

التكامل المهني بين الآليات الداخلية للحوكمة
في ظل الإصدارات المهنية الحديثة
محمد سعيد إمام علي الحماقى

المخلص:

يهدف البحث إلى إظهار التكامل المهني بين الآليات الداخلية للحوكمة وإستخلاصها، مما إقترحته الإصدارات المهنية والدراسات السابقة، وأعتمد البحث علي المنهج العلمي المعاصر الذي يجمع بين المنهج الإستقرائي والإستنباطي للقيام بنوعين من الدراسات هما الدراسة النظرية، والتي تمت من تحليل ما ورد بالفكر المحاسبي عن موضوع الدراسة، والدراسة التحليلية، والتي تمت من خلال قائمة إستبيان وتم الأعتقاد عليها في الحصول علي البيانات اللازمة لإجرائها. وتوصل البحث إلى أن التكامل المهني بين الآليات الداخلية للحوكمة فما يعرف بنموذج خطوط الدفاع الثلاثة والذي يتوقف على مسئولية الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن عملية إدارة المخاطر ثم وضع نظام الرقابة الداخلية ومن ثم قيام المراجعة الداخلية بتقديم تأكيدات حول كفاية وفعالية عمليات إدارة المخاطر. واعتماداً علي النتيجة السابقة أوصي البحث بأهمية إيجاد إطار عام لتطوير فعالية دور المراجعة الداخلية في خلق القيمة وأن وضع المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة.

Abstract -:

The research aims to Demonstrate the professional complementarity between the internal mechanisms of governance and extract them, which was suggested by professional publications and previous studies, and the research relied on the contemporary scientific method that combines the inductive and deductive approach to carry out two types of studies, the

theoretical study, which was done from the analysis of what was mentioned in the accounting thought On the subject of the study and the field study, which was done through a questionnaire list and was relied upon to obtain the data necessary to conduct it.

The research found that The professional integration between the internal mechanisms of governance, what is known as the Three Lines of Defense model, which depends on the responsibility of the higher management and the Board of Directors for the risk management process, then the development of the internal control system, and then the internal audit provides assurances about the adequacy and effectiveness of risk management processes, and depending on the previous result, the researcher recommended The importance of creating a general framework for developing the effectiveness of the role of internal audit in creating value and placing internal auditing as a value-adding activity.

الكلمات الدالة : الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية القائمة على تقييم المخاطر، المراجعة المستمرة، خطوط الدفاع الثلاثة.

مقدمة

في ظل إتساع مفهوم إقتصاد السوق الحرة عالمياً وإتساع نطاق الشركات الخاصة وتزايد أعداد المستثمرين وفي ظل الأزمات المالية هي إفتقار إدارتها^(١) إلى الممارسة السليمة للرقابة والأشراف ونقص الخبرة والمهارة أى عدم كفاءة الإدارة أو ناتجة عن الغش والخداع أو سوء استخدام السلطة مما يستلزم إستحداث أنظمة إدارية

جديدة لمنع حدوث مثل تلك الأزمات وإستجابة لذلك تتحرك المنشآت لتطوير هياكلها واعدة هندسة عملياتها وتحسين أساليب إدارة المخاطر لديها لإضفاء المزيد من المعلومات الملائمة والموثوقة اللازمة لتحقيق أهدافها^(٧) من خلال تطبيق المفاهيم الحديثة للرقابة الداخلية بحيث ترتبط أهداف الرقابة الداخلية وفق إدارة المخاطر بأهداف الوحدة الاقتصادية لتشمل الأهداف (الإستراتيجية والتشغيلية و التقريرية والإلتزام بالتعليمات والقوانين). إلى جانب تحديد وقياس المخاطر المحيطة بكل هدف منها وإجراءات الإدارة للحد من هذه المخاطر، وتفعيل التحسين المستمر لتلك الأهداف، ومن ثم تحديد الفرص والإستفادة منها والإستعداد لمواجهة المخاطر المحيطة بها. وتعد المراجعة الداخلية المركزة على المخاطر بمثابة مقاربة نظامية حديثة وفعالة للمراجعة تهدف إلى التركيز على المخاطر التي قد تحول دون تحقيق تلك الأهداف.

أولاً : مشكلة البحث

كانت المراجعة الداخلية التقليدية مصممة لحماية أصول المنشأة وإنتاج المعلومات المحاسبية التي يمكن الإعتماد عليها لأغراض صنع القرار وحيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون إستثناء وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية لذلك يمكن القول بأن نطاق المراجعة الداخلية لا يقتصر على فحص وتقييم نظم الرقابة الموضوعة لتحقيق الكفاية والفعالية في بلوغ الأهداف بل أصبح يتسع ليشمل أيضاً تقييم الأهداف نفسها وما دونها من خطوات فأصبحت نشاط مستقل وموضوعي يقوم بأداء أعمال المراجعة و تقديم الإستشارات بغرض إضافة قيمة وتحسين العمليات , ومساعدة المنظمات علي تحقيق أهدافها وتأكيد إستدامتها من خلال إتجاه تنظيمي قوي يقوم بتقييم المخاطر ، و نظام الرقابة الداخلية ، وإجراءات حوكمة الشركات.

ومن ثم يمكن بلورة مشكلة الدراسة في ضوء التساؤلات التالية:

✓ ماهية الإطار العام لإدارة المخاطر وفق نموذج COSO-ERM؟

✓ ماهو الدور الفعال للمراجعة الداخلية كأداة من الأدوات الرقابية وأحد آليات الحوكمة؟

✓ ما تأثير دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ERM؟

✓ خطوات المراجعة الداخلية على أساس المخاطر وأهم وظائفها المتمثلة في المراجعة المستمرة؟

✓ ماهي العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر فيما يعرف بخطوط الدفاع الثلاثة وأثر ذلك في إضافة قيمة للمنشأة وتأكيد إستدامتها وإستمراريتها؟

ثانياً : أهمية البحث

ترجع أهمية القيام بهذه الدراسة من الناحية العملية والعلمية إلى الاعتبارات التالية:
الأهمية العلمية:

تكتسب الدراسة أهميتها العلمية من أنها تعد إمتداد للجهود البحثية التي بحثت في العلاقة ما بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية على أساس المخاطر ERM ، ودورها المتكامل مع إدارة المخاطر بإعتبارها من القضايا الهامة التي تشغل الفكر المحاسبي الحديث منذ بدايات القرن العشرين. وذلك من خلال إضافة دراسة تحليلية للتكامل بين الأطر الرقابية البديلة وإدارة المخاطر في ظل تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

الأهمية العملية:

تكتسب الدراسة أهميتها العملية من واقع دورها في إبراز أهمية تبنى وتطبيق المراجعة المستمرة من جانب إدارات المراجعة الداخلية، مما يساعد المنشآت في مواجهة الخسائر والإنهيارات المؤسسية والمالية نتيجة عدم تطبيقها لدور المراجع الداخلي الحديث، وبالتالي إضافة قيمة للمنشأة من خلال هذا الدور ومدى تأثير فاعلية

المراجعة الداخلية على أساس المخاطر وكذلك تسليط الضوء على وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث وما له من أثر على جودة القوائم المالية ومن ثم إضافة قيمة للمنشأة وتأكيد إستدامتها وإستمراريتها.

