تقييم مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

(دراسة تطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب)

محمد مصطفى الجبو•

ملخص

هدف البحث إلى تقييم مدى مساهمة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أي أن البحث يربط بين متغيرين، هما المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات، وتم إجراء الدراسة التطبيقية للبحث على الشركة الليبية للحديد والصلب باعتبارها من أكبر الشركات الصناعية في ليبيا، وتمتاز بنظام رقابة داخلية جيد حسب التقارير الذي يصدرها ديوان المحاسبة للجهات التي يتم مراجعتها من قبله، وبالتالي يمكن اتخاذها كنموذج لتعميمه على الشركات الأخرى من حيث التنفيذ، واتبع هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي، ففي جانبه النظري اعتمد على الأدبيات والكتب والدوريات والدراسات السابقة وإصدارات المنظمات المهنية التي تناولت موضوع البحث، ولجمع البيانات وتحليلها تم تصميم استبانة اعتماداً على الدراسة النظرية والدراسات السابقة مكونة من سبعة محاور وزعت على أفراد العينة وتم استلام كامل الاستبانات الموزعة واستخدم الباحث البرنامج الإحصائي (MINITAB) لتحليل البيانات.

أشارت نتائج البحث بشكل عام إلى نتيجة مفادها أنّ إدارة المراجعة الداخلية بالشركة الليبية للحديد والصلب تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال التزامها وبصورة جيدة بتطبيق معايير المراجعة الداخلية مع بعض القصور في تطبيق بعض بنود متطلبات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وهو ما يستدعي من الشركة القيام بدراسة وتطوير المعايير بصورة مستمرة لدعم تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة.

الكلمات الدالة: المراجعة الداخلية، مبادئ حوكمة الشركات، المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، الشركة الليبية للحديد والصلب.

1- مقدمة

لقد حظي موضوع حوكمة الشركات بأهمية بالغة، خاصة بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من شركات الدول المتقدمة، نتيجة لافتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف. بل وأصبح موضوع الحوكمة من أهم المواضيع المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم وبات يشكل عنصراً مهماً لتعزيز النجاح والإصلاح الاقتصادي والتنظيمي، ومسألة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لم يعد محل نقاش بالنسبة للأطراف ذوي المصالح بالشركة (الملاك، والإدارة، والمساهمين، والعملاء) في الوقت الراهن بل ضرورية وملزمة.

والحوكمة كلمة تعني باختصار الانضباط في أداء الاعمال والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بأعمال المؤسسة. والمحصلة النهائية المفترضة من تطبيقها هي زيادة قيمة الشركة في المدى الطويل، من خلال وضع نظام محكم يؤدي إلى تخفيض معدلات الفساد، ورفع كفاءة الشركات، وتعزيز الرقابة والشفافية.

ولأن وظيفة المراجعة الداخلية تشكل أحد عناصر حوكمة الشركات لضبط الأداء المالي والإداري وتعظيم قيمة الشركة والحد من المخاطر المالية والتشغيلية التي تحدث عدم توازن في الهياكل المالية للشركات حال تفاقمها، فقد أصبح لزاماً على إدارات المراجعة الداخلية بالشركات إقرار واعتماد مبادئ

• الشركة الليبية للحديد والصلب، مصراتة، ليبيا، إيميل: mmj741241@yahoo.com

حوكمة الشركات ضمن خططها وممارستها المهنية. بحيث يتضمن نشاط وظيفة المراجعة الداخلية اليوم تقدير المخاطر، والتحقق من الإجراءات الرقابية، واختبارات مدى الالتزام، وكلها تقع مباشرةً في إطار حوكمة الشركات. وبذلك فإن للمراجعة الداخلية دور هام في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وذلك من خلال الالتزام بمتابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لمعايير المراجعة الداخلية الحديثة والصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA.

2- مشكلة البحث:

انطلاقا من أن المراجعة الداخلية هي إحدى الآليات المهمة واللازمة للحوكمة، كما أنها في الوقت ذاته عنصرًا مهمًا من عناصر الرقابة الداخلية، فلذلك دورها أساسي ومهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات. والمشكلة التي تطرحها هذه الورقة تتمثل في عدم تركيز الإدارات العليا بالشركات على متابعة وتقييم مدى التزام إدارات المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية بمعايير المراجعة الداخلية الدولية وبالتالي المساهمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، ويمكن تلخيص المشكلة في السؤال التالي:

هل تساهم إدارات المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال الالتزام بتطبيقها للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية؟

3- فرضيات البحث:

للإجابة على السؤال المطروح في المشكلة تم طرح الفرضية الرئيسية التالية:

H1: تطبق إدارة المراجعة الداخلية بالشركة الليبية للحديد والصلب بصورة جيدة المعايير الدولية الحديثة للمراجعة الداخلية مما يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.

وتنبثق عنها الفرضيات الفرعية التالية:

$H1_1$: تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بالاستقلالية والموضوعية. مما يساهم في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية.

$H1_2$: يتمتع المراجع الداخلي بالشركة بالمهارة وبذل العناية المهنية اللازمة. وهذا يساعد على تحسين وتعزيز عمليات الحوكمة وتفعيل مبادئها.

$H1_3$: يتم الالتزام بمعيار متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة. مما يفعل مبدأ دور المصالح في حوكمة الشركات.

$H1_4$: يتم تحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية، بما يتماشى وأهداف المؤسسة، مما يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية وبالتالي تفعيل مبادئ الحوكمة.

$H1_5$: يتم التخطيط لعملية المراجعة وإعداد تقارير بنتائج المراجعة وفق الأهداف المحددة، مما يفعل مبدأ حقوق المساهمين.

$H1_6$: تقوم إدارة المراجعة بالشركة بتقييم وتطوير إدارة المخاطر مما يفعل مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وتعزيز عمليات الحوكمة وتفعيل مبادئها.

$H1_7$: تقوم إدارة المراجعة بالشركة بتوصيل نتائج المراجعة للجهات المناسبة بالشركة. مما يساهم في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية ومبدأ حقوق المساهمين.

4- أهداف البحث:

هدف البحث إلى تقييم مدى التزام إدارة المراجعة الداخلية بالشركة الليبية للحديد والصلب بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية بصورة جيدة، وبالتالي المساهمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات. وعامة يهدف البحث إلى ما يلي:

1. التعرف على مجالات الحوكمة وتطورها والمتطلبات اللازمة لها وآثارها الاقتصادية.
2. التعرف على المعايير الدولية الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة.
3. تحديد مدى التزام إدارة المراجعة بالشركة الليبية للحديد والصلب بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وبالتالي تدعيم التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

5- أهمية البحث:

تظهر أهمية البحث من خلال إبراز الدور المهم لإدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات، خاصة وأن التجارب أكدت على الدور المهم للمراجعة الداخلية في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية في الشركات، وكذلك تقويم تلك الرقابة لوضعها في الإطار الذي يحقق أهداف الشركة، وما يعزز من أهمية البحث أنه يربط بين الالتزام بهذه المعايير وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، مما يعزز سيادة القانون والالتزام بالقيم المؤسسية، والتشجيع على الاستخدام الأمثل للموارد، بالإضافة إلى استقرار العمل في الشركة الذي يكفل زيادة الإنتاجية ونمو مستدام.

6- منهجية البحث:

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات وذلك من خلال جمع البيانات عن طريق المقابلة المباشرة مع ذوي الخبرة في مجال المراجعة المالية والإدارية والمحاسبية، بالإضافة إلى الاعتماد وبشكل أساسي على استمارة الاستبيان للحصول على المعلومات وتحليلها للإجابة على مشكلة البحث، كما استخدم البحث المصادر الثانوية والتي تشمل ما كتب حول الموضوع في الكتب والدوريات وما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية حول الموضوع.

