



كلية التجارة
جامعة طنطا



مجلة البحوث المحاسبية

<https://com.tanta.edu.eg/abj-journals.aspx>



"فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية من منظور أعضاء لجان المراجعة"

منيره بنت ناصر المطيري، ياسر بن عبدالله النفيسة

باحث ، الإدارة المالية ، جامعة المجمعة ، الرياض ، المملكة لعربية السعوديه

أستاذ مساعد ، قسم المحاسبة ، كلية الأعمال، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية الرياض ، المملكة
العربية السعودية

تاريخ النشر الالكتروني: سبتمبر 2025

للتأصيل المرجعي: المطيري ، منيره بنت ناصر. النفيسة، ياسر بن عبدالله (2025). دراسة استكشافية: فعالية
نشاط المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر أعضاء لجنة
المراجعة

، مجلة البحوث المحاسبية ، 12 (3)، 740-779

المعرف الرقمي: 10.21608/abj.2025.453160

التواصل مع المؤلف: yanafisah@imamu.edu.sa

"فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية من منظور أعضاء لجان المراجعة"

منيره بنت ناصر المطيري

باحث، الإدارة المالية، جامعة المجمعة، الرياض، المملكة العربية السعودية

ياسر بن عبدالله النفيسة

أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، الرياض، المملكة العربية السعودية

تاريخ المقال

تم استلامه في 3 أغسطس 2025، وتم قبوله في 3 سبتمبر 2025، هو متاح على الإنترنت سبتمبر 2025

المستخلص

بينما هناك العديد من الدراسات التي بحثت فعالية المراجعة الداخلية من منظور المراجعين الداخليين، تُركز هذه الدراسة على استكشاف فعالية المراجعة الداخلية من منظور المستفيدين من المراجعة الداخلية؛ أعضاء لجنة المراجعة. تستخدم هذه الدراسة المنهج البحثي الكمي من خلال توزيع استبانة تقيس انطباق أعضاء لجنة المراجعة في الجامعات الحكومية بمنطقة الرياض في المملكة العربية السعودية بشأن محددات رئيسة لفعالية المراجعة الداخلية تشمل: دعم الإدارة العليا، وكفاءة المراجعين الداخليين، واستقلال وظيفة المراجعة الداخلية، والتفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين، ومدى جودة المعلومات وفعاليتها الاتصال بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة. شارك في الإجابة عن استبانة الدراسة 33 عضو لجنة مراجعة، وتم تحليل انطباعاتهم بواسطة الأسلوب الإحصائي الوصفي. توضح نتائج الدراسة بأن وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في المملكة فعالة إلى مدى متوسط؛ حيث أوضحت النتائج انطباق أعضاء لجنة المراجعة الإيجابي بشأن كفاءة المراجعين الداخليين في وحدات المراجعة الداخلية وجودة تقاريرهم فيما يتعلق بالمحتوى والشكل وفعالية الاتصال بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة. وفي المقابل، أوضحت النتائج عدم كفاية دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية من ناحية توفير الموارد اللازمة، ووجود بعض القيود على استقلال المراجعة الداخلية وضعف في التواصل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

الكلمات المفتاحية: فعالية المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية في القطاع العام، جودة المراجعة الداخلية.

1. مقدمة البحث

ركز مفهوم المراجعة الداخلية في بداياته على الإشراف المالي وحماية الأصول وتأكيد الالتزام (Dellai & Omri, 2016)، ثم تطور هذا التركيز ليشمل تقديم القيمة المضافة للمنشأة؛ حيث أصبح غرضه وفقاً للإطار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (Institute of Internal Auditors (IIA)) تعزيز قدرة المنشآت على خلق وحماية واستدامة القيمة من خلال تزويد الإدارة بتأكيد موضوعي ومستقل ومبني على المخاطر واستشاري ويستشرف المستقبل. وتعتمد هذه القيمة المضافة التي يمكن أن تقدمها المراجعة الداخلية إلى المنشآت على مدى فعاليته (Dittenhofer, 2001; Mihret & Yismaw, 2007).

الأزمات والفضائح المالية المتكررة أثارت الشكوك حول مدى فعالية المراجعة الداخلية، وهو ما دفع الباحثين إلى دراسة مدى فعالية المراجعة الداخلية في القطاع الخاص تحديداً وكذلك في القطاع العام (مثل؛ Alzeban & Sawan, 2013; Cohen & Sayag, 2010; Dellai & Omri, 2016; Drogalas *et al.*, 2015; Menza *et al.*, 2019; Ta & Doan, 2022). ورغم وجود العديد من الدراسات السابقة التي ركزت على بحث فعالية المراجعة الداخلية إلا إن أغلبها بحث تلك المسألة من منظور المراجعين الداخليين أنفسهم والقليل منها ركز على منظور أصحاب المصلحة مثل لجنة المراجعة (Lee, Erasmus & Coetzee, 2018; Alzeban & Gwilliam, 2014; Botha & Wilkinson, 2019; Nerantzidis *et al.*, 2022). لذا يعد انطباع لجنة المراجعة، الذي تركز عليه هذه الدراسة، بشأن فعالية المراجعة الداخلية ذو أهمية خاصة نتيجةً لقربها من وظيفة المراجعة الداخلية ودورها الإشرافي عليها في المنشآت.

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف حالة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية (القطاع العام) في منطقة الرياض في المملكة العربية السعودية (المملكة) من خلال استخدام منهج البحث الكمي الذي اشتمل على تصميم استبانة وتوزيعها على 33 عضواً من أعضاء لجنة المراجعة في تلك الجامعات لقياس انطباعاتهم بشأن مجموعة من محددات فعالية المراجعة الداخلية التي تواترت الأدبيات السابقة على أثرها وأهميتها (مثل دعم الإدارة العليا، وكفاءة المراجعين الداخليين، واستقلال المراجعة الداخلية، والتفاعل بين المراجع الداخلي والخارجي، وجودة المعلومات وفعالية الاتصال بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة).