ثالثاً : أهداف البحث

يتمثل الهدف العام للدراسة في محاولة إيضاح التكامل المهني الحديث ما بين آليات الحوكمة وما إستحدثته الدراسات فيما يعرف بخطوط الدفاع الثلاثة The Three Lines of Defense Model المتمثل في الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل تطور حوكمة الشركات والإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية من خلال تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وآثره في تحقيق إستراتيجيات منظمات الأعمال. ومن خلال هذا الهدف يمكن إستنباط مجموعة من الأهداف الفرعية والتي تتمثل في:

- ١- بيان أثر أهمية المراجعة الداخلية كأحد الأدوات الرقابية الداخلية في منشآت الأعمال.
- ٢- بيان دور إدارة المخاطر في وضع نظام رقابة داخلية يكفل مراقبة المخاطر.
- ٣- بيان أثر فاعلية المراجعة المستمرة من خلال المراجعة الداخلية على أساس المخاطر.
- ٤- إبراز العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر وأثر ذلك في إضافة قيمة للمنشأة وتحقيق إستدامتها وإستمراريتها.

رابعاً : فروض البحث

إنطلاقاً من مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها ومن خلال عرض الجهود البحثية السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة يمكن إستنتاج وإختبار الفروض التالية:-

- ١- هناك أهمية نسبية للآليات الداخلية للحوكمة في ظل تطور كلاً منها لتحقيق أهداف الحوكمة.
- ٢- هناك علاقة طردية مابين فاعلية المراجعة الداخلية وما إذا كانت قائمة على أساس المخاطر في ظل الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية.
- ٣- هناك علاقة إيجابية للتكامل مابين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر فيما يعرف بخطوط الدفاع الثلاث مما له أثر في تحقيق إستراتيجيات منظمات الأعمال في ظل تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

خامساً : منهج البحث

سوف تجمع الدراسة بين عدة مناهج بحثية، ويسعى الباحث لتحقيق التكامل بين المناهج البحثية وتتمثل في

أ- المنهج الإستقرائي:

حيث يتم إستقراء البحوث والدراسات والندوات والمؤتمرات والتجارب الدولية والمحلية التي تناولت الأساليب الخاصة بالرقابة على منشآت الأعمال وأثر تفعيل المراجعة الداخلية القائمة على المخاطر لتحسين كفاءة عملية المراجعة الداخلية وفعاليتها، وذلك لتكوين الإطار الفكرى والفلسفى للدراسة.

ب- منهج تحليل المحتوى:

حيث يتم تحليل الآراء، الأفكار، العلاقات والجوانب العلمية والعملية المختلفة التي أحتوت عليها مكونات الإطار النظرى لموضوع الدراسة.

ج- المنهج الإستنباطى :

وذلك بهدف إستنباط المتغيرات والأبعاد والتأثيرات المرتبطة بأثر تكامل الأدوات الرقابية الداخلية في ظل الاتجاهات الحديثة للممارسة المهنية على تحقيق

إستراتيجيات منظمات الأعمال.

سادساً: تقسيمات البحث:

القسم الأول :-الإطار النظري للبحث.

القسم الثاني :-الدراسة الميدانية .

القسم الثالث :-النتائج والتوصيات .

القسم الأول : الإطار النظري للبحث

تمهيد:

بالنظر إلى الحقيقة التي تقول أن بيئة الأعمال فى العالم تتغير بسرعة^(٣) وخاصة الابتكارات التكنولوجية الجديدة مثل التعاملات الإلكترونية بين الشركات أو الأنظمة وهذا يزيد من التعقيدات فى بيئة الأعمال ومن ثم ظهور مخاطر جديدة تلوح فى الأفق وهذا يشكل تحدياً كبيراً للمراجعين الداخليين لمواكبة الابتكارات الجديدة والمهارات اللازمة لضمان تقديم خدمات توكيد فعالة لصالح أصحاب المصلحة وتقديم توصيات ذات قيمة مضافة لتعزيز كفاءة العمليات مع توفير بيئة رقابية أفضل تصب فى مصلحة المؤسسة. فضلاً عن أنها تساعد الوحدة الاقتصادية فى تحقيق أهدافها من خلال اعتماد منهج نظامى ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة على عمليات الحوكمة. فإدارة المخاطر هى أسلوب منظم لتحديد وقياس ومراقبة المخاطر، أما الرقابة الداخلية تتكون من الإجراءات التي تستخدمها منظمات الأعمال فى مراقبة المخاطر قبل وبعد العمليات، أما المراجعة الداخلية فهى تعتنى بتقييم منظم لعمليات الوحدة الاقتصادية وتقاريرها المالية.

لذا ظهر ما يعرف بنموذج خطوط الدفاع الثلاثة حيث تتمثل مسؤولية الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن عملية إدارة المخاطر^(٤) Risk Management حيث

تحقيق أهداف المنشأة يتطلب وجود تأكيد من وجود عمليات قائمة على إدارة المخاطر تؤدي وظائفها على النحو المطلوب وذلك من خلال الدور الإشرافي لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة Oversight Role للتأكد من كفاءتها وفعاليتها ثم تقوم الإدارة العليا بوضع نظام الرقابة الداخلية الذي يكفل مراقبة المخاطر قبل وبعد العمليات بكفاءة وفاعلية وإنطلاقاً من الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية فإنها تقدم المساعدة للإدارة العليا ومجلس الإدارة من خلال تحديد وتقييم والمساعدة في تنفيذ مناهج إدارة المخاطر وضوابط رقابية لكشف المخاطر وتقديم تأكيدات حول كفاية وفعالية عمليات إدارة المخاطر.

على الرغم من أن إطار عمل COSO ERM⁽⁵⁾ يساعد منظمات الأعمال في تحقيق أهدافها وتحسين أدائها عند تطبيقه بطريقة صحيحة، إلا أنه يُعد أيضاً وسيلة تمكن المراجعين الداخليين من الوفاء بمعايير جمعية المراجعين الداخليين وقيادة التغيير الإيجابي داخل منظمات الأعمال.