7- الدراسات السابقة:

▪ **دراسة (عبدالنور، بن داود، 2015)**، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية كآلية رقابة داخلية على حوكمة الشركات في ظل الجهود الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات، وخلصت الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية ليس لها علاقة مباشرة بمبادئ حوكمة الشركات (المعاملة المتساوية للمساهمين، ضمان حقوق المساهمين، الافصاح والشفافية، دور أصحاب المصالح) في حين وجود علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة؛ لأنها وظيفة لصيقة بالإدارة العليا، حيث تساهم في مساعدة مجلس الإدارة في مراجعة استراتيجية الشركة واتخاذ ما يلزم للتأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية، ومدى مواءمتها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر للمساعدة في تطبيق مبادئ الحوكمة.

▪ **دراسة (شيحان، المشهداني، 2012، ص27)**، هدفت الدراسة إلى إبراز دور حوكمة المؤسسات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة المؤسسات، مع بيان الاتجاهات الحديثة للتدقيق وخاصة ما يتعلق بوضع معايير لتدقيق حوكمة الشركات استنادا إلى معايير التدقيق المتعارف عليها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن الحوكمة تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى أن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعدها على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل.
- أن تحمل المسئولية وقبول المحاسبة والشفافية تجاه المساهمين وأصحاب المصلحة لا يقتصر على تحسين سمعة الشركة وجذب الاستثمارات فقط، بل يعطيها ميزة تنافسية، وبالتالي لابد من إقامة علاقات جيدة بين أصحاب المصالح لتحقيق أهداف الشركة، وجعلهم جزءاً من استراتيجيتها الطويلة المدى.

▪ **دراسة (الجزائري، معروف، 2009)**، تمحورت هذه الدراسة حول نظام حوكمة الشركات، باعتباره إحدى الوسائل المهمة لجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية، إذ يمثل نظاما تحاط فيه نشاطات الشركة بشفافية عالية، كما يعد نظاما فعالا لمراقبة أداء الشركات، ومنع أعضاء مجلس إدارة الشركات من السيطرة والتلاعب بأموالها، أو تقديم تقارير أو بيانات غير صحيحة، من خلال نظام رقابي متقن. ومن أهم النتائج التي توصلت إليه الدراسة أن نظام الحوكمة يعد وسيلة فعالة للقضاء على الفساد المالي والإداري الذي يسود كثيراً من الشركات. وأن نظام الحوكمة بحاجة إلى جهاز اداري ورقابي ومحاسبي كفؤ، من أجل ضمان عدم انحراف الشركات عن مسارها الصحيح وعلى نحو يضر بالاقتصاد الوطني.

▪ **دراسة (عيسى، 2008)**، هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية واختبار مدى تأثيرها على جودة حوكمة الشركات ولتحقيق هدف

الدراسة اعتمد الباحث على عينة تضمنت (128) مفردة تم توزيعها على (34) مفردة من مديري أقسام المراجعة الداخلية لبعض الشركات الكبيرة في جمهورية مصر العربية، (36) مفردة من رؤساء لجان المراجعة بتلك الشركات، و(58) مفردة من شركاء المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية. وقد توصل الباحث الى مجموعة من النتائج، كان أهمها: أن زيادة أهلية المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي، وزيادة مستوى الخبرة المهنية، وزيادة مستوى التدريب والتأهيل يؤدى إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية. كما أن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدى إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

- **دراسة (نسمان، 2007)**، هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على واقع حوكمة الشركات، والتطور في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، وإبراز دور معايير المراجعة الداخلية في الحوكمة الجيدة، واقتراح نموذج لتفعيل حوكمة الشركات بدلالة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أهمها وجود ترابط وتوافق على المستوى الدولي بين مبادئ حوكمة الشركات ومعايير المراجعة الداخلية، ووجود توجه دولي ناحية إيجاد قيمة لوظيفة المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال محورها تعظيم قيمة الشركة وتدنية مخاطرها المالية والتشغيلية، مع وجود اعتراف دولي بأن نظام حوكمة الشركات الجيد يستدعى توفير مجموعة من السمات والخصائص والمهارات والقدرات العالية لأطراف عمليات المراجعة بالشركات أو أطراف أخرى ذات صلة، ووجود علاقات تأثير وتأثر بين المشاركين في حوكمة الشركات والمستفيدين منها جوهرها وظيفة المراجعة الداخلية للشركات.

8- المراجعة الداخلية مفهومها ومعاييرها:

تلعب المراجعة الداخلية دوراً حيوياً في التأكيد على مدى بقاء ونمو واستمرار أي مؤسسة، حيث تختص بفحص مقومات النظام المحاسبي للوقوف على مدى قدرة هذه المقومات في تحقيق وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي بكفاءة عالية، "وتمثل معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها المبادئ الأساسية لمهنة المراجعة الداخلية التي يجب على المراجعين الداخليين الالتزام بها عند أداء مهامهم المختلفة. وتصدر هذه المعايير المنظمات المهنية وتلقى القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع عند القيام بواجبات هذه المهنة. والغرض من معايير المراجعة الداخلية هو تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة وتعتبر بمثابة مقياس للأداء المهني، وتمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع". (العفيفي،2007) وللإلمام أكثر بهذه المعايير نستعرض الجوانب المتعلقة بها وهي:

8-1 مفهوم معايير المراجعة الداخلية:

المعيار كمصطلح يعني درجة الأفضلية أو الامتياز المطلوبة لغرض معين كمقياس، أو وزن على الآخرين التماثل معه ومسايرته، ويتم بواسطته الحكم على دقة أدائهم (العمري، عبدالغني، 2006)، أما تعريف معايير المراجعة الداخلية فقد عرفت بأنها "المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات المراجعة الداخلية، بحيث تمثل نموذج ممارسة المراجعة الداخلية كما يجب أن تكون وفقا لما اعتمد من قبل معهد المدققين الداخليين" (العمري، عبد المغني، 2006، ص346)، كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنها "الإرشادات العامة التي ترشد المدققين للقيام بمسؤولياتهم المهنية في تدقيق القوائم المالية " (مخلوف، 2007).

8-2 المعايير الدولية للتدقيق الداخلي:

وهي معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) سنة 2001، والمقسّمة على مجموعتين، معايير الصفات ومعايير الأداء، وهي بمثابة أدلّة يسترشد بها في عمل المراجعة الداخلية، وبيان كيفية أدائه، وأساس في تقييمه. وقد تم تحديث هذه المعايير لتستجيب أكثر لبعض المتطلبات وتواكب المستجدات في عالم الأعمال، وكان آخرها التحديث الذي تم نهاية سنة 2008 (IIA، 2008).

أولاً: معايير الخصائص (1000):

وتعنى بالخواص والصفات الخاصة بالأفراد والمؤسسات الذين يؤدون أعمال المراجعة الداخلية، وتشمل هذه المعايير ما يلي:

- **معيار رقم (1000) الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات:** يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية تحديدا رسميا ضمن ميثاق المراجعة الداخلية، بما يتماشى مع تعريف المراجعة الداخلية ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسه المراجعة الداخلية. ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلية بمراجعه ميثاق المراجعة الداخلية بصفه دورية، وتقديمه إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

- **معيار رقم (1100) الاستقلالية والموضوعية:** يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا، ويجب أيضا على المدققين الداخليين أن يكونوا موضوعيين أثناء أداء أعمالهم.

- معيار رقم (1110) الاستقلالية التنظيمية: يجب أن يكون مستوى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا لمستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية. وذلك بصفة سنوية على الأقل.
- معيار رقم (1120) الموضوعية الفردية: يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالحياد وعدم الانحياز، وأن يتجنبوا كل ما من شأنه أن يجعلهم في وضعية تضارب المصالح.
- معيار رقم (1130) معوقات الاستقلالية أو الموضوعية: إذا ضعفت الاستقلالية أو الموضوعية في الحقيقة أو الظاهر فيجب الإفصاح عن ذلك بالتفصيل للأطراف المناسبة، وتعتمد طبيعة الإفصاح على حجم هذا الضعف.

- **معيار رقم (1200) المهارة والعناية المهنية اللازمة:** يجب أن تؤدى مهام المراجعة بمهارة مع توخي العناية المهنية اللازمة.