توضح نتائج الدراسة بأن وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية فعالة إلى مدى متوسط، حيث إن أعضاء لجنة المراجعة المشاركين في الدراسة قدموا انطباعات إيجابية بشأن كفاءة المراجعين الداخليين وجودة تقاريرهم فيما يتعلق بالمحتوى والكتابة وفعالية الاتصال مع أصحاب المصلحة. وفي المقابل، قدموا انطباعات أقل إيجابية بشأن كفاية دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية تحديداً في توفير الموارد اللازمة، واستقلال وظيفة المراجعة الداخلية والتفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين. ويظهر من نتائج هذه الدراسة عدد من الفرص

البحثة المستقبلية لدراسة فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام وكذلك جانب من التطبيقات العملية التي توضح للجهات التنظيمية جوانب من محددات فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام التي يمكن التركيز عليها.

2. مشكلة البحث

في ظل الأزمات والفضائح المالية (بما في ذلك قضايا الفساد الإداري والمالي) المتكررة حول العالم، استمرت مسألة فعالية المراجعة الداخلية محل اهتمام متزايد من العديد من الباحثين والجهات التنظيمية ذات الصلة. ورغم ذلك، إلا أن أغلبية الدراسات السابقة ركزت على التقييم الذاتي لفعالية المراجعة الداخلية من منظور المراجعين الداخليين أنفسهم، بدلاً من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية مثل أعضاء لجنة المراجعة ومدراء الإدارات محل المراجعة (Alzeban & Gwilliam, 2014; Erasmus & Coetzee, 2018; Lee, 2017; Lenz & Hahn, 2015; Nerantzidis et al., 2022; Botha & Wilkinson, 2019). وحيث إن المراجعة الداخلية تهدف إلى مساعدة الإدارة من خلال تقديم القيمة المضافة إلى المنشأة التي تسهم في تعزيز عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، فإن التركيز على انطباق أعضاء لجنة المراجعة بشأن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية ذو أهمية خاصة لكون الجودة¹ (الفعالية) ما هي إلا نتيجة مدى قدرة وظيفة المراجعة الداخلية على مقابلة توقعات المستفيدين (Erasmus & Coetzee, 2018). ولذا تركز هذه الدراسة بشكلٍ رئيس على جلب وجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة بشأن فعالية المراجعة الداخلية إلى الصورة حيث يتوقع أن يسهم ذلك في تقديم تصور أكثر موضوعية بما يسهم في تعزيز جودة المراجعة الداخلية. ودور لجنة المراجعة المحوري في الاتصال المباشر بوظيفة المراجعة الداخلية والإشراف عليها ضمن أطر حوكمة المنظمات يضعها في موقف متميز لتقديم نظرة معمقة وموضوعية عن فعالية المراجعة الداخلية مقارنةً بأصحاب المصلحة الآخرين وبنظرة المراجعين الداخليين التي تتصف بالمبالغة في التفاؤل وانخفاض الموضوعية (Alzeban & Gwilliam, 2014; Lenz & Hahn, 2015).

القليل من الدراسات السابقة التي ركزت على بحث فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام، وفي دول أخرى خلاف الدول المتقدمة (Erasmus & Coetzee, 2018). لذا تسهم هذه الدراسة في إلقاء الضوء على فعالية المراجعة الداخلية من منظور لجنة المراجعة في القطاع العام في المملكة، حيث إن هناك محدودية في الدراسات السابقة التي سلطت الضوء على هذه المسألة في المملكة وحول العالم بشكلٍ عام (Alzeban & Sawan, 2013). وتتأكد أهمية هذه المساهمة في ظل التحول التنظيمي والتشغيلي المطرد الذي يحظى به القطاع العام في المملكة منذ إطلاق برامج رؤية المملكة 2030 التي تسعى إلى تعزيز عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر ومكافحة الفساد.

1 في سياق هذه الدراسة التي تركز على انطباعات لجنة المراجعة بشأن فعالية المراجعة الداخلية، يقصد بمفهوم جودة المراجعة الداخلية مدى تحقيق وظيفة المراجعة الداخلية لتوقعات المستفيدين من وظيفة المراجعة الداخلية؛ أي الفعالية (Roussy & Perron, 2018; Lenz & Hahn, 2015).

قضايا الفساد الإداري والمالي في القطاع العام في المملكة والتي تتعامل معها هيئة مكافحة الفساد وتصدر تقاريرها الدورية بشأنها تؤكد أهمية بحث فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام في ظل أن مخاطر الاحتيال (الفساد) هي أحد أهم المخاطر التي تتعامل معها المراجعة الداخلية وفقاً لمتطلبات المعايير العالمية لمهنة المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (2024) وكذلك اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادرة عن مجلس الوزراء (2007). وحيث يُعد قطاع التعليم أحد أهم مجالات القطاع العام التي تأثرت ببرامج التحول الوطني ضمن رؤية المملكة 2030، تُركّز هذه الدراسة على الإجابة عن سؤال رئيس؛ ما هي حالة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في المملكة من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة؟ وذلك في ظل التطور التشريعي والتنظيمي الهام الذي تعيشه الجامعات الحكومية في المملكة (مثل صدور نظام الجامعات الجديد في عام 2019) والذي يسعى إلى تعزيز إطار حوكمة الشؤون المالية والإدارية فيها بما يدعم استقلالها ومرونتها كمؤسسات مستهدفة ضمن برنامج التخصيص ضمن رؤية المملكة 2030.

ومما سبق، يمكن القول بأن مشكلة البحث تنبع من وجود فجوة بحثية تتعلق بندرة الدراسات السابقة التي ركزت على بحث فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة وفي سياقات أخرى خلاف دول أمريكا الشمالية وأوروبا؛ مثل المملكة وخصوصاً في ظل التحول التنظيمي الذي يعيشه القطاع العام في المملكة من ناحية تعزيز الحوكمة (النزاهة والشفافية) ومكافحة الفساد.

