



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

العلوم الإنسانية والإدارية
Humanities and Management Sciences



The Determinants of Internal Auditing Effectiveness in the Public Sector: Saudi Universities

Abdulrahman Ali Aljabr and Ayth Ibrahim Almubarak

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

محددات فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام: الجامعات السعودية

عبدالرحمن علي الجبر وعائذ إبراهيم المبارك

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

KEYWORDS

الكلمات المفتاحية

Governance, internal auditing, management accounting systems, new universities law

أنظمة المحاسبة الإدارية، الحوكمة، المراجعة الداخلية، نظام الجامعات الجديد

RECEIVED

الاستقبال

20/08/2020

ACCEPTED

القبول

03/11/2020

PUBLISHED

النشر

01/09/2021



<https://doi.org/10.37575/hmg/0015>

ABSTRACT

This paper aims to examine the determinants of the effectiveness of internal auditing (IA) in the Saudi public sector. Although there have been efforts to study the statutes of IA in the Saudi public sector and the influences on IA effectiveness, there are still research gaps related to the measurement of IA effectiveness, the determinants of its variations, and to the context of Saudi public universities. The multiple regression analysis reveals that the effectiveness of IA – measured by a new index that reflects the extent of compliance with the Saudi internal auditing regulation - is positively related to top management support, to using the employment within IA departments as a training and preparation ground for employees and leaders, and to the number of IA department heads since its creation. Furthermore, IA effectiveness is negatively related to the extent of the outsourcing of the IA activity. These findings point to the importance of such factors in the development and improvement of IA in the Saudi public sector. To this end, several recommendations are provided. This study adds to the literature on IA, risk management, governance, management accounting systems and internal controls.

المخلص

سعى هذا البحث إلى دراسة محددات فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، فبالرغم من وجود دراسات تناولت واقع المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة ومحددات فاعليتها، إلا أنه لم تزل هناك فجوات معرفية تتعلق بمقاييس ومحددات فاعلية المراجعة الداخلية وتباينها بين مؤسسات القطاع العام، وكذلك بيئة الجامعات السعودية الحكومية. ولتحقيق هدف هذا البحث، تم الاعتماد على المنهجية الكمية التجريبية باستخدام إستراتيجية المسح الاستقصائي من خلال الاستبانة التي تم توزيعها على مديري وحدات المراجعة الداخلية في جميع الجامعات السعودية الحكومية. وأشارت نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد إلى أن فاعلية المراجعة الداخلية - مُقاسة بمؤشر مجمع جديد يعكس مدى الالتزام باللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة - ترتبط إيجاباً بدعم الإدارة العليا، واستخدام التوظيف في وحدات المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات، وعدد مديري وحدات المراجعة الداخلية منذ التأسيس، فيما ترتبط سلباً بمدى الاستعانة بأطراف خارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية؛ الأمر الذي يشير إلى أهمية النظر إلى هذه العوامل عند السعي لتطوير المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي. وعليه، فإن هذا البحث يقدم عدداً من التوصيات المبنية على النتائج لتطوير المراجعة الداخلية في المملكة. وبشكل عام، فإن هذه الدراسة تمثل إضافة نوعية لأدبيات المراجعة الداخلية، وإدارة المخاطر، والحوكمة، وأنظمة المحاسبة الإدارية والرقابة الداخلية.

بعض العوامل، كعدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ تأسيسها، وعُمُر الوحدة التي تشير النظريات إلى أنه قد يكون لها تأثير جوهري في الإسهام في فاعلية المراجعة الداخلية بمؤسسات القطاع العام. ثالثاً، تتضارب نتائج الدراسات السابقة حول اتجاه وقوة تأثير بعض العوامل التي سبقت دراستها، كدعم الإدارة العليا وممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات، ومدى الاستعانة بأطراف خارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية، مما يشير إلى الحاجة إلى المزيد من الأدلة التجريبية لفهم مدى وكيفية تأثير هذه العوامل على فاعلية المراجعة الداخلية. رابعاً، أشارت الدراسات السابقة إلى وجود تباين في مستويات فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام السعودي، مما يتطلب البحث عن محددات فاعلية المراجعة الداخلية في هذا السياق (السهلي، 2011؛ المبارك والجبر، 2021) (Alzeban and Sawan, 2013). أخيراً، وعلى الرغم من تمثُر سياق الجامعات الحكومية عن بقية سياقات القطاع العام الأخرى بسبب إطلاق نظام الجامعات الجديد وما جاء فيه من تعزيز لمستويات الاستقلالية وما يترتب على ذلك من حاجة إضافية إلى إدارة جيدة للمخاطر وتطبيق نظام رقابي فعّال وتعزيز مستويات الحوكمة التي تتم من خلال أدوات مثل المراجعة الداخلية؛ فإنه لا توجد دراسات سابقة تناولت محددات فاعلية المراجعة الداخلية في هذا السياق من سياقات القطاع العام.

وفي ضوء ما تقدم، يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال التالي: ما محددات فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في المملكة العربية السعودية؟، ويمكن الإجابة عن هذا السؤال الرئيس من خلال أجوبة الأسئلة الفرعية التالية:

- نظرياً، ما محددات فاعلية المراجعة الداخلية؟
- تجريبياً، ما محددات فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام السعودي؟
- في ضوء النتائج التجريبية، ما التوصيات المناسبة لرفع فاعلية المراجعة

1. المقدمة

تسعى المملكة العربية السعودية إلى تطوير الممارسات الإدارية للمنظمات الحكومية، وزيادة مستويات امتثالها للأنظمة المختلفة، وإدارتها الموارد بكفاءة وفاعلية، وحمايتها لأصولها، وتعزيزها لمستوى تحقق أهدافها، وتطبيقها لمبادئ العدل والمساواة (رؤية 2030)، وهنا تبرز أهمية المراجعة الداخلية (Internal Audit) بوصفها أحد أهم أدوات المنظمات لتحقيق تلك الأهداف من خلال تجويد ممارسات إدارة المخاطر (Risk Management) وأنظمة الرقابة الداخلية (Internal Control Systems) والحوكمة (Governance) (الرمحي، 2017، الشنيقي، 2019) (IIA, 2017)⁽¹⁾

1.1. مشكلة البحث وسؤاله:

لقد أسهمت الأبحاث السابقة في تسليط الضوء على واقع المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية (السهلي، 2011؛ المبارك والجبر، 2021) (Alzeban and Sawan, 2013) وعلى دراسة محددات فاعلية المراجعة الداخلية (Internal Audit Effectiveness) (Mihret and Yismaw, 2007; Arena and Azzone, 2009; Cohen and Sayag, 2010; Alzeban and Gwilliam, 2014; Dellai and Omri, 2016). وبالرغم من هذه الإسهامات المثيرة، إلا أنه لم تزل هناك فجوات معرفية تحتاج إلى البحث. أولاً، ومن ناحية منهجية، لم تقم الدراسات السابقة التي تناولت محددات فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي باستخدام اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (اللائحة) لقياس فاعلية المراجعة الداخلية (Alzeban and Gwilliam, 2014)، ومن ثم فإن هناك ضرورة لإعادة قياس فاعلية المراجعة الداخلية باستخدام اللائحة بوصفها أكثر دقةً وشموليةً في قياسها في القطاع العام السعودي. ثانياً، أغفلت الدراسات التجريبية السابقة - في حدود علم الباحثين -

⁽¹⁾ يمثل قرار مجلس الوزراء رقم 235 بتاريخ 1425/08/20 هـ نقطة الانطلاق للمراجعة الداخلية في الجهات الحكومية في المملكة العربية السعودية.

