

الفصل الثاني دور المراجعة الداخلية في تطبيق الضبط المؤسسي (حوكمة الشركات)

طبيعة ومفهوم المراجعة الداخلية:

ظهرت المراجعة الداخلية - المفهوم الحديث - مع نهاية القرن التاسع عشر وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالمراجعة الخارجية، وقد لاقت المراجعة الداخلية قبولاً كبيراً في الدول المتقدمة، واقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة الحسابية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات. بهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة ومن العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية ما يلي^(١):

١. الحاجة إلى وسائل جديدة لاكتشاف الأخطاء والغش
٢. ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً
٣. الحاجة إلى كشوف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً
٤. ظهور البنوك وشركات التأمين.

وبدأت المراجعة الداخلية كوظيفة يقوم بها شخص واحد والتي تكون أساساً للتحقق والمطابقة الحيادية للفواتير قبل سدادها وبمرور الوقت تطورت المراجعة الداخلية لتصبح نشاطاً مهنيّاً مستقلاً يتطلب خبرة مهنية عالية، خاصة وإنها امتدت لتشمل تقييم كفاءة وفعالية كافة مراحل عمليات المنشأة سواء كانت أعمال مالية وغير مالية، وقد ترتب على تطور المراجعة الداخلية تزايد الاعتراف المهني بالمراجع الداخلي حيث تم إنشاء مجمع المراجعين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية في عام ١٩٤١م، وقام هذا

(١) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٧م، ص ١٨٦.

المعهد بوضع المعايير الواجب الالتزام بها عند ممارسة مهنة المراجعة الداخلية^(١).

ويمكن القول بأن مضمون وظيفة المراجعة في مرحلة النشأة المبكرة يتلخص في صورتين الأولى تتبع العمليات المالية والمحاسبية لاكتشاف الأخطاء ومنع الاختلاسات وتوفير الحماية أما الصورة الثانية تتلخص في مراجعة العمليات التي تقوم بها الفروع ومدى قيام العاملين بأداء أعمالهم بأمانة وفاعلية طبقاً للسياسات الموضوعة والإجراءات المرسومة بواسطة المركز الرئيسي^(٢).

وواقع الأمر إن المراجعة الداخلية في هذه المرحلة كانت مهمته بصورة أساسية بفحص وتقييم العمليات المحاسبية والمالية وقد أدى ذلك إلى حصر أغراض المراجعة الداخلية في الآتي^(٣):

١. فحص وتقييم الأنشطة المحاسبية والمالية للوحدة الاقتصادية
٢. فحص وتقييم صحة وملائمة نظم الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية
٣. الجرد الفعلي لأصول الوحدة الاقتصادية والتحقق منها.
٤. تحديد إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية الواردة في التقارير المالية

مفهوم أو تعريف المراجعة الداخلية:

يمكن التمييز بين اتجاهين لتعريف المراجعة الداخلية:

الاتجاه الأول: عرفت المراجعة الداخلية على أنها المراجعة التي يقوم بها موظف بالمنشأة^(٤) وتعرف أيضاً على أنها مجموعة الإجراءات التي تتشأ داخل

(١) حسن عبد الحميد العطار نتائج احتراف المراجعة الداخلية في ظل محدداته المهنية مجلة البحوث

التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق المجلد ٢٢ العدد الأول يناير ٢٠٠٠ ص ٣٠

(٢) محمد فرح عبد الحليم، المراجعة الداخلية بالمصارف السودانية، المؤتمر العربي الأول، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ٢٠٠٩م، ص ٣٠٠.

(٣) صالح صيلوط خلاط: مجال خدمات وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الليبية، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع والأفات، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف، طرابلس ٢٠٠٧م، ص ٤٥٠

(٤) عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٣-٢٠٠٤م، ص ١٨٤.

الشركة بغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية^(١). كما يعرفها البعض بأنها وظيفة تقييميه مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها التنظيم^(٢).

ويرى بعض الكتاب إن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنشأة لفحص وتقييم الأنشطة لخدمة المنشأة بهدف مساعدة أفراد المنشأة على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويد الأفراد بالمنشأة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات المختصة بفحص الأنشطة وتوفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة^(٣).

الاتجاه الثاني: ويأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة الداخلية كعلم مستقل وقد كان لإنشاء معهد المراجعين الداخليين (Institute of internal auditors) بالولايات المتحدة الأمريكية دور فعال في تطوير مفهوم المراجعة الداخلية حيث أصدر هذا المعهد بعض التوصيات التي ساهمت في بلورة المراجعة الداخلية وتحديد مسؤوليات وواجبات المراجع الداخلي.

ووفقاً لهذا الاتجاه يمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التأكد من الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية والتحقق من إن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها دقيقة وكافية^(٤).