3. أهمية وأهداف البحث

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من حالة التحول التشريعي والتنظيمي والتشغيلي الذي يعيشه القطاع العام في المملكة في ظل رؤية المملكة 2030 التي أعطت المراجعة الداخلية كأحد أهم مكونات أطر الحوكمة أهمية خاصة في ظل مستهدفات تعزيز الحوكمة والشفافية والنزاهة في القطاع العام. فمن نماذج هذا التحول التشريعي والتنظيمي صدور اللائحة المحدثة للشؤون المالية في الجامعات في عام (2021) التي وضعت لجنة المراجعة مكوناً من مكونات إطار الحوكمة في الجامعات وحددت لها اختصاصات من أهمها الإشراف الفني على وظيفة المراجعة الداخلية من خلال متابعة أعماله ودراسة تقاريره (مجلس التعليم العالي، 2021)، وذلك بعد أن كانت تتبع وحدة المراجعة الداخلية بالمسؤول الأول بالجامعة (رئيس الجامعة) أحد مواطن الضعف التي نادى بعض الدراسات السابقة (مثل دراسة الجبر والعرجاني (2024)، ودراسة عسيري (2020)) بإجراء التحسين بشأنها (مثل تغيير التبعية لتكون إلى مجلس الجامعة أو لجنة مراجعة منبثقة عن المجلس) لأجل تطوير إطار حوكمة الجامعات الحكومية في المملكة بما يعزز من استقلال وحدة المراجعة الداخلية.

وفقاً لما سبق، تهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في تقديم دليل ميداني حول واقع فعالية المراجعة الداخلية من منظور لجان المراجعة. وفي ظل التحول التنظيمي المتأخر لأطار حوكمة الشؤون المالية في الجامعات الحكومية في المملكة، فإن هذه الدراسة تكتسب أهمية خاصة من خلال مساهمة نتائجها في اطلاع المنظمين والمراقبين على حالة فعالية المراجعة الداخلية وبحث إمكانية تعزيزها في القطاع العام الذي يحظى بفجوة توقعات أكبر مما هي عليه في القطاع الخاص (كساب، 2017؛ الجبر والمبارك، 2021). ويمكن تلخيص غرض الدراسة في استكشاف حالة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال اختبار انطباعات أعضاء لجنة المراجعة في الجامعات الحكومية في منطقة الرياض في المملكة. وتسعى هذه الدراسة إلى تحقيق غرضها من خلال تحقيق الأهداف التالية

- تحديد مدى دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية.
- تحديد مدى كفاءة المراجعين الداخليين العاملين في وظيفة المراجعة الداخلية.
- تقييم مدى استقلال وظيفة المراجعة الداخلية.
- تقييم مدى التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين.
- تحديد مدى جودة المعلومات وفعالية الاتصال بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة.

4. أسئلة البحث

تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة عن السؤال البحثي الرئيس التالي: ما هي حالة فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في منطقة الرياض من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة؟ وللإجابة عن هذا السؤال البحثي، تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة عن الأسئلة البحثية الفرعية التالية النابعة من أهداف الدراسة التي ركزت على تحديد واقع فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية من خلال اختبار انطباعات أعضاء لجان المراجعة بشأن خمسة من محددات فعالية المراجعة الداخلية التي تواترت الأدبيات السابقة على تأكيدها:

- إلى أي مدى تدعم الإدارة العليا وظيفة المراجعة الداخلية؟
 - ما هو مدى كفاءة المراجعين الداخليين؟
 - إلى أي مدى وظيفة المراجعة الداخلية تحظى بالاستقلال؟
 - إلى أي مدى يتفاعل المراجعين الداخليين مع المراجعين الخارجيين؟
 - ما هو مدى جودة المعلومات وفعالية الاتصال بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة؟
- وسيتم الإجابة عن هذه الأسئلة من خلال اختبار البيانات البحثية المجمعة عبر استبانة تم تصميمها لقياس انطباعات أعضاء لجان المراجعة بشأن واقع فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في منطقة الرياض في المملكة.

5. مراجعة الأدبيات السابقة

تطور دور المراجعة الداخلية بمرور الزمن من التركيز المحدود على الالتزام المالي ومتابعة الرقابة الداخلية والتحقق من صحة المعاملات المالية والسجلات إلى خلق القيمة المضافة للمنشآت. ويتم عادةً بيان هذا الدور في مساعدة المنشآت في تحقيق ثلاثة أهداف هامة: الفعالية، والكفاءة، والاقتصادية، في عملياتها وأعمالها، ويشمل ذلك تحقيق هذه الأهداف بالنسبة لوظيفة المراجعة الداخلية نفسها أيضاً (انظر على سبيل المثال Ridley, 2008). يُعرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) القيمة المضافة للمراجعة الداخلية بأنها متحققة عندما تقدم للمنظمة "تأكيد موضوعي وذو صلة ويسهم في فعالية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" (IIA, 2017, ص.21). ولهذا يشير بعض الباحثين إلى أن القيمة المضافة للمراجعة الداخلية تعتمد على مدى فعاليتها وأسماها في التأكد من التزام المنظمة بنظامها المالي وقدرتها على منع الاحتيال واكتشافه وحماية أصولها (Al-Twajry *et. al*, 2003; Yismaw & Mihret, 2001; Dittenhofer, 2007).

دفعت الأزمات والفضائح المالية المتكررة في مختلف المنشآت حول العالم خلال العقدين الماضيين المشرعين إلى الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية، وذلك للدور المرتقب منها في تعزيز عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة وبما يسهم في الحد من مخاطر فشل المنشآت. فعلى سبيل المثال، لم يكن هناك حضور بارز للمراجعة الداخلية في المتطلبات النظامية في المملكة حتى عام 2004 حينما صدر قرار مجلس الوزراء رقم (235) بتاريخ 20/08/1425 هـ الموافق 2004/10/04م والذي أوجد متطلباً نظامياً بتأسيس وحدات المراجعة الداخلية في جميع أجهزة القطاع العام (Alzeban & Sawan, 2013). وهذا التطور التنظيمي تبعه قرار مجلس الوزراء رقم (129) بتاريخ 06/04/1428 هـ الموافق 2007/04/23م الذي اعتمد "اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة" والتي احتوت على 23 مادة نظامية تنظم أعمال وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية (اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، 2007).