- معيار رقم (1210) المهارة: يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بكل منهم.
- معيار رقم (1220) العناية المهنية اللازمة: يجب على المدققين الداخلين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاقتدار.
- معيار رقم (1230) التطوير المهني المستمر: يجب على المدققين الداخليين تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

- **معيار رقم (1300) برنامج تأكيد وتحسين الجودة:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية.

- معيار رقم (1310) متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة: يجب أن يشمل برنامج ضمان وتحسين الجودة أعمال التقييم الداخلي والخارجي على السواء.
- معيار رقم (1311) أعمال التقييم الداخلية: يجب أن تشمل أعمال التقييم الداخلي المراقبة المستمرة لأداء نشاط المراجعة الداخلية، ومراجعات دورية تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لهم المعرفة بأصول ممارسه المراجعة الداخلية.
- معيار رقم (1312) أعمال التقييم الخارجي: يجب إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة.
- معيار رقم (1320) إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج ضمان وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج ضمان وتحسين الجودة.
- معيار رقم (1321) استخدام تعبير (مطابق للمعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية): لا يجوز للرئيس التنفيذي لإدارة المراجعة الداخلية الإفادة بأن نشاط المراجعة الداخلية مطابق للمعايير الدولية المهنية لمزاوله المراجعة الداخلية إلا إذا كانت نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة تؤيد إفادته هذه.

- معيار رقم (1322) الإفصاح عن عدم التوافق: إذا كان لعدم التوافق مع ميثاق الأخلاقيات أو المعايير تأثير على النطاق العام أو عمليات نشاط التدقيق الداخلي فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يفصح للإدارة العليا والمجلس عن عدم التوافق والتأثير الناتج عنه.

ثانياً: معايير الأداء (2000):

تصف معايير الأداء طبيعة أنشطه المراجعة الداخلية وتضع المقاييس النوعية التي يمكن ان يقاس اداء المراجعة الداخلية بواسطتها.

- **معيار رقم (2000) إدارة نشاط المراجعة الداخلية:**

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يدير نشاط المراجعة الداخلية بفاعليه لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

- معيار رقم (2010) التخطيط: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطط مرتكزه على المخاطر، وذلك لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.
- معيار رقم (2020) التبليغ والموافقة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط المراجعة الداخلية والموارد اللازمة لها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية مهمة فيها، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وذلك لمراجعتها والموافقة عليها.
- معيار رقم (2030) إدارة الموارد: يجب أن يتأكد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبه وكافيه ويتم توظيفها توظيفا فعالا لتحقيق الخطة المعتمدة.
- معيار رقم (2040) السياسات والإجراءات: يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط المراجعة الداخلية.
- معيار رقم (2050) التنسيق: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط المراجعة، وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلافي ازدواجية الجهود.
- معيار رقم (2060) إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤوليه وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقا للخطة الموضوعة له. ويجب أن يشتمل ذلك الإبلاغ على الاحتمالات المهمة للتعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال، وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تلزم أو تطلب من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
- معيار رقم (2070) الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسئولية التنظيمية عن المراجعة الداخلية: عندما تؤدي أي جهة من الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية لنشاط المراجعة الداخلية، عليها أن تحيط المؤسسة علماً بان عليها – أي على المؤسسة – أن تضطلع بمسؤوليه المحافظة على نشاط تدقيق داخلي فاعل.
- **معيار رقم (2100) طبيعة العمل:** يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم - والإسهام في تحسين - عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم.
- معيار رقم (2110) الحوكمة: يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف المتوقعة منها.
- معيار رقم (2120) إدارة المخاطر: يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم فاعليه عمليات إدارة المخاطر، وأن يسهم في تحسينها.
- معيار رقم (2130) الحوكمة: يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فاعلة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.
- معيار رقم (2200) تخطيط مهام المراجعة الداخلية: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل

مهمة من مهام المراجعة تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها والموارد المخصصة لها.

- معيار رقم (2201) اعتبارات لتخطيط: عند وضع خطة مهمة المراجعة، يجب أن يأخذ المدققون الداخليون النواحي الآتية في اعتبارهم:
  - أهداف النشاط الذي تجري مراجعته والوسائل التي يستعملها هذا النشاط لمراقبه أدائه.
  - المخاطر الهامة التي يحتمل أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته والسبل التي يمكن بها إبقاء التأثير الناجم عنها في حدود المستوى المقبول.
  - مدى ملاءمة وفاعلية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة على مستوى هذا النشاط وذلك بالمقارنة بإطار أو نموذج ذي صلة.
  - فرض إدخال تحسينات مهمة على مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
- معيار رقم (2210) أهداف مهمة المراجعة الداخلية: يجب تحديد الأهداف المنشودة لكل مهمه تدقيق.
- معيار رقم (2220) نطاق مهمة المراجعة الداخلية: يجب أن يكون نطاق مهمه المراجعة كافيا بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة.
- معيار رقم (2230) تخصيص الموارد اللازمة لمهمة المراجعة الداخلية: يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، ويتم توظيف الأفراد اللازمين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيداتها.
- معيار رقم (2240) برنامج عمل مهمة المراجعة الداخلية: يجب على المدققين الداخليين إعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف مهمة المراجعة.
- **معيار رقم (2300) تنفيذ مهام المراجعة الداخلية:**

يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

- معيار رقم (2310) تحديد المعلومات: يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة المراجعة.
- معيار رقم (2320) التحليل والتقييم: يجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة المراجعة على أساس تحليلات وتقييمات مناسبة.
- معيار رقم (2330) توثيق المعلومات: يجب على المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لدعم استنتاجات ونتائج مهمه المراجعة.
- معيار رقم (2340) الأشراف على مهمة المراجعة: يجب الإشراف على المهام بشكل مناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها وضمان جودتها وتطوير كفاءات الفريق.
- **معيار رقم (2400) تبليغ النتائج:**

يجب على كل المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.

- معيار رقم (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 المتعلق بها.
- معيار رقم (2420) جودة التبليغات: يجب أن تكون التبليغات دقيقه وموضوعيه وواضحة وموجزه وبناءة وكاملة وأن تصدر في أوانها.
- معيار رقم (2421) حالات الخطأ والسهو: إذا احتوى أي تبليغ نهائي على خطا أو سهو جسيم فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات الصحيحة إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.
- معيار رقم (2430) استخدام تعبير:" تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة المراجعة الداخلية ": يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد " تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية للممارسة المراجعة الداخلية " فقط في حال كانت نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة تساند تلك الإفادة.

- معيار رقم (2431) الإفصاح عن حالات عدم التقيد: عندما يؤثر عدم التوافق مع تعريف المراجعة الداخلية أو ميثاق الواجبات الأخلاقية أو المعايير على مهمة محددة فإنه يجب الإفصاح في مستوى التبليغ على:
  - المبدأ أو القاعدة السلوكية أو المعايير التي لم يتم التقيد بها.
  - أسباب عدم التقيد.
  - تأثير عدم التقيد على مهمة المراجعة وعلى النتائج التي تم تبليغها.
- معيار رقم (2450) الآراء العامة: عند إصدار آراء عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار استراتيجيات أهداف ومخاطر الشركة، وتوقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى. ويجب إسناد هذه الآراء العامة بمعلومات كافية وموثوق بها وذات صلة ومفيدة.
- **معيار رقم (2500) مراقبة سير العمل:** يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع وإرساء نظام لمتابعه ما يتخذ إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.
- **معيار رقم (2600) إبلاغ قبول المخاطر:** عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إن الإدارة العليا قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للشركة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يناقش الأمر مع الإدارة. وإذا رأى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإشكال لم يحل فإنه يجب عليه إبلاغ المجلس بذلك.

