

منتكلات المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال السعودي

● أحمد بن عبدالقادر القرني

● الكلية التقنية-جده- المملكة العربية السعودية

مشكلات المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال السعودي

أحمد بن عبدالقادر القرني
الكلية التقنية-جده- المملكة العربية السعودية

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المشكلات التي تواجه المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال في المملكة العربية السعودية وطرح مجموعة من التوصيات العلمية والأكاديمية المناسبة. ولتحقيق هذا الهدف تم استعراض ما هو متوفر في الأدب المحاسبي عن موضوع الدراسة ومن ثم القيام بدراسة ميدانية تمثلت في مقابلات شخصية مع عدد من المهتمين بالمهنة ثم تصميم استمارة استبيان مكونة من (15) متغير غطت عدد من الجوانب المهمة مثل الاستقلال، الكفاءة المهنية والفنية المناسبة، الوعي الكافي بأهمية ودور المراجعة الداخلية، والتعاون والتأييد الكافي للمراجع الداخلي من داخل المنظمة وكذلك المحفزات المقدمة للمراجع الداخلي. تم توزيع (350) استبانة على المراجعين الداخليين في الشركات والمؤسسات التي لديها أقسام للمراجعة الداخلية وبلغت الاستبيانات المعادة والصالحة للتحليل (252)، أي ما نسبته (72%) من إجمالي الاستبيانات الموزعة. وبعد القيام بعملية التحليل للاستبيانات المعادة تبين وجود عدد من المشكلات التي تواجه المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال في المملكة وقد تم طرح عدد من التوصيات العلمية والأكاديمية المناسبة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، مشكلات المراجعة الداخلية، قطاع الأعمال السعودي والجمعية السعودية للمراجعة الداخلية.

The Arab Journal of Accounting
Volume 16. Number 2
December 2013
Pp 135 - 157

Internal Auditing Problems in the Saudi Business Sector: An Exploratory Study

Ahmed Abdulqader Al-Qarni

College of Technology, Jeddah, Saudi Arabia

Abstract

The purpose of this study is to identify the most important problems facing the internal auditing in the business sector in the Kingdom of Saudi Arabia and put forward a set of recommendations. To achieve this goal the related literature was highlighted and discussed and then questionnaire was developed and distributed to a sample of internal auditors. A total of (350) questionnaire were distributed from which (252) were collected representing 72% of the total questionnaires distributed. The empirical result showed that there are a number of problems facing the internal auditing in the business sector in the Kingdom among which was the difficulty in attracting qualified internal auditors to carry out the audit as well as low wages and lack of relevance of the effort done by the internal auditor. The study ends up with a number of recommendations, of which the most important were: accelerating the establishment of the Saudi Institute of Internal Auditors and undertaking more studies related to the subject of the study.

Keywords: Internal Control, Internal Auditing, Saudi Business Sector, the Saudi Institute of Internal Auditors.

مقدمة

مشكلة الدراسة

أثبتت الأزمات المالية المتلاحقة التي يشهدها العالم من وقت لآخر مدى أهمية الرقابة الفعالة لجميع المنظمات والمؤسسات والمتعاملين معها. فقد أدى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في بعض الشركات والمؤسسات العملاقة مثل انرون (Enron) إلى إتاحة الفرصة لعدد من المنتمين لتلك الشركات إلى انتهاك قواعد العمل المهني وتضليل الأطراف المتعاملة معها بما في ذلك الجهات الرسمية والإمعان في استغلال الثغرات الموجودة في ممارسة أساليب الغش والاحتيال لتحقيق مصالح ومكاسب شخصية وغير مشروعة. والمتتبع اليوم لتداعيات هذه الأزمات وما تلاها من إفلاسات وإخفاقات مالية أخرى يشعر بحجم أثارها الخطيرة والتي امتدت كالوباء يشتد فتكه وتزداد ضراوته ليشمل العديد من دول وشعوب العالم واقتصاديتها.

ومع تعاقب الأزمات المالية التي شهدها العالم تزايد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية بشكل عام والمراجعة الداخلية بشكل خاص من قبل العديد من المنظمات والهيئات الحكومية وغير الحكومية وكذلك الأفراد من باحثين وأكاديميين ومهنيين. ومن صور هذه الاهتمامات إصدار المعايير والأداب المهنية والإرشادات الأخرى المنظمة للمهنة وكذلك قوانين الحوكمة وتكوين لجان للمراجعة في الشركات المساهمة إلى جانب الدراسات والأبحاث التي أجريت في عدد من دول العالم حول المراجعة الداخلية. وفي المملكة العربية السعودية لم تحظى المهنة بالقدر الذي تستحقه من الدراسات خاصة ما يتصل بالمشكلات التي تعترض المهنة وسبل تطويرها الأمر الذي يدفع للقيام بهذه الدراسة.

هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- التعرف على أهم المشكلات التي تواجه المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال في المملكة العربية السعودية.
- طرح مجموعة من التوصيات العلمية والأكاديمية المناسبة.

أسئلة الدراسة

لتحقيق الهدف من الدراسة يمكن طرح التساؤلات الرئيسية التالية:

- هل يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال المناسب؟
- هل يتمتع المراجع الداخلي بالكفاءة المهنية والفنية المناسبة؟
- هل يجد المراجع الداخلي التعاون والتأييد الكلي من داخل المنشأة؟
- هل يوجد وعي كافي بأهمية ودور المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة؟
- هل تتوفر محفزات مادية ومعنوية مناسبة للمراجع الداخلي؟
- هل عدم وجود جهة مهنية متخصصة تشرف على المهنة وتنظمها يؤثر على المهنة؟

أهمية الدراسة

يمكن تحديد أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- يتزامن إجراء هذه الدراسة مع حراك مهني وأكاديمي في المملكة لإنشاء الجمعية السعودية للمرجعين الداخليين (SIIA).
 - عدم وجود دراسة ميدانية جادة (حسب علم الباحث) تتناول هذا الموضوع على مستوى المملكة وبالتالي فإنه يمكن اعتبارها مرتكزاً هاماً لدراسات لاحقة.
 - إن إجراء مثل هذه الدراسات، من وجهة نظر الباحث قد يسهم، إلى جانب دراسات أخرى، في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بشكل عام والمراجعة الداخلية بشكل خاص الأمر الذي ينعكس على أداء الشركات ومساعدتها على بلوغ أهدافها.
- إضافة إلى ما تم تناوله في المقدمة سوف يتم تنظيم ما تبقى من الدراسة على النحو التالي:
- ثانياً: الإطار النظري للدراسة.
- ثالثاً: الدراسات السابقة.
- رابعاً: منهجية وإجراءات الدراسة.
- خامساً: عرض نتائج الاستبيان.
- سادساً: الخاتمة والتوصيات.