وتزامناً مع التحول التشريعي والتنظيمي والتشغيلي الذي يشهده القطاع العام في المملكة في ظل رؤية المملكة 2030 لغرض تعزيز كفاءة وفعالية القطاع وتحقيق قيم الشفافية والنزاهة، صدر الأمر السامي الكريم رقم (17103) وتاريخ 26/03/1442 هـ (الموافق 12/11/2020م) بتعيين رئيس الديوان العام للمحاسبة رئيساً لمجلس إدارة الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين (التي تأسست عام 2011 كوحدة مهنية محلية مرتبطة بمعهد المراجعين الداخليين (IIA) تهدف إلى تقديم الإرشادات الداعمة وتعزيز المعرفة حول أفضل الممارسات المهنية في المراجعة الداخلية) وتعديل تنظيم الجمعية لتكون تحت إشراف الديوان العام للمحاسبة (الديوان العام للمحاسبة، 2025)، وتعديل مسمى الجمعية إلى الهيئة السعودية للمراجعين الداخليين بقرار مجلس الوزراء رقم (763) وتاريخ 01/

1446/11 هـ الموافق (29 / 04 / 2025م) (صحيفة أم القرى، 2025). وقد كان هذا التحول التنظيمي تعزيزاً لأهمية مهنة المراجعة الداخلية في المملكة وتحديدًا في القطاع العام.

هذا الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية في المملكة، لم يكتفي بمسألة تطوير المتطلبات النظامية بشأن وجود وظيفة المراجعة الداخلية في المنشآت بل أكد على أهمية دعم فعاليتها من خلال تطوير أطر الحوكمة للمنشآت (مثل دراسة العصيمي وسجيني (2021)). ومن ذلك على سبيل المثال، صدور لائحة حوكمة الشركات وتحديثها في العقدين الأخيرين في المملكة واهتمام الأدوات النظامية الصادرة لتنظيم المنشآت في مختلف القطاعات بأهمية وجود مكونات حوكمة (مثل لجنة المراجعة) تختص بالإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية على النحو الذي يدعم تحقيقها لأهدافها. فعلى سبيل المثال، أكدت اللائحة المنظمة للشؤون المالية في الجامعات التي صدرت في وقت متأخر على أهمية المراجعة الداخلية وتطلبت وجود لجنة للمراجعة تختص بالإشراف الفني على وظيفة المراجعة الداخلية (اللائحة المنظمة للشؤون المالية في الجامعات المعدلة، 2021). حيث يجب هذا التطور التنظيمي عن التحسن الذي نادى به بعض الدراسات السابقة (مثل: دراسة عسيري (2020)، ودراسة العصيمي وسجيني (2021)، ودراسة العمودي والرحيلي (2024)) في أطر حوكمة الجامعات الحكومية في المملكة ومن ذلك على وجه التحديد تطوير تبعية وحدة المراجعة الداخلية لتكون إلى مجلس الجامعة (أو لجنة المراجعة) وذلك بما ينسجم مع أفضل الممارسات ويعزز من استقلال وحدة المراجعة الداخلية وفعاليتها.

التطور التنظيمي وتزايد الاهتمام بتطوير أطر الحوكمة في مختلف القطاعات في المملكة وتحديدًا في القطاع العام والجامعات الحكومية يؤكد أهمية وجود دراسات تبحث فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية والتي تعد أحد أهم مكونات أطر الحوكمة. وبالرغم من تعدد الدراسات السابقة التي بحثت موضوع فعالية المراجعة الداخلية، إلا أن الدراسات التي تركز على سياقات أخرى خلاف دول أمريكا الشمالية وأوروبا، وعلى فعالية المراجعة الداخلية في القطاعات المختلفة (مثل القطاع العام؛ الجامعات الحكومية) خلاف بيئة الأعمال تظل محدودة. كما أن غالبية الدراسات السابقة بحثت فعالية المراجعة الداخلية من منظور المراجعين الداخليين أنفسهم بينما تظل الدراسات التي تركز على بحث فعالية المراجعة الداخلية من منظور المستفيدين (مثل لجنة المراجعة) محدودة.

1.5 لجنة المراجعة

الممارسات المثلى في الحوكمة تضع لجنة المراجعة (لجنة منبثقة من أعلى سلطة في المنشأة؛ "مجلس الإدارة") كأحد أهم مكونات الحوكمة والتي عادةً ما تختص بالإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية بما يشمل دعمها وتقييم مدى فعاليتها، وبالإشراف على ومتابعة فعالية الرقابة الداخلية، إضافة إلى مجموعة من الاختصاصات الأخرى ذات الصلة (Ali, 2014; Dezoort, 1997; Schneider, 2010). في المملكة، على سبيل المثال، نصت المادة (51) من لائحة حوكمة الشركات، الصادرة بقرار مجلس إدارة هيئة السوق المالية رقم (8-16-2017)

وتاريخ (13 / 2 / 2017)، على أن يتم تشكيل لجنة المراجعة كلجنة منبثقة من مجلس الإدارة وتتشكل من 3 إلى 5 أعضاء يكون من بينهم أعضاء مستقلين. وحددت تلك اللائحة اختصاصات ومهام اللجنة لتشمل: فحص أنظمة الرقابة الداخلية، وعملية إدارة المخاطر في الشركة، ودراسة تقارير وظيفة المراجعة الداخلية والمتابعة لعملية تنفيذ الإجراءات التصحيحية المتعلقة بالملاحظات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية، والإشراف على أداء وأنشطة المراجع الداخلي بما يضمن قيامه بمسؤولياته على الوجه الملائم، والتوصية بتعيين الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية وتحديد أتعابه.

ظل وجود لجنة المراجعة كمكون حوكمة متطلباً في تنظيم الشركات (القطاع الخاص) في المملكة منذ عام 1994م (Alzeban & Gwilliam, 2014)، إلا أن وجودها وأهميتها في القطاع العام لم يبرز إلا متأخراً مع إطلاق رؤية المملكة 2030؛ التي أحدثت تحولاً كبيراً في القطاع العام يهدف إلى تعزيز قيم الشفافية والنزاهة وتحسين الأداء (كفاءة وفعالية العمليات). فعلى سبيل المثال، اللائحة المنظمة للشؤون المالية في الجامعات الحكومية المعدلة والتي صدرت في عام 2021م، نصت في المادة (28) على وجوب إنشاء لجنة مراجعة بقرار من مجلس الجامعة بحيث تكون منبثقة من المجلس وترفع بتقاريرها إليه (اللائحة المنظمة للشؤون المالية في الجامعات المعدلة، 2021). وقد حددت اللائحة اختصاصات ومهام اللجنة على نحو مشابه لما جاء في لائحة حوكمة الشركات مثل؛ الإشراف الفني على وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعة. كما تطلبت اللائحة بأن يتم تشكيل اللجنة من ثلاث أعضاء على الأقل ممن يمتلكون الخبرة الكافية على أن يكون أحدهم عضواً في مجلس الجامعة. وبالرغم من أن وجود لجنة المراجعة في القطاع العام يعد حديثاً في المملكة، إلا أن هذا الوجود ضمن أطر حوكمة منشآت القطاع العام مستمر في النمو بحسب التشريعات الصادرة مؤخراً طلباً لأثرها المرتقب في تعزيز قدرة منشآت القطاع العام على إدارة المخاطر وتفعيل نظم الرقابة الداخلية وحماية مواردها.