وعندما نتطرق إلى معايير جمعية المراجعين الداخليين، نجد أن تقييم أعمال الرقابة الداخلية باستخدام إطار عمل COSO يساعد في الأساس في تناول معيارين قد يصعب تحقيقهما:

* معيار ٢١٠٠ - طبيعة العمل:

ترتبط بتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة (عن طريق بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة وعنصر المعلومات والاتصالات في المقام الأول).

* معيار ٢٤٥٠ - الآراء العامة:

دعم الآراء العامة المتعلقة بالرقابة الداخلية بمعلومات كافية وموثقة ومفيدة وذات صلة (عن طريق عنصر أنشطة المراقبة في المقام الأول).

وبالمثل، يمكن عن طريق تطوير إطار عمل للرقابة على مستوى عالمي أن يحصل المراجعين الداخليين على معارف محدثة ويستخدمونها في توعية الإدارة

والعمل معها على تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. حتى على مستوى الشركات الخاصة.

ماذا يعنى COSO-ERM للمراجعة الداخلية والتكامل بينهم في ظل التطورات الدولية :

كانت هناك إهتمامات جديدة^(٦) بالرقابة الداخلية ويمثل التقرير COSO علامة فارقة في تطور الرقابة الداخلية. وكانت ردود فعل مجتمع الأعمال ومهنة المحاسبة لتقرير COSO إيجابي في الكثير من منظمات الأعمال على صعيد واسع في مختلف المناطق والبلدان حول العالم . حيث ساعد تقرير COSO منظمات الأعمال لفهم وتقدير أفضل لقيمة وأهمية الرقابة الداخلية. حيث إدى النموذج إلى توسيع عناصر ومكونات الرقابة الداخلية، وتوفير مبادئ توجيهية لوضع معايير على أساسها يمكن لجميع الكيانات تقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية. وينطوي تقرير COSO على آثار كبيرة بالنسبة لمهام المراجعة الداخلية للمنظمات مما سيكون له أثر إيجابي كبير وإعتراف أفضل بدور إستباقي من المراجعين الداخليين.

ويوضح إطار COSO تعريف^(٧) ومعايير لتقييم الرقابة الداخلية, كما يوضح كيفية تقديم التقارير إلى الأطراف الخارجية بشأن أهداف التقارير المالية للرقابة الداخلية الذي يعرض مبادئ توجيهية جديدة لرفع تقارير عنية حول فعالية وكفاية أنظمة الرقابة الداخلية. وكذلك أدوات التقييم التي توفر إرشادات لتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية.

ويمكن تطبيق المراجعة الداخلية على أساس المخاطر من خلال ثلاث نقاط وهي^(٨):

- ١- قبل الحدث _____ إجراءات رقابية مانعة.
- ٢- خلال الحدث _____ إجراءات رقابية كاشفة.
- ٣- بعد الحدث _____ إجراءات رقابية تصحيحية.

حيث أن الخطر الذى يودى بطبيعة الحال إلى عدم تحقيق الأهداف وبالتالي إلى حدوث الخسارة ينتج عن :

- تهديد + عدم قدرة على المنع — يودى لحدوث الخطر.
- حدوث الخطر + عدم قدرة على الإكتشاف — يودى لتعطل النشاط.
- تعطل النشاط + عدم القدرة على الإجراءات التصحيحية — يودى إلى الخسارة حتماً.

* الأهمية المتزايدة للمراجعة المستمر على أساس المخاطر:

على مدار سنوات^(٩)، ظل خبراء الإدارة يؤكدون على السمات الأساسية التالية للمؤسسات المستقبلية، وذلك من أجل تعزيز الحوكمة وتحسين الأداء المؤسسي من خلال إجراء تغييرات على الثقافة المؤسسية والهياكل التنظيمية والعمليات تتمثل فى :

- هياكل تنظيمية مسطحة تخلو من الإجراءات الإدارية المعقدة.
- بيئات عمل منفتحة ونشيطة وتتسم بالمرونة والاستجابة للبيئة.
- هياكل تنظيمية لا مركزية تقوم على المشاركة والتوزيع فى صناعة القرار.
- تقوم وظيفة كل من الأداء المؤسسي والحوكمة على الأعمدة الأربعة التالية:
- قياس وإدارة المخاطر المتعلقة بنزاهة المعلومات.
- تحقيق الكفاءة التشغيلية.
- السعي إلى تحسين العمليات.
- توظيف أساليب تحليل الأعمال الذكي فى صناعة القرارات الإستراتيجية.

إذا كان سعي منظمات الأعمال إلى تعزيز الأعمدة الأربعة التي تدعم الأداء المؤسسي والحوكمة حقيقياً سواء بصورة إستباقية أو كرد فعل، فإن إدارات المراجعة الداخلية تحتاج إلى تطوير أعمالها وأساليبها من أجل تحقيق مهمتها الأساسية. حيث أن

المهمة الأساسية لأي إدارة مراجعة داخلية سواء كانت كبيرة أو صغيرة (كما يوضح معهد المدققين الداخليين)، هي تقديم التأكيدات المستقلة والموضوعية والخدمات الاستشارية التي تهدف إلى إضافة قيمة وتحسين العمليات ومساعدة الشركة في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق منهجية منضبطة في تقييم كفاية الضوابط وتحسين كفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية (GRC) لتقديم تأكيد موضوعي بأن معظم مخاطر الأعمال قد تم إدارتها بفعالية. بعبارة أخرى، إن نشاط المراجعة الداخلية^(١٠) لا يهدف إلى مراجعة عمليات الحوكمة والمخاطر والامتثال لأجل ذاتها، وإنما لمساعدة الشركة على تحقيق أهدافها! ولتحقيق هذه المهمة الأساسية.

فى هذه الأيام التي تتغير خلالها المخاطر على نحو سريع، فإن على المراجعة الداخلية أن تكون قادرة على مواكبة السرعة التي تتقدم وتتطور بها منظمات الأعمال. فخلال العقد التالي، فإنه من المتوقع تضائل قيمة منهجية المراجعة القائمة على فحص وتقييم الضوابط الرقابية والتي سيطرت على المراجعة الداخلية، وسوف توفر المراجعة الداخلية لعملائه: مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية تأكيداً متواصلًا بأن تلك المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف تخضع لعمليات الحوكمة وإدارة مخاطر والرقابة الملائمة والفعالة. إن تقديم هذا التأكيد المتواصل يحتاج بشكل رئيسي إلى تقييم وفحص مستمر للمخاطر والضوابط الرقابية. حيث سيقبل الاعتماد على تنفيذ مهام المراجعة التقليدية ويزداد الاعتماد بشكل أكبر على منهجيات المراجعة المستمرة. المراجعة المستمرة أو التأكيد المستمر – والذي تم تعريفه من قبل معهد المراجعين الداخليين^(١١) تعريفًا بسيطًا؛ هو أي طريقة يتبعها المراجعين لأداء أنشطة متعلقة بالمراجعة بصفة أكثر استمرارية أو متواصلة. بينما^(١٢) هناك طريقة مفصلة لتخطيط وتنفيذ المراجعة المستمرة، تشمل المراجعة المستمرة على العنصرين الرئيسيين التاليين:

(أ) التأكيد المستمر للمخاطر – تقديم تأكيداً مستمراً بأن الشركة تتعامل مع كافة المخاطر الرئيسية التي تواجهها حالياً والمخاطر الناشئة بما في ذلك مخاطر الاحتيال ومستوياتها.