كما وعرفت أيضاً بأنها نشاط هادف ومستقل بذاته، ويؤدي عملاً استشارياً، صمم خصيصاً لزيادة قيمة الشركة وتطوير عملياتها ولمساعدها لبلوغ أهدافها عن إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين مستوى

(١) محمد سمير الصبان، إسماعيل جمعه، الرقابة والمراجعة الداخلية – مدخل نظري تطبيقي، الدار

الجامعية الإسكندرية، ١٩٩٦م، ص ١٠٣

(٢) إدريس عبد السلام، المراجعة، معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنى غازى، ١٩٩٠م، ص ٥٤

(٣) أمال إبراهيم محمد: دور المراجعة الداخلية في دعم فاعلية حوكمة الشركات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها العدد الثاني ٢٠٠٥م، ص ٣٤٩

(٤) عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، مرجع سابق، ص ١٨٦.

التشغيل داخل المنشأة وتساعد المنشأة على انجاز أهدافها من خلال منهج منضبط ومنتظم لتقييم وتحسين مستوى فاعلية إدارة الخطر والرقابة والحوكمة⁽¹⁾. وعلى الرغم من إن التعريف قد تغير من عقد لآخر إلا إن هنالك بعض الصعوبات المتعلقة بفهم وظيفة المراجعة الداخلية وأهميتها بالمنشأة، فقد تحولت المراجعة الداخلية من كونها إدارة للرقابة الداخلية لتكون أوسع وأشمل من هذا المفهوم التقليدي، فلم تعد قاصرة فقط على المراجعة المنتظمة بفعالية الرقابة الداخلية والتحقق من التلاعب وإنما امتد دورها ليشمل إضافة قيمة المنشأة والتعريف بالمخاطر التي تتعرض لها الشركة وتقديم الاستشارات للإدارة العليا.

دور لجان المراجعة في الضبط المؤسسي:

أولاً: مفهوم لجان المراجعة:

لجان المراجعة هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة ويتم تكوينها عن طريق مجلس الإدارة بغرض مراجعة عمليات إعداد التقارير المحاسبية والمالية وأيضاً مراجعة إفصاح التقارير والقوائم المحاسبية التي تنشرها الشركة⁽²⁾، وتتكون لجنة المراجعة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء غير متفرغين داخل مجلس الإدارة ومعينين من خارج الشركة، بمعنى إن الأعضاء لا يقومون بأي أعمال تنفيذية داخل الشركة وغالبية لجان المراجعة هم من أعضاء مجالس وإدارات ومديرين سابقين في شركات أخرى، أو من أساتذة الجامعات أو السياسيين السابقين والذين لديهم خلفية علمية في المحاسبة والاقتصاد أو التمويل أو إدارة الأعمال، وعادة ما تتكون هذه اللجان في الشركات المساهمة الكبيرة التي من طبيعتها التعامل مع عدد كبير من أصحاب حقوق الملكية⁽³⁾.

(1)Whitly,g.internalAuditing,sRoveincorporategovernancetheinternalAuditor.vol.62،is s.s،b12.

(2) Sarpanesp.oxley, thesarpanes- oleyActof, 2002, u.s.congresswashington, 2002.

(3) محمد الرملى أحمد، مرجع سابق، ص ٨

نشأة لجان المراجعة:

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الأزمات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Mckessonaroin في عام ١٩٤٠م والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) New York stock exchange وهيئة تداول الأوراق المالية (SEC) Security exchange commission اللتان كانت لهما الأثر الأكبر في تطور لجان المراجعة بالإضافة الى بعض الجهات مثل البورصة الأمريكية لتداول الأوراق المالية The nenational association of securities (NASD) ومجمع المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA)^(١).

ويتمثل أثر كل من هذه الجهات في تطور لجان المراجعة وذلك:

١ / بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE):

أصدرت البورصة نشرة عام ١٩٧٧م تطلب فيها من جميع الشركات المسجلة أوراقها المالية إن تشكل لجان مراجعة وفي عام ١٩٧٨م أصدر مجلس إدارة بورصة نيويورك للأوراق المالية قرار يلزم فيه الشركات الأمريكية التي تتداول أوراقها بالسوق بإنشاء لجان مراجعة مكونة من بعض أعضاء مجلس إدارتها الخارجيين، ويعرف أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين بالأعضاء الذين لا يشغلون أي منصب تنفيذي في إدارة الشركة وفي عام ١٩٧٩م قررت لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة وذلك كمحاولة لزيادة استقلالية في إبداء الرأي للقوائم المالية التي تصدرها الشركات.

هيئة تداول الأوراق المالية (SEC):

أوصت الهيئة عام ١٩٤٠م جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تشكيل لجان المراجعة من مديرين مستقلين وكررت التوصية عام ١٩٧٢م وطالبت الشركات بضرورة الإفصاح عما إذا كانت قامت بإنشاء لجان المراجعة أم لا^(٢).

(١) الهام محمد الصحابي، مرجع سابق، ص ٢٠.

