

# قواعد السلوك الأخلاقي للمراجع الداخلي في العلاقة مع مجلس الإدارة والموظفين وإدارة التنفيذية ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي

حماده السعيد المعصراوي

باحث دكتوراه في مجال المحاسبة والتمويل

بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام ١٩٩٧م، وأزمة شركة أنرون والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكـهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠١م، وكذلك أزمة شركة Worldcom الأمريكية للاتصالات عام ٢٠٠٢م، والأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨ والتي بدأت من الولايات المتحدة الأمريكية ثم أنتشرت في باقي أنحاء العالم بسرعة كبيرة، وبالتالي يكون السؤال المطروح لماذا تحدث مثل تلك الإنهيارات والأزمات المالية؟

ترجع هذه الإنهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة، والفساد المالي بصفة خاصة، يضاف إلى ذلك أن من أهم أسباب إنهيار الشركات هو إفتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة، وكذلك إختلال هيكل التمويل وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الإلتزامات المستحقة عليها، بالإضافة إلى نقص الشفافية وعدم الأهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية بجانب عدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة، وقد نتج عن هذه الإنهيارات إفتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وإنصراف المستثمرين عنها، وكذلك إفتقاد الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة، نتيجة إفتقاد الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات المختلفة، فعلى الرغم من أن الكثير من الشركات العالمية تقدم تقارير مالية تبدو جيدة في عين من يقرأها، والمراجعين الخارجيين لا يعطون تقرير سلبي أو حتى يتحفظون على الرغم من أحتواء مثل هذه التقارير المالية على العديد من المخالفات والغش والتدليس الذي يضر بمستخدمي التقارير المالية.

ولقد ولج مصطلح حوكمة الشركات من باب الفساد في عالم إدارة الشركات، إذ أن عمليات الفساد والتي ترتب عليها إنهيار شركات عملاقة كانت من أسبابها ضعف آليات الرقابة الحاكمة في تلك الشركات والقصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات (مجدي سامي، ٢٠٠٩)، ويتم ممارسة حوكمة الشركات من خلال أربعة

أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي: المراجع الخارجي، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، والمراجعة الداخلية (IIA,2003)، ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تسهم في تحسين جودة حوكمة الشركات من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها في حوكمة الشركات، وتشير الدراسات إلى أن المراجعة الداخلية لها تأثير إيجابي علي حوكمة الشركات يتمثل في تحسين جودة التقارير المالية وتحسين فعالية الأداء، ومع تغير دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، تغيرت أيضاً علاقاتها بأطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، فأشارت الكتابات الحديثة التي تناولت الإرشادات، القوانين، والممارسات العملية إلى أهمية وجود علاقات تعاونية ملائمة بين المراجعة الداخلية والأطراف الثلاث الأخرى المسؤولة عن حوكمة الشركات، وبناء عليه فقد زادت الحاجة نحو فهم الكيفية التي يمكن أن تتفاعل بها المراجعة الداخلية مع كل من: لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، والمراجع (سمير عيسى، ٢٠٠٨).

وتعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تأكيدى واستشاري موضوعي ومستقل يهدف إلى تحسين أعمال المنشأة، وتساعد المراجعة الداخلية المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال إتباع مدخل منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية آليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تسهم في تحسين جودة حوكمة الشركات من خلال القيام بمجموعة من المهام حددها معهد المراجعين الداخليين في أنه يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مسار الحوكمة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسينه بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:

١- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المنشأة.

٢- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة داخل المنشأة.

٣- إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة داخل المنشأة.

٤- تنسيق الأنشطة بين المجلس والمراجعين والإدارة وصول المعلومات لهذه الأطراف (IIA,2013).

