



دار المنظومة  
DAR ALMANDUMAH  
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي : دراسة ميدانية فى البيئة السعودية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	غنيم، محمود رجب يس
المجلد/العدد:	مج20, ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	191 - 256
رقم MD:	775702
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	جودة أنشطة المراجعة الداخلية، الفساد المالي، البيئة السعودية
رابط:	<a href="https://search.mandumah.com/Record/775702">https://search.mandumah.com/Record/775702</a>

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.  
هذه المادة متاحة بناء على الإنفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة.  
يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الإلكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

**محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية  
ودورها في مواجهة الفساد المالي  
دراسة ميدانية في البيئة السعودية**

**دكتور**

**محمود رجب يس غنيم  
أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة - جامعة بنها**



# محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي دراسة ميدانية في البيئة السعودية

د. مهند رجب يس غنيم

استاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة بنها

## ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى تعميق المعرفة بالعوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية - والتي تعتبر دعامه لدورها الجديد - وأثرها على تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، الأمر الذي ينعكس عملياً على الحد من الممارسات غير الأخلاقية، ومواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري في بيئة الأعمال السعودية .

واعتمد الباحث، كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي والمنهج التحليلي للتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفروض النظرية الواردة في الدراسة، باستقصاء آراء (المراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة ومراقبي الحسابات القانونيين) بالبنوك والشركات السعودية.

وتم اختبار فروض البحث، باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المتنوعة، وكانت أهم نتائج الدراسة ما يلي: (١) قدمت الدراسة دليلاً ميدانياً، على أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر إيجابياً على جودة أنشطة المراجعة الداخلية. (٢) أكدت الدراسة على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة، حول دور جودة أنشطة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في منشآت الأعمال والبنوك. وقدم البحث مجموعة من التوصيات أهمها ما يلي:

- (١) ضرورة وضع الضوابط والآليات لاختيار المراجعين الداخليين في الشركات والبنوك بالمملكة العربية السعودية ، في ضوء المحددات المقترحة بالبحث لضمان تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية ، والحد من الممارسات غير القانونية ومواجهة ممارسات الفساد المالي .
- (٢) ضرورة تحسين وتطوير وسائل الاتصال والتعاون المستمر بين المراجع الداخلي وكلاً من لجان المراجعة والمراجع الخارجي للكشف عن حالات الفساد المالي والإداري.
- (٣) ينبغي على المنظمات والهيئات المهنية بالمملكة، عقد الندوات والمؤتمرات العلمية لتعميق ثقافة الوعي بأهمية ودور جودة أنشطة المراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي والإداري.

الكلمات الدالة: جودة أنشطة المراجعة الداخلية، الفساد المالي، البيئة السعودية.

**Determinants of the Quality of Internal Audit Activities, and its Role on the Reduction of Financial Corruption – a Field Study in Saudi Environment**

**Dr. Mahmoud Ragab Yassein Ghoneim**

Department of Accounting  
Faculty of Commerce - Banha University

**Abstract:**

This study aims to deepen the knowledge of the determinants of the quality of internal audit activities, and its impact on improving the quality of internal audit activities, which is reflected practically to limit the unethical practices, and confront the phenomenon of financial and administrative corruption in the Saudi business environment.

The researcher adopted both inductive and deductive approaches beside the analytical approach to reach logical results which support the theoretical hypotheses of the study. The study uses a questionnaire to elicit opinions of a sample of internal auditors, members of audit committees, and external auditors to test the study hypotheses.

Research hypotheses were tested, using various statistical tools and methods, and the most important results of the study are the following: (1) the study provided field evidence, that the determinants of the quality of the internal audit activities positively affect the quality of the internal audit activities. (2) The study confirmed that there is no statistically significant difference between the views of the members of the study sample, about the role of the quality of internal audit activities as one of the mechanisms of governance in the reduction of financial corruption in businesses and banks.

The research was presented a set of recommendations including the following:

1. The need to develop controls and mechanisms for selecting internal auditors in companies and banks in Saudi Arabia, in light of the proposed determinants of the research to ensure improved quality of internal audit activities, and to reduce illegal practices and confront financial corruption practices.
2. The need to improve and develop the means of communication and continuous cooperation between the internal auditor and both the audit committees and the external auditor for the detection of cases of financial and administrative corruption.
3. The professional bodies and institutions in the Saudi Kingdom should holding seminars and scientific conferences to deepen awareness of the importance and the role of internal audit activities in the reduction of financial and administrative corruption.

**Key words:** quality of internal audit activities, financial corruption, the Saudi environment.

## القسم الأول: الإطار العام للبحث

### ١-١ المقدمة ومشكلة البحث:

يشير الباحث في البداية إلى أن جميع الأديان السماوية حاربت الفساد بكل صوره وأشكاله، وفي مقدمتها ديننا الإسلامي الحنيف، فكلمة "الفساد" وردت في القرآن الكريم خمسين مرة، حيث توعد الله سبحانه وتعالى مرتكبي الفساد بأشد أنواع العذاب في الدنيا والآخرة، بل سمي الله عز وجل "الفساد"، محاربة له ولرسوله، فقال [الَّذِينَ يُخَارِبُونَ اللَّهَ وَرَسُولَهُ وَيَسْعَوْنَ فِي الْأَرْضِ فَسَادًا] (سورة المائدة آية رقم ٣٣)

لاقت ظاهرة الفساد Corruption اهتمام الكثير من الباحثين والمهتمين، واتفقت الآراء على ضرورة وضع وتأسيس إطار عمل مؤسسي لمكافحة الفساد بكل صوره ومظاهره وفي كافة مجالات الحياة لتعجيل عملية التنمية الاقتصادية.

وترتب على ذلك زيادة اهتمام المنظمات والهيئات المهنية حول العالم بقضايا الفساد المالي والإداري، فبعد انهيار كبرى الشركات العالمية ازداد الاهتمام بتوفير آليات مناسبة للحد من الممارسات التي تؤدي إلى التلاعب والغش في التقارير المالية، وبالتالي مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات والمؤسسات المالية.

وشهدت الفترة الأخيرة تطوراً ملحوظاً في الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية خاصة بعد الأزمة المالية العالمية، لأنها تعد إحدى الآليات الهامة التي تعتمد عليها حوكمة الشركات، وحظيت باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية والمحلية المتخصصة والباحثين .

كما أدى المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية إلى التوسع في نطاق أنشطة المراجعة الداخلية وزيادة المهام الملقاة على عاتق المراجع الداخلي بالإضافة إلى تغيير الأساس الذي تقوم عليه المراجعة الداخلية، من خلال سعيها إلى المساهمة في التغلب على التحديات التي تواجه منشآت الأعمال من خلال تقديم خدماتها التأكيدية والاستشارية .

وقد أشار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA,2010) إلى أن دور المراجعة الداخلية تعدى مجرد حماية الأصول من سوء الاستخدام، والتحقق من مصداقية البيانات المحاسبية إلى الأخذ بمدخل القيمة المضافة المبني على أساس مساهمتها في تحقيق استراتيجية المنشأة، وتحقيق قيمة مضافة لها من خلال دورها في إدارة المخاطر، والحد من الممارسات غير القانونية ومن ثم تحسين جودة وشفافية التقارير المالية.

وفي هذا الصدد أشار (فداء، ٢٠١٥ م) بأنه وفقاً للمعايير المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة (IIA) الخاصة بالمراجعة الداخلية الحديثة، بأنها نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين

عملياتها. ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

وهذا التعريف الحديث للمراجعة الداخلية قدم مهمتين أساسيتين للمراجعة الداخلية هما:

- (١) تقديم تأكيدات مستقلة تؤكد على مراجعة مدى فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة
- (٢) تقديم استشارات تدعم فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

وتكتسب المراجعة الداخلية أهميتها كإحدى آليات الحوكمة من دورها الإيجابي كمنشط مضيف للقيمة في توفير إشارات تحذيرية (Warning Signs) عن وجود ممارسات غير قانونية حيث تعمل على تقديم خدمة التأكيد الموضوعي من خلال فحص وتقييم الأنشطة المالية والتشغيلية وعمليات الحوكمة بالإدارة، وكذلك تقديم الخدمات الاستشارية من خلال توفير المعلومات للإدارة فضلاً عن تقديم الاستشارات والتوصيات للارتقاء بمستوى الأداء، وتحقيق الاتصال الفعال بين كافة الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

ومن جانب آخر فإن انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري أدت إلى أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وقدرتها على مواجهة مخاطر ممارسات الإدارة الاحتياالية، وأداء دورها الرقابي على التصرفات والممارسات الغير قانونية .

كما أكدت معظم الدراسات المحاسبية ( الجمال ، تركى ، ٢٠١٤ م ، مليجي ، ٢٠١٣م ، خليل ، ٢٠١١م ، مبارك، ٢٠٠٩م ، عيسى ٢٠٠٨م ، ، عيسى J.Abbott,et al, 2010 ) على أن وجود إدارة للمراجعة الداخلية تتسم بالجودة من حيث: ( المؤهلات العلمية والشهادات المهنية، والتدريب، والخبرة العملية، والمعرفة بعمليات الشركة، والاستقلال التنظيمي، وعدم الاشتراك في الأعمال التنفيذية، ووجود دليل للمراجعة الداخلية، ووجود نظام لرقابة جودة أدائها) سيساهم في الحد من الممارسات غير القانونية ، لأنها تلعب دوراً مهماً كونها إحدى أهم الأجهزة الرقابية في الشركة ، الأمر الذى جعل وجودها في الشركات واقعاً تفرضه الظروف الداخلية والخارجية لها .

ولم تكن المملكة العربية السعودية بمعزل عن الاهتمام العالمي بالمراجعة الداخلية وقامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني في (١٤٢٥هـ) كما صدر قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣٥) بتاريخ (٢٠-٨-١٤٢٥هـ) بإلزام جميع الوحدات الحكومية والمؤسسات العامة في المملكة بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية، وأصدرت مؤسسة النقد العربي السعودي في عام(٢٠٠٨م) دليل الالتزام بالأنظمة للبنوك العامة في المملكة الذي أكد على أهمية دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر المصرفية والمتابعة المستمرة لنظم الرقابة الداخلية في البنك(مؤسسة النقد العربي السعودي ،إدارة التفتيش البنكي، ص٣٤-٣٥-٣٦-٣٧-٣٨-٣٩).

ويأتي انشاء وحدات للمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية في إطار حرص المشرع على حماية مصالح المستثمرين في الشركات المساهمة السعودية، ولتكون أداة رقابية داعمة لآليات الحوكمة في هذه الشركات ، لمواجهة احتمالات الخلل والممارسات غير الأخلاقية .

كما أصدرت مؤسسة النقد العربي السعودي في يوليو (٢٠١٢م) المبادئ الرئيسية للحوكمة في البنوك العامة بالمملكة العربية السعودية، والتي أسندت في الفقرة رقم (٦٤) مهمة الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة.

ويرى أحد الباحثين ( عبد المنعم ، ٢٠١٠ )، أن المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق قيمة للمنشأة واطفاء الاعتمادية على قوائمها المالية من خلال الأنشطة التي تقدمها متمثلة في فحص الالتزام بالقوانين واللوائح، نظم المراقبة الداخلية.

في حين أكدت دراسة كل من ( Lin et al, 2011, Mina Pizzini et al, 2012, ) (Messier et al, 2011) على أن قيام المراجع الداخلي بفحص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر يحسن من جودة التقارير المالية.

وتلعب جودة أنشطة المراجعة الداخلية دورًا هامًا في أدائها لدورها الجديد بالفعالية المطلوبة ، وعرف (Ahmed et al. 2012) جودة المراجعة الداخلية بأنها الوظيفة الهامة التي يمكن أن تقدم قيمة مضافة للشركة من خلال تحسين عملياتها والتي تكون لديها القدرة على الوصول إلى النتائج المرغوبة والأهداف المخطط لها.

في حين أكدت بعض الدراسات ( Gerrit, et al, 2012, Zulkifflee et al, 2012, ) (Harjinder et al, 2013) على أن جودة المراجعة الداخلية تعتمد على مدى توافر المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية في المراجع الداخلي بما يمكنه من اكتشاف الممارسات غير القانونية.

ويؤكد الباحث على أن أهمية المراجعة الداخلية كأهم آليات الحوكمة، تأتي من خلال ما تلعبه من دور هام في تحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وأعمال الحوكمة ، وتحسين درجة الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية، من خلال تحقيق الرقابة الداخلية، والتحقق من جودة المعلومات وشفافية التقارير المالية، وتسهيل عمل المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة في الكشف عن أوجه التلاعب في التقارير المالية، والتحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات واللوائح والممارسات القانونية السليمة التي تنظم العمل بالشركة والصناعة ككل.

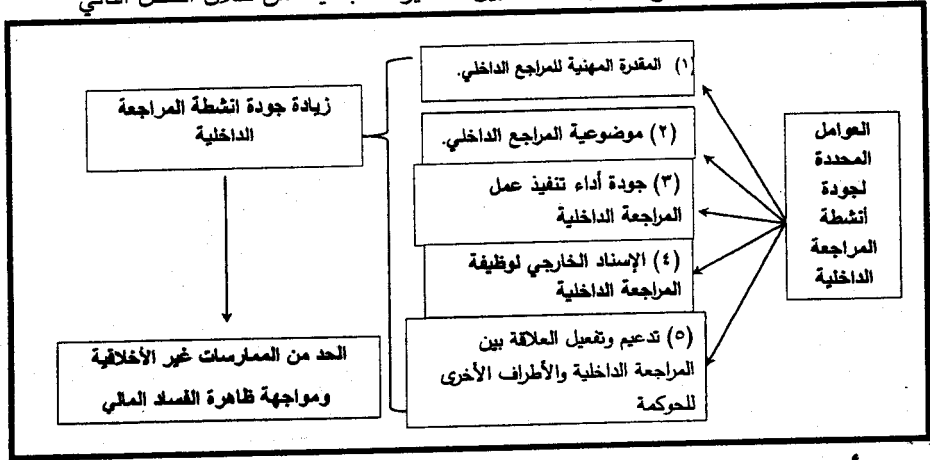
وبالتالي فهي تقوم بدور هام للتصدي للممارسات والتصرفات غير الاخلاقية التي تحد من قدرة الشركة على النمو والاستمرار في المستقبل.

لذا يرى الباحث أنه من الضروري التعرف على طبيعة وأبعاد الدور الهام والفعال الذي تقوم به جودة أنشطة المراجعة الداخلية في البيئة السعودية ، من خلال العوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، واختبار تأثير ذلك على تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، والتي تعتبر داعمة لدورها الجديد والممتد لحل مشاكل انهيار السلوك المهني والأخلاقي ، الأمر الذي ينعكس عملياً على الحد من الممارسات غير الأخلاقية ، ومواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري في بيئة الأعمال السعودية .



وفي ضوء ما سبق، يمكن صياغة مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات التالية:

- (١) ماهي العناصر التي يمكن من خلالها زيادة المقدرة المهنية للمراجع الداخلي؟ ومن ثم تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية؟
  - (٢) ماهي العناصر التي يمكن من خلالها زيادة موضوعية المراجع الداخلي؟ ومن ثم تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية؟
  - (٣) ماهي العناصر التي يمكن من خلالها زيادة جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية؟ ومن ثم تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية؟
  - (٤) ماهي مصادر الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية؟ وأثر الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية على زيادة جودتها؟
  - (٥) ماهي اجراءات تدعيم وتفعيل العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة؟ ومن ثم تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية؟
  - (٦) ما هو أثر تلك العوامل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال السعودية؟
  - (٧) ما هي انعكاسات تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من الممارسات غير الأخلاقية، ومواجهة ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية؟
- ويمكن للباحث وضع تصور للعلاقة بين المتغيرات البحثية، من خلال الشكل التالي



## ٢-١ أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على العوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية، والتي تعتبر دعاماً لدورها الجديد، وأثرها على تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، الأمر الذي ينعكس عملياً على الحد من الممارسات غير الأخلاقية، وتعزيز الملاءمة والاعتمادية

على القوائم المالية ومواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري في بيئة الأعمال السعودية ، ويتضمن الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

- أ- التعرف على وضع المراجعة الداخلية في التشريعات السعودية.
- ب- التعرف على العوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة.
- ج- دراسة أثر تلك العوامل على تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.
- د- مفهوم الفساد وأسبابه وأنواعه .
- هـ- انعكاس تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية.

### ١-٣ أهمية البحث: تتضح أهمية البحث مما يلي:

- تعتبر الدراسة الحالية امتداداً للدراسات السابقة، وخطة للمشاركة في الاهتمام بالعوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة في بيئة الأعمال السعودية، لما لها من آثار إيجابية علي إيجاد مخرجات قوية، وبالتالي إضافة قيمة للمنشأة في ضوء التحديات الدولية المعاصرة وتحسين كفاءة الأداء والحد من ظاهرة الفساد المالي.
- توفير معلومات لكافة الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية، عن مؤشرات الاستدلال على جودة أنشطتها ، ودورها في مواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري في بيئة الأعمال السعودية.
- تقديم دليل من البيئة السعودية على أهمية الدور الذي تلعبه جودة أنشطة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري.
- يساير هذا البحث التطورات والاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي، حيث أنه من الموضوعات المثارة على المستوى المحلي والدولي التي حظيت باهتمام الباحثين والمنظمات العالمية للحد من ظاهرة الفساد المالي.

### ١-٤ حدود ومنهج البحث:

- لن يتعرض الباحث إلى أنشطة المراجعة الداخلية من مصادر خارجية (Outsource)، إلا بالقدر الذي يفيد البحث.
- لن يتناول الباحث أساليب الغش والتلاعب في القوائم المالية كأساس لانتشار الفساد المالي، إلا بالقدر الذي يفيد البحث.
- لن يتناول الباحث جودة المراجعة الداخلية في البيئات الأخرى غير البيئة السعودية، إلا بالقدر الذي يفيد البحث.

ويعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي، من خلال التعرض لتحليل واستقراء الدراسات السابقة والتي تناولها الأدب المحاسبي المعاصر في مجال موضوع البحث، والإطلاع على الأنظمة واللوائح ذات العلاقة ، وما صدر عن المنظمات والهيئات المهنية والمؤسسات العلمية بالمملكة العربية السعودية وغيرها ، بما يخدم أغراض الدراسة، كما اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي، مع اتخاذ أساليب القياس الكمي أسلوباً لتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة .

## ١-٥ خطة البحث:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهميتها وتحقيق لأهدافها، فقد تم تقسيم محتويات الدراسة

كما يلي:

- القسم الأول: الإطار العام للبحث.
- القسم الثاني: الدراسة النظرية للبحث.
- القسم الثالث: محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.
- القسم الرابع: جودة أنشطة المراجعة الداخلية ومواجهة الفساد المالي.
- القسم الخامس: الدراسة الميدانية في البيئة السعودية.
- القسم السادس: النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية المقترحة.

### القسم الثاني : الدراسة النظرية للبحث

هناك اتجاه متزايد لدى كثير من دول العالم، للاهتمام بظاهرة الفساد المالي والإداري في الشركات والمؤسسات المالية، وذلك عن طريق التركيز على عناصر حوكمة الشركات، وأن نجاحها يعتمد على المراجعة الداخلية كأهم آلياتها لحماية المنظمات من السلوك الإجرامي الداخلي، وتلعب جودة أنشطة المراجعة الداخلية دورًا هامًا في أدائها لدورها الجديد بالفعالية المطلوبة، ويمكن للباحث تقسيم الدراسات السابقة الخاصة بموضوع البحث إلى:

١-٢ : الدراسات التي تناولت جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

٢-٢: الدراسات التي تناولت أثر الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الداخلية.

٣-٢ : الدراسات التي تناولت أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على حوكمة الشركات والفساد المالي.

ويتناول الباحث النقاط السابقة فيما يلي:

١-٢ : الدراسات التي تناولت جودة أنشطة المراجعة الداخلية: ومن أهمها ما يلي:

▪ دراسة (Coram;p. Et al, 2008) :

هدفت الدراسة إلى تحديد قدرة المراجعة الداخلية على مواجهة والكشف عن اختلاس الأصول والحد من السلوك الإجرامي داخل الشركات ، ومن أهم نتائجها ، أن المراجعة الداخلية كوظيفة تضيف قيمة للمنظمة من خلال تحسين الرقابة والرصد البيئي الداخلي والكشف والتقرير عن الاحتمالات والغش ، وأكدت الدراسة على أن المنظمات التي لديها ادارة للمراجعة الداخلية أكثر قدرة على الكشف والتقرير عن التلاعب من الشركات التي ليس لها ادارة للمراجعة الداخلية .