(٢) عبد الوهاب نصر على: شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق ص ٣١٠

٢ / بورصة تداول الأوراق المالية الأمريكية (NASD):

أوصت في عام ١٩٧٨م الشركات المسجلة لأوراقها المالية ضرورة تشكيل لجان مراجعة تتكون بالكامل من المديرين الخارجيين إلا إن تلك التوصية لا تعتبر شرط لتسجيل الأوراق المالية لديها، وفي عام ١٩٨٧م صدر تقرير^(١) Tread way commission والذي أكد على ضرورة إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات، وحدد التقرير إن المسؤولية الأساسية تتمثل في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية ومن أهم ما جاء فيه الآتي:

- أ. على لجان المراجعة إن تمتلك مصادر مالية وسلطة لتنفيذ مسؤولياتها
- ب. على لجان المراجعة إن تقوم بمراجعة تقييم الإدارة حول استقلالية المراجع الخارجي
- ج. على هيئة الأوراق المالية إلزام الشركات بتشكيل لجان المراجعة مكونة من أعضاء مستقلين من الإدارة
- د. على هيئة الأوراق المالية إن تطلب من لجان المراجعة إصدار تقرير تصف فيه مسؤولياتها ونشاطاتها خلال العام ضمن التقرير السنوي للشركة.

هـ. على لجان المراجعة إن تضع دليلاً مكتوباً يوضح مهامها وأهدافها. وجدير بالذكر إن مفهوم لجان المراجعة وجد الكثير من الاهتمام بالولايات المتحدة بعد نشر توصيات هذا القرار.

في سبتمبر ١٩٩٨م تم تكوين لجنة الشريط الأزرق Blue Ribbon Commit وأنشئت بالاشتراك مع بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) والرابطة المالية NADS وتتألف من ١١ عضواً وأصدرت توصياتها في ٨ فبراير ١٩٩٩م حيث قامت اللجنة بإصدار مجموعة من التوصيات بعد زيادة فاعلية أداء هذه اللجان بالشكل الذي يساعد على زيادة جودة التقارير المالية^(٢).

(١) محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ١٥٤.

(2) Zulkarninmuhamadsori, mohd Rosnizan Deris, compliance of audit committee Requirements: A Review of the practices of companies listed on heckles, b. 12 www. srm. com

٣ / المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICBA):

أوصى جميع الشركات العامة بضرورة إنشاء لجان المراجعة بحيث تتضمن مسؤوليته حل المشاكل التي تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة والخاصة بالقواعد المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وذلك باعتبار لجنة المراجعة قناة اتصال بين المراجع الخارجي ومجلس إدارة الشركة.

٤ / مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA):

أوصى المجمع في عام ١٩٨٥م جميع الشركات بتشكيل لجان المراجعة من المديرين الخارجيين.

كما أكد على ضرورة إخطار مدير إدارة المراجعة الداخلية بنتائج المراجعة العامة، كما إصدار عام ١٩٩٣م تقرير أكد فيه على أهمية إصدار لجان المراجعة تقارير تكون ضمن التقارير السنوية للمنشأة يتضمن مسؤوليتها والأعمال المنفذة وحديثاً في عام ٢٠٠٢م بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبرى تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley الذي أكد على ضرورة إلزام جميع الشركات بتكوين لجان المراجعة لما لها من دور هام في منع تلك الانهيارات المالية.

وأيضاً دورها في زيادة استقلالية كل من المراجع الخارجي والداخلي، وطلب القانون من اللجنة المهام التالية^(١):

- أ. الموافقة المسبقة على خدمات المراجعة وغير المراجعة
- ب. الحصول على تقرير من المراجع عن السياسات المحاسبية
- ج. الحصول على تقرير من المراجع عن المناقشات مع الإدارة بشأن البدائل المحاسبية وأثرها وما يفضله المراجع منها.
- د. الحصول على تقرير من المراجع عن المناقشات الهامة مع الإدارة.

(١) فهيم أبو العزم محمد محمد، أثر حوكمة الشركات في مصر على ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية، جامعة طنطا كلية التجارة المجلة العملية للتجارة والتمويل العدد ٢، ٢٠٠٥م، ص ١٣١

هـ. الإشراف على تقييم ومكافأة وعزل المراجع، وحل الخلافات بين المراجع والإدارة بشأن التقرير المالي.

تعريف لجان المراجعة:

لا يوجد تعريف موحد حتى الآن للجان المراجعة وذلك لأن مسؤولياتها قد تختلف من شركة لأخرى، وسيقوم الباحث بعرض مجموعة من التعاريف منها:

"هي لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة وتعتبر قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي للشركة وفي نفس الوقت لها دور رقابي على جميع عمليات الشركة"^(١).

تعرف أيضاً بأنها "لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين ومسئوليتها يجب إن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة، وأيضاً التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالشركة".

كذلك يمكن تعريفها بأنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة كافية مجال المحاسبة والمراجعة، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم ومراجعة وظيفتي المراجعة الخارجية والداخلية ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات"^(٢).