(ب) التأكيد المستمر للضوابط الرقابية– تقديم تأكيداً مستمراً بأن كافة الضوابط الرقابية المصممة للتعامل مع المخاطر الرئيسية الحالية والناشئة (الضوابط الرئيسية)، بما في ذلك الضوابط التي تتعامل مع مخاطر الاحتيال، تم وضعها وتأسيسها وتعمل بالطريقة المناسبة كما حُطّط لها.

فالمراجعة المستمرة^(١٣) هي أساليب تستخدم من خلال الإدارة وتمكن المراجع من تقييم كفاءة عمليات المتابعة التي تقوم بها الإدارة، وتحديد وتقييم أماكن الخطر.

والمراجعة الداخلية المستمرة^(١٤) أداة في يد الإدارة تساعد على تفعيل المتابعة المستمرة بهدف حماية الأصول ودقة البيانات وإمكانية الإعتماد على القوائم المالية بالإضافة إلى أنها أداة تمكن المراجع الداخلي من التجميع المستمر للمعلومات عن العمليات.

المراجعة المستمرة هي الطريق نحو التقدم، بل وإنما قد تكون ضمن أحدث التطورات في مهنة المراجعة الداخلية اليوم، فمن المتوقع أن يصبح قريباً أحد أهم الوسائل التي تبقى بها مهنة المراجعة الداخلية وثيقة الصلة بمنظمات الأعمال في المستقبل.

العلاقة بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية :

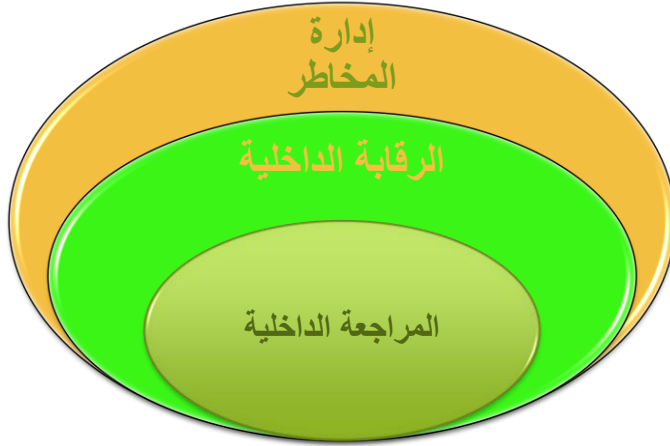
أكدت العديد من الدراسات على ضرورة تطوير الدور التقليدي للمراجعة الداخلية وأهمية الاتجاه نحو التركيز على إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها كما أكدت هذه الدراسات على أهمية الدور الجديد والهام للمراجعة الداخلية في تحسين فعالية إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة وأضافت هذه الدراسات أن دور المراجعة الداخلية إتسع ليشمل الخدمات الإستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم .

تعد إدارة المخاطر^(١٥) أسلوباً منتظماً لتحديد وقياس ومراقبة المخاطر.

أما الرقابة الداخلية تتكون من الإجراءات التي تستخدمها منظمات الأعمال في مراقبة المخاطر قبل وبعد العمليات.

أما المراجعة الداخلية فهي تعني بتقييم منتظم لعمليات الوحدة الاقتصادية وتقاريرها المالية.

وتمثل هذه العلاقة ما يعرف بنموذج خطوط الدفاع الثلاثة



المصدر: (IFAC, 2012b, 10) (١٦)

١ - العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر:

لقد تحولت المراجعة الداخلية من الدور التقليدي (المراجعة المالي) إلى دور المراجعة الإدارية ثم منه إلى التركيز على إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية متمثلة في مراجعة إدارة المخاطر لمساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها، ويقع ضمن مسؤولية المراجعة الداخلية عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية الأمر الذي يتطلب منح الصلاحيات اللازمة لإعداد المنهج و إختيار آلية التقييم لضمان المستوى الكافي من الإستقلالية

وإجراء تقييم فعال وموضوعي لعمليات الوحدة الاقتصادية فالعلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر مترابطة ومتفاعلة في هذا المجال ويكمل كل منهما الآخر.

وفيما يلي أوجه الترابط فيما بينها والتي تتمثل في خطوات المراجعة الداخلية:

١-١- مرحلة تخطيط عملية المراجعة :

يعتبر جمع المعلومات هو الخطوة الأولى في عملية التخطيط وذلك من خلال المقابلات والدراسات والإستفسارات بالإضافة الى دليل المخاطر والذي يشكل هيكل عام للمخاطر المتعارف عليها حيث يقوم بتحديد العمليات التي تتعرض للمخاطر وهو تحديد أولي للمخاطر المقبولة من خلال تقييمها، وتأتي الخطوة التالية وهي تعديل الخطة بناء على الحاجة التي تهدف إليها الوحدة الاقتصادية لأن الغرض الأساسي من مرحلة التخطيط ليس معرفة كيفية إعداد خطة فعالة بل معرفة كيفية بناء خطط على أساس المخاطر.

١-٢- مرحلة التنفيذ^(١٧) :

تهتم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التنفيذ بإختبار مدى إلتزام إدارة المنشأة بالضوابط الداخلية والخطط الموضوعية، ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية بكفاءة وفعالية، وقدرتها على تقليل وتجنب المخاطر، وبناء على هذه الحالة يتم وضع التوصيات اللازمة من قبل المراجعة الداخلية لزيادة فاعلية الضوابط الداخلية الموضوعية. وأهم خطوة في هذه المرحلة هي كتابة الملاحظة في أوراق العمل : حيث يقوم المراجع الداخلي بتدوين الحقائق في أوراق العمل وكذلك المعلومات المتعلقة بالمخاطر حيث يتم وضع توصيات تتعلق بشكل خاص بمعالجة خطر معين مثل عدم الإمتثال للوائح الداخلية. وكذلك أي حقيقة أخرى تتعلق بهذه العمليات تم العمل على وضع التوصيات المناسبة بشأنها لمعالجة المخاطر.

