



محددات فعالية إدارات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية

د/ ياسر السيد كساب
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص البحث

هدف البحث الحالي الي تحديد محددات فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية وقد تم تحقيق ذلك الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية للبحث والتي تمثلت في عرض وتحليل مجموعة الدراسات السابقة المرتبطة بمحددات فعالية المراجعة الداخلية وتحديد أهم العوامل التي استقرت عليها الدراسات السابقة كمحددات لفعالية المراجعة الداخلية. وتقديم بعض المقاييس البديلة لكل عامل من المتوقع أن يؤثر في تحقيق فعالية وحدات المراجعة الداخلية. وبعد ذلك تم دراسة واختبار مجموعة محددات فعالية المراجعة الداخلية والتي تم اشتقاقها من الدراسات السابقة لاختبار مدى وجودها ومدى تأثيرها في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالبيئة السعودية. كما تم ترتيب تلك العوامل أو المحددات الأكثر تأثيراً في فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. حيث تم اجراء الدراسة الميدانية علي مرحلتين، تم في المرحلة الأولى دراسة العلاقة بين جميع المحددات المستقلة والتي تمثلت في (جودة المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، استقلال المراجع الداخلي، دعم الادارة العليا للمراجع الداخلي، التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي). في علاقتها بالمتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية من خلال نموذج الانحدار المتعدد. وجاءت النتائج لتثبت معنوية محددتين فقط وهما (الكفاءة المهنية للمراجع واعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي) في علاقتهما بالمتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية و تلك النتيجة متعارضة مع معظم الدراسات السابقة. وهذا الأمر يحتاج المزيد من البحث. وقد حاول الباحث في الجزء الثاني من الدراسة الميدانية تفسير تلك النتيجة من خلال بناء نموذج انحدار بسيط لكل متغير أو محدد من المتغيرات الثلاثة المستقلة المرفوضة في الانحدار المتعدد (جودة المراجعة الداخلية، استقلال المراجع الداخلي، دعم الادارة العليا للمراجع الداخلي). ومحاولة اختبارها مع المتغير التابع كل علي حده من خلال نموذج الانحدار البسيط . وجاءت النتائج لتثبت معنوية كل متغير من المتغيرات الثلاثة في علاقته بالمتغير التابع وأرجع الباحث عدم معنوية المحددات الثلاثة في نموذج الانحدار المتعدد نظرا للعلاقات المتداخلة بين المتغيرات المستقلة والتي تظهر عند تجميعهم واختبارهم معا في نموذج انحدار متعدد واحد .مما يؤدي لالغاء أو احلال بعضهم محل بعض ، وهذا الأمر يحتاج مزيد من الدراسة والاختبار في البحوث المستقبلية.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة الداخلية - فعالية المراجعة الداخلية - استقلال المراجع الداخلي - الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.

Determinants of the internal audit management Effectiveness in the government units –The case of the Kingdom of Saudi Arabia

Abstract

The aim of the current research is to determine the determinants of the effectiveness of internal audit in government units in the Kingdom of Saudi Arabia, this goal was achieved by achieving the sub-goals of the research, which were “to present and analyze a set of previous studies related to the determinants of the effectiveness of the internal audit, and to identify the most important factors upon which the previous studies settled as determinants of the effectiveness of internal audit, then Introducing some alternative measures for each factor that is expected to influence the effectiveness of the internal audit units, finally the set of determinants were tested for the effectiveness of the internal audit, which were derived from previous studies to test their existence and the extent of their effect on achieving the effectiveness of the internal audit in government units in the Saudi environment . The field study was conducted in two stages, in the first stage the effect of all independent determinants which was (the quality of the internal audit, the professional competence of the internal auditor, the independence of the internal auditor, support of the higher management of the internal auditor, cooperation and coordination between the internal and external auditor) on the dependent variable which is “ the effectiveness of internal auditing was examined through the multiple regression model. The results came to prove only two significant factors or determinants, namely (the auditor's professional competence and the auditor's dependence on the internal auditor's work) in their relationship to the dependent variable, which is the effectiveness of the internal audit and this result is inconsistent with most previous studies. This matter requires further research. Therefore, the researcher has tried to explain that result by building a simple regression model for each variable or factor of the three rejected independent variables in multiple regression (internal audit quality, independence of the internal auditor, senior management support for the internal auditor) and trying to test it with the dependent variable each separately through simple regression model. The results came to prove the significance relationship between each of the three variables and the dependent variable, and the researcher attributed the insignificant effect of the three determinants in the multiple regression model because of the interrelationships between the independent variables that appear when they are combined and tested together in one regression model, which leads to the cancellation or substitution of some of them, This matter requires further study and testing in future research.

Keywords:Quality of the internal audit – the effectiveness of the internal audit – the independence of the internal auditor – the professional competence of the internal auditor

١ - مقدمة البحث

عرف المعهد الدولي للمراجعين الداخليين IIA عام ١٩٩٩م المراجعة الداخلية بأنها:

"المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة." أي أن الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية هو إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين فاعلية أنشطة الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة. ومن ثم يجب الاهتمام بفعالية المراجعة الداخلية وتوفير كل المقومات اللازمة لتحقيق تلك الفعالية.

حيث تعتبر فعالية المراجعة الداخلية Effectiveness Of Internal audit من الموضوعات التي لاقت وما زالت تلاقى الاهتمام الكبير من قبل المهتمين بالمراجعة والأدوات الرقابية بصفه عامه. وقد تناولت العديد من البحوث العوامل المؤثرة في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية، واختلفت الدراسات السابقة فيما بينها على العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية.

ويمكن القول أن فعالية المراجعة الداخلية من خلال التعريف السابق للمراجعة الداخلية تتمثل في "مدى تحقيق المراجعة الداخلية للهدف من وجودها بصفه عامه والذي يتمثل في اضافة قيمة للمؤسسة أو المكان الذي تعمل به من خلال تحسين فعالية ثلاثة مجالات رئيسية وهي " الرقابة، وإدارة المخاطر، والحوكمة ".

وقد صدر في المملكة العربية السعودية قرار مجلس الوزراء رقم ٢٣٥ بتاريخ ٢٠/٨/١٤٢٥هـ القاضي بالموافقة علي التوصيات التي انتهي إليها المشاركون في الندوة الأولى التي نظمها ديوان المراقبة العامة حول سبل تعزيز التعاون لتحقيق أهداف المراجعة الشاملة والرقابة علي الأداء، حيث نص في الفقرة الثانية علي تأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشموله برقابة ديوان المراقبة العامة (الآن يسمى ديوان المحاسبة العام).

كما صدر قرار مجلس الوزراء السعودي رقم ١٢٩ بتاريخ ٦/٤/١٤٢٨ هـ بالموافقه علي اصدار اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة. ولكن رغم مرور أكثر من ١٢ عام علي إصدار اللائحة إلا أن الواقع العملي يشير الي عدم وجود وحدات للمراجعة الداخلية في العديد من الجهات الحكومية، كما أن العديد من وحدات المراجعة الموجودة فعلا لا يؤدي دوره المنوط به وفقا للقرار واللائحة السابقة أي أنها غير فعالة. كل ذلك علي الرغم

من قيام كل من ديوان المحاسبة العام، ومعهد الإدارة العامة بإصدار كل منهما دليل إرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية لتسهيل ووضع خارطة طريق لإدارات المراجعة الداخلية للقيام بعملها وأداء الدور الرقابي المنوط بها.

٢ - مشكلة البحث

صدر قرار مجلس الوزراء السعودي رقم ١٢٩ بتاريخ ١٤٢٨/٤/٦ هـ بالموافقة علي إصدار اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، ومنذ ذلك الوقت بادرت العديد من الجهات الحكومية بتكوين وحدات للمراجعة الداخلية بها، إلا أن الكثير من تلك الوحدات في الجهات الحكومية المختلفة ما هي إلا حبر علي ورق فقط، دون نشاط فعلي لتلك الوحدات. وبالتالي يثار التساؤل كيف يمكن أن تؤدي وحدات المراجعة الداخلية عملها بفعالية، وما هي العوامل التي تحقق فعالية المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية والمؤسسات العامة.

وبالتالي تتمثل المشكلة الرئيسية للبحث في تحديد العوامل أو المحددات التي تحقق فعالية إدارات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بالمملكة العربية السعودية، والتي يجب الاهتمام بها من قبل الجهات المسؤولة لتحقيق الدور المنتظر من إدارات المراجعة الداخلية كخط الدفاع الأول ضد الأخطاء والانحرافات والتي تساعد في تحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة مما يساعد كل جبهه علي تحقيق الأهداف المناط بها تحقيقها.

٣ - أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث الحالي في تحديد العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، ويتحقق ذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١ - يتمثل الهدف الأول في عرض وتحليل مجموعة الدراسات السابقة المرتبطة بمحددات فعالية المراجعة الداخلية وتحديد أهم العوامل التي استقرت عليها الدراسات السابقة كمحددات لفعالية المراجعة الداخلية.

٢ - يتمثل الهدف الثاني في تقديم بعض المقاييس البديلة لكل عامل من المتوقع أن يؤثر في تحقيق فعالية وحدات المراجعة الداخلية.

٣ - يتمثل الهدف الثالث في دراسة واختبار مجموعة من محددات فعالية المراجعة الداخلية والتي تم اشتقاقها من الدراسات السابقة لاختبار مدى وجودها ومدى تأثيرها في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالبيئة السعودية.

٤ - يتمثل الهدف الرابع في ترتيب العوامل أو المحددات الأكثر تأثيراً في فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

٤ - منهج البحث

اعتمد الباحث في الدراسة الحالية على النموذج الإيجابي في التحليل والشرح والتفسير والتنبؤ بأهم العوامل أو المحددات المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية.

وتم الحصول على بيانات الدراسة من خلال استعراض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، ومن خلال قائمة استبيان تم توزيعها على عدد من المراجعين الداخليين العاملين بالمملكة العربية السعودية

٥ - أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في جزئين:

١-٥ **الأهمية العلمية:** تتمثل الأهمية العلمية في أهمية الموضوع نفسه الذي يتناوله البحث الحالي حيث يضيف البحث الحالي الي مجموعة الدراسات السابقة القليلة في البيئة العربية عن فعالية المراجعة الداخلية والعوامل المؤثرة في تحقيق تلك الفعالية.

٢-٥ **الأهمية العملية:** تتمثل الأهمية العملية للبحث في النتائج التي سيتم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية لمحددات فعالية المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية والتي من المتوقع استخدامها من خلال الجهات النظامية المنوط بها تنظيم المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

٦ - حدود البحث

يقتصر البحث الحالي على دراسة العوامل أو محدّدات فعالية وحدات أو إدارات المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية والمؤسسات العامة بالمملكة العربية السعودية ولن يتم تناول تلك المحددات بالقطاع الخاص.

يستخدم الباحث خلال البحث الحالي مصطلحات مترادفه مثل وحدات المراجعة الداخلية، إدارات المراجعة الداخلية لتعبر عن نفس الشيء حيث استخدمت اللائحة الموحدة الصادرة عن مجلس الوزراء عام ١٤٢٨ مصطلح وحدة المراجعة الداخلية بدلاً من إدارة المراجعة الداخلية.

٧ - فروض البحث

تم من خلال البحث الحالي دراسة واختبار الفروض الاحصائية التالية:
الفرض الاحصائي الأول: هناك علاقة ايجابية بين جودة المراجعة الداخلية وفعالية المراجعة الداخلية.

الفرض الاحصائي الثاني: هناك علاقة ايجابية بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية.

الفرض الاحصائي الثالث: هناك علاقة ايجابية بين استقلال المراجع الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية.

