



جامعة بورسعيد
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

الدور المهني للمراجع الداخلي بمنظمات الأعمال في ظل التحديات المعاصرة

(دراسة نظرية)

إعداد الباحث

محمد محسن عوض مقلد

إشراف

دكتورة

منى حسن البسيوني

مدرس المحاسبة والمراجعة

الأستاذ الدكتور

زين العابدين سعيد فارس

أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ بالكلية

- 2018 م -



**Port Said University
Faculty of Commerce
Accounting and Auditing**



The Professional Role of The Internal Auditor at Business Organizations in The Presence of The Contemporary Challenges (Theoretical Study)

Submitted By The Researcher

Mohammed Mohsen Awad Maklad

Supervised By

Prof . Dr.

Zean Alabedeen Fares

**Professor of Financial Accounting
Emeritus**

Dr.

Hasan Albasuny

**Lecturer in Department of
Accounting and Auditing**

2018

المستخلص

استهدف البحث بصفة أساسية الوقوف على دور المراجع الداخلي بمنظمات الأعمال في ظل التحديات المعاصرة ، ففي ظل التغيرات البيئية الإقتصادية وبيئته الأعمال وتشابك وتعقد العمليات التجارية والصناعية نتيجة الإنتشار والتوسع في استخدام التكنولوجيا نشأت تحديات تواجه المراجع الداخلي أثناء تأدية دوره المهني بمنظمات الأعمال من هنا نبعت مشكلة البحث والتي يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل البحثي التالي : ما هو الدور المهني الذي يؤديه المراجع الداخلي في ظل التحديات المعاصرة ؟ ، ولتحقيق الهدف من البحث انتهج الباحث المنهج العلمي بشقيه الإستقرائي والإستنباطي ، حيث اعتمد الباحث على المنهج الإستقرائي حال تحليل وتقييم الدراسات السابقة في مجال دور المراجع الداخلي والتحديات المعاصرة والمستقبلية . كما اعتمد الباحث على المنهج الإستنباطي حال إستنباط النتائج من رحم الفقه المحاسبي والإصدارات المهنية ذات الصلة بموضوع البحث .

وقد توصل الباحث لمجموعة من النتائج من خلال ما تم استقراؤه لعل من أهمها : أن دور المراجع الداخلي في الماضي كان ينصب على الرقابة وعلى إستقامة المدراء ، إلى أن توسع دوره لمراجعة كافة أنشطة الشركة كنشاط استشاري مضيف للقيمة لتقدم توكيدات لمجلس الإدارة وبالتالي تمخض عن ذلك أن اعتبر المراجع الداخلي أحد أهم أدوات الحوكمة والأداة الرقابية في المنشأة بل أن الدور اتسع ليشمل دوره في إدارة المخاطر وفي حدود لضمان الاستقلالية . خاصة بعد اصدر معهد المراجعين الداخليين مذكرته عام 2009م التي حدد فيها أدوار خمسة رئيسية والتي تتمثل في تقديم توكيدات عن عمليات إدارة المخاطر وأن المخاطر قد تم تقييمها بشكل صحيح بالإضافة إلى تقييم كل من عمليات إدارة المخاطر والتقرير عن المخاطر الرئيسية بجانب مراجعة أساليب إدارة المخاطر الرئيسية .

كما أبرزت النتائج أن المراجع الداخلي يؤدي دوراً فعالاً في إمداد مجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة عن كيفية تحسين إجراءات إدارة المخاطر مما يمكن ذلك من قيام مجلس الإدارة بدوره الإشرافي على أداء الإدارة التنفيذية ، بالإضافة إلى أن المراجع الداخلي هو حلقة وصل بين جميع الإدارات ومجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه ، وبالتالي فهو يساعد مجلس الإدارة في إمداده بالمعلومات المتعلقة بتقييم سياسات وإجراءات المخاطر من حيث تقديم توكيدات عن عمليات إدارة المخاطر وأن المخاطر قد تم تقييمها بشكل صحيح . وأخيراً أبرزت النتائج أن هناك تحديات تواجه المراجع الداخلي خاصة التحديات التي تنشأ عن التجارة الإلكترونية والتطورات التكنولوجية في نظم تشغيل البيانات وإنتاج المعلومات وآليات حفظها ونشرها ونظم حمايتها وتعارض المصالح مما يؤثر على الاستقلالية .

وقد أوصى الباحث بعدد من التوصيات لتدعيم دور المراجع الداخلي في ظل التحديات التي تمثل مخاطر ومن ناحية أخرى قد تمثل فرصاً لعل من أهمها : ضرورة تطوير مهارات المراجع الداخلي في مجال تكنولوجيا تشغيل البيانات وإنتاج المعلومات بما تمكنه من التعرف على أساليب التحقق من صحة وسلامة المعلومات ، وضرورة حصول المراجع الداخلي على زمالة مهنية تؤهله للتعامل مع المتغيرات في التشريعات والمعايير ، ووجوب تدعيم المراجع الداخلي من قبل مجلس الإدارة ولجان المراجعة لتدعم استقلاليته كي يتمكن من أداء دوره بعيداً عن التحيزات والضغوط داخل الشركة .

Abstract

The main purpose of the research was to identify the role of the internal auditor in the business organizations in Presence of the contemporary challenges . In light of the economic and business environment , the complexity of the commercial and industrial processes due to the spread and expansion of the use of technology, the internal auditor faced challenges in performing his professional role at business organizations . Which can be shaped the problem of research in the following research question: What is the professional role played by the internal auditor in Presence of the contemporary challenges ? , In order to achieve the objective of the research .

The researcher has reached a number of results through what has been achieved. Perhaps the most important of these is that the role of the internal auditor in the past was focused on supervision and the integrity of managers until he expanded his role to review all the activities of the company as a value-adding advisory activity to submit assertions to the Board of Directors . the internal auditor considered one of the most important tools of governance and control in the establishment , but the role expanded to include his role in risk management and there are five key roles , which include providing assurance about risk management processes , as well as evaluating risk management processes, reporting on key risks, and reviewing key risk management techniques . also the results highlighted that the internal auditor plays an active role in providing the Board with appropriate information on how to improve the risk management procedures . Finally, the results highlighted that there are challenges faced by the internal auditor, especially the challenges arising from electronic commerce, technological developments in data operating systems, production of information, mechanisms for their preservation, dissemination, protection systems and conflicts of interest, which affect independence .

The researcher recommended a number of recommendations to support the role of the internal auditor in Presence of the challenges Perhaps the most important : the need to develop the skills of the internal auditor in the field of data processing technology and the production of information to enable him to identify the methods of verifying the validity and integrity of information , and the need to strengthen the internal auditor by the Board of Directors and the Audit Committees to support its independence in order to make its role away from biases and pressures within the company.

مفاهيم عنوان البحث (الكلمات المفتاحية) :

- أ. الدور المهني : يقصد به المهام الوظيفية الحالية التي يقوم بها المراجع الداخلي أثناء تأديته وظيفته وفقاً لمعايير الممارسة المهنية وفي ظل ما جاء بميثاق المراجعة الداخلية المعتمد من مجلس الإدارة .
- ب. المراجع الداخلي : هو ذلك الشخص المؤهل علمياً ومهنياً ويعمل في ظل إرشاد وتوجيهات الإصدارات المهنية سواء كان حاصلًا على زمالة مهنية أو ملتزم بتطبيق معايير الممارسة المهنية الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين .
- ج. منظمات الأعمال : يقصد بها لأغراض البحث كافة الشركات والمنشآت الهادفة للربح . وإنما ورد كلمة شركة و / أو شركات يقصد بها منظمات الأعمال .
- د. التحديات المعاصرة : يقصد بها المعوقات التي تنتج نتيجة تغير في بيئة الأعمال والظروف والأحداث التي تطرأ على منظمات الأعمال مما تمثل تحديات تواجه المراجع الداخلي أثناء تأدية دوره المهني .

Research Title (key words):

- a. **Professional role:** means the current functions of the internal auditor during the performance of his job in accordance with the standards of professional practice and in accordance with the Internal Audit Charter approved .
- B. **Internal Auditor:** A person who is scientifically and professionally qualified and who works under the direction and guidance of professional publications, whether he has a Certified Professional Internship or is committed to applying the Professional Practice Standards.
- C. **Business organizations:** For the purposes of research , all companies and establishments for profit . Wherever the words of a company and / or companies are intended for business organizations.
- Dr. **Contemporary challenges:** Its are the obstacles that result from a change in the business environment and the circumstances and events that occur in the business organizations, which presents challenges to the internal auditor in performing his professional role.

