

## فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية دراسة مقارنة بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص في البيئة السعودية

د/ياسر السيد كساب

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة طنطا

### ملخص

يتناول البحث الحالي مدي وجود فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي والقطاع الخاص متمثلا في الشركات المساهمة في البيئة السعودية , وتناول أسباب وجود تلك الفجوة وهل هناك فروق جوهريه بين حجم تلك الفجوة بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص , ثم تناول بعض المقترحات التي قد تساعد في تحجيم وتدنية تلك الفجوة . وفي سبيل تحقيق ذلك تم استعراض مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت فجوة التوقعات والتي يمكن تعريفها بصفه عامة بأنها فائض الطلب من أصحاب المصالح علي وظائف ومسئوليات المراجعة الداخلية مقارنة بما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة وبما يقوم به فعلا المراجع الداخلي .

وقد تم توزيع استبيان تم تصميمه لتحقيق هدف البحث وتوزيع تلك الاستبانة علي الافراد محل الدراسة بالقطاع الحكومي والقطاع الخاص وجاءت نتائج تحليل الاستبيان لتؤكد وجود فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية سواء بالقطاع الحكومي أو القطاع الخاص , وأن هناك فروق معنوية بين حجم تلك الفجوة بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص , حيث كان حجم تلك الفجوة أكبر في القطاع الحكومي مقارنة بالقطاع الخاص , وقد يرجع ذلك الي حدائه عهد الجهات الحكومية بالمراجعة الداخلية مقارنة بالقطاع الخاص . وهذا يتطلب ضرورة عقد المؤتمرات والندوات من الجهات المهنية والحكومية للتعريف بماهية المراجعة الداخلية ودورها الاساسي , واعطاء السلطة للجمعية السعودية للمراجعين الداخليين لفرض الالزام بمعايير المراجعة الداخلية والاصدارات ذات العلاقة , ووضع الشروط اللازم توافرها لمزاولة نشاط المراجعة الداخلية والزام جميع الشركات المساهمة علي الاقل بضرورة انشاء

ادارة للمراجعة الداخلية وتوفير الاستقلالية لها لكي تحقق الدور المأمول لها مما سينعكس علي كفاءة وفعالية تخصيص الموارد واستخدامها سواء بالقطاع الحكومي او بالقطاع الخاص.

## ١ - مقدمة

وفقا لتعريف المراجعة الداخلية الصادر عام ١٩٩٩ عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA) , فإن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في إضافة قيمة للمؤسسة التي تعمل بها . وحتى يمكن للمراجعين الداخليين تحقيق ذلك الهدف يجب أن يكون لديهم معرفة والمام كامل بالمعايير التي تنظم المهنة وأن يتوافر لهم الاستقلال الكافي للقيام بالدور المتوقع منهم لتحقيق هذا الهدف .

كما يجب أن يتوافر نفس الادراك بالمعايير والقواعد المنظمة للمهنة من قبل الجهات المسؤولة التابع لها ادارات المراجعة الداخلية والمتمثلة في لجنة المراجعة بالشركات المساهمة السعودية وفقا لللائحة حوكمة الشركات السعودية الصادرة عام ٢٠٠٦ م والمعدلة عام ٢٠١٧ م , والمسئول الأول وفقا لللائحة الموحدة لانشاء وتنظيم وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادرة عام ١٤٢٨ هـ / ٢٠٠٦ م , حتي لا ينشأ فائض طلب اضافي للمسئوليات والمهام التي يجب علي المراجعين الداخليين القيام بها .

كما يجب أن يتوافر نفس الادراك لدي كل من يتعامل أو يتأثر بعمل المراجعة الداخلية من ادارات أخري و أجهزة رقابية أخري أو ما يسمي ( أصحاب المصالح ) .

وهنا تكمن المشكلة حيث أن معايير المراجعة الداخلية تحدد نطاق ومسئوليات محددة للمراجعة الداخلية قد يتم ادراكها بطريقة غير صحيحة من قبل المراجع الداخلي نفسه ومن قبل المستويات الادارية المختلفة التابع لها المراجع الداخلي وأيضا من قبل الجهات الاخري المتأثرة بعمل المراجع الداخلي ( أصحاب المصالح ) . حيث أن كل طرف من الاطراف الثلاثة السابقة يكون لديهم ادراك مختلف لمسئوليات وصلاحيات المراجع الداخلي ومن هنا تنشأ فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية .

ومن هنا كان اهتمام الباحث لاستكشاف مدي وجود فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالبيئة السعودية سواء بالقطاع الحكومي الذي يعتبر حديث العهد بالمراجعة الداخلية وفقا لللائحة الموحدة لانشاء وتنظيم ادارات المراجعة الداخلية بالاجهزة الحكومية والمؤسسات

العامة الصادرة عام ٢٠٠٦ م , أو بالقطاع الخاص الذي أظهر زيادة اهتمام بالمراجعة الداخلية من خلال انشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين عام ١٤٣٢ هـ / ٢٠١١ م . ومن خلال لائحة حوكمة الشركات السعودية الصادرة عام ٢٠٠٦ والمعدلة والمعاد اصداؤها عام ٢٠١٧ والتي تطلبت الاستقلال الكافي للمراجعة الداخلية بالشركات المساهمة من خلال تعيينها للجنة المراجعة المشكلة من الاعضاء غير التنفيذيين بمجلس الادارة .

ومما سبق سعي الباحث لتحديد مدي وجود فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي وبالقطاع الخاص , ومدي وجود اختلاف معنوي بين حجم الفجوة بالقطاعين وتحديد أسبابها الرئيسية. حيث أنه كما أكد أحد الباحثين ( السقا ١٩٩٧ ) أن فجوة التوقعات في بيئة المراجعة بصفه عامة ليست بالمشكلة التي تتميز بها أو تنفرد بها مجتمعات معينة أو دول معينة , غير أن الطريقة التي تظهر بها فجوة التوقعات في بيئة معينة عند نقطة زمنية معينة يمكن أن تعكس عددا من العوامل الهيكلية تأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين مهنة المراجعة والمجتمع .

وهو نفس ما أكده ( نصر, و شحاته ٢٠٠٦ ) حيث أكدوا علي أن فجوة التوقعات دولية ونسبية علي أساس أن معظم دول العالم تعاني منها ولكن بصورة متفاوتة .

## ٢ - هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في استكشاف مدي وجود فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالبيئة السعودية سواء بالقطاع الحكومي أو بالقطاع الخاص وأسبابها . ويمكن تحقيق ذلك الهدف من خلال الاهداف الفرعية التالية :

- أ- تحديد مدي وجود فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالشركات المساهمة السعودية .
- ب- تحديد مدي وجود فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالاجهزة الحكومية والمؤسسات العامة السعودية .
- ج- تحديد مدي وجود فروق معنوية بين مستوي أو حجم فجوة التوقعات بالقطاع الخاص والقطاع الحكومي بالبيئة السعودية
- د- تحديد العوامل الرئيسية المسببة لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية من خلال استعراض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

### ٣ - أهمية البحث

يستمد البحث أهميته العلمية من أهمية الموضوع الذي يتناوله البحث ومن ندرة الدراسات التي تناولت فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالبيئة السعودية , الامر الذي يلقي الضوء علي مدى وجود تلك الفجوة في البيئة السعودية وتحليل أسبابها وطرق علاجها مما يفتح آفاق بحثية جديدة تتعلق بتلك الفجوة .

أما من الناحية العملية تناول تلك الفجوة وتحديد مسبباتها يساعد علي ايجاد الحل وتدنية تلك الفجوة مما يساعد علي ايجاد مفهوم شبه موحد بين جميع أطراف الفجوة لطبيعة ومجال عمل المراجعة الداخلية مما ينعكس ذلك علي بيئة الاعمال بصفه عامة وعلي موثوقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية , وتوجيه الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة الي اتخاذ الاجراءات اللازمة لتضييق تلك الفجوة ومن ثم ايجاد أرضية ومفهوم مشترك للمراجعة الداخلية بين جميع الاطراف وبالتالي المساعدة في تحقيق الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية والذي يتمثل في اضافة قيمة للمؤسسة التي تعمل بها .

### ٤ - منهج البحث

اعتمد الباحث علي المنهج الايجابي في شرح وتفسير فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية والتنبؤ بالسلوك المتوقع لكل من أطراف الفجوة بناء علي المفهوم الذي يدركه عن المراجعة الداخلية وسلطانها ومسئوليتها .

وتم الاعتماد علي قائمة استبيان تم توزيعها علي عينة الدراسة وتحليلها للوصول لنتائج البحث باستخدام برنامج SPSS .

### ٥ - حدود البحث: يقتصر البحث الحالي علي تناول الموضوعات التالية :

أ- فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية فقط دون تناول فجوة التوقعات بالمراجعة الخارجية .  
ب- دراسة فجوة التوقعات للمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي والمؤسسات العامة والشركات المساهمة بالبيئة السعودية فقط .

ج- شملت عينة البحث عدد من المراجعين الداخليين ومديري المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي والقطاع الخاص , وعدد من أعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة

السعودية , وبعض المستويات الادارية الأخرى بالقطاع الحكومي والقطاع الخاص المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية .

د- يستخدم الباحث كلمة منشأة , مؤسسة , شركة ككلمات مترادفه .

## ٦ - مسلمات وافترضاات البحث

من خلال خبرة الباحث بموضوع البحث من خلال تقديم بعض الاستشارات في مجال المراجعة الداخلية سواء بالقطاع الحكومي أو القطاع الخاص بالبيئة السعودية , افترض الباحث نفس الافتراض بدراسة ( شحاته ٢٠١٣ ) أن فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية موجودة سواء بالقطاع الحكومي أو بالقطاع الخاص , أي انها غير صفرية ولكن حجمها ومداهها غير معلوم وهذا أحد مساهمات البحث الحالي .

## ٧ - فروض البحث: تم اختيار فروض البحث التالية :

**الفرض الاحصائي الأول:** يختلف مستوي الادراك لمفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين المراجع الداخلي ولجنة المراجعة و أصحاب المصالح بالشركات المساهمة السعودية .  
**الفرض الاحصائي الثاني:** يختلف مستوي الادراك لمفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين المراجع الداخلي وأعلي سلطة ادارية ( المسئول الأول) وأصحاب المصالح بالقطاع الحكومي والمؤسسات العامة .

**الفرض الاحصائي الثالث:** هناك فرق معنوي بين حجم فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي والشركات المساهمة السعودية .

**الفرض الاحصائي الرابع:** هناك فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية بين مستوي ادراك المراجع الداخلي , وأصحاب المصالح , والادارة العليا ( بالقطاع الحكومي والقطاع الخاص) لطبيعة ومفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وبين ماتتطلبه المعايير المهنية الصادرة عن IIA من المراجع الداخلي .

## ٨ - خطة البحث

من أجل تحقيق أهداف البحث والتوصل الي نتائج البحث تم تنظيم البحث كمايلي :

١/٨ - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث .

٢/٨ - مفهوم فجوة التوقعات بالمراجعة بصفه عامة والمراجعة الداخلية بصفه خاصة .

٣/٨ - اشتقاق فروض البحث

٤/٨ - الدراسة الميدانية واختبار الفروض

٥/٨ - نتائج البحث

٦/٨ - التوصيات

٧/٨ - المراجع

٨/٨ - ملاحق البحث

وفيما يلي تناول تلك العناصر بشيء من التفصيل كما يلي :

١/٨ - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

عند مسح الدراسات السابقة المرتبطة بفجوة التوقعات بالمراجعة وجد المراجع أن هناك كم كبير من الدراسات تناولت تلك الفجوة فى المراجعة الخارجية ولكن ندرة فى هذا النوع من الدراسات فيما يتعلق بفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية , يذكر منها الباحث مايلي :

أكد Montondon and Koogler 1994 أن اختلاف ادراك المراجعين الداخليين والجهات المراجع عليها لدور المراجع الداخلي أحد أهم أسباب فجوة التوقعات .

وفي نفس السياق أشار Hunton and Wright 1995 الي أن اختلاف الادراك لدور المراجعة الداخلية بين المراجع الداخلي والادارات والجهات المراجع عليها دليل علي وجود فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية . حيث تم توجيه سؤال لمديري نظم المعلومات باحدى الشركات عن مدى استعدادهم لتنفيذ توصيات المراجعين الداخليين ؟ وجاءت الردود لتبين أن مديري نظم المعلومات غير راضيين عن :

أ- قدرة المراجعين الداخليين لتوصيل نتائجهم وتوصياتهم .

ب- قدرات ومهارات المراجعين الداخليين .

ج- منافع تطبيق توصيات المراجعين الداخليين بادارة نظم المعلومات .

الاكثر من ذلك يري معظم مديري نظم المعلومات بعينة الدراسة يروا أن الدور الرئيسي للمراجعين الداخليين لا يتعدى watchdog role .

وفي سياق مختلف تناول Wright and Bargranoff 1995 فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية من وجه نظر أخرى حيث تم التركيز علي رؤية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لطبيعة ودور المراجعة الداخلية . حيث أن وجود تلك الفجوة من الأهمية لأنها

يمكنها التأثير على الخدمات التي يرغب المراجع الخارجي طلبها من المراجع الداخلي .  
 وكمثال على اختلاف ادراك دور المراجع الداخلي بين الادارة التي يتبع لها المراجع الداخلي  
 والمراجع الداخلي فيما يتعلق بالدور الرقابي . وجد أن الادارة قد تمنع المراجع الداخلي من  
 تقييم نظام الرقابة الداخلية ولكنها تشجعه على القيام بالدور المالي والمحاسبي (Galloway  
 1995) .

كما أن العديد من عملاء المراجعة الداخلية ( الادارات والجهات المراجع عليها ) ترى أن  
 أحد الأدوار الرئيسية للمراجع الداخلي تتمثل في اكتشاف ومنع الغش والاختفاء وليس بذل  
 العناية المهنية اللازمة كما يفهمها المراجع الداخلي ( CIPFA 1997 ) . كما أن الجهات  
 المراجع عليها ترى أن المراجع الداخلي مهمته الاساسية المراجعة على أفراد بالرغم من أن  
 معايير المراجعة الداخلية تتطلب أن يكون مجال ونطاق عمل المراجع الداخلي المراجعة  
 على أنشطة وليس أفراد ( Horn 1992 ) .

وقد أكد Jeffrey 1998 أن زيادة وتوسيع نطاق ودور المراجعة الداخلية نتج عنه فجوة  
 توقعات بين المستفيدين من المراجعة الداخلية , والادارات محل المراجعة , وبين المراجع  
 الداخلي . كما أن سوء الفهم بين المراجع الداخلي والادارات المراجع عليها لدور المراجعة  
 الداخلية سيؤدي الي خلق صراعات التي تحد من قدرة المراجع الداخلي على تلبية احتياجات  
 الادارة المراجع عليها , وتعزيز الصورة الايجابية لنشاط المراجعة الداخلية .

وقد تم اجراء الدراسة على مجموعة من الشركات , حيث تم مقارنة مدي الادراك  
 للوظائف المختلفة للمراجعة الداخلية من قبل الادارات المراجع عليها , وخصوصا دورها  
 الاستشاري واستقلاليته . وقد جاءت النتائج لتؤكد وجود فجوة التوقعات بين المراجعين  
 الداخليين والجهات المراجع عليها فيما يتعلق بمفهوم وطبيعة المراجعة الداخلية , أما  
 الاختلافات بين الجهات المراجع عليها وجد أنها اختلافات غير جوهرية فيما يتعلق بذلك  
 المفهوم .

كما أوصت الدراسة أيضا الي أن المراجعين الداخليين يجب عليهم مشاركة مفهوم  
 وطبيعة المراجعة الداخلية مع الجهات المراجع عليها حتي يستطيعوا العمل معا لمنع  
 المشاكل قبل حدوثها أو على الأقل التحكم بتلك المشكل قبل حدوث العديد من الأضرار  
 والخسائر .

كما تناولت دراسة Sarens & Beelde 2006 مدي ادراك المراجعين الداخليين لدورهم بالتحديد في ادارة المخاطر بالتطبيق علي عدد من الشركات الامريكية والبيجيكية , وقد توصلت الدراسة إلي أن فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية تتسع عندما لا تدرك الادارة العليا القيمة المضافة التي تحققها المراجعة الداخلية وفقا لتعريف المراجعة الداخلية الصادر عن IIA عام ١٩٩٩ م. وأنه يمكن تخفيض تلك الفجوة من خلال ادراك الادارة والمراجع الداخلي الاليات التي من خلالها يمكن للمراجع الداخلي اضافة قيمة للمؤسسة .

وفي محاولة لتقييم مدي جودة المراجعة الداخلية بالبيئة المصرية وجد ( الديسبي ٢٠٠٧ ) من خلال استقصاء آراء عدد من مديري المراجعة الداخلية بعينة من الشركات المساهمة المصرية وجد أن هؤلاء المديرين يقوموا ببعض الممارسات التي من شأنها أن تؤدي الي تخفيض جودة المراجعة . ومن ثم يمكن استخلاص أن هناك فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية نتيجة اختلاف مستوي الاداء الذي ادركه مديري المراجعة الداخلية والمستوي الذي تطالبهم به المعايير المهنية وكذلك مستوي الاداء المتوقع منهم من قبل الادارة .

كذلك تناولت دراسة Ridley 2010 اختبار مدي وجود فجوة توقعات في مجال المراجعة الداخلية , وقد توصلت الدراسة الي أن هناك فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية بالتحديد في مجال مسئولية المراجع الداخلي في اكتشاف ومنع الغش في المؤسسة .

وفي البيئة المصرية قام Ebaid 2011 بدراسة لاستكشاف طبيعة وخصائص وظيفة المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المصرية وقدرتها علي القيام بدورها في مجال حوكمة الشركات.

وقد وجدت الدراسة أن نسبة كبيرة من الشركات المساهمة المصرية لديها وظيفة المراجعة الداخلية ولكن المراجعين الداخليين في تلك الشركات لا يتوافر لهم الاستقلالية الكافية , ولا يجدوا الدعم الكافي من الادارة , كما أن تأهيلهم غير كافي . كما وجد الباحث أن المراجعة الداخلية في تلك الشركات مازال تركيزهم علي المراجعة التقليدية المالية والرقابية, ولم يقوموا بدورهم المرتقب في اضافة قيمة لمجالات الحوكمة والرقابة وادارة المخاطر .

تشير نتائج تلك الدراسة الي وجود فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية حيث أن التركيز علي المراجعة الداخلية كوظيفه مازال أكثر منه كمهنة.



وعلي سياق متصل تناول (شحاته ٢٠١٣) آليات تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية , حيث افترض الباحث وجود فجوة التوقعات بالشركات المساهمة المصرية وافترض أن تلك الفجوة غير صفرية أي أن القضاء عليها غير منطقي وأن تضيق تلك الفجوة هو الامر المنطقي . وقد توصل الباحث الي

**النتائج التالية :**

أ- وجد الباحث أن المراجعة الداخلية في معظم الحالات تتبع المدير المالي ولا يمارسون دورهم الاستشاري في مجالات الرقابة والحوكمة وادارة المخاطر.

ب- اختلاف مستوي ادراك الادارة ومستوي ادراك المراجعين الداخليين لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية .

وتناول Dominic , etal.,2015 مدي ادراك المراجعين الداخليين لدورهم في التأكيدات البيئية والاجتماعية والحوكمة والاستشارات وماهي أولويات ذلك لدي المراجعين الداخليين. وكذلك استكشف مدي ادراك ممارسي المراجعة الداخلية لمدي الأهمية الحالية والمستقبلية لتلك المجالات ومدي كفاية مهاراتهم وخبراتهم لمواجهة تلك التحديات المرتبطة بدخولهم تلك المجالات . وقد تم تجميع البيانات من ١٠٠ مدير مراجعة ومراجع داخلي . وقد جاءت النتائج لتبين أن الحوكمة هي مجال الاهتمام الرئيسي لدي المراجعين الداخليين , بينما كان هناك اهتمام أقل بصورة كبيرة بالجزء الاستشاري والقضايا البيئية مما يشير لوجود فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية .

كما تناول Chambers & Odar 2015 كيفية تعافي المراجعة الداخلية من أزمتهما كونها أحد حراس المنشأة الذين فشلوا في منع الأزمة المالية العالمية , ومنع الفشل في العديد من الشركات العالمية أشهرها شركة انرون . وقد توصل من خلال دراسته الي أن الممارسات الفعلية من قبل المراجعة الداخلية الآن ليست كافية للغرض الذي أنشئت من أجله ومن ثم يجب دعمها , كما يجب أن تدخل المراجعة بقوة في مجال حوكمة الشركات لجعل الحوكمة أكثر فعالية . وتشير تلك النتائج إلي فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية نتيجة الفرق بين ما يقوم به المراجع الداخلي فعلا وما تتطلبه المعايير المهنية ذات علاقه , حيث يتطلب المعهد الدولي للمراجعين الداخليين عام ١٩٩٩ من أن أحد مجالات اضافة قيمة بالمراجعة

الداخلية هي المساهمة في تحسين ممارسات حوكمة الشركات وهو ما افتقدته ادارات المراجعة الداخلية في دراسة Chambers & Odar 2015 .

وقد ذكر May 2015 أنه من المتوقع أن تلعب المراجعة الداخلية الآن الدور الرئيسي في توجيه النصح والارشاد في مجالات استراتيجيات الاعمال وفعالية ادارة المخاطر والحوكمة وعدم الاكتفاء بدورها التقليدي فقط والمتمثل في المراجعة التشغيلية والمالية . حيث أن أصحاب المصالح بالمنشأة يتوقعوا أن يغطي نشاط المراجعة الداخلية كل كبيرة وصغيرة داخل المنشأة , وبالتالي عدم قيام المراجعون الداخليون بهذا الدور المتوقع من قبل أصحاب المصالح يخلق فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية . وهذا ما أكده Coetzee 2016 حيث ذكر أن هناك فجوة تتسع باستمرار بين توقعات أصحاب المصالح المتأثرين بالمراجعة الداخلية والقيمة التي تضيفها المراجعة الداخلية , علي سبيل المثال في ادارة المخاطر التي تواجهها المنشأة . وكان الهدف من دراسة Coetzee 2016 هو استقصاء آراء ثلاث فئات ( مديري المراجعة الداخلية , رؤساء لجان المراجعة , والادارة العليا ) عن مدي مساهمة نشاط المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر بالتطبيق علي مؤسسات القطاع العام بجنوب افريقيا . وقد جاءت النتائج لتؤكد اختلاف آراء مديري المراجعة الداخلية وكلا من رؤساء لجان المراجعة والادارة العليا في مدي مساهمة المراجعة الداخلية في نشاط ادارة المخاطر . ومن هنا تنشأ فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية .

وقد أكدت Moynihan 2017 علي أنه يجب علي المراجعين الداخليين تحديث معتقداتهم ومعلوماتهم وفقا للتحديث في معايير المراجعة الداخلية الذي قام به المعهد الدولي للمراجعين الداخليين في نهاية عام ٢٠١٦ , والذي أكد علي هدف اضافه قيمة وأحد وسائل تحقيقه الاعتماد علي عمل الجهات الرقابية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد وليس فقط التنسيق معها حتي لا يحدث ازدواجية في القيام بالعمل . وهذا المفهوم يغفل عنه الكثير من المراجعين الداخليين ومن ثم يؤدي كما ذكرت الدراسة السابقة الي فجوة معرفه .

من خلال استعراض الباحث لمجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية يمكن استخلاص أسباب فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية والتي تتمثل في :

- ١- إختلاف ادراك المراجعين الداخليين والجهات المراجع عليها لمفهوم وطبيعة المراجعة الداخلية ودور المراجع الداخلي .
  - ٢- إختلاف ادراك المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي لمفهوم وطبيعة المراجعة الداخلية ودور المراجع الداخلي .
  - ٣- إختلاف ادراك المراجعين الداخليين والادارة التابع لها المراجع الداخلي لمفهوم وطبيعة المراجعة الداخلية ودور المراجع الداخلي .
  - ٤- إختلاف ادراك المراجعين الداخليين أنفسهم لمفهوم وطبيعة المراجعة الداخلية ودور المراجع الداخلي , وما تتطلبه المهنة منهم فعلا , ( الدور التقليدي للمراجعة الداخلية مقابل الدور الحديث المتمثل في اضافة قيمة لمجالات الحوكمة والرقابة وادارة المخاطر).
  - ٥- إختلاف ادراك الادارة العليا التابع لها المراجع الداخلي لطبيعة وهدف المراجعة الداخلية مقارنة لما تتطلبه المعايير المهنية من المراجع الداخلي من مسئوليات وواجبات .
  - ٦- إختلاف ادراك الادارات والجهات الخاضعة للمراجعة الداخلية لطبيعة وهدف المراجعة الداخلية مقارنة لما تتطلبه المعايير المهنية من المراجع الداخلي من مسئوليات وواجبات .
- كما يلاحظ أن معظم الدراسات السابقة المرتبطة بفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية لم تتعرض لتلك الفجوة بالقطاع الحكومي , ويعتبر هذا أحد الدوافع الأساسية للبحث الحالي حيث أن المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي حديثة العهد بالبيئة السعودية , وتفعيلها يجد صعوبات كثيرة في تلك الجهات , مما يستدعي الوقوف علي المعوقات الرئيسية التي تحول دون تفعيل المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية والتي يتوقع الباحث أن أحد أهم تلك المعوقات وجود فجوة التوقعات للمراجعة الداخلية بالجهات الحكومية , والتي تتمثل في عدم وجود الدعم الكافي من قبل المسئول الأول والذي يرجع الي إختلاف مفهوم وطبيعة عمل المراجعة الداخلية لدي المسئول الأول بتلك الجهات ولدي المراجع الداخلي من جهة , وإختلاف مفهوم وطبيعة عمل المراجعة الداخلية لدي المسئول الأول بتلك الجهات وما تتطلبه المهنة من جهة أخرى . وهذا ما ستكشف عنه الدراسة الحالية .

## ٢/٨ - فجوة التوقعات ( مفهومها وأسباب وجودها )

تناول العديد من الباحثين مفهوم فجوة التوقعات بالمراجعة الخارجية بينما تناول عدد قليل منهم مفهوم تلك الفجوة بالمراجعة الداخلية . وفي كل الاحوال لم يتم الاتفاق علي تعريف محدد لفجوة التوقعات بصفه عامة . ومن أوائل الباحثين الذين تناولو تعريف فجوة التوقعات بالمراجعة Liggio,1975 حيث عرف فجوة التوقعات بالمراجعة الخارجية بأنها " الاختلاف بين الأداء المهني للمراجع وما هو متوقع أن يحققه المراجع من حيث الجودة ومعايير الأداء " . يلاحظ أن هذا التعريف يمكن تعميمه ليشمل فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية حيث أشار التعريف إلي أحد المكونات الرئيسية للفجوة وهي الفرق بين ما يقوم به المراجع الداخلي وما تتطلبه منه الجهات المهنية المصدرة للمعايير .

كما قدمت AICPA ١٩٧٨ تعريف آخر لفجوة التوقعات بأنها " الفرق بين ما يتوقعه الجمهور من المراجع وبين ما يجب أن يقدمه المراجع " . هذا التعريف تناول بعدا آخر أو مكون آخر للفجوة والذي يتمثل في الفرق بين ما يقدمه المراجع وبين توقعات الغير لما يجب أن يقدمه المراجع .

كما ذكر (مبارك ٢٠٠٢ ) عند دراسته لدور التقدير الشخصي لمستويات الأهمية النسبية في تفسيره لفجوة التوقعات في المراجعة الخارجية , أن الاختلاف في تقديرات الأهمية النسبية بين المراجع الخارجي ومستخدمي تقرير المراجعة , واختلاف نفس التقديرات للأهمية النسبية بين مراجع وآخر يؤدي الي وجود فجوة التوقعات .

ويمكن تصور حدوث تلك الفجوة في مجال المراجعة الداخلية أيضا , حيث من الوارد حدوث ذلك الاختلاف في مستويات الأهمية النسبية بين المراجع الداخلي وبين الإدارة العليا التابع لها المراجع الداخلي ( ممثلة في لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بالقطاع الخاص أو المسئول الأول بالقطاع الحكومي ) وأصحاب المصالح أيضا , حيث أن تقدير الأهمية النسبية يوجد عند قيام المراجع الداخلي بعمله وفي تقديره لمدي أهمية الانحرافات والاطراف السابقة مما ينشئ فجوة توقعات .

وفي مجال المراجعة الداخلية عرف Sarens & Beelde 2006 فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بأنها " توجد فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية عندما لا تدرك الإدارة العليا القيمة المضافة التي تحققها المراجعة الداخلية " .

كما قدم شحاته ٢٠١٣ تعريف آخر لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بأنها " فائض طلب الادارة علي وظائف و أدوار المراجعة الداخلية " . أو بمعنى آخر " مساحة الاختلاف بين توقعات الادارة بشأن وظائف وأدوار المراجعة الداخلية من جهة وبين ما تقدمه لهم هذه المراجعة من وظائف وأدوار من جهه أخرى . "

لاحظ الباحث أن التعريفات السابقة تناولت بعد واحد فقط من أبعاد الفجوة وهو الفرق بين مفهوم ودور المراجعة الداخلية كما يدركه المراجع الداخلي وما تدرکه الادارة .

**ولكن ذكر Porter 1993 أن فجوة التوقعات في المراجعة تتكون من عنصرين :**

**أ - فجوة أداء:** وهي الفرق بين الاداء الفعلي للمراجع والاداء حسب المعايير ويمكن تقسيم تلك الفجوة الي :

**١- فجوة القصور في المعايير:** تتمثل في الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة

**٢- فجوة القصور في الاداء:** تتمثل في الفجوة بين واجبات المراجع وفقا لمعايير المراجعة وبين الاداء الفعلي للمراجع

**ب - فجوة معقولة:** وهي الفرق بين ما يتوقعه الغير من المراجع وبين ما تتطلبه المهنة من المراجع أن يؤديه .

ويمكن القول أن نفس مكونات الفجوة يمكن تعميمها أيضا علي فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية حيث أن فجوة الاداء بالمراجعة الداخلية تتمثل في ما يقوم به المراجع الداخلي من أنشطة وأدوار مختلفة وبين ما تتطلبه المهنة من المراجع أن يقوم به , كما توجد فجوة أيضا بين ما يتوقعه ويعتقده الغير من أدوار يجب علي المراجع القيام بها وبين ما تتطلبه المهنة من المراجع .

وقد قدم (السقا ١٩٩٧, راضي ١٩٩٩ ) تعريف يتفق مع تعريف porter 1993 ولكنه أكثر شمولاً لفجوة التوقعات بأنها " الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو يتوقع أن يقوم به المراجعون علي أساس توقعات المجتمع المطلوبه منهم وعلي أساس معايير المراجعة المتعارف عليها , مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعية لمهام المراجعين " .

يلاحظ أن العديد من التعريفات السابقة لفجوة التوقعات تناولت تعريف تلك الفجوة بالمراجعة الخارجية ولكن عرضها الباحث لأن تناول تلك الفجوة بدأ بالمراجعة الخارجية ثم بعد ذلك تزايد الاهتمام حديثاً بتناول تلك الفجوة بالمراجعة الداخلية , كما أن تعريف الفجوة بالمراجعة الخارجية يمكن تعميمه وسحبه أيضا علي المراجعة الداخلية حيث أن هناك العديد من المسببات المشتركة لتلك الفجوة منها ما يدركه المراجع وبين ما يدركه الغير وما تتطلبه المعايير ذات العلاقة من مفهوم المراجعة بصفه عامة وطبيعتها والهدف منها.

جدير بالذكر أن هناك اتفاق بين العديد من الباحثين (Mednick,1986, Hatherly, Porter 1993 , etal.,1992) , علي تعدد المسميات وتبويب مكونات فجوة التوقعات والتي تتمثل في ( جمعة ٢٠٠٠ ):

أ - فجوة عدم كفاية الاداء: تنتج تلك الفجوة عن الفرق بين الاداء الفعلي للمراجع وبين الاداء وفقا للمعايير المهنية .

ب - فجوة الفشل: تتمثل في اعتقاد المجتمع ( أصحاب المصالح ) أن فشل الشركات يعني فشل المراجعة في القيام بدورها لمنع هذا الفشل

ج - فجوة المعقولة: تتمثل في افتراض المجتمع ( أصحاب المصالح ) أن المراجعين يستطيعوا اكتشاف الغش والمخالفات التي تقوم بها الادارة بمجرد حدوثها , ولكن المراجعون لديهم قناعة بأن الغش عن طريق الادارة من أصعب الحالات التي يمكن اكتشافها .

د - فجوة المسؤوليات: تتمثل في التباين بين المجتمع أو مستخدمي التقارير المالية والمراجعين حول مستوى المسؤولية عن أسباب الفجوة .

وفي بعض الحالات قد يكون السبب في فجوة التوقعات الادارة العليا التابع لها المراجع الداخلي ( سواء لجنة المراجعة أو مجلس الادارة أو المسئول الأول بالجهات الحكومية ) حيث قد يقيدوا دور المراجع الداخلي في المجالات التقليدية للمراجعة المالية والمحاسبية (Galloway,1995) , وهذا يعتبر نقص في ادراك طبيعة الخدمات التي يستطيع المراجع الداخلي تقديمها وفقا للمعايير المهنية ذات العلاقة . وهذا ما أكدته دراسة ( Mathews , Cooper , Leung 1995) , حيث وجدوا أن ٤١.٨% من الادارات العليا التابع لها المراجعة الداخلية يعتقدوا بأن الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية ينصب فقط علي تقييم نظم الرقابة الداخلية . وقد ربط البعض الآخر ( Brody and Kaplan 1996 ) بين وجود

فجوة توقعات تتمثل في الإدراك الخاطئ من قبل المراجع الداخلي بأنه يجب عليه المشاركة في اتخاذ القرارات وليس تقديم الاستشارات فقط لاتخاذ القرار , هذا الفهم الخاطئ يخلق فجوة توقعات ويؤثر علي استقلالية المراجع الداخلي .

كما أن بعض عملاء المراجعة الداخلية ( الإدارات والجهات المراجع عليها ) يروا أن المراجعة الداخلية كما يصفها البعض تصل بعد انتهاء المعركة لتعالج الجرحي (Stein and Holcombe 1994) , أي أن من وجهة نظرهم فإن المراجعة الداخلية هي عملية تحديد المشاكل ولكن بصورة متأخرة يصعب معها تقديم المساعدة. ومن ثم يتمثل ذلك أحد أبعاد فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية وتتمثل في ما يدركه الغير عن طبيعة وهدف المراجعة الداخلية وبين ما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة .

وما يؤكد ذلك المسح الذي قام به David, 2017 لعدد من المساهمين , والمديرين التنفيذيين , وأعضاء مجالس الإدارة الذي تم من خلاله استقصاء رأي عدد من تلك الفئات في مدي مساهمة المراجعة الداخلية في اضافة قيمة للمؤسسة التي يعملون بها, حيث وجد أن تلك الفئات انخفض رأيهم من ان المراجعة الداخلية تضيف قيم من نسبة ٥٤% في عام ٢٠١٦ إلي ٤٤% في عام ٢٠١٧ . وأرجع هذا الانخفاض الي أن المراجعين الداخليين ليس بمقدورهم توقع التغييرات التي تحدث في مجال الأعمال , ولكنهم يتناولوا تلك التغييرات بعد حدوثها فعلا وتأثرت بها المنشأة التي يعملون بها . وهذا يؤكد وجهه نظر Stein and Holcombe 1994 .

كما أن المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية ينظر للمراجعة الداخلية علي أنها مركز تكلفة فقط ولكن وفقا للتعريف الحديث للمراجعة الداخلية يجب النظر للمراجعة الداخلية علي أنها مركز ربحية حيث أن هدفها الرئيسي الان اضافة قيمة وذلك من خلال تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة .

وقد ذكر أحد الباحثين ( عبد النبي ٢٠١٧ ) أن فجوة التوقعات بصفه عامة تتميز بما يلي :  
أ- دائما تعبر فجوة التوقعات عن فائض طلب أصحاب المصالح علي خدمات ومسئوليات المراجع .

ب- فجوة التوقعات غير ساكنة أو بمعني آخر ديناميكية .

١/٢/٨ - مكونات فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية

بعد أن استعرض الباحث في الجزء السابق من البحث الدراسات السابقة التي تتعلق بفجوة التوقعات بصفه عامة , تبين أن الجزء الأكبر من تلك الدراسات كان من نصيب المراجعة الخارجية , ولكن هذا لا يمنع من استخدام بعض المفاهيم بفجوة التوقعات بالمراجعه الخارجية وتعميمها علي المراجعة الداخلية حيث أن هناك الكثير من المفاهيم المشتركة بينهما . ومن ثم يمكن للباحث تحليل المكونات الرئيسية لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالاعتماد علي بعض المكونات التي وردت بالدراسات السابقة ومنها دراسة ( الأمين , وآخرين ٢٠٠٩ م Porter , Hatherly, et al.,1992 , Mednick,1986 , , 1993) . حيث يمكن القول أن فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية تشمل المكونات أو العناصر التالية :

أ - **فجوة المعقولية:** تتمثل تلك الفجوة في سقف الطموح العالي في الدور الذي يتوقع أن يقوم به المراجع الداخلي . تلك التوقعات قد تكون من جانب الادارة العليا ( ممثلة في لجنة المراجعة أو مجلس الادارة بالقطاع الخاص أو المسئول الأول بالقطاع الحكومي ) بأن المراجع الداخلي سيتمكن من اكتشاف ومنع جميع حالات الغش والتلاعبات والاطعاء , بالتقارير المالية بصفه عامة , وأن أحد مهامه الأساسية تصميم نظم رقابة داخلية أكثر فعالية , والتطبيق الفعال لآليات الحوكمة , والقضاء علي المخاطر التي يواجهها المشروع . كل ذلك دون مراعاة للضوابط التي تحكم عمل المراجع الداخلي من معايير مهنية وقواعد ومبادئ للسلوك المهني والتي لا تلزم المراجع الداخلي بالكشف عن جميع الاخطاء والتلاعبات والغش بالتقارير المالية , وانما تلزمه بالقيام بعمله وفقاً للعناية المهنية اللازمة أي لا يقصر في أداء عمله , حيث أن طبيعة الغش والتلاعب يتميز بالتعمد وبالتالي قد يكون من الصعوبه بمكان اكتشافه . تلك الاختلافات في التوقعات ستحدث فجوة معقولية بين ادراك الادارة والجهات ذات السلطة التي يتبع لها المراجع الداخلي لما يجب أن يكون عليه دور المراجع الداخلي من وجهه نظرهم وبين ما تتطلبه المهنة من المراجع الداخلي .