وإذا كانت المهمة الأولى للمراجع الداخلي هي تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في الشركة، فكيف يتسنى له القيام بذلك، إذا كان المراجع الداخلي لا يتحل بقدر عال من مكارم الأخلاق فمن المعروف أن فاقد الشيء لا يعطيه، ورغم وجود معايير للمراجعة الداخلية ترشد المراجعين عند التعامل في التطبيق العملي لكن تظل التلاعبات والفساد منتشر في التقارير المالية، لذلك فإن الجانب الأخلاقي قد يلعب دور كبير في تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية، ويقول الفيلسوف وعالم الاقتصاد والسياسة الأمريكي يوشيهيرو فرانسيس فوكوياما (Yoshihiro Francis Fukuyama) في كتابه الثقة: الفضائل الاجتماعية وتحقيق الازدهار

( ١٩٩٥ ) أنه لا بد من وجود الأخلاق، فالمجتمعات التي تكثر فيها القوانين دليل على انحلال أخلاقها، وبالتالي

لا بد من التركيز على الجانب الأخلاقي عند الأفراد

يقول الشاعر أحمد شوقي :

إنما الأمم الأخلاق ما بقيت  
فإن هم ذهب أخلاقهم ذهبوا  
صلاح أمرك للأخلاق مرجعه  
فقوم النفس بالأخلاق تستقم  
إذا أصيب القوم في أخلاقهم  
فأقم عليهم مآتماً وعويلاً

فالمراجع الداخلي في وضع يختلف تماماً عن المراجع الخارجي، فمهما حاولنا العمل على استقلال المراجع الداخلي يظل في النهاية أحد موظفي الشركة، فهو ليس مهني لكن عمله يفرض عليه التعامل مع جهات متعددة تبدو متعارضة في دالة الهدف الخاصة بكل منهم، ومهما بلغت درجة تأهيل المراجع الداخلي، ومهما عظمت معايير المراجعة التي تحدد عمله بدقه يظل هناك مساحة كبيرة للتقدير الشخصي في التعامل مع كثير من المواقف، وبالتالي فإن الجانب الأخلاقي والسلوكي يكون هام، وسوف يقوم الباحث بمحاولة اقتراح ميثاق أخلاقي للمراجع الداخلي بالنسبة للعلاقة مع المراجع الخارجي ومجلس الإدارة والموظفين والإدارة العليا ولجنة المراجعة .

#### أولاً: قواعد السلوك الأخلاقي للمراجع الداخلي الذاتية

حدد ابن ممتي في كتابه "قوانين الدواوين" صفات كثيرة لمن يعمل في مجال المال منها " أن يكون حراً مسلماً، عاقلاً صادقاً، أديباً، فقيهاً، عالماً بالله تعالى، كافياً فيما يتولاه، أميناً فيما يستكفاه، حاد الذهن، قوي النفس، حاضر الحس، جيد الحدس، محباً للشكر، عاشقاً لجميل الذكر، طويل الروح، كثير الإحتمال، حلو اللسان، له جراه بيت بها الأمور من حكم البديهة، يعامل الناس بالحق على أقرب طرقه وأسهل وجهه، ولا يحتشم من الرجوع عن الغلط فالبقاء عليه غلط ثان، ويصفح عما يشع فيه من الأقوال والأفعال، ولا تكون حوطته على اليسير بأيسر من حوطته على الكثير، ويكون شديد الأنفة، عظيم النزاهة، كريم الأخلاق، مأمون الغالة، مؤدب الخدام، لا يقبل هدية، ولا يقبل من أحد عطية، ولا يقصد في أحد بغيبة أو نميمة، ولا يظهرها ما بينة صداقة أو عداوة" كل هذه صفات تصلح في الوقت الحالي، وطالما أن المراجع الداخلي قد يكون مسلم أو غير مسلم فممكن تحديد مجموعته من الصفات تصلح للمراجع الداخلي منها ( الأمانة والصدق والمهارة والإنصاف والعدل عن التعامل مع الآخرين ) ويضيف حسين شحاته بعض الصفات منها:

١ . أن يكون حراً يستطيع أن يبدي رأيه بحرية وعزة وجرأة وحياد .