المنشآت على تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية، وبما يتوافق مع الأطر التشريعية والأخلاقيات المهنية (وزارة تطوير القطاع العام، 2017).

وفيما يتعلق بمفهوم فاعلية المراجعة الداخلية، فإن أدبيات المراجعة الداخلية لم تستقر على تعريف واحد (Dittenhofer, 2001; Arena and Azzone, 2009)؛ إذ اتجه البعض إلى تعريف فاعلية المراجعة الداخلية من ناحية مدى الالتزام بالمعايير الدولية أو بأفضل الممارسات للمراجعة الداخلية (Fadzil, Haron and Jantan, 2005). فيما اتجه البعض الآخر إلى تعريفها من جانب مدى رضا عملاء المراجعة على أداء وحدة المراجعة الداخلية، أو من جانب مدى تطبيق عملاء المراجعة لتوصياتها (Arena and Azzone, 2009). وعلى صعيد آخر، ينظر البعض إليها من زاوية مدى إسهام وظيفة المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للمنشأة عن طريق إحداث تحسين وتطوير للعملية أو للإدارة تحت المراجعة بما يساهم في تحسين فاعلية وأداء المنشأة المالي وغير المالي (Dittenhofer, 2001). كما قام البعض ببناء مقاييس تشمل بعض أو جميع النواحي المذكورة أعلاه (e.g., Cohen and Sayag, 2010; Alzeban and Gwilliam, 2014; Dellai and Omri, 2016; Musah, Gapketor and Anokye, 2018).

إن المتأمل في التعاريف المختلفة لمفهوم فاعلية المراجعة الداخلية يجد بينها ارتباطاً وثيقاً بشكل أو بآخر؛ فالالتزام بالمعايير وتطبيق أفضل الممارسات في المراجعة الداخلية يساعد وظيفة المراجعة الداخلية على الإسهام في إضافة قيمة للمنشأة عن طريق إحداث تحسين وتطوير للعملية أو للإدارة تحت المراجعة، وهو ما يساهم تبعاً في تحسين الأداء المالي وغير المالي للمنشأة، ومن ثم تحقيق رضا عملاء المراجعة الداخلية؛ الأمر الذي سيدفعهم إلى استمرارية تطبيق توصيات وحدة المراجعة الداخلية.

2.2. فرضيات الدراسة:

يسعى هذا الجزء إلى تحقيق الهدف الأول للدراسة والمتمثل في "استقراء الأدبيات ذات الصلة لتحديد أهم العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية وتطوير فرضيات البحث" وبناء على هذا الاستقراء، فإنه يمكن تحديد خمسة عوامل رئيسية تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية، وهي كما يأتي:

2.2.1. دعم الإدارة العليا

بشكل عام، تشير الأدبيات إلى أهمية دعم الإدارة العليا لنجاح تطبيق وزيادة فاعلية أي من ممارسات المحاسبة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (Cohen and Shields, 1995; Anderson and Young, 1999) والمراجعة الداخلية (Cohen and Sayag, 2010; Alzeban and Gwilliam, 2014) وغيرها، وذلك لعدة أسباب: أولاً، إن دعم الإدارة العليا لأية ممارسة ينتج عنه قيامها بتوفير الموارد المادية والبشرية اللازمة لضمان نجاح تطبيق الممارسة (Anderson and Young, 1999; Mihret and Yismaw, 2007; Ahmad, Othman, Othman and Jusoff, 2009; Dong, Neufeld and Higgins, 2009; Cohen and Sayag, 2010; Alzeban and Gwilliam, 2014; Dellai and Omri, 2016). ثانياً، يساهم دعم الإدارة العليا في التأثير على الموظفين للتعاون في تطبيق الممارسة، وذلك من خلال تقديمها التدريب اللازم لتأهيلهم لتطبيق الممارسة، وكذلك من خلال ربطها لأنظمة المكافآت والتحفيز بمستوى تعاون الموظفين لتطبيق الممارسة (Dong et al., 2014) وGwilliam and Alzeban, 2009). ثالثاً، دعم الإدارة العليا للممارسة يعطي دلالة على أهمية الممارسة لتحقيق أهداف المنشأة، وبالتالي يخلق موقفاً إيجابياً تجاه الممارسة (Ahmad et al., 2009; Cohen and Sayag, 2010; Dellai and Omri, 2016).

وقد قام عددٌ من الدراسات بالبحث في تأثير عامل دعم الإدارة العليا على فاعلية المراجعة الداخلية، والتي أشارت نتائجها إما إلى وجود علاقة إيجابية بينهما (Mihret and Yismaw, 2007; Ahmad et al., 2009; Cohen and Sayag, 2010) أو عدم وجود علاقة (Alzeban and Gwilliam, 2014; Dellai and Omri, 2016; Musah et al., 2018; Tackie, Marfo-Yiadom and Oduro Achina, 2016).

وفي ظل تباين النتائج، فإنه توجد حاجة لدراسة إضافية لطبيعة العلاقة

الداخلية في مؤسسات القطاع العام السعودي؟

1.2. أهداف البحث:

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى تحديد العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في المملكة العربية السعودية. ويتم تحقيق هذا الهدف عبر العمل على تحقيق الأهداف الفرعية للبحث، وهي كما يأتي:

- استقراء الأدبيات ذات الصلة لتحديد أهم العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية وتطوير فرضيات البحث.
- تنفيذ دراسة تجريبية لاختبار فرضيات البحث لغرض تحديد العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام السعودي.
- إعداد التوصيات اللازمة لتعزيز فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام السعودي، وذلك في ضوء الأدلة الناتجة عن الدراسة التجريبية.

1.3. أهمية البحث:

يمكن تلخيص أهمية البحث فيما يأتي:

- إثراء الأدبيات من خلال تطوير واستخدام مقياس جديد أكثر شمولية ودقة لفاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي، والمتمثل في مؤشر مجمع (Index) مدى تطبيق (اللائحة).
- التطرق إلى بعض العوامل الجديدة مثل عدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ تأسيسها، وعُمُر الوحدة التي اغفلتها الدراسات السابقة حول محددات فاعلية المراجعة الداخلية، واختبارها، مما يثري الأدبيات ويساهم في رفع فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام السعودي.
- هناك تعارض في نتائج الدراسات السابقة حول آثار بعض العوامل على فاعلية المراجعة الداخلية. وتأتي هذه الدراسة كإسهام لتقديم المزيد من الأدلة التجريبية حول هذا الجدل القائم.
- تقديم تفسيرات جديدة حول أسباب تباين فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام السعودي.
- في ظل انتقال الجامعات إلى النظام الجديد وما ينتج عنه من ارتفاع في مستوى الاستقلالية واحتياج أكبر لمستويات متقدمة من إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة، فإن هذه الدراسة قد تساهم في تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية لإنجاح هذا الانتقال.

