



المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل The Scientific Journal of King Faisal University

العلوم الإنسانية والإدارية
Humanities and Management Sciences



The Status of Internal Auditing in Saudi Public Universities: A Field Study

Ayth Ibrahim Almubarak and Abdulrahman Ali Aljabr

Accounting Department, Business School, King Faisal University, Al Ahsa, Saudi Arabia

واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية: دراسة ميدانية

عائذ إبراهيم المبارك وعبدالرحمن علي الجبر

قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية

KEYWORDS

الكلمات المفتاحية

Governance, management accounting systems, new universities law
أنظمة المحاسبة الإدارية، الحوكمة، نظام الجامعات الجديد

RECEIVED

الاستقبال

09/05/2020

ACCEPTED

القبول

20/06/2020

PUBLISHED

النشر

01/03/2021



<https://doi.org/10.17758/00966135896124>

ABSTRACT

The aim of this research is to explore internal auditing (IA) within the context of public universities in Saudi Arabia. Although prior research studied IA within the Saudi public sector in general, this research did not study it through the lens of the Saudi Internal Auditing Regulation (the Regulation). The importance of this stems from the fact that it sheds light on the level of compliance with the Regulation, which enables regulators to improve compliance levels and enhance the Regulation. Moreover, existing studies that explored IA in universities revealed mixed results on the maturity of this function. This suggests an opportunity for researchers to provide further evidence by examining new contexts, and this study addresses it by providing evidence from Saudi Arabia public universities. In particular, the importance of studying this context is underscored following the passage of the recent Universities Law that provides universities with higher levels of independence and, in turn, requires instituting an effective IA function to improve risk management, internal controls, and governance. To achieve the study's aim, the researchers employed a descriptive quantitative analysis using data acquired via a survey distributed to all IA managers in Saudi public universities. The results indicate that universities vary between achieving medium and high compliance levels. Based on these findings, this study includes recommendations to improve compliance levels and augment the Regulation to improve universities' readiness to be governed under the new university law. Therefore, this research enriches the existing literature on risk management, internal controls, governance, and internal auditing.

المخلص

يهدف هذا البحث إلى دراسة واقع المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية التابعة لوزارة التعليم في المملكة العربية السعودية. وعلى الرغم من تناول الدراسات السابقة واقع المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية، إلا أنها لم تعكس هذا الواقع من منظور مدى تطبيق اللائحة الموحدة لوحدة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (اللائحة). حيث إن ذلك سيسهم في معرفة مدى الالتزام بالمتطلبات النظامية الخاصة بنشاط المراجعة الداخلية في المملكة، ومن ثم تحسين مستويات الالتزام بها وتطويرها. علاوة على ذلك، فإنه لا توجد دراسات تناولت واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية في ظل تبين نتائج الدراسات السابقة التي درست الموضوع في دول أخرى، وفي ظل الانتقال إلى نظام الجامعات الجديد والذي يمنح مستويات عالية من الاستقلالية التي بدورها تتطلب مراجعة داخلية فعالة لتعزيز ممارسات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة. ولتحقيق هدف هذا البحث، فقد تم الاعتماد على المنهجية الكمية الوصفية باستخدام استراتيجية المسح الاستقصائي من خلال الاستبيانات التي تم توزيعها على مدراء وحدات المراجعة الداخلية في جميع الجامعات السعودية الحكومية. وبشكل عام، تشير نتائج الاستبيانات إلى تفاوت التزام وحدات المراجعة الداخلية بالجامعات السعودية بما ورد باللائحة بين درجة متوسطة إلى درجة عالية. وبناءً على ذلك، تم تقديم العديد من التوصيات إلى صناع السياسات المعنيين، والتي من شأنها تعزيز مستويات تطبيق اللائحة ودعم الجهود الرامية لتطويرها ورفع مستويات جوهريّة الجامعات للانتقال إلى النظام الجديد. وبصفة عامة، فإن نتائج هذا البحث تزيّ أدبيات إدارة المخاطر، وأنظمة الرقابة الداخلية، والحوكمة، والمراجعة الداخلية.

1. مقدمة

إن لوظيفة المراجعة الداخلية (Internal Audit) مساهمة جوهريّة في رفع فاعلية إدارة المخاطر (Risk Management)، وأنظمة الرقابة الداخلية (Internal Control Systems)، وممارسات الحوكمة (Governance) بالمنشآت، والتي تنعكس في مجملها على تجويد أداء الأعمال، وزيادة مستويات الامتثال (Compliance) للأنظمة المختلفة، وإدارة الموارد بكفاءة وفاعلية، وحماية الأصول، وتحقيق الأهداف، وتطبيق مبادئ العدل والمساواة (الرمحي، 2017، الشنيقي، 2019) (IIA, 2017). على هذا الأساس، فعُلت المملكة العربية السعودية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام بقرار مجلس الوزراء رقم 235 بتاريخ 1425/08/20هـ وكذلك في قرار مجلس الوزراء رقم 129 بتاريخ 1428/04/06هـ القاضي بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (اللائحة).

1.1. مشكلة وسؤال البحث:

منذ إقرار اللائحة، لم يظهر بالفكر المحاسبي سوى أبحاث محدودة لدراسة واقع المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي (السهلي، 2011) (Alzeban and Sawan, 2013). وبالرغم من مساهمة هذه الأبحاث في تعزيز فهم واقع المراجعة الداخلية في القطاع العام في السياق السعودي، إلا أنها لم تعكس واقع المراجعة الداخلية من خلال مدى تطبيق اللائحة. إن تغطية هذا القصور البحثي يعد أمراً مهماً لسببين. الأول هو أن استخدام اللائحة يعطي صُناع القرار تصور عن مدى مقدرة الأجهزة التنفيذية على تطبيقها، الأمر الذي يساهم في رفع مستويات الامتثال أو تطوير اللائحة. الثاني هو أن تطبيق اللائحة يمثل قياساً أكثر شمولية لواقع تطبيق المراجعة

الداخلية لكون أن اللائحة تشمل جميع المتطلبات النظامية الخاصة بنشاط المراجعة الداخلية، وهو ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة والتي استخدمت مقاييس أخرى أقل شمولية في القطاع العام السعودي.

كما أن الدراسات السابقة (Arena, 2013; Montondon and Fischer, 1999; Zakaria, Devi Selvaraj and Zakaria, 2006; Mihret and Yismaw, 2007) (العتيقي وتمامي، 2017، حسين وآخرون، 2016) التي تناولت واقع المراجعة الداخلية في الجامعات لم تتناول السياق السعودي مما يشكل فجوة معرفية أخرى تستلزم الدراسة وذلك لسببين. الأول أن نتائج الدراسات السابقة والتي أجريت في دول مختلفة اتسمت بالتباين، وهو ما يمكن عزوه إلى اختلاف السياقات، الأمر الذي يدفعنا إلى دراسة واقع المراجعة الداخلية في السياق السعودي. أما الثاني فيتعلق بتوجه الدولة لجعل الجامعات الحكومية مستقلة من خلال إصدار نظام الجامعات الجديد الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم 183 بتاريخ 1441/03/01هـ، والذي يمنح الجامعات درجة كبيرة من الاستقلالية والتي بدورها تتطلب مستويات مرتفعة من الحوكمة وإدارة جيدة للمخاطر ونظام رقابي فعال. وفي ضوء ذلك، يبرز دور المراجعة الداخلية في هذا القطاع كونها أداة رئيسية لتقييم وزيادة فاعلية إدارة المخاطر، وأنظمة الرقابة الداخلية، والحوكمة.

وبناء على ما تقدم، يمكن تلخيص إشكالية البحث في السؤال الرئيسي التالي: ما هو واقع المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية التابعة لوزارة التعليم في المملكة العربية السعودية وفقاً لمتطلبات اللائحة؟، والذي يمكن الإجابة عليه من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي المفاهيم الرئيسية المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية؟
- ماهي أهم نتائج الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في الجامعات، وتلك التي تناولت المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي؟

الأمريكية، والذي ينص على أنها "نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (IIA, 2020). وتسعى المراجعة الداخلية كما يتضح من هذا التعريف إلى إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها، وذلك من خلال تقييم وتحسين فاعلية كل من عملية إدارة المخاطر التي تحيط بالمنشأة والتي قد تعيق المنشأة من تحقيق أهدافها، وأنظمة الرقابة الداخلية التي تساعد على معالجة المخاطر التي تواجه المنشأة، وعمليات الحوكمة التي تحقق الإدارة الرشيدة بالشكل الذي يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها.

وبناءً على ذلك فإن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية يركز على جوانب إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية والحوكمة.

1.1.2. إدارة المخاطر

يمكن تعريف عملية إدارة المخاطر بأنها عملية تطبق بواسطة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأشخاص آخرين، خلال مرحلة وضع الاستراتيجيات وكذلك في بقية عمليات المنشأة عبر تحديد المخاطر التي قد تؤثر على المنشأة وإدارتها وفقاً لاستعداد المنشأة لتحمل المخاطر، وذلك بهدف تقديم تأكيدات معقولة بشأن قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها (COSO, 2004). وتتمثل أبرز مراحل عملية إدارة المخاطر في تحديد نطاق وبيئة العمل ومعايير الخطر، وتحديد المخاطر وتحليلها وتقييمها ومعالجتها، والتواصل والتشاور بشأن تلك المخاطر، والمتابعة والمراجعة، والتسجيل والابلاغ (ISO, 2018). ووفقاً للمعيار الدولي 2120 للمراجعة الداخلية (IIA, 2017)، فإن دور المراجعة الداخلية تجاه إدارة المخاطر يتمثل في تقييم فاعلية إدارة المخاطر وتحسينها من خلال مجموعة من العمليات.

2.1.2. أنظمة الرقابة الداخلية

عرفت لجنة COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) أنظمة الرقابة الداخلية بأنها عملية تتأثر بمجلس إدارة المنشأة والإدارة والأشخاص الآخرين في المنشأة، والمصممة لإعطاء تأكيدات معقولة حيال تحقيق المنشأة لأهدافها المتصلة بالعمليات التشغيلية وإعداد التقارير والالتزام (COSO, 2013). ويمكن تفصيل هذه الأهداف كما يلي:

- الأهداف المتصلة بالعمليات التشغيلية: تتعلق بكفاءة وفاعلية العمليات، وتشمل أهداف الأداء المالي والتشغيلي وحماية الأصول من الخسارة والضبايع.
- الأهداف المتصلة بإعداد التقارير: تتعلق بجميع التقارير الداخلية والخارجية المالية وغير المالية من عدة نواحي مثل القابلية للاعتماد، والوقائية، والشفافية وأي مبادئ أخرى يضعها المشرعون وواضعي المعايير والمنشأة.
- الأهداف المتصلة بالالتزام: تتعلق بمستوى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح التي تحكم أعمالها.

ووفقاً للمعيار الدولي رقم 2130 للمراجعة الداخلية (IIA, 2017)، فإن دور المراجعة الداخلية حيال أنظمة الرقابة الداخلية يتمثل في تقييم كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها بشكل مستمر لمواجهة المخاطر المتعلقة بـ⁽¹⁾

- تحقيق المنشأة لأهدافها الاستراتيجية.
- موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية.
- فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج.
- حماية الأصول.
- الالتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات.