▪ دراسة (الحيزان ، ٢٠٠٨) :

هدفت الدراسة إلى تحليل متطلبات جودة المراجعة الداخلية ، ومن أهم نتائجها ، أنها توصلت إلى أهم هذه المتطلبات ، الاهتمام بالتأهيل العلمي للمراجع ، وتنظيم دورات للمراجعين الداخليين وتبعية إدارة المراجعة الداخلية لأعلى مستوى إداري في الشركة ، وموضوعية المراجع الداخلي.

▪ دراسة ( عبد الغنى ، ٢٠٠٩ م) :

هدفت الدراسة إلى تطوير دور المراجع الداخلي في تقييم الأداء لتحقيق متطلبات الجودة وتضمنت الدراسة استقراء الدراسات السابقة لتحديد مقومات تحسين فعالية المراجعة الداخلية وتطوير العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، وكذلك تفعيل تطبيق معايير المراجعة الداخلية لتحسين أداء المراجع الداخلي ، وصولاً إلى دور المراجع الداخلي في تقييم الأداء ومراجعة أنظمة الجودة .

▪ دراسة (مبارك، ٢٠١٠م):

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية ، ومن أهم نتائجها ، وجود علاقة عكسية - ولكن ليست ذات تأثير معنوي - بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح في الشركات السعودية ، وأوصت الدراسة إلى إجراء المزيد من البحوث في منطقة المراجعة الداخلية ووسائل تفعيل دورها في إدارة الأرباح.

▪ دراسة ( Lin, Shu: et al , 2010 ) :

هدفت الدراسة إلى توضيح دور وظيفة المراجعة الداخلية للشركات في الكشف عن نقاط الضعف المادية والتقرير عنها في إطار المادة (٤٠٤) من قانون (Sarbanes-Oxley) ، ومن أهم نتائجها، أن هناك علاقة طردية بين الكشف عن نقاط الضعف المادية (١) وبين ممارسة أنشطة التمسيق بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما تؤكد فعاليتها .

▪ دراسة ( Ebaid, 2011 ) :

هدفت الدراسة إلى التركيز على أنواع الأنشطة التي يتم مزاولتها ضمن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية، حيث تم التركيز على أنشطة المراجعة المالية ومراجعة أساليب الرقابة الداخلية، وأنشطة إدارة المخاطر، والأنشطة الاستشارية، وأنشطة حوكمة الشركات في الشركات المصرية المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية، ومن أهم نتائجها، أن النسبة المئوية التي يتم توجيهها من الزمن الكلي لوظيفة المراجعة الداخلية على أداء هذه الأنواع المختلفة من الأنشطة ، كانت أن حوالي ٩٤% من وقت وظيفة المراجعة الداخلية توجه إلى النشاط الأول، بينما يوجه الزمن الباقي فقط للأنشطة الثلاث الأخرى (٣,٥% للنشاط الثاني، ٠,٩% للنشاط الثالث، ١,٦% للنشاط الأخير).

(١) الضعف المادي: هو النقص أو أوجه القصور التي تؤدي إلى احتمال معقول بان المنظمة ستفشل في منع اكتشاف الأخطاء المادية في أرصدة الحسابات والإفصاح عنها.

▪ دراسة ( Burnaby et al, 2011 )

هدفت الدراسة الى اختبار كيفية تأثير المراجعة الداخلية على إمكانية التلاعب في مجالات القوائم المالية، واختلاسات الأصول والفساد وتكنولوجيا المعلومات، ومن أهم نتائجها، ضرورة توافر مجموعة من السلوكيات العامة لدى المراجع الداخلي مثل الشك والنظر إلى الأشياء بصورة منطقية، ضرورة توافر مجموعة من السلوكيات الخاصة لدى المراجع الداخلي مثل الفضول، الاستقلالية، الموضوعية، التفكير الإبداعي، ومن أهم المهارات التي يجب توافرها في المراجعين الداخليين للكشف عن أوجه التلاعب كل من: المعرفة، والمهارات التكنولوجية، المنهجية، مهارات التعامل مع الآخرين.

▪ دراسة (خليل، ٢٠١١م)

هدفت الدراسة إلى تطوير دور المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال في ظل الأخذ بمدخل القيمة المضافة، للحد من آثار المخاطر والأزمات المالية على منظمات الأعمال المصرية في ضوء حوكمة الشركات، ومن أهم نتائجها، تقديم نموذج مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال للحد من آثار المخاطر والأزمات المالية، وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق الإطار المقترح في البيئة المصرية.

▪ دراسة (Mina Pizzini et al,2012):

هدفت الدراسة إلى قياس جودة أنشطة المراجعة الداخلية (المقدرة المهنية) وتأثيرها على المراجعة، ومن أهم نتائجها، أن تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة ومواقف الحسابات له تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وتخفيض إجراءات المراجعة.

▪ دراسة (حسن، ٢٠١٢ م) :

هدفت الدراسة إلى وضع اطار متكامل بين مدخلي القيمة المضافة والتقييم المتوازن للأداء بهدف تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر في شركات الاسمنت المصرية، ومن أهم نتائجها، أن مراجعة برنامج مخاطر الأعمال يتطلب من المراجع الداخلي أن يتمتع بالتأهيل المناسب والحصول على دعم وتأييد الإدارة وتوافر الاستقلال.

▪ دراسة (Zulkifflee Mohamed, et al, 2012):

هدفت الدراسة إلى فحص بعض العوامل المؤثرة على جودة أنشطة المراجعة الداخلية، وهي المقدرة المهنية وأثر ذلك على مراجعة القوائم المالية للشركات الماليزية، ومن أهم نتائجها، وجود علاقة ارتباط سلبية بين المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وأتباع عملية المراجعة.

▪ دراسة ( مليجي، ٢٠١٣ م ):

هدفت الدراسة الى استكشاف مدى ممارسة إدارة البنوك التجارية السعودية المسجلة في سوق الأوراق المالية لإدارة الأرباح، ومدى جودتها، وأثر جودة أنشطة المراجعة على تخفيض

ممارسات إدارة الأرباح وجودتها ، ومن أهم نتائجها ، ان جودة أنشطة المراجعة تؤثر ايجابياً على تخفيض ممارسات إدارة وجودة الأرباح ، وأوصت بضرورة تعزيز جودة المراجعة الداخلية بالبنوك التجارية السعودية .

▪ دراسة (عبد الله، ٢٠١٣ م ) :

هدفت الدراسة إلى تحليل جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية ، ومن أهم نتائجها ، أن قيام المراجعين الداخليين بتحليل المخاطر ، ومراجعة فرص الغش يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

▪ دراسة (الجمال ، تركي ، ٢٠١٤ م ) :

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير جودة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح ، ومن أهم نتائجها ، ارتباط جودة المراجعة عكسياً مع إدارة الأرباح ، وأن هناك علاقة بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة ، وضرورة رفع تقرير المراجعة الداخلية إلى لجان المراجعة لزيادة استقلالية إدارة المراجعة ، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على استقلالية إدارة المراجعة الداخلية ، وتفعيل وتطوير طرق وأساليب الكشف عن التلاعب .

٢-٢ : الدراسات التي تناولت أثر الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الداخلية ، ومن أهمها :

▪ دراسة ( محمد ، ٢٠٠١ م )

هدفت الدراسة إلى بيان أثر الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة ، ومن أهم نتائجها ، أن الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية ليس اتجاهاً جديداً بشكل مطلق ، وأنه ظهر أولاً في المؤسسات المالية ثم الأنشطة التجارية والصناعية ، ومن أهم أسباب الأخذ به هو ترشيد التكاليف ، وأهم أسباب معارضته هو الخوف من التأثير السلبي على استقلال المراجع .

▪ دراسة ( منصور ، ٢٠٠٧ م )

هدفت الدراسة إلى تقديم رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد الاتجاهات الحديثة للحصول على خدمات المراجعة الداخلية ، ومن أهم نتائجها ، أن الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية له مزايا عديدة منها تحسين جودة المراجعة الداخلية ، كما أنه يؤثر على استقلال المراجع الخارجي سلبياً في حالة جمعه بين كلاً من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لنفس المنشأة .

▪ دراسة ( مبارك ، ٢٠١٢ م )

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية مع القيام بدراسة تجريبية ، ومن أهم نتائجها ، ان ارتفاع

الخطر الملازم لعملية المراجعة يقلل من اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية بصرف النظر عن مصدر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية.

▪ دراسة (Desai, et al.2013)

ركزت الدراسة على الدور الذي تلعبه المراجعة المستمرة في قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية ، ومدى وجود علاقة بين مصدر الحصول على خدمات وظائف المراجعة واعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية عند استخدام المراجعة المستمرة ، ومن أهم نتائجها ، تفضيل المراجع الخارجي إلى الاستعانة بمصدر خارجي للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية بشكل أكثر من الاستعانة بمصدر داخلي للقيام بهذه الوظيفة عند استخدام المراجعة النهائية (الدورية) وذلك لضمان الاستقلالية وعدم التحيز ، أما في ظل استخدام المراجعة المستمرة فإنه لا يوجد فرق بين استعانة المراجع الخارجي بمصدر داخلي أو خارجي للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية .

▪ دراسة (فراج ، ٢٠١٤ م )

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة أداء وظائفها ، ومن أهم نتائجها ، أن هناك أسباب كثيرة تؤدي إلى ضرورة استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية ، وأوصت بضرورة اجراء المزيد من الأبحاث والدراسات عن استخدام المصادر الخارجية لأداء وظائف المراجعة الداخلية .

▪ دراسة (حافظ ، ٢٠١٤ م )

هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير مصدر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنظمة (E R P)، ومن أهم نتائجها ، تزايد الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في البنوك ، خاصة في إدارة المخاطر ولاسيما المخاطر التكنولوجية وما تتطلبه من مهارات فنية وتكنولوجية عالية.

▪ دراسة ( خليل ، ٢٠١٤ م )

هدفت الدراسة إلى تحديد المصدر الملائم والفعال لأداء الخدمات المتطورة للمراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة ويحقق استقلال وموضوعية كل من المراجع الداخلي والخارجي وبما يؤثر بالإيجاب على اتخاذ قرارات منح الائتمان لمنظمات الاعمال ، ومن أهم نتائجها ، أن في مقدمة الاسباب المتعددة للاعتماد على المصدر الخارجي لأداء خدمات المراجعة الداخلية ، تحقيق الوفورات في تكاليف المراجعة الداخلية ، تليها الكفاءة والخبرة الفنية للمراجع الخارجي ، وأوصت الدراسة بتفضيل المصدر المشترك والذي يجمع بين إدارة المراجعة الداخلية بالمنظمة ومراجع خارجي آخر غير الذي يراجع حسابات منظمة الأعمال ، لأداء خدمات المراجعة .

## ٣-٢ : الدراسات التي تناولت أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على حوكمة الشركات والفساد المالي : ومن أهمها ما يلي :

▪ دراسة (ليبب، ٢٠٠٣م)

هدفت الدراسة إلى تحليل ضوابط زيادة درجة كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال، كمحاولة للسعي نحو تقديم إطار مقترح للضوابط الرامية إلى زيادة درجة كفاءة المهنة ، ومن أهم نتائجها ، أنه يمكن زيادة درجة كفاءة أداء المراجعة الداخلية عن طريق العمل على تحقيق أكبر قدر ملائم من الاستقلالية للمراجع الداخلي، تفعيل دور لجان المراجعة، تطوير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.

▪ دراسة (ليبب، ٢٠٠٦م)

هدفت الدراسة إلى بيان القيمة المضافة والتقويم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات - بالتطبيق على قطاع الأعمال المصري ، وخلصت الدراسة إلى ضرورة التشاور مع المراجع الداخلي بشأن تقدير درجة الخطر المرتبطة بالغش والتلاعب.

▪ دراسة (عيسى ، ٢٠٠٨م)

هدفت الدراسة إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية واختبار مدى تأثيرها على جودة حوكمة الشركات في البيئة المصرية، ومن أهم نتائجها ، أن تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى احكام الرقابة على المنشأة وتدنية المخاطر التي تتعرض لها، كما يؤدي إلى التفاعل على الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات، مما ينعكس في النهائية بصورة إيجابية على جودة حوكمة الشركات، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية.

▪ دراسة (مبارك، ٢٠٠٩م) :

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات ، وتم تطبيقها على الشركات المساهمة المسجلة في السوق السعودي ، ومن أهم نتائجها ، ان أكثر خصائص المراجعة الداخلية تأثيرًا على حوكمة الشركات هي: (الخبرة ، الشهادات المهنية، والمؤهلات) ، بينما لا توجد علاقة بين جودة الحوكمة وكل من الاستقلال وجودة تنفيذ المهام وحجم قسم المراجعة.

▪ دراسة (الشمري، ٢٠١٠م)

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح للمراجعة الداخلية وأثرها على فاعلية حوكمة الشركات بالملكة العربية السعودية ، ومن أهم نتائجها ، أن التفاعل بين نشاط المراجعة الداخلية وكل من المراجعة الخارجية ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة يدعم فاعلية حوكمة الشركات.

▪ دراسة (محمد، ٢٠١١م)

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها افساحًا عامًا، وكذلك الشكل الذي يمكن أن يأخذه هذا التقرير، وأثره على تحسين فاعلية حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية ، ومن أهم نتائجها ، أن هناك حاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية ، وأن يتم ذلك



بشكل اختياري كأحد الممارسات الموصى بها كمرحلة سابقة للإلزام بتضمينه ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها في جمهورية مصر العربية .

▪ دراسة (زين الدين ، جابر ، ٢٠١٢م)

هدفت الدراسة إلى بيان دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري ، وتناولت الدراسة مفهوم حوكمة الشركات ، والمبادئ الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ، والمزايا والآليات التي تمنحها الحوكمة في معالجة الفساد المالي والإداري ، وأوصت الدراسة بدعم استقلال لجنة المراجعة ، والمراجعين الخارجيين والداخليين .

▪ دراسة (الجيلوي، ٢٠١٢ م ) :

هدفت الدراسة إلى، بيان دور مثلث الاحتيال المالي في بناء استراتيجية مكافحة الفساد كدراسة قانونية، وكان من أهم نتائجها أن نظرية مثلث الاحتيال المالي تعد من أبرز النظريات التي وضعت لتفسير السلوك الإجرامي لدى الأشخاص العاملين في المؤسسات المختلفة، ولم تقدم الدراسة أية توصيات.

▪ دراسة (ارسانيوس ، الطنطاوي ، ٢٠١٣ م )

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لدور المراجعة الداخلية في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية والحد من ممارسات الفساد المالي في البيئة المصرية ، ومن أهم نتائجها ، أن المراجعة الداخلية قد تأثرت تأثيراً كبيراً وملحوظاً ، بالتطورات التي شهدتها بيئة الأعمال في السنوات السابقة ، كما أصبح وضع المراجع الداخلي في الهيكل التنظيمي أكثر استقلالية وأصبح يتبع الآن لجنة المراجعة المستقلة تماماً عن إدارة الشركة ، بل أصبح من حق لجنة المراجعة التصويت على كفاءة وتقييم الإدارة العليا .

▪ دراسة (التميمي ، ٢٠١٥ م )

هدفت الدراسة إلى التأطير الفكري لمفهوم الحوكمة ، ودوره في الحد من الفساد المالي والإداري في البيئة العراقية، ومن أهم نتائجها ، أن الالتزام بآليات الحوكمة وقواعدها من قبل الشركات المملوكة للدولة يؤدي الى الحد من الفساد المالي والإداري، وأوصت بضرورة التزام الشركات المملوكة للدولة بمبادئ الشفافية والإفصاح ، ولم تقدم أي دراسة تطبيقية أو ميدانية .

في ضوء دراسة وتحليل الدراسات السابقة ، يمكن للباحث استنتاج ما يلي :

- (١) أكدت بعض الدراسات ، على قدرة المراجعة الداخلية على منع واكتشاف حالات التلاعب أو الاحتيال المالي في القوائم المالية ، واطافة قيمة لمنظمتها .
- (٢) اجمعت معظم الدراسات ، على أن جودة أنشطة المراجعة الداخلية في الشركات أصبح واقفاً تفرضه الظروف الداخلية والخارجية لها، لأنها تلعب دوراً هاماً في دعم آليات حوكمة الشركات، وحماية المنظمات من السلوك الاجرامي الداخلي.

- (٣) أكدت معظم الدراسات أن الاتجاه الخاص بإسناد المراجعة الداخلية لمصدر خارجي ، قد أصبح اتجاهًا متزايدًا في الكثير من منشآت الأعمال ، وبخاصة في الأعمال التي تتطلب مهارات ومعرفة فنية .
- (٤) أكدت معظم الدراسات على أن من أهم أسباب الاتجاه للاستعانة بمصادر خارجية لأداء خدمات المراجعة الداخلية هو الكفاءة والخبرة الفنية للمراجع الخارجي ، تحقيق الوفورات في تكاليف المراجعة الداخلية ، تحسين جودة المراجعة الداخلية .
- (٥) أكدت بعض الدراسات ان المصدر المشترك للمراجعة الداخلية يحد من الانتقادات الموجهة للإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية.
- (٦) لم تتناول الدراسات السابقة - رغم كثرتها- كافة محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية الواجب توافرها وفقاً للتطورات في الممارسة المهنية ، حيث لم تتناول أثر الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية على تحسين جودتها ، كمحدد أساسي من محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية، وهذا ما تناوله الدراسة الحالية .
- (٧) تعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة، حيث يتم تسليط الضوء على كافة محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية، واختبار أثر ذلك على تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية ، وانعكاسها على تحسين كفاءة الأداء والحد من الممارسات غير القانونية ومواجهة ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية .
- (٨) تعدد مؤشرات الاستدلال على جودة أنشطة المراجعة الداخلية، حيث ركزت دراسة (عبد الله ، ٢٠١٣ على إدارة المخاطر) ، ودراسة (Zulkifflee Mohamed, et al, 2012 على المقدر المهنية ) ، ودراسة ( مليجي ٢٠١٣ ، ومبارك ، ٢٠١٠ م ، على الخبرة والشهادات المهنية والتقييم الدوري للمراجعة الداخلية )، بينما ركزت دراسة (Ebaid, 2011 على أنشطة المراجعة المالية ومراجعة أساليب الرقابة ) .
- (٩) العديد من الدراسات السابقة تم تطبيقها في بيئات تختلف في طبيعتها القانونية والثقافية والاقتصادية عن بيئة الأعمال السعودية ، حيث طبقت دراسة (عيسى ، ٢٠٠٨ م في البيئة المصرية ،) ودراسة (Mina Pizzini et al, 2012 في البيئة الأمريكية)، ودراسة (Zulkifflee et al, 2012 في البيئة الماليزية) ، وفي البيئة السعودية (دراسة مبارك ٢٠٠٩ م على الشركات الصناعية فقط) ، (دراسة مليجي ٢٠١٣ م على القطاع المصرفي فقط).
- (١٠) تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، أنها من أحدث الدراسات التي أجريت في البيئة السعودية، حيث تجمع ما بين القطاع المصرفي والشركات الصناعية، وتقدم تحليلاً متكاملاً لتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية لمواجهة ظاهرة الفساد المالي، من وجهة نظر المراجعين الداخليين، ومراقبي الحسابات القانونيين ، رؤساء وأعضاء لجان المراجعة .

### القسم الثالث: محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية في البيئة السعودية

يأتي إصدار اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة في المملكة العربية السعودية، استكمالاً للتطوير المهني بالمملكة، ونتيجة للتطورات الكبيرة في الأنشطة الاقتصادية والتجارية والمالية، وتنامي أهمية الشركات المساهمة السعودية، التي أصبحت تمثل قطاعاً تنظيمياً مهماً من قطاعات الاقتصاد السعودي وإحدى العلامات البارزة في مسيرة المملكة نحو التنمية ، ويمكن للباحث توضيح طبيعة المراجعة الداخلية في البيئة السعودية ومحددات جودتها كما يلي:

#### ٣-١ : المراجعة الداخلية في التشريعات السعودية:

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى القضايا المحاسبية الهامة دائمة التطوير أكاديمياً وعملياً، سواء من حيث المفهوم أو الأهداف أو مجال ونطاق وأساليب العمل أو معايير أدائه، وذلك في محاولة للتكيف مع التطورات الجوهرية التي تحدث في البيئة المحيطة بها .