1.4. خطة البحث:

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

- الجزء الثاني: يتناول الجانب النظري للبحث ويطور فرضياته.
- الجزء الثالث: يتناول منهجية البحث.
- الجزء الرابع: يستعرض نتائج الدراسة التجريبية.
- الجزء الخامس: يختم البحث من خلال تلخيص نتائج وضع التوصيات الناتجة عنها، واستعراض حدود البحث واتجاهاته المستقبلية.

2. الإطار النظري وفرضيات الدراسة

2.1. المفاهيم الرئيسية:

يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها الوظيفة التي تركز على تقديم الخدمات التوكيدية والاستشارية الهادفة لإضافة قيمة للمنشأة وتجويد عملياتها. ويتحقق ذلك من خلال استخدام منهجيات منظمة لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (IIA, 2020) (الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، 2020)، ومن ثم فإن نطاق عمليات المراجعة الداخلية ينحصر في هذه الجوانب الثلاثة. وتُركز إدارة المخاطر على حصر مخاطر الجهات وتقديم الخدمات التوكيدية بشأنها (COSO, 2004)، فيما تُعنى نظم الرقابة الداخلية بالإجراءات والسياسات التي تُعطي توكيدات معقولة حول قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها (COSO, 2013)⁽²⁾ بينما تُعنى الحوكمة بنطاق أوسع يتمثل في التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات والضوابط المؤثرة على قدرة

⁽²⁾ يشمل مفهوم أنظمة الرقابة الداخلية أنظمة المحاسبة الإدارية والرقابية كالموازنات التخطيطية وأنظمة التكاليف المعيارية وأنظمة تقييم الأداء والمكافآت (Drury, 2018; Malmi and Brown, 2008).

الأدبيات بشكل رئيس مزايا وعيوب النموذجين الداخلي والخارجي من نماذج تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية وتباينت الآراء حول علاقة كل منهما بفاعلية المراجعة الداخلية (Coram et al., 2008; Prawitt, Sharp and Wood, 2012).

فبشأن النموذج الداخلي، أشار الباحثون إلى مزايا متعددة، منها معرفة المراجعين الداخليين العميقة ببيئة وثقافة المنشأة، وتحقيق قبول أعلى لدى جهات المنشأة الخاضعة للمراجعة، ومستوى أقل من التكاليف التشغيلية، واحتمالية أعلى لكشف الاحتيال نتيجة المعرفة العميقة ومقدار الوقت المنصرف على عملية المراجعة، ودافع أعلى للعمل لصالح المنشأة. وتسهم هذه العوامل في مجملها في تحسين جودة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية (Coram et al., 2008; Salameh, Al-Weshah, Al-Nsour and Al-Hiyari, 2011; Prawitt et al., 2012; Dellai and Omri, 2016).

أما بشأن النموذج الخارجي لتطبيق وظيفة المراجعة الداخلية، فقد تناول الباحثون مزايا متعددة أهمها ارتفاع مستوى موضوعية المراجع الداخلي نتيجة انخفاض احتمالية إقامة علاقة قوية على المدى الطويل مع منسوبي المنشأة، وارتفاع مستوى المهارة والخبرة لدى المراجعين الداخليين نتيجة العمل مع منشآت مختلفة وتوفير منشأهم - غالباً مكاتب استشارية - المصادر العلمية الحديثة والمتقدمة في مجال المراجعة الداخلية، الأمر الذي يسهم في تحسين جودة وفاعلية المراجعة الداخلية (Coram et al., 2008; Salameh et al., 2011; Prawitt et al., 2012; Dellai and Omri, 2016).

وقد قدمت الدراسات السابقة نتائج مختلفة عن طبيعة العلاقة بين عامل مدى الاستعانة بالأطراف الخارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية وفاعلية المراجعة الداخلية. وتأييداً للنموذج الداخلي والمشارك، فقد وجد كل من (Coram et al., 2008) و (Salameh et al., 2011) أن المنشآت التي تعتمد على أطراف خارجية بشكل كامل للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية لديها نسبة احتمالية أقل لاكتشاف الاحتيال، مقارنة بالمنشآت التي تؤدي بعض أو جميع أعمال المراجعة الداخلية داخلياً.

وعلى النقيض، وتأييداً للنموذج الخارجي، فقد وجد (Prawitt et al., 2012) أن مستوى خطر التلاعب المالي ينخفض في حال تم الاعتماد على المراجع الخارجي للقيام أيضاً بنشاط المراجعة الداخلية بدلاً من أطراف خارجية أخرى أو المراجع الداخلي. كما وجد (Dellai and Omri, 2016) أنه لا توجد أية علاقة بين عامل مدى الاستعانة بالأطراف الخارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية وفاعلية المراجعة الداخلية.

وفي ضوء تباين وجهات النظر والنتائج حول هذه العلاقة، تظهر الحاجة إلى اختبار هذه العلاقة عليه، فإنه سيتم اختبار الفرضية الصفرية التالية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عامل مدى الاستعانة بالأطراف الخارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية وفاعلية المراجعة الداخلية (الفرضية الثالثة).

2.2.4. عُمر وحدة المراجعة الداخلية

تشير الأدبيات إلى احتمالية وجود علاقة موجبة بين عُمر وحدات المراجعة الداخلية وفعاليتها؛ حيث إن الوحدات الأقدم قد تتسم بقدر أكبر من النضوج المهني، مما قد يعكس إيجاباً على فاعليتها. وبالرغم من عدم وجود دراسات تختبر أثر عُمر وحدات المراجعة الداخلية على فاعلية هذه الوحدات، إلا أن الأبحاث التجريبية تشير إلى هذا الاتجاه؛ حيث وجدت بعض الدراسات علاقة موجبة بين عُمر وحدات المراجعة الداخلية وبرامج التطوير وضمان الجودة الخاصة بوحدة المراجعة الداخلية، كما أن عُمر وحدات المراجعة الداخلية يرتبط بعلاقة موجبة مع احتمالية تنفيذ أعمال مراجعة داخلية متنوعة وأكثر تعقيداً وتقدماً (Sarens, Allegrini, D'Onza and Melville, 2011). ومما تقدم، ولغياب الدراسات التي تناولت تأثير عامل عُمر الوحدة، فإنه سيتم اختبار الفرضية التالية: توجد علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين عُمر وحدة المراجعة الداخلية وفاعلية المراجعة الداخلية (الفرضية الرابعة).

بين دعم الإدارة العليا وفاعلية المراجعة الداخلية. عليه، فإنه سيتم اختبار الفرضية البديلة التالية: توجد علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين عامل دعم الإدارة العليا وفاعلية المراجعة الداخلية (الفرضية الأولى).