أولاً - مقدمة البحث :

اعتبرت المنظمات المهنية وحكومات الدول المراجع الداخلي أداة فعالة من أدوات حوكمة الشركات كونه يعد بؤرة الرقابة التي تهتم بها الحوكمة بل وصدت تشريعات ومعايير لتفعيل دوره بمنظمات الأعمال وتدعيم استقلاليته كونه يؤدي دوراً يتمخض عنه إضافة قيمة للمنظمة ، وحيث أنه طرأت على عمل المراجع الداخلي تغيرات جوهرية من دوراً كان يركز على مراجعة الحسابات إلى دوراً يقدم تأكيدات عن عمليات إدارة المخاطر وتحسين كل من عمليات الحوكمة والرقابة الداخلية ، وكون أن المراجع الداخلي يعد أهم أدوات الحوكمة وبؤرة الرقابة ، فقد انبثق عن ذلك عدة أدوار مهنية يقوم بها المراجع الداخلي بمنظمات الأعمال لعل من أهمها : اجراء مراجعة مالية ، ومراجعة تشغيلية ، ومراجعة بينية ، ومراجعة مدى الالتزام بالتشريعات ، ومراجعة القوائم المالية بالإضافة للتقييم وكاداة سلوكية إلا أن هذا الدور يوجهه بعض من التحديات التي تنشأ نتيجة التغيرات الدينامية في بيئة الأعمال ، ففي هذا السياق فقد أكدت دراسة (Phillipina , Georgina , 2010) أن هناك العديد من العوامل الخارجية لها تأثيراً على دور المراجعة الداخلية كالتشريعات الجديدة ، وانتشار العولمة ببيئة الأعمال ، بالإضافة للعوامل الداخلية ذات الأثر على المهنة على سبيل المثال زيادة دور المراجعين الداخليين في المساعدة بإدارة المخاطر ، وندرة في المراجعين الداخليين الأكفاء خاصة في مجالات تكنولوجيا المعلومات والتي تمثل تحديات . لذا قام معهد المراجعين الداخليين الدولي بصفته الهيئة المنظمة للمهنة بتطوير المهنة وتحويلها من المراجعة الداخلية التقليدية للمراجعة الداخلية على أساس المخاطر وإصدار معايير مهنية ودراسات بحثية مستمرة لتزويد أعضائه بالإرشادات المهنية الأمر الذي ترتب عليه إتساع دور المراجعين الداخليين بالشركات .

ثانياً - مشكلة البحث :

في ظل تطور مهنة المراجعة الداخلية من وظيفة كانت موجهة نحو الجوانب المالية والمحاسبية ، بدأ المراجعون الداخليون يوجهون خبراتهم نحو مناطق خارج النطاق المالي الأمر الذي وصفت وظيفة المراجعة الداخلية بأنها ديناميكية وموجهة نحو المستقبل وتركز على كفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية وتقييم آليات الرقابة للشركات مثل تلك المتعلقة بنظم المعلومات الإدارية ، وإدارة المخاطر ، والحوكمة ، وبناء على ذلك توسع الدور المهني للمراجع الداخلي لكن في ظل ذلك تغيرت البيئة الاقتصادية وبيئة الأعمال وتشابكت وتعقدت عملياتها بسبب الإنتشار وتوسع استخدام التكنولوجيا مما نشأت تحديات تواجه المراجع الداخلي أثناء تأدية دوره المهني بمنظمات الأعمال ، وتأسيساً على ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل البحثي التالي : ما هو الدور المهني الذي يؤديه المراجع الداخلي في ظل التحديات المعاصرة ؟ وينشق من هذا التساؤل الرئيسي عدة تساؤلات بحثية تتمثل فيما يلي :

- أ. هل يمكن تبيان آثار تطوير المهنة على دور المراجع الداخلي ؟
- ب. هل يمكن تحديد أدوار المراجع الداخلي في ظل الإرشادات المهنية الصادرة ؟
- ج. ما هي التحديات التي تواجه المراجعين الداخليين للقيام بالدور المتوقع منهم ؟

ثالثاً - أهداف البحث :

يهدف البحث بصفة أساسية الوقوف على دور المراجع الداخلي بمنظمات الأعمال في ظل التحديات المعاصرة ومن ثم اقتراح توصيات لمواجهة تلك التحديات للحد منها أو لتخفيف وطأتها كونها تعد مخاطر من ناحية ان لم يتخذ تدابير احترازية تجاهها ومن ناحية أخرى تعد فرص يمكن اقتناصها ان تم اتخاذ اجراءات وتدابير لإستغلالها كما سيتضح بنهاية البحث .

رابعاً - مفاهيم عنوان البحث :

في ضوء عنوان البحث ومشكلته وأهدافه إستعرض الباحث مفاهيم عنوان البحث لتوضيح المقصود من تلك المفاهيم كما سترد في صلب البحث وكما يلي :

هـ. الدور المهني : يقصد به المهام الوظيفية الحالية التي يقوم بها المراجع الداخلي أثناء تأديبه وظيفته وفقاً لمعايير الممارسة المهنية وفي ظل ما جاء بميثاق المراجعة الداخلية المعتمد من مجلس الإدارة .

و. المراجع الداخلي : هو ذلك الشخص المؤهل علمياً ومهنياً ويعمل في ظل إرشاد وتوجيهات الإصدارات المهنية سواء كان حاصلًا على زمالة مهنية **Certified Internal Auditor** أو ملتزم بتطبيق معايير الممارسة المهنية الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA) .

ز. منظمات الأعمال : يقصد بها لأغراض البحث كافة الشركات والمنشآت الهادفة للربح . وإينما ورد كلمة شركة و / أو شركات يقصد بها منظمات الأعمال .

ح. التحديات المعاصرة : يقصد بها المعوقات التي تنتج نتيجة تغير في بيئة الأعمال والظروف والأحداث التي تطرأ على منظمات الأعمال مما تمثل تحديات تواجه المراجع الداخلي أثناء تأدية دوره المهني .

خامساً - أهمية البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تنقسم أهمية إلى نوعين هما :

أ. أهمية علمية : تنبثق الأهمية العلمية من أهمية الدور الذي يعد محور اهتمام الباحثين في ظل التغيرات التي تطرأ من تشريعات وقوانين ومعايير تؤثر على مدى التوسع في هذا الدور مما يستدعي من اجراء البحوث النظرية والميدانية والتطبيقية للوقوف على دور المراجع الداخلي وما له من انعكاسات على الشركات وادارتها .

ب. أهمية عملية : تتبع من أهمية الدور المهني الذي يمارسه المراجع الداخلي في منظمات الأعمال وأثر هذا الدور على كل من حوكمة الشركة وإدارة المخاطر ونظم الرقابة مما يترتب عليه اضافة قيمة للمنظمة ، كما يكتسب البحث أهميته العملية من خلال مدى أثر دور المراجع الداخلي على مدى اعتماد المراجع الخارجي على هيكل الرقابة الداخلية بالشركة أثناء عملية المراجعة ، خاصة بعد ترجمة مصر معايير المحاسبة الدولية والتي من ضمنها المعيار رقم 610 القاضي بمدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي .

سادساً - مجال البحث :

يتمثل مجال البحث في الوقوف على الدور المهني للمراجع الداخلي بمنظمات الأعمال المصرية سواء كان دوره بإدارة المخاطر أو الحوكمة أو هيكل الرقابة الداخلية ومن ثم إستعراض التحديات التي تواجهه أثناء تأدية دوره ، ويخرج عن نطاق البحث معايير المراجعة الداخلية وميثاق السلوك الاخلاقي إلا بالقدر الذي يخدم البحث . أيضاً كون البحث يعد من البحوث النظرية التي تقوم على الإستقراء للفقهاء المحاسبيين والإصدارات المهنية ، فبالنتالي فلن يتم صياغة فروض لإختبارها .

سابعاً - منهج البحث :

ينتهج الباحث المنهج العلمى بشقيه الإستقرائى والإستنباطى ، حيث يعتمد الباحث على المنهج الإستقرائى حال تحليل وتقييم الدراسات السابقة فى مجال دور المراجع الداخلى والتحديات المعاصرة والمستقبلية . كما يعتمد الباحث على المنهج الإستنباطى حال إستنباط النتائج من رحم الفقه المحاسبى والإصدارات المهنية ذات الصلة بموضوع البحث .

ثامناً - خطة البحث :

إن الهدف من هذا البحث هو تحديد الدور المهنى للمراجع الداخلى بمنظمات الأعمال المصرية فى ظل التحديات المعاصرة .

وتحقيقاً لهدف البحث ، فقد تم تقسيم البحث إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : الدور المهنى للمراجع الداخلى بمنظمات الأعمال .

المبحث الثانى : التحديات المعاصرة والمستقبلية التى تواجه المراجع الداخلى .

الخلاصة والنتائج والتوصيات .

المراجع العلمية .

المبحث الأول

الدور المهني للمراجع الداخلي بمنظمات الأعمال .

تمهيد :

بزغت مهنة المراجعة الداخلية نتيجة الحاجة الي من يراجع داخليا العمليات المالية في المنظمات المختلفة إستجابة لبعض العوامل التي تمثلت في كبر حجم التنظيمات ذات الفروع المختلفة بالإضافة الي ظهور الحاجة الي وسائل لمنع الغش والاحتيال واكتشاف الأخطاء وقت حدوثها . وفي هذا السياق أشارت دراسة (Marariu , Ana . et al , 2009) كان مسمى المراجعة الداخلية الذي يتم استخدامه في الواقع الحالي يمثل مفهوما حديثا آنذاك عام 1904م وكان يستخدم لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية عندما تأثرت المنشآت الإقتصادية بالركود الإقتصادي وكان يتوجب عليهم سداد أتعاب باهظة للمراجعين الخارجيين ليبدوا رأياً بدقة في مدى صحة الحسابات بالمؤسسات المالية المدرجة بالبورصة الأمريكية ، وبناءاً عليه بدأت تلك الشركات بتكوين أقسام للمراجعة الداخلية لديها من أجل تخفيض التكاليف عن طريق افتراض تحقق الأعمال داخل المنشأة وسعيًا لتحقيق عملية المصادقة على الحسابات . ومن هنا ظهرت الحاجة لمن يراجع من داخل الشركة بحيث يكون ملماً ومطلعاً على كافة العمليات والأحداث وبذلك بدء عمل المراجع الداخلي عمله من مدخل القوائم المالية حيث كانت تبعيته الإدارية والتقريرية للمدير المالي ثم ما لبث أن تطور دوره وهو ما تم استعراضه بهذا المبحث وبناءً على ذلك إستعرض الباحث بهذا المبحث النقاط التالية :