وحظيت المراجعة الداخلية باهتمام متزايد بالمملكة بعد أصبحت تشمل على كافة الأنشطة (الإدارية - المالية - التشغيلية) و تمثل هذا الاهتمام في الآتي : ( فداء، ٢٠١٥ م )

(١) صدور قرار مجلس الوزراء رقم ٢٣٥ وتاريخ ٢٠/٨/١٤٢٥، القاضي بتأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة يرتبط رئيسها بالمستول الأول للجهاز ، وإصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مشروعاً لمعيار المراجعة الداخلية يشتمل على (معايير الصفات العامة ومعايير الأداء) . (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٤م )

(٢) صدور قرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ وتاريخ ٦/٤/١٤٢٨ بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة ، ووفقاً لهذه اللائحة تتولى كل جهة إنشاء وحدة للمراجعة الداخلية في المقر الرئيسي يرتبط مديرها بالمستول الأول في الأجهزة الحكومية أو المؤسسات العامة ذات شخصية اعتبارية مشمولة بالميزانية العامة للدولة .

(٣) وفقاً لأحكام المادة الثانية من اللائحة تتولى الوحدة أعمال المراجعة الداخلية بها عن طريق ممارسة الاختصاصات المخولة لها بمقتضى أحكام هذه اللائحة، وذلك لتحقيق الأهداف التالية: (موقع ديوان المراقبة العامة)

- حماية الأموال والممتلكات العامة، والحد من وقوع الغش والأخطاء.
- ضمان دقة البيانات المالية والسجلات المحاسبية واكتمالها .
- ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائتها .
- تحقيق التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات والخطط الملزمة للجهة.
- سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها .

(٤) أقرت اللائحة تحت عنوان "الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وأدائها" المواد من ١٧ إلى ٢٠ والتي أوضحت فيها ما يلي:

- المادة السابعة عشرة: يجب على المسؤول الأول في الجهة توفير الاستقلال التام لمدير الوحدة وموظفيها بما يكفل قيامهم بأعمال المراجعة الداخلية بموضوعية بما في ذلك عدم تكليفهم بالقيام بأي عمل تنفيذي أو المشاركة في اللجان التنفيذية.
- المادة الثامنة عشرة: يجب على مدير الوحدة وموظفيها الالتزام بالحياد وتقادي تضارب المصالح والالتزام كذلك بالإفصاح عما يؤثر أو يُضعف موضوعية أداء عملهم والامتناع عن مراجعة الأعمال التي تفقد استقلالهم عند مراجعتها.
- المادة التاسعة عشرة: يلتزم مدير الوحدة وموظفوها بالحفاظ على سرية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأديتهم لواجباتهم، وألا تستخدم تلك المعلومات لأي غرض شخصي أو في غير احتياجات العمل داخل الجهة أو خارجها.
- المادة العشرون: يجب على مدير الوحدة وموظفيها بذل العناية المهنية اللازمة عند مباشرة الاختصاصات المنوطة بهم بمقتضى هذه اللائحة مع مراعاة خطوات العمل الآتية:

(أ) التخطيط الدقيق والمناسب لجميع خطوات عمل المراجعة.

(ب) توثيق إجراءات العمل والالتزام بها وحفظها ضمن أوراق العمل.

(ج) الحصول على قرينة الإثبات التي تدعم ما يتوصل إليها من نتائج.

(٥) إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ٨٤ بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٤٣٢/٣/٢٥هـ، وهي:

▪ جمعية مهنية ذات شخصية اعتبارية مستقلة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة والصناعة.

▪ تهدف إلى تطوير مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.

▪ يدير الجمعية مجلس إدارة برئاسة معالي وزير التجارة والصناعة ولها جمعية عمومية مكونة من الأعضاء الأساسيين للجمعية.

▪ تربط الجمعية اتفاقيات مع المعهد الدولي للمراجعين الداخليين.

▪ تتيح الجمعية اختبار زمالة المراجع الداخلي المعتمد باللغة العربية.

(٦) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عرفت المراجعة الداخلية بأنها عبارة عن: وظيفة تقييمية

مستقلة وموضوعية تنشأ داخل المنشأة للمساعدة في فحص وتقييم الأنشطة المختلفة لها بهدف

مساعدة الإدارة في القيام بمسئوليتها بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وتقديم التوصيات

والمشورة التي تتعلق بفحص الأنشطة والرقابة عليها، كما أنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها

وحماية أصولها من خلال تطبيق مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وإجراءات

الرقابة و الحوكمة في المنشأة. (الشمري، ٢٠٠٨م)

وتلعب وظيفة المراجعة الداخلية دورًا هامًا في كافة المنشآت، حيث تقوم بمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعد في اتخاذ القرارات من ناحية، وإمدادها بالمعلومات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من ناحية أخرى.

ويعتقد الباحث بأن المراجعة الداخلية قد تأثرت تأثرًا كبيراً ، بالتطورات التي شهدتها بيئة الأعمال في السنوات السابقة وخاصة بعد ظهور حالات الإفلاس المتعددة والشهيرة التي كان سببها الرئيسي العديد من ممارسات الفساد المالي والتواطؤ والفشل في إتمام عمليات المراجعة على نحو سليم . ويعتبر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي - والذي تأسس عام ١٩٤١م (IIA) (the Institute of Internal Auditors) وبدأ بـ ١٧ عضو ، وتطور الآن إلى أكثر من ١٨٠,٠٠٠ عضو في ١٣٠ دولة ٢٣٠ منظمة مرتبطة - هو المنظمة المهنية الرئيسية على مستوى العالم المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة المراجعة الداخلية ، حيث حدد مفهوم وأهداف ومعايير المراجعة الداخلية ، ومسئوليات المراجع الداخلي .

كما يرى الباحث اختلاف الدراسات في مجال المراجعة الداخلية فيما بينها حول أنواع وطبيعة الأنشطة التي يتم مزاولتها في نطاق وظيفة المراجعة الداخلية ، وفقاً للتطورات التي طرأت عليها كما يلي :

- عرف معهد المراجعين الداخليين ، المراجعة الداخلية عام ١٩٥٧ م بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل المنظمة: - ( فداء ، ٢٠١٥ م )
  - ١- مراجعة وتقييم قوة وملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية، المالية والتشغيلية
  - ٢- التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية
  - ٣- التأكد من مدى المحاسبة عن وحماية أصول الشركة من كل أنواع الخسائر
  - ٤- التأكد من مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها التي تم إعدادها داخل المنظمة
  - ٥- تقييم جودة الأداء في انجاز المسئوليات
- وعرف كلاً من ( على ، شحاته ، ٢٠٠٦ م ) المراجعة الداخلية على أنها :- " نشاط تقييمي داخل المشروع لخدمة إدارته ، تقوم بها إدارة المراجعة الداخلية " كما تم تعريفها وفقاً للمعايير المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة (IIA) الخاصة بالمراجعة الداخلية الحديثة بأنها: ( على ، شحاته ، ٢٠٠٦ م )
- " وظيفة تقييم مستقلة داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها، وذلك كخدمة لهذه الشركة " .
- ومن خلال هذا التعريف يتضح لنا أن وظيفة المراجعة الداخلية تنشأ داخل التنظيم، وهو ما يعني أن وظيفة المراجعة الداخلية هي وظيفة رسمية Formal في المنظمات الحديثة.

▪ وعرف معهد المراجعين الداخليين، المراجعة الداخلية عام ١٩٧١ م بأنها نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المنظمة كخدمة للمنظمة

وهي إجراء رقابي يعمل من خلال فحص وتقييم مدى ملائمة وفاعلية الإجراءات الرقابية الأخرى. وتهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة أعضاء المنظمة لأداء مسؤولياتهم بفاعلية. ولتحقيق ذلك تقوم المراجعة الداخلية بتزويدهم بالتحليلات، التقييم، التوجيه، المشورة، والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها.

وقد عرف (الطفي، ٢٠٠٩ م) المراجعة الداخلية طبقاً لبيان مسؤوليات المراجعة الداخلية الصابر عن مجمع المراجعين الداخليين (IIA) بأنها " عبارة عن وظيفة تقييم مستقلة مقررة داخل أحد منظمات الأعمال بهدف فحص وتقييم أنشطتها باعتبارها أداة لخدمة هذا التنظيم " ويشمل هدف المراجعة إشاعة رقابة فعالة بتكلفة معقولة، وتتمثل نقاط التطور في الآتي :  
(فداء، ٢٠١٥ م)

- استمرار التأكيد على الاستقلالية والموضوعية.
  - عدم إبراز المحاسبة والمالية.
  - إبراز المراجعة الداخلية كخدمة للإدارة.
  - تجنب استخدام مصطلح الالتزام واستبداله بمساعدة أعضاء المنظمة.
  - إبراز أهمية الرقابة الفعالة وتكلفة الرقابة.
- وعرف معهد المراجعين الداخليين ، المراجعة الداخلية عام ١٩٩٩ م بأنها نشاط مستقل وموضوعي

يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة .  
وتتمثل نقاط التطور في الآتي : (فداء، ٢٠١٥ م)

- استمرار التأكيد على الاستقلالية والموضوعية.
  - التركيز على إضافة القيمة وتحسين وتطوير العمليات.
  - التركيز على مساعدة الإدارة على تحقيق الأهداف.
  - إبراز نطاق عمل المراجعة الداخلية وحصره في : إدارة المخاطر ، الرقابة ، الحوكمة .
- ويرى الباحث طبقاً لهذا المفهوم ، إن أنشطة المراجعة الداخلية تتمثل في الأنشطة الرقابية وأنشطة إدارة المخاطر والأنشطة الاستشارية ، باعتبار أنها تتمثل في تقديم خدمات تأكيدية واستشارية تخدم إدارة الشركة في مجالات كفاءة التشغيل وإدارة المخاطر وأساليب الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية وعمليات الحوكمة.

وهذا ما اكده ، وزير التجارة والصناعة السعودي ، عقب افتتاح الملتقى الثالث للمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية بالرياض (الاقتصادية الالكترونية، ٢٠١٤م)، أن المراجعة الداخلية تطورت كمهنة بشكل كبير، مشيراً إلى أنه كان ينظر إليها في الماضي كمهنة تقوم بالدور الرقابي والمحاسبي المالي، لكن مع التطور أصبح دورها أهم بكثير، فهي تقوم بدور استشاري للتأكد من أداء وكفاءة المنشأة، والعمل على تحقيق أهدافها التي قامت من أجلها.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية أشارت دراسة "Hermanson, 2006" إلى أن تقرير "Deloitte" بعنوان "تعزيز دور المراجعة الداخلية في ظل عصر قانون "Sarbanes-Oxley" أكد على أهمية تركيز المراجعة الداخلية على اكتشاف التلاعب والاحتيال ، وإدارة المخاطر، وأن على المراجعين الداخليين أن يأخذوا في الاعتبار إلى جانب متطلبات قانون "Sarbanes-Oxley" ثلاثة مجالات أساسية هي: تقييم الاتجاهات الحديثة للأعمال، إدارة مخاطر تقنية المعلومات، والمساهمة في نمو المنشأة ، ووفقاً لذلك فإن أهداف المراجعة الداخلية تغيرت، وأصبحت في الوقت الحاضر تشمل على:- ( ارسانيوس ، الطنطاوي ، ٢٠١٣ م )

- ١- حماية الأصول من الاحتيال والسرقة .
- ٢- ضمان التزام المنظمة بالأنشطة التي تحقق أهدافها .
- ٣- مراقبة صحة ودقة البيانات الواردة في الوثائق والتقارير المحاسبية .
- ٤- تقييم مستوى الإنجاز المحقق .
- ٥- تقييم كفاءة وجودة العمليات .
- ٦- ضمان الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة للمهنة.

كما أشار الأمين العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، عقب افتتاح الملتقى الثالث للمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية بالرياض (الاقتصادية الالكترونية، ٢٠١٤م ) ، أن المراجعين المسجلين في الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، يتجاوز ١٠٠٠ مراجع ، وأن هناك نقص في عدد المراجعين الداخليين وتصل نسبته إلى ٨٠ % ، وأن عدد المراجعين غير كافٍ لوجود طلب كبير من الشركات على المراجعين الداخليين ، كما أوضح ان بعض الأجهزة الحكومية، قامت بتحويل بعض الموظفين إلى مراجعين داخليين بسبب العجز الحاصل، مبيناً أنه يتم تحويل موظفي إدارة المتابعة إلى مراجعين، على الرغم من أن النظام أكد على أن المراجع الداخلي يجب أن يكون مختصاً في المحاسبة، وذا مرتبة عالية بين المرتبتين ال ١٢ أو ال ١٣.

وهذا ما أكدته بعض الدراسات (مليجي، ٢٠١٣ م ، مبارك، ٢٠١٠) على أهمية التأهيل العلمي للمراجع الداخلي ، بحيث لا يقل عن درجة البكالوريوس في المحاسبة خاصة، والتأهيل المهني بالحصول على الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية ، خاصة وأن بعض الشركات السعودية تسمح بعمل مراجعين داخليين بمؤهل أقل من البكالوريوس، حيث سمحت اللائحة الموحدة للمراجعة

الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ بتاريخ ١٤٢٨/٤/٦ هـ .

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو المراجعة المالية إلى المراجعة الإدارية إلى التركيز على إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها ،وتقديم تأكيدات وخدمات استشارية ، وهناك محددات تؤثر على جودة أنشطة المراجعة الداخلية ، يتناولها الباحث في النقطة التالية .

### ٣-٢ : محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

تلعب جودة أنشطة المراجعة الداخلية دورًا هامًا في أدائها لدورها الجديد بالفعالية المطلوبة، وتوجد بعض العوامل المحددة والمؤثرة في جودة أنشطة المراجعة الداخلية ، وقد حددت المعايير المهنية لكل من المراجعة الداخلية والخارجية ، معيار المراجعة الأمريكي رقم (٦٥) (SAS No.65) والمعيار رقم (٢) الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي (PCAOB , 2010) والمعيار الأمريكي رقم (٩)(SAS)، العوامل الضرورية لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، وتشمل: (مليجي، ٢٠١٣ م ، مبارك، ٢٠١٠م ، عيسى ، ٢٠٠٨ م ) .

(١) المقدرة المهنية (الأهلية) (Competence) ، والتي تقاس من خلال المستوى التعليمي، والشهادات المهنية ، أي تشمل التأهيل العلمي للمراجع الداخلي كأحد المحددات التي تساعد في تنمية قدرته المهنية على اكتشاف الممارسات الغير قانونية ، والتأهيل المهني من خلال الحصول على الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية، مثل: شهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، وشهادة مراجع داخلي (CIA)، وشهادة محاسب إداري (CMA)، وشهادة مراجع مالي (CFA)، بالإضافة إلى ذلك تعد الخبرة (Experience) والتدريب والتعليم المستمر (Training and Continuous Education)، أحد العوامل التي تساهم في تحسين قدرة المراجع الداخلي على اكتشاف الممارسات الغير قانونية والغير أخلاقية.

وهذا ما أكدته بعض الدراسات (الجمال ، تركي ، ٢٠١٤ م ، Gerrit, et al, 2012, Zulbifflee et al,2012, Harjinder et al, 2013) على أن جودة المراجعة الداخلية تعتمد على مدى توافر المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية في المراجع الداخلي بما يمكنه من اكتشاف الممارسات غير القانونية.

(٢) الموضوعية (Objective)، ويتمثل في ضرورة نزاهة المراجع وعدم تحيزه وتجنب تعارض مصالحه الشخصية مع مصلحة المنشأة أحد محددات جودة المراجعة الداخلية ، والتي تقاس من خلال الجهة التي ترفع لها تقارير المراجعة الداخلية، والجهة المسؤولة عن تعيين المراجعين الداخليين .



وهذا ما أكتته معايير المراجعة الداخلية التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (Institute of Internal Auditors (IIA, 2008) المعيار رقم (1100) بعنوان (الاستقلال والموضوعية Independence & Objectivity) وقد أكد المعيار على أن استقلال المراجع الداخلي يتطلب تبعيته من الناحية التنظيمية لمجلس الإدارة لضمان أدائه لواجباته المهنية بحرية تامة وبعيداً عن أية ضغوط في تحديد نطاق المراجعة وكذلك تبعيته من الناحية الفنية للجنة المراجعة من خلال رفع تقرير المراجعة الداخلية لها والتشاور معها في الأمور الفنية الخاصة بالمنشأة ، كما أن تحقيق الموضوعية يتطلب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها . (مليجي، ٢٠١٣ م).

(٣) جودة أداء المهام (Quality of Work Performance) ، والتي تقاس من خلال دقة وكفاية برامج المراجعة، ونطاق المراجعة ، كما تتوقف جودة أداء فريق عمل المراجعة الداخلية على عدة عوامل منها: (التخطيط لعملية المراجعة الداخلية، وتوثيق وجمع أدلة المراجعة، والالتزام بالمعايير المهنية، وبذلك العناية المهنية الواجبة (الجمال ، تركي ، ٢٠١٤ م ، مليجي، ٢٠١٣ ، مبارك، ٢٠١٠ م) .

وتوصلت دراسة (Prawitt, et al. 2009) ، إلى أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية (الخبرة، الشهادات المهنية، الاستقلال، الوقت المستنفذ في أعمال لها علاقة بالتقارير المالية، حجم قسم المراجعة) لها دوراً مهماً في التقليل من التحيزات الجوهرية بالتقارير المالية. ويرى الباحث، بالإضافة إلى ضرورة أخذ العوامل السابقة في الاعتبار ، يجب إضافة العوامل التالية:

(٤) تفعيل العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات :

لكي تكون وظيفة المراجعة الداخلية أداة قوية لدعم الأطراف الأخرى لحوكمة الشركات، يجب أن تتميز بمستوى ملائم من الجودة. وهذا يعني أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على علاقاتها بأطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، ومن ثم تتأثر جودة حوكمة الشركات. ولكي تلعب وظيفة المراجعة الداخلية هذا الدور المحوري، ينبغي أن يتوافر فيها خصائص أو عوامل معينة تؤدي إلى تحسين جودتها، ومن ثم تحسين جودة علاقاتها بالأطراف الأخرى، مما ينعكس بالتبعية على تحسين جودة حوكمة الشركات ( عيسى ، ٢٠٠٨ م ).

وفي هذا الصدد أوضح (Ghafran C., & O'Sullivan ,N, 2012) أن التركيز على الحوكمة في العشريون سنة الأخيرة كان بسبب الإخفاقات التي حدثت في أكبر الشركات العالمية، وذلك بسبب ضعف آليات الحوكمة وعدم تفعيلها ، ففي الماضي لم تدفع الفضائح المالية إلى ضرورة التركيز على وظيفة المراجعة الداخلية، أما اليوم فينظر إليها على أنها جزء من حل مشاكل انهيار نظم التقرير المالي، الرقابة الداخلية، والسلوك الأخلاقي .

ومما لا شك فيه أن التفعيل الجيد بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة لشركات يؤدي إلى جودة أنشطة المراجعة الداخلية .

(٥) الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية كأحد العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية:

يضيف الباحث المحدد الخامس ، كمحدد أساسي من محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية، والذي لم تتطرق له الدراسات السابقة ، وذلك في ظل اتجاه عدد من الدراسات في الفترة الأخيرة إلى الاهتمام بمصدر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية، ومدى تأثيرها على كفاءة وموضوعية المراجعة الداخلية.

ويتم الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية بإحدى ثلاث أساليب: (محمد، ٢٠١١م)

(١) الأسلوب الأول: الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال إدارة داخل الشركة in-housing or in-sourcing.

(٢) الأسلوب الثاني: الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الاستعانة بأحد شركات (أو مكاتب) المحاسبة والمراجعة out-sourcing.

(٣) أ الأسلوب الثالث: الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية باستخدام كلا الأسلوبين السابقين co-sourcing.

ويوجد لكل أسلوب العديد من المميزات وجوانب القصور ، ويوضح الباحث بعض الإحصاءات عن كيفية الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات :

- أوضحت دراسة ( Carey et al. (2006) أن ٤٥% من الشركات الأسترالية تعتمد على مصادر خارجية للحصول على كل أو بعض أنشطة المراجعة الداخلية لديها .
- في حين أوضحت دراسة ( Dickins and O'Reilly (2009) إلى أن ٧٧% من الشركات الأمريكية تعتمد على المصادر الخارجية لجزء من أنشطة المراجعة الداخلية لديها، وأن ١٥% منها تعتمد على المصادر الخارجية في الحصول على أكثر من نصف هذه الأنشطة.
- بينما في جمهورية مصر العربية فقد تناولت دراسة (Ebaïd (2011) ٢١ شركة مصرية مقيمة في بورصة الأوراق المالية، وتبين أن ١٠٠% من هذه الشركات تحصل على أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال إدارة داخلية بها in-housing or in-sourcing .
- وأكد أحد الكتاب (محمد، ٢٠٠١م) على أن الاتجاه الخاص بإسناد المراجعة الداخلية لمصدر خارجي لاقى الكثير من التأييد، واتجهت العديد من المنشآت للاستعانة بمراجعين خارجيين للحصول على خدمات تتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية .

ويتفق الباحث مع (فراج ، ٢٠١٤ م ) على أن الاستعانة بالمصادر الخارجية تؤدي إلى

تحسين جودة الأداء لوظائف المراجعة الداخلية كالتالي:

- ١- أن اكتشافات المراجعة الداخلية ومتابعة العميل أو موظفيه من أجل اتخاذ الإجراءات المصححة لها، سوف تؤدي إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية وذلك من خلال تدنية مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن ومقبول.

٢- أن المراجع الخارجي مطالب دائما بتحسين مستوى أدائه المهني من خلال الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تلقى القبول العام، والتي تجعله قادرا على الاستمرار في تقديم وتحقيقه جودة مراجعة أعلى، ويلاحظ أن هذا المطلب قد أصبح أكثر إلحاحاً من ذي قبل نظراً للتحديات الراهنة التي يرفضها واقع العولمة وتحرير تقديم الخدمات على المستوى العالمي.

٣- أن أداء المراجعين الخارجيين لأنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن تؤدي بالفعل إلى زيادة جودة المراجعة من خلال إمداد المراجع الخارجي بغير كاف من المعلومات عن العميل وعن عملياته والصناعة التي يعمل فيها وأنه كلما كان هناك وجوداً مكثفاً للمراجع الخارجي في منشأة العميل كلما أدى ذلك إلى زيادة فهم عمليات المنشأة وكلما أدى ذلك أيضاً إلى احتواء مخاطر المراجعة.

ويرى الباحث أن من أهم أسباب الاتجاه للاستعانة بمصادر خارجية لأداء خدمات المراجعة الداخلية هو الكفاءة والخبرة الفنية للمراجع الخارجي ، تحقيق الوفورات في تكاليف المراجعة الداخلية، تحسين جودة المراجعة الداخلية ، بشرط عدم جمع المصدر الخارجي ( المراجع الخارجي ) بين كلاً من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لنفس المنشأة حتى لا يؤثر على حياده .

وفي ضوء ما سبق ، يمكن للباحث القول أن محدثات جودة أنشطة المراجعة الداخلية والتي تتمثل في المتغيرات الخمسة التي تم تناولها وهي (المقدرة المهنية للمراجع الداخلي، موضوعية المراجع الداخلي ، جودة أداء تنفيذ عملية المراجعة، الاسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية ، تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة) تؤثر علي جودة أنشطة المراجعة الداخلية وتساهم في تحسينها، الأمر الذي ينعكس على الحد من الممارسات الغير أخلاقية، ومواجهة ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية ، وهذا ما يتناوله الباحث في النقطة التالية .

#### القسم الرابع: جودة أنشطة المراجعة الداخلية ومواجهة الفساد المالي

تعتبر ظاهرة الفساد الإداري والمالي بصورة خاصة ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ذات جنور عميقة تأخذ إبعاداً واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر، إذ حظيت ظاهرة الفساد في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات كالاقتصاد والمحاسبة والقانون وعلم السياسة والاجتماع، ويتناول الباحث في هذا القسم مفهوم الفساد المالي والإداري وأسبابه ودور جودة أنشطة المراجعة الداخلية في الحد منها، بالإضافة إلى اشتقاق فروض الدراسة كما يلي:

#### ٤-١ : مفهوم الفساد المالي والإداري:

إن الفساد (Corruption) مصطلح يتضمن معاني عديدة في طياته . والفساد موجود في كافة القطاعات الحكومية منها والخاصة، ويتضمن مصطلح الفساد محاور عديدة: (غنيم ، ٢٠١٤ م ، دراوسى، الهادي، ٢٠١٢ م)

(١) الفساد الإداري : ويتعلق بمظاهر الفساد الانحراف الإداري أو الوظيفي من خلال المنظمة والتي تصدر من الموظف العام إنشاء تادية العمل بمخالفة التشريع القانوني وضوابط القيم الفردية، أي استغلال موظفي الدولة لمواقعهم وصلاحياتهم للحصول على مكاسب ومنافع بطرق غير مشروعة .

ساد المالي : وتتعلق مظاهره في الانحرافات المالية ومخالفة الأحكام والقواعد المعتمدة حالياً  
تنظيمات الدولة (إدارياً) ومؤسساتها مع مخالفة ضوابط وتعليمات الرقابة المالية .  
ساد الأخلاقي : ويتمثل بالانحرافات الأخلاقية وسلوك الفرد وتصرفاته غير المنضبطة .  
وعرفت موسوعة العلوم الاجتماعية الفساد بأنه سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح  
ولذلك كان التعريف شاملاً لرشاوي المسؤولين المحليين أو الوطنيين، أو السياسيين مستبعدة  
القطاع الخاص.

وعرفته كذلك، بأنه الخروج عن القانون والنظام العام وعدم الالتزام بهما من أجل تحقيق  
ح سياسية واقتصادية واجتماعية للفرد أو لجماعة معينة .

ويرى الباحث أن الفساد هو سلوك مشين من أحد الأفراد، يتم فيه إساءة استخدام سلطته  
لتحقيق مكاسب خاصة، ويتمثل في الرشوة والإكراميات والهبات غير القانونية واستغلال  
مناصب في المصالح ، ولا يوجد اتفاق حول مفهوم واحد ومحدد للفساد ، إلا أن ارتباط مفهوم  
في أذهان العديد من الباحثين بالشر جعل هناك اتفاق علي أنه يحتوي علي إساءة استعمال  
للمنوحة للفرد لتحقيق منافع شخصية.

#### أسباب الفساد وتأثيراته

للفساد أسباب كثيرة ومتداخلة، ولكن تم الاتفاق على ستة أسباب رئيسية هي : ( زيدان،

ر، ٢٠٠٦)

أسباب اقتصادية: الأوضاع الاقتصادية المتردية والمحفة لسلك الفساد وكذلك ارتفاع تكاليف  
المعيشة .

( أسباب سياسية :ويقصد بها غياب الحريات والنظام الديمقراطي، ضمن مؤسسات المجتمع  
المدني، ضعف الإعلام والرقابة .

( أسباب قانونية :وهذا بسبب ضعف القوانين التشريعية في ردع جريمة الفساد الإداري والمالي.

( أسباب اجتماعية: وهي مجموعة من الأسباب تفرزها العادات والتقاليد والأعراف السائدة في  
المجتمع، والتي تولد ضغوطاً اجتماعية لنمو وانتشار ظاهرة الفساد الإداري من خلال أعمال  
المحسوبية، الرشوة استغلال النفوذ... الخ.

(٥) أسباب شخصية : وهي أسباب مرتبطة بشخصية الفرد وميوله، ومستواه الثقافي ومستوى تعليمه  
ونظرة للمشروعية.

(٦) أسباب إدارية وتنظيمية: هذا النوع من الفساد يتجسد في خروج العاملين في المنظمات على  
اللوائح والأنظمة.

ويمكن بيان أهم آثار الفساد فيما يلي:

(أ) آثاره على الاقتصاد، حيث يؤدي الفساد إلى ضعف الاستثمار وهروب الأموال خارج البلد وما  
يتبعه من قلة فرص العمل وزيادة البطالة والفقر، وضياع أموال الدولة والتي كان من الأجدر  
استثمارها في مشاريع تخدم المواطنين.

(ب) آثاره على النواحي السياسية، حيث يؤدي الفساد إلى زيادة الصراعات والخلافات في جهاز  
الدولة بين الأحزاب المختلفة في سبيل تحقيق المصلحة الخاصة على المصلحة العامة، كذلك  
جعل أجهزة الإعلام بعيدة عن دورها في التوعية ومحاربة الفساد .

#### ٤-٣ : مظاهر الفساد المالي والإداري :

هناك العديد من المظاهر التي يظهر من خلالها الفساد المالي والإداري ومنها: ( دراوسى،

الهادي، ٢٠١٢، خميلي، عبد الكريم، ٢٠٠٩م )

١ . الرشوة Bribery : وتعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمرير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول المهنة .

٢ . المحسوبية Nepotism : أي امرار ما تريده التنظيمات (الأحزاب أو المناطق والأقاليم أو العوائل المنتفذة) من خلال نفوذهم دون استحقاقهم لها أصلاً .

٣ . المحاباة Favoritism : أي تفضيل جهة على أخرى بغير وجه حق كما في منح المقاولات والعطاءات أو عقود الاستئجار والاستثمار .

٤ . الوساطة : أي تدخل شخص ذا مركز (وظيفي أو تنظيم سياسي) لصالح من لا يستحق التعيين أو إحالة العقد أو إشغال المنصب أو ... الخ .

٥ . الابتزاز والتزوير Black Mailing : لغرض الحصول على المال من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبويضات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود .

٦ . نهب المال العام Embezzlement : السوق السوداء والتهرب باستخدام الصلاحيات الممنوحة للشخص أو الاحتيال أو استغلال الموقع الوظيفي للتصرف بأموال الدولة بشكل سري من غير وجه حق أو تمرير السلع عبر منافذ السوق السوداء .

٧ . الفساد في بيئة المجتمع / التلوث ودخان المصانع (وكانت للدول الصناعية الكبرى الأثر الأكبر في ظاهره الاحتباس الحراري) التي يمر بها العالم حالياً .

٨ . التباطؤ في إنجاز المعاملات وخاصة المهمة والمستعجلة كمعاملات التقاعد والجنسية وجواز السفر ووثائق تأييد صحة صدور الشهادات أو الكتب الرسمية .

#### ٤-٤ : دور جودة أنشطة المراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي .

يعتبر الغش والاختلاس هما أساس في منظومة الفساد، واكتشاف الغش يمثل تحدياً كبيراً للمحاسبين حيث يملك المفسدين تقنيات محكمة يطورونها من حين لآخر، لذا لا بد من تأسيس وتنفيذ استراتيجيات فعالة ضد الفساد حتى نستطيع تأسيس شركات تتمتع بأعلى درجات الحوكمة .

ويرى أحد الكتاب (على، ٢٠١١م)، أن هناك بعض المصطلحات التي تتداخل مع مصطلح الفساد ومن أمثلة تلك المصطلحات الغش fraud، فهناك اختلاف واضح بين الفساد والغش، فالغش يشير إلى الحصول على منافع بشكل غير سليم من خلال الالتفاف حول بعض إجراءات الرقابة الداخلية مع ترك بعض الآثار في السجلات، الأمر الذي من خلاله يمكن تتبع

حالات الغش ، أما الفساد فعادة لا يترك أي أثر واضح في السجلات يمكن تتبعه ، بمعنى آخر أن مسار المراجعة يكون غير واضح في حالة الفساد مقارنة بحالة الغش والتلاعب . ويرى الباحث أن تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية تؤدي الى الحد من التلاعب والغش في التقارير المالية، الأمر الذي يساعد على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في منشآت الأعمال، وذلك من خلال الدور الجديد الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية ، ويمكن توضيحه بإيجاز فيما يلي :

### (١) تحسين فاعلية أعمال إدارة المخاطر.

عرف ( 2009, //4) إدارة المخاطر على أنها جزء من ثقافة الشركة، فهي هيكل من الإجراءات والعمليات التي تدار من أجل مواجهة الفرص والتهديدات ودراسة الآثار المترتبة عنها . وأشار بعض الكتاب ( على، شحاته، ٢٠٠٦ م )، إلى أن هناك نوعين من المخاطر يجب على المراجعين أخذهما في الاعتبار وهما:

- مخاطر بيئة الرقابة الداخلية والتي تتضمن الظروف والأحداث التي تؤثر في الإدارة والرقابة الإدارية.
  - مخاطر بيئة الرقابة الخارجية والتي تتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة الأعمال، واتجاه جهات الرقابة الرسمية مثل البنك المركزي وهيئة سوق المال نحو حوكمة الشركات .
- و عرف ( حماد ، ٢٠٠٣ م )، إدارة المخاطر بأنها " عبارة عن منهج او مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ اجراءات من شأنها ان تقلل إمكانية حدوث الخسارة او الاثر المالي للخسائر التي تقع الى الحد الأدنى " . ويرى ( لطفى ، ٢٠١٠ م )، إن المراجعين الداخليين لهم دوراً هاماً داخل سياق علاقة المخاطر والرقابة، فالمخاطر تشير إلى احتمال وقوع أحداث تهدد تحقيق أهداف الشركة ، كما أن نظم الرقابة هي مقاييس توضع بفعالية لمنع أو اكتشاف حدوث تلك الأحداث ومن هنا يتعاظم دور وظيفة المراجعة الداخلية .

وتتمثل أنشطة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر فيما يلي :-

(عبد الغنى ، ٢٠٠٩ م)

- فحص الالتزام بنظم الرقابة على المستوى الوظيفي.
- مساعدة الإدارة فى تصميم نظام للتقييم الشامل لفحص نظام الرقابة الداخلية ، وإعداد التقارير عن فعاليتها .
- تحديد أوجه القصور الهامة في نظم الرقابة.
- تسهيل عملية فهم وتطوير نظم الرقابة من خلال الرقابة والتنظيم الذاتي .
- توفير التصميم الجيد والتنفيذ الدقيق لإدارة المخاطر.
- تقييم جودة الأداء في تنفيذ المسئوليات.

ويتفق الباحث مع (مليجي ، ٢٠١٣ م ، العبادي ، ٢٠٠٧ م ) على أن نطاق أنشطة المراجعة الداخلية أصبح لا يقتصر على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بل امتد ليشمل أنشطة مضيقة للقيمة كأنشطة أنشطة إدارة المخاطر مثل:

- تقييم وتحديد المخاطر الهامة ، بشكل دوري وإجراء خطة المراجعة المعتمدة على المخاطر .
- تجميع المعلومات الملائمة عن المخاطر وتوصيلها في الوقت المناسب.
- تحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة بالشركة ، والتأكد على ممارسة عملية إدارة المخاطر من خلال توفير لجنة إدارة المخاطر .

وفى إطار العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، يصف (لطفى ، ٢٠١٠ م) المراجعة الداخلية بأنها وظيفة الرقابة الإدارية التي تهتم بشكل رئيسي بتقييم فاعلية نظم الرقابة الأخرى وعلى رأسها الرقابة الداخلية .

وفى ضوء ما سبق ، يرى الباحث أن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر أحد مكونات نظام إدارة المخاطر الذي يجب على المؤسسات اعتماده وانتهاجه وتطبيقه. فمنذ صدور الإطار الجديد لمعايير ممارسة مهنة المراجعة الداخلية عام ١٩٩٩ والمعدل عامي ٢٠٠٤ و ٢٠٠٩ م ، والإطار الصادر عن لجنة COSO عام ٢٠٠٢ م ، والمعدل عام ٢٠٠٤ م ، فقد تم التأكيد فيهم على أن وظيفة المراجعة الداخلية ممكن أن تلعب دوراً عظيماً وتقدم خدمة قيمة من خلال إدارة مخاطر المنظمة ، هذه الأخيرة جعلت من وظيفة المراجعة الداخلية دعامة أساسية يستعان بها في تقويم أنظمة إدارة المخاطر من أجل تقويتها وتحسينها.

## (٢) تحسين فاعلية أعمال الرقابة.

أقرت المعايير السعودية في عام ٢٠٠٠م معياراً خاصاً للرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية يحدد المتطلبات التي يتعين على المراجع الالتزام بها عند تقويم الرقابة الداخلية لأي منشأة بغض النظر عن حجمها وشكلها النظامي، بغرض مراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والغرض منها هو مساعدة الإدارة في القيام بأعبائها في الأمور التالية :

- (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٦ م)

(أ) المحافظة على أصول المنشأة وحمايتها

(ب) دقة البيانات المحاسبية التي تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم.

(ج) تنفيذ السياسات والخطط التي وضعتها الإدارة بكفاءة وفعالية .

أن إحدى مسؤوليات مجلس الإدارة وجود نظام رقابة داخلية فاعل والتي عهد بها إلى لجنة المراجعة للتحقق من كفاية النظام وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف الشركة، لذا صدر قرار وزير التجارة رقم (٢٢١٧) في ٣/١/٢٠٠٣م، شأن الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة وذلك لتعزيز دورها في الشركات المساهمة و التأكيد

على كفاية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والحسابات الختامية الصادرة عن الشركات وذلك لتمكين المستثمرين من تقييم الأداء، واتخاذ القرارات المناسبة لحماية استثماراتهم .

ويمكن دور وظيفة المراجعة الداخلية في تقوية أنظمة الرقابة الداخلية من خلال كونها أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية بحيث تبين نتائج فحص وتقييم أنظمة الرقابة المطبقة في المنشأة وبيان نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة نواحي القصور القائمة، ومراجعة العمليات، ومراجعة الأداء، ومراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات، والرقابة المالية، ومراجعة أداء الإدارة باعتباره العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية .

إن الهدف من تقييم نظام الرقابة من قبل المراجع الداخلي هو الحصول على تأكيد بان النظام يعمل بشكل جيد، والمساعدة في تطور هذا النظام ، فيجب على المراجع الداخلي عند تقييم نظام الرقابة الداخلية الأخذ في الاعتبار جميع مكوناته ، ويعد إطار الرقابة الداخلية الفعالة الوارد في تقرير لجنة (COSO) هو الأكثر قبولاً وانتشاراً ، حيث يتحدد فيه خمس مكونات رئيسية لنظام الرقابة الداخلية هي : ( COSO, 2007 )

١-بيئة الرقابة ( النزاهة والقيم الأخلاقية ، كفاءة الموظفين ، قدرة وسياسة الإدارة ) .

٢- تقييم وتحديد المخاطر ( إدارة المخاطر ) .

٣- أنشطة الرقابة ( السياسات والإجراءات المتخذة ) .

٤-المعلومات والاتصال (تواجد نظام معلومات وتفاعل للمنشأة) .

٥-المتابعة (المراقبة) (عملية تقييم جودة أداء نظام الرقابة الداخلية ) .

ويتفق الباحث مع (مليجي، ٢٠١٣ م، خليل، ٢٠١١ م ) على أن نطاق أنشطة المراجعة الداخلية أصبح لا يقتصر على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بل امتد ليشمل أنشطة مضيئة للقيمة كأنشطة الرقابة الداخلية مثل :

- تقييم فعالية الرقابة، ومراجعة فرص الغش، وتحليل المخاطر .
- التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير المالية وعدم وجود أية عمليات غش أو تصرفات غير قانونية أو أية قصور في عمليات الرقابة الداخلية، الأمر الذي ينعكس على الحد من الممارسات غير القانونية .
- تبنى مدخل الجودة الشاملة والفلسفات الحديثة التي تضمن اضافة القيمة في أداء جميع أنشطة المراجعة الداخلية، مثل التحسين المستمر، السلوك الإيجابي، التفكير الابداعي الابتكاري .
- ضمان حماية الأصول من الأخطاء والمخالفات، وضمان انتاج تقارير مالية دقيقة وشاملة.
- زيادة درجة الشفافية والقدرة على فهم وظيفة المراجعة الداخلية، على مستوى الشركة ككل وعلى كافة مستوياتها الإدارية .
- التحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات واللوائح والممارسات القانونية السليمة التي تنظم العمل بالشركة والصناعة ككل.



- تحسين درجة الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية، من خلال تحقيق الرقابة الداخلية، والتحقق من جودة المعلومات وشفافية التقارير المالية .
- التحقق من توافر وسائل الرقابة على نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات .

### (٣) تحسين فاعلية أعمال الحوكمة .

يرى ( عيسى، ٢٠٠٨ م ) بأنه على الرغم من أن قانون ( Oxley ) لم يحدد بشكل قاطع دور وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات إلا أن توسيع متطلبات الحوكمة بمختلف آلياتها يقتضى أيضاً توسيع وظيفة المراجعة الداخلية ، باعتبارها طرفاً في حوكمة الشركات ، حيث أُلزم القانون في الأقسام (٣٠٢) و(٤٠٤) و(٣٠١) بضرورة التحقق من آليات الرقابة على التقارير السنوية وربح السنوية وكذلك تقييم الرقابة الداخلية وقيام لجنة المراجعة بإعداد برنامج إنذار عن المشاكل المحاسبية والإنصاح عن مدى الالتزام بالقواعد الأخلاقية مما أدى إلى توسيع دور وظيفة المراجعة الداخلية في دعم الشركات بغرض مقابلة هذه المتطلبات الإلزامية.