جدول (1) ملخص معايير المراجعة الداخلية الدولية

معايير الخصائص		معايير الأداء	
رقم المعيار	التسمية	رقم المعيار	التسمية
1000	الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات	2000	إدارة نشاط المراجعة الداخلية
1100	الاستقلالية والموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	المهارة والعناية المهنية اللازمة	2200	تخطيط مهام المراجعة الداخلية
1300	برنامج تأكيد وتحسين الجودة	2300	تنفيذ مهام المراجعة الداخلية
1311	معيار أعمال التقييم الداخلية	2400	تبليغ النتائج
1312	معيار أعمال التقييم الخارجي	2500	مراقبة سير العمل
1322	معيار الإفصاح عن عدم التوافق	2600	إبلاغ قبول المخاطر

8-3 دور المراجعة الداخلية في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية في المؤسسة تهدف إلى إلزام اتباع القوانين واللوائح لجميع العمليات داخل المؤسسة بالإضافة إلى إدراك واكتشاف الأخطاء والغش وتحديد الانحرافات واقتراح طرق المعالجة ومفهوم الرقابة من المفاهيم التي تكرست انطلاقا من نظرية الوكالة حيث أن الفصل بين الملكية والإدارة وتوكيل المالكين لغيرهم بإدارة الشركة وتفويض الذين وكلوا بالإدارة الصلاحيات إلى من هم دونهم استنادا إلى الخطط والهياكل التنظيمية استدعى وجود الرقابة على الأنشطة المختلفة (عبدالله، 1994، ص250)، وأشارت معايير المراجعة الدولية إلى الرقابة الداخلية ضمن المصطلحات بأنها عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول إنجاز أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية، وفاعلية وكفاءة العمليات، والالتزام بالقوانين واللوائح المطبق (بكري، 2005، ص89). وعرف السواقيري الرقابة الداخلية بأنها "هي جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المؤسسة، للمساعدة على تحقيق أهداف الإدارة في التأكد من أداء الأعمال بكفاءة عالية" (السوافيري،2002).

وقد لخص Committee of Sponsoring Organization (COSO) عملية الرقابة من خلال عدة مفاهيم على النحو التالي:

1- الرقابة الداخلية عملية، أي وسيلة لبلوغ النهاية وليست نهاية في حد ذاتها.

2- الرقابة الداخلية تنجز من قبل أشخاص، وهي ليست فقط مجرد كتيبات ونماذج سياسية.

3- الرقابة الداخلية تقدم تأكيداً معقولاً فقط، وليس تأكيداً مطلقاً للإدارة ومجلس الإدارة.

4- الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتشغيلها لتحقيق الأهداف بفعالية في عدة مجالات، وهذا يتوقف على فهم الإدارة ومجلسها للمدى الذي عنده تتحقق تلك الأهداف.

9- حوكمة الشركات:

بات موضوع الحوكمة من أولوية اهتمامات الباحثين والمستثمرين خاصة عندما أطاحت الأزمة المالية العالمية باقتصاديات عدد كبير من الدول المتقدمة والنامية، فأصبح موضوع الحوكمة يتصدر عناوين الصحف في كل مكان فما هو مفهوم الحوكمة؟ وما أهميتها ومبادئها؟

ويعتبر مصطلح الحوكمة حديث الاستعمال في اللغة العربية حيث بدأ استخدامه في بداية عام (2000) واقترح استخدامه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وأصبح المصطلح المتداول في هذا المجال، وهو أحد المحاولات العديدة لترجمة مصطلح (Governance) باللغة الإنجليزية ويعود أصلها إلى اللغة اليونانية (Kubernan) في القرن الثالث عشر والذي كان يعني قيادة الباخرة الحربية أو الدبابة، ثم استعمل بعد ذلك قي اللغة اللاتينية بكلمة (Gubernare) في بداية القرن الرابع عشر بالمعنى نفسه، ثم ظهر بعد ذلك في اللغة الفرنسية بمصطلح (Governance) وكان يقصد به فن أو طريقة الحكم، ثم استعمل بعد ذلك في القرن السادس عشر باللغة الإنجليزية بالمصطلح الحالي (Governance) (بورقبة،2009)، أما الترجمة العلمية التي تم الاتفاق عليها لهذا المصطلح فهي أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة. وحول تعريف هذا المصطلح فلا يوجد إجماع في الأدبيات على تعريف موحد لمصطلح الحوكمة، فمؤسسة التمويل الدولية International Finance Corporation (IFC) تعرف الحوكمة بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"، كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) بأنها: مجموعة من العلاقات التي تربط بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح. وعرفت أيضاً بأنها: الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة (حماد، طارق، 2008، ص11) وبشكل عام، فإن الحوكمة تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية في الشركة (أعضاء مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، المساهمين) بهدف تحقيق الشفافية والعدالة ومكافحة الفساد ومنح حق مساءلة إدارة الشركة لحماية المساهمين والتأكد من أن الشركة تعمل على تحقيق أهدافها واستراتيجياتها الطويلة الأمد (مركز أبوظبي للحوكمة) وتعرف أيضاً بأنها: عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح بتوفير إشراف على المخاطر إداراتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز الأهداف وخطط الشركة (IIA, 2002, p.5)، وتشمل حوكمة الشركات المبادي التالية:

- المبدأ الأول: حقوق المساهمين.
- المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين.
- المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.
- المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية.
- المبدأ الخامس: مسئوليات مجلس الإدارة.

حيث تهدف هذه المبادئ إلى تضبط وتنظم العلاقة بين كل من ما يلي (ميخائيل، أشرف، 2005):

- ممارسات مديري الشركات وممارسات مجلس إدارة الشركات وما يتقدموا به من أعمال وما يوجهوا من أنشطة وما يدفعوا إليه من الأوامر من خلال سلطاتهم التنفيذية نحو تغيير في عرض حقيقة النتائج أو ما قد يوجهوا من أموال في شكل استثمارات.

- ممارسات مراقبي الحسابات الخارجيين، وكذلك العاملين في اقسام المحاسبة بالشركات وما يقوموا به من أعمال لإظهار المراكز المالية لهذه الشركات.
- ممارسات مراقبي الحسابات الخارجيين، وكذلك العاملين في أقسام المحاسبة بالشركات وما يقوموا به من أعمال لإظهار المراكز المالية لهذه الشركات.
- ممارسات المستثمرين في الشركات وما قد يدفعوا به من معلومات من شأنها التأثير على قرارات الاستثمار داخلياً في الشركة نفسها من خلال زيادة الاستثمار في محافظ أوراق مالية وما يتصل بها من حسابات العائد، أو في مشروعات أخرى لتعظيم العائد.

9-1 أثر تطور معايير المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة:

بعد صدور معايير المراجعة الداخلية الدولية الجديدة بدأ الفكر المحاسبي في التوجه نحو تغيير الدور التقليدي للمراجعة الداخلية بحيث تصبح أنشطتها المستجدة ذات قيمة اقتصادية، وفى الوقت ذاته إضافة مهارات جديدة للمراجع الداخلية تؤدي إلى تحسين أدائه في مجالي التأكيد والاستشارات (حماد، 2007)، ولا شك في أن هذه المحاولات الجادة من قبل المجامع العلمية والمنظمات المهنية المتصلة بأعمال المراجعة الداخلية تؤدي إلى دعم الحوكمة، ويمكن التدليل على ذلك بأعمال المراجعة الداخلية والمحاور الأساسية لها والتي تتلخص في الآتي (العشماوي، 2008 ، ص 12):

1- أنها نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية للمنظمة نتيجة لتبعيته إلى مجلس الإدارة داخل دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه، كما أنه يقوم بعرض تقاريره على هذا المجلس وأيضًا على الملاك عند الضرورة.

2- أنها نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية من خلال أشخاص مهنيين ذوي خبرة ومهارة عالية سواء من داخل أو خارج المنظمة لدعم وإرساء قواعد الشفافية.

3- توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، وفى هذا تخطي للمهام التقليدية ودخول دائرة إدارة وتقييم المخاطر ودعم نظام حوكمة الشركات.

4- إرساء مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة مهنة المراجعة الداخلية ووضع إطار عام لتحسين أداء أنشطتها في ضوء مجموعة من الأسس القادرة على قياس هذا الأداء بحيث تؤدي في نهاية المطاف إلى تحسين وتعزيز عمليات الحوكمة وتفعيل مبادئها.