أولاً- التغييرات التي طرأت على دور المراجع الداخلي :

في العام 2002م أصدر الكونغرس الأمريكي قانون (SOX) لحماية المساهمين وعامة الجمهور من الأخطاء المحاسبية والممارسات الاحتيالية في الشركات ، وتحسين دقة الإفصاح ، ويحدد القانون المواعيد النهائية للامتثال وينشر القواعد المتعلقة بالمتطلبات . وفي نفس الصدد أصدر معهد المراجعين الداخليين IIA مذكرة بعنوان دور المراجعة الداخلية في القسمين 302-404 من قانون ساربنس اوكسلاي وذلك في مايو 2004م حيث أفرد القانون مساحة للدور الموصي به للمراجعة الداخلية من حيث الخدمات التي يمكن أن يقوم بها نشاط المراجعة الداخلية في تلبية متطلبات القسم رقم 302 والقسم رقم 404 والتي يجب ألا تتعارض مع متطلبات معايير إستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي ، والدور الموصي به لنشاط المراجعة الداخلية يساعد الشركة في مواجهة التزامات الأقسام 302-404 . يصف هذا القسم أنشطة المراجعة الداخلية التي تعتبر أن تكون متسقة مع أهداف المعايير ، والأنشطة التي تم تضمينها في الدور الموصي به للمراجع الداخلي في دعم المنظمة في تلبية احتياجات الأقسام 302-404 ولعل من أهمها :

● الإستشارات ودعم المشاريع وتتضمن : تقديم المشورة بشأن أفضل معايير الممارسات ، وإختبارات الاستراتيجيات ، وإدارة الدعم وتدريب المسؤولين عن المشروعات والرقابة والاستجابة للمخاطر ، وفحص توكيدات الجودة على العمليات المستندية والضوابط الأساسية قبل أن يكلف بها المراجع الخارجي .

● المراقبة والإختبار المستمر وتتضمن ما يلي : تقديم المشورة للإدارة فيما يتعلق بالتصميم ، النطاق ، تسلسل الإختبارات المؤداة ، أداء إختبارات للتحقق من تأكيدات الإدارة ، المساعدة في تحديد الثغرات الرقابية ومراجعة خطط الإدارة لتصحيح ثغرات الرقابة ،

إجراء مراجعات المتابعة للتأكد ما إذا كانت الثغرات تم السيطرة عليها بشكل كاف ، والمشاركة في لجنة الإفصاح للتأكد بأن نتائج أنشطة المراجعة الداخلية الجارية وأنشطة الإختبارات الأخرى مثل إختبارات الالتزام قد تم القيام بها .

بالإضافة إلى ذلك ، فإن هناك منافع مشتقة من الدور الموصي به للمراجعة الداخلية أعلاه تشتمل على تحسين الوعي بإدارة المخاطر ودعم الضوابط الرقابية تتمثل فيما يلي :

أ. المساعدة في التأكد من أن مبادرات الشركات تدار بشكل جيد مما سيكون له أثر إيجابي على المنظمة ، وبالتالي فإن دورهم التوكيدي يدعم كافة الأطراف أصحاب المصلحة .

ب. استخدام المدخل القائم على المخاطر في التخطيط للأنشطة المحتملة والمتعلقة بمراجعة المشروع . واقتراح أفضل ممارسات المراجعة ، وعليه ينبغي إشراك المراجعين الداخليين طوال دورة حياة المشروع وليس فقط في عمليات المراجعة .

هذا وأقر قانون ساربنز اوكسلاي في القسمين 302 ، 404 بأن المراجعة الداخلية من المحتمل أن تقدم خدمات أخرى مثل :

أ. نشاط المراجعة الداخلية كمصدر للاستشارات ، فقد يطلب من المراجعين الداخليين القيام بدور استشاري لمساعدة المنظمة في تحديد وتقييم وتنفيذ آليات إدارة المخاطر وتقييم الرقابة فضلا عن التوصية بشأن الضوابط لمعالجة المخاطر .

ب. نشاط المراجعة الداخلية كمصدر من مصادر التوثيق و / أو إختبار إذا لم توثق الإدارة بيئتها الرقابية ، وليس لديها ما يكفي من الموارد اللازمة للقيام بذلك في غضون الفترة الزمنية المطلوبة ، قد يطلب من المراجعين الداخليين مساعدة الإدارة في توثيق الرقابة الداخلية .

ج. نشاط المراجعة الداخلية كمصدر لقيادة إدارة المشاريع . فالمراجعين الداخليين يتصفون بالمهارة في إدارة المشاريع الكبيرة أو المعقدة في كثير من الأحيان .

د. نشاط المراجعة الداخلية كمصدر للتدريب أو المعلومات بخصوص الرقابة . يوفر المراجعين الداخليين التدريب والمعلومات عن تعريف وتقييم الرقابة الداخلية ، وتقييم المخاطر ، ووضع خطة الإختبار دون تدنى موضوعيتهم أنهم كخبراء على رقابة المنظمات .

هـ. نشاط المراجعة الداخلية كأداة للتقييم الذاتي للرقابة **Control Self-Assessment** كونهم يمتلكون المهارات في تقديم المساهمات لتحسين الرقابة .

و. نشاط المراجعة الداخلية باعتبارها مؤثرة في عملية الإفصاح ، فقد يطلب من نشاط المراجعة الداخلية استكمال بعض من أنواع المصادقات أو إصدار رأي حول الرقابة المالية .

وأخيراً ، فإن قانون ساربنز اوكسلاي يشجع المراجع الداخلي على تقديم توكيدات وإستشارات دون المساس بالموضوعية والإستقلالية . وقد أقر القانون بأن الإدارة هي المسئولة عن تطوير العمليات اللازمة للتأكد من أن الشركة تتمثل لقانون ساربنز اوكسلاي . وينبغي أن يكون دور المراجع الداخلي مثالي من خلال الاستشارات والتوكيدات . بل أن قانون ساربنز اوكسلاي خرج بالمهنة من النطاق الضيق للنطاق الأوسع خاصة عندما اعتبرها مصدراً للمعلومات ومصدر للإستشارات وهو بذلك يعد تفعيل وتدعيم لدور المراجع الداخلي .

وبتزايد وتيرة الانهيارات المالية لكبرى الشركات أصبحت الحاجة ملحة للمراجعة الداخلية خاصة بعد أن أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريفاً للمراجعة الداخلية تمخض عنه توسيع دور المراجع الداخلي وتأكيداً على أن دور المراجع الداخلي بمنظمات الأعمال قد طرأ عليه تغيرات جوهرية ، فقد أكدت دراسة (Zarkasyi , 2006) أن الوظيفة الأولى للمراجع الداخلي هي التحقق من الفواتير قبل سدادها ، ثم توسع إلى تقييم الكفاءة والفاعلية لكل مراحل التشغيل في الشركة ولكل من النواحي المالية وغير المالية ، ولكي ينتقل المراجع الداخلي من الدور التقليدي الذي يركز على فحص الأنشطة إلى ذلك الدور الذي يركز على أهداف الشركة واستراتيجيات الشركة وعمليات إدارة المخاطر يجب من إعادة بناء المراجعين الداخليين .

هذا وفي نفس السياق أشارت دراسة (عيسى، 2008) إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو المراجعة المالية إلى المراجعة الإدارية إلى التركيز على إضافة قيمة للمنظمة متمثلة في إدارة المخاطر وتطبيق مبدأ المراجعة على أساس الخطر .

كما أبرزت النتائج بدارسة (Maraq , 2008) بأن دور المراجعة الداخلية يجب أن يتجاوز الدور التقليدي الموجه نحو المراجعة المالية إلى دور أكثر فعالية وهو المساهمة في إدارة المخاطر . كما اوضحت النتائج ان قيام إدارة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية بالمساهمة في إدارة المخاطر يعتبر تطبيقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية التي اصدرها معهد المراجعين الداخليين ، والتي تنص علي ضرورة قيام المراجعين الداخليين بمساعدة الشركات فيما يتعلق بإدارة المخاطر .

أضف لذلك أن دراسة (Morariu Ana et al , 2009) رصدت مراحل تطور نطاق العمل الذي كان يؤديه المراجع الداخلي من الرقابة على استقامة المدراء إلى الفحص الشامل للمعاملات من أجل اكتشاف الغش والاحتيال ثم إلى دقة وسلامة التقارير والقوائم المالية وأخيراً الدور الموسع في كل من الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية .

بل أن معهد المراجعين الداخليين IIA حدد في مذكرته الصادرة سبتمبر 2009م بعنوان دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر الشاملة ، حيث قسم هذا الدور الى ثلاثة اقسام كل دور ينبثق منه عدة أدوار فرعية كما يلي :

أ : الأدوار الأساسية للمراجعة الداخلية المتعلقة بإدارة المخاطر : تقديم توكيدات عن عمليات ادارة المخاطر ، تقديم توكيدات بأن المخاطر قد تم تقييمها بشكل صحيح ، تقييم عمليات ادارة المخاطر ، تقييم التقرير عن المخاطر الرئيسية ، مراجعة أساليب إدارة المخاطر الرئيسية

ب : أدوار المراجعة الداخلية المشروعة مع وجود ضمانات ومحاذير : تقديم التسهيلات في تحديد وتقييم المخاطر ، تدريب الإدارة نحو الاستجابة للمخاطر ، التنسيق مع أنشطة الإدارة الشاملة للمخاطر ، التقرير الشامل عن المخاطر ، صيانة وتطوير اطار الإدارة الشاملة للمخاطر ، تأييد تأسيس ادارة المخاطر الشاملة ، تطوير استراتيجية ادارة المخاطر لأخذ موافقة مجلس الإدارة عليها .