كما يعرفها آخر بأنها "لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية، ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية وكذلك التأكد من مدى فعالية نظام المراجعة الداخلية والمحاسبة للشركة، ونتائج المراجعة من قبل المراجع الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الخارجي"^(٣).

(١) محمد مصطفى سليمان: مرجع سابق، ص ١٤٢

(٢) أحمد الرملي أحمد، مرجع سابق، ص ١

(٣) عوض بن سلامة: لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، عبد العزيز، عدد ١، ٢٠٠٨م،

ص ص ١٧٩ - ٢١٨

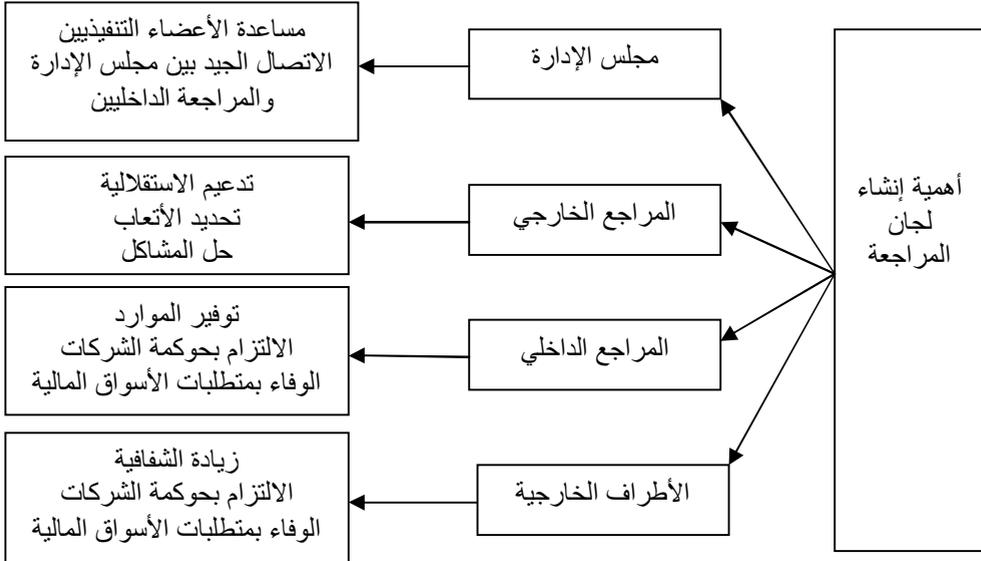
ومن خلال التعاريف السابقة يستنتج للباحث إن هنالك ثلاث خصائص مميزة للجان المراجعة هي:

١. لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة.
٢. عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة .
٣. مسؤولة لجنة المراجعة تتعلق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومدى الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

ثانياً: أهمية إنشاء لجان المراجعة:

لاشك إن أهمية إنشاء لجان المراجعة ترجع إلى المنافع المتوقعة منها والتي يمكن إن تقدمها إلى جميع الأطراف من مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي وأصحاب المصالح ويوضح الشكل التالي الأطراف المستفيدة من لجنة المراجعة:

أهمية إنشاء لجان المراجعة



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي

والإداري الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٦م، ص ١٤٥

من الشكل (شكل ٢، ٢، ٣) يمكن إيضاح المنافع المتوقعة من لجنة المراجعة لكل طرف من الأطراف السابقة كما يلي:

١ / أهمية لجنة المراجعة لمجلس الإدارة:

إن إنشاء لجنة المراجعة يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في تنفيذ مهامهم ومسئولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة، وذلك عن طريق دور لجنة المراجعة في تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي وذلك من خلال الاجتماع بالمراجع الخارجي أثناء وفي نهاية عملية المراجعة وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها المراجع مع إدارة الشركة التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة المراجعة يؤدي إلى تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية الأمر الذي يدعم دورها واستقلاليتها ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها المراجعة الداخلية والأكثر من ذلك إن قيام لجنة بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة يؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له تجاه وظيفة المراجعة الداخلية^(١).

٢ / أهمية لجنة المراجعة للمراجع الخارجي:

من المعروف إن مهنة المراجعة الخارجية قد تعرضت للعديد من الانتقادات المتعلقة بفاعليتها، وهو الأمر الذي أدى لقيام الهيئات العلمية العالمية بتقديم حلول من شأنها تفعيل الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيام المراجع الخارجي بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة المنشأة، وفي هذا الصدد قام مجلس معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بدور لجان المراجعة في عملية المراجعة تجاه المراجع الخارجي منها^(٢):

(١) المرجع السابق، ص ١٤٥

(٢) زكريا عبد السيد احمد، مقومات تفعيل لجنة المراجعة في تنسيق العلاقة بين آليات الحوكمة في شركات المساهمة المصرية، مجلة الدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة ٢٦، العدد الأول، ٢٠٠٦، ص ٩٢١

١. دور لجان المراجعة في تعيين المراجع الخارجي
٢. دور لجان المراجعة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي
٣. دور لجان المراجعة في حل المشاكل التي تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة
٤. دور لجان المراجعة في زيادة تفاعل المراجع الخارجي بإدارة المراجعة الداخلية في المنشأة.