الإطار النظري للدراسة

تشير بعض المصادر (Sawyer and Dittenhofer, 1996) إلى وجود المراجعة لقرون طويلة من الزمن إذ تعود إلى 3500 (ق.م) حيث سادت في الحضارات القديمة كالمصرية، الصينية، الفارسية إلى جانب العبرية والإغريقية. كما أن سيدنا عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل موسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها (التميمي، 2006). إما المراجعة بمفهومها الحديث فقد ارتبط ظهورها مع التوسع في الأنشطة الاقتصادية نتيجة لتكتل رؤوس الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة، فقد أدى تباعد الملاك وكثرة عددهم إلى جانب خلفيتهم الإدارية إلى إسناد الإدارة إلى عدد منتخب منهم (مجلس الإدارة) مقابل تقديم تقارير دورية في شكل قوائم مالية لملاك الشركة أو المساهمين على أن يتم التأكد من عدالة هذه التقارير ومدى مطابقتها للواقع من قبل شخص محايد ومستقل وهو مدقق الحسابات أو المحاسب القانوني كما يعرف في المملكة. ومن أقدم التشريعات التنظيمية التي ألزمت الشركات بإعداد قوائمها المالية القانون الانجليزي الصادر عام 1844 حيث نص على وجوب أن تقوم جميع الشركات المساهمة المسجلة في بورصة لندن بإعداد قوائمها المالية بشكل سنوي. إلا أنه وكما يذكر مؤلف كتاب نظرية المحاسبة الدكتور عبدالرحمن الحميد (الحميد، 2009) لم يتم اعتماد القوائم المالية

السنوية من مراجع قانوني خارجي إلا في عام 1933 أي مع نهاية أزمة الكساد الكبير التي شهدتها أمريكا⁽¹⁾. وعلى الرغم من الدور المهم الذي قامت به المراجعة الخارجية وما قدمته من شهادات مستقلة عن نتائج أعمال المشاريع خلال عقود من الزمن فإنها لم تعد اليوم لوحدها كافية لتحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية ومواجهة احتمالات حدوث فضائح وأزمات مالية كتلك التي اجتاحت بعض الاقتصاديات المتقدمة كالاقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية⁽²⁾. ولذلك أتت الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية وتزايدت بشكل مضطرب حتى أصبحت أحد أهم أركان الوحدة الاقتصادية حيث تتسم مسؤوليتها بالتنوع الشديد وأهمية بالغة لإدارات الشركات المساهمة لإسهامها بفعالية أكبر في تنفيذ سياسات الشركة وأهدافها. وهي تمثل احد الأنشطة المستقلة جزئياً داخل المنشأة وتهدف إلى التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والتعليمات وسلامة الإجراءات المطبقة داخل المنشأة وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحرافات أو نقطة ضعف.

وبحسب أدبيات الدراسة فإن التعريف الصادر عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) في عام 1947 ضمن نشرته الأولى عن مسئوليات المراجع الداخلي يعتبر أول التعاريف المقدمة حيث ينص على أن المراجعة الداخلية «نشاط تقويمي مستقل يستهدف مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها باعتبارها أساساً لخدمة الإدارة. وهي رقابة إدارية تختص بقياس فعالية الأدوات الرقابية الأخرى وتقويمها». ومع أن هذا التعريف يعتبر الأكثر استخداماً بين الباحثين إلا أن الأدب المحاسبي يتضمن صيغاً أخرى لتعريف المراجعة الداخلية ومن ذلك التعريف المقدم من مجمع المحاسبين القانونيين بالانجلترا وويلز (ICAEW) حيث يعرف المراجعة الداخلية على أنها «مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المشروع بصفة مستمرة وبواسطة موظفين يختصون لهذا الغرض». ويرى الباحث أن من أفضل التعاريف وأكثرها تفصيلاً التعريف المقدم في كتاب (Sawyer and Dittenhofer, 1996) حيث يعرف المراجعة الداخلية على أنها «تقييم موضوعي ومنظم من قبل المراجعين الداخليين لعمليات وأنظمة متنوعة داخل المنظمات لتحديد ما إذا كان (1) المعلومات المالية والتشغيلية دقيقة ويعتمد عليها؛ (2) تحديد مخاطر المشروع وتقليلها؛ (3) يتم إتباع الإجراءات والتعليمات الخارجية والسياسات الداخلية؛ (4) إتباع معايير تشغيل مقنعة؛ (5) استخدام المصادر بطريقة اقتصادية وكفاءة و (6) تحقيق أهداف المشروع بفعالية.

وبالنظر للتعريفات السابقة فإن المراجعة الداخلية ظهرت كوظيفة تقييمية مستقلة نسبياً داخل التنظيم حيث كان تعاملها في الأصل مع الأمور المالية والمحاسبية إلى أن تغير هذا المفهوم نظراً لتغير الظروف الاقتصادية وأصبحت المراجعة الداخلية تمارس أنشطتها في معظم أجزاء التنظيم دون استثناء فإلى جانب تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تقوم بوظيفة المراجعة المالية والإدارية والتشغيلية وتزويد الإدارة بنتائج هذه الأعمال وتوصياتها لمعالجة أي خلل يعيق تقدم الشركة وتحقيق أهدافها. ونظراً لوجود المراجع الداخلي في الشركة كأحد موظفي المشروع الذي يقوم بفحص عملياته فقد حاول المشرعين أن يضمنوا له الاستقلال عن بقية إدارات الشركة بحيث يكون تقريره مباشرة إلى المستفيد الداخلي أو المسئول الأول في الشركة على العكس من المراجع الخارجي الذي

يتمتع باستقلال أكبر كونه يأتي من خارج الشركة لإبداء رأي فن محايد في مزاعم الشركة ومجلس إدارتها حول القوائم المالية التي هي في الغالب قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي وقائمة التغير في حقوق الملاك، وهو يمثل مساهمي الشركة وفق أتعاب محددة. ومع ذلك فإن المراجعة الداخلية اليوم ليست أقل أهمية من المراجعة الخارجية حيث تحتفظ الكثير من الشركات خاصة الكبيرة منها بإدارة أو أقسام للمراجعة الداخلية يعمل بها عدد من المختصين في مجال المراجعة الداخلية ويختلف عددهم بحسب حجم الشركة وطبيعة وتعدد نشاطها. وعلى الرغم من عدم اتفاق المهتمين على البدايات الأولى للمراجعة الداخلية فإن الكثير من الباحثين يؤكد على أن إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) في عام 1941 في الولايات المتحدة الأمريكية يعتبر نقطة تحول وعامل مفصلي في تطور المهنة حيث قام المعهد بإصدار عدد من التشريعات والنشرات المنظمة للمهنة وتنمية الرصيد المعرفي لدي المراجعين من خلال الدورات والندوات والمحاضرات. ومن أهم إنجازات المعهد إصداره لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في 1978 (تم إجراء تعديل عليها عام 1993 و 2001) وهي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المراجع الداخلي، ويمكن تلخيص هذه المعايير كما هو مبين في الجدول رقم (1).

جدول رقم (1)

معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية

المجموعة	اسم المعيار	شرح موجز للمعيار
الأول	الاستقلال Independence	يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي تخضع للمراجعة.
الثاني	الكفاءة المهنية Professional Proficiency	يجب أداء المراجعة الداخلية بكفاءة وبالاعتناء المهنية الواجبة.
الثالث	نطاق العمل (Scope of Work)	يجب أن يشتمل الفحص وتقييم كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية للمشروع.
الرابع	أداء العمل Performance of Audit	يجب أن يشتمل العمل الميداني للمراجعة الداخلية على التخطيط وفحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج والمتابعة.
الخامس	إدارة قسم المراجعة الداخلية Managing Audit	يجب أن تدار عن طريق مديرها بشكل صحيح.

أما قواعد وآداب السلوك المهني التي صدرت عن المعهد والتي تعتبر بمثابة دستور للمهنة فتتص على ما يلي:

(1) يجب الالتزام بالأمانة والموضوعية وبذل العناية في أداء الواجبات والمسئوليات؛ (2) يجب الولاء للجهة التي يقدم المراجع الداخلي خدماته لها (3) يجب عدم الإتيان بتصرفات تسيء إلى مهنة المراجعة الداخلية؛ (4) عدم الدخول في أنشطة تتعارض مع مصلحة المنشأة أو المشروع أو تؤثر في قدرتهم على أداء واجباتهم ومسئولياتهم بموضوعية؛ (5) عدم قبول أي شيء ذي قيمة من العملاء أو الموردين بما يؤثر سلباً على حكمهم المهني؛ (6)

عدم الالتزام بإقرار أعمال إلا إذا كان من المتوقع إنجازها بكفاءة؛ (7) الالتزام بسرية المعلومات (8) الالتزام بالإفصاح عن نتائج أعمالهم ذات الأهمية النسبية التي يؤدي عدم الكشف عنها إلى تعديل التقرير أو إخفاء تصرفات غير قانونية؛ (9) بذل الجهد لتحسين الكفاءة وزيادة فعالية وجودة أداء الخدمة و (10) الالتزام بما يصدر عن المعهد في معايير تتعلق بالكفاءة والنزاهة.

المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية

كما أشير سابقاً فإن المراجعة الداخلية تعتبر حديثة مقارنة بالمراجعة الخارجية إلا أنها لاقت قبولا في الدول المتقدمة خاصة في كل من أمريكا وبريطانيا وأخذت تجد الاهتمام في الدول الأقل تقدما. فني المملكة اتخذ عدد من التدابير للتأسيس للمهنة وتطويرها وأول هذه التدابير صدور قرار وزير التجارة رقم (903) في 1994/01/23 والذي يقضي بإنشاء لجان مراجعة في كل شركة مساهمة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين ووضع الضوابط المنظمة لهذه اللجان، ويتم تحديد قواعد اختيار أعضائها ومدة عضويتها وأسلوب عملها بقرار من الجمعية العمومية للشركة. وبعد مضي (8) سنوات على هذا القرار جاء قرار صادر عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برقم (2/3/8) 2001/5/16 القاضي بتكوين لجنة المراجعة الداخلية، تهتم بتطوير معايير مهنية لممارسة المراجعة الداخلية، ووضع قواعد السلوك المهني، وتحديد الضوابط اللازمة لتنظيم ممارسة المهنة واعتمد المجلس بقراره رقم (2/10) وتاريخ 2002/5/8 لائحة إجراءات عمل اللجنة. حددت المادة (2) من هذه اللائحة مهام اللجنة ومنها دراسة الأنظمة، المعايير، القرارات والإجراءات ذات الصلة بأعمال المراجعة الداخلية التي تصدر عن الجهات الحكومية، أو غيرها من الجهات ورفع ما يتم التوصل إليه من مقترحات إلى مجلس إدارة الهيئة. ومن مهامها أيضاً توطيد أواصر الصلة مع الجهات المهنية المنظمة للمراجعة الداخلية خارج المملكة، وتحديد مجالات الاهتمام المشتركة وتفعيلها. وقد قامت هذه اللجنة بدراسة القواعد المنظمة للجان المراجعة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (903) وتطويرها بما يحقق الفائدة المنشودة من هذه اللجان وقد تضمنت القواعد الجديدة للجان المراجعة في الشركات المساهمة تحديداً واضحا لهدف اللجنة الأساسي والمتمثل في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بشكل فعال وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركات ويحمي مصالح المساهمين بكفاءة عالية وتكلفة مقبولة.

وفي أبريل 2000 أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) معيارا خاصا للرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويحدد المعيار المتطلبات التي يتعين على المراجع الالتزام بها عند تقييم الرقابة الداخلية لأي منشأة بغض النظر عن حجمها وشكلها النظامي.

كما أصدر مجلس إدارة هيئة السوق المالية في المملكة لائحة لحكومة الشركات المساهمة بالقرار رقم (1-212-2006) وتاريخ 2006/11/12، وقد اشترطت المادة (14) الفقرة (أ) من اللائحة تشكيل مجلس الإدارة للجنة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين تسمى لجنة المراجعة، كما حملت الفقرة (ب) الجمعية العامة للشركة بناءً

على اقتراح من مجلس الإدارة قواعد اختيار أعضاء لجنة المراجعة ومدة عضويتهم وأسلوب عمل اللجنة. وبحسب الفقرة (ج) فإن من أهم مهام هذه اللجنة الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية في الشركة للتحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهام التي حددها لها مجلس الإدارة، والتوصية لمجلس الإدارة بتعيين المحاسبين القانونيين وفصلهم وتحديد أتعابهم، ودراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وكذلك دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها⁽⁴³⁾.

ومن التدابير الأخرى الملموسة لدعم الرقابة الداخلية ما يلي:

- إصدار هيئة السوق المالية لقواعد التسجيل والإدراج، وتقضي هذه الضوابط بأن يؤكد مجلس الإدارة في التقرير السنوي للمجلس المرفوع للجمعية العمومية عن سلامة وكفاية الرقابة الداخلية في الشركة.
- توصيات اللجنة الوزارية المشكلة بموجب القرار رقم (3151) وتاريخ 1421/3/6 هـ الموافق 2010/2/20 لدراسة أوضاع الشركات المساهمة ومنها: ضرورة تعزيز دور الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة، وتوعية المساهمين بالدور الملقى عليهم لمراقبة أداء هذه الشركات لتحقيق أهدافها وتعزيز دور الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة.
- قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار مشروع معايير التدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني في المملكة في جمادى الآخرة من عام 1425 هـ الموافق للشهر السابع من عام 2004.
- قرار مجلس الوزراء رقم (235) وتاريخ 1425/8/20 هـ الموافق 2004/10/5 القاضي بتأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة، يرتبط رئسها بالمسؤول الأول في الجهاز، وذلك لتوفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال العام، وترشيد استخداماته والإسهام في رفع كفاءة الأداء في الأجهزة الحكومية⁽⁵⁾.
- قرار مجلس الوزراء رقم (129) وتاريخ 1428/4/6 هـ الموافق 2007/4/24 بالموافقة على مشروع اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.
- إقامة العديد من اللقاءات والندوات والمحاضرات حول المراجعة الداخلية في المملكة.

الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين (SIIA)

من أبرز التطورات الهامة على مستوى المهنة في المملكة موافقة مجلس الوزراء على توقيع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) ومعهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) برنامج تعاون فني لإنشاء جهة مستقلة للمراجعين الداخليين في المملكة تحت مسمى الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين (SIIA) وقد تم توقيع الاتفاقية في 2009/1/15، وشكل فريق عمل لاستكمال خطوات التأسيس. باشر الفريق أعماله وعقد عدد من الاجتماعات تم خلالها مناقشة عدد من المواضيع ذات الصلة بأعمال الفريق وأعد مشروع تنظيم الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين وتم عرضه على عدد من ذوي الاهتمام والاختصاص قبل أن يتم رفعه لمجلس الوزراء الذي

صدرت موافقته على التنظيم في 2011/2/28. ومن أغراض الجمعية ما يلي (1): (SIIA) توفير معايير المراجعة الداخلية الدولية وقواعد آداب المهنة والإرشادات المهنية الأخرى ذات الصلة بالمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الدولي؛ (2) إعداد مواد وأدلة إرشادية وتطويرها، وتوفير المعارف والمعلومات ذات الصلة بالمراجعة الداخلية؛ (3) عقد الاختبارات المؤهلة للحصول على الشهادات المهنية التي يمنحها معهد المراجعين الداخليين الدولي؛ (4) تطوير البرامج التدريبية وبرامج التعليم المهني المستمر والدبلومات المتعلقة بالمراجعة الداخلية وتنفيذها، من أجل رفع المستوى العلمي والمهني لممارسي مهنة المراجعة الداخلية، وإصدار الشهادات المتعلقة بها؛ (5) تقديم الدعم الفني لمراقبة جودة الأداء المتعلق بمهنة المراجعة الداخلية، وتطوير وسائل تحسين الأداء المهني؛ (6) إعداد الدراسات المتعلقة بالأنظمة، واللوائح، والمعايير ذات الصلة بأعمال المراجعة الداخلية، وتقديم المقترحات في شأنها للجهات ذات الاختصاص؛ (7) عقد المؤتمرات واللقاءات المهنية في مجال المراجعة الداخلية وفقاً للإجراءات النظامية المتبعة؛ (8) السعي إلى رفع وعي الجمهور بأعمال المراجعة الداخلي و (9) توطيد أواصر الصلة مع الجهات ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية داخل المملكة وخارجها وتحديد مجالات الاهتمام المشتركة وتفعيلها.