مما لا شك فيه أن مفهوم الحوكمة يركز بالدرجة الأولى على الجانب الرقابي في الشركات، ومن هنا تأتي أهمية جودة أنشطة المراجعة الداخلية كونها أحد أهم دعائم الحوكمة . ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :

#### ▪ دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل ودعم آلية لجان المراجعة :

يرى الكثير من الباحثين (عبد الغنى ، ٢٠٠٩ م، سليمان، ٢٠٠٦ م، Lary,et,al., 2012 , Pomeroy, et al.,2011) أنه لا بد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية، وزيادة فعالية لجنة المراجعة، حيث اهتمت العديد من الهيئات بضرورة قيام لجنة المراجعة بمتابعة خطط المراجعة الداخلية واختيار الجهة المناسبة للقيام بالمراجعة، والاجتماع برئيس المراجعة الداخلية للوقوف على الأخطاء التي يتم اكتشافها والعمل على معالجتها، حيث توجد علاقة متبادلة بينهما وكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر . وأشار ( Ojo (2009) ، أن لجنة المراجعة ليست مسؤولة فقط عن متابعة عملية إعداد التقارير المالية ، ولكنها أيضاً مسؤولة عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية للشركة والمراجعة الداخلية بها علاوة على متابعة عملية المراجعة السنوية .

وأوضح (لطفى، ٢٠١٠ م ) ' أن مسؤوليات لجنة المراجعة في المراجعة الداخلية تتمثل فيما يلي:

- التفحص والموافقة على أنشطة المراجعة الداخلية من خلال تقييم المخاطر، وتقييم العمليات المرتبطة ببيئة الرقابة، والإشراف على التقرير المالي، وتقييم عمليات المراجعة الداخلية والخارجية.
- فحص خطط وموازنات وظيفة المراجعة الداخلية .
- فحص نتائج المراجعة .
- تعيين فريق عمل المراجعة الداخلية .

هذا ويقع على عاتق المراجعة الداخلية عدة مسئوليات تجاه لجان المراجعة تتمثل في :-  
(ارسانيوس، الطنطاوي، ٢٠١٣ م )

١- فحص الإجراءات والضوابط الرقابية للتأكد من مدى الإلتزام بالقوانين واللوائح والأنظمة والإجراءات الداخلية ، ورفع تقرير وتوصيات من خلالها إلى لجنة المراجعة .  
٢- توفير المعلومات حول مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالنواحي المحاسبية والإدارية والمالية بالشركة .

٣- مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية والنظم الإدارية والمحاسبية والمالية سواء اليدوية أو الآلية .  
٤- كتابة تقرير حول نتائج جميع أعمال الرقابة على أن يتضمن أية توصيات مناسبة لتحسين وتطوير العمل .

٥- المشاركة في تصميم الأنظمة اليدوية والآلية بالشركة .

٦- نشر الوعي بخصوص الجوانب المتعلقة بإدارة المخاطر .

ويؤكد الباحث على أهمية الدور الذي تلعبه أنشطة المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات في تفعيل ودعم لجان المراجعة، وذلك لوجود علاقة متبادلة بينهما وكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر .

▪ دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل ودعم آلية المراجعة الخارجية والإدارة :

تعتبر الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي استكمالاً للمهام الرقابية التي يقوم بها المراجع الداخلي، وتقتضي متطلبات الحوكمة والضبط الداخلي التعاون والتنسيق بينهما في كافة مجالات العمل، وتؤدي جودة وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية، من خلال التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية المراجعة وتحقيق التكامل بينهما ، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وبالتالي التقليل من مخاطر الفساد الإداري والمالي .

ويرى (الوردات، ٢٠٠٥ م ) أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في عملية حوكمة الشركات، حيث تزيد من قدرة مساءلة الشركة والإدارة، وزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين وبالتالي التقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري ، هذا بالإضافة إلى :

- توفير المعلومات اللازمة للإدارة العليا عن أسباب القصور وانخفاض الكفاءة بالشركة مع المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها .
- تلبية رغبات وأهداف الجهات الخارجية المتعاملة مع الشركة، مثل المساهمين والعملاء والموردين والجهات الحكومية والرقابية وجهات التمويل والجهات المسؤولة عن سوق الأوراق المالية.
- التحقق من مدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة .

ويتفق الباحث مع ( مليجي، ٢٠١٣ م، خليل، ٢٠١١ م، العبادي، ٢٠٠٧ م ) على أن نطاق أنشطة المراجعة الداخلية أصبح لا يقتصر على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بل امتد ليشمل أنشطة مضيئة للقيمة كأنشطة دعم حوكمة الشركات، مثل:

- تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر بالشركة من ناحية، والمراجع الخارجي من ناحية أخرى
- تبني مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي اثناء ممارسته لعمله، ونشر ثقافة أن المراجعة الداخلية نشاطاً مضيئاً للقيمة لدى فريق المراجعين الداخليين وجميع المستفيدين من خدماتها.
- دعم الأخلاقيات والقيم داخل المنشأة .
- الأخذ بمدخل الاتصال الفعال مع المستويات الإدارية المختلفة بالشركة.

وفي ضوء ما سبق، يرى الباحث أنه من خلال وصول وظيفة المراجعة الداخلية إلى كافة أنشطة الشركة، تكون في موضع يمكنها من دعم أطراف الحوكمة الأخرى ، وبالتالي لضمان جودة حوكمة الشركات لكافة الأطراف يجب أن تتكامل المراجعة الداخلية مع باقي اطراف الحوكمة، الأمر الذي يتطلب تميزها بمستوى ملائم من الجودة، والاستقلالية، والالتزام الأخلاقي، مما يعني أن جودة المراجعة الداخلية تتأثر وتوثر في علاقتها بأطراف الحوكمة الأخرى، وهذا يحق للتكامل اللازم للحد من الممارسات غير الأخلاقية، ومواجهة ظاهرة الفساد المالي .

#### ٤-٥ : اشتقاق فروض الدراسة.

في ضوء ما سبق من القسم الثالث والقسم الرابع، يمكن للباحث اشتقاق فروض الدراسة كما يلي:  
الفرض الأول: لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية .

الفرض الثاني: لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين موضوعية للمراجع الداخلي وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

الفرض الثالث: لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية .

الفرض الرابع: لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

الفرض الخامس: لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين التفاعل الجيد لإدارة المراجعة الداخلية مع الأطراف الأخرى لحوكمة الشركات وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية...

الفرض السادس: لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية ومواجهة أو الحد من ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية.

ويتم اختبار فروض الدراسة من خلال الدراسة الميدانية في البيئة السعودية، وهذا ما سيتناوله الباحث في الجزء التالي.

## القسم الخامس: الدراسة الميدانية.

يتناول الباحث الدراسة الميدانية من خلال العناصر التالية:

### ١-٥ : أسلوب الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الاستبيان بشكل أساسي ( ملحق رقم (١) ، حيث قام بإعداد هذه القائمة في شكل أسئلة يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها وتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه والتي بلغت ( ستة فروض )، حيث تعكس الأسئلة (١)، (٢) الفرض الأول، والأسئلة (٣)، (٤) الفرض الثاني، والأسئلة (٥)، (٦) الفرض الثالث، والسؤال (٧) الفرض الرابع، والأسئلة (٨)، (٩) الفرض الخامس، والأسئلة (١٠)، (١١) الفرض السادس، واشتملت الدراسة على عدد من المتغيرات التي تم استخلاصها من الدراسات السابقة، ومنها: (فراج، ٢٠١٤ م، الجمال، وتركي، ٢٠١٤ م، مليجي، ٢٠١٣، عبد الله، ٢٠١٣ م، مبارك، ٢٠١٠ م، عيسى، ٢٠٠٨ م، Lawrence J.Abbott,et al, 2010)، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة التشريعات وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، واشتملت الاستبيان على (٥) اختيارات بمقياس ليكرت الخماسي، وهي: موافق تماماً (٥)، موافق (٤)، محايد (٣)، غير موافق (٢)، غير موافق مطلقاً .

### ٢-٥ : مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الفئات الأكثر ارتباطاً بإمكانية الحكم على جودة أنشطة المراجعة الداخلية وهم (٦٥) من فئة المراجعين الداخليين، (٥٠) من فئة لجان المراجعة، (٥٥) من فئة مراقبي الحسابات المعتمدين لمراجعة البنوك و الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية والمرخص لهم بمزاولة المهنة .

ويوضح الجدول رقم (١) مجتمع وعينة الدراسة، وقد روعي في اختيار مفردات العينة أن يتوافر لديها الخبرة الكافية في عملها بحيث لا يقل فترة العمل عن ٣ سنوات حتى يستطيع الإدلال برأيه بشكل موضوعي ومهني مما يساهم في تحقيق الهدف بشكل موضوعي.

جدول رقم (١) مجتمع وعينة الدراسة

أطراف الدراسة	القوائم الموزعة	عدد الردود الصالحة للتحليل	النسبة
المراجعين الداخليين (مدير أو نائب)	٦٥	٤٥	%٨٦,٩
مراقبي الحسابات	٥٥	٣٨	%٦٩,١
لجان المراجعة (رئيس أو عضو)	٥٠	٣٣	%٦٦
المجموع	١٧٠	١١٦	%٧٨

### ٥-٣: اختبار الصدق والثبات

اعتمد الباحث على معامل Cronbach Alpha لقياس مدى ثبات (Reliability) أسئلة الاستقصاء، ووفقاً لهذا المعامل تتصف القائمة بالثبات إذا كان المعامل أكبر من أو يساوي (٠,٥) وقد بلغت قيمته الكلية (٠,٧١) على مستوى جميع الأسئلة، وهذا يشير بوضوح إلى وجود درجة عالية من الثبات، كما بلغ معامل الصدق (0.84)، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (٢) التالي :

الجدول رقم (٢) : (اختبار الصدق (Validity) واختبار الثبات: Reliability

معامل الصدق	معامل الثبات	المتغيرات	محاور الدراسة
0.844	.713	المقدرة المهنية للمراجع الداخلي	الأول
0.835	.698	موضوعية المراجع الداخلي	الثاني
0.819	.671	جودة أداء تنفيذ المراجعة الداخلية	-الثالث
0.831	.691	الإسناد الخارجي لوظيفية المراجعة الداخلية	الرابع
0.822	.676	علاقة المراجعة الداخلية مع أطراف الحوكمة	الخامس
0.79	.625	جودة أنشطة المراجعة الداخلية والحد من الفساد المالي	السادس
0.84	0.71		معامل الثبات الكلي

يتضح من الجدول السابق أن معاملي الثبات والصدق يقتريا من الواحد الصحيح، مما يشير إلى أن التماسك الداخلي للاستمارة ككل يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.

### ٥-٤: عرض وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفروض:

#### ٥-٤-١ أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل الاستبانة:

من أجل إجراء التحليل الإحصائي، فقد تم ترميز جميع الإجابات التي تم الحصول عليها من المستجيبين، ومن ثم إدخال هذه الإجابات إلى برنامج التحليل الإحصائي (SPSS).  
وقام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية المتنوعة (المتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري، اختبار كروسكال-ويلز (Kruskal - Wallis Test)، ونماذج الانحدار الخطي (Multicollinearity).

#### ٥-٤-٢ اختبار الفروض:-

**الفرض الأول:** ينص هذا الفرض على أنه " لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية ".

أولاً : نتائج الإحصاء الوصفي :  
جدول (٣) المتوسطات الحسابية واختبار (T) ومستوى الدلالة لآراء أفراد العينة فيما يتعلق بالفرض الأول

رقم السؤال	المراجعين الداخليين			المراجعين الخارجيين			نوعية المراجعة		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	
11	4.0667	.83666	8.552	.000	3.9737	.82156	7.306	.000	
12	3.9111	.70137	8.714	.000	4.0000	.80539	7.654	.000	
13	3.7556	1.04785	4.837	.000	4.1842	.69185	10.551	.000	
14	3.8667	1.09959	5.287	.000	4.2368	.58974	12.928	.000	
2	4.0444	1.02149	6.859	.000	4.3947	.67941	12.655	.000	
المتوسط	3.9289	0.941392			4.15788	0.71759			

\* مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥

وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي بالنسبة للردود على عبارات الفرض الأول والتي تشمل على (السؤال الأول وعدد عباراته أربعة، والسؤال الثاني) من قائمة الاستبيان، والتي تظهر في الملحق رقم ١ ، يتبين خطأ هذا الفرض (فرض العدم) ، وصحة الفرض البديل وهو " توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية) بين المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية"، وذلك وفقاً لما يوضحه الجدول رقم (٣)، كما يلي:

(١) أن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب لكل عبارة من عبارات الفرض الأول يتراوح ما بين 4.0444 ، 4.0667، وهو يزيد عن وسط مقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو (٣)، وهو ما يعنى أن هناك اتفاق عليها جميعاً، كما أنها تعبر عن علاقة قوية، ويحتل المرتبة الأولى التأهيل العلمي والمهني الكافي للمراجع الداخلي ببلية الخبرة المهنية للقائمين بالمراجعة الداخلية وذلك بالنسبة (للمراجعين الداخليين)، أما بالنسبة للعينة الثانية (المراجعين الخارجيين) فالعناصر التي تعبر عن علاقة قوية جداً ويحتل المرتبة الأولى التدريب المستمر للمراجعين الداخليين في ضوء التطورات المهنية، أما بالنسبة للعينة الثالثة (لجان المراجعة) فالعناصر التي تعبر عن علاقة قوية جداً ويحتل المرتبة الأولى الخبرة المهنية للقائمين بالمراجعة الداخلية والتي تساعدهم على أداء عملهم بكفاءة.

(٢) مجموع المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الأول 3.9289 وانحراف معياري 0.941392 (للمراجعين الداخليين) ، في حين بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الأول ( للمراجعين الخارجيين ) 4.15788 ، وانحراف معياري 0.71759 ، في حين بلغ المتوسط العام لجميع

عبارات الفرض الأول ( لجان المراجعة ) 4.1818 وانحراف معياري، 0.920538 وهو اعلى من متوسط اداة القياس ، (3= Test Value) وهذا يعنى أن هناك اتفاقاً عليها جميعاً، كما يدل على أن هناك مؤشرات بوجود علاقة قوية بين المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية .

(٣) ويؤكد النتيجة السابقة، اختبار (T. test)، حيث قيم (T) المحسوبة كانت دالة احصائياً عند مستوى أقل من (0.05) على اختلاف متوسطات جميع العبارات المطروحة بالفرض الأول (السؤالين الأول والثاني) عن قيمة الوسط الفرضي لعينة الدراسة.

(٤) تتفق هذه النتائج مع دراسة (مليجي، ٢٠١٣م ، خليل، ٢٠١٢م، Mina Pizzini et al, 2012، عيسى، ٢٠٠٨م )، من حيث أن التأهيل العلمي والمهني الكافي للمراجع الداخلي، والخبرة المهنية للقائمين بالمراجعة الداخلية، والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين في ضوء التطورات المهنية يمكن ان تؤدي الى زيادة المقدرة المهنية للمراجع الداخلي.

ثانياً : نتائج اختبار كروسكال-ويلز ( Kruskal – Wallis Test )

يتم استخدام هذا الاختبار لقياس معنوية أو عدم معنوية الاختلاف بين آراء عينات الدراسة، وهو اختبار لامعلمي يتفق مع طبيعة البيانات، ويتمثل إحصاء هذا الاختبار في قيمة كا<sup>٢</sup>، حيث تمثل أساس اتخاذ القرار بناء على قيمة مستوى المعنوية المحسوبة، فإذا كانت أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥، نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل، أي أنه توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة)، والعكس بالعكس .

جدول (٤) : اختبار ( Kruskal – Wallis Test ) للفرضية الأولى

مستوى الدلالة	كا <sup>٢</sup>	درجات الحرية	متوسط الرتب	عدد العينة	نوع العينة
0.027*	7.233	2	48.22	45	المراجعين الداخليين
			63.34	38	المراجعين الخارجيين
			66.94	33	لجنة مراجعة
				116	Total
الفرض الأول : لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وزيادة جودة أنشطة المراجعة الداخلية.					

\* دال معنوياً عند مستوى دلالة أقل من ٠,٠٥ .

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مستوى المعنوية تساوي ٠,٠٢٧ وهي أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥، وبالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل، أي أنه توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وزيادة جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

الفرض الثاني: ينص هذا الفرض على " لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين موضوعية للمراجع الداخلي وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية " أولاً : نتائج الإحصاء الوصفي :

جدول (٥) المتوسطات الحسابية واختبار (T) ومستوى الدلالة لأراء أفراد العينة فيما يتعلق بالفرض الثاني

	المراجعين الداخليين		المراجعين الخارجيين		لجنة المراجعة	
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
31	3.8444	1.12726	3.8444	1.12726	3.8444	1.12726
32	3.8222	1.21148	4.2424	1.28142	4.2424	1.28142
33	3.5333	1.15994	3.7273	1.28142	3.7273	1.28142
34	3.6000	1.26850	4.0000	1.06066	4.0000	1.06066
4	3.9556	.99899	4.0000	.79057	4.0000	.79057
المتوسط	3.7511	1.153234	4.03686	1.030704	4.03686	1.030704

\*مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥

وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي بالنسبة للردود على عبارات الفرض الثاني والتي تشمل على السؤال الثالث وعبارته أربعة والسؤال الرابع) من قائمة الاستبيان، يتبين خطأ هذا الفرض (فرض العدم)، وصحة الفرض البديل وهو " توجد علاقة معنوية ( ذات دلالة إحصائية ) بين موضوعية المراجع الداخلي وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية "، وذلك وفقاً لما يوضحه الجدول رقم (٥)، كما يلي:

- (١) أن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب لكل عبارة من عبارات الفرض الثاني يتراوح ما بين 3.8444، 3.9556، وهو يزيد عن وسط مقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو (٣)، وهو ما يعنى أن هناك اتفاق عليها جميعاً، كما أنها تعبر عن علاقة قوية في جميع العبارات، ويحتل المرتبة الأولى الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية وذلك بالنسبة ( للمراجعين الداخليين ) ، أما بالنسبة للعينة الثانية ( المراجعين الخارجيين ) فالعناصر التي تعبر عن علاقة قوية جداً وتحتل المرتبة الأولى هي تجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة المنشأة، أما بالنسبة للعينة الثالثة ( لجان المراجعة ) فالعناصر التي تعبر عن علاقة قوية جداً وتحتل المرتبة الأولى هي الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية.
- (٢) مجموع المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الثاني 3.7511 وانحراف معياري 1.153234 ( للمراجعين الداخليين ) ، في حين بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الثاني ( للمراجعين الخارجيين ) 4.03686، وانحراف معياري 1.030704 ، في حين بلغ المتوسط العام لجميع



عبارات الفرض الثاني ( لجان المراجعة ) 4.0303 وانحراف معياري 0.922166 وهو اعلى من متوسط اداة القياس ، (3= Test Value) وهذا يعنى أن هناك اتفاقاً عليها جميعاً، كما يدل على أن هناك مؤشرات بوجود علاقة قوية بين موضوعية المراجع الداخلي وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

(٣) ويؤكد النتيجة السابقة، اختبار (T. test)، حيث قيم (T) المحسوبة كانت دالة احصائيا عند مستوى أقل من (0.05) على اختلاف متوسطات جميع العبارات المطروحة بالفرض الثاني (السؤالين الثالث والرابع) عن قيمة الوسط الفرضي لعينة الدراسة.

(٤) تتفق هذه النتائج مع دراسة (مليجي، ٢٠١٣م، عيسى، ٢٠٠٨م)، من حيث أن الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية وتجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة المنشأة، يمكن ان تؤدي الى زيادة الموضوعية للمراجع الداخلي .