- ٢ . أن يكون عاقلاً حتى يبدى رأيه برشد وأن يميز بين الصواب والخطأ .
- ٣ . أن يكون أميناً فيما يستكفاه أي فيما يكلف به من عمل .
- ٤ . أن يكون صادقاً في قوله، ومخلصاً في عمله حتى يكون رأيه موضوع ثقة .
- ٥ . أن يكون حاد الذهن، حاضر الحس، جيد الحس .
- ٦ . أن يكون طويل الروح، كثير الاحتمال .
- ٧ . أن يكون حلو اللسان، طيب الكلمة، لا يقول للناس إلا الحسنى .
- ٨ . أن يكون بعيداً عن الشبهات وألا يقبل من أحد هدية، ولا يساعد على ذلك .
- ٩ . أن يكون جريئاً في الحق، ومتأنياً في الحكم واتخاذ القرارات .
- ١٠ . أن يلتزم بالضوابط ولا يتحرج من الرجوع عن الغلط فالبقاء على الغلط غلط ثان .
- ١١ . أن يكون شديد الأنفة، عظيم النزاهة، كريم الأخلاق .
- ١٢ . أن يكون مأمون الغائلة، حافظاً للأسرار .

ولنجاح المراجعة الداخلية لابد أن يتصف المراجع الداخلي بعدد من السمات والمهارات وفقاً لـ (Chambers, 2016)، ومن المهم أن نذكر أنفسنا بأن هذه السمات يجب أن تكون فطرية للمراجعين الداخليين، وعلى الرغم من أن تحديات المراجعة الداخلية الحديثة تؤدي إلى الضغط على الممارسين للعمل بسرعة وبشكل حاسم، وفي حين أننا يجب أن نكون مستعدين وقادرين على تلبية تلك المطالب المتزايدة، وفي نفس الوقت يجب أن نظل يقظين بأن هذه الضغوط لا تقوض أو تغمر التزامنا بأن نظل مخلصين لهذه الفضائل الأساسية ومنها:

- ١ . الانفتاح وعدم التحيز **Impartial and Open-minded** لا أحد يحب الحكم أو الدور الذي يلعبه مراجع داخلي متحيز، لذلك لابد أن يكون هناك حياد من قبل المراجعين الداخليين عند الحكم على عمل الآخرين .
- ٢ . الإيثار وحب الخير أو النفع للآخرين **Benevolent and Altruistic** في حين أنه من الضروري أن تكون تقاريرنا محايدة، إلا أن هذا لا يعني أنه يمكننا أو يجب أن نكون محايدين بشأن المصالح الفضلى للمنظمة، فعندما يعلم عملاؤنا بأننا نعمل بشكل حقيقي لصالح المؤسسة، فمن الأرجح أن نعمل سوياً بفعالية .