الدراسات السابقة

تحتوي قواعد البيانات والدوريات العربية والأجنبية على العديد من الدراسات الموجهة لدراسة المراجعة الداخلية ومنها (Abdolmohammadi and Boss, 2010 ; Norman et al., 2010 ; Sharifi and Khan, 2010 ; Sarens et al., 2009 ; Ho and Hutchinson, 2010) وكذلك (عيسى، 2008 ; الرحاحلة والرواحي، 2008 ; مخلوف، 2007 ; بفسر ، 2007 ; جمعه، 2006 ; الوردات ، 2005 ; التويجري ، 2004). وفيما يلي استعراض لهذه الدراسات:

حيث أجرى (Abdolmohammadi and Boss (2010) دراسة هدفت إلى تقييم نسبة الوقت الذي يستخدم من قبل المراجعين الداخليين في القيام بعملية المراجعة الكترونياً وكذلك معرفة المتغيرات المرتبطة بمدى مراجعة تكنولوجيا المعلومات بواسطة المراجعة الداخلية. تمثلت عينة الدراسة في عدد كبير (1029) من مدراء المراجعة التنفيذيين في عدد من الدول المتقدمة: استراليا، كندا، نيوزلندا، المملكة المتحدة/أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. وبحسب نتائج الدراسة فإن نسبة الوقت المستخدم من قبل المراجعين الداخليين لتنفيذ المراجعة الكترونياً بلغ فقط 7.97% في عام 2003 و 10.61% في عام 2006 ويتوقع لهذه النسبة أن تبلغ 13.40% في عام 2009 ، وبالتالي فإن نسبة الزيادة تبلغ 1% في السنة. كما حددت الدراسة (4) عوامل مرتبطة بمدى مراجعة تكنولوجيا المعلومات بواسطة وظيفة المراجعة الداخلية وهي رخصة أو شهادة مدقق نظام المعلومات، عمر وظيفة المراجعة الداخلية والتدريب وعدد الموظفين الإداريين.

وهدفت دراسة (Norman et al. 2010) إلى معرفة أثر تقارير المراجعة الداخلية على تقييم مخاطر

الاحتيال بواسطة المراجعين الداخليين عندما تكون مستوى مخاطر الاحتيال متغيرة. نتائج المسح التي تحتوي على (172) من المراجعين الداخليين تشير إلى أن عينة الدراسة يشعرون بتهديدات شخصية عندما يحتوي التقرير عن الإدارة والمقدم للجنة المراجعة على مستوى عالي من المخاطر وأن هذه التهديدات تنعكس على أداء المراجعين الداخليين بالسلب في المستقبل.

واهتمت دراسة (Sharifi and Khan 2010) بمسح انطباعات الطلاب عن مهنة المراجعة الداخلية. اعتمد الباحثان على أسلوب الاستقصاء لتحقيق أهداف الدراسة حيث اعد استمارة استبيان لهذا الغرض وزعت على جامعتين مختلفتين تدرس مواد عن المراجعة الداخلية. وأحد هاتين الجامعتين تعتمد المعايير الموضوعية مسبقا بواسطة معهد المراجعين الداخليين (IAA). وتشير نتائج الدراسة إلى تباين آراء وانطباعات عينة الدراسة حول مفردات الاستبيان.

تناولت دراسة (Ho and Hutchinson 2010) خصائص أقسام المراجعة الداخلية وأنشطتها والأتعاب وهي بحسب الباحثان توفر دعم مبدئي للفكرة القائلة أن وظيفة المراجعة الداخلية تساعد في تقليص مجهودات ورسوم المراجعة الخارجية. تم الحصول على البيانات الخاصة بالدراسة من التقارير السنوية للشركات العاملة في هونغ كونغ. وبحسب النتائج التي توصل إليها الباحثان فإن المراجع الخارجي لهذه الشركات يعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية مما ينتج عن ذلك دفع رسوم اقل للمراجع الخارجي. أي أن انخفاض رسوم المراجعة التي يتقاضاها المراجع الخارجي مرتبط بزيادة المجهودات التي تبذل في قسم المراجعة الداخلية خاصة في الأنشطة التي تتصل بالقوائم المالية. ومن النتائج المهمة أيضا لهذه الدراسة أن مساهمات المراجعة الداخلية ربما تكون بديل لبعض عمليات المراجعة الخارجية الجوهرية الأمر الذي ينعكس على تكلفة المراجعة.

وأجرى (Sarens et al. 2010) دراسة استندت في بنائها على أربع دراسات حالة في بلجيكا، وهي تهدف لمعرفة ما يدفع لجنة التدقيق للبحث عن دعم من وظيفة المراجعة الداخلية وما يجعل وظيفة المراجعة الداخلية مهمة في توفير الراحة إلى لجنة التدقيق. وقد اعد الباحثان دليل مقابلة يحتوي على بعض الأسئلة التوجيهية استنادا إلى الدراسات السابقة والعلاقة التي تربط بين لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية. وتشير النتائج إلى أن لجان المراجعة تبحث عن الراحة فيما يتعلق ببيئة الرقابة الداخلية وهما المجالين الذين يواجهان من خلالها مشقة كبيرة. إلى جانب أن خدمات التوكيد لوظيفة المراجعة الداخلية التقليدية وتدخلها في تحسين بيئة الرقابة الداخلية يقدم درجة عالية من الراحة للجنة المراجعة. كما أن التعاون بين مراجعة الحسابات الخارجية والداخلية يزيد من راحة لجنة المراجعة.

وقام عيسى (2008) بدراسة هدفت إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية واختبار مدى تأثيرها على جودة حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية. ولتحقيق هذا الهدف أجريت دراسة تطبيقية على عينة مكونة من (128) مفردة تمثلت في مديري أقسام المراجعة الداخلية لبعض الشركات الكبيرة

ورؤساء لجان المراجعة بتلك الشركات وكذلك شركاء المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج التي أكدت صحة فرضيات الدراسة التي تنص على وجود علاقة ايجابية بين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وعدد من المواضيع كالأهلية، الموضوعية، جودة أداء العمل، والتفاعل الجديد مع باقي أطراف الحوكمة وجودة حوكمة الشركات.

وركزت دراسة الرحالة والرواحي (2008) على تحديد أهم المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي الحكومي ومدى وجودها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عمان. كما هدفت إلى تحديد اثر طبيعة نشاط كل وزارة وحجم موازنتها وعدد وحداتها الإدارية المركزية والميدانية وعدد العاملين فيها وعدد المدققين في وحدة التدقيق الداخلي على توفر المقومات، ولتحقيق هذه الأهداف وزع الباحثان استبانة على كافة الكادر الرقابي في وحدات التدقيق الداخلي وعددهم (218) موزعين على (23) وزارة وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل (163). توصلت الدراسة إلى توفر المقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية وبشكل مرتفع واختتمت الدراسة بعدد من التوصيات ومنها التأكيد على استقلالية وحدات التدقيق الداخلي والمدقق وعقد دورات تدريبية متخصصة للمدققين وتعريف المدققين بالتشريعات الرقابية.