2.2.2. ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات

أشار مجموعة من الباحثين إلى انتشار ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لغرض حصول الموظف على معرفة واسعة بجهات المنشأة تمهيداً لنقله بالعمل بها، أو ترقيته للحصول على مناصب قيادية في المنشأة (Chadwick, 1995; Cottrell, Stocks and Swain, 1995; Oxner and Kusel, 1996; Goodwin and Yeo, 2001). وتتمثل الأسباب الرئيسية في استخدام وحدة المراجعة الداخلية كمركز تدريب وتأهيل للموظفين والقيادات في معرفة الوحدة بأعمال ومهام جميع جهات المنشأة، وذلك كنتيجة طبيعية لممارسة الوحدة لمهام المراجعة الداخلية عليها، وكذلك للخبرة التي يتلقاها الموظفون والقيادات عن أنظمة الرقابة الداخلية وأهميتها (Cohen and Sayag, 2010).

وبمراجعة الأدبيات التي تناولت عامل ممارسة التوظيف في قسم المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات كمحدد لفاعلية المراجعة الداخلية، يتبين عدم وجود علاقة واضحة بين هذه الممارسة وفاعلية المراجعة الداخلية؛ فقد أشار البعض إلى أن استخدام هذه الممارسة سيؤثر سلباً على موضوعية المراجع الداخلي؛ كونه سيؤول مستقبلاً وظيفته أو منصباً قيادياً في إحدى الجهات التي تخضع لمراجعتها، وبالتالي يرغب في الاحتفاظ بعلاقة جيدة مع المسؤولين في هذه الجهات (Chadwick, 1995; Goodwin and Yeo, 2001). إن ذلك سيؤثر تبعاً على فاعلية المراجعة الداخلية بشكل سلبي؛ حيث إن المراجع الداخلي سيتخاذل عن القيام بأفضل ممارسات المراجعة الداخلية، وسيجنب إبداء أية ملاحظات جوهرية على الجهات تحت المراجعة، وسيكتفي بإبداء ملاحظات وتوصيات سطحية وسهلة التطبيق. علاوة على ذلك، فإن المراجعين الداخليين الذين يعملون في الوحدة كمرحلة انتقالية لن يكون لهم أي دافع لتطوير قدراتهم في المراجعة الداخلية وفي تحسين ممارستها؛ مما يؤثر سلباً على فاعلية المراجعة الداخلية (Chadwick, 1995).

وفي المقابل، أشار بعض الكُتاب إلى أن استخدام ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات قد يمنح الموظفين دافعاً للعمل وفقاً لأفضل المعايير للحصول على فرص التقدم الوظيفي سواء في داخل الوحدة أو خارجها، مما سينعكس إيجاباً على فاعلية المراجعة الداخلية (Cohen and Sayag, 2010).

وفي حدود علم الباحثين، فإنه يوجد عدد محدود من الدراسات التي درست تأثير استخدام ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات على فاعلية المراجعة الداخلية. وتقدم هذه الدراسات نتائج متضاربة؛ حيث لم يجد (Cohen and Sayag, 2010) علاقة بين المتغيرين، بينما وجد كل من (Hung and Han, 1998) و (Dellai and Omri, 2016) علاقة إيجابية بينهما.

إن تضارب النتائج يمثل حافزاً لدراسة إضافية لطبيعة هذه العلاقة. وبناءً على احتمالية وجود علاقة إيجابية أو سلبية بين استخدام ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات وفاعلية المراجعة الداخلية، فإنه سيتم اختبار الفرضية الصفرية التالية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات وفاعلية المراجعة الداخلية (الفرضية الثانية).

2.2.3. مدى الاستعانة بأطراف خارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية

تؤدي المنشآت وظيفة المراجعة الداخلية إما داخلياً من خلال تعيين موظفين بالمنشأة للقيام بها (النموذج الداخلي)، أو خارجياً من خلال الاستعانة بأطراف خارجية مثل المكاتب الاستشارية (النموذج الخارجي) (out-sourcing)، أو بشكل مشترك من خلال التعاون بين قسم المراجعة الداخلية لديها مع الطرف الخارجي (النموذج المشترك) (co-sourcing) (Coram, Ferguson and Moroney, 2008; Dellai and Omri, 2016). ولقد تناولت

2.2.5. عدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ تأسيسها

يشير عدد مديري وحدات المراجعة الداخلية إلى طول فترات العمل بها (Tenure). ونظرياً تشير نظرية رأس المال البشري (Human Capital Theory) إلى أن امتداد فترة عمل الموظف تزيد من خبراته ومعارفه، مما ينعكس إيجاباً على أدائه للعمل؛ الأمر الذي يشير إلى أن زيادة عدد المديرين قد يؤثر سلباً على فاعلية الوظائف التي يديرونها. على النقيض، تشير أدبيات تصميم الأعمال إلى أن امتداد فترة عمل الموظف تؤدي به إلى الملل وانخفاض حافز العمل، مما ينعكس سلباً على أدائه لعمله (Ng and Feldman, 2013)، الأمر الذي يشير إلى أن زيادة عدد المديرين قد يؤثر إيجاباً على فاعلية الوظائف التي يديرونها. ووفقاً لهذه النظريات، فإنه من المحتمل أن يرتبط عدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ تأسيسها سلباً أو إيجاباً بفاعلية وحدات المراجعة الداخلية التي يديرونها. عليه، وفي ظل غياب الدراسات التي تناولت تأثير عامل عدد المديرين، فإنه سيتم اختبار الفرضية الصفرية التالية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ تأسيسها وفاعلية المراجعة الداخلية (الفرضية الخامسة).

3. منهجية البحث

3.1. منهجية البحث وإستراتيجيته وطرق جمع البيانات:

اعتمد البحث على إستراتيجية المسح الاستقصائي من خلال توظيف الاستبيانات كأداة لجمع البيانات؛ وذلك لمناسبتها لجمع بيانات ملائمة لتحقيق هدف البحث المتمثل في تحديد العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في المملكة العربية السعودية. وبناءً على هدف وإستراتيجية وأداة جمع بيانات البحث، فإن المنهجية الكمية التجريبية هي المنهجية المتبعة في هذا البحث.

3.2. مجتمع الدراسة وعينتها:

نظراً لهدف الدراسة، فقد تم تحديد مجتمع الدراسة ليكون جميع مؤسسات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. ولما تتميز به الجامعات من بيئة ملائمة لتحقيق هدف هذه الدراسة نظراً للانتقال إلى النظام الجديد، فقد تم تحديد عينة الدراسة لتشمل جميع الجامعات السعودية الحكومية التابعة لوزارة التعليم، ويبلغ عددها 29 جامعة.

3.3. عملية اختبار الاستبانة:

قام الباحثان بإرسال الاستبانة لثلاثة محكمين من ذوي الخبرة العملية والبحثية في المراجعة الداخلية. وتم أخذ مراثياتهم حول تصميم الاستبانة بشكل عام، وحول جودة ووضوح الأسئلة. وقد أسهمت هذه العملية في تجويد الاستبانة.