ورغم الدور الهام للجنة المراجعة، إلا أنها تواجه تحدي عدم تماثل المعلومات (information asymmetry) بشأن الموضوعات محل اختصاصها وذلك بسبب استقلالها ودورها غير التنفيذي؛ وهو ما قد يؤثر على ممارستها لدورها الإشرافي بالشكل الملائم (Gendron & Bedard, 2006; Sarens *et al.*, 2009).

لذلك تمارس المراجعة الداخلية دوراً هاماً في دعم اللجنة من خلال توفير المعلومات الملائمة بشأن عمليات المنشأة (بما في ذلك أنشطة الالتزام والرقابة واكتشاف الاحتيال) وبما يمكنها من التعامل مع تحدي عدم تماثل المعلومات والقيام بمسؤوليتها على الوجه المناسب (Abbott *et al.*, 2010; Sarens *et al.*, 2009; Razak & Muhamad, 2015). وهذه الأهمية للمراجعة الداخلية في دعم أعمال لجنة المراجعة تعتمد بشكل رئيس على مدى فعاليتها (Abbott *et al.*, 2007; Erasmus & Coetzee, 2018).

وحيث ركزت أغلب الدراسات السابقة على دراسة فعالية المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين أنفسهم، وتشير مجموعة من الدراسات السابقة إلى أهمية دراسة فعاليتها من وجهة نظر أصحاب المصلحة مثل لجنة المراجعة (Alzeban & Gwilliam, 2014; Lenz & Hahn, 2015; Both & Wilkinson, 2019)، تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف انطباع أعضاء لجنة المراجعة في الجامعات الحكومية في منطقة الرياض بشأن حالة فعالية المراجعة الداخلية.

2.5 فعالية المراجعة الداخلية

تُعرف "الفعالية" بأنها "القدرة على الحصول على نتائج منسجمة مع الأهداف المنشودة" (Azzone & Arena, 2009). وفي سياق المراجعة الداخلية، يشير Mihret و Yismaw (2007) إلى أن المراجعة الداخلية تعد فعالة إذا حققت النتائج المقصودة التي يفترض أن تتحقق. فعاليتها تتحقق من خلال إضافة القيمة للمنشآت بتحقيق الآثار الإيجابية على جودة (فعالية) عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة فيها (Lenz & Hahn, 2015). ويشير معهد المراجعين الداخليين (IIA) إلى أن المراجعة الداخلية تكون فعالة إذا كانت عملياتها تنفذ بواسطة مراجعين داخليين ذو كفاءة ويلتزمون بمتطلبات الإطار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (IIA, 2024).

لم تصل الدراسات السابقة إلى إطارٍ نموذجيٍ معين متفقٍ عليه يمكن من خلاله تعريف فعالية المراجعة الداخلية وقياسها (Endaya & Hanefah, 2013). تبين الدراسات التي راجعت الأدبيات السابقة بأنه بينما هناك دراسات فرقت بين المؤشرات الموضوعية لقياس فعالية المراجعة الداخلية (مثل درجة تنفيذ خطة المراجعة الداخلية، ومعدل تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية)، والمؤشرات الانطباعية التي تقيس فعالية المراجعة الداخلية من منظور الأفراد والمجموعات (مثل المراجعين والمدراء... إلخ) باعتبار أن فعالية المراجعة الداخلية مفهوم غير قابل للقياس بشكل موضوعي وإنما توضحه وتفسره انطباعات أصحاب المصلحة (مثل دراسة: Turetken وآخرون (2020) ودراسة Cohen و Sayag (2010)).

ويُلخص Arena و Azzone (2009) المقاييس التي استُخدمت في تعريف وقياس مفهوم فعالية المراجعة الداخلية في ثلاثة أصناف رئيسية: 1-مقاييس عملية المراجعة، و2-مقاييس النتائج، و3-مقاييس المخرجات. حيث يعتمد الصنف الأول على جودة إجراءات المراجعة الداخلية مثل مستوى الالتزام بالمعايير العالمية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛ وبرغم شيوع استخدام مقاييس من هذا الصنف إلا أنها انتقدت لارتباطها بعددٍ من المحددات؛ مثل عدم إعطاء أهمية بالقدر المناسب لتوقعات أصحاب المصلحة واحتياجاتهم. وتركز مقاييس النتائج على قياس الأثر طويل الأمد للمراجعة الداخلية والنتائج النهائية لإجراءات المراجعة الداخلية مثل تطور الأداء للمنظمة، ومستوى الربحية والمخاطر المخفضة. ورغم تميز هذا الصنف بالاعتماد على مؤشرات ملموسة ترتبط

بالأثر إلا أنه يُنقَد لارتباطه بمحدداتٍ لازمة مثل عدم تمييز العوامل الأخرى المتعددة بخلاف المراجعة الداخلية التي قد تؤثر على النتائج. ويتميز الصنف الثالث الذي يعتمد على انطباعات أصحاب المصلحة لقياس فعالية المراجعة الداخلية بأن له أساس مفاهيمي ينسجم مع توجه المراجعة الداخلية في خدمة أصحاب المصلحة (Mihret *et al.*, 2010). ورغم أن هذا المنهج يُؤخذ عليه اعتماده على الانطباعات الذاتية للأفراد في القياس التي قد لا تكون دائماً في أفضل مستوى من الموضوعية والمصداقية، إلا أن هناك العديد من الدراسات السابقة التي استخدمته؛ خاصةً انطباعات المراجعين الداخليين أنفسهم (مثل: كساب، 2017؛ كساب، 2020؛ الجبر والمبارك، 2021؛ الجميبي وآخرون، 2023؛ الجبر والعرجاني، 2024؛ الروقي والفيفي، 2024؛ العمودي والرحيلي، 2024؛ Ali *et al.*, 2010; Cohen & Sayag, 2010; Dellai & Omri, 2016; Drogalas *et al.*, 2015; Menza *et al.*, 2019; Ta & Doan, 2022; Tackie *et al.*, 2016).