واهتمت دراسة مخلوف (2007) بدراسة مدى تطبيق البنوك التجارية الأردنية لمعايير التدقيق الداخلي المتعارف والصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1978 كما تناولت تقييماً لمدى ملائمة هذه المعايير للتطبيق في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر مدراء وكادر التدقيق الداخلي. أعد الباحث (74) استبانة موجهة إلى مدراء وكادر التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية وكانت الإجابات على هذه الاستبانة بنسبة 82%. تم تحليل البيانات المجمعة باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية، التوزيع التكراري، تحليل الانحدار، وتحليل التباين لاختبار فرضيات الدراسة. ومن ضمن ما توصلت إليها الدراسة أن هناك تفاوت بين البنوك التجارية الأردنية في تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، كما أنه لدى تحليل الهيكل التنظيمي للبنوك التجارية الأردنية وجد أن دائرة التدقيق الداخلي تتبع تنظيمياً إلى لجنة التدقيق وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية، بالإضافة إلى بعض الاقتراحات للدراسات المستقبلية.

أما دراسة بصفير (2007) فهدفت إلى التعرف على الدور الذي تقوم به لجان المراجعة لتفعيل الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة السعودية من خلال القوائم المالية، ونظام الرقابة الداخلية، والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي وإدارة المخاطر. استخدمت الباحثة استمارة استبيان لتحقيق أهداف الدراسة حيث تم تصميمها للتعامل مع فرضيات الدراسة. تمثلت عينة الدراسة في عدد من الأطراف ذات العلاقة في الشركات المساهمة. أكدت النتائج على وجود دور للجان المراجعة في تفعيل الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة السعودية واختتمت الباحثة هذه الدراسة بعدد من التوصيات.

وتناول جمعه (2006) اتجاهات التطور في المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي على الصعيدين العلمي و المهني، لتحديد واجبات مهنة التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية بعد نشر الإطار الجديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي الصادر عن (IIA) في أمريكا عام 2004م. وقد أجريت الدراسة على عينة من (111) شركة لقياس مدى إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، وتأثيره على دور المدقق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية. وبحسب نتائج الدراسة فإن المدققين الداخليين في القرن الحادي والعشرين أصبح مطلوباً منهم تدقيق كل شيء في المنظمة، كما أن مهنة التدقيق الداخلي قد أصبح لها هيكل متكامل للمعرفة، مما أكسبها مقومات المهنة الكاملة. ومن نتائج البحث أن قطاع البنوك في الأردن يعتبر أكثر القطاعات التزاماً بإنشاء إدارة للتدقيق الداخلي، ولكنه أقل إدراكاً لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي.

وقام الوردات (2005) بدراسة هدفت إلى التعرف على أهمية التدقيق الداخلي كونه الأساس الذي ترتكز عليه حوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية والإدارة. ومن النتائج المستخلصة من هذه الدراسة أن لجنة التدقيق المنبثقة من مجلس الإدارة من أهم ملامح التحكم المؤسسي كما أنها عنصر من عناصر الرقابة الداخلية. كما توصلت الدراسة إلى أن قياس مدى الثقة والمصادقية في الشركات يعتمد على مستوى التحكم المؤسسي كما أن مسؤولية التدقيق الداخلي عن تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة لهو مؤشر على التحكم المؤسسي.

يلاحظ من الاستطلاع للأدبيات السابقة وجود عدد لا بأس به من الدراسات التي تتناول المراجعة الداخلية كما يلاحظ حداثة هذه الدراسات لا سيما ما كتب منها باللغة الانجليزية الأمر الذي يدل على أهمية وظيفة المراجعة الداخلية. تناولت هذه الدراسات عدد من المواضيع المتصلة بالمراجعة الداخلية مثل خصائص أقسام المراجعة الداخلية وأنشطتها وإتباعها، وكمية الوقت المستخدم في تنفيذ المراجعة الكترونياً والعوامل المحدد لجودة وظيفة المراجعة الداخلية كما تناولت لجان المراجعة وعلاقتها بحوكمة الشركات وتقارير المراجعة الداخلية وكذلك التطور المعرفي في مهنة التدقيق الداخلي. كما يلاحظ على هذه الدراسات عدم تعرضها بشكل مباشر لموضوع الدراسة أسوة بما اجري من دراسات سابقة حول نفس الموضوع بالتركيز على المراجعة الخارجية (أنظر: القرني، 2010؛ الدلاهمة، 2006) وكذلك (Marris 2010، Vasarhelyi، 1010، Ali and Teck، 2008) ولعل هذه الدراسة تساهم إلى حد معين في ملئ هذه الفجوة ويفتح المجال لدراسات مستقبلية حول موضوع الدراسة.

منهجية وإجراءات الدراسة

منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج النظري والميداني، حيث تم في البداية استعراض ما هو متوفر في الأدب المحاسبي عن موضوع الدراسة من خلال الكتب والدوريات والمواقع الالكترونية على الشبكة العنكبوتية.

كما قام الباحث بإجراء عدد من المقابلات الشخصية مع عدد من المراجعين الداخليين طرح خلالها عدد من التساؤلات تتعلق بالمهنة وما إذا كان هناك أي معوقات أو مشكلات تعترضها في المملكة. بعد ذلك قام الباحث بإعداد قائمة استبيان لجمع البيانات اللازمة لإتمام الدراسة حيث تكونت من جزئين: الأول ويتضمن معلومات عامة عن المشاركين في الدراسة: المدينة، طبيعة العمل، نوع الشركة، الخبرة العملية، المستوى التعليمي والتخصص. أما الجزء الثاني فقد احتوى على (15) عبارة أو مشكلة وقد غطت عدد من الجوانب المهمة مثل الاستقلال، الكفاءة المهنية والفنية المناسبة، الوعي الكافي بأهمية ودور المراجعة الداخلية، والتعاون والتأييد الكافي للمراجع الداخلي من داخل المنظمة وكذلك المحفزات المقدمة للمراجع الداخلي. ولقد استخدم الباحث مقياس «ليكرت» المكون من خمس درجات: 5 = أوافق بشدة و 1 = لا أوافق بشدة.

وسوف يتم مناقشة وتحليل النتائج وتحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما هو مبين في جدول رقم (2). وعلى هذا الأساس فسوف تعتبر العبارات التي يبلغ متوسطها الحسابي (3.40) فأكثر قد لقيت موافقة وتأييد أفراد العينة أما التي ينخفض متوسطها عن نفس الرقم (3.40) فيعني أنها لم تجد موافقة وتأييد أفراد العينة.

جدول رقم (2)

تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح

المتوسط المرجح	درجة الموافقة
من 1 إلى 1.79	لا أوافق على الإطلاق
من 1.80 إلى 2.59	لا أوافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5	موافق تماما

المصدر: عبد الفتاح و عارف (2007: 52)

اختبار أداة الدراسة

تم قياس صدق وثبات الاستبانة طبقاً لبعض الأساليب العلمية المتعارف عليها وفيما يأتي عرض لهذه الأساليب:

أ. الاختبار التجريبي

عرضت الاستبانة على (4) من المحكمين (اثنين من الأكاديميين واثنين من العينة المستهدفة) بهدف تطويرها والتأكد من فهم عينة الدراسة لمفرداتها قبل التوزيع النهائي وقد تم عمل بعض التعديلات على بعض فقرات الاستبيان وتقليص فقراتها من (19) إلى (15) فقرة.

ب. طريقة التباين باستخدام معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) :

قام الباحث بحساب معامل الثبات للأداة (مدى صدق وثبات الاستبانة) باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's coefficient alpha) حيث تشير نتائج الاختبار أن قيمة ألفا = 0.8683 الأمر الذي يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ومصداقية كبيرة جداً وبالتالي فإن النتائج التي سوف يتم الحصول عليها يمكن الوثوق بها.