3.1.2. الحوكمة

- ما هو واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية من خلال النظر في مدى اتساق الممارسات مع ما جاء في اللائحة؟
- ماهي التوصيات التي من الممكن تقديمها لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية؟

2.1. أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة واقع المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية التابعة لوزارة التعليم في المملكة العربية السعودية، والذي يمكن تحقيقه من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- استعراض المفاهيم الرئيسية لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال النظر إلى نطاقها الوظيفي المتمثل في التركيز على إدارة المخاطر، وأنظمة الرقابة الداخلية، والحوكمة.
- استعراض الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في الجامعات، وتلك التي تناولت المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي وذلك لمقارنتها مع نتائج هذه الدراسة.
- إجراء دراسة ميدانية لوصف واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية من خلال النظر في مدى اتساق الممارسات مع ما جاء في اللائحة.
- تقديم التوصيات اللازمة لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية.

3.1. أهمية البحث:

يمكن تلخيص أهمية البحث فيما يلي:

- في حدود علم الباحثين، فإن هذه الدراسة هي الأولى التي استخدمت اللائحة كأداة للتعرف على واقع المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام. وتبرز أهمية ذلك في شمولية اللائحة لكافة المتطلبات النظامية الخاصة بنشاط المراجعة الداخلية.
- تصف هذه الدراسة مدى تطبيق اللائحة بشكل كامل، وتبرز أهمية ذلك في بيان جوانب القصور في التطبيق بشكل تفصيلي، وهو ما يمكن أن يسهم في عملية تعزيز مستويات الالتزام باللائحة أو تطويرها في المستقبل.
- تتضارب نتائج الدراسات السابقة حول مدى نضج ممارسات المراجعة الداخلية في الجامعات بشكل عام. وفي ضوء ذلك، تبرز أهمية هذا البحث في تقديمه لنتائج جديدة من سياق جديد وهو سياق الجامعات السعودية الحكومية.
- تأتي هذه الدراسة في ظل انتقال الجامعات السعودية إلى نظام الجامعات الجديد، والذي يمنحها المزيد من الاستقلالية التي تتطلب بدورها مستويات مرتفعة من الحوكمة وإدارة جيدة للمخاطر ونظام رقابي فعال. وبالنظر إلى دور المراجعة الداخلية في تقييم وزيادة فاعلية إدارة المخاطر، وأنظمة الرقابة الداخلية، والحوكمة، فإن هذه الدراسة تساهم في تعزيز فهم جاهزية الجامعات للنظام الجديد.

4.1. خطة البحث:

لتحقيق أهداف هذا البحث، فقد تم تقسيم ما تبقى منه إلى ما يلي:

- الجزء الثاني: يتناول الإطار النظري للدراسة.
- الجزء الثالث: يتناول منهجية البحث.
- الجزء الرابع: يستعرض نتائج الدراسة الميدانية الوصفية وناقشها.
- الجزء الخامس: يختم البحث من خلال تلخيص نتائجه ووضع التوصيات الناتجة عنها واستعراض بعض اتجاهات البحث المستقبلية.

2. الإطار النظري للدراسة

1.2. الإطار المفاهيمي للدراسة:

لقد شهدت وظيفة المراجعة الداخلية منذ نشأتها العديد من التطورات التي وسعت نطاق هذه الوظيفة من تقديم خدمات تأكيدية (Assurance) مرتبطة بشكل كبير بالجانب الرقابي المالي إلى تقديم خدمات تأكيدية واستشارية (Consulting) تشمل جميع الجوانب الرقابية وجوانب إدارة المخاطر والحوكمة (الشنيقي، 2019). ويتضح ذلك في أحدث تعريف لوظيفة المراجعة الداخلية الصادر من معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة

(1) يشمل مفهوم أنظمة الرقابة الداخلية أنظمة المحاسبة الإدارية والرقابية كالموازنات التخيطية وأنظمة التكاليف المعيارية وأنظمة تقييم الأداء والمكافآت (Malmi and Brown, 2008; Drury, 2018).

الباحثان إلى ضخامة حجم التقرير المرسل للمسؤولين، وعدم اطلاع المسؤولين المباشرين عن الوحدات المدققة عن فحوى التقارير مما يعوق عملية الأخذ بما جاء في هذه التقارير. كما أن أحد أسباب ضعف كفاءة المراجعة الداخلية هو عدم وجود خطة استراتيجية للتدقيق ومحدودية نطاق المراجعة.

وبسبب التطور الذي حققته مهنة المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة، وما نتج عنه من زيادة في الوعي بأهميتها كنشاط مهم في المنظمات الحديثة، فإنه من الممكن أن تشير الدراسات الحديثة إلى نتائج مغايرة. في هذا السياق، سعت دراسة (Arena, 2013) لمعرفة مدى تطبيق المراجعة الداخلية في الجامعات، وخصائصها، وكيفية استخدام تقارير المراجعة الداخلية متى ما وجدت. وأشارت النتائج إلى أن 42% من الجامعات الإيطالية تقوم بعمليات مراجعة داخلية، في حين أن 34% من الجامعات لديها وحدة خاصة بالمراجعة الداخلية، ولا يرتبط ذلك بحجم وموقع الجامعة. كما أظهرت النتائج أن 53% من وحدات المراجعة تابعة لتنظيمها للمدير بشكل مباشر فيما تتبع بقية وحدات المراجعة لمستويات إدارية أقل، وأن هناك تحول من التركيز على المراجعة المالية ومراجعة الالتزام لتشمل العمليات بشكل عام، وأن مراجعة الجوانب المالية والمتعلقة بالموارد البشرية تتم بشكل أكثر من مراجعة النظم الحاسوبية وعقود البناء. كما أشارت النتائج إلى أن الجامعات الكبيرة تُعطي أهمية أكبر لإدارة المخاطر. وفيما يتعلق باستخدام تقارير المراجعة الداخلية، فقد أشارت النتائج أيضاً إلى أنها تستخدم في تحليل العمليات وإعادة هندستها بدرجة أكبر من تقييم الأداء وتخفيض التكاليف.

وركزت دراسة حسين وآخرون (2016) على دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في الجامعات السودانية، وذلك من خلال دراسة وجود العلاقة بين فاعلية المراجعة الداخلية وتقييم الأداء المالي، ووجود صعوبات تحد من قيامها بهذا الدور، ومدى اعتماد الجامعات الحكومية على وحدات المراجعة الداخلية لتقييم الأداء المالي. وأشارت النتائج إلى وجود علاقة معنوية بين فاعلية المراجعة الداخلية وتقييم الأداء المالي للجامعات. كما أشارت النتائج إلى وجود صعوبات (مثل انخفاض استقلالية المراجع) تؤدي إلى انخفاض الأثر الإيجابي للمراجعة الداخلية. وعلى الرغم من ذلك، فقد وجد الباحثون أن الجامعات الحكومية لا تعتمد على وحدات المراجعة الداخلية عند تقييم أداؤها المالي.

وعلى جانب آخر، درس العتيقي وتهامي (2017) الأسس النظرية والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الجامعات، بالإضافة إلى واقع المراجعة الداخلية في الجامعات المصرية. وأشارت النتائج إلى عدم وجود وحدات للمراجعة الداخلية في الجامعات، وأن ممارسة المراجعة الداخلية تقتصر على الاعتماد الأكاديمي المؤسسي دون التركيز على الجوانب المالية والإدارية والقانونية، بالرغم من وجود إجماع على أهمية الأبعاد المختلفة لعمليات المراجعة الداخلية. وانتهت الدراسة بتقديم نموذج مقترح للمراجعة الداخلية في الجامعات المصرية. كما أشار الباحثان إلى أن نجاح وحدات المراجعة الداخلية في الجامعات يتطلب ضمانات أخلاقية (مثل الحفاظ على سرية المعلومات والبيانات)، وضمانات مهنية (مثل التأهيل المناسب وتوافر الأشخاص المؤهلين)، وضمانات مؤسسية (مثل وجود قنوات اتصال مع الإدارة العليا).

ويتضح من الدراسات السابقة عدم تناول واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية على الرغم من وجود تباين بين مفهوم وتطبيق المراجعة الداخلية في الجامعات بشكل عام وكذلك التغيرات التي تمر بها الجامعات السعودية بموجب نظام الجامعات الجديد والتي تتطلب مستويات عليا من الحوكمة وإدارة جيدة للمخاطر ونظام رقابي فعال.⁽²⁾

2.2.2. المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي

بينما لا توجد دراسات تناولت المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية -

يمكن تعريف الحوكمة في القطاع العام بأنها "مجموعة التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات والضوابط التي تؤثر وتشكل الطريقة التي تُوجه وتُدار فيها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بأسلوب مني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة لضمان كفاءة وفاعلية الأداء من جانب، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من جانب آخر" (وزارة تطوير القطاع العام، 2017، ص4). وتمثل أهم مبادئ الحوكمة في الجامعات في الشفافية، والمشاركة في اتخاذ القرار، والرقابة والمسائلة الإدارية، والاستقلالية والحرية الأكاديمية، وكفاءة وفاعلية الاتصال (السوادي، 2015، المنيع والخيزران، 2017).

ووفقاً للمعيار الدولي رقم 2110 للمراجعة الداخلية (IIA, 2017)، فإن دور المراجعة الداخلية تجاه الحوكمة يتمثل في تقييم وتقديم المقترحات التي من شأنها تحسين حوكمة الجوانب المختلفة في المنشأة.

2.2. الدراسات السابقة:

يركز هذا القسم على نوعين من الدراسات السابقة. الأول يتناول الدراسات التي ركزت على المراجعة الداخلية في الجامعات بشكل عام، بينما يتناول الآخر الدراسات التي بحثت المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي بسبب تركيز هذه الدراسة على الجامعات السعودية الحكومية.

1.2.2. المراجعة الداخلية في الجامعات

بالرغم من قلة الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في الجامعات، إلا أن هناك بعض الاستثناءات. إذ درس (Montondon and Fischer, 1999) الفرق بين مستويات المسائلة في الجامعات الحكومية والخاصة مع التركيز على المراجعة الداخلية كأداة للمساءلة (Accountability). وقام الباحثان باختبار فرضية أن الجامعات الحكومية تتمتع بمستويات مسائلة أعلى منها في الجامعات الخاصة بسبب ارتفاع عدد أصحاب المصالح المرتبطين بالقطاع العام. وبشكل عام، خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية أكثر التزاماً بالإرشادات المهنية، الأمر الذي يدعم فرضية ارتفاع مستويات المسائلة في الجامعات الحكومية.

وامتداداً لدراسة (Montondon and Fischer, 1999)، تناولت دراسة (Zakaria et al., 2006) ممارسات المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية والخاصة في ماليزيا، وذلك من ناحية نطاق المراجعة ونظرة الإدارة العليا لأهمية شمول نطاق عمليات المراجعة للنقاط المختلفة، وأهمية دور المراجعة الداخلية من منظور الإدارة العليا. وخلصت الدراسة إلى عدم وجود وحدات للمراجعة الداخلية في عدد كبير من الجامعات الخاصة. إذ أشارت النتائج إلى أن 18.4% من الجامعات الخاصة لديها وحدة مراجعة داخلية، مقارنة بـ 88.2% من الجامعات الحكومية. بالإضافة إلى عدم وجود اختلاف معنوي بين نظرة الإدارة العليا في الجامعات الحكومية والخاصة حول نطاق المراجعة الداخلية ودورها في الجامعات. وعليه فإن الدراسات السابقة تشير إلى أن نشاط المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية قد يكون مفعلاً بشكل أكبر من نظيره في القطاع الخاص.