٥. أهمية قيام لجان المراجعة بمراجعة القوائم المالية نصف سنوية والسنوية وذلك قبل توقيعها من قبل مجلس الإدارة.

ومن خلال المسئوليات السابقة يتضح إن للجنة المراجعة دور هام في زيادة فاعلية واستقلالية المراجع الخارجي وهذا سوف يؤدي بدوره إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المراجع الخارجي وفي مهنة المراجعة بصفة عامة.

٣ / أهمية لجان المراجعة للمراجعة الداخلية:

إن إنشاء لجان المراجعة أدى إلى وجود العديد من المنافع لقسم المراجعة الداخلية داخل المنشأة، فوجود لجنة مستقلة تقوم باختيار رئيس قسم المراجعة الداخلية وتوفير الموارد اللازمة له والاجتماع بهم لحل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجعة الداخلية وإدارة المنشأة ولاشك إن هذا كله سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية بالمنشأة وقد أشارت العديد من الأبحاث العلمية التي قامت بدراسة العلاقة بين لجان المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية إلى تأكيد أهمية لجان المراجعة في زيادة فعالية المراجعين الداخليين وزيادة فعالية استقلاليتهم بالشكل الذي يمكنهم من تنفيذ مسئولياتهم الرقابية.

٤ / أهمية لجان المراجعة للأطراف الخارجية:

لا شك إن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة الاعتماد والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور كل من المراجعة الداخلية

والخارجية والتأكيد على الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات سوف يؤدي هذا بالتأكيد إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات^(١)، بل والأكثر من ذلك العديد من البورصات العالمية تطالب الآن الشركات المسجلة بها ضرورة إن تقوم لجان المراجعة بإصدار تقرير خاص بها ويرفق ضمن القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي، تبين فيه للجنة المراجعة المسئوليات التي قامت بتففيذها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المحاسبية ولا شك إن هذا سوف يؤدي إلى زيادة درجة الثقة في هذه التقارير للأطراف الخارجية.

رابعاً: أهداف لجان المراجعة:

تتمثل أهداف لجنة المراجعة فيما يلي^(٢):

١. دعم مصداقية القوائم المالية السنوية التي يتم مراجعتها لضمان الإفصاح والشمولية لهذه القوائم.
٢. توفير قناة اتصال فعالة بين الإدارة والمراجع الخارجي، وبين الإدارة والأعضاء الخارجيين غير التنفيذيين في مجلس الإدارة وتدعيم استقلال المراجعين الداخليين وزيادة فعالية المراجعة الخارجية.
٣. زيادة الاعتماد والشفافية في المعاملات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية^(٣)
٤. العمل على توفير التناسق في المعلومات المتوافرة لأعضاء مجلس الإدارة الداخليين والخارجيين لزيادة فعالية ومقدرة الأعضاء على رقابة تصرفات الإدارة.
٥. اعتماد تعيين المراجع الخارجي واستمراره في مراجعة سجلات وحسابات الشركة وقوائمها المالية.

(١) محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ١٤٨.

(٢) محمد الرملي أحمد، مرجع سابق، ص ٨.

(٣) عادل عبد الرحمن أحمد محمد، دراسة تحليلية وتطبيقية لمفهوم ال Corporategovernance وإمكانية تطبيقه بشركات المساهمة العامة في البيئة المصرفية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، ٢٠٠٣م، ص ٤١٨

٦. مساندة المديرين للقيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.
٧. التأكد من التزام الشركة بالممارسات القانونية السليمة للأعمال ومسايرة جميع معاملاتها لأخلاقيات مزاولة الأعمال وتقصى الحقائق عن أية مخالفات قانونية أو أخلاقية.
- تشمل مهام لجان المراجعة ومسئولياتها ما يلي^(١):
 ١. الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية في الشركة ومن أجل التحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهام التي حددها مجلس الإدارة.
 ٢. دراسة نظام الرقابة الداخلية ورفع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها في شأنه.
 ٣. دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة فيها.
 ٤. دراسة السياسات المحاسبية والتأكد من تطبيقها ومن تطبيق القواعد المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها^(٢).
 ٥. التوصية لمجلس الإدارة بتعيين التأكد من استقلاليتهم
 ٦. متابعة المراجعين الخارجيين واعتماد أي عمل خارج نطاق أعمال المراجعة التي يكلفون بها أثناء قيامهم بأعمال المراجعة.
 ٧. تقييم المخاطر التي تنشأ من الضغوط المفروضة على الإدارة.
 ٨. دراسة ملاحظات المراجع الخارجي عن القوائم المالية ومتابعة ما تم في شأنها
 ٩. دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي في شأنها.