بطريقة أخرى ميز الباحثان Hahn و Lenz (2015) بين مسارين من الدراسات التي ركزت على دراسة فعالية المراجعة الداخلية؛ المسار الأول: هو المسار الغالب ويمثل دراسات "جانب العرض" التي تركز على بحث فعالية المراجعة الداخلية من منظور المراجعين أنفسهم، بينما المسار الثاني: يمثل دراسات "جانب الطلب" التي تركز على بحث فعالية المراجعة الداخلية من منظور أصحاب المصلحة (مثل المدراء ولجنة المراجعة...إلخ) وهي دراسات محدودة. وفقاً لذلك، أكدت مجموعة من الدراسات السابقة على أهمية النظر إلى فعالية المراجعة الداخلية من منظور أصحاب المصلحة مثل المدراء والمراجعين الخارجيين ولجنة المراجعة (مثل: Mihret *et al.*, 2010; Gramling *et al.*, 2009; Azzone & Arena, 2004; Sawan و Alzeban (2013) وفي نفس السياق، تشير دراسة Alzeban و Sawan (2013) إلى أن الدراسات المتعلقة بالمراجعة الداخلية في سياق المملكة ركزت بشكل كبير على القطاع الخاص وعلى دراسة الظاهرة من منظور جانب العرض (المراجعين أنفسهم). وبرغم أن عدد من الدراسات المتأخرة في المملكة بحثت وظيفة المراجعة الداخلية وفعاليتها في القطاع العام (مثل: دراسة Alzeban و Gwilliam (2014) ودراسة المبارك والجبر (2021)، ودراسة كساب (2020)، ودراسة الجبر والمبارك (2021)، ودراسة العصيمي وسجيني (2021)، ودراسة الجميبي وآخرون (2023)، ودراسة الروقي والفيفي (2024)، ودراسة العمودي والرحيلي (2024)، ودراسة الرحيمان وبوهيا (2025))، إلا إن تلك الدراسات ركزت بشكل رئيس على دراسة الظاهرة من "جانب العرض"

3.5 محددات فعالية المراجعة الداخلية

ركزت أغلب الدراسات السابقة على بحث فعالية المراجعة الداخلية من خلال تحديد محددات (عوامل) معينة يمكن من خلالها فهم وقياس فعالية المراجعة الداخلية، ولم تتوصل الدراسات السابقة حتى الآن إلى إجماع عام على محددات معينة ومستقرة يمكن من خلالها قياس تلك الفعالية (Endaya & Hanefah, 2013). وقد أكد هذا Kotb وزملاؤه (2020) في دراستهم التي راجعت الدراسات السابقة خلال الفترة 2005-2018، حيث وجدوا أنه بالرغم من توجه أغلب الدراسات إلى دراسة فعالية المراجعة الداخلية وقياسها إلا أن محددات فعالية

المراجعة الداخلية لا تزال غير واضحة. فعلى سبيل المثال، في حين توصل Turetken وزملاؤه (2020) إلى قائمة من (20) محددًا لقياس الفعالية، وجد الباحثان Erasmus و Coetzee (2017) (الذين درسا فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام) (6) محددات لفعالية المراجعة الداخلية. وقد شملت تلك القائمتين محددات منها: حجم وحدة المراجعة الداخلية، والقيود على نطاق وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، وموقف الإدارات محل المراجعة، واستقلال وظيفة المراجعة الداخلية وموضوعيتها، وأسلوب قيادة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، ودعم الإدارة العليا. وفي نفس السياق، وجدت الدراسات السابقة التي ركزت على بحث محددات فعالية المراجعة الداخلية من منظور أصحاب المصلحة أن هناك محددات رئيسية لفعالية المراجعة الداخلية تشمل، على سبيل المثال؛ مستوى أثر وظيفة المراجعة الداخلية في المنظمة، ومستوى استقلال تلك الوظيفة، ومستوى دعم الإدارة العليا لها، وماهية الخدمات والأدوار التي تمارسها الوظيفة في المنشأة، ومستوى استيعابها للعمليات الرئيسية في المنشأة، وكفاءة قيادتها، ومدى كفاية ومناسبة الموارد البشرية الخاصة بها، وطبيعة علاقتها مع أصحاب المصلحة الآخرين مثل الإدارة العليا ولجنة المراجعة والإدارات الأخرى خلال المنشأة (كساب، 2020؛ الجبر والمبارك، 2021؛ Nerantzidis *et al.*, 2022; Martinov-Bennie & Soh, 2011; Erasmus & Coetzee, 2018).

ولتحقيق هدف هذه الدراسة، تستخدم هذه الدراسة مجموعة من محددات فعالية المراجعة الداخلية التي ظهر من مراجعة الدراسات السابقة أهميتها لفهم وقياس تلك الفعالية خصوصاً في القطاع العام من منظور أصحاب المصلحة (مثل لجنة المراجعة). وتشمل هذه المحددات ما يلي: دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية، وكفاءة المراجعين الداخليين، واستقلال وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى التفاعل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، ومدى فعالية الاتصال وجودة المعلومات.

يعد دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية من أهم محددات فعاليتها. فعلى سبيل المثال، ركز المعيار رقم (3.6) من المعايير العالمية للمراجعة الداخلية الصادرة حديثاً في عام (2024) على بيان أن دعم الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية يُعزز من قدرتها على تحقيق غرضها وأهدافها. كما أوضح المعيار بأن دعم الإدارة يشمل اعتماد ميثاق المراجعة الداخلية وخطة المراجعة الداخلية وميزانية وظيفة المراجعة الداخلية، وخطة الموارد والحد من وجود القيود المفروضة على الوظيفة، وتعزيز قدرتها على الوصول إلى البيانات والسجلات والمعلومات. لهذا يرى بعض الباحثين بأن دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية محدد حاسم في فعاليتها، حيث إن له أثر على المحددات الأخرى لفعالية المراجعة الداخلية مثل حجمها واستقلالها وعلاقتها بالمراجعين الخارجيين وكفاءة المراجعين الداخليين (مثل: Cohen & Sayag, 2007; Mihret & Yismaw, 2007; Sarens *et al.*, 2009; Alzeban & Gwillian, 2014; Drogas *et al.*, 2015; Ta & Doan, 2022; Dellai & Omri, 2016; Ali *et al.*, 2010).