3.4. عملية إرسال الاستبانة:

تم التواصل مع مديري وحدات المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية لتعريفهم بالدراسة ودعوتهم للمشاركة عبر استكمال الاستبانة بواسطة الإنترنت، كما تم إرسال رسائل تذكيرية إلحاقية. وانتهت هذه العملية بتحقيق معدل استجابة مرتفع بلغ 90% تقريباً تمثل 26 رداً، الأمر الذي يدعم مصداقية نتائج هذا البحث.

3.5. تحليل البيانات:

تم تحليل البيانات باستخدام التحليل الوصفي وتحليل الانحدار الخطي

المتعدد عبر برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

3.6. مقاييس متغيرات الدراسة:

تم تطوير مقاييس متغيرات الدراسة من خلال اللائحة أو الدراسات السابقة أو الباحثين. فبشأن المتغير التابع *فاعلية المراجعة الداخلية*، فقد تم قياسه من خلال تطوير مؤشر مجمع (Index) يعكس مدى الالتزام باللائحة وفقاً للخطوات التالية:

- تحديد درجة الإجابة لـ 58 سؤالاً من نوع ليكرت المتدرج الخماسي (Five-point Likert-scale) عن الممارسات والضوابط المختلفة للمراجعة الداخلية كما حددها اللائحة.
- تكوين 17 مجموعة من هذه الأسئلة تتعلق بالمحاور السبعة الرئيسة التي تضمنتها اللائحة، وحساب متوسط لكل مجموعة.
- حساب متوسط للمتوسطات السبعة عشر لكل مشارك في الدراسة⁽³⁾

وفيما يتعلق بالمتغير المستقل *دعم الإدارة العليا*، فقد تم قياسه من خلال حساب متوسط أجوبة سؤال من خمس فقرات من نوع ليكرت المتدرج الخماسي تم اختياره من دراسات (Cohen and Sayag, 2010; Alzeban and Gwilliam, 2014).⁽⁴⁾ كما تم قياس المتغير المستقل *ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات* من خلال درجة إجابة عن سؤال من فقرة واحدة من نوع ليكرت المتدرج الخماسي تم انتقاؤه من دراسة (Cohen and Sayag, 2010). وبشأن المتغير المستقل *مدى الاستعانة بأطراف خارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية*، فقد تم قياسه من خلال درجة إجابة عن سؤال من فقرة واحدة من نوع ليكرت المتدرج الخماسي تمت صياغته من قبل الباحثين. وفيما يخص المتغير المستقل *عُمُر وحدة المراجعة الداخلية*، فقد تم قياسه من خلال احتساب فرق السنوات بين سنة 1441هـ - الممثل لسنة توزيع الاستبانة - وسنة تأسيس الوحدة الذي شمله سؤال في الاستبانة تمت صياغته من قبل الباحثين. وبخصوص المتغير المستقل *عدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ تأسيسها*، فقد تم قياسه من خلال العدد المذكور في إجابة عن سؤال بهذا الخصوص تمت صياغته من قبل الباحثين.

4. نتائج الدراسة التجريبية

4.1. النتائج الوصفية:

يوضح جدول 1 النتائج الوصفية لمتغيرات الدراسة. وبالنظر إلى النتائج، يتبين وجود درجة مرتفعة لفاعلية المراجعة الداخلية قياساً بالمتوسط (متوسط = 3.94)، الأمر الذي يشير إلى تقدم وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام السعودي ممثلة بالجامعات السعودية الحكومية بشكل عام (انظر المبارك والجبر (2021)). كما يتبين وجود درجة متوسطة لكل من عامل *دعم الإدارة العليا* (متوسط = 2.96) وعامل *ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات* (متوسط = 3.35) مما يدل على وجود دعم - ولكن متوسط - من إدارات مؤسسات القطاع العام السعودي ممثلة بالجامعات لوظيفة المراجعة الداخلية، ووجود استخدام متوسط لوظيفة المراجعة الداخلية كمركز لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات، على التوالي. وتشير النتائج إلى درجة منخفضة لمدى الاستعانة بأطراف خارجيين للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية (متوسط = 1.88) مما يدل على اعتماد وحدات المراجعة الداخلية بمؤسسات القطاع العام السعودي على مواردها وقدراتها الداخلية بشكل أكبر للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية، وذلك بالمقارنة بموارد وقدرات الأطراف الخارجية كالمكاتب الاستشارية. كما يتضح من النتائج بأن عُمُر وحدات المراجعة الداخلية يتراوح بين 1 و 12 سنة، وبمتوسط منخفض يبلغ 4.38 سنوات، الأمر الذي يشير إلى استجابة متأخرة لتأسيس وحدات المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام السعودي ممثلة بالجامعات؛

⁽³⁾ متوسط التباين المستخرج (Average Variance Extracted) والفيات بلغت 0.89 لدرجة ثبات الاتساق الداخلي (Internal Consistency Reliability) (Hair, Hult, Ringle and Sarstedt, 2017).
⁽⁴⁾ وتجدر الإشارة بأن بقية مقاييس الدراسة لا تحتاج لهذه الاختبارات إما بسبب أنها مبنية على شكل مؤشر مجمع (أو ما يعرف بمقياس تكويني Formative Construct) أو مقاسة من خلال فقرة واحدة (Single-item Construct) (المرجع السابق).

⁽³⁾ كما يظهر، فإن استخدام هذا المؤشر يعكس إضافة نوعية للبيانات من خلال تقديم مقياس شامل لجميع جوانب المراجعة الداخلية التي حددها اللائحة.
⁽⁴⁾ أشارت اختبارات صدق وثبات مقياس عامل دعم الإدارة العليا متعدد الفقرات (Multi-item or Latent Construct) إلى تحقيق العامل درجات ممتازة لكل من صدق التقارب (Convergent Validity) بلغت 0.61

تدريب وتأهيل الموظفين والقيادات وفاعلية المراجعة الداخلية تتسق مع نتائج دراسات كل من (Hung and Han, 1998) و (Dellai and Omri, 2016)، والتي وجدت ارتباطاً إيجابياً بين هذا العامل وفاعلية المراجعة الداخلية، وكذلك مع الرأي الذي يؤكد دور هذه الممارسة في تحسين فاعلية المراجعة الداخلية من خلال منحها للموظفين دافعاً لاتباع أفضل الممارسات في العمل لتحقيق التقدم الوظيفي المأمول والذي قد يكون في داخل الوحدة أو خارجها (Cohen and Sayag, 2010). فيما تتعارض هذه النتائج مع نتائج دراسة (Cohen and Sayag, 2010) التي لم تجد علاقة بين المتغيرين، ومع الرأي الذي يرى وجود تأثير سلبي لهذه الممارسة على فاعلية المراجعة الداخلية من خلال تأثيرها السلبي على موضوعية المراجع الداخلي (Chadwick, 1995; Goodwin, 2001; and Yeo, 2001).