ب - **فجوة آداء:** تتمثل تلك الفجوة كما عرفها Porter 1993 بصفه عامة بأنها " الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجع وبين أداء المراجع كما يدركه المجتمع " . يمكن تطبيق هذا التعريف علي فجوة الاداء بالمراجعة الداخلية , حيث أن الادارة العليا ( ممثلة في



لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بالقطاع الخاص أو المسئول الأول بالقطاع الحكومي ) وأصحاب المصالح يتوقعوا من المراجع الداخلي مستوي عالي من الأداء يضمن لهم اكتشاف جميع حالات الغش والخطأ , والقضاء علي جميع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة , في حين أن الاداء الفعلي للمراجع قد يأتي أقل من تلك التوقعات . قد يكون ذلك للعديد من الاسباب منها عدم توافر الخبرات والمهارات العالية في المراجع الداخلي , أو قد يكون بسبب قصور المعايير المنظمة للمهنة في تلبية حاجات المستفيدين . وقد يكون بسبب قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية للادارات والجهات الخاضعة للمراجعة دون ضوابط محددة بالمعايير المهنية ذات العلاقة مما يضعف استقلالية المراجع الداخلي ومن ثم عدم قيامهم بالعمل بالمستوي المتوقع منهم .

**ج - فجوة التقرير:** حيث أنه لم يرد بمعايير المراجعة الداخلية معيار لتقرير المراجع الداخلي كما هو الحال بمعايير المراجعة الخارجية , ومن هنا تحدث الفجوة حيث أن الإدارة العليا ( ممثلة في لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بالقطاع الخاص أو المسئول الأول بالقطاع الحكومي ) تعتقد أن التقرير المقدم من قبل المراجع الداخلي هو تقرير نموذجي ورد نص خاص به بالمعايير وتسلم بصحة مكوناته ومحتواه , ولكن الحقيقة غير ذلك حيث أن كل مراجع داخلي يقوم بكتابة تقرير المراجعة من واقع خبرته , وبالتالي تختلف تقارير المراجعة الداخلية بين المراجعين الداخليين في الشكل والمحتوي.

**د - فجوة الاستقلالية:** تحدث تلك الفجوة عند البحث في مفهوم الاستقلالية لدي كل من الإدارة العليا ( ممثلة في لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بالقطاع الخاص أو المسئول الأول بالقطاع الحكومي ) , والمعايير المنظمة للمهنة . حيث تري الإدارة العليا بأن المراجع الداخلي ما هو الا موظف تابع للإدارة يجب عليه تنفيذ ما تطلبه وتكلفه به الإدارة العليا حتي لو كانت أمور غير نظامية , في حين تتطلب المعايير المهنية والقواعد السلوكية المنظمة للمهنة ضرورة توافر القدر الكافي من الاستقلال حتي يتحقق الهدف من وجودها بأي مؤسسة . وقد تحدث تلك الفجوة أيضا وفقا لادراك المراجع الداخلي نفسه لاستقلاليتته وما تتطلبه منه المعايير والقواعد السلوكية المنظمة للمهنة . جدير بالذكر أنه يمكن القضاء علي تلك الفجوة لو تم الالتزام بالمعايير المهنية والقواعد السلوكية المنظمة للمهنة , وما ورد في لائحة حوكمة الشركات المساهمة السعودية من

تبعية ادارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة المشكله من مجلس الادارة , وما ورد في اللائحة الموحدة لانشاء وتنظيم وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة من تبعية المراجعة الداخلية لأعلي سلطة إدارية بالجهة الحكومية ( المسئول الأول) .

الا أن الواقع العملي يشير في حالات كثيرة الي عدم الالتزام بارشادات التبعية السابقة وبالتالي تحدث فجوة الاستقلالية .

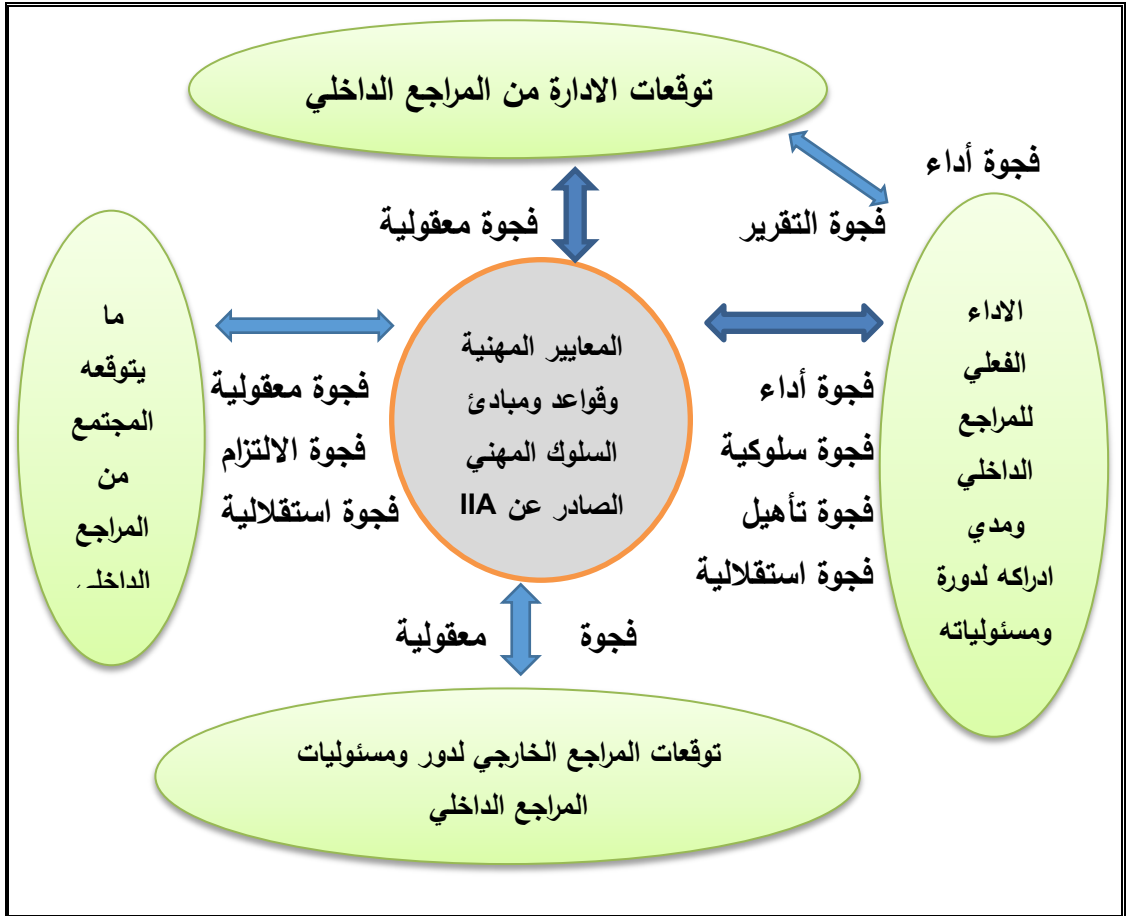
**هـ - فجوة مبادئ وقواعد سلوكية:** حيث تتطلب المبادئ والقواعد الخاصة بالسلوك المهني بالمراجعة الداخلية من المراجع ضرورة أن يتحلي بالنزاهة , والأمانة والسرية وغيرها من القواعد الاخري , ولكن الواقع العملي يشير الي صعوبة التزام المراجع بتلك القواعد في أحيان كثيرة , نظرا لأن المراجع الداخلي يري أنه موظف تابع للادارة وبالتالي يجب عليه أن يغض البصر عن أي مخالفات تقوم بها الادارة ومن ثم يخالف مباديء وقواعد السلوك المهني ومن هنا تنشأ فجوة المبادئ والقواعد السلوكية .

**و - فجوة الالتزام:** حيث يري ويتوقع الغير ( أصحاب المصالح ) أن معايير المراجعة الداخلية مثلها مثل معايير المراجعة الخارجية ملزمة للمراجع الداخلي , ولكن في الحقيقة أن تلك المعايير تمثل ارشادات لما يجب أن تكون عليه ادارات المراجعة الداخلية ولكنها لاتأخذ صيغة الالزام . ومن هنا تنشأ فجوة الالتزام .

**ع - فجوة تأهيل أو فجوة مهنية:** حيث يعتقد الغير أن جميع من يتم تعيينه في ادارة المراجعة الداخلية يأخذ مسمي مراجع داخلي ويفترض فيه المهنية ومن ثم يقوم بالعمل وفقا للمعايير المنظمة للمهنة . ولكن الواقع العملي يشير إلي أن العديد ممن يعملوا داخل ادارات المراجعة الداخلية ليس لديهم شهادة مهنية مثل CIA أو لديهم الخبرة الكافية للقيام بالمراجعة الداخلية كما تنظمها المعايير المهنية . ومن هنا تنشأ فجوة التأهيل أو الفجوة المهنية . وكما ذكر Kotb , et al 2014 أن التغيرات التكنولوجية في بيئة الأعمال الحديثه أثرت علي الأنشطة والمهارات المطلوبه من المراجعين الداخليين , حيث جاءت نتائج الدراسة لتؤكد أن المراجعين الداخليين حاليا يحتاجون المزيد من التأهيل ليواكبوا التغيرات في تكنولوجيا المعلومات الموجودة في بيئة الاعمال حاليا , وأن المهارات الحالية لديهم غير كافية للقيام بعملهم علي الوجه الامثل .

ويمكن تلخيص فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية فى الشكل التخطيطي التالي :

شكل رقم (١)



مما سبق يمكن تعريف فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بأنها "الاختلاف في مستوى ادراك طبيعة وأهداف ودور المراجعة الداخلية بين المراجع الداخلي من جهة وبين الادارة العليا ( ممثلة في لجنة المراجعة أو مجلس الادارة بالقطاع الخاص أو المسئول الأول بالقطاع الحكومي ) وأصحاب المصالح من جهة أخرى بما فيهم المراجع الخارجي، كما تتسع لتشمل الاختلاف في مستوى ادراك طبيعة وأهداف ودور المراجعة الداخلية لجميع تلك الاطراف بما فيهم المراجع الداخلي من جهة وبين المعايير المهنية المنظمة للمراجعة الداخلية من جهة أخرى ."

## ٨/٢/٢- المراجعة الداخلية بالبيئة السعودية

يمكن لقاء الضوء علي المراجعة الداخلية بالمملكة العربية السعودية من خلال استقراء مجموعة الأنظمة والتشريعات واللوائح التي تنظم عمل المراجعين الداخليين بالمملكة ( إن وجدت ) سواء بالقطاع الخاص أو القطاع الحكومي من خلال المناقشة التالية :

### ٨/٢/٢-١ المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة السعودية

من خلال استقراء الأنظمة واللوائح التي تحكم وتنظم العمل بالشركات المساهمة السعودية اتضح عدم وجود نص نظامي يلزم الشركات المساهمة ضرورة إنشاء ادارات للمراجعة الداخلية بتلك الشركات . علي الرغم من ذلك وجد الباحث أن هناك ادارات للمراجعة الداخلية في معظم الشركات المساهمة السعودية . كما أن لائحة حوكمة الشركات الصادرة عام ٢٠٠٦ م , والمعاد اصدارها بعد تحديثها عام ٢٠١٧ م نصت في المادة رقم ٥٤ علي ضرورة قيام شركات المساهمة بتكوين لجنة مراجعة يكون من مهامها الرئيسية الاشراف علي ادارة المراجعة الداخلية (إن وجدت ) للتحقق من توافر الموارد اللازمة لها لفعاليتها , واذا لم يكن للشركة مراجع داخلي فعلي لجنة المراجعة تقديم توصياتها الي مجلس الادارة بشأن مدي الحاجة الي تعيينه . وكذلك التوصية لمجلس الادارة بتعيين مدير ادارة المراجعة الداخلية واقتراح مكافأته .

كما ورد تشكيل لجنة المراجعة في نظام الشركات السعودي الجديد الصادر عام ٢٠١٥م/ ١٤٣٧ هـ , في المادة رقم (١٠١) الفصل الرابع . حيث ورد في تلك المادة وجوب تشكيل لجنة المراجعة بقرار من الجمعية العامة العادية في شركات المساهمة من غير أعضاء مجلس الادارة التنفيذيين علي ألا يقل عددها عن ثلاثة ولا يزيد عن خمسة .

كما أنه في المادة رقم (١٠٤) من نظام الشركات وفي الفصل الرابع أيضا ورد أنه من ضمن مسؤوليات لجنة المراجعة التأكد من مدي كفاية نظام الرقابة الداخلية بالشركة , وأحد عناصر هذا النظام ادارة المراجعة الداخلية .

جدير بالذكر أنه في خطوة هامة لدعم مهنة المراجعة الداخلية بالمملكة صدر قرار مجلس الوزراء السعودي رقم ٨٤ بتاريخ ٢٥/٣/١٤٣٢ هـ بإنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين , وهي جمعية مهنية ذات شخصية اعتبارية مستقلة تحت اشراف وزارة التجارة والاستثمار ومن أغراضها :

أ- توفير معايير المراجعة الداخلية الدولية وقواعد آداب المهنة والارشادات المهنية الأخرى ذات الصلة بالمراجعة الداخلية الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين .

ب- اعداد مواد وأدلة ارشادية وتطويرها وتوفير المعارف والمعلومات ذات الصلة بالمراجعة الداخلية .

ج- عقد الاختبارات المؤهلة للحصول علي الشهادات المهنية التي يمنحها المعهد الدولي للمراجعين الداخليين .

د- السعي الي رفع وعي الجمهور بأعمال المراجعة الداخلية .

ولكن الجمعية ليس لديها السلطة في فرض المعايير أو الزام الشركات بضرورة وجود إدارة للمراجعة الداخلية ومدى استقلاليتها , وهذا ينقص من قدر وسلطة الجمعية . وبالتالي علي الجهات النظامية اصدار ما يلزم من تشريعات لتفعيل دور الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين ومنحها السلطة اللازمة بالالزام بالمعايير والالزام بتكوين ادارات للمراجعة الداخلية بجميع الشركات .

وفي اطار تحول المملكة العربية السعودية الي استخدام معايير المحاسبة والمراجعة الدولية بداية من عام ٢٠١٧ م لجميع الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة السعودية والتي تشملها الدراسة الحالية , نجد أن معيار المراجعة الدولي رقم " ٦١٠ " استخدام عمل المراجعين الداخليين " , يهدف الي تحديد مدى اعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي , واذا ما تم الاعتماد علي عمل محدد للمراجعين الداخليين يجب تحديد ما اذا كان ذلك العمل يعد كافيا لأغراض المراجعة . كما طلب المعيار من المراجع الخارجي بالفقرة رقم ٩ عند تحديد ما اذا كان عمل المراجعين الداخليين من المحتمل أن يكون كافيا لأغراض المراجعة الخارجية يجب علي المراجع الخارجي تقويم :

أ- موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية .

ب- الكفاءة الفنية للمراجعين الداخليين .

ج- ما اذا كان من المحتمل أن يمون عمل المراجعين الداخليين قد تم تنفيذه بالعناية المهنية الواجبة .

د- ما اذا كان من المحتمل أن يكون هناك اتصال فعال بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي .

يلاحظ أن العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي قد ينشأ عنها أحد أنواع فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية تتمثل في توقعات المراجع الخارجي بشأن دور المراجع الداخلي وطبيعة عمله وبين ما يقوم به المراجع الداخلي وما تتطلبه منه المهنة والمعايير ذات العلاقة.

وقد أكدت إحدى الدراسات ( الرزين , منصور ٢٠١٥ ) أن التأهيل المهني الحالي للمراجعين الداخليين بالبيئة السعودية يمكنهم فقط من القيام بالمهام التقليدية للمراجعة الداخلية والتي تشمل حماية الأصول , والتحقق من الالتزام بالانظمة واللوائح والقوانين , ولكن لا يمكنهم من القيام بدورهم المعاصر والمتمثل في اضافة قيمة للمؤسسة التي يعملون بها وتحسين عمليات الرقابة , والحوكمة وإدارة المخاطر . كما توصلت نفس الدراسة الي أن أهم انتقاد للجمعية السعودية للمراجعين الداخليين يتمثل في عدم تمتعها بالسلطة اللازمة التي تمكنها من الزام المراجعين الداخليين من تطبيق الاصدارات المهنية ذات العلاقة .

يتضح مما سبق عدم وجود نص ملزم لانشاء ادارات للمراجعة الداخلية بالشركات المساهمة السعودية , كما أن الجهة المنوط بها تطوير وتنظيم المهنة ( الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين ) ليس لديها السلطة لالزام تلك الشركات بانشاء وتأسيس ادارة للمراجعة الداخلية بها . وهذا يساعد علي وجود فجوة للتوقعات بالمراجعة الداخلية بالبيئة السعودية .

### ٢/٢/٢/٨ - المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي والمؤسسات العامة بالبيئة السعودية

زاد في السنوات الأخيرة الاهتمام بالمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي بالمملكة العربية السعودية كأحد الادوات الرقابية الهامة التي تعالج الفجوة بين الرقابة قبل الصرف والتي تقوم بها وزارة المالية , والرقابة بعد الصرف التي يقوم بها ديوان المراقبة العامة , تمثل ذلك الاهتمام بصدور قرار مجلس الوزراء السعودي رقم ٢٣٥ لعام ١٤٢٥ هـ بانشاء وحدات للمراقبة الداخلية في الوحدات الحكومية والمؤسسات العامة للقيام بمهام المراجعة الداخلية .

عقب ذلك صدرت اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بقرار من مجلس الوزراء السعودي رقم ١٢٩ لسنة ١٤٢٨ هـ , والتي تلزم الجهات الحكومية والمؤسسات العامة بضرورة انشاء وحدات مراجعة داخلية بالمقر الرئيسي لها .

وقد حددت اللائحة المؤهلات والشروط الواجب توافرها في مدير المراجعة الداخلية , كما اهتمت بضرورة توافر الاستقلال الكافي للمراجع الداخلي وذلك باشتراطها تبعيته للمسئول الأول بالجهة الحكومية والمتمثل في أعلى سلطة ادارية بالجهة . وذلك كما ورد في المادة الرابعة من اللائحة :

• " يشترط فيمن يعين مديراً للوحدة - بالإضافة إلى الشروط العامة للتوظيف - أن يكون سعودي الجنسية، وأن تتوفر فيه الكفاية المهنية من حيث التأهيل العلمي والخبرة العملية، وألا يقل مؤهله التعليمي عن الشهادة الجامعية في المحاسبة أو ما يعادلها في التخصص، كما يجب ألا تقل خبرته العملية عن سبع سنوات في مجال المراجعة وذلك في المقر الرئيس - أما الفروع فتحدد الخبرة وفق حجم الفرع ومهامه وأعماله وعدد موظفيه والمستوى الوظيفي لرئيسه - ولا يتم تعيينه أو ترقبته أو نقله أو إعارته أو تكليفه إلا بموافقة المسؤول الأول في الجهة .