وبحثت دراسة (Mihret and Yismaw, 2007) العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية، وذلك باستخدام مؤسسة تعليمية إثيوبية (غير هادفة للربح) كحالة عملية عبر توزيع الاستبانات على 14 مراجع داخلي وإجراء مقابلة مع رئيس قسم المراجعة الداخلية ومراجعة أوراق عمل مهام المراجعة الداخلية، مع التركيز على جودة المراجعة الداخلية، ودعم الإدارة الداخلية، والسياق المؤسسي، وخصائص الجهات المدققة كعوامل تؤثر في مجملها على فاعلية المراجعة الداخلية. وخلصت الدراسة إلى أن هناك إشكالية في مستوى المعرفة الفنية لدى الموظفين، وقصر عقودهم الوظيفية، وإلى أن التقارير يتم رفعها لمدير الجامعة (الرئيس التنفيذي للجامعة). كما وجدوا أنه بالرغم من جودة التقارير المعدة إلا أنها لا تجد الاهتمام المرجو ولا يتم متابعة توصيات هذه التقارير، وهو ما يعزوه

(2) وبسبب تباين مفهوم ودور المراجعة الداخلية في الجامعات، نركز في دراستنا على المراجعة الداخلية كما عرفتها اللائحة، الأمر الذي يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات.

البحث، تم اختيار طريقة الاستبيان بواسطة الانترنت لما لهذه الطريقة من مزايا عدة تميزها عن المقابلات المنتظمة وعن أنواع أخرى من الاستبيانات - مثل الورقي أو الهاتف - أبرزها اختصار الوقت، وانخفاض التكلفة، وسهولة الاستكمال، حيث يمكن إتمام الاستبيان بواسطة جهاز الحاسب الآلي أو الهاتف المحمول الذكي (Saunders, Lewis and Thornhill, 2009; Bryman and Bell, 2011).

وباستخدام استراتيجية المسح الاستقصائي وطريقة الاستبيان، فإن منهجية البحث تمثل المنهجية الكمية الوصفية. ولقد تم تصميم، وإنشاء الأسئلة، واختبار، وتوزيع الاستبيان بواسطة الانترنت على نحو يتوافق بدرجة كبيرة مع "أفضل الإرشادات الخاصة بالاستبيانات بواسطة الإنترنت" (Dillman, Smyth and Christian, 2014).

وقد تم إنشاء أسئلة الاستبيان اعتماداً على ما ورد في اللائحة على أساس استخدام مقياس ليكرت المتدرج الخماسي (Likert Scaling Method)، حيث تدل النقطة (1) على درجة منخفضة للسؤال محل التساؤل، بينما تدل النقطة (5) على درجة مرتفعة للسؤال محل التساؤل.

2.3. مجتمع وعينة الدراسة:

إن مجتمع الدراسة في هذا البحث هو الجامعات السعودية الحكومية التابعة لوزارة التعليم، ويبلغ عددها 29 جامعة. هذا ولم يتم أخذ عينة من مجتمع الدراسة، بل تم استخدام جميع أفراد المجتمع بسبب معقولية عددهم وإمكانية الوصول لهم بسهولة، الأمر الذي يمثل قيمة مضافة لهذا البحث.

3.3. عملية اختبار الاستبيان:

تم اختيار الاستبيان قبل توزيعه على المشاركين في هذا البحث، من خلال إرساله إلى ثلاثة أشخاص ممن هم أكاديميين وكذلك ممارسين للمراجعة الداخلية لأخذ ملاحظاتهم على جودة ووضوح الأسئلة، وكذلك على تصميم الاستبيان. وقد أبدى المشاركين في الدراسة التجريبية مجموعة من الملاحظات، والتي تم مناقشتها معهم والأخذ بأغلبها، مما ساهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة ووضوح الأسئلة، وتصميم الاستبيان.

4.3. عملية ارسال الاستبيان:

تم إجراء اتصال هاتفياً بالمشاركين لتوضيح هدف الدراسة والدعوة للمشاركة من خلال استكمال الاستبيان بواسطة الإنترنت عبر البريد الإلكتروني أو تطبيق الواتساب (WhatsApp). وبعد ذلك، تم التذكير باستكمال الاستبيان. وانتهت عملية توزيع الاستبيان بالحصول على عدد 26 إجابة وبنسبة استجابة عالية تبلغ 90% تقريباً، والتي بدورها تزيد من الثقة في نتائج هذا البحث.

5.3. تحليل البيانات:

تم تحليل البيانات باستخدام التحليل الوصفي باستخدام المتوسطات الحسابية في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

4. نتائج الدراسة الميدانية الوصفية

1.4. إنشاء وحدة المراجعة الداخلية وارتباطها التنظيمي وأهدافها:

تناولت المادة الثانية من اللائحة جانبين رئيسيين وهما الاستقلال التنظيمي لوحدة المراجعة الداخلية والأهداف المنوطة بها. بالنسبة للشق الأول (الاستقلال التنظيمي لوحدة المراجعة الداخلية)، فقد بينت النتائج (جدول 1) وجود درجة عالية من الاستقلال التنظيمي من خلال ارتباط الوحدة مباشرة بالمسؤول الأول في الجهة ($M = 4.54$)، وهو ما يمكن أن يشير إلى تمكين وحدات المراجعة الداخلية من ممارسة مهامها دون أي عوائق. وفي هذا الشأن، وجد السهلي (2011) جهات حكومية ترتبط فيها وحدات المراجعة الداخلية في الشكل الظاهري بالمسؤول الأول، إلا أنها فعلياً ترتبط

في حدود علم الباحثين - فإن هناك دراستين تناولتا المراجعة الداخلية في القطاع العام بشكل عام. إذ درس السهلي (2011) العوامل الهيكلية لوحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية وذلك باستخدام إطار تقييم جودة المراجعة الداخلية الصادر عن الحكومة البريطانية (IAQAF) وغيرها من المعايير الواردة في اللوائح السعودية، وذلك بالتركيز على الكوادر البشرية، ومستوى الموضوعية، والأداء والتنفيذ. ولتحقيق ذلك، أجرى الباحث مقابلات مع مديري إدارات المراجعة الداخلية في خمس وزارات رئيسية. وخلصت الدراسة إلى عدم تمكن وحدات المراجعة من أداء مهامها بالشكل المطلوب، وذلك بسبب قصور الموارد البشرية من ناحية الكم والنوع، وضعف مستويات الاستقلالية لوحدات المراجعة، وعدم وجود منهجية عمل موثقة ومعتمدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية عند القيام بأعمالها، وعدم وجود تعاون بين وحدات المراجعة والجهات الرقابية الداخلية والخارجية.

كما درس (Alzeban and Sawan, 2013) دور وممارسات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي الذي يقع في نطاق المراجعة لديوان المراقبة العامة (الآن: الديوان العام للمحاسبة). إذ قام الباحثان بإجراء 29 مقابلة شبه منتظمة (Semi-Structured Interviews) شملت 9 مراجعين داخليين و10 من كبار المديرين في الجهات الحكومية و10 من المدققين في ديوان المراقبة العامة. وأشارت النتائج إلى وجود قصور في الموارد المؤهلة التي تعمل في وحدات المراجعة الداخلية وذلك بسبب ضعف سياسات الاستقطاب، وضعف المؤهلات التعليمية، وعدم وجود خبرة في ذات المجال لموظفي إدارات المراجعة الداخلية، وعدم توفر التدريب الكافي. كما أشارت النتائج إلى وجود قصور في مستويات الاستقلالية والموضوعية لوحدات المراجعة الداخلية وذلك لأسباب عدة منها الموقع المنخفض لوحدات المراجعة في الهيكل التنظيمي، بالإضافة إلى الجانب الثقافي السعودي الذي يمنع رؤساء وحدات المراجعة الداخلية من تجاوز مدراءهم. كما أشارت المقابلات إلى ضعف دعم الإدارة لوحدات المراجعة الداخلية لأسباب منها عدم الوعي بأهمية دور المراجعة الداخلية، وانخفاض المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي، ومقاومة عمل المراجعة الداخلية. وفيما يخص أنشطة المراجعة الداخلية، فقد أجمع المشاركون على أنها تنحصر في مراجعة الالتزام المالي والقانوني وأنها منحصرة في دورها التقليدي المتمثل في فحص جودة السجلات المالية ومدى الالتزام بالإجراءات والأنظمة، بالإضافة إلى عدم تمييز الإدارة العليا بين دور وحدات المراجعة الداخلية ودور إدارات المتابعة. أخيراً، أشارت النتائج إلى ضعف العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين (ديوان المراقبة العامة سابقاً، والديوان العام للمحاسبة حالياً) لأسباب منها ضعف الثقة بينهم، وضعف الالتزام بالملاحظات الواردة من المراجع الخارجي، وضعف الكوادر المؤهلة في المؤسسات الحكومية بالإضافة إلى المعايير والتنظيمات الصادرة من ديوان المراقبة العامة.

وبالرغم من مساهمة هذين الباحثين في رفع مستوى المعرفة عن واقع المراجعة الداخلية في القطاع العام، إلا أنه يتضح بقاء فجوات معرفية. الأولى هي عدم استخدام اللائحة كأداة للتعرف على واقع المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي، والثانية هي عدم وجود نتائج حديثة بخصوص واقع المراجعة الداخلية على الرغم من أن هذه المهنة تتسم بالتجدد في القطاع العام. ويأتي هذا البحث للمساهمة في سد هذه الفجوات المعرفية.

3. منهجية البحث

3.1. منهجية واستراتيجية البحث وطرق جمع البيانات:

تم اختيار منهجية واستراتيجية وطرق جمع بيانات البحث بناءً على الهدف الذي يسعى إليه البحث إلى تحقيقه، وهو التعرف على واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية. ولقد تم اختيار استراتيجية المسح الاستقصائي بسبب مقدرتها على توفير البيانات بما يحقق هدف البحث (Ryan, Scapens and Theobald, 2002; Collis and Hussey, 2014).

وبالنسبة لاستراتيجية المسح الاستقصائي، فإنه يمكن جمع البيانات بواسطة الاستبيانات أو المقابلات المنتظمة (Structured Interviews). وفي هذا

بمستويات أدنى. كما وجد (Alzeban and Sawan, 2013) بأن وحدات المراجعة الداخلية ترتبط بمستويات إدارية دنيا، والتي وجد أن سببها قد يكون ضعف دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية، والتمهيش الذي قد يشعر به مدير الشؤون المالية في حال قدمت تقارير المراجعة الداخلية لشخص آخر، وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات من قبل الإدارة العليا لمستويات دنيا، وادعاءات سرية المعلومات من قبل الجهات الداخلية التي تتم مراجعتها، والحصانة التي يعتقد المراجعون الداخليون بأن بعض الموظفين يمتلكونها. إن أحد التفسيرات المحتملة لتباين النتائج هو ارتفاع مستوى الوعي بالمراجعة الداخلية كنشاط و بأهمية استقلاليتها، والذي استمر في الازدياد منذ دراسة السهلي (2011) و (Alzeban and Sawan, 2013) حتى وقت هذا البحث.