الفرض الاحصائي الرابع: هناك علاقة ايجابية بين دعم الادارة العليا وفعالية المراجعة الداخلية.
الفرض الاحصائي الخامس: هناك علاقة ايجابية بين اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي وبين فعالية المراجعة الداخلية

٨ - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

قبل تناول الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، يناقش الباحث فيما يلي مفهوم فعالية المراجعة الداخلية وما المقصود بتلك الفعالية.

بصفة عامة ترتبط الفعالية بمدى تحقيق الأهداف، وبالتالي يمكن القول أن ادارة المراجعة الداخلية في أي مكان (قطاع حكومي، أم قطاع خاص) تتميز بالفعالية عندما تحقق الأهداف المرجوة منها والتي تتلخص في إضافة قيمة للمؤسسة التي تعمل بها وفقا لتعريف المراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA 1999) والذي أكد علي ذلك. حيث تم تعريف المراجعة الداخلية كما يلي:

"المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة"

ومن ذلك التعريف اشتق معهد المراجعين الداخليين تعريف فعالية المراجعة الداخلية بأنها "درجة تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل نشاط المراجعة الداخلية"

وقد ذكر أحد الباحثين (راضي، ٢٠١٧) أن " فعالية المراجعة الداخلية تعتبر مؤشر لجودة أداء المراجعة الداخلية، وتساعد تلك الفعالية في الحكم عما اذا كان نشاط المراجعة الداخلية يتم أدائه بطريقة مرضيه أم لا ."

ومن ثم يمكن القول أن المراجعة الداخلية تتميز بالفعالية عندما تضيف قيمه وتحسن من عمليات الرقابة، وإدارة المخاطر، والحوكمة.

كما ذكر (محمد رشاد، ومحمد هشام ١٩٩٢) أن فعالية إدارة المراجعة الداخلية يقصد بها " أن تكون مخرجات ونتائج الأنشطة التي يمارسها المراجعون الداخليون محققه للأهداف المطلوبة من تلك الإدارة بكفاءة ". فالفعالية ليست مجرد أداء الأدوار بطريقة صحيحة وإنما هي أداء الأدوار بالطريقة الصحيحة والمحققة للأهداف المرجوة.

وفي دراسة (Mihret and Yismaw, 2007) تم فحص جودة المراجعة الداخلية كأحد المتغيرات الرئيسية لفعالية المراجعة الداخلية، بالتطبيق علي القطاع العام بأثيوبيا. وقد توصلت الدراسة الي أن فعالية المراجعة الداخلية تتأثر بجودة المراجعة الداخلية، ودعم الإدارة العليا.

وفي نفس السياق جاءت دراسة (Barac and Vanstaden, 2009) التي قامت بدراسة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وجودة هيكل الحوكمة في جنوب افريقيا. وعلي عكس نتائج الدراسات السابقة جاءت نتائج الدراسة لتشير الي عدم وجود علاقة بين جودة المراجعة الداخلية وهيكل حوكمة الشركات.

وقد ذكرت دراسة (Mihret, et al., 2010) أن فعالية المراجعة الداخلية يقصد بها: " الي أي مدي حققت المراجعة الداخلية أهدافها أو المستهدف منها" كما أن فعالية المراجعة الداخلية يمكن النظر اليها علي أنها عملية مستمرة تتضمن تفاعلات بين أربع عوامل وهي:

جودة المراجعة الداخلية، دعم الإدارة العليا، الهيكل التنظيمي، خصائص الجبهه المراجع عليها.

كما ذكر (Sawyer, 1995) أن المراجعة الداخلية تعتبر فعالة اذا حققت النتائج المرجوة منها.

وقد عرف (Van Gansberghe 2005) فعالية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي بأنها " مدي قيام المراجعة الداخلية بالتقييم المستقل للمعلومات المالية والتشغيلية والنظم والسياسات والاجراءات لاعطاء وتوفير توصيات مفيدة للتحسينات الضرورية ".

كما اشتركت مجموعة من الدراسات (Xiangdong, 1997; Spraakman, 1997; Dittenhofer, 2001) في تعريف فعالية المراجعة الداخلية بأنها " قدرة المراجعة الداخلية علي التخطيط، التنفيذ، توصيل النتائج بموضوعية."

كما ذكر (Lenz, 2013) أن فعالية المراجعة الداخلية هي مفهوم قائم علي المخاطر والذي يساعد المنظمة علي تحقيق أهدافها وذلك بتأثيرها الايجابي علي جودة الحوكمة. وعرف فعالية المراجعة الداخلية بأنها " مراجعة مواطن الخطر للمساهمة في انجاز وتحقيق أهداف المنظمة بالتأثير الايجابي علي حوكمة الشركات."

وقد أخذ عدد من الباحثين اتجاه آخر في تعريف فعالية المراجعة الداخلية يتمثل في تحقيق توقعات معينه، حيث عرفها (Sarens 2010, Soh, and Martinov-Bennie 2011) كما يلي: " المراجعة الداخلية تصبح فعالة عندما تحقق توقعات مجلس الادارة ولجنة المراجعة." بينما (Cohen, and sayag, 2010, Desai, and Desai 2010, Messier, et al. 2011) يروا أن المراجعة الداخلية تعتبر فعالة عندما تحقق توقعات المراجعين الخارجيين. أما (Elliott, et al., 2007, Arena and Azzone 2009) يروا أن فعالية المراجعة الداخلية تتحقق بتحقيق توقعات الادارات والأفراد المراجع عليهم.

من خلال عرض المحاولات في الدراسات السابقة لوضع تعريف لفعالية المراجعة الداخلية يري الباحث أن تلك المحاولات تمثلت في:

أ - وضع تعريف لفعالية المراجعة الداخلية من خلال تحديد مدي تحقيق أهداف المراجعة الداخلية والتي وردت في تعريف المراجعة الداخلية الصادر عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين IIA.

ب - تعريف فعالية المراجعة الداخلية من خلال مدي تحقيق المراجعة الداخلية لتوقعات الجهات التي تتبع لها سواء كان ذلك مجلس الادارة أو لجنة المراجعة.

ج - تعريف فعالية المراجعة الداخلية من خلال مدي تحقيق المراجعة الداخلية لتوقعات المراجع الخارجي والخاضعين للمراجعة.

من خلال استعراض المحاولات في البحوث السابقة لوضع تعريف لفعالية المراجعة الداخلية، يمكن للباحث تقديم التعريف التالي لفعالية المراجعة الداخلية:

" فعالية المراجعة الداخلية تتمثل في مدي اضافتها قيمة للجهة التي تعمل بها من خلال تحسين عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر ومن خلال تحقيق توقعات الجهات التابع لها سواء مجلس الادارة أو لجنة المراجعة، وأيضاً من خلال تحقيق توقعات المراجع الخارجي والخاضعين للمراجعة.

من خلال تناول الباحث عرض وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت تعريف فعالية المراجعة الداخلية، اتضح أهمية تحقيق فعالية المراجعة الداخلية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة أو الجهة التي تعمل بها المراجعة الداخلية. ولكن ما هي محددات تلك الفعالية؟. تناولت العديد من الدراسات السابقة العوامل (المحددات) المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية، يذكر الباحث منها ما يلي:

في دراسة (محمد رشاد، محمد هشام ١٩٩٢م) كان الهدف الرئيسي من الدراسة تحديد المؤشرات الكمية وغير الكمية المستخدمه في تقييم فعالية ادارات المراجعة الداخلية في بعض البنوك التجارية العاملة في مصر من خلال ٦ مجموعات تتأثر بالمراجعة الداخلية وهم:

المديرون التنفيذيون، المديرون الماليون، مدراء ادارات التشغيل، والمراجعون الخارجيون، ومدراء ادارات المراجعة الداخلية، المراجعون الداخليون.

حيث تم استطلاع آراء الست مجموعات المشاركة في الدراسة عن: أهداف المراجعة الداخلية، وسبل تحقيقها، والمؤشرات الكمية وغير الكمية المستخدمه من قبل كل منهم في تقييم فعالية المراجعة الداخلية.

وجاءت النتائج لتؤكد اختلاف وجهات النظر للمجموعات الست فيما يتعلق بأهداف وأدوار وفوائد المراجعة الداخلية كذلك فيما يتعلق بالمؤشرات المستخدمة من قبلهم في تقييم فعالية المراجعة الداخلية

كما اتضح أن:

أ - وجود اتساق كبير بين وجهات نظر المجموعات الست فيما يتعلق بأهداف المراجعة الداخلية، حيث جاء هدف حماية الأصول وضمان تحقيق أهداف المنشأة هما الهدفان الأكثر أهمية. بينما جاء هدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية.

ب - وجود اختلاف بين وجهات نظر المجموعات الست فيما يتعلق بأدوار المراجعة الداخلية، بينما هناك اجماع علي الدور المتعلق بفحص أوجه الرقابة الداخلية بالمنشأة.

ج - الاتفاق علي وجود أربع فوائد فقط للمراجعة الداخلية وهي: المحافظه علي أصول المنشأة، تحسين الرقابة الداخلية، تخفيض حالات العش والتلاعب، ضمان انجاز عمليات المنشأة بكفاءة وفعالية.

د - وجود اجماع بين المجموعات الستة علي أهمية المؤشرات غير الكمية والتي تتضمن (التأهيل المهني والخبرة العملية للعاملين بإدارات المراجعة الداخلية، التوصيات والنتائج المعقولة وذات المعني الصادرة عن ادارات المراجعة الداخلية).

وقد اقترح (Barrett, 1986) بعض الأساليب التي يمكن استخدامها في تقدير الفعالية داخل ادارات المراجعة الداخلية منه:

- مقارنة تكاليف تشغيل ادارة المراجعة الداخلية بالمنافع من تكوين تلك الادارة.
 - مقارنة تكاليف التشغيل الفعلية الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية بالتكاليف المحددة مقدما لإدارة المراجعة الداخلية الواردة بموازنة المنشأة.
 - مدي التزام ادارة المراجعة الداخلية بخطة المراجعة الموضوعة مقدما.
- كما وجدت دراسة (Mulugeta & Geberehiwot 2008) أن أقسام المراجعة الداخلية تعاني من نقص كبير في عدد المراجعين مما يحد من قدرة تلك الاقسام علي الوفاء بمسئولياتها. من ثم عدم فعالية اقسام أو ادارات المراجعة الداخلية.

كما أكد (Ridley, 2008) أن المراجعة الداخلية الحديثة تم انشاؤها علي أساس (Three Es) وهي :

- Effectiveness الفعالية
- Efficiency الكفاءة
- Economy الاقتصاد

وقد ذكر (Chambers, 1992) أن الفعالية هي "عمل الشيء الصحيح"، أما الكفاءة " عمل الشيء الصحيح بطريقة جيدة"، أما الاقتصاد هو "عمل الشيء الصحيح بطريقه جوده وبتكلفة منخفضة". وأهم عنصر هو الفعالية.

واقترح (Dittenhofer, 2001) مقياس جديد لفعالية المراجعة الداخلية وهو مدي قدرة المراجعة الداخلية علي حل المشاكل اذا كانت موجودة.

وفيما يتعلق بعلاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي فقد ذكر (Felix & Gramling, 2001) أن فعالية المراجعة الداخلية تعتبر أحد محددات أتعاب المراجع الخارجي , حيث أنه كلما زادت الفعالية كلما انخفضت أتعاب المراجع الخارجي.

أما دراسة (Onumah & Yoa Krah, 2012) تناولت معوقات تحقيق فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام في غانا . وأوضحت الدراسة أن تلك المعوقات تتمثل في:

- انخفاض الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين.
- عدم وجود الدعم الكافي من قبل الادارة العليا لادارة المراجعة الداخلية.
- عدم كفاية الموازنة المالية المخصصة لادارة المراجعة الداخلية .
- عدم فعالية لجان المراجعة .