كما حددت اللائحة المهام التي يجب علي المراجعة الداخلية القيام بها وذلك في المادة العاشرة والمتمثلة فيما يلي :

١. تقويم أنظمة الرقابة الداخلية، بما في ذلك النظام المحاسبي، للتحقق من سلامتها وملاءمتها، وتحديد أوجه القصور فيها إن وجدت، واقتراح الوسائل والإجراءات اللازمة لعلاجها بما يكفل حماية أموال الجهة وممتلكاتها من الاختلاس أو الضياع أو التلاعب ونحو ذلك .
٢. التأكد من التزام الجهة بالأنظمة و اللوائح والتعليمات والإجراءات المالية، والتحقق من كفايتها وملاءمتها .
٣. تقويم مدى كفاية الخطة التنظيمية للجهة من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات وفصل الاختصاصات المتعارضة وغير ذلك من الجوانب التنظيمية .
٤. تقويم مستوى إنجاز الجهة لأهدافها الموضوعية، وتحليل أسباب الاختلاف إن وجد .
٥. تحديد مواطن سوء استخدام الجهة لمواردها المادية والبشرية، وتقديم ما يمكن الجهة من معالجتها وتلافيتها مستقبلاً.
٦. فحص المستندات الخاصة بالمصروفات والإيرادات بعد اتمامها للتأكد من كونها صحيحة نظامية .

٧. فحص السجلات المحاسبية للتأكد من انتظام القيود وصحتها وسلامة التوجيه المحاسبي .  
 ٨. مراجعة العقود والاتفاقيات المبرمة التي تكون الجهة طرفاً فيها للتأكد من مدى التقيد بها .  
 ٩. مراجعة أعمال الصناديق وفحص دفاترها وسجلاتها ومستنداتها، والتحقق من أن الجرد قد تم وفقاً للقواعد والإجراءات المقررة .

١٠. مراجعة أعمال المستودعات، وفحص دفاترها وسجلاتها ومستنداتها، والتحقق من أن الجرد والتقويم وأساليب التخزين قد تمت وفقاً للقواعد والإجراءات المقررة .

١١. مراجعة التقارير المالية والحسابات الختامية التي تعدها الجهة والتأكد من دقتها ومدى موافقتها للأنظمة واللوائح والتعليمات والسياسات التي تطبقها الجهة .

١٢. تقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للجهة .

١٣. قيام الوحدة بالأعمال التي يكلفها بها المسؤول الأول في الجهة وذلك في مجال اختصاصاتها المشار إليها في هذه اللائحة .

كما حددت اللائحة التقارير التي يجب علي وحده المراجعة الداخلية تقديمها ومعدل تقديمها . ولكن يلاحظ علي تلك اللائحة بالرغم من الصيغة الإلزامية بها إلا أنها تناولت المهام التقليدية للمراجعة دون الدخول في المهام المعاصرة لها من ادارة المخاطر وازافة قيمة للمؤسسة التي تعمل بها وفقاً للتعريف الحديث للمراجعة الداخلية الصادر عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين ، ومن هنا تبدأ فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالجهات الحكومية . كما أن الكثير من مواد اللائحة مبهمه وتمثل عناوين رئيسية فقط مثل الزامها بالمادة السابعة مدير المراجعة باعداد خطة مراجعة سنوية يعتمدها المسؤول الاول ولكنها لم تتناول كيفية اعداد تلك الخطة وما هي أولويات المهام التي يتم تناولها بالخطة وكيف يمكن تقدير المخاطر وكيف يمكن تنفيذ الخطة ، كل ذلك فتح مجال للاجتهاد ومن ثم سوء الفهم بين جميع الجهات المتأثرة بالمراجعة الداخلية .

لذلك حاول ديوان المراقبة العامة تخفيض تلك الفجوة من خلال اصدار الدليل الارشادي لوحدات المراجعة الداخلية بالاجهزة الحكومية والمؤسسات العامة عام ١٤٣١ هـ / ٢٠١٠ م، وقد اعتمد في هذا الدليل علي الكثير من اصدارات المعهد الدولي للمراجعين الداخليين ، إلا أنه يظل للاسترشاد فقط وغير ملزم وبالتالي يظل هناك احتمال عالي لوجود فجوة التوقعات بتلك الجهات الحكومية .



كما أصدر معهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية عام ١٤٣٨ هـ / ٢٠١٧ م الدليل الإرشادي لوحدات المراجعة الداخلية للأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة في محاولة أخرى لإيجاد مصدر يرجع له المراجعين الداخليين بالجهات الحكومية بالمملكة يرشدهم ويساعدهم في أداء عملهم .

يلاحظ هنا أن مهنة أو وظيفة المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية بالمملكة من المتوقع وجود فجوة التوقعات بها بصورة كبيرة وأكبر من تلك الفجوة التي يتوقع وجودها بالشركات المساهمة السعودية للعديد من الأسباب أهمها :

١- وجود عدة مرجعيات لمفهوم ودور وطبيعة المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية ( اللائحة الموحدة , اصدارات ديوان المراقبة العامة , اصدارات معهد الإدارة العامة ) بالإضافة الي المصدر الرئيسي الذي يجب علي الجميع الرجوع اليه وهو اصدارات المعهد الدولي للمراجعين الداخليين . تعدد تلك الجهات ساهم في تشتيت ذهن المراجع بالجهات الحكومية في أيهم يتبع ؟ بالإضافة الي قناعاته الشخصية لطبيعة عمل المراجع الداخلي والتي تولدت لديه نتيجة خبراته السابقة في المجالات التي كان يعمل بها .

٢- عدم التأهيل الكافي للمراجعين الداخليين بالجهات الحكومية , وعدم قدرة الجهات الحكومية علي جذب المتميزين من المراجعين الداخليين لعدم وجود الحافز المادي حيث أن الجهات الحكومية مرتبطة بلوائح وأنظمة تحدد تلك الرواتب والمكافآت مقارنة بالمرونة العالية في هذا المجال بالقطاع الخاص . وبالتالي من المتوقع أن يكون المراجع الداخلي بالجهات الحكومية أقل خبره بطبيعة و نطاق عمله وبالتالي تتولد لديه قناعات معينة عن دورة وطبيعة عمله قد تكون مختلفه عن الدور وطبيعة العمل وفقا للمعايير المهنية ذات العلاقة ومن هنا تنشأ فجوة التوقعات .

٣- عدم وجود الدعم الكافي من قبل المسئول الأول لتنفيذ وحدات المراجعة الداخلية, وقد يرجع ذلك لقناعة المسئول الاول بأن ادرات المتابعة بالجهات الحكومية تؤدي نفس الدور ونفس وظيفة المراجعة الداخلية , أي أن المسئول الأول بالجهة الحكومية من المتوقع أن يكون لديه ادراك عن طبيعة عمل المراجعة الداخلية مختلف عن طبيعة عمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر الجهات المهنية ذات العلاقة , ومن هنا قد تنشأ أيضا فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية .

٤- بالرغم من وجود لائحة الزامية بانشاء وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة وهذا ما تفتقره الشركات المساهمة السعودية والقطاع الخاص بالبيئة السعودية عامة , الا أن تلك اللائحة غير كافية لبيان دور وطبيعة عمل المراجعة الداخلية مما يفتح الباب للكثير من الاجتهادات بين جميع الاطراف المتأثرة بعمل المراجعة الداخلية لمعرفة طبيعة ونطاق وأهداف وصلاحيات المراجعة الداخلية مما يساعد في وجود فجوة التوقعات .

فيما سبق استعرض الباحث واقع الممارسات العملية للمراجعة الداخلية بالبيئة السعودية سواء بالقطاع الحكومي أو بالقطاع الخاص , واتضح احتمالية وجود فجوة توقعات في مجال المراجعة الداخلية في القطاعين الخاص والحكومي , الا أن التحليل السابق توقع أن حجم تلك الفجوة سيكون أعلى في القطاع الحكومي , وهذا ما سوف تسفر عنه الدراسة الميدانية .

### ٣/٨ - اشتقاق فروض البحث

في الجزء التالي من يتناول الباحث الفروض التي سيتم اختبارها في البحث الحالي والتي يوجزها الباحث فيما يلي :

#### الفرض الاحصائي الأول

لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية تم الالزام بتشكيلها وفقا للائحة حوكمة الشركات بداية من عام ٢٠٠٩ م بضوابط وشروط محددة , وقد سبق للباحث التعرض لمدي فعاليتها وتوصل الباحث أن نسبة كبيرة من لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية غير فعالة ( كساب ٢٠١٢ ) , ومن ثم من المتوقع من الجهة التابع لها المراجع الداخلي بشركات المساهمة نظاميا والتي تفتقر الي الفعالية أن يكون ادراكها لدور وطبيعة المراجعة الداخلية ليس بنفس مستوي ادراك المراجع الداخلي وفقا للمعايير والقواعد المنظمة لعمل المراجعة الداخلية .

تعمل المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة وبالتالي تؤثر وتتأثر بعلاقتها مع باقي الادارات ضمن الهيكل التنظيمي , لذلك كان من ضمن معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين IIA المعيار رقم ٢٠٠٠ ضمن معايير الاداء بعنوان ادارة نشاط التدقيق الداخلي حيث اهتم ذلك المعيار بكيفية ادارة قسم المراجعة وتحديد علاقته بباقي الاقسام . حيث أن باقي الاقسام والادارات والجهات المتأثره

بعمل المراجعة الداخلية لو كان لديها ادراك سليم لمفهوم وطبيعة عمل المراجع الداخلي سوف يساعد ذلك في انجاز أعمال المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية أكثر . وبالتالي يجب الاهتمام بتعريف الغير بطبيعة عمل المراجعة الداخلية ومجال عملها وهدفها , ولكن الفكر السائد في الواقع العملي بالبيئة السعودية في كثير من الحالات أن المراجع الداخلي مهمته الاساسية تصيد الأخطاء , واكتشاف جميع حالات الانحرافات والتلاعبات , ولكن مفهوم إضافة قيمة غير وارد عند الكثير من الادارات والجهات المراجع عليها

ومن هنا يمكن صياغة الفرض الاحصائي الأول كما يلي :

" يختلف مستوي الادراك لمفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين المراجع الداخلي ولجنة المراجعة و أصحاب المصالح بالشركات المساهمة السعودية . "

### الفرض الاحصائي الثاني

كما ذكر الباحث عند استعراض واقع الممارسات الفعلية لوظيفة المراجعة الداخلية بالاجهزة الحكومية والمؤسسات العامة , أن المراجعة الداخلية بتلك الجهات هي وظيفه حديثة العهد حيث لم يبدأ الالتزام والاهتمام بها الا من عام ١٤٢٨ هـ / ٢٠٠٧ م عند صدور اللائحة الموحدة لتنظيم عمل المراجعة الداخلية بتلك الجهات . والمتتبع لنشاط تلك الادارات في الجهات الحكومية والمؤسسات العامة يجد أن الكثير من تلك الادارات غير مفعله وأن أحد الأسباب الرئيسية لعدم تفعيلها يتمثل في عدم وجود الدعم الكافي من قبل المسئول الأول في العديد من الجهات الحكومية , وقد يرجع ذلك الي أن المسئول الأول في كثير من الجهات الحكومية يري أن المراجعة الداخلية وادارة المتابعة لهما نفس طبيعة العمل ومن ثم لا داعي لتفعيل المراجعة الداخلية طالما أن هناك جهاز رقابي آخر أكثر خبره للقيام بعملها وبالتالي وفقا لهذا المفهوم الخاطئ لدور وطبيعة عمل المراجعة الداخلية أثر كثيرا في تفعيلها وحصولها علي الدعم الكافي للقيام بعملها . ومن هنا من المتوقع أن يجد المراجعين الداخليين بالجهات الحكومية صعوبات أكثر عند قيامهم بعملهم مقارنة بالقطاع الخاص .

ومن هنا يمكن صياغة الفرض الاحصائي الثاني كما يلي :

" يختلف مستوى الادراك لمفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين المراجع الداخلي وأعلي سلطة ادارية ( المسئول الأول ) وأصحاب المصالح بالقطاع الحكومي والمؤسسات العامة ."

### الفرض الاحصائي الثالث

من خلال استعراض الباحث لواقع الممارسات الفعلية للمراجعة الداخلية بالمملكة العربية السعودية , واستقراء الأنظمة واللوائح المنظمة لعمل المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة السعودية , وبالقطاع الحكومي والمؤسسات العامة , استخلص الباحث أنه علي الرغم من الزامية وجود المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومة مقارنة بالقطاع الخاص , إلا أنه من المتوقع وجود فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي بصورة أكبر من القطاع الخاص . حيث أنه بالرغم من عدم وجود الزام للقطاع الخاص وبالتحديد شركات المساهمة بتكوين ادارة للمراجعة الداخلية الا أن استقراء الواقع العملي يشير الي أن معظم إن لم يكن جميع الشركات المساهمة السعودية المسجلة بالبورصة لديها ادارة للمراجعة الداخلية . حيث أن حمايه المال الخاص من المتوقع أن يكون لها الاولوية مقارنة بالمال العام . كما أن الجبه المنظمة للمهنة عالميا (IIA) موجهه أساسا لمخاطبه القطاع الخاص منذ نشأه المعهد الدولي للمراجعين الداخليين عام ١٩٤١ م . علي الرغم من ذلك من المتوقع وجود فجوة توقعات بالقطاع الخاص والقطاع الحكومي وان كان حجم تلك الفجوة من المتوقع أن يكون أكبر بالقطاع الحكومي حيث العهد بالمراجعة الداخلية . ومن هنا يمكن للباحث صياغة الفرض الاحصائي الثالث كما يلي :

" هناك فرق معنوي بين حجم فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي والشركات المساهمة السعودية ."

### الفرض الاحصائي الرابع

قد يحدث في بعض الاحيان عدم ادراك من قبل المراجع الداخلي لطبيعة ومجال عمله بالمراجعة الداخلية كما تحدد المعايير المهنية ذات علاقه , وقد يرجع ذلك في كثير من الاحيان بسبب عدم حصول المراجع الداخلي علي الشهادة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع داخلي بصورة صحيحة , حيث أن الكثير من جهات العمل سواء بالقطاع الخاص أو بالقطاع الحكومي لا تشترط حصول المتقدم لشغل وظيفة مراجع داخلي علي شهادة

CIA ومن ثم يفقد المراجع الكثير من المعلومات التي تصدرها الجهات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية , ومن هنا تحدث الفجوة وعدم الإدراك الصحيح لطبيعة عمل ودور المراجع الداخلي وفقا للمعايير المهنية , كما أن واجبات ومسئوليات المراجع الداخلي يتلقاها المراجع عند تعيينه أو تكليفه بالعمل بإدارة المراجعة الداخلية من الإدارة العليا ( ممثلة في لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بالقطاع الخاص أو المسئول الأول بالقطاع الحكومي ) من خلال خطاب تكليف بالعمل بالمراجعة الداخلية ومن خلال قرار انشاء ادارة المراجعة الداخلية .

ونظرا لعدم وجود الخبرة المهنية الكافية لدي العديد من أعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية وفقا لما توصل اليه الباحث في دراسته سابقه ( كساب ٢٠١٢ ) والذي أدى الي عدم فعالية تلك اللجان , فمن المتوقع أن يكون ادراكهم لمفهوم وطبيعته عمل المراجعين الداخليين مختلف عما تتطلبه المعايير والقواعد المهنية ذات علاقه ووفقا لما ذكره الباحث فيما يتعلق بنشأة المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي والمؤسسات العامة ومن خلال استقراء الواقع العملي فيما يتعلق بمدى تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية والمؤسسات العامة , والخلط بين دور ادارات المتابعة ودور وحدات المراجعة الداخلية واعتبارهما نفس الوظيفة وبالتالي ازدواجية في الدور الرقابي , فمن المتوقع أن يختلف مفهوم ودور المراجع الداخلي لدي المسئول الأول بالجهات الحكومية وما تتطلبه المعايير والقواعد المهنية ذات العلاقة من المراجع الداخلي . ومن ثم يمكن صياغة الفرض الاحصائي الرابع كما يلي :

"هناك فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية بين مستوى ادراك المراجع الداخلي , وأصحاب المصالح , والإدارة العليا ( بالقطاع الحكومي والخاص ) لطبيعة ومفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وبين ما تتطلبه المعايير المهنية الصادرة عن IIA من المراجع الداخلي.

#### ٤/٨ - الدراسة الميدانية واختبار الفروض

حتى يتم استكمال البحث واختبار فروض أو أسئلة البحث تم تصميم قائمة استبيان تشمل مجموعة من الاسئلة التي من شأن الاجابة عليها اثبات أو نفي فروض أو أسئلة البحث . وقد حدد الباحث من خلال استعراض واستقراء الدراسات التي تناولت فجوة التوقعات بالمراجعة , ومن خلال الأسئلة البحثية أن العينة التي يجب اجراء الدراسة عليها تشمل



والجدول التالي يبين عدد قوائم الاستبيانات المرسله والمستلمه من أفراد عينة البحث :

### جدول رقم (١)

#### عدد الاستبيانات الموزعة علي العاملين بشركات المساهمة

اصحاب المصالح بالشركات المساهمة	أعضاء لجان مراجعة	مراجعين داخليين ومديري مراجعة بالشركات المساهمة	
١٠٠	٥٠	٧٠	عدد قوائم الاستبيان الموزعة
٦٥	٢٤	٥٠	عدد القوائم المستلمة
%٦٥	%٤٨	%٧١	النسبة

### جدول رقم (٢)

#### عدد الاستبيانات الموزعة علي العاملين بالقطاع الحكومي

اصحاب المصالح بالجهات الحكومية	المسئول الأول بالجهة الحكومية	مراجعين داخليين ومديري مراجعة بالقطاع الحكومي	
٨٠	٢٠	٥٠	عدد قوائم الاستبيان الموزعة
٦١	٩	٣٢	عدد القوائم المستلمة
%٧٦	%٤٥	%٦٤	النسبة

وقد تم اجراء الدراسة الميدانية علي أربع أجزاء:

#### ١/٤/٨ - الجزء الأول

- في هذا الجزء تم اختبار مدى وجود فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية بسبب الاختلاف في ادراك دور ومفهوم وطبيعة المراجعة الداخلية من وجهة نظر كل من :
- المراجعين الداخليين بالقطاع الخاص وبالتحديد بشركات المساهمة السعودية
  - أعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية
  - مجموعة من أصحاب المصالح ( الادارات والجهات المراجع عليها ) بالشركات المساهمة السعودية .

