



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية في الشركات دراسة ميدانية في سورية

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير

في مراجعة الحسابات

إشراف الأستاذ الدكتور

محمد خالد المهايني

إعداد الطالب

فادي اليوسف

2013

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم على رسالة الماجستير في مراجعة الحسابات

التي اعدھا الطالب فادي اليوسف

بعنوان

دور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية في الشركات

دراسة ميدانية في سورية

تمت المناقشة أمام لجنة الحكم المؤلفة من السادة الأساتذة:

	الدكتور محمد خالد المھابني عضواً مشرفاً الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
	الدكتور علي يوسف عضواً الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
	الدكتور طالب العلي عضواً المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

بتاريخ 2013/9/26

شكر وتقدير

أتوجه بخالص الشكر والتقدير لأستاذي وأستاذ الأجيال الأستاذ الدكتور محمد خالد المهائني، حيث كان لتفضله بالإشراف على هذه الدراسة عظيم الأثر في إثرائها بمعلوماته القيمة، فهو لم يبخل بجهد أو نصيحة، وكان مثلاً للعالم المتواضع سواء في توجيهاته القيمة، أو في تشجيعه المستمر وصبره على ظروفه، فله كل الشكر والتقدير والعرفان.

وأقدم بالشكر والتقدير أيضاً للأستاذ الدكتور علي يوسف، وللدكتور طالب العلي، لتحملهما عناء قراءة وتقييم هذه الدراسة، ولما أبدياه من ملاحظات قيمة من شأنها الارتقاء بمستوى هذه الرسالة.

ولا يفوتني أن أشكر جميع من ساهم وساعد حتى استطعت أن أقدم بهذه الرسالة من الأستاذة في قسم المحاسبة وكلية الاقتصاد وجامعة دمشق، و كل من ساعدني لإتمام هذه الرسالة، خصوصاً والدي وأخوتي.

فادي اليوسف

ملخص الدراسة

دور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية في الشركات

دراسة ميدانية في سورية

إشراف الأستاذ الدكتور: محمد خالد المهاياني

إعداد الطالب: فادي اليوسف

أزداد مؤخراً الاهتمام من قبل الدول المتقدمة والشركات بلجان المراجعة وخصوصاً مع ظهور مصطلح الحوكمة وتأثير هذه اللجان بعملية إعداد التقارير المالية وزيادة ثقة المستثمرين بها وتقييمها للسياسات المحاسبية ودعمها لاستقلال المراجع الخارجي بالإضافة لدورها بتعزيز المراجعة الداخلية. وتكمن مشكلة الدراسة في الدور الذي تقوم به لجان المراجعة لتعزيز وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية، فالدراسة تهدف الى معرفة هذا الدور ولتحقيق هذا الهدف قد أجابت عن الأسئلة التالية:

-ما دور لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية ؟

-ما دور لجنة المراجعة في الرقابة على المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية ؟

-ما دور لجنة المراجعة في تحسين أداء قسم المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية ؟

ولتحقيق ذلك قام الباحث بعرض وصفي تحليلي للدراسات السابقة والمراجع ذات الصلة، وتم إجراء دراسة ميدانية لأختبار فرضيات الدراسة، ولهذا الغرض تم وضع استبانة وزعت على الشركات المساهمة السورية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها (22) شركة وعلى خمس من الشركات المساهمة السورية غير المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وتم توزيع بعض الاستبيانات أيضاً على بعض المراجعين بشركات المراجعة التي تقوم بمهام المراجعة الداخلية لدى الشركات الأخرى، وتكون مجتمع الدراسة من فئتين هما أعضاء لجان المراجعة بالشركات والمراجعين الداخليين. واستخدم لتحليل نتائج هذه الدراسة الأساليب الإحصائية الوصفية مثل مقاييس النزعة المركزية كالوسط الحسابي ومقاييس التشتت كالانحراف المعياري، واختبار (T) للعينة الواحدة

لاختبار الفرضيات، واختبار كرونباخ ألفا لاختبار درجة مصداقية البيانات، وذلك باستخدام برنامج SPSS للدراسات الإحصائية.

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية حيث إن لجنة المراجعة تتأكد من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي بشكل يعزز من استقلاليته، ويسمح لها بالقيام بواجباتها. وأظهرت النتائج وجود دور للجنة المراجعة في الرقابة على أنشطة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية، حيث إن لجنة المراجعة تتأكد من التزام قسم المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين، كما أظهرت النتائج بوجود دور للجنة المراجعة في تحسين أداء قسم المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية، حيث تقوم لجنة المراجعة بمناقشة مدير المراجعة الداخلية حول أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العمل.

وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة تفعيل القوانين والقرارات المتعلقة بتشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة المدرجة وغير المدرجة، كذلك ضرورة أن تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية مع المراجع الداخلي لمتابعة الأمور والأحداث في الشركة بشكل مستمر، وضرورة أن يكون جميع أعضاء لجان المراجعة عند تشكيلها من ذوي خبرة مالية ومحاسبية وألا يقتصر ذلك على عدد محدد منهم، وقيام مجالس الإدارة في الشركات بتحديد موقع قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للشركة، وقيام لجنة المراجعة بإصدار تقرير سنوي يظهر جميع الأعمال التي قامت بها اللجنة خلال العام.

فهرس المحتويات

الإطار العام للدراسة

1	أولاً: المقدمة.....
2	ثانياً: مشكلة الدراسة.....
3	ثالثاً: أهمية الدراسة.....
3	رابعاً: أهداف الدراسة.....
4	خامساً: فرضيات الدراسة.....
4	سادساً: الدراسات السابقة.....
11	سابعاً: منهجية الدراسة.....

الفصل الأول: المراجعة الداخلية ووظائفها

13	المبحث الأول: مفهوم المراجعة الداخلية وأنواعها.....
13	أولاً - المراجعة ومراحل تطورها.....
18	ثانياً - العوامل المؤثرة في نشأة المراجعة الداخلية وتطورها.....
20	ثالثاً - أنواع المراجعة الداخلية.....
23	المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني.....
23	أولاً - المعايير المهنية للمراجعة الداخلية.....
29	ثانياً - قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية.....
32	المبحث الثالث: أهداف المراجعة الداخلية ووظائفها.....
32	أولاً - أهداف المراجعة الداخلية.....
35	ثانياً - تطور وظائف المراجعة الداخلية.....
36	ثالثاً - الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية.....
36	(1) وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية
42	(2) وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر.....
47	(3) وظيفة المراجعة الداخلية في الحوكمة.....

الفصل الثاني: طبيعة لجان المراجعة ومسؤولياتها

51	المبحث الأول : نشأة لجان المراجعة وأهميتها.....
51	أولاً : نظرة تاريخية على نشوء لجان المراجعة وأسبابها.....
58	ثانياً : تعريف لجان المراجعة.....
59	ثالثاً : أهمية إنشاء لجان المراجعة.....
62	المبحث الثاني : تكوين وفعالية لجان المراجعة.....
62	أولاً : مداخل تكوين لجان المراجعة.....
63	ثانياً : عضوية لجنة المراجعة ومؤهلات أعضائها.....
65	ثالثاً : حجم لجنة المراجعة.....

66	رابعاً: استقلالية أعضاء لجنة المراجعة.....
68	خامساً: اجتماعات لجنة المراجعة.....
69	سادساً: تقرير لجنة المراجعة.....
70	سابعاً: عقد لجنة المراجعة :
71	المبحث الثالث : مسؤوليات ووظائف لجنة المراجعة.....
74	أولاً : مسؤوليات لجنة المراجعة تجاه التقارير المالية.....
79	ثانياً : مسؤوليات لجنة المراجعة تجاه المراجعة الخارجية.....
	الفصل الثالث: العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية
89	المبحث الأول: دور لجنة المراجعة تجاه الرقابة الداخلية.....
89	أولاً : الدور الإشرافي الرقابي للجان المراجعة على نظام الرقابة الداخلية
91	ثانياً : دور لجنة المراجعة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية
98	المبحث الثاني: دور لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية.....
98	أولاً : أهمية لجان المراجعة للمراجعة الداخلية.....
100	ثانياً : التزامات المراجعة الداخلية تجاه لجنة المراجعة.....
102	ثالثاً : وظائف لجان المراجعة تجاه المراجعة الداخلية.....
102	(1) تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية.....
105	(2) الرقابة على المراجعة الداخلية.....
108	(3) تحسين أداء المراجعة الداخلية.....
	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
112	المبحث الأول: منهجية وعينة الدراسة.....
112	أولاً : مجتمع وعينة الدراسة.....
113	ثانياً : أداة الدراسة.....
113	ثالثاً : اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها.....
114	رابعاً : الأساليب ولأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.
115	خامساً : عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة.....
120	المبحث الثاني: تحليل نتائج واختبار فرضيات الدراسة.....
120	أولاً : عرض وتحليل بيانات الدراسة.....
139	ثانياً : اختبار فرضيات الدراسة.....
143	المبحث الثالث : النتائج والتوصيات.....
143	أولاً : نتائج الدراسة.....
145	ثانياً : التوصيات.....
147	المراجع.....
156	الملاحق.....

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا للاستبانة	114
2	مستوى الموافقة ودرجتها لمقياس ليكرت الخماسي	114
3	توزيع عينة الدراسة	116
4	المؤهل العلمي للعينة	117
5	التخصص العلمي للعينة	118
6	سنوات الخبرة للعينة	119
7	النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرضية الأولى	120
8	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الأولى من وجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة	122
9	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الأولى من وجهة نظر المراجعين الداخليين	124
10	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الأولى من وجهة نظر أفراد العينة ككل	126
11	النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرضية الثانية	128
12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثانية من وجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة	129
13	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثانية من وجهة نظر المراجعين الداخليين	130
14	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثانية من وجهة نظر أفراد العينة ككل	132
15	النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرضية الثالثة	133
16	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثالثة من وجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة	135
17	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثالثة من وجهة نظر المراجعين الداخليين	136
18	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثالثة من وجهة نظر أفراد العينة ككل	138
19	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T للفرضية الأولى	140
20	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T للفرضية الثانية	141
21	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T للفرضية الثالثة	142

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الاستبيانات الموزعة والمستردة	112
2	توزع عينة الدراسة	116
3	المؤهل العلمي للعينة	117
4	التخصص العلمي للعينة	118
5	سنوات الخبرة للعينة	119

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أسماء الشركات المساهمة التي شملتها عينة الدراسة	156
2	الاستبانة	158

قائمة اختصارات البحث

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
LSE	London Stock Exchange	بورصة لندن
NYSE	New York Stock Exchange	بورصة نيويورك
SEC	Securities and Exchange Commission	بورصة الأوراق المالية الأمريكية
IIA	The Institute of Internal Auditors	معهد المراجعين الداخليين
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة المقبولة عموماً
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
CIA	Certified Internal Auditor	المراجع الداخلي المعتمد
SPSS	Statistical Product and Service Solutions	

الإطار العام للدراسة

أولاً: المقدمة :

أدت الفضائح المالية للشركات العملاقة - كفضيحة إنرون (Enron)، وورلدكوم (Worldcom)، وشركة ماكسويل (Maxwell)، وبنك دايوا (Daiwa) وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار - إلى فقدان ثقة المجتمع بمعظم الشركات المساهمة العامة، ولفت ذلك أنظار المستثمرين والمشرعين والباحثين وغيرهم. وقد أجريت العديد من الدراسات والأبحاث التي تناولت أسباب انهيار هذه الشركات، وخلصت إلى أن السبب الرئيس يعود إلى غياب الآليات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والرقابة والإشراف الفعال على الشركات بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعة، والالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين المنظمة لشؤون أعمال الشركات، ويعد مجلس الإدارة أحد المسؤولين عن توفير الآليات المناسبة لتحقيق هذه الأمور.

و إن الاتجاه يتزايد للاعتماد على لجنة المراجعة، وهي مجموعة فرعية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين، تتركز مهامها بالإشراف المستقل على العمليات التي تقوم بها الشركة، وكان نتيجة انهيار شركة (Pann Central Company) في السبعينيات من القرن الماضي والكشف عن العديد من حالات الرشاوى التي تقدمها الشركات المساهمة العامة العاملة في مجال التجارة الخارجية إلى المسؤولين الأجانب والتي على إثرها تم سن قانون مكافحة الممارسة الفاسدة والذي عمل على حث هيئة الأوراق المالية الأمريكية وبورصة نيويورك بأن توصي بتشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة العامة وذلك لضمان التحكم وتوجيه في إدارة هذه الشركات.

هذا وتعتبر المراجعة الداخلية نشاطاً تقييمياً داخل المشروع لخدمة إدارته، تديره إدارة داخلية تسمى إدارة المراجعة الداخلية، وهي بكونها أداة من أدوات الرقابة الداخلية وركيزة أساسية من ركائزها تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة جميع العمليات لمراكز وإدارات وأقسام المشروع، ومخرجاتها التقرير الذي يقدم إلى مجلس الإدارة مباشرة، والقائم بهذه الإدارة موظف مستقل استقلالاً تنظيمياً من خلال تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة أو للجنة المراجعة مباشرة.

ولأهمية الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة فقد صدر في سورية قرار مجلس الوزراء رقم(3943)عام 2006 المتضمن نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، الذي ألزم مجلس إدارة الشركة بتشكيل لجنة المراجعة، وكذلك قرار هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية رقم(31) عام 2008 المتضمن نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات، الذي ينص بأنه يجب على مجلس الإدارة أن يصدر قراراً بتشكيل لجنة مراجعة من ثلاثة من أعضائه غير التنفيذيين على الأقل.

وقد نص قرار هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية السابق أيضاً على أنه يجب على كل شركة مساهمة ان يكون لديها مراجع داخلي يقوم بأعمال المراجعة وأن يكون موظفاً ومتفرغاً ويتمتع بمؤهلات وخبرات مناسبة، وان يتم تعيينه وعزله وتحديد راتبه بقرار من مجلس الإدارة، باقتراح من لجنة المراجعة.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في معرفة الدور الذي تقوم به لجان المراجعة تجاه وظيفة المراجعة الداخلية حتى تتم عملية المراجعة بأفضل صورة ممكنة وبمستوى عالٍ من الأداء في الشركات المساهمة السورية، وماهي الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة لتعزيز هذه الوظيفة.

ويمكن تمثيل مشكلة الدراسة من خلال الأسئلة التالية:

- هل تسهم لجنة المراجعة في الشركات المساهمة السورية في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية ؟
- هل تسهم لجنة المراجعة في الشركات المساهمة السورية في الرقابة على المراجعة الداخلية ؟
- هل تسهم لجنة المراجعة في الشركات المساهمة السورية في تحسين أداء قسم المراجعة الداخلية؟

ثالثاً: أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة فيما يأتي:

- تزايد الاهتمام من قبل الدول المتقدمة والشركات بلجان المراجعة وخصوصاً مع ظهور مصطلح الحوكمة وتأثير هذه اللجان في عملية إعداد التقارير المالية وزيادة ثقة المستثمرين بها وتقييمها للسياسات المحاسبية ودعمها لاستقلال المراجع الخارجي بالإضافة لدورها تجاه المراجعة الداخلية.
- تزايد اهتمام الشركات بالمراجعة الداخلية ودورها ومهامها الجديدة كدورها بالحوكمة وإدارة المخاطرة وتجاه الرقابة الداخلية وغيرها.
- تسليط الضوء على أهمية لجان المراجعة كونها تعمل على مساندة الإدارة في عملها وعلى زيادة فاعلية المراجعة الداخلية التي تمثل جزءاً مهماً من أجزاء نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الشركات حيث تلعب هنا لجنة المراجعة دوراً هاماً في تعزيز وظيفة المراجعة الداخلية وتحسين سير عملها والرقابة عليها والمساهمة في زيادة استقلاليتها.
- ويتوقع من هذه الدراسة أن تكون مفيدة لإدارات الشركات المساهمة، وإدارات المراجعة الداخلية بهدف الوصول إلى الأساليب اللازمة لزيادة فاعلية المراجع الداخلي، ومن المؤشرات الدالة على أهميتها إلزام هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية الشركات المساهمة بتشكيل لجان المراجعة.

رابعاً: أهداف الدراسة:

- تهدف الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تؤديه لجنة المراجعة المرتبط بالمراجعة الداخلية في الشركات من أجل تعزيز وظيفة المراجعة الداخلية وتحسين عملها والرقابة عليها وكيف تساعد لجنة المراجعة على زيادة استقلالية المراجعة الداخلية، من خلال آراء المراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة، وقد تمت صياغة الفروض لتحقيق هذه الأهداف .
- ولتحقيق هذه الأهداف سوف يتم أيضاً استعراض:
- مفهوم ونشأة المراجعة الداخلية وما هي أهدافها ومهامها والمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية
 - مفهوم لجان المراجعة ونشأتها وأهميتها وضوابط تكوينها وفعاليتها والمسؤوليات والوظائف الملقاة عليها، والتركيز على مسؤولياتها تجاه المراجعة الداخلية.

خامساً: فرضيات الدراسة:

تم صياغة فرضيات الدراسة بما يتناسب مع أهدافها، وكانت على النحو التالي:

- الفرضية الأولى: يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية
- الفرضية الثانية: يوجد دور للجنة المراجعة في الرقابة على المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية
- الفرضية الثالثة: يوجد دور للجنة المراجعة في تحسين أداء قسم المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية

سادساً: الدراسات السابقة:

■ الدراسات باللغة العربية:

1. دراسة الفرح (2001)، بعنوان: مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية:¹ هدفت الدراسة إلى قياس مدى فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مديري المراجعة الداخلية و المراجعين الخارجيين، وإلى التعرف إلى أهم العوامل المساعدة التي تعمل على تعزيز فعالية لجان المراجعة من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة. وخلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:
 - تتمتع لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية بفعالية من وجهة نظر المراجعة الداخلية، ما يعني أنها تقوم بتنفيذ المهام المطلوبة أو المتوقعة منها من قبل مجلس الإدارة، وذلك لتحسين أساليب الرقابة الداخلية ورفع كفاءة المراجع الداخلي. وقد بينت الدراسة أن لجان المراجعة تقوم بتدعيم استقلال المراجع الداخلي، وبمراجعة نطاق المراجعة الداخلية وخطته سنوياً، وحول مدى الالتزام بسياسات الشركة، وكذلك الهيكل التنظيمي لدائرة المراجعة الداخلية، والمصاعب التي واجهت عملية المراجعة.

¹ الفرح، عبد الرزاق، مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير. الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2001.

- لا تتمتع لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية بفعالية من وجهة نظر المراجع الخارجي، وقد بينت الدراسة أن لجان المراجعة تقوم ببعض المهام بما يخص المراجع الخارجي ولا تقوم بالبعض الآخر، حيث وجد أنها تقوم بمراجعة نتائج المراجعة السنوية، والخدمات الأخرى التي يقدمها مدقق الحسابات الخارجي غير أعمال المراجعة، وكفاية نظام الرقابة الداخلي، ومناقشة مدقق الحسابات الخارجي حول القضايا الجوهرية التي قد تظهر، مثل الدعاوى والتخمينات.

- تعد استقلالية أعضاء لجنة المراجعة من العوامل المساعدة بتعزيز فعالية لجنة المراجعة.

2. دراسة السويطي (2006)، بعنوان: تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي:¹

هدفت الدراسة إلى تقييم التجربة الأردنية لقياس مدى توافر المتطلبات الأساسية لممارسة هذه اللجان لدورها بفاعلية، وفحص مدى تأثيرها في فاعلية واستقلالية المراجعة الخارجية.

ومن أبرز النتائج التي توصلت هذه الدراسة إليها ما يلي:

-لا يوجد نموذج موحد لدور وتشكيل لجان المراجعة يمكن تطبيقه بحيث يلائم جميع بيئات دول العالم، وإنما وجدت نماذج متعددة لتجارب دولية تختلف باختلاف الظروف والأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتشريعية.

-تمتاز بعض الشركات المساهمة العامة الأردنية بوجود إدارات كفؤة للمراجعة الداخلية واختيار جيد لأعضاء لجان المراجعة ممن يمتازون بالخبرة المالية والقدرة على تأدية مهامهم بكفاءة وفاعلية.

3. دراسة جمعة (2006)، بعنوان: إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي (دراسة تحليلية اختبارية في منظمات الأعمال الأردنية)²

هدفت الدراسة إلى معرفة اتجاهات التطور في المعرفة في مهنة المراجعة الداخلية على الصعيدين العلمي والمهني، وعلى صعيد الممارسة العملية لتحديد واجبات مهنة المراجعة الداخلية بعد نشر الإطار الجديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية الصادر عن IIA في أمريكا في ٢٠٠٤، مستخدمة أسلوب الاستبانة في جمع البيانات، وتوصلت إلى النتائج التالية:

¹ السويطي، موسى سلامة، تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه. جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2006

² جمعة، أحمد حلمي، إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي، دراسة تحليلية اختبارية في منظمات الأعمال الأردنية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد (23) العدد (1)، 2006.

- إن قطاع البنوك في الأردن أكثر القطاعات التزاماً بإنشاء إدارة للمراجعة الداخلية
- إن الدليل على تطبيق مهنة المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال الأردنية ما زال غير مقنع ويلقى معارضة داخل هذه المنظمات.

- أصبح لمهنة المراجعة الداخلية هيكل متكامل للمعرفة ما أكسبها معرفة معوقات المهنة كاملة.

4. دراسة عبيرات ونقار (2007)، بعنوان: المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار (دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية صيدال):¹

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية المراجعة على اعتبار أنها أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية، والمالية، والتشغيلية، وعملية اتخاذ القرارات ومساعدة إدارة المؤسسة على إدراك مسؤولياتها المختلفة في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى اختلاف أحجامها. طبقت الدراسة على مؤسسة صنع الأدوية صيدال في الجزائر التي اعتمدت وظيفة المراجعة الداخلية التي تساعد المؤسسة في التحكم في إدارة هذا المجمع بشيء من الفعالية والكفاءة، فكان للمراجعة الداخلي دور كبير في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها وأساليبها في المجمع؛ الأمر الذي جعله يحقق نتائج متلاحقة، وقد خرجت الدراسة بالنتائج التالية:

- يجب على أي مؤسسة تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية أن تراعي مجموعة من الشروط الموضوعية من أجل الوصول إلى فعالية كبيرة لهذه الوظيفة، من هذه الشروط: الاستقلالية، والعناية المهنية، ونطاق العمل، ونوع المراجعة سواء كان تدقيقاً مركزياً مختلطاً أو لا مركزياً، وعدد القائمين على وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة المؤسسة ونشاطها.

- تعتمد معظم الإدارات الحالية على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة لديها. وأصبحت المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث تمارس أنشطته في مختلف أجزاء التنظيم بحيث تراجع العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية كافة.

- تساعد المراجعة الداخلية في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما يساعد في تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات؛ الأمر الذي جعل المراجعة الداخلية أداة مساعدة للمؤسسة في تدعيم وتفعيل قراراتها.

¹ عبيرات، مقدم، ونقار، أحمد، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية صيدال، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد (2)، 2007.

5. دراسة دحدوح (2008)، بعنوان: دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة والتي من شأنها أن تؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، وعليه تضمنت هذه الدراسة أن من أهم العوامل التي ساعدت على زيادة الاهتمام بلجان المراجعة هو زيادة الضغوط من جانب مستخدمي التقارير المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة عادلة وسليمة، وتحقيقاً لذلك لابد من تشكيل لجنة مراجعة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين يتمتعون بمهارات وخبرات مالية ومحاسبية.

وتضمنت الدراسة انه عند قيام لجنة المراجعة بممارسة مهامها لابد أن تأخذ بعين الاعتبار نوعين من المخاطر، المخاطر في بيئة الرقابة الداخلية، والمخاطر في بيئة الرقابة الخارجية. ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة، أن هناك مجموعة من الأنشطة التي يمكن أن تمارسها اللجنة:

- العمل على تفعيل دور المراجعة الداخلية وضمان استقلالها.
- تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.
- دراسة التقارير الخاصة بتطوير النظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية ومراجعتها واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.
- التوصية بتعيين المراجع الخارجي، ومناقشته بمدى جودة المبادئ والسياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة في إعداد التقارير المالية.

6. دراسة سامي (2009) ، بعنوان: دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية²

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية.

¹ دحدوح، حسين أحمد، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المجلد 24 – العدد الأول، 2008.

² سامي، مجدي محمد، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 2، 2009.

وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تناول بالدراسة والتحليل أهم الدراسات والاتجاهات في مجال لجان المراجعة وعلاقتها بحوكمة الشركات وأثرها على تحسين جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية للوقوف على خصائص تلك الدراسات ومدى شموليتها.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن لجان المراجعة في البيئة المصرية لم تحظ بالاهتمام الكافي، سواء من حيث جهود المجامع المهنية وهيئة سوق رأس المال، أو من حيث المتطلبات التشريعية والتنظيمية.

■ الدراسات باللغة الأجنبية:

1. دراسة Joshi & Mudhaki (2004)، بعنوان: دور ووظائف لجان المراجعة في حوكمة الشركات الهندية¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الهندية والمنافع المتوقع تحقيقها من هذه اللجان.

وتم توزيع استبانته على عينة مكونة من الشركات الهندية المدرجة في بورصة بومباي.

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تمثلت في:

- أن 56.2 % فقط من الشركات الهندية قامت بتشكيل لجان مراجعة، على الرغم من أن تشكيل هذه اللجان يعد مطلباً إلزامياً بموجب قانون الشركات الهندي المعدل لعام 2000

- أن 63.3 % من الشركات التي شكلت لجان مراجعة تتكون لجانها من ثلاثة إلى ستة أعضاء.

- أن الغالبية العظمى من أعضاء اللجان يفتقرون إلى الاستقلالية، رغم أن أغلبهم مدراء غير تنفيذيون.

- أن الشركات لا تقوم بتحديد وظائف لجان التدقيق فيها بوضوح، وإن تشكيلها مازال يتم ببطء،

كما أن وظائفها مازال تتركز في المجالات التقليدية في المحاسبة، ولا يتم تطوير دورها بالسرعة الكافية.

¹ Al-Mudhaki, J. & Joshi, P. L. The Role and Functions of Audit Committees in the Indian Corporate Governance Empirical Findings, International Journal of Auditing, Vol8, Issue1, 2004

2. دراسة Latorre & Dick (2004)، بعنوان: فعالية دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات¹.

فقد بينت هذه الدراسات كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم بفعالية في المنشآت من خلال إحداث مدخل (الضبط - النظام) لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة. وأوضحت الدراسة أن مفهوم عمليات الحوكمة لم يتغير في السنوات الأخيرة وكذلك دور المراجعة في تقييم فعالية هذه العمليات، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة مرتبطة بين حوكمة الشركات وإجراءات المراجعة الداخلية، ويجب على المراجعة الداخلية أن تقدر وتحدد توصيات ملائمة لتحسين عملية الحوكمة من خلال السعي وراء الأهداف التالية:

- تشجيع القيم والأخلاق الملائمة ضمن المنشأة.
- التأكد من فعالية أداء الإدارة ومسؤولياتها في المنشأة.
- التنسيق بشكل فعال بين الأنشطة، وتفعيل إيصال المعلومات بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين والإدارة التنفيذية.

3. دراسة Thomas وآخرون (2004)، بعنوان: فعالية لجنة المراجعة في القطاع المصرفي²

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ومعرفة أهمية وفائدة لجان المراجعة الداخلية للمصارف التجارية الصغيرة في الولايات المتحدة . حيث قام البحث بتقييم جوانب محددة تتعلق بالرقابة الداخلية وذلك لتقييم الفائدة من وجود لجان مراجعة داخلية للمصارف . وقد توصلت الدراسة إلى أن المصارف التي يتوفر لديها لجنة مراجعة داخلية لديها رقابة داخلية أكبر من البنوك التي لا يوجد لديها لجان مراجعة، وأن المصارف التي لديها أعضاء لجان مراجعة لديهم خبرة مصرفية أو مالية تتمتع برقابة داخلية أكثر فعالية من المصارف التي ليس لديها أعضاء لديهم هذه الخبرة المالية والمصرفية . ومن أهم توصيات هذه الدراسة ضرورة أن يتوافر في أعضاء لجان المراجعة الفهم والخبرة في طبيعة الصناعة المصرفية حتى تضيق تلك اللجان القيمة للمصارف التجارية وتكون أكثر فعالية في تحقيق الرقابة.

¹ Latorre, J. & Dick, A., Strengthening Internal Audit's Role in Corporate Governance, Price Water House Coopers International Limited, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2004.

² Tomas ,G. Noland, & Dave ,L. Nichols, & Dalele.Flesher, Audit Committee Effectiveness in the Banking Industry, Management Accounting Quarterly, Vol5, No3, 2004.

4. دراسة Cahill (2006)، بعنوان: فعالية لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية في فرع لبنك دولي: دراسة حالة¹.

ركزت الدراسة على فاعلية المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة من خلال دراسة حالة بنك National Irish Bank (NIB)، وتميزت هذه الدراسة بالمصداقية العالية بسبب حصولها على معلومات من جهات عليا، فقد حصلت على معلومات من تقارير منشورة في حكومة إيرلندا ومن لجنة برلمانية حكومية للحسابات، كما حصلت على بعض المعلومات من داخل البنك، وكذلك من خلال الرجوع إلى قضايا في المحاكم مرفوعة ضد البنك، التي تبين منها وجود معاملات غير قانونية مع العملاء تتمثل بالتهرب الضريبي، وإخفاء حقائق، وقد غطت الدراسة فترة عشر سنوات.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تبين أن نظام المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة كانا على علم بوجود هذه المشكلات والتجاوزات ولكن لم يتم علاجها بالشكل السليم والصحيح.
- توقعت الدراسة أن هذا بنك دولي يخضع للرقابة الشديدة من أكثر من جهة ومن الشركات الأم في الخارج، إلا أن هذه الدراسة أظهرت فشل لجان المراجعة في مهامها.

■ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع المراجعة الداخلية وتطورها ودورها في الشركات كدراسة عبيرات (2007) ودراسة جمعة (2006)، وتناولت أيضاً موضوع لجنة المراجعة وفعاليتها في الشركات كدراسة الفرخ (2001) ودراسة Thomas وآخرون (2004)، ودورها في الحوكمة كدراسة سامي (2009) ودراسة Joshi & Mudhaki (2004)، ودورها تجاه الرقابة الداخلية كدراسة دحدوح (2008)، وتجاه المراجعة الخارجية كدراسة السويطي (2006)، أما هذه الدراسة فقد ركزت حول دور لجان المراجعة تجاه تعزيز المراجعة الداخلية بشكل خاص، حيث إنه ما من دراسات سابقة تحدثت عن هذا الدور في الشركات المساهمة السورية، من خلال دراسة وتحليل دور لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية، والرقابة عليها، وتحسين أدائها في الشركات المساهمة السورية.

¹ Cahill, Edward , Audit committee and internal audit effectiveness in a multinational bank subsidiary: a case study, Journal of banking regulation, vol7, 2006

سابعاً: منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على :

- في الجانب النظري : اعتمد الباحث على المنهج الوصفي و التحليلي من خلال دراسة ومناقشة البحوث والدراسات السابقة والمقالات المنشورة وكذلك الكتب العلمية ومواقع الأنترنت ذات الصلة بموضوع الدراسة ، وتحليلها واستخلاص النقاط الأساسية التي تفيد هذه الدراسة.
- في الجانب العملي : اعتمد الباحث على دراسة ميدانية من خلال تصميم استبيان خاص بهذه الدراسة بالاستناد إلى الإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة ، وتم توزيع الاستبيان على أعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين في بعض الشركات المساهمة السورية وكذلك على بعض المراجعين بشركات المراجعة الذين يقومون عادة بعمليات المراجعة الداخلية للشركات ، وتم تحليل النتائج بواسطة برنامج SPSS لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضيات البحث والتوصل للنتائج والتوصيات.

الفصل الأول

المراجعة الداخلية ووظائفها

المبحث الأول: مفهوم المراجعة الداخلية وأنواعها

أولاً : المراجعة ومراحل تطورها

ثانياً: العوامل المؤثرة في نشأة المراجعة الداخلية وتطورها

ثالثاً: أنواع المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني

أولاً: المعايير المهنية للمراجعة الداخلية

ثانياً: قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية

المبحث الثالث: اهداف المراجعة الداخلية ووظائفها

أولاً: أهداف المراجعة الداخلية

ثانياً: تطور وظائف المراجعة الداخلية

ثالثاً: الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية

1. وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية

2. وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر

3. وظيفة المراجعة الداخلية في الحوكمة

المبحث الأول

مفهوم المراجعة الداخلية وأنواعها

عرفت المراجعة منذ حوالي 5500 سنة (في مصر، في روما القديمة وفي اليونان..) ولا يستبعد أن تكون قبل ذلك ، حيث بدأ الاحتفاظ بالسجلات في القرن الثالث عشر مع توسيع التجارة في إيطاليا، ومن ثم تطورت هذه السجلات مع الثورة الصناعية وتجديداً في بريطانيا ، وعرفت الولايات المتحدة المراجعة في القرن التاسع عشر مع دخول الاستثمارات البريطانية.¹

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية، كما أن اهتمام إدارة الشركات بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الشركة وفحص الأداء المحاسبي الداخلي.²

أولاً - المراجعة ومراحل تطورها:

مرت المراجعة الداخلية منذ نشأتها بعدة مراحل وتطورات شملت التعديلات والإضافات على تعريفها ومفاهيمها ونطاق عملها الرقابي انسجاماً مع هذا التطور وخاصة في الأهداف المرجوة من نشاط المراجعة الداخلية والحاجة لخدماتها كوظيفة رقابية فاعلة يقدمها هذا النشاط على صعيد المنشآت الحديثة في وقتنا الحالي.

وقد ولدت الممارسات المهنية الحالية للمراجعة الداخلية في سنة 1941 ، حيث إن هناك حدثين في هذا التاريخ يمثلان تحولاً في تاريخ المراجعة الداخلية ، الأول يتمثل بنشر أول كتاب في المراجعة الداخلية وهو بعنوان (Modern Internal Auditing) للكاتب Vector Z Brinks والثاني هو إنشاء معهد المراجعين الداخليين The Institute of Internal Auditors في الولايات المتحدة الأمريكية.³

¹ صبح. داوود يوسف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007، ص33

² الدهراوي. مصطفى كمال الدين، سرايا. محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص161

³ Chun. Cai, On the functions and objectives of internal audit, Managerial auditing journal, 1997, p247

حيث أسس معهد المراجعين الداخليين IIA ليزود الآخرين بالمعلومات والتوجيهات لممارسة المراجعة الداخلية في جميع أنحاء العالم ، ويهدف هذا المعهد بشكل أساسي إلى تحسين وتطوير جودة وحجم الخدمات و المعلومات المتاحة لأعضائها وللمهنيين بشكل عام وبصورة مستمرة، ويعتبر المعهد هو المنظمة الوحيدة المتخصصة في المراجعة الداخلية مما يجعله مصدر المعلومات الدائم بخصوص المهنة.¹

لقد تطور مفهوم المراجعة الداخلية تطوراً ملحوظاً وبدا واضحاً من خلال التعاريف التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في دوراته التي تناولت تعريف المراجعة الداخلية ، ففي عام 1947 أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجع الداخلي وقد جاء فيها ما يلي :

(المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية ، والعمليات الأخرى ، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة العليا. وهي نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم وسائل الرقابة الأخرى، وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية ، ولكنه قد يتعامل بشكل أو بآخر مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية).²

وبناءً على هذا التعريف يتضح أن المراجعة الداخلية تتناول بالأساس النواحي المالية والمحاسبية ، للتأكد من صحتها وكفاية أنظمتها ، ومن دقة البيانات والمعلومات التي تنتجها ، ومن المحتمل أن تتناول بعض العمليات التشغيلية الأخرى بشكل استثنائي بحيث إنها لا تتعامل بشكل رئيسي مع الأمور التشغيلية إلا عندما تطلب الإدارة العليا منها ذلك ولقد ورد بمقدمة هذه القائمة اعتراف من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بأنه هناك حقيقة هامة وهي أن احتياجات جديدة وتطورات سوف تحدث في طبيعة عمل المراجع الداخلي، يترتب عليها بعض التعديلات في هذا التعريف وبالتالي في مسؤوليات المراجع الداخلي.

وبناءً على ذلك ، ومع تغير الظروف الاقتصادية خلال فترة العشر سنوات منذ ظهور القائمة الأولى لمسؤوليات المراجع الداخلي ، عاد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي وأصدر قائمة معلنة لمسؤوليات المراجع عام 1957 ، حيث ورد فيها ما يلي :

(المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال من أجل مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى كأساس لخدمة الإدارة ، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى).³

¹ Lewington. David, Vision, Managerial auditing journal, vol11, 1996, p3

² Brink. Victor, the internal auditor joint the management team, South-Western P.C., 1960, p313

³ Johanson. T., Barasseaus. J., statement of responsibilities of internal auditor, IIA, p332

وبالعودة إلى التعريفين السابقين يتضح بأنهما يختلفان فيما يخص تحديد نطاق المراجعة الداخلية ودور المراجع الداخلي فالتعريف الأول قد جعل الدور الأساسي للمراجع الداخلي هو فحص وتقييم النواحي المحاسبية و المالية والدور الثانوي له هو فحص وتقييم النواحي التشغيلية الأخرى ، أما التعريف الثاني فلم يتضمن مثل هذه التفرقة ، وجعل من النواحي المحاسبية والمالية والتشغيلية - على حد سواء - مجالاً لعمل المراجع الداخلي ، مما جسد التوسيع في نطاق المراجعة الداخلية.¹

ويبدو أن مجمع المحاسبين القانونيين بإنكلترا وويلز، قد تأثر بالتعريف التالي والمعدل للمراجعة الداخلية الصادر عن مجمع المراجعين الداخليين بأمريكا عام 1957 عندما أصدر تعريفاً للمراجعة الداخلية عام 1964 جاء فيه :

(أن المراجعة الداخلية ، هي مراجعة للأعمال والسجلات ، تتم داخل المشروع بصفة مستمرة أحياناً ، بواسطة موظفين يخصصون لهذا الغرض ، ويختلف نطاق وأهداف المراجعة الداخلية كثيراً في المشروعات المختلفة ، وقد يمتد - وخاصة في المشروعات الكبيرة - إلى أمور متعددة لا تتعلق بالنواحي المحاسبية بطبيعتها).²

وبالتالي فإن المراجعة الداخلية في هذه المرحلة لم تلق نصيبها الكافي من الاهتمام من جانب الإدارة في العديد من الشركات ، ويتضح ذلك من خلال النقاط التالية:³

- إن المراجعة الداخلية ما زالت حبيسة المراجعة المحاسبية للمستندات بعد الصرف ومراجعة لاحقة لغرض اكتشاف الأخطاء في التسجيل بالدفاتر.
- عدم تمتع المراجع الداخلي بالاستقلال الكامل بسبب تبعيته في غالبية المنشآت لإدارة الحسابات مما يجعل التوصيات والنتائج التي يتوصل إليها غير موضوعية.
- عدم وجود برنامج للمراجعة الداخلية في بعض الشركات ، مما يجعل العمل داخل أقسام المراجعة الداخلية لا يتحدد وفقاً لخطة موضوعية وبالتالي لا يمكن متابعة التنفيذ داخل هذه الأقسام.
- عدم أتباع نظام التقارير داخل أقسام المراجعة الداخلية فلا توجد تقارير منتظمة ودورية لبيان نتائج الفحص والدراسة والتوصيات الخاصة بتحسين مستوى الإدارة داخل الأقسام المختلفة والقضاء على نواحي القصور الموجودة.

¹ الصبان. محمد سمير، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، 1988، ص208

² العمرات. احمد صالح، المراجعة الداخلية، دار النشر، الأردن، 1988، ص26

³ الصبان. محمد سمير، جمعة. اسماعيل ابراهيم، السوافيري. فتحي رزق، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص35-

مما دعا معهد المراجعة الداخلية لإعادة النظر بالتعريف السابق بصدد مواكبة التطورات في الحياة الاقتصادية فقام في عام 1986 بإصدار تعريف حديث للمراجعة الداخلية حيث عرفها على أنها:

(وظيفة تقييمية تؤسس داخل المنشأة لفحص نشاطها وتقييمها باعتبارها خدمة للمنشأة وهدف المراجعة الداخلية مساعدة موظفي المنشأة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، ومن أجل هذه الغاية تزودهم هذه المراجعة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات الخاصة بالنشاطات التي تقوم بمراجعتها)¹

يتبين من التعريف السابق أن المراجعة الداخلية لم تعد وظيفة خاصة بخدمة الإدارة ولكن أصبح هدفها خدمة المنشأة ككل وبعد أن كانت رقابة مالية مستمرة هدفها اكتشاف الأخطاء والغش أصبحت تقوم على شمولية المراجعة النوعية والاستشارية لتحسين الأداء ، وقد لاحظ معهد المراجعين الداخليين أن هذا التعريف لم يعد يواكب ما حدث من تطورات في بيئة الأعمال فأصدرت عام 1999 تعريفاً جديداً للمراجعة الداخلية على النحو الآتي:

(نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من اتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية القصوى).²

يتضح من هذا التعريف أن المراجعة الداخلية أصبحت ذات طابع :

- استشاري : لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.
- موضوعي: بأداء الأعمال الموكلة إليها.
- مستقل: بارتباط إدارة المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم.

وبذلك أصبحت المراجعة الداخلية تعمل من أجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم الرقابة الداخلية والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عمليات المنشأة.³

أما في السنوات الأخيرة فقد تبلور مفهوم المراجعة الداخلية بشكل أكثر انسجاماً مع التطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم والثورة المعلوماتية بالإضافة إلى ضغوط العولمة وحالات الإفلاس التي أصابت الكثير من المنشآت العالمية بصفة عامة والأمريكية بصفة خاصة، وما يتبعها من أحداث

¹ القاضي. حسين يوسف، دحود. حسين احمد، قريط. عصام نعمة، التدقيق الداخلي، جامعة دمشق، 2008، ص 103

² Standards for the professional practices framework side, IIA, 1999, www.theiia.org

³ الوردات. خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، 2006، ص36

متلاحقة، مما أدى إلى ضرورة وجود مجموعة من الضوابط الأخلاقية والمبادئ المهنية التي بدونها يصعب تحقيق الثقة والمصادقية في البيانات والمعلومات التي يحتاج إليها عالم المال والاستثمار ، الأمر الذي دفع معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في عام 2001 إلى تبني مفهوم جديد للمراجعة الداخلية يناسب متطلبات العصر ، حيث اعتبر المراجعة الداخلية على أنها:

(نشاط مستقل وموضوعي واستشاري، ومصمم لزيادة وتحسين قيمة عمليات المنظمة، ومساعدتها في انجاز أهدافها من خلال منهجية منتظمة لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة).¹

يتضح من هذا التعريف النقاط التالية:²

- لم يحدد الجهة التي تقوم بالمراجعة الداخلية، وهذا يعني انه يمكن أن تمارس المراجعة الداخلية من قبل قسم تابع للمنشأة أو من خارجها عن طريق التعاقد الخارجي.
- إن المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية عامة ومسؤولية تقييمه تقع ضمن مهام الرقابة الداخلية.
- إن خدمات المراجعة الداخلية هي خدمات وقائية وإنشائية بآن واحد، فهي وقائية لأنها تحمي الأموال والخطط الادارية والسياسات، وإنشائية لأنها تضمن دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة، وتدخل التحسينات على الخطط الإدارية والرقابية.
- الاعتراف بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية لتبلي حاجات الإدارة.
- إظهار الأهمية المتزايدة لمفهوم الحوكمة وأن أنظمة الرقابة وجدت للمساعدة في إدارة المخاطر.