١-٣- كتابة التقرير :

بعد أن يدون المراجع ملاحظاته و استنتاجاته في أوراق العمل، يتم الإفصاح في تقريره عن المخاطر ويتم إبلاغ مجلس الإدارة والإدارة العليا بذلك، وعلى الإدارة

إصدار تعليمات إلى إدارة المخاطر بشأنها لكي تقوم الأخيرة بإجراء تقييم، وتوضيح ، والإفصاح عنها للإدارة حول احتمال التعرض للخسارة ووضع الحلول حول كيفية تفاديها أو التقليل من آثارها .

٤-١- المتابعة:

يتم في هذه المرحلة متابعة الملاحظات والتوصيات الواردة في تقرير المراجع حيث يتم متابعة وتقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية عن طريق الإختبار والتقييم على أساس المخاطر بالتنسيق مع الإدارة التنفيذية، بهدف السيطرة على المخاطر الهامة وادارتها بكفاءة.

وقد بين معهد المراجعين الداخليين الأمريكي^(١٨) الدور الرئيسي لنشاط المراجعة الداخلية فيما يتعلق بإدارة المخاطر من خلال تقديم خدمات تأكيدية موضوعية للإدارة العليا ومجلس الإدارة حول فعالية عملية إدارة المخاطر، من حيث: تقديم تأكيد موضوعي بأن مخاطر العمل الرئيسية تدار بشكل ملائم وصحيح. تقديم تأكيد بأن إطار إدارة المخاطر والرقابة الداخلية يعمل بكفاءة وفعالية. كما حدد المعهد الاجراءات الرئيسية والوقائية التي يمكن للمراجع الداخلي أن يمارسها في إدارة المخاطر وكذلك الإجراءات التي يجب أن يتجنبها وليست من إختصاصه وتؤثر على استقلاليتها وموضوعيته.

إن الحصول على القيمة المضافة التي تقدمها المراجعة الداخلية يتمثل بدور الممارسات الحديثة الواجب القيام بها لإدارة المخاطر، ولأن هذا الدور قد يشكل خطراً على الاستقلالية والموضوعية.

لذا فقد قام معهد المراجعين الداخليين سنة ٢٠٠٤ ومن ثم تطوروا ٢٠١٧^(١٩) بتوضيح هذه الممارسات للحفاظ على الموضوعية والاستقلالية المطلوبة وفقاً للمعايير المهنية مع توفير الضمانات والخدمات الإستشارية ونظراً لأهمية الإرشادات المقدمة من (IIA) فقد حدد هذه الممارسات من خلال (١٨) عنصراً مقسمة إلى ثلاث مجالات تتمثل في الآتي:

أ- أدوار المراجعة الداخلية الأساسية فيما يتعلق ب-ERM:

هى أدوار تضمن أن وظيفة المراجعة الداخلية المحددة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وهى جزء من الهدف الأوسع نطاقاً الذى يرتبط بتوفير ضمان كفاءة نظام إدارة مخاطر المشروع وهى :

* إعطاء ضمانات بشأن سير عمليات إدارة المخاطر.

* إعطاء ضمانات بشأن صحة تقييم المخاطر.

* تقييم عمليات إدارة المخاطر.

* تقييم عملية الإبلاغ عن المخاطر الرئيسية.

* مراجعة عمليات إدارة المخاطر الرئيسية.

ب- أدوار المراجعة الداخلية المشروعة فى إدارة المخاطر مع ضمانات الإستقلالية والموضوعية:

ويتم فيها تقديم الضمانات بحيث تتم المحافظة على الإستقلالية والموضوعية بالإضافة إلى الخدمات الإستشارية للمراجعة الداخلية التى يجب أن تؤثر فى تحسين عملية إدارة المخاطر وإدارة المشاريع وعمليات الرقابة, وأسهمها فى رفع مستوى الوعي للمخاطر والرقابة من خلال نقل المعلومات داخل المشروع, بالإضافة إلى إعداد تقارير تخص ضمان كفاءة إدارة المخاطر من خلال تشكيل قاعدة بيانات تتعلق بالمخاطر, وتعد قواعد البيانات وتقارير المراجعة الداخلية أداة إتصال هامة, ويوجد العديد من الأنشطة التى تقوم بها المراجعة الداخلية بهدف تحسين عملية إدارة المخاطر (IIA, 2009) وأهمها:

* المساعدة فى تحديد وتقييم إدارة المخاطر.

* تدريب الإدارة فى الإستجابة للمخاطر.

* تنسيق عمليات إدارة المخاطر.

* تعزيز الإبلاغ عن المخاطر.

* الحفاظ على الإطار العام لإدارة المخاطر وتطويره.

* دعم تكوين نظام إدارة المخاطر.

* تطوير إستراتيجية إدارة المخاطر.

ج- أدوار المراجعة الداخلية التي ينبغي تجنبها:

وهي الأنشطة التي تثير تهديدات لإستقلال المراجعة وموضوعيتها، وما إذا كان يحتمل تحسين إدارة المخاطر والرقابة عليها، وتكون هذه الأدوار هي من مسؤولية الإدارة، وعلى المراجعين الداخليين تجنب المهام التي تعرضه لخطر الإستقلال والحيادية، لذا يجب على المراجع الداخلي أن يوفر دعم كبير لعمليات ERM من خلال توفير الخدمات الإستشارية فقط، فليس من مسؤولياته تنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية وإتخاذ قرارات نيابة عن الإدارة، لذلك يتوجب عدم قيام المراجعة الداخلية بما يلي :

* تحديد المستوى المقبول للمخاطر Risk Appetite.

* تحديد مجالات عمليات إدارة المخاطر. * إتخاذ قرارات بشأن الإستجابة للمخاطر.

* تنفيذ الإستجابة للمخاطر نيابة عن الإدارة. * المسؤولية عن عمليات إدارة المخاطر.

* تقديم ضمانات إدارية متعلقة بالمخاطر.

٢- علاقة الرقابة الداخلية بإدارة المخاطر :

تعتبر إدارة المخاطر^(٢٠) تطوراً طبيعياً لنموذج الرقابة الداخلية، وتسعى معظم المنظمات إلى التطبيق الكامل لنموذج الرقابة الداخلية والتي تعتبر جزء لا يتجزأ من إدارة المخاطر، ويشمل إطار عمل إدارة المخاطر على الرقابة الداخلية على عدة مجالات أهمها :

- * التوسع في فئات الأهداف، وإشتماله على تقارير أكثر إكتمالاً، ومعلومات غير مالية، ووجود الأهداف الاستراتيجية.
- * توسع عناصر تقييم المخاطر وتقدم مفاهيم مختلفة للمخاطر، مثل مخاطر قابلية التعرض للخسائر، وتحمل المخاطر، والإستجابة للمخاطر.
- * التأكيد على أهمية المديرين المستقلين في الإدارة العليا وتحديد أدوارهم ومسؤولياتهم.