- ٣ . الشفافية **Open and Transparent** إن خلق جو من الانفتاح غالباً ما يؤدي إلى تحسين نتائج المراجعة، فالشفافية لابد أن تكون خلال عملية المراجعة، وليس فقط في تقارير المراجعة، وتقول الحكمة العملية إذا انتظرت حتى بدء الخروج لمناقشة نتائج مهمة مع عميلك، فقد انتظرت طويلاً.
- ٤ . صادق **Honest** تقريباً جميع المراجعين الداخليين يدركون أهمية الصدق، وإذا أردنا أن تثق الإدارة في توصيات المراجعة الداخلية فمن المهم أن تعكس التقارير جميع جوانب المشكلة، فلا بد أن نضع في اعتبارنا أن الإدارة، وليس المراجع الداخلي، هي من تتخذ القرارات النهائية بشأن كيفية التعامل مع المشكلات المحددة في تقرير التدقيق الداخلي.
- ٥ . متحمس **Enthusiastic** الحماس يمكن أن يكون معدياً، ومن المهم بشكل خاص في المراجعة الداخلية، لأن النجاح يتوقف على إقناع الآخرين بتغيير السلوكيات، فعندما نكون شغوفين بعملنا، يمكن أن ينتشر هذا الشغف إلى عملائنا وزملائنا، فهو لا يزيد فقط من احتمالية حدوث تغيير إيجابي، بل يجعل عملية التدقيق أكثر جاذبية لكل المعنيين.
- ٦ . الموثوقية وإمكانية الاعتماد عليه **Reliable and Dependable** قد تكون عملية المراجعة الداخلية أمراً صعباً حتى في أفضل الأوقات، وقد تقلل المراجعة من الإلتزامات الأخرى لعملائنا، وتتفاهم العملية عندما لا نفي بإلتزاماتنا، وهذا يعني تحديد مواعيد نهائية وإظهار الاجتماعات في الوقت المحدد.
- ٧ . متعلم مدى الحياة **Lifelong Learner** الإلتزام بالتعليم المستمر هو فضيلة لأي شخص، لكنه مهم بشكل خاص للمراجعين الداخليين، إن وجود أساس متين من المهارات التقنية والمعرفة الصناعية أمر بالغ الأهمية، ولأن عملنا يشمل كامل المخاطر التي تواجه الأعمال الحديثة، فإن الفهم القوي للتعقيدات والفروق الدقيقة في الأعمال أمر ضروري، ويميل أفضل المراجعين الداخليين إلى ترك الوقت في جداولهم كل أسبوع لمواصلة التعليم أو أنشطة تحسين الذات الأخرى.
- ٨ . التطوع **volunteering** على الرغم من أنها ليست واحدة من فضائل المراجعة السبعة الأساسية، إلا أنها بالتأكيد طريقة يمكننا من خلالها العمل سوية لتحسين وظيفة المراجعة الداخلية، ويمكنك مساعدة زملائك الممارسين من خلال التحدث في إجتماعات الفصل، وكتابة المقالات حول المراجعة الداخلية، والمشاركة في برنامج المراجعة الداخلية لمراجعة النظراء، وبطرق أخرى عديدة.

وحددت المجموعة الأولى (معايير الصفات) من معايير المراجعة الداخلية وتتعلق هذه المعايير بالمستويات الأساسية لمقومات أو صفات المراجعة الداخلية، وتحدد هذه المجموعة من المعايير المستويات المقبولة لإدارة المراجعة الداخلية ككل، وسلطات ومسؤوليات مدير إدارة المراجعة الداخلية والمراجعون الداخليون ومنها ما يلي:

١. معيار الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات: يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية تحديدا رسميا ضمن ميثاق المراجعة الداخلية، ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بمراجعة دورية لميثاق المراجعة الداخلية.

٢. معيار الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا، ويجب على المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.

٣. معيار الاستقلالية التنظيمية: يجب أن يرتبط الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بأعلى مستوى في الهيكل الإداري للشركة.

٤. معيار المهارات والعناية المهنية اللازمة: يجب إنجاز مهمات المراجعة الداخلية بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة.

٥. معيار برنامج ضمان وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية (IIA, 2013)، ويمكن أن يضاف لهذه الصفات مجموعه أخرى مثل:

– احترام مواعيد العمل.

– احترام السرية الخاصة بمعلومات المنشأة وعدم إفشاؤها.

– الامتناع عن الاحتفاظ بحوزة المراجع الداخلي بأصل أي مستند أو تقرير أو وثيقة أو رسالة خاصة بالمنشأة التي يعمل بها أو بنسخها واستخدامها لأغراض خاصة.

– عدم استغلال المركز الوظيفي في الإدارة لتحقيق مصالح شخصية (أنور مطاوع، ١٤٣٥ هـ).

### ثانياً: قواعد السلوك الأخلاقي لعلاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي

تعتبر جودة التقارير المالية التي تصدرها الإدارة واحداً من أهم أهداف حوكمة الشركات، وتركز عليها المراجعة الخارجية، وقد حددت المعايير المهنية للمراجعة الخارجية دور وظيفة المراجعة الداخلية في دعم المراجع الخارجي عند تنفيذ مهام عملية المراجعة الخارجية السنوية (PCAOB, 2004)، فعلى المراجع إقامة إتصالات مع