وأخيراً وبالتحديد في التاسع عشر من شهر تشرين الأول لعام 2008 قام معهد المدققين الداخليين الأميركي بإصدار النسخة المعدلة من معايير الممارسة المهنية الدولية للمراجعة الداخلية والتي يبدأ العمل بها ابتداءً من بداية العام 2009 وبالنسبة لتعريف المراجعة الداخلية فقد حافظ المعهد على الجوهر الأساسي لتعريف عام 2001 وأصبح على الشكل التالي:

(نشاط المراجعة الداخلية هو دائرة أو قسم، أو فريق من المستشارين أو غيرهم من ممارسي المهنة يقدمون خدمات تأكيدية واستشارية بشكل موضوعي ومستقل، مصممة لزيادة وتحسين قيمة عمليات المنظمة والمساعدة في انجاز أهدافها بصورة منهجية ومنتظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة).³

¹ Pickett. Spencer, the internal auditing handbook, john wiley inc, UK, 2003,p109

² القاضي، دحوح، قريب، مرجع سابق، ص109-111

³ Standards for the professional practices of internal auditing, IIA, 2008, www.theiia.org

ولابد أثناء حديثنا عن تعريف التدقيق الداخلي من الإشارة إلى تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC من خلال معيار التدقيق اللغوي (610) على أنه: (نشاط تقييم يتم تقديمه كخدمة للمنشأة، وتشمل وظائفه من بين أمور أخرى، فحص وتقييم ومراقبة كفاية وفعالية الرقابة الداخلية).¹

ويرى الباحث في هذا السياق بأن مفهوم التدقيق الداخلي بما في ذلك تعريفه، وحجم المسؤوليات الملقاة على عاتقه بما في ذلك قواعد السلوك النازمة لممارسيه ستبقى وبشكل مستمر عرضة للحوار والنقاش والاختلاف والتوافق من وجهة نظر الباحثين والأكاديميين، وأن ما هو متفق عليه تجاه التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي قد يكون غير في السنين القادمة وخاصة مع المستجدات التي تطفو على سطح عالمنا المعاصر فيما يتعلق بالتطور المستمر والسريع للتجارة الالكترونية وبيئة الاعمال الحديثة الالكترونية.

ثانياً: العوامل المؤثرة في نشأة المراجعة الداخلية وتطورها:

أسهمت كثير من العوامل في ظهور الحاجة إلى وظيفة المراجعة الداخلية داخل المنشآت، وبعد ذلك ظهرت عوامل أدت إلى تغيير نظرة الإدارة والمنشآت والمجتمع إلى المراجعة الداخلية، كما أدت إلى زيادة أهميتها، ويمكننا تلخيص أهم هذه العوامل على النحو الآتي:²

1 - تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع: مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا والمنفذين للعمل، وبالتالي ظهور الحاجة لتحقيق الرقابة على فروع هذه المنشآت وزيادة قدرة الإدارة على مراقبة جميع النشاطات، ويتم ذلك عن طريق إرسال المراجع الداخلي إلى هذه الفروع لمراجعة أعمالها ومتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات، حيث تتزايد أهمية وظيفة المراجعة الداخلية كلما انتشرت أعمال المنشأة جغرافياً.

2 - اتساع حجم المنشأة وتعقد أنشطتها وعملياتها: لم تعد المنشآت كما في السابق صغيرة الحجم تعتمد على عدد قليل من الموظفين واسلوب الاتصال المباشر فيما بين المدير وهؤلاء الموظفين، حيث زاد حجم هذه المنشآت بشكل كبير وأصبحت تعتمد على جيش من الموظفين والمدراء وتعقدت عملياتها وأنشطتها المختلفة، مما استوجب وجود نظام رقابة داخلي للرقابة على هذه الأنشطة وموظفيها، وحتى تطمئن الإدارة على سلامة هذه النظم كان لا بد من وجود وظيفة التدقيق الداخلي التي تعمل على تقييم كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها داخل المنشأة.³

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2009، ص 644

² القاضي، دحوح، قريب، مرجع سابق، ص 104-106

³ أبو السعود. ممدوح، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، بحث منشور في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي فب إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005، ص 328

- 3 - ظهور المنشآت المالية الكبيرة كالبنوك وشركات التأمين: هذا النوع من المنشآت له اتصال دائم ومستمر بالغير، الأمر الذي أصبح يتطلب عدم انتظار المراجع الخارجي للتحقيق من صحة وعدالة بيانات القوائم والحسابات الختامية المنشورة، لذا ظهرت الحاجة إلى إدارة المراجعة الداخلية لتقوم بمراجعة العمليات أولاً بأول وبصفة مستمرة.
- 4 - حاجة الإدارة العليا المتزايدة للتقارير الدورية الدقيقة حسابياً وموضوعياً: فالإدارة تحتاج بصفة دورية ومستمرة إلى بيانات ومعلومات إدارية ومحاسبية دقيقة وذلك لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، وهذا يتطلب وجود وظيفة المراجعة في الشركة كي تتأكد من دقة هذه المعلومات والبيانات وسلامتها قبل تقديمها للإدارة.
- 5 - الزيادة في حالات فشل المنشآت وإفلاسها: نتيجة للزيادة في تلك الحالات في الولايات المتحدة الأمريكية في الأربعينات من القرن العشرين، أجريت العديد من الدراسات والبحوث حول اسباب هذا الفشل والإفلاس، وقد خلصت هذه الدراسات إلى أن السبب هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة، أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة الداخلية باعتبارها مهنة لها مقوماتها التي تمكنها من تحقيق الغرض منها.¹
- 6 - زيادة اهتمام المراجعين الخارجيين بوظيفة المراجعة الداخلية: مع ظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة والتوسع في حجم المشروعات ظهرت الحاجة إلى التفكير في وسيلة أخرى تسهل عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه، لذلك أخذ المراجعون الخارجيون يتحولون تدريجياً إلى نظام المراجعة الاختبارية معتمدين على نظام الرقابة الداخلية لتحديد حجم العينة، وتعدّ المراجعة الداخلية أحد أهم مقومات البيئة الرقابية فالمنشأة التي يوجد فيها مراجعون داخليون يراقبون ويطبقون أنظمة الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من تلك التي لا يوجد فيها وظيفة المراجعة الداخلية.
- 7 - التطورات التكنولوجية المتقدمة: أثار الاستخدام المتزايد لتكنولوجيا المعلومات مخاوف جديدة تتعلق بأمن الأصول وحمايتها وبأمن البيانات، الأمر الذي اقتضى على المنشآت أن تصمم نظم الرقابة وتنفذها كي تتمكن من خلالها إدارة المخاطر على نحو ملائم، حيث جعلت تلك التطورات المتقدمة دور المراجعة الداخلية أكثر أهمية بشكل واضح، كما مكنت التقنيات الجديدة المراجع الداخلي من أداء اختبارات المراجعة والقيام بالتحليلات بشكل أسرع وأكثر جدوى اقتصادية.
- 8 - الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المنشأة اضطر الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة إلى التأكد من سلامة

¹ شناق. باسل خالد، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي في ظل المعيار 610، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، 2005، ص 37

استعمال السلطات المفوضة وتحمل المسؤولية المقابلة وفقاً للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.¹

فنتيجة الأثر المتراكم للعوامل السابقة مجتمعةً، ظهرت الحاجة إلى نظام إجرائي موضوعي يكون له موقع تنظيمي مستقل، للتأكد من سلامة وصحة النظام المحاسبي الذي يلخص عمليات وأنشطة المنشأة.

ثالثاً: أنواع المراجعة الداخلية:

اختلف تصنيف أنواع المراجعة الداخلية بحسب الزاوية التي ينظر منها إلى المراجعة الداخلية، إذ يمكن التصنيف حسب وجهتي نظر مختلفتين هما:

• حسب الموضوع المستهدف بالمراجعة الداخلية:

حيث قسم معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية إلى ستة أنواع أساسية مرتبطة ببعضها البعض ولا يمكن فصل نوع عن الآخر أثناء عملية المراجعة وذلك للوصول إلى أهداف المراجعة وهذه الأنواع هي:²

- 1 - **مراجعة الالتزام:** ويهدف إلى التأكد من التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة النافذة والمعمول بها في محيط عملها بالإضافة إلى التأكد من التزام جميع المستويات الإدارية المختلفة بالقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة وبالنظام الداخلي الخاص بها.
- 2 - **مراجعة العمليات:** وهو عبارة عن فحص وتدقيق لجميع عمليات المنشأة المختلفة بهدف التأكد من إنجازها وتنفيذها طبقاً للسياسات المعتمدة من قبل الإدارة، والتحقق من أن مختلف المستويات الإدارية تنجز وظائفها وعملياتها بكفاءة وفعالية واقتصادية.
- 3 - **المراجعة المالية:** وتهدف إلى التأكد من دقة وصحة البيانات والمعلومات ومدى إمكانية الاعتماد عليها، كالتأكد من صحة عمليات الصرف حسب القوانين والتعليمات المعمول بها ضمن المنشأة من حيث:
 - التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتدقيق من اعتماد السلطة المخولة لها وفي حدود المسموح.
 - التدقيق المستندي لعمليات الصرف المختلفة.

¹ خشارمة. صهييب حسين، العوامل المؤثرة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص 27

² Power resources corporation, Power CIA review, 2004, p 4-6

4 -مراجعة نظم المعلومات: وتهدف إلى اختبار أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويتضمن ذلك أن السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات: دقيقة، قابلة للتصديق، معدة في الوقت المناسب، كاملة ومفيدة.

5 -مراجعة الأداء: ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى التزامهم بالقوانين والأنظمة، ويطلق على هذا النوع المراجعة الإدارية كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية المختلفة ويتم ذلك من خلال:

- تقييم الأداء: من حيث مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات الموجودة مع تقديم التقارير عنها والمشورة اللازمة للمعالجة.
- الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق: وذلك من خلال حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكرر غير الضروري وأي إسراف في استخدام الموارد.

6 -المراجعة البيئية: والهدف منها

- قياس مدى التزام المنشأة بالقوانين الخاصة بالبيئة.
- مراجعة نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر بيئية في المستقبل.
- تحديد وتقييم الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين، والتخلص من النفايات.
- مراجعة الحد من التلوث ومراجعة الالتزامات الخاصة بالبيئة.
- مراجعة المنتجات: بهدف التأكد من أن هذه المنتجات تتفق مع الالتزامات الخاصة بالتلوث.

• حسب الجهة التي تقوم بالمراجعة الداخلية:

يقوم بالمراجعة الداخلية إما وحدة من داخل المنشأة أو من خارجها أو الاثنين معاً، وعليه تصنف المراجعة الداخلية إلى ثلاثة أنواع:

1) مراجعة داخلية من قبل وحدة من داخل المنشأة:

تقوم بالمراجعة الداخلية وحدة إدارية من داخل المنشأة وهي تنشأ خصيصاً لتحديداً للقيام بالمراجعة الداخلية تسمى دائرة أو قسم أو إدارة المراجعة الداخلية، تكون مستقلة استقلالاً تاماً عن الإدارة المسؤولة عن العمليات بمختلف أنواعها المالية منها والتشغيلية والإدارية ولا تقوم بأي من الأعمال التنفيذية، ويعين لها رئيس يتم تعيينه وتحدد أتعابه من قبل مجلس الإدارة ويكون تابعاً له مباشرة.¹

¹ مراد. درويش فيصل، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سورية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2008، ص 22

(2) مراجعة داخلية من قبل جهة خارجية – تعاقد خارجي:

تكلّف المنشأة جهة خارجية متخصصة للقيام بمهام المراجعة الداخلية ، وقد انتشر هذا البديل للمراجعة الداخلية خلال العقدین الأخيرین حیث أصبحت کثیر من مکاتب المراجعة تؤدّي خدمات المراجعة الداخلية للمنشآت، وذلك لأسباب عديدة من ضمنها القصور في استقلالية المراجع الداخلي مما أدى إلى قيام العديد من إدارات المنشآت إلى الاستعانة بطرف ثالث من الخارج للقيام بكل أو بعض وظائف المراجعة الداخلية، ويرجع تزايد الاعتماد على التعاقد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية إلى أن إخفاق بعض المراجعين الداخليين في بعض المنشآت في أداء مهام المراجعة الداخلية كما ينبغي، أو الرغبة في تخفيض تكلفة عملية المراجعة الداخلية، أو إدخال تقنيات جديدة في أداء نشاط المراجعة الداخلية.¹

(3) مراجعة داخلية من قبل جهة مشتركة خارجية وداخلية – تعاقد مشترك:

يتم التعاقد على القيام بجزء من وظيفة المراجعة الداخلية مع طرف خارجي، ففي حالة التعاقد المشترك يحافظ مدير إدارة المراجعة الداخلية على السيطرة على وظيفة المراجعة الداخلية ويستخدم قدرات وموارد وخبرات مقدّمي الخدمة الخارجيين لتعزيز الكفاءة والفعالية داخل المنشأة، وقد يكون مقدّم الخدمة الخارجي مؤسسة خدمية مهنية أو مؤسسة استشارية متخصصة. فالتعاقد المشترك هو استخدام المصادر الخارجية في إنجاز المهام بالاشتراك مع وظيفة المراجعة الداخلية الموجودة بالمنشأة ويكون إمّا بشكل مستمر أو لمهمة محددة فقط، أو يكون تعاقدًا مشتركًا مؤقتًا وهو أداء مهمة محددة أو نسبة من بعض المهام من قبل مصدر خارجي عادةً لفترة محدودة من الوقت ويظل الإشراف على المهام من قبل طاقم وظيفة المراجعة الداخلية الموجودة بالمنشأة.²

ويمثل التعاقد المشترك أحد أفضل البدائل لسد الفجوة في أداء وظيفة المراجعة الداخلية وخصوصاً في المجالات الفنية والتكنولوجية المعقدة.

¹ صبحي. محمد حسني، التعاقد الخارجي بالمراجعة الداخلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد1، 2000، ص219
² عبد الفتاح. محمد، الاسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، عدد1، 2001، ص170

المبحث الثاني

معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني^٣

وضع العهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني لمهنة المراجعة الداخلية، وذلك لضبط آلية عمل المراجعة الداخلية، وكذلك لتحديد المسؤولية في حال حدوث خلاف بين إدارة المراجعة الداخلية و إدارة المنشأة التي تعتمد على تقرير المراجع الداخلي في اتخاذ بعض القرارات.

أولاً - المعايير المهنية للمراجعة الداخلية:

لا شك في أنّ وجود معايير مهنية للمراجعة الداخلية فيها الكثير من الفائدة في رفع وعي المجتمع الماليّ بصورة عامّة، لكن تشتت عمليات المراجعة الداخلية بحسب ظروف الشركة وحاجاتها تجعل مسألة وضع معايير لها صعبة للغاية، إلّا أن تركيز المراجعة الداخلية على تقويم فعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، يجعل وضع هذه المعايير أكثر وضوحاً، ويمكن تقسيم المعايير المهنية للمراجعة الداخلية حسب (IIA) إلى القسمين التاليين:

- **معايير الصفات العامة:** وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة، والقائمين بممارسة أنشطة المراجعة الداخلية فيها، (السلسلة 1000).

- **معايير الأداء:** وتحدد طبيعة خدمات المراجعة الداخلية، وتوفر معايير للجودة يمكن على أساسها تقييم أداء هذه الخدمات، (السلسلة 2000).

وكل نوع من المعايير يتكون من معايير تطبيق لحالات محددة، حيث يرمز الحرف A الى خدمات التأكيد والحرف C الى الخدمات الاستشارية.

وسنقوم بعرض المعايير التي تدرج تحت كل مجموعة على حدة:

▪ **معايير الصفات العامة:** وتتضمن المعايير التالية:¹

1000 - الغرض، السلطة والمسؤولية:

يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط المراجعة الداخلية تحديدا رسميا ضمن ميثاق المراجعة الداخلي، بما يتماشى مع تعريف المراجعة الداخلية ومبادئ أخلاقيات المهنة و"المعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية". ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلي بمراجعة ميثاق المراجعة الداخلية بصفة دورية ، وتقديمه إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

1100 - الاستقلالية والموضوعية:

يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً ، ويجب أيضاً أن يكون المراجعين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم .

1110 - الاستقلالية التنظيمية: يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية

تابعاً لمستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية كما يجب على الرئيس التنفيذي، للمراجعة الداخلية أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية و ذلك بصورة سنوية على الأقل.

1120 - الموضوعية الفردية: يجب أن يتصف المراجعون الداخليون بتوجهات غير منحازة وغير

متحيزة ، وأن يتجنبوا تضارب المصالح.

1130 - معوقات الاستقلالية أو الموضوعية: إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية ،

سواء في الوقت أو الظاهر ، يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المعنية ، مع العلم بأن طبيعة هذا الإفصاح تختلف باختلاف المعوقات

1200 - المهارة والعناية المهنية اللازمة:

يجب أن تؤد مهام التدقيق بمهارة ومت توخي العناية المهنية اللازمة.

¹ IIA, The Standards of internal auditing, IIA, 2010, p 2-12, www.theiia.org

1210 -المهارة: يجب على المراجعين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بكل منهم . ويجب على نشاط المراجعة الداخلية ككل أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته.

1220 -العناية المهنية اللازمة: يجب على المراجعين الداخليين بذل مستوا العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مراجع داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والافتقار . بيد أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ.

1230 -التطوير المهني المستمر: يجب على المراجعين الداخليين أن يطوروا معرفتهم، مهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

1300 - برنامج تأكيد وتحسين الجودة:

يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تطوير والمحافظة على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية.

1310 -متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب أن يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة أعمال التقييم الداخلي والخارجي على السواء.

1320 -إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

▪ معايير الأداء: ويندرج تحتها المعايير التالية:¹

2000 - إدارة نشاط المراجعة الداخلية:

يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

2010 -التخطيط: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة وضع خطط مرتكزة على المخاطر، وذلك لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية ، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.

¹¹ IIA, The Standards of internal auditing, IIA, 2010,p 13-30, www.theiia.org

2020 -التبليغ والموافقة: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يبلغ خطط نشاط المراجعة الداخلية والموارد اللازمة لها ، بما في ذلك أت تغييرات مرحلية هامة فيهما ، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة ، وذلك لمراجعتها والموافقة عليها . كما يجب أن يبلغ عن تأثير تحديدات الموارد.

2030 -إدارة الموارد: يجب أن يتأكد الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توزيعها توزيعاً فعالاً لتحقيق الخطة المعتمدة.

2040 -السياسات والإجراءات: يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط المراجعة الداخلية.

2050 -التنسيق: ينبغي على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق ، وذلك لضمان التغطية اللازمة للعمال وتلافي ازدواجية الجهود.

2060 -إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة له . ويجب أن يشتمل ذلك الإبلاغ على الاحتمالات الهامة للتعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تلزم الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

2070 -الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن المراجعة الداخلية: عندما تؤدي أي جهة من الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية نشاط المراجعة الداخلية ، عليهما أن تحيط المؤسسة علماً بأن عليها أن تضطلع بمسؤولية المحافظة على نشاط مراجعة داخلي فاعل

2100 - طبيعة العمل:

يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلي بتقييم - والإسهام في تحسين - عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة ، وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم.

2110 -الحوكمة: يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها ، بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية:

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة.
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل.
- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة.
- تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

2120 -إدارة المخاطر: يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يسهم في تحسينها.

2130 -الرقابة: يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.

2200 - تخطيط مهام المراجعة الداخلية:

يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها ، توقيتها والموارد المخصصة لها.

2210 -أهداف مهمة المراجعة: يجب تحديد الأهداف المنشودة لكل مهمة تدقيق.

2220 -نطاق مهمة المراجعة: يجب أن يكون نطاق مهمة المراجعة كافياً لتحقيق الأهداف المنشودة منها.

2230 -تخصيص الموارد اللازمة لمهمة المراجعة: يجب أن يحدد المراجعون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة ويتم توظيف الأفراد اللازمين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيدها وقيد توقيتها والموارد المتاحة لتنفيذها.

2240 -برنامج عمل مهمة المراجعة: يجب على المراجعين الداخليين تطوير وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف مهمة المراجعة.

2300 - تنفيذ مهام المراجعة الداخلية:

يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

2310 -تحديد المعلومات: يجب على المراجعين الداخليين تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة المراجعة.

2320 -التحليل والتقييم: يجب على المراجعين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة المراجعة على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.

2330 -توثيق المعلومات: يجب على المراجعين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة المراجعة.

2340 -الإشراف على مهمة المراجعة: يجب الإشراف على المهام بالشكل المناسب ، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها وتطوير طاقم العمل.

2400 - تبليغ النتائج:

يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.

2410 -مقاييس التبليغ : يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة المراجعة أهداف تلك المهمة ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة بشأنها وخطط العمل المتعلقة بها.

2420 -جودة التبليغات: يجب أن تكون التبليغات دقيقة موضوعية واضحة موجزة بناءً وكاملة وأن تصدر في الوقت المناسب.

2430 -استخدام تعبير: تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية المهنية لمزاولة المراجعة الداخلية": يمكن للمراجعين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد "تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية "فقط في حالة كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تساند تلك الإفادة.

2440 -نشر النتائج: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تبليغ نتائج مهمة المراجعة إلى الأطراف المعنية.

2450 - الآراء الكلية العامة: عندما يتم إصدار رأي كلي عام يجب أن يؤخذ في الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وغيرها ممن الجهات المعنية الأخرى ، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها

2500 - مراقبة سير العمل:

يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بوضع وإرساء وصون نظام متابعة ما يتخذ إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

2600 - حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر:

عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن الإدارة العليا قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة ، يجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة العليا . إذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية ، فيجب على المراجع الداخلي رفع المسألة الى مجلس إدارة المؤسسة لحسمها بمعرفته.

ثانياً - قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية:

في عام 2000 وضع معهد المراجعين الداخليين الأمريكي دليلاً جديداً لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية، وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية واشتت عشرة قاعدة سلوكية قسّمت وفقاً للمبادئ الأخلاقية الأربعة وذلك استناداً إلى مفهوم المراجعة الداخلية الجديد وأهدافه حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما:¹

- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير المراجعة.
- قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمراجعين الداخليين، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين.

وتعد قواعد السلوك المهني ركيزة أساسية لتوفير الثقة في أحكام المراجعين الداخليين، حيث تؤكد معايير المراجعة الداخلية على ضرورة التزام المراجعين بقواعد مناسبة للسلوك المهني، وهنالك ثلاثة أسباب رئيسية لضرورة وجود بيان رسمي بقواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين وهي²:

- 1 - أن المراجعين الداخليين يمثلون مهنة المراجعة الداخلية.
- 2 - أن إدارة المنشأة ومجلس الإدارة يعتمدان على مهنة المراجعة الداخلية.
- 3 - يجب أن يحافظ أعضاء المهنة على معايير عالية للسلوك، والشرف، والشخصية، حتى يمكنهم ممارسة المراجعة الداخلية بطريقة تحقق الغرض منها.

وتقضي قواعد السلوك المهني بأن تقع على المراجعين الداخليين مسؤولية السلوك القويم بحيث لا يكون هناك أي شك في إخلاصهم ونزاهتهم، ويتطلب وجود بيان بقواعد السلوك المهني ضرورة تحديد المبادئ الأساسية التي تحكم هذا السلوك ثم تترجم هذه المبادئ الأساسية إلى قواعد تحدد ما يجب أن يكون عليه السلوك المهني للمراجعين الداخليين.³

وتتضمن المبادئ التي يجب على المراجعين الداخليين الالتزام بها مجموعة القواعد التالية:⁴

• المبدأ الأول: النزاهة

تؤدي نزاهة المراجع الداخلي إلى تدعيم الثقة فيما يقوم به من أعمال، وبالتالي تعتبر الأساس للاعتماد على الأحكام الصادرة عن المراجع، ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

¹ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، التدقيق، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن، 2008، ص 177

² القاضي وآخرون. مرجع سابق، 2008، ص 160

³ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، مكتبة الملك فهد، الرياض، 2004، ص 100

⁴ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، التدقيق، مرجع سابق، ص 173

يجب على المراجعين الداخليين:

- 1 - أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
- 2 - مراعاة القوانين وتقديم الإفصاح المتوقع منهم وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية.
- 3 - عدم الاشتراك في أية أعمال أو أنشطة غير معروفة، بالإضافة إلى عدم القيام بتصرفات تسيء للمهنة والمنشأة التي يعملون بها.
- 4 - احترام أهداف المنشأة المشروعة والأخلاقية التي يعملون فيها والمساهمة في تحقيقها.

• المبدأ الثاني: الموضوعية

يجب أن يتوافر في المراجع الداخلي أعلى مستوى من الموضوعية المهنية في تجميع وتقييم وتوصيل المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العملية محل المراجعة، حيث يجب على المراجعين الداخليين تقييم الظروف ذات العلاقة بطريقة متوازنة وأن لا تتأثر أحكامهم بناءً على مصالحهم الشخصية أو مصالح الآخرين، ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

يجب على المراجعين الداخليين:

- 1 - عدم المشاركة في أنشطة أو علاقات قد تضعف أو من المفترض أن تضعف قدرتهم على أداء أعمالهم بشكل غير متحيز، ويشمل ذلك الأنشطة والعلاقات التي قد تتعارض مع مصلحة المنشأة التي يعملون فيها.
- 2 - عدم قبول أي شيء من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة التي يعملون فيها من الممكن أن يضعف من مصداقية أحكامهم المهنية.
- 3 - الإفصاح عن كل الحقائق الجوهرية التي تم التوصل إليها أثناء تأدية أعمالهم والتي من الممكن عدم الكشف عنها أن يؤدي إلى تضليل وتحريف تقاريرهم عن نتائج الأعمال التي تم تدقيقها من قبلهم.

• المبدأ الثالث: السرية

يجب أن يحترم المراجعون الداخليون قيمة وملكية المعلومات التي يحصلون عليها، وأن لا يكشفوا عن أية معلومات دون أن يكون لهم السلطة التي تخولهم القيام بذلك ما لم تكن متطلبات قانونية أو مهنية تلزمهم القيام بذلك. وتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

يجب على المراجعين الداخليين:

- 1 - أن يكونوا أمناء وحذرين في استخدام المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية أعمالهم وواجباتهم، وحماية هذه المعلومات.
- 2 - عدم استخدام المعلومات التي يحصلون عليها لتحقيق أية مكاسب شخصية، أو استخدامها بشكل يتعارض مع القانون ويضر بالأهداف المشروعة والأخلاقية للمنشأة.

• المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية

يجب أن يقوم المراجعين الداخليين باستخدام المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لأداء خدمات التدقيق الداخلي. ويتضمن هذا المبدأ القواعد السلوكية التالية:

يجب على المراجعين الداخليين:

- 1 - تأدية الخدمات والأعمال التي يمكنهم القيام بها من خلال توفر المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتأديتها.
- 2 - تأدية خدمات المراجعة الداخلية وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الدولية للمراجعة الداخلية.
- 3 - السعي دائماً وبشكل مستمر لتطوير وتحسين كفاءة وجودة الخدمات التي يقدمونها.

المبحث الثالث

اهداف المراجعة الداخلية ووظائفها

مع مرور الوقت تغيرت النظرة إلى وظيفة المراجعة الداخلية، إذ أصبحت تشكل دعماً أساسياً للإدارة، وذلك من خلال قيامها بالعديد من الأعمال كتحقيق أداء العاملين بالمنشأة، ومد الإدارة العليا بالمعلومات الصحيحة وفي التوقيت المناسب عن المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة، والرقابة على جميع الأعمال، فضلاً عن دورها في حوكمة الشركات، هذا بالإضافة إلى مهامها التقليدية المتمثلة في حماية أصول المنشأة من أي تصرفات غير مرغوب فيها، والتأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات والإجراءات الموضوعية¹.

أولاً: أهداف المراجعة الداخلية:

جاء في مقدمة القائمة المعدلة لمسؤوليات المراجع الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين عام 1994 أن الهدف الرئيسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء المنشأة لتأدية مسؤولياتهم بفعالية، ويتم ذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والاستشارات التي تهتم بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويشمل هذا الهدف الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة².

ويمكن عرض أهدافها على النحو التالي³:

- 1 - مساعدة أعضاء التنظيم الإداري للمنشأة على النهوض بمسؤولياتهم بفعالية، عن طريق تزويدهم بالتحليل والتقييم والتوصيات والاستشارات والمعلومات اللازمة لأداء عملهم.
- 2 - تقييم واختبار فعالية أساليب ونظم الرقابة الداخلية وتطويرها لمساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها.

¹ Ahlawat. Sunita, & Lowe. Jordan, An Examination of Internal Auditor Objectivity: in-house versus outsourcing Auditing, A journal of practice & theory, 2004, p.147.

² Brink. Victor & Herbert. Will, Modern Internal Auditing Appraising Operation and Control, Arnold Press Publication John Wiley & Sons, New York, 1982, p.201.

³ كيرزان. فاتن حنا، مدى إدراك الإدارة العليا في المصارف السورية لأهمية المراجعة الداخلية في زيادة قيمة العمليات المصرفية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2010، ص 33-34

- 3 - الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات لتقديم تقييم مستقل للرقابة وإدارة المخاطر وعمليات التحكم في أنشطة المنشأة، وتقديم التوصيات التي تفيد في تحسين وتطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة والتحكم في أنشطة المنشأة.
- 4 - رفع كفاءة أداء العاملين بالمنشأة عن طريق التدريب، وذلك لأن موظفي إدارة المراجعة الداخلية - بحكم إلمامهم بجميع أوجه نشاط المنشأة وعملياتها - يكونون أكثر قدرة من غيرهم من موظفي المنشأة على إعداد البرامج التدريبية من حيث اقتراح البرامج التدريبية الضرورية وإعدادها وصياغة المواد التدريبية.
- 5 - الحد من الأخطاء والغش ومنع وقوعها، وحماية أصول المنشأة من الاختلاس.
- 6 - تحديد مدى التزام المشروع بمتطلبات الحوكمة والتعاون مع المراجع الخارجي.
- 7 - دراسة وتحديد أسباب المشكلات التي تحدث في المنشأة وتقدير مدى الضرر والخسارة الناجمة عنها واقتراح الحلول المناسبة وإيجاد طرق وقائية تحول دون تكرارها.
- 8 - إجراء الدراسات والاختبارات الخاصة بناءً على طلب الإدارة العليا لتساعدها في اتخاذ القرارات.
- 9 - تحسين قيمة عمليات المنظمة ومساعدتها في انجاز أهدافها.

ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقويمي يهدف إلى تحقيق الأهداف الرئيسية لجميع أوجه النشاط المنشأة، وفي مختلف مجالاته المالية والإدارية والمحاسبية والتشغيلية، فإنه يمكن بذلك التمييز بين أربعة أهداف رئيسية للمراجعة الداخلية تجمع الأهداف السابقة الذكر، وهم :

■ هدف الحماية:

كان التركيز في الماضي على هدف الحماية حيث كان دور المراجع الداخلي ينصبّ على:¹

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الاعتماد عليها.
- حماية أصول المنشأة.
- التأكد من الموازنة بين أساليب القياس والخطة والاجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة.
- التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المنشأة.
- التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

إذ أن هدف الحماية يتحقق من خلال القيام بأعمال الفحص والمطابقة لما تمّ فعلاً مع المعايير الموضوعة بشكل مسبق معتمداً على النظام المحاسبيّ المالي ونظام الرقابة الداخلية ويتضمن هدف الحماية المحافظة على مايلي:²

¹ القباني، ثناء علي، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية الأسكندرية، 2006، ص.29
² البطاح، حسام عمر، الاتجاهات الحديثة لوظائف المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحقيق الجودة الشاملة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة حلب، 2008، ص.36.

- سياسات وإجراءات المنشأة.
- الإجراءات المحاسبية.
- أنظمة الرقابة المختلفة.
- السجلات والمحافظة عليها.
- الأنشطة بأنواعها.

■ هدف البناء

ويتحقق هدف البناء باقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص وتقويم من خلال التأكد من فاعلية أهداف المنظمة وخططها، والالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة لاسيما أسس الحماية والحفاظ على الأصول ومتابعة تحسين وتطوير الأداء بصورة مستمرة وبشكل جدي.¹

■ هدف الشراكة:

من أجل ضمان تحقيق فعال لهدف المراجعة السابقين (الحماية والبناء) بالشكل الملائم والمطلوب والتأكد من الالتزام بتنفيذ الإجراءات والمعايير والسياسات الخاصة بإنجاز هذه الأهداف لا بد من خلق هدف ثالث لضمان تحقيق الهدفين بالشكل المطلوب وهو هدف الشراكة والذي يركز على الشراكة الحقيقية بين منفذي المراجعة الداخلية وبين العاملين في المنشأة من إدارات ومديرين وموظفين وغيرهم وبصورة خاصة المستويات الوسطى والدنيا، باعتبار أن الإدارة العليا معنية في خلق هذا الهدف وتدعيمه بوضع الأسس الكفيلة بإيجاد الثقة وتعمقها بين العاملين والمراجعين الداخليين أن المراجعة والمراجعين لخدمة المنشأة ككل.²

■ هدف خلق القيمة المضافة:

ويتحقق هدف خلق القيمة المضافة باعتبار أن المراجعة الداخلية بتنفيذها لمهامها بالشكل المطلوب سوف تساهم في تحقيق العائد النهائي للاستثمار والمتمثل في صافي الربح. كما يفترض أن يمتلك المراجعون الداخليون خاصة في المشروعات الكبيرة المنتشرة جغرافياً مؤهلات فنية وإدارية وخبرات عملية تمكنهم من تقديم خدمات إنشائية تساعد الإدارة العليا على اتخاذ قرارات رشيدة لتحسين العملية الإدارية.³

¹ القباني. ثناء علي، مرجع سابق، 2006، ص.30.
² حاج بكري. علي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد30، 2005، ص117
³ حاج بكري. علي، مرجع سابق، ص117

ثانياً. تطور وظائف المراجعة الداخلية:

اختلفت وظائف المراجعة الداخلية في الوقت الحالي عما كانت عليه في الماضي، إلا أن هذا التطور حدث بشكل بطيء من خلال سلسلة من الخطوات المنطقية ويمكن بيان ملامح هذا التطور من خلال استعراض المراحل الثلاثة التالية التي اشتملت عليها عملية التطوير تلك:¹

- 1 - التحقق من الدقة الحسابية للأرقام المحاسبية.
- 2 - التحقق من دقة وملائمة الحسابات والقوائم المالية من أجل حماية الأصول المختلفة.
- 3 - التوسع في نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مدى التحقق والاستفسار التقييم لجميع مجالات عمل المنشأة وليست المحاسبية والمالية فقط.

ويمكن تلخيص أهم ملامح المرحلة الحالية لتطور المراجعة الداخلية في:²

- اتساع نطاق وظيفة المراجعة الداخلية لتشمل تقييم فعالية إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة بالإضافة إلى وظائفها السابقة (مراجعة الالتزام والمراجعة المالية ومراجعة العمليات).
- استخدام أسلوب المراجعة على أساس المخاطر Risk-Based Auditing كمدخل لعمل إدارة المراجعة الداخلية.
- أصبحت المراجعة الداخلية نشاطاً استشارياً يخدم جميع المستويات الإدارية بالمنشأة.
- أصبحت المراجعة الداخلية أداة لتقييم أداء المنشأة بشكل عام بما فيها الإدارة العليا.
- تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة.

إن هذه التطورات في المراجعة الداخلية وضعت أربعة تحديات أمام المراجعة الداخلية هي:

- 1 - المزيد من المسؤوليات القانونية: حيث سيتم الاعتماد بشكل متزايد على المراجعة الداخلية في تقديم التأكيد المعقول على الالتزام بالمتطلبات القانونية (مراجعة الالتزام).
- 2 - الاستقلال وعدم التحيز: استقلالية المراجع الداخلي سيتم إعادة تقييمها وتدعيمها.
- 3 - نقص الموارد البشرية: التعيين في إدارة المراجعة الداخلية لن يتم زيادته بالقدر الكافي لمواجهة هذه الأعباء الوظيفية الجديدة.
- 4 - الصعوبة في تكوين فرق عمل بجودة عالية: الطلب المتزايد على المراجعين الداخليين سوف يشكل ضغطاً على تكوين فرق مراجعة داخلية بجودة عالية

¹ بدران. سناء محمد، تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية: دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع، 1994، ص. 64.

² عويض. زكي محمد مبارك. دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2005، ص. 14.

حيث أدى تطور المراجعة الداخلية إلى إضافة أبعاد جديدة إلى مهامها ونطاقها، ولم تعد المراجعة الداخلية ذلك الأسلوب الذي تستخدمه الإدارة العليا كرقيب في متابعة الأعمال الرقابية والالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات، بل أصبحت المنشآت في الوقت الحاضر تنتظر من إدارات المراجعة الداخلية التوصيات اللازمة لتحسين العمليات التشغيلية ونشر الممارسات الجيدة عن الإدارة المختلفة في المنشأة، بالإضافة إلى تقييم أداء العمليات للوقوف على مدى كفاءة هذا الأداء.¹

ثالثاً: الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية

تسعى إدارة منشآت الأعمال إلى تحقيق أهداف المنشأة وطموحات أصحاب المصالح المرتبطين بالمنشأة من خلال تحسين وتطوير أدائها والعمل على الإستخدام الكفاء والاقتصادي للموارد المتاحة حتى يمكن تخفيض الكلفة دون المساس بالجودة، وتساهم الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية بدور فعال في تحسين العمليات في المنشآت، لذا سنستعرض هذه الوظائف بالتفصيل فيما يلي:

(1) وظيفة المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية:

ارتبطت وظيفة المراجعة الداخلية في بداية ظهورها بمفهوم الرقابة الداخلية المالية وكان يطلق عليها المراجعة الداخلية المالية Internal Financial Auditing لأنها كانت في بدايتها تهتمّ بالمجالات المالية والمحاسبية وتقوم بفحص أنشطة الرقابة الماليّة وكان مدخل عملية المراجعة هو المراجعة على أساس الرقابة Control-Based Approach، ومع تطور وظيفة المراجعة الداخلية وقيامها بمراجعة العمليات، أصبح النظام المتكامل للرقابة الداخلية بالمنشأة ضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية التي أصبحت تقوم بكل من المراجعة المالية ومراجعة العمليات.²

وبذلك أصبحت المراجعة الداخلية أداة هامة لمساعدة الإدارة والجهات الأخرى في المنشأة في تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية.

وقد حدد معهد المراجعين الداخليين (IIA) وظيفة المراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية في المعيار رقم (2120)، حيث نص على أن:

¹ سيدي. عمر محمد. استخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة لتحسين كفاءة وفعالية إدارات المراجعة الداخلية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1999، ص. 2-3.

² Ramamrooti S., Internal Auditing: History. Evolution and Prospects, as cited in Research Opportunities in internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA, 2003, p.8.

"نشاط المراجعة الداخلية سوف يساعد المنشأة في المحافظة على نظم رقابة فعالة من خلال تقييم كفاءة وفعالية هذه النظم، ومن خلال التحفيز على التحسين المستمر".¹

وبالتالي فإن مساهمة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية تتلخص فيما يلي:²

- مساعدة الإدارة في تصميم نظام للتقييم الشامل لفحص نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة ككل.
- فحص الالتزام بنظم الرقابة على المستوى الوظيفي.
- مساعدة الإدارة في إعداد التقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد أوجه القصور الهامة في نظم الرقابة.
- تسهيل عملية فهم وتطوير نظم الرقابة على المستوى الوظيفي من خلال رقابة التقييم الذاتي
- استخدام اساليب الفحص بالحاسب الآلي لمتابعة التأكد من فعالية نظم الرقابة.

هذا وأكدت لجنة الاتحاد الأوروبي أن المراجعة الداخلية تعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية المالية وأن دورها تغير من التركيز فقط على الجانب المالي ليشمل أيضاً الجانب الإداري، ولكي تحقق دورها بفعالية لابد وأن تطبق الأسس التالية:

- متطلبات عامة مسبقة.
- وضع شروط لاختيار العاملين.
- تطوير ممارسات المراجعة.
- التدريب والتطوير المهني.

وأكدت اللجنة على الحاجة لفعالية المراجعة الداخلية، وذلك لضمان نجاح نظام الرقابة الداخلية، حيث أنها تحقق المنافع التالية:³

- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة: حيث إنّ التقييم، والتوصيات، والتقارير التي تعدّها المراجعة الداخلية تتم بصفة مستمرة خلال السنة، ممّا يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في التوقيت الملائم.
- بناء الأحكام الدقيقة: حيث إن امتلاك المراجعين للمعرفة بنظام الرقابة الداخلية يمكنهم من مزج هذه المعرفة بالمهارات المهنية، وتكون النتيجة بناء أحكام دقيقة بشأن كفاءة وفعالية عمليات التنظيم ومدى انجاز الإدارة للأهداف المحددة مسبقاً.

¹ IIA, Standards for the Professional Practices Framework, IIA, Florida, 2003, p.7.

² Hermanson, D.R. & Rittenberg L.E, Internal Audit and Organizational Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA, 2003, p.56.

³ Downes, D. The European Perspective on Corporate Governance, Accountancy Ireland, Dublin, Vol.36, Iss.6, p.25.

- المساهمة في ضمان جودة نظام الرقابة الداخلية: فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها بطريقة اقتصادية وفعالة وللمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات واللوائح.
- تقديم خدمات لإدارة الرقابة الداخلية: يعتبر المراجعون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد الإدارة بالتحليلات الضرورية والتقييم والتوصيات.

وبالتالي فإن المراجعة الداخلية تساهم بدور هام في عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المنشأة وعلى مستوى كل نشاط، وذلك من خلال:

- تقييم فعالية الرقابة الداخلية.
- التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.

■ تقييم فعالية الرقابة الداخلية:

ذكرت في معايير تقييم فعالية الرقابة الداخلية أهمية وجود مراجعة داخلية مستقلة وذات كفاءة عالية لتساهم بشكل فعال في مساعدة الإدارة على تقييم فعالية الرقابة الداخلية بالمنشأة.

وإن عملية تقييم الرقابة الداخلية سواء أكانت تمهيدية أم معمّقة تكون مفيدة عندما تتم حسب ما يلي:¹

- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال.
- تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها.
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية.
- التأكيد من إلمام المراجع بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام (اختيار المسار).

كما يتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعية والتأكد من أن تلك الطرق والإجراءات تستخدم كما هو مخطط لها فالمراجع ينبغي عليه أن يحدد:²

- ما مدى ملائمة نظام الضبط الداخلي للمخطط؟
- ما إذا كان النظام يتم تشغيله وفق لما هو مخطط أو كما ينبغي أن يكون

¹ الواردات، خلف عبدالله. مرجع سابق، 2006. ص. 168-169.

² الصحن، عبد الفتاح، مبادئ وأسس المراجعة علمياً وعملاً، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1993، ص 194.

ولتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بشكل سليم يقوم المراجعون الداخليون بجمع الحقائق والمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ، ثم فحص هذا النظام قبل تقييمه.

حيث تقوم إدارة المراجعة الداخلية بفحص كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ، وتعتبر الرقابة كافية إذا قامت الإدارة بالتخطيط وتصميم الأنظمة الرقابية بطريقة توفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف المنشأة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية وبكفاءة ويلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم والأنشطة والأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعة ، فإذا تم القيام بتصميم النظام بطريقة مناسبة وتم تنفيذ الأنشطة المخططة كما هو محدد لها فإنه من الطبيعي أن تحقق النتائج المتوقعة ، ويتم توفير التأكيد المعقول عندما تتخذ إجراءات بتكاليف معقولة لجعل الانحرافات في حدود المستوى المسموح به ويفيد ذلك في منع الأخطاء المهمة بالأعمال غير المشروعة واكتشافها وتصحيحها خلال مدة معقولة ، ويجب أن تؤخذ العلاقة بين التكلفة والمنفعة بالاعتبار عند تصميم الأنظمة الرقابية إذ يجب موازنة الخسارة المتوقعة المرتبطة بأي تعرض للمخاطر مع التكاليف اللازمة للرقابة عليها¹.

■ التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية :

أوصت جميع التقارير الصادرة عن المنظمات المهنية بالتقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة ويعتبر الآن ملزماً في الولايات المتحدة بعد صدور قانون Sarbane- oxley ، حيث ألزم القسم رقم (404) من هذا القانون الإدارة بتوثيق وتقييم التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية ، كما ألزم المراجع الداخلي بالتقييم وإبداء الرأي بشأن الإجراءات التي تتبعها الإدارة في تقييم الرقابة الداخلية ، وألزم القسم (301) من ذات القانون لجنة المراجعة بإعداد برنامج إنذار Whistleblower Program يعمل على التقرير عن المشاكل المحاسبية المالية المحتملة ، بينما ألزمها القسم رقم (406) من هذا القانون بالإفصاح عن مدى الالتزام بالقواعد الأخلاقية².