5- التأكيد على أن اعتبار عناصر نظام الرقابة الداخلية هي المدخل اللازم لمساعدة منظمات الأعمال على توفير نظام جيد ومقبول للحوكمة، وبناء عليه فقد أصبح لزامًا على المراجع الداخلية مباشرة مهام ومسئوليات جديدة في مجالات إدارة المخاطر والرقابة ونظام الحوكمة.

6- توسيع دائرة وظيفة المراجعة الداخلية لتغطي المسئولين عن نظام الحوكمة، كما تغطي الخاضعين لهذا النظام.

7- المراجعة الدولية لمبادئ الحوكمة المتصلة بضمان وجود أساس فعال للحوكمة، وبحماية حقوق المساهمين، وبالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، وبدور أصحاب المصالح، وبالشفافية والإفصاح المالي وبمسئوليات مجلس الإدارة، وذلك لتوفير قناعة مهنية مقبولة حول مدى توافر هذه القواعد الحاكمة للشركة وتحديد نقاط الضعف في النظم والهياكل بفعل تدني عناصر كل مبدأ من هذه المبادئ.

جدول (2) يوضح المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ومبادئ الحوكمة التي يدعمها

رقم المعيار	التسمية	البيان
1000	الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات	يعتبر أساس لتطبيق مبادئ الحوكمة
1010	الإدراك لتعريف المراجعة الداخلية والميثاق الأخلاقي ولمعايير الممارسة المعنية	يدعم حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة للمساهمين
1100	الاستقلال والموضوعية	يدعم مبدأ حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة للمساهمين
1110	الاستقلال التنظيمي	
1111	التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة	
1120	الموضوعية الفردية	
1130	الإضرار بالاستقلال والأهداف	
1200	البراعة والعناية المهنية	دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات
1210	البراعة المهنية	
1220	العناية المهنية	
1230	التطوير المهني المستمر	
1300	تأكيد الجودة وبرامج التحسين	يدعم حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة للمساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة الشركات
1310	متطلبات تأكيد الجودة وبرامج التحسين	
1311	التقييمات الداخلية	
1312	التقييمات الخارجية	
1320	التقرير عن برامج الجودة	
1321	استخدام "أنجز طبقا للمعايير"	
1322	الإفصاح عن عدم التوافق.	
2000	إدارة نشاط المراجعة الداخلية	يدعم مبدأ الإفصاح والشفافية
2010	التخطيط	
2020	الاتصال والموافقة	
2030	الموارد الإدارية	
2040	السياسات والإجراءات	
2050	التنسيق	
2060	التقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا	
2100	طبيعة العمل	يدعم مبدأ الإفصاح والشافية ومبدأ مسئوليات مجلس الإدارة
2110	الحوكمة	
2120	إدارة المخاطر	
2130	الرقابة	
2200	التخطيط للمهمة	يدعم مبدأ أصحاب المصالح في حوكمة الشركات ومبدأ الإفصاح والشافية
2201	اعتبارات التخطيط	
2210	أهداف المهمة	
2220	نطاق المهمة	
2230	المهمة وتخصيص الموارد	
2240	المهمة وبرنامج العمل	

جدول (2) يوضح المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ومبادئ الحوكمة التي يدعمها

رقم المعيار	التسمية	البيان
2300	إنجاز (أداء) المهمة	يدعم مبدأ أصحاب المصالح في حوكمة الشركات ومبدأ الإفصاح والشافية
2310	التعريف بالمعلومات	
2330	توثيق المعلومات	
2340	الإشراف على المهمة	
2340	الإشراف على المهمة	
2400	إيصال النتائج	يدعم مبدأ أصحاب المصالح في حوكمة الشركات ومبدأ الإفصاح والشافية ومبدأ مسئوليات مجلس الإدارة
2410	مقاييس الاتصال	
2420	نوعية الاتصال	
2421	الأخطاء والحذف	
2430	استعمال "أنجز طبقا للمعايير"	
2431	الإفصاح عن حالات عدم الالتزام	
2440	نشر النتائج	
2500	المتابعة	يدعم مبدأ أصحاب المصالح في حوكمة الشركات ومسئوليات الإدارة
2600	قرار الإدارة العليا قبول المخاطر	يدعم مبدأ مسئوليات مجلس الإدارة

- المصدر: من إعداد الباحث.

9-2 علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بباقي أطراف حوكمة الشركات:

أربعة أطراف أساسية تربطها علاقة تعاونية يتم ممارسة حوكمة الشركات من خلالها وهي: المراجع الخارجي، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى طرف خامس والمتمثل في الإدارة العليا، ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تسهم في تطبيق حوكمة المؤسسات من خلال علاقتها التعاونية مع هذه الأطراف، ويمكن توضيح انعكاس علاقة المراجعة الداخلية بهذه الأطراف على الحوكمة كما يلي:

- **المراجع الخارجي :**

إن التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية له انعكاس إيجابي على حوكمة الشركات، حيث تعتبر العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي من المتطلبات الحالية لحوكمة الشركات، بالإضافة لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح سواء داخل الشركة أو خارجها، وذلك بتوفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين بالإضافة الى متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة كما يوفر هذا التكامل خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل. كما أن هذا التكامل يوفر لأصحاب المصالح من خارج الشركة الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر لمحتوى القوائم المالية، مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات المناسبة.

- **لجنة المراجعة:**

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين لجان المراجعة على أنها: لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المراجعين الخارجين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية (عبدالصمد، 2009). فلجنة المراجعة تعمل على ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة المراجعة

الخارجية، ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشراقية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية التي تساعدها في تحقيق حوكمة أفضل للمؤسسات، فهي تعتبر من الركائز الأساسية لحوكمة الشركات ويذكر الكثيرون أن نجاح حوكمة الشركات يعتمد في المنظمة على نجاح لجنة المراجعة في أداء مهامها (حماد، طارق، 2008، ص171).

- **مجلس الإدارة والإدارة العليا:**

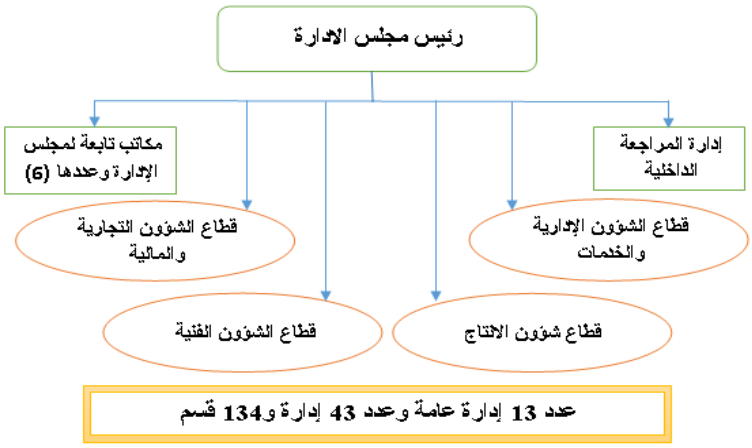
تعتبر مسؤولية مجلس الإدارة مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات، كما أن الإدارة العليا ومجلس الإدارة من الأطراف الأساسية لها، ففعالية تأثيرهما تنبثق من تأثيرهما على باقي أطراف الحوكمة، ولكي يؤديا دورهما يلزم الاستعانة بالمراجعة الداخلية كأحد الدعائم في ذلك. حيث أصبح مجلس الإدارة والإدارة العليا يعتمدان على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة المؤسسات، وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محور في تقديم خدمات التأكيد للخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر (عيسى، 2008).

10-الدراسة العملية:

بعد تناول الجانب النظري المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة، سيركز البحث في هذا الفصل على الجانب العملي، حيث بدأ بنبذة مختصرة عن الشركة الليبية للحديد والصلب عينة البحث، ومن تم التطرق للمنهجية ثم وصف عام للمشاركين الذين تم توزيع استمارة الاستبيان عليهم وتحليل إجاباتهم باستخدام البرامج الإحصائية للوصول إلى النتائج.