فإدارة المخاطر في المؤسسة والرقابة الداخلية^(٢١) لها أصول متداخلة ومصالح مترابطة. إنها أطر مكملة وغير تنافسية. فتعمل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المؤسسية معاً من خلال العدسة المشتركة للأداء. لديهم نقاط تنسيق مختلفة: فالرقابة الداخلية تقدم تأكيدات على الأهداف المتعلقة بالعمليات والامتثال والتقارير، في حين أن إدارة المخاطر المؤسسية تمنح القادة الثقة في تخطيطهم الإستراتيجي وتخصيص الموارد وإستجابة المخاطر. تتخطى إدارة مخاطر المؤسسات (ERM) تحديد المخاطر الدورية والتحكم على مستوى العملية لتقديم رؤى حاسمة للقرارات ذات المخاطر العالية.

وتعتبر الرقابة الداخلية الفعالة^(٢٢) أمراً أساسياً وأساساً لإدارة المخاطر المؤسسية الناجحة والأداء، ولكن السيطرة الداخلية وحدها لن تقود النتائج الاستراتيجية. ومن ناحية أخرى، فإن إدارة المخاطر المؤسسية التي لا تستند إلى أساس من الرقابة الداخلية الفعالة قد لا تمنع الأداء فحسب، بل تهتم بالمنظمة تجاه

الأخطار. وتشير الأبحاث إلى أن ٨٠٪ من الشركات ذات الأداء الضعيف فقدت طريقها بسبب العثرات الإستراتيجية وليس أخطاء التشغيل أو الامتثال لذلك تم تحديث الإطار العام لـ COSO القائم على المخاطر لدعم إتخاذ القرار الإستراتيجي. ومن بين التغييرات أربعة مخاطر وهي:

١- مخاطر الإستراتيجيات.

٢- إعادة صياغة مخاطر الأداء.

٣- أثر الثقافات والسلوكيات في تنفيذ الإستراتيجيات.

٤- دمج الرقابة الداخلية.

وإستناداً لم سبق فإنه يمكن للمراجعة الداخلية^(٢٣) على أساس الخطر إضافة قيمة للمنشأة عن طريق تقديم تأكيد موضوعي بأن معظم مخاطر الأعمال تم إدارتها بفعالية وتقديم التأكيد بأن إدارة المخاطر وهيكّل الرقابة الداخلية يعملان بفعالية وهما ما يمكن تحقيقهما^(٢٤) عن طريق هذا المدخل وهو ذات الأمر الذي يحقق الانتقال الفعال بدور المراجعة الداخلية من كونها مجرد نشاط رقابي مالي إلي مستوى أوسع يتمثل في تحسين فعالية الإدارة الشاملة للمخاطر بما يحقق من فعالية عملياتها ويحقق قيمة مضافة للمنشأة ولجميع الأطراف أصحاب المصالح.

وتأسيساً على ما سبق فإن الباحث يؤكد على أهمية إيجاد إطار عام لتطوير فعالية دور المراجعة الداخلية في خلق القيمة وأن وضع المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة يتحدد في ضوء عدة عوامل هي:

✓ طبيعة العلاقة بين فريق المراجعة الداخلية وإدارة المنشأة ومدى الدعم والاعتراف من قبل الإدارة العليا لنشاط المراجعة الداخلية.

✓ مدى مساهمة نشاط المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر نشاط المنشأة من خلال وجود إطار تقييمي لإدارة المخاطر بالمنشأة.

✓ مدى قناعة موظفي المنشأة على مختلف مستوياتهم المتعاملين مع نشاط المراجعة الداخلية بدور المراجعة الداخلية في خلق القيمة للمنشأة.

القسم الثاني : الدراسة الميدانية

١ - عينة البحث:

لقد تم اللجوء إلى أسلوب العينة الحتمية من أجل الوفاء بمتطلبات الدراسة وقد روعى فى هذه العينة أن تكون ممثلة للمجتمع محل الدراسة وأن تنطبق عليها المواصفات المطلوبة لأغراض الدراسة وقد تكونت عينة الدراسة لكل فئة من فئات مجتمع الدراسة وفقاً لما يلي :

- بالنسبة للمنشآت الصناعية :

فقد تم تحديد حجم العينة لعدد (١٢٠) شركة، وفى ضوء ذلك قام الباحث بتوزيع العينة على عدد من الشركات الصناعية الموجودة داخل المدن والمناطق الصناعية الكبرى من القطاعات المذكورة سابقاً وهي تمثل ما نسبته ١٨% تقريباً من حجم المجتمع، بالإضافة لتحديد حجم العينة الأصلية والنهائية.

- بالنسبة لمكاتب المراجعة

تم سحب عينة عشوائية بسيطة مكونة من ٤٥ مكتب بحيث تكون مكاتب المراجعة لديها أنشطة إستشارات مهنية تتعلق بتقديم خدمات المراجعة الداخلية أو تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية أو الحوكمة.

جدول رقم (١)

إستجابة عينة الدراسة للإستبيان على مستوى فئات الدراسة

فئات الدراسة	الإستمارات الموزعة	الإستمارات الواردة		الإستمارات المستبعدة		الإستمارات الصحيحة	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الشركات الصناعية	120	112	93%	2	2%	110	98%
مكاتب المراجعة	45	43	96%	3	7%	40	93%
الإجمالى	165	155	94%	5	3%	150	97%

٢ - إختبارات الفروض:

الفرض الأول:

هناك أهمية نسبية للآليات الداخلية للحوكمة في ظل تطور كلاً منها لتحقيق أهداف الحوكمة.

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل الإنحدار التباين لمان ويتني وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (٢) نتائج تحليل التباين لفروض الدراسة

مستوى المعنوية	قيمة مان ويتني	حجم العينة	متوسط الرتب	الوظيفة	البُعد
0.040	1721.500	110	79.85	الشركات الصناعية	الأهمية النسبية للآليات الداخلية للحوكمة في ظل تطور كلاً منها لتحقيق أهداف الحوكمة.
		40	63.54	مكاتب المراجعة	

ويظهر من تحليل الرتب ما يلي:

- مستوى المعنوية للأهمية النسبية للآليات الداخلية للحوكمة في ظل تطور كلاً منها لتحقيق أهداف الحوكمة أقل من ٥% وهذا يدل على إختلاف الوحدات محل الدراسة حسب نتائج الأهمية النسبية للآليات الداخلية للحوكمة في ظل تطور كلاً منها لتحقيق أهداف الحوكمة وذلك لصالح الشركات الصناعية.