كما تناول (زكريا عبده، ٢٠١٣) إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية. وقد توصلت الدراسة الي وجود علاقة طردية بين متغيرات الدراسة وهي (استقلالية المراجع الداخلي، نطاق عمل المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، جودة أداء المراجعة الداخلية، التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، دعم الادارة العليا للمراجع الداخلي) وبين المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية.

كما تناول (Amkarah, 2016) نفس الموضوع الذي تناولته دراسة (Onumah & Yoa Krah, 2012) وتوصل أيضا الي نتائج مشابهة.

كما تناولت دراسات (Ali, et al., 2007, Ahmad, et al., 2009) أيضا معوقات تحقيق فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام بماليزيا. وتوصلت الدراسة إلي أن العامل الرئيسي في عدم تحقيق فعالية المراجعة الداخلية يتمثل في عدم توافر العدد الكافي من المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية. كما وجد أن دعم الادارة العليا يأتي في المرتبة الثانية ضمن مجموعة العوامل التي تؤثر في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية.

وقد تناولت دراسات (Alzeban & Gwilliam 2014, Alzeban & Sawan 2013) عوامل أو محددات فعالية المراجعة الداخلية في الشركات المملوكة للقطاع العام في غانا وتم التوصل إلي المحددات التالية:

- حجم ادارة المراجعة الداخلية.
 - مهارة المراجعين بادارة المراجعة الداخلية.
 - استقلالية ادارة المراجعة الداخلية.
 - الدعم الكافي من الادارة العليا لادارة المراجعة الداخلية.
 - العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي.
- وفي دراسة George 2015 تم في تلك الدراسة اختبار مجموعة من العوامل المرتبطة بفعالية المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال باليونان. وجاءت النتائج لتشير إلي أن العوامل الرئيسية التي تؤثر في فعالية المراجعة الداخلية تتمثل في:
- أ - جودة المراجعة الداخلية.
 - ب - مهارة فريق المراجعة الداخلية.
 - ج - استقلال ادارة المراجعة الداخلية.
 - د - دعم الادارة العليا لادارة المراجعة الداخلية.
- كما أكدت الدراسة أن استقلال ادارة المراجعة الداخلية ومن ثم المراجع الداخلي هي العامل الرئيسي المحدد لفعالية المراجعة الداخلية.
- ونفس المحددات السابقة تم اختبارها في دراسة (Chevers, et al., 2016) وجاءت النتائج لتؤكد تأثير جودة المراجعة، والاستقلال التنظيمي، والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، ودعم الادارة العليا علي فعالية المراجعة الداخلية.
- وقد أكدت دراسات (Mihret and Yismaw 2007, Alzeban and Gwilliam 2014, Zhang, et al. 2007) أن أحد المحددات الرئيسية المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية تتمثل في مدي جودة لجنة المراجعة ومدي استقلال المراجع الداخلي.
- كما أكدت دراسة (Arena and Azzone 2009, Mousa 2005) من خلال فحص وتحليل بيانات عدد كبير من الشركات الايطالية أن هناك علاقة ايجابية بين فعالية المراجعة الداخلية و:
- أ - مدي تدخل لجنة المراجعة في أنشطة المراجعة الداخلية و
 - ب - مدي وضوح الهيكل التنظيمي لادارة المراجعة الداخلية وتبعيتها لأعلي سلطة في المؤسسة و
 - ج - مدي المهارة لدي المراجعين الداخليين.

وقد أكدت مجموعة من الدراسات علي أهمية مهارة المراجعين الداخليين في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية (Mihret, et al., 2010, Alzeban and Gwilliam 2014, Al-twaijry, et al, 2004, Felix & Gramling, 2001). حيث أن مهارة المراجع الداخلي أحد العوامل الرئيسية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي عند تقييم عمل المراجع الداخلي.

كما أكدت دراسات (Yee, et al., 2008, Zhang et al 2007, Cohen and Sayag 2010) علي استقلال المراجع الداخلي وأهميته في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية.

كما وجد أن دعم الإدارة العليا لإدارة المراجعة الداخلية أحد المحددات الرئيسية لفعالية المراجعة الداخلية وهذا ما أكدته دراسات (Mihret and Yasmaw 2007, Cohen and Sayag, 2010, Alzeban and Gwilliam 2014).

وفي دراسة (Rudhani, et al., 2017) تم اختبار العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية وقد أشارت النتائج الي وجود علاقة ايجابية بين فعالية المراجعة الداخلية وجميع المحددات التالية:

أ - جودة المراجعة الداخلية.

ب - مهارة فريق المراجعة الداخلية.

ج - استقلال ادارة المراجعة الداخلية.

د - دعم الادارة العليا للمراجعة الداخلية.

كما وجد أن أكثر المحددات أو العوامل تأثيرا في فعالية المراجعة الداخلية تتمثل في جودة المراجعة الداخلية.

وهذا أيضا ما أكده (Amanuddin, Shamsuddin, et al., 2014) حيث وجدوا أن المهارات التي يتمتع بها المراجع الداخلي، واستقلالته، ودعم الإدارة العليا هي أهم محدّدات فعالية المراجعة الداخلية.

كما أكد أيضا (Amanuddin, Shamsuddin, et al., 2014) أن المراجعين الداخليين عادة لديهم علاقات غير جيدة (سلبية أو عدائية) مع الإدارات المراجع عليها وحيث أنه بدون دعم مناسب من الجهات الحكومية المراجع عليها سيجد المراجع الداخلي صعوبات في استكمال عملية المراجعة مما يؤثر في النهاية علي فعالية المراجعة الداخلية.

وفي دراسة (Ahmed, et al., 2012) تم دراسة محدّدات فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام الماليزي، وتوصلت الدراسة الي أن أهم محدّدات فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام بماليزيا تتمثل في:

- عدد المراجعين الداخليين في إدارات المراجعة الداخلية: حيث أن نقص عدد المراجعين الداخليين يؤدي الي عدم فعالية المراجعة الداخلية.
- مهارة المراجعين الداخليين: حيث وجد أن عدم توافر المهارات الضرورية بالمراجع الداخلي يؤدي الي عدم فعالية المراجعة الداخلية.
- دعم الإدارة العليا: بدون دعم الإدارة العليا لن تتحقق فعالية المراجعة الداخلية.
- مدي الاستجابة لتوصيات المراجع الداخلي: كلما زادت عدد التوصيات المقبولة لإدارات المراجعة الداخلية كلما زادت فعالية المراجعة الداخلية.

وفي نفس السياق كانت دراسة (Ali, et al. 2012) علي إدارات المراجعة الداخلية في القطاع العام الماليزي، ولكن كان هدف الدراسة تحديد نقاط القوة والضعف في إدارات المراجعة الداخلية بالقطاع العام الماليزي، وتوصلت الدراسة الي نقاط القوة والضعف التالية:

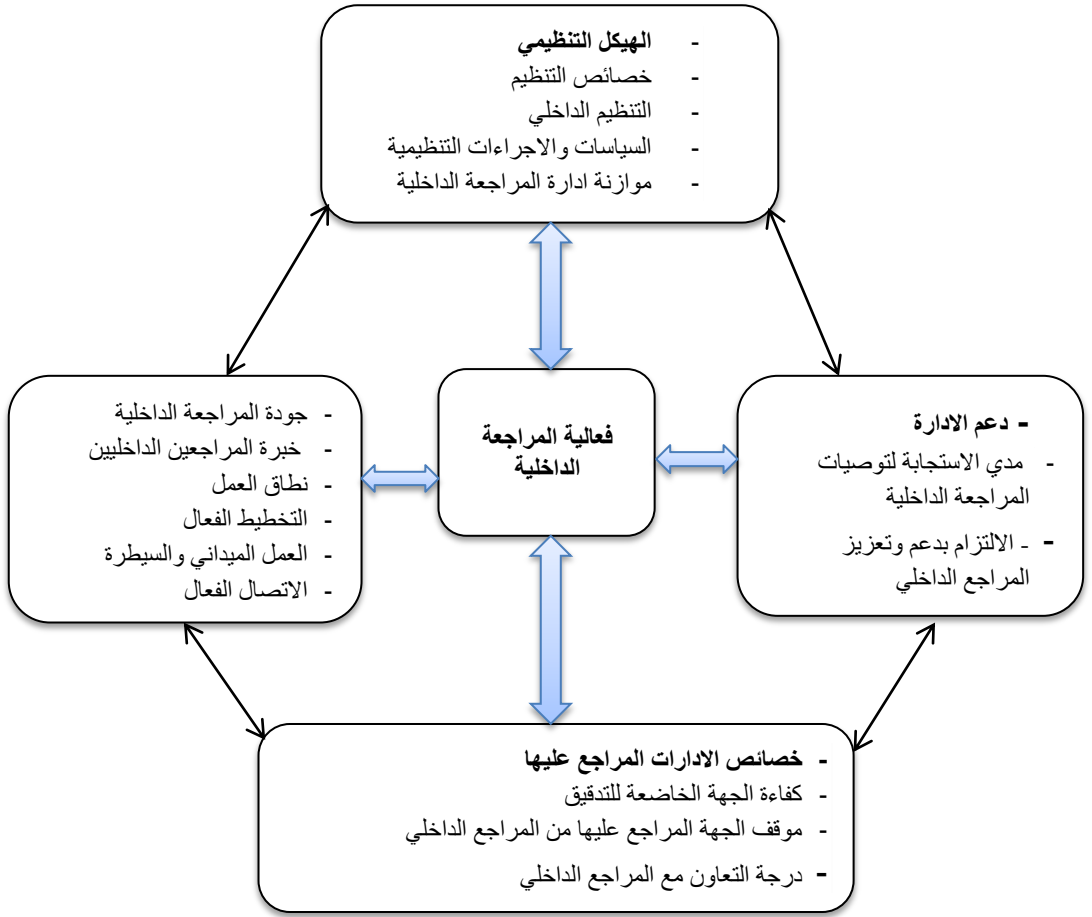
- نقاط القوة: تمثلت نقاط القوة في استقلال المراجع الداخلي، جودة التقارير المقدمه.
- نقاط الضعف: تمثلت نقاط الضعف في نقص عدد المراجعين الداخليين، ونقص المهارات لدي المراجعين الداخليين، عدم وجود الدعم الكافي من قبل الإدارة العليا لإدارات المراجعة الداخلية.
- وفي دراسة (Legn, et al., 2007) حاول الباحث تقديم منظور جديد لتقييم فعالية المراجعة الداخلية وذلك من خلال تحديد العوامل داخل المنظمة التي تؤثر علي فعالية المراجعة الداخلية . حيث افترضت الدراسة أن هناك أربعة عوامل تؤثر في فعالية المراجعة الداخلية وهي:

أ - جودة المراجعة الداخلية

ب - دعم الإدارة العليا

ج - الهيكل التنظيمي

د - خصائص الإدارات محل المراجعة. وتم عرض تلك العوامل في الشكل التالي:



شكل تخطيطي (١)

(منقول Mihret, et al., 2007)

وفي تلك الدراسة تم فحص خدمات المراجعة الداخلية لأحد القطاعات الحكومية الكبيرة والمتمثلة في وزارة التعليم العالي بأثيوبيا، لتحديد العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية. حيث تم دراسة أربع محددات (عوامل) وهي (جودة المراجعة، دعم الإدارة، الهيكل التنظيمي، خصائص الجهة المراجع عليها). وجاءت النتائج كما يلي:

- عدم فعالية المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي بأثيوبيا.
- نقص الكفاءة المهنية والمهارات لدى فريق المراجعة الداخلية.

- العوامل الأكثر تأثيراً في فعالية المراجعة الداخلية تمثلت في جودة المراجعة الداخلية، ودعم الإدارة العليا.

- العوامل الأقل تأثيراً في فعالية المراجعة الداخلية تمثلت في خصائص الجهة المراجع عليها والهيكل التنظيمي.