ج. الاتساق الداخلي (Internal Consistency):

بالإضافة إلى اختبار الثبات قام الباحث بحساب معامل الارتباط (بيرسون) لحساب صدق الاتساق الداخلي (Internal Consistency) للاستبانة، حيث يظهر الجدول رقم (3) وجود علاقة ارتباط موجبة وقوية بين متغيرات الدراسة، وبذلك فإنه يوجد اتساق داخلي وصدق بنائي لعبارات الاستبانة، وتعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3)

حساب معامل الارتباط (بيرسون)

معامل الارتباط	المسلسل	معامل الارتباط	المسلسل
**0.554	9	**0.512	1
**0.489	10	**0.483	2
**0.535	11	**0.510	3
**0.468	12	**0.484	4
**0.599	13	**0.587	5
**0.602	14	**0.493	6
**0.538	15	**0.607	7
		**0.537	8

** دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)

عينة الدراسة

تم تحديد مجتمع الدراسة في أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات والشركات السعودية في المملكة. ولم يتيسر للباحث تحديد الجهات التي لديها أقسام للمراجعة الداخلية إلى جانب صعوبة الاتصال بهذه الجهات من جانب وعدم تعاون بعضها الآخر لأسباب مختلفة. لذلك تم توزيع (350) استبانة على المراجعين الداخليين بشكل مباشر على أقسام المراجعة الداخلية في الشركات والمؤسسات التي لديها أقسام للمراجعة الداخلية. بلغت الاستبيانات المعادة (261) وتم استثناء (9) منها لعدم صلاحيتها ومن ثم فإن عدد الصالح منها للتحليل بلغ (252) ، أي ما نسبته 72 % من إجمالي الاستبيانات الموزعة.

المعالجة الإحصائية

بعد جمع البيانات ومراجعتها وتحديد الاستثمارات الصالحة للتحليل تم إعطاء رقم (ترميز) لكل استثمار ومن ثم تفرغها وتحميلها على رزمة المجموعة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS). وقد اختار الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

- (1) معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's coefficient alpha) وهو واحد الأساليب الذي يستخدم لحساب درجة ثبات الأداة.
- (2) معاملات ارتباط بيرسون وهو واحد الأساليب المستخدمة لقياس الصدق الداخلي لفقرات الاستبانة.
- (3) المتوسط المرجح لتحديد درجة موافقة أو عدم موافقة عينة الدراسة على عبارات الاستبانة.
- (4) الإحصاءات الوصفية للبيانات الأساسية للموظفين (التكرار والنسب المئوية) لوصف العينة ومتغيرات الدراسة.

النتائج ومناقشتها

وصف العينة

يعرض الجدول رقم (4) البيانات الأساسية لعينة الدراسة وهي كالتالي:
المدينة: كما هو مبين فإن أن المدن التي تمت بها الدراسة هي جدة والرياض بنسبة 89.3 % و 10.7 % على التوالي.
طبيعة العمل: نسبة المشاركين في الدراسة من المراجعين الداخليين بلغت 53.2 % ، ثم يليها مشرفي المراجعة

الداخلية بنسبة 21.4% ، ثم مديري المراجعة الداخلية بنسبة 9.1% ، ثم من هم على وظيفة رئيس إدارة المراجعة الداخلية بنسبة 2.4% ، وأتى بعد ذلك الأفراد ذو طبيعة العمل المختلفة بنسبة 13.9% . وبالتالي فإن معظم أفراد العينة هم ممن طبيعة عملهم في مجال المراجعة الداخلية حيث يمثلون 86.1% من إجمالي المشاركين في الدراسة.

جدول رقم (4)

البيانات الأساسية لعينة الدراسة

النسبة المئوية %	التكرار	اسم المدينة
89.3	225	جدة
10.7	27	الرياض
100	252	المجموع
النسبة المئوية %	التكرار	طبيعة العمل
2.4	6	رئيس إدارة المراجعة الداخلية
9.1	23	مدير المراجعة الداخلية
21.4	54	مشرف المراجعة الداخلية
53.2	134	مراجع داخلي
13.9	35	أخرى
100	252	المجموع
النسبة المئوية %	التكرار	نوع الشركة
32.9	83	مساهمة ومدرجة في سوق الأسهم
17.1	43	مساهمة وغير مدرجة في سوق الأسهم
50.0	126	غير مساهمة
100	252	المجموع
النسبة المئوية %	التكرار	الخبرة العملية
23.8	60	من 1 - 5 سنوات
35.3	89	من 5 - 10 سنوات
40.9	103	أكثر من 10 سنوات
100	252	المجموع
النسبة المئوية %	التكرار	المستوى التعليمي
7.5	19	اقل من الدراسة الجامعية
82.5	208	بكالوريوس
9.5	24	ماجستير
4.0	1	دكتوراه
100	252	المجموع
النسبة المئوية %	التكرار	لتخصص
80.2	202	محاسبة
12.7	32	إدارة
7.1	18	أخرى
100	252	المجموع

نوع الشركة: نسبة المشاركين في الدراسة الذين يعملون في شركات غير مساهمة بلغت 50.0% ، يليها الشركات

المساهمة والمدرجة في سوق الأسهم بنسبة 32.9% ثم الشركات المساهمة وغير المدرجة في سوق الأسهم بنسبة 17.1%.

الخبرة: أكثر المشاركين في الدراسة هم من أصحاب خبرة عملية تزيد عن 10 سنوات ونسبة 40.9% ، ثم يليهم أصحاب الخبرة العملية من 5-10 سنوات بنسبة 35.3% ، وأخيراً أصحاب الخبرة العملية من 1-5 سنوات بنسبة 23.8% ، وهذه النتيجة مبعث للاطمئنان في نتائج الدراسة.

المستوى التعليمي: معظم أفراد العينة (82.5%) كانوا من حملة درجة البكالوريوس ، ثم يليهم الأفراد من حملة درجة الماجستير بنسبة 9.5% ، ثم يليهم الحاصلين على مؤهل أقل من الدراسة الجامعية بنسبة 7.5% ، ثم حملة الدكتوراه بنسبة 0.4% ، وهذه النتيجة تدل على أن معظم المشاركين في الدراسة لديهم تأهيل علمي عالي الأمر الذي يبعث على الاطمئنان في نتائج الدراسة.

التخصص الدراسي: أعلى نسبة من أفراد العينة من ذو التخصص في مجال المحاسبة بنسبة 80.2% ، ثم يليهم الأفراد ذو تخصص في مجال الإدارة بنسبة 12.7% ، وأخيراً الأفراد ذوي التخصصات الأخرى بنسبة 7.1% . وتعتبر هذه النتيجة مؤشر آخر على مصداقية ما سوف تخلص إليه الدراسة من نتائج حيث أن معظم المبحوثين متخصصون في حقل المحاسبة كما أنهم جميعاً يحملون درجات علمية في الإدارة وغيرها.

مشكلات المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال السعودي

أظهرت نتائج الدراسة أن المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال في المملكة تواجه عدد من المشكلات ، حيث يظهر الجدول رقم (5) موافقة أفراد العينة على (8) من أصل (15) مشكلة تضمنتها أداة الدراسة وذلك بحسب المتوسط الحسابي المرجح لاستجابات أفراد العينة وبقيم تراوحت بين (3.64 و 3.45).