(١) إحسان بن صالح الممتاز، مدى التزام الشركات المساهمة السعودية الإفصاح عن بعض متطلبات لائحة حوكمة الشركات، بحث مقدم إلى الندوة العلمية الأولى السوق المالية السعودية نظرة مستقبلية جامعة الملك خالد كلية اللغة العربية والعلوم الاجتماعية والإدارية السعودية أبعها الفترة الموافق ١٣ - ١٤ نوفمبر ٢٠٠٧م.

(٢) إحسان بن صالح المحتاز، مدى التزام الشركات المساهمة السعودية بالإفصاح عن بعض متطلبات لائحة حوكمة الشركات، بحث مقدم إلى الندوة العلمية الأولى، "السوق المالية السعودية: نظرة مستقبلية"، جامعة الملك خالد، كلية اللغة العربية والعلوم الاجتماعية والإدارية، السعودية، أبعها، الفترة من ٣- ٤ ذو القعدة ١٤٢٨هـ الموافق ١٣- ١٤ نوفمبر ٢٠٠٧م.

١٠. تنسيق العمل بين المراجعين الداخليين والخارجيين وبينهم وبين مجلس الإدارة.

١١. أن توجه أسئلة قاسية وأن تنشأ قاعدة لتلقى الأخبار الطيبة والسيئة على الفور وبالكامل بمعنى ألا تكون هي أول من يسمع فحسب بل أول من يسأل بإثارة أسئلة مثل ما هي أكثر البنود المعرضة بدرجة أكبر للمخاطر^(١) ؟

لا شك إن قيام اللجنة بهذه الوظائف والمسؤوليات سوف يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة وتدعيم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين وزيادة الثقة في القوائم المالية.

خصائص لجنة المراجعة:

إن خصائص لجنة المراجعة تتمثل في الآتي:

١ / استقلالية أعضاء لجنة المراجعة:

في الواقع العملي يوجد هنالك شبه اتفاق على ضرورة إن تقتصر عضوية لجان المراجعة على الأعضاء غير التنفيذيين وذلك لما لهم من استقلالية عن إدارة المنشأة، حيث إن مقدرة أعضاء مجلس الإدارة في الرقابة على إدارة المنشأة تتأثر بدرجة كبيرة على درجة الاستقلالية المتوافرة في الأعضاء وقد عرفت بورصة نيويورك للأوراق المالية عضو لجنة المراجعة المستقل بأنه ذلك الشخص الذي يتجرد من أي علاقة من وجهة نظر مجلس الإدارة قد تتدخل وتؤثر على حكمة المستقل عند ممارسة دوره كعضو لجنة مراجعة والأكثر من ذلك فإن لجنة الشريط الأزرق قامت بوضع تعريف محدد للاستقلال بالنسبة للأعضاء الذين ينضمون إلى لجان المراجعة حيث أوضحت إن أعضاء لجنة المراجعة يتم اعتبارهم مستقلين إذا لم تكن لديهم أي علاقة بينهم وبين إدارة المنشأة من شأنها التأثير عليهم في أداء واجباتهم مثل^(٢):

(١) عطية صلاح سلطان، مرجع سابق، ص ٢٣٣.

(2) Murphy smith، Audit committee effectiveness: Did the blue ribbon committee recommendations make a difference? Journal of Accounting Auditing and perform anceevaluation.vol.3.no2-2006، publishedat: <http://ssrn.com/abstract=1001531>

أ. إلا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.
ب. ألا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة من مجلس الإدارة.

ج. إلا يكون أحد أقاربه موظف تنفيذي داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها ألا يكون مدير تنفيذي في إحدى الشركات التي لها علاقة تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها ولزيادة فاعلية هذه الخاصية هنالك متطلبات لا بد من توافرها منها⁽¹⁾:

- تعيين أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين
- عدم وجود علاقة مباشرة بين أعضاء لجنة المراجعة.

٢/ توافر الكفاءة المالية والمحاسبية:

توافر الاستقلالية في عضو لجنة المراجعة لا يعتبر ضماناً كافياً على القيام بوظائفهم بل يشترط أيضاً إن يتوافر في عضو اللجنة الكفاءة المالية والمحاسبية، وذلك لطبيعة عمل اللجنة من حيث الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية والاختيار المناسب للقواعد المحاسبية المطبقة والتي تتطلب مستوى معين من الكفاءة، حيث إن تعقد الأمور المالية في الواقع العملي وتعدد هياكل رأس مال الشركات والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية، كل هذا يوضح أهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجنة المراجعة⁽²⁾، قد طالبت لجنة تداول الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية جميع الشركات المسجلة في البورصة بالإفصاح في تقاريرها عن وجود خبير مالي ضمن أعضاء لجنة المراجعة أو بيان الأسباب التي تحول دون وجوده وتعرف الخبير المالي بأنه العضو الذي يكون لديه⁽³⁾:

(1) محمد احمد إبراهيم خليل: تطوير أداء لجان المراجعة وأثره على عملية المراجعة في الشركات المساهمة المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها السنة السادسة والعشرون العدد الأول، ٢٠٠٦م، ص ١٦٩

(2) Yanzhanggianzhou. Audit committee quality. Audi yarn dependence internal control weaknesses. 2006. p10.www.ssrn.com

(3) زكريا عبده السيد أحمد، مرجع سابق، ص ٩٣٤

- القدرة على فهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقوائم المالية
- القدرة على تقييم التطبيق العام لهذه المبادئ وعلاقتها بالتقديرات والمستحقات والاحتياطات
- الخبرة في إعداد ومراجعة وتحليل القوائم المالية
- القدرة على فهم نظم وإجراءات الرقابة الداخلية التي تحكم إعداد القوائم المالية.
- القدرة على فهم دور ومسئوليات لجنة المراجعة.
- وبالإضافة لهذه الخاصية هنالك متطلبات لتحقيقها وهي^(١) :
 - ألا يقل مؤهل عضو لجنة المراجعة عن درجة الماجستير ويفضل من يحصل درجة الدكتوراه في المجالات المالية والمحاسبية.
 - أن تتضمن لجان المراجعة أعضاء خارجيين من أساتذة الجامعات وخاصة في مجال المحاسبة والمراجعة
 - عقد حلقات نقاش لأعضاء لجنة المراجعة مع حضور أحد المتخصصين لمناقشة بعض القوانين واللوائح أو المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة للاطلاع على ما هو جديد في هذه المجالات.
- بالإضافة للكفاءة المالية والمحاسبية فإن الخبرة في عضو المراجعة تعتبر احد الأركان المهمة نظراً لأن العديد من المشاكل المحاسبية التي يتطلب من المراجعة القيام بحلها تعتمد على الحكم الشخصي والذي مما لا شك فيه يتأثر بمستوى الخبرة المتوافرة لدى العضو في مجال المحاسبة والمراجعة وقانون Oxley Sarbanes- قام بوضع مجموعة من المتطلبات الواجب توافرها في عضو لجنة المراجعة منها على سبيل المثال:
 - أ. إن يكون مراجع خارجي أو محاسب سابق أو حاصل على شهادة علمية في مجال المحاسبة أو المراجعة.
 - ب. لديه دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه (GAAP) وبكيفية إعداد القوائم المالية.

(١) محمد احمد إبراهيم خليل، مرجع سابق، ص ١٦٩

ج. لديه خبرة في إجراءات عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي
د. لديه دراية بطبيعة المسؤوليات التي يجب على لجنة المراجعة القيام بها.

٣/ توفر الموارد المالية للجنة المراجعة:

تعتبر الموارد المالية عنصراً حاكماً في عمل لجنة المراجعة فبدون توافر الموارد المالية فلن تستطيع لجنة المراجعة انجاز مسؤولياتها على الوجه الأكمل ولن تستطيع إدارة المراجعة الداخلية الوفاء بالتزاماتها تجاه تحقيق أهداف حوكمة الشركات، وأقسام المراجعة الداخلية ذات الموارد المالية غير الكافية قد تشغل بتقديم الخدمات الاستشارية عن مهمتها الأساسية المتمثلة في توفير تأكيد موضوعي ومستقل عن عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

٤/ دورية اجتماعات لجنة المراجعة:

عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة المراجعة خلال العام تعتبر مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة في الوفاء بمسؤولياتها، وعدد المرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يتوقف على حجم مسؤولياتها وطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة^(١)، ومن بين البنود التي يجب إن تبحث في هذه الاجتماعات تقييم المراجعين المستقلين خلال فترة قيامهم بالمراجعة وينبغي للجنة المراجعة أيضاً إن تجتمع مع مدير المراجعة الداخلية والإدارة في جلسات منفصلة لمناقشة أي موضوعات تعتقد لجنة المراجعة ضرورة بحثها في نطاق محدود. وبالنسبة لتحديد العدد المناسب للمرات التي تجتمع فيها اللجنة خلال العام يجب إن لا يقل عن ثلاث مرات في العام أو على أساس ربع سنوي كما أوصت لجنة Tread way commission^(٢)

ويرى الباحث ضرورة حضور كل من المراجع الخارجي ومدير المراجعة الداخلية هذه الاجتماعات لمناقشتها في المشاكل التي يواجهها كل منهما

(1) Zulkarninmuhanadsori, mohdrosnizma Deris, compliance of Audit committee Requirements: A Review of thepracticeices of companies listed on theklse, p.12, www. ssrh. com

(٢) محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ١٥٤.

فيما يخص إجراءات المراجعة والأخطاء التي تم اكتشافها وعلاقتها بإدارة الشركة والعمل على زيادة الاستقلالية لهما في الأعمال التي يقومان بها.