## ٨/٤/١ - نتائج الجزء الأول من الدراسة الميدانية بالقطاع الخاص

يلخص الجدول التالي رقم (٣) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الأول بالاستبيان , والذي كان نصه " الهدف الرئيسي من انشاء ادارات المراجعة الداخلية يتمثل في كشف الاخطاء والتلاعبات " :

## جدول رقم (٣)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	2.0000	4.5000	4.4462
N	50	24	65
Std. Deviation	.85714	.58977	.61316

يلاحظ من الجدول السابق أن متوسط النقاط الخاصة بالاجابة علي السؤال الأول من قبل المراجعين الداخليين ومديري المراجعة (٢) وهذا يمثل عدم موافقه المراجعين الداخليين بشركات المساهمه علي أن الهدف الرئيسي من انشاء ادارات المراجعة الداخلية يتمثل في كشف الأخطاء والتلاعبات , في حين كان متوسط اجابة أصحاب المصالح من الجهات المتأثرة بعمل المراجعة الداخلية , وأعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمه السعودية أكبر من (٣) حيث جاء المتوسط للفئتين (٤.٤٤) , (٤.٥) علي التوالي . تلك النتيجة تؤكد وجود فجوه في فهم الهدف من انشاء المراجعة الداخلية بين الفئات الثلاثة .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال الثاني الذي كان نصه " يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية في المراجعة المالية " , كما يوضحها الجدول رقم (٤) كما يلي:

## جدول رقم (٤)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	3.4800	1.8750	4.0000
N	50	24	65
Std. Deviation	1.11098	.94696	.66144

يتضح من الجدول السابق اتفاق المراجعين الداخليين وأصحاب المصالح المتأثرين بعمل المراجعة الداخلية علي أن الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في المراجعة المالية حيث



جاءت متوسط الاجابات للفئتين أكبر من (٣) حيث جاءت متوسط الاجابات (٤) ، (٣.٤٨) علي التوالي ، في حين اتضح أن ادراك أعضاء لجان المراجعة لدور المراجع الداخلي يتعدي ذلك حيث جاءت متوسط اجاباتهم (١.٨٧٥) والذي يعني عدم موافقتهم علي أن الدور الرئيسي للمراجعة يتمثل في المراجعة المالية . ومن ثم ينشئ هذا اختلاف في ادراك الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية بين الاطراف الثلاثة .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال الثالث الذي كان نصه " المراجعة الداخلية يمكن اعتبارها بديل للرقابة الداخلية " ، كما يوضحها الجدول رقم (٥) كما يلي :

جدول رقم (٥)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	1.6000	1.4167	3.4154
N	50	24	65
Std. Deviation	.67006	.58359	1.14417

يتضح من الجدول السابق رقم (٥) أن المراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة اتفقوا علي أن المراجعة الداخلية ليست بديلا لنظم الرقابة الداخلية ولكنها أحد عناصر النظام الرقابي ، حيث جاءت متوسط اجاباتهم أقل من (٣) حيث كان متوسط اجاباتهم (١.٦) ، (١.٤١٦) علي التوالي . بينما جاءت اجابة أصحاب المصالح علي نفس السؤال لتؤكد أنهم يعتبروا المراجعة الداخلية هي بديل لنظم الرقابة الداخلية حيث يلقوا بالعبء كاملا علي المراجع الداخلي ، حيث كان متوسط اجاباتهم (٣.٤١) مما يشير الي موافقتهم علي أن المراجعة الداخلية بديل للرقابة الداخلية .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال الرابع الذي كان نصه " تصميم وتنفيذ النظم المختلفة بالمؤسسه من المسئوليات الرئيسية لادارة المراجعة الداخلية " ، كما يوضحها الجدول رقم (٦) كما يلي:

## جدول رقم (٦)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الإدارات المراجع عليها
Mean	1.5600	1.7917	3.6769
N	50	24	65
Std. Deviation	.64397	.41485	1.07685

كما يلاحظ من الجدول السابق والذي يتضح أنه استكمال للسؤال الثالث حيث أن المراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة يدركوا أن تصميم وتنفيذ النظم المختلفة ليس من مسئولية المراجع الداخلي بل من مسئولية الإدارة العليا بالمنشأة حيث جاءت متوسط اجاباتهم ( ١.٥٦ ) , ( ١.٧٩١ ) علي التوالي , بينما جاءت اجابة أصحاب المصالح استكمالاً لاجابتهم علي السؤال الثالث بأن المراجعين الداخليين مسئولين عن تصميم وتنفيذ الانظمة المختلفة حيث أنهم يروا أن المراجعة الداخلية بديلاً للنظم الرقابية .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال الخامس الذي كان نصه " هدف اضافه قيمة يتمثل في قدرة المراجعة الداخلية علي الكشف عن أكبر قدر من الأخطاء والتلاعبات " , كما يوضحها الجدول رقم (٧) كما يلي:

## جدول رقم (٧)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الإدارات المراجع عليها
Mean	3.7600	3.7500	4.2154
N	50	24	65
Std. Deviation	1.00122	1.03209	.62481

يتضح من الجدول السابق رقم (٧) أن هناك ادراك عام بين الفئات الثلاثة علي أن المراجعة الداخلية تضيف قيمة في حالة اكتشافها أكبر قدر من الاخطاء والتلاعبات , حيث جاءت متوسط الاجابات للفئات الثلاثة أكبر من (٣) , حيث بلغت كما يتضح من الجدول (٣.٧) , (٣.٧٥) , (٤.٢) علي التوالي , حيث تمت الموافقه علي أن اضافه قيمة يتمثل في اكتشاف المراجعة الداخلية أكبر قدر من الأخطاء والتلاعبات , ويتضح هنا عدم وجود

فجوة توقعات بين الفئات الثلاثة ولكن تلك الفجوة يتضح وجودها بين الفئات الثلاثة وبين ما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال السادس الذي كان نصه " يجب علي المراجع الداخلي المشاركة في تنفيذ عمليات الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة نظرا لما يتمتع به من خبرات ومهارات متنوعة " , كما يوضحها الجدول رقم (٨) كما يلي:

جدول رقم (٨)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	1.6200	4.1667	4.1077
N	50	24	65
Std. Deviation	.63535	1.00722	.77304

يتضح من الجدول السابق رقم (٨) أن أصحاب المصالح , و أعضاء لجان المراجعة يروا أن المراجع الداخلي يجب أن يشارك في تنفيذ عمليات الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة وقد جاءت متوسط اجاباتهم (٤.١) , (٤.١٦) علي التوالي بينما كما يتضح من الجدول السابق رفض المراجعين لهذا الدور , حيث بلغ متوسط اجاباتهم (١.٦٢) , حيث أن هذا الدور يعتبر من قبيل الأعمال التنفيذية التي تؤثر علي استقلالهم .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال السابع الذي كان نصه " شهادة المراجعة الداخلي المعتمد CIA أحد المتطلبات الرئيسية لشغل وظيفة مراجع داخلي " , كما يوضحها الجدول رقم (٩) كما يلي:

جدول رقم (٩)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	1.3400	1.7500	4.2615
N	50	24	65
Std. Deviation	.47852	.89685	.81542

يتضح من الجدول السابق رقم (٩) أن أعضاء لجان المراجعة , والمراجعين الداخليين يروا أن الحصول علي الشهادة المهنية بالمراجعة الداخلية CIA ليست شرطا للتعيين بآدارة المراجعة الداخلية , حيث جاءت متوسط اجاباتهم علي السؤال السابع (١.٧٥) , (١.٣٤) . بينما جاءت متوسط اجابة أصحاب المصالح (٤.٢٦) لتؤكد أن حصول المراجع علي الشهادة المهنية يزيد من مهارته وخبراته والثقة بعمله .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال الثامن الذي كان نصه " يجب أن يكون لدي منسوبي ادارة المراجعة الداخلية جميع المهارات المحاسبية والادارية والفنية التي تمكنهم من أداء العمل بكفاءة وفعالية " , كما يوضحها الجدول رقم (١٠) كما يلي:

### جدول رقم (١٠)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الإدارات المراجع عليها
Mean	1.8600	3.9583	4.4615
N	50	24	65
Std. Deviation	1.62895	1.12208	.68641

يتضح من الجدول السابق رقم (١٠) أن أصحاب المصالح , وأعضاء لجان المراجعة يروا ضرورة توافر جميع المهارات المحاسبية والادارية والفنية فيمن يشغل وظيفة مراجع داخلي , حيث جاءت متوسط اجاباتهم كما يتضح من الجدول السابق (٤.٤٦) , (٣.٩٥) علي التوالي , بينما كان هناك رفض وعدم موافقه من جانب المراجعين الداخليين لذلك السؤال حيث جاءت متوسط اجاباتهم (١.٨٦) , حيث يروا أنه من الصعوبه بمكان توافر تلك الصفات جميعها في المراجع الداخلي , خصوصا الجانب الفني الذي يتم عاده الاستعانة بمستشارين في ذلك المجال .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال التاسع الذي كان نصه " عند تخطيط عملية المراجعة يجب علي المراجع البحث عن الاماكن المحتمل بها الغش والتلاعبات والتركيز عليها عند المراجعة " , كما يوضحها الجدول رقم (١١) كما يلي :

## جدول رقم (١١)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الإدارات المراجع عليها
Mean	4.0400	4.1250	4.4308
N	50	24	65
Std. Deviation	.75485	.67967	.61159

يتضح من الجدول السابق رقم (١١) أن هناك اتفاق بين الفئات الثلاثة علي أنه يجب علي المراجع عند التخطيط التركيز علي الأماكن المحتمل وجود غش وأخطاء بها حيث جاءت متوسط الاجابات (٤.٤) , (٤.١٢) , (٤.٠٤) علي التوالي , بالرغم من عدم وجود فجوة توقعات بين الفئات الثلاثة الا أن هناك فجوة توقعات بين ادراك تلك الفئات لما يجب علي المراجع القيام به عند التخطيط وبين ما تتطلبه المهنة من المراجع .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال العاشر الذي كان نصه " الدور الرئيسي للمراجع في نشاط ادارة المخاطر يتمثل في تصميم نظام جيد لتدنية المخاطر لما يتمتع به من مهارات في ذلك المجال " , كما يوضحها الجدول رقم (١٢) كما يلي :

## جدول رقم (١٢)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الإدارات المراجع عليها
Mean	1.8400	3.7500	3.5231
N	50	24	65
Std. Deviation	.73845	1.03209	.66398

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتفاق بين أصحاب المصالح وأعضاء لجان المراجعة علي أن الدور الرئيسي للمراجع في نشاط ادارة المخاطر يتمثل في تصميم نظام جيد لتدنية المخاطر حيث جاءت متوسط الاجابات (٣.٥٢) , (٣.٧٥) علي التوالي , بينما جاءت ردود المراجعين الداخليين لتوضح أن دورهم في نشاط ادارة المخاطر ليس التصميم ولكن التقييم , وجاءت الردود بمتوسط (١.٨٤) .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال الحادي عشر الذي كان نصه " توصيات المراجع الداخلي واجبة التنفيذ من قبل الادارة المراجع عليها بمجرد اعلامها بها من قبل المراجع الداخلي " , كما يوضحها الجدول رقم (١٣) كما يلي:

### جدول رقم (١٣)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	1.9800	2.4583	3.4769
N	50	24	65
Std. Deviation	.89191	1.06237	.84977

يتضح من الجدول السابق أن ادراك أصحاب المصالح لمدي الزامية تنفيذ توصيات المراجع الداخلي تختلف عن ادراك أعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين , حيث جاءت متوسط ردود أصحاب المصالح (٣.٤٧) لتشير إلي قبول الرأي بأن توصيات المراجع الداخلي واجبة التنفيذ بمجرد ابلاغ الجهة المراجع عليها , بينما اتفق رأي كل من أعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين في أن تلك التوصيات غير ملزمة حتي يتم اعتمادها من قبل لجنة المراجعة , حيث جاءت متوسط الردود (٢.٤٥) , (١.٩٨) علي التوالي كما يتضح من الجدول السابق.

فيما يتعلق بالسؤال الثاني عشر والثالث عشر يلاحظ أنها تتعلق بالقطاع الحكومي ولم يحصل الباحث علي اجابات عن تلك الاسئلة من تفريغ الاستبيانات الموزعة علي القطاع الخاص.

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال الرابع عشر الذي كان نصه " تقرير المراجع الداخلي يجب أن يشمل النقاط السلبية والمخالفات التي اكتشفها المراجع الداخلي ولا يشمل النقاط الايجابية التي وجدها المراجع الداخلي في الجهة المراجع عليها. " , كما يوضحها الجدول رقم (١٤) كما يلي:

## جدول رقم (١٤)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الإدارات المراجع عليها
Mean	1.8200	3.6250	3.9385
N	50	24	65
Std. Deviation	.66055	1.13492	.84552

يتضح من الجدول السابق رقم (١٤) أن هناك اتفاق بين أصحاب المصالح , وأعضاء لجان المراجعة علي أن تقرير المراجع الداخلي يجب أن يشمل النقاط السلبية والمخالفات التي اكتشفها المراجع الداخلي ولا يشمل النقاط الايجابية التي وجدها المراجع في الجبه المراجع عليها , حيث جاءت متوسط اجاباتهم (٣.٩٣) , (٣.٦٢) علي التوالي . بينما يري المراجعين الداخليين أن تقريرهم يجب أن يشمل علي كلا النوعين من الملاحظات سواء كانت ايجابية أم سلبية حتي يظهرها حجم الجهد الذي تم القيام به , وقد جاءت متوسط ردودهم (١.٨٢) .

كما جاءت ملخص الاجابات للسؤال الخامس عشر الذي كان نصه " حتي تحقق المراجعة الداخلية الدور المنوط بها يجب أن تكون جميع أعماله فجائية حتي لا يتاح للادرات المراجع عليها فرصة تعديل الاخطاء والتلاعبات لديهم " , كما يوضحها الجدول رقم (١٥) كما يلي :

## جدول رقم (١٥)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعضاء لجان المراجعة	أصحاب المصالح من الإدارات المراجع عليها
Mean	2.4800	3.9583	3.8000
N	50	24	65
Std. Deviation	.50467	.90790	.77460

يتضح من الجدول السابق رقم (١٥) أن هناك اتفاق بين أصحاب المصالح , وأعضاء لجان المراجعة علي أنه يجب أن تكون جميع أعمال المراجعة فجائية وقد يكون السبب في ذلك اكتشاف اكبر قدر من الأخطاء والمخالفات , حيث جاءت النتائج بمتوسط (٣.٨) , (٣.٩٥) علي التوالي , بينما رفض المراجعون الداخليون القول بأن جميع أعمال المراجعة الداخلية يجب أن تكون مفاجئة , حيث جاءت متوسط اجاباتهم (٢.٤٨) .

من خلال استعراض الاجابات السابقه يتضح صحة الفرض الاحصائي الأول بأنه يختلف مستوي الادراك لمفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين المراجع الداخلي ولجنة المراجعة و أصحاب المصالح بالشركات المساهمة السعودية . وما يؤكد ذلك اختبار المعنوية التالي :

الجدول التالي رقم (١٦) يلخص الفروق المعنوية بين مفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين المراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة :

جدول رقم (١٦)

		Paired Differences					t	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference			
					Lower	Upper		
Pair 1	Q1audit - Q1committe	-2.62500	1.01350	.20688	-3.05296	-2.19704	-12.689	.000
Pair 2	Q2audit - Q2committe	1.41667	1.81579	.37065	.64992	2.18341	3.822	.001
Pair 3	Q3audit - Q3committe	.16667	.48154	.09829	-.03667	.37000	1.696	.103
Pair 4	Q4audit - Q4committe	-.08333	.65386	.13347	-.35944	.19277	-.624	.539
Pair 5	Q5audit - Q5committe	-.12500	.74089	.15123	-.43785	.18785	-.827	.417
Pair 6	Q6audit - Q6committe	-2.45833	1.53167	.31265	-3.10510	-1.81157	-7.863	.000
Pair 7	Q7audit - Q7committe	-.41667	.82970	.16936	-.76702	-.06631	-2.460	.022
Pair 8	Q8audit - Q8committe	-2.37500	1.17260	.23936	-2.87015	-1.87985	-9.922	.000
Pair 9	Q9audit - Q9committe	-.20833	.50898	.10389	-.42326	.00659	-2.005	.057
Pair 10	Q10audit - Q10committe	-2.08333	1.05981	.21633	-2.53085	-1.63582	-9.630	.000
Pair 11	Q11audit - Q11committe	-.08333	1.38051	.28179	-.66627	.49960	-.296	.770
Pair 12	Q14 audit - Q14 committe	-2.08333	1.47196	.30046	-2.70489	-1.46178	-6.934	.000
Pair 13	Q15audit - Q15committe	-1.54167	.83297	.17003	-1.89340	-1.18993	-9.067	.000



يتضح من الجدول السابق وجود فروق معنوية عند مستوي ٥% بين اجابات المراجعين الداخليين وإجابات أعضاء لجان المراجعة فيما يتعلق بدور وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية مما يدل علي وجود فجوة التوقعات بين الفئتين في عدد كبير من الاسئلة التي تم توجيهها للفئتين .

كما يمكن بيان الاختلافات بين رؤية المراجعين الداخليين لادراهم لدور وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية وبين رؤية أصحاب المصالح ( الادارات والجهات المراجع عليها والمتأثرة بعمل المراجع الداخلي ) حيث يتضح ذلك من الجدول التالي رقم (١٧) :

جدول رقم (١٧)

		Paired Differences					t	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference			
					Lower	Upper		
Pair 1	Q1audit - Q1users	-2.50000	1.03510	.14639	-2.79417	-2.20583	-17.078	.000
Pair 2	Q2audit - Q2users	-.40000	1.30931	.18516	-.77210	-.02790	-2.160	.036
Pair 3	Q3audit - Q3users	-1.66000	1.43726	.20326	-2.06846	-1.25154	-8.167	.000
Pair 4	Q4audit - Q4users	-2.02000	1.11557	.15777	-2.33704	-1.70296	-12.804	.000
Pair 5	Q5audit - Q5users	-.38000	.96658	.13670	-.65470	-.10530	-2.780	.008
Pair 6	Q6audit - Q6users	-2.58000	1.16216	.16435	-2.91028	-2.24972	-15.698	.000
Pair 7	Q7audit - Q7users	-2.90000	1.03510	.14639	-3.19417	-2.60583	-19.811	.000
Pair 8	Q8audit - Q8users	-2.54000	1.80939	.25589	-3.05422	-2.02578	-9.926	.000
Pair 9	Q9audit - Q9users	-.36000	.72168	.10206	-.56510	-.15490	-3.527	.001
Pair 10	Q10audit - Q10users	-1.74000	1.12141	.15859	-2.05870	-1.42130	-10.972	.000
Pair 11	Q11audit - Q11users	-1.48000	1.24933	.17668	-1.83505	-1.12495	-8.377	.000
Pair 12	audit - Q14users	-2.04000	1.17734	.16650	-2.37460	-1.70540	-12.252	.000
Pair 13	audit - °Q1users°Q1	-1.28000	.90441	.12790	-1.53703	-1.02297	-10.008	.000

يتضح من الجدول السابق أن هناك فروق معنوية عند مستوي ٥% بين اجابات المراجعين الداخليين واجابات أصحاب المصالح بصورة أكبر من الفروق بين اجابات المراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة كما يتضح من عدد الاسئلة التي بها اختلافات معنوية بين الفئتين عند مستوي ٥% . أي أنه يمكن القول أن حجم فجوة التوقعات بين المراجعين الداخليين وبين أصحاب المصالح أكبر من حجم تلك الفجوة بين المراجعين الداخليين وبين أعضاء لجان المراجعة .

### ٢/٤/٨ - الجزء الثاني

في هذا الجزء تم اختبار مدي وجود فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية بسبب الاختلاف في ادراك دور ومفهوم وطبيعة وهدف المراجعة الداخلية من وجهه نظر كل من :

- أ- المراجعين الداخليين بالقطاع الحكومي والمؤسسات العامة
- ب- المسئول الأول بالجهة الحكومية والمؤسسات العامة
- ج- مجموعة من أصحاب المصالح ( الادارات والجهات المراجع عليها ) بشركات المساهمة.