أتت هذه المتطلبات الجديدة إلى توسيع دور المراجعة الداخلية في دعم المنشآت لغرض مقابلة المتطلبات الإلزامية ، فعلى سبيل المثال تتوقع لجنة المراجعة الداخلية تبليغها أول بأول بالجهود التي تبذلها المنشأة للتماشي مع القسم رقم (201) و (406) والمشاركة في برنامج الإنذار ، وتتوقع الإدارة من إدارة المراجعة الداخلية المشاركة في اختبار إجراءات الرقابة الداخلية كما يتطلبه القسم (404) وقد يعتمد المراجع الخارجي على الاختبارات التي تجريها إدارة المراجعة الداخلية ، وذلك عند تطبيق ما يسمى

¹ مراد. فيصل درويش، مرجع سابق، 2008، ص 86

² عيسى. سمير كامل محمد ، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث الإسكندرية ، العدد 1 مجلد رقم 45 ، 2008 ، ص 2.

بالمراجعة المتكاملة ، والتي يتطلبها معيار المراجعة رقم (2) الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة PCAOB¹.

ويمكن تقييم تقرير المراجع الداخلي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية إلى جزئين:²

• رأي المراجع الداخلي حول هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة :

على المراجع الداخلي مراعاة عدد من الأمور الهامة حتى يكون رأيه حول عملية فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية مهنيًا ومقبولاً لدى الإدارة العليا ومن هذه الأمور:

أ - أن الأفراد المسؤولين عن تطبيق نظام للرقابة الداخلية هم أعلم وأبرع فيما يتعلق بهذا النظام وأن المراجع الداخلي مهما كانت خبرته لن تصل إلى فهم واستيعاب هذا النظام مثل هؤلاء الأفراد ، فأي نظام للرقابة الداخلية ينسب إلى المسؤولين عن تطبيقه³ ، وعلى المراجع الداخلي إعطاء الرأي المهني المحايد عن مدى فعالية هذا النظام،
ب - تحقيق التوازن في الرأي وخصوصاً في المجالات التالية:

- المخاطرة التي تواجه المنشأة في تحقيق أهدافها ، فالرقابة توجد لتحديد المخاطر - مثلاً إذا لم توجد مخاطر من أن أصول المنشأة سوف تتعرض للسرقة والاختلاس فلا توجد حاجة إلى تشديد إجراءات الرقابة على هذه الأصول⁴.
- الإشارة إلى نظام الرقابة القوية وأوجه القصور في نظم الرقابة الأخرى.
- التكلفة والمنفعة لنظام الرقابة : إن تطبيق أي نظام للرقابة ينتج عنه تكلفة، فعلى المراجع الداخلي عدم إعطاء رأي أو مقترح بزيادة الإجراءات الرقابية دون مراعاة تكلفة هذه الإجراءات والمنفعة المتوقعة منها.

ج - يهدف تقرير المراجع الداخلي عن نظام المراقبة الداخلية إلى بيان إحدى الحالتين لنظام الرقابة:
- الحالة الأولى : أنه نظام رقابة فعال : يكون تقرير المراجع الداخلي إيجابياً ولا يحمل أي ملاحظات وتحفظات على نظام الرقابة وبالتالي لن يكون هناك أي تدخل من إدارة المنشأة للتأثير على رأي المراجع الداخلي.

- الحالة الثانية: أنه نظام رقابة يواجه أوجه قصور هامة: في حالة إشارة المراجع الداخلي إلى وجود أوجه قصور هامة في تقريره عن نظام الرقابة الداخلية فإن هذا سوف يؤدي إلى حدوث معارضة من قبل الإدارة العليا التي تعمل إلى الدفاع عن الإدارة التنفيذية، كما أنها تملك مقومات

¹ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), an Audit of internal control over financial, 2004, auditing standard no2

² غالي. جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص40

³ Pickett. Spencer, 2003, OP, p 188

⁴ Hermanson, D,R, and Rittengeng L.F,2003, OP, p 13

للضغط على المراجع الداخلي من خلال العلاقة الوظيفية¹ ، إن هذه الحالة تتطلب من المراجع الداخلي الالتزام بدستور آداب وسلوك المهنة ومعايير الأداء المهني وتغليب مصلحة المنشأة وأصحاب المصالح.

• مقترحات وتوصيات هادفة إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية :

تعتبر المقترحات والتوصيات التي يقدمها المراجع الداخلي في تقريره بهدف تطوير نظم الرقابة هي نتاج خبرته وفهمه لطبيعة الرقابة في المنشأة.

حيث يجب أن تتسجم هذه التوصيات مع ثقافة الرقابة في المنشأة. فما يبدو مفيداً بالجانب النظري ربما يكون من الصعب جداً تطبيقه في الواقع ، لذلك على المراجع الداخلي عدم الاعتماد على الجانب النظري بل يجب دراسة واقع المنشأة لوضع توصيات ومقترحات يمكن لإدارة المنشأة الأخذ بها² فعندما يقدم المراجع الداخلي توصيات ومقترحات عملية تقوم إدارة المنشأة بتنفيذها ، يكون في هذه الحالة قد أدى النصيحة المهنية التي تميز نشاط المراجعة الداخلية وبالتالي يكون قد أضاف قيمة للمنشأة.

كما يجب على المراجع الداخلي عند تقديم التوصيات والمقترحات للإدارة العليا أن يميز منها ما يتعلق بتطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف إعطاء الأولوية في التنفيذ لهذه التوصيات ، حيث يمكن ترتيب التوصيات بحسب التالي³:

- أساسية وجوهرية : اتخاذ الإجراء لابد منه ، لعدم تعرض المنشأة إلى مخاطر حتمية مرتفعة.
- هامة : إتخاذ الإجراءات يعتبر ضرورياً لتجنب تعرض المنشأة لمخاطر هامة.
- مستحسنة : يعتبر إتخاذ الإجراء يستحق العناية وسوف تنعكس آثاره على تعزيز نظام الرقابة وتحقيق وفورات للمنشأة.

بعد ذلك لا بد من القيام بعملية المتابعة لدى التزام الإدارة التنفيذية بالأخذ بمقترحات وتوصيات تقرير المراجعة الداخلية عن نظام الرقابة الداخلية حيث تعتبر المتابعة هامة من ناحيتين :

- ضمان تلاقي أوجه القصور في نظام الرقابة.
- تعزيز فعالية توازن التكلفة والمنفعة لنظام الرقابة.

حيث تتضمن عملية المتابعة نظام الرقابة لتعطي مستوى تأكيدي عالي مع زيادة بساطة في التكلفة.

¹ Gallegos, F. Safeguarding auditor objectivity, internal auditor, vol61,Iss5, 2004, p43

² Pickett. Spencer, 2003, OP, p 189

³ عويص، زكي محمد مبارك ، مرجع سابق ، 2005 ، ص 80

(2) وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر :

تتميز بيئة النشاط الاقتصادي دائماً بوجود المخاطر التي تهدد إمكانية تحقيق المنشأة لأهدافها، كما تمثل المخاطر أيضاً أحد أهم محددات النجاح في بيئة النشاط الاقتصادي، حيث تعرض إدارة المنشأة أصول المنشأة للمخاطر بغرض تحقيق أهداف النشاط، وبغض النظر عن شكل المنشأة (هادفة للربح – غير هادفة للربح) فوظيفة الإدارة هي تحقيق أهداف المنشأة في بيئة عدم التأكد والمليئة بالمخاطر، وهكذا فإن مصطلح الإدارة يصبح مرادفاً لإدارة المخاطر.

وهناك ارتباط قوي بين وظيفة المراجعة الداخلية ومستوى الالتزام بإدارة المخاطر، فكلما زاد التزام المنشأة ورغبتها في إدارة المخاطر زادت الحاجة للاستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية.¹

ولذلك توجد عدة معايير مهنية أصدرها IIA تعبر عن أهمية انخراط المراجعة الداخلية في نظام إدارة المخاطر في المنشأة، حيث يذهب معيار الأداء (2100) إلى أن : نشاط المراجعة الداخلية ينبغي أن يساعد المنشأة عن طريق التعرف على وتقييم التعرضات الهامة للمخاطرة والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والنظم الرقابية.²

ويتجلى دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في المنشأة في كل مرحلة من مراحل التعامل مع المخاطر الثلاثة، فللسيطرة على المخاطر لا بد من تحديدها وتقييمها، ثم الاستجابة لها.

1 -تحديد المخاطر:

تعتبر عملية تحديد المخاطر المحيطة بالمنشأة هي أولى مراحل التعامل مع المخاطر فينبغي التعرف على كل المخاطر القابلة للتصور وتسجيلها، لأن تحديد جميع أنواع المخاطر التي تواجه المنشأة يعتبر ضرورياً ويقدم للإدارة العليا التأكيد بأن التهديدات المتعلقة بإمكانية تحقيق المنشأة لأهدافها سيتم تحديدها والسيطرة عليها.³

وحتى يمكن تحديد جميع المخاطر المحيطة بالمنشأة لا بد أن يشترك جميع أفراد المنشأة في تحديد المخاطر التي تواجه أنشطتهم، حيث يساهم جميع المدراء وعلى جميع المستويات بالمنشأة في تحديد المخاطر المحيطة بها من خلال :

¹ Good win.j.& Pamela kent, The use of internal audit by Australian companies, Managerial auditing journal, vol21, 2006, p81

² حمادة. طارق عبد العال، حوكمة الشركات، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، 2007، ص418

³ Kinney, J. & William R., Auditing risk assessment & risk management processes, the Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA , 2003, p147

- تحديد المخاطر التي تواجه المسؤولين عن الأنشطة ،
- تحديد دور نظم الرقابة المطبقة لتخفيض المخاطر والإجراءات الرقابية الإضافية المطلوبة
- تحديد المسؤولين عن كل نوع من المخاطر وإجراءات الرقابة المرتبطة به.
- التنسيق في إجراء عملية المتابعة للمخاطر.

ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال التعاون بين الإدارة والمراجعين الداخليين من أجل وضع تقييم وتحسين للضوابط الرقابية لتخفيف التعرض إلى المخاطر، بحيث تعتبر إدارة المراجعة الداخلية حلقة اتصال يستطيع العاملون في المنشأة من خلالها المشاركة في عملية تحديد المخاطر وتقديم الضوابط الرقابية وذلك للتأكد من أن أهداف المنشأة قد تم تحقيقها وهذا ما يعرف بنظام الرقابة الذاتي.¹

نظراً لكون دور المراجعة الداخلية في تحديد المخاطر هو مساعدة إدارة المنشأة ، فإنها يمكن أن تقوم بذلك الدور من خلال :

- إجراء عملية مسح Scanning للمخاطر المحيطة بجميع أنشطة المنشأة، فاستخدام هذا الإجراء يؤدي إلى توفير الإنذار المبكر لتطور المخاطر وبالتالي إعطاء الإدارة الوقت الكافي لإعداد استراتيجيات الرد الفعالة على هذه المخاطر.²
- استخدام الوسائل التقليدية لجمع المعلومات كإجراء المقابلات مع المدراء بالمشأة Interviews واستمارات الاستبيان Questionnaires.
- استخدام بعض الأساليب العلمية مثل أسلوب التقييم الذاتي للرقابة والمخاطرة (CRSA) Control and Risk Self-Assessment الذي عرف في المعيار رقم (2120) بأنه : " أسلوب يتضمن عملية تقييم ذاتي شاملة من خلال ورش العمل لتقييم المخاطر ونظم الرقابة وتعتبر أسلوب فعال للمدراء والمراجعين الداخليين للتعاون في تحديد وتقييم المخاطر ونظم الرقابة " ³
- على المراجع الداخلي عدم التركيز فقط على المخاطر التي ترتبط مباشرة بأهداف النشاط وإنما يجب أيضاً التركيز على المخاطر الأخرى المرتبطة ببيئة النشاط بصفة عامة Environmental Risk أو المخاطر المتأصلة أو الملازمة Inherent Risk كالمخاطر السياسية والطبيعية.⁴

تتطلب عملية تحديد المخاطر مهارات وسلوكيات معينة وخلفيات علمية وعملية متنوعة لدى فريق إدارة المراجعة الداخلية، كما يجب على المراجع الداخلي إدراك أن عملية تحديد المخاطر متداخلة ومتراصة

¹ Prawit, Douglas F , Managing the Internal Audit Function, the Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA 2003 , P 134

² Treasury H.M. , Management of Risk – Principals and concepts, the orange Book Revised Version, UK, 2004, p7

³ Standards for the Professional Practices Framework IIA OP, 2003, p,2.

⁴ Cain, J., In the Spotlight: Internal Auditing & Business Risk, IIA UK & Ireland, May 2004 , p3

وبالتالي فإن عملية التحديد الدقيقة والشاملة قد تكون صعبة على درجة ما ، كما أن المخاطرة تتنوع وتتعدد وبالتالي فإن عملية التحديد قد لا تتسم دائماً بالثبات في مكونات كل نوع وعليه يجب أن تتسم عملية تحديد المخاطر بالمرونة وأن يتم مراجعتها باستمرار من قبل إدارة المراجعة الداخلية.

2 -تقييم المخاطر:

تعتبر عملية تقييم المخاطر المحيطة بالمنشأة من أهم عمليات التعامل مع المخاطر إذ إنه من خلال التقييم الدقيق والصحيح للمخاطر سوف يتم اقتراح الأساليب السليمة للتعامل مع كل نوع من أنواع المخاطر واتخاذ الإجراء الملائم من قبل إدارة المنشأة، حيث يلعب كل فرد في المنشأة دوراً في إدارة مخاطرها.¹

ويجب على المراجع توصيل عملية تقييم المخاطر إلى الإدارة بطريقة وبأسلوب تستطيع فهمه وذلك من خلال أسلوب تحليل المنفعة أو عمليات المقارنة بالأرقام ، إلا أن بعض المخاطر يمكن إخضاعها للتقييم رقمياً وخصوصاً المخاطر المالية بينما البعض الآخر لا يمكن تقييمه رقمياً كمخاطر الشهرة.²

وبالتالي فإن تقييم المخاطر في هذه الحالة يعتبر عملية فنية ، حيث يتم تقييم المخاطر وفقاً للأرجحية والأثر ، على أن الأرجحية هي الإمكانية بوقوع المخاطر وبالتالي فهي تصبح أحداثاً بينما الأثر هو التأثير المتوقع إذا تحققت المخاطر، وعليه حتى يستطيع المراجع الداخلي إجراء التقييم العلمي للمخاطر عليه القيام بذلك من خلال ³:

- تقييم كل من الأرجحية والأثر لكل نوع من المخاطر.
- دمج كل من الأرجحية والأثر لكل نوع من المخاطر في علاقة واحدة لتحديد مدى أهمية وتأثير هذه المخاطر على تحقيق أهداف المنشأة.

و تعتمد عملية تقييم المخاطر على عاملين هامين ⁴:

- المعلومات الدقيقة التي قام المراجع الداخلي بجمعها.
- الوقت : حيث إن عملية التقييم يجب أن تتم في الوقت المناسب وكذلك مخرجات عملية التقييم يجب تقديمها إلى الإدارة العليا في الوقت المناسب لاتخاذ القرار الملائم في الوقت الملائم ، وهناك المزيد من المخاطر يمكن السيطرة عليها إذا توفر الوقت لتقييمها وتحديد نتائجها.

¹ Kinney,J. & William, R., OP, 2003, p141

² Quint I., Risky Business , Journal of Accountancy , Vol 193, Iss 6, 2002 , p,32

³ Treasury, H.M., Op, 2004 p 7-8

⁴ Treasury, H.M., Op, 2004 p 8

3 - الاستجابة للمخاطر

يعتبر اقتراح التعامل مع المخاطر هو تقديم الحلول بكيفية تخفيض الأثر لهذه المخاطر على تحقيق المنشأة لأهدافها، وقد أشار معهد المراجعين الداخليين في المملكة المتحدة وإيرلندا إلى أن أي إجراء يتم اتخاذه للتعامل مع المخاطر يعرف بشكل عام بالاستجابة للمخاطر Responses to Risk وأن نظام الرقابة الداخلية يمثل عنصراً واحداً فقط من عناصر الاستجابة للمخاطر.¹

ومن أجل إدارة جيدة للمخاطر نحن بحاجة إلى أن نصنف أنواع الاستجابة إلى المخاطرة التي تضمن لنا البقاء مسيطرين على الأمور كما يلي:²

- أ - الابتعاد عن المخاطر: هذا عندما تكون المخاطرة كبيرة ويكون إما من غير الممكن احتواؤها على الإطلاق أو تكون تكاليف هذا الاحتواء تعجيزية.
- ب - وضع الضوابط الرقابية: من بين الأدوات الرئيسية للتعامل مع المخاطر. حيث يتم الإشارة دائماً إلى أن نظم الرقابة الجيدة تؤدي إلى تخفيض المخاطر.
- ج - مواجهة الظروف الطارئة: إن الاستجابة المفيدة للمخاطرة ذات التأثير المرتفع واحتمال الحدوث المنخفض تقوم على اتخاذ ترتيبات لمواجهة الطوارئ في حالة حدوث المخاطرة، وسوف تركز خطط الطوارئ على المؤشرات التي تؤثر في العمل الجاري للمنشأة بحيث أنه حتى مع وجود ضوابط وقائية تظل هناك فرصة لحدوث مخاطرة.
- د - التواصل الجيد: من جوانب إدارة المخاطر التي غالباً ما نقصّر في فهمها جانب متصل بارتفاع التأثير، (إما احتمال الحدوث المتوسط أو المرتفع)، حيث قد لا تتناول ضوابط الرقابة المخاطر ذات المستوى المقبول، وبعبارة أخرى استراتيجية لتوصيل هذه المخاطرة التي تؤثر في قدرة المنشأة على التأكد من النجاح، ويعتمد النجاح في توصيل المخاطرة بدرجة رئيسية على علاقات الثقة بين المعطي والمتلقي ودرجة الثبات في الرسائل المعطاة.
- هـ - المخاطر المسموحة: إن المخاطر (المنخفضة التأثير/المنخفضة احتما الحدوث) التي يسفر عنها تقديرنا لن تشكل تهديداً لنا وبذلك يمكن التسامح معها، وهذا الموقف قد يرتبط أيضاً بالمخاطر التي يقرر أنها مرتفعة، حيث لا يكون أمامنا خيار سوى قبول ما هو أمامنا.
- و - توزيع وتحويل المخاطر: حينما يتم تقدير المخاطر بأنها ذات تأثير مرتفع ولكن احتمال حدوثها منخفض، قد نرغب في تبني استراتيجية تقوم على توزيع المخاطرة قدر الإمكان وسيكون من الصعب تحويل المخاطرة ذات احتمال الحدوث المرتفع، لأن كل الاطراف المعنية سوف ترغب في أن

¹ Cain, J., OP, 2004, p 4

² حمادة. طارق عبد العال، مرجع سابق، 2007، ص345

يتم إعادة تعويضها بالكامل عن قيمة تأثير المخاطرة، ولا يكون التحويل أكثر ملاءمة إلا عندما يكون هناك شيء من عدم التأكد.

ز - زيادة الإنفاق: عندما يظهر تقدير (التأثير/احتمال الحدوث) أنّ العمليات الموجودة منخفضة بالنسبة لكلا العاملين، لا يعني ذلك بالضرورة أنّ كل شيء على ما يرام، إنّ إدارة المخاطر تتعلق بمعرفة أين ينبغي إنفاق الوقت الثمين والموارد الثمينة، والنواحي (المنخفضة/ المنخفضة) مناسبة لإجراء مزيد من الاستثمار فيها (بالنسبة للشركات التجارية) أو مناسبة لإجراء مزيد من التطوير الابتكاري (بالنسبة لخدمات القطاع العام).

ح - طلب إجراء أبحاث إضافية: تدور المخاطرة حول عدم التأكد من المستقبل، وكثير من نظم إدارة المخاطر جامدة جداً من حيث أنها تعتمد التقديرات السريعة وسجل للمخاطرة يبين استراتيجية العمل المتفق عليها، وتسمح النظم الأكثر تطوراً ببعض الوقت للتفكير، وفيها يمكن أن يكون أحد القرارات هو طلب إجراء أبحاث واستطلاع المزيد من المعلومات عن المخاطرة وتأثيرها ومدى امكانية حدوثها.

ط - طلب الإستشارة: وهو أسلوب يرتبط بنوع معين من المخاطر والتي تتطلب استشارات أو مشاورات بين متخصصين أو مستويات إشرافية أعلى للتعامل مع المعلومات المتوفرة، حيث يتم تكوين فريق عمل من أشخاص متخصصين في التعامل مع هذه المعلومات أو توصيل المعلومات كما هي إلى مجلس الإدارة مثلاً ليتخذ هو القرار، ويستخدم هذا الأسلوب في الأمور الفنية والتكنولوجية المعقدة.¹

ي - مراجعة الالتزام: في الاستجابة للمخاطرة كثيراً ما يتم التركيز على النواحي التي تكون فيها الضوابط الرقابية ذات أهمية لضمان عملها بالصورة المنشودة، وهذه الضوابط يمكن أن تراجع وتختبر بواسطة مراجعين داخليين أو فريق متخصص بتكليف من الإدارة، إن استجابة إدارة المخاطر يمكن أن تقوم على الاعتماد على ضابط رقابي رئيسي وتكون الاستراتيجية إذاً هي التركيز على الرقابة الموجودة وتقويمها قدر الإمكان وضمان تحقيقها الغرض المطلوب منها.

حيث يعتبر اتخاذ القرار بالتعامل مع المخاطر هو مسؤولية الإدارة العليا بالمنشأة، إلا أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكنها تقديم النصح وتوفير البدائل والتوصيات للإدارة العليا في كيفية التعامل مع هذه المخاطر، ويمكنها اقتراح الأساليب الملائمة للتعامل مع كل حالة من حالات المخاطر، حيث تمثل هذه الوظيفة الاستشارية للمراجعة الداخلية Consulting Function².

¹ عويس. زكي محمد مبارك، مرجع سابق، 2005، ص 104-105

² Bagshow K., The role of internal auditing in risk management, Student accountant, ACCA, 2002, p33

(3) وظيفة المراجعة الداخلية في الحوكمة:

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم مكونات عملية الحوكمة، إذ أشارت نتائج بحث أجري في 15/ دولة اوروبية عن علاقة المراجعة الداخلية بالحوكمة أنّ المراجعة الداخلية تعتبر عنصراً هاماً لأي نظام للحوكمة في منشآت الأعمال وأنهم يرون أن هذا يمثل فرصة ذهبية لتثبيت المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة ماذا يمكنها عمله والقيمة التي يمكن أن تضيفها للمنشأة.¹

ويرى معهد المراجعين الداخليين IIA أن الحوكمة الجيدة تتوقف على المعلومات المتولدة عن الاطراف الأربعة التي تشكل نظام الحوكمة وهي: (مجلس الإدارة – الإدارة التنفيذية – المراجعون الداخليون – المراجعون الخارجيون)

وإن هذه العناصر الاربعة تشكل الفهم الداخلي لأنشطة المنشأة مع التقييم الخارجي المستقل.² وبالتالي فإن إدارة المراجعة الداخلية من الأطراف الرئيسية المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات.

كما أكدت مبادئ وقواعد حوكمة الشركات على ضرورة تطوير وظيفة المراجعة الداخلية، وتفعيل دورها في إطار آليات حوكمة الشركات، مع التركيز على علاقتها بلجنة المراجعة والمراجع الخارجي.³

وقد دعا المعهد الاوروبي للمراجعين الداخليين عام 1999 إلى المشاركة في المناقشات حول دور المراجعة الداخلية في آليات حوكمة الشركات، وقرر بأن يضع في مسار عمله العلاقة بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات.⁴

ويفترض التعريف الجديد للمراجعة الداخلية أن أدوات الرقابة لا توجد إلا لمساعدة المنشأة على إدارة المخاطر ولتعزيز الحوكمة الفعالة، وهذا المنظور إنما يعمل على توسيع نطاق وآفاق المراجعة الداخلية على نحو كبير حيث يوسّع من نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشمل على إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة، كما يرى التعريف الجديد أن التراث المهني للمراجعة الداخلية قد كوّن أئمن أصولها، وأن المعايير الصارمة للمهنة تضمن جودة المهنة.⁵

¹ Paape I., Johen s., Pin s., The relation between the internal audit function & governance, int. journal of auditing, vol7, 2003, p38

² IIA, Internal Auditors: Integral to good corporate governance, 2002, p4

³ الحيزان. اسامة بن فهد، تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، الجزء الأول، 2008، العدد 70، ص 299

⁴ Paape I., Johen s., Pin s., op cit, 2003, p247

⁵ مراد. درويش فيصل، مرجع سابق، 2008، ص 92

فقد أكدت معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي ضرورة أن يسهم نشاط المراجعة الداخلية في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة حيث يشير المعيار (2130) إلى أنه ينبغي أن يسهم نشاط المراجعة الداخلية في عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال الآتي:¹

- التحقق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها.
- مراقبة عملية إنجاز الأهداف.
- التحقق من المساءلة.
- التحقق من الحفاظ على القيم في المنشأة.

وتعتبر بيئة النشاط الحالية وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة مساعدة للإدارة التنفيذية ولجنة المراجعة والإدارة العليا والمراجع الخارجي وأصحاب المصالح الآخرين إذا تم تجهيزها (بالموارد والأفراد) فإنها ستقوم بدور هام ورئيسي في تعزيز وتفعيل الحوكمة، وبالرغم من أن مجلس الإدارة هو المسؤول عن عملية الحوكمة بالمنشأة إلا أنه يعتمد على أطراف أخرى كالإدارة التنفيذية والمدراء والمراجعين للمساعدة في القيام بمسؤولياته في الحوكمة، وبالتالي تعتبر المراجعة الداخلية أحد الأطراف التي تساعد الإدارة العليا في عملية الحوكمة فهي مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عملية الحوكمة (وهي لجنة المراجعة - الإدارة العليا - المراجع الخارجي) في متابعة وتعزيز عملية الحوكمة بالمنشأة.²

يرى معهد المراجعين الداخليين IIA بأن المتطلبات الأساسية من وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة تتمثل في:³

- أ - متطلبات لإدارة العليا: كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة وخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر، وتتمثل متطلبات الإدارة من المراجعة الداخلية في:
 - تقييم مستقل لنظام الرقابة الداخلية.
 - المساعدة في إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية.
 - تقييم كفاءة العمليات.
 - تحليل المخاطر.
 - تأكيدات متعلقة بالمخاطر.
 - إجراء التقييم الذاتي لكل من نظم الرقابة والمخاطر.

¹ Glem, N., internal audit's role in governance, Risk & control, CIA review, 2004, p 115

² Granling, A. & Maletta, M., & Schneider, A. & Church, B., the role of internal audit function in corporate governance, Journal of accounting literature, vol23, 2004, p 240

³ IIA, International standards for the professional practice of internal auditing, Altamonte springs, 2003, p 4

ب - متطلبات للجنة المراجعة: كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة والمخاطر، وتتمثل متطلبات لجنة المراجعة من المراجعة الداخلية في:

- تأكيدات فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك تقييم مستقل لذلك النظام ككل.
- تقييم مستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية.
- تحليل المخاطر بالتركيز على التقارير المالية والرقابة المحاسبية الداخلية.
- القيام ببعض عمليات الفحص الخاص.

ج - متطلبات للإدارة التنفيذية: كخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر.

كما أنه للمراجعة الداخلية دور هام في تقييم مدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ الحوكمة وذلك من خلال إعطاء الثقة للمعلومات التي يحصل عليها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن الحوكمة، فعلى المراجع الداخلية التركيز على تنفيذ هذه المبادئ أو المواثيق وليس على الاعتراف بالالتزام بها، وبالتالي على المراجعين الداخليين توسيع أفقهم والاطلاع المستمر على التغييرات المتسارعة في القوانين والتشريعات والإرشادات وفهم ليس ماذا تعني الكلمة، ولكن كيف يتم تطبيقها.¹

بالإضافة لما سبق، هناك متطلبات أخرى من وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة تتمثل فيما يلي:²

- أ - متابعة وتقييم سياسات المساءلة بشكل منتظم والتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة.
- ب - لتعزيز دور المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة، يجب التأكيد على مقدرة المراجعة الداخلية على تقديم التأكيد للإدارة ومجلس الإدارة على صحة ودقة المعلومات التي يتحصلون عليها، وتتضمن متابعة جميع النظم الداخلية التي تتولد عنها هذه المعلومات.
- ت - يجب أن يكون لدى وظيفة المراجعة الداخلية مجموعة من أهداف المراجعة الواضحة والمحددة لضمان أن آليات الحوكمة كنظم الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر ونظم إعداد التقارير، يتم متابعتها باستمرار.

فهكذا يظهر دور وظيفة المراجعة الداخلية في الحوكمة من خلال دورها في تقييم نظم الرقابة والمخاطر من ناحية وتقييم التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات والمواثيق المتعلقة بالحوكمة من ناحية أخرى، فعلى المراجعين الداخليين الحفاظ على درجة عالية من الأهمية للنزاهة والقيم الأخلاقية لفاعلية الرقابة الداخلية، فالحوكمة تمثل وجود مناخ أخلاقي على مستوى المنشأة ككل.

¹ Paape,L., OP, 2003, p 76

² Leung,P. & Cooper,B. & Peter,R., the role of internal audit in corporate governance, the Institute of internal auditor Australia, RMIT University, 2004,p 7

الفصل الثاني

طبيعة لجان المراجعة ومسؤولياتها

المبحث الأول : نشأة لجان المراجعة وأهميتها

أولاً : نظرة تاريخية على نشوء لجان المراجعة وأسبابها

ثانياً : تعريف لجان المراجعة :

ثالثاً : أهمية إنشاء لجان المراجعة

المبحث الثاني : تكوين وفعالية لجان المراجعة

أولاً : مداخل تكوين لجان المراجعة

ثانياً : عضوية لجنة المراجعة ومؤهلات أعضائها

ثالثاً : حجم لجنة المراجعة :

رابعاً : استقلالية أعضاء لجنة المراجعة:

خامساً : اجتماعات لجنة المراجعة:

سادساً : تقرير لجنة المراجعة:

المبحث الثالث : مسؤوليات ووظائف لجنة المراجعة

أولاً : المسؤوليات تجاه التقارير المالية

ثانياً : مسؤوليات لجنة المراجعة تجاه المراجعة الخارجية

المبحث الأول

نشأة لجان المراجعة وأهميتها

تعود لجان المراجعة بالنشأة إلى نهاية العقد الثالث من القرن العشرين وذلك عقب الكثير من الهزات المالية الناتجة عن التلاعب، ومنذ ذلك الحين اهتم العديد من المنظمات والهيئات ذات الصلة بموضوع لجان المراجعة نظراً لأهميتها الكبيرة لكثير من الأطراف ذات الصلة.

لذلك ستكون دراسة هذا المبحث من خلال تقديم تسلسل تاريخي لتطور لجان المراجعة في العديد من البلدان، ثم نذكر بعض التعاريف من المنظمات والهيئات المهتمة، ثم موضوع أهمية لجان المراجعة بما يخص أهميتها لمجلس الإدارة، ثم لكل من المراجع الداخلي والخارجي، وأخيراً للأطراف الخارجية ذات المصالح وخاصة المساهمين.

أولاً : نظرة تاريخية على نشوء لجان المراجعة وأسبابها :

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Mckesson & Robbins والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) ولجنة تداول الأوراق المالية (SEC) بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، والهدف من ذلك زيادة استقلاليته في إبداء الرأي في التقارير المالية التي تصدرها الشركات.¹

وفي عام 1967 أوصى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) جميع الشركات المقيدة بالبورصة بضرورة إنشاء لجنة مراجعة تكون من مسؤولياتها حل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة والمتعلقة بالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية، وذلك باعتبار لجنة المراجعة قناة اتصال بين المراجع الخارجي ومجلس إدارة الشركة.

¹ Hareeast & Mason-Olsen, Can audit committees prevent management fraud, Audit committee institute, January, 2007, P1

هذا وقد حظي مفهوم لجان المراجعة بالاهتمام في عام 1972 عندما أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) توصيات بإنشاء لجان للمراجعة تكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة، وطالبت الشركات بضرورة الإفصاح عما إذا كانت قامت بإنشاء لجان مراجعة أم لا.¹

وشهد عام 1985 اشتراك خمس منظمات أمريكية خاصة هم:

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، جمعية المحاسبة الأمريكية، الرابطة الوطنية للمحاسبين، معهد المدققين الداخليين، والمعهد المالي التنفيذي

يتكوين ودعم اللجنة الأمريكية لمكافحة الغش في التقارير المالية، أو ما يسمى بلجنة تريدواي (Treadway Commission).²

وفي عام 1987 صدر تقرير لجنة تريدواي الذي أكد ضرورة إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات المقيدة أسهمها في بورصات الأوراق المالية الأمريكية وأكد على أهمية أن تتشكل هذه اللجان من الأعضاء غير التنفيذيين، وحدد هذا التقرير أن المسؤولية الأساسية للجان المراجعة تتمثل في دورها في اكتشاف التلاعب في التقارير المالية ومنعه.

وفي عام 1999 تم تكوين لجنة بلو ريبون (Blue Ribbon Committee) حيث قامت هذه اللجنة بإصدار مجموعة من التوصيات بهدف زيادة فعالية أداء لجان المراجعة بالشكل الذي يساعد على زيادة جودة التقارير المالية.³

وفي العام 2002 وبعد الانهيارات والفضائح المالية لبعض الشركات الكبرى، تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley والذي أكد على إلزام جميع الشركات بتكوين لجان مراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل وذلك عن طريق التأكيد على أهمية دورها في عملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وأيضاً دورها في زيادة استقلالية كل من المراجع الداخلي والخارجي.⁴

¹ سليمان. محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية مصر، 2006، ص140

² المعتاز. إحسان صالح، مدى فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، بحث مقدم في مؤتمر المحاسبة الأول، الرياض، 2002، ص8

³ الصبان. محمد سمير، سليمان. محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية مصر، 2005، ص216

⁴ المرجع السابق، ص 217

أما في المملكة المتحدة، فقد تضمنت مجموعة من الأبحاث والتقارير المتخصصة توصيات بضرورة تكوين لجان مراجعة، لما لها من دور هام بمنع التلاعب في المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها التقارير المالية.

وقد تبلورت هذه التوصيات والاقتراحات في عام 1992 عندما تم إصدار تقرير (Cadbury Committee) والذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بإنشاء لجان المراجعة وتحديد مسؤولياتها وذلك بالنسبة للشركات المسجلة أسهمها في بورصة لندن للأوراق المالية London Stock Exchange. وفي عام 1999 تم إصدار تقرير (Turnbull Report) والذي أكد أيضاً على أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية.¹

وفي عام 2003 تم إصدار تقرير (Smith Report) الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بمهام ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات، بل والأكثر من ذلك، فقد طالب هذا التقرير الشركات بضرورة أن يكون للجان المراجعة تقرير سنوي يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء لجنة المراجعة.²

وفي كندا فقد نشأت الضغوط لتكوين لجان المراجعة بعد حالات الانهيار والإفلاس التي واكبت عقد الستينيات، ومن ذلك إفلاس شركة Atlantic acceptance corporation limited عام 1965 والذي وصف بكونه أكبر الأحداث في تاريخ المحاسبة في كندا.³

وجاءت سنة 1984 لتحمل خبر انهيار بنكين من أكبر البنوك الكندية وهما Canadian commercial bank و Northland bank مما دعا المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) إلى تكوين لجنة ماكدونالد Macdonald committee لتبحث سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية. وجاء تقرير لجنة ماكدونالد عام 1988 يوصي بضرورة تكوين لجان المراجعة لتقوية بيئة الرقابة داخل الشركات.⁴

أما على الصعيد العربي فتعتبر لجان المراجعة تجربة حديثة، فقد ظهرت أول محاولة لتشكيل لجان المراجعة في المملكة العربية السعودية بموجب القرار الوزاري رقم (903) عام 1994 القاضي بأن تقوم

¹ Report of the committee on the financial aspects of corporate governance, Cadbury, Sir Adrian, London, 1991

² الصبان. محمد سمير، سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، 2005، ص 317

³ Collier, P., Factors affecting the voluntary formation of audit committees in major UK listed companies, Faculty of social studies, Exeter University, 1994, p 9

⁴ المعتاز. إحسان صالح، مرجع سابق، ص 9

كل شركة مساهمة بتشكيل لجنة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن يتمتعون بمعرفة وخبرة بالقواعد المالية والمحاسبية تسمى لجنة المراجعة، ويصدر قواعد لاختيار أعضائها ومدة عضويتهم وأسلوب عملهم بقرار من الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة ويراعى عند وضع القواعد المنظمة لعملها الاسترشاد بضوابط اختيار مراجع الحسابات الخارجي المرفق بهذا القرار.¹

ولكن هذه التجربة واجهت بعض الصعوبات وتعرضت للانتقاد، لأن عدداً من الشركات لم تتمكن من تشكيل لجان المراجعة بالشكل المطلوب والبعض الآخر اقتصر دور اللجنة فيها على ترشيح المراجع الخارجي، الأمر الذي دعا إلى ضرورة إعادة تقييم هذه التجربة من قبل فريق عمل مكلف من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لدراسة هذا القرار.²

وقد أوصى فريق العمل بضرورة إعادة النظر في القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة المعتمدة بالقرار الوزاري (903)، وعليه وافق مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام 2003 على تعديل القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة.³

أما في الأردن فقد دعت العديد من المنظمات والمؤسسات المهنية إلى ضرورة وجود لجان مراجعة في الشركات المساهمة الأردنية، وكانت بدايتها عام 1996 حين ألزم البنك المركزي الأردني البنوك بموجب مذكرته رقم (68/7020) بتشكيل لجان مراجعة من بين أعضاء مجلس الإدارة، وعليه في عام 2000 صدر قانون المصارف رقم (28) الذي بموجبه أصبحت البنوك ملزمة بتشكيل لجان مراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين، وكذلك في عام 2004 أصدرت هيئة الأوراق المالية الأردنية تعليمات للإفصاح في الشركات المصدرة، ألزمت بموجبها مجالس إدارة الشركات المصدرة بتشكيل لجنة مراجعة، وحددت مهام وصلاحيات ومسؤوليات لجان المراجعة لتعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية ولدعم استقلالية كل من المراجع الداخلي والخارجي مما ينعكس ايجابياً على عدالة التقارير المالية المنشورة من الشركات.⁴

¹ قرار وزير التجارة السعودي رقم 903 عام 1414 هجري الخاص بتكوين لجان المراجعة في الشركات السعودية

² الرجيلي. عوض بن سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة الملك عبد العزيز، السعودية، المجلد 1، 2008، ص 12

³ الشمري. عيد بن حامد، حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية الواقع والطموح، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008، ص 7

⁴ المومني. محمد عبد الله، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات الأردنية المساهمة لتعزيز الحوكمة المؤسسية، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008، 9

وفي مصر ظهرت أول محاولة لتشكيل لجان المراجعة عام 2000 عندما أصدر رئيس البنك المركزي المصري قراراً بتكوين لجان المراجعة داخل البنوك العامة المصرية، وذلك بهدف زيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية بها وضمان الالتزام بالسياسات التي يقوم البنك المركزي بوضعها.¹

وفي عام 2002 صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (30) بشأن قواعد قيد الأوراق المالية في بورصتي القاهرة والإسكندرية، حيث ألزم في المادة (7) منه كل شركة مساهمة مسجلة أسهمها بالبورصة بضرورة تكوين لجنة للمراجعة يختارها مجلس إدارة الشركة.²

أما في سورية فقد أصدر مجلس الوزراء عام 2006 القرار رقم (3943) المتضمن نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وقد تضمن هذا القرار في المادة (16) منه: بأنه يجب على مجلس إدارة الشركة المصدرة تشكيل لجنة مراجعة، تقوم بالاجتماع على الأقل أربع مرات في السنة وبشكل دوري، وتقوم بتدوين محاضر هذه الاجتماعات بشكل أصولي، وأن ترسل تقاريرها مباشرة إلى مجلس الإدارة.³

إضافة لما سبق أصدرت هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية عام 2008 القرار رقم (31) المتضمن نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات)، وجاء في المادة (12) منه بأنه يجب على مجلس الإدارة أن يصدر قراراً بتشكيل لجنة مراجعة من أعضائه غير التنفيذيين وأن يتوفر لدى أحد الأعضاء الخبرة المالية والمحاسبية.⁴

وفي عام 2009 أصدر مصرف سورية المركزي دليل الحوكمة في كل من المصارف التقليدية والإسلامية العاملة في سورية، وتضمن هذا الدليل اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، ومن بين هذه اللجان التي يقوم مجلس الإدارة بتشكيلها توجد لجنة المراجعة، فقام بتحديد أهدافها وكيفية تشكيلها واجتماعاتها الدورية وايضاً حدد مهامها وصلاحياتها.⁵

¹ الصبان. محمد سمير، سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 347-348

² نصر. عبد الوهاب، شحاته. شحاته السيد، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص 331

³ قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 3943 عام 2006، نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

⁴ قرار هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية رقم 31 عام 2008، نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات

⁵ دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية والإسلامية العاملة في الجمهورية العربية السورية الصادر عن مجلس النقد والتسليف في مصرف سورية المركزي عام 2009

أسباب إنشاء لجان المراجعة :

نظراً لتنوع وضخامة الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة، فقد تم تفويض لجنة المراجعة لتقوم بالرقابة والإشراف على بعض الأعمال والمهام في الشركات، وفي هذا الإطار ساعدت مجموعة من الأسباب على الاهتمام بموضوع تشكيل لجان من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ومن أهم هذه الأسباب ¹:

1. تعتبر لجنة المراجعة بكامل أعضائها في مكان أفضل من مجلس الإدارة من ناحية الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير المالية، لأنها تملك الوقت الكافي وتتكون من أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين يتمتعون بالمهارات المالية والمحاسبية.
2. عدم التجانس بين أعضاء مجلس وكثرة عددهم، الأمر الذي لا يسمح لهم بالقيام بمهام شاقة مثل المهام الموكلة إلى أعضاء لجنة المراجعة.
3. قد تحدث خلافات بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة ومصصلحة جودة التقارير بالشكل الذي لا يكون من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية الرقابة على إعداد التقارير المالية، ومن هنا تبرز ضرورة تشكيل لجان مراجعة من أعضاء غير تنفيذيين.
4. مواعيد تقديم التقارير المالية، والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية ربع سنوية إلى جانب التقارير السنوية، وهو ما يستلزم قدراً كبيراً من الوقت والجهد ممن يقومون بهذه العملية. وقد يكون إشراك جميع أعضاء مجلس الإدارة بهذه العملية التي تستغرق وقتاً طويلاً، أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.
5. تزايد حالات الفشل المالي للعديد من الشركات والبنوك، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها، وزيادة رغبة هذه المؤسسات في تدعيم أنشطة الرقابة على إجراءاتها والتأكد من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية.
6. زيادة الضغوط من جاذب مستخدمي التقارير المالية على الشركات والبنوك لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة عادلة.
7. التناقض الموجود بين مراجعي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال المراجع لإبداء الرأي الفني المحايد، وبالتالي فإن وجود لجنة للمراجعة يمثل حماية

¹ نصر، عبد الوهاب. شحاته، شحاته السيد، مرجع سابق، ص 314-315

للمستثمرين ودعم لاستقلال المراجع الخارجي ليقوم بإبداء رأيه الفني المحايد في التقارير المالية بعدالة وموضوعية.

8. يترتب على وجود لجنة للمراجعة في أي شركة الحد من حالات الغش والتلاعب وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية ودعم لاستقلال المراجع الخارجي، وبالتالي زيادة الثقة في عملية إعداد التقارير المالية وخاصة في ظل اقتصاديات السوق والمنافسة حيث يعتبر الحصول على تقارير مالية خالية من التحريفات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار أساس عملية التنمية ووسيلة لتحسين فاعلية بورصة الأوراق المالية.

9. حاجة أصحاب المصلحة في الشركات خاصة المقيدة بالبورصة إلى آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية.