جدول 3: تحليل وصفي لمؤهلات مدير وحدة المراجعة الداخلية

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
تعادل أو تتجاوز مرتبة مدير الوحدة الحادية عشر أو ما يعادلها	26	2.00	5.00	3.96	1.00
يحمل مدير الوحدة مؤهلاً علمياً جامعياً في المحاسبة أو ما يعادلها	26	2.00	5.00	4.19	0.94
تساوي أو تتجاوز الخبرة العملية لمدير الوحدة سبع سنوات في مجال المراجعة	26	1.00	5.00	3.42	1.24
محور: مؤهلات مدير الوحدة	26	2.33	5.00	3.86	0.77

وبالنظر إلى مدى توافق مؤهلات الموظفين مع ما جاء في اللائحة (الجزء الثاني)، فقد بينت النتائج (جدول 4) وجود درجة توافق عالية بين مؤهلات موظفي وحدات المراجعة الداخلية بالجامعات السعودية وبين المنصوص عليها باللائحة (م = 4.00)، مما يعطي مؤشر إيجابي على وجود موظفين يستطيعون تنفيذ مهام وحدات المراجعة الداخلية وتحقيق أهدافها. وتحليل قيم المتوسطات الحسابية للمؤهلين المنصوص عليهما باللائحة، نجد توافق أعلى بدرجة بسيطة في مؤهل الدراسة الجامعية (م = 4.19) مقارنة بمؤهل الخبرة العملية في مجال المحاسبة أو مجال ذا صلة بأنشطة الجامعة (م = 3.81)، الأمر الذي يمكن تفسيره بقيام الجامعات بتوظيف الموظفين حديثي التخرج في وحدات المراجعة الداخلية لحاجة الوحدة لموظفين بسبب حداثة انشائها.⁽³⁾ وبخصوص مؤهلات الموظفين، وجد السهلي (2011) وكذلك (Alzeban and Sawan, 2013) أن منسوبي وحدات المراجعة الداخلية المشمولة في الدراسة لم يستوفوا المؤهلات المطلوبة المنصوص عليها باللائحة. ويمكن تفسير تباين النتائج بين هذا البحث وكل الدراسات، فخلال الفارق الزمني بين الدراسات فقد ازداد مستوى امتلاك المؤهلات اللازمة لدى منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام وسوق العمل بشكل عام.

جدول 4: تحليل وصفي لمؤهلات موظفي وحدة المراجعة الداخلية

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
أغلب موظفي الوحدة يحملون شهادة جامعية أو دبلوم في المحاسبة أو ما يعادلها في التخصص، أو في تخصص وثيق الصلة بنشاط المنشأة	26	2.00	5.00	4.19	0.75
أغلب موظفي الوحدة يحملون خبرة في المحاسبة أو في تخصص وثيق الصلة بنشاط المنشأة	26	2.00	5.00	3.81	1.02
محور: مؤهلات موظفي الوحدة	26	2.00	5.00	4.00	0.79

3.4. مهام مدير وحدة المراجعة الداخلية:

تناولت المواد السادسة إلى التاسعة من اللائحة مهام مدير الوحدة وكذلك صلاحيته. وبالنسبة للمهام، وضحت النتائج (جدول 5) قيام مديرو وحدات المراجعة الداخلية بمهامهم المنصوص عليها باللائحة بدرجة عالية (م = 4.23)، الأمر الذي يدعم وحدات المراجعة الداخلية على تحقيق أهدافها والقيام بمهامها. وبفحص قيم المتوسطات الحسابية للمهام الثلاث المنصوص عليها في اللائحة، يتضح أن جميعها متقاربة ومساوية تقريباً للمتوسط الإجمالي (م = 4.23)، مما يدل على أن مديري وحدات المراجعة الداخلية يسعون للقيام بجميع المهام المنصوص عليها دون التركيز على القيام بمهمة دون الأخرى.

وعند النظر إلى مهمة إعداد الخطة السنوية، يتضح وجود توافق في النتائج مع السهلي (2011) الذي وجد التزاماً كبيراً بإعداد الخطة السنوية من قبل الجهات محل الدراسة.⁽⁴⁾ وفيما يخص مهمة إعداد خطة تدريب الموظفين،

بمستويات أدنى. كما وجد (Alzeban and Sawan, 2013) بأن وحدات المراجعة الداخلية ترتبط بمستويات إدارية دنيا، والتي وجد أن سببها قد يكون ضعف دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية، والتمهيش الذي قد يشعر به مدير الشؤون المالية في حال قدمت تقارير المراجعة الداخلية لشخص آخر، وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات من قبل الإدارة العليا لمستويات دنيا، وادعاءات سرية المعلومات من قبل الجهات الداخلية التي تتم مراجعتها، والحصانة التي يعتقد المراجعون الداخليون بأن بعض الموظفين يمتلكونها. إن أحد التفسيرات المحتملة لتباين النتائج هو ارتفاع مستوى الوعي بالمراجعة الداخلية كنشاط و بأهمية استقلاليتها، والذي استمر في الازدياد منذ دراسة السهلي (2011) و (Alzeban and Sawan, 2013) حتى وقت هذا البحث.

جدول 1: تحليل وصفي لاستقلالية وحدة المراجعة الداخلية

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
مدى ارتباط وحدة المراجعة الداخلية بالمسؤول الأول في المنشأة (أعلى سلطة إدارية)	26	2.00	5.00	4.54	1.13
محور: استقلالية وحدة المراجعة الداخلية	26	2.00	5.00	4.54	1.13

وبالنسبة للجانب الآخر (أهداف وحدة المراجعة الداخلية)، فقد أوضحت النتائج (جدول 2) بأن وحدات المراجعة الداخلية حققت الأهداف المنوطة بها بدرجة متوسطة (م = 3.07)، الأمر الذي يشير إلى الحاجة لبذل المزيد من الجهود لتحقيق الأهداف الموكلة إلى الوحدات. ومن المحتمل أن الوحدات تحقق بعض الأهداف إلى درجة كبيرة، فيما تهمل أهداف أخرى. وبفحص قيم المتوسطات الحسابية للأهداف الخمسة المنصوص عليها في اللائحة، يتضح أنه جميعها متقاربة ومساوية تقريباً للمتوسط الإجمالي (م = 3.07)، مما يدل على أن وحدات المراجعة الداخلية تسعى لتحقيق جميع الأهداف المنصوص عليها دون التركيز على تحقيق هدف دون الآخر، ولكن بشكل متوسط.

جدول 2: تحليل وصفي لمدى تحقيق وحدة المراجعة الداخلية لأهدافها

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
حماية الأموال والممتلكات العامة والحد من وقوع الغش والاختفاء واكتشافها فور وقوعها	26	1.00	4.00	3.00	0.98
ضمان دقة البيانات المالية والسجلات المحاسبية واكتماها	26	1.00	5.00	3.08	1.23
ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائها بما يؤدي إلى الاستفادة الأمثل للموارد المتاحة	26	1.00	5.00	3.08	1.16
تحقيق التقيد باللائحة والتعليمات والسياسات والخطط المزممة للمنشأة، لتحقيق أهدافها بكفاءة وبطريقة منتظمة	26	1.00	5.00	3.19	0.98
سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها	26	1.00	4.60	3.07	0.97
محور: مدى تحقيق أهداف الوحدة	26	1.00	4.60	3.07	0.97

2.4. تشكيل وحدة المراجعة الداخلية:

تناولت المواد الثالثة والرابعة والخامسة من اللائحة تشكيل وحدة المراجعة الداخلية، والذي يمكن تقسيمه إلى جزئين رئيسيين، وهما: مؤهلات مدير الوحدة ومؤهلات موظفيها. بالنسبة للجزء الأول (مؤهلات مدير الوحدة)، فقد أظهرت النتائج (جدول 3) وجود درجة عالية من التوافق بين مؤهلات مديري المراجعة بالجامعات السعودية وبين المؤهلات المنصوص عليها باللائحة (م = 3.86)، مما يعطي مؤشر إيجابي على وجود المؤهلات اللازمة لقيادة وحدات المراجعة الداخلية لأداء مهامها. وبفحص قيم المتوسطات الحسابية للمؤهلات الثلاثة المنصوص عليها في اللائحة، يتضح توافقاً أعلى في مؤهل الدراسة الجامعية (م = 4.19) ومؤهل المرتبة (م = 3.96) مقارنة بمؤهل الخبرة العملية (م = 3.42). وبعد هذا أمر طبيعي، بسبب حداثة وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي بشكل عام، وبالتالي صعوبة تكوين خبرة عملية لمدة ليست بالقصيرة في مجال المراجعة الداخلية (سبع سنوات)، أخذاً في الاعتبار صعوبة توظيف أشخاص من خارج الجامعة لشغل وظيفة مدير المراجعة الداخلية بسبب ندرة الوظائف وانخفاض المزايا مقارنة بتلك المقدمة من القطاع الخاص لأشخاص يتمتعون بخبرة ليست بالبسيطة في مجال المراجعة. وبمقارنة هذه النتائج مع نتائج السهلي (2011)، يتضح أن هناك توافق بينهما فيما يخص جانب التزام مؤسسات القطاع العام بتعيين مدراء للمراجعة ممن يحملون المرتبة

(3) أو ما في توظيف حديثي التخرج والتعيين في وحدة المراجعة الداخلية من ميزة الاطلاع على أعمال الجامعة المختلفة بحكم طبيعة العمل بالوحدات (Cohen and Sayag, 2010).

(4) ومن الجدير بالذكر أن (Alzeban and Sawan, 2013) تناولت عملية التخطيط بشكل عام ووجد بها قصور، والذي عبر عن سببه المشاركون في البحث بعدم امتلاك أقسام المراجعة الداخلية للمؤهلات اللازمة التي تمكنهم

قبل الديوان العام للمحاسبة (فحص المستندات الخاصة بالمصرفيات والإيرادات ومراجعة التقارير المالية والحسابات الختامية)، مما يعني أن موظفي الوحدات قد يكونون على دراية جيدة بهذه المهام حيث سبق لمعظمهم العمل في الإدارة المالية في الجهات أو التعامل مع الديوان العام للمحاسبة. وتحليل قيم المتوسطات الحسابية لجميع المهام المالية، أظهرت النتائج تقارب كبير بين تلك المتوسطات والمتوسط الإجمالي للمهام المالية (م = 3.17)، مما يدل على قيام وحدات المراجعة الداخلية بجميع تلك المهام بدرجة متقاربة.

وبفحص قيم المتوسطات الحسابية لجميع المهام غير المالية، بينت النتائج تقارب كبير بين تلك المتوسطات والمتوسط الإجمالي للمهام غير المالية (م = 2.69)، باستثناء مهمة تقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للجهة (م = 1.92) التي أظهرت متوسط أقل من المتوسط الإجمالي للمهام غير المالية، ومهمة القيام بالأعمال التي يكلف الوحدة بها المسؤول الأول في الجهة (م = 3.38) والتي بينت متوسط أعلى من المتوسط الإجمالي، الأمر الذي قد يعزى - في حالة المتوسط المنخفض - إلى صعوبة قيام وحدات المراجعة بالمهام غير المالية الأخرى - مثل تقويم مستوى إنجاز الجهة لأهدافها الموضوعية، وتحليل أسباب الاختلاف إن وجد وكذلك تحديد مواطن سوء استخدام الجهة لمواردها المالية والبشرية، وتقديم ما يمكن الجهة من معالجتها وتلافيتها مستقبلاً - والتي تمكنهم من تقديم المشورة بخصوص الموازنة التقديرية، ويعزى - في حالة المتوسط الأعلى - إلى أهمية تنفيذ الأعمال بسبب إصدارها من المسؤول الأول في الجهة.

وبمقارنة هذه النتائج مع ما وجد السهلي (2011)، يتبين وجود تحسن بسيط في مستوى تحقيق المهام، حيث وجد السهلي (2011) بأن بعض وحدات المراجعة الداخلية لم تقم بأي مهام وبالتالي كانت معطلة بشكل تام، وأن تلك التي بدأت بالعمل سعت لتحقيق المهام الرئيسية فقط بسبب ندرة الموارد المالية والبشرية اللازمة لتنفيذ هذه المهام. إن أحد التفسيرات المتاحة للتحسن في مستوى إنجاز المهام نسبة إلى ما ورد في الدراسات السابقة هو زيادة تخصيص الجهات الحكومية الموارد المالية والبشرية لوحدة المراجعة الداخلية مع مرور الوقت لقيام جميع المهام المنوطة بها. وتتفق نتائج (Alzeban and Sawan, 2013) مع نتائج هذا البحث، حيث وجد بأن مهام المراجعة الداخلية اقتصرت بشكل رئيسي على المهام المالية ومهام الالتزام، وكان أبرز أسبابها هو عدم الفهم الجيد لمهام المراجعة الداخلية ولعدم وجود الموارد البشرية الكافية للقيام بجميع المهام المنوطة بالمراجعة الداخلية.