ج : الأدوار التي يجب ألا تقوم بها المراجعة الداخلية : وضع مستويات مقبولة للخطر ، فرض imposing عمليات إدارة المخاطر ، تقديم تأكيد للإدارة عن المخاطر ، اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستجابة للمخاطر ، تطبيق الاستجابة للمخاطر نيابة عن الإدارة ، تحمل القابلية للمحاسبة عن ادارة المخاطر .

كما أكدت أشارت دراسة (النمري ، 2010م) إلى أن دور المراجع الداخلي تطور نحو تقويم ضوابط الرقابة الداخلية باعتبارها أحد المكونات الهامة لحوكمة الشركات وذلك من خلال تحسين عمليات التشغيل . ويركز المراجعين الداخليين في الوقت الحالي علي اضافة قيمة لمنظمتهم عند أداء تشكيله من الوظائف ذات العلاقة بإضفاء الثقة ، وذلك بواسطة تقديم يد العون والمساعدة إلي كل من : لجنة المراجعة في إنجاز مسؤولياتها الإشرافية علي نحو فعال ، الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالأعمال ، وتقدير إدارة مخاطر الأعمال ، واعتماد ضوابط الرقابة الداخلية ، والقوائم المالية ، وتحديد ومنع حدوث المشاكل والمخاطر المحتملة .

وحيث أن الأزمات تستوجب من المنظمين للمهنة العمل على تطويرها ، فكان للأزمة العالمية في العام 2008م أثراً على مهنة المراجعة الداخلية ، فقد أشارت دراسة (خليل ، 2011م) إلى أن الأزمة المالية عام 2008م أدت إلى تغير أنشطة المراجعة الداخلية من الأنشطة التقليدية إلى مراجعة المخاطر الناشئة والتحول من الاهتمام بالمخاطر المالية التشغيلية فقط إلى الاهتمام أيضاً بمخاطر السيولة والسمعة والمخاطر الانتمانية وتحديد مدى فعالية عملية إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال ، كما أشارت الدراسة إلى أن هناك الكثير من الأنشطة التي تقوم بها المراجعة الداخلية ، حيث تساعد في تحديد المخاطر الرئيسية التي تواجه المنظمة ، وبالتالي تساعد في التخفيف من تأثير الأزمات المالية الحالية على هذه المنظمات .

من جانب آخر أشارت دراسة (Swinkels , 2012) والتي أجريت على الشركات الهولندية إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية لها جذورها في مجال المحاسبة والمراجعة المالية وقد بدأت للتحقق من ومنع الأخطاء المحاسبية وعدم الدقة ، وكذلك الحد من أو منع الغش والفساد . وكانت أنشطة المراجعة الداخلية تتغلل داخل وظيفة المحاسبة وكان هناك علاقة قوية مع المراجع الخارجي . وكان التركيز الرئيسي لمهام المراجعة الداخلية هو مراجعة ومراقبة اعداد التقارير المالية . وعلاوة على ذلك ، فإن الحاجة إلى مراجعة داخلية يرتبط بحجم الشركة . ومنذ أن أصبحت شركات القرن التاسع عشر أكبر ومع التشتت الجغرافي وتناثر الشركات لفروعها على نطاق واسع وفي ظل قدرة إدارية محدودة لمراقبة جميع العمليات بدأت المراجعة الداخلية بوصفها وظيفة رقابية تأخذ أهميتها ومكانتها في التنظيم . كما أشارت الدراسة إلى أن مهام المراجعة الداخلية في هولندا كانت بدأت لأداء أنشطة المراجعة المالية كما هو الحال في الولايات المتحدة، وفي ظل التطورات المتلاحقة تغير الهدف والنطاق وأخذت المراجعة الداخلية دورها في اضافة قيمة للمنظمات من خلال دورها في إدارة المخاطر والحوكمة .

هذا وأكدت مقالة منشورة عام 2013م لمكتب أرنست ويانغ كبري مكاتب المحاسبة والمراجعة بالعالم (Ernst & Young , 2013) مقالة بعنوان **Anti-corruption internal audits A crucial element of anti-corruption compliance** ، على أن المراجعة الداخلية لها دور فعال في محاربة الرشوة ، كما اكدت بأن معظم الشركات تعتبر بأن عمليات المراجعة الداخلية أداة لمكافحة الفساد كونها الأداة الشاملة والفعالة لمكافحة الفساد والرقابة ، لذا أدركت الشركات الخاضعة لذلك القانون سريعا أن تطور وظيفة المراجعة الداخلية لتوفر أفضل ضمان للإمتثال لهذا القانون ، ونتيجة لذلك فقد زادت حجم الموازنات المقررة للمراجعة الداخلية ، كما تزايدت حجم وجودة إدارات أو أقسام المراجعة الداخلية بشكل جوهري .

ومع التحول للنظم الرأسمالية ، أشارت دراسة (Mihret , 2013) إلى أن التطورات في المجال الإداري مثل التخصص وتقسيم العمل ولا مركزية النشاط المحاسبي في فروع الشركات أظهر اعترافا متزايدا بالحاجة الي خدمات المراجعة الداخلية وما عقبه من إنشاء معهد المراجعين الداخليين في امريكا عام 1941م تلك التطورات في علم الإدارة الحديثة ونظرية الوكالة ترتب عليه تطوير تلك الأداة الرقابية من أداة تركز على النواحي المالية والمحاسبية إلى

أداة متطورة تغطي نظم فرعية لمراجعات داخلية مثل : مراجعة الإنتاجية ، مراجعة الأداء ، مراجعة الكفاءة ، المراجعة البيئية ، والمراجعة التشغيلية . وظلت تتطور إلى أن ظهرت المخاطر في الشركات مما أثر على مفهوم المراجعة الداخلية والذي تطور إلى تحديد وتحليل المخاطر ونظم الرقابة الداخلية بحيث أن أنشطة المراجعة بدأت في التركيز على المخاطر .

وبعنوان التغير في دور المراجعة الداخلية بعيدا عن المراجعة الداخلية التقليدية أشارت دراسة (Deloitte , 2013) إلى أن تسخير الإمكانيات الكاملة للمراجعة الداخلية من خلال تعزيز وحماية القيمة يجب أن تتماشى الأنشطة الرئيسية لمهام المراجعة الداخلية الرائدة مع توقعات لجنة المراجعة والإدارة ، وتكون مرنة بما يكفي لتلبية استراتيجيات واحتياجات منظمات الأعمال المتغيرة ، حيث في كثير من الأحيان تركز المراجعة الداخلية فقط على المجالات المالية . ومع ذلك ، فإن المنظمات تتبنى الآن التركيز على المخاطر في مثل المخاطر الاستراتيجية والتشغيلية ، فضلا عن المخاطر المالية والتنظيمية ، وحيث تغيرت البيئة وتعقد حجم الشركات وانتشر استخدام الإنترنت أصبح ظهور الجرائم الإلكترونية واحدا من التهديدات الأمنية الأسرع نموا للمنظمات ، فالمراجعة الداخلية اصبح لها دور في تحديد المخاطر الناتجة من استخدام الشبكة العنكبوتية وبهذا فقد تغير دورها التقليدي .

وقد أكدت بدراسة (راضي ، 2014م) إلى أن المراجعة الداخلية تحولت من المدخل التقليدي "Control- Based" إلى مدخل المراجعة الداخلية على أساس الخطر - "Risk Based" وذلك يعني التحول من الدورية إلى الإستمرارية ومن السلبية إلى الإيجابية ومن رد الفعل إلى المبادرة ومن الاعتماد على التكلفة إلى أساس القيمة ومن التركيز على الالتزام إلى التركيز على المخاطر ومن الآلية إلى التقدير والحكم المهني . وأن المراجع الداخلي سيتحول دوره من دور المراجعة والفحص إلى دور المفكر وبشكل سليم ، وأن ذلك يستلزم وجود تقييم مستمر للمخاطر مع تطوير مهارات المراجعين الداخليين ، وأن يعمل المراجع بشكل ديناميكي لمواجهة أي تغيرات وذلك لتقديم التأكيد ولجعل عملية المراجعة متأكد من مصداقية نظم الرقابة وأنها تعمل بشكل صحيح وفي المكان المناسب .

كما وأكدت بدراسة (Pinto , 2014) أن المراجع الداخلي تطور من مراجع بسيط يهتم بالأفعال والوقائع الإدارية ، إلى مراجع لأداء مهام أخرى في مجال أوسع من المشاريع التي تشمل التخطيط الاستراتيجي للمنظمات ، وأبرزت الدراسة بأن المراجعة الداخلية وطدت مكانتها كواحدة من دعائم حوكمة الشركات من خلال دعم الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في عملية صنع القرار ، وبالتالي فقد تطورت المراجعة الداخلية وأثبتت اعتمادها نهج منظم ومنضبط في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة ، وبهذا فقد أفردت الدراسة في ملخصها الدور التقليدي للمراجعة الداخلية كما يلي :

ا . تحسين إدارة المنظمات ، وتوفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات ، ولا سيما فيما يتعلق بتحديد نقاط القوة والضعف في المنظمات ، والذي يسمح للإدارة لتقديم تحليل انتقادي للعمليات الإنتاجية والإقتصادية لتخصيص مواردها النادرة .