ثانياً : تعريف لجان المراجعة :

هناك العديد من الجهات والباحثين الذين قاموا بتعريف لجنة المراجعة ، ومن أبرز هذه التعاريف :

- تعريف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين CICA (1992) :

"هي لجنة مكونة من المديرين غير التنفيذيين الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتعتبر لجنة المراجعة حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة ، وتتلخص أنشطتها في ترشيح المراجع الخارجي ، ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة ، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة ، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر".¹

- تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) :

"هي الأداة التي يتم من خلالها كبح جماح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات".²

- تعريف لجنة تريديواي :

"هي الوسيلة التي يستخدمها مجلس إدارة الشركات للمساعدة في اتخاذ القرارات المالية عندما لا يكون لديه الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيل تلك القرارات".³

- تعريف بنك انكلترا :

"هي لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تكون مسؤولة عن المسائل المالية في الشركة وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية".⁴

وكنتيجة لما سبق ، يرى الباحث إن لجنة المراجعة : هي لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين الذين لديهم خبرة بمجال المحاسبة والمراجعة ، وتشمل مسؤولياتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية ، ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة ، ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشته بنتائج المراجعة ، وتقييم كفاءة المراجعة الداخلية ودعم استقلالها ، والتأكد من ملائمة وكفاية نظام الرقابة الداخلية في الشركة ، ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة.

¹ The Canadian institute of chartered accountants, Terminology for accountants, CICA, Canada, 1992, p14

² AICPA, Codification of statements of auditing standards, Chicago, Commerce clearing house, 1990, p6

³ National commission on fraudulent financial reporting, *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, New York, AICPA, 1997, p183

⁴ Bank of England, Consultative paper: The role of audit committees in bank, 1987, p199

ثالثاً : أهمية إنشاء لجان المراجعة :

تتبع أهمية لجان المراجعة من علاقتها بجميع الأطراف المرتبطة بالمنشأة، وسوف يتم عرض المنافع المتوقعة لكل من الأطراف التالية :

1. أهمية لجنة المراجعة لمجلس الإدارة :

أصبحت لجان المراجعة جزءاً متكاملًا وهاماً من الإطار العام للشركة وبما يخدم ويساعد مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته تجاه الأطراف الخارجية المختلفة، وقد أشار Shandor إلى أهمية لجنة المراجعة بالنسبة لعمل مجلس الإدارة عندما قال: "لقد اعتبرت لجنة المراجعة جوهرية في النظرة التنظيمية، وذلك لجعل مجلس الإدارة أكثر فاعلية في تعامله مع الإدارة المالية والتنفيذية وأيضاً مع فريق المراجعة الداخلية والمراجعين المستقلين".¹

لذلك فإن أهمية لجنة المراجعة بالنسبة لمجلس الإدارة تكمن في مساعدته بتنفيذ مسؤولياته، سواءً من خلال الاتصال بالأطراف داخل الشركة كالمدير المالي أو التنفيذي أو الاتصال بالمراجعة الداخلية، وذلك بالشكل الذي يجعل المجلس على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها المراجعة الداخلية، والأكثر من ذلك تقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة التي تؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي تجاه المراجعة الداخلية، ولا يتم تجاهل أهمية لجنة المراجعة أيضاً بتعزيز اتصال مجلس الإدارة مع المراجع الخارجي وتسوية الخلافات التي قد تنشأ بينهما.

وتجدر الملاحظة بأن عمل لجنة المراجعة موجه ومرشد لمجلس الإدارة في تشكيل أو تعديل سياسات المحاسبة المالية لتخدم حاجات المنشأة بشكل مناسب، فعملها هو عمل استشاري لمجلس الإدارة لأن القرار النهائي المتعلق بتوصيات مجلس الإدارة يتخذ من قبل المجلس ككل.²

2. أهمية لجنة المراجعة للمراجع الخارجي :

من المعروف أن هناك شروطاً ومتطلبات لنجاح عملية المراجعة الموكلة إليها فحص القوائم المالية لتقديم رأي بعدالتها، من أهمها استقلال المراجع الخارجي، وتعامله بحيادية ودون التحيز لأي جهة أثناء ممارسته لعمله، وسيكون الاستقلال التام مستحيلاً، وذلك نظراً للتعامل والاحتكاك المباشر مع

¹ Shondor, J., Audit committee take a broader role in corporate policy, Corporate controller 2, 1989, p46

² Louis Braiotta., R. Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, The audit committee handbook, John Wiley & Sons, 2010, p349

مجلس الإدارة صاحب المصلحة الأول بإظهار نتائج أعمال جيدة للأطراف الأخرى، والذي سيؤدي بالتالي إلى تدخل الإدارة بعمل المراجع وممارسة الضغوط عليه، مما ينعكس على جودة عملية المراجعة وفعاليتها.

ولحل هذه المشكلة توجهت الأنظار إلى لجان المراجعة والدور الذي تلعبه في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي، وفي هذا المجال قام مجلس معايير المراجعة في الولايات المتحدة بإصدار مجموعة من النشرات والتقارير المتعلقة بدور لجان المراجعة في عملية المراجعة الخارجية، حيث اهتمت جميع هذه النشرات والتقارير بطبيعة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وحددت مسؤوليات هذه اللجان تجاه المراجع الخارجي.¹

وإن المسؤوليات التي تقوم بها لجنة المراجعة تجاه المراجعة الخارجية سواءً من خلال اختيار المراجع وتحديد أتعابه، أو من خلال حل المشكلات بينه وبين إدارة الشركة فيما يتعلق بالنواحي المحاسبية (سوف تشرح هذه المسؤوليات بالتفصيل بمبحث قادم) سوف تؤدي بالطبع إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المراجع الخارجي وفي مهنة المراجعة بصفة عامة.²

3. أهمية لجنة المراجعة للمراجعة الداخلية :

لا تقتصر علاقة المراجعة الداخلية مع المديرين التنفيذيين، وإنما يجب أن ترتبط بشكل مباشر مع لجنة المراجعة وذلك للحصول على استقلالية أكبر نظراً لكون المراجعين الداخليين موظفين في الشركة، وعند ربطهم بشكل مباشر مع جهة غير موظفة يؤدي ذلك إلى تعزيز استقلاليتهم وتحسين أدائهم في المنشأة.

وتعتبر لجنة المراجعة مسؤولة بشكل مباشر عند وضع نظام فعال وكفاء للرقابة الداخلية أيضاً، والمساهمة في ممارسته بشكل جيد.³

فإنشاء لجان المراجعة أدى إلى تقديم منافع عدة لقسم المراجعة الداخلية، فوجود لجنة مستقلة تقوم باختيار مسؤول قسم المراجعة الداخلية و الاجتماع المستمر معه لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم وإدارة الشركة، وفي نفس الوقت قيام قسم المراجعة بإرسال تقارير إلى لجنة المراجعة والتي تعتبر

¹ الصبان.محمد سمير، سليمان.محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 321

² Deli,D. & Gillan,S., On the demand for independent & active audit committee, Journal of corporate finance vol16, 2000, p427

³ Braiotta,L., OP., p45

قناة الاتصال بين هذا القسم ومجلس الإدارة، كل هذا سيؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم المراجعة الداخلية في الشركة.¹

ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان المراجعة سوف يمكن المراجعين الداخليين من زيادة التفاعل مع المراجع الخارجي، باعتبار أن من ضمن مسؤوليات لجان المراجعة هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين، وبالشكل الذي يساعد كلا الطرفين على إمكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المالية.²

4. أهمية لجنة المراجعة للمساهمين والأطراف الخارجية ذات المصلحة :

تقوم لجان المراجعة بالرقابة على إجراءات إعداد التقارير المالية من خلال رقابتها على أعمال الشركة والحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته للإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف الأخرى، حيث تجعل لجنة المراجعة جميع قرارات مجلس الإدارة محل تقييم، فهي تعمل على إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة.

فوجود لجنة مستقلة تقوم بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، وتقوم بدعم استقلال المراجع الداخلي والخارجي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية.³ و إن العديد من البورصات المالية العالمية تطالب الآن الشركات المسجلة بها بضرورة أن تقوم بإنشاء لجنة مراجعة وأن تقوم هذه اللجنة بإصدار تقرير خاص بها، يرفق ضمن القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي، توضح فيه لجنة المراجعة المسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة، ورأيها بالإفصاح عن المعلومات والتقارير المحاسبية، وهذا بالتالي سيؤدي إلى زيادة درجة ثقة المستفيدين بهذه التقارير.⁴

¹ الصبان، محمد سمير. سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 322

² Acarbrough, P., Rama, D., Reghunandan, R., Audit committee composition & interaction with internal auditing, Accounting horizons, 1998, p51

³ IOMA'S report on financial analysis planning & reporting, Institute of management & administration Inc, 2004, p12

⁴ الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 323-324

المبحث الثاني

تكوين وفعالية لجان المراجعة:

يعتبر موضوع ضوابط تكوين وتشكيل لجان المراجعة من المواضيع التي أولت له المنظمات المهنية أهمية خاصة، وإن تحديد ضوابط معينة يجب توافرها في أعضاء لجان المراجعة حتى تؤدي أعمالها بكفاءة وفعالية يعتبر من أحد مسؤوليات مجلس الإدارة ويعود تقدير ذلك إلى عدد من المؤثرات أهمها حجم الشركة وتعقيدات عملها والواجبات المطلوبة من اللجنة.¹

أولاً: مداخل تكوين لجان المراجعة :

اهتمت العديد من المنظمات المهنية وبورصات الأوراق المالية والمؤسسات المالية بتحديد القواعد الناظمة لتكوين لجان المراجعة، وبتحديد المؤهلات الواجب توافرها في أعضائها، وذلك حتى يضمن فعالية لجان المراجعة تجاه التقارير المالية، ووظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية. ولذلك فقد تم تبويب المداخل المتبعة في تكوين لجان المراجعة إلى مدخلين:²

1. المدخل الإلزامي : ويقوم على أن تكوين لجان المراجعة يأتي تماشياً مع قوانين الشركات التي تحدد نطاق عملها واختصاصها وعلاقتها مع الأطراف الأخرى. وتعتبر الولايات المتحدة من أوائل الدول التي ألزمت الشركات بتكوين لجان المراجعة وذلك من خلال متطلبات هيئة الأوراق المالية التي نشرت عام 1972 بالإقرار بتكوين لجان المراجعة في الشركات العامة. وكذلك الأمر في كندا تعتبر لجان المراجعة مطلباً قانونياً، إذ يتكون قانون الشركات من عدة متطلبات تتعلق بتكوين ونطاق عمل لجان المراجعة.

2. المدخل الاختياري : وينطوي هذا المدخل على مبادئ ذاتية بتكوين لجان المراجعة إما بناءً على طلب المدير العام أو المساهمين. ففي بريطانيا لا يوجد مطلب قانوني يلزم الشركات بتكوين لجان المراجعة، فقد فضلت المبدأ الاختياري على الإلزامي على أنه أكثر مرونة.

¹ السويطي، موسى سلامة، مرجع سابق، 2006، ص22

² السقا. السيد أحمد، أبو الخير. مدثر طه، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غياشي، 2002، ص204

وقد أدى الانتشار الواسع في استخدام لجان المراجعة داخل الشركات وبشكل طوعي إلى إثارة اهتمام العديد من الباحثين لبحث وتحليل دوافع التشكيل الاختياري للجان المراجعة. ويمكن القول بهذا الصدد بأن تشكيل لجان المراجعة اختيارياً يتأثر بمجموعة من الدوافع التي تختلف من حيث الأهمية النسبية لكل دافع، وذلك باختلاف الصناعات ومناخ الأعمال من دولة لأخرى، ومن الصعوبة وضع إطار عام لهذه الدوافع ولكن مع تزايد الأبحاث في هذا المجال قد يتم التوصل إلى فهم مقبول لهذه الدوافع.¹

ثانياً: عضوية لجنة المراجعة ومؤهلات أعضائها :

حتى تقوم لجنة المراجعة بدورها الإشرافي بفعالية، يجب أن يتمتع أعضاؤها بالتأهيل والخبرة المناسبين. ولا بد من التفكير أيضاً في الخبرات المجمع في أعضاء لجنة المراجعة، فاللجنة كمجموعة ينبغي أن يتوافر لديها الفهم الجيد لمخاطر العمل، والعمليات في الشركة، وإعداد التقارير المالية، وضوابط الرقابة، وينبغي أن تكون الخبرات المجمع للجنة المراجعة ملائمة لحجم ووضع المنشأة ونوعها، وينبغي للمجموعة ككل أن تمتلك المعرفة بقانون الشركات وإدارة المخاطر والخبرة بالقيادة الإدارية للأعمال.²

وقد جاء في توصيات لجنة بلوريان 1999: أنه لتطوير فعالية لجان المراجعة لابد من أن تتضمن ثلاثة أعضاء على الأقل، كل منهم يجب أن يكون ذا خبرة مالية جيدة، وفي هذا الإطار تعتبر سنوات الخبرة في الأعمال المحاسبية والمالية، وكذلك الحصول على مؤهلات مهنية في المحاسبة أو ما يعادلها مؤشراً على الخبرة.³

وكذلك تضمن قانون Sarbanes-Oxley 2002 مجموعة من المتطلبات الواجب توفرها في عضو لجنة المراجعة:⁴

- أن يكون مراجعاً خارجياً أو محاسباً سابقاً أو حاصلاً على شهادة علمية في مجال المحاسبة والمراجعة

¹ إبراهيم. أمال، فرا.ج. ثناء، دراسة تحليلية لأهمية لجان المراجعة واختصاصاتها والدوافع الاختيارية لتكوينها من قبل الشركات المساهمة، مجلة التكاليف، القاهرة، العدد الأول والثاني، 1996، ص 184

² غريغوري. هولي، ليلين. جيسون، دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات، إصدارات المشروعات الدولية الخاصة، 2003، ص 212

³ المعتاز. إحسان صالح، مرجع سابق، ص 16

⁴ سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 151

- لديه دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP ، وبكيفية إعداد القوائم المالية.
- لديه خبرة في إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي.
- لديه دراية بطبيعة المسؤوليات التي يجب على لجنة المراجعة القيام بها.

وكذلك قامت بورصة نيويورك **NYSE** بتحديد الخطوط العريضة لمؤهلات عضو لجنة المراجعة ، ومنها أن يتوافر لديه ما يلي:¹

- فهم عام للصناعة التي تعمل بها الشركة ، والعوامل الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والقانونية ، المؤثرة في هذه الصناعة.
- معرفة بالشركة فيما يتعلق بتاريخها وتنظيمها وسياساتها التشغيلية.
- فهم المشكلات الأساسية للتخطيط والرقابة بالإضافة إلى الجوانب التشغيلية الأساسية للشركة.

وعلى الصعيد العربي ففي المملكة العربية السعودية تضمن تعديل القرار الوزاري (903) الصادر عن وزارة التجارة في المملكة الشروط الواجب توافرها في عضو لجنة المراجعة ، ومنها أن يتمتع بتأهيل علمي ملائم بمجال القواعد المالية والمحاسبية وفق مايلي:²

- درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها ، وخبرة عملية في مجال المحاسبة والمراجعة.
- درجة الماجستير في المحاسبة مع خبرة عملية خمس سنوات.
- شهادة بكالوريوس في المحاسبة على ألا تقل خبرته عن سبع سنوات في هذا المجال.

وفي مصر تضمن قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (30) في المادة (7) منه أن تتضمن لجنة المراجعة أعضاء ممن يتمتعون بالكفاءة والخبرة في مجال عمل الشركة وأن يتمتعوا بخبرة مالية ومحاسبية.³

وأما في سورية فقد تضمن القرار (31) الصادر عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية المتضمن نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات ، في المادة (12) منه بأنه يجب أن يتوفر لدى أحد أعضاء اللجنة على الأقل الخبرة المالية والمحاسبية.⁴

¹ Braiotta, Louis, OP., 2010, p10

² الشمري. عيد بن حامد، مرجع سابق، ص8

³ نصر. عبد الوهاب، شحاتة. شحاتة السيد، مرجع سابق، ص331

⁴ قرار هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية رقم 31، مرجع سابق، ص18

وكذلك دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية والإسلامية السورية تضمن بأن تحتوي لجنة المراجعة عضواً على الأقل من ذوي المؤهلات العلمية و/أو الخبرة العملية في المجالات المحاسبية والمالية، ولجنة الحق في الاستعانة بالخبرات الخارجية بعد موافقة مجلس الإدارة على ذلك.¹

وأخيراً لا بد من التأكيد أنه يجب على كل مجلس إدارة أن يقرر لنفسه الخبرات الخاصة التي يحتاج إليها في لجنة المراجعة التابعة له، ومن أجل ذلك ينبغي على مجلس الإدارة أن يشجع برامج التدريب والتعليم لضمان حصول أعضاء لجنة المراجعة على قاعدة المعرفة والدراية المطلوبة التي تسمح لهم الوفاء بمسؤولياتهم في اللجنة وبشكل ملائم، ولكي يصبحوا على علم بالموضوعات المتعلقة بالشؤون المالية والمحاسبية، وينبغي أن يقوم المجلس دورياً بدراسة تكوين لجنة المراجعة التابعة له، وأن يقوم بالتعديلات المناسبة إذا رأى أن اللجنة تتطلب وجود خبرات إضافية أو أفراد ذوي خصائص معينة.²

ثالثاً: حجم لجنة المراجعة :

يعتمد عدد أعضاء لجنة المراجعة على حجم مجلس الإدارة وحجم الشركة، ومن الضروري تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة بحيث يكفي هذا العدد لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات والتوازن بين حجم ونوعية المهام التي تقوم بها اللجنة والتي تختلف من شركة إلى أخرى، ويراعى عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وبالمقابل عدم انخفاض عدد أعضائها بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية.³

وقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA إلى أن 90٪ من الشركات لديها لجان مراجعة مكونة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء، والحجم الوسطي أربعة أعضاء، والهدف من ذلك أن تكون اللجنة كبيرة بما يكفي لكي تحقق مزيج جيد من الخبرة والحكم على الأعمال.⁴ وفي المملكة العربية السعودية اشترط القرار الوزاري رقم (903) الصادر عن وزارة التجارة في المملكة، ألا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة ولم يشترط حداً أقصى.⁵

وكذلك في الأردن أوصت هيئة الأوراق المالية الشركات المصدرة بتشكيل لجنة مراجعة مكونة من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين.¹

¹ دليل حوكمة الشركات لدى المصارف العاملة في سوريا، مرجع سابق، ص13

² غريغوري. هولي، ليلين. جيسون، مرجع سابق، 2003، ص 212

³ المومني، محمد عبد الله، مرجع سابق، ص207

⁴ American institute of certified public accountants, Audit committees Effectiveness Center, p11, www.aicpa.org

⁵ السقا. السيد أحمد، أبو الخير. مدثر طه، مرجع سابق، ص207

أما في مصر فقد تضمن قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (30) أنه يجب ألا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة والخبرة على أن يتم تنصيب أحدهم رئيساً، وإذا لم يتوافر لدى الشركة عدد كاف منهم يتم استكمال عضوية اللجنة من ذوي الخبرة.²

وفي سورية فقد أشار قرار مجلس الوزراء رقم (3943) في المادة (16) منه، أكدده القرار رقم (31) الصادر عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية في المادة (12) منه أنه يتم تشكيل لجنة المراجعة من ثلاثة أعضاء على الأقل من غير التنفيذيين ويتم تسمية أحدهم رئيساً مع إعلام الهيئة بذلك وبأية تغييرات قد تحدث بتشكيلها وأسبابها.³ وأيضاً أشار دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية والإسلامية العاملة في سورية بأنه يجب أن تتكون لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين على ألا يقل العدد عن ثلاثة وعلى ألا تضم رئيس مجلس الإدارة، وأكد على ضرورة أن يكون غالبية الأعضاء من غير التنفيذيين وأن يكون رئيس اللجنة من هؤلاء غير التنفيذيين.⁴

رابعاً: استقلالية أعضاء لجنة المراجعة:

يعتبر موضوع الاستقلال من الأمور الجوهرية التي تتطلب عناية خاصة فالإخلال بها يؤدي إلى خرق للوظيفة الأساسية للجنة المراجعة، فهي تعتبر حلقة الوصل الأساسية بين الإدارة التنفيذية والمساهمين وأية أطراف أخرى.

ولذلك استقر الرأي على ضرورة عدم قيام أعضاء لجنة المراجعة بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية، الأمر الذي يدعو بأن تتكون لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين، لتعزيز من مقدرة أعضاء لجنة المراجعة على القيام بوظيفتي الإشراف والرقابة والتي تتأثر بشكل كبير بدرجة الاستقلال، فعندما يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين تكون اللجنة قادرة على إجراء تقييم موضوعي لنظام الرقابة الداخلية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية.⁵

¹ المومني. محمد عبد الله، مرجع سابق، ص 9

² نصر. عبد الوهاب، شحاتة. شحاتة السيد، مرجع سابق، ص 331

³ قرار هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية رقم 31، مرجع سابق، ص 18

⁴ دليل حوكمة الشركات لدى المصارف العاملة في سوريا، مرجع سابق، ص 13

⁵ درويش. محمد مسلم، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2009، ص 63

وقد أوضح تقرير لجنة بلوريون أن أعضاء لجنة المراجعة يتم اعتبارهم مستقلين إذا لم تكن هناك أي علاقة بينهم وبين إدارة الشركة من شأنها التأثير عليهم في أداء الواجبات، ومن أمثلة هذه العلاقات :

- أن لا يكون من موظفي الشركة أو أحد الشركات التابعة لها.
- أن لا يحصل على أي مكافأة من الشركة أو أحد الشركات التابعة لها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمات في مجلس الإدارة.
- ألا يكون أحد أقاربه موظفاً تنفيذياً داخل الشركة أو أحد الشركات التابعة لها.
- أن لا يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

فإذا توافرت أحد هذه الأمور في عضو لجنة المراجعة لا يعتبر مستقلاً، ويجب أن تفصح الشركات عن هذه العلاقة بشرط أن يقدم انضمام هذا العضو إلى لجنة المراجعة منافع ومزايا من شأنها تفعيل دور اللجنة في الوفاء بمسؤولياتها.¹

أما على الصعيد العربي ففي المملكة العربية السعودية جاء في قرار وزارة التجارة في المملكة رقم 903 مجموعة من الشروط المتعلقة باستقلالية عضو لجنة المراجعة يجب توفرها ومنها:²

- أن يكون من مساهمي الشركة المالكين لعدد من الأسهم وألا تقل عن 100 سهم وبشرط ألا تزيد عن 5% من أسهم الشركة.
 - أن لا يكون من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في الشركة أو الشركات التابعة لها، أو ممن يقومون بعمل فني أو إداري في الشركة أو الشركات التابعة لها ولو على سبيل الإعارة.
 - أن لا يكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة.
 - أن لا يكون له علاقة شخصية أو مصلحة مالية مباشرة مع المديرين التنفيذيين في الشركة أو زوجاتهم، وأن لا يكون قريباً منهم أو من زوجاتهم حتى الدرجة الثانية.
 - أن لا يجمع إلى جانب عضوية لجنة المراجعة عضوية أي لجنة أخرى منبثقة عن مجلس الإدارة.
 - أن لا يشارك في عضوية لجنة مراجعة لأكثر من شركة تمارس نفس النشاط
- هذا ويجوز إعادة تعيين العضو في اللجنة لدورة ثانية شريطة ألا يستمر لأكثر من دورتين متتاليتين، علماً أن مدة الدورة ثلاث سنوات.

¹ الصبان. محمد سمير، سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، ص326

² قرار وزارة التجارة السعودي رقم 903، مرجع سابق

خامساً: اجتماعات لجنة المراجعة:

يعتبر عدد اجتماعات لجنة المراجعة خلال العام والوقت الذي يقضيه أعضاء اللجنة خلال الاجتماعات مقياساً رئيسياً لتحديد فعالية اللجنة، بحيث يجب أن يتوافق عدد مرات اجتماع اللجنة مع مسؤولياتها. ويجب على كل لجنة أن تقرر لنفسها عدد اجتماعاتها، والزمن الذي يستغرقه كل اجتماع وفقاً لما تعتقد أنه ضروري للوفاء وبشكل ملائم بمسؤولياتها في المواعيد المطلوبة.

ولا بد من إتاحة الفرصة الكافية في اجتماعات لجنة المراجعة لكي تتمكن اللجنة من الاجتماع بالمراجعين الخارجيين ومسؤول المراجعة الداخلية لمناقشة أي موضوعات تعتقد اللجنة بضرورة بحثها.¹

وبالنسبة لتحديد العدد المناسب لمرات اجتماع اللجنة خلال العام فقد أوصى تقرير **Smith** في انكلترا بأن العدد يجب ألا يقل عن ثلاث مرات في العام. في حين أوصت لجنة ترادواي في الولايات المتحدة بأن يكون الاجتماع على أساس ربعي.²

أما في المملكة العربية السعودية فقد حدد مشروع القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في المملكة ونظم كل ما يتعلق باجتماعات اللجنة من حيث ضرورة اعتماد الجدول الزمني قبل بداية كل سنة، وعلى أن يتم الاتفاق في كل اجتماع على موعد للاجتماع اللاحق، وحددت عدد الاجتماعات على أساس أربعة اجتماعات ربع سنوية بالإضافة إلى اجتماعها إذا طلب رئيس اللجنة أو عضوين من أعضائها أو المراجع الخارجي أو الداخلي أو مجلس الإدارة.³

وفي سورية فقد حدد قرار مجلس الوزراء رقم (3943) في المادة (16) منه بأن تجتمع لجنة المراجعة بصفة دورية، على ألا يقل عدد اجتماعاتها عن أربع مرات في السنة وأن تدون هذه الاجتماعات بشكل أصولي.⁴

وحدد دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية والإسلامية العاملة في سوريا في المادة (10) بأنه يجب أن تعقد لجنة المراجعة اجتماعاتها مرة كل ثلاثة أشهر ويجب أن تدون هذه الاجتماعات بشكل أصولي.⁵

¹ غريغوري. هولي، ألبين. جيسون، مرجع سابق، 2003، ص 186

² الصبان. محمد سمير، سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 330

³ قرار وزارة التجارة السعودي رقم 903، مرجع سابق

⁴ قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 3943، مرجع سابق، ص 8

⁵ دليل حوكمة الشركات لدى المصارف العاملة في سوريا، مرجع سابق، ص 13

سادساً: تقرير لجنة المراجعة:

يعتبر تقرير لجنة المراجعة من التقارير الهامة، يوجه مباشرة إلى مجلس الإدارة، ويتضمن ملخص للمسؤوليات والواجبات التي قامت بتنفيذها خلال العام، والنتائج والتوصيات المتعلقة بالإشراف على المراجعة الداخلية والخارجية وأية نشاطات أخرى تقوم بها اللجنة، ويساهم هذا التقرير في تحقيق اتصال مجلس الإدارة بالقضايا المالية والمحاسبية الجوهرية التي تم ملاحظتها أثناء مراجعة ومناقشة تنفيذ المراجعة الداخلية والخارجية أو مناقشة المدير المالي.

وقد ازدادت الضغوط في الفترة الأخيرة على الشركات المساهمة لكي تنشر تقارير لجنة المراجعة، فقد تضمن التقرير الذي أصدره المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين AICPA في عام 1993 عدة اقتراحات لزيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية، ومنها ضرورة إلزام الشركات المدرجة أسهمها في البورصة بأن تلحق بتقاريرها السنوية تقرير لجنة المراجعة الذي يصف مسؤولياتها وكيفية تنفيذها، ويعتبر بمثابة إخطار للمستثمرين بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة ملائمة.¹

وتعتمد لجنة المراجعة في إعداد التقرير على المعلومات التي يتم الحصول عليها من قبل المراجع الخارجي والداخلي وإدارة الشركة وعلى بعض المعلومات الأخرى من التقارير الخارجية والمقابلات مع مديري ومستشاري الشركة.²

وقد بينت مجموعة من الدراسات النقاط الرئيسية التي يجب أن يشملها تقرير المراجعة ومنها:³

1. مجالات فحص لجنة المراجعة، وتشمل على سبيل المثال:

- الخطط والسياسات المتبعة من قبل المراجعة الداخلية والخارجية، وتقييم النتائج التي تعطي تأكيد بأن الخطط قد نفذت بطريقة فعالة.
- نظام الرقابة الداخلية، وأنشطة التنسيق بين المراجعين الداخليين والخارجيين بالانسجام مع مجال المراجعة.
- السياسات المحاسبية التي اعتمدتها الإدارة عند إعداد التقارير المالية ومدى انسجامها مع طبيعة الشركة، والتزامها بالقوانين والتشريعات.
- التغييرات الجوهرية في السياسات المحاسبية، وقضايا الإفصاح المالي.

2. تسليط الضوء على القضايا غير المالية والتي تؤثر في ممارسات الأعمال الجوهرية

¹ American institute of certified public accountant, In public interest issues confronting the accounting profession, NY, p51

² Braiotta, L, OP., p326

³ Braiotta, L, OP, p328

3. ملخص للواجبات والمسؤوليات التي قامت بها اللجنة خلال السنة المالية الحالية، وعدد مرات اجتماعها ونسبة حضور كل عضو للاجتماعات.
 4. التأكيد أن التقارير المالية التي تقوم الشركة بنشرها تتضمن جميع المعلومات المالية المتاحة لديهم وأنها لا تقوم بإخفاء أي معلومات.
 5. أن يتم توقيع التقرير من قبل رئيس اللجنة وأن يتم الإفصاح عن أسماء أعضاء اللجنة والخبرات العلمية المتوفرة لديهم كافة .
- أما في سورية فلم تتضمن أي من القوانين مواد تنص على ضرورة إلزام الشركات المساهمة بنشر تقرير المراجعة ضمن التقارير المالية السنوية.
- ويرى الباحث أنه من الضروري وانسجماً مع توصيات المنظمات العالمية أن تقوم الشركات المدرجة أسهمها في سوق دمشق للأوراق المالية بنشر تقرير اللجنة لأهميتها بالنسبة للمستثمرين في اتخاذ القرارات المتعلقة باستثماراتهم في الشركة.

سابعاً: عقد لجنة المراجعة :

من أجل زيادة فعالية لجنة المراجعة بتنفيذ مسؤولياتها، يتم إبرام عقد يسمى عقد لجنة المراجعة Audit Committee Charter يوضح مسؤوليات وواجبات اللجنة، وطبيعة العلاقة بينها وبين كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، ويجب أن يكون هذا العقد موثقاً من مجلس الإدارة.

وقد وضعت لجنة كادبوري وتقرير سميث مجموعة من التوصيات الخاصة بالتأكيد على أهمية عقد اللجنة، بحيث يجب أن يحدد للجنة مسؤولياتها التي تتناسب مع طبيعة الظروف التي تعيشها الشركة، وفي نفس الوقت يجب على أعضاء لجنة المراجعة مراجعة هذه المسؤوليات سنوياً لتحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتغييرها بما يتناسب مع طبيعة الظروف التي قد تطرأ على الشركة.¹

وكذلك أوصت لجنة بلوريون بضرورة نشر هذا العقد ضمن التقارير التي تصدرها الشركة مرة على الأقل كل ثلاث سنوات، بهدف تحفيز أعضاء اللجنة على الوفاء بمسؤولياتهم، وبنفس الوقت زيادة معرفة المستفيدين من هذه التقارير بطبيعة وواجبات اللجنة وبالخبرات المتوافرة لدى أعضائها، مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستفيدين في عمل هذه اللجان. ولا بد أن يتوافر في هذا العقد ثلاثة أركان رئيسية هي الهدف من تكوين اللجنة، عضوية اللجنة، والمسؤوليات الملقاة على عاتقها.²

¹ الصبان. محمد سمير، سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، ص331

² المرجع السابق، ص332

المبحث الثالث :

مسؤوليات ووظائف لجنة المراجعة:

تضمنت بعض القوانين في الدول العربية توضيحاً للمهام والمسؤوليات التي تتولى لجنة المراجعة القيام بها.

ففي سورية تضمن القرار رقم (31) الصادر عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية، في المادة (12) منه بأن لجنة المراجعة تقوم بتأدية المهام التالية¹:

1. مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليتة ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.
2. بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات الخارجي بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.
3. مراجعة مراسلات الشركة مع مراجعي الحسابات الخارجيين، وتقييم ما يرد فيها بإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.
4. متابعة مدى تقيد الشركة بأنظمة وتعليمات الهيئة وبقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.
5. دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على ما يلي:
 - أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.
 - أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مفتش الحسابات.
6. دراسة خطة عمل مفتش الحسابات والتأكد من أن الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.

¹ قرار هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية رقم 31، مرجع سابق، ص 19

7. دراسة وتقييم إجراءات التدقيق الداخلي والإطلاع على تقييم مفتش الحسابات لهذه الإجراءات والإطلاع على تقارير المدقق الداخلي ولاسيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق المذكور.

8. التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.

9. التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

10. أي أمور أخرى يقررها مجلس الإدارة.

وفي المملكة العربية السعودية حددت مبادئ حوكمة الشركات المساهمة مهام لجان المراجعة في المادة (14) منها بما يلي:¹

1. الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية في الشركة، من أجل التحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهام التي حددها لها مجلس الإدارة.

2. دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها في شأنه.

3. دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة فيها.

4. التوصية لمجلس الإدارة بتعيين المحاسبين القانونيين وفصلهم وتحديد أتعابهم وبراى عند التوصية بالتعيين التأكد من استقلاليتهم.

5. متابعة أعمال المحاسبين القانونيين ، واعتماد أي عمل خارج نطاق أعمال المراجعة التي يكلفون بها أثناء قيامهم بأعمال المراجعة.

6. دراسة خطة المراجعة مع المحاسب القانوني وإبداء ملحوظاتها عليها.

7. دراسة ملاحظات المحاسب القانوني على القوائم المالية ومتابعة ما تم في شأنها.

8. دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها.

9. دراسة السياسات المحاسبية والمتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها.

أما في مصر فاستناداً لقرار مجلس إدارة هيئة سوق المال رقم (30) لعام 2002 ، تقوم لجنة المراجعة بالمهام التالية²:

¹ هيئة السوق المالية السعودية، لائحة حوكمة الشركات، 2006، www.cma.org.sa

² نصر. عبد الوهاب ، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 332-333

1. فحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة
2. فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات الناتجة عن تطبيق مبادئ محاسبية جيدة
3. فحص ومراجعة وظيفة المراجعة الداخلية وإجراءاتها وخططها ونتائجها
4. فحص ومراجعة المعلومات الإدارية الدورية التي تقدم للمستويات الإدارية المختلفة ونظم إعدادها وتوقيت عرضها
5. فحص الإجراءات المتبعة في إعداد ما يلي:
التقارير المالية الدورية والسنوية
نشرات الطرح العام والخاص للأوراق المالية
الموازنات التقديرية ومن بينها قوائم التدفقات النقدية والدخل التقديرية
6. التأكد من تطبيق الأساليب الرقابية اللازمة للمحافظة على أصول الشركة، وإجراء تقييم دوري للإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد، وإعداد تقارير بذلك لمجلس الإدارة
7. على لجان المراجعة التحقق من مدى استجابة إدارة الشركة لتوصيات مراجع الحسابات الخارجي والهيئة العامة لسوق المال
8. تقدم اللجنة تقاريرها الشهرية إلى مجلس إدارة الشركة مباشرة، ومجلس إدارة الشركة يكلف اللجنة بأية أعمال يراها لصالح الشركة
9. على مجلس إدارة الشركة الاستجابة لتوصيات اللجنة خلال 15 يوماً من تاريخ الإخطار بها، وعلى رئيس اللجنة إبلاغ البورصة في حال عدم استجابة الشركة لتوصياتها وسوف ندرس مهام ومسؤوليات لجان المراجعة من خلال المجالات التالية:

■ مسؤوليات لجان المراجعة تجاه التقارير المالية

■ مسؤوليات لجنة المراجعة تجاه المراجعة الخارجية

ويتم مناقشة مسؤولياتها تجاه الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية بالفصل القادم.

أولاً : المسؤوليات تجاه التقارير المالية :

إن وظيفة لجنة المراجعة بالنسبة لإعداد التقارير المالية هي وظيفة إشرافية ورقابية، ولا يدخل في دور لجنة المراجعة قيامها بإعداد القوائم المالية أو اتخاذ قرارات فعلية بما يخص إعدادها، إذ أن تلك الوظيفة هي من مسؤولية الإدارة¹.

ويكون لجانب الإدارة أطراف أخرى تتمتع بصلاحيات وعليها واجبات، فالمراجع الداخلي مسؤول عن تقييم فعالية وكفاية الرقابة الداخلية على إجراءات إعداد التقارير المالية، ومسؤولية المراجع الخارجي تتلخص بإبداء رأي فني ومحايد بعدالة وموضوعية التقارير المالية، بالإضافة إلى لجنة المراجعة كطرف أساسي تقوم بالإشراف على جميع الأنشطة التي تقوم بها الأطراف فيما يتعلق بإجراءات إعداد التقارير المالية².

وسوف نعرض مسؤولية لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية في النواحي التالية:

1 - مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة :

يحظى موضوع اختيار السياسات والمبادئ المحاسبية وأثره في دلالة التقارير المالية باهتمام الفكر المحاسبي سواء على المستوى الهيئات المهنية أو مستخدمي التقارير المالية لما لهذه السياسات من تأثير على طبيعة القرارات التي من الممكن أن يتخذها المستثمرون والمستخدمون الخارجيين للتقارير المالية.

وهنا يجب على لجنة المراجعة القيام بالأنشطة التالية³:

1. التأكد من أن المبادئ والمعايير المستخدمة تتلاءم مع أحدث التطورات والإصدارات في المعايير المهنية.
2. التأكد من أن هذه المبادئ والفروض هي نفسها التي تطبقها شركات أخرى تمارس نفس النشاط.
3. التأكد من أن المبادئ والسياسات التي طبقتها الشركة هي نفسها التي طبقتها في الفترات المالية السابقة.

4. فحص البنود غير العادية وكيفية المحاسبة عنها

¹ غريغوري. هولي، ليلين. جيسون ، مرجع سابق، ص 213

² KPMG, Reflecting on the past: focusing on the future, KPMG's Audit committee institute highlights,2002,p4

³ غالي. جورج دانيال، مرجع سابق، ص 579-577

5. التأكد من قدرة الشركة على الاستمرار، بالتعرف على مدى مصداقية التقارير المالية في التعبير عن قدرة الشركة على الاستمرار بالنشاط، من خلال دراسة موقف السيولة للشركة والتسهيلات الائتمانية المتاحة وغيرها من العوامل التي قد تؤثر على استمرارها بالنشاط

6. فحص جميع التسويات الهامة التي يطلبها المراجع الخارجي والتعرف على أسبابها ودراسة أثرها في التقارير المالية.

7. وفي حال حدوث تغيير في السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة فإنه يجب على لجنة المراجعة التعرف على وجهة نظر الإدارة بخصوص هذا التغيير وكذلك تأثيره في أرباح الفترة الحالية والفترات المستقبلية، إضافة لمعرفة رأي المراجع الخارجي بهذا التغيير.

وكذلك أوصت لجنة بلو ريبون في الولايات المتحدة لجنة المراجعة بخصوص السياسات والتقديرات المحاسبية بما يلي¹:

1. على لجنة المراجعة إعادة النظر مع الإدارة ومناقشتها بقضايا التقارير المالية بما فيها جودة وملائمة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة، وكذلك مدى فعالية الفروض التي اعتمدت عليها الإدارة حين طبقت التقديرات المحاسبية، ودراسة أثرها على التقارير المالية.

2. قيام لجنة المراجعة بمناقشة المراجع الخارجي فيما يخص رأيه في جودة وملائمة السياسات المحاسبية التي تقوم إدارة الشركة بتطبيقها.

3. على أعضاء لجنة المراجعة أنفسهم دون المراجع الخارجي والإدارة مناقشة هذه التقديرات والسياسات والمبادئ المحاسبية التي طبقت في إعداد التقارير المالية.

4. وأيضاً على لجنة المراجعة مناقشة كل من المراجع الخارجي والإدارة مجتمعين حول مدى ملائمة وفعالية السياسات والمبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية، للحصول على تأكيد بأن التقارير المالية تعرض بعدالة ومطابقة للمعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

و كذلك أوصى قانون Sarbanes-oxley لجنة المراجعة بأن تطلب من المراجع الخارجي تقريراً حول السياسات والمبادئ المحاسبية المستخدمة والسياسات البديلة وأثر كل منها على التقارير المالية،

¹ Levitt. Arthur, securities and exchange commission, KPMG, 1998, p 26-27

وكذلك لا بد لها من الاجتماع مع المراجع الخارجي والإدارة لدراسة أثر التقديرات والأحكام المطبقة على التقارير المالية.¹

و أيضاً أوضح تقرير سميث في إنكلترا أن مسؤولية إعداد التقارير المالية تقع على عاتق الإدارة إلا أن مسؤولية مراجعة السياسات والمبادئ المحاسبية تقع على عاتق لجنة المراجعة، وخاصة الطرق التي اتبعتها الإدارة في معالجة الأحداث غير العادية والمخصصات والاحتياطات التي قامت الإدارة بتقديرها، وعليها الحكم على مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة لمعالجة هذه الأحداث.²

2 - تقييم إمكانية حدوث تلاعب بالتقارير المالية:

مع ازدياد حالات الإخفاق المالي للشركات ازدادت أهمية الدور الذي تقوم به لجنة المراجعة في الرقابة والإشراف على إجراءات إعداد التقارير المالية، وأثار انهيار عدد من الشركات الكبيرة جدلاً واسعاً بين المنظمات المهنية والأسواق المالية والمؤسسات الحكومية والمستثمرين والمستخدمين الخارجيين للتقارير المالية عن الأمور التي من الممكن أن تؤدي إلى إعداد تقارير مالية غير صحيحة، وكذلك غطت هذه المناقشات الدور المهم والفاعل الذي من الممكن أن تلعبه لجنة المراجعة، فوجودها من شأنه أن يزيد ثقة المستثمرين والمستخدمين الخارجيين في التقارير المالية والمحافظة على سلامة وعدالة المحتوى للتقارير المالية.³

- وهذه بعض الأنشطة التي من الممكن أن تقوم بها لجنة المراجعة للحد من التلاعب في التقارير المالية:⁴
1. التأكد من تصميم وتطبيق نظام رقابة داخلية فعال على إجراءات إعداد التقارير المالية، حتى تتمكن من اكتشاف الأخطاء ومنع حدوثها.
 2. التأكد من تأسيس إجراءات تسجيل محاسبي فعالة، والتأكد من صلاحيات هذا التسجيل.
 3. تحديد وتعريف العوامل التي من الممكن أن تقود إلى إعداد تقارير مالية احتيالية.
 4. تقييم خطر إعداد تقارير مالية احتيالية ومتلاعب بها في الشركة.
 5. التأكد من تحقيق مستوى مرضٍ من الشفافية والمنفعة للتقارير المالية، وبما ينسجم مع الخصائص النوعية لهذه التقارير.

¹ الصبان، محمد سمير وسليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 337

² المرجع السابق، ص 336-337

³ Soltani. Bahram, Auditing an international approach, Financial Times/ Prentice Hall, 2007, p103-105

⁴ Fenwick & West LLP, Audit committee duties & best practices, Corporate & securities law update, 2002, p11

6. تخفيض مدى تأثير القياس المحاسبي غير الملأئم وعدم الكفاية في الإفصاح.

7. تخفيض احتمالية الأحداث غير الشرعية والتلاعب التي من الممكن أن تقوم به الإدارة

وبهذا الصدد هناك علاقة وطيدة بين هيكل لجنة المراجعة واحتمال حدوث تلاعب في التقارير المالية، فلجنة المراجعة تتمتع بمسؤوليات تحديد وتعريف حالات احتمال حدوث احتيال في التقارير المالية، وتلك الإمكانية ناتجة عن دورها في نظام الرقابة الداخلية والمتمثل بمراقبة جميع الأنشطة التي قد تقوم بها الإدارة العليا.¹

إضافة لما سبق فإن لمؤهلات وخبرات أعضاء لجنة المراجعة أثراً كبيراً في فعاليتها وأدائها في فحص التقارير المالية والرقابة الداخلية لإجراءات المراجعة، فعليهم أن يتمتعوا بمعرفة أساسية بما يلي :

- فهم آلية عرض أنشطة الأعمال في التقارير المالية والقدرة على تحليل هذه التقارير

- فهم طبيعة وأهداف التقارير المالية المراجعة

ويرى الباحث كخلاصة أنه يجب على أعضاء لجنة المراجعة أن يتمتعوا بالقدرة على فهم وقراءة التقارير المالية، وكذلك القدرة على تحليل وتقييم خطر إعداد تقارير مالية احتيالية.

3 -التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح :

الإفصاح هو "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملأئم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين بأن واحد".²

فبالإضافة لأهمية معلومات التقارير المالية، أصبح هناك مطالب متزايدة لتحسين الإفصاح للمستثمرين والمستخدمين الخارجيين للتقارير المالية وهو من الوظائف الأساسية للمحاسبة.