وفي دراسة (Alzeban, et al. 2012) تم اختبار مجموعة من العوامل أو المحددات لفعالية المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالمملكة العربية السعودية. وكانت العوامل التي تم اختبارها تتمثل في:

- مهارة المراجعين الداخليين
- حجم إدارة المراجعة الداخلية
- علاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي.
- دعم الإدارة العليا.
- استقلالية المراجع الداخلي

وقد وجدت الدراسة أن جميع العوامل أو المحددات السابقة تؤثر في فعالية المراجعة الداخلية بالمؤسسات العامة في المملكة العربية السعودية ولكن جاء دعم الإدارة العليا ليكون أكثر العوامل تأثيراً في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية.

كما حاول (Abu-Azza, 2012) دراسة مدى فعالية إدارات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بليبيا. من خلال دراسة مدى توافر مجموعة من المحددات الفعالية وتوصل الي عدم فعالية إدارات المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية بليبيا .

أما في دراسة (Drogalas, et al., 2017) تم اختبار العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية، ومسئولية المراجع الداخلي، والتدريب، وبين القدرة علي اكتشاف الغش.

وجاءت النتائج لتؤكد أن فعالية المراجعة الداخلية ومسئولية المراجع الداخلي، وتدريب المراجعين الداخليين يؤثران بشكل ايجابي وكبير علي اكتشاف الاحتيال. وتؤكد تلك النتائج أهمية المراجعة الداخلية في الكشف عن الاحتيال وحاجة معظم الشركات الي الاستثمار في إدارات المراجعة الداخلية وتوفير الدعم الكافي لها.

وقد تناولت دراسة (Ramachandran, and Subramanian 2012) فحص مدى فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في البنوك التجارية في تنزانيا. وقد جاءت النتائج لتؤكد وجود علاقة

إيجابية بين موارد ادارة المراجعة الداخلية والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وبين فعالية المراجعة الداخلية.

كما أن دراسة (Drogalas, et al, 2015) توصلت الي أن العوامل الرئيسية التي تؤثر في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية تتمثل في:

- جودة المراجعة الداخلية.
- مهارة المراجعين الداخليين.
- استقلال المراجعين الداخليين.
- دعم الادارة العليا.

وفي دراسة (Musah .et al ., 2018) تم اختبار العوامل التي تحدد فعالية المراجعة الداخلية في الشركات المملوكة للدولة في غانا، والتي تمثلت في:

- مدي مهارة وكفاءة العاملين بوحدة المراجعة الداخلية
- حجم وحدة (إدارة) المراجعة الداخلية
- علاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي
- دعم الادارة العليا للمراجعة الداخلية
- استقلالية وحدة (إدارة) المراجعة الداخلية.

وقد جاءت النتائج لتشير إلي أن أكثر العوامل تأثيرا علي فعالية المراجعة الداخلية تتمثل في دعم الادارة العليا للمراجعة الداخلية. كما تم اثبات معنوية العوامل الأخرى أيضا في دعم فعالية المراجعة الداخلية.

٨-١ التعليق علي الدراسات السابقة

بعد أن استعرض الباحث عدد من الدراسات السابقة التي تناولت العوامل المؤثرة في فعالية ادارات أو وحدات المراجعة الداخلية، اتضح زيادة الاهتمام بمدى فعالية ادارات المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية في البلدان المختلفة. كما يمكن القول أن معظم الدراسات توصلت إلي أن أهم المحددات أو العوامل التي أثرت في فعالية ادارات المراجعة الداخلية تمثلت في:

أ - حجم وحدة المراجعة الداخلية:

حيث وجد أن فعالية المراجعة الداخلية تزداد اذا كان لدى ادارة المراجعة الداخلية العدد الكافي من المراجعين الداخليين. حيث أكد ذلك العديد من الباحثين (Ali, et al.,2007, Alzeban & Gwilliam 2014, ahmed, et al 2009).

ب - مهارة المراجعين الداخليين:

حيث يمكن الربط بين ذلك المحدد أو العامل وبين المحدد السابق , حيث ليس الهدف زيادة عدد المراجعين فقط ولكن زيادة عدد المراجعين أصحاب المهارة العالية التي تساعد ادارات المراجعة الداخلية في الوفاء بمسئولياتها مما يحقق فعالية المراجعة الداخلية. وكما أشار (Baharud – din, et al.,2014) الي أن مهارة المراجعين الداخليين يقصد بها قدرتهم علي أداء المهام الموكلة لهم بمصداقية وهذا يتطلب درجة معينة من المستوى التعليمي، والخبرات المهنيةK والتطوير المهني المستمر.

ج - استقلال ادارات المراجعة الداخلية:

من أهم محددات فعالية المراجعة الداخلية مدي استقلالية ادارات المراجعة الداخلية ومدي استقلالية فريق العمل بادارات المراجعة الداخلية حيث أنه بدون استقلال المراجع الداخلي تصبح المراجعة الداخلية جزء من الادارة التشغيلية ومن ثم لن تضيف قيمة للمنشأة التي تعمل بها. (Alzeban & Gwilliam, 2014, Baharud-din, et al., 2014, Yee, et al. 2008, Cohen and Sayag, 2010, Al-akra, et al., 2016,)

د - دعم الادارة العليا لادارات المراجعة الداخلية:

دعم الادارة العليا يعتبر أحد المحددات الرئيسية لتحقيق فعالية المراجعة الداخلية , بدون دعم الادارة العليا لن تستطيع ادارات المراجعة الداخلية الحصول علي الموارد الكافية للقيام بمسئوليتها ومن ثم تحقيق فعالية المراجعة الداخلية. (Ahmed, et al 2009, Mihret & Mihret and Mihret and Yismaw 2007, Alzeban & Gwilliam 2014).

هـ - العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي:

أظهرت العديد من الدراسات السابقة أن علاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي تزيد من امكانية تحقيق فعالية المراجعة الداخلية من خلال التعاون الفعال وتبادل المعلومات والتقارير للقيام

بالمسئوليات الملقاه علي الجانبين بمزيد من الاتقان والجودة. (Brierley, et al., 2001 Alzeban & Gwilliam, 2014)

و - جودة المراجعة الداخلية:

تم تقديم الدليل في العديد من الدراسات علي أهمية جودة المراجعة الداخلية في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية. حيث يمكن تعريف جودة المراجعة الداخلية في مدي قدرتها علي اضافة قيمة للمؤسسة التي تعمل بها وتحسين عمليات الرقابة وادارة المخاطر والحوكمة (Leonora, et al., 2017, Drogalas, et al., 2015, Goodson, et al., 2012)

٩ - اشتقاق فروض الدراسة

بعد أن استعرض الباحث مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت محددات فعالية ادارات المراجعة الداخلية بصفه عامة وفي الجهات الحكومية بصفه خاصة، اتضح اختلاف الدراسات السابقة في تحديد العوامل أو المحددات الاكثر تأثيرا في فعالية ادارات المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية، وهذا ما دعي الباحث الي اختبار عدد من تلك المحددات التي يراها من وجهه نظره الشخصية الاكثر تأثيرا في البيئة السعودية لتحديد مدي تأثير تلك العوامل علي فعالية المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. وقد تناول الباحث معظم المحددات التي جاءت في الدراسات السابقة فيما عدا حجم وحدة المراجعة الداخلية، حيث يعتقد الباحث أن مهارة العاملين في ادارات المراجعة الداخلية أكثر أهمية من عددهم. فما أهمية وجود عدد كثير من مراجعين داخليين لا يتمتعون بالمهارة اللازمة لانجاز المهام الملقاه علي عاتقهم. كما تم الاعتماد علي الاستبيانات التي وردت في العديد من الدراسات السابقة وبالتحديد من دراسات (Alzeban and Gwilliam, 2014, Cohen and Sayag, 2010, دراسة زكريا عبده، ٢٠١٣)

وقد تمثلت متغيرات الدراسة الحالية فيما يلي:

المتغير التابع: تمثل المتغير التابع في فعالية ادارات المراجعة الداخلية.

المتغيرات المستقلة: تمثلت المتغيرات المستقلة في خمسة متغيرات وهي:

- أ - جودة المراجعة الداخلية.
- ب - الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.
- ج - استقلال المراجع الداخلي.
- د - دعم الادارة العليا للمراجع الداخلي.

هـ - التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي.

كما تمثلت الفروض الاحصائية للدراسة فيما يلي:

الفرض الاحصائي الأول: " هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة الداخلية وفعالية المراجعة الداخلية "

الفرض الاحصائي الثاني: " هناك علاقة طردية بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية "

الفرض الاحصائي الثالث: " هناك علاقة طردية بين استقلال المراجع الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية "

الفرض الاحصائي الرابع: " هناك علاقة طردية بين دعم الادارة العليا للمراجع الداخلي وفعالية المراجعة الداخلية "

الفرض الاحصائي الخامس: " هناك علاقة طردية بين التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي وفعالية المراجعة الداخلية "

١٠ - الدراسة الميدانية

١-١٠ مقدمة

في هذا الجزء من البحث تم تصميم الدراسة الميدانية من أجل اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتي تمثلت في (جودة المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، استقلال المراجع الداخلي، دعم الادارة العليا للمراجع الداخلي، التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي) وبين المتغير التابع للدراسة والذي تمثل في (فعالية المراجعة الداخلية). حيث تم تصميم استبيان لاستقصاء آراء المراجعين الداخليين في محددات فعالية المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.

ومن أجل ضمان الصياغة الجيدة لأسئلة الاستبيان وشمولها لهدف البحث، تم عرض الاستبيان علي مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة وقسم ادارة الأعمال، كما تم عرضها علي مجموعة من المهنيين في مجال المراجعة الداخلية، وتم الأخذ بآرائهم وتعديل قائمة الاستبيان عدة مرات حتي صارت في شكلها الحالي.

وتم قياس درجة الصدق والثبات للعناصر أو الاسئلة المستخدمة لقياس كل متغير مستقل

وكذلك المتغير التابع وكانت النتائج كما يلي من خلال مقياس Cronbach's Alpha:

جدول (١): معامل الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان

Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items	المتغيرات
%81.7	9	١ - جودة المراجعة الداخلية
% 68.2	7	٢ - الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي
% 64.2	6	٣ - استقلال المراجع الداخلي
% 61	7	٤ - دعم الإدارة العليا
% 64.8	6	٥ - التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي
% 70.8	17	٦ - المتغير التابع - فعالية المراجعة الداخلية

حيث تشير النتائج في الجدول السابق أن قيم معاملات الصدق والثبات بأسئلة الاستبيان ومدي تعبيرها عن المتغيرات المستقلة يمكن الاعتماد عليها ومقبوله لامكانية تعميم نتائج الدراسة.