1. نبذة مختصرة عن الشركة الليبية للحديد والصلب عينة البحث:

تعتبر الشركة الليبية للحديد والصلب من أكبر الشركات الصناعية في ليبيا، وتقع على مساحة قدرها 1,200 هكتار بالقرب من مدينة مصراتة، على بعد 210 كيلومتر إلى الشرق من مدينة طرابلس. وتبلغ الطاقة التصميمية للشركة 1,324,000 طن من الصلب السائل سنوياً بطريقة الاختزال المباشر لمكورات الحديد باستخدام الغاز الطبيعي المحلي.

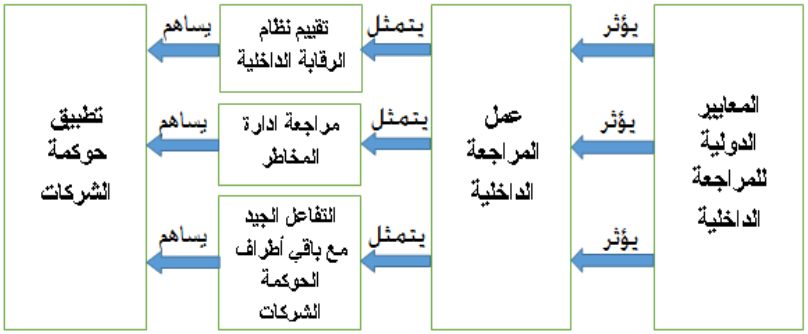


شكل (1) يلخص الهيكل التنظيمي للشركة الليبية للحديد والصلب

وفي إطار اهتمام الشركة وسعيها الدؤوب للاستجابة لطلبات الزبون، وفرض مكانتها في الأسواق الدولية بين شركات الحديد والصلب العالمية، فقد عملت على تبني نظام المواصفة الدولية للجودة (ISO 9001/2000)، وهو ما أهل الشركة الليبية للحديد والصلب لنيل جائزة أوروبا الدولية الثانية عشر للجودة عام 1998، كما تحصلت على شهادة تطبيق نظام الجودة الشاملة 2000/9001 (الأيزو ISO) بتاريخ 2002/03/25.

2. أهم مجالات عمل المراجعة الداخلية والتي تساهم في تطبيق حوكمة الشركات:

بعد تناول المعايير الحديثة للمراجعة الداخلية، ومبادئ حوكمة الشركات يمكن الوقوف على ثلاثة مجالات يرتكز على أساسها دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات والشكل (2) يلخص ذلك.



شكل (2) يوضح مساهمة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات

3. وصف مجتمع وعينة البحث:

تم تحليل البيانات والمعلومات المتعلقة بخصائص المشاركين في الدراسة، وذلك فيما يتعلق بالمؤهل العلمي والتخصص والمركز الوظيفي، ومدة الخبرة في مجال العمل، وكانت كالتالي:

يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (3) أن 4% من مجموع المشاركين في الدراسة يحملون شهادة الماجستير، وأن 96% يحملون شهادة البكالوريوس، كما كانت سنوات الخبرة العملية لعينة الدراسة من ذوي الخبرة العالية في المجال المالي والإداري بواقع 76%، فيما يمثل ذوي الخبرة المتوسطة 4% وأخيرا 20% يمثلها ذوي الخبرة الأقل من 5 سنوات، الأمر الذي يعد مؤشراً إيجابياً يدعم النتائج التي سيتم التوصل إليها من خلال هذا الاستبيان على أساس أن الإجابات مبنية على أكبر قدر ممكن من سنوات الخبرة.

جدول (3) وصف خصائص عينة الدراسة

خصائص العينة	العدد	النسبة
• **حسب المؤهل العلمي:**		
ماجستير	1	%4
بكالوريوس	24	%96
المجموع	25	%100
• **حسب التخصص:**		
محاسبة	22	%88
إدارة	1	%4
اقتصاد	2	%8
المجموع	25	%100
• **حسب المركز الوظيفي**		
رئيس قسم	3	%12
موظف	22	%88
المجموع	25	%100
• **حسب الخبرة العملية:**		
أكثر من 10 سنوات	19	%76
من 5 - 10 سنوات	1	%4
أقل من 5 سنوات	5	%20
المجموع	25	%100

يتمثل مجتمع البحث في الشركات الصناعية الليبية، أما عينة البحث فتمثلت في الشركة الليبية للحديد والصلب، وقد تم توزيع عدد 25 استبيان صممت من خلال استخدام مقياس ليكرث الخماسي (Five Points Likert Scole) الذي يأخذ المدى من (1) إلي (5)، وقد تم توزيع الدرجات المعيارية على المقياس كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (4) توزيع الدرجات المعيارية على مقياس ليكرت

مستوى القياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

وبعد الانتهاء من عملية التوزيع على المشاركين ومنحهم المدة الكافية للإجابة تم تجميع عدد (25) استمارة قابلة للتحليل من أصل (25) استمارة موزعة.

4. تحليل النتائج واختبار الفرضيات:

لاختبار الفرضية تم إجراء اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbachs Alpha لقياس مستوى الثبات والتناسق الداخلي للمعايير المكونة للمحاور الثلاثة للوقوف على مساهمة إدارة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، ويوضح الجدول رقم (6) نتائج التناسق الداخلي باستخدام مقياس ألفا كرونباخ، والذي بلغ (78%) وهو يدل على اتساق وثبات الداخلي لبنود القياس.

جدول رقم (5) يوضح معامل الثبات ألفا كرونباخ

Cronbach's Alpha	N of Items
0.781	68

- **التحليل الإحصائي لإجابات المبحوثين:**

تم إجراء التحليل الإحصائي لإجابات المبحوثين بشأن تقييم مدى مساهمة الشركة بتفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية باستخدام اختبار (OneSampleT Test)، باعتباره أحد الاختبارات الإحصائية اللامعلمية التي تجرى عندما تكون البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، أو أن مقياس البيانات هو ترتيبي، لاختبار فرض الإثبات للفرضية الرئيسية وهي:

H_1: تطبق إدارة المراجعة الداخلية بالشركة الليبية للحديد والصلب بصورة جيدة المعايير الدولية الحديثة للمراجعة الداخلية مما يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.

والذي انبثق عنها الفرضيات الفرعية التالية:

H_{1-1}: تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بالاستقلالية والموضوعية.

H_{1-2}: يتمتع المراجع الداخلي بالشركة بالمهارة وبذل العناية المهنية اللازمة.

H_{1-3}: يتم الالتزام بمعيار متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة.

$H1_{1-4}$: يتم تحديد اولويات نشاط المراجعة الداخلية، بما يتماشى وأهداف الشركة.

H_{1-5}: يتم التخطيط لعملية المراجعة وإعداد تقارير بنتائج المراجعة وفق الأهداف المحددة.

H_{1-6}: تقوم إدارة المراجعة بالشركة بتقييم وتطوير إدارة المخاطر.

H_{1-7}: تقوم إدارة المراجعة بالشركة بتوصيل نتائج المراجعة للمستخدمين وذوي الاهتمام.