وتأتي العلاقة السالبة بين مدى الاستعانة بأطراف خارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية وفاعلية المراجعة الداخلية بالتوافق مع نتائج دراسات كل من (Coram et al., 2008) و (Salameh et al., 2011) التي قدمت بعض الدعم لأهمية النموذج الداخلي في تحقيق فاعلية المراجعة الداخلية، ولكن متعارضة مع دراسة (Prawitt et al., 2012) التي لم تدعم أهمية النموذج الداخلي ودراسة (Dellai and Omri, 2016) التي بينت عدم وجود ارتباط بين هذا العامل وفاعلية المراجعة الداخلية. كما تؤيد النتائج الرأي الذي يؤكد المزايا المتعددة للنموذج الداخلي، مثل المعرفة العميقة بيئته المنشأة وثقافتها، وتعاون أكبر من جهات المنشأة الخاضعة للمراجعة. فيما تخالف هذه النتيجة وجهة النظر التي تدعم النموذج الخارجي، والتي ترى بأنه يحقق موضوعية أعلى ويتيح الحصول على مهارات وخبرات أفضل مقارنة بالنموذج الداخلي (Coram et al., 2008; Salameh et al., 2011; Prawitt et al., 2012; Dellai and Omri, 2016).

وفي حدود علم الباحثين، فإن العلاقة الموجبة بين عامل عدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ التأسيس وفاعلية المراجعة الداخلية تعد إضافة حديثة للأدبيات المهتمة بمحددات فاعلية المراجعة الداخلية، وتأتي لتؤكد ما أشارت إليه أدبيات تصميم الأعمال حول ضرورة التغيير المستمر للمديرين – أي زيادة عدد المديرين – لتجنب الملل وانخفاض حافز العمل لديهم (Ng and Feldman, 2013)، وبالتالي لقيامهم بوظيفة المراجعة الداخلية على النحو المنشود مما يسهم في تحقيق فاعليتها (أي العلاقة الإيجابية بين عدد المديرين وفاعلية المراجعة الداخلية). بينما تأتي النتائج على النقيض لما تضمنته نظرية الرأس المال البشري من أهمية عدم التغيير المستمر للمديرين – أي نقص عدد المديرين – لبناء الخبرات والمعارف اللازمة للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية وفقاً لأفضل الممارسات مما ينعكس على تحقيق فاعليتها (أي العلاقة السلبية بين عدد المديرين وفاعلية المراجعة الداخلية).

4.3. اختبار الاعتمادية Robustness Test

نظراً لانخفاض حجم العينة التي تم إجراء التحليل عليها (عدد = 26) والنتائج عن انخفاض عدد الجامعات، وما قد يترتب على ذلك من تأثير على مصداقية النتائج باستخدام تحليل الانحدار المتعدد، فقد تمت إعادة اختبار نموذج الانحدار المتعدد باستخدام أسلوب (البوت سترابنج) (Bootstrapping)، والذي يقوم على سحب عدد كبير من العينات العشوائية من العينة الأساسية (أي عينة 26 جامعة) بحيث تكون كل عينة عشوائية بحجم العينة الأساسية نفسها (أي 26 جامعة) ولكن بمجموعة مختلفة من الجامعات (أي عدم تكرار الجامعات نفسها في العينة الأساسية في العينات العشوائية)، ومن ثم اختبار معاملات الانحدار (Coefficients) لنموذج الانحدار لكل عينة عشوائية، والتي فيما بعد تستخدم لبناء توزيع إحصائي

حيث أنه مرَّ ما يقارب 13 سنة منذ إقرار اللائحة. وتُبين النتائج أيضاً بأن عدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ تأسيسها يتراوح من 1 إلى 6 مديرين وبمتوسط يبلغ 2.69، وهو ما يدل على وجود تغيير مستمر للمديرين أخذاً في الاعتبار متوسط عُمر وحدات المراجعة الداخلية البالغ 4.38 سنوات.

جدول 1: النتائج الوصفية لتغيرات الدراسة

المتغير	القيمة الأدنى	المتوسط	القيمة الأعلى
فاعلية المراجعة الداخلية	3.70	3.94	4.46
دعم الإدارة العليا	1.00	2.96	4.60
ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات	2.00	3.35	5.00
مدى الاستعانة بأطراف خارجيين للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية	1.00	1.88	5.00
عُمر وحدة المراجعة الداخلية	1.00	4.38	12.00
عدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ تأسيسها	1.00	2.69	6.00

4.2. نتائج اختبار الفرضيات:

يبين جدول 2 نتائج اختبار الفرضيات باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد. وبالنظر إلى النموذج ككل، فإن النتائج تبين أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية كما هو موضح في قيمة ف (F value) البالغة 15.95 وقيمة دلالتها الإحصائية (Significance) البالغة 0.00، ويفسر النموذج درجة عالية جداً من التباين أو التغيير الحاصل في المتغير التابع فاعلية المراجعة الداخلية كما هو موضح في معامل التحديد المعدل (R^2 Adjusted) والبالغ 75% (Hair et al., 2017)، الأمر الذي يشير إلى احتواء النموذج لمتغيرات مستقلة مهمة لتفسير التباين في فاعلية المراجعة الداخلية.⁽⁵⁾

وعند النظر إلى المتغيرات المستقلة كل على حدة، فإن عوامل دعم الإدارة العليا وممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات وعدد مديري وحدة المراجعة الداخلية هي عوامل ترتبط بفاعلية المراجعة الداخلية ارتباطاً موجباً ذا دلالة إحصائية عند مستويات أقل من 0.01. بينما يرتبط عامل مدى الاستعانة بأطراف خارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية بفاعلية المراجعة الداخلية ارتباطاً سالباً ذا دلالة إحصائية عند مستويات أقل من 0.01. فيما لم تُظهر النتائج ارتباطاً ذا دلالة إحصائية بين كل من عُمر وحدة المراجعة الداخلية وفاعلية المراجعة الداخلية.

وبناءً على هذه النتائج، فإنه يتم قبول الفرضية البديلة الأولى، ورفض الفرضية الرابعة، ورفض الفرضيات الصفرية الثانية والثالثة والخامسة، ويتم قبول الفرضية البديلة لكل منهم.