١٠-٢ العينة

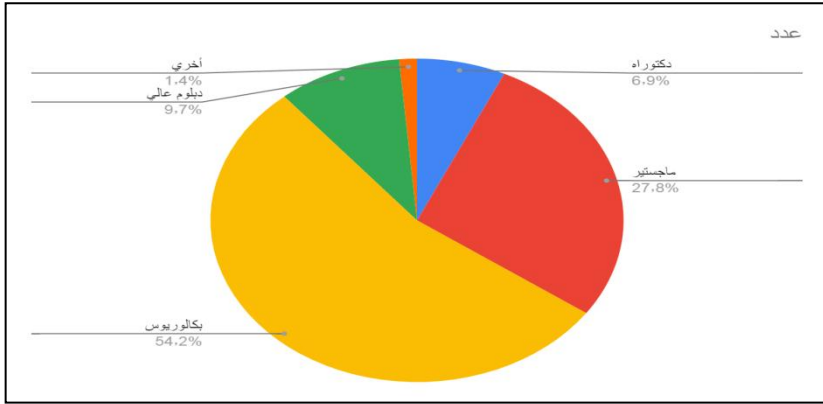
شملت عينة الدراسة مجموعة من مديري المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين العاملين بالجهات الحكومية والمؤسسات العامة والتي تم التواصل معهم من خلال الدورات التي تعقدتها الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين ومن خلال بعض المجموعات المهنية في الواتس آب والتي تجمع مجموعة من المديرين والمراجعين الداخليين وأساتذة الجامعة، ومن خلال توزيع بعض الاستبيانات علي مجموعة من مديري المراجعة والعاملين بإدارات المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية والمؤسسات العامة. وقد أسفر ذلك عن استلام عدد ٧٥ استمارة استبيان صالحة للتحليل وتم تصنيف مفردات العينة كما يلي:

١٠-٢-١ تصنيف العينة

١٠-٢-١-١ وفقاً للمؤهل: وفقاً للمؤهل الحاصل عليه أفراد العينة يمكن تصنيفهم وفقاً للجدول والشكل التالي:

جدول (٢): توزيع أفراد العينة وفقا للمؤهل

أخري		دبلوم عالي		بكالوريوس		ماجستير		دكتوراة	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
% 1.4	2	%9.7	7	54.2%	40	%27.8	21	% 6.9	5



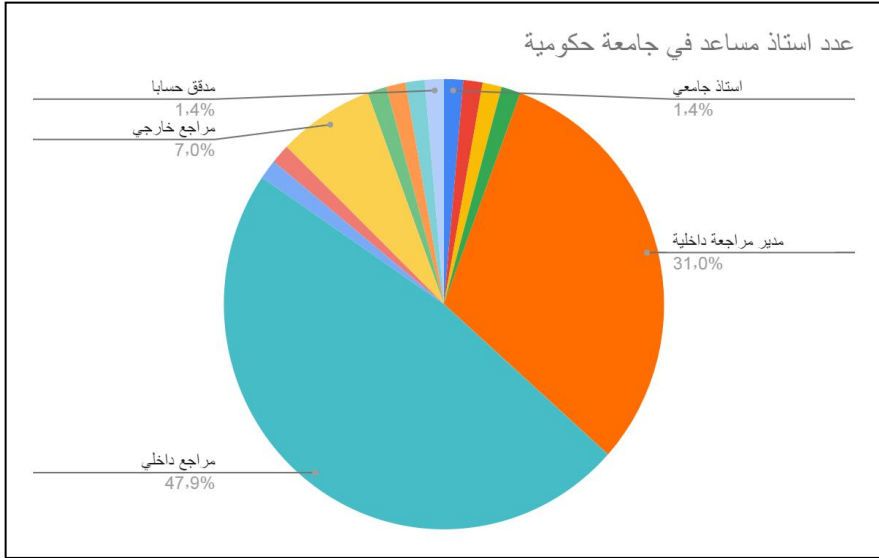
الشكل التخطيطي (٢)

توزيع أفراد العينة وفقا للمؤهل

١٠-٢-١-٢ وفقا للتوظيف: يتضح أن معظم أفراد العينة من مديري المراجعة والمراجعين الداخليين في الجهات الحكومية والمؤسسات العامة يمثلون تقريبا ٧٩% من العينة والجزء الباقي من أفراد العينة لهم علاقة بالمراجعة الداخلية في الجهات الحكومية يمكن قدموا لهم استشارات بطريقة أو بأخري. ويتضح ذلك من الجدول التالي:

جدول (٣): توزيع أفراد العينة وفقا للتوظيف

أخري		أستاذ جامعي		مدقق حسابات		مراجع خارجي		مراجع داخلي		مدير مراجعة	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
%11.3	9	%1.4	1	% 1.4	1	% 7	5	% 47.9	36	% 31	23



الشكل التخطيطي (٣)

توزيع أفراد العينة وفقا للوظيفة

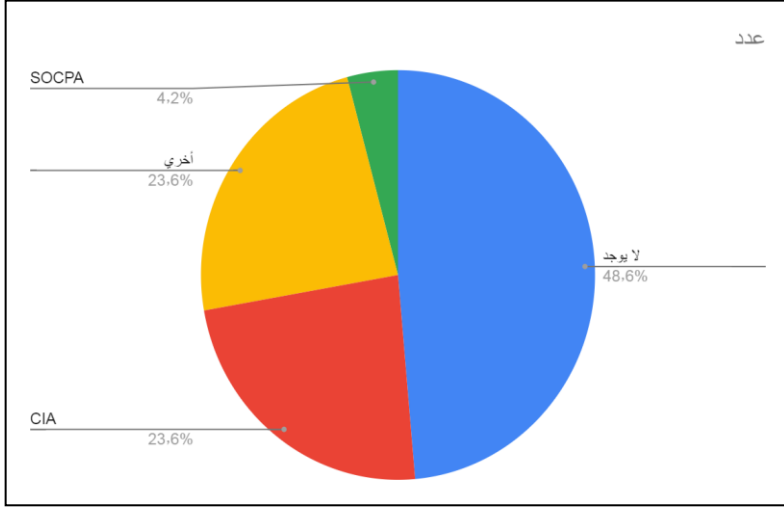
١٠-٢-١-٣ وفقا للحاصلين علي شهادة مهنية

وفقا لتصنيف أفراد العينة وفقا للشهادة المهنية الحاصل عليها يتضح من الجدول التالي رقم (٣)

أن معظم أفراد إدارات المراجعة الداخلية العاملين بجهات حكومية غير حاصلين علي شهادة مهنية وفيما يلي التفاصيل:

جدول (٤): توزيع أفراد العينة وفقا للشهادة المهنية

لا يوجد		أخرى		SOCPA		CIA	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
% 48.6	36	% 23.6	18	% 4.2	3	%23.6	18



الشكل التخطيطي (٤)

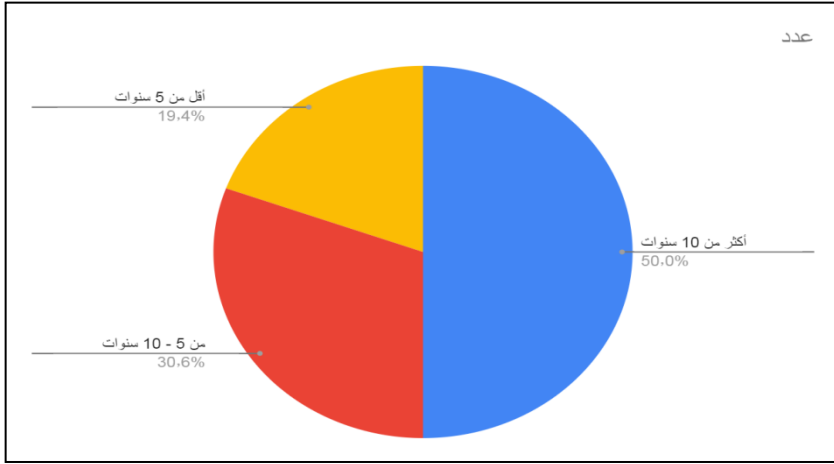
توزيع أفراد العينة وفقا للشهادة المهنية

١٠-٢-١-٤ وفقا لسنوات الخبرة لدي أفراد العينة

وفقا لتصنيف أفراد العينة وفقا لسنوات الخبرة يتضح من الجدول التالي رقم (٤) أن معظم أفراد إدارات المراجعة الداخلية العاملين بجهات حكومية ٨٠% تقريبا لديهم خبرة أكبر من ٥ سنوات وفيما يلي التفاصيل:

جدول (٥): توزيع أفراد العينة وفقا لسنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات		من 5 - 10 سنوات		سنوات 10 أكثر من	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
19.4%	15	30.6%	23	49%	37



الشكل التخطيطي (٥)

توزيع أفراد العينة وفقا لسنوات الخبرة

١٠-٣ تجميع بيانات الدراسة

تم الحصول علي بيانات الدراسة من خلال توزيع استبيان علي عينة الدراسة والتي تمثلت في مجموعة من مديري المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين في الجهات الحكومية والمؤسسات العامة وكذلك بعض المهنيين في مجال المراجعة بصفه عامة ممن تعاملوا مع الجهات الحكومية من خلال استشارات أو أي مجال آخر من مجالات التعاون مع الجهات الحكومية.

١٠-٤ الأسلوب الاحصائي المستخدم في تحليل البيانات

طبيعة البيانات هي التي تحدد الأسلوب الاحصائي الواجب إستخدامه . وفي هذا البحث وجد الباحث أن الاحصاء الوصفي هو الذى يناسب طبيعة بيانات الدراسة التي تم الحصول عليها من استمارة الاستبيان . وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS تم إجراء بعض الاختبارات الوصفية والتي انعكست في نتائج الدراسة الميدانية.

١٠-٥ نتائج الدراسة الميدانية

من خلال جمع وتحليل البيانات وباستخدام برنامج SPSS تم عمل التحليل الاحصائي علي مرحلتين

١٠-٥-١ المرحلة الأولى

تم في تلك المرحلة استخدام طريقة enter وذلك بإدخال جميع المتغيرات المستقلة مرة واحدة واختبار تأثيرها علي المتغير التابع وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (٦): حساب معامل الارتباط ومعامل التحديد

Model Summary ^b					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.700 ^a	.490	.454	.24775	1.539
a. Predictors: (Constant), E, A, B, C, D					
b. Dependent Variable: F					

علما بأن:

Predictors: (Constant), E, A, B, C, D تشير الي المتغيرات المستقلة الخمسة بالترتيب

من الجدول السابق يتضح أن معامل التحديد يبلغ ٤٩% والذي يعني أن المتغيرات المستقلة تفسر ٤٩% من سلوك المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية كما جاءت النتائج معنوية كما تتضح من الجدول التالي:

جدول (٧): حساب معنوية النموذج

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.076	5	.815	13.283	.000 ^b
	Residual	4.235	69	.061		
	Total	8.311	74			
a. Dependent Variable: F المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية						
b. Predictors: (Constant), E, A, B, C, D المتغيرات الخمسة المستقلة						

وجاءت نتائج اختبارات الفروض ومدى معنوية كل منها في تأثيرها بالمتغير التابع يلخصها الجدول التالي:

جدول (٨): حساب معنوية كل متغير تابع

Coefficients ^a							
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	1.238	.414		2.992	.004		
جودة المراجعة الداخلية A	.028	.046	.054	.603	.549	.912	1.097
الكفاءة المهنية للمراجع B	.180	.077	.239	2.340	.022	.707	1.415
استقلال المراجع C	.055	.095	.067	.585	.561	.558	1.792
دعم الادارة العليا D	.017	.111	.018	.152	.880	.531	1.883
اعتماد المراجع الخارجي E	.398	.090	.485	4.402	.000	.608	1.644

a. Dependent Variable: F

يتضح من الجدول السابق:

جاءت النتائج معارضة لنتائج العديد من الدراسات السابقة حيث ثبت معنوية المتغيرين الثاني (الكفاءة المهنية للمراجع) والخامس (اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي) فقط في تأثيرهما علي فعالية المراجعة الداخلية. وعدم معنوية المتغيرات الثلاثة الأخرى وهي جودة المراجعة الداخلية، استقلالية المراجع الداخلي، دعم الادارة العليا.

١٠-٥-٢ المرحلة الثانية

حيث أن النتيجة التي توصل اليها الباحث في الجزء الأول من الدراسة الميدانية تتعارض مع معظم الدراسات السابقة لذا حاول الباحث اعادة اختبار كل متغير ثبت عدم معنويته في النموذج الاجمالي من خلال اختبار مدي معنويته بمفرده في تأثيرة بالمتغير التابع. وجاءت النتائج كما يلي:

فيما يتعلق بالمتغير المستقل الأول (جودة المراجعة الداخلية) وذلك في علاقتها بالمتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية تم اجراء الاختبار وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (٩): حساب معنوية النموذج

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.436	1	.436	4.039	.048 ^b
	Residual	7.876	73	.108		
	Total	8.311	74			
a. Dependent Variable: F المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية						
b. Predictors: (Constant), A جودة المراجعة الداخلية						

يتضح من الجدول السابق معنوية العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل وفعالية المراجعة الداخلية كمتغير تابع عند مستوي معنوية ٥%.