ويتم اتخاذ القرار حول هذه الفرضيات والوصول إلى النتائج وفقا لمستوى المعنوية المشاهد: فإذا كانت قيمة مستوى المعنوية المشاهدة (P-value) أقل من (0.05) فهذا يدل على قبول فرض الإثبات، أما إذا كانت قيمة مستوى المعنوية المشاهدة (P-value) أكبر من أو تساوي (0.05) فهذا يدل على قبول فرض العدم أي عدم الالتزام، وفيما يلي نتائج التحليل إجابات المبحوثين:

جدول (6) تحليل إجابات فقرات الاستبيان الخاصة بفرضيات الدراسة (H_{1-1} , H_{1-2}, H_{1-3}, H_{1-4}, H_{1-5})

ر.م	الفقرة	P-value	القرار بالنسبة H1
•	**الاستقلالية والموضوعية**		
1	موقع إدارة المراجعة يقع في الهيكل التنظيمي بشكل يعزز من استقلاليتها ويسمح لها بالقيام بواجباتها.	0.000	قبول
2	يمنح مجلس الإدارة المراجع الداخلي صلاحيات كافية للقيام بأعماله بكفاءة وفعالية	0.001	قبول
3	يتأكد مدير إدارة المراجعة الداخلية من إن موظفيه لا يدققون أعمال قام بها أقرباء لهم.	0.109	عدم قبول
4	لا تؤثر العلاقات الشخصية بين موظفي الشركة والمراجع الداخلي على عملية المراجعة.	0.000	قبول
5	يقوم المراجع الداخلي بعرض الحقائق التي أظهرتها عملية المراجعة بدون أي تأثير خارجي	0.052	قبول
6	يملك المراجع الداخلي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.	0.823	عدم قبول
7	لا يوجد اتصال مباشر بين المراجع الداخلي والجهات الخارجية التي يتم مراجعة مستحقاتها	0.157	عدم قبول
8	تضمن الإدارة العليا معالجة ملاحظات المراجع الداخلي واتخاذ الإجراءات المناسبة لتنفيذ الاقتراحات والتوصيات وتعاون الجهات التي يتم مراجعتها.	0.017	قبول
9	الإجراءات الداخلية بالشركة تلزم الإدارات الأخرى داخل الشركة بتوفير كل المستندات اللازمة لعملية المراجعة دون قيود أو تأخير لتفعيل مبادئ الحوكمة.	0.000	قبول
10	تحرص الإدارة العليا بالشركة على توفير كل ما يحتاجه المراجع الداخلي بيسر وسهولة.	0.002	قبول
11	يحرص مدير المراجعة الداخلية على أن الموظفين المنتقلين من أقسام وإدارات أخرى إلى إدارة المراجعة الداخلية في الشركة لا يدققون الآن ما أنجزوه في إداراتهم السابقة.	0.923	عدم قبول
12	يقوم المراجع الداخلي بإبلاغ الإدارة عن أي ضغوط يتعرض لها من أي جهة كانت.	0.003	قبول
13	تتأكد إدارة المراجعة من التزام موظفيها بأخلاقيات المهنة.	0.023	قبول
•	**المهارة والعناية المهنية اللازمة:**		
1	توجد خطة عمل واضحة لإدارة المراجعة معتمدة من الإدارة العليا.	0.943	عدم القبول
2	المراجعين الداخلين يتم نقلهم من إدارات أخرى بالشركة خاصة المالية، ولا يتم قبول موظفين حديثي التخرج للعمل بالإدارة.	0.988	عدم القبول
3	يتم تحفيز من يتميز في عمله من المراجعين عن طريق الإدارة العليا.	0.004	قبول
4	لدى المراجعين الداخليين إلمام كافٍ بمعايير المراجعة الداخلية.	0.277	عدم القبول
5	يحرص المراجع الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.	0.002	قبول
6	يتمتع المراجعين الداخليين كوحدة واحدة متكاملة بالمعرفة والمهارات الكافية والخاصة بالمهنة	0.000	قبول
7	تحرص الإدارة العليا على تنمية قدرات المراجعين بالشركة من خلال إشراكهم في دورات تدريبية داخلية وخارجية.	0.007	قبول
8	يحرص المراجع الداخلي باستمرار على متابعة التطورات الحاصلة على معايير المراجعة الداخلية ويستند إليها عند أداء عمله.	0.991	عدم القبول
9	يأخذ المراجع الداخلي في الاعتبار الالتزام بنظم الرقابة وعمليات التحكم في أنشطة الشركة.	0.001	قبول
10	يحرص مدير المراجعة على تأمين التعميمات الملائمة للمرؤوسين في بداية كل عملية مراجعة.	0.005	قبول
11	يتابع مدير إدارة المراجعة الداخلية عملية المراجعة من خلال الاجتماعات والتقارير.	0.009	قبول

جدول (6) تحليل إجابات فقرات الاستبيان الخاصة بفرضيات الدراسة (H_{1-1} , H_{1-2}, H_{1-3}, H_{1-4}, H_{1-5})

ر.م	الفقرة	P-value	القرار بالنسبة H1
	• **برنامج ضمان وتحسين الجودة**		
1	تتم عملية التقييم المستمر للمراجع الداخلي لبيان مدى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية.	0.000	قبول
2	يقوم المراجع الداخلي بتقويم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.	0.990	عدم القبول
3	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من انسجام الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات والأنظمة	0.001	قبول
4	تخضع نتائج أعمال إدارة المراجعة الداخلية للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري.	1.000	عدم القبول
5	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	0.003	قبول
6	يقوم المراجع الداخلي بتقييم العملية الإدارية بتقديم الخطط المعتمدة لتحقيق أهداف الشركة.	0.448	عدم القبول
7	تضع الإدارة العليا شروطاً يجب أن تتوافر في مدير إدارة المراجعة الداخلية، كأن يكون لديه مؤهل علمي حده الأدنى الشهادة الجامعية الأولى وعدد كاف من سنوات الخبرة المهنية.	0.001	قبول
8	تطلب إدارة المراجعة توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أسباب عدم تبني توصياتها.	0.002	قبول
9	توفر إدارة المراجعة تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات والإرشاد للمراجع الداخلي.	0.022	قبول
10	يوجد جداول عمل تتضمن النشاطات التي يجب مراجعتها والمواعيد التي سوف تبدأ بها عملية المراجعة، والوقت المقدر لعملية المراجعة.	0.889	عدم القبول
11	يقوم المراجع الداخلي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته والتي تمكنه من تفعيل مبادئ الحوكمة.	0.099	عدم القبول
	• **إدارة أنشطة المراجعة الداخلية:**		
1	يتعاون مجلس الإدارة مع مديري الشركة في وضع نظام الرقابة الداخلية.	0.008	قبول
2	يقوم المراجع الداخلي بالتخطيط لكل عملية مراجعة على حدة وتقييم المخاطر.	0.020	قبول
3	يقوم المراجع الداخلي بالحصول على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية المراجعة.	0.004	قبول
4	يقوم المراجع الداخلي بدراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال المراجعة الداخلية.	0.027	قبول
5	يتم التنسيق بين إدارة المراجعة الداخلية بالشركة والأطراف الداخلية والخارجية	0.026	قبول
6	يقوم المراجع الداخلي بالحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة على خطة المراجعة.	0.026	قبول
7	تقسم عملية المراجعة داخل الإدارة إلى تخصصات مالية وفنية وإدارية.	0.001	قبول
8	تبحث الإدارة العليا مع إدارة المراجعة الداخلية مستوى الأخطاء وحالات الغش التي تكتشف أثناء عملية المراجعة وكيفية معالجتها.	0.005	قبول
9	يتأكد مجلس الإدارة من قيام إدارة المراجعة الداخلية بمناقشة نتائج وتوصيات عملية المراجعة مع المستويات الإدارية المختلفة.	0.020	قبول
10	يطلب مجلس الإدارة المشورة والمساعدة من خارج الشركة في حالة عدم توفر المهارات والتخصصات والمعرفة في إدارة المراجعة بالشركة.	0.485	عدم القبول

تشير إجابات المبحوثين المبينة بالجدول رقم (7) أن معظم إجاباتهم بخصوص تمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية والموضوعية، وإجابهم حول المهارة وبذل العناية المهنية اللازمة، والتزام المراجعين الداخليين بمعيار متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة، وأن إدارة المراجعة الداخلية بالشركة تقوم بتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية وبما يتماشى مع أهداف الشركة قد جاءت بدرجة موافقة عند مستوى معنوية أقل من (5%)، وعليه تم قبول جميع فرضيات الدارسة.