جدول 8: تحليل وصفي لمهام المراجعة المالية

الانحراف المعياري	متوسط	قيمة أعلى	قيمة أدنى	عدد	المقاييس
0.88	3.31	5.00	1.00	26	التأكد من التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية
1.08	3.27	5.00	1.00	26	فحص مستندات الإيرادات والمصروفات للتأكد من صحتها
0.97	3.15	5.00	1.00	26	فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحتها
1.21	2.96	5.00	1.00	26	مراجعة أعمال الصناديق والتحقق من أن الجرد تم وفقاً للنظام
0.97	3.31	5.00	1.00	26	مراجعة أعمال المستودعات والتحقق من أن الجرد والتقييم وأساليب التخزين قد تمت وفقاً للنظام
1.13	3.00	5.00	1.00	26	مراجعة التقارير المالية والحسابات الختامية التي تعدها المنشأة والتأكد من دقتها ومدى موافقتها للنظام
0.86	3.17	4.83	1.17	26	محمورة: مهام المراجعة المالية

جدول 9: تحليل وصفي لمهام المراجعة غير المالية (الأخرى)

الانحراف المعياري	متوسط	قيمة أعلى	قيمة أدنى	عدد	المقاييس
0.74	2.92	4.00	1.00	26	تقويم أنظمة الرقابة الداخلية
0.82	2.77	4.00	1.00	26	تقويم مدى وضوح السلطات والمسؤوليات
0.95	2.50	4.00	1.00	26	قياس مستوى تحقيق المنشأة لأهدافها، وتحليل أسباب الاختلاف إن وجد
0.86	2.58	4.00	1.00	26	تقويم استخدام المنشأة لمواردها المادية والبشرية، وتقديم المشورة لتحسين استخدامها
1.11	2.77	5.00	1.00	26	فحص مستندات الإيرادات والمصروفات للتأكد من صحتها
0.97	3.15	5.00	1.00	26	فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحتها
1.11	2.77	5.00	1.00	26	مراجعة العقود والاتفاقيات المهمة التي تكون المنشأة طرفاً فيها للتأكد من مدى تنفيذها
1.21	2.96	5.00	1.00	26	مراجعة أعمال الصناديق والتحقق من أن الجرد تم وفقاً للنظام
0.97	3.31	5.00	1.00	26	مراجعة أعمال المستودعات والتحقق من أن الجرد والتقييم وأساليب التخزين قد تمت وفقاً للنظام
1.13	3.00	5.00	1.00	26	مراجعة التقارير المالية والحسابات الختامية التي تعدها المنشأة والتأكد من دقتها ومدى موافقتها للنظام
1.06	1.92	4.00	1.00	26	تقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للمنشأة
1.24	3.38	5.00	1.00	26	قيام الوحدة بأي عمل يكلفها به المسؤول الأول في المنشأة
0.68	2.69	4.00	1.14	26	محمورة: مهام المراجعة الأخرى

5.4. تقارير وحدة المراجعة الداخلية:

تناولت المواد الحادية عشرة حتى الرابعة عشرة ستة جوانب رئيسية. يتناول الجانب الأول تقارير مهام المراجعة. في هذا السياق، يشير (جدول 10) إلى وجود درجة عالية من الالتزام بضوابط تقارير المهمات (م = 4.10)، الأمر الذي يشير إلى اكتمال هذه التقارير وتفعيلها بالشكل المطلوب. وبفحص

يلاحظ أن نتائج السهلي (2011) و (Alzeban and Sawan, 2013) تختلف عن نتائج هذا البحث، حيث وجدت الدراساتان قسوراً فيما يخص التدريب، وقد عزوا ذلك بشكل رئيسي إلى قلة الموارد المخصصة بالنسبة لنوع التدريب الذي يحتاجه منسوبي وحدات المراجعة الداخلية والذي قد يكون مرتفع التكاليف. ويمكن تفسير تباين النتائج بزيادة وعي مؤسسات القطاع العام لضرورة التدريب لتمكين وحدات المراجعة الداخلية من أداء مهامها المنوطة بها، وبالتالي زيادة الموارد المخصصة لبند التدريب وزيادة برامج التدريب المتاحة لوحدات المراجعة الداخلية.

جدول 5: تحليل وصفي لمسؤوليات مدير الوحدة

الانحراف المعياري	متوسط	قيمة أعلى	قيمة أدنى	عدد	المقاييس
0.68	4.31	5.00	2.00	26	تقع مسؤولية الإشراف وتنظيم العمل في الوحدة على مدير الوحدة
0.67	4.27	5.00	2.00	26	يقوم مدير الوحدة بإعداد خطة سنوية تتضمن مجال المراجعة الزماني والمكاني
1.03	4.12	5.00	2.00	26	يقوم مدير الوحدة بإعداد خطة تدريبية سنوية لمنسوبي الوحدة
0.59	4.23	5.00	2.67	26	محمورة: مسؤوليات مدير الوحدة

وبالنسبة للصلاحيات، أظهرت النتائج (جدول 6) بتمتع مدير المراجعة بدرجة عالية بجميع الصلاحيات التي تمكنهم من أداء أعمالهم بالشكل المطلوب (م = 4.35). ومن ثم فإن ضم هذه النتيجة، مع النتيجة الواردة في (جدول 1) والتي تشير إلى تمتع الوحدات باستقلالية تنظيمية عالية، تشيران إلى توفر البيئة اللازمة لتنفيذ مهام وحدات المراجعة الداخلية وتحقيق أهدافها.

جدول 6: تحليل وصفي لصلاحيات مدير الوحدة

الانحراف المعياري	متوسط	قيمة أعلى	قيمة أدنى	عدد	المقاييس
0.89	4.35	5.00	2.00	26	يتمتع مدير الوحدة بالصلاحيات اللازمة لإتمام أعماله (مثل: الإطلاع على جميع المستندات والاتصال المباشر بجميع المسؤولين)
0.89	4.35	5.00	2.00	26	محمورة: صلاحيات مدير الوحدة

4.4. مهام وحدة المراجعة الداخلية واختصاصاتها:

تناولت المادة العاشرة من اللائحة مهام وحدة المراجعة واختصاصاتها، والتي يمكن تقسيمها إلى شقين، وهما مهام مالية وغير مالية. وقد أظهرت النتائج بأن مستوى الالتزام بالمهام بشكل عام متوسط (م = 2.91) (جدول 7)، وهو ما يمكن عزوه لعدة أسباب منها كثرة المهام والبالغة ثلاثة عشر، وعدم وجود العدد الكافي من الموظفين واللازم لإتمام هذه المهام، وكذلك صعوبة تنفيذ بعض المهام بشكل كامل. على سبيل المثال، يلاحظ أن المهمة الثالثة تناولت "تقويم مدى كفاية الخطة التنظيمية للجهة من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات وفصل الاختصاصات المتعارضة وغير ذلك من الجوانب التنظيمية"، في حين أن بعض الجهات لا تمتلك هيكل تنظيمية رسمية، وبالتالي يتعذر إنجاز تلك المهمة.

جدول 7: تحليل وصفي لمهام وحدة المراجعة الداخلية

الانحراف المعياري	متوسط	قيمة أعلى	قيمة أدنى	عدد	المقاييس
0.74	2.92	4.00	1.00	26	تقويم أنظمة الرقابة الداخلية
0.88	3.31	5.00	1.00	26	التأكد من التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية
0.82	2.77	4.00	1.00	26	تقويم مدى وضوح السلطات والمسؤوليات
0.95	2.50	4.00	1.00	26	قياس مستوى تحقيق المنشأة لأهدافها، وتحليل أسباب الاختلاف إن وجد
0.86	2.58	4.00	1.00	26	تقويم استخدام المنشأة لمواردها المادية والبشرية، وتقديم المشورة لتحسين استخدامها
1.08	3.27	5.00	1.00	26	فحص مستندات الإيرادات والمصروفات للتأكد من صحتها
0.97	3.15	5.00	1.00	26	فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحتها
1.11	2.77	5.00	1.00	26	مراجعة العقود والاتفاقيات المهمة التي تكون المنشأة طرفاً فيها للتأكد من مدى تنفيذها
1.21	2.96	5.00	1.00	26	مراجعة أعمال الصناديق والتحقق من أن الجرد تم وفقاً للنظام
0.97	3.31	5.00	1.00	26	مراجعة أعمال المستودعات والتحقق من أن الجرد والتقييم وأساليب التخزين قد تمت وفقاً للنظام
1.13	3.00	5.00	1.00	26	مراجعة التقارير المالية والحسابات الختامية التي تعدها المنشأة والتأكد من دقتها ومدى موافقتها للنظام
1.06	1.92	4.00	1.00	26	تقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للمنشأة
1.24	3.38	5.00	1.00	26	قيام الوحدة بأي عمل يكلفها به المسؤول الأول في المنشأة
0.68	2.69	4.00	1.15	26	محمورة: مهام المراجعة الداخلية

وعند مقارنة مستوى الالتزام بالمهام المالية بالالتزام بالمهام غير المالية، بينت النتائج بأنه يوجد التزام أعلى بتنفيذ المهام المالية (م = 3.17) (جدول 8) مقارنة بالمهام غير المالية (م = 2.69)

جدول 9). وقد يكون ذلك بسبب ارتفاع درجة وضوح المهام المالية مقارنة بغير المالية بالنسبة للموظفين، حيث أن كثير من المهام المالية تمارس من قبل الإدارات المالية (جرد المستودعات والسلف والصناديق) أو تمارس من

عليها باللائحة في الوقت الحاضر بعد نضج وظيفة المراجعة الداخلية مقارنة بوقت دراسته والتي كانت معاصرة لبداية نشأة وحدات المراجعة الداخلية.⁽⁵⁾

وعند النظر إلى الجانب الرابع الذي يتناول وجود تقارير دورية بخلاف السنوية، أشارت النتائج (جدول 13) إلى وجود مثل هذه التقارير بشكل كبير (م = 3.96)، مما يشير على اطلاع مديرو الجامعات على نتائج المراجعة بشكل دوري. وهذه النتيجة تختلف اختلافاً كبيراً عما وجده السهلي (2011)، حيث إن جميع الوحدات المشمولة في دراسته لم تقم بإعداد تقرير دوري والمتمثل في التقرير الربع السنوي. ويمكن تفسير التباين في النتائج بوجود موارد بشرية وحجم أعمال يمكن الوحدات من إصدار تقارير دورية في الوقت الحاضر بعد نضج وظيفة المراجعة الداخلية مقارنة بوقت دراسته والتي كانت معاصرة لبداية نشأة الوحدات كما تم ذكره سابقاً.