### ١/٢/٤/٨ - نتائج الجزء الثاني من الدراسة الميدانية للقطاع الحكومي والمؤسسات العامة

يلخص الجدول التالي رقم (١٨) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الأول بالاستبيان الذي كان نصه " الهدف الرئيسي من انشاء ادارات المراجعة الداخلية يتمثل في كشف الاخطاء والتلاعبات " :

#### جدول رقم (١٨)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	4.0313	4.6667	4.5082
N	32	9	61
Std. Deviation	.69488	.50000	.53613

يلاحظ من الجدول السابق أن فئات عينة البحث الثلاثة إتفقوا علي أن الهدف الرئيسي من انشاء ادارات المراجعة الداخلية يتمثل في كشف الأخطاء والتلاعبات , يتضح ذلك من خلال متوسط الدرجات التي أعطتها كل فئة وجميعها أعلى من (٣) , وهذا يوضح عدم وجود فجوة توقعات بين الفئات الثلاثة ولكن الفجوة موجودة بينهم وبين ما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة .

كما يلخص الجدول التالي رقم (١٩) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الثاني بالاستبيان الذي كان نصه " يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية في المراجعة المالية " :

جدول رقم (١٩)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	3.5313	2.1111	4.0000
N	32	9	61
Std. Deviation	.76134	.92796	.68313

يلاحظ من الجدول السابق أن أصحاب المصالح , و المراجعين الداخليين اتفقا علي أن الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في المراجعة المالية وذلك بمتوسط (٤) , (٣.٥٣) علي التوالي , بينما اختلف رأي المسئول الأول حيث أنه يتوقع أكثر من ذلك من المراجع الداخلي , حيث بلغ متوسط الاجابات (٢.١١) .

كما يلخص الجدول التالي رقم (٢٠) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الثالث بالاستبيان الذي كان نصه " المراجعة الداخلية يمكن اعتبارها بديل للرقابة الداخلية "

:

جدول رقم (٢٠)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	1.3125	4.0000	3.4098
N	32	9	61
Std. Deviation	.53506	.00000	1.14567

يلاحظ من الجدول السابق أن أصحاب المصالح والمسئول الأول اتفقا علي أن المراجعة الداخلية بديل لأنظمة الرقابة الداخلية حيث جاءت متوسط الاجابات (٣.٤٠) , (٤) علي التوالي , بينما اختلف المراجع الداخلي في رأيه حيث رفض أن يكون بديلا لنظم الرقابه بمتوسط اجابات (١.٣١) , حيث يمكن تبرير ذلك بأن ادراكه أنه جزء من النظام الرقابي وليس بديلا له .

ويخلص الجدول التالي رقم (٢١) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الرابع بالاستبيان الذي كان نصه " تصميم وتنفيذ النظم المختلفة بالمؤسسه من المسئوليات الرئيسية لادارة المراجعة الداخلية " :

### جدول رقم (٢١)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	1.6875	2.0000	3.6557
N	32	9	61
Std. Deviation	.47093	.70711	1.10883

يلاحظ من الجدول السابق أن أعلي سلطة ادارية , والمراجعين الداخليين اتفقا علي أن تصميم وتنفيذ النظم المختلفه بالمؤسسة ليس من المسئوليات الرئيسية لادارة المراجعة الداخلية , حيث جاءت متوسط اجاباتهم (٢) , و (١.٦٨) علي التوالي , بينما كان لأصحاب المصالح رأي آخر حيث كان رأيهم أن تصميم وتنفيذ النظم من المسئوليات الرئيسية للمراجع الداخلي بمتوسط اجابات (٣.٦٥) , مع أن ذلك يضعف من استقلالية المراجع الداخلي .

ويخلص الجدول التالي رقم (٢٢) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الخامس بالاستبيان الذي كان نصه " هدف اضافه قيمة يتمثل في قدرة المراجعة الداخلية علي الكشف عن أكبر قدر من الأخطاء والتلاعبات " :

## جدول رقم (٢٢)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلى سلطة إدارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الإدارات المراجع عليها
Mean	3.9688	4.0000	4.1639
N	32	9	61
Std. Deviation	.93272	.50000	.61047

من الجدول السابق رقم (٢٢) يتضح اتفاق الاطراف الثلاثة ( أصحاب المصالح , أعلى سلطة إدارية , المراجعين الداخليين ) علي أن هدف اضافته قيمة يتمثل في قدرة المراجعة الداخلية علي الكشف عن أكبر قدر من الأخطاء والتلاعبات , حيث جاءت متوسط الاجابات (٤.١٦) , (٤) , (٣.٩٦) علي التوالي وقد يكون ذلك لحدائه عهد المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية والادراك الخاطيء بأنها جاءت من أجل اكتشاف الاخطاء والتلاعبات بالتقارير والدفاتر .

كما يلخص الجدول التالي رقم (٢٣) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال السادس بالاستبيان الذي كان نصه " يجب علي المراجع الداخلي المشاركة في تنفيذ عمليات الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة نظرا لما يتمتع به من خبرات ومهارات متنوعة . " :

## جدول رقم (٢٣)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلى سلطة إدارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الإدارات المراجع عليها
Mean	2.3125	4.3333	4.1148
N	32	9	61
Std. Deviation	.82060	.50000	.77671

حيث يتضح سقف الطموح أو فائض التوقع العالي لدي أصحاب المصالح , وأعلى سلطة إدارية في أن المراجع الداخلي يجب عليه لما يتمتع به من خبرة أن يشارك في تنفيذ عمليات الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة , حيث جاءت اجاباتهم بالموافقه بمتوسط (٤.١١), (٤.٣٣) علي التوالي أما المراجع الداخلي فرفض ذلك السؤال قد يكون لعدم توافر المهارة الكافية لديه للقيام بذلك , أو لمعرفته أن القيام بذلك يؤثر علي استقلاليته وموضوعيته حيث جاءت عدم موافقته بمتوسط (٢.١٣) .

كما يلخص الجدول التالي رقم (٢٤) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال السابع بالاستبيان الذي كان نصه " شهادة المراجعة الداخلي المعتمد CIA أحد المتطلبات الرئيسية لشغل وظيفة مراجع داخلي " :

### جدول رقم (٢٤)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	1.1563	1.4444	4.2951
N	32	9	61
Std. Deviation	.36890	.52705	.82349

يلاحظ من الجدول السابق أن اعلي سلطة ادارية والمراجعين الداخليين لديهم قناعة بأن شهادة المراجع الداخلي CIA ليست متطلب للتعيين في وظيفه مراجع داخلي حيث جاءت متوسط اجاباتهم (١.٤٤) ، (١.١٥) علي التوالي ، وقد يكون السبب رغبة المسئول الأول استقطاب من يعمل داخل الوحدة ومن ثم من غير العملي اشتراط الحصول علي الشهادة المهنية الآن ، ولكن علي العكس من ذلك يتوقع أصحاب المصالح أن من يشغل وظيفة مراجع داخلي يجب أن يكون مؤهل وأن أهم عناصر التأهيل الحصول علي الشهادة المهنية التي تؤهله للعمل بالمراجعة الداخلية وكانت متوسط اجاباتهم (٤.٢٩) .

كما يلخص الجدول التالي رقم (٢٥) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الثامن بالاستبيان الذي كان نصه " يجب أن يكون لدي منسوبي ادارة المراجعة الداخلية جميع المهارات المحاسبية والادارية والفنية التي تمكنهم من أداء العمل بكفاءة وفعالية " .

### جدول رقم (٢٥)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	1.7187	4.4444	4.4262
N	32	9	61
Std. Deviation	.63421	.72648	.69424

يلاحظ من الجدول السابق أن هناك اتفاق بين أصحاب المصالح ، وأعلي سلطة ادارية بالجهة أنه يجب توافر جميع المهارات المحاسبية والادارية والفنية فيمن يشغل وظيفه مراجع داخلي ، حيث كانت متوسط اجاباتهم (٤.٤٢) ، (٤.٤٤) علي التوالي ، ويمكن تفسير ذلك

بعدم قدره علي تمييز الفرق بين المهارات الثلاثة وعدم معرفتهم بالمعايير المهنية ذات العلاقة التي تتطلب توافرتلك المهارات جميعها ولكن علي مستوي فريق العمل وليس علي المستوي الفردي . وقد جاءت النتائج لتشير عدم قبول ضرورة توافر تلك المهارات جميعها من قبل المراجعين الداخليين حيث كان متوسط اجاباتهم (١.٧١) .

كما يلخص الجدول التالي رقم (٢٦) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال التاسع بالاستبيان الذي كان نصه " عند تخطيط عملية المراجعة يجب علي المراجع البحث عن الاماكن المحتمل بها الغش والتلاعبات والتركيز عليها عند المراجعة " :

### جدول رقم (٢٦)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	4.2500	4.2222	4.4262
N	32	9	61
Std. Deviation	.67202	.44096	.61803

يلاحظ من الجدول السابق أن هناك اتفاق بين الفئات الثلاثة الخاضعه للاستبيان علي أنه يجب علي المراجع عند تخطيط عملية المراجعة البحث والتركيز عن الأماكن المحتمل بها غش أو خطأ حيث كانت متوسط اجاباتهم (٤.٤٢) , (٤.٢٢) , (٤.٢٥) علي التوالي كما يتضح من الجدول رقم (٢٦) , ويرري الباحث أن تلك الاجابة طبيعية ومنطقية حيث أن الفئات الثلاثة في البداية عند الاجابة علي السؤال الأول اتفقوا علي أن الهدف من انشاء المراجعة الداخلية يتمثل في كشف الاخطاء والتلاعبات , كما اتفقوا أيضا من خلال اجاباتهم عن السؤال الخامس أن هدف اضافته قيمة يتمثل في قدرة المراجعة الداخلية علي الكشف عن أكبر قدر من الأخطاء والتلاعبات . وبالتالي من الطبيعي استمرارا لادراكم الخاطيء لهدف وطبيعة المراجعة الداخلية أن يروا ضرورة تركيز المراجع علي الاماكن المحتمل تواجد خطأ بها وبالتالي أصبح الهدف الآن هو كشف الاخطاء والتلاعبات وليس اضافته قيمة . وهذا دليل علي وجود فجوة توقعات بين ما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة وبين ما يدركه جميع أطراف المراجعة الداخلية بما فيهم المراجع الداخلي عن طبيعته وهدف المراجعة الداخلية .

ويُلخص الجدول التالي رقم (٢٧) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال العاشر بالاستبيان الذي كان نصه " الدور الرئيسي للمراجع في نشاط ادارة المخاطر يتمثل في تصميم نظام جيد لتدنية المخاطر لما يتمتع به من مهارات في ذلك المجال " :

### جدول رقم (٢٧)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	1.5625	3.6667	3.5246
N	32	9	61
Std. Deviation	.71561	.50000	.67346

يلاحظ من الجدول السابق أن أصحاب المصالح , وأعلي سلطة ادارية اتفقا علي أن الدور الرئيسي للمراجع في نشاط ادارة المخاطر يتمثل في تصميم نظام جيد لتدنية المخاطر وجاءت الاجابات بمتوسط (٣.٥٢) , (٣.٦٦) علي التوالي ويرى الباحث أن تلك الاجابات استمرارا لعدم معرفه طبيعه ودور المراجعة الداخلية , وكذلك استمرار لسقف الطموح العالي لدي أصحاب المصالح واعلي سلطة ادارية للدور المتوقع من المراجع الداخلي , ولكن علي النقيض نجد أن اجابات المراجع الداخلي رفضت ذلك الدور بمتوسط اجابات (١.٥٦) وقد يرجع ذلك لعدم توافر المهارات المطلوبة للقيام بذلك الدور أو لادراك المراجع الداخلي أن القيام بذلك الدور يتعارض مع المعايير المهنية ذات العلاقة .

كما يلخص الجدول التالي رقم (٢٨) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الحادي عشر بالاستبيان الذي كان نصه " توصيات المراجع الداخلي واجبة التنفيذ من قبل الادارة المراجع عليها بمجرد اعلامها بها من قبل المراجع الداخلي " :

### جدول رقم (٢٨)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	2.3438	2.1111	3.4754
N	32	9	61
Std. Deviation	.97085	.78174	.84866



من الجدول السابق يلاحظ أن أصحاب المصالح لديهم قناعة بأن توصيات المراجع الداخلي واجبة التنفيذ من قبل الادارة المراجع عليها وقد جاءت ردودهم بمتوسط (٣.٤٧) , أما أعلى سلطة ادارية , والمراجعين الداخليين لم يوافقوا علي ذلك حيث جاءت متوسط ردودهم (٢.١١) , و (٢.٣٤) علي التوالي . ويمكن تفسير ذلك أن أعلى سلطة ادارية , والمراجع الداخلي علي قناعة بأنه يجب عرض تلك التوصيات علي المسئول الاول ويعتمدها حتي يتم تنفيذها .

كما يلخص الجدول التالي رقم (٢٩) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الثاني عشر بالاستبيان الذي كان نصه " ادارة المراجعة الداخلية وادارة المتابعة بالجهات الحكومية لهما نفس المهام الرقابية . " :

### جدول رقم (٢٩)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلى سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	1.2500	4.3333	3.9672
N	32	9	61
Std. Deviation	.43994	.50000	.72955

من خلال المناقشات مع العديد من المراجعين ومديري المراجعة بالجهات الحكومية اتضح أن عدم تفعيل ادارات المراجعة الداخلية في العديد من الجهات يرجع لعدم ادراك المسئول الأول في تلك الجهات لطبيعة دور المراجعة الداخلية والهدف منها , حيث أن العديد من السلطات الادارية العلي بعدد من الجهات الحكومية تري أن المراجعة الداخلية والمتابعه لهما نفس الدور الرقابي وبالتالي هناك ازدواجية في العمل , ومن ثم يتم ترجيح ادارة المتابعه واستمرار دعمها علي حساب ادارة المراجعة الداخلية . وقد جاءت النتائج لتؤكد ذلك حيث كانت اجابات أصحاب المصالح , وأعلى سلطة ادارية (٣.٩٦) , (٤.٣٣) حيث كانت هناك موافقه من الفئتين علي أن المراجعة الداخلية وادارة المتابعة لهما نفس الدور الرقابي . بينما جاءت متوسط اجابات المراجعين الداخليين (١.٢٥) لترفض ذلك وتؤكد وجود فروق في طبيعته ودور كل من نشاط المراجعة الداخلية التي تمثل مهنة لها معاييرها وقواعد ومبادئ السلوك المهني وبين دور وظيفه ادارة المتابعه .

كما يلخص الجدول التالي رقم (٣٠) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الثالث عشر بالاستبيان الذي كان نصه " يقصد بالمسئول الأول في الجهات الحكومية الوزير بكل وزارة " :

### جدول رقم (٣٠)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	4.1563	3.8889	3.7541
N	32	9	61
Std. Deviation	.62782	.33333	.62332

يبين الجدول السابق أن هناك موافقه بين الفئات الثلاثة ( أصحاب المصالح , أعلي سلطة ادارية , المراجعين الداخليين ) بمتوسط اجابات (٣.٧٥) , (٣.٨٨) , (٤.١٥) علي التوالي بأن المسئول الأول بالجهات الحكومية هو الوزير , علي الرغم من أن اللائحة الموحدة لانشاء وتنظيم وحدات المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية والمؤسسات العامة جاءت في المادة الأولى منها وعرفت المقصود بالمسئول الأول بأنه " أعلي سلطة ادارية بالجهه الحكومية أو المؤسسه العامة " ولم تعرفه بأنه الوزير ولكن الاعتقاد السائد لدي الجميع بالجهات الحكومية بأن المسئول الأول هو الوزير , وهذ يخلق نوع آخر من الفجوه المعلوماتية أو فجوة المعرفة .

كما يلخص الجدول التالي رقم (٣١) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الرابع عشر بالاستبيان الذي كان نصه " تقرير المراجع الداخلي يجب أن يشمل النقاط السلبية والمخالفات التي اكتشفها المراجع الداخلي ولا يشمل النقاط الايجابية التي وجدها المراجع الداخلي في الجهه المراجع عليها " :

### جدول رقم (٣١)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	4.4375	4.6667	1.8852
N	32	9	61
Std. Deviation	.61892	.50000	.81850

الاعتقاد السائد لدى العديد من المراجعين الداخليين أن يقتصر تقريرهم علي عرض السلبيات فقط , علي أساس أن الأصل في العمل القيام به وفقا للأنظمة والقوانين وبالتالي يقتصر دور المراجع الداخلي علي عرض المخالفات للأنظمة والقوانين . وهذا ما أكدته النتائج السابقة حيث وافق أعلى سلطة ادارية , والمراجعين الداخليين بمتوسط ردود (٤.٦٦), و (٤.٤٣) علي أن تقرير المراجع الداخلي يجب أن يقتصر علي عرض والتقرير عن النقاط السلبية والمخالفات المكتشفه , وهذا يخلق فجوة بين ما تتطلبه المعايير من التوازن في كتابة التقرير بعرض النقاط الايجابية والنقاط السلبية وبين الادراك الفعلي للمراجعين الداخليين واعلي سلطة ادارية عن شكل ومحتوي التقرير . بينما جاءت عدم موافقة أصحاب المصالح علي ذلك السؤال بمتوسط ردود (١.٨٨) بأنه يجب أن يشمل تقرير المراجع الداخلي علي النقاط الايجابية والنقاط السلبية حتي يكون هناك عدالة في التقييم يأخذ كل ذي حق حقه .

كما يلخص الجدول التالي رقم (٣٢) مقارنة لاجابات أفراد عينة البحث علي السؤال الخامس عشر بالاستبيان الذي كان نصه " حتي تحقق المراجعة الداخلية الدور المنوط بها يجب أن تكون جميع أعماله فجائية حتي لا يتاح للادرات المراجع عليها فرصة تعديل الاخطاء والتلاعبات لديهم " :

### جدول رقم (٣٢)

	المراجعين الداخليين ومديري المراجعة	أعلي سلطة ادارية (المسئول الأول)	أصحاب المصالح من الادارات المراجع عليها
Mean	2.3438	3.8889	3.9672
N	32	9	61
Std. Deviation	.90195	.92796	.85571

من الجدول السابق يري أصحاب المصالح وأعلي سلطة ادارية أن أعمال المراجعة الداخلية يجب تتم بصورة فجائية دون اعلام الجهة أو الادارة المراجع عليها , حيث جاءت متوسط اجاباتهم (٣.٩٦) , (٣.٨٨) علي التوالي , وهذه الاجابة لم يكن يتوقعها الباحث بالتحديد من قبل أصحاب المصالح من الادارات والجهات الخاضعة للمراجعة الداخلية , وان كانت اجابة وموافقه أعلى سلطه متوقعه . أما المراجعين الداخليين يروا أنه يجب أن تكون عمليات وأنشطة المراجعة الداخلية مجدوله وبعلام الجهة المراجع عليها بموعد بدء وانتهاء

عملية المراجعة حيث جاءت متوسط اجاباتهم (٢.٤٣) وهي أيضا نتيجته لم يتوقعها الباحث من المراجعين الداخليين حديثي العهد بالمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي .

يتضح من التحليل والعرض السابق لنتائج الاستبيان الموجه للفئات الثلاثة بالجهات الحكومية ( أصحاب المصالح , أعلى سلطة ادارية , المراجعين الداخليين ) أن هناك فجوة توقعات بين مستوي ادراك أصحاب المصالح , والمسئول الأول لطبيعة وهدف المراجعة الداخلية من جهة , وبين مستوي ادراك المراجعين الداخليين ومديري المراجعة الداخلية لطبيعته وهدف المراجعة الداخلية في تلك الجهات وهو ما يثبت صحة الفرض الثاني بالبحث. وما يؤكد ذلك وجود فروق معنوية عند مستوي ٥% بين ردود المراجعين الداخليين وردود أصحاب المصالح علي أسئلة الاستبانة التي تناولها الباحث بالتفصيل في الجزء السابق من البحث كما يوضحها الجدول التالي رقم (٣٣) :

جدول رقم (٣٣)

		Paired Differences					t	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference			
					Lower	Upper		
Pair 1	Q1auditor - Q1users	-.40625	.49899	.08821	-.58616	-.22634	-4.605	.000
Pair 2	Q2auditor - Q2users	-.28125	.92403	.16335	-.61440	.05190	-1.722	.095
Pair 3	Q3auditor - Q3users	-1.81250	1.06066	.18750	-2.19491	-1.43009	-9.667	.000
Pair 4	Q4auditor - Q4users	-1.65625	1.23417	.21817	-2.10122	-1.21128	-7.591	.000
Pair 5	Q5auditor - Q5users	-.09375	.96250	.17015	-.44077	.25327	-.551	.586
Pair 6	Q6auditor - Q6users	-1.84375	1.22104	.21585	-2.28398	-1.40352	-8.542	.000
Pair 7	Q7auditor - Q7users	-3.09375	1.02735	.18161	-3.46415	-2.72335	-17.035	.000
Pair 8	Q8auditor - Q8users	-2.59375	.97912	.17309	-2.94676	-2.24074	-14.985	.000
Pair 9	Q9auditor - Q9users	.12500	.33601	.05940	.00386	.24614	2.104	.044
Pair 10	Q10auditor - Q10users	-2.06250	1.31830	.23304	-2.53780	-1.58720	-8.850	.000

يتضح من الجدول السابق رقم (٣٣) أن هناك فروق معنوية عند مستوى ٥% بين اجابات المراجعين الداخليين وأصحاب المصالح المشار اليهم بالجدول (users) في العديد من الاسئلة وهذا يعكس فجوة التوقعات بين الفئتين حيث شملت الاختلافات ثلاثة عشر سؤال منهم ثمانية أسئلة من العشرة الموجودة بالجدول السابق رقم (٣٣) وعدد خمسة أسئلة من الجدول التالي رقم (٣٤) كما يلي :

### جدول رقم (٣٤)

#### Paired Samples Test

	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 Q11auditor - Q11users	-1.28125	1.08462	.19174	-1.67230	-.89020	-6.682	31	.000
Pair 2 Q12auditor - Q12users	-2.59375	.71208	.12588	-2.85048	-2.33702	-20.605	31	.000
Pair 3 Q13auditor - Q13users	.31250	.85901	.15185	.00279	.62221	2.058	31	.048
Pair 4 Q14auditor - Q14users	2.21875	1.09939	.19435	1.82238	2.61512	11.416	31	.000
Pair 5 Q15auditor - Q15users	-.28125	.58112	.10273	-.49077	-.07173	-2.738	31	.010

مما سبق يمكن القول أن حجم فجوة التوقعات بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصالح بالجهات الحكومية كبيرة حيث تمثل اختلاف في مفهوم وطبيعة دور وهدف المراجعة الداخلية بين المجموعتين وهذا ما يؤكد الفرض الاحصائي الثاني . كما أن هناك فجوة توقعات بين المراجعين الداخليين والمسئول الأول أو الادارة العليا بالجهة الحكومية, والمشار اليها بالجدول التالي بمصطلح (management) وما يؤكد ذلك وجود فروق معنوية عند مستوى ٥% بين ردود المراجعين الداخليين وردود أعلي سلطة ادارية بالجهة الحكومية علي أسئلة الاستبانة التي تناولها الباحث بالتفصيل في الجزء السابق من البحث كما يوضحها الجدول التالي رقم (٣٥) , والجدول (٣٦) :

جدول رقم (٣٥)

		Paired Differences					t	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference			
					Lower	Upper		
Pair 1	Q1auditor - Q1management	-.66667	.50000	.16667	-1.05100	-.28233	-4.000	.004
Pair 2	Q2auditor - Q2management	2.00000	1.41421	.47140	.91294	3.08706	4.243	.003
Pair 3	Q3auditor - Q3management	-2.55556	.52705	.17568	-2.96068	-2.15043	-14.546	.000
Pair 4	Q4auditor - Q4management	-.33333	.50000	.16667	-.71767	.05100	-2.000	.081
Pair 6	Q6auditor - Q6management	-1.44444	.52705	.17568	-1.84957	-1.03932	-8.222	.000
Pair 7	Q7auditor - Q7management	-.22222	.44096	.14699	-.56117	.11673	-1.512	.169
Pair 8	Q8auditor - Q8management	-2.77778	.97183	.32394	-3.52479	-2.03077	-8.575	.000
Pair 10	Q10auditor - Q10management	-2.00000	.86603	.28868	-2.66569	-1.33431	-6.928	.000

جدول (٣٦)

Paired Samples Test

		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower	Upper			
Pair 1	Q11auditor - Q11management	.55556	.88192	.29397	-.12235	1.23346	1.890	8	.095
Pair 2	Q12auditor - Q12management	-3.33333	.50000	.16667	-3.71767	-2.94900	-20.000	8	.000
Pair 3	Q13auditor - Q13management	.11111	.33333	.11111	-.14511	.36733	1.000	8	.347
Pair 4	Q14auditor - Q14management	.11111	.78174	.26058	-.48978	.71201	.426	8	.681
Pair 5	Q15auditor - Q15management	-.11111	.33333	.11111	-.36733	.14511	-1.000	8	.347

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (٣٥) ، والجدول رقم (٣٦) أن هناك اختلاف في ادراك المسئول الأول بالجهاز الحكومية لدور وطبيعة وهدف المراجعة الداخلية ، وبين ادراك المراجع الداخلي لتلك المفاهيم حيث كانت هناك فروق معنوية عند مستوي ٥% في الردود لعدد ثمانية أسئلة من أسئلة الاستبانة بين الفئتين كما يتضح من الجدولين السابقين ، مما يشير الي وجود فجوة توقعات بين المراجعين الداخليين وأعلي سلطة ادارية (المسئول الأول) بالجهات الحكومية وان كان حجمها أقل مقارنة بحجم الفجوة بين المراجعين وأصحاب المصالح بالجهات الحكومية . النتائج السابقة تشير إلي صحة الفرض الاحصائي الثاني بأنه " يختلف مستوي الادراك لمفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين المراجع الداخلي و أعلي سلطة ادارية ( المسئول الأول ) وأصحاب المصالح بالقطاع الحكومي والمؤسسات العامة " .

### ٣/٤/٨ - الجزء الثالث من الدراسة الميدانية

في الجزء الثالث من الدراسة الميدانية تم اختبار مدي وجدو فرق معنوي بين حجم فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي والشركات المساهمة السعودية ، وهذا ما يمثله الفرض الثالث من الدراسة الميدانية ، من خلال استعراض الجزء الأول والثاني من الدراسة الميدانية اتضح وجود فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي والقطاع الخاص ( ممثلا في الشركات المساهمة السعودية ) وان كان حجم تلك الفجوة من خلال المناقشات والتحليل السابق أعلي في الجهات الحكومية مقارنة بالقطاع الخاص .

ولاثبات مدي وجود فروق معنوية بين حجم فجوة التوقعات بالقطاع الحكومي والقطاع الخاص تم مقارنة الاجابات علي أسئلة الاستبيان للثلاث مجموعات بكل قطاع ، حيث تم مقارنة الاجابات علي أسئلة الاستبيان للمراجعين بالقطاع الحكومي مع نفس الاجابات علي نفس الاسئلة للمراجعين بالقطاع الخاص ، كذلك تم مقارنة الاجابات عن أسئلة الاستبانة لأعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية مع نفس الاجابات علي أسئلة الاستبانة من قبل أعلي سلطة ادارية بالجهات الحكومية .، كذلك تم مقارنة الاجابات عن أسئلة الاستبانة لأصحاب المصالح بالشركات المساهمة السعودية مع نفس الاجابات علي أسئلة الاستبانة من قبل أصحاب المصالح بالجهات الحكومية وجاءت النتائج الاحصائية كما يلي :

## ١/٣/٤/٨ - مقارنة الاجابات علي أسئلة الاستبيان للمراجعين بالقطاع الحكومي مع نفس الاجابات علي نفس الاسئلة للمراجعين بالقطاع الخاص

تم عمل مقارنة لاجابات أسئلة الاستبيان للمراجعين بالقطاع الحكومي مع نفس الاجابات علي نفس الاسئلة للمراجعين بالقطاع الخاص وجاءت النتائج كما بالجدول التالي رقم (٣٧) حيث تمت الاشارة للمراجع بالقطاع الخاص بـ ( auditor P ) , والمراجع بالقطاع الحكومي بـ ( auditor G ) :

جدول رقم (٣٧)

		Paired Differences				t	Sig. (2-tailed)	
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference			
					Lower			Upper
Pair 1	Q1auditorP - Q1auditorG	-2.06250	1.18967	.21031	-2.49142	-1.63358	-9.807	.000
Pair 2	Q2auditorP - Q2auditorG	-.25000	1.24434	.21997	-.69863	.19863	-1.137	.264
Pair 3	Q3auditorP - Q3auditorG	.31250	.64446	.11392	.08015	.54485	2.743	.010
Pair 4	Q4auditorP - Q4auditorG	-.06250	.56440	.09977	-.26599	.14099	-.626	.536
Pair 5	Q5auditorP - Q5auditorG	-.15625	.57414	.10149	-.36325	.05075	-1.539	.134
Pair 6	Q6auditorP - Q6auditorG	-.65625	.86544	.15299	-.96828	-.34422	-4.289	.000
Pair 7	Q7auditorP - Q7auditorG	.12500	.33601	.05940	.00386	.24614	2.104	.044
Pair 8	Q8auditorP - Q8auditorG	-.09375	.39015	.06897	-.23441	.04691	-1.359	.184
Pair 9	Q9auditorP - Q9auditorG	-.21875	.49084	.08677	-.39572	-.04178	-2.521	.017
Pair 10	Q10auditorP - Q10auditorG	.37500	.94186	.16650	.03542	.71458	2.252	.032
Pair 11	Q11auditorP - Q11auditorG	-.06250	1.18967	.21031	-.49142	.36642	-.297	.768
Pair 12	Q14auditorP - Q14auditorG	-.28125	.52267	.09240	-.46969	-.09281	-3.044	.005
Pair 13	Q15auditorP - Q15auditorG	-.62500	.70711	.12500	-.87994	-.37006	-5.000	.000



حيث يتضح من الجدول السابق وجود فروق معنوية عند مستوى ٥% بين اجابات المراجع الداخلي بشركات المساهمة والمراجع الداخلي بالجهات الحكومية وذلك في عدد ثمانية أسئلة من اجمالي ثلاثة عشر سؤال تمثل الاسئلة المشتركة بين القطاعين بالاستبيان بعد استبعاد السؤال الثاني عشر والثالث عشر لارتباطهم بالقطاع الحكومي . وهذا يمثل فجوة بين معتقدات المراجع الداخلي بالقطاع الحكومي والقطاع الخاص .

٢/٣/٤/٨ - مقارنة الاجابات علي أسئلة الاستبيان لأعضاء لجان المراجعة بشركات المساهمة السعودية , مع أعلي سلطة ادارية بالجهة الحكومية

تم عمل مقارنة الاجابات علي أسئلة الاستبيان لأعضاء لجان المراجعة بشركات المساهمة السعودية , مع أعلي سلطة ادارية بالجهة الحكومية وجاءت النتائج كما بالجدول التالي رقم (٣٨) حيث تمت الاشارة لأعضاء لجان المراجعة بـ ( committe ) , وأعلي سلطة ادارية بالقطاع الحكومي بـ ( management )

### جدول رقم (٣٨)

#### Paired Samples Test

	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 2 Q2committe - Q2management	-.66667	1.00000	.33333	-1.43533	.10200	-2.000	8	.081
Pair 3 Q3committe - Q3management	-2.55556	.52705	.17568	-2.96068	-2.15043	-14.546	8	.000
Pair 8 Q8committe - Q8management	-.88889	.92796	.30932	-1.60218	-.17560	-2.874	8	.021

من الجدول السابق يجد الباحث أن الفروق في الاجابات بين الجهات النظامية التابع اليها المراجع الداخلي سواء بالقطاع الخاص أو القطاع الحكومي ليست ذات معنوية عالية بجميع الأسئلة بالاستبيان , حيث يتضح من الجدول السابق أن تلك الفروق معنوية عند مستوي ٥% فيما يتعلق بثلاثة أسئلة فقط الظاهرة بالجدول رقم (٣٨) , مما يشير أن توقعات الجهات النظامية سواء بالقطاع الحكومي أو بالقطاع الخاص والتابع لها ادارة المراجعة الداخلية متوافقه نسبيا ولا يوجد بينها فجوة كبيرة فيما يخص برؤيتها عن دور وطبيعة وهدف المراجعة الداخلية , بصرف النظر عن مدي اتفاق أو اختلاف تلك التوقعات مع المعايير المهنية ذات العلاقة التي سيرد لها مناقشه في جزء قادم من البحث الحالي .

### ٣/٣/٤/٨ - مقارنة الاجابات علي أسئلة الاستبيان لأصحاب المصالح بشركات المساهمة السعودية , مع أصحاب المصالح بالجهات الحكومية .

تم عمل مقارنة بين الاجابات علي أسئلة الاستبيان لأصحاب المصالح بشركات المساهمة السعودية , مع أصحاب المصالح بالجهات الحكومية وجاءت النتائج لتشير بعدم وجود فروق معنوية بين مستوي ادراك أصحاب المصالح عن دور وطبيعة وهدف المراجعة الداخلية سواء بالقطاع الحكومي أو بالقطاع الخاص .

### ٤/٤/٨ - الجزء الرابع من الدراسة الميدانية

في الجزء الأخير من الدراسة الميدانية تم اختبار الفرض الرابع من فروض البحث حيث حاول الباحث ربط النتائج التي توصل اليها من خلال الردود علي الاستبيان سواء بالقطاع الحكومي أو القطاع الخاص ومقارنة تلك النتائج بما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين IIA ومن ثم استنتاج مدي وجود فجوة توقعات بين مستوي ادراك الأطراف المتأثرة بالمراجعة الداخلية عن دورها وطبيعتها وهدفها وبين ما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة , حيث جاءت النتائج كما يلي :

### ١-٤/٤/٨ - مقارنة نتائج الاستبيان بالقطاع الخاص مع المعايير المهنية ذات العلاقة

في ذلك الجزء من الدراسة قارن الباحث نتائج الاجابة علي أسئلة الاستبيان من مراجعين داخليين بشركات المساهمة , وأعضاء لجان مراجعة , وأصحاب المصالح من ادارات وجهات

تخضع لاعمال المراجعة الداخلية بشركات المساهمة وحصر الاجابات التي تتفق مع المعايير المهنية ذات العلاقة , والاجابات التي تختلف مع المعايير المهنية ذات العلاقة ( والتي تمثل فجوة التوقعات ) وكانت النتائج كما يلي :

### جدول رقم ( ٣٩ )

اجمالي عدد الاسئلة بالاستبيان	عدد الاجابات المختلفه مع المعايير المهنية الصادرة عن IIA ( حجم افجوة التوقعات )		عدد الاجابات المتفقته مع المعايير المهنية الصادرة عن IIA		الفئة الخاضعة للاستبيان
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
١٣	%٣١	٤	%٦٩	٩	المراجعين الداخليين
١٣	%٩٢	١٢	%٨	١	أعضاء لجان المراجعة
١٣	%٦٩	٩	%٣١	٤	أصحاب المصالح

من الجدول السابق يتضح وجود فجوة توقعات بين ما يدركه المراجعين الداخليين بشركات المساهمة , وأعضاء لجان مراجعة , وأصحاب المصالح من ادرات وجهات تخضع لاعمال المراجعة الداخلية بشركات المساهمة عن دور وطبيعة وهدف المراجعة الداخلية , وما تتطلبه وما تقره المعايير المهنية ذات العلاقة الصادرة عن IIA , وان تفاوتت حجم الفجوة بين الفئات الثلاثة حيث بلغ أكبر مستوي اختلاف ومن ثم أكبر فجوة بين ما يدركه أعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة عن دور وطبيعة وهدف المراجعة الداخلية وبين ما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة حيث بلغ مستوي الاختلاف %٩٢ . يلي ذلك ما يدركه أصحاب المصالح عن دور وطبيعة وهدف المراجعة الداخلية , وما تتطلبه وما تقره المعايير المهنية ذات العلاقة حيث بلغ الاختلاف مع المعايير المهنية %٦٩ , أما المراجعين الداخليين وادراكمهم لدور وطبيعة وهدف المراجعة الداخلية فقد جاء في المرتبة الأخيرة من الاختلاف مع المعايير المهنية حيث بلغ مقدار الاختلاف %٣١ , وهذا مؤشر جيد الي حد ما حيث أن القائمين بمزاولة المهنة لديهم ادراك لما تتطلبه المهنة من معايير وقواعد بنسبة %٦٩ .

## ٨/٤/٤-٢ مقارنة نتائج الاستبيان بالقطاع الحكومي مع المعايير المهنية ذات العلاقة

في ذلك الجزء من الدراسة قارن الباحث نتائج الاجابة علي أسئلة الاستبيان من مراجعين داخليين بالقطاع الحكومي والمؤسسات العامة , وأعلي سلطة ادارية بالجهة الحكومية , وأصحاب المصالح من ادوات وجهات تخضع لاعمال المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي وحصر الاجابات التي تتفق مع المعايير المهنية ذات العلاقة , والاجابات التي تختلف مع المعايير المهنية ذات العلاقة ( والتي تمثل فجوة التوقعات ) وكانت النتائج كما يلي :

### جدول رقم (٤٠)

اجمالي عدد الاسئلة بالاستبيان	عدد الاجابات المختلفه مع المعايير المهنية الصادرة عن IIA ( حجم افجوة التوقعات )		عدد الاجابات المتفقه مع المعايير المهنية الصادرة عن IIA		الفئة الخاضعة للاستبيان
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
١٥	%٤٧	٧	%٥٣	٨	المراجعين الداخليين
١٥	%٨٠	١٢	%٢٠	٣	أعلي سلطة ادارية
١٥	%٨٧	١٣	%١٣	٢	أصحاب المصالح

يتضح من الجدول السابق وجود فجوة توقعات بين ما يدركه المراجعين الداخليين , وأعلي سلطة ادارية بالجهة الحكومية , وأصحاب المصالح بالجهة الحكومية عن دور وطبيعة وهدف المراجعة الداخلية , وبين ما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة الصادرة عن المعد الدولي للمراجعين الداخليين IIA حيث كانت أعلي نسبة اختلاف مع المعايير المهنية من نصيب أصحاب المصالح (%٨٧) ثم أعلي سلطة ادارية (%٨٠) , ( مع ضرورة الحذر عند تعميم النتيجة المرتبطة بأعلي سلطة ادارية نظرا لصغر حجم العينة التي استجابت للرد عن الاستبانة ( ٩ فقط ) ) , وكان المراجعين الداخليين هم الأقل اختلاف أيضا مع المعايير (%٤٧) .