كما أكد علي معنوية تلك العلاقة تحليل معاملات النموذج والتي جاءت كما يلي:

جدول (١٠): حساب معاملات النموذج

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	3.679	.239		15.397	.000		
	جودة المراجعة A	.118	.059	.229	2.010	.048	1.000	1.000
a. Dependent Variable: F المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية								

فيما يتعلق بالمتغير المستقل الثالث (استقلال المراجع الداخلي) وذلك في علاقته بالمتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية تم اجراء الاختبار وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (١١): حساب معنوية النموذج

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.540	1	1.540	16.601	.000 ^b
	Residual	6.772	73	.093		
	Total	8.311	74			
a. Dependent Variable: F المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلي						
b. Predictors: (Constant), C استقلال المراجع الداخلي						

يتضح من الجدول السابق معنوية العلاقة بين استقلال المراجع الداخلي كمتغير مستقل وفعالية المراجعة الداخلية كمتغير تابع عند مستوى معنوية ٥%.
كما أكد علي معنوية تلك العلاقة تحليل معاملات النموذج والتي جاءت كما يلي:

جدول (١٢): حساب معاملات النموذج

Coefficients ^a								
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.		Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta		Tolerance	VIF		
1	(Constant)	2.541	.397		6.398	.000		
	استقلال المراجع الداخلي C	.355	.087	.430	4.074	.000	1.000	1.000

a. Dependent Variable: F المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلي

فيما يتعلق بالمتغير المستقل الرابع (دعم الادارة العليا) وذلك في علاقته بالمتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية تم اجراء الاختبار وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (١٣): حساب معنوية النموذج

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.581	1	1.581	17.145	.000 ^b
	Residual	6.731	73	.092		
	Total	8.311	74			

a. Dependent Variable: F المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلي

b. Predictors: (Constant), D دعم الادارة العليا

يتضح من الجدول السابق معنوية العلاقة بين دعم الادارة العليا كمتغير مستقل وفعالية المراجعة الداخلية كمتغير تابع عند مستوى معنوية ٥%.
كما أكد علي معنوية تلك العلاقة تحليل معاملات النموذج والتي جاءت كما يلي:

جدول (١٤): حساب معاملات النموذج

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	2.281	.454		5.028	.000		
	دعم الإدارة العليا D	.412	.099	.436	4.141	.000	1.000	1.000

a. Dependent Variable: F المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلي

١٠-٦ التعليق علي نتائج الدراسة الميدانية

بعد أن استعرض الباحث نتائج الدراسة الميدانية يتضح أنه يجب تفسير نتائج الدراسة بتأني لأنها تشمل نتائج معارضة للعديد من الدراسات السابقة ويتضح ذلك كما يلي:

١ - عند دراسة جميع المتغيرات المستقلة (الخمس دفعه واحدة) في علاقتها بالمتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية من خلال نموذج انحدار متعدد. جاءت النتائج لتؤكد أن هناك متغيرين فقط لهم علاقة معنوية بالمتغير التابع وهما:

- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.

- اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي.

وعدم معنوية ثلاثة متغيرات وهم:

- جودة المراجعة الداخلية

- استقلال المراجع الداخلي

- دعم الإدارة العليا

بالرغم من أن الباحث عند اختياره لمتغيرات الدراسة والعوامل المحددة لفعالية المراجعة الداخلية حاول بقدر الامكان اختيار العوامل أو المتغيرات التي أجمعت عليها معظم الدراسات السابقة وتأثيرها المعنوي علي المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية.

كما أن الملاحظ أن تلك المتغيرات التي أجمعت عليها معظم الدراسات السابقة وعلي معنويتها في علاقتها بفعالية المراجعة الداخلية وجد الباحث أن معامل التحديد لها يبلغ ٤٩% فقط. أي أن

المتغيرات المستقلة بالدراسة تفسر ٤٩ % من سلوك المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية. أي أن هناك تقريبا ٥١ % من سلوك فعالية المراجعة الداخلية لا يفسرها المتغيرات المستقلة في الدراسة الحالية وبالتالي يحتاج الأمر البحث والتقصي من الباحثين في هذا المجال عن العوامل الأخرى التي تفسر تلك النسبة في فعالية المراجعة الداخلية.

بعد ذلك حاول الباحث البحث عن أسباب عدم معنوية المتغيرات الثلاثة عند اختبارها بشكل إجمالي بالرغم من منطقية العلاقة بينها وبين المتغير التابع، ومن صحتها ومنطقية الأساس النظري لتلك العلاقة.

- لذلك اختبر الباحث كل متغير من المتغيرات المستقلة (التي ظهرت عدم معنويتها في نموذج الانحدار المتعدد) بمفردة في علاقته بالمتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية من خلال نموذج انحدار بسيط. وجاءت النتائج لتثبت معنوية كل من المتغيرات المستقلة الثلاثة:

(جودة المراجعة الداخلية، استقلال المراجع الداخلي، دعم الإدارة العليا) في علاقتها بالمتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية. أي جاء التحليل بنتيجة معارضة للتحليل الإجمالي لكل المتغيرات. مما يستلزم مزيد من البحث والتقصي عن فعالية المراجعة الداخلية والعوامل المؤثرة في تلك الفعالية.

وقد اجتهد الباحث في تفسير سبب معنوية كل متغير مستقل بمفردة في علاقته بالمتغير التابع وعدم معنوية بعضهم عند دراستهم كمجموعة في علاقتها بالمتغير التابع كما يلي:

يمكن تفسير ذلك بوجود علاقات متداخلة بين المتغيرات المستقلة بعضها البعض وبالتالي قد يكون أحد المتغيرات المستقلة يشمل علاقات مع متغيرات مستقلة أخرى وبالتالي كان تأثيرها معنوية ليس فقط للمتغير المستقل بل لكل المتغيرات التي له علاقات متداخلة معها، علي سبيل المثال:

الكفاءة المهنية للمراجع وهي المتغير المستقل الثاني الذي جاء معنوية في الاختبار الشامل لكل المتغيرات يمكن رؤيته علي أن تلك الكفاءة لها ارتباط الي حد ما مع من جودة المراجعة.

حيث من الصعب الحكم علي أن المراجعين يتمتعوا بكفاءة مهنية عالية دون أن يؤديوا المراجعة بجودة عالية، فالجودة العالية للمراجعة الداخلية تعكس كفاءة مهنية ومهارة عالية للمراجع الداخلي.

لذلك عند اختبار العاملين معا ظهر معنوية الكفاءة المهنية للمراجع وعدم معنوية جودة المراجعة حيث أن كفاءة المراجع مؤشر علي قيامة بالمراجعة بجودة عالية. لذلك ظهر معنوية أحد المتغيرين (الكفاءة المهنية) وعدم معنوية الآخر (جودة المراجعة) في الاختبار الشامل.

كذلك الحال بالنسبة لاعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي كمتغير مستقل ثبت معنويته في النموذج أو الاختبار الشامل . حيث أن هناك علاقة متداخلة بين اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي وبين المتغيرين المستقلين (استقلال المراجع الداخلي , دعم الادارة العليا) حيث أنه من المنطقي عندما يعتمد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي فانه من الضروري أن المراجع الخارجي وجد ما يطمئنه للاعتماد علي عمل المراجع الداخلي ويشمل ذلك مؤشرات عديدة أهمها مدي استقلال المراجع الداخلي ومدى الدعم الذي يجده من الادارة العليا . فاذا اطمئن المراجع الخارجي الي الاستقلال المناسب للمراجع الداخلي والدعم الكافي من الادارة العليا فإنه سيعتمد علي عمل المراجع الداخلي . وبالتالي جاء المتغير الخامس (اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي) معنوياً في علاقته بالمتغير التابع (فعالية المراجعة الداخلية) وعدم معنوية المتغيرين الثالث(استقلال المراجع الداخلي) والرابع (دعم الادارة العليا) في علاقتهم بالمتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية وذلك عند اختبار علاقة جميع المتغيرات المستقلة في نموذج شامل مع المتغير التابع.

أي أن سبب عدم معنوية المتغيرين المستقلين الثالث(استقلال المراجع الداخلي) والرابع (دعم الادارة العليا) في علاقتهم بالمتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية بالنموذج أو الاختبار الشامل يرجع لتلك العلاقات المتداخلة بينهم وبين المتغير الذي ثبت معنويته وهو اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي.

١٠ - ٧ خلاصة البحث والنتائج

كان الهدف من البحث الحالي تحقيق الأهداف التالية:

- ١ - عرض وتحليل مجموعة الدراسات السابقة المرتبطة بمحددات فعالية المراجعة الداخلية وتحديد أهم العوامل التي استقرت عليها الدراسات السابقة كمحددات لفعالية المراجعة الداخلية .
- ٢ - تقديم بعض المقاييس البديلة لكل عامل من المتوقع أن يؤثر في تحقيق فعالية وحدات المراجعة الداخلية .
- ٣ - دراسة واختبار مجموعة من محددات فعالية المراجعة الداخلية والتي تم اشتقاقها من الدراسات السابقة لاختبار مدى وجودها ومدى تأثيرها في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالبيئة السعودية .

٤ - ترتيب العوامل أو المحددات الأكثر تأثيراً في فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بالمملكة العربية السعودية .

وقد تم تحقيق الهدف الأول من خلال عرض مجموعة الدراسات السابقة المرتبطة بمحددات فعالية المراجعة الداخلية وتحديد أهم العوامل التي استقرت عليها الدراسات السابقة كمحددات لفعالية المراجعة الداخلية والتي تمثلت في:

أ - جودة المراجعة الداخلية.

ب - الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.

ج - استقلال المراجع الداخلي.

د - دعم الإدارة العليا للمراجع الداخلي.

هـ - التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي.

وكذلك تم تحقيق الهدف الثاني من خلال تقديم بعض المقاييس البديلة لكل محدد من المتوقع أن يؤثر في تحقيق فعالية وحدات المراجعة الداخلية. حيث تم عمل استبيان تم من خلاله تقديم بعض المؤشرات أو المقاييس البديلة التي يمكن من خلالها قياس قيم المتغيرات المستقلة أو محدّدات فعالية المراجعة الداخلية وكذلك من قياس قيمة المتغير التابع والمتمثل في فعالية وحدات المراجعة الداخلية .

وبعد ذلك تم تحقيق الهدف الثالث من خلال اختبار مجموعة المحددات لفعالية المراجعة الداخلية والتي تم اشتقاقها من الدراسات السابقة بالهدف الأول حيث تم اختبار مدي وجودها ومدى تأثيرها في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالبيئة السعودية. حيث جاءت النتائج كما يلي:

١٠-٧-١ الجزء الأول من الدراسة الميدانية

تم اختبار جميع المحددات دفعة واحدة في علاقتها بالمتغير التابع باستخدام طريقة enter . وقد أشارت نتائج التحليل الإحصائي لنموذج الانحدار المتعدد أن هناك محددين فقط من المحددات التي تم اختبارها (وهما الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، واعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي) لهما تأثير معنوي علي المتغير التابع (فعالية المراجعة الداخلية). أما باقي المتغيرات أو المحددات (جودة المراجعة الداخلية، استقلال المراجع الداخلي، ودعم الإدارة العليا للمراجع الداخلي) فجاغت نتائج الاختبار الإحصائي بعدم وجود علاقة معنوية بينهم وبين المتغير التابع (فعالية

المراجعة الداخلية). وهذه النتيجة تتعارض مع معظم الدراسات السابقة والتي أثبتت معنوية كل المحددات في علاقتها بالمتغير التابع.

وبالتالي تحقق أيضا الهدف الرابع من البحث حيث تم تحديد أي المحددات الأكثر تأثيرا في فعالية المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بالمملكة العربية السعودية.