الأفراد المناسبين في وظيفة المراجعة الداخلية في وقت مبكر من عملية الإرتباط، والمحافظة على تلك الإتصالات خلال الإرتباط مما يسهل المشاركة الفعالة في المعلومات، ويؤسس ذلك لبيئة يكون فيها المراجع على علم بالأمور المهمة التي ترد إلى ذهنه بشأن وظيفة المراجعة الداخلية، وإذا كان من المحتمل أن تؤثر تلك الأمور على عمل المراجع ويناقش معيار المراجعة ٢٠٠ أهمية تخطيط وتنفيذ المراجعة بنزعة الشك المهني بما في ذلك اليقظة بشأن المعلومات التي تشير الشك في إمكانية الإعتماد على الوثائق والردود على الأستفسارات المستخدمة كأدلة مراجعة، وبالتالي فإن الإتصال بوظيفة المراجعة الداخلية خلال الإرتباط قد يوفر فرص للمراجعين الداخليين للفت إنتباه المراجع لمثل تلك المعلومات ومن ثم يكون بمقدور المراجع أن يأخذ ذلك في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف (ISA,315)، وقد يؤثر عمل وظيفة المراجعة الداخلية على طبيعة، توقيت، ومدى عمل المراجعة الخارجية السنوية، حيث يؤثر على الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، إجراءات تقدير المخاطر، وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للإختبارات التفصيلية، وعند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي على أعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقاً، أو على أعمال تُطلب منها مباشرة (كأن يطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية)، وبالمثل أعطى معيار المراجعة الخارجية (الحق للمراجع الخارجي في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المراجعين الداخليين (PCAOB,2004) وبالتالي فإن أهم القواعد الأخلاقية المنظمة للعلاقة هي ما يلي:

- ١ . يجب أن يرتبط المراجع الداخلي بالخدمات التي يمتلك لها المعرفة والمهارات والخبرات الضرورية التي تمكنه من تقديمها بالصورة المرضية.
- ٢ . يجب أن ينجز المراجع الداخلي الخدمات التي يرتبط بها وفقاً لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
- ٣ . يجب على المراجع الداخلي أن يحسن بصورة مستمرة كفاءته ومن فاعلية وجودة الخدمات التي يقدمها (جمال شحاته، ٢٠١١).
- ٤ . التعاون ودعم المراجع الخارجي بما يحتاج إليه من معلومات بما لا يخل بالحفاظ على أسرار المنشأة التي لا يجب أن يطلع عليها المراجع الخارجي.
- ٥ . إظهار الإحترام الكامل للمراجع الخارجي.
- ٦ . الأمانة في عرض ما يحتاج إليه المراجع الخارجي من بيانات.

٧ . القابلية للتعلم من المراجع الخارجي لأنه يمتلك خبرات ومهارات في الفحص والمراجعة بما يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية .

٨ . الاستماع لنصائح المراجع الخارجي وتنفيذها بقدر الإمكان طالما أنها تصب في مصلحة الشركة وزيادة جودة المراجعة الداخلية .

### ثالثا: قواعد السلوك الأخلاقي لعلاقة المراجع الداخلي بالإدارة التنفيذية

يعتبر المراجع الداخلي موظف من موظفي الشركات بل أن البعض يعتبر المراجع الداخلي هو سمع وأذن وبصر الإدارة داخل الشركة، وبالتالي :

١ . يجب على المراجعين الداخليين عدم الاشتراك، عن علم مسبق، في أي عمل أو نشاط غير قانوني، كما يحظر عليه أن يأتي بأفعال أو يشترك في أفعال تسيء إلى كرامة مهنة المراجعة الداخلية أو إلى الشركة التي ينتمي إليها ( جمال شحاته، ٢٠١١ ) .

٢ . يجب على المراجع الداخلي الالتزام بتعليمات وأوامر الإدارة التنفيذية طالما أن هذه الأوامر والتعليمات لا تخالف اللوائح والقوانين .

٣ . الحفاظ على أسرار الشركة وعدم إفشاؤها .

٤ . يجب الصراحة التامة والترفع عن نفاق الإدارة .

٥ . الصدق والأمانة عند عرض تقارير المراجعة الداخلية .

٦ . تحذير الإدارة العليا قبل رفع أي تقرير عن المخالفات لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة .

٧ . التعاون والتواصل مع الإدارة التنفيذية وتقديم النصح لها فيما يتعلق بعملية إدارة المخاطر .

### رابعا: قواعد السلوك الأخلاقي لعلاقة المراجع الداخلي بمجلس الإدارة

إن الإدارة واحدة من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة ينبثق عن تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة (وفي الوقت الحالي أصبحت الإدارة تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة الشركات، وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر (Whitely, 2005)، فقد تضمنت شروط التسجيل في بورصة نيويورك ضرورة أن تكون الشركة لديها أنشطة للمراجعة الداخلية وأن أنشطة المراجعة الداخلية تتداخل مع الإدارة عن طريق إمدادها بتقييم للمخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة مستمرة (SEC, 2003) كما أن معهد المراجعين الداخليين



يصف ما ينبغي أن تكون عليه العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة، فيجب على وظيفة المراجعة الداخلية أن تفصح دورياً للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها سلطاتها، ومسئولياتها، وما تم إنجازه من خطتها الموضوعية، كما يجب أن تفصح أيضاً عن المخاطر الجوهرية التي تتعرض لها المنشأة، إجراءات الرقابة الداخلية، قضايا حوكمة الشركات، وغيرها من الأمور التي تطلبها وتحتاجها الإدارة، كذلك يجب على المراجع الداخلي تحديد مدى قبول الإدارة للمخاطر، ويمكن أن تتم ملاحظته أثناء مهمة تطمينية أو إستشارية أو متابعة تقدم تنفيذ الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة على إثر مهمات سابقة، كما يمكن ملاحظة ذلك عبر وسائل أخرى، وليس من ضمن مسؤوليات الرئيس التنفيذي للتدقيق إيجاد حل لهذه المخاطر، وعندما يخلص الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن الإدارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للمنشأة، فعلى الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يناقش الأمر مع الإدارة وإذا ما ارتأى الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن الإشكال لم يحل فإنه يجب عليه إبلاغ المجلس بذلك ( IIA, 2013 )، وبالتالي يكون هناك مجموعة من قواعد السلوك الأخلاقي التي يتعين على المراجع الإلتزام بها في علاقتها مع مجلس الإدارة كما يلي:

- ١ . تنفيذ تعليمات مجلس الإدارة .
- ٢ . المبادرة إلى إبلاغ قبول المخاطر، وذلك عندما تقبل الإدارة التنفيذية بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للمنشأة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يناقش الأمر مع الإدارة، وإذا ما ارتأى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإشكال لم يحل فإنه يجب عليه إبلاغ المجلس بذلك .
- ٣ . الصدق والأمانة عند عرض تقرير المراجعة الداخلية على مجلس الإدارة .
- ٤ . التواصل الدائم بشأن المخالفات والمخاطر .
- ٥ . إمداد مجلس الإدارة بكل ما يحتاج إليه من معلومات بأمانة وموضوعية .
- ٦ . تقديم المقترحات إلى مجلس الإدارة بشأن تطوير المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية .
- ٧ . تجنب المداهنة عند التقرير عن الغش والمخالفات وتقييم مستوى المخاطر .

### خامسا: قواعد السلوك الأخلاقي لعلاقة المراجع الداخلي بموظفي الشركة

من المشكلات التي تواجه المراجع الداخلي كيفية الحصول على التعاون المطلوب من الأفراد الآخرين الذين يعملون على العمليات والأنشطة محل الفحص، وقد تتحول هذه المشكلات إلى مشكلات جوهرية نظرا لوجود عدد من العوامل التي يمكن أن تولد مقاومة الأفراد منها ما يلي:

- ١ . الخبرة السابقة بالمراجع الداخلي .
- ٢ . الصورة العامة للمراجع الداخلي باعتباره رجل شرطه .
- ٣ . الخوف من اكتشاف الأخطاء والمخالفات .
- ٤ . الإستياء من وجود المراجع الداخلي وحدوث إحتكاكات تتعلق بإنجاز العمل المطلوب .
- ٥ . نقص الثقة في جوده عمل المراجع الداخلي والخوف من عدم إستعداده في الحالات المطلوبة .
- ٦ . الخوف من إستمرار المراجع الداخلي في إيجاد الأشياء التي يمكن أن تستخدم لأغراضه الخاصة مثل الحصول على ترقية ( السيد السقا، ١٩٩٧ ) .