جدول 2: نتائج اختبار الفرضيات

المتغير	العلاقة المتوقعة	قيمة بيتا المعيارية Standardised B	قيمة ت- t value	قيمة الدلالة الإحصائية Significance	معامل تضخم VIF
القيمة الثابتة (Constant)			8.89	0.00	
دعم الإدارة العليا	+	0.60	5.91	0.00	1.03
ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات	+/-	0.58	5.45	0.00	1.13
مدى الاستعانة بأطراف خارجيين للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية	+/-	-0.30	-2.95	0.01	1.03
عُمر وحدة المراجعة الداخلية	+	0.02	0.21	0.84	1.18
عدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ التأسيس	+/-	0.51	4.52	0.00	1.27
قيمة ف F value			15.95		
قيمة الدلالة الإحصائية لقيمة ف			0.00		
معامل التحديد المعدل Adjusted R2			0.75		

إن العلاقة الموجبة بين دعم الإدارة العليا و فاعلية المراجعة الداخلية تتوافق مع نتائج الدراسات السابقة (Ahmad et al., 2009; Cohen and Sayag, 2010; Alzeban and Gwilliam, 2014; Dellai and Omri, 2016; Mihret and Yismaw, 2018; Musah et al., 2007)، ومع الرأي الذي يؤكد أهمية دعم الإدارة العليا لنجاح أية ممارسة كالمراجعة الداخلية نظراً لما تقدمه من دعم مادي وبشري، ولقدرتها على التأثير في تطبيق الممارسة من خلال التدريب وتقديم الحوافز، وكذلك لمقدرتها على إبراز أهمية ودور الممارسة في تحقيق أهداف المنشأة وبالتالي إيجاد موقف إيجابي تجاهها في أنحاء المنظمة كافة (Cohen and Sayag, 2010; Alzeban and Gwilliam, 2014).

كما أن العلاقة الموجبة بين ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية

⁽⁵⁾ تشير النتائج إلى أن النموذج لا يعاني من مشكلة الخطية بين المتغيرات المستقلة (Multicollinearity) كما يظهر ذلك في قيم معاملات تضخم التباين (Variance Inflation Factor) للمتغيرات المستقلة في جدول 2، والتي تنخفض عن الحد الأعلى المسموح به (5) بدرجة كبيرة (Hair et al., 2017).

المأمول.

- إطلاق برنامج لتأكيد وتحسين الجودة كما جاء في المعيار رقم 1300 من "المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" بهدف رفع فاعلية المراجعة الداخلية من خلال تقييم مدى توافق عمليات المراجعة الداخلية مع المعايير ذات الصلة ومدى التزام منسوبي الوحدات بأخلاقيات المهنة، بالإضافة إلى تقييم كفاءة وفاعلية الوحدات وتحديد فرص التطوير الممكنة. ولقد نصّت المعايير 1310 و 1311 و 1312 على أن هذه المهمة تتم من خلال تقييمات داخلية (من داخل المؤسسة بأسلوب التقييم الذاتي أو بالاستعانة بخبراء من داخل المؤسسة) وخارجية (من خارج المؤسسة مرة كل خمس سنوات على الأقل). في هذا السياق، فمن الممكن إطلاق هذا البرنامج على مستوى كل مؤسسة من مؤسسات القطاع العام والجهات التابعة لها.

5.3. حدود البحث واتجاهاته المستقبلية:

استهدف هذا البحث اختبار عدد من العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام السعودي. وبالرغم من إسهام هذا البحث، وما سبقه من أبحاث (السهمي، 2011؛ المبارك والجبر، 2021) (Alzeban and Sawan, 2013) في تسليط الضوء على جوانب مختلفة للمراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي، إلا أنه تم إغفال جانب الآثار الناتجة عن فاعلية المراجعة الداخلية. وتكمن أهمية هذا الجانب في أن جميع هذه الأبحاث تقوم على افتراض أن المراجعة الداخلية تجود عمليات إدارة المخاطر، ونظم الرقابة الداخلية، والحوكمة دون وجود أبحاث تجريبية تختبر صحة هذا الافتراض. وعليه، فإن الأبحاث المستقبلية يجب أن تغطي هذا القصور من خلال اختبار افتراض تحسين المراجعة الداخلية لممارسات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة، وما قد يتبع ذلك من تأثير على الأداء المالي وغير المالي للمنظمات.

نبذة عن المؤلفين

عبدالرحمن علي الجبر

قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية. aaljabr@kfu.edu.sa، 00966135896124

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 الشريطية (Contingency Theory) في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وكذلك المراجعة الداخلية وارتباطها بأنظمة الرقابة الداخلية كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية.

عائذ إبراهيم المبارك

قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية. aymubarak@kfu.edu.sa، 00966135896232

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 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.

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).

الرمعي، زاهر عطا. (2017). الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية. المملكة الأردنية الهاشمية: دار المأمون للنشر والتوزيع.

يعرف بتوزيع (البوت ستراينج) (Bootstrapping Distribution) لحساب الأخطاء المعيارية (Standard Errors) اللازم لحساب مستوى الدلالة الإحصائية (Significance) لمعاملات الانحدار بنموذج الانحدار (Field, 2013; Hair et al., 2017). وباستخدام 1000 عينة عشوائية، فقد أظهرت نتائج هذا الاختبار (غير مجدولة) توافق تام مع النتائج الموضحة في جدول 2، الأمر الذي يقدم تأكيداً إضافياً على مصداقيتها.

5. ملخص النتائج، والتوصيات، واتجاهات البحث المستقبلية

نظراً لأهمية دور المراجعة الداخلية في تعزيز ممارسات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة، ولوجود فجوات معرفية تتعلق بمقاييس ومحددات فاعلية المراجعة الداخلية وتباينها بين مؤسسات القطاع العام، وكذلك بيئة الجامعات السعودية الحكومية، فقد هدف هذا البحث إلى تحديد العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق هذا الهدف، تم استخدام المنهجية الكمية التجريبية من خلال استخدام إستراتيجية المسح الاستقصائي وأداة الاستبانة لجمع البيانات.

5.1. ملخص النتائج:

باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد، بينت النتائج أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية وفسّر درجة عالية في التغير الحاصل في فاعلية المراجعة الداخلية (75%) مقاساً بمؤشر مجمّع يعكس مدى الالتزام باللائحة. كما بينت النتائج أن كل من عوامل: دعم الإدارة العليا وممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات وعدد مديري وحدة المراجعة الداخلية منذ التأسيس ومدى الاستعانة بأطراف خارجية للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية ترتبط ارتباطاً ذا دلالة إحصائية أقل من 0.01 مع فاعلية المراجعة الداخلية، وذلك بشكل إيجابي للعوامل الثلاثة الأولى وبشكل سلبي للعامل الأخير. كما وضحت النتائج أن عامل عُمر وحدة المراجعة الداخلية يرتبط إيجابياً بفاعلية المراجعة الداخلية ولكن من دون أية دلالة إحصائية (أكبر من 0.05).