جدول (6) تحليل إجابات فقرات الاستبيان الخاصة بفرضيات الدراسة (H_{1-6}, $H_{1-6,}$)

ر.م	الفقرة	P-value	القرار بالنسبة H1
•	**تقييم وتطوير إدارة المخاطر:**		
1	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من ملاءمة الأهداف والسياسات الموضوعة من قبل مجلس الإدارة وتحديد مدى تحقيق هذه الأهداف والسياسات وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها.	0.521	عدم قبول
2	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من أن النواحي الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.	0.001	قبول
3	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول.	0.020	قبول
4	يتأكد المراجع الداخلي من وجود ومطابقة الأصول مع السجلات بالجرد المفاجئ بشكل دوري.	0.012	قبول
5	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من قيام الشركة بوضع معايير ومقاييس كافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف والأغراض قد تم تحقيقها.	0.001	قبول
6	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بوضع نظم لإجراءات إدارة المخاطر في الشركة لتطبيق مبادئ الحوكمة بها على نحو سليم.	0.002	قبول
7	يتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناء على دراسة للمخاطر التي تواجه الشركة.	0.000	قبول
8	يستعان في وضع نظم لدراسة المخاطر بآراء مجلس الإدارة ومديري الشركة ويتم تحديث ومتابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري من إدارة المراجعة.	0.001	قبول
9	تستند خطة نشاط المراجعة الداخلية على تقييم المخاطر مرة كل سنة على الأقل، ويتولى نشاط المراجعة الداخلية مراقبة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالشركة.	.066	عدم قبول
10	يشتمل نشاط المراجعة الداخلية تحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.	0.001	قبول
11	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بوضع نظم لإجراءات إدارة المخاطر في الشركة لتطبيق مبادئ الحوكمة بها على نحو سليم.	0.001	قبول
•	**توصيل النتائج:**		
1	يقوم المراجعون الداخليون بتناقل نتائج المراجعة متضمنة أهداف والنتائج والتوصيات المهمة.	0.003	قبول
2	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بوضع بعض القيود على توزيع نتائج المراجعة لجهات خارجية.	0.011	قبول
3	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بإيصال نتائج عملية المراجعة إلى الجهات المناسبة.	0.001	قبول
4	يقدم المراجع الداخلي تقرير ربع سنوي إلى مجلس الإدارة عن مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة.	0.000	قبول

من خلال تحليل إجابات أفراد العينة حول هذا عبارات المحور السادس والتي كانت معظمها بالموافقة، وبالتالي يمكن استنتاج أن المراجعة الداخلية تعمل على تطوير إدارة المخاطر بما يعمل على تدنية المخاطر التي تتعرض لها الشركة وهذا يعني قبول الفرضية الفرعية السادسة، وأما بخصوص النتائج المتعلقة بالمحور السابع للاستبيان فتشير النتائج إلى أن آراء المبحوثين في جميع فقرات المحور كانت إيجابية حيث أنه لكل فقرة مستوى دلالة أقل من (0.05)، بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يتفقون على أن إدارة المراجعة بالشركة تقوم بتوصيل نتائج المراجعة للمستخدمين وذوي العلاقة، مما يعني قبول الفرضية الفرعية السابعة.

واستناداً على نتائج اختبار الفرضيات الفرعية تقبل الفرضية الرئيسية التي تنص على (تطبق إدارة المراجعة الداخلية بالشركة الليبية للحديد والصلب بصورة جيدة المعايير الدولية الحديثة للمراجعة الداخلية مما يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة).

11- الخلاصة والتوصيات:

يستطيع الباحث من خلال نتائج الدراسة العملية ومقارنتها مع ما تم استعراضه في الدراسة النظرية التي تناولت معايير التدقيق الداخلي، ومبادئ حوكمة الشركات، القول بأن المراجعة الداخلية بالشركة الليبية للحديد والصلب تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال التزامها وبصورة جيدة بتطبيق معايير المراجعة الداخلية مع بعض القصور في تطبيق بعض بنود متطلبات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وفيما يلي استعراض للنتائج التي تم الوصول إليها:

- أن المراجعة الداخلية تعتبر أحد أهم مكونات عناصر تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات.
- أهمية دراسة وتطوير المعايير بصورة مستمرة تدعيمًا لقواعد ومبادئ الحوكمة.
- لا توجد إدارة مختصة لإدارة المخاطر بالشركة ويعتمد في ذلك على تقارير إدارة المراجعة والتقارير الدورية الأخرى الصادرة عن قطاعي الإنتاج والشؤون التجارية والمالية.
- لا توجد لجنة مراجعة ويستعاض عنها بهيئة المراقبة بمجلس الإدارة.
- يوجد اتصال مباشر بين المراجع الداخلي والجهات الخارجية التي يتم مراجعة أعمالها.
- لا يتأكد مدير إدارة المراجعة الداخلية من أنّ موظفيه لا يدققون أعمال قام بها أقرباء لهم.
- لم يتم تجديد خطة العمل السنوية لإدارة المراجعة والمعتمدة من الإدارة العليا.
- يتم قبول موظفين حديثي التخرج للعمل بإدارة المراجعة الداخلية.
- لا يوجد لدى المراجعين الداخليين إلمام كافٍ وبشكل دقيق بمعايير المراجعة الداخلية، وبالتالي عدم الحرص على متابعة التطورات الحاصلة عليها.
- لا تخضع نتائج أعمال إدارة المراجعة الداخلية للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري.

واستناداً على ما سبق فإن الباحث يقدم التوصيات التالية:

- العمل على تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال إتاحة الفرصة لهم لحضور الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة.
- العمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لمعايير المراجعة الداخلية، للالتزام بمبادئ وقواعد الحوكمة والتعليمات الصادرة عنها.
- العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة، وإصدار النشرات والتعليمات التي تعكس دور وأهمية الحوكمة، والالتزام بقواعدها ومبادئها.
- عدم السماح بالاتصال المباشر بين المراجع الداخلي والجهات الخارجية التي يتم مراجعة أعمالها لتجنب التأثير على استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي.
- استحداث إدارة تختص بإدارة المخاطر للمساهمة في تفعيل حوكمة الشركات.
- وضع خطة عمل واضحة من قبل مدير إدارة المراجعة الداخلية بالشركة تجدد سنويا وتعرض على مجلس الإدارة وتعتمد من الرئيس.
- زيادة التعاون بين هيئة المراقبة بمجلس الإدارة وإدارة المراجعة بالشركة للمساهمة بشكل أكبر في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.
- ضرورة الاعتماد على العناصر من ذوي الخبرة في المجالات المختلفة للعمل بإدارة المراجعة الداخلية بالشركة.
- وضع ميزة تشجع العاملين بالشركة من ذوي الخبرة على القبول بالعمل بإدارة المراجعة بالشركة كمراجعين داخليين.

قائمة المراجع

1. الجزائري، معروف.(2009) دور نظام حوكمة الشركات في جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقة، الجزائر.
2. الرملي، عبدالله (1994). إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد (8)، العدد (2)
3. السوافيري، فتحي رزق (2002). الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الطبعة (1)، الإسكندرية، مصر.
4. العشماوي، محمد عبدالفتاح. خليل ، عطاء الله وارد (2008). الحوكمة المؤسسية مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الطبعة (1)، القاهرة، مصر.
5. العفيفي، عبير (2007). معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
6. العمري، عبد المغني.(2006) مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (2)، العدد (3)
7. بورقبة، شوقي (2009).الحوكمة في المصارف الإسلامية، ورقة عمل بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
8. حمّاد، طارق عبد العال (2008). حوكمة الشركات: شركات قطّاع عام وخاص ومصارف- المفاهيم-المبادئ- التجارب-المتطلّبات، الدار الجامعيّة، الطبعة (2)، القاهرة، مصر.
9. سليمان، محمد مصطفى (2009). دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة(1)، القاهرة، مصر
10. عبدالنور، بن داود (2015). دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر.
11. عمر، وصفي عقيلي (2001). المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، دار وائل للنشر، الطبعة (1)، عمان، الأردن.
12. عيسى، سمير (2008). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (1)، المجلد (45)
13. محمد، حميدة محمد (2009). الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين حوكمة الشركات رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، القاهرة.
14. ميخائيل، أشرف حنا (2005). التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول، القاهرة، مصر.
15. (www.OECD.org)
16. http://www.IIA.org.au
17. http://www.adccg.ae/Arabic
18. http://www.ifc.org