١٠-٧-٢ الجزء الثاني من الدراسة الميدانية

بعد أن انتهى الباحث من الجزء الأول من الدراسة وجاءت النتائج بعدم معنوية الفرض الأول والثالث والرابع عند إجراء الاختبار علي جميع المحددات دفعه واحدة , حاول الباحث تفسير تلك النتيجة التي تتعارض مع التحليل النظري للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وأيضا نتائج معظم البحوث السابقة .

تم ذلك من خلال الجزء الثاني من الدراسة الميدانية حيث قام الباحث بالتحليل الاحصائي لكل محدد أو متغير من المحددات الثلاثة (التي ثبت عدم معنويتها في الاختبار الشامل) واختبار مدي معنويته علي حدة في علاقته مع المتغير التابع وهو فعالية المراجعة الداخلية من خلال نموذج انحدار بسيط .

وقد جاءت نتائج التحليل الاحصائي لتثبت معنوية المحددات الثلاثة كل علي حدة في علاقته بالمتغير التابع. حيث ثبت وجود علاقة ذات تأثير معنوي بين كل من (جودة المراجعة الداخلية، واستقلال المراجع الداخلي، ودعم الادارة العليا للمراجع الداخلي) كل بمفرده وبين فعالية المراجعة الداخلية.

وقد حاول الباحث تفسير تلك النتيجة من خلال وجود بعض العلاقات أو الصفات المتداخلة بين المتغيرات المستقلة التي أدت الي معنوية المتغيران أو المحددان الثاني والخامس (الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، واعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي) وعدم معنوية المحددات أو المتغيرات الأول والثالث و الرابع (جودة المراجعة الداخلية، استقلال المراجع الداخلي، ودعم الادارة العليا للمراجع الداخلي) في علاقتهم بفعالية المراجعة الداخلية.

حيث أن جودة المراجعة الداخلية والكفاءة المهنية للمراجع بينهما علاقات متداخلة فلن يكون هناك جودة للمراجعة دون وجود كفاءة مهنية للمراجع , ولن يكون هناك كفاءة مهنية للمراجع بدون جودة المراجعة وبالتالي تلك العلاقات المتداخلة أدت الي ظهور أحدهما فقط معنويا وعدم ظهور الاخر في الاختبار الشامل لكل المتغيرات.

كذلك الحال بالنسبة لمدي اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي (المحدد الخامس) في علاقته باستقلال المراجع الداخلي، و دعم الادارة (المحدد الثالث والرابع). حيث من المتوقع وجود علاقات متداخلة بينهم . فلن يعتمد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي اذا كان المراجع الداخلي غير مستقل وغير مدعوم من الادارة العليا. وبالتالي عند التحدث عن اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي فإن يفهم ضمنا أن المراجع الداخلي مستقل وتدعمه الادارة العليا. لذلك جاء المحدد أو المتغير الخامس معنويا (مدي اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي) ولم تثبت معنوية استقلال المراجع الداخلي، و دعم الادارة (المحدد الثالث والرابع) لوجود تلك العلاقات المتداخلة بينهم.

١٠ - ٨ التوصيات

في ضوء نتائج البحث السابقة يوصي الباحث بما يلي:

- ١ - مزيد من الدراسات لاكتشاف محددات فعالية المراجعة الداخلية حيث أن البحث الحالي وبعد اختبار خمسه محددات تم اختبارهم في معظم الدراسات السابقة وجد أن تلك المحددات الخمسه تفسر فقط ٤٩ % من فعالية المراجعة الداخلية وبالتالي هناك العديد من المحددات الأخرى التي تفسر النسبة الباقية ٥١% لم يتم التطرق لها.
- ٢ - معظم الدراسات السابقة قامت باختبار العوامل المؤثرة في فعالية المراجعة الداخلية كل محدد علي حده في علاقته بفعالية المراجعة ومن ثم يثبت العلاقة معنويه أم غير معنوية . ولكن عند اختبار كل العوامل أو المحددات في نموذج واحد بشكل اجمالي تأتي النتائج متعارضة . وهذا الأمر يحتاج مزيد من البحث قد يكون من خلال اعادة اجراء الاختبار الاحصائية لبعض البحوث السابقة وايجاد تفسير للنتائج المتعارضة
- ٣ - يوصي الباحث الجهات الرقابية بالمملكة العربية السعودية علي الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بتوفير العوامل الضرورية لتفعيل ادارات المراجعة الداخلية لديها من خلال توفير الدعم والاستقلال المناسب لها وتلبية حاجاتها الضرورية مما يمكنها من أداء عملها بفعالية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- د . السيد، زكريا عبده، ٢٠١٣ " إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي: دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية " . مجلة التجارة والتمويل - كلية التجارة جامعة طنطا. العدد الثالث . ص ص ٣٣٣-٣٨٢.
- د. محمد سامي راضي " المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية " - دار التعليم الجامعي - الاسكندرية - طبعة ٢٠١٧
- د. مينا، محمد رشاد، د. الحمري، محمد هشام سيد ١٩٩٢ م " تقييم فعالية ادارات المراجعة الداخلية: دراسة ميدانية في بعض البنوك التجارية العاملة في جمهورية مصر العربية " - المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - العدد الأول - جامعة عين شمس - كلية التجارة - ص ص 1303 - 1360.

ثانياً: المراجع باللغة الاجنبية

- Abu-Azza, W. (2012), "Perceived Effectiveness of the Internal Audit Function in Libya", Unpublished PhD thesis, Faculty of Business & Law, University of Southern Queensland, Australia, pp. 1-267, available at: [https://eprints.usq.edu.au/22330/2/Abu-Azza 2012 whole.pdf](https://eprints.usq.edu.au/22330/2/Abu-Azza%2012%20whole.pdf)
- Ahmad, N. H., Othman, Rad., Othman, Roh. and Jusoff, K. (2012), "The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector", Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol.5, No.9, pp. 53-62.
- Ahmad, N.; Othman, R.; Othman, R. & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. Journal of Modern Accounting and Auditing, 5(9), p. 53.
- Al-Akra, M.; Abdel-Qader, W. & Billah, M. (2016). Internal auditing in the Middle East and North Africa: A literature review. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 26, pp. 13-27.

- Alhassan Musah¹, Erasmus Dodzi Gapketor², Fred Kwesi Anokye³. (2018) ,
 “Determinants of Internal Audit Effectiveness in State-Owned Enterprises (SOEs) in Ghana “ . Journal of Accounting Management ,
 I S S N : 2 2 8 4 – 9 4 5 9- J A M- v o l . 8 , n o . 1 .
- Ali, A. Md, Gloeck, J. D., Ali, A., Ahmi, A. and Sahdan, M. H. (2007),
 “Internal Audit in the State and Local Governments of Malaysia",
 Southern African Journal of Accountability and Auditing Research,
 Vol. 7, pp. 25-57.
- Ali, A.M., Aidi, A., Saidin, S. Z., Sahdan, M. H, Rasit, M.H. and Rahim,
 M.S.(2012), “Internal Audit in the Federal Government Organizations
 of Malaysia: The Good, The Bad and The Very Ugly?" Asian Journal
 of Business and Governance, Vol. 2, No. 1, pp. 68-110.
- Al-Twajiry, A.A.; Brierley, J.A. & Gwilliam, D.R. (2004). An examination
 of the relationship between internal and external audit in the Saudi
 Arabian corporate sector. Managerial Auditing Journal, 19(7), pp.
 929-944.
- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2012). “Perceptions of managers and internal
 auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the
 public sector context", Paper presented at the 10th European Academic
 Conference on Internal Audit and Corporate Governance, University
 of Verona: Italy, pp. 1-24. <http://www.iacmaster.it/iacgconference2012/>.
- Alzeban, A. and Sawan, N. (2013), "The Role of Internal Audit in Effective
 Management in Public Sector", African Journal of Business
 Management, Vol. 7(6), pp. 443-454.
- Alzeban, A., Gwilliam, D. (2014). Taxation Factors affecting the internal audit
 effectiveness: A survey of Taxation Factors affecting the internal audit

- effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* , dx.doi.org/10.1016/j.intaccudtax. 2014.06.001, vol.23, pp; 74 – 86.
- Amanuddin Shamsuddin ,(2014). Factors That Determine The Effectiveness Of Internal Audit Functions In The Malaysian Public Sectors. *International Journal Of Business, Economics And Law*, Vol.5 (No;1), P:15.
- Amanuddin Shamsuddin1 et al. (2015). Perception Of Anagers On The Effectiveness Of The Internal Audit Unctions: A Case Study In Tnb. *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law* , vol.7 (no.1), p;37.
- Ankarah, L.M. (2016). The role of internal audit regime in Ghana: towards improved governance and accountability, *International Conference on Management, Communication and Technology (ICMCT)* May.
- Arena, M. & Azzone, G. (2009), “Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness”. *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 1, pp. 43–60.
- Baharud-din, Z., Shokiyah, A., Ibrahim, S.M. (2014). Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector. DOI: 10.7763/IPEDR , vol.70 (nr.24), 126–132.
- Barac K, Van Staden M (2009). The correlation between perceived internal audit quality and defined corporate governance soundness, *African Journal of Business Management*, 3(13): 946–958.
- Barrett, M.J. (1986) ,” Measuring internal auditing performance .” , *Internal auditing – Summer – pp.59–67* .

- Brierley, J.A., El; Nafabi, H.M., & Gwilliam, D.R. (2001). The problems of establishing internal audit in the Sudanese public sector. *International Journal of Auditing*, 5(1), pp. 73-87.
- Chambers, A. (1992), *Effective Internal Audits, How to Plan and Implement*, Pitman Publishing, Boston, MA.
- Chevers , Delory , Devon Lawrence , Arlene Laidlaw , and Dane Nicholson . (2016) ,” The effectiveness of internal audit in Jamaican commercial banks “ . *Accounting and Management Information Systems* vol. 15, No. 3, pp. 522-541.
- Cohen, A., and Sayag, G. 2010. “The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations”. *Australian Accounting Review*, No. 54, Vol 20, Issue 3, pp. 296-307.
- Desai, R. and Desai, V. (2010), “Towards a decision aid for external audit evaluation of the internal audit function”, *The Journal of Global Business Issues*, Vol. 4 No. 1, pp. 69-72.
- Dessa legn Getie Mihret and Aderajew Wondim Yismaw. (2007) , “Internal audit effectiveness:an Ethiopian public sector case study” , *Managerial Auditing Journal* , Vol. 22 No. 5, pp. 470-484.
- Dittenhofer, M. (2001), “Internal audit effectiveness: an expansion of present methods”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 8, pp. 443-50.
- Drogalas George , Michail pazarskis, Evgenia Anagnostopoulou , and Angeliki Papachristou . (2017) ,” The effect of internal audit effectiveness , auditor responsibility and training in fraud detection “ , *Accounting and management information systems* – VOL.16,No.4,pp.434-454 .
- Drogalas, George, KaragiorgosTheofanis and Arampatzis Konstantinos.(2015) ,” Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from

- Greece “ , Journal of Accounting and Taxation , Vol. 7(7), pp. 113-122, July, 2015.
- Elliott, M., Dawson, R. and Edwards, J. (2007), “An improved process model for internal auditing”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 6, pp. 552-565.
- Felix Jr, W.L. & Gramling, A.A. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), pp. 513-534.
- George, D., Theofanis, K., Konstantinos, A. (2015). Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation* , vol.7 (no.7), pp: 113 -122.
- Goodson, S. G., Mory, K. J., Lapointe, J. R. (2012). *The Role of Auditing in Public Sector Governance*. Altamonte Springs, Fla., USA: The Institute of Internal Auditors.
- IIA [The Institute of Internal Auditors] (2010), "Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency", IPPF- Practice Guide, December, pp. 1-19, available at www.theiia.org/quidance
- Institute of Internal Auditors (IIA). (1999). *Definition of Internal Auditing*, Online. Available.
- Lenz, R. (2013), “Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study”, dissertation at the Université catholique de Louvain – Louvain School of Management Research Institute.
- Messier, W.F., Reynolds, K.J., Simon, C.A. and Wood, D.A. (2011), “The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor’s reliance decision”, *The Accounting Review*, Vol. 86 No. 6, pp. 2131-2154.