ثانياً : نتائج اختبار كروسكال-ويلز ( Kruskal – Wallis Test )

جدول (٦) : اختبار ( Kruskal – Wallis Test ) للفرضية الثانية :

نوع العينة	عدد العينة	متوسطات الفرق	درجات الحرية	مستوى الدلالة
المراجعين الداخليين	45	48.97	2	0.05*
المراجعين الخارجيين	38	64.87		
لجنة مراجعة	33	64.17		
Total	116			

\*دال احصائيا عند مستوى دلالة ٠,٠٥

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مستوى المعنوية تساوي ٠,٠٥ ، وبالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل، أي أنه توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين موضوعية المراجع الداخلي وزيادة جودة أنشطة المراجعة الداخلية

الفرض الثالث: ينص هذا الفرض على " لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية " أولاً : نتائج الإحصاء الوصفي :

جدول (٧) المتوسطات الحسابية واختبار (T) ومستوى الدلالة لآراء العينة فيما يتعلق بالفرض الثالث

المتوسط	المراجعات الداخلية			المراجعات الخارجية			المراجعات الداخلية			المتوسط	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T		
3.7556	1.22763	4.129	0.000	4.2105	0.93456	7.985	0.000	3.9394	1.05887	5.096	0.000
3.7778	1.08479	4.810	0.000	4.1579	1.02736	6.948	0.000	4.0000	1.03078	5.573	0.000
3.6889	1.18364	3.904	0.000	4.0000	1.01342	6.083	0.000	4.0000	1.00000	5.745	0.000
3.5556	1.27128	2.932	0.005	3.8684	1.14304	4.683	0.000	3.9394	1.14399	4.717	0.000
3.7778	1.14592	4.553	0.000	4.1316	1.01798	6.852	0.000	4.0606	0.93339	6.528	0.000
3.6667	1.26131	3.546	0.001	4.0789	1.14801	5.794	0.000	4.0606	0.82687	7.368	0.000
4.0000	1.20605	5.562	0.000	4.2895	0.86705	9.168	0.000	4.1818	0.63514	10.689	0.000
4.2000	1.09959	7.321	0.000	4.1842	0.69185	10.551	0.000	4.1515	0.79535	8.317	0.000
3.8028	1.183026			4.145125	0.980409			4.041663	0.928049		

\* مستوى الدلالة أقل من 0.05

وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي بالنسبة للردود على عبارات الفرض الثالث والتي تشمل على (السؤالين الخامس والسادس) من قائمة الاستبيان، يتبين خطأ هذا الفرض (فرض العدم)، وصحة الفرض البديل وهو " توجد علاقة معنوية ( ذات دلالة إحصائية ) بين أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية "، وذلك وفقاً لما يوضحه الجدول رقم (٧)، كما يلي:

(١) أن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب لكل عبارة من عبارات الفرض الثالث يتراوح ما بين 4.2000، 4.0000، وهو يزيد عن وسط مقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو (٣)، وهو ما يعني أن هناك اتفاق عليها جميعاً، كما أنها تعبر عن علاقة قوية، ويحتل المرتبة الأولى الالتزام بتحقيق هدفي المراجعة الداخلية الأساسية طبقاً لمدخل القيمة المضافة وهما: البناء (من خلال الخدمات الاستشارية) والحماية (من خلال المراجعة والفحص وخدمات التأكيد وإضفاء الثقة) مع اتساقها مع أهداف الشركة ككل، يليه وجود دليل للمراجعة الداخلية يحدد إجراءات تنفيذها، وذلك بالنسبة (للمراجعين الداخليين)، أما بالنسبة للعينة الثانية (المراجعين الخارجيين) فالعناصر التي تعبر عن علاقة قوية جداً وتحتل المرتبة الأولى هي الالتزام بتحقيق

هدفي المراجعة الداخلية الأساسية طبقاً لمدخل القيمة المضافة، أما بالنسبة للعينه الثالثه (لجان المراجعة) فالعناصر كلها تعبر عن علاقة قوية فقط .

(٢) مجموع المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الثالث 3.8028 وانحراف معياري 1.185026 (للمراجعين الداخليين)، في حين بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الثالث (للمراجعين الخارجيين) 4.115125، وانحراف معياري 0.980409، في حين بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الثالث (لجان المراجعة) 4.0303 وانحراف معياري 0.928049 وهو اعلى من متوسط اداة القياس، (Test Value = 3) وهذا يعنى أن هناك اتفاقاً عليها جميعاً، كما يدل على أن هناك مؤشرات بوجود علاقة قوية بين أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

(٣) ويؤكد النتيجة السابقة، اختبار (T. test)، حيث قيم (T) المحسوبة كانت دالة احصائيا عند مستوى أقل من (0.05) على اختلاف متوسطات جميع العبارات المطروحة بالفرض الثالث (السؤالين الخامس والسادس) عن قيمة الوسط الفرضي لعيينة الدراسة.

(٤) تتفق هذه النتائج مع دراسة (الجمال، تركى، ٢٠١٤، عيسى، ٢٠٠٨ م)، من حيث أن وجود دليل للمراجعة الداخلية يحدد إجراءات تنفيذها، الالتزام بتحقيق هدفي المراجعة الداخلية الأساسية طبقاً لمدخل القيمة المضافة يمكن ان تؤدي الى زيادة جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية .

ثانياً : نتائج اختبار كروسكال-ويلز ( Kruskal – Wallis Test )

جدول (٨) : اختبار ( Kruskal – Wallis Test ) للفرضية الثالثة

نوع العينة	عدد العينة	متوسطات الرب	درجات الحرية	٢٤	مستوى دلالة
المراجعين الداخليين	45	44.63	2	13.66	0.001*
المراجعين الخارجيين	38	71.05			
لجنة مراجعة	33	62.95			
Total	116				

\*دال احصائيا عند مستوى دلالة أقل من ٠,٠٥

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مستوى المعنوية تساوي ٠,٠٠١ وهي أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥، وبالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل، أي أنه توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية وزيادة جودة أنشطة المراجعة الداخلية

الفرض الرابع: ينص هذا الفرض على " لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية " أولاً : نتائج الإحصاء الوصفي :

جدول (٩) المتوسطات الحسابية واختبار (T) ومستوى الدلالة لآراء العينة فيما يتعلق بالفرض

الدابع

رقم السؤال	المراجعين الداخليين			المراجعين الخارجيين			لجنة المراجعة		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الدلالة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الدلالة	مستوى الدلالة
71	3.8667	1.12006	5.191	.000	4.3684	.88290	9.554	.000	5.241
72	3.7556	1.49477	3.391	.001	4.2895	.80229	9.908	.000	6.305
73	3.8444	1.18620	4.776	.000	4.2895	.80229	9.908	.000	7.364
74	3.9778	1.25207	5.239	.000	4.5526	.68566	13.959	.000	6.104
75	3.9778	1.27009	5.164	.000	4.0263	.99964	6.329	.000	8.492
المتوسط	3.88446	1.264638			4.30526	0.834556			0.916776

\* مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥

وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي بالنسبة للردود على عبارات الفرض الرابع والتي تشمل على (السؤال السابع) من قائمة الاستبيان، يتبين خطأ هذا الفرض (فرض العدم)، وصحة الفرض البديل وهو " توجد علاقة معنوية ( ذات دلالة إحصائية ) بين الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية "، وذلك وفقاً لما يوضحه الجدول رقم (٩)، كما يلي:

(١) أن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب لكل عبارة من عبارات الفرض الرابع يتراوح ما بين 3.7556، 3.9778، وهو يزيد عن وسط مقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو (٣)، وهو ما يعنى أن هناك اتفاق عليها جميعاً، كما أنها تعبر عن علاقة قوية وتحتل المرتبة الأولى ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يمكن له استيعاب أداء المراجعة الداخلية للعميل، والذي تتم مراجعة القوائم المالية لمنشأته بصورة أكثر فعالية، يليه انه يؤدي الى تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وتحسين تكلفة إدارة المراجعة الداخلية وذلك بالنسبة ( للمراجعين الداخليين ) ، أما بالنسبة للعينة الثانية ( المراجعين الخارجيين ) فالعناصر التي تعبر عن علاقة قوية جداً وتحتل المرتبة الأولى هي ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يوفر أفضل الممارسات في الشركة نتيجة لخبرته السابقة في الشركات الأخرى، أما بالنسبة للعينة الثالثة ( لجان المراجعة ) فالعناصر كلها تعبر عن علاقة قوية وتحتل المرتبة الأولى ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يؤدي الى تدعيم المراجعين بخبرات متخصصة قد تكون غير موجودة بالشركة،

(٢) مجموع المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الرابع 3.88446 وانحراف معياري 1.264638 (للمراجعين الداخليين) ، في حين بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الرابع (للمراجعين الخارجيين) 4.30526، وانحراف معياري 0.834556 ، في حين بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الرابع ( لجان المراجعة ) 4.06666 وانحراف معياري 0.916776 وهو اعلى من متوسط اداة القياس ، (Test Value = 3) وهذا يعنى أن هناك اتفاقاً عليها جميعاً، كما يدل على أن هناك مؤشرات بوجود علاقة قوية بين الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

(٣) ويؤكد النتيجة السابقة، اختبار (T. test)، حيث قيم (T) المحسوبة كانت دالة احصائياً عند مستوى أقل من (0.05) على اختلاف متوسطات جميع العبارات المطروحة بالفرض الرابع (السؤال السابع) عن قيمة الوسط الفرضي لعينة الدراسة.

(٤) تتفق هذه النتائج مع دراسة (فراج، ٢٠١٤ م، محمد، ٢٠٠١ م)، من حيث ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يمكن ان يؤدي الى جودة المراجعة، وتحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وتحسين تكلفة إدارة المراجعة الداخلية .

(٥) تختلف هذه النتائج مع دراسة (خليل، ٢٠١٤ م) من حيث تفضيل المصدر المشترك لأداء وظيفة المراجعة الداخلية .

(٦) تختلف هذه النتائج مع دراسة ((Desai, et al.2013)) من حيث ان المصدر الداخلي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية يفضل في حالة استخدام منهجية المراجعة المستمرة، والمصدر المشترك في حالة تأثير مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية على مهام المراجعة الداخلية وفريق المراجعة الداخلية .

ثانياً : نتائج اختبار كروسكال- ويلز ( Kruskal – Wallis Test )

جدول (١٠) : اختبار ( Kruskal – Wallis Test ) للفرضية الرابعة

مستوى الدلالة	ك	درجات الحرية	متوسطات الترتيب	عدد العينة	نوع العينة
0.000*	15.267	2	46.04	45	المراجعين الداخليين
			74.62	38	المراجعين الخارجيين
			56.92	33	لجنة مراجعة
				116	Total

\*دال احصائياً عند مستوى دلالة أقل من ٠,٠٥

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مستوى المعنوية تساوي ٠,٠٠٠ وهي أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٠٥، وبالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل، أي أنه توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وزيادة جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

**الفرض الخامس:** ينص هذا الفرض على " لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة بين التفاعل الجيد لإدارة المراجعة الداخلية مع الأطراف الأخرى لحوكمة الشركات وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية "

أولاً : نتائج الإحصاء الوصفي :

جدول (١١) المتوسطات الحسابية واختبار ( T ) ومستوى الدلالة لآراء العينة فيما يتعلق

بالفرض الخامس

رقم السؤال	المراجعي الداخليين			المراجعي الخارجيين			لجنة المراجعة		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T
81	3.5333	1.32459	2.701	4.0789	0.91183	7.294	4.0000	0.93541	6.141
82	3.5333	1.42382	2.513	4.1316	1.04419	6.680	4.1818	0.95048	7.143
83	3.6222	1.52686	2.734	4.0000	1.13899	5.412	4.2727	0.80128	9.125
84	3.7556	1.17077	4.329	4.3684	0.78572	10.736	4.2121	0.78093	8.916
85	3.6889	1.18364	3.904	3.9474	1.20690	4.839	4.4848	0.75503	11.297
9	3.8444	0.97597	5.804	4.4474	0.92114	9.686	4.3333	0.77728	9.854
المتوسط	3.6025	1.26768		4.16228	1.00462		4.2745	0.83340	

\* مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٠٥

وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي بالنسبة للردود على عبارات الفرض الخامس والتي تشمل على (السؤالين الثامن والتاسع) من قائمة الاستبيان، يتبين خطأ هذا الفرض (فرض العدم)، وصحة الفرض البديل وهو " توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية) بين التفاعل الجيد لإدارة المراجعة الداخلية مع الأطراف الأخرى لحوكمة الشركات وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية"، وذلك وفقاً لما يوضحه الجدول رقم (١١)، كما يلي:

(١) أن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب لكل عبارة من عبارات الفرض الخامس يتراوح ما بين 3.6889، 3.5333، وهو يزيد عن وسط مقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو (٣)، وهو ما يعني أن هناك اتفاق عليها جميعاً، كما أنها تعبر عن علاقة قوية وتحتل المرتبة الأولى في تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر

بالشركة من ناحية، والمراجع الخارجي من ناحية أخرى، وذلك بالنسبة ( للمراجعين الداخليين )، أما بالنسبة للعيينة الثانية ( المراجعين الخارجيين ) فالعناصر التي تعبر عن علاقة قوية جداً وتحمل المرتبة الأولى تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر بالشركة من ناحية، والمراجع الخارجي من ناحية أخرى، أما بالنسبة للعيينة الثالثة ( لجان المراجعة ) فالعناصر التي تعبر عن علاقة قوية وتحمل المرتبة الأولى تبني مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي أثناء ممارسته لعمله، ونشر ثقافة أن المراجعة الداخلية نشاطاً مضيفاً للقيمة لدى فريق المراجعين الداخليين .

(٢) مجموع المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الخامس 3.66295 وانحراف معياري 1.267608 ( للمراجعين الداخليين ) ، في حين بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الخامس ( للمراجعين الخارجيين ) 4.162283، وانحراف معياري 1.001462، في حين بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرض الخامس ( لجان المراجعة ) 4.24745 وانحراف معياري 0.833402 وهو اعلى من متوسط اداة القياس، (3= Test Value) وهذا يعنى أن هناك اتفاقاً عليها جميعاً، كما يدل على أن هناك مؤشرات بوجود علاقة قوية بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

(٣) ويؤكد النتيجة السابقة، اختبار (T. test)، حيث قيم (T) المحسوبة كانت دالة احصائياً عند مستوى أقل من (0.05) على اختلاف متوسطات جميع العبارات المطروحة بالفرض الخامس (السؤالين الثامن والتاسع) عن قيمة الوسط الفرضي لعيينة الدراسة.

(٤) تتفق هذه النتائج مع دراسة (الشمري ، ٢٠١٠ م ، عيسى، ٢٠٠٨ م )، من حيث ان تحقيق التفاعل الجيد والفعال بين نشاط المراجعة الداخلية وكل من المراجعة الخارجية ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة يدعم فاعلية حوكمة الشركات الأمر الذي ينعكس ايجابياً على تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية .

ثانياً : نتائج اختبار كروسكال-ويليز ( Kruskal – Wallis Test )

جدول (١٢) : اختبار ( Kruskal – Wallis Test ) للفرضية الخامسة

مستوى الدلالة	ك	درجات الحرية	متوسطات الويب	عدد العينة	نوع العينة
0.000*	32.617	2	36.44	45	المراجعين الداخليين
			69.58	38	المراجعين الخارجيين
			75.82	33	لجنة مراجعة
				116	Total

\*دال احصائياً عند مستوى دلالة أقل من ٠.٠٥

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مستوى المعنوية تساوي ٠,٠٠٠، وهي أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٠٥، وبالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل، أي أنه توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين تفعيل العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات وزيادة جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

**الفرض السادس:** ينص هذا الفرض على " لا توجد علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية ومواجهة أو الحد من ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية "

أولاً : نتائج الإحصاء الوصفي :

**جدول (١٣) المتوسطات الحسابية واختبار ( T ) ومستوى الدلالة لآراء العينة فيما يتعلق**

**بالفرض السادس**

	المراجعين الداخليين			المراجعين الخارجيين			لجنة المراجعة					
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	
101	3.8222	.98371	5.607	.000	4.2105	.96304	7.749	.000	4.0000	1.03078	5.573	.000
102	3.9778	.86573	7.576	.000	4.1053	1.08527	6.278	.000	4.3030	.91804	8.154	.000
103	3.6889	1.01852	4.537	.000	4.3158	1.01623	7.982	.000	4.5758	.61392	14.745	.000
104	3.9111	1.06221	5.754	.000	4.3421	.90871	9.104	.000	4.2424	.93643	7.622	.000
105	4.0000	1.31426	5.104	.000	5.5000	6.64444	2.319	.026	4.2121	.78093	8.916	.000
106	4.0222	1.21522	5.643	.000	4.4211	.79293	11.048	.000	4.3636	.78335	10.000	.000
107	3.7778	1.37987	3.781	.000	4.1316	1.16645	5.980	.000	4.3030	.80951	9.247	.000
108	3.8667	1.23583	4.704	.000	4.4211	.82631	10.601	.000	4.3636	.85944	9.115	.000
المتوسط	3.88333	1.134479	4.430938	.000	4.430938	1.675429	9.530	.000	4.295438	0.84135	10.552	.000
11	3.9778	1.05505	6.217	.000	4.4211	.91924	9.530	.000	4.3636	.74239	10.552	.000

\*مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥

وطبقاً لنتائج التحليل الإحصائي بالنسبة للردود على عبارات الفرض السادس والتي تشمل على (السؤالين العاشر والحادي عشر ) من قائمة الاستبيان، يتبين خطأ هذا الفرض (فرض العدم)، وصحة الفرض البديل وهو " توجد علاقة معنوية ( ذات دلالة إحصائية ) بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية والحد من الممارسات غير الأخلاقية ومواجهة ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية "، وذلك وفقاً لما يوضحه الجدول رقم (١٣)، كما يلي:

(١) أن الوسط الحسابي المرجح والمحسوب لكل عبارة من عبارات الفرض السادس يتراوح ما بين 3.6889، 4.0222، وهو يزيد عن وسط مقياس ليكرت المستخدم لتحديد درجة الاتفاق وهو



(٣)، وهو ما يعني أن هناك اتفاق عليها جميعاً، كما أنها تعبر عن علاقة قوية وتحتل المرتبة الأولى التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير المالية وعدم وجود أية عمليات غش أو تصرفات غير قانونية أو أية قصور في عمليات الرقابة الداخلية، يليه ضمان حماية الأصول من الأخطاء والمخالفات، وضمن انتاج تقارير مالية دقيقة وشاملة وذلك بالنسبة ( للمراجعين الداخليين ) ، أما بالنسبة للعينة الثانية ( المراجعين الخارجيين ) فالعناصر التي تعبر عن علاقة قوية جداً وتحتل المرتبة الأولى التحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات واللوائح والممارسات القانونية السليمة التي تنظم العمل بالشركة والصناعة ككل، يليه تسهيل عمل المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة في الكشف عن أوجه التلاعب في التقارير المالية، أما بالنسبة للعينة الثالثة ( لجان المراجعة ) فجميع العناصر تعبر عن علاقة قوية جداً وأولها تحسين درجة الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية، من خلال تحقيق الرقابة الداخلية، والتحقق من جودة المعلومات وشفافية التقارير المالية .

(٢) مجموع المتوسط العام لجميع عبارات الفرض السادس 3.883338 وانحراف معياري 1.134419 ( للمراجعين الداخليين ) ، في حين بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرض السادس ( للمراجعين الخارجيين ) 4.430938، وانحراف معياري 1.675423، في حين بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرض السادس ( لجان المراجعة ) 4.295438 وانحراف معياري 0.84155 وهو اعلى من متوسط اداة القياس، (  $Test Value = 3$  ) وهذا يعني أن هناك اتفاقاً عليها جميعاً، كما يدل على أن هناك مؤشرات بوجود علاقة قوية بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية ومواجهة أو الحد من ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية.

(٣) ويؤكد النتيجة السابقة، اختبار (T. test)، حيث قيم (T) المحسوبة كانت دالة احصائياً عند مستوى أقل من (0.05) على اختلاف متوسطات جميع العبارات المطروحة بالفرض السادس (السؤالين العاشر والحادي عشر) عن قيمة الوسط الفرضي لعينة الدراسة.

ويرى الباحث في ضوء ما سبق، أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية، والمتمثلة في المتغيرات الخمسة ( المقدرة المهنية للمراجع الداخلي ، موضوعية المراجع الداخلي ، جودة أداء تنفيذ عملية المراجعة ، الاسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية ، تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة - ) تؤثر علي جودة أنشطة المراجعة الداخلية وتساهم في تحسينها مما يؤدي إلى الحد من الممارسات الغير أخلاقية الأمر الذي ينعكس على تحقيق الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية، ومواجهة ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية.