الفرض الثاني:

هناك علاقة طردية ما بين فاعلية المراجعة الداخلية وما إذا كانت قائمة على أساس المخاطر في ظل الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية.

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل الإنحدار التباين لمان ويتني وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (٣) نتائج تحليل التباين لفروض الدراسة

مستوى المعنوية	قيمة مان ويتي	حجم العينة	متوسط الرتب	الوظيفة	البُعد
0.501	2048.00	110	74.12	الشركات الصناعية	وجود علاقة طردية مابين فاعلية المراجعة الداخلية وما إذا كانت قائمة على أساس المخاطر في ظل الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية.
		40	79.30	مكاتب المراجعة	

ويظهر من تحليل الرتب ما يلي:

- مستوى المعنوية لوجود علاقة طردية مابين فاعلية المراجعة الداخلية وما إذا كانت قائمة على أساس المخاطر في ظل الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية اكبر من ٥% وهذا يدل على عدم إختلاف الوحدات محل الدراسة حسب النتائج الخاصة بوجود علاقة طردية مابين فاعلية المراجعة الداخلية وما إذا كانت قائمة على أساس المخاطر في ظل الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية.

الفرض الثالث:

لايوجد إختلافات جوهرية بين آراء العينة حول وجود علاقة إيجابية للتكامل مابين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر فيما يعرف بخطوط الدفاع الثلاث مما له أثر في تحقيق إستراتيجيات منظمات الأعمال في ظل تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

لدراسة هذا الفرض تم حساب التكرارات والنسب المئوية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات المقياس المتعلقة بوجود علاقة إيجابية للتكامل مابين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر فيما يعرف بخطوط الدفاع الثلاث مما له أثر في تحقيق إستراتيجيات منظمات الأعمال في ظل تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، ثم تم حساب المتوسطات والانحرافات المعيارية لهذه الإستجابات وذلك لتحديد قوة العلاقة الإيجابية للتكامل مابين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر.

وتم تحديد قوة العلاقة لعبارات الإستبانة الحالية بأن يتم الإختيار ما بين خمسة إختيارات تعبر عن مستوى العلاقة الإيجابية للتكامل ما بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر وهي (غير موافق جداً، غير موافق، محايد، موافق، موافق جداً) لتقابل الدرجات (١، ٢، ٣، ٤، ٥) على الترتيب؛ والدرجة المرتفعة في أي عبارة أو عنصر من عناصر الإستبانة تعبر عن درجة عالية من قوة العلاقة، ويجب ملاحظة أنه تم الإعتماد على المحكات التالية في الحكم على قوة العلاقة الإيجابية للتكامل ما بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر، بناءً على المتوسطات الحسابية للعبارات والمتوسطات الموزونة للأبعاد أو المحاور:

جدول (٤): محكات الحكم على مستوي الضغوط لكل عبارة أو بعد أو محور للإستبانة:

قوة العلاقة	المتوسط الحسابي للعبارة أو المتوسط الوزني للبعد أو المجال
ضعيفة جداً	أقل من ١.٨
ضعيفة	١.٨ - إلى أقل من ٢.٦
متوسطة	من ٢.٦ لأقل من ٣.٤
كبيرة	من ٣.٤ لأقل ٤.٢
كبيرة جداً	من ٤.٢ لأقل من أو يساوي ٥

يتضح من الجدول السابق أن:

قوة العلاقة الإيجابية للتكامل ما بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر كبيرة جداً حيث بلغ المتوسط الوزني للدرجات الكلية في هذا المحور ٤.٢٥ بإنحراف معياري ٠.٢٥٧، أما بشأن عبارات هذا البعد فجاءت حسب مستوي العلاقة كالتالي:

- جاءت العبارة " للمراجعين الداخليين دور ومسؤوليات في إطار COSO يتمثل في توفيرهم ل ضمانات معقولة بشأن مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية." متحققة بدرجة كبيرة جداً حيث بلغ قيمة متوسط إستجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة ٤.٣٢.
- جاءت العبارة " هناك أوجه للإرتباط بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر تتمثل في الخطوات المتبعة للمراجعة لكل منهم وهي التخطيط ثم التنفيذ ثم التقرير

وأخيراً المتابعة. " متحققة بدرجة كبيرة جدا حيث بلغ قيمة متوسط إستجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة ٤.٣٠.

- جاءت العبارة " إدارة المخاطر هي التطور الطبيعي للرقابة الداخلية." متحققة بدرجة كبيرة حيث بلغ قيمة متوسط إستجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة ٣.٨٥.

- جاءت العبارة " المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة يتوقف على مدى مساهمة نشاط المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر المنشأة من خلال وجود إطار تقييمي لإدارة المخاطر بالمنشأة." متحققة بدرجة كبيرة حيث بلغ قيمة متوسط إستجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة ٣.٨٤.

- جاءت العبارة " إدارة المخاطر هي أسلوب منظم لتحديد وقياس ومراقبة المخاطر." متحققة بدرجة كبيرة جدا حيث بلغ قيمة متوسط إستجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة ٤.٢٩.

- جاءت العبارة " الرقابة الداخلية تتكون من الإجراءات التي تستخدمها منظمات الأعمال في مراقبة المخاطر قبل وبعد العمليات." متحققة بدرجة كبيرة جداً حيث بلغ قيمة متوسط إستجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة ٤.٢٩.

- جاءت العبارة " المراجعة الداخلية فهي تعني بتقييم منظم لعمليات الوحدة الإقتصادية وتقاريرها المالية." متحققة بدرجة كبيرة جداً حيث بلغ قيمة متوسط إستجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة ٤.٢٦.