جدول رقم (5)

متغيرات حصلت على موافقة العينة

م	المشكلة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	صعوبة استقطاب مراجعين داخليين مؤهلين للقيام بعمليات المراجعة.	3.64	1.075	الموافقة
2	اعتقاد البعض بأن الهدف من المراجعة الداخلية هو تصيد الأخطاء ليس إلا.	3.64	1.259	الموافقة
3	ضعف الأجور وعدم ملاءمتها للمجهود الذي يقوم به المراجع الداخلي.	3.60	1.175	الموافقة
4	ضعف الوعي بأهمية دور المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة.	3.58	1.187	الموافقة
5	عدم وجود جهة أو هيئة مهنية متخصصة تشرف على المهنة وتنظمها.	3.58	1.252	الموافقة
6	اعتقاد البعض بأن المراجعة الداخلية جاسوس الإدارة العليا.	3.50	1.267	الموافقة
7	البعض ينظر إلى ملاحظات المراجعة الداخلية كانتقادات شخصية.	3.49	1.235	الموافقة
8	العلاقات الشخصية داخل المنشأة أحياناً تعيق تنفيذ عملية المراجعة.	3.45	1.373	الموافقة

ويأتي على رأس هذه المشكلات كما هو مبين ”صعوبة استقطاب مراجعين داخليين مؤهلين للقيام بعمليات المراجعة“ والتفسير الأقرب لهذه المشكلة قلة الكوادر المؤهلة من المراجعين الداخليين ، وكذلك ”اعتقاد البعض

بأن الهدف من المراجعة الداخلية هو تصيد الأخطاء ليس إلا“ ، حيث حصلنا على متوسط حسابي بلغ (3.64) وانحراف معياري مقداره (1.075) للأولى و (1.259) للثانية.

وتتمثل المشكلة الثالثة من وجهة نظر العينة في ”ضعف الأجور وعدم ملاءمتها للمجهود الذي يقوم به المراجع الداخلي“ بمتوسط حسابي بلغ (3.60) في حين أن الانحراف المعياري بلغ (1.175). وهذه النتيجة لا تمثل مفاجأة للباحث حيث تشير بيانات وزارة العمل الواردة في التقرير السنوي الأخير لمؤسسة النقد العربي السعودي (البنك المركزي) إلى تدني الأجور في القطاع الخاص على وجه العموم كما أن عدم إقرار حد أدنى للأجور في القطاع الخاص ربما ساهم في هذه النتيجة.

ويأتي بعد ذلك من وجهة نظر المشاركين في الدراسة «ضعف الوعي بأهمية دور المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة» و «عدم وجود جهة أو هيئة مهنية متخصصة تشرف على المهنة وتنظمها» حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح للإجابتين (3.58) بانحراف معياري بلغ (1.187) للأولى و (1.252) للثانية. وهذه النتيجة متوقعة فغياب التنظيم الجيد لأي مهنة ينعكس بالسلب عليها ويبقى وعي الناس تجاهها محدوداً ولذلك فإن إنشاء الجمعية السعودية للمراجعة الداخلية (SIIA) التي ما زالت تحت التأسيس ربما أصبح أمراً ضرورياً ومهما للرقى بالمهنة ومستوى الوعي تجاهها.

أما المشكلة السادسة التي اقر بها المشاركون في الدراسة فتتمثل في ”اعتقاد البعض بأن المراجعة الداخلية جاسوس الإدارة العليا“ بمتوسط حسابي بلغ (3.50) أما الانحراف المعياري فبلغ (1.267). وهذه النظرة لا تتسجم مع التطور التاريخي لعملية التدقيق وما وصلت إليه حيث لم يعد مقبولاً في هذا العصر أن ينظر للمدقق بشكل عام كجاسوس أو متصيد للأخطاء كما تبين المشكلة الثانية.

وتتمثل المشكلة السابعة من وجهة نظر المبحوثين في أن «البعض ينظر إلى ملاحظات المراجعة الداخلية كانتقادات شخصية» (3.49) بانحراف معياري بلغ (1.235) في حين أن المشكلة الثامنة والأخيرة تتمثل في أن «العلاقات الشخصية داخل المنشأة أحياناً تعيق تنفيذ عملية المراجعة» حيث كان المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد العينة (3.45) أما الانحراف المعياري للإجابات فكان (1.373) درجة. ومرة أخرى تؤكد هذه النتيجة غياب التنظيم الجيد للمهنة وتأثير الجوانب الشخصية والاجتماعية على مسيرتها وهذا بلا شك سوف يترتب عليه أضرار كثيرة قد لا تطلال فقط المساهمين بل يتعدى ذلك إلى الاقتصاد ككل.

وبالنظر إلى باقي المتغيرات التي تم طرحها في الاستبانة وعددها (7) والمبينة في جدول رقم (6) فقد اظهر المشاركون في الدراسة عدم تأكدهم حيالها وكان موقفهم محايداً حيث لم تكن إجاباتهم مع الموافقة أو عدم الموافقة

حيث حصلت على متوسط حسابي بقيم تتراوح بين (3.26) و (2.75) وتتراوح الانحرافات المعيارية للإجابات ما بين (1.229) و (1.557). وإجمالاً فإنه يمكن تفسير هذه النتيجة إلى كون المشاركين في الدراسة ينتمون إلى أكثر من قطاع ، خاصة ما يتصل بالفقرات (9-11-13-15) حيث اختلاف الأنشطة بين هذه القطاعات وبيئة العمل فيها سواء كان ذلك على مستوى المنظمة ككل أو الأفراد الأمر الذي يتوقع أن ينعكس على آراء العاملين فيها حول ما طرح عليهم من تساؤلات. كما أنه من غير المفاجئ أن لا تجد الفقرة (10) والفقرة (14) التأييد من قبل عينة الدراسة.

جدول رقم (6)

متغيرات لم تحصل على موافقة العينة

م	المشكلة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
9	المراجعة الداخلية تتبع المدير المالي أو الرئيس التنفيذي ولا تتبع لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة مما يؤثر على استقلاليتها.	3.26	1.557	محايد
10	عدم إلمام بعض المراجعين الداخليين بمتطلبات ومعايير المهنة.	3.25	1.229	محايد
11	الاستعانة بمراجع الحسابات الخارجي أو مكاتب استشارات للقيام بمهام المراجعة الداخلية.	3.25	1.422	محايد
12	الغش وإخفاء بعض المعلومات عن المراجع الداخلي.	3.07	1.359	محايد
13	الإغراءات أو التلويح للمراجع بالعزل أو تخفيض الراتب أو الاستغناء عنه في الفترات التالية.	2.89	1.275	محايد
14	جهل بعض المراجعين الداخليين بطبيعة ونوع عمل المنشأة.	2.87	1.321	محايد
15	المراجعة الداخلية لا تجد التأييد التام من قبل الإدارة العليا.	2.75	1.422	محايد

في حين أنه بالنظر للفقرة (12) وما أبداه المشاركين من حياد تجاهها نجد أن هذه النظرة لا تتسجم مع تأكيدات سابقة 1991، (Courtenay and Thompson) والتي تشير إلى أن الغش (Fraud) يعتبر من أبرز التحديات التي تواجه مهنة المراجعة الداخلية

الخاتمة والتوصيات

أما الخلاصة التي يمكن استنتاجها من هذه الدراسة فهي أن المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال السعودي تعاني من بعض المشكلات التي ربما تعيقها عن أداء واجبها الذي تحدده الأنظمة والمعايير والآداب والمهنية الأمر الذي يضعف من نظام الرقابة الداخلية في المنظمة وما يترتب على ذلك من أضرار قد تتحول إلى أزمة يصعب علاجها دون تحمل آثار حادة قد تمتد لفترة طويلة من الزمن. وتتمثل هذه المشكلات فيما يلي:

- 1 - صعوبة استقطاب مراجعين داخليين مؤهلين للقيام بعمليات المراجعة.
- 2 - اعتقاد البعض بأن الهدف من المراجعة الداخلية هو تصيد الأخطاء ليس إلا.