ب . التقليل من المخاطر لتجنب الخسائر ، وإضافة قيمة للمنظمة .

ج . تقييم الكفاءة والفعالية والإقتصاد في أداء الشركة واستخدام الموارد مما يساعد الإدارة لتحقيق أهداف الشركة.

هذا وبرزت دراسة (Moynihan , 2017) أن من مظاهر التغيرات التي طرأت على دور المراجع الداخلي ما يتعلق بتطوير المعايير المهنية وذلك بإضافة معيارين جديدين يحكمان الخدمات والأدوار الاستشارية التي تقع خارج نطاق عمل المراجع الداخلي مثل أدوار المخاطر

والامتثال . وتقر المعايير الآن بأن المراجعة الداخلية يمكن أن تشارك في مجالات أخرى . وهذا إقرار بحقيقة أن المراجعين الداخليين ورؤساء المراجعة الداخلية على وجه الخصوص يشاركون دائماً في أنشطة المراجعة الداخلية غير التقليدية في شكل أو بشكل ما . ويحاول المعهد دوماً من خلال المعايير وتحديثها دعم إستقلالية المراجعين الداخليين مع توفير الإرشادات عندما يطلب من المراجع الداخلي تقديم هذه الخدمات الأخرى .

ويرى الباحث ان معهد المراجعين الداخليين يعمل باستمرار على تطوير المهنة لتتوافق مع التغيرات البيئية ، وبناء على تلك التعديلات يرى الباحث ان معهد المراجعين الداخليين الدولي منح للمراجعين الداخليين دوراً أكبر وحررهم من القيود بالمعيار الجديد رقم 1112 حيث سمح للمراجع الداخلي أن يؤدي أدوار خارج نطاق المراجعة الداخلية وهو بذلك وسع دور المراجع الداخلي إلى أبعد جاء بالتعريف الحديث حيث يمكن للمراجع الداخلي أن يؤدي أدوار بخلاف دوره في إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة لكن بشرط أن يحتزز من أي تأثيرات سلبية على استقلاليته وموضوعيته . ليس هذا فحسب بل أن معايير المعهد (IIA) وسعت دور المراجع الداخلي في أن يبدي التوكيدات في المجالات التي قدم فيها المراجع الداخلي خدمات استشارية لكن المعايير أكدت على عدم المساس بالموضوعية والإستقلالية .

ثانياً - التوقعات من المراجعة الداخلية :

بعد استعراض التطورات التي طرأت على دور المراجع الداخلي وتوسع نطاق عمله فبسبب هذا الدور الموسع للمراجع الداخلي أحاط مجلس الإدارة ، ولجان المراجعة علماً بالقيمة التي يضيفها المراجع الداخلي ، فالإدارة تتوقع أكثر من المراجعين الداخليين في المجالات المتخصصة مثل تكنولوجيا المعلومات والمخاطر وتحسين الرقابة وتحسين ممارسات الحوكمة . وبناء عليه استعرض الباحث الفقه المحاسبي الذي تناول التوقعات المحتملة من المراجعين الداخليين خاصة بعدما توسع دور المراجعين الداخليين في ظل بيئات تتسم بالتعدد التكنولوجي والتغيرات في هياكل الشركات وطرق التمويل والتحديات التي تواجه المراجعين الداخليين .

وتأسيساً على ما تقدم ، فقد أوضحت دراسة (Cooper , Barry J. et al , 2006) بأن معهد المراجعين الداخليين يسعى إلى فهم أفضل للتوسع في ممارسة المراجعة الداخلية في جميع أنحاء العالم . وبينت الدراسة بأن المراجعة الداخلية سوف تنتقل من ضمان السيطرة (نموذج التحكم) إلى تقديم توكيد بشأن فعالية إدارة المخاطر. وتؤكد الدراسة أن الاعتقاد هو التحول إلى أدوار جديدة أو مستحدثة أو إضافية يتم تنفيذها في إدارة المخاطر وحوكمة الشركات . كما متوقع من المراجعة الداخلية أن تضيف قيمة من خلال اقتراح التحسين في العمليات التجارية كواحدة من أنشطتها الأساسية من خلال فهم وإدراك المخاطر التي تهدد تلك العمليات مما يقود إلى اتباع النهج الشامل في إدارة المخاطر .

وفي هذا السياق أفصحت دراسة (Schneider , Arnold , 2009) بأن التوقعات تشير إلى أنه عندما تتوقع لجان المراجعة أو الإدارة العليا أن تكون الاختصاصات موجودة في بعض مجالات المراجعة عندئذ يجب عليها تخصيص المزيد من الموارد لوظيفة المراجعة الداخلية . حيث يقوم المرجعون الداخليون بتخصيص مزيد من الوقت عندما يكون توقع النتائج ناجماً عن التقييم الذاتي . إن أحد الآثار المترتبة من أعضاء لجنة المراجعة الذين يرغبون في تنبيه المراجعين الداخليين حول الإجراءات المتوقعة هو أنهم يجب أن يحاولوا تقديم أدلة موضوعية (أي على أساس الواقع) كأساس للتوقعات بدلاً من مجرد افتراض أن المراجعين الداخليين سيعتمدون على الاقتراحات .

كما أشارت دراسة (Phillipina , Georgina , 2010) إلى أن المراجعين الداخليين يعتقدون أن أي إجراءات مراجعة مخططة بشكل صحيح ينبغي أن تكون كافية وأن أي جهد إضافي للمراجعة لن يكون فعال ويضر باحتياجات مجالات المراجعة الأخرى . وحول كيفية إدراك المراجعين الداخليين لمستقبل المراجعة الداخلية أشارت الدراسة إلى أن هناك تغييرات جذرية ستحدث مثل تخطيط مراجعة الحسابات القائم على المخاطر ، والمراجعة المستمرة ، ورسم خرائط المخاطر ، وتحليل المخاطر ، والرقابة الذاتية ويمكن استخدام هذه الأدوات من قبل المراجعين الداخليين في إدارة المخاطر الخاصة .

ولأهمية التوقعات من المراجع الداخلي أجريت دراسة (CBOK , 2011) من قبل معهد المراجعين الداخليين للبحوث "The Institute of Internal Auditors Research" حيث ذهبت الدراسة إلى منظور أبعد لما هو متوقع من المراجع الداخلي حين رأت أن الممارسات الرائدة للمراجع الداخلي تتمثل في التأكد من أن الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مرتبط بشكل جيد بالسلطة التنفيذية لمواكبة أنشطة المنظمة ، وعليه بناء العلاقات القائمة على الثقة بحيث ينظر إلى فريق المراجعة الداخلية كمتعاون بدلاً من إعتباره أو النظر إليه كمراقب ، وعلى المراجعين الداخليين إشراك الإدارة طوال عملية المراجعة لتعزيز فهم العمليات والاستراتيجية والمبادرات الاستراتيجية ، متوقع أن يكون لديهم خبرة في أجزاء أخرى من المنظمة ، كما متوقع أن يشارك المراجعون الداخليون المعرفة مع نظراء المهنة ، وأن يحصلوا على وجهات نظرة الإدارة وملاحظاتهم حول مهارات ومعرفة موظفي المراجعة وتحديد الموضوعات التي قد تحتاج إلى معالجة ، بالإضافة للمشاركة في مراجعة وتقييم الجودة لتحديد الأسباب وتنفيذ الحلول .

وفى نفس السياق ، فقد ألفت دراسة (Rufus , 2016) بالضوء على الأدوار المتوقعة Perceived للمراجع الداخلي في تخطيط إستمرارية الأعمال في القطاع الحكومي وأشارت النتائج أيضا إلى أن بعض أعضاء المنظمات يفضلون عدم مشاركة المراجع الداخلي في تخطيط إستمرارية الأعمال . ويرجع هذا التفضيل إلى التهديد المحتمل لإستقلالية المراجع الداخلي وهو ما يفسر أن مشاركة المراجع الداخلي ستكون عديمة الجدوى لأنها لن تقدم قيمة بسبب نقص المعرفة . ونتيجة لذلك ، سيكون المراجع الداخلي عانقا أمام تخطيط إستمرارية الأعمال . بالإضافة إلى ذلك ، قد لا يكون لدى المراجع الداخلي علاقة جيدة مع بعض أعضاء المنظمة لمجرد أنهم مراجعون ربما يبحثون فقط عن أوجه القصور التي تستدعي إجراء مراجعات مستقبلية للإدارات المختلفة ، وعليه تتوقع الدراسة أن يكون المراجع الداخلي متعاوناً وليس مراقباً .