وبالتالى يمكن القول أن هناك فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي وان كانت أعلى من الفجوة الموجودة بالقطاع الخاص يتضح ذلك من خلال مقارنة النتائج بالجداول السابقة ( ٣٩ , ٤٠ ) . وقد يرجع ذلك الي حدائه عهد القطاع الحكومي بالمراجعة الداخلية مقارنة بالقطاع الخاص . وهذا يؤكد الفرض الاحصائي الرابع بالدراسة .

## ٥/٨- نتائج البحث

تم مناقشة نتائج البحث بالتفصيل في الجزء الخاص بالدراسة الميدانية واختبار فروض البحث حيث تم مناقشة فجوة التوقعات علي مستويين :

**المستوي الأول:** تم مناقشة فجوة التوقعات بين الفئات المتأثرة بالمراجعة الداخلية وهم ثلاث فئات بالقطاع الخاص ( المراجع الداخلي , وأعضاء لجان المراجعة , وأصحاب المصالح ) , وثلاث فئات بالقطاع الحكومي ( المراجع الداخلي , أعلى سلطة ادارية بالجهة الحكومية , أصحاب المصالح ) , حيث تم رؤية وادراك كل فئة لطبيعة ودور وهدف المراجعة الداخلية , ومن ثم استخلاص مدي وجود فجوة توقعات لتلك المفاهيم بين الفئات الثلاثة بكل مجموعة , ومدي وجود اختلافات معنوية بين حجم الفجوة بالقطاع الخاص والقطاع الحكومي . وتم اختبار ذلك من خلال الجزء الأول والجزء الثاني والثالث من الدراسة الميدانية .

**المستوي الثاني:** تم مناقشة فجوة التوقعات بين ثلاث فئات بالقطاع الخاص ( المراجع الداخلي , وأعضاء لجان المراجعة , وأصحاب المصالح ) , وثلاث فئات بالقطاع الحكومي ( المراجع الداخلي , أعلى سلطة ادارية بالجهة الحكومية , أصحاب المصالح ) , حيث تم رؤية وادراك كل فئة لطبيعة ودور وهدف المراجعة الداخلية من جهة وما تتطلبه المعايير المهنية الصادرة عن IIA من جهة أخرى لبيان حجم الفجوة بين الادراك الفعلي للمراجعة الداخلية وما تتطلبه المعايير المهنية . وتم اختبار ذلك من خلال الجزء الرابع من الدراسة الميدانية .

وكانت نتائج اختبار فروض البحث كما يلي :

**١/٥/٨- الفرض الاحصائي الأول:** يختلف مستوي الادراك لمفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين المراجع الداخلي ولجنة المراجعة و أصحاب المصالح بالشركات المساهمة السعودية , وقد جاءت نتائج التحليل الاحصائي بالجزء الأول من الدراسة الميدانية لتؤكد اختلاف مستوي ادراك المراجع الداخلي , ولجنة المراجعة , وأصحاب المصالح

بالشركات المساهمة السعودية لمفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية . حيث تم تحليل نتائج الدراسة الميدانية بعد تفرغ قوائم الاستبيان الموزعه علي عينة البحث , حيث تم التوصل الي وجود فجوة توقعات بين الفئات الثلاثة الخاضعة للاستبيان .

**٢/٥/٨ - الفرض الاحصائي الثاني:** يختلف مستوى الادراك لمفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين المراجع الداخلي وأعلي سلطة ادارية ( المسئول الأول ) وأصحاب المصالح بالقطاع الحكومي والمؤسسات العامة .

حيث جاءت النتائج بالجزء الثاني من الدراسة الميدانية لتؤكد وجود اختلاف ادراك لمفهوم وطبيعة وأهداف المراجعة الداخلية بين المراجعين الداخليين , وأعلي سلطة ادارية , وأصحاب المصالح بالجهات الحكومية والمؤسسات العامة , ومن ثم وجود فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالجهات الحكومية وهذا يمثل اثبات للفرض الاحصائي الثاني .

**٣/٥/٨ - الفرض الاحصائي الثالث:** هناك فرق معنوي بين حجم فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي والشركات المساهمة السعودية ( سواء بين الفئات الثلاثة المتأثرة بالمراجعة الداخلية أو بينها وبين ما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة . حيث تم اختبار واثبات ذلك الفرض من خلال الجزء الثالث والجزء الرابع من الدراسة الميدانية , وان كان حجم الفجوة أكبر في الجهات الحكومية مقارنة بالقطاع الخاص وقد يكون ذلك لحدائه عهد القطاع الحكومي بالمراجعة الداخلية واستقطاب القطاع الخاص للكفاءات في المراجعة الداخلية مقارنة بالقطاع الحكومي .

**٤/٥/٨ - الفرض الاحصائي الرابع:** هناك فجوة توقعات بالمراجعة الداخلية بين مستوي ادراك المراجع الداخلي , وأصحاب المصالح , والادارة العليا ( بالقطاع الحكومي والقطاع الخاص ) لطبيعة ومفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وبين ما تتطلبه المعايير المهنية الصادرة عن IIA من المراجع الداخلي .

حيث تم اختبار ذلك الفرض من خلال الجزء الرابع من الدراسة الميدانية حيث تم مقارنة نتائج الاستبيان بلقطاع الحكومي والقطاع الخاص بما تتطلبه المعايير المهنية الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين IIA وتم اثبات وجود فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بين ما يدركه الأفئات المتأثرة بعمل المراجع الداخلي سواء بالقطاع الحكومي أو الخاص مع

المعايير المهنية وان كان حجم فجوة التوقعات أعلى في القطاع الحكومي مقارنة بحجم الفجوة بالقطاع الخاص .

## ٦/٨ - التوصيات

بعد استعراض نتائج البحث يوصي الباحث بما يلي :

- ١- ضرورة تفعيل دور الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين في الالزام باصداراتها والالزام بالمعايير المهنية الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين ( IIA )
- ٢- ضرورة الزام منسوبي المراجعة الداخلية بالمنشآت والجهات الحكومية بالحصول علي شهادة المراجع الداخلي المعتمد CIA لضمان توافر المقومات للضرورة للقيام بنشاط المراجعة الداخلية .
- ٣- توفير التوعية اللازمة للمسئول الأول بالجهات الحكومية بأهمية المراجعة الداخلية والفروق الأساسية بينها وبين ادارات المتابعة .
- ٤- اجراء المزيد من البحوث في مجال فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي . وأخذ عينه أكبر من أعلى سلطة ادارية في الجهات الحكومية , حيث أنه من محددات هذا البحث النقص الملحوظ في عدد أفراد العينة من فئة المسئول الأول أو أعلى سلطة ادارية في الجهة الحكومية لصعوبة التواصل معهم , حيث لم يجد الباحث استجابته سوي من ٩ أفراد فقط .
- ٥- اجراء المزيد من البحوث عن أثر الاستعانة بمصدر خارجي للقيام المراجعة الداخلية علي فجوة التوقعات .
- ٦- البحث في دور الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين في تضيق فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية .
- ٧- البحث في مدي امكانية نشر تقرير المراجع الداخلي وضوابط النشر ودوره في تخفيض فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية .
- ٨- البحث في كيفية تفعيل ادارات المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي بالبيئة السعودية

## ٧/٨ - المراجع

## ١/٧/٨ - المراجع العربية

- **الديسطي , محمد عبد القادر** , " هل يتبع المراجعون الداخليون ممارسات تخفيض الجودة؟, دراسة تطبيقية في الشركات المصرية الكبرى , المجلة المصرية للدراسات التجارية , كلية التجارة - جامعة المنصورة - المجلد الحادي والثلاثون , العدد الثاني .
- **الرزين , عبد الرحمن , منصور, أشرف ابراهيم** , " التأهيل المهني للمراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية والدور المأمول من الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين: دراسة ميدانية " - المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر - المجلد ٣٩ - العدد ٢ - ٢٠١٥
- **السقا , السيد أحمد إسماعيل** " فجوة التوقعات في بيئة المراجعة : دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية " , البحوث المحاسبية - المجلد الأول - العدد الخامس ١٩٩٧ .
- **جمعة , أحمد حلمي** , "مسئولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية " - المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر - العدد الثاني ٢٠٠٠ .  
<http://search.mandumah.com/Record/113164>
- **راضي , محمد سامي** , " فجوة التوقعات في المراجعة : التشخيص والحلول , دراسة انتقادية " , مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية , كلية التجارة جامعة الاسكندرية , العدد الأول , المجلد السادس والثلاثون ١٩٩٩ , الجزء الثاني .
- **شحاته, السيد شحاته** , " آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية : دراسة انتقادية و ميدانية " - مجلة التجارة والتمويل - كلية التجارة جامعة طنطا - العدد الأول ٢٠١٣
- **عبد النبي , عبدالسلام أحمد** " حوكمة مهنة المراجعة ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة " , رسالة ماجستير منشورة - ٢٠١٧ - ص ١٤٢:١ - جامعة النيلين - السودان  
<http://search.mandumah.com/Record/831489>
- **قرار مجلس الوزراء السعودي رقم ١٢٩ لعام ١٤٢٨ هـ** بإنشاء اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة  
<https://www.boe.gov.sa>



- كساب , ياسر (٢٠١٢) , مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لمحددات فعالية لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية دراسة ميدانية . المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الرابع ٢٠١٢
- لائحة حوكمة الشركات - الصادرة عن هيئة السوق المالية ٢٠٠٦ والمعدلة في ٢٠١٧ م - ١٤٣٨ هـ - [https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CGRegulations\\_ar.pdf](https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CGRegulations_ar.pdf)
- ماهر الأمين , محمد البهلول , عبد الرحمن الحارس , " فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية السورية " - مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سوريا - المجلد الواحد والثلاثون - العدد ٢ - ٢٠٠٩ .
- معهد الإدارة العامة " الدليل الاسترشادي لإجراءات عمل إدارات المراجعة الداخلية " - <https://www.ipa.edu.sa/Arabic/Knowledge/Publications/Documents/InternalAuditGuide.pdf>
- موقع الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين IIA <https://www.iaa.org.sa>
- موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - معايير المراجعة الدولية المعتمدة للتطبيق بالمملكة العربية السعودية . <http://www.socpa.org.sa/getattachme-nt/Socpa/International-Standards/Auditing-Standards-Endorsed/610.pdf.aspx>
- نصر , عبد الوهاب و, شحاته, السيد شحاته . " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال " , الدار الجامعية , الاسكندرية ٢٠٠٦
- نظام الشركات - الصادر عن وزارة التجارة والصناعة السعودية ٢٠١٥ م / ١٤٣٧ هـ <https://mci.gov.sa/cl2015/Pages/main.aspx>

## ٢/٧/٨ - المراجع الأجنبية

1. **AICPA ,1978** , The Commission On Auditor , Responsibilities : Report Conclusions and Recommendation . New York 1978
2. **Brody, R.G. and S.E. Kaplan. 1996.** “Escalation of Commitment Among Internal Auditors.” Auditing: A Journal of Practice & Theory. Vol. 15, No. I, Spring
3. **Chambers, Andrew D. & Odar, Marjan.”** A new vision for internal audit “ Managerial Auditing Journal; Bradford- Vol. 30, Iss. 1, (2015)
4. **CIPFA / Liverpool Business School. 1997.** Perceptions of Audit Quality - A Survey Analysis. London, England. CIPFA, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
5. **Coetzee, Philna, 2016 ,”** Contribution of internal auditing to risk management Perceptions of public sector senior management “, International Journal of Public Sector Management Vol. 29 No. 4
6. **David ,Katz, M .2017** , “Internal Audit Losing Prestige, Survey Finds “ , CFO.com ; New York. <https://search.proquest.com/doc-view/1879722799?accountid=142908>
7. **Ebaid,I.,2011,”** internal audit function :an exploratory study from Egyptian listed firms “, International journal of law and management , Vol.53,No.2 .
8. **Galloway, D. 1995.** Internal Auditing: A Guide for the New Auditor. Altamonte Springs, FL. The Institute of Internal Auditors.
9. **Hatherly , D., Innes , John , and , Brown , Tom ,** “ The expanded audit report , “ ICAEW, London , 1992

10. **Horn, K. 1992.** “An Audit Committee Member Looks at Internal Auditing.” Internal Auditor. December
11. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
12. **Hunton, J.E. and G.B. Wright 1995.** “How Information Systems Managers View Internal Auditors.” Internal Auditing. Vol. 11, Number 2
13. **Jeffrey Scott,Z.,1998,** “ Perceptual Gaps Between Internal Auditor Image and The Nature Of Internal Auditing “ , The University of Mississippi, ProQuest Dissertations Publishing, 992-1142.
14. **Kotb,Amr. & Alan Sangster** , and David Henderson 2014 , “E-business internal audit: the elephant is still in the room! “ , Journal of Applied Accounting Research Vol. 15 No. 1
15. **Liggio,C.D.1997,**” The Expectation Gap : The Accountants’ Legal Waterloo ?” CPA Journal , July .
16. **Mathews, C., B.J. Cooper,** and P. Leung. 1995. “CEOs’ Perceptions of Internal Audit in Australia.” Internal Auditing. Vol. 10, Number 4
17. **May,n.,2015,**” INTERNAL AUDIT: WATCHDOG OR TRUSTED ADVISOR? , Accountancy Ireland; Oct .Vol.; 47,No. 5
18. **Mednick,R., 1986** “The auditors role in society :A new approach to solving the perception gap “ , Journal of accountancy , feb., 1-986 .

19. **Montondon, L. and P. Koogler. 1994.** “Partners or Watchdogs: How Management Views Internal Auditors.” Internal Auditing. Vol. 10, Number2
20. **Moynihan ,A. 2017 .**” Internal audit: the need for evolution” , Accountancy Ireland; Dublin Vol. 49, Iss. 3.
21. **Porter,B.,1993** “ An empirical study of the audit expectation – performance gap “ ,Accounting and Business Research ,Vol.-24,- No.93
22. **Ridley,J.,2010,**”The internal audit role – Is there an expectati-on gap in your organization ?” , Qfinance , available at : <http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/the-internal-audit-role-is-the-rean-expectation-gap-in-your-organization?page=1>
23. **Sarens,G.,and I.,Beelde, 2006** “Internal auditors perception about their role in risk management , A comparison between US and Belgian companies “, Managerial auditing journal ,Vol.21, No.1.
24. **Stein, J. and M. Holcombe. 1994.** “Managing Organizational Relationships.” Internal Auditor. April
25. **Wright G.B. and N. Bargranoff. 1995.** “Is There a Problem With the Internal Auditor’s Image?” Internal Auditing. Spring

## ٨/٨- ملاحق البحث

## قائمة الإستبيان

سعادة الأستاذ الفاضل /

يسعى الباحث الى دراسة وتحديد فجوة التوقعات فى الشركات المساهمة السعودية ومقارنتها بفجوة التوقعات بالجهات الحكومية والمؤسسات العامة السعودية. و بداية يقدم الباحث تعريف لفجوة التوقعات بالمراجعة حيث ورد لها العديد من التعريفات بالدراسات الاكاديمية السابقة منها " هي مساحة الاختلاف بين توقعات الادارة بشأن وظائف و أدوار المراجعة الداخلية من جهة وبين ما تقدمه لهم المراجعة الداخلية وما تحدده معايير المراجعة الداخلية من وظائف وأدوار من جهة أخرى ."

ومعرفة تلك الفجوة وتحديدها يساعد علي تضيق مساحة الاختلاف في الفهم والادراك لدور المراجعة الداخلية بين الادارة بصفه عامة وبين المراجعين الداخليين وبين المهتمين بالمراجعة الداخلية , مما يساعد علي توحيد تلك المفاهيم وتحسين التقارير المالية وتركيز المراجعة الداخلية علي القيام بالادوار المنوط القيام بها مما يضيف قيمة للمؤسسة التي تعمل بها .

فضلا لا أمرا برجاء الاجابة على الأسئلة الواردة فى الاستبيان التالي للوصول الى تحديد حجم فجوة التوقعات بالقطاع الحكومي والقطاع الخاص . والاجابات التى سيتم الحصول عليها من سعادتكم سيتم التعامل معها بسرية تامة ليتم استخدامها فى أغراض البحث فقط , ولن يتم استخدامها فى أى أغراض أخرى .

مع خالص الشكر والتقدير

الباحث / د. ياسر كساب

## بيانات أساسية

	الاسم ( اختياري )
	المؤهل
	الوظيفة الحالية
١- شركة مساهمة	الجهة التي تعمل بها
٢- جهة حكومية	
١- نعم	هل أنت حاصل على شهادات مهنية
٢- لا	
	عدد سنوات الخبرة

## برجاء الاجابة علي الاسئلة التالية باختيار الاجابة المناسبة من وجهه نظرك:

موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا	بيان
(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	
					١- الهدف الرئيسي من انشاء ادارات المراجعة الداخلية يتمثل في كشف الاخطاء والتلاعبات
					٢- يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية في المراجعة المالية
					٣- المراجعة الداخلية يمكن اعتبارها بديل للرقابة الداخلية
					٤- تصميم وتنفيذ النظم المختلفة بالمؤسسة من المسؤوليات الرئيسية لادارة المراجعة الداخلية
					٥- هدف اضافي قيمة يتمثل في قدرة المراجعة الداخلية علي الكشف عن أكبر قدر من الأخطاء والتلاعبات
					٦- يجب علي المراجع الداخلي المشاركة في تنفيذ عمليات الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة نظرا لما يتمتع به من خبرات ومهارات متنوعة .
					٧- شهادة المراجعة الداخلي المعتمد CIA أحد المتطلبات الرئيسية لشغل وظيفة مراجع داخلي
					٨- يجب أن يكون لدي منسوبي ادارة المراجعة الداخلية جميع المهارات المحاسبية والادارية والفنية التي تمكنهم من أداء العمل بكفاءة وفعالية
					٩- عند تخطيط عملية المراجعة يجب علي المراجع البحث عن الاماكن المحتمل بها الغش والتلاعبات والتركيز عليها عند المراجعة

موافق جدا (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق جدا (١)	بيــــــــــــــــان
					١٠- الدور الرئيسي للمراجع في نشاط ادارة المخاطر يتمثل في تصميم نظام جيد لتدنية المخاطر لما يتمتع به من مهارات في ذلك المجال
					١١- توصيات المراجع الداخلي واجبة التنفيذ من قبل الادارة المراجع عليها بمجرد اعلامها بها من قبل المراجع الداخلي
					١٢- ادارة المراجعة الداخلية وادارة المتابعة بالجهات الحكومية لهما نفس المهام الرقابية .
					١٣- يقصد بالمسئول الأول في الجهات الحكومية الوزير بكل وزارة
					١٤- تقرير المراجع الداخلي يجب أن يشمل النقاط السلبية والمخالفات التي اكتشفها المراجع الداخلي ولا يشمل النقاط الايجابية التي وجدها المراجع الداخلي في الجهه المراجع عليها.
					١٥- حتي تحقق المراجعة الداخلية الدور المنوط بها يجب أن تكون جميع أعماله فجائية حتي لا يتاح للادرات المراجع عليها فرصة تعديل الاخطاء والتلاعبات لديهم