وعلى المراجع الداخلي مراعاة أن السلوكيات الخاطئة للموظفين في بعض إدارات الشركة قد تكون مؤشر لسلوكيات خاطئة من قبل مديري هذه الإدارات أو حتى تقصير أو تساهل منهم، وبالتالي فإنه يجب أن يكون هناك مجموعة من قواعد السلوك الأخلاقي للمراجع الداخلي كما يلي:

- ١ . يجب أن يتحلى المراجع الداخلي بالسماحة والبشاشة في التعامل مع موظفي الشركة .
- ٢ . يجب على المراجع الداخلي عدم قبول هدايا أو عطايا من موظفي الشركة .
- ٣ . يجب على المراجع الداخلي الإنصاف وعدم التحيز في التقرير عن مخالفات موظفي الشركة .
- ٤ . الألفة وفتح قنوات تواصل مع موظفي الشركة .

### سادسا: قواعد السلوك الأخلاقي لعلاقة المراجع الداخلي بلجنة المراجعة

تلعب لجنة المراجعة دور كبير في زيادة كفاءة وفاعلية وظيفية المراجعة الداخلية، وفي نفس الوقت تعتمد على المراجعة الداخلية بشكل كبير في أداء عملها بشكل عام، وفي أداء دورها الحوكمي بشكل خاص، فوظيفة المراجعة الداخلية تدعم لجنة المراجعة في الوفاء بمسئولياتها في حوكمة الشركات، فان لجنة المراجعة هي الأخرى ومن خلال جودة علاقتها بوظيفة المراجعة الداخلية توفر لها البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة

بالحوكمة) تقدير المخاطر- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية- اختبارات مدى الالتزام ( Beasley, et al,

2000)، وتعتمد علاقة المراجع الداخلي بلجنة المراجعة على الظروف التي تبني فيها هذه العلاقة ويتعلق الكثير منها بحجم إدارة المراجعة الداخلية ومستوى تأهيل أفرادها ونطاق ومجال سلطاتها ومسئولياتها (السيد السقا، ١٩٩٧)، ففي حين توجد مجموعة من أعمال المراجعة الداخلية التي يتعين على لجنة المراجعة الإشراف عليها وهي :

- ١ . عملية تعيين وعزل رئيس قسم المراجعة الداخلية .
- ٢ . مراجعة خطة المراجعة الداخلية .
- ٣ . التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي .
- ٤ . التأكد من عدم وجود أية قيود على إدارة المراجعة الداخلية في عملية الوصول لرئيس لجنة المراجعة أو لرئيس مجلس الإدارة ( Marx & Voogt, 2010 ) .

وفي نفس الوقت تتمثل أهم توقعات لجنة المراجعة من وظيفة المراجعة الداخلية فيما يلي :

- ١ . إعداد خطة سنوية للمراجعة الداخلية ترتبط بوضوح بإطار إدارة المخاطر وتشتمل على اختبار للعمليات الرقابية الجوهرية المستخدمة لتخفيض المخاطر .
- ٢ . تقديم خطة المراجعة الداخلية السنوية للجنة المراجعة لكي يتم مراجعتها .
- ٣ . تقديم تقرير بشأن مدى التقدم في خطة المراجعة للعام الحالي .
- ٤ . تخصيص الأفراد ذوي الخبرة والمهارة على المهام المختلفة للمراجعة الداخلية ( Guner, 2008, p26 ) وبالتالي يكون هناك مجموعة من قواعد السلوك الأخلاقي التي يتعين على المراجع الإلتزام بها في علاقته مع لجنة المراجعة كما يلي :