ويمكن الربط بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستثمرين، من خلال نشر معلومات اقتصادية لها علاقة بالمشروع، سواء كانت كمية أو نوعية تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته والتخفيض من حالة عدم التأكد لديه من الأحداث الاقتصادية المستقبلية.³

¹ Soltani. Bahram, OP, p120

² مكية. نغم، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29 العدد 1، 2007، ص179

³ الخطيب. خالد، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18 العدد 2، 2002، ص146

ولذلك فإن لجنة المراجعة ليست مسؤولة فقط عن إعطاء تأكيد بأن الإدارة قد أعدت التقارير المالية بما ينسجم مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فقط وأن السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة موضوعية وملائمة، وإنما هي مسؤولة عن التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح بالتقارير المالية، وذلك الذي أوصت به لجنة Cadbury بضرورة قيام لجنة المراجعة بالتأكد من الإفصاح عن أكبر قدر من المعلومات¹.

ويجب على لجنة المراجعة أثناء مراجعتها لسياسة الإفصاح في التقارير المالية أن تأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية²:

1. التغيير في العمليات التشغيلية للشركة، مثل الاندماج مع شركة أخرى وأثر السياسات المحاسبية ذات العلاقة
2. أن تقيم سياسة الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف وغايات التقارير المالية، ففي بعض الأحيان يتم وضعها لتخدم فقط أهداف ورغبات الإدارة
3. أن تطلب من المراجع الخارجي تقييمه لسياسة الإفصاح التي سيتم تطبيقها للسياسات والمبادئ المحاسبية الهامة وأية أمور أخرى مالية وغير مالية، لأن لجنة المراجعة من الممكن أن تقوم بتسوية قضايا الإفصاح الهامة بناء على رأي المراجع الخارجي، وبما ينسجم مع المعايير والمبادئ المحاسبية.
4. أن تناقش الخلافات التي نشأت بين المراجع الخارجي والإدارة حول مدى كفاية سياسة الإفصاح، وفي هذه الحالة يجب على لجنة المراجعة أن تحل الخلافات فيما بينهما.
5. التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية، وكذلك الإفصاح عن التغيرات في السياسات وأثر هذا التغير وأسبابه.

ويرى الباحث أن للجنة المراجعة دور هام في دعم فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية، وذلك عن طريق قيام اللجنة بتقييم فعالية الرقابة الداخلية من خلال تقييمها لتقارير الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية.

¹ Cadbury Committee, Report on the financial aspects of corporate governance, London, gee & co.ltd,1992, p55

² Braiotta L., OP, p313

ثانياً : مسؤوليات لجنة المراجعة تجاه المراجعة الخارجية:

تعتبر المراجعة الخارجية أداة رئيسية تهدف إلى فحص التقارير المالية في الشركة، وإعطاء رأي موضوعي في التقارير ودى عدالتها والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة.

ويجب أن يكون هناك علاقة وطيدة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة، وذلك لأن لهم أهداف مشتركة، وأن فاعلية أحدهما سوف تؤثر في فاعلية الطرف الآخر، وخاصة فيما يتعلق بالإشراف على عمليات إعداد القوائم المالية¹.

ويعد مدى ارتباط لجنة المراجعة بالمراجع الخارجي من أهم الأمور للحكم على مدى فاعلية لجنة المراجعة²، فأن لجنة المراجعة تتمتع بموقع فريد وممتاز للقيام بمهمة الإشراف على إجراءات المراجعة الخارجية وزيادة فعاليتها وموضوعيتها.

وسوف نعرض فيما يلي مجموعة المسؤوليات والوظائف للجنة المراجعة تجاه المراجعة الخارجية :

1 - التوصية بتعيين وعزل المراجع الخارجي :

من خلال الاطلاع على النصوص التشريعية الخاصة بتحديد الجهة المكلفة بتعيين وعزل مراجع الحسابات، فقد أتضح أن تلك التشريعات قد أعطت هذا الحق لهيئة العامة للمساهمين، ولكن قد لوحظ أن هناك عدداً من المآخذ والسلبيات على الهيئة المذكورة بسبب أن سلطة الهيئة العامة ما هي إلا سلطة نظرية شكلية، وأن الإدارة هي التي تمتلك الصلاحية الفعلية والحقيقية وهي من تقترح تعيين وعزل المراجع ولها من الوسائل والإمكانات القانونية بشكل يضمن لها تمرير القرارات التي تريدها في هذا الشأن الأمر الذي يبقى من دور الهيئة العامة دوراً شكلياً ومؤيداً لما تريده وتقرحه الإدارة، وتفايداً لذلك فقد أعطيت تلك المهمة للجنة المراجعة لكي تقوم بالإشراف على آليات وإجراءات اختيار وتعيين مراجع الحسابات الخارجي وذلك لزيادة استقلاليته وحمايته قدر الإمكان من الضغوط التي يتعرض لها من الإدارة³.

¹ الصبان، محمد سمير وسليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص338-339

² المعزاز، إحسان صالح، مرجع سابق، ص13

³ Mchutchisou Harly, Auditommittee a better practice guide, deloitte & touche tahmatsu, Australia, P6.

وبالتالي يقع على عاتق لجنة المراجعة دراسة العروض التي يتقدم بها مراجعو الحسابات لمراجعة حسابات الشركة وأن توصي باختيار العرض المناسب وتوضيح الاسباب التي وضعت على أساسها هذا الاختيار، ومدى أهمية هذا الاختيار للشركة، ويجب أن يتم ذلك على أسس عملية من خلال التعرف على جميع التفاصيل الدقيقة المتعلقة بمكتب المراجعة أو بمراجع الحسابات ذاته، وينبغي على لجنة المراجعة أن تبني قرارها فيما يخص هذا الاختيار على ما يلي¹ :

- مدى الخبرة والمعرفة التي يتمتع بها المراجعون الخارجيون.
- مؤهلات وكفاءات فريق المراجعة الخارجية.
- الأسس التي تم الاعتماد عليها لتحديد الأتعاب.
- برامج رقابة الجودة المطبقة في شركة المراجعة عن طريق فحص آخر تقرير مراجعة صادر عن هذا المكتب.

ومن ناحية أخرى فإنه لا يمكن التصور بأن مراجع الحسابات يمكن أن يؤدي عمله على وجه الاستقلالية إذا كانت السلطة التي تخضع أعمالها للمراجعة هي نفس السلطة التي في يدها إنهاء خدمات مراجع الحسابات². فلجنة المراجعة تلعب دوراً هاماً في حماية المراجعين الخارجيين من العزل نتيجة تمسكهم بوجهات نظر صحيحة تخالف وجهات نظر وآراء الإدارة، ففي بعض الأحيان تقوم الإدارة بعزل المراجع الخارجي بعد إصدار تقرير كعقاب ونوع من الممارسة القاسية لغيره من المراجعين في حال كانت العلاقة بين المراجع الخارجي والإدارة غير جيدة ويوجد اختلافات في وجهات النظر، وهنا يقع على لجنة المراجعة مهمة المحافظة على التوازن بين كل من المراجع الخارجي والإدارة مع المحافظة على مصالح المساهمين وتوفير مناخ ملائم يمكن المراجع من القيام بواجباته بمعزل عن تدخل الإدارة³. ومنه فإن قضية عزل مراجع الحسابات تعتبر من القضايا الهامة أيضاً لتعزيز استقلالية مراجع الحسابات.

ففي الدراسة العملية التي قام بها كل من Carcello and Neal (2003) حول العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وقدرة اللجنة على حماية المراجعين من العواقب المحتملة للخلافات مع الإدارة، لاحظنا أن

¹ Braiotta L., OP, 154-155

² الصادق. محمد، دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية لاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر ودول التعاون الخليجي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس العدد 95، ص 945-946

³ غالي. جورج دانيال ، دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس ، العدد الثالث، 1998 ، ص 570

معدل أعضاء لجنة المراجعين المستقلين أعلى في الشركة التي تعزل وتغير المراجعين الخارجيين بكثرة بعد صدور تقريره، من الشركات التي تحافظ على مراجعيها لأن الشركات التي تعزل مراجعيها ممكن أيضاً أن تعزل أعضاء لجنة المراجعة المستقلين الذين صوتوا بالمحافظة على المراجعين لأن فشلهم في حماية المراجعين الخارجيين من العزل قد يقودهم للاستسلام والتخلي عن مهامهم¹. وجدير بالذكر أن لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) تطلب من الشركات المساهمة الإفصاح في تقاريرها عن أية تغييرات في المراجعين الخارجيين، وجوانب عدم الاتفاق وتأثيرات آراء هؤلاء المراجعين على التقارير المالية².

2 - تحديد أتعاب المراجع الخارجي :

تعتبر مسألة تحديد أتعاب مراجع الحسابات من المسائل الهامة التي تؤثر في استقلاليته، ولا سيما إذا ما استخدمت عملية المساومة على مقدارها كوسيلة لتأثير على هذه الاستقلالية، وخصوصاً إذا ما سلمنا بأن مراجع الحسابات لن يقبل القيام بأعمال المراجعة مالم تكن أتعابه تتناسب مع جهده في سبيل إتمام عملية المراجعة وتقديم تقرير عنها. ولذلك فإن مسألة تحديد أتعاب مراجع الحسابات أهمية كبيرة تتصل باستقلالية مراجع الحسابات من ناحيتين هما³:

- يجب أن لا يسمح لأي هيئة أو شخص يكون موضع رقابة من قبل مراجع الحسابات بأن يقوم بتحديد أتعاب مراجع الحسابات أو مساومته بشأنها حتى لا يخضع تحت ضغط أي جهة.
- ينبغي أن تكون قيمة هذه الأتعاب مجزية ومناسبة لما يبذله مراجع الحسابات من جهد في عملية المراجعة وأن لا تكون مرتبطة بالنتائج التي يتم التوصل إليها.

وهناك الكثير من الأسس التي يتم الاعتماد عليها والتي يتم أخذها في الاعتبار عند تحديد مقدار الأتعاب ويتم الاتفاق عليها مقدماً مع عميل المراجعة ذلك لكي تتم عملية المراجعة على النحو المخطط له من دون أية عوائق قد تعيق عملية المراجعة.

وفي ظل المنافسة التي يشهدها سوق المراجعة تميل هذه الأتعاب إلى التقلب متأثرة بعامل العرض والطلب مما يؤثر بالتالي في استقلالية المراجع بشكل جوهري وعلى جودة الخدمة المقدمة من قبله ومن هنا يأتي

¹Soltani. Bahram, OP, p113

² Waterhouse. Price, Improving audit committee performance, IIA,1993, p49

³ كريم، شوقي، مقومات استقلال مراجع الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 1994، ص 50

دور لجنة المراجعة من خلال القيام بتحديد أتعاب مراجع الحسابات وحتى من الممكن أن يتم ذلك دون حضور الإدارة على اعتبار أن لجنة المراجعة لديها فهم أكبر لمجال وكيفية العمل والموارد التي تطلب من المراجعين، ولذلك فإن لجنة المراجعة في موقع أفضل لتحديد سعر معقول للخدمات التي ستقدم من قبل المراجع وهذا الأمر من الممكن أن يساعد مراجع الحسابات على القيام بعملية المراجعة بدون أي تأثير من إدارة الشركة، وفي هذا الصدد أوصى تقرير سميث في انجلترا، أن أعضاء لجنة المراجعة ملزمون بالتأكد من أن مقدار الأتعاب التي تقوم بدفعها الشركة إلى المراجع الخارجي تضمن مستوى مقبولاً من الجودة لعملية المراجعة بالشكل الذي يحقق زيادة ثقة المستثمرين في عدالة التقارير المالية¹.

ومن جهة أخرى فإن بعض الأطراف الأخرى لا تدعم اقتراح بأن تتحمل لجنة المراجعة مسؤولية مناقشة وتحديد أتعاب عملية المراجعة لأن هذه العملية من الممكن أن تؤثر على الأعمال التي تقوم بها لجنة المراجعة في اختيار شركة المراجعة، الحقيقة أن أتعاب عملية المراجعة قد حددت من قبل لجنة المراجعة وموافق عليها من قبل أعضاء مجلس الإدارة وبالتالي فإن هناك نزاعات من الممكن أن تظهر نتيجة عدم اتساق رأي لجنة المراجعة مع رأي مجلس الإدارة حيث إن غالبية أعضاء لجنة المراجعة هم من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ولجنة المراجعة هي التي تحدد أتعاب المراجع الخارجي وبالتالي فإن الأتعاب تأتي بقرار من مجلس الإدارة.

ويرى الباحث أن عملية تحديد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي يجب أن تؤخذ على مستوى كبير من الأهمية لما لها من تأثير كبير على استقلالية مراجع الحسابات وعلى عملية المراجعة ككل والتي تنعكس آثارها على المساهمين والمستثمرين في هذه الشركة، وعليه فإن وجود لجنة مراجعة مستقلة عن الإدارة من شأنه أن يؤدي إلى تعزيز استقلالية مراجع الحسابات الخارجي من خلال مناقشة الإدارة بمدى عدالة وكفاية أتعاب المراجع الخارجي وبالتالي الحصول على تأكيد بأن هذه الأتعاب كافية لتنفيذ عملية مراجعة فعالة وتم تحديدها بمعزل عن إدارة الشركة.

3 - الإشراف على إجراءات عملية المراجعة الخارجية واستقلال المراجع خلالها:

تلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً في عملية الإشراف على سير وإجراءات عملية المراجعة الخارجية من خلال عمليات الاتصال المباشرة والمستمرة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة والتي يتم من خلالها مناقشة

¹ سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 182

جميع العمليات التي سيقوم بها المراجع الخارجي، والتأكد فيما بعد من أن هذه العمليات قد نفذت حسب ما هو مخطط لها وذلك للوصول في النهاية إلى الرأي الفني والمحايد عن مدى عدالة عرض القوائم المالية، والوصول إلى هذا الهدف هو من مسؤوليات المراجع الخارجي وينحصر دور لجنة المراجعة في الإشراف على عمليات المراجع الخارجي للارتقاء بها إلى أعلى مستوى من الجودة من أجل الحفاظ على استقلالية في أداء هذه العمليات¹.

ترتبط أهمية استقلالية مراجع الحسابات بالدور المزدوج الذي يقوم به كوكيل عن أصحاب الأموال في مراجعة القوائم المالية التي أعدتها الإدارة، وكطرف خارجي يحكم على القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، صاحبة السلطة في تعيينه وعزله وتحديد أتعابه، وابداء رأيه فيها².

وتعتبر استقلالية المراجع الخارجي من أساسيات عمله، نظراً لأن المراجع إذا لم يكن مستقلاً فسوف يكون التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة غير موضوعي، وبالتالي قد يؤثر في ثقة متخذي القرارات وأصحاب المصالح في صحة وسلامة قوائم المالية التي تنشرها الشركات، وفي هذه الحالة تظهر أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في التأكيد على استقلالية المراجع من أي ضغوط من قبل الإدارة أثناء قيامه بعمله³.

ولزيادة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى ذات العلاقة في تقرير المراجع الخارجي طلبت هيئة الأوراق المالية الأميركية SEC من لجنة المراجعة أن تقوم بالإشراف بشكل مباشر على العمليات التي تقوم بها شركات المراجعة وذلك لغرض الوصول إلى تقرير مراجعة متضمن لجميع الأخطاء والتحريفات التي تم اكتشافها لكي لا يتم تضليل الأطراف التي ستعتمد على نتائج عملية المراجعة الخارجية⁴.

وفي هذا الصدد أوصت لجنة تريداوي في الولايات المتحدة الأميركية، بضرورة قيام لجنة المراجعة بمناقشة المراجع الخارجي عن طبيعة العلاقة التي تربطه بإدارة الشركة والتي يمكن أن تؤثر في استقلاليته⁵.

¹ عبد العال ، طارق، مرجع سابق، ص 173

² السقا، السيد أحمد، أبو الخير، محمد مدثر طه، مرجع سابق ص 201

³ الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق ، ص 341

⁴ Braiotta L., OP, p78

⁵ سليمان، محمد مصطفى ، مرجع سابق ص 182

والنقاط الأساسية التي يجب على لجنة المراجعة أخذها بعين الاعتبار عند الإشراف على عملية المراجعة الخارجية ولتعزيز استقلالية المراجع الخارجي هي¹ :

- مناقشة المراجع الخارجي قبل بداية المراجعة بخطة المراجعة، وبنطاق ومجال عمل المراجعة المقترح والأمر التي سيتم الاعتماد بها على الإدارة والمراجع الداخلي ومناقشة منهجية وأسلوب المراجعة بشكل عام.
- إعادة النظر مع المراجع الخارجي قبل بداية كل سنة مالية بالعلاقات الهامة التي يتمتعون بها مع إدارة الشركة والتي من الممكن أن تؤثر في استقلال المراجع.
- التأكيد على أن نتائج وتوصيات المراجعة قد تم إيصالها مباشرة للجنة المراجعة وثم مناقشتها بالوقت المناسب.
- مناقشة المراجع الخارجي بالصعوبات والمشاكل التي اعترضت طريق المراجعة، وأية قيود على مجال عمل المراجعة في طلب الحصول على المعلومات، وأية رسالة تم تزويدها للإدارة ومدى استجابة الشركة لهذه الرسالة.
- التأكد من مدى استجابة الشركة للتوصيات الموضوعة من قبل المراجع الخارجي.
- مناقشة المراجع الخارجي بنقاط الضعف الجوهرية بنظام الرقابة الداخلية، وكذلك بالأفعال غير القانونية والاحتمالية التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة، وكذلك مناقشته بالأخطاء والتحريفات الجوهرية بالتقارير المالية.
- مناقشة المراجع الخارجي بطرق تقييم الخطر المتبعة، والنتيجة من هذا التقييم وأية تغييرات في مجال المراجعة.
- على اللجنة أن تطلب من المراجع الخارجي أن يزودها برسالة الإدارة مباشرة، والاجتماع معه لمناقشتها قبل إرسالها للإدارة.
- مناقشة المعالجات البديلة للمعلومات المالية ضمن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) والتي نوقشت مسبقاً مع الإدارة ومناقشة جميع الاتصالات المكتوبة التي تمت مع الإدارة.
- ويرى الباحث أن درجة استقلالية المراجع عند قيامه بعملية المراجعة تعتبر مؤشراً على مدى عدالة التقارير المالية، ولذلك فإن لجنة المراجعة تلعب دوراً أساسياً بتعزيز استقلالية المراجعة الخارجية وبالتالي تعزيز ثقة المستثمرين والمستخدمين الخارجيين في التقارير المالية.

¹ Soltani. Bahram, OP, P 112,124-125

4 - الإشراف على الخدمات غير المهنية المقدمة من المراجع الخارجي:

ازداد في الآونة الأخيرة الطلب من المراجع الخارجي تقديم خدمات أخرى غير المراجعة بالإضافة إلى عملية المراجعة مثل الخدمات الاستشارية والخدمات الضريبية وإعداد الجدوى الاقتصادية وما إلى ذلك من الخدمات، وقد تعددت الآراء حول هذه الخدمات التي أثارت لكثير من الجدل وتعارضت بين مؤيد ومعارض حول مدى استقلالية المراجع الخارجي.

خاصةً أن المراجع في ظل ظروف المنافسة بينه وبين باقي المراجعين القادرين على تقديم هذا النوع من الخدمات يكون في وضع يسمح له بتقديم تنازلات إلى الإدارة قد تؤثر على استقلالية في سبيل قيام الشركة بترشيحه للقيام بتقديم هذه الخدمات¹.

وضمناً لاستقلالية مراجع الحسابات يجب على لجنة المراجعة التدخل لمنع أو تقليل من قيام المراجع بأداء هذه الخدمات من خلال مناقشة خطط ورسالة الارتباط مع المراجع الخارجي للقيام بهذه الخدمات وذلك بوضع محددات ومعايير لهذه الخدمات يجب على المراجع أن لا يتعدها من خلال قيام اللجنة بفحص أثر وطبيعة تقديم هذه الخدمات على استقلالية المراجع الخارجي، وفي هذا الجانب يجب على لجنة المراجعة التركيز على النواحي التالية²:

- فحص وتقييم مؤهلات وكفاءات المراجع الخارجي التي تمكنه من القيام بتقديم هذه الخدمات لعميل المراجعة،
- قيام اللجنة بالحصول على تأكيد بأن المراجع الخارجي لا يتعرض لأي تهديدات أو ضغوط أو تدخلات من الإدارة بخصوص عملية المراجعة العادية.
- التأكد من مدى ملائمة أتعاب المراجع الخارجي لطبيعة ونوعية وحجم الأعمال المنجزة من قبله.
- مراجعة الأنظمة واللوائح الخاصة بتحديد أتعاب الشخص الذي يقوم بتقديم هذه الأنواع من الخدمات.

وتعتبر لجنة المراجعة هي الجهة الوحيدة والمسؤولة عن مراجعة واعتماد الخدمات الأخرى المقدمة من المراجع الخارجي وذلك بهدف التأكد من عدم تأثيرها على استقلاليته، حيث إن قيام المراجع بتقديم

¹ الصبان. محمد سمير، سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 342-343

² سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 184

هذه الخدمات يجب أن يتم بعد الحصول على موافقة مسبقة من لجنة المراجعة¹، ويجب على لجنة المراجعة الطلب من المراجع الخارجي وبشكل سنوي وإعداد تقرير يوضح الآتي²:

- خدمات غير المراجعة التي تم تقديمها للشركة.
- العلاقة بين المراجع الخارجي والشركة بهدف تقييم استقلالية المراجع الخارجي.

ويرى الباحث أن للجنة المراجعة دور كبير في مراجعة ورقابة الخدمات الأخرى غير المراجعة المقدمة من المراجع الخارجي، من خلال فحص محتوى ونوعية هذه الخدمات التي يجب على المراجع القيام بها والمتفق عليها مسبقاً في رسالة الارتباط وتحديد مقدار اتعابها ومدى أثرها على إجراءات عملية المراجعة العادية وبالتالي تقييم أثرها على استقلالية المراجع الخارجي.

5 -التنسيق وحل الخلافات بين الإدارة والمراجع الخارجي:

يرى معظم الباحثين أن لجنة المراجعة تعمل كهمزة وصل فاعلة بين مجلس إدارة الشركة كممثل عن المساهمين وبين المراجعين المستقلين، ومنذ ظهور لجان المراجعة وهي تقوم بالتنسيق بين عمل المراجعين الخارجيين ومجلس إدارة الشركة، فلجنة المراجعة تنظر دائماً إلى المراجعين الخارجيين كأداة هامة لها في الوصول إلى الحقيقة، كما أن المراجعين الخارجيين مسؤولون عن لفت انتباه أعضاء مجلس الإدارة في الشركة إلى موضوعات معينة، ولكن في حالة وجود لجنة المراجعة تكون هذه اللجنة هي الوسيلة المناسبة لهم للاتصال مع مجلس الإدارة، ويجب التأكيد أن تحسين الاتصال مع المراجعين الخارجيين ومناقشتهم للأمور الهامة مع لجنة المراجعة لا يعني أيضاً تجاهل المراجعين لأهمية الاتصال مع الإدارة، فالمراجعون الخارجيون يحافظون دائماً على علاقات اتصال قوية مع الإدارة عند إدائهم لاختباراتهم خلال فترة المراجعة.

وفي هذا الخصوص فقد ثار جدل كبير في الفكر المحاسبي حول مدى التأييد الذي يمكن أن يحصل عليه المراجع الخارجي من لجنة المراجعة في حالة حدوث خلافات حقيقية أو منازعات هامة بين المراجع الخارجي وبين الشركة، حيث يرى بعض الباحثين أن لجان المراجعة تفشل عادة في التدخل في مثل هذه المنازعات وبالتالي لا تتمكن من تخفيف ضغوط الإدارة على المراجع الخارجي الأمر الذي يؤثر سلباً في

¹ لطفي، أمن السيد أحمد، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes oxley، الدار الجامعية، القاهرة، 2008، ص 145
² سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 100-101

استقلالية مراجع الحسابات الخارجي وعدم تمكنه من القيام بواجباته على الوجه الأمثل ، ويرى أصحاب وجهة النظر هذه أنه عند تعيين لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين فإن الإدارة تراعي أن تختارهم من الموالين لها وبالتالي لا يمكنهم معارضتها علماً أن هذا يتوقف على الخلفية العلمية والعملية لأعضاء لجنة المراجعة وطبيعة المشكلة التي تم الخلاف عليها مع الإدارة¹.

وفي الجهة المقابلة توصلت الدراسة التي قام بها Gibbins (2001) إلى أن أعضاء لجنة المراجعين يميلون إلى دعم مراجع الحسابات الخارجي على حساب إدارة الشركة وذلك بشأن الخلافات التي تنشأ بينهم بخصوص بعض النواحي والجوانب المحاسبية المختلفة² ، ومن هنا تعتبر لجنة المراجعة وسيلة فعالة لحل الخلافات والمنازعات والقيام بتقديم الحلول اللازمة لمنع حدوثها وتكرارها مع ضرورة المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي³ ، وهنا يجب على المراجع الخارجي الاتصال بلجنة المراجعة مباشرة وبأي طريقة كانت وذلك في حال قيام الإدارة بوضع المعوقات وإحداث المشاكل التي لا يمكن لعملية المراجعة أن تستمر معها والتي من الممكن أن تؤثر سلباً في عملية المراجعة بشكل عام واستقلالية المراجع الخارجي بشكل خاص⁴.

ويرى الباحث أن المراجع الخارجي يحصل غالباً على تأييد من لجنة المراجعة ودعمها لموقفه في حالات حدوث خلافات حول العديد من المسائل في المحاسبة والمراجعة مع إدارة الشركة ، والتي تصب في أغلب الأحيان لصالح المراجع الخارجي الذي من شأنه أن يؤدي إلى تعزيز استقلاليته ، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تقوية موقع الشركة موضوع المراجعة وبيان صورتها ومركزها الحقيقي أمام المساهمين والمستثمرين.

¹ متولي ، سامي وهبة، لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعين ودعم استقلالهم، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد 2 1992، ص 1640-1641

² الصبان، محمد سمير، سليمان محمد، مصطفى، مرجع سابق ، ص 342

³Wolnizer, P. W, Are audit committee red herrings, Abacus, 1995, p45

⁴ سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، 2008 ، ص 101

الفصل الثالث

العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية

المبحث الأول: دور لجنة المراجعة تجاه الرقابة الداخلية

أولاً: الدور الإشرافي الرقابي للجان المراجعة على نظام الرقابة الداخلية

ثانياً: دور لجنة المراجعة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: دور لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية

أولاً: أهمية لجان المراجعة للمراجعة الداخلية

ثانياً: التزامات المراجعة الداخلية تجاه لجنة المراجعة

ثالثاً: وظائف لجان المراجعة تجاه المراجعة الداخلية

1. تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية

2. الرقابة على المراجعة الداخلية

3. تحسين أداء المراجعة الداخلية

المبحث الأول

دور لجنة المراجعة تجاه الرقابة الداخلية

أولاً : الدور الإشرافي الرقابي للجان المراجعة على نظام الرقابة الداخلية.

تتوزع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه على كل من مجلس الإدارة والإدارة، حيث يتولى الأول وضع استراتيجية الرقابة واتجاهها العام بينما تتولى الإدارة مسؤولية تنفيذها ومتابعة السير وفق الاستراتيجية المرسومة ، فقد تناول تقرير (turnbull) أن الإدارة مسؤولة عن وضع إجراءات متابعة مستمرة لنظام الرقابة الداخلية بما يضمن تطبيق السياسات والإجراءات والأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية، ويتم ذلك عن طريق التقييم الذاتي للرقابة الداخلية، والتأكيد لأعضائها احترام السياسات، ونظام العمل الداخلي والمراجعة الداخلية ، وغيرها من الإجراءات الموضوعية من طرفها . فمثل هذه الإجراءات تؤكد أن الشركة ذاتها تعيد تقييم المخاطر التي تواجهها وتكيف الأنظمة الحالية مع أهدافها ، ونشاطها ، والبيئة الخارجية لها¹.

كما تؤكد التوجهات الحديثة أهمية الدور الرقابي الإشرافي للجنة المراجعة على نظام الرقابة الداخلية، حيث أوصت لجنة تريدواي بضرورة قيام لجنة المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركات والتأكد من أنها توفر تأكيداً معقولاً بخصوص عدم وجود تحريفات في التقارير المالية ، أو اكتشافها بمجرد حدوثها ، إذ تعد أحد العوامل المهمة في بيئة الرقابة².

وبناءً عليه تلتزم لجنة المراجعة أمام مجلس الإدارة بتأمين وضمان وجود نظام ملائم للرقابة الداخلية لدى إدارة الشركة، وتؤكد أغلب الدراسات أن أهم مسؤوليات لجنة المراجعة تتمثل في فحص نظام الرقابة الداخلية لأن نظم الرقابة الداخلية الفعالة تعد ضرورة لنجاح الشركات ، وبذلك تم اعتبار مسؤولية لجنة المراجعة عن نظام الرقابة الداخلية بالوظيفة الأولى لها ، فيجب أن تعمل اللجنة على تشجيع

¹ Vaur. louis, Audit interne enjeux et pratique a l' international, eyrolles, 2007, p87

² دحود، حسين احمد، مرجع سابق، ص225

الإجراءات التي من شأنها أن ترفع من درجة المساءلة في الشركة انطلاقاً من دورها في التأكيد أن الإدارة تطور الرقابة الداخلية وتلتزم به.¹

ويمكن تحديد دور لجنة المراجعة في مجال نظام الرقابة الداخلية في² :

1. دراسة نظم الرقابة الداخلية للتحقق من فاعليتها ، وتطويرها باستمرار ، وتقديم الاقتراحات الملائمة في هذا الشأن بصورة تؤدي إلى زيادة فاعلية وجودة عملية الرقابة الداخلية.
2. متابعة تقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل ، والتحقق من أن هذه النظم توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات ، ووضع الضوابط التي تكفل اكتشافها فور حدوثها.
3. دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل ، والنظم المحاسبية ، والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية ، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها على هذه الجوانب. ويؤدي قيام لجنة المراجعة بهذه المهام إلى جعل عملية تطوير النظم عملية مستمرة بحيث يحقق هذا التطوير انسياب العمل وإلغاء أي تعقيدات في دورة الإجراءات تؤدي إلى بطء تنفيذ المهام المختلفة ، وفي نفس الوقت يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة عملية الرقابة الداخلية.
4. تلقي وفحص و الرد على مراجع الحسابات للجنة بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية. وباعتبار دور اللجنة الإشرافي ، والرقابي على نظام الرقابة الداخلية فإنها تقوم أيضاً ب :³
 1. التشاور مع إدارة الشركة والمراجعين الداخليين والخارجيين حول الضوابط المحاسبية ، والمالية للشركة ، بما في ذلك نظام المعلومات والأمن .
 2. اقتراح التوصيات التي ترى أنها تؤدي إلى تحسين هذه الضوابط ، والإشراف على اتخاذ أي إجراء ملائم لتصحيح أي اختلالات محاسبية ، والقيام بتنفيذ التوصيات .
 3. الإشراف على الممارسات ، وإجراءات الشركة لضمان الالتزام بالقوانين واللوائح السارية.
 4. التقرير عن السياسات المحاسبية ، والرقابة الداخلية والتي ينبغي وفقاً لرأيها أن تلقى اهتماماً من جانب مجلس الإدارة.

¹ Soltani. B., OP, p111

² نصر. عبد الوهاب، شحاته. شحاته السيد، مرجع سابق، ص326

³ غريغوري. هولي، ليلين. جيسون، مرجع سابق، 2003، ص216

ثانياً : دور لجنة المراجعة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

تعد الفعالية أهم الخصائص التي ينبغي توافرها في أنظمة الرقابة الداخلية الجيدة ، والتي تقاس من خلال تحقيق أهداف الرقابة ، فوجود لجنة المراجعة يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمفهومه الشامل في ضمان صحة التقارير المالية ، والمحافظة على الأصول ، وضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد ، والتحقق من صحة تنفيذ الإجراءات والسياسات الموضوعية ، والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة¹.

ونعرض دور لجنة المراجعة في تحقيق كل هدف من أهداف نظام الرقابة الداخلية على حدة وفق النقاط التالية:

1) دور لجنة المراجعة في تحقيق فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها.

يتعلق هذا الهدف بمدى كفاءة وفعالية أنشطة الرقابة على حماية الأصول ، ومنع أو كشف التعاملات غير المصرح بها ، ومنع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية ، واستخدام وإدارة الأصول بصورة مثلى للوصول إلى المستويات التشغيلية المخططة ، والمساهمة في تحقيق الربحية وتحسين الأداء ، وإدارة المخاطر المختلفة².

وبناءً عليه فهدف نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بفعالية وكفاءة العمليات التشغيلية للشركة يشمل جميع العمليات داخل الشركة سواء كانت مالية أو غير مالية ، بحيث يتوجه مجلس الإدارة نحو تشكيل لجان مراجعة لضمان وجود نظام رقابة داخلية ملائم لدى إدارة الشركة ، وذلك من خلال تحقيق رقابة فعالة على عمليات الشركة.

ويرتبط دور اللجنة هنا بتفسير الأهداف العريضة للرقابة المحاسبية الداخلية وتطبيقاتها ، وما إذا كانت الأدوات الرقابية يتوقع أن تتجزأ أهدافها بشكل معقول ، وإذا كانت هناك أدوات رقابية ملائمة لتقليل سوء الأداء. ولكي تقوم لجنة المراجعة بهذا الدور يجب أن تعرف طريقة تخصيص سلطات اتخاذ القرارات ، وأن تتأكد من أن الهيكل التنظيمي والنظم الرقابية تتلاءم مع السياسات المرسومة³ فضلاً

¹ نصر. عبد الوهاب، شحاتة. السيد شحاتة، مرجع سابق، ص329

² السبوع. سليمان سند، فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد2،

2009، ص 264

³ السقا. السيد احمد، ابو الخير. مدثر طه، مرجع سابق، ص225

عن قيام لجنة المراجعة بفحص ومراجعة بعض الأصول ، أو دراسة تقدير بعض الالتزامات المحتملة ودراسة معاملات الشركة مع بعض الأطراف التي لها علاقة بالشركة¹. والتحقق من كفاية تصميم الأنشطة الرقابية في الشركة وفعالية تصميمها بطريقة مناسبة تمكن من الحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها ، وفاعلية تصميم الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ الأنشطة الرقابية والثبات في تنفيذها².

فلجنة المراجعة تدرس فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يتضمنه من إجراءات الرقابة المحاسبية والإدارية بهدف معرفة مواطن الضعف في الأداء ، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها ، وضمان الالتزام الكامل بالأنشطة والسياسات والإجراءات الرقابية الموضوعية.

ولتحقيق ذلك عادة ما تقوم اللجنة بالاطلاع على تقارير المراجعة الداخلية والخارجية وكذلك فحص خطاب المراجع الموجه للإدارة أو القيام بذلك مباشرة، نظراً إلى أن بعض الحالات تتطلب أن تتأكد لجنة المراجعة بنفسها من أن نظام الرقابة الداخلية المطبق على عمليات الشركة يعمل بشكل جيد بحيث لا يكون الاطلاع عليها كما هي موثقة من طرف الإدارة كافياً ، وما يستوجب القيام بدراستها هي بنفسها من خلال استخدام أحد أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية ، والتي من أهمها تصميم استمارة استقصاء تشمل كافة عناصر نظام الرقابة الداخلية للشركة من رقابة محاسبية وإدارية ونظام ضبط داخلي ويعتمد نجاح ذلك على قدرة أعضاء لجنة المراجعة على طرح الأسئلة المناسبة³، التي تتناول كافة عمليات الشركة، مع مراعاة الأهمية النسبية للأنشطة الهامة ، وتوجهات الشركة ، وبناءً على النتائج المتوصل إليها والمتعلقة بتطبيق إجراءات الرقابة كافة تستطيع اللجنة الحصول على فهم لإجراءات الرقابة في الشركة ، وتحديد مدى توافر الوسائل المناسبة، والكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات ، أو اكتشافها بمجرد حدوثها.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فتتطلب قواعد هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) من الشركات المساهمة العامة إصدار تقرير سنوي عن إجراءات الرقابة الداخلية لإعداد التقارير المالية للشركة تتضمن رأي المراجع حول فعاليتها ، حيث تعتمد أغلب الشركات على إطار (COSO) لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك لجنة المراجعة ، فنظام الرقابة الداخلية المصمم تصميمًا دقيقاً ، يجب

¹ علي. عبد الوهاب نصر، شحاتة. السيد شحاتة، مرجع سابق، ص326

² سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، ص98

³ Piot.Charles, Kermiche. Lamya, A quoi servent les comites d' audit, Comptabilite-Control-Audit, dec 2009, p 9-45

أن يشمل العناصر الخمسة اللازمة لأي نظام سليم (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، أنشطة الرقابة المختلفة، المراقبة)¹ وحول كل واحد من هذه المكونات يمكن أن تظهر وتشكل مجموعة من الأسئلة عادة ما يتم وضعها في صيغة استمارة استقصاء من قبل فريق المراجعة الداخلية والخارجية للتأكيد من فعالية النظام ، ومدى الالتزام بتطبيقه ، ويمكن أن تكون الإجابات على بعض هذه الأسئلة حالات تتطلب ان تتأكد لجنة المراجعة بنفسها من أن إجراءات الرقابة الموضوعية تعمل بشكل جيد من خلال تصميم استمارة استقصاء تشمل المكونات الخمسة ، والبحث عن أجوبة مفصلة وأمثلة من فريق الإدارة بما في ذلك العناصر الأساسية للإدارة المالية ، والمراجعين الداخليين والخارجيين لتتأكد بنفسها من أن الرقابة الموضوعية تعمل بالشكل الذي تعرضه الإدارة نظراً إلى ضرورة المتابعة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية².

وتقسم هذه الاستمارة إلى عدة أقسام رئيسية يأتي تحتها مجموعة الأسئلة المتعلقة بكل قسم والتي تشمل³:

- الهيكل التنظيمي وتوزيع السلطات والمسؤوليات .
- تحديد وتوزيع الأعمال (الإعداد والتنفيذ)
- الاستقامة والسلوك .
- الالتزام والكفاية.
- فلسفة الإدارة وأسلوب العمل .
- تقييم المخاطر .
- تداول المعلومات والمستندات.
- الأنشطة الرقابية المختلفة.

وبناءً على النتائج التي تم الحصول عليها تتمكن اللجنة من إعطاء رأي محايد في نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية بالشركة ونقاط القوة فيها ، وما إذا كانت هناك أدوات رقابية لتقليل سوء الأداء، وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة والتي تراها مناسبة لتطوير نظام الرقابة الداخلية وتفعيله وتحقيق فعالية العمليات التشغيلية لشركة وكفاءتها.

¹ معايير المراجعة الدولية، المعيار 315، الفقرة 47، إصدارات معايير التدقيق، 2009

² Internal control: a tool for audit committee, AICPA, 2005, www.aicpa.org

³ سليمان. سعيد، لجنة التدقيق والرقابة الداخلية، مجلة المدقق، الأردن، العدد 83، 2010، ص 86

وبذلك تساهم اللجنة في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية على فعالية العمليات التشغيلية للشركة وكفاءتها من حيث دورها في ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية على كافة عمليات الشركة ، وضمان أن جميع نقاط الضعف المكتشفة تم اتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها ، وهذا دون تدخلها في إجراءات تنفيذ النظام، إلا أن بيئة الرقابة الداخلية الفعالة تحتاج إلى إشراف مؤهل أكثر من رقابات فعالة ، فلجنة المراجعة يجب أن تضمن أن الإدارة وضعت سياسات تضمن أن مخاطر الشركة تم تحديدها ، وأن إجراءات الرقابة الموضوعية تطبق وتعمل بشكل صحيح من خلال توافر أعضائها على الفهم كافي عن الرقابة الداخلية.¹

وبذلك يجب على لجنة المراجعة أن :²

- تكون على علم بسبعة عناصر أساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعالة وهي :
- الرقابة التنظيمية وخطط التطوير والتغيير في نظم الرقابة الداخلية ، والرقابة على تقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة ، ونظم الرقابة المحاسبية ، ونظم حماية الأصول ، الرقابة الإدارية ، والرقابة على التوثيق .
- باعتبار أن لجنة المراجعة تستلم بانتظام تقارير الرقابة الداخلية من الإدارة وتراجعها فمن الضروري أن تأخذ بالاعتبار العديد من العوامل ، أهمها :
- المخاطر الجوهرية وتقييم كيفية اكتشافها ، تقييمها ، وإدارتها.
- فعالية نظام الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر
- مدى القيام بالأعمال الضرورية لمعالجة أي عيب أو ضعف هام .
- مدى الحاجة إلى متابعة أكثر شمولاً لنظام الرقابة الداخلية .
- أن تعلم لجنة المراجعة بأنه لا يكفي وجود نظام الرقابة الداخلية الذي يتصف بالكفاءة فحسب ، بل يجب أن يتم التأكد من استمرار تطبيق هذه الأنظمة والالتزام بها .
- التأكد من أن جميع الموظفين يفهمون أدوارهم ضمن أنظمة الرقابة الداخلية.
- مدى تطبيق الإدارة لتوصيات المراجع الخارجي فيما يتعلق بتحسين نظام الرقابة الداخلية استناداً على ما تضمنته مراسلات المراجع الخارجي للإدارة.

¹ KPMG, Shaping the audit committee agenda, OP, p21-22

² نصر. عبد الوهاب، شحاتة. السيد شحاتة، مرجع سابق، ص326

- مدى اعداد مديرة المراجعة التنفيذية للتقارير الخاصة والضرورية المتعلقة بمجال دراسة الرقابة الإدارية وتقييمها.

كما يجب على لجنة المراجعة مراعاة خصائص نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ، فعلى سبيل المثال " خاصية الفصل بين المهام " فالمهام التي تم الفصل بينها في ظل النظام اليدوي قد يتم جمعها في برنامج واحد للحاسب ، حيث توصل (M.s.Metz) إلى أن دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات من أكثر المجالات التي تواجه فيها اللجنة الصعوبات عند قيامها بدورها الإشرافي الرقابي على نظام الرقابة الداخلية ، والتي تتمحور بشكل كبير حول قضايا الأمن والملاءمة ، مع الأخذ في الاعتبار الاحترافية والخبرة العالية للأفراد الذين يعملون في ظل هذه البيئة ، لذا يبقى النظام دوماً معقداً جداً في متطلبات الأعمال ، وإمكانية حدوث ومواجهة عدد من المشاكل أمر وارد جداً ، وكما جهود للإشراف على هذا الجانب المعقد من الأعمال يجب أن تحصل اللجنة دوماً على دليل معالجة البيانات ، أو نظام إدارة قواعد البيانات لمناقشة جميع العمليات ، والتأكد من مدى استجابة إدارة الشركة بالشكل المناسب للمخاطر الناجمة عن استخدام تكنولوجيا المعلومات ، كما يجب أن توجه بشكل دائم أسئلة مباشرة لكل من المراجع الداخلي والخارجي حول تقييمهم لفعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ورغم كل ذلك يجب أن تظل اللجنة محافظة على الاحتراس والحذر في ظل هذا المجال من الرقابة¹.

ويرى الباحث أن دور لجنة المراجعة في تفعيل دور الرقابة في تحقيق فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها للشركة يتحقق من خلال قيامها بالإشراف والمتابعة على تطبيق السياسات والإجراءات الموضوعية وضمان تدخلها الموضوعي حول وجود نظام رقابة داخلية فعال يغطي جميع عمليات الشركة وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي تراها ضرورية لزيادة الفعالية والكفاءة التشغيلية ، إلا أن أداء هذا الدور بفعالية يتطلب أن تتوافر في اللجنة المؤهلات والقدرات الضرورية وأن تكون لدى اللجنة قدرة التواصل مع الإدارة وكافة الأطراف الذين يشكلون بيئة الرقابة وتوضيح دورها فيما يتعلق بالرقابة الداخلية ، لتسهيل حصولها على الدعم الضروري لتحقيق أهدافها.

¹ Metz.m.s., Inside the audite committee, Internal auditor, October, 1993, p46

(2) دور لجنة المراجعة في زيادة موثوقية التقارير المالية:

يتعلق الهدف في هذا المجال بالتأكد من إعداد التقارير المالية ، وغير المالية للملائمة والوقتية للأطراف الداخلية والخارجية ، وكذلك التأكد من موثوقية المعلومات الواردة في هذه التقارير ، بالإضافة إلى حماية هذه التقارير من حدوث عمليات الاحتيال ، أو الغش ، والتأكد من خلوها من الأخطاء ، أو سوء التقديرات وكذلك التأكد من الاحتفاظ بالسجلات المناسبة وتشغيل النظام المحاسبي الملائم¹ .

وتتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في الرقابة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة، بحيث تتولى مسؤولية الإشراف على نظام الرقابة الداخلية لإعداد التقارير المالية، الاتصال مع الإدارة المراجعين الداخليين والخارجيين ومجلس الإدارة للتأكد من وضع الرقابة الملائمة على إجراءات إعداد التقارير المالية، حيث يتحقق ذلك من خلال قيام اللجنة بـ²

- متابعة مدى الالتزام بقانون الأوراق المالية ، والأنظمة ، والتعليمات ، والقرارات المتعلقة بالتقارير المالية.
- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة.
- مراجعة التقديرات المحاسبية، والتغيير في السياسات المحاسبية المطبقة.
- دراسة القوائم المالية كافة ، سواء أكانت سنوية ، او دورية قبل أن يوافق عليها مجلس الإدارة، وقبل أن يتم نشرها للتأكد من موضوعيتها ومصداقيتها، وملاءمتها ودقتها، وسلامتها، وتوقيتها المناسب.
- التأكد من تصميم وتطبيق نظام رقابة داخلية فعال على إجراءات إعداد التقارير المالية حتى تتمكن من اكتشاف الأخطاء، ومنع حدوثها.
- التأكد من اكتمال الإفصاح في القوائم المالية.
- مراجعة التحليلات التي تعدها الإدارة، أو أي من المراجع الخارجي أو المراجع الداخلي، والتي تدعم التقارير المالية أو القوائم المالية.
- مناقشة المراجع الخارجي حول جودة السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية.
- الحد من التقارير المالية الاحتمالية من خلال دورها في تحديد وتعريف حالات احتمال حدوث احتيال في التقارير المالية.

ويرى الباحث أن دعم لجنة المراجعة لإجراءات الرقابة على إعداد التقارير المالية من شأنه أن يساهم في زيادة موثوقية التقارير المالية ، من خلال تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية على إعداد هذه

¹ السبوع. سليمان سند، مرجع سابق، ص266

² Lula.E., La pratique des comités d'audit en Suisse, L'expert-comptable Suisse, 5\2002, p439

التقارير، والاتصال مع الإدارة، والمراجعين الداخليين، والخارجيين، ومجلس الإدارة، للتأكد من وضع إجراءات رقابة ملائمة على إعداد التقارير المالية.

(3) دور لجنة المراجعة في تحقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة

يرتبط الهدف في هذا المجال بمدى الالتزام بالقوانين، والتشريعات ذات العلاقة بالشركة، إضافة للالتزام بالسياسات والتعليمات الداخلية، حيث تقوم لجنة المراجعة كجزء من مسؤوليتها بمراقبة مدى التزام الشركة بالقوانين والأنظمة بشكل عام، وبلوائحها بشكل خاص.¹

ويتحقق ذلك من خلال قيام لجنة المراجعة ببعض المهام والتي من أبرزها:²

- الإشراف على سياسات وبرامج الشركة المصممة لضمان الالتزام بالسلوك، والدستور الأخلاقي للشركة والإجراءات المتبعة لضمان الالتزام بالقوانين واللوائح السارية.
- مراجعة إجراءات إصدار المعايير الأخلاقية، وتوصيلها لجميع العاملين، ومدى الالتزام بها.
- الحصول بشكل مستمر من إدارة الشركة، ومن المستشار القانوني عن أحداث عدم الالتزام بالمعايير الأخلاقية، أو القوانين واللوائح.
- التأكد من أن الإدارة وضعت وطبقت خطة عمل لتبين مدى التزامها بالتشريعات المطبقة من خلال استيعابها وتوثيقها للنظام الحالي للرقابة الداخلية.
- مراجعة الملاحظات الواردة بتقارير المراجعة والخاصة بمدى الالتزام بالقوانين واللوائح والنظم المتعلقة بالعمل، ومتابعة الإجراءات التصحيحية.
- مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع الإدارة والمراجعين الخارجيين، والداخليين، والمستشار القانوني للشركة.

ويرى الباحث أن لجنة المراجعة تساهم من خلال تقييمها الموضوعي لإجراءات الرقابة الموضوعة لضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات واللوائح الداخلية في تقديم اقتراحات التطوير والتحسين المستمر لها، فضلاً عن ضمان الالتزام بالقيم الأخلاقية على كافة مستويات الشركة، وعليه يقترح الباحث أن قيام اللجنة برفع تقرير لمجلس الإدارة عن مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة في الشركة وعن أي مخالفة للقوانين، واللوائح الداخلية للشركة يساهم في تحقيق هذا الهدف.

¹ علي المنيف. عبد الله، إبراهيم الحميد. عبد الرحمن، مهام لجان المراجعة ومعايير اختيارها في المملكة، مجلة الملك عبد العزيز، المجلد 11، 1998، ص 45

² غريغوري. هولي، ليلين. جيسون، مرجع سابق، ص 216

المبحث الثاني

دور لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية

يؤدي إنشاء لجنة المراجعة إلى العديد من المنافع لقسم المراجعة الداخلية داخل الشركة، فوجود لجنة مستقلة تقوم باختيار رئيس قسم المراجعة الداخلية وبتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم وبالاجتماع المستمر بهم لحل المشاكل التي تنشأ بين هذا القسم وإدارة الشركة، وفي نفس الوقت قيام قسم المراجعة الداخلية بإرسال تقاريره إلى لجنة المراجعة والتي تعتبر قناة اتصال بين هذا القسم ومجلس إدارة الشركة، كل هذا سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم المراجعة الداخلية للشركة¹

أولاً : أهمية لجان المراجعة للمراجعة الداخلية:

تلعب المراجعة الداخلية دوراً مهماً في منع التلاعب واكتشاف الأخطاء داخل الشركة، نظراً لأن المراجعين الداخليين يعتبرون موظفين داخل الشركة، وبالتالي لديهم الدراية الكاملة بجميع ظروف الشركة وبطبيعة عملياتها وبمدى ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة وبإمكانية التعديل فيها، ولذلك اهتمت العديد من الهيئات بزيادة استقلالية هذا القسم، وأكدت ضرورة قيام لجنة المراجعة بما لديها من استقلالية بمراجعة خطة المراجعة الداخلية والتأكد من استقلاليته عن إدارة الشركة، وبالاجتماع بمدير المراجعة الداخلية لمناقشته في الأخطاء التي تم اكتشافها والأساليب السليمة لمعالجة مثل هذه الأخطاء²

وقد حرص معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على بيان العلاقة بين لجان المراجعة و المراجعة الداخلية، فأصدر بياناً حول ذلك في عام 1985 أشار فيه إلى ما يلي³:

- إن المسؤولية الأساسية للجنة المراجعة يجب أن تتضمن مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته المتعلقة بسياسات المنشأة المحاسبية، الرقابة الداخلية، التقرير المالي.

¹ سليمان. محمد مصطفى، مرجع سابق، 2006، ص 176

² المرجع السابق، ص 177

³ خلف، عماد عبد القادر، مدى تأثير قوة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، ص 62

- تضع وتحافظ لجنة المراجعة على خطوط الاتصال بين مجلس الإدارة ومراجعي الشركة الخارجيين (القانونيين) والمراجعين الداخليين.
- تتأكد لجنة المراجعة من قيام المراجعة الداخلية بفحص وتقويم كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، وتقويم نوعية الأداء المنفذ من قبل المكلفين بالمهام.
- استخدام المراجعة الداخلية كمصدر للمعلومات للجنة المراجعة، في حالات الاختلاس المهمة وغير العادية بالإضافة إلى تطبيق الشركة للنواحي القانونية.
- يبلغ مدير المراجعة الداخلية لجنة المراجعة بنتائج المراجعة أولاً بأول.
- تحدد لجنة المراجعة مدى تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية حسب معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة.
- ضرورة أن يكون مدير المراجعة الداخلية على اتصال مباشر مع لجنة المراجعة للمساعدة في تأكيد الاستقلالية.
- يحضر مدير المراجعة الداخلية اجتماعات لجنة المراجعة والاجتماع الخاص مع لجنة المراجعة مرة واحدة على الأقل سنوياً فيما يخص عملية المراجعة الداخلية وتقاريرها.
- تتعزز الاستقلالية عندما تتفق اللجنة على تعيين أو إنهاء خدمات مدير المراجعة الداخلية.

ثانياً : التزامات المراجعة الداخلية تجاه لجنة المراجعة:

تمثل إدارة المراجعة الداخلية التزامات مباشرة تجاه لجنة المراجعة في عدة نواح أهمها ما يلي:¹

1- التقارير المالية والإفصاح المحاسبي:

من المعروف أن مجلس الإدارة هو الذي يتحمل المسؤولية الأولى عن إعداد التقارير المالية وما تتضمنه من مبادئ محاسبية، ويتجه مجلس الإدارة إلى تشكيل لجنة المراجعة لمساعدته في الوفاء بهذه المسؤولية وذلك لتأمين خبرة معينة في القضايا الفنية المرتبطة بهذه التقارير، ورغم أن لجنة المراجعة تتلقى مساعدات هامة من المراجع الخارجي، بهذا الخصوص، إلا أنه يتعين عليها البحث عن آليات أخرى مساعدة، وإحدى هذه الآليات هي المراجعة الداخلية، وبالتالي فإن هناك هدفاً ومصلحة مشتركة بين المراجعين الداخليين وبين لجنة المراجعة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي والتقارير المالية.

2- مدى ملاءمة الرقابة الداخلية المحاسبية:

من مهام لجنة المراجعة تقييم ملاءمة الرقابة الداخلية المحاسبية في الشركة، لذا يتعين عليها البحث عن مساعدة أطراف عدة كالمراجعة الخارجية والإدارة المالية والمراجعة الداخلية، وتعتبر المراجعة الداخلية في موقع متميز لمساعدة لجنة المراجعة لارتباط عملها أساساً بمدى ملاءمة وفعالية النظام الكلي للرقابة الداخلية.

هذا وقد أشارت نشرة معهد المراجعين الداخليين الأمريكي إلى حق لجنة المراجعة في التأكد من اهتمام المراجعة الداخلية بجودة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية.

3- التبليغ عن الانحرافات والمخالفات المالية:

لا تقدم المراجعة الخارجية والداخلية ضماناً كافياً بمنع أو تقليل المخالفات المالية، وبالتالي ينبغي أن تبحث لجنة المراجعة عن كل المساعدات الممكنة من جميع المصادر، إلا أنه وبسبب ارتباط نشاط المراجعة الداخلية بشكل كبير بعمليات الشركة فإنه من واجب المراجعة الداخلية أن تقدم مساعدتها للجنة المراجعة من خلال رفع تقارير بالمخالفات المالية إلى لجنة المراجعة، وتشير إحدى الدراسات إلى أن 90% من المراجعين الداخليين يعتقدون بمسؤولياتهم عن التقرير عن الانحرافات والمخالفات إلى لجنة المراجعة.

¹ السقا. السيد احمد، ابو الخير. مدثر طه، مرجع سابق، ص213

ولهذا يجب أن يقوم مدير المراجعة لداخلية برفع تقاريره إلى لجنة المراجعة، حيث أشارت توصيات معهد المراجعين الداخليين IIA أن مدير المراجعة الداخلية له حق الاتصال المباشر وغير المحدد مع أعضاء لجنة المراجعة والاجتماع معهم وحق التقرير عن النتائج الهامة إلى لجنة المراجعة.

وقد يكون أحد أسباب عدم فعالية المراجعة الداخلية وهو عدم توصيل المعلومات المناسبة في التقرير إلى لجنة المراجعة وخاصة في توصيل المعلومات والمسائل الهامة إلى اللجنة، فقد ترغب لجنة المراجعة أحياناً في الحصول على نسخة من التقارير التي تغطي أعمال المراجعة كاملة، أو قد ترغب في الحصول على الملخصات التنفيذية لهذه التقارير، وأحياناً قد ترغب بإعداد تقارير ربع أو نصف سنوية تلقي الضوء على إحصائيات ونتائج وتوصيات المراجعة، في جميع الحالات ينبغي إحاطة لجنة المراجعة بتنفيذ خطة المراجعة وأسباب أية انحرافات جوهرية فيها، وعادة ما تكون هذه التقارير من أجل المعلومات فقط إذ تتوقع لجنة المراجعة أن تجد فيها ما يلفت انتباهها إلى بعض الحالات الهامة التي تحتاج إلى تأييدها ودعمها، ومما يعزز من فعالية المراجعة الداخلية في هذه الاتصالات مقدرة إدارة المراجعة الداخلية على تقديم مقترحات لتحسين مجالات خدمة إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة والتي تمت الموافقة عليها مسبقاً.¹

وبناءً على ما سبق يمكن تلخيص أهم النقاط التي تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالتقرير عنها إلى لجنة المراجعة:²

- 1 - التأكد من أن قسم المراجعة الداخلية مستقل عن قسم المحاسبة وخاصة في مجال التقرير والرقابة، مما قد يؤدي إلى تعزيز استقلالية قسم المراجعة الداخلية في أداء مهامه ونشاطاته.
- 2 - التأكيد على فعالية الدور الذي يقوم به قسم المراجعة الداخلية وخاصة فيما يتعلق بالتقرير إلى لجنة المراجعة، ويكون ذلك من خلال الاطلاع على العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، مما يؤدي إلى التأكيد على فعالية هذا الدور في إعداد التقارير المالية وبالتالي تفعيل مفهوم حوكمة الشركات.
- 3 - التأكد من أهداف المراجعة الداخلية من إرسال التقارير إلى لجنة المراجعة هو الافصاح عن أي تصرفات احتيالية من قبل أي مستوى من المستويات الإدارية.

¹ السقا. السيد احمد، ابو الخير. مدثر طه، مرجع سابق، ص212

² Soltani. Bahram, OP, 2007, p108

ثالثاً : وظائف لجان المراجعة تجاه المراجعة الداخلية:

يتمثل الدور الذي تقوم به لجان المراجعة تجاه المراجعة الداخلي بتعزيز دوره بحيث يوفر له الوضع الأمثل للعمل، ولكي يتحقق ذلك لا بد من بيان واجبات ومسؤوليات لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية والتي تتمثل بالتالي:

- تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية.
- الرقابة على أنشطة المراجعة الداخلية.
- تحسين أداء المراجعة الداخلية.

1 - تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية:

يعد من واجبات الهيئة العامة للمساهمين - بصفتها أعلى سلطة في الهيكل التنظيمي - انتخاب لجنة المراجعة كما هو الحال في انتخابها لمجلس إدارة الشركة ليكون موقع لجنة المراجعة في الهيكل التنظيمي على مستوى موقع مجلس الإدارة نفسه، وبالتالي تكون لجنة المراجعة مستقلة وغير تابعة لمجلس الإدارة، وإنما تابعة للهيئة العامة التي تمثل الاستقلالية والحياد بمعناه الحقيقي، وهذا ما سينعكس على استقلالية قسم المراجعة الداخلية، ولكن قيام لجنة المراجعة بتقديم تقاريرها إلى مجلس الإدارة يعكس الصورة غير المستقلة للجنة المراجعة بل يثبت تبعيتها لمجلس الإدارة، وفي هذا الصدد فإن أكبر الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي ارتباطه بإحدى إدارات الهيكل التنظيمي، مثل المدير العام أو مجلس الإدارة، لأنه بذلك يصبح أداة لتنفيذ اتجاهاتهم ومصالحهم الشخصية وليس أداة لتنفيذ مصالح الشركة، ففي حالة حدوث أي خلل مالي في الشركة فإن الجميع يضعون المسؤولية كاملة على المراجع الداخلي بتهمة عدم قيامه بالعناية المهنية المطلوبة منه.¹

فإن قيام مجلس الإدارة بانتخاب لجنة المراجعة سيجعلها تابعة له، وهذا يعبر بكل وضوح عن عدم استقلاليتها، وبالتالي عدم استقلالية دائرة المراجعة الداخلية، وإذا كان الموقع الأعلى في الهيكل التنظيمي غير مستقل وغير محايد (لجنة المراجعة) إن الأولى في الهيكل التنظيمي (دائرة المراجعة الداخلية) ستكون تابعة لغير مستقل، وبالتالي ستكون تابعة للجنة تدقيق غير مستقلة.

¹ خلف، عماد عبد القادر، مرجع سابق، ص 64

وينبغي أن تكون إدارة المراجعة الداخلية مستقلة عن الإدارة العليا للشركة سواء من حيث الإشراف أو صلاحية تعيين مدير المراجعة الداخلية وتحديد أتعابه أو عزله، ويجب أن توجه جميع تقاريرها إلى لجنة المراجعة، وأن تكون مسؤولة فقط أمام هذه اللجنة، وبما أن إحدى مهام لجنة المراجعة الرئيسية تتمثل في تنسيق أعمال المراجعة الداخلية مع أعمال المراجعة الخارجية حتى تكون اللجنة مطلعة على الجوانب المحيطة بأعمال الرقابة كافة، ومعالجة ما يتم اكتشافه من حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية، وبالتالي تحسين فاعلية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، والعمل على ضمان استقلالية المراجعة الداخلية من خلال توافر الأمور التالية:¹

- وجود سياسة واضحة تمنح إدارة المراجعة الداخلية الحرية الكاملة في جميع الأوقات للوصول إلى أي سجلات أو ممتلكات أو موارد للشركة، لها صلة بالأمور التي تتناولها أنشطتها.
- حرية الوصول إلى رئيس وأعضاء لجنة المراجعة والاجتماع بأي منهم في أي وقت.
- تحرير وظيفة المراجعة الداخلية من أية تأثيرات أو تهديدات أو ضغوط تمارس عليها من شأنها أن تؤدي إلى تغيير محتويات التقرير أو تؤثر في مسار التحقيق.
- عدم وجود أي قيود على نطاق عمل فريق المراجعة الداخلية بحيث يخول بالحصول على أي تفسيرات أو معلومات يعتبرها ضرورية لاستيفاء مسؤولياته تجاه الإدارة العليا.
- وضع سلطة اختيار وتعيين مدير المراجعة الداخلية وتحديد أتعابه وعزله في يد لجنة المراجعة.
- رفع تقارير المراجعة الداخلية مباشرة إلى رئيس لجنة المراجعة وليس للإدارة العليا للشركة.

ويرى (Kevin 2000) أن الخطوة الأولى في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية تتمثل في أن لا تكون هذه الأنشطة مرتبطة بالإدارة العليا للشركة، لأن ذلك يخفض ثقة مستخدمي البيانات المالية في قدرة أعمال المراجعة الداخلية على منع الغش، وتتعزز كفاءة وموضوعية هذه الأعمال عندما يكون تعيين المراجعين الداخليين وتحديد مكافآتهم وعزلهم ضمن سلطة لجنة المراجعة، بالإضافة إلى أن تقاريرهم يجب أن توجه إلى هذه اللجنة من أجل دراستها وتقييمها ورفع الملاحظات والتوصيات إلى مجلس الإدارة، ومن ثم قيام اللجنة بمتابعة ما يتم بشأنها.²

¹ السويطي، موسى سلامة، مرجع سابق، ص 37

² Kevin. L.J., The Effects Of Internal Audit Outsourcing On Financial statement, Doctoral Dissertation, The University Of Tennessee, Knoxville, USA, 2000, p 68

وتمثل علاقة لجنة المراجعة بالهيئة العامة للمساهمين الحلقة الأخيرة في سلسلة العلاقات القائمة مع لجنة المراجعة سنوياً حيث تعرض ما توصلت إليه من ملاحظات لم يأخذ بها مجلس إدارة الشركة، أو مخالفات تم اكتشافها خلال السنة ولم يتم تسويتها. ويمكن أن يتضمن تقرير اللجنة إلى الهيئة العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي العادي تسجيل أية مواقف على الإدارة بعدم أخذها بملاحظات المدقق الداخلي، أو أي مخالفات جسيمة لم تقم الإدارة بتصحيحها وعرض تلك المخالفات من أجل تدارك الأمور واتخاذ ما يلزم بشأنها.¹

ويعتبر الغرض من لجنة المراجعة هو الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية، ما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة، وكلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية، ويجب أن تكون لجنة المراجعة مسؤولة على الأقل على الإشراف على توظيف وترقية ومكافأة مدير أو رئيس قسم المراجعة الداخلية، ويجب أن يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة.²

و يرى (Brody and Lowe 2000) أن الدور المزدوج للمراجع الداخلي من حيث إنه مراقب على الإدارة ومستشاريها في الوقت ذاته، ما يصعب عليه الحفاظ على الموضوعية والاستقلالية في أحكامه وتقديراته.³

وفي ضوء ما أوصت به لجنة البلو رايبون فإن لجنة المراجعة تقوم بإنشاء قنوات اتصال بينها وبين قسم المراجعة الداخلية من أجل دعم كل منهما للآخر، حيث يعتبر قسم المراجعة الداخلية مصدراً أساسياً تعتمد عليه لجنة المراجعة في الحصول على المعلومات والبيانات التي تساعد على الوفاء بمسؤولياتها.⁴

و إن توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الأعباء الملقاة على عاتقه ليس من مهام لجنة المراجعة، بل تختصر مهمتها الأساسية في مساعدته على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية، خاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم أنظمة الرقابة الداخلية ودعم استقلال المراجعين الداخليين.⁵

¹ السويطي، موسى سلامة، مرجع سابق، ص 38

² عبيرات، مقدم، ونقاز، أحمد، مرجع سابق، 2004، ص 28

³ Brody, R. G And Lowe, D. J, The New Role Of The Internal Auditor: Implications For Internal Auditor Objectivity International, Journal Of Auditing Vol 4, Issue 2, P169-176.

⁴ سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، ص 177

⁵ علي. عبد الوهاب نصر، شحاتة. السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 327

ويرى الباحث ضرورة ارتباط دائرة المراجعة الداخلية بمستويات إدارية معينة كلجنة المراجعة، بحيث تكون هذه المستويات ملائمة لصنع القرارات، ولها القدرة على حل المشاكل، وتقديم الدعم الكافي للمراجعة الداخلية، كما أنه في هذا الارتباط يتحقق أعلى مستويات الاستقلالية الكاملة للمراجعة الداخلية، ويقصد بذلك المستويات التي ليس لها علاقة بالعمل اليومي، سواء من ناحية المهام أو التقارير التي ترفع، أو من ناحية التعيين والترقيات والزيادة السنوية، حتى لا يكون هناك أي تأثير ينعكس بشكل سلبي على المراجع الداخلي.

2 - الرقابة على المراجعة الداخلية:

إن من مهام لجنة المراجعة تقييم فاعلية المراجعة الداخلية، والذي يعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، وتعتمد لجنة المراجعة في هذا المجال على إدارة المراجعة الداخلية في تقييم فاعلية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية كمصدر للمعلومات عن مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة. ولذلك يمكن أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة للجنة المراجعة في الأمور الفنية وذلك لدعم استقلالها وموضوعيتها والتخفيف من أي نظرة عدائية داخل المؤسسة، وكذلك تقوم لجنة المراجعة بالتنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين، ما يؤدي إلى تحسين الاتصال بهم وزيادة جودة عملية المراجعة الداخلية وتحقيق التكامل بينهم.¹

فإن وجود لجنة المراجعة يدعم عملية المراجعة الداخلية ويضمن زيادة كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة بمفهومها الشامل، وهي ضمان صحة التقارير المالية والمحافظة على الأصول وضمان تحقيق الاستقلال الأمثل للموارد والتحقق من صحة تنفيذ الإجراءات والسياسات الموضوعية، والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة، بالإضافة إلى تقييم أداء الإدارة المالية بالشركة.²

كما أن قيام أعضاء لجنة المراجعة بمراجعة نظم الرقابة الداخلية في الشركة يمكنهم من إعطاء رأي محايد في نطاق القوة والضعف فيها، مع اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فاعليتها، ولكي تتمكن اللجنة من القيام بذلك يجب على أعضائها مراجعة برامج المراجعة الداخلية للتأكد من مناسبتها وأيضاً مراجعة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها بواسطة المراجعين الداخليين وخاصة المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية وتقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة، كذلك الاجتماع بمدير قسم المراجعة الداخلية

¹ المرجع السابق، ص 327

² علي. عبد الوهاب نصر، شحاتة. السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 326

والمراجع الخارجي بعيداً عن إدارة الشركة بهدف مناقشة فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة، والحلول البديلة التي يجب على إدارة الشركة الأخذ بها بهدف زيادة فاعليتها.¹

ولذلك يمكن تلخيص دور ومسؤوليات لجنة المراجعة فيما يتعلق بالرقابة على وظيفة المراجعة الداخلية على الشكل التالي:

- 1 - تصريح ومراجعة أنشطة المراجعة الداخلية، وهنا يجب على لجنة المراجعة:²
 - مراجعة موقع قسم المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للتأكد من عدم وجود أية قيود على أنشطة المراجعة الداخلية عند تنفيذ مسؤولياتها.
 - إجراء تقييم دوري لموضوعية واستقلال أحكام قسم المراجعة الداخلية، وهذا يتضمن إعادة النظر بلائحة المراجعة الداخلية بتزويد خدمات للإدارة ولجنة المراجعة.
 - فحص الموافقة على اللائحة الداخلية للمراجعة الداخلية التي تتضمن معلومات تتعلق بأهداف وسلطات ومسؤوليات وتقارير قسم المراجعة الداخلية، والتأكد من أنه لا تقدم تقارير مراجعة داخلية إلى المسؤولين عن تنفيذ أنشطة يتم مراجعتها.
 - التأكد من أن أداء واجبات مسؤوليات المراجعة الداخلية مطابقة للممارسات المهنية في المراجعة.
 - مناقشة المراجع الخارجي بالمهام والمسؤوليات الموكلة لقسم المراجعة الداخلية.

- 2 - فحص خطط وموازنات وظيفة المراجعة الداخلية:³
 - تلعب لجنة المراجعة دوراً فعالاً في اعتماد موازنات وخطط المراجعة الداخلية وذلك من خلال:
 - تطوير أهداف وغايات وظيفة المراجعة الداخلية حتى تتمكن من لعب دور مناسب وفعال في الاشراف، وهذا الإجراء يتطلب من لجنة المراجعة إعادة النظر في أهداف المراجعة الداخلية، وبرنامج المراجعة الداخلية، وخطط التعيينات، والموازنة المالية للتأكد من أن الموازنة كافية لتنفيذ مسؤولياتها بفعالية وتحقيق أهدافها.
 - مناقشة كل من المراجع الداخلي والإدارة لتحديد خطة المراجعة السنوية ولتحقق من أنه تم الأخذ بعين الاعتبار أية مخاطر يمكن أن تواجه الشركة.
 - التأكد من أن خطة وموازنة وظيفة المراجعة الداخلية لا تعوق ولا تمنع تحقيق الإدارة لغاياتها وأهدافها التشغيلية في حال الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

¹ سليمان، محمد مصطفى، مرجع سابق، 179

² غالي. جورج دانيال، مرجع سابق، ص 573-575

³ Soltani bahram, OP, p106-107

- 3 - فحص نتائج المراجعة الداخلية، وفي هذا الإطار يجب على لجنة المراجعة القيام ب:¹
- فحص النتائج والتوصيات التي يتضمنها تقرير المراجعة الداخلية، فيتوجب على وظيفة المراجعة الداخلية أن تزود لجنة المراجعة بمعلومات عن نتائج مراجعتها للقضايا المتعلقة بالرقابة الداخلية، والحوكمة والتقارير المالية، وهنا يجب أن تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من مدى استجابة الإدارة لتوصيات قسم المراجعة الداخلية، وأن تقيّم مدى انسجام نتائج المراجعة الداخلية مع مجال المراجعة.
 - يجب على لجنة المراجعة أن تعيد النظر في مجال المراجعة المخطط من قبل المراجع الداخلي والأنشطة المنجزة من قبله، وكذلك الإجراءات المتبعة من قبل المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر وكفاية الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية، وذلك حتى تقدم ضمان معقول أن أهداف التقارير المالية والأهداف الاستراتيجية وأهداف المطابقة قد تم تحقيقها.
- 4 - لجنة المراجعة مسؤولة عن تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية والتأكد من جودة هذه المراجعة، وأنها تمت وفقاً لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وبالتالي يتعين على لجنة المراجعة تفحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم، ويمكن للجنة المراجعة الحصول على معلومات من المراجعين الخارجيين بخصوص ذلك، باعتبارهم مطالبون بفحص كفاءة المراجعين الداخليين ومؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المراجعين الداخليين.²
- والجدير بالذكر أن مجمع المراجعين الداخليين أوصى بإجراء فحص منتظم لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية كل ثلاث سنوات، وذلك يوجب على لجنة المراجعة أن تتأكد من أن أنشطة المراجعة الداخلية تنفذ وفقاً لمعايير الأداء المهني المعتمدة من قبل معهد المراجعين الداخليين (IIA)³.
- 5 - يجب أن تأخذ لجنة المراجعة بعين الاعتبار الأمور التالية كجزء من دورها الإشرافي على المراجعة الداخلية:⁴
- كيف للمراجعة الداخلية أن تضيف قيمة للأعمال؟
 - هل تستخدم الشركة وظيفة المراجعة الداخلية بفعالية لتحديد وتقييم ومراقبة استجابة الإدارة لمخاطر التكنولوجيا والمخاطر الاستراتيجية ومخاطر الأعمال؟

¹ Hughes.michael & Copnell.timothey, Shaping the UK audit committee agenda, Audit committee sponsored by KPMG, 2003, p12

² غالي. جورج دانييل، مرجع سابق، ص 575

³ Hughes.michael & Copnell.timothey, OP, p26

⁴ OP, p26

- هل يتاح للمراجعة الداخلية الإمكانيات والمعارف والخبرات الملائمة والكافية لتنفيذ مسؤولياتها.
- هل أهداف الشركة المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية تصبح أفضل في حال تم الاستعانة بمصادر خارجية لأداء وظيفة المراجعة الداخلية.

ويرى الباحث أن وظيفة المراجع الداخلي تتناول المجال التقييمي في المؤسسة، بالإضافة إلى المجال الوقائي لأصول المؤسسة، ومن ثم تقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة، وبالتالي يتسع مجالها ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، وفي النتيجة فإن عمله ينحصر في تقييم عمل الغير ولكنه لا يواجههم في العمل، فهو لا يتمتع بسلطة مباشرة على الموظفين الذين يراجع عملهم، وبالتالي فإن هذه المهمة تصبح من مهمة لجنة المراجعة، فهي التي تمتلك السلطة في إعطاء الأوامر بصورة مباشرة للموظفين.

3 - تحسين أداء المراجعة الداخلية:

يرى (Anderson 1996) أن المدخل التقليدي لتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية يتمثل في تأسيس قسم أو إدارة مستقلة تحتفظ بكادر كامل على أساس دائم يقوم بجميع وظائف المراجعة الداخلية، بينما يقوم المدخل غير التقليدي على أساس أن تبقى المسؤولية عن المراجعة الداخلية من مسؤولية الإدارة، وتوضع في يد شخص كفء مؤهل من إدارة الشركة، مع جواز تكليف مصدر خارجي لتقديم خدمات المراجعة الداخلية بهدف تحسين الأداء كإستراتيجية عمل تتم بجودة عالية وتكلفة معقولة. ويحذر انتهاج هذا الأسلوب عندما يتوافر لدى المصدر الخارجي كفاءات وأشخاص متخصصون في استخدام الأتمتة والتكنولوجيا الحديثة، التي قد لا تستطيع الشركة الحصول عليها من مواردها الخاصة. ويجب التنبيه إلى أن امتداد خدمات المراجعة وتوسيعها يجب أن تتم بطريقة مهنية، كي يتاح للإدارة التركيز على أنشطة أخرى.¹

¹ Anderson, R. J, New Ethics Rules For CPA Firms, Journal Of Accountancy, Vol 182 Issue 2 P61-64.

ويرى (Kevin 2000) أن لجنة المراجعة يجب أن تدرج في تقريرها السنوي ما توصلت إليه من ملاحظات لم يأخذ بها مجلس إدارة الشركة، أو مخالفات تم اكتشافها خلال السنة ولم يتم تسويتها، كذلك يجب أن يتضمن تقريرها تسجيلاً لأي مواقف تجاه الإدارة بعدم أخذها بملاحظات المراجعة الداخلية.¹

ويعتبر التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين من مهام لجنة المراجعة ما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية المراجعة الداخلية والخارجية وتحقيق التكامل بينهما. كذلك العمل كحلقة صلة بين المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة من جهة والمراجعين الخارجيين من جهة أخرى، وبالتالي فهي تعمل على دعم وتحسين عملية الاتصال بالمراجعين وعلى دعم استقلال المراجع الخارجي.²

ويمكن للجنة المراجعة أن تطلب من وظيفة المراجعة الداخلية تأدية دراسات أو تحقيقات خاصة، والتي قد تشتمل على التحقيق في احتمالات محتملة وأية تصرفات غير شرعية، وكذلك التحقيق في مدى التزام الشركة بالقوانين والأنظمة.

وتأكيداً على هذه المهام نلاحظ أن دليل الحوكمة لدى المصارف التنفيذية والإسلامية العامة الذي تم إصداره مؤخراً من قبل مصرف سورية المركزي عام 2009 قام بتحديد المهام المطلوبة من لجنة المراجعة تجاه المراجعة الداخلية كما يلي:³

- تقييم فعالية وكفاية المراجعة الداخلية والتأكد من الالتزام بالتعليمات النافذة الصادرة عن الجهات ذات العلاقة.
- تقييم فعالية وكفاية نطاق وبرامج المراجعة الداخلية.
- مراجعة نتائج تقارير المراجعة الداخلية والتأكد من اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة بشأنها.
- مراجعة وإقرار خطط المراجعة الداخلية المقترحة من قبل المراجع الداخلي.
- التوصية بتعيين مدير المراجعة الداخلية ونقله وعزله وتحديد تعويضاته وتقييم أدائه.

و أن الالتزام بهذه التعليمات وتطبيقها يدعم الدور الحوكمي للمراجعة، ويزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة، ويحسن خطة عمل المراجعة الداخلية السنوية، فإن تحقيق ما سبق لا

¹ Kevin. L.J., OP, p70

² نصر علي. عبد الوهاب، شحاتة. السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 329

³ دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية والإسلامية في سوريا، مرجع سابق، ص 12-13

بد أن ينتج عنه زيادة مستوى جودة المعلومات، وإتاحة الفرص بشكل أفضل أمام متخذ القرار الاستثماري، سواء لتقييم الأسهم التي يرغب في شرائها أو الاحتفاظ بها، أو لتقييم الأسهم التي يرغب في بيعها والتخلص منها.¹

ويرى الباحث أن وجود لجنة المراجعة يدعم عملية المراجعة الداخلية، ويضمن زيادة كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلي المتبع، كما يضمن صحة التقارير المالية، ويحافظ على الأصول، ويتأكد من صحة تنفيذ الإجراءات والسياسات الموضوعية والالتزام بالقوانين واللوائح. ومما سبق يلاحظ أن الوظائف التي تقوم بها لجان المراجعة تهدف إلى المحافظة على حقوق المساهمين، ودعم مجالس الإدارة للتقدم بالشركة نحو الأفضل من خلال التأكد من تحقيق الأهداف الموضوعية والسياسات المخطط لها.

¹ علي. عبد الوهاب نصر، شحاتة. السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 329

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

ثانياً: أداة الدراسة

ثالثاً: اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها

رابعاً: الأساليب ولأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

خامساً: عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة

المبحث الثاني: تحليل نتائج واختبار فرضيات الدراسة

أولاً: عرض وتحليل بيانات الدراسة

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة

ثانياً: التوصيات

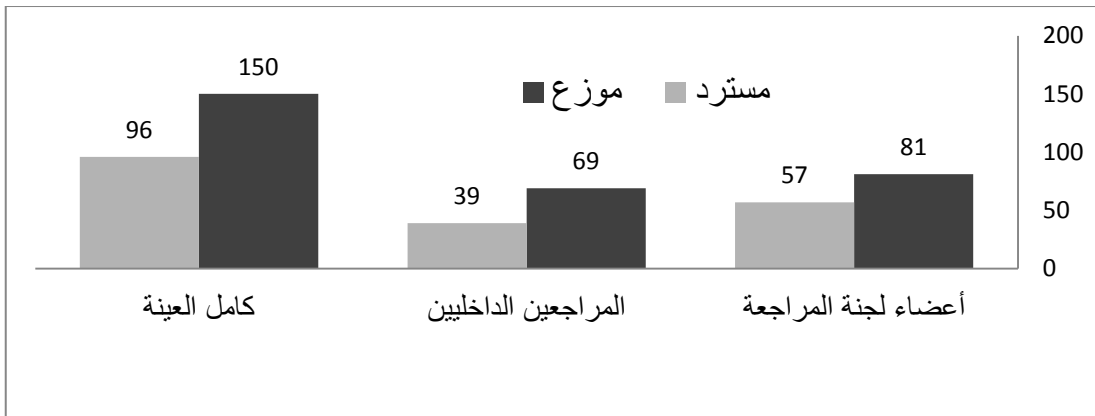
المبحث الأول:

منهجية وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

تم تطبيق الدراسة الميدانية على الشركات المساهمة السورية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها (22) شركة وعلى 5 من كبرى الشركات المساهمة السورية غير المدرجة، والملحق رقم (1) يبين الشركات المساهمة التي شملتها عينة الدراسة (التي تمثل كامل مجتمع الدراسة بالنسبة للجان المراجعة)، وتم توزيع بعض الاستبيانات أيضاً على شركات المراجعة التي تقوم بمهام المراجعة الداخلية لدى الشركات. ويمكن قسم مجتمع الدراسة إلى فئتين هما:

1. أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة السورية التي اخترنا منها (27) شركة، حيث تم توزيع (81) استبانة على أعضاء لجان المراجعة، تم استرداد (57) استبانة منها.
 2. موظفو ورؤساء المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية السابقة، وبعض المراجعين في شركات المراجعة الذين يقومون عادة بعمليات المراجعة الداخلية لدى الشركات السورية، حيث تم توزيع (54) استبانة على موظفي المراجعة الداخلية في الشركات، و(15) استبانة على المراجعين بشركات المراجعة، وتم استرداد (39) استبانة منهم.
- وبالتالي يكون عدد الاستبيانات الموزعة الكلي (150) استبانة تم استرداد (96) منها، لتكون نسبة الاستبيانات الإجمالية التي تم استردادها والقابلة للتحليل (64%) وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات، وهذا موضح بالمخطط التالي:



شكل رقم (1) الاستبيانات الموزعة والمستردة

ثانياً: أداة الدراسة:

تم الاعتماد على استبانة الدراسة كمصدر أولي لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية، وقد تم تصميم الاستبانة وصياغة الأسئلة الخاصة بها بعد اعتماد فرضيات الدراسة والعودة الى الدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وقد تم تقسيم الاستبانة لقسمين:

القسم الأول:

ويحتوي على معلومات شخصية عن أفراد عينة الدراسة تتمثل في: الوظيفة، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والخبرة العملية، بهدف وصف عينة الدراسة.

القسم الثاني:

ويحتوي على مجموعة من الأسئلة الموجهة إلى افراد عينة الاستبانة لمعرفة دور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية، ويحتوي على ثلاثة أقسام:

1. أسئلة خاصة لبيان دور لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية وقد تضمن (16) سؤال.
2. أسئلة خاصة لبيان دور لجنة المراجعة في الرقابة على المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية وقد تضمن (12) سؤال.
3. أسئلة خاصة لبيان دور لجنة المراجعة في تحسين سير عملية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية وقد تضمن (12) سؤال.

ثالثاً: اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها:

تم اختبار صدق أداة الدراسة (الاستبانة) قبل صياغتها النهائية للتأكد من مدى صحتها وملائمتها لتحقيق أهداف الدراسة، من خلال تحكيم الاستبانة وعرضها في صورتها الأولية على عدد من الأساتذة في كلية الاقتصاد جامعة دمشق، وايضا تم عرضها على عدد العاملين في مجال المراجعة الداخلية، وقد تم إبداء بعض المقترحات والملاحظات على الاستبانة أخذت بعين الاعتبار بتعديل بعض الأسئلة وإعداد الاستبانة بصيغتها النهائية الموضحة بالملحق رقم (2)

وتم اختبار ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) إحصائياً من خلال إخضاع أسئلة الاستبانة لاختبار قوة الثبات باستخدام معامل الثبات بطريقة الاتساق الداخلي وفق معادلة كرونباخ ألفا، إذ بلغت قيمته للأداة ككل (0.94) وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60٪)، وتعد هذه النسبة مناسبة لغايات هذه الدراسة وبمدى إمكانية الاعتماد على نتائج الاستبانة وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، فإنه كلما كان المعامل قريباً من الواحد الصحيح كان ذلك أفضل، ويعد المعامل ضعيفاً إذا كان المعامل أقل من (60٪) ومقبولاً بين (60 - 70٪) وجيداً بين (70 - 80٪) وممتازاً إذا كان أكثر من (80٪)، ويوضح الجدول أدناه معامل الثبات لكل قسم من أقسام الاستبانة وللأداة ككل.

القسم (الفرضية)	الاتساق الداخلي
تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية	0.98
الرقابة على المراجعة الداخلية	0.95
في تحسين سير عملية المراجعة الداخلية	0.97
الأداة ككل	0.94

جدول رقم (1) معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا للاستبانة

رابعاً: الأساليب ولأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وهو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة مفردات العينة على كل سؤال من أسئلة الاستبانة، وتحويلها إلى بيانات كمية حتى يمكن قياسها إحصائياً كما يلي بالجدول.

مستوى الموافقة	درجة الموافقة	الوزن النسبي
غير موافق بشدة	1	20٪
غير موافق	2	40٪
حيادي	3	60٪
موافق	4	80٪
موافق جداً	5	100٪

جدول رقم (2) مستوى الموافقة ودرجتها لمقياس ليكرت الخماسي

وقد تم وضع ثلاثة مستويات لبيان درجة التأييد فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية، على النحو التالي:

- مستوى تأييد مرتفع اذا كان الوسط الحسابي يقع بين (3.5 - 5)
- مستوى تأييد متوسط اذا كان الوسط الحسابي يقع بين (3 - و اقل من 3.5)
- مستوى تأييد منخفض اذا كان الوسط الحسابي يقع بين (1 - و اقل من 3)

وقد تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة، الذي يعتبر من أكثر البرامج استخداماً لإجراء التحليلات الإحصائية في جميع المجالات الاجتماعية والاقتصادية والهندسية والطبية، وقد تم اختيار الأساليب الإحصائية الملائمة بحيث تفي بأهداف الدراسة واختبار فرضياتها، حيث استخرجت التكرارات من أجل التعرف على خصائص عينة الدراسة ويمكن تلخيص هذه الأساليب على النحو التالي:

❖ **أساليب الإحصاء الوصفي:** وذلك بعرض نتائج الدراسة ووصف الإجابات التي انبثقت عنها أسئلة الاستبانة وهي:

- **الوسط الحسابي (Arithmetic Mean):** ويعد من المؤشرات الأكثر أهمية لقياس النزعة المركزية، ويستخدم لقياس متوسط الإجابات عن أسئلة الدراسة، وترتيب أهمية البنود ودرجات الموافقة أو الرفض للبنود الواردة في الاستبانة.
 - **الانحراف المعياري (Standard Deviation):** ويستخدم لمعرفة درجة تشتت القيم عن وسطها الحسابي، من أجل تأكيد دقة التحليل.
- ويعتبر هذان الأسلوبان من أكثر الإحصاءات الوصفية شيوعاً في الاستخدام.

❖ **أساليب الإحصاء الاستدلالي:** المتمثلة بـ:

- **اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T. test):** ويستخدم لاختبار فرضية تتعلق بالوسط الحسابي، واستخدمناه لاختبار الفرضيات، لدراسة وجود فروق بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي الذي تم اعتماده لقبول الفرضيات وهو (3.5) الفئة الوسطى من تدرج ليكرت الخماسي المعتمد في أداة الدراسة، وقد تم الاعتماد على مستوى دلالة معنوية (0.05) كأساس لتعزيز قبول الفرضيات أو رفضها.

- اختبار ثبات الدراسة ومصادقيتها كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha): استخدم هذا الاختبار لقياس الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة.