العوامل المؤثرة على تفاعل المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة:

تعد لجان المراجعة أحد محاور الارتكاز الرئيسية للارتقاء بكفاءة المراجعة الداخلية بمفهومها الشامل، وقد صاحب تكوين هذه اللجان هدف السعي نحو تدعيم فعالية واستقلالية المراجعة الداخلية، ولا شك إن العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية تعتبر هامة مع وجود تدعيم متبادل لوظيفة كل منهما، وإن تمرير التفاعل بينهما يمكن أن يساعد في زيادة الجودة لحوكمة الشركات (الضبط المؤسسي) والمنفعة القصوى من هذا التفاعل يمكن التنبؤ بها فقط إذا كان أعضاء لجان المراجعة لديهم الخبرة الفنية لفهم وظيفة المراجعة الداخلية مع توفر الاستقلالية لها^(١).

وقد طالب المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين بموجب معياره رقم ٢١٣٠ بضرورة تولى وظيفة المراجعة الداخلية مسئولية تفعيل ومتابعة عملية التنسيق بين آليات الحوكمة فأوجب عليه تقويم الضبط في الشركة وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها وذلك تحقيق لعدة أهداف منها: تنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بفعالية بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين والإدارة التنفيذية ويرجع إلقاء مسئولية التنسيق على عاتق وظيفة المراجعة الداخلية إلى الأسباب التالية^(٢):

١. المراجعة الداخلية ذات تواجد دائم في الشركة ولها تفاعل مستمر مع الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة.
٢. المراجعة الداخلية تستطيع إن تعدل خططها بسرعة تبعاً لتغير الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.
٣. المراجعة الداخلية يمكنها إن تجدول أعمالها وفقاً لاحتياجات الإدارة التنفيذية أو ظهور مخاطر جديدة تهدد استمرارية المنشأة.

(١) سوزان جمال عبد الرحمن: مدى التفاعل بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثر ذلك على فعالية الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة المصرية: المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة كلية التجارة المجلد ٢٨، العدد الرابع ٢٠٠٤، ص ١٧٣

(٢) زكريا عبده السيد احمد، مرجع سابق، ص ٩٣٧

٤. المراجعة الداخلية تستطيع إن تحدد وتقيس المخاطر المرتبطة بالعمليات قبل الانتهاء من إعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة.

٥. المراجعة الداخلية يمكنها إن تستثمر الوقت في التأكد من تنفيذ التوصيات المتعلقة بإدارة المخاطر والأنشطة الرقابية.

متطلبات التفاعل بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية:

يتطلب تنشيط التفاعل بينهما توافر مجموعة من العوامل بعضها خاص بلجنة المراجعة والبعض الآخر خاص بالعلاقة بينهما، وفيما يتعلق بالعوامل الخاصة بلجنة المراجعة يجب إن تتكون من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين فقط.

ولابد إن يكون لديهم المهارات لتنظيم نظم وإجراءات الرقابة المالية والإدارية والقدرة والرغبة في العمل الجاد من أجل الشركة ومساهمتها ويرى الباحث إن لجنة المراجعة الفعالة يجب إن يكون لها خطوط اتصالات جيدة يجب إن تجتمع لجان المراجعة مع مجلس الإدارة بصفة دورية.

أما فيما يتعلق بالعوامل الخاصة بالعلاقة بين لجان المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية يمكن توضيحها كما يلي^(١):

١. يجب إن يكون الاتصال بين رئيس لجنة المراجعة ومدير إدارة المراجعة

الداخلية مباشراً ومنتظماً حتى تنشأ بينهما علاقة ثقة متبادلة.

٢. يجب إن يقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريراً إلى لجنة المراجعة

فور اكتشاف أي أفعال أو تصرفات غير شرعية أو المخالفات الأخرى

التي لم يتم أو يحتمل حدوثها من قبل الإدارة التنفيذية والتي قد

تعرض الشركة للخطر، وضرورة إن يحضر مدير إدارة المراجعة

الداخلية جميع اجتماعات لجنة المراجعة.

٣. يجب إن تتأكد لجنة المراجعة من استقلالية نشاط المراجعة الداخلية

ووصوله الكامل وغير المقيد إلى كل الموظفين ورجال الإدارة

التنفيذية.

(١) المرجع السابق، ص ٩٣٩

٤. يجب إن تتأكد اللجنة من كفاية الموازنة الخاصة بالمراجعة الداخلية وجودة مواردها.

من خلال التعاريف السابقة يستنتج الباحث الآتي:

١. وجود تفاعل بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية يساعد في إقامة تنسيق فعال بين كافة آليات الضبط المؤسسي.
٢. يمكن تحقيق ذلك التنسيق من تحقيق أهداف الضبط المؤسسي.
٣. التنسيق بين لجان المراجعة الخارجية والداخلية يساعد على تقديم المقترحات والتوجيهات بتعديل الهيكل التنظيمي والاتصال بين آليات الضبط المؤسسي الرئيسية.