كما أقرحت نفس الدراسة (Rufus , 2016) إنه يجب إشراك المراجعين الداخليين في تخطيط إستمرارية الأعمال في القطاع الحكومي كونهم لديهم معرفة بالمنظمة ولديهم البصيرة حول المخاطر مما سيكون له أثر إيجابي على المنظمة . حقا قد يكون هناك تهديد لإستقلال المراجع الداخلي بسبب المشاركة في تخطيط إستمرارية الأعمال ومراجعة لاحقة لعملية المراجعة ولتخفيف مثل هذا التهديد يجب على المنظمة والمراجع الداخلي تنفيذ ضمان حول وجود تفاهم كتابي مع الإدارة في بداية المشاركة لتحديد الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي كمستشار وليس كموظف يشارك في قرارات الإدارة

وتأكيداً على الدور المتوقع من المراجع الداخلي ، فقد قامت دراسة (Young Lee , 2016) بتبيان دور المراجعين الداخليين من منظور المعيار الدولي للمراجعة رقم 610 (مدى الإعتماد على عمل المراجعين الداخليين) . حيث قدم المعيار رقم 610 إرشادات للمراجعين الخارجيين في كيف ومتى يتم الإعتماد على عمل المراجعين الداخليين للحصول على أدلة

المراجعة والتشاور مع المراجعين الداخليين للمساعدة المباشرة . وتتوقع الدراسة أن تزيد كفاءة المراجعة الخارجية عندما يتم الاعتماد على عمل مراجعين داخليين أكفاء . وتشير هذه النتيجة إلى أنه كلما زاد توافر مراجعين داخليين كلما زادت مساهمتهم في مراجعة البيانات المالية وزيادة كفاءة مراجعة الحسابات . ووجدت الدراسة دليلاً على أن المراجعين الخارجيين يعتمدون على عمل المراجعين الداخليين ذوي الخبرة المحاسبية والقانونية لتحسين كفاءة المراجعة ، هذا وتضيف الدراسة مساهمات المراجع الداخلي في المراجعات الخارجية من خلال فحص الإرتباط بين خصائص المراجعة الداخلية وعدد ساعات المراجعة الخارجية مما تنخفض عدد ساعات المراجعة الخارجية بناء جودة المراجعة الداخلية .

أضف إلى ذلك أن دراسة (Abidin , 2017) أكدت بأن أعضاء لجنة المراجعة الذين يرغبون في الاضطلاع بواجبات رقابة فعالة واتخاذ قرار مستنير سوف يمارسون دورهم النشط في مراجعة واعتماد خطة المراجعة الداخلية للمخاطر . حيث تدرك لجنة المراجعة الاستباقية والدؤوبة إمكانيات وظيفة المراجعة الداخلية كموفر للمعلومات في سد الفجوة في عدم تماثل المعلومات

وتأييداً لذلك نجد أن دراسة (Roussy , 2018) هدفت للتحقق عما إذا كان وظيفة المراجعة الداخلية هي "خط الدفاع الثالث" Third Line of Defense الفعال لإدارة المخاطر ومراقبتها وفقاً لما اقترحه معهد المراجعين الداخليين ، وتحقيقاً لهذه الغاية تم مقابلة رئيس المديرين التنفيذيين للمراجعة (CAEs) والمراجعين الداخليين ذوي الخبرة لفحص ما إذا كانت وكيف أن مدراء الداخلية التنفيذيين يتعاملون مع انطباعات أعضاء لجنة المراجعة أثناء عملية المساءلة السنوية ، النتائج الاستطلاعية تفيد بأن الإدارة لديها انطباعات يثير مخاوف خطيرة حول فعالية المراجعة الداخلية كوظيفة متابعة ، حيث قد يتخلى المرجعون الداخليون عن بعض الإجراءات التي يحتاجون إليها لمراقبة كافية للمديرين . كما أبرزت الدراسة أن لجنة المراجعة قد لا تحصل دائماً على المعلومات التي تحتاج للوفاء بواجباتها الرقابية الإدارية ،

بناء على الإستقراء للفقهاء المحاسبية الذي استعرض ما هو متوقع من المراجعين الداخليين ، يري الباحث ان للمراجعين الداخليين مساهمات يتوقع ان يقدموها لكل من مجلس الإدارة ، الإدارة العليا ، لجان المراجعة ، المرجعون الخارجيون ، إدارة المخاطر ، لجنة الحوكمة يمكن تلخيصها فيما يلي وفقاً لرؤية الباحث :

1. متوقع أن يكون المرجعون الداخليون أداة تنبؤيه تساهم في التنبؤ المستقبلي بالمخاطر التي من المحتمل ان تعيق تحقيق أهداف الشركة .
2. متوقع من المراجعون الداخليون أن يكونوا متعاونون ويعملون بشكل ديناميكي بدلاً من ان يكونوا اداة رقابية .
3. متوقع من المراجعين الداخليين التحول من رد الفعل إلى المبادرة من خلال اقتراح التحسينات المبنية على الموضوعية وليس مجرد تقديم اقتراحات واستشارات ، وبهذا مطالب من المراجعين الداخليين أن ينتهجوا المدخل الإيجابي المبني على التطبيق العملي للمقترحات المتوقعة تقديمها بخصوص التحسينات على كامل مجالات الشركة وليس المعياري المبني على المثالية .
4. متوقع من المراجعين الداخليين تطوير مهارتهم في مجال المعرفة وتكنولوجيا المعلومات وأمن وسلامة المعلومات ليساهموا في تحسين إجراءات الرقابة الإلكترونية ومنع الإختراق للمواقع الإلكترونية بالمنظمات التي يعملون بها .

المبحث الثاني

التحديات المعاصرة والمستقبلية التي تواجه المراجع الداخلي .

اتجه الإقتصاد العالمي نحو المزيد من التحرر والانفتاح ، وإزالة القيود أمام التجارة الخارجية ، والاستثمارات الأجنبية ، والاتجاه نحو تكوين تكتلات اقتصادية في ظل سوق تنافسية عالمية تتسع يوماً بعد يوم لتشمل كافة أطراف العالم من خلال ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتطور واتساع التجارة الإلكترونية ، ولا يمكن إغفال أن لتلك المتغيرات آثارها الإيجابية والسلبية على مهنة المراجعة الداخلية ، ولكي يؤدي المراجعون الداخليون دورهم بكفاءة وفعالية يجب عليهم فهم التكنولوجيا والمخاطر والتحديات والفرص المرتبطة بها ولمساعدة المراجعين على فهم التكنولوجيا وكيفية جعلها مفيدة لهم سيتطلب الأمر تدريبهم وتأهيلهم للاستفادة بشكل مبتكر من التكنولوجيا لتعزيز الفعالية والإنتاجية أن فهم ومواكبة التطور التكنولوجي المتعلق بنظم المعلومات يعد تحدياً يواجه المراجعون الداخليون . مما استوجب الأمر من المنظمات المهنية العمل على تطوير وتحديث المهنة بل أن الأمر تعدى إلى اهتمام الدول تجاه تدعيم وتفعيل المهنة خاصة بعد عصفت الأزمات الإقتصادية بها بإصدار القوانين والتشريعات . وتأسيساً على ذلك قام الباحث باستقراء الدراسات التي تناولت التحديات التي تواجه المراجع الداخلي :

في هذا السياق أكدت دراسة (Glenn et al , 2008) بأن وظيفة المراجعة الداخلية تواجه تحديات تقنية المعلومات كواحدة من أصعب مهام المراجعة الداخلية ، ومع ذلك ، فإن وضع خطة التناوب بين المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات يمكن أن يوفر فوائد كبيرة بسبب انخفاض تكاليف التوظيف والاستشارات بالإضافة إلى زيادة جودة فهم أنظمة الشركة ، وقد أدى ذلك للحرك لإقتناء تقنية المعلومات وبسبب زيادة التعقيدات وتقدم تكنولوجيا المعلومات ، زادت المخاوف بشأن الاستدامة نحو توسيع مجموعات المهارات المتوقعة للمراجعين الداخليين .

كما تناولت دراسة (Marinković, 2015) أثر الأزمات المالية العالمية مما خلق الحاجة إلى إجراء تغييرات في المتطلبات القانونية والتنظيمية بهدف تعزيز وإنشاء إدارات مراجعة داخلية بالشركات والتي هي جزء لا يتجزأ من حوكمة الشركات الجيدة ومهمتها ضمان مصداقية القوائم المالية وعملية الإبلاغ . وأشارت الدراسة إنه يجب أن ينظر إلى المراجعة الداخلية كأداة إدارية تمكن المدراء من القيام بتقديم صورة واقعية للمنظمات وعملياتها ، والأداء والمخاطر المحتملة ، وفرص التحسين ، كما أشارت تلك الدراسة إلى تحديات المراجعة الداخلية وتوصلت إلى استنتاج مفاده أن مبادئ العمل الحديثة تتطلب من وظيفة المراجعة الداخلية أن تعتمد على تقدير الاتجاهات المستقبلية وتوقعات المخاطر مما يتطلب الوضع الحالي في الأسواق وجود مراجعين داخليين لتقديم التقارير والتقييمات التي لا تعد ولا تحصى والأكثر تفصيلاً ودقة على أساس التحليلات واسعة النطاق والإجراءات بهدف تقدير أكثر دقة للحدوث المستقبلية من أجل خلق صورة واقعية للمنظمة والعمليات وأدائها والمخاطر المحتملة ، وكذلك الفرص للتحسينات . كما أشارت الدراسة إلى تحدى تضارب المصالح بالشركات . كما أن من أخطر التحديات التي تواجه عملية المراجعة تزايد عمليات القرصنة والاختراق للشبكات ، فقد يؤدي ذلك إلى إمكانية تحريف وتغيير المعلومات المنشورة بهدف الغش أو الاحتيال كل هذا وغيره من المشكلات الناجمة عن التطورات في تكنولوجيا نظم المعلومات والاتصالات .

وقد تساعل الكاتب (Norman , 2017) في مقال بعنوان (Eghit Biggest Risks for Internal Auditors in 2018) ، نشر في 17 نوفمبر 2017م عن ما هي المخاطر الكبيرة التي ستواجه المراجعين الداخليين في العام 2018؟ وقد أسردت المقالة عددا من التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية تتمثل فيما يلي : مراجعة المخاطر التي لا تهتم مجلس الإدارة وكبار المسؤولين التنفيذيين ، عدم تحديد قناة الاتصال الملائمة لإيصال التقارير ، عدم القدرة على تغيير الاتجاه مع تغير المخاطر ، ونقص الموارد اللازمة لمعالجة المخاطر المهمة ، وإهدار الوقت والموارد الثمينة ، مراجعة الماضي وليس المستقبل ، وفقدان الأعضاء الرئيسيين في قسم المراجعة ، والفشل في تحقيق والحفاظ على ثقة الإدارة .