جدول 13: تحليل وصفي للتقرير الدوري للوحدة

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
يقدم مدير الوحدة تقريراً دورياً بخلاف السنوي للمسؤول الأول في المنشأة	26	1.00	5.00	3.96	1.08
محور 5: تقديم التقرير الدوري	26	1.00	5.00	3.96	1.08

وفيما يتعلق بالجانب الخامس الذي يتناول خصائص التقارير الدورية، فقد بينت النتائج (جدول 14) توفر جميع الخصائص المنصوص عليها في اللائحة بشكل كبير (م = 3.74)، مما يدل على جودة هذه التقارير وتفعيلها بالشكل المطلوب. وباختبار المتوسطات الحسابية للخصائص الأربعة، يتضح أن جميعها متقاربة ومساوية تقريباً للمتوسط الإجمالي (م = 3.74)، باستثناء الخاصية المتعلقة بتوفير معلومات عن ملاحظات المراجع الخارجي وما تم في شأنها، حيث حصلت على درجة أقل نسبياً (م = 3.23)، الأمر الذي يشير إلى عدم قيام وحدات المراجعة الداخلية بتفعيل الإحصائيات في هذا الخصوص بالشكل المطلوب.

جدول 14: تحليل وصفي لخصائص التقرير الدوري

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
يوضح التقرير الدوري غير السنوي أعمال الوحدة عن المدة التي يغطيها التقرير	26	1.00	5.00	3.92	1.06
يوضح التقرير الدوري غير السنوي المخالفات التي اكتشفها الوحدة	26	1.00	5.00	3.88	1.03
يوضح التقرير الدوري غير السنوي الإجراءات التي اتخذتها الجهات محل المراجعة حيال المخالفات المكتشفة	26	1.00	5.00	3.92	1.02
يوضح التقرير الدوري غير السنوي ملاحظات المراجع الخارجي (مثلاً: الدبوان العام للمحاسبة) وما تم في شأنها	26	1.00	5.00	3.23	1.37
محور 5: خصائص التقرير الدوري	26	1.00	5.00	3.74	0.92

وبالنظر إلى الجانب السادس الخاص بوجود التقارير الاستثنائية، بينت النتائج (جدول 15) قيام وحدات المراجعة الداخلية بتقديم تقارير استثنائية للمسؤول الأول بشكل متوسط (م = 3.31)، الأمر الذي قد يفسر بعدم وجود تصور كامل عن الحالات التي يستلزم فيها إصدار تقارير استثنائية، أو من خلال الإبلاغ عن الحالات الاستثنائية بشكل شفهي من دون إصدار أي تقرير مكتوب.

جدول 15: تحليل وصفي للتقرير الاستثنائي للوحدة

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
يقدم مدير وحدة المراجعة الداخلية تقرير استثنائي للمسؤول الأول في المنشأة في حال دعت الحاجة إلى ذلك	26	1.00	5.00	3.31	1.28
محور 5: تقديم التقرير الاستثنائي	26	1.00	5.00	3.31	1.28

6.4. علاقة وحدة المراجعة الداخلية بالمراجع الخارجي والمراقب المالي:

تناولت المادة الخامسة عشرة والسادسة عشرة هذا المحور، وقد أظهرت النتائج (جدول 16) بهذا الخصوص إلى وجود علاقة متوسطة بين وحدات المراجعة الداخلية وكل من المراجع الخارجي والمراقب المالي (م = 3.33)، الأمر الذي يشير إلى عدم تفعيل التنسيق والتعاون بين هذه الجهات بالشكل المطلوب. وبفحص قيم المتوسطات الحسابية لمكونات هذا المحور، نجد أنها جميعاً متقاربة ومساوية تقريباً للمتوسط الإجمالي (م = 3.33)، مما يشير إلى وجود تعامل واحد في حالة المراجع الخارجي والمراقب المالي. وفي هذا الخصوص، وجد السهلي (2011) قيام وحدات المراجعة الداخلية بتنسيق

قيم المتوسطات الحسابية للضوابط الثلاثة لتقارير المهمات المنصوص عليها في اللائحة الواردة في جدول 10، يتضح أن جميعها متقاربة ومساوية تقريباً للمتوسط الإجمالي (م = 4.10)، مما يدل على تحقق جميع الضوابط الثلاثة بشكل متوازن. وفيما يخص ضابط متابعة تنفيذ التوصيات، فإن نتائج هذا البحث تتوافق مع تلك المقدمة من السهلي (2011)، والتي تشير إلى وجود متابعة فاعلة لتنفيذ التوصيات من قبل وحدات المراجعة الداخلية، فيما لم تتناول بقية الضوابط.

جدول 10: تحليل وصفي لتقارير مهمات المراجعة

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
تقوم الوحدة بإعداد تقارير بنتائج أعمال المراجعة في نهاية كل مهمة مراجعة على جهات المنشأة المختصة	26	2.00	5.00	4.35	0.75
تقوم الوحدة بمتابعة تنفيذ التوصيات الواردة في تقاريرها	26	1.00	5.00	3.92	0.84
تقوم الوحدة بالتصعيد إلى مستوى إداري أعلى في حال عدم تنفيذ الجهة محل المراجعة للتوصيات الواردة في التقرير خلال ثلاثين يوم	26	1.00	5.00	4.04	0.77
محور 5: تقارير مهمات المراجعة	26	2.67	5.00	4.10	0.51

ويتناول الجانب الثاني التقرير السنوي للمراجعة الداخلية. وقد بينت النتائج (جدول 11) وجود درجة عالية من الالتزام في إصدار التقرير السنوي وتقديمه للمسؤول الأول في الجهة (م = 4.46)، الأمر الذي يشير إلى اطلاع مديري الجامعات على نتائج الأعمال وأهم الملاحظات والتوصيات عن الأداء والرقابة والالتزام وغيرها من الجوانب المهمة الخاصة بالجامعة بشكل سنوي.

جدول 11: تحليل وصفي للتقرير السنوي للوحدة

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
يقدم مدير الوحدة تقريراً سنوياً للمسؤول الأول في المنشأة	26	3.00	5.00	4.46	0.58
محور 5: تقديم التقرير السنوي	26	3.00	5.00	4.46	0.58

ويتناول الجانب الثالث خصائص التقرير السنوي، حيث أظهرت النتائج (جدول 12) توفر جميع الخصائص المنصوص عليها في اللائحة بشكل كبير (م = 4.09)، مما يدل على اكتمال هذه التقارير وتفعيلها بالشكل المطلوب. وباختبار المتوسطات الحسابية للخصائص الثمانية للتقرير، اتضح أن جميعها مرتفعة (أعلى من 3.70)، إلا أنه يوجد تباين بسيط، حيث أن التقارير السنوية تحتوي بدرجة أقل على خصائص تقويم مستوى أداء الجهة لأهدافها (م = 3.73)، وتقويم الأنظمة الرقابية الداخلية (م = 3.85)، وتقويم مدى التزام المنشأة بالأسس والقواعد المحاسبية وقواعد إعداد الحساب الختامي والتقرير المالية للمنشأة (م = 3.81) مقارنة بالخصائص الأخرى، وهي تقديم التقرير السنوي خلال تسعين يوماً من انتهاء السنة المالية (م = 4.35)، احتواء التقرير على بيان بأهم أعمال الوحدة (م = 4.38)، احتواء التقرير على أهم النتائج والملاحظات لعملية المراجعة (م = 4.46)، احتواء التقرير على تقويم مدى التزام المنشأة بالأنظمة والتعليمات والإجراءات المالية (م = 4.12)، واحتواءه على أي معلومات أخرى ذات علاقة (م = 4.00).

جدول 12: تحليل وصفي لخصائص التقرير السنوي للوحدة

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
يقدم التقرير السنوي خلال تسعين يوماً من انتهاء السنة المالية	26	2.00	5.00	4.35	0.75
يحتوي التقرير السنوي على بيان بأهم أعمال الوحدة	26	2.00	5.00	4.38	0.75
يحتوي التقرير السنوي على أهم النتائج والملاحظات التي أسفرت عنها أعمال المراجعة الداخلية	26	2.00	5.00	4.46	0.76
يحتوي التقرير السنوي على تقويم مستوى إنجاز المنشأة لأهدافها	26	2.00	5.00	3.73	1.04
يحتوي التقرير السنوي على تقويم لأنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة	26	2.00	5.00	3.85	0.92
يحتوي التقرير السنوي على تقويم مدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية	26	1.00	5.00	4.12	0.77
يحتوي التقرير السنوي على تقويم مدى التزام المنشأة بالأسس والقواعد المحاسبية وقواعد إعداد الحساب الختامي والتقرير المالية للمنشأة	26	2.00	5.00	3.81	1.02
يحتوي التقرير السنوي على أي معلومات أخرى ذات أهمية	26	2.00	5.00	4.00	0.85
محور 5: خصائص التقرير السنوي	26	2.00	5.00	4.09	0.67

إن النتائج التفصيلية السابقة تُشير إلى التزام أعلى بالخصائص الإجرائية للتقرير السنوي مقارنة بالخصائص ذات العلاقة بمحتوى التقرير. وفيما يخص إعداد التقرير السنوي وخصائصه، وجد السهلي (2011) بأنه لا يوجد التزام كبير بإعداد التقارير السنوية أو بخصائصها المنصوص عليها باللائحة في حال إعدادها. ويمكن تفسير التباين بين نتائج هذه الدراسة ونتائج السهلي (2011) إلى توفر الإمكانيات البشرية وارتفاع حجم الأعمال اللذين يمكنان من إصدار تقارير سنوية مستوفية للخصائص المنصوص

(5) على سبيل المثال وكما ذكرنا سابقاً، فقد وجد السهلي (2011) عدم ممارسة بعض الوحدات لأي مهمة وبالتالي تعطيلها عن العمل.

جدول 18: تحليل وصفي لمدى الالتزام بالسرية

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
يلتزم مدير وحدة المراجعة الداخلية وموظفها بالحفاظ على سرية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية أعمالهم محوور 7. مدى الالتزام بالسرية	26	2.00	5.00	4.35	0.89

أما فيما يتعلق بالجزء الثالث والذي يتناول بذل العناية المهنية الواجبة، فقد أوضحت النتائج (جدول 19) على بذل وحدات المراجعة الداخلية مستوى عالٍ من العناية المهنية الواجبة ($m = 4.45$)، الأمر الذي يوضح مقدار جودة العمل والالتزام بالمعايير الصادرة بهذا الخصوص. وبفحص المتوسطات الحسابية لمكونات العناية المهنية الواجبة الواردة باللائحة، بينت النتائج بأنها جميعاً متقاربة ومساوية تقريباً لمتوسط الإجمالي ($m = 4.45$)، مما يشير إلى الحرص على استكمال جميع جوانب العناية المهنية كما وردت باللائحة.

جدول 19: تحليل وصفي لمستوى العناية المهنية الواجبة

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
يقوم مدير الوحدة وموظفها بالتخطيط المناسب لجميع خطوات عمل المراجعة	26	3.00	5.00	4.42	0.64
يقوم مدير الوحدة وموظفها بتوثيق إجراءات العمل والالتزام بها	26	3.00	5.00	4.46	0.65
يقوم مدير الوحدة وموظفها بالحصول على الأدلة الكافية التي تدعم النتائج	26	3.00	5.00	4.46	0.65
محور 7. مدى بذل العناية المهنية الواجبة	26	3.00	5.00	4.45	0.59

ويمثل رسم توضيحي 1 تلخيصاً لمتوسطات المحاور كما جاءت أعلاه.

رسم توضيحي 1: ملخص لمتوسطات محاور الدراسة

واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية



5. ملخص النتائج، التوصيات، اتجاهات البحث المستقبلية

تعتبر المراجعة الداخلية أداة رئيسية في تعزيز نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتحسين مستويات الحوكمة في المنظمات، الأمر الذي يدفع نحو تعزيز فهم واقع المراجعة الداخلية. في هذا السياق، هدف هذا البحث إلى دراسة واقع المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية التابعة لوزارة التعليم في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق هدف البحث، تم استخدام المنهجية الكمية الوصفية من خلال استخدام استراتيجيات المسح الاستقصائي وأداة الاستبيان لجمع البيانات.