تشير متطلبات المعايير العالمية للمراجعة الداخلية إلى أن امتلاك المراجعين الداخليين للقدر الكافي من الكفاءة للقيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه من أهم محددات فعالية المراجعة الداخلية. والكفاءة المتطلبة تشمل الكفاءات والقدرات اللازمة للقيام بخدمات المراجعة الداخلية بما في ذلك المعرفة بالمعايير العالمية للمراجعة الداخلية. فالمراجعين الداخليين مطالبين أيضاً بأن يمتلكوا كفاءات متعلقة بعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، والأنظمة واللوائح ذات الصلة، والسياسات والإجراءات الخاصة بالمنظمة التي يعملون بها، ومكافحة الاحتيال والاتصال والتعاون (مهارات الاتصال) وتقنيات جمع وتحليل البيانات ونظم المعلومات التقنية (المعيار 1.3 من المعايير العالمية للمراجعة الداخلية 2024).

ولهذا تشير أغلب الدراسات السابقة إلى أن كفاءة المراجعين الداخليين أحد أهم المحددات الرئيسية لفعالية المراجعة الداخلية (مثل: Drogalas *et. al*, 2015; Alzeban & Gwilliam, 2014; Mihret *et. al*, 2010; Menza *et al.*, 2019; Tackie *et. al*, 2016). وفي هذا السياق، وجدت السديري (2021) في دراستها التي ركزت على قياس التقييم الذاتي لجدارات موظفي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة ارتفاع التقييم الذاتي للمراجعين الداخليين لأنفسهم بالرغم من ضعف التأهيل المهني الذي يمتلكونه (حيث أن ما يعادل تقريباً 92% من عينة تلك الدراسة لا يمتلكون مؤهل مهني متخصص). وهذه النتيجة تثير التساؤل عن مدى ملائمة تقييم المراجعين الداخليين الذاتي لأنفسهم وامكانية أن يكون هناك انطباعات أخرى مختلفة لدى الأطراف الأخرى (مثل لجنة المراجعة) بشأن جدارات موظفي المراجعة الداخلية (السديري، 2021). وفي دراسة حديثة، يشير العمودي والرحيلي (2024) إلى أنه برغم من أن الدراسات السابقة التي ناقشت كفاءة وتأهيل المراجعين الداخليين كانت مختلطة إلا أن نتائج دراستهم تشير إلى أن المراجعين الداخليين في القطاع العام يفتقرون للتأهيل الكافي للقيام بالمهام المنوطة بهم وعدم تناسب مراتبهم الوظيفية مع المهام الموكلة إليهم وعدم كفاية الميزانيات المرصودة لتدريبهم وتحفيزهم.

تتطلب المعايير العالمية للمراجعة الداخلية استقلال وظيفة المراجعة الداخلية؛ وتُعرف الاستقلال بأنه "التحرر من الظروف التي يمكن أن تضعف من قدرة وحدة المراجعة الداخلية على القيام بمسؤوليات المراجعة الداخلية بطريقة غير متحيزة" (IIA، 2024، ص.12). حيث توجه المعايير المهنية إلى أهمية أن يعزز مجلس الإدارة من مستوى استقلال وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وضعها في موقع تنظيمي يمكنها من القيام بمسؤولياتها بدون تدخلات ويمكنها من الاتصال المباشر مع المجلس والوصول غير المقيد إلى البيانات والسجلات والمعلومات الضرورية لتنفيذ أعمالها. وفي شأن تصميم الموقع التنظيمي الملائم لتعزيز استقلال وظيفة المراجعة الداخلية في المنظمات، أوضح المعيار (7.1) "الاستقلالية التنظيمية" من المعايير العالمية للمراجعة الداخلية عدداً من الشروط الأساسية لعلاقة وظيفة المراجعة الداخلية مع "مجلس الإدارة" و"الإدارة العليا" والتي تتحقق بها تلك الاستقلالية

التنظيمية. ولتصميم (هيكلية) الموقع المستقل للمراجعة الداخلية، فرق ذلك المعيار بين نوعين من التبعية؛ 1- التبعية الوظيفية وتكون فيها وظيفة المراجعة الداخلية مسؤولة عن أنشطة التأكيد والمشورة التي تقوم بها بشكل مباشر أمام مجلس الإدارة، و2- التبعية الإدارية المتعلقة بأي من الأنشطة الإدارية الأخرى غير المتعلقة بأنشطة التأكيد والمشورة والتي من الممكن أن يكون فيها المسؤول عن وظيفة المراجعة الداخلية تابعاً لأي عضو من الإدارة العليا (مثل الرئيس التنفيذي أو عضو آخر في الإدارة التنفيذية) شريطة أن يكون ذلك العضو الإداري يمتلك السلطة الكافية لتمكين وظيفة المراجعة الداخلية.

أكدت الدراسات السابقة على أن وجود المستوى المناسب من الاستقلال يساعد في وجود بيئة داعمة للمراجعين الداخليين تمكنهم من تنفيذ واجباتهم المهنية (مثل تنفيذ أنشطة التأكيد بما في ذلك التخطيط والتنفيذ والتقرير) بشكل كفؤ وبدون ضغوطات، وأن لضعف مستوى الاستقلال الأثر السلبي على جودة المراجعة الداخلية (مثل: Cohen & Sayag, 2010; D'Onza et. al, 2015). وبنفس الطريقة، تؤكد اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية في المملكة على أهمية استقلال وظيفة المراجعة الداخلية من خلال تموضعها في موقع تنظيمي مرموق يرتبط بشكل مباشر بأعلى سلطة تنظيمية في الجهاز الحكومي. وانسجاماً مع ذلك، تتطلب اللائحة المنظمة للشؤون المالية في الجامعات السعودية إنشاء لجنة مراجعة ترتبط بمجلس الجامعة وتختص بالإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية ويشمل ذلك الحفاظ على استقلالها (اللائحة المنظمة للشؤون المالية في الجامعات المعدلة، 2021). ورغم هذا التوجيه الواضح في المعايير العالمية للمراجعة الداخلية وللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، إلا أن نتائج الدراسات السابقة التي بحثت استقلال وموضوعية وحدات المراجعة الداخلية كانت مختلطة بين دراسات تؤكد ضعف استقلال تلك الوحدات ودراسات أخرى تؤكد تحسن أو ارتفاع مستوى استقلال وحدات المراجعة الداخلية (الجبر والعرجاني، 2024).