- Mihret DG, Kieran J, Mula JM (2010). Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda, *Pacific Account. Rev.* 22(3):224-252.
- Mihret, D. G. and Yismaw, A. W. (2007), "Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector Case Study", *anagerial Auditing Journal*, 22 (5), pp. 470-484.
- Mousa FR (2005). "Developing a Model for Evaluating the Effectiveness of the Internal Audit Function in Libyan Organizations: Case Study with Special Reference to Oil Companies", Ph.D. Thesis.
- Mulugeta, S. & Gebrehiwot, G. (2008). Internal audit: reporting relationship in Ethiopian public enterprises. Doctoral dissertation, M. Sc. Dissertation.
- Onumah, J.M. & Yao Krah, R. (2012). Barriers and catalysts to effective internal audit in the Ghanaian public sector. In *Accounting in Africa*. Emerald Group Publishing Limited, pp. 177-207.
- Ramachandran, J. & Subramanian, R. (2012) "Effectiveness of internal audit in Tanzanian Commercial Banks", *British Journal of Arts and Social Sciences*, vol. 8: 32-44
- Ridley, J. (2008), *Cutting Edge Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Ltd, Chichester, England.
- Rudhania ,Leonora Haliti , Nexhmie Berisha Vokshib , Shqipdona Hashanic (2017) , "Factors Contributing to the Effectiveness of Internal Audit: Case Study of Internal Audit in the Public Sector in Kosovo" . *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 3/4 (2017) 91-108.
- Sarens, G. (2009). Internal auditing research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, 13(1), pp. 1- 7.

- Sawyer, L.B. (1995), "An internal; audit philosophy", *Internal Auditor*, August, pp. 46-55.
- Soh, D.S. & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), pp. 605-622.
- Spraakman, G. (1997), "Transaction cost economics: a theory of internal audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17 No. 7, pp. 323-30.
- Van Gansberghe, C.N. (2005), "Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations", *Internal Auditor*, Vol. 62 No. 4, pp. 69-73.
- Xiangdong, W. (1997), "Development trends and future prospects of internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12 Nos 4/5, pp. 200-4.
- Yee CSL, Sujana, James K, Leung JKS (2008). "Perceptions of Singaporean Internal Audit Customers Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit", *Asian J. Bus. Account*.1(2):147-174.
- Zhang Y, Zhou J, Zhou N (2007). Audit committee quality, auditor independence and internal control weaknesses, *J. Account. Pub. Policy* 26(3):300-327.

ملاحق البحث

قائمة الاستبيان

سعادة /.....

حفظه الله

حيث يقوم الباحث بدراسة عنوانها " محددات فعالية وحدات المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي بالمملكة العربية السعودية " لذلك يتطلع الباحث فضلا لا أمرا التعاون من قبل سعادتكم في الحصول علي البيانات اللازمة من خلال تعبئة الاستبيان المرفق لإكمال البحث وتحديد أهم العوامل التي تؤثر في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية لما لكم من خبرة في مجال المراجعة الداخلية.

فعالية المراجعة الداخلية يقصد بها مدي تحقيق وحدات المراجعة الداخلية الهدف أو الأهداف المرجوة من وجودها والتي تتمثل في اضافة قيمة للجهة أو المؤسسة التي تعمل بها من خلال تحسين عمليات الرقابة وادارة المخاطر والحوكمة.

مع العلم بأن البيانات التي سيتم الحصول عليها من قبل سعادتكم سيتم التعامل معها بالسرية التامة ولن تستخدم في غير أغراض البحث.

وتفضلوا سعادتكم بقبول فائق التقدير والاحترام

الباحث

د/ ياسر السيد كساب

بيانات عامة

- الاسم (اختياري)
- جهة العمل:
- الوظيفة:
- المؤهل العلمي:
- الشهادة المهنية الحاصل عليها:
- سنوات الخبرة:
- المستوي التنظيمي الذي ترتبط به المراجعة الداخلية في جهة عملكم:
- عدد المراجعين في وحدة المراجعة الداخلية حاليا بجهة عملكم:

رجاء الاجابة علي الاسئلة الفرعية التالية للتوصل الي قياس العوامل المؤثرة في فعالية وحدات المراجعة الداخلية:

السؤال الأول: أي من العوامل التالية من وجهة نظرك يزيد من جودة المراجعة الداخلية ؟

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	
					١ - اعداد مدير المراجعة خطة المراجعة الداخلية السنوية دون أي تدخل من قبل أي جهة أخرى
					٢ - تم اعداد خطة المراجعة الداخلية علي أساس المخاطر
					٣ - يتم اعتماد وحدة المراجعة الداخلية علي سجل المخاطر المعد من قبل ادارة المخاطر بالجهة في اعداد خطة المراجعة الداخلية
					٤ - يتم اعتماد وحدة المراجعة الداخلية علي سجل المخاطر المعد من قبل وحدة المراجعة الداخلية في اعداد خطة المراجعة الداخلية
					٥ - وجود قسم لضبط الاداء (الجودة) داخل وحدات المراجعة الداخلية للتقييم الذاتي لجودة عمل المراجعة الداخلية
					٦ - يتم تقييم جودة عمل وحدات المراجعة الداخلية من قبل جهات مستقلة خارجية مرة علي الأقل كل ٥ سنوات
					٧ - يتم الزام جميع الجهات المراجع عليها من قبل المسئول الأول بتنفيذ جميع توصيات المراجعة الداخلية
					٨ - يتم الاستعانة بمستشارين خارجيين متخصصين أو مكاتب خبرة متخصصة في طبيعة نشاط الجهة عند الحاجة
					٩ - يتم تعيين مستشارين متخصصين في طبيعة نشاط الجهة عند الحاجة
					١٠ - عوامل أخرى (رجاء ذكرها)

السؤال الثاني: أي من العوامل التالية من وجهة نظرك يزيد من الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي؟

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	
					١ - حصول المراجع الداخلي علي شهادة CIA (المراجع الداخلي المعتمد)
					٢ - التزام المراجع الداخلي بحضور عدد ساعات تدريب سنويا كحد أدني في مجالات متخصصة بنشاط المراجعة الداخلية
					٣ - خبرة المراجع الداخلي بطبيعة نشاط الجهة التي يعمل بها .
					٤ - خبرة المراجع الداخلي بألية تنفيذ اعمال المراجعة الداخلية.
					٥ - تبادل نتائج المراجعة وأوراق العمل مع المراجع الخارجي للجهة
					٦ - التزام المراجع الداخلي بمعايير المراجعة الداخلية ومبادئ وقواعد السلوك المهني عند قيامه بعمله .
					٧ - تقديم الخدمات الاستشارية للإدارات المراجع عليها
					٧ - عوامل أخرى (رجاء ذكرها)

السؤال الثالث: أي من العوامل التالية من وجهة نظرك يزيد من استقلال للمراجع الداخلي؟

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	
					١ - التبعية الادارية والوظيفية لأعلي سلطة ادارية في الجهة (المسئول الأول)
					٢ - عدم تقديم المراجع الداخلي لخدمات استشارية ومراجعة لنفس الادارة المراجع عليها في نفس السنة
					٣ - السماح للمراجع الداخلي بالاطلاع علي والحصول علي كل ما يلزمه لأداء عمله من بيانات ومعلومات ولقاءات مع موظفين ومسؤولين بالجهة المراجع عليها
					٤ - عدم تكليف المراجع الداخلي بأي عمل تنفيذي
					٥ - عدم اشراك المراجع الداخلي في أي لجان تنفيذية
					٦ - تدوير المراجعين الداخليين دوريا علي كل أنشطة المراجعة الداخلية وكل الادارات المراجع عليها
					٧ - عوامل أخرى (رجاء ذكرها)

السؤال الرابع: أي من العوامل التالية من وجهة نظرك يزيد من دعم الإدارة العليا (المسئول الأول) للمراجع الداخلي؟

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	
					١ - توفير الموارد المادية اللازمة لوحدات المراجعة الداخلية
					٢ - توفير الموارد البشرية اللازمة لوحدات المراجعة الداخلية
					٣ - قبول توصيات المراجع الداخلي والزام الجهات المراجع عليها بتنفيذها
					٤ - الاجتماعات المستمرة والدورية بين المسئول الأول ومدير المراجعة الداخلية
					٥ - التبعية الإدارية والوظيفية لوحدات المراجعة الداخلية مباشرة للمسئول الأول .
					٦ - التبعية الوظيفية لوحدات المراجعة الداخلية مباشرة للمسئول الأول .
					٧ - اعتماد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية وتوفير المتطلبات الضرورية لتنفيذها
					٨ - عوامل أخرى (رجاء ذكرها)

السؤال الخامس: أي من العوامل التالية من وجهة نظرك يزيد من اعتماد المراجع الخارجي علي

عمل المراجع الداخلي؟

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	
					١ - الخبرات المهنية للمراجعين الداخليين بوحدات المراجعة الداخلية بالجهات التي يراجعونها
					٢ - حصول المراجع الداخلي علي شهادة CIA
					٣ - وضوح الخطة السنوية لوحدات المراجعة الداخلية وتنفيذها بدقة، ودقه النتائج والتوصيات وكفاية أوراق العمل
					٤ - أهمية ملاحظات المراجعة الداخلية الواردة في تقارير المراجع الداخلي
					٥ - موضوعية واستقلال المراجع الداخلي وتبعيته الإدارية والوظيفية لأعلي سلطة ادارية (للمسئول الأول)
					٦ - مدي الزام الجهات المراجع عليها بتنفيذ ملاحظات المراجع الداخلي
					٧ - عوامل أخرى (رجاء ذكرها)

السؤال السادس: أي من العوامل التالية من وجهة نظرك يمثل عوامل رئيسية لزيادة لفعالية وحدات المراجعة الداخلية

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	
					١ - مساهمة وحدات المراجعة الداخلية في تحسين نظم الرقابة الداخلية بالجهة
					٢ - مساهمة وحدات المراجعة الداخلية في تحسين نظم ادارة المخاطر بالجهة
					٣ - نسبة التوصيات المقبولة الواردة في تقارير المراجع الداخلي من قبل المسئول الأول .
					٤ - اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي
					٥ - الخبرات المهنية لدي المراجعين الداخليين في وحدات المراجعة الداخلية
					٦ - نسبة الحاصلين علي شهادة CIA لإجمالي المراجعين الداخليين في وحدات المراجعة الداخلية .
					٧ - استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي
					٨ - التبعية الادارية والوظيفية لوحدات المراجعة الداخلية لأعلي سلطة ادارية في الجهة (المسئول الأول)
					٩ - عدم قيام المراجع الداخلي بأعمال تنفيذية أو الاشراف في لجان تنفيذية
					١٠ - الدعم الكافي من قبل المسئول الأول
					١١ - توافر العدد الكافي من المراجعين الداخليين المؤهلين للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية .
					١٢ - الاعتماد علي مصادر خارجية لتقديم خدمات المراجعة الداخلية
					١٣ - الاستعانة بمصادر خارجية لانجاز خدمات المراجعة الداخلية
					١٤ - وجود متخصص في تكنولوجيا أو تقنية المعلومات بوحدة المراجعة الداخلية
					١٥ - تبادل التقارير وأوراق العمل بين المراجع الداخلي والخارجي
					١٦ - الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن IIA عند القيام بأنشطة المراجعة الداخلية
					١٧ - اكتشاف أكبر قدر من الأخطاء والتلاعبات
					١٨ - عوامل أخرى (رجاء ذكرها)