5.2. التوصيات:

بناءً على نتائج هذا البحث المفصلة في الجزء 4 والمخصصة في الجزء 5.1، فإن هذا البحث يقدم مجموعة من التوصيات التي سيكون لها دور كبير في مساعدة أصحاب القرار في زيادة فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية على مستوى مؤسسات القطاع العام السعودي، وهي كما يلي:

- ضرورة قيام الإدارات العليا بتقديم الدعم المادي والبشري اللازم لوحدات المراجعة الداخلية وذلك لإرتباط هذا الدعم بزيادة فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية وما يصاحبها من إضافة قيمة للمنشأة وتجويد لعملياتها.
- تطبيق ممارسة التوظيف في وحدة المراجعة الداخلية كأداة لتدريب وتأهيل الموظفين والقيادات: حيث إن هذه الممارسة تعد أمراً مشجعاً للعمل بشكل جدي ووفق أفضل الممارسات، سواء للأشخاص الذين سيكملون عملهم في داخل الوحدة أو خارجها، مما سينعكس إيجاباً على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية. وعلى صعيد آخر، فإن من شأن هذه الممارسة تأهيل عدد جيد من الموظفين ذوي المعرفة الجيدة بالمنظمة.
- السعي للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية بالاعتماد على الموارد المادية والبشرية الداخلية (النموذج الداخلي) وتخفيض الاستعانة بالجهات الخارجية (النموذج الخارجي) للقيام بهذه الوظيفة الحيوية، وذلك لما يتمتع به النموذج الداخلي من مزايا متعددة، مثل الإلمام التام بالجهة وتعاون الجهات الخاضعة للمراجعة والتي تنعكس بشكل إيجابي على فاعلية المراجعة الداخلية. ولتعزيز فاعلية النموذج الداخلي ورفع فرص نجاحه، تجدر الإشارة إلى أهمية التطوير المستمر لأداء وحدات المراجعة الداخلية بمؤسسات القطاع العام كي تؤدي مهامها على النحو المأمول من خلال التدريب المستمر وتعزيز سبل التعاون وتبادل الخبرات بين الديوان العام للمحاسبة وتلك الوحدات، نظراً لما يمتلكه الديوان من خبرات كبيرة عن مؤسسات القطاع العام المختلفة.
- التغيير والتجديد المستمر لمديري وحدات المراجعة الداخلية لما في ذلك من مزايا عدة كجلب الأفكار الجديدة والسعي إلى التطوير والإبداع، الأمر الذي تتطلبه وظيفة حيوية ومتجددة كالمراجعة الداخلية لأدائها على النحو

- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443–50.
- Dong, L., Neufeld, D. and Higgins, C. (2009). Top management support of enterprise systems implementations. *Journal of Information Technology*, 24(1), 55–80.
- Drury, C. (2018). *Management and Cost Accounting*. (10th edition). Andover, UK: Cengage Learning EMEA.
- Fadzil, F. H., Haron, J.H. and Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844–66.
- Field, A. (2013). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics*. 4th edition. London, UK: SAGE Publications Ltd.
- Goodwin, J. and Yeo, T.Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107–15.
- Hair, J.F., Hult, G.T.M., Ringle, C.M. and Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. 2nd edition. Thousand Oaks, California: SAGE Publications, Inc.
- Hung, J.H. and Han, H.L. (1998). *An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing For Listed Firms in Taiwan*. Available: https://www.academia.edu/34741904/An_Empirical_Study_on_Effectiveness_of_Internal_Auditing_for_Listed_Firms_in_Taiwan.
- 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)
- 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 Taqyim 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].
- Musah, A., Gapketor, E.D. and Anokye, F.K. (2018). Determinants of internal audit effectiveness in State-Owned Enterprises (SOEs) in Ghana. *The Journal of Accounting and Management*, 8(1), 52–68.
- Ng, T.W. and Feldman, D.C. (2013). Does longer job tenure help or hinder job performance? *Journal of Vocational Behavior*, 83(3), 305–14.
- Oxner, T.H. and Kusel, J. (1996). Trends in the job market. *Internal Auditor*, 53(3), 20–28.
- Prawitt, D.F., Sharp, N.Y. and Wood, D.A. (2012). Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: Did Sarbanes-Oxley get it wrong? *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1109–36.
- Salameh, R., Al-Weshah, G., Al-Nsour, M. and Al-Hiyari, A. (2011). Alternative internal audit structures and perceived effectiveness of internal audit in fraud prevention: Evidence from Jordanian banking industry. *Canadian Social Science*, 7(3), 40–50.
- Sarens, G., Allegrini, M., D'Onza, G. and Melville, R. (2011). Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function? exploratory evidence and directions for future research. *Managerial Auditing Journal*, 26(1), 51–64.
- Saudi Arabia Vision 2030. (2020). *Mahawir Wabaramij Tahqiq Alrawayati* 'Themes and Programs to Achieve Vision'. Available at: <https://vision2030.gov.sa/> (accessed on: 08/08/2020) [in Arabic]
- Shields, M.D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7(Fall), 148–66.
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E. and Oduro Achina, S. (2016). Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems. *International Journal of Business and Management*, 11(11), 184–185.
- رؤية المملكة العربية السعودية 2030. (2020). *محاور و برامج تحقيق الرؤية*. متوفر بموقع: <https://vision2030.gov.sa/> (تاريخ الاسترجاع: 2020/08/06).
- السبلي، محمد سلطان. (2011). تحليل العوامل الهيكلية لوحدة المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. *مجلة الفكر المحاسبي*، 15(1)، 29–2.
- الشنيفي، صالح حمد. (2019). *مدخل إلى المراجعة الداخلية: الإطار العام والمفاهيم والتطبيق*. المملكة العربية السعودية: الجمعية السعودية للمحاسبة.
- المبارك، عائد إبراهيم والجبر، عبدالرحمن علي. (2021). واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية: دراسة ميدانية. *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية*، 22(1)، 18–209.
- 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 لوحدة 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-aaaf00a3d801/1> (تاريخ الاسترجاع: 2020/04/02).
- وزارة تطوير القطاع العام. (2017). *دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام*. الإصدار الثاني. المملكة الأردنية الهاشمية: وزارة تطوير القطاع العام.
- Ahmad, N., Othman, R., Othman, R. and Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53–62.
- Almubarak, A.I. and Aljabr, A.A. (2021). *Waqie almurajaat alddakhiliat fi aljamieat alsewdyt alhukumiati: Dirasat midanitu* 'The status of internal auditing in Saudi public universities: A field study'. *The Scientific Journal of King Faisal University - Humanities and Management Sciences*. 22(1), 209–18. [in Arabic]
- Al-Ramahi, Z.A. (2017). *Alaitijahat Alhadithat Fi Atadqiq Alddakhili Wifqaan Lilmaeyir Aldawlat* '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 alhaykaliat liwahadat almurajaat alddakhiliat fi almuasasat alhukumiati bialmamalakat 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-Shanafi, S.H. (2019). *Adkhal 'ilaa Almurajaat Aldaakhiliati: Al'iitar Aleami Walmafahim Waltatbiqa* 'Introduction to Internal Audit: General Framework, Concepts and Application'. Saudi Arabia: The Saudi Accounting Association. [in Arabic]
- Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86.
- 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.
- Anderson, S. W. and Young, S. M. (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24(7), 525–59.
- Arena, M. and Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60.
- Chadwick, W. (1995). Tough questions, tougher answers. *Internal Auditor*, 52(6), 63–65.
- 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.
- Coram, P., Ferguson, C. and Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and Finance*, 48(4), 543–59.
- 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.
- Cottrell, D.M., Stocks, K.D. and Swain, M.R. (1995). Continuous improvement at Clorox. *Internal Auditor*, 52(1), 38–44.
- Dellai, H. and Omri, M.A.B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208–21.