القسم الثالث : النتائج والتوصيات

النتائج :

- ١- تطورت أنظمة الرقابة الداخلية لتصبح مجموعة من العناصر أو المكونات المترابطة التي تضعها الإدارة العليا لتأكيد تحقيق أهداف المنشأة، حيث إن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعتبر واحداً من أفضل طرق تجنب القصور في مجال الأعمال، حيث يمكن إضافة قيمة للمنشأة والحفاظ عليها ومواجهة المخاطر.
- ٢- أن مفهوم إدارة المخاطر وتبنيه يساعد المنظمة في مواجهة المخاطر المتوقعة والمحيط بها، ويساعدها على التطور والتوسع كما يزيد من ثقة المستثمرين في القيام بمشاريع إقتصادية ناجحة، وإدارة جميع أنواع المخاطر لتجنب التهديدات وإستغلال الفرص بالطريقة الأمثل.
- ٣- يمكن للمراجعة الداخلية على أساس الخطر إضافة قيمة للمنشأة عن طريق تقديم تأكيد موضوعي بأن معظم مخاطر الأعمال تم إدارتها بفعالية وتقديم التأكيد بأن إدارة المخاطر وهيكّل الرقابة الداخلية يعملان بفعالية وهما ما يمكن تحقيقهما عن طريق هذا المدخل وهو ذات الأمر الذي يحقق الإنتقال الفعال بدور المراجعة الداخلية من كونها مجرد نشاط رقابي مالي إلي مستوى أوسع يتمثل في تحسين فعالية الإدارة الشاملة للمخاطر بما يحقق فعالية عملياتها ويحقق قيمة مضافة للمنشأة ولجميع الأطراف أصحاب المصالح.
- ٤- أن المراجعة المستمرة هي الطريق نحو التقدم، بل وأنها قد تكون ضمن أحدث التطورات في مهنة المراجعة الداخلية اليوم، فمن المتوقع أن تصبح قريباً أحد أهم الوسائل التي تبقى بها مهنة المراجعة الداخلية وثيقة الصلة بمنظمات الأعمال فى المستقبل لذا لا بد أن تحصل المراجعة الداخلية على رعاية ودعم مجلس الإدارة- فهو ليس مشروع تقنية معلومات وإنما هو برنامج لتحسين العمل يجب وضعه في مكانه الصحيح ولا بد أن يتم التعامل معه على هذا الأساس.

٥- هناك علاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية أو العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر ولكن هناك قصور في دراسة التكامل بين دور المراجعة الداخلية القائمة على تقييم المخاطر وإدارة المخاطر وإطار الرقابة الداخلية والتي تمثل الآليات الداخلية للحوكمة وأثر ذلك في خلق قيمة مضافة وتحسين الأداء في منشآت الأعمال. وذلك من خلال تحليل الباحث لأهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث.

التوصيات :

- ١- يوصى الباحث بأنه يجب أن تحظى المراجعة الداخلية برعاية ودعم مجلس الإدارة- فهي ليست مشروع تقنية معلومات وإنما هي برنامج لتحسين العمل يجب وضعها في مكانها الصحيح ولا بد أن يتم التعامل معها على هذا الأساس.
- ٢- يوصى الباحث ويؤكد على أهمية إيجاد إطار عام لتطوير فعالية دور المراجعة الداخلية في خلق القيمة وأن وضع المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة.
- ٣- يوصى الباحث بأنه لضمان إستقلالية وفعالية المراجعة الداخلية "يجب أن يكون تابعة إدارة المراجعة الداخلية خاصة في الشركات المقيدة سواء من حيث التبعية التنظيمية أو الإدارية للجنة المراجعة ولا تكون التابعة الإدارية للرئيس التنفيذي أو العضو المنتدب".

المراجع

- ١- د. يحيى محمد أبو طالب، أهمية المراجعة الداخلية لحوكمة الشركات، القاهرة، جمعية الضرائب المصرية، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، المجلد ٢٨، العدد ١١٢، ٢٠١٩، ص ٢٥.
- ٢- د. أحمد زكي حسين متولى، "الإتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عالم متغير"، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠١٥، ص ٢٠٢ - ٢٠٣.
- (٣) فيجيش رافيندران، فرح الأعرج، تعزيز فعالية التدقيق الداخلى، دبي، جمعية المدققين الداخليين الإماراتية، تقرير بحثي، ٢٠١٦، ص ٥.
- (٤) بي آر سى، دور نشاط التدقيق الداخلى فى الحوكمة والمخاطر والرقابة ، الطبعة الأولى، الجزء الأول، ترجمة لمعايير IIA، ٢٠١٢، هـ ٩.
- (5) Ropert Haerth, COSO, Enterprise Risk Management – Integrated Framework. New York: **Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission COSO**, 2013..
- (6) Lori Shefchik Bhaskar & Joseph H.Schroeder & Maecy L.Shepardson, Integration of Internal Control and Financial Statement Audits: Are Two Audits Better than One?, **Indiana University**, 2016.
- (7) Ropert Haerth, COSO, Enterprise Risk Management – Integrated Framework. New York: **Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission COSO**, 2013
- (٨) د. محمد سامى راضى، دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر فى بيئة العمل المصرية – دراسة ميدانية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢، ٢٠١٤.
- (٩) بورس بافرى، التدقيق الداخلى القائم على المخاطر، دبي، جمعية المدققين الداخليين الإمارات، مجلة المدقق الداخلى الشرق الأوسط، العدد ٢، ٢٠١٥، ص ٢٢.
- (١٠) د. عفت أبوبكر محمد محمد الصاوى، محددات فعالية المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية المصرية – دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٤، السنة الثانية، ٢٠١٢، ص ١٨.
- (11) IIA, **oppcit** (2017)
- (١٢) بورس بافرى ، مرجع سبق ذكره، ص ٢٣.

- (١٣) د. نجوى محمود أحمد أبوجبل، تأثير إدراك المراجع الداخلى لمتطلبات المراجعة المستمرة وإلتزامه بها على جودة التقارير المالية – دراسة تحليلية وتجريبية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، ٢٠١٥، ص ٨٥.
- (14) Deloitte, 2010, "Continuous Monitorling and Comtinuous Auditing: from Idea to Implemenation" Available at:<http://www.deloitte.com/us/about>.
- (١٥) هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلى فى تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO – دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية فى قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٦، ص ٦٨.
- (16) International Federation of Accountants (IFAC), "**Enterprising governance: Getting the Balance Right**", New York, USA, (2012), PP10-12.
- (١٧) هيا مروان إبراهيم لظن، مرجع سبق ذكره، ص ٦٩.
- (18) IIA, **oppcit**, (2017),
- (19) IIA, **oppcit**, (2017)
- (٢٠) خلف عبدالله الواردات، دليل التدقيق الداخلى، دار اليازية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٣، ص ٦٥١.
- (21) Dennis Chesley and Frank Martens, Gamechangers: Four reasons why an updated COSO ERM Framework is good for your business, PWC 2016, at:<http://www.pwc.com/us/about>.
- (22) Dennis Chesley and Frank Martens, Gamechangers: Four reasons why an updated COSO ERM Framework is good for your business, PWC2016, at:<http://www.pwc.com/us/about>.
- (٢٣) فيجيش رافيندران، فرح الأعرج، مرجع سبق ذكره، ص ١٨.
- (24) Rovena Kokoshi, Risk Management and Internal Audit in Not for profit Organizations, Independent, 2014, p63.