- ١ . الصدق والأمانة عند عرض تقرير المراجعة الداخلية على لجنة المراجعة .
- ٢ . التواصل الدائم بشأن المخالفات والمخاطر .
- ٣ . إمداد لجنة المراجعة بكل ما يحتاج إليه من معلومات بأمانة وموضوعية .
- ٤ . تقديم المقترحات إلى لجنة المراجعة بشأن تطوير المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية .
- ٥ . في بعض الأحيان قد يلجأ المراجع الداخلي إلى إشارات تحذيرية للجنة المراجعة بإحتمال وجود غش أو مخالفات وذلك في حالة الخوف من العزل من قبل الإدارة التنفيذية .
- ٦ . تجنب المداهنة عند التقرير عن الغش والمخالفات وتقييم مستوى المخاطر .

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

١. السيد أحمد السقا، ١٩٩٧، "المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية" الجمعية السعودية للمحاسبة، الطبعة الأولى.
٢. أنور مطاوع، ١٤٣٥، "ملزمة أخلاقيات العمل" جامعة الدمام - تعليم عن بعد، إدارة أعمال المستوى الثالث، دفعة ١٤٣٤-١٤٣٥ هـ.
٣. ارسانيوس، بدر نبيه والطنطاوي، محمد جمال، ٢٠١٣، "إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية والحد من ممارسات الفساد المالي" المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل اليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري كليه التجارة-جامعه بنى سويف.
٤. سامي، مجدى محمد، ٢٠٠٩، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واثرها على جوده القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجله كليه التجارة للبحوث العلمية جامعه الاسكندرية، مجلد ٤٦ العدد الثاني.
٥. عيسى، سمير كامل، ٢٠٠٨، "العوامل المحددة لجوده وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جوده حوكمه الشركات -مع دراسة تطبيقيه" مجله كليه التجارة للبحوث العلمية جامعه الإسكندرية العدد ١ المجلد ٤٥.
٦. حسين حسين شحاته، ٢٠٠٥، "الإطار العام لميثاق وقيم وأخلاق المحاسب في الفكر والتطبيق الإسلامي" بحث مقدم إلى المؤتمر الثالث عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل تحرير تجاره الخدمات والمتغيرات المالية والضريبية والاقتصادية الجديدة، القاهرة
٧. كوثر عبدالفتاح الابجى، ٢٠٠٢، "الأخلاق في المحاسبة" ندوه التربيه الاقتصادية والإيمانية في الإسلام بمركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، القاهرة.
٨. هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، ٢٠٠٧، "معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية" مملكة البحرين
٩. جمال شحاتة، ٢٠١١، "مبادئ وقواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية" <http://alphabet.argaam.com/article/detail/29795>

ثانياً: المراجع الانجليزية

10. Beasley, M. S., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and P. D. Lapedes, 2000. "Fraudulent financial reporting: consideration of industry traits and corporate governance mechanisms". Accounting Horizons (December).
11. SEC Securities exchange act release no48745, 2003, Available at www.sec.gov
12. Institute of Internal Auditors ,IAA, 2013 " International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) " Available at <https://na.theiia.org>
13. International Standards Auditing ( ISA ) 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through, *Understanding the Entity and Its Environment*, 2010
14. Whitley, J. 2005. Internal Auditing's Role in Corporate Governance The Internal Auditor. Vol.62, Iss. 5; pg. 21, 2 pgs.
15. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2004. Auditing Standard No. 2 (AS 2) An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements. <http://www.pcaobus.org>
16. Guner, M. F.(2008), "Stakeholders 'Perceptions and Expectations and the Evolving role of Internal Audit", Internal Auditin.g, ( Sep/ Oct), 23,5, PP. 21-33
17. Marx, B., Voogt T., 2010 " Audit Committee Responsibilities Vis-à-vis Internal Audit: How Well Do Top 40 FTSE/JSE-Listed Companies Shape Up?", Meditari Accountancy Research, Vol.18, No.1.
18. Richard Chambers, 2016 " Characteristics of the Virtuous Internal Auditor" August 29, Available at: <https://iaonline.theiia.org>.