ثانياً : نتائج اختبار كروسكال- ويلز ( Kruskal - Wallis Test )  
جدول (١٤) : اختبار ( Kruskal - Wallis Test ) للفرضية السادسة :

نوع العينة	عدد العينة	متوسطات الترتيب	درجات الحرية	كا <sup>٢</sup>	مستوى الدلالة
الفرض السادس : لا توجد علاقة	45	37.64	2	28.64	0.000*
مفوية (ذات دلالة إحصائية موجبة)	38	72.39			
بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية ومواجبة أو الحد من ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية .	33	70.94			
Total	116				

\*دال احصائياً عند مستوى دلالة أقل من ٠.٠٥

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مستوى المفوية تساوي ٠.٠٠٠٠ وهي أقل من مستوى المفوية ٠.٠٠٠٥، وبالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل، أي أنه توجد علاقة مفوية (ذات دلالة إحصائية موجبة) بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية ومواجبة أو الحد من ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية.

بعد أن تناول الباحث محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على تحسين جودة المرجعة الداخلية، وانعكاس ذلك على مواجبة أو الحد من ظاهرة الفساد المالي، يمكن توضيح نتائج أكثر هذه المحددات تأثيراً في جودة المرجعة الداخلية على المستوى الإجمالي لمحاو الدراسة طبقاً لآراء العينة، وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (١٥): النتائج على المستوى الإجمالي لمحاو الدراسة

المتوسط	المراجعين الداخليين		المراجعين الخارجيين		لجنة المراجعة	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المقدرة المهنية للمراجع الداخلي	3.9289	0.941392	4.15788	0.71759	4.1818	0.920538
الموضوعية	3.7511	1.153234	4.03686	1.030704	4.0303	0.922166
أداء عمل	3.8028	1.185026	4.115125	0.980409	4.041663	0.928049
إسمناد الخارجي	3.88446	1.264638	4.30526	0.834556	4.06666	0.916776
اطراف الحوكمة	3.66295	1.267608	4.162283	1.001462	4.24745	0.833402
انعكاس جودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من الممارسات غير الأخلاقية ومواجهة ظاهرة الفساد المالي						
المتوسط	3.884338	1.134419	4.330938	1.675429	4.295438	0.84155

ويوضح الباحث من الجدول السابق النقاط التالية:

أولاً : طبقاً لآراء العينة الأولى (المراجعين الداخليين)، فإن أكثر العناصر تأثيراً في جودة المراجعة الداخلية كانت المقدرة المهنية للمراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٣,٩٢، وانحراف معياري ٠,٩٤، يليها الاسناد الخارجي لوظيفة المراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٣,٨٨، وانحراف معياري ١,٢٦، يليها جودة أداء تنفيذ عمل المراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٣,٨، وانحراف معياري ١,١٨، يليها درجة الموضوعية للمراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٣,٧٥، وانحراف معياري ١,١٥، يليها العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات بمتوسط حسابي ٣,٦٦، وانحراف معياري ١,٢٧.

ثانياً : طبقاً لآراء العينة الثانية (المراجعين الخارجيين)، فإن أكثر العناصر تأثيراً في جودة المراجعة الداخلية كانت جودة أداء تنفيذ عمل المراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٤,٣٦، وانحراف معياري ٠,٨٨، يليها الاسناد الخارجي لوظيفة المراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٤,٣، وانحراف معياري ٠,٨٣، يليها العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات بمتوسط حسابي ٤,١٦، وانحراف معياري ١، يليها المقدرة المهنية للمراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٤,١٥، وانحراف معياري ٠,٧١، يليها درجة الموضوعية للمراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٤,٠٣، وانحراف معياري ١,٠٣.

ثالثاً : طبقاً لآراء العينة الثالثة ( لجنة المراجعة)، فإن أكثر العناصر تأثيراً في جودة المراجعة الداخلية كانت العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات بمتوسط حسابي ٤,٢٥، وانحراف معياري ٠,٨٣، يليها المقدرة المهنية للمراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٤,١٨، وانحراف معياري ٠,٩٢، يليها الاسناد الخارجي لوظيفة المراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٤,٠٧، وانحراف معياري ٠,٩٢، يليها درجة الموضوعية للمراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٤,٠٣، وانحراف معياري ٠,٩٢، يليها جودة أداء تنفيذ عمل المراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٣,٧٥، وانحراف معياري ٠,٨٣.

رابعاً : بالنسبة لأثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من الممارسات غير الأخلاقية ومواجهة الفساد المالي فقد كانت أعلى درجات الموافقة للمراجعين الخارجيين بمتوسط ٤,٤٣ وانحراف معياري ١,٦٧، تليها موافقة لجنة المراجعة عما تم ذكره بمتوسط ٤,٢٩ وانحراف معياري ٠,٨٤، تليها موافقة المراجعين الداخليين بمتوسط ٣,٨٨ وانحراف معياري ١,١٣.

### ٣-٤-٥ نموذج الانحدار لاختبار معنوية العلاقة بين متغيرات الدراسة:

أولاً: نموذج الانحدار الخطي المتعدد:

يتم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد لقياس مدى تأثير المتغيرات المستقلة (المقدرة المهنية للمراجع الداخلي X1، موضوعية المراجع الداخلي X2، جودة أداء تنفيذ عملية المراجعة X3، الاسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية X4، تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف

الأخرى للحكمة X5) علي المتغير التابع (جودة أنشطة المراجعة الداخلية X6)، كما يوضحها جدول رقم (١٦)

جدول (١٦) : نموذج الانحدار الخطي التدريجي لتحديد دور المتغيرات المستقلة في مدى التأثير علي المتغير التابع :

Adjusted R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup>	VIF	F. Test		T. Test		المعطيات المقترنة BI	المتغيرات المستقلة
			مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
0.932	0.935	1.009	0.000	315.58	0.000	18.34	0.202	الجزء الثابت
								المقدرة المهنية للمراجع الداخلي
								موضوعية المراجع الداخلي
								جودة أداء تنفيذ عملية المراجعة
								الاسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية
								تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكمة
		1.017			0.000	19.24	0.199	
		1.013			0.000	18.87	0.202	
		1.014			0.000	10.92	0.231	
		1.003			0.000	19.93	0.201	

ويوضح الجدول رقم (١٦) النقاط التالية :

١- معامل التحديد ( $R^2$ ): من الجدول السابق فإننا نجد أن المتغيرات المستقلة لديها القدرة علي تفسير ما قيمته (٩٣,٥%) من التغير الكلي للمتغير التابع، وباقي النسبة (٦,٥%) يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.

٢- اختبار معنوية كل متغير مستقل على حده: باستخدام اختبار (T.Test) فإننا نجد أن جميع المتغيرات المستقلة ذات معنوية في نموذج الانحدار الخطي المتعدد وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥.

٣- اختبار معنوية جودة توفيق الانحدار: لاختبار معنوية متغيرات النموذج ككل تم استخدام (F.Test) حيث أن قيمة (F.Test) هي (٣١٥,٥٨) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠٠١) مما يدل على تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

٤- معامل تضخم التباين (VIF): لتحديد مدى وجود ازدواج خطى Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض تم حساب (VIF) وهي اختصار Variance Inflation Factor لكل متغير مستقل على حدة مع باقي المتغيرات المستقلة، وقد اتضح أن المتغيرات

المستقلة المقبولة ضمن نموذج الانحدار الخطي المتعدد التدريجي لا تعاني من مشكلة الازدواج الخطي في أيأ من هذه المتغيرات حيث أن قيم VIF أقل من (١٠) مما يدل على عدم وجود مشكلة ازدواج خطي خطير بالنموذج.

٥-معامل التحديد Adjusted (R2): يأخذ معامل التحديد Adjusted (R2) في الاعتبار عدد المتغيرات الداخلة في التحليل، ويمكن من خلاله معرفة ما إذا كان إضافة متغير له تأثير إيجابي على النموذج الرياضي ( المعادلة التي تربط المتغير التابع بالمتغيرات المستقلة )، حيث أن المتغيرات المستقلة لديها القدرة علي تفسير ما قيمته (٩٣,٢%) من التغير الكلي للمتغير التابع، وباقي النسبة (٦,٨%) يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.

معادلة النموذج:

$$X6 = 0.15 + 0.202 x1 + 0.199 x2 + 0.202 x3 + 0.231 x4 + 0.201 x5 + \epsilon$$

ثانياً: نموذج الانحدار البسيط :

يستخدم نموذج الانحدار البسيط لقياس مدى تأثير المتغير المستقل (جودة أنشطة المراجعة الداخلية x6) علي المتغير التابع (الحد من الممارسات غير الأخلاقية ومواجهة الفساد المالي x7)، ويكفي أهمية تحديد معامل التحديد R2 ، كما يوضحها جدول رقم (١٧) جدول (١٧) : نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد دور المتغير المستقل في مدى التأثير على المتغير التابع

R <sup>2</sup>	VIF	F Test		T Test		المعاملات المقترنة BI	المتغيرات المستقلة
		مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
0.765	1	0.000	371.768	0.000	19.281	1.108	الجزء الثابت
						0.769	جودة أنشطة المراجعة الداخلية

ويوضح الجدول رقم (١٧) النقاط التالية:

١- معامل التحديد (R<sup>2</sup>): من الجدول السابق فإننا نجد أن المتغير المستقل لديها القدرة علي تفسير ما قيمته (76.5%) من التغير الكلي للمتغير التابع، وباقي النسبة (3.5%) يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.

٢- اختبار معنوية كل متغير مستقل على حده: باستخدام اختبار (T.Test) فإننا نجد أن جميع المتغيرات المستقلة ذات معنوية في نموذج الانحدار الخطي المتعدد ، وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥

٣- اختبار معنوية جودة توفيق الانحدار: لاختبار معنوية متغيرات النموذج ككل تم استخدام (F.Test) حيث أن قيمة (F.Test) هي (٣٧١,٧٦) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠٠١) مما يدل على تأثير المتغيرات المستقلة في التأثير على المتغير التابع.

٤- معامل تضخم التباين (VIF): لتحديد مدى وجود ازدواج خط Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض تم حساب (VIF) وهي اختصار Variance Inflation Factor لكل متغير مستقل على حدة مع باقي المتغيرات المستقلة، وقد اتضح أن المتغيرات المستقلة المقبولة ضمن نموذج الانحدار الخطي المتعدد التدريجي لا تعاني من مشكلة الازدواج الخطي في أيأ من هذه المتغيرات حيث أن قيم VIF أقل من (١٠) مما يدل على عدم وجود مشكلة ازدواج خطي خطير بالنموذج.

نموذج انحدار لاختبار تأثير جودة أنشطة المراجعة الداخلية X6 على الحد من ومواجهة ظاهرة الفساد المالي X7 .

معادلة النموذج

$$X7=1.108+ 0.769 x6 +\epsilon$$

### القسم السادس : النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية

يخلص الباحث من دراسته في هذا البحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، يمكن توضيحها فيما يلي :

#### ٦-١: نتائج البحث :

بناءً على ما انتهت اليه الدراسة الميدانية من ناحية، وما خلصت اليه الدراسة النظرية، من ناحية أخرى، يمكن ايجاز أهم نتائج البحث فيما يلي :

(١) اكدت الدراسة على إن جودة أنشطة المراجعة الداخلية تمثل ركناً هاماً وجوهرياً من أركان منظومة مواجهة الفساد المالي، ويمكن زيادة وتحسين كفاءتها عن طريق العمل على تحقيق أكبر قدر ملائم من الفعالية للمحددات الخمسة التي تم تناولها في البحث، وهي (المقدرة المهنية للمراجع الداخلي ، موضوعية المراجع الداخلي ، جودة أداء تنفيذ عملية المراجعة ، الاسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية ، تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى للحكومة )

(٢) اكدت الدراسة على وجود علاقة معنوية ( ذات دلالة إحصائية ) بين المقدرة المهنية للمراجع الداخلي وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، من خلال التأهيل العلمي والمهني الكافي

المراجع الداخلي، والخبرة المهنية للقائمين بالمراجعة الداخلية والتي تساعدهم على أداء عملهم بكفاءة، والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين في ضوء التطورات المهنية .

(٣) اكدت الدراسة على وجود علاقة معنوية ( ذات دلالة إحصائية ) بين موضوعية المراجع الداخلي وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، من خلال الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية ، تجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة المنشأة، وعدم مشاركة المراجعين الداخليين في أعمال تنفيذية، وتقييمهم بمعرفة لجنة المراجعة والادارة العليا .

(٤) اكدت الدراسة على وجود علاقة معنوية ( ذات دلالة إحصائية ) بين أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، من خلال الالتزام بتحقيق هدف المراجعة الداخلية الأساسيين طبقاً لمدخل القيمة المضافة وهما: البناء ( من خلال الخدمات الاستشارية) والحماية (من خلال المراجعة والفحص وخدمات التأكيد واضفاء الثقة )، وجود دليل للمراجعة الداخلية يحدد إجراءات تنفيذها، وجود نظام لرقابة جودة أداء المراجعة الداخلية، وجود ميثاق اخلاقي يلتزم به كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية، وتبنى مدخل الجودة الشاملة والفلسفات الحديثة التي تضمن اضافة القيمة للمنظمة .

(٥) اكدت الدراسة على وجود علاقة معنوية ( ذات دلالة إحصائية ) بين الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، من خلال تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وتحسين تكلفة إدارة المراجعة الداخلية، استيعاب أداء المراجعة الداخلية للعميل، والذي تتم مراجعة القوائم المالية لمنشأته بصورة أكثر فعالية، وتدعيم المراجعين بخبرات متخصصة قد تكون غير موجودة بالشركة .

(٦) اكدت الدراسة على وجود علاقة معنوية ( ذات دلالة إحصائية ) بين تفعيل علاقة إدارة المراجعة الداخلية مع الأطراف الأخرى لحوكمة الشركات وتحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، من خلال تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر بالشركة من ناحية، والمراجع الخارجي من ناحية أخرى، تبنى مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي اثناء ممارسته لعمله، ونشر ثقافة أن المراجعة الداخلية نشاطاً مضيفاً للقيمة لدى فريق المراجعين الداخليين .

(٧) اكدت نتائج التحليل الإحصائي والخاصة بقياس اكثر المحددات تأثيراً على تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية ما يلي :

- طبقاً لآراء (المراجعين الداخليين)، فإن أكثر العناصر تأثيراً في جودة المرجعة الداخلية كانت المقدرة المهنية للمراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٣,٩٢، وانحراف معياري ٠,٩٤، يليها الاسناد الخارجي لوظيفة المراجع الداخلي .
- طبقاً لآراء (المراجعين الخارجيين)، فإن أكثر العناصر تأثيراً في جودة المرجعة الداخلية كانت جودة أداء تنفيذ عمل المراجع الداخلي بمتوسط حسابي ٤,٣٦، وانحراف معياري ٠,٨٨، يليها الاسناد الخارجي لوظيفة المراجع الداخلي .
- طبقاً لآراء ( لجنة المراجعة)، فإن أكثر العناصر تأثيراً في جودة المرجعة الداخلية كانت تفعيل وتدعيم العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات بمتوسط حسابي ٤,٢٥، وانحراف معياري ٠,٨٣، يليها المقدرة المهنية للمراجع الداخلي .

(٨) قدمت الدراسة دليلاً ميدانياً، على وجود علاقة معنوية (ذات دلالة إحصائية) بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية والحد من ومواجهة ظاهرة الفساد المالي في بيئة الأعمال السعودية " من خلال تحقيقها لما يلي:

- التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير المالية وعدم وجود أية عمليات غش أو تصرفات غير قانونية أو أية قصور في عمليات الرقابة الداخلية، وضمان حماية الأصول من الأخطاء والمخالفات، وإنتاج تقارير مالية دقيقة.
- التحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات واللوائح التي تنظم العمل بالشركة والصناعة ككل.
- تسهيل عمل المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة في الكشف عن أوجه التلاعب في التقارير المالية.
- تحسين درجة الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية، من خلال تحقيق الرقابة الداخلية، والتحقق من جودة المعلومات وشفافية التقارير المالية.

(٩) أكدت الدراسة، على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة، حول دور جودة أنشطة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة في الحد من الممارسات غير الأخلاقية ومواجهة الفساد المالي في البيئة السعودية، حيث كانت :

- أعلى درجات الموافقة للمراجعين الخارجيين بمتوسط ٤,٤٣ وانحراف معياري ١,٦٧.
- تليها موافقة لجنة المراجعة بمتوسط ٤,٢٩ وانحراف معياري ٠,٨٤.
- تليها موافقة المراجعين الداخليين بمتوسط ٣,٨٨ وانحراف معياري ١,١٣.

ويشير الباحث في النهاية، إن الالتزام بالتشريعات السامرية في منع مظاهر الفساد ومعاينة المفسدين بالعقاب العاجل في الدنيا والأجل عند الحساب كقوله تعالى (إنما يؤخرهم ليوم تشخص فيه الإبصار)، يعتبر من أهم الجوانب الأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها الجميع، لمواجهة ظاهرة الفساد بجميع صورته في كل المؤسسات .

## ٦-٢: توصيات البحث :

في ضوء النتائج السابقة، يمكن للباحث عرض لأهم التوصيات فيما يلي:

- (١) ضرورة وضع الضوابط والآليات لاختيار المراجعين الداخليين في الشركات والبنوك بالمملكة العربية السعودية، في ضوء المحددات المقترحة بالبحث لضمان تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية، والحد من الممارسات غير القانونية ومواجهة ممارسات الفساد المالي .
- (٢) ضرورة أن يتضمن نظام التدريب في الشركات والبنوك بالمملكة العربية السعودية، برامج تدريب خاصة لتدعيم وتنمية القدرات الفنية والمالية والسلوكية والمحاسبية للمراجعين الداخليين باستمرار، للقيام بمسؤولياتهم ومهامهم على أكمل وجه .
- (٣) ضرورة التنسيق والتعاون المستمر بين المراجع الداخلي وكلاً من لجان المراجعة والمراجع الخارجي للكشف عن حالات الفساد المالي والإداري.
- (٤) ينبغي على المنظمات والهيئات المهنية بالمملكة ممثلة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ديوان المراقبة العامة، هيئة سوق المال، هيئة الاستثمار، الغرف التجارية



والصناعية، عقد الندوات والمؤتمرات العلمية لتعميق ثقافة الوعي بأهمية الدور الجديد للمراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي والإداري في الشركات والمؤسسات المالية .

(٥) فحص جودة وظيفة المراجعة الداخلية بمعرفة أطراف خارجية، تتوافر لديهم الخبرة في هذا المجال كالمراجعين الخارجيين، وأن يتم هذا الفحص على الأقل كل ٥ سنوات. ويرفع تقرير رسمي بذلك للإدارة العليا، لضمان جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

(٦) ضرورة وضع الضوابط والآليات التي تحدد كيفية الاستعانة بأحد المكاتب الخارجية للعمل بجانب موظفي المراجعة الداخلية وذلك لتحقيق قدر عال من الكفاءة والفعالية.

### ٦-٣ الدراسات المستقبلية:

في ضوء نتائج البحث، يعتقد الباحث بأهمية اتجاه البحوث المحاسبية المستقبلية نحو

الآتي:

- الآثار الحتمية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على جودة أنشطة المراجعة الداخلية، دراسة استكشافية .
- العلاقة التأثيرية بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية والحد من مخاطر الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية.
- حدود ومتطلبات وفاء المصدر الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية بمسؤولياته القانونية والمهنية في ظل ترتيبات الحوسبة السحابية ( Cloud –Computing Arrangements ) .

## ٧- المراجع

### ٧-١: المراجع العربية:

- التميمي، عباس حميد، ٢٠١٥م، " آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة"،
- <http://www.egaud.henawhenak.com/vb/index.php> (Accessed on March 2, 2015)
- الجمال، تركي، وليد، هاني، (٢٠١٤ م)، " تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة حالة - لبنان"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا - كلية التجارة، العدد الرابع.
- الجيلوي، فتاح محمد (٢٠١٢)، " دور مثلث الاحتيايل المالي في بناء استراتيجية مكافحة الفساد (دراسة قانونية)"، المؤتمر العلمي الأول لديوان الرقابة المالية تحت شعار ( دور أجهزة الرقابة في الحد من الفساد الإداري والمالي )، جمهورية العراق -ديوان الرقابة المالية، مارس.
- الحيزان، أسامة بن فهد، (٢٠٠٨م)، " تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٥)، العدد الثاني، يوليو.
- الشمري، عيد حامد، (٢٠٠٨ م)، " حوكمة الشركات فى السعودية الواقع والطموح"، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق بعنوان "دور حوكمة الشركات في الإصلاح الاقتصادي"، الفترة من ١٥-١٦ تشرين الأول.
- الشمري، عيد بن حامد (٢٠١٠م)، "إطار مقترح للمراجعة الداخلية وأثرها على فاعلية حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية"، بحث محكم ومقبول النشر في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية.
- الطنطاوي، ارسانيوس، محمد جمال، بدر نبيه، (٢٠١٣ م)، " إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية والحد من ممارسات الفساد المالي"، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، " تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري"، من 7 - 8 إبريل، كلية التجارة- جامعة بني سويف.
- العبادي، مصطفى راشد، (٢٠٠٧م)، " دور المراجع الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات - دراسة اختباريه على شركات المساهمة المصرية والسعودية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، السنة السابعة عشر، العدد الأول.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لجنة معايير المراجعة، معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى، المجلد الأول ٢٠٠٦م.