يساعد التفاعل الفعال بين المراجعين الداخليين والخارجيين في تحقيق أهداف الطرفين والقيام بمسؤولياتهم بشكل أفضل (Alzaban & Gwilliam, 2014; Alqudah et. al, 2019; Endaya, 2014). ولهذا نجد أن المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد (International Assurance Auditing Standards Board (IAASB) & Auditing Standards Board) (مثل المعيار الدولي للمراجعة 610) والمعايير العالمية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) تؤكد على أهمية هذا التفاعل وإمكانية اسهام كل طرف إلى أعمال الطرف الآخر. فعلى سبيل المثال، تؤكد المعايير العالمية للمراجعة الداخلية على أن ينسق الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مع المراجع الخارجي للمنظمة ويأخذ في الاعتبار إمكانية الاعتماد على عمله (المعيار 5.9، المعايير العالمية للمراجعة الداخلية، 2024)، وفي الجانب الآخر، يهتم المراجع الخارجي للمنظمة بمدى إمكانية الاعتماد على عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم مدى كفاءته وموضوعيته وجودة أدائه (Cohen et.al, 2024).

Alzeban & Gwilliam, 2014; Badara & Saidin, 2014; Erasmus & (مثل: Coetzee, 2018). الدراسات السابقة تشير إلى أن هذا التفاعل من المحددات الهامة لفعالية المراجعة الداخلية (مثل: Hahn & Lenz, 2015; 2007).

إعداد تقرير نهائي لكل مهمة يغطي مكونات رئيسية (مثل أهداف ونطاق المهمة، والملاحظات التي تم اكتشافها وأثرها، والتوصيات والخطط التصحيحية والاستنتاج المجمل) متطلب من المراجعين الداخليين (المعيار 1.15، المعايير العالمية للمراجعة الداخلية، 2024). وحددت المعايير العالمية للمراجعة الداخلية خصائص الاتصال الفعال لتشمل: الدقة والموضوعية والوضوح والإيجاز والنقد البناء والاكتمال والتوقيت (المعيار 2.11، المعايير العالمية للمراجعة الداخلية، 2024). الاتصال بالنسبة للمراجعة الداخلية ليس محدوداً بتقرير المراجعة، بل يشمل عملية الاتصال المستمرة مع أصحاب المصلحة (مثل الإدارات محل المراجعة والإدارة العليا ولجنة المراجعة... إلخ) بواسطة وسائل لفظية أو مكتوبة (Mungal & Slippers, 2015; Dejnaronk *et. al*, 2016). ولذلك تشير الدراسات السابقة إلى أن الاتصال الفعال والمعلومات ذات الجودة من المحددات الرئيسية لفعالية المراجعة الداخلية، ويشمل ذلك أهمية امتلاك المراجعين الداخليين لمهارات الاتصال (مثل مهارات الكتابة والاتصال اللفظي والاستماع... إلخ) للقيام بمسؤولياتهم بكفاءة وإيصال النتائج التي توصلوا لها وتيسير فهمها على أصحاب المصلحة (Smith, 2005; Cohen & Sayag, 2010; Karagiorgos, 2010; Karagiorgos & Drogalas, 2011;) (Endaya & Hanefah, 2013; Mihret & Yismaw, 2007).

6. منهج البحث العلمي

تستخدم هذه الدراسة منهج البحث الكمي الوصفي الاستكشافي نظراً لطبيعة الدراسة التي تهدف إلى استكشاف انطباعات لجان المراجعة بشأن واقع فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في منطقة الرياض في المملكة (Creswell, 2014). اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لوصف وتلخيص بيانات الدراسة بطريقة منطقية وذات معنى تجيب عن أسئلة الدراسة في ظل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (Vetter, 2017)، فالتحليل الإحصائي الوصفي يتيح إمكانية تحليل بيانات الدراسة ووصف العوامل ذات الصلة بقياس الظاهرة محل الدراسة (فعالية المراجعة الداخلية) بدون الحاجة إلى التركيز على اختبارات أي علاقات سببية أو فرضيات بحثية معينة (Aggarwal & Ranganathan, 2019).

يتكون مجتمع الدراسة، الذي تم جمع بيانات الدراسة من عينة منه، من أعضاء لجان المراجعة في الجامعات الحكومية الخاضعة لتنظيم وزارة التعليم في منطقة الرياض في المملكة؛ وهي ثمان جامعات حكومية: جامعة الملك سعود، وجامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، وجامعة الأميرة نورة بنت عبد الرحمن، والجامعة السعودية الإلكترونية، وجامعة الملك سعود للعلوم الصحية، وجامعة الأمير سطاتم بن عبد العزيز، وجامعة المجمعة، وجامعة

شقرء . وقد تم استبعاد جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية من مجتمع الدراسة وذلك لأن الجامعة لا تخضع لأنظمة وتشريعات وزارة التعليم لكونها كياناً دبلوماسياً (على مستوى الإقليم العربي) وله الشخصية القانونية الخاصة، ويتبع مجلس وزراء الداخلية العرب (جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، 2023). وقد ركزت الدراسة على الجامعات الحكومية في منطقة الرياض نظراً لأقدميتها وكبر حجمها من حيث أعداد الطلاب وتنوع التخصصات، ووجود الباحثين معدي هذه الدراسة في منطقة الرياض مما سهّل من إمكانية الوصول إلى مجتمع الدراسة وجمع البيانات (Polas, 2024).

استخدم الباحثان أسلوب "المعاينة القصدية" من خلال التواصل مع ما أمكن الوصول إليه من أعضاء لجان المراجعة في الجامعات الحكومية هاتفياً أو من خلال الزيارة لمقر الجامعة؛ وذلك لمحدودية عدد أعضاء اللجان وفقاً لمتطلبات اللائحة المنظمة للشؤون المالية في الجامعات؛ وعدد الجامعات ضمن نطاق مجتمع الدراسة. كما استخدم الباحثان أيضاً أسلوب كرة الثلج في المعاينة من خلال الطلب من أعضاء لجان المراجعة المشاركين الإحالة إلى أعضاء آخرين يمكن أن