1.5. ملخص النتائج:

وباستخدام التحليل الوصفي باستخدام المتوسطات الحسابية، توصل البحث إلى أن الوحدات مستقلة تنظيمياً بشكل كبير، وأنها تسعى إلى تحقيق أهدافها كما وردت في اللائحة بشكل متوسط، وأن مؤهلات مدراء وموظفي الوحدات تتسق مع ما نصت عليه اللائحة بدرجة كبيرة. أيضاً، تشير النتائج إلى أن مهام مدير الوحدة وصلاحيته متوائمة مع ما ورد في اللائحة بدرجة كبيرة. وبخصوص طبيعة المهام، فقد أظهرت النتائج إلى وجود التزام بدرجة متوسطة في تنفيذ المهام المذكورة باللائحة مع وجود اهتمام أكبر بالمهام المالية مقارنة بالمهام غير المالية. كما بينت النتائج إلى أن تقارير المراجعة الداخلية تتناول متطلبات اللائحة بشكل كبير بالرغم من اختلاف مستويات الالتزام بالمتطلبات بين التقارير السنوية وغيرها من التقارير، وإلى وجود علاقة متوسطة بين الوحدات وكل من المراجع الخارجي والمراقب المالي.

محدود جداً مع الجهات الرقابية. كما وجد (Alzeban and Sawan, 2013) بأن العلاقة بين المراجع الخارجي ووحدة المراجعة الداخلية تكاد أن تكون معدومة، والتي وجد بأن أبرز أسبابها هو الشعور بوجود موقف سلبي يحمله كل طرف تجاه الآخر، وعدم تطبيق توصيات المراجع الخارجي من قبل الجهات تحت المراجعة، وعدم كفاءة المراجعين الداخليين، وعدم احتواء معايير المراجعة الخارجية الحكومية على ما ينظم العلاقة بين المراجع الخارجي والداخلي. ويمكن تفسير تباين النتائج إلى زيادة وعي كل من وحدات المراجعة الداخلية والجهات الرقابية بأهمية التنسيق والتعاون فيما بينهم، وإلى تزايد جهود الحكومة في مكافحة الفساد.

جدول 16: تحليل وصفي لعلاقة الوحدة بالمراجع الخارجي

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
تقوم الوحدة بالتعاون وبشكل منظم مع المراجع الخارجي للجهة الحكومية (مثلاً: الديوان العام للحسابات) من خلال تمكينه من الاطلاع على جميع التقارير والبيانات اللازمة لأداء عمله	26	1.00	5.00	3.42	1.42
تقوم الوحدة بدور التنسيق الرقابي بين المراجع الخارجي وبين إدارات الجهة محل الملاحظة	26	1.00	5.00	3.35	1.32
تقوم الوحدة بالتعاون مع المراقب المالي التابع للجهة أو لوزارة المالية من خلال تزويده بأي معلومة تساعد على أداء عمله	26	1.00	5.00	3.23	1.39
محور 6. علاقة الوحدة بالمراجع الخارجي	26	1.00	5.00	3.33	1.31

7.4. الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وأدائها:

تضمنت المادة السابعة عشرة حتى العشرون هذا المحور، والذي يمكن تقسيمه إلى ثلاثة أجزاء رئيسية. يتناول الجزء الأول الاستقلالية والموضوعية. في هذا السياق، بينت النتائج (جدول 17) وجود درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية ($m = 4.25$)، مما يشير إلى توفر البيئة الضرورية لإنجاز أعمال المراجعة الداخلية بشكل حيادي وبالالتزام بالمعايير الصادرة بهذا الخصوص. وبفحص المتوسطات الحسابية لمكونات الاستقلالية والموضوعية، بينت النتائج بأن جميع المتوسطات متقاربة ومساوية تقريباً للمتوسط الإجمالي ($m = 4.25$)، باستثناء ما يخص تكليف المسؤول الأول في المنشأة وحدة المراجعة الداخلية بأعمال تنفيذية أو بالمشاركة في لجان تنفيذية، حيث حصلت على درجة أقل نسبياً ($m = 3.69$)، مما يدل على تمثيله للعامل الوحيد الذي يضعف استقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية. وتتوافق هذه النتائج مع المستوى العالي للاستقلالية التنظيمية للوحدات كما ذكر في الجزء 1.4.

جدول 17: تحليل وصفي لحالة الاستقلالية والموضوعية للوحدة

المقاييس	عدد	قيمة أدنى	قيمة أعلى	متوسط	الانحراف المعياري
يوفر المسؤول الأول في المنشأة الاستقلالية التامة لمدير الوحدة وموظفها بما يكفل موضوعيتهم	26	2.00	5.00	4.31	1.01
لا يكلف المسؤول الأول في المنشأة الوحدة بالقيام بأي عمل تنفيذي أو المشاركة في اللجان التنفيذية	26	1.00	5.00	3.69	1.26
يلتزم مدير الوحدة وموظفها بالحياد ونفاذي تضارب المصالح	26	3.00	5.00	4.50	0.65
يلتزم مدير الوحدة وموظفها بالإفصاح عما يؤثر أو يضعف موضوعيتهم	26	3.00	5.00	4.42	0.64
يعتزم مدير الوحدة وموظفها عن مراجعة الأعمال التي تقدمهم استقلالهم	26	3.00	5.00	4.31	0.79
محور 7. مدى تحقق الاستقلالية والموضوعية	26	3.20	5.00	4.25	0.56

وقد وجد السهلي (2011) بأن حالة الاستقلالية متوسطة وتميل إلى الضعيفة حيث وجد حالات يقوم فيها مدير وحدة المراجعة الداخلية بمهام المدير لإدارة أخرى بخلاف المراجعة الداخلية، ومشاركة كبيرة من قبل مديري وحدات المراجعة الداخلية في اللجان التنفيذية. كما وجد (Alzeban and Sawan, 2013) بأن حال استقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية ضعيفة، ومن أبرز مسبباتها وجود سلطة لدى بعض الإدارات، أبرزها الموارد البشرية، على أمور ذات علاقة مباشرة بالمراجعين الداخليين وثقافة البلد التي تحتم المجاملة وإبداء آراء غير موضوعية بسبب العلاقات الشخصية في بيئة العمل. علاوة على ذلك، فقد وجد بأن وحدات المراجعة الداخلية تشارك في بعض الحالات في أعمال ولجان تنفيذية خارجة عن نطاق عملها. ويمكن تفسير تباين النتائج بارتفاع مستوى الوعي بالمراجعة الداخلية كنشاط وبأهمية استقلاليتها وموضوعيتها منذ وقت إجراء الدراسات السابقة حتى وقت هذا البحث.

ويتعلق الجزء الثاني بسرية المعلومات، حيث أوضحت النتائج (جدول 18) قيام وحدات المراجعة الداخلية بالمحافظة على سرية المعلومات بشكل كبير ($m = 4.35$)، الأمر الذي يدل على جودة العمل والالتزام بالمعايير الصادرة بهذا الخصوص.

مصدر. بالإضافة إلى ما سبق، فإن نتائج هذه الدراسة أشارت إلى وجود التزام ولكن ليس بشكل كامل في تطبيق مواد اللاتحة، الأمر الذي يتطلب فهم العوامل المحددة لهذا الالتزام.

شكر وتقدير

يتقدم الباحثان بالشكر الجزيل لكل من د. يحيى الجبر، د. يحيى المطري، د. زاهر الرمحي، د. عبدالحميد مُنطاش، أ. علاء أبو نبعة، أ. سعد الهوبيل، والمحرم والمحكمين على ملاحظتهم التي ساهمت في إثراء هذا البحث.

نبذة عن المؤلفين

عائذ إبراهيم المبارك

قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية

aymubarak@kfu.edu.sa +966135896232

يعمل الدكتور المبارك كأستاذ مساعد بقسم المحاسبة بجامعة الملك فيصل، وقد حصل على درجة البكالوريوس في المحاسبة من جامعة الملك فيصل، درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة The University of Colorado Boulder بالولايات المتحدة الأمريكية، ودرجة الدكتوراه في المحاسبة والمالية من جامعة University of Strathclyde بالمملكة المتحدة. تتضمن الاهتمامات البحثية للدكتور المبارك كل من حوكمة الشركات والقطاع العام، وتمويل الشركات والقطاع العام، بالإضافة إلى المراجعة الداخلية كأحد أدوات الحوكمة.

عبدالرحمن علي الجبر

قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية

aaljbr@kfu.edu.sa +966135896124

يعمل الدكتور الجبر كأستاذ مساعد بقسم المحاسبة بجامعة الملك فيصل، وقد حصل على درجة البكالوريوس في المحاسبة من جامعة الملك فيصل، درجة الماجستير من جامعة Texas A&M University – Commerce بالولايات المتحدة الأمريكية، ودرجة الدكتوراه بالمحاسبة من جامعة The University of Sheffield بالمملكة المتحدة. تتضمن الاهتمامات البحثية للدكتور الجبر كل من العوامل المؤثرة على تصميم أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وتطبيقات النظرية الشرطية (Contingency Theory) في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وكذلك المراجعة الداخلية وارتباطها بأنظمة الرقابة الداخلية كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية.

المراجع

- الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين. (2020). تعريف المراجعة الداخلية. المملكة العربية السعودية. متوفر بموقع: <https://www.iaa.org.sa/ar> (تاريخ الاسترجاع: 2020/04/02).
- حسين، أسعد مبارك، سالم، الصادق محمد ومحمد، أمل عمار. (2016). دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي بالجامعات الحكومية بولاية البحر الأحمر. مجلة العلوم الاقتصادية، 17(1)، 1-15.
- الرمحي، زاهر عطا. (2017). الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية. المملكة الأردنية الهاشمية: دار المأمون للنشر والتوزيع.
- السهلي، محمد سلطان. (2011). تحليل العوامل الهيكلية لوحدة المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. مجلة الفكر المحاسبي، 15(1)، 29-2.
- السوادي، علي محمد. (2015). الحوكمة الرشيدة كمدخل لضمان الجودة والاعتماد الأكاديمي في الجامعات السعودية. رسالة دكتوراه، جامعة أم القرى، مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية.
- الشنيفي، صالح حمد. (2019). مدخل إلى المراجعة الداخلية: الإطار العام والمفاهيم

وأشارت النتائج إلى وجود التزام عالي بالمعايير المهنية للمراجعة وأدائها.