خامساً: عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

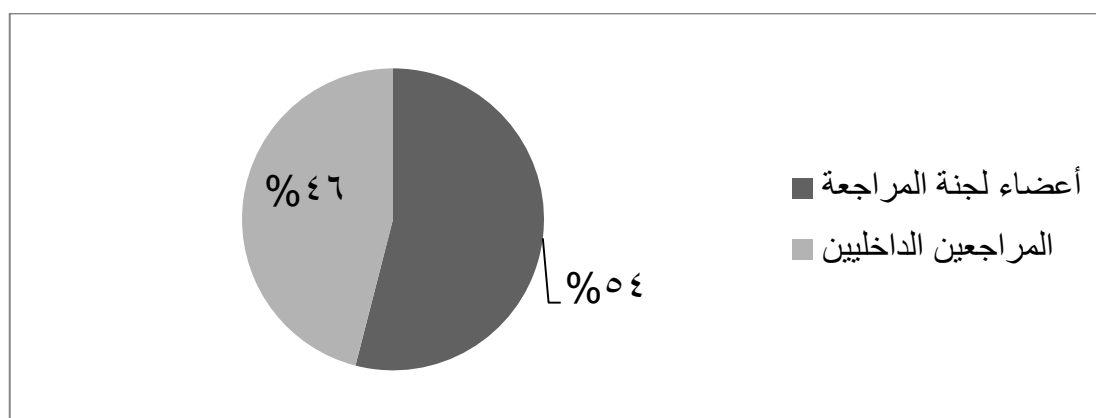
تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لخصائص عينة الدراسة، التي تضمنتها فقرة البيانات العامة من الإستبانة كما يلي:

1. توزيع عينة الدراسة:

النسبة	التكرار	الموقع الوظيفي
59.375%	57	أعضاء لجنة المراجعة
40.625%	39	المراجعين الداخليين
100%	96	المجموع

جدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة

يتبين من الجدول أعلاه أنه تم تقسيم عينة الدراسة الى فئتين الأولى أعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة السورية وبلغ عدد الاستبيانات المستردة منهم (57)، والفئة الثانية المراجعين الداخليين في الشركات المساهمة السورية وعدد من المراجعين بشركات المراجعة وبلغ عدد الاستبيانات المستردة منهم (39)، والنسب موضحة بالمخطط التالي:



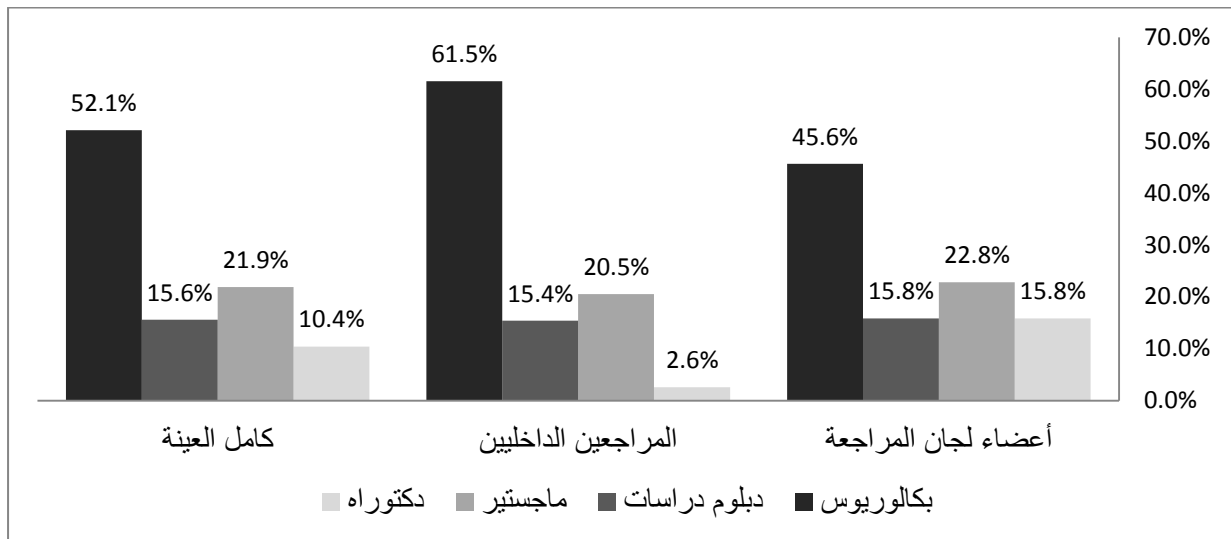
شكل رقم (2) توزيع عينة الدراسة

2. المؤهل العلمي لعينة الدراسة:

المؤهل العلمي	أعضاء لجان المراجعة		المراجعين الداخليين		الكلية	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
دكتوراه	9	15.8%	1	2.6%	10	10.4%
ماجستير	13	22.8%	8	20.5%	21	21.9%
دبلوم دراسات	9	15.8%	6	15.4%	15	15.6%
بكالوريوس	26	45.6%	24	61.5%	50	52.1%
المجموع	57	100%	39	100%	96	100%

جدول رقم (4) المؤهل العلمي للعينة

نلاحظ من الجدول السابق أن الغالبية العظمى من أفراد العينة هم من حملة الإجازة الجامعية بنسبة (52.1%)، ويأتي خلفهم من حيث العدد حملة درجة الماجستير بنسبة (21.9%)، ثم حملة دبلوم الدراسات العليا بنسبة (15.6%)، وأخيراً حملة درجة الدكتوراه بنسبة (10.4%)، ونلاحظ أن أغلب حملة الدكتوراه من أفراد العينة هم من أعضاء لجنة المراجعة فيما واحد فقط من المراجعين الداخليين يحمل هذه الدرجة، ونرى مما سبق التأهيل العلمي الكافي لعينة الدراسة وبالتالي قدرتها على فهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بموضوعية، والمخطط التالي يوضح المؤهلات العلمية لأفراد العينة:



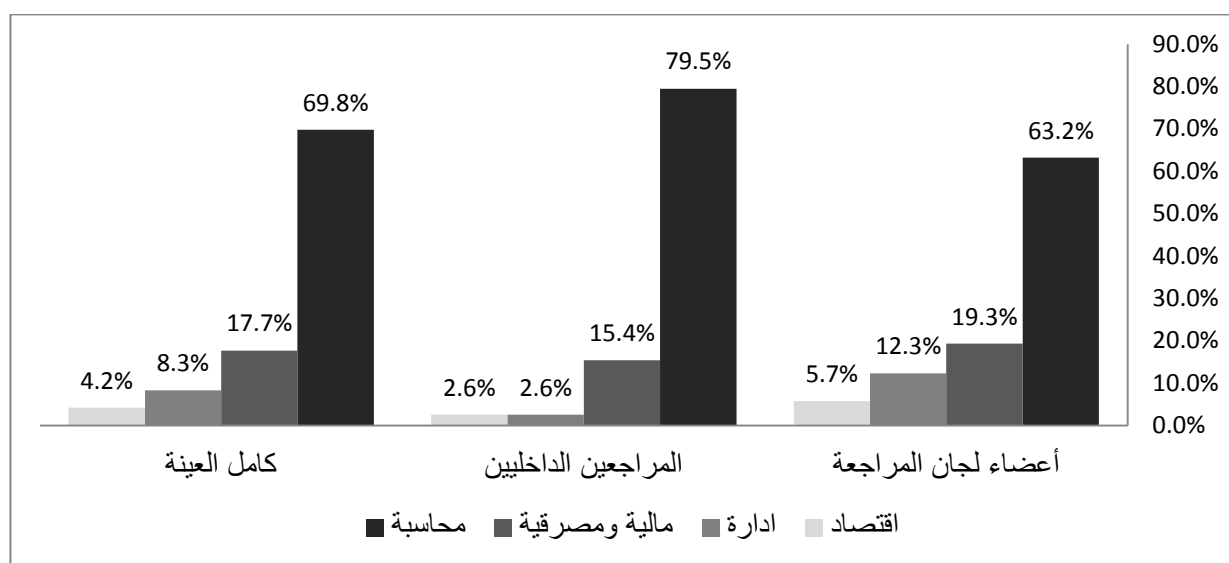
شكل رقم (3) المؤهل العلمي للعينة

3. التخصص العلمي لعينة الدراسة:

التخصص العلمي	أعضاء لجان المراجعة		المراجعين الداخليين		الكلية	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
محاسبة	36	63.2%	31	79.5%	67	69.8%
مالية ومصرفية	11	19.3%	6	15.4%	17	17.7%
إدارة	7	12.3%	1	2.55%	8	8.3%
اقتصاد	3	5.7%	1	2.55%	4	4.2%
المجموع	57	100%	39	100%	96	100%

جدول رقم (5) التخصص العلمي للعينة

نلاحظ من الجدول السابق أن (69.8%) من أفراد العينة هم من اختصاص المحاسبة، و(17.7%) منهم من اختصاص العلوم المالية والمصرفية، يليهم (8.3%) من اختصاص الإدارة، ثم (4.2%) اختصاص اقتصاد وبذلك نلاحظ أن الغالبية العظمى من أفراد العينة تقع ضمن اختصاص المحاسبة، الأمر الذي يجعل هؤلاء الأفراد مؤهلين للإجابة عن أسئلة الاستبيان لأنها تقع بشكل عام ضمن اختصاصهم، والمخطط التالي يوضح نسب التخصص لأفراد العينة:



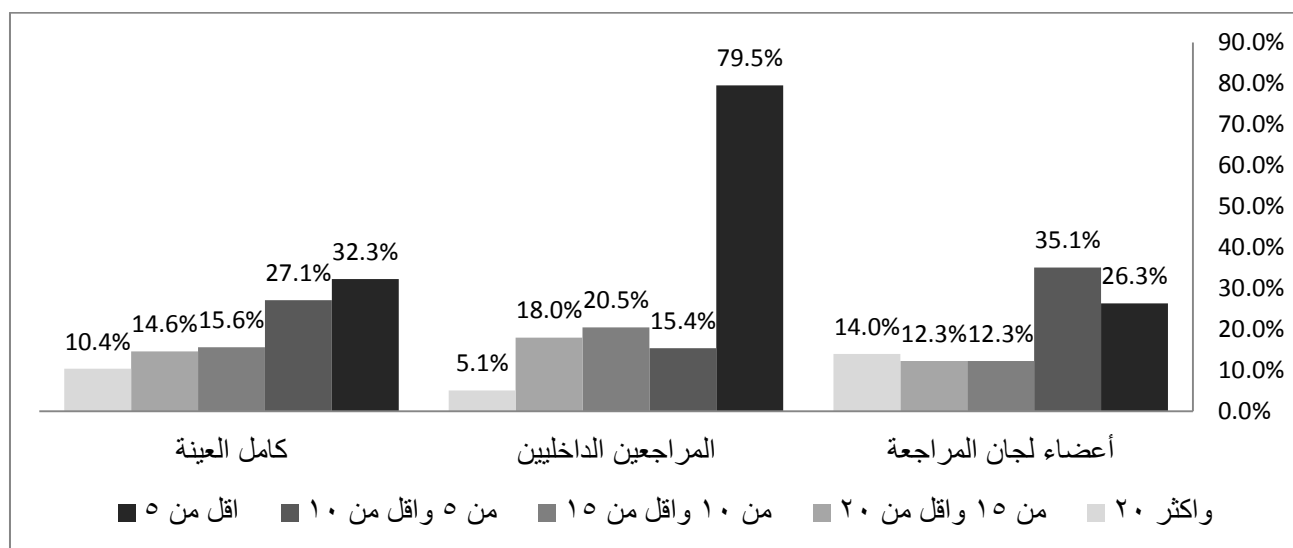
شكل رقم (4) التخصص العلمي للعينة

4. سنوات الخبرة لعينة الدراسة:

سنوات الخبرة		أعضاء لجان المراجعة		المراجعين الداخليين		الكلية	
التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
أقل من 5	15	26.3%	16	79.5%	31	32.3%	
من 5 وأقل من 10	20	35.1%	6	15.4%	26	27.1%	
من 10 وأقل من 15	7	12.3%	8	20.5%	15	15.6%	
من 15 وأقل من 20	7	12.3%	7	18%	14	14.6%	
20 وأكثر	8	14%	2	5.1%	10	10.4%	
المجموع	57	100%	39	100%	96	100%	

جدول رقم (6) سنوات الخبرة للعينة

نلاحظ من الجدول السابق أن غالبية أفراد العينة تقل مدة خبرتهم عن 10 سنوات حيث أن 32.3% من أفراد العينة تقل خبرتهم عن 5 سنوات، و 27.1% خبرتهم من 5 وأقل من 10 سنوات، ثم تأتي فئة من 10 وأقل من 15 سنة بنسبة 15.6%، ثم من 15 وأقل من 20 سنة بنسبة 14.6%، وأخيراً فقط 10.4% من أفراد العينة من خبرتهم أكثر من 20 سنة وأغلبهم من أعضاء لجنة المراجعة، وتظهر هذه النسب بشكل أوضح بالمخطط التالي:



المخطط رقم (5) سنوات الخبرة للعينة

المبحث الثاني:

تحليل نتائج واختبار فرضيات الدراسة

أولاً: عرض وتحليل بيانات الدراسة:

لأخذ صورة أولية عن دور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية في الشركات، يتم عرض نتائج الإجابات على أسئلة الاستبانة ومعرفة مدى توافق آراء عينة الدراسة تجاهها، ويقوم الباحث بعرض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد الوسط الحسابي حيث تم اعطاء الإجابات أوزان نسبية بين (1- 5) كما تمت الإشارة سابقاً، كما تم إيجاد الانحراف المعياري لها لمعرفة درجة توافق أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة.

1. عرض وتحليل نتائج الفرضية الأولى:

والتي تنص على: يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية، والجدول التالي يعرض النسب المئوية التي تم التوصل إليها لإجابات أفراد العينة ككل على بنود الفرضية الأولى.

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تتأكد لجنة المراجعة من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي للشركة بشكل يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها	62.5%	31.25%	5.20%	1.04%	0%
2	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين لا يشاركون في أي أنشطة أو علاقات أو يقومون بأعمال تنفيذية داخل الشركة	38.54%	43.75%	13.54%	3.12%	1.04%
3	يقوم المراجع الداخلي بإبلاغ لجنة المراجعة عن أي ضغوط يتعرض لها من أي جهة كانت	45.83%	43.75%	8.33%	2.08%	0%
4	تهتم لجنة المراجعة بتوصيات المراجع الداخلي	56.25%	38.54%	4.16%	1.04%	0%
5	تتأكد لجنة المراجعة من وجود دليل مكتوب لقسم المراجعة الداخلية	39.58%	39.58%	16.66%	3.12%	1.04%

6	تتأكد لجنة المراجعة من وجود هيكل تنظيمي لقسم المراجعة الداخلية تحدد فيها المهام والوظائف	45.87%	38.54%	14.58%	1.04%	0%
7	تقوم لجنة المراجعة بتقييم الكفاءات الموجودة في قسم المراجعة الداخلية	22.91%	42.7%	27.08%	5.20%	2.08%
8	تتأكد لجنة المراجعة من عدم إخفاء الإدارة لأي معلومات لازمة لأداء مهام المراجعة عن المراجع الداخلي	40.62%	48.95%	9.37%	1.04%	0%
9	تتابع لجنة المراجعة مدى استجابة الإدارة لملاحظات المراجع الداخلي والإجراءات المتخذة بشأنها	48.95%	45.83%	3.12%	2.08%	0%
10	تطلب لجنة المراجعة من مجلس الإدارة أسباب عدم تبني توصيات المراجعة الداخلية	42.7%	30.2%	20.83%	5.2%	1.04%
11	تتأكد لجنة المراجعة من التزام موظفي المراجعة الداخلية بأخلاقيات المهنة	39.58%	45.83%	13.54%	1.04%	0%
12	تضع لجنة المراجعة شروطاً يجب أن تتوافر في مدير قسم المراجعة الداخلية، كأن يكون لديه مؤهل علمي حده الأدنى الشهادة الجامعية الأولى أو شهادة مهنية معينة، أو عدد كافٍ من سنوات الخبرة المهنية	38.54%	50%	9.37%	2.08%	0%
13	تتابع لجنة المراجعة قيام إدارة المراجعة الداخلية بتوفير برامج لتطوير قدرات العاملين ووجود سياسات لتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية	42.70%	40.02%	12.5%	4.16%	0%
14	تقوم لجنة المراجعة بدور رئيسي في اختيار وتعيين مدير قسم المراجعة الداخلية وتحديد أتعابه وعزله	44.79%	40.62%	9.37%	5.2%	0%
15	تضمن لجنة المراجعة عدم الاستغناء عن المراجع الداخلي نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة	25%	45.83%	18.75%	9.37%	1.04%
16	تتحرى لجنة المراجعة عن عدم وجود أي علاقات وظيفية أو استثمارات تخص الأقارب المباشرين لمدير المراجعة الداخلية في الشركة لضمان حياديته في عمله	33.33%	48.95%	14.58%	2.08%	1.04%

الجدول رقم (7) النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرضية الأولى

و تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى، بالنسبة لوجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة ووجهة نظر المراجعين الداخليين وبالنسبة لعينة الدراسة ككل، وتم ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية، وكانت النتائج في الجداول التالية:

من وجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة:

الرقم	الفقرة	متوسط حسابي	انحراف معياري
4	تهتم لجنة المراجعة بتوصيات المراجع الداخلي	4.57	0.50
1	تؤكد لجنة المراجعة من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي للشركة بشكل يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها	4.50	0.55
6	تؤكد لجنة المراجعة من وجود هيكل تنظيمي لقسم المراجعة الداخلية تحدد فيها المهام والوظائف	4.45	0.66
9	تتابع لجنة المراجعة مدى استجابة الإدارة لملاحظات المراجع الداخلي والإجراءات المتخذة بشأنها	4.45	0.58
11	تؤكد لجنة المراجعة من التزام موظفي المراجعة الداخلية بأخلاقيات المهنة	4.41	0.72
8	تؤكد لجنة المراجعة من عدم إخفاء الإدارة لأي معلومات لازمة لأداء مهام المراجعة عن المراجع الداخلي	4.41	0.62
10	تطلب لجنة المراجعة من مجلس الإدارة أسباب عدم تبني توصيات المراجعة الداخلية	4.39	0.65
3	يقوم المراجع الداخلي بإبلاغ لجنة المراجعة عن أي ضغوط يتعرض لها من أي جهة كانت	4.36	0.48
12	تضع لجنة المراجعة شروطاً يجب أن تتوافر في مدير قسم المراجعة الداخلية، كأن يكون لديه مؤهل علمي حده الأدنى الشهادة الجامعية الأولى أو شهادة مهنية معينة، أو عدد كافٍ من سنوات الخبرة المهنية	4.34	0.47
13	تتابع لجنة المراجعة قيام إدارة المراجعة الداخلية بتوفير برامج لتطوير قدرات العاملين ووجود سياسات لتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية	4.32	0.77
16	تتحرى لجنة المراجعة عن عدم وجود أي علاقات وظيفية أو استثمارات تخص الأقارب المباشرين لمدير المراجعة الداخلية في الشركة لضمان حياديته في عمله	4.30	0.59
14	تقوم لجنة المراجعة بدور رئيسي في اختيار وتعيين مدير قسم المراجعة الداخلية وتحديد أتعابه وعزله	4.16	1.21

2	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين لا يشاركون في أي أنشطة أو علاقات أو يقومون بأعمال تنفيذية داخل الشركة	4.16	0.80
5	تتأكد لجنة المراجعة من وجود دليل مكتوب لقسم المراجعة الداخلية	4.05	0.96
15	تضمن لجنة المراجعة عدم الاستغناء عن المراجع الداخلي نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة	3.95	1.05
7	تقوم لجنة المراجعة بتقييم الكفاءات الموجودة في قسم المراجعة الداخلية	3.93	1.08
	تعزيز استقلال المراجعة الداخلية ككل	4.33	0.95

الجدول رقم (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الأولى من وجهة نظر أعضاء

لجنة المراجعة

ويتبين من الجدول السابق انه:

جاءت الفقرة رقم (4) " تهتم لجنة المراجعة بتوصيات المراجع الداخلي " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.57) وانحراف معياري (0.5)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (1) " تتأكد لجنة المراجعة من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي للشركة بشكل يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها " بمتوسط حسابي بلغ (4.5) وبانحراف معياري (0.55)، بينما جاءت الفقرة رقم (7) " تقوم لجنة المراجعة بتقييم الكفاءات الموجودة في قسم المراجعة الداخلية " بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.93) وانحراف معياري (1.08)، وبلغ المتوسط الحسابي لتعزيز استقلالية المراجعة الداخلية ككل (4.33) والانحراف المعياري (1.95).

ويعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى أن هناك ثقة كبيرة بقسم المراجعة الداخلية من قبل أعضاء لجان المراجعة، ما يشير إلى وجود الخبرات والكفاءات في قسم المراجعة الداخلية، وإلى توفر المهارة العالية التي يتمتع بها أفراد القسم، وهناك عامل آخر قد يفسر هذه النتيجة وهو أن أعضاء لجان المراجعة يقومون بالمتابعة والتنسيق مع مجلس الإدارة بمجرد اكتشاف أي أخطاء، وما يشير أيضاً إلى أنه يوجد هناك تنسيق مستمر بين المراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة أولاً بأول .

- من وجهة نظر المراجعين الداخليين:

الرقم	الفقرة	متوسط حسابي	انحراف معياري
1	تتأكد لجنة المراجعة من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي للشركة بشكل يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها	4.7	0.57
4	تهتم لجنة المراجعة بتوصيات المراجع الداخلي	4.6	0.50
14	تقوم لجنة المراجعة بدور رئيسي في اختيار وتعيين مدير قسم المراجعة الداخلية وتحديد أتعابه وعزله	4.55	0.60
5	تتأكد لجنة المراجعة من وجود دليل مكتوب لقسم المراجعة الداخلية	4.45	0.68
9	تتابع لجنة المراجعة مدى استجابة الإدارة لملاحظات المراجع الداخلي والإجراءات المتخذة بشأنها	4.45	0.60
3	يقوم المراجع الداخلي بإبلاغ لجنة المراجعة عن أي ضغوط يتعرض لها من أي جهة كانت	4.40	0.50
2	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين لا يشاركون في أي أنشطة أو علاقات أو يقومون بأعمال تنفيذية داخل الشركة	4.35	0.98
8	تتأكد لجنة المراجعة من عدم إخفاء الإدارة لأي معلومات لازمة لأداء مهام المراجعة عن المراجع الداخلي	4.30	0.65
12	تضع لجنة المراجعة شروطاً يجب أن تتوفر في مدير قسم المراجعة الداخلية، كأن يكون لديه مؤهل علمي حده الأدنى الشهادة الجامعية الأولى أو شهادة مهنية معينة، أو عدد كافٍ من سنوات الخبرة المهنية	4.15	0.74
11	تتأكد لجنة المراجعة من التزام موظفي المراجعة الداخلية بأخلاقيات المهنة	4.20	0.98
6	تتأكد لجنة المراجعة من وجود هيكل تنظيمي لقسم المراجعة الداخلية تحدد فيها المهام والوظائف	4.20	0.83
13	تتابع لجنة المراجعة قيام إدارة المراجعة الداخلية بتوفير برامج لتطوير قدرات العاملين ووجود سياسات لتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية	4.15	0.74
16	تتحرى لجنة المراجعة عن عدم وجود أي علاقات وظيفية أو استثمارات تخص الأقارب المباشرين لمدير المراجعة الداخلية في	4.00	0.79

		الشركة لضمان حياديته في عمله	
1.11	3.90	تضمن لجنة المراجعة عدم الاستغناء عن المراجع الداخلي نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة	15
1.10	3.80	تقوم لجنة المراجعة بتقييم الكفاءات الموجودة في قسم المراجعة الداخلية	7
0.80	3.65	تطلب لجنة المراجعة من مجلس الإدارة أسباب عدم تبني توصيات المراجعة الداخلية	10
0.49	4.25	تعزيز استقلال المراجعة الداخلية ككل	

الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبند الفرضية الأولى من وجهة نظر

المراجعين الداخليين

ويتبين من الجدول السابق انه:

جاءت الفقرة رقم (1) "تؤكد لجنة المراجعة من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي للشركة بشكل يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.7) وانحراف معياري (0.57)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (4) "تهتم لجنة المراجعة بتوصيات المراجع الداخلي" بمتوسط حسابي بلغ (4.6) وبانحراف معياري (0.5)، بينما جاءت الفقرة رقم (10) "تطلب لجنة المراجعة من مجلس الإدارة أسباب عدم تبني توصيات المراجعة الداخلية" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.65) وانحراف معياري (0.81)، وبلغ المتوسط الحسابي لتعزيز استقلالية المراجعة الداخلية ككل (4.25) والانحراف المعياري (0.49).

ويعزو الباحث السبب في هذه النتيجة إلى أن المدققين الداخليين يرون أن اهتمام أعضاء لجان المراجعة بموقع قسم المراجعة الداخلية ينتج عنه تحديد لمراكز المسؤولية بهدف تقييم الأداء الداخلي كأحد أهداف الرقابة الإدارية، ومن ثم التحديد السليم للاختصاصات وبكل وضوح لمراكز المسؤولية الفرعية داخل قسم المراجعة الداخلية، بحيث لا يكون هناك تداخل في المسؤوليات بين المراكز على مستوى الشركة.

- من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ككل:

الرقم	الفقرة	متوسط حسابي	انحراف معياري
1	تتأكد لجنة المراجعة من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي للشركة بشكل يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها	4.55	650.
4	تهتم لجنة المراجعة بتوصيات المراجع الداخلي	4.5	630.
9	تتابع لجنة المراجعة مدى استجابة الإدارة لملاحظات المراجع الداخلي والإجراءات المتخذة بشأنها	4.42	660.
3	يقوم المراجع الداخلي بإبلاغ لجنة المراجعة عن أي ضغوط يتعرض لها من أي جهة كانت	4.33	720.
6	تتأكد لجنة المراجعة من وجود هيكل تنظيمي لقسم المراجعة الداخلية تحدد فيها المهام والوظائف	4.29	750.
8	تتأكد لجنة المراجعة من عدم إخفاء الإدارة لأي معلومات لازمة لأداء مهام المراجعة عن المراجع الداخلي	4.29	680.
14	تقوم لجنة المراجعة بدور رئيسي في اختيار وتعيين مدير قسم المراجعة الداخلية وتحديد أتعابه وعزله	4.25	830.
12	تضع لجنة المراجعة شروطاً يجب أن تتوافر في مدير قسم المراجعة الداخلية، كأن يكون لديه مؤهل علمي حده الأدنى الشهادة الجامعية الأولى أو شهادة مهنية معينة، أو عدد كافٍ من سنوات الخبرة المهنية	4.25	0.71
11	تتأكد لجنة المراجعة من التزام موظفي المراجعة الداخلية بأخلاقيات المهنة	4.24	720.
13	تتابع لجنة المراجعة قيام إدارة المراجعة الداخلية بتوفير برامج لتطوير قدرات العاملين ووجود سياسات لتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية	4.22	820.
2	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين لا يشاركون في أي أنشطة أو علاقات أو يقومون بأعمال تنفيذية داخل الشركة	4.16	850.
5	تتأكد لجنة المراجعة من وجود دليل مكتوب لقسم المراجعة الداخلية	4.13	880.
16	تتحرى لجنة المراجعة عن عدم وجود أي علاقات وظيفية أو استثمارات تخص الأقارب المباشرين لمدير المراجعة الداخلية في الشركة لضمان حياديته في عمله	4.12	810.

970.	4.08	تطلب لجنة المراجعة من مجلس الإدارة أسباب عدم تبني توصيات المراجعة الداخلية	10
0.94	3.84	تضمن لجنة المراجعة عدم الاستغناء عن المراجع الداخلي نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة	15
0.93	3.79	تقوم لجنة المراجعة بتقييم الكفاءات الموجودة في قسم المراجعة الداخلية	7
71.0	4.22	تعزيز استقلال المراجعة الداخلية ككل	

الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الأولى من وجهة نظر أفراد العينة ككل

ويتبين من الجدول السابق انه:

جاءت الفقرة رقم (1) " تتأكد لجنة المراجعة من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي للشركة بشكل يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.55) وانحراف معياري (0.58)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (4) " تهتم لجنة المراجعة بتوصيات المراجع الداخلي " بمتوسط حسابي بلغ (4.5) وبانحراف معياري (0.58)، بينما جاءت الفقرة رقم (7) " تقوم لجنة المراجعة بتقييم الكفاءات الموجودة في قسم المراجعة الداخلية " بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.79) وانحراف معياري (1.11)، وبلغ المتوسط الحسابي لتعزيز استقلالية المراجعة الداخلية ككل (4.25) والانحراف المعياري (0.39)

ويعلل الباحث ذلك أنه يوجد اتفاق بين أفراد عينة الدراسة على الدور الفعال الذي تقوم به

لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية، وهذا يدل على أمرين:

الأول: إن أفراد عينة الدراسة يدركون أهمية أعمال لجنة المراجعة، وبالتالي حكموا على دور هذه اللجنة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية بهذه الدرجة المرتفعة.

الثاني: إن أعضاء لجان المراجعة يعون دورهم فيما يتعلق بتعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية، وخاصة وأن لجنة المراجعة حريصة بدرجة كبيرة جدًا على التأكد من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي بموقع مناسب، وهذا يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها .

عرض وتحليل نتائج الفرضية الثانية:

والتي تنص على: يوجد دور للجنة المراجعة في الرقابة على المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة ،

والجدول التالي يعرض النسب المئوية التي تم التوصل إليها لإجابات أفراد العينة ككل على بنود الفرضية الثانية.

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مع المراجعين الداخليين للتنسيق في المجالات التي تغطيها عملية المراجعة الداخلية في جميع مراحلها	54.16%	41.66%	3.12%	1.04%	0%
2	تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية توفر تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات والإرشاد للمراجعين الداخليين	46.87%	47.91%	4.16%	1.04%	0%
3	تتحقق لجنة المراجعة من أن الخطط والبرامج والسياسات المطبقة في قسم المراجعة الداخلية تتفق مع القوانين والأنظمة	48.95%	41.66%	7.29%	2.08%	0%
4	تحتفظ لجنة المراجعة بجدول عمل تتضمن النشاطات التي يجب تدقيقها ومراجعتها والمواعيد التي سوف تبدأ بها عملية المراجعة، والوقت المقدر لعملية المراجعة (برامج المراجعة)	35.14%	42.7%	16.66%	4.16%	1.04%
5	تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع النواحي الرقابية على السجلات والتقارير المالية	50%	45.83%	4.16%	0%	0%
6	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين قد أفصحوا عن جميع الحقائق التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم	54.16%	38.54%	6.25%	1.04%	0%
7	تتأكد لجنة المراجعة من التزام قسم المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين	59.37%	35.41%	5.2%	0%	0%
8	تدرس لجنة المراجعة مقترحات المراجع الداخلي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة	31.25%	47.91%	14.58%	5.2%	1.04%
9	تتأكد لجنة المراجعة من قيام إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نتائج وتوصيات عملية المراجعة مع المستويات الإدارية المختلفة	38.54%	40.62%	17.7%	3.12%	0%
10	تتابع لجنة المراجعة الملاحظات والتوصيات التي تم الإبلاغ عنها من قبل قسم المراجعة الداخلية	56.25%	37.5%	6.25%	0%	0%
11	تبحث لجنة المراجعة مع المراجع الداخلي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها	53.12%	41.66%	4.16%	1.04%	0%
12	تتأكد لجنة المراجعة من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها من قبل الجهات المعنية	52.08%	42.7%	3.12%	2.08%	0%

الجدول رقم (11) النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرضية الثانية

ثم تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية، بالنسبة لوجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة ووجهة نظر المراجعين الداخليين وبالنسبة لعينة الدراسة ككل، وتم ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية، وكانت النتائج في الجداول التالية:

- من وجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة:

الرقم	الفقرة	متوسط حسابي	انحراف معياري
2	تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية توفر تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات والإرشاد للمراجعين الداخليين	4.73	0.45
1	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مع المراجعين الداخليين للتنسيق في المجالات التي تغطيها عملية المراجعة الداخلية في جميع مراحلها	4.70	0.46
7	تتأكد لجنة المراجعة من التزام قسم المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين	4.66	0.47
10	تتابع لجنة المراجعة الملاحظات والتوصيات التي تم الإبلاغ عنها من قبل قسم المراجعة الداخلية	4.66	0.47
12	تتأكد لجنة المراجعة من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها من قبل الجهات المعنية	4.61	0.49
11	تبحث لجنة المراجعة مع المراجع الداخلي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها	4.59	0.54
6	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين قد أفصحوا عن جميع الحقائق التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم	4.50	0.50
5	تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع النواحي الرقابية على السجلات والتقارير المالية	4.48	0.69
3	تتحقق لجنة المراجعة من أن الخطط والبرامج والسياسات المطبقة في قسم المراجعة الداخلية تتفق مع القوانين والأنظمة	4.48	0.50
4	تحتفظ لجنة المراجعة بجدول عمل تتضمن النشاطات التي يجب تدقيقها ومراجعتها والمواعيد التي سوف تبدأ بها عملية المراجعة، والوقت المقدر لعملية المراجعة (برامج المراجعة الداخلية)	4.23	0.91
9	تتأكد لجنة المراجعة من قيام إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نتائج وتوصيات عملية المراجعة مع المستويات الإدارية المختلفة	4.00	0.88
8	تدرس لجنة المراجعة مقترحات المراجع الداخلي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة	3.98	1.02
	الرقابة على المراجعة الداخلية الداخلي ككل	4.47	0.22

الجدول رقم (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثانية من وجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة

ويتبين من الجدول السابق انه:

جاءت الفقرة رقم (2) " تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية توفر تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات والإرشاد للمراجعين الداخليين " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.73) وانحراف معياري (0.45)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (1) " تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مع المراجعين الداخليين للتنسيق في المجالات التي تغطيها عملية المراجعة الداخلية في جميع مراحلها " بمتوسط حسابي بلغ (4.7) وانحراف معياري (0.46)، بينما جاءت الفقرة رقم (8) " تدرس لجنة المراجعة مقترحات المراجع الداخلي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.98) وانحراف معياري (1.02)، وبلغ المتوسط الحسابي للرقابة على المراجعة الداخلية ككل (4.47) والانحراف المعياري (0.22).

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن أعضاء لجان المراجعة يتقيدون بتعليمات هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية حيث أشارت التعليمات إلى أن لجنة المراجعة تقوم بمهمة التأكد من دقة الإجراءات المحاسبية والرقابية وسلامتها ومدى التقيد بها.

- من وجهة نظر المراجعين الداخليين:

الرقم	الفقرة	متوسط حسابي	انحراف معياري
5	تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع النواحي الرقابية على السجلات والتقارير المالية	4.55	0.51
7	تتأكد لجنة المراجعة من التزام قسم المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين	4.50	0.60
11	تبحث لجنة المراجعة مع المراجع الداخلي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها	4.50	0.60
10	تتابع لجنة المراجعة الملاحظات والتوصيات التي تم الإبلاغ عنها من قبل قسم المراجعة الداخلية	4.49	0.66
3	تتحقق لجنة المراجعة من أن الخطط والبرامج والسياسات المطبقة في قسم المراجعة الداخلية تتفق مع القوانين والأنظمة	4.45	0.82
6	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين قد أفصحوا عن جميع الحقائق التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم	4.45	0.82

0.59	4.40	تتأكد لجنة المراجعة من قيام إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نتائج وتوصيات عملية المراجعة مع المستويات الإدارية المختلفة	9
0.67	4.35	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مع المراجعين الداخليين للتنسيق في المجالات التي تغطيها عملية المراجعة الداخلية في جميع مراحلها	1
0.78	4.25	تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية توفر تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات والإرشاد للمراجعين الداخليين	2
0.69	4.20	تتأكد لجنة المراجعة من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها من قبل الجهات المعنية	12
0.69	4.20	تدرس لجنة المراجعة مقترحات المراجع الداخلي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة	8
0.91	3.90	تحتفظ لجنة المراجعة بجداول عمل تتضمن النشاطات التي يجب تدقيقها ومراجعتها والمواعيد التي سوف تبدأ بها عملية المراجعة، والوقت المقدر لعملية المراجعة (برامج المراجعة الداخلية)	4
0.45	4.35	الرقابة على المراجعة الداخلية الداخلي ككل	

الجدول رقم (13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثانية من وجهة نظر

المراجعين الداخليين

ويتبين من الجدول السابق انه:

جاءت الفقرة رقم (5) "تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع النواحي الرقابية على السجلات والتقارير المالية" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.55) وانحراف معياري (0.51)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (7) "تتأكد لجنة المراجعة من التزام قسم المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين" بمتوسط حسابي بلغ (4.5) وانحراف معياري (0.6)، بينما جاءت الفقرة رقم (4) "تحتفظ لجنة المراجعة بجداول عمل تتضمن النشاطات التي يجب تدقيقها ومراجعتها والمواعيد التي سوف تبدأ بها عملية المراجعة، والوقت المقدر لعملية المراجعة" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.9) وانحراف معياري (0.91)، وبلغ المتوسط الحسابي للرقابة على المراجعة الداخلية الداخلي ككل (4.35) والانحراف المعياري (0.45)

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن أعضاء لجان المراجعة يمتلكون المهارة الكافية والمعرفة في النواحي المحاسبية والمالية؛ ما يشير إلى أنهم يمتلكون خبرة في المراجعة، وهذا ما أشارت إليه نتائج البيانات الشخصية في الاستبانة.

- من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ككل:

الرقم	الفقرة	متوسط حسابي	انحراف معياري
7	تتأكد لجنة المراجعة من التزام قسم المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين	4.54	0.60
10	تتابع لجنة المراجعة الملاحظات والتوصيات التي تم الإبلاغ عنها من قبل قسم المراجعة الداخلية	4.5	0.61
1	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مع المراجعين الداخليين للتنسيق في المجالات التي تغطيها عملية المراجعة الداخلية في جميع مراحلها	4.49	0.61
11	تبحث لجنة المراجعة مع المراجع الداخلي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها	4.47	0.63
5	تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع النواحي الرقابية على السجلات والتقارير المالية	4.46	0.66
6	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين قد أفصحوا عن جميع الحقائق التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم	4.46	0.58
12	تتأكد لجنة المراجعة من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها من قبل الجهات المعنية	4.48	0.66
2	تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية توفر تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات والإرشاد للمراجعين الداخليين	4.41	0.62
3	تتحقق لجنة المراجعة من أن الخطط والبرامج والسياسات المطبقة في قسم المراجعة الداخلية تتفق مع القوانين والأنظمة	4.37	0.71
9	تتأكد لجنة المراجعة من قيام إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نتائج وتوصيات عملية المراجعة مع المستويات الإدارية المختلفة	4.14	0.82
4	تحفظ لجنة المراجعة بجدول عمل تتضمن النشاطات التي يجب تدقيقها ومراجعتها والمواعيد التي سوف تبدأ بها عملية المراجعة، والوقت المقدر لعملية المراجعة (برامج المراجعة الداخلية)	4.07	0.88
8	تدرس لجنة المراجعة مقترحات المراجع الداخلي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة	4.03	0.88
	الرقابة على المراجعة الداخلية الداخلي ككل	4.37	0.57

الجدول رقم (14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثانية من وجهة نظر أفراد

العينة ككل

ويتبين من الجدول السابق انه:

جاءت الفقرة رقم (7) " تتأكد لجنة المراجعة من التزام قسم المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.55) وانحراف معياري (0.58)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (10) " تتابع لجنة المراجعة الملاحظات والتوصيات التي تم الإبلاغ عنها من قبل قسم المراجعة الداخلية " بمتوسط حسابي بلغ (4.5) وانحراف معياري (0.65)، تلتها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (1) " تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مع المراجعين الداخليين للتنسيق في المجالات التي تغطيها عملية المراجعة الداخلية في جميع مراحلها " بمتوسط حسابي بلغ (4.48) وانحراف معياري (0.73)، بينما جاءت الفقرة رقم (8) " تدرس لجنة المراجعة مقترحات المراجع الداخلي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة " بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (4.03) وانحراف معياري (0.91)، وبلغ المتوسط الحسابي للرقابة على المراجعة الداخلية ككل (4.37) والانحراف المعياري (0.42).

وهذا يشير إلى أنه يوجد اتفاق بين أفراد عينة الدراسة في الشركات المساهمة السورية على الدور الفعال الذي تقوم به لجان المراجعة في مجال الرقابة على المراجعة الداخلية، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يدركون أهمية أعمال لجنة المراجعة في الرقابة على أنشطة المراجعة الداخلية بهذه الدرجة المرتفعة.

عرض وتحليل نتائج الفرضية الثالثة:

والتي تنص على: يوجد دور للجنة المراجعة في تحسين أداء قسم المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة والجدول التالي يعرض النسب المئوية التي تم التوصل إليها لإجابات أفراد العينة ككل على بنود الفرضية الثالثة.

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تطلع لجنة المراجعة على الخطط المعتمدة لعملية المراجعة من قبل إدارة المراجعة الداخلية	44.79%	45.83%	9.37%	0%	0%
2	تقترح لجنة المراجعة أي تحسينات لتطوير فعالية الأنظمة وزيادة الكفاءة الإنتاجية في قسم المراجعة الداخلية	36.45%	42.7%	12.5%	7.29%	1.04%
3	تطلع لجنة المراجعة على قيام مدير المراجعة الداخلية بإجراء أي تغيير في المجال الذي يعمل فيه المراجعون الداخليون دورياً	36.45%	47.91%	10.41%	5.2%	0%

4	تطلب لجنة المراجعة المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في قسم المراجعة الداخلية	11.45%	25%	41.66%	19.79%	2.08%
5	تتابع لجنة المراجعة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها للمخاطر التي قد تواجه الشركة	39.58%	48.95%	9.37%	2.08%	0%
6	تؤكد لجنة المراجعة من وجود نظام فعال لتقارير المراجعة الداخلية يضمن توفير البيانات والمعلومات	46.87%	39.58%	13.54%	0%	0%
7	تؤكد لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع تطبيق برنامج المراجعة المعد سابقاً ومتابعة أي مخالفات أو تغييرات طرأت على البرنامج	28.12%	50%	17.7%	4.16%	0%
8	تدرس لجنة المراجعة خطة عمل المراجعة الداخلية ومدى توافقها مع أهداف الشركة	34.37%	50%	13.54%	1.04%	1.04%
9	تشرف لجنة المراجعة على تطوير جودة المراجعة الداخلية ومتابعة برامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة المراجعة الداخلية وتراقب كذلك استمرار فعاليتها	47.91%	46.87%	4.16%	1.04%	0%
10	تقوم لجنة المراجعة بمناقشة مدير المراجعة الداخلية في أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العام	53.12%	43.75%	3.12%	0%	0%
11	تؤكد لجنة المراجعة من توفر التسهيلات اللازمة لتمكين المراجع الداخلي من القيام بمهمته دون معوقات	48.95%	51.04%	0%	0%	0%
12	تناقش لجنة المراجعة مدير المراجعة الداخلية في أي مصاعب واجهت المراجعين الداخليين خلال تنفيذ عملية المراجعة	50%	46.87%	2.08%	1.04%	0%

الجدول رقم (15) النسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرضية الثالثة

ثم تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة بالنسبة لوجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة ووجهة نظر المراجعين الداخليين وبالنسبة لعينة الدراسة ككل، وتم ترتيبها تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية، وكانت النتائج في الجداول التالية:

- من وجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة:

الرقم	الفقرة	متوسط حسابي	انحراف معياري
11	تتأكد لجنة المراجعة من توفر التسهيلات اللازمة لتمكين المراجع الداخلي من القيام بمهمته دون معوقات	4.64	0.48
9	تشرف لجنة المراجعة على تطوير جودة المراجعة الداخلية ومتابعة برامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة المراجعة الداخلية وتراقب كذلك استمرار فعاليتها	4.57	0.50
12	تناقش لجنة المراجعة مدير المراجعة الداخلية في أي مصاعب واجهت المراجعين الداخليين خلال تنفيذ عملية المراجعة	4.55	0.50
6	تتأكد لجنة المراجعة من وجود نظام فعال لتقارير المراجعة الداخلية يضمن توفير البيانات والمعلومات	4.55	0.50
10	تقوم لجنة المراجعة بمناقشة مدير المراجعة الداخلية في أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العام	4.52	0.50
5	تتابع لجنة المراجعة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها للمخاطر التي قد تواجه الشركة	4.41	0.58
1	تطلع لجنة المراجعة على الخطط المعتمدة لعملية المراجعة من قبل إدارة المراجعة الداخلية	4.36	0.48
3	تطلع لجنة المراجعة على قيام مدير المراجعة الداخلية بإجراء أي تغيير في المجال الذي يعمل فيه المراجعون الداخليون دورياً	4.32	0.60
8	تدرس لجنة المراجعة خطة عمل المراجعة الداخلية ومدى توافقها مع أهداف الشركة	4.11	1.06
7	تتأكد لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع تطبيق برنامج المراجعة المعد سابقاً ومتابعة أي مخالفات أو تغييرات طرأت على البرنامج	4.05	0.98
2	تقترح لجنة المراجعة أي تحسينات لتطوير فعالية الأنظمة وزيادة الكفاءة الإنتاجية في قسم المراجعة الداخلية	4.00	1.05
4	تطلب لجنة المراجعة المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في قسم المراجعة الداخلية	3.16	1.44
	تحسين أداء المراجعة الداخلية ككل	4.21	0.23

الجدول رقم (16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثالثة من وجهة نظر

أعضاء لجنة المراجعة

ويتبين من الجدول السابق انه:

جاءت الفقرة رقم (11) " تتأكد لجنة المراجعة من توفر التسهيلات اللازمة لتمكين المراجع الداخلي من القيام بمهمته دون معوقات " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.64) وانحراف معياري (480.)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (9) " تشرف لجنة المراجعة على تطوير جودة المراجعة الداخلية ومتابعة برامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة المراجعة الداخلية وتراقب كذلك استمرار فعاليتها " بمتوسط حسابي بلغ (4.57) وانحراف معياري (0.50)، بينما جاءت الفقرة رقم (4) " تطلب لجنة المراجعة المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في قسم المراجعة الداخلية " بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.16) وانحراف معياري (1.44)، وبلغ المتوسط الحسابي لتحسين أداء المراجعة الداخلية ككل (4.21) والانحراف المعياري (0.23).