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني الهيئة السعودية ٢٠٠٤م.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (١٤٢٥ هـ) ، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني ، وزارة التجارة والصناعة ، المملكة العربية السعودية .
- \_\_\_\_\_ ، (١٤٢٠ هـ) ، معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية ، وزارة التجارة والصناعة ، المملكة العربية السعودية ، ص ص ٩٠٥-٩٣٠ .
- مؤسسة النقد العربي السعودي ، (٢٠٠٨) ، إدارة التفيتش البنكي ، دليل الالتزام بالأنظمة للبنوك العاملة في المملكة العربية السعودية، الإصدار الأول.
- \_\_\_\_\_ ، (٢٠١٢) ، المبادئ الرئيسية للحوكمة في البنوك العامة بالمملكة العربية السعودية، إدارة التفيتش البنكي ، يوليو.
- الوردات، خلف عبد الله، (٢٠٠٥ م) ، " الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي "، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات ( تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات ) ،مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، سبتمبر.
- الاقتصادية الالكترونية، (٢٠١٤ م) ، " دور المراجعة الداخلية يتجاوز الكشف عن الفساد المالي والإداري"، الملتقى الثالث للمراجعة الداخلية في السعودية ٢٠١٤م بالرياض، الأربعاء ٢٦ محرم ١٤٣٦ هـ. الموافق ١٩ نوفمبر العدد ٧٧٠٩ .
- الإدارة العامة لمراقبة البنوك ،ادارة التفيتش البنكي : available at <http://www.sama.gov.sa/sites/samaen/RulesRegulation/Rules/Pages/managementOperationalRisk.pdf>، (Accessed on March 15, 2015 )
- بهجت، محمد فداء، (٢٠١٥ م) ، " أهداف ومفاهيم ومعايير المراجعة الداخلية "، ندوة ديوان المراقبة العامة السنوية الثانية عشر، سبل تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية و المؤسسات العامة، الرياض، ٧-٨ رجب ١٤٣٦هـ.
- حافظ، سماح طارق، (٢٠١٤م) " دراسة تأثير مصدر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية في بيئة تخطيط موارد المنظمة ( ERP ) بالتطبيق على قطاع البنوك المصرية "، المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا -كلية التجارة، العدد الرابع .
- حسن، حنان جابر، (٢٠١٢م)،" التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقويم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الإستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشآت - دراسة ميدانية على قطاع الأسمنت في جمهورية مصر العربية" ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الأول، المجلد الثاني، يناير .
- حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٣ م) ، " ادارة المخاطر " ، الدار الجامعية ، الاسكندرية .

- خليل، محمد ابراهيم ، ( ٢٠١١ م ) ، " تطوير دور المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة للحد من آثار المخاطر والأزمات المالية على منظمات الأعمال المصرية في ضوء حوكمة الشركات- دراسة نظرية ميدانية" ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، العدد الثاني.
- خميلي، فريد، عبد الكريم، شوكمال ( ٢٠٠٩ )، " الحوكمة والفساد الإداري والمالي "، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول " الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات "، جامعة باجي مختار، عنابة.
- بزاوسى، مسعود، الهادي، ضيف الله (٢٠١٢م)، " فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري "، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني " حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي ٦-٧ مايو، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- زيدان، محمد، قويدر، قورين حاج ( ٢٠٠٦ )، " الفساد الإداري في الدول النامية "، بحث مقدم في الملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري و التنمية الاقتصادية، المركز الجامعي خميس مليانة، يومي 3-4 ديسمبر .
- زين الدين، جابر، بروش، دهيمي، (٢٠١٢م)، " دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري "، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني " حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي ٦-٧ مايو، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- سليمان، محمد مصطفى ( ٢٠٠٦ م )، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- سورة المائدة آية رقم ٣٣ .
- سورة القصص آية ٧٧ .
- عبد الله، مايسا علي محمد، (٢٠١٣م)،" العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح: دراسة نظرية وتطبيقية" ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة جامعة طنطا .
- عبد الغنى، أماني محمود، ( ٢٠٠٩ م )، تطوير دور المراجع الداخلى فى تقييم الاداء لتحقيق متطلبات الجودة بالخطوط الجوية اليمنية- دراسة تطبيقية"- رسالة ماجستير - كلية التجارة- جامعة عين شمس.
- عبد المنعم، هيثم أحمد حسين، (٢٠١٠م)،" أسس تفعيل دور المراجعة الداخلية كنشاط إستشاري في المنشآت المصرية" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني .

- على، عبد الوهاب نصر ( ٢٠١١ م ) ، " مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وعمل الأموال - الدار الجامعية - الإسكندرية .
- على، عبد الوهاب نصر ، شحاتة، شحاتة السيد ( ٢٠٠٦ م ) " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة " جامعة الإسكندرية، كلية التجارة .
- غنيم، محمود رجب يس، ( ٢٠١٤ م ) ، " دور لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة في مواجهة الفساد المالي دليل ميداني من البيئة السعودية "، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة- جامعة طنطا، العدد الرابع .
- فراج، منال حامد، ( ٢٠١٤ م ) ، " أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها " دراسة ميدانية "، المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا - كلية التجارة، العدد الثالث.
- لبيب، خالد عبد المنعم، ( ٢٠٠٣ م ) ، " نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال "، الإسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (١)، مارس.
- لبيب، خالد محمد عبد المنعم، ( ٢٠٠٦ م ) ، " القيمة المضافة والتقييم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات - بالتطبيق على قطاع الأعمال المصري "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة عين شمس، العدد الأول، مارس، ص ١٤٧-٢١٥ .
- لطفى، امين السيد، ( ٢٠٠٩ م ) ، " دراسات تطبيقية فى المراجعة - الجزء الثاني ، دار النهضة العربية، القاهرة .
- لطفى، امين السيد، ( ٢٠١٠ م ) " دراسات تطبيقية فى المراجعة " - دار النهضة العربية .
- مبارك، الرفاعي إبراهيم ( ٢٠٠٩ م ) ، "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية" ، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لمسبل تطويل المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود، خلال الفترة من ١٨-١٩ مايو ص ص ١-٧٦ .
- منصور، اشرف محمد إبراهيم، ( ٢٠٠٧ م ) ، " رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية " مجلة الدراسات المالية والتجارية كلية التجارة - جامعة بنى سويف، العدد الثالث، ديسمبر .
- مبارك، الرفاعي إبراهيم ( ٢٠١٢ م ) ، " تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية - دراسة تجريبية " ، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة- جامعة طنطا، العدد الأول .
- محمد، محمد عبد الفتاح ( ٢٠٠١ م ) ، " الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة ( دراسة ميدانية ) "، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة عين شمس .

▪ محمد، حميده محمد، ٢٠١١ م، " الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات . "المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر.

٢-٧ : المراجع باللغة الإنجليزية :

- Ahmad, N.H., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2012). " The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector", Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol.5 No.9, pp53-62.
- Brown; D., "life after sox 404: the role of Internal Audit", (ca-Magazine,2007),<http://www.coagazine.com/archives/web-features/2007/camagazine5227.aspx>. (Accessed on March 20, 2015)
- Burnaby, P.A., Howe, M. A., & Muehlmann, B. W. (2011), " Detecting Fraud in the Organizator AnInternal Audit Perspective", Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 3 No. 1. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1799742>
- Carey, P.,N. Subramaniam and, K. C. W. Ching, " Internal audit outsourcing in Australia ", Accounting and Finance, Vol. 46 No. 1, March 2006, pp. 11-30.
- Committee of sponsoring organization of the tread way commission (COSO, 2007), internal control – Integrated frame work, Guidance on monitoring internal control system Discussion document, October 31, .
- Coram; p., Ferguson; c. Moroney; R, ( 2008 ), "Internal Audit, alternativ Internal audit structures, and the level of misappropriation of asset fraud", Accounting of Finance, vol.48, No. 4 PP. 549, Dec.,
- Desai, N.K, Gregory J.Gerad and A. Tripathy and Bruce I.Davidson,(2013), " The effect of continuous auditing on the relationship between internal audit sourcing and the external auditor's reliance on the internal audit function,vol.27,No.1,pp.41-59.
- Dickins, D. and D. O'Reilly, (2009), " The qualifications and independence of internal auditors ", Internal Auditing, Vol. 24, No. 3, May/June, pp. 14-21.

- Ebaid, I. E., ( 2011), " Internal audit function: An exploratory study from Egyptian listed firms ", International Journal of Law and Management, Vol. 53, No. 2, pp. 108-128.
- Ghafran C., & O'Sullivan ,N. 2012 )," The Governance Role of Audit Committees: Reviewing a Decade of Evidence " ,International Journal of Management Reviews, (2012), available at <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-2370.2012.00347.x/abstract> (Accessed on January 25, 2015).
- Gerrit Sarens and Ignance De Beelde ,(2012), The Relationship Between Internal Audit and Senior Management:A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions, International Journal of Auditing, PP.219-141.
- Harjinder Singh,David Woodiff,Nigar Sultana and Rick Newby,(2013), " Additional Evidence on The Relationship Between an Internal Audit Function and External Audit Fees in Australia ", International Journal of Auditing ,APR, PP.1-25.
- Hermanson, D. R., ( 2006 ), " The growing stature of internal auditing ' , Internal Auditing, Vol. 17, No. 6, November/December, pp. 43-44.
- Institute of Internal Auditor (IIA),(2010), International Standards for The Professional Practice of internal Auditing, [www.thiia.org](http://www.thiia.org).October .
- *Institute Of Internal Auditors, IIA, (2009 ), Position Paper :The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management, USA: January .*
- Institute of Internal Auditors (IIA), ( 2008 ) ,Standards and Guidance ,[www.thiia.org](http://www.thiia.org).
- International Standard on Auditing, (2013), ISA 610 (Revised 2013), Using The Work of Internal Auditors and Related Conforming Amendments,PP.1-37.
- *Lary, A.K. and Taylor, D.W. (2012), "Governance characteristics and role effectiveness of audit committees " ,Managerial Auditing Journal, 27, pp. 336-354.*

- Lin; shu., Pizzini; M.; Vargus; M.E. and Bardhan; I., ( 2010 ) , " the role of Internal Audit function in the disclosure of material weaknesses" (march19)available at: [Http://www.ssrn.com/abstract=1592593](http://www.ssrn.com/abstract=1592593).
- Messier, W.F.,J.K .Reynolds, C.A.Simon, and D.a .(2011),The Role of The Internal Audit Function as A Management Training Ground, The Accounting Review, Vol.86,No.6,PP. 2131-2154.
- Mina Pizzini ,Shu Lin ,Douglas Ziegenfuss,(2012),The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays ,Availabe at :<http://ssrn.com/abstract=1673490>,PP.1-50.
- Ojo,Marianne; ( 2009 ) , " the role of external Auditors in corporate government : Agency problems and the management of risk ( July) available at ; <http://www.ssrn.com/abstract=1427899>., (Accessed on January 10, 2015)
- Prawitt, D., N.Smith, J.L. and D. Wood, (2009), " Internal Audit Quality and Earnings Management " , The Accounting Review ,Vol. 84, No.4,PP.1255-1280.
- *Sarbanes ,Oxley: The Sarbanes – Oxley Act . of 2002 ,Us Congress , Washington, DC: [www.riahome.com / new law / ful text . pdf](http://www.riahome.com/new-law/ful-text.pdf), (Accessed on January 10, 2014)*
- Shu Lin ,Mina Pizzini ,Mark Vargus ,and Indranil R.Bardhan ,(2011), " The Role of The Internal Audit Function in The Disclosure of Material Weaknesses " ,The Accounting Review ,January, Vol.86,No.1,PP.287-323.
- *Pomeroy ,Bradley ,et al. ,(2011), "What do Auditors Communicate to the Audit Committee About Management's Accounting Choices ? available at, [http://business.tulane.edu/faculty /HoangKris.pdf](http://business.tulane.edu/faculty/HoangKris.pdf), (Accessed on June 23, 2014).*
- Zulkifflee Mohamed ,Mazlina Mat Zain ,Nava Subramaniam,Wn Fadzilah Wan Yusoff, (2012), Internal Audit Attributes and External Audit, s Reliance on Internal Audit : Implications For Audit Fees, International Journal of Auditing, Vol,16,Issue 3,Nov,PP.265-285.



## ٨- الملحق

### ملحق رقم (١) قائمة الاستبيان

تساهم الدراسة في التعرف على العوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية كمنشط مضيف للقيمة، واختيار تأثير ذلك على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، الأمر الذي ينعكس عملياً على الحد من الممارسات غير الأخلاقية، مما يعزز درجة الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية، ومواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري في بيئة الأعمال السعودية .  
والمرجو من مساعدتكم تحديد إلى أي مدى يمكن أن تؤثر وتتأثر محدثات جودة المراجعة الداخلية بالمتغيرات التالية:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					١ س يمكن زيادة المقرة المهنية للمراجع الداخلي عن طريق عدة عناصر، من فضلك حدد درجة أهمية العناصر التالية: -
					١ التأهيل العلمي والمهني الكافي للمراجع الداخلي.
					٢ الخبرة المهنية للقائمين بالمراجعة الداخلية والتي تساعدهم على أداء عملهم بكفاءة.
					٣ التدريب المستمر للمراجعين الداخليين في ضوء التطورات المهنية، لاكتسابهم مهارات خاصة مثل مهارات الاتصال ومهارات السلوك الإيجابي التفكير الإبداعي.
					٤ معرفة المراجعين الداخليين بإجراءات وأعمال الشركة والصناعة التي تعمل بها.
					٢ س ما رأيك في القول بأن زيادة المقرة المهنية للمراجع الداخلي يمكن أن تؤدي إلى تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.
					٢ س يمكن زيادة درجة الموضوعية للمراجع الداخلي عن طريق عدة عناصر، من فضلك حدد درجة أهمية العناصر التالية:
					١ الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة المراجعة الداخلية (التبعية الإدارية لمجلس الإدارة، ورفع التقارير للجنة المراجعة )، حتى يمكنها ممارسة أعمالها باستقلال وموضوعية .
					٢ عدم مشاركة المراجعين الداخليين في أعمال تنفيذية، للبعد عن أية ضغوط من قبل الإدارة المالية.
					٣ تقييم المراجعين الداخليين بمعرفة لجنة المراجعة والادارة العليا. (التعيين - المكافآت - الترقية - الاستغناء عنهم)
					٤ تجنب تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة المنشأة.
					٤ س ما رأيك في القول بأن زيادة درجة الموضوعية للمراجع الداخلي يمكن أن تؤدي إلى تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق بشدة	
					٥ يمكن زيادة جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية عن طريق عدة عناصر، من فضلك حدد درجة أهمية العناصر التالية: -
					١ وجود دليل للمراجعة الداخلية، يحدد إجراءات عمل المراجعة الداخلية وكمية تنفيذها.
					٢ وجود نظام لرقابة جودة أداء المراجعة الداخلية، ودقة وكفاءة برامج المراجعة.
					٣ بذل العناية المهنية اللازمة لممارسة أنشطة المراجعة الداخلية، مما يساعد على زيادة قدرة الشركة على مواجهة الفساد المالي والإداري.
					٤ توفير الخدمات اللوجستية (الدعم اللوجستي) لإدارة المراجعة الداخلية، بتوفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المهام المطلوبة منها بشكل فعال، وكذلك توفير الأجهزة والبرامج الإلكترونية لتطوير أدائها .
					٥ وجود ميثاق أخلاقي يلتزم به كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية (النزاهة - السرية - الموضوعية - الكفاءة المهنية).
					٦ يتبنى ممثل الجودة الشاملة والعمليات الحديثة التي تضمن إضافة القيمة في أداء أنشطة المراجعة الداخلية، كالتحسين المستمر، السلوك الإيجابي، التفكير الإبداعي.
					٧ الالتزام بتحقيق هدف المراجعة الداخلية الأساسي طبقاً لمدخل القيمة المضافة وهما: البناء ( من خلال الخدمات الاستشارية ) والحماية ( من خلال المراجعة والفحص وخدمات التأكيد وإضفاء الثقة ) مع اتساقها مع أهداف الشركة ككل .
					٦ ما رأيك في القول بأن زيادة جودة أداء تنفيذ عمل المراجعة الداخلية يمكن أن تؤدي إلى تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.
					٧ ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة جودة أدائها، من فضلك حدد درجة أهمية الأسباب التالية:
					١ ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يوفر أفضل الممارسات في الشركة، نتيجة لخبرته السابقة في الشركات الأخرى .
					٢ ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يساعد الإدارة في التركيز على إجراءات الرقابة الداخلية.
					٣ ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تدعيم المراجعين بخبرات متخصصة قد تكون غير موجودة بالشركة.
					٤ ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يمكن له استيعاب أداء المراجعة الداخلية للعميل، والذي تتم مراجعة القوائم المالية لمنشأته بصورة أكثر فعالية .
					٥ ان الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحقيق وفورات في تكلفة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وتحسين تكلفة إدارة المراجعة الداخلية.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	
					٨ من تفعيل العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات يتحقق من خلال الإجراءات التالية:
					١ الأخذ بمدخل الاتصال الفعال مع المستويات الإدارية المختلفة بالشركة.
					٢ تعدد الاجتماعات التي يحضرها منير إدارة المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة، مما يساعد على تنمية العلاقة وتحقق الاتصال المباشر مع الإدارة.
					٣ تلبية رغبات وأهداف الجهات الخارجية المتعاملة مع الشركة بكالمسئمين والعلماء والموردين والجهات الحكومية والرقابية والجهات المسؤولة عن سوق الأوراق المالية.
					٤ تدعيم العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر بالشركة من ناحية، والمراجع الخارجي من ناحية أخرى.
					٥ تنبني مفهوم المشاركة لدى المراجع الداخلي أثناء ممارسته لعمله، ونشر ثقافة أن المراجعة الداخلية نشاطاً مضيفاً للقيمة لدى الجميع.
					٩ من ما رأيك في القول بأن تفعيل العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات يؤدي إلى تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية.
					١٠ من في رأيك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن تؤدي إلى مواجهة أو الحد من ظاهرة الفساد المالي من خلال تحقيقها ما يلي:
					١ زيادة درجة الشفافية والقدرة على فهم وظيفة المراجعة الداخلية، على مستوى الشركة ككل وعلى كافة مستوياتها الإدارية.
					٢ تحسين فاعلية إدارة المخاطر بالشركة، والتأكد على ممارسة عملية إدارة المخاطر من خلال توفير لجنة إدارة المخاطر.
					٣ تحسين درجة الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية، من خلال تحقيق الرقابة الداخلية، والتحقق من جودة المعلومات وشفافية التقارير المالية.
					٤ تسهيل عمل المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة في الكشف عن أوجه التلاعب في التقارير المالية.
					٥ ضمان حماية الأصول من الأخطاء والمخالفات، وإنتاج تقارير مالية دقيقة وشاملة.
					٦ التأكد من كفاية الإفصاح في التقارير المالية وعدم وجود أية عمليات غش أو تصرفات غير قانونية أو أية قصور في عمليات الرقابة الداخلية.
					٧ توفير المعلومات اللازمة للإدارة العليا عن أسباب القصور وانخفاض الكفاءة بالشركة مع المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها.
					٨ التحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات واللوائح والممارسات القانونية السليمة التي تنظم العمل بالشركة والصناعة ككل.
					١١ من ما رأيك في القول بأن تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن تؤدي إلى مواجهة أو الحد من ظاهرة الفساد المالي.

﴿ وَابْتَغِ فِيمَا آتَاكَ اللَّهُ الدَّارَ الْآخِرَةَ ۖ وَلَا تَنْسَ نَصِيبَكَ مِنَ الدُّنْيَا ۗ وَأَحْسِنَ كَمَا أَحْسَنَ اللَّهُ إِلَيْكَ ۖ وَلَا تَبْغِ﴾

الْفَسَادِ فِي الْأَرْضِ ۗ إِنَّ اللَّهَ لَا يُحِبُّ الْمُسْلِفِينَ﴾

سورة القصص آية ٧٧