كما وقد نشر المعهد الأوروبي للمراجعين الداخليين "European Institute of Internal Auditors" في العام 2017م تقريرا عن النقاط المهنية الملحة لأخذ التدابير بشأنها "Report On The Hot Topics Professionals" والتي تمثل تحديات تواجه مهنة المراجعة الداخلية مثل : المخاطر الناجمة عن عدم أخذ التدابير والإحترازاات لضمان عدم الإختراق (الأمن الإلكتروني Cyber security) ، والتعقيد التنظيمي وعدم اليقين "Regulatory Complexity And Uncertainty" المتعلق بتعقد الهياكل التنظيمية بالشركات وظروف عدم التأكد التي تتعرض لها الشركات ، ونظم حماية البيانات العامة "General Data Protection Regulation" ، ومواكبة الابتكار "Keeping Pace With Innovation" ، والمطالب الثقافية "Cultural Demands" ، وتخطيط القوى العاملة "Workforce Planning" .

وعلى صعيد المكاتب المهنية ، فقد نشرت شركة ديلويت "Deloitte" للمحاسبة والمراجعة بحثاً بعنوان (Internal Audit Insights 2018) أشارت فيه إلى أن أصحاب المصلحة يتوقعون من أن يكون المراجع الداخلي أكثر تركيزاً على المخاطر وقضايا المستقبل أكثر من قضايا الماضي . وهذا يعني التحول من مراجعة الماضي إلى تقديم المشورة بشأن المستقبل والتركيز على الأنشطة التي تنطوي على مخاطر جديدة وغير مألوفة . مما سيتطلب أن يتسم المراجعون الداخليون بمهارات ومواهب جديدة . خاصة أن الفشل في مواكبة التطور التكنولوجي والوقوف على المتغيرات البيئية سيعرض المراجعة الداخلية للخطر بصفتها لاعباً مهماً واستراتيجياً داخل الشركة .

هذا وأشارت مقالة (Hatherell , 2017) مدير المراجعة الداخلية بشركة دوليت (Big Four) بعنوان اتجاهات المراجعة الداخلية والتحديات "Internal audit Trends and challenges" بأن قسم المراجعة الداخلية معترف بها كعمود أساسي في المنظمة ككل وتقليدياً كانت وظيفة المراجعة الداخلية تركز على توفير توكيدات جوهرية حول مخاطر عملية الأعمال والضوابط الرقابية . ولكن مع تزايد تقلبات السوق والتعقيد يتطلب من مهنة المراجعة الداخلية رؤية أعمق وقيمة تتجاوز التوكيدات خاصة في مجالات تنفيذ الاستراتيجية والمخاطر الناشئة وزيادة استخدام التحليلات التوقعات تطرح العديد من التحديات تواجه مهنة المراجعة الداخلية خاصة فيما يتعلق بتوقعات أصحاب المصلحة التي قد تتباين في بعض الأحيان . إن أهم التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية على سبيل المثال : تزايدت التهديدات التي تشكلها الجريمة الإلكترونية على أمن وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية خاصة المرفوعة منها على السحابة الإلكترونية مما يخلق مخاطر جديدة على الخصوصية وسلامة البيانات والأعمال التجارية ، ليس هذا فحسب بل أن صدور تشريعات مكافحة الفساد من التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية .

وفي هذا الصدد يرى الباحث أن التحدي الكبير والجوهري الذي يواجه المراجعة الداخلية هو بسبب عدم توافر المعرفة الكاملة بالتقنيات والموارد التي يمكن استخدامها للقيام بعملية مراجعة نظم الحاسبات الإلكترونية والشبكات وما يتبعها من استخدام الإنترنت والروابط التفاعلية في البرمجة وعرض التقارير . ولهذا السبب ، فإن مجالات التركيز ذات الأثر الجوهري على المراجعة الداخلية تتمحور في اتباع أساليب جديدة مثل : أتمته التوكيدات الأساسية واتخاذ نهج سريع الاستجابة ومراجعة التهديدات المستجدة مثل المخاطر الرقمية ومخاطر الإختراق الإلكتروني (القرصنة) ، فإن التركيز على هذه المجالات من حيث صلتها بالشركة سيزيد من تأثير المراجعة الداخلية . علاوة على ذلك ، فإن مجالات التركيز هذه سوف تلبي احتياجات أصحاب المصلحة الذين هم في أمس الحاجة إلى موضوعية المراجعة الداخلية ومهاراتهم ونصائحهم أثناء معالجتهم للتحديات الجديدة والمستحدثة .

أيضاً يرى الباحث أن التحديات التي تواجه مهنة المراجعة الداخلية مثل انتشار التجارة الإلكترونية تمخض عنها إشكاليات معقدة أثارت عديد من المشاكل المستحدثة على مهنة المراجعة مثل اشكاليات معالجة التكاليف المتعلقة بإنشاء وتحسين موقع الإنترنت ، اشكاليات المحاسبة عن التكاليف الجارية والمستثمرة لصيانة الموقع وما يرتبط به ، اشكاليات الاعتراف بإيرادات المبيعات التي تحسب على أساس صافي المبيعات أو إجمالي المبيعات ، هذا وتعتبر اتفاقية الجات من التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة والمتمثلة في تحرير التجارة في الخدمات وخاصة الخدمات المهنية والتي قد تؤدي إلى ضياع هوية المهنة وضياع العاملين بها وما يترتب على ذلك من ضياع حقوق وإفشاء أسرار الشركات والمنشآت . لذا قامت عديد من الدول بإصدار قوانين وتشريعات بالإنزام بتكوين ادارات مراجعة داخلية واصدار القوانين والتشريعات لتدعيم وتفعيل مهنة المراجعة الداخلية .

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً - الخلاصة :

تناول البحث في المبحث الأول دور المراجع الداخلي بمنظمات الأعمال ، حيث كان دوره هو التحقق من الفواتير قبل سدادها ، ثم توسع إلى تقييم الكفاءة والفاعلية لكل مراحل التشغيل في الشركة ولكل من النواحي المالية وغير المالية ، أيضاً كان دوره يركز على مراجعة الحسابات وتقييم أداء الإدارات والتحقق من مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات إلى أن توسع دوره نتيجة ما صدر عن المنظمات المهنية خاصة معهد المراجعين الداخليين من دور تقليدي إلى دور حديث موجه نحو تحسين ممارسات الحوكمة وإدارة المخاطر وتقييم وتفعيل الرقابة الداخلية كونه بؤرة الرقابة وأحد مكونات هيكل الرقابة الداخلية من خلال متابعته للتحقق من تطبيق الإجراءات الرقابية بواسطة ادارات الشركة .

كما تناول المبحث الأول المتوقع من المراجع الداخلي أن يؤديه حيث ابرزت الدراسات السابقة أنه متوقع من المراجع الداخلي أن يكون مستشار ومتعاون بدلاً من أن يكون مراقب مما يضيف قيمة للشركة من خلال المقترحات الموضوعية والإستشارات التي يقدمها لكل من الإدارة ولجنة الحوكمة لتحسين عملياتها .

بينما المبحث الثاني تناول التحديات التي تواجه المراجع الداخلي أثناء ادائه دوره خاصة تلك التحديات التي تتعلق بتكنولوجيا المعلومات مثل تلك التي تتعلق بأتمته التوكيدات الأساسية ومخاطر الإختراق الإلكتروني (القرصنة) ، حيث أن التركيز على هذه المجالات سيزيد من تأثير المراجع الداخلي . بالإضافة إلى التحديات التي تواجه المراجع الداخلي من انتشار التجارة الإلكترونية مما تمخض عنها إشكاليات معقدة أثارت عديد من المشاكل المستحدثة على دوره مثل اشكاليات معالجة التكاليف المتعلقة بإنشاء وتحسين موقع الإنترنت ، اشكاليات المحاسبة عن التكاليف الجارية والمستثمرة لصيانة الموقع وما يرتبط به من ضياع الحقوق وإفشاء أسرار الشركات .

ثانياً - النتائج :

من خلال ما تم استقراؤه توصل الباحث لمجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي :

أ. أن دور المراجع الداخلي في الماضي هو الرقابة على إستقامة المدراء ، وبالتالي كان ينظر إليه كأداة سلوكية ثم تطور تدريجياً نحو التركيز على الجوانب المالية ليتسع دوره تدريجياً إلى تقييم النظم الرقابية .

ب. أن دور المراجع الداخلي توسع لمراجعة كافة أنشطة الشركة كمنشآت استشاري مضيف للقيمة تقدم توكيدات لمجلس الإدارة ، وبالتالي تمخض عن ذلك أن اعتبرت المراجع الداخلي أحد أهم أدوات الحوكمة والأداة الرقابية في المنشأة بل أن الدور اتسع ليشمل دوره في إدارة المخاطر وفي حدود لضمان الاستقلالية .

ج. أن دور المراجع الداخلي تحول من دور التدقيق والفحص إلى دور المفكر مما يستلزم التقييم المستمر للمخاطر وهذا يتطلب دعم وصقل مهارات المراجعين الداخليين لتعمل بشكل ديناميكي لمواجهة أي تحديات مستقبلية .