2.5. التوصيات:

بناءً على نتائج هذا البحث المفصلة في الجزء 4 والمملخصة في الجزء 1.5، فإن هذا البحث يقدم التوصيات التالية التي سيكون لها دور كبير - بإذن الله - في مساعدة أصحاب القرار والجامعات في تحسين مستوى وظيفة المراجعة الداخلية:

- أظهرت النتائج بأن الوحدات تحقق أهدافها بشكل متوسط (انظر الجزء 1.4)، وبطبيعة الحال فإنه يتم تحقيق الأهداف من خلال المهام، والتي أظهرت النتائج (انظر الجزء 4.4) بأنها تنفذ بدرجة متوسطة. وكما تم ذكره سابقاً بأن التفسيرات المحتملة لهذه النتيجة تشمل على كثرة المهام والبالغة ثلاثة عشر، وعدم وجود العدد الكافي من الموظفين اللازم لإتمام هذه المهام، وكذلك صعوبة تنفيذ بعض المهام وتبسيطها بما يتوافق مع معايير المراجعة الأولى هي إعادة صياغة المهام وتبسيطها بما يتوافق مع معايير المراجعة الداخلية الدولية عند تحديث اللاتحة الحالية. والتوصية الثانية، فإنه وعلى الرغم من تحقق متطلبات كفاءة مدير وموظفي الوحدة المنصوص عليها باللاتحة (انظر الجزء 2.4)، إلا أن وحدات المراجعة الداخلية تحتاج إلى الدعم بعدد إضافي من الموظفين لتمكينها من أداء مهامها، إذ بلغ متوسط عدد موظفي الوحدة وفقاً لنتائج الاستبيان 7 موظفين تقريباً مقارنة بمتوسط عدد موظفي الجامعات البالغ 3137 موظف تقريباً.
- أشارت النتائج إلى التزام الوحدات بتنفيذ المهام المالية بدرجة أكبر من المهام غير المالية (انظر الجزء 4.4). وكما تمت الإشارة مسبقاً، فإن تباين درجة الوضوح في هذه المهام يمكن أن يفسر هذه النتيجة. وفي ضوء ذلك، يجلب التأكيد على إعادة صياغة المهام وتبسيطها، وكذلك تقديم التدريب اللازم لتعزيز قدرة موظفي الوحدات على تنفيذ المهام الموكلة إليهم.
- بينت النتائج بأن التقارير الدورية بخلاف السنوية (عادةً الربع سنوية) لا تحتوي على معلومات عن ملاحظات المراجع الخارجي وما تم في شأنها (انظر الجزء 5.4)، والذي قد يشير بعدم قيام الوحدات بتفعيل آلية لإحصاء هذه الملاحظات بالشكل المطلوب. وعليه، توصي هذه الدراسة وحدات المراجعة الداخلية بتفعيل آلية لإحصاء هذه الملاحظات وتحليلها، حيث أنها تعتبر أداة جيدة لتحديد مكان الملاحظات وقياس مدى تقدم الجهة في معالجتها.
- أشارت النتائج إلى أن التقارير الاستثنائية ليست مفعلة بالشكل المطلوب (انظر الجزء 5.4)، وهو ما يمكن تفسيره بعدم وجود معرفة عن الحالات التي تتطلب إصدار تقارير استثنائية، أو من خلال الإبلاغ الشفهي عن الحالات الاستثنائية. ولذلك، توصي هذه الدراسة بوضع إرشادات عن الحالات التي تستلزم إعداد تقارير استثنائية مكتوبة.
- أظهرت النتائج وجود علاقة متوسطة بين وحدات المراجعة الداخلية وكل من المراجع الخارجي والمراقب المالي (انظر الجزء 6.4). وعلى الرغم من تحسن هذه العلاقة مقارنة بنتائج الدراسات السابقة والذي قد يعزى إلى زيادة وعي كل من الوحدات والجهات الرقابية على أهمية التنسيق والتعاون فيما بينهم، وإلى تركيز الحكومة المتزايد على مكافحة الفساد، إلا أن هناك فرص لتطوير هذه العلاقة بشكل أكبر. ومن ثم، توصي هذه الدراسة الجهات المعنية ببحث سبل تعزيز التعاون والتفاهم بين الجهات مما يزيد كفاءتها في تحقيق أهدافها المشتركة.
- بشكل عام، أظهرت النتائج أن مستوى الالتزام باللاتحة متفاوت، مما يشير إلى تباين مستويات إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية والحوكمة، مما يؤكد على أهمية تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية لتحقيق مستويات عالية من الجاهزية للانتقال إلى النظام الجديد.

3.5. اتجاهات البحث المستقبلية:

إن هذا البحث سعى لتعزيز المعرفة عن واقع المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي، إلا أنه - كما بحث آخر - لا يخلو من جوانب القصور والتي بدورها تمثل فرص بحثية مستقبلية. أولاً، وعلى الرغم من شمولية اللاتحة كأداة للتعرف على واقع وحدات المراجعة الداخلية، إلا أن هناك فرصة لتعزيز معرفتنا لهذا الواقع من خلال استخدام المعايير المهنية الدولية للمراجعة الداخلية والصادرة من معهد المراجعين الداخليين (The Institute of Internal Auditors) كأداة بديلة، والمتعارف بأنها تمثل أفضل الممارسات العالمية (IIA, 2017). ثانياً، إن نتائج هذا البحث تعكس واقع وحدات المراجعة الداخلية الحكومية التابعة لوزارة التعليم في المملكة العربية السعودية، وبالتالي فإنها لا تعكس واقع المراجعة الداخلية في الجامعات الأهلية بالمملكة أو بالجامعات الحكومية والأهلية في أي دولة أخرى، مما يشكل فرصة لإعادة هذه الدراسة في سياقات أخرى. ثالثاً، وعلى الرغم من مزية استقصاء آراء مديري وحدات المراجعة الداخلية بحكم أنهم يمتلكون أعلى درجة من الاطلاع على أعمال هذه الوحدات، إلا أن ذلك قد يؤثر على موثوقية النتائج. وعليه، فإن الأبحاث المستقبلية يمكن لها استقاء المعلومات من أكثر من

- UK: Palgrave Macmillan.
- COSO. (2004). *Enterprise Risk Management: Integrated Framework (Executive Summary)*. The United States: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO. (2013). *Internal Control – Integrated Framework (Executive Summary)*. The United States: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Dillman, D. A., Smyth, J. D. and Christian, L. M. (2014). *Internet, Phone, Mail, and Mixed-Mode Surveys: The Tailored Design Method*. 4th edition. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Drury, C. (2018). *Management and Cost Accounting*. 10th edition. Andover, UK: Cengage Learning EMEA.
- Hussein, A.M., Salem, A.M. and Muhammad, Amal A. (2016). Dawr almurajaeat alddakhiliat fi taqvim al'ada' almali bialjamieat alhukumiati biwilayat albahar al'ahmar 'The role of internal auditing in evaluating financial performance in government universities in the Red Sea state'. *Majalat Aleulum Alaiqtisadiat*, 17(1), 1–15 [in Arabic]
- IIA. (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. The United States: The Institute of Internal Auditors .
- IIA. (2020). *Definition of Internal Auditing*. Available at: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (accessed on 02/04/2020).
- ISO. (2018). *Risk Management: Guidelines*. 2nd edition. Geneva: International Organization for Standardization.
- Malmi, T. and Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287–300.
- Mihret, D. G. and Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–84.
- Ministry of Public Sector Development. (2017). *Dalil Taqvim Watahsin Mumarasat Alhawkatat Fi Alqitae Aleami 'A Guide For Evaluating And Improving Governance Practices In The Public Sector'*. 2nd edition. The Hashemite Kingdom of Jordan: Ministry of Public Sector Development [in Arabic].
- Montondon, L. G. and Fischer, M. (1999). University audit departments in the United States. *Financial Accountability & Management*, 15(1), 85–94.
- Ryan, B., Scapens, R. W. and Theobald, M. (2002). *Research Methods and Methodology in Accounting and Finance*. 2nd edition. London, UK: Thomson.
- Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A. (2009). *Research Methods for Business Students*. 5th edition. Essex, UK: Pearson Education Limited.
- Zakaria, Z., Devi Selvaraj, S. and Zakaria, Z. (2006). Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21(9), 892–904.
- والتطبيق. المملكة العربية السعودية: الجمعية السعودية للمحاسبة.
- العتيقي، إبراهيم مرعي وتهامي، جمعة سعيد. (2017). تطبيق المراجعة الداخلية في الجامعات المصرية في ضوء المعايير الدولية. *المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي*, 10(27)، 189–222.
- مجلس الوزراء السعودي. (2004). *قرار مجلس الوزراء رقم (235) بتاريخ 1425/08/20 هـ (الفقرة الثانية)*. متوفر بموقع: <https://www.gab.gov.sa/ar/StandardsAndEvidences/Pages/Action-Guides.aspx> (تاريخ الاسترجاع: 2020/04/02).
- مجلس الوزراء السعودي. (2007). *اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بالمملكة العربية السعودية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (129) وتاريخ 1428/04/06 هـ*. متوفر بموقع: <https://www.gab.gov.sa/ar/StandardsAndEvidences/Pages/Action-Guides.aspx> (تاريخ الاسترجاع: 2020/04/02).
- مجلس الوزراء السعودي. (2019). *نظام الجامعات بالمملكة العربية السعودية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (183) وتاريخ 1441/03/01 هـ*. متوفر بموقع: <https://laws.boe.gov.sa/BoeLaws/Laws/LawDetails/8ee74282-7f0d-49ff-b6ee-aafc00a3d801/1> (تاريخ الاسترجاع: 2020/04/02).
- المنيع، نوره منيع والخيزان، تهاني محمد. (2017). *حوكمة الجامعات الحكومية لتحقيق رؤية المملكة العربية السعودية 2030*. في: مؤتمر دور الجامعات السعودية في تفعيل رؤية 2030، جامعة القصيم، القصيم، المملكة العربية السعودية، 11-12/01/2017.
- وزارة تطوير القطاع العام. (2017). *دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام*. الإصدار الثاني. المملكة الأردنية الهاشمية: وزارة تطوير القطاع العام.
- Al-Ateeqi, I.M and Tohami, J.S. (2017). Tatbiq almurajaeat alddakhiliat fi aljamieat almisriat fi daw' almaeayir aldawliat 'Application of internal auditing at Egyptian universities in the light of international standards'. *Almajalat Alearabiati Lidaman Jawdat Altaelim Aljamieii*, 10(27), 189–222 [in Arabic]
- Al-Manea, N.M and Al-Khunaizan, T.M. (2017). Hawakamat aljamieat alhukumiati lithahqiq ruyat almamlakat alearabiati alsaeudiati 2030 'Governance of public universities to achieve the vision of the Kingdom of Saudi Arabia 2030'. In: *Conference of The Role of Saudi Universities in Activating the Vision of 2030*, Qassim University, Qassim, Saudi Arabia, 01–2/ 01/2017 [in Arabic]
- Al-Ramahy, Z.A. (2017). *Alaitijahat Alhadithat Fi Altdaqiq Alddakhilii Wifqaan Lilmaeayir Aldawliat* 'Recent Trends in Internal Auditing According to the International Standards'. The Hashemite Kingdom of Jordan: Dar Al-Mamoun for Publishing and Distribution [in Arabic]
- Al-Sahli, M.S. (2011). Tahlil aleawamil alhaykaliati liwahadat almurajaeat alddakhiliat fi almuasasat alhukumiati bialmamlakat alearabiati alsaeudia 'Analysis of structural and professional factors of internal audit units in Saudi Government'. *Majalat Alfikr Almuhasibii*, 15(1), 2–29 [in Arabic]
- Al-Sawadi, A.M. (2015). *Alhawkatat Alrashidat Kamadkhal Lidaman Aljawdat Walaietimid Alukadimii Fi Aljamieat Alsaeudiati* 'Good Governance as an Introduction to Quality Assurance and Academic Accreditation in Saudi Universities'. PhD Thesis, Umm Al-Qura University, Mecca, Saudi Arabia [in Arabic]
- Al-Shanafi, S.H. (2019). *Adkhal 'Ilaa Almurajaeat Aldaakhiliati: Al'itar Aleami Walmafahim Waltatbiqa* 'Introduction to Internal Audit: General Framework, Concepts and Application'. Saudi Arabia: The Saudi Accounting Association [in Arabic]
- Alzeban, A. and Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443–54.
- Arena, M. (2013). Internal audit in Italian universities: An empirical study. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 93(n/a), 2000–5.
- Bryman, A. and Bell, E. (2011). *Business Research Methods*. 3rd edition. New York: Oxford University Press Inc.
- Cohen, A. and Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296–307.
- Collis, J. and Hussey, R. (2014). *Business Research: A Practical Guide for Undergraduate and Postgraduate Students*. 4th edition. Basingstoke,