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن لجنة المراجعة هي أداة رقابية على المراجع الداخلي وغيره في الشركة؛ مما ينعكس إيجابياً على عمله، وبالتالي على الشركة، فهي جهة مساندة للإدارة تخفف الضغط الرقابي عنها، ما سيؤدي إلى قيام قسم المراجعة الداخلية بأعمالها بفعالية.

- من وجهة نظر المراجعين الداخليين:

الرقم	الفقرة	متوسط حسابي	انحراف معياري
10	تقوم لجنة المراجعة بمناقشة مدير المراجعة الداخلية في أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العام	4.50	0.60
11	تتأكد لجنة المراجعة من توفر التسهيلات اللازمة لتمكين المراجع الداخلي من القيام بمهمته دون معوقات	4.40	0.68
1	تطلع لجنة المراجعة على الخطط المعتمدة لعملية المراجعة من قبل إدارة المراجعة الداخلية	4.40	0.50
12	تناقش لجنة المراجعة مدير المراجعة الداخلية في أي مصاعب واجهت المراجعين الداخليين خلال تنفيذ عملية المراجعة	4.35	0.67
9	تشرف لجنة المراجعة على تطوير جودة المراجعة الداخلية ومتابعة برامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة المراجعة الداخلية وتراقب كذلك استمرار فعاليتها	4.30	0.73

2	تتترح لجنة المراجعة أي تحسينات لتطوير فعالية الأنظمة وزيادة الكفاءة الإنتاجية في قسم المراجعة الداخلية	4.30	0.65
8	تدرس لجنة المراجعة خطة عمل المراجعة الداخلية ومدى توافقها مع أهداف الشركة	4.20	.69
7	تتأكد لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع تطبيق برنامج المراجعة المعد سابقاً ومتابعة أي مخالفات أو تغييرات طرأت على البرنامج	4.15	0.93
5	تتابع لجنة المراجعة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها للمخاطر التي قد تواجه الشركة	4.15	0.87
6	تتأكد لجنة المراجعة من وجود نظام فعال لتقارير المراجعة الداخلية يضمن توفير البيانات والمعلومات	4.10	0.85
3	تطلع لجنة المراجعة على قيام مدير المراجعة الداخلية بإجراء أي تغيير في المجال الذي يعمل فيه المراجعون الداخليون دورياً	3.95	0.88
4	تطلب لجنة المراجعة المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في قسم المراجعة الداخلية	3.55	1.09
	تحسين أداء المراجعة الداخلية ككل	4.20	0.60

الجدول رقم (17) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثالثة من وجهة نظر

المراجعين الداخليين

ويتبين من الجدول السابق انه:

جاءت الفقرة رقم (10) "تقوم لجنة المراجعة بمناقشة مدير المراجعة الداخلية في أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العام" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.50) وانحراف معياري (600)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (11) "تتأكد لجنة المراجعة من توفر التسهيلات اللازمة لتمكين المراجع الداخلي من القيام بمهمته دون معوقات" بمتوسط حسابي بلغ (4.40) وبانحراف معياري (680)، بينما جاءت الفقرة رقم (4) "تطلب لجنة المراجعة المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في قسم المراجعة الداخلية" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.55) وانحراف معياري (1.09)، وبلغ المتوسط الحسابي لتحسين أداء المراجعة الداخلية ككل (4.20) والانحراف المعياري (0.60).

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن أعضاء لجان المراجعة يمتلكون المعرفة الكافية والخبرة المالية والمحاسبية التي تمكنهم من مناقشة مدير قسم المراجعة الداخلية بأي قضايا جوهرية مهمة.

– من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ككل:

الرقم	الفقرة	متوسط حسابي	انحراف معياري
10	تقوم لجنة المراجعة بمناقشة مدير المراجعة الداخلية في أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العام	4.5	0.56
11	تتأكد لجنة المراجعة من توفر التسهيلات اللازمة لتمكين المراجع الداخلي من القيام بمهمته دون معوقات	4.49	0.50
12	تناقش لجنة المراجعة مدير المراجعة الداخلية في أي مصاعب واجهت المراجعين الداخليين خلال تنفيذ عملية المراجعة	4.46	0.60
9	تشرف لجنة المراجعة على تطوير جودة المراجعة الداخلية ومتابعة برامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة المراجعة الداخلية وتراقب كذلك استمرار فعاليتها	4.42	0.63
1	تطلع لجنة المراجعة على الخطط المعتمدة لعملية المراجعة من قبل إدارة المراجعة الداخلية	4.35	0.65
6	تتأكد لجنة المراجعة من وجود نظام فعال لتقارير المراجعة الداخلية يضمن توفير البيانات والمعلومات	4.33	0.70
5	تتابع لجنة المراجعة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها للمخاطر التي قد تواجه الشركة	4.26	0.71
3	تطلع لجنة المراجعة على قيام مدير المراجعة الداخلية بإجراء أي تغيير في المجال الذي يعمل فيه المراجعون الداخليون دورياً	4.16	0.81
8	تدرس لجنة المراجعة خطة عمل المراجعة الداخلية ومدى توافقها مع أهداف الشركة	4.16	0.77
2	تقترح لجنة المراجعة أي تحسينات لتطوير فعالية الأنظمة وزيادة الكفاءة الإنتاجية في قسم المراجعة الداخلية	4.06	0.94
7	تتأكد لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع تطبيق برنامج المراجعة المعد سابقاً ومتابعة أي مخالفات أو تغييرات طرأت على البرنامج	4.02	0.79
4	تطلب لجنة المراجعة المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في قسم المراجعة الداخلية	3.28	0.97
	تحسين أداء المراجعة الداخلية ككل	4.21	0.65

الجدول رقم (18) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبنود الفرضية الثالثة من وجهة نظر أفراد

العينة ككل

ويتبين من الجدول السابق انه:

جاءت الفقرة رقم (10) "تقوم لجنة المراجعة بمناقشة مدير المراجعة الداخلية في أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العام" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.5) وانحراف معياري (530)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (11) "تتأكد لجنة المراجعة من توفر التسهيلات اللازمة لتمكين المراجع الداخلي من القيام بمهمته دون معوقات" بمتوسط حسابي بلغ (4.48) وبانحراف معياري (600)، تلتها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (12) "تناقش لجنة المراجعة مدير المراجعة الداخلية في أي مصاعب واجهت المراجعين الداخليين خلال تنفيذ عملية المراجعة" بمتوسط حسابي بلغ (4.45) وانحراف معياري (550)، بينما جاءت الفقرة رقم (4) "تطلب لجنة المراجعة المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في قسم المراجعة الداخلية" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.23) وانحراف معياري (1.34)، وبلغ المتوسط الحسابي لتحسين أداء المراجعة الداخلية ككل (4.21) والانحراف المعياري (0.41)

وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين أفراد عينة الدراسة على دور لجنة المراجعة بتحسين أداء المراجعة الداخلية.

ما يشير إلى أن لجنة المراجعة على اطلاع مستمر بمجريات الأحداث أو أي تطور قد يحدث داخل الشركة. ويعلل الباحث هذه النتيجة بمدى رضى وقناعة لجنة المراجعة بقسم المراجعة الداخلية.

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة:

بعد تحليل وعرض بيانات الدراسة، سنقوم في هذا الجزء باختبار فرضياتها وذلك بالتحقق من ان الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية متوسط أداة القياس الذي اعتمده الباحث في هذه الدراسة وهو (3.5)، وستكون قاعدة القرار على النحو الآتي:

- قبول الفرضية إذا قيمة الوسط الحسابي أكبر وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (3.5) درجات.
- رفض الفرضية إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي أقل وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (3.5) درجات.

كما استخدم الباحث اختبار T للعينه الواحدة (One sample T-test) لدراسة وجود فروقات بين الوسط الحسابي للعينه وبين الوسط الحسابي المعتمد (3.5)، وذلك من خلال حساب مستوى دلالة (T) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية (0.05) المعتمدة في هذه الدراسة كما يلي:

▪ يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينه والوسط الحسابي للمجتمع إذا كانت مستوى دلالة (T) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05).

▪ لا يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينه والوسط الحسابي للمجتمع إذا كانت مستوى دلالة (T) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05).

اختبار الفرضية الأولى:

والتي تنص على أنه: يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

وتم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية ككل وتم استخدام اختبار T للعينه الواحدة، وذلك للتحقق من صحة الفرضية، وكانت النتائج بالجدول التالي:

الدلالة الإحصائية	T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرار	تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية
0.000	9.879	0.711	4.22	96	

جدول (19) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T للفرضية الأولى

ويشير الجدول السابق الى ما يلي:

- أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ككل حول الأسئلة الخاصة بالفرضية الأولى قد بلغ (4.22) وهو اكبر المتوسط المعتمد بهذه الدراسة (3.5)، وهذا يدل على أثر دور لجان المراجعة في استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

- بلغت قيمة T المحسوبة (9.879) وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية المعتمد (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينه (4.22) والوسط الحسابي للمجتمع، مما يدل على أن متوسط العينة كان اكبر من متوسط المجتمع، وهذا

يعني أن عينة الدراسة توافق وبشدة على دور لجنة المراجعة في استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

وبناء على ذلك فقد تم قبول الفرضية الأولى والتي تنص على: يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

اختبار الفرضية الثانية:

والتي تنص على أنه: يوجد دور للجنة المراجعة في الرقابة على المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

وتم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية ككل وتم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، وذلك للتحقق من صحة الفرضية، وكانت النتائج بالجدول التالي:

الرقابة على المراجعة الداخلية	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	الدلالة الإحصائية
	96	4.37	0.574	14.788	0.000

جدول (20) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T للفرضية الثانية

ويشير الجدول السابق الى ما يلي:

- أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ككل حول الأسئلة الخاصة بالفرضية الثانية قد بلغ (4.37) وهو اكبر المتوسط المعتمد بهذه الدراسة (3.5)، وهذا يدل على أثر دور لجان المراجعة في الرقابة على المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.
- بلغت قيمة T المحسوبة (14.788) وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية المعتمد (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة (4.37) والوسط الحسابي للمجتمع، مما يدل على أن متوسط العينة كان اكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق وبشدة على دور لجنة المراجعة في الرقابة على المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

وبناء على ذلك فقد تم قبول الفرضية الثانية والتي تنص على: يوجد دور للجنة المراجعة في الرقابة على المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

اختبار الفرضية الثالثة:

والتي تنص على أنه: يوجد دور للجنة المراجعة في تحسين أداء قسم المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

وتم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية ككل وتم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، وذلك للتحقق من صحة الفرضية، وكانت النتائج بالجدول التالي:

تحسين أداء قسم المراجعة الداخلية	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	الدلالة الإحصائية
	96	4.21	0.651	10.700	0.000

جدول (21) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T للفرضية الثالثة

ويشير الجدول السابق الى ما يلي:

- أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ككل حول الأسئلة الخاصة بالفرضية الثالثة قد بلغ (4.21) وهو اكبر المتوسط المعتمد بهذه الدراسة (3.5)، وهذا يدل على أثر دور لجان المراجعة في تحسين أداء المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.
- بلغت قيمة T المحسوبة (10.7) وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية المعتمد (0.05)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة (4.21) والوسط الحسابي للمجتمع، مما يدل على أن متوسط العينة كان اكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق وبشدة على دور لجنة المراجعة في تحسين أداء قسم المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

وبناء على ذلك فقد تم قبول الفرضية الثالثة والتي تنص على: يوجد دور للجنة المراجعة في تحسين أداء قسم المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

المبحث الثالث:

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة:

بعد اجراء التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات إضافة إلى ما تم عرضه بالجانب النظري للدراسة، خلص الباحث الى عدة نتائج متعلقة بدور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية، وفيما يلي ملخص لما أسفرت عنه الدراسة من نتائج:

1 - يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية حيث إن لجنة المراجعة:

- تتأكد من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي ما يعزز من استقلاليته، ويسمح لها بالقيام بواجباتها
- تهتم بتوصيات المراجعة الداخلية.

- تبلغ من قبل المراجع الداخلي عن أي ضغوط يتعرض لها من أي جهة كانت.

- تتأكد من وجود هيكل تنظيمي لقسم المراجعة الداخلية تحدد فيها المهام والوظائف.

- تضع شروطاً يجب أن تتوافر في مدير قسم المراجعة الداخلية.

- تقوم بدور رئيسي في اختيار وتعيين مدير قسم المراجعة الداخلية وتحديد أتعابه وعزله.

- تتأكد من التزام موظفي المراجعة الداخلية بأخلاقيات المهنة.

- تتأكد من أن المراجعين الداخليين لا يشاركون في أي أنشطة أو علاقات أو يقومون بأعمال تنفيذية داخل الشركة.

- تتحرى عن عدم وجود أي علاقات وظيفية أو استثمارات تخص الأقارب المباشرين لمدير المراجعة الداخلية في الشركة لضمان حياديته في عمله.

- تضمن عدم الاستغناء عن المراجع الداخلي نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة

2 - يوجد دور للجنة المراجعة في مراجعة أنشطة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية، حيث إن لجنة المراجعة:

- تتأكد من التزام قسم المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين.
- تعقد اجتماعات مع المراجعين الداخليين للتنسيق في المجالات التي تغطيها عملية المراجعة الداخلية في جميع مراحلها.
- تبحث مع المراجع الداخلي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها.
- تتحقق من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع النواحي الرقابية على السجلات والتقارير المالية.
- تتأكد من أن المراجعين الداخليين قد أفصحوا عن جميع الحقائق التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم.
- تتحقق من أن إدارة المراجعة الداخلية توفر تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات والإرشاد للمراجعين الداخليين.
- تتحقق من أن الخطط والبرامج والسياسات المطبقة في قسم المراجعة الداخلية تتفق مع القوانين والأنظمة.
- تحتفظ بجداول عمل تتضمن النشاطات التي يجب تدقيقها ومراجعتها.

3 - يوجد دور للجنة المراجعة في تحسين أداء قسم المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السورية، حيث تقوم لجنة المراجعة:

- بمناقشة مدير المراجعة الداخلية حول أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العمل.
- تتأكد من توفر التسهيلات اللازمة ليتمكن المراجع الداخلي من القيام بمهمته بدون معوقات.
- تناقش مدير المراجعة الداخلية في أي مصاعب واجهت المراجعين الداخليين خلال تنفيذ عملية المراجعة
- تشرف على تطوير جودة المراجعة الداخلية ومتابعة برامج التحسين.
- تتأكد من وجود نظام فعال لتقارير المراجعة الداخلية يضمن توفير البيانات والمعلومات.
- تتابع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها للمخاطر التي قد تواجه الشركة.
- تقترح أي تحسينات لتطوير فعالية الأنظمة وزيادة الكفاءة الإنتاجية في قسم المراجعة الداخلية.

- تطلب المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في قسم المراجعة الداخلية
- 4 - لا يوجد فروقات بشكل عام بين رأي أعضاء لجنة المراجعة ورأي المراجعين الداخليين في الشركات المساهمة السورية بعينة الدراسة، حول دور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية في الشركات السورية.
- 5 - تقيد الشركات المساهمة السورية بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة بلجان المراجعة وإن هناك توجهاً عاماً من قبل المراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة نحو تحسين وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات .
- 6 - لاحظ الباحث عند عملية توزيع الاستبانات على الشركات إن أعضاء لجان المراجعة لا يتواجدون في الشركة بأغلب الأحيان (مما صعب عملية توزيع الاستبانات عليهم).

ثانياً: التوصيات:

- بناء على ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج سوف يضع الباحث مجموعة من التوصيات التي من شأنها أن ترفع من دور لجنة المراجعة في الشركات السورية - بشكل عام - ودورها في تحسين وظيفة المراجعة الداخلية، وتتمثل هذه التوصيات فيما يلي:
- أولاً - ضرورة قيام مجالس الإدارة في الشركات المساهمة السورية بتحديد موقع قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للشركة، وتحديد العلاقة بين لجنة المراجعة وكل من المراجعة الداخلية وبقية أقسام الشركة.
- ثانياً - ضرورة قيام لجنة المراجعة بمراجعة الملاحظات والتعديلات على القوائم المالية التي تم الإبلاغ عنها من قبل قسم المراجعة الداخلية، وكذلك أسباب تلك التعديلات، وأثرها في البيانات المالية، ومتابعة تنفيذ قرارات مجلس الإدارة.

ثالثاً - ضرورة أن يكون جميع أعضاء لجان المراجعة من ذوي مؤهلات وخبرة مالية ومحاسبية، وأن لا تقتصر الخبرة المالية على عدد محدد من الأعضاء، ومن الضروري ألا تقل سنوات خبرة عضو لجنة المراجعة على عدد معين (5 سنوات مثلاً)

رابعاً - ضرورة أن تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية وبشكل دائم مع المراجع الداخلي (غير محددة بثلاثة أو أربعة) لمتابعة جميع الأمور والأحداث في الشركة باستمرار.

خامساً - ضرورة قيام لجنة المراجعة بإصدار تقرير سنوي يظهر جميع الأعمال التي قامت بها اللجنة خلال العام مع بيان للمخالفات المرتكبة من قبل الإدارة والإجراءات التي تم اتخاذها حيال ذلك.

سادساً - ينبغي أن تقاس فعالية لجنة المراجعة بمستوى الأعمال المنجزة من قبلها خلال العام وليس بعدد الاجتماعات السنوية، مع ضرورة عدم التقليل بأهمية ومحتوى هذه الاجتماعات.

سابعاً - ينبغي أن يتم تفعيل القوانين والقرارات المتعلقة بتشكيل لجان المراجعة، بحيث أن تطبق على الشركات المساهمة المدرجة وغير المدرجة، وينبغي فرض غرامات على الشركات لكي تكون كفيلة بتنفيذ هذه القرارات على نحو إلزامي.

ثامناً - تبني ودعم القيام بالبحوث والدراسات العلمية والمحاضرات التي من شأنها التعريف بلجان المراجعة وذلك على اعتبار أن هذا المفهوم هو حديث نسبياً في البيئة السورية وخاصة على صعيد السوق المالي حديث العهد الذي يحتاج إلى التعاون من جميع الأطراف لكي يصل إلى الغاية الذي تم إنشاؤه من أجلها.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2009
- حمادة. طارق عبد العال، حوكمة الشركات، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، 2007
- الدهراوي. مصطفى كمال الدين، سرايا. محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2006
- السقا. السيد أحمد، أبو الخير. مدثر طه، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غباشي، 2002
- سليمان. محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية مصر، 2006
- الصبان. محمد سمير، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، 1988
- الصبان. محمد سمير، جمعة. اسماعيل ابراهيم، السوافيري. فتحي رزق، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية،
- الصبان. محمد سمير، سليمان. محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية مصر، 2005
- صبح. داوود يوسف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007
- الصحن، عبد الفتاح ، مبادئ و أسس المراجعة علماً وعملاً، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 1993 ،
- العمرات. احمد صالح، المراجعة الداخلية، دار النشر، الأردن، 1988 - 1996
- غالي. جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003

- غريغوري. هولي، ليلين. جيسون، دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات، اصدارات المشروعات الدولية الخاصة، 2003
- سيدي. عمر محمد. استخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة لتحسين كفاءة وفعالية إدارات المراجعة الداخلية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1999
- القاضي. حسين يوسف، دحدوح. حسين احمد، قريط. عصام نعمة، التدقيق الداخلي، جامعة دمشق، 2008
- القباني، ثناء علي، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006
- لطفي، أمن السيد أحمد، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes oxley، الدار الجامعية، القاهرة، 2008
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير التدقيق، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن، 2008
- نصر. عبد الوهاب، شحاته. شحاته السيد، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، مكتبة الملك فهد، الرياض، 2004
- الوردات. خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، 2006

الرسائل العلمية:

- البطاح، حسام عمر، الاتجاهات الحديثة لوظائف المراجعة الداخلية ومساهماتها في تحقيق الجودة الشاملة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة حلب، 2008
- خشارمة. صهيب حسين، العوامل المؤثرة في تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
- خلف، عماد عبد القادر، مدى تأثير قوة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية ، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية ، الأردن، 2004
- السويطي، موسى سلامة، تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه. جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2006

- شناق. باسل خالد ، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي في ظل المعيار 610 ، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية ، 2005.
- عويض. زكي محمد مبارك ، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالوحدات الاقتصادية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر ، 2005
- الفرّح ، عبد الرزاق ، مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية .رسالة ماجستير.الجامعة الأردنية ، عمان ، الأردن، 2001
- كريم ، شوقي ، مقومات استقلال مراجع الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، 1994
- كيرزان. فتن حنا ، مدى ادراك الإدارة العليا في المصارف السورية لأهمية المراجعة الداخلية في زيادة قيمة العمليات المصرفية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق ، 2010
- مراد. درويش فيصل ، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سورية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق، 2008

الدوريات والبحوث:

- ابو السعود. ممدوح ، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ، بحث منشور في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، 2005
- بدران. سناء محمد ، تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية: دراسة تطبيقية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع ، 1994
- جمعه ، أحمد حلمي ، إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنية التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي ، دراسة تحليلية اختبارية في منظمات الأعمال الأردنية ، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، المجلد (23) العدد (1) ، 2006
- حاج بكري. علي ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد 30 ، 2005
- حسين أحمد دحدوح ، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات (دراسة ميدانية) ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المجلد 24 – العدد الأول ، 2008
- الحيزان. اسامة بن فهد ، تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، الجزء الأول ، 2008 ، العدد 70

- الخطيب. خالد ، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية ، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18 العدد 2 ، 2002
- الرحيلي. عوض بن سلامة ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات ، مجلة الملك عبد العزيز، السعودية، المجلد 1، 2008
- سامي، مجدي محمد ، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد 46 ، العدد 2 ، 2009
- السبوع. سليمان سند ، فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد 2 ، 2009
- سليمان. سعيد ، لجنة التدقيق والرقابة الداخلية ، مجلة المدقق ، الأردن ، العدد 83 ، 2010
- الشمري. عيد بن حامد ، حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية الواقع والطموح ، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق ، 2008
- الصادق. محمد ، دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية لاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر ودول التعاون الخليجي ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس ، العدد 2 ، 1995
- صبحي. محمد حسني ، التعاقد الخارجي بالمراجعة الداخلية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، العدد 1 ، 2000
- عبد الفتاح. محمد ، الاسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، عدد 1 ، 2001
- عبيرات ، مقدم ، ونقاز ، أحمد ، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية صيدال ، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، العدد (2) ، 2007
- علي المنيف. عبد الله ، ابراهيم الحميد. عبد الرحمن ، مهام لجان المراجعة ومعايير اختيارها في المملكة ، مجلة الملك عبد العزيز ، المجلد 11 ، 1998
- عيسى. سمير كامل محمد ، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات ، مجلة كلية التجارة للبحوث الإسكندرية ، العدد 1 مجلد رقم 45 ، 2008
- غالي . جورج دانيال ، دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، 1998
- متولي. سامي وهبة ، لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعين ودعم استقلالهم ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، ملحق العدد 2 1992
- المعتاز. إحسان صالح ، مدى فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية ، بحث مقدم في مؤتمر المحاسبة الأول ، الرياض ، 2002

- مكية. نغم، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29 العدد 1، 2007
- المومني. محمد عبد الله، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات الأردنية المساهمة لتعزيز الحوكمة المؤسسية، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008

القرارات والمراسيم:

- دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية والإسلامية العاملة في الجمهورية العربية السورية الصادر عن مجلس النقد والتسليف في مصرف سورية المركزي عام 2009
- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 3943 عام 2006، نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية
- قرار هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية رقم 31 عام 2008، نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات
- قرار وزارة التجارة السعودي رقم 903 عام 1994 الخاص بتكوين لجان المراجعة في الشركات السعودية
- هيئة السوق المالية السعودية، لائحة حوكمة الشركات، 2006، www.cma.org.sa

Books:

- Acarbrough,P.,Rama,D.,Reghunandan,R., Audit committee composition & interaction with internal auditing, Accounting horizons, 1998
- AICPA, Codification of statements of auditing standards, Chicago, Commerce clearing house, 1990
- Brink. Victor, the internal auditor joint the management team, South-Western P.C., 1960
- Braiotta. Louis, R. Trent Gazzaway, Robert Colson, Sridhar Ramamoorti, The audit committee handbook, John Wiley & Sons, 2010
- Brink. Victor& Herbert. Will, Modern Internal Auditing Apprising Operation and Control, Arnold Press Publication John Wiley & Sons, New York, 1982
- Chamber. A., Internal auditing: the organd practices, Pitman book, London, 1981, p348
- Collier,P., Factors affecting the voluntary formation of audit committees in major UK listed companies, Faculty of social studies, Exeter University, 1994
- Fenwick & West LLP, Audit committee duties & best practices, Corporate & securities law update, 2002
- Hermanson, D.R. & Rittenbereg L.E, Internal Audit and Organizational Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA, 2003
- Leung,P. & Cooper,B. & Peter,R., the role of internal audit in corporate covernance, the Institute of internal auditor Australia, RMIT University, 2004
- Pickett. Spencer, the internal auditing handbook, john wiley inc, UK, 2003
- Treasury H.M. , Management of Risk – Principals and concepts, the orange Bock Revised Version, UK, 2004
- Vaur. louis, Audit interne enjeux et pratique a l' international, eyrolles, 2007
- Wolnizer, P. W, Are audit committee red herrings, Abacus, 1995

Patrols and Research:

- Ahlawat. Sunita, & Lowe. Jordan, an Examination of Internal Auditor Objectivity: in-house versus outsourcing Auditing, A journal of practice & theory, 2004
- Bagshow K., The role of internal auditing in risk management, Student accountant, ACCA, 2002
- Brody, R. G & Lowe, D. J, The New Role Of The Internal Auditor: Implications For Internal Auditor Objectivity International, Journal Of Auditing Vol 4, Issue 2
- Cahill, Edward , Audit committee and internal audit effectiveness in a multinational bank subsidiary: a case study, Journal of banking regulation, vol7, 2006
- Cain, J., In the Spotlight: Internal Auditing & Business Risk, IIA UK & Ireland, May 2004
- Chun. Cai, On the functions and objectives of internal audit, Managerial auditing journal, 1997
- Deli,D. & Gillan,S., On the demand for independent & active audit committee, Journal of corporate finance vol16, 2000
- Downes, D. The European Perspective on Corporate Governance, Accountancy Ireland, Dublin, Vol.36, Iss.6
- Gallegos, F. Safeguarding auditor objectivity, internal auditor, vol61,Iss5, 2004
- Glem, N., internal audit's role in governance, Risk & control, CIA review, 2004
- Good win.j.& Pamela kent, The use of internal audit by Australian companies, Managerial auditing journal, vol21, 2006
- Granling,A.& Maletta,M.,& Schneider,A.& Church,B.,the role of internal audit function in corporate governance, Journal of accounting literature, vol23,2004
- Hareeast & Mason-Olsen, Can audit committees prevent management fraud, Audit committee institute, January, 2007
- Kevin. L.J., The Effects Of Internal Audit Outsourcing On Financial statement, Doctoral Dissertation, The University Of Tennessee, Knoxville, USA, 2000
- Kinney, J. & William ,R., Auditing risk assessment & risk management processes, the Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA , 2003

- Latorre, J.& Dick, A., Strengthening Internal Audit's Role in Corporate Governance, Price Water House Coopers International Limited, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2004
- Lewington. David, Vision, Managerial auditing journal, vol11, 1996
- Lula.E., La pratique des comités d'audit en Suisse, L'expert-comptable Suisse, 5\2002
- Metz.m.s., Inside the audite committee, Internal auditor mag, October, 1993
- Al-Mudhaki, J. & Joshi, P. L. The Role and Functions of Audit Committees in the Indian Corporate Governance Empirical Findings, International Journal of Auditing, Vol8, Issue1, 2004
- Paape I., Johen s., Pin s., The relation between the internal audit function & governance, int. journal of auditing, vol7, 2003
- Piot.Charles, Kermiche. Lamy, A quoi servent les comites d' audit, Comptabilite-Control-Audit, dec 2009
- Prawit, Douglas F , Managing the Internal Audit Function, the Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA 2003
- Quint I., Risky Business , Journal of Accountancy , Vol 193, Iss 6, 2002
- Ramamrooti S., Internal Auditing: History. Evolution and Prospects, as cited in Research Opportunities in internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA, 2003
- Soltani. Bahram, Auditing an international approach, Financial Times/ Prentice Hall, 2007
- Tomas ,G. & Noland, & Dave ,L. & Nichols, & Dalele.Flesher, Audit Committee Effectiveness in the Banking Industry, Management Accounting Quarterly, Vol5,No3,2004

Reports & Internet Articles:

- American institute of certified public accountant, In public interest issues confronting the accounting profession, 2011, www.aicpa.org
- American institute of certified public accountants, Audit committees Effectiveness Center, 2011, www.aicpa.org
- Bank of England, Consultative paper: The role of audit committees in bank, 1987
- Cadbury Committee, Report on the financial aspects of corporate governance, London, Gee & Co. Ltd, 1992
- Hughes, Michael & Copnell, Timothy, Shaping the UK audit committee agenda, Audit committee sponsored by KPMG, 2003
- IIA, Internal Auditors: Integral to good corporate governance, 2002
- IIA, International standards for the professional practice of internal auditing, Altamonte Springs, 2003
- IIA, Standards for the professional practices of internal auditing, IIA, 2008, www.theiia.org
- IIA, Standards for the Professional Practices Framework, IIA, Florida, 2003
- IIA, The Standards of internal auditing, IIA, 2010, www.theiia.org
- Internal control: a tool for audit committee, AICPA, 2005, www.aicpa.org
- IOMA's report on financial analysis planning & reporting, Institute of management & administration Inc, 2004
- Johanson, T., Barasseaus, J., statement of responsibilities of internal auditor, IIA
- KPMG, Reflecting on the past: focusing on the future, KPMG's Audit committee institute highlights, 2002
- Levitt, Arthur, securities and exchange commission, KPMG, 1998
- National commission on fraudulent financial reporting, *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, New York, AICPA, 1997
- Power resources corporation, Power CIA review, 2004, p 4-6
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), an Audit of internal control over financial, 2004, auditing standard no2
- Report of the committee on the financial aspects of corporate governance, Cadbury, Sir Adrian, London, 1991
- Shondor, J., Audit committee take a broader role in corporate policy, Corporate controller 2, 1989
- The Canadian institute of chartered accountants, Terminology for accountants, CICA, Canada, 1992
- Waterhouse. Price, Improving audit committee performance, IIA, 1993

ملحق رقم (1)

قائمة أسماء الشركات المساهمة التي شملتها عينة الدراسة

	اسم الشركة	نوعها	
1	المصرف الدولي للتجارة والتمويل	مصارف	مدرجة
2	بنك سوريا والمهجر	مصارف	مدرجة
3	بنك بيمو السعودي الفرنسي	مصارف	مدرجة
4	البنك العربي - سورية	مصارف	مدرجة
5	بنك عودة سورية	مصارف	مدرجة
6	بنك بيبيلوس سورية	مصارف	مدرجة
7	بنك سوريا والخليج	مصارف	مدرجة
8	بنك سورية الدولي الإسلامي	مصارف	مدرجة
9	مصرف فرنسبنك - سورية	مصارف	مدرجة
10	بنك الأردن - سورية	مصارف	مدرجة
11	بنك الشرق	مصارف	مدرجة
12	بنك قطر الوطني سورية	مصارف	مدرجة
13	بنك البركة سورية	مصارف	غير مدرجة
14	بنك الشام الإسلامي	مصارف	غير مدرجة
15	الاتحاد التعاوني للتأمين	تأمين	مدرجة
16	السورية الدولية للتأمين - أروب	تأمين	مدرجة
17	الشركة السورية الكويتية للتأمين	تأمين	مدرجة
18	الشركة السورية الوطنية للتأمين	تأمين	مدرجة
19	الشركة المتحدة للتأمين	تأمين	مدرجة
20	شركة العقيلة للتأمين التكافلي	تأمين	مدرجة

21	شركة المشرق العربي للتأمين	تأمين	غير مدرجة
22	الشركة الهندسية الزراعية للاستثمارات - نماء	زراعي	مدرجة
23	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان و التسويق	خدمات	مدرجة
24	الشركة الأهلية للنقل	خدمات	مدرجة
25	الشركة الأهلية لصناعة الزيوت النباتية	صناعي	مدرجة
26	MTN سوريا	اتصالات	غير مدرجة
27	سيريتل موبايل تيليكوم	اتصالات	غير مدرجة

الملحق رقم (2)

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

استبيان

أخي الكريم، أختي الكريمة، بعد التحية
نضع بين يديك هذه الاستبانة، الغرض الأساسي منها إنجاز دراسة تحت عنوان
" دور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية "، وهي تحتوي على مجموعة من الأسئلة
وعدها (40) فقرة، موزعة على ثلاثة مجالات، هي : تعزيز استقلالية المراجعين الداخليين،
والرقابة على المراجعة الداخلية، وتحسين سير عملية المراجعة الداخلية .
والمطلوب منك أن تقرأ كل فقرة من فقرات الاستبانة ثم تضع إشارة عند الدرجة التي تعبر عن رأيك
مقابل كل فقرة.

- لا ضرورة لكتابة اسمك أو وضع أي إشارة تدل على شخصيتك، ونؤكد لك أن إجابتك على الفقرات هي
لغايات البحث العلمي فقط.

- لا تتس أي فقرة من فقرات الاستبانة لو سمحت .

شاكراً لكم حسن تعاونكم واقبلوا فائق الاحترام والتقدير

الباحث

فادي اليوسف

هاتف: 0932784313

e-mail:fadiyusef@hotmail.com

البيانات الشخصية : يرجى وضع إشارة أمام الإجابة المناسبة :

الموقع الوظيفي : ☐ عضو لجنة مراجعة ☐ رئيس (مدير) المراجعة الداخلية

☐ مراجع داخلي ☐ أخرى (اذكرها).....

المؤهل العلمي : ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم دراسات عليا ☐ ماجستير

☐ دكتوراه ☐ أخرى (اذكرها).....

التخصص العلمي : ☐ محاسبة ☐ إدارة ☐ اقتصاد

☐ مالية ومصارف ☐ أخرى (اذكرها).....

الخبرة في مجال المراجعة : ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 - 10 سنوات ☐ من 11 - 15 سنة

☐ من 16 - 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة

المجال الأول : ما دور لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في الشركات ؟

رقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تتابع لجنة المراجعة مدى استجابة الإدارة لملاحظات المراجع الداخلي والإجراءات المتخذة بشأنها					
2	تتأكد لجنة المراجعة من عدم إخفاء الإدارة لأي معلومات لازمة لأداء مهام المراجعة عن المراجع الداخلي					
3	تتأكد لجنة المراجعة من وجود هيكل تنظيمي لدائرة المراجعة الداخلية تحدد فيها المهام والوظائف					
4	تقوم لجنة المراجعة بتقييم الكفاءات الموجودة في قسم المراجعة الداخلية					
5	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين لا يشاركون في أي أنشطة أو علاقات أو يقومون بأعمال تنفيذية داخل الشركة					
6	تتأكد لجنة المراجعة من أن موقع قسم المراجعة الداخلية يقع في الهيكل التنظيمي للشركة بشكل يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها					
7	تتأكد لجنة المراجعة من وجود دليل مكتوب لقسم المراجعة الداخلية					
8	يقوم المراجع الداخلي بإبلاغ لجنة المراجعة عن أي ضغوط يتعرض لها من أي جهة كانت					
9	تهتم لجنة المراجعة بتوصيات المراجع الداخلي					
10	تطلب لجنة المراجعة من مجلس الإدارة أسباب عدم تبني توصيات المراجعة الداخلية					
11	تضع لجنة المراجعة شروطاً يجب أن تتوافر في مدير قسم المراجعة الداخلية ، كأن يكون لديه مؤهل علمي حده الأدنى الشهادة الجامعية الأولى أو شهادة مهنية معينة ، أو عدد كافٍ من سنوات الخبرة المهنية					
12	تتابع لجنة المراجعة قيام إدارة المراجعة الداخلية بتوفير برامج لتطوير قدرات العاملين ووجود سياسات لتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية					
13	تتأكد لجنة المراجعة من التزام موظفي المراجعة الداخلية بأخلاقيات المهنة					
14	تقوم لجنة المراجعة بدور رئيسي في اختيار وتعيين مدير قسم المراجعة الداخلية وتحديد أتعابه وعزله					
15	تتحرى لجنة المراجعة عن عدم وجود أي علاقات وظيفية أو استثمارات تخص الأقارب المباشرين لمدير المراجعة الداخلية في الشركة لضمان حياديته في عمله					
16	تضمن لجنة المراجعة عدم الاستغناء عن المراجع الداخلي نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة					

المجال الثاني :ما دور لجنة المراجعة في الرقابة على المراجعة الداخلية في الشركات ؟

الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تحتفظ لجنة المراجعة بجداول عمل تتضمن النشاطات التي يجب تدقيقها ومراجعتها والمواعيد التي سوف تبدأ بها عملية المراجعة ، والوقت المقدر لعملية المراجعة (برامج المراجعة الداخلية)					
2	تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع النواحي الرقابية على السجلات والتقارير المالية					
3	تتأكد لجنة المراجعة من أن المراجعين الداخليين قد أفصحوا عن جميع الحقائق التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم					
4	تتحقق لجنة المراجعة من أن الخطط والبرامج والسياسات المطبقة في قسم المراجعة الداخلية تتفق مع القوانين والأنظمة					
5	تتحقق لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية توفر تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات والإرشاد للمراجعين الداخليين					
6	تتأكد لجنة المراجعة من قيام إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نتائج وتوصيات عملية المراجعة مع المستويات الإدارية المختلفة					
7	تتأكد لجنة المراجعة من التزام قسم المراجعة الداخلية بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة والقوانين					
8	تتابع لجنة المراجعة الملاحظات والتوصيات التي تم الإبلاغ عنها من قبل قسم المراجعة الداخلية					
9	تتأكد لجنة المراجعة من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها من قبل الجهات المعنية					
10	تبحث لجنة المراجعة مع المراجع الداخلي مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها					
11	تدرس لجنة المراجعة مقترحات المراجع الداخلي حول تعديل السياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة					
12	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مع المراجعين الداخليين للتنسيق في المجالات التي تغطيها عملية المراجعة الداخلية في جميع مراحلها					

المجال الثالث: ما دور لجنة المراجعة في تحسين سير عملية المراجعة الداخلية في الشركات ؟

ترتيب	الفقرة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تطلب لجنة المراجعة المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في قسم المراجعة الداخلية					
2	تقترح لجنة المراجعة أي تحسينات لتطوير فعالية الأنظمة وزيادة الكفاءة الإنتاجية في قسم المراجعة الداخلية					
3	تطلع لجنة المراجعة على قيام مدير المراجعة الداخلية بإجراء أي تغيير في المجال الذي يعمل فيه المراجعون الداخليون دورياً					
4	تطلع لجنة المراجعة على الخطط المعتمدة لعملية المراجعة من قبل إدارة المراجعة الداخلية					
5	تتابع لجنة المراجعة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها للمخاطر التي قد تواجه الشركة					
6	تتأكد لجنة المراجعة من وجود نظام فعال لتقارير المراجعة الداخلية يضمن توفير البيانات والمعلومات					
7	تتأكد لجنة المراجعة من أن إدارة المراجعة الداخلية تتابع تطبيق برنامج المراجعة المعد سابقاً ومتابعة أي مخالفات أو تغييرات طرأت على البرنامج					
8	تشرف لجنة المراجعة على تطوير جودة المراجعة الداخلية ومتابعة برامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة المراجعة الداخلية وتراقب كذلك استمرار فعاليتها					
9	تدرس لجنة المراجعة خطة عمل المراجعة الداخلية ومدى توافقها مع أهداف الشركة					
10	تتأكد لجنة المراجعة من توفر التسهيلات اللازمة لتمكين المراجع الداخلي من القيام بمهمته دون معوقات					
11	تناقش لجنة المراجعة مدير المراجعة الداخلية في أي مصاعب واجهت المراجعين الداخليين خلال تنفيذ عملية المراجعة					
12	تقوم لجنة المراجعة بمناقشة مدير المراجعة الداخلية في أي قضايا جوهرية قد تظهر خلال العام					

Abstract

The Role of Audit Committee in promoting The Internal Auditing in the the Corporations Field Study in Syria

Supervised by: Prof Mohammed Khaled Al-Mahayni

Prepared by: Fadi Al-Youssef

The problem of the study lies in the role played by audit committees to strengthen the internal audit function in the Syrian stock companies, The study aims to find out this role and to achieve this goal has responded to the following questions:

- What is the role of the Audit Committee in strengthening the independence of the internal audit in the Syrian stock companies?
- What is the role of the Audit Committee in the control of internal audit in the Syrian stock companies?
- What is the role of the Audit Committee in improving the performance of the internal audit department in the Syrian stock companies?

To achieve this, the researcher presented an analytical and descriptive display of previous studies and relevant references, and conduct a field study to test hypotheses , and for this purpose a questionnaire has been developed and Distributed on the (22) Syrian stock companies listed on the Damascus Securities Exchange and five non-listed stock companies, and also auditors that carry out the functions of internal audit with other companies, the study population consisted of two categories the members of the audit committees and internal auditors . And was used to analyze the results of this study descriptive statistical methods, Such as measures of central tendency mean and measures of dispersion Standard Deviation, and (T) one sample test to test hypotheses, and test

Cronbach's alpha to test the degree of reliability of data , using the SPSS program for statistical studies .

The study found that there is a role for the Audit Committee to strengthen the independence of the internal audit in the Syrian stock companies where the audit committee ensure that the internal audit department site is located in the organizational structure enhances the independence , and allow it to carry out its duties . The results showed a role for the Audit Committee in monitoring the internal audit activities in Syrian stock companies , where the Audit Committee makes sure that the internal audit department's commitment to policy and administrative decisions, regulations and laws, as the results showed the existence of a role for the Audit Committee to improve the performance of Internal Audit Section in Syrian stock companies , where the audit Committee discuss to the internal audit manager about any substantive issues that may arise during the work.

In the light of the results of the study the researcher recommended to activate the laws and decisions relating to the formation of audit committees in listed companies and unlisted , as well as the need to hold audit committee meetings periodically with the internal auditor to follow up on things and events in the company, and the need to have all the members of the audit committees when it was formed from experienced financial , accounting , and not limited to a specific number of them, And locate the internal audit department in the organizational structure of the company by corporate boards of directors, and the audit committee to issue an annual report shows all the work carried out by the Committee during the year .