- 3 - ضعف الأجور وعدم ملاءمتها للمجهود الذي يقوم به المراجع الداخلي.
- 4 - ضعف الوعي بأهمية دور المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة.
- 5 - عدم وجود جهة أو هيئة مهنية متخصصة تشرف على المهنة وتنظمها.
- 6 - اعتقاد البعض بأن المراجعة الداخلية جاسوس الإدارة العليا.
- 7 - البعض ينظر إلى ملاحظات المراجعة الداخلية كانتقادات شخصية.
- 8 - العلاقات الشخصية داخل المنشأة أحياناً تعيق تنفيذ عملية المراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أنه رغم النتائج أعلاه إلا أن هناك محددتين رئيسيين يحيطان بالدراسة لذلك يجب استقراء النتائج في ضوء هذين المحددين وهما:

- عدم تعاون بعض الجهات المستهدفة في تعبيئه استمارات الاستبيان المسلمة لهم بحجة السرية وعدم الصلاحية أحياناً وفي حالة التعاون يمر تعبئة الاستبيان بمراحل كثيرة قد تأخذ مدة طويلة لإعادتها للباحث وربما لا يتم إعادتها مطلقاً.
- عدم وجود قاعدة بيانات تحوي جميع المنشآت التي لديهم أقسام للمراجعة الداخلية في الشركات والمؤسسات في المملكة.

واستناداً إلى هذه النتيجة يوصي الباحث بما يلي:

- 1 - التعجيل في إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين (SIIA) التي ما زالت تحت التأسيس وإعطائها كافة الصلاحيات للقيام بمهامها المهنية على الوجه المطلوب أسوة بالهيئات المهنية المتطورة حيث يتوقع أن تخطو خطوات ملموسة للنهوض بالمهنة على غرار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) إذا ما وفرت لها البيئة المناسبة.
- 2 - تبني تنفيذ برنامج تعليمي ومهني متخصص في حقل المراجعة الداخلية يفضي لمنح من يجتاز اختباره ويولي جميع متطلباته زمالة مهنية في المراجعة الداخلية تعادل مثيلاتها في الدول المتقدمة.
- 3 - توفير المزيد من الاستقلالية للمراجع الداخلي بما يضمن إبعاده عن الضغوط التي قد يتعرض لها من الزملاء في المنظمة الأمر الذي قد يؤثر على تنفيذ عملية المراجعة واستقلاليته.
- 4 - تكثيف الوعي بأهمية المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق الأهداف المرسومة للمشروع من خلال الندوات وورش العمل ووسائل الإعلام المتخصصة.

- 5 - الاهتمام بالمراجعين الداخليين على صعيد الدورات لتأهيلهم على نحو يضمن أدائهم لأدوارهم على نحو جيد إلى جانب توفير أجور مناسبة لهم تتناسب مع ما يقومون به من أعمال.
- 6 - إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول هذا الموضوع.

المراجع

المراجع العربية:

- بصفر، عفاف سالم ، دور لجان المراجعة في تفعيل في تفعيل الاجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة بالملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، المملكة العربية السعودية (2007).
- التميمي، هادي ، مدخل إلى التدقيق ، دار وائل للنشر، الطبعة 2، الأردن، عمان، 2006، ص 17.
- جمعة ، أحمد على ، «إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي: دراسة تحليلية اختبارية في منظمات الأعمال الأردنية» ، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، الكويت ، مجلد 13 ، عدد 1 ، (2006) ، ص ص 37 - 66 .
- الحמיד ، عبدالرحمن ابراهيم ، نظرية المحاسبة ، الطبعة 1 ، الرياض ، المملكة العربية السعودية، 2009.
- الدلاهمة، سليمان مصطفى ، «المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية» ، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 9 ، العدد 1 ، (2006) ، ص ص 1-27.
- الرحاطة، خالد ياسين والرواحي ، خالد حمد ، « المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي ومدى توفرها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عمان، المجلة العربية للمحاسبة، مجلد 11، العدد 1، مايو (2008).
- عبدالفتاح، عز حسن وعارف، أسامة حسن ، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS 14، دار حافظ للنشر والتوزيع، جدة ، (2007).
- عيسى، سمير كامل محمد ، العوامل المحدد لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات-مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، مجلد 45 ، عدد 1، يناير (2008).
- قرار وزير التجارة رقم 903 في 1994/01/23.
- القرني ، أحمد عبد القادر ، «فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة (حالة المملكة العربية السعودية)» ، المجلة العربية للعلوم المالية والإدارية، «، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد 16 ، العدد 2 ، (2009) ، ص ص 143-171.
- القرني ، أحمد عبد القادر، «مسببات عدم إفصاح الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية وفقاً لمتطلبات لائحة حوكمة الشركات: دراسة ميدانية» ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 24 ، العدد 2، (2010).
- القرني ، احمد عبدالقادر ، «التحديات المعاصرة التي تواجه مكاتب المحاسبة القانونية في المملكة العربية السعودية وأساليب مواجهتها» ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد 6، يناير (2010).
- القرني، أحمد عبد القادر ، «مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية: آراء المراجعين في ديوان المراقبة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد 48، العدد 1 ، (2008) ، ص ص 39-68.
- فتنطججي، سامر مظهر ، الأزمة المالية العالمية وحلول الاقتصاد الإسلامي لها، الطبعة 1 ، دار السد، الرياض ، المملكة العربية السعودية، (2008).
- مخولف، أحمد محمد ، «المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية» مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، (2007).
- موقع الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين (<http://iia.org.sa>).
- موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين www.socpa.org.sa - SOCPA
- نظام الشركات، وزارة التجارة والصناعة ، المملكة العربية السعودية ، (1965).
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، «معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى» ، المجلد 1، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض،

المملكة العربية السعودية، (2006).

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني الهيئة السعودية (2004).
هيئة السوق المالية السعودية، لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية، الرياض، المملكة العربية السعودية، (2006).
الوردات، خلف عبد الله، «التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات»، القاهرة، مصر، (2005).

المراجع الانجليزية

- Abdalmohammadi, M.J., Scott. R.P. «Factors associated with IT audits by the internal audit function, International Journal of Accounting Information Systems, 11 (2010), 140–151.
- Ali, A. M. and Teck H. L.. Audit challenges in Malaysia Today, Accounting Today, October (2008),2426-.
- Courtenay, M. and Thompson Jr., “Fraud: the Challenge Facing Internal Auditors”, The internal auditor, 48, 3, Jun (1991), 6973-.
- Ho, S. and Hutchinson, M., “Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 19, (2010), 121–136.
- Marris D., “Challenges Obtaining Audit Evidence”, Working Paper Series, Texas Womans University, February 28, (2010).
- Norman, C. S., Rose, A.M. and Jacob, M. R., “Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk”, Accounting, Organizations and Society 35, (2010), 546–557.
- Olivier H., “Challenges Facing the accountancy Profession”, European Accounting Review, Volume9, 4, December, (2002, 603- 624.
- Sarbanes – Oxley Act (S-O-Act), “One hundredth congress of the United States of America. second session”, 23rd January (2002).
- Sarens, G., Beelde, I. D. and Everaert, P., “Internal audit: A comfort provider to the audit committee”, The British Accounting Review, 41, (2009) 90–106.
- Sawyer, L. B. and Dittenhofer, M. A., Sawyer’s Internal Auditing the Practice of Modern Internal Auditing, the Institute of Internal Auditors (IIA), (1996), USA.
- Sharifi, M. and Khan, Z. “A survey of students’ attitudes and perceptions of an internal audit career, Internal Auditing; Sep/Oct (2010); 25, 5; ABI/INFORM Global 2835-.
- Vasarhelyi M. A., Teeter R. A. and Krahel J. P., “Audit Education and the Real-Time Economy”, Issues in Accounting Education, Sarasota: 25, 3, Aug, (2010), 405.