د. كما أبرزت نتائج الاستقراء النظري أن هناك تحديات تواجه المراجع الداخلي خاصة التحديات التي تنشأ عن التجارة الإلكترونية والتطورات التكنولوجية في نظم تشغيل البيانات وإنتاج المعلومات وآليات حفظها ونشرها ونظم حمايتها وتعارض المصالح مما يؤثر على الاستقلالية .

هـ. أيضاً أبرزت النتائج أن للمراجع الداخلي دوراً في إدارة المخاطر يتكون من خمسة أدوار رئيسية كما صدر عن مذكرة معهد المراجعين الداخليين (IIA) عام 2009م والتي تتمثل في تقديم تأكيدات عن عمليات إدارة المخاطر وأن المخاطر قد تم تقييمها بشكل صحيح بالإضافة إلى تقييم كل من عمليات إدارة المخاطر والتقرير عن المخاطر الرئيسية بجانب مراجعة أساليب إدارة المخاطر الرئيسية ، كما حذرت المذكرة من أدوار إن قام بها المراجع الداخلي يجب الأخذ في الاعتبار ضمانات لتضمن عدم المساس بالاستقلالية والموضوعية . حيث أكدت المعايير المهنية الصادرة عن (IIA) (المعيار رقم 2100) أن المراجعة الداخلية يجب أن تقيم وتسهم في تحسين كل من الحوكمة وإدارة المخاطر .

و. المراجع الداخلي يؤدي دوراً فعالاً في إمداد مجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة عن كيفية تحسين إجراءات إدارة المخاطر مما يمكن ذلك من قيام مجلس الإدارة بدوره الإشرافي على أداء الإدارة التنفيذية وحيث أن المراجع الداخلي بؤرة الرقابة ، فهو يلعب دوراً من خلال البعد الرقابي للحوكمة من خلال التحقق من أساليب الضبط الداخلي والفصل الوظيفي بين المهام على مستوى الشركة ، بالإضافة إلى دوره في تقييم نظم المساءلة ونظم الرقابة .

ز. وأخيراً أن المراجع الداخلي هو حلقة وصل بين جميع الإدارات ومجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه ، وبالتالي فهو يساعد مجلس الإدارة في إمداده بالمعلومات المتعلقة بتقييم سياسات وإجراءات المخاطر من حيث تقديم تأكيدات عن عمليات إدارة المخاطر وأن المخاطر قد تم تقييمها بشكل صحيح .

ثانياً – التوصيات :

من خلال ما تم استعراضه والتوصل لعدد من النتائج ، فالباحث يوصي بعدة توصيات تدعم من دور المراجع الداخلي لكي يتمكن من مواجهة التحديات التي تمثل مخاطر ويستغل التحديات التي تمثل فرص ، وبناء عليه يوصي الباحث بما يلي :

أ. يجب على المراجعين الداخليين الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية وسياسات المنظمة التي يعملون بها .

ب. ضرورة تطوير مهارات المراجع الداخلي في مجال تكنولوجيا تشغيل البيانات وإنتاج المعلومات بما تمكنه من التعرف على أساليب التحقق من صحة وسلامة المعلومات .

ج. ضرورة حصول المراجع الداخلي على زمالة مهنية تؤهله للتعامل مع المتغيرات في التشريعات والمعايير .

د. ضرورة تدعيم المراجع الداخلي من قبل مجلس الإدارة ولجان المراجعة لتدعم استقلاليته كي يتمكن من أداء دوره بعيداً عن التحيزات والضغوط داخل الشركة .

المراجع

أولاً : المراجع العربية :

1. النمري ، مجبور بن جابر ، " نحو مدخل متكامل لدور المراجعين الداخليين في تحسين حوكمة الشركات " ، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين* ، كلية التجارة – جامعة القاهرة ، العدد 75 ، 2010 ، ص ص 895-923 .
2. - خليل ، محمد أحمد ابراهيم ، " تطوير المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة للحد من آثار المخاطر والأزمات المالية على منظمات الأعمال المصرية في ضوء حوكمة الشركات " ، *الدراسات والبحوث التجارية* ، كلية جامعة - بنها ، العدد الثاني ، 2011 ، ص ص 89-1
3. راضي ، محمد سامي ، " دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية – دراسة ميدانية " ، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل* ، كلية التجارة – جامعة طنطا ، المجلد الأول ، العدد الثاني ، 2014 ، ص ص : 3-46
4. عيسى ، سمير كامل محمد ، " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات – مع دراسة تطبيقية " ، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* – كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، العدد 1 ، المجلد 45 ، يناير 2008 ، ص ص : 49-89 .

A: Periodicals :

1. Abidin , Nor Hafizah , " Factors influencing the implementation of risk-based auditing " , *Asian Review of Accounting* , Vol. 25 No. 3, 2017 , pp : 361-375
2. Cooper , Barry J. , " The Asia Pacific literature review on internal auditing " *Managerial Auditing Journal* , Vol. 21 , No. 8, 2006 , pp. 822-834
3. CBOK , " A Call to Action : Stakeholders' Perspectives on Internal Auditing " , 2018 , pp : 1-45 , **Available at :** <https://na.theiia.org/iarf/Public>
4. Deloitte , " The Changing Role Of Internal Audit " , (2013) , pp : 1-4 , **Available at :** www.deloitte.com
5. Glenn , Sumners et al , " Addressing Internal Audit Staffing Challenges " , The EDP Audit , *Control and Security Newsletter* , Vol . 37 , Issue 3 , Mar 2008 , pp : 1-11
6. Mariq , Saad M , " The Role of Internal Auditing in Risk Management in Saudi Joint Stock Companies an Empirical Survey " *Accounting Research* , Vol.9 , No.1 , 2008 , pp : 38-68
7. Morariu m Ana , et al m " Internal Audit And Corporate Governance, An Added Value For Entities' Management " , (2009) , pp.290-295, **Available at :** www.proquest.com
8. Morariu , Ana , et al m " Internal Audit And Corporate Governance, An Added Value For Entities' Management " , 2009 , pp : 290-295 , **Available at :** www.proquest.com
9. Mihret , Dessalegn Getie and Ashfaq Ahmad Khan , " The Role Of Internal Auditing in risk Management " , July , 2013 , pp1-17 , , **Available at :** www.proquest.com
10. Marinković , Ema & Marina M . Sestovic , " The Challenges Of Internal Audit In Contemporary Financial Management " Singidunum University, Faculty of Economics, Finance and Administration , Finiz 2015 - Internal audit , pp 73-77 , **Available at** <https://www.researchgate.net>
11. Moynihan , Ailbhe , Director Risk Advisory at Deloitte, " Internal audit : the need for evolution " , Accountancy Ireland , June 2017 , pp : 48-50145 , **Available at :** www.proquest.com

12. Phillipina , Georgina , " A Risk-Based Audit Model For Internal Audit Engagements " , November 2010 , Pp1-522 , *Available at : <http://scholar.ufs.ac.za>*
13. Pinto , Juarez , " Role of internal audit in managerial practice in organizations " , African Journal of Business Management , Vol.8 , No.2 , January 2014 , pp.68-79, *Available at : www.proques.com*
14. Pinto , Juarez , " Role of internal audit in managerial practice in organizations " , African Journal of Business Management , Vol.8 , No.2, January 2014 , pp : 68-79 , *Available at : www.proques.com*
15. Rufus , Monday , " Perceived Roles of the Internal Auditor in Business Continuity Planning in the Government Sector " , Dissertation , September 2016 , pp : 1-177 , *Available at : [ww.proquest.com](http://www.proquest.com)*
16. Roussy , Me´lanie and Michelle Rodrigue , " Internal Audit: Is the ‘ Third Line of Defense ’ Effective as a Form of Governance? An Exploratory Study of the Impression Management Techniques Chief Audit Executives Use in Their Annual Accountability to the Audit Committee " , *Journal of Business Ethics* , Vol. 151, Iss. 3, Sep 2018 , pp : 853-869
17. The Institute of Internal Auditors , " Internal Auditing`s Role in Sections 302 And 404 Of The U.S. Sarbanes – Oxley Act of 2002 " , May ,2004 , PP:1-13 , *Available at : www.thiia.org*
18. The institute of internal Auditors , " IIA Position Paper : The role of internal auditing in Enterprise – Wide Risk Management " Issued : Jan 2009, pp.1-8 , *Available at : www.thiia.org*
19. Young Lee , Ho- and Hyun-Young Park , " Characteristics of the internal audit and external audit hours: evidence from S. Korea " , *Managerial Auditing Journal* , Vol. 31 , No. 6/7, 2016 , pp: 629-654
20. Zarkasyi , Srihadi , " Internal Audit Techniques Traditional Versus Progressive Approach " , (Vol.2, No.1 , February , 2006 , pp.1-10 , *Available at : www.Proquest.com*

B : Others

1. <https://www.cmswire.com/information-management/8-biggest-risks-for-internal-auditors-in-2018> -
2. http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2017/10/Hot-Topics-2018-11.9.2017_digital-version.pdf

3. <https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/risk/articles/internal-audit-insights-2018.html>
4. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/risk/internal-audit-trends-challenges_BHI.pdf , 24/3/2018
5. The Sarbanes-Oxley Act , *Available online at : www.soxlaw.com*
6. Swinkels , W.H.A. " Exploration Of A Theory Of Internal Audit A Study On The Theoretical Foundations Of Internal Audit In Relation To The Nature And The Control Systems Of Dutch Public Listed Firms " , Nov , 2012 , pp : 1-244 , *Thesis Published at : <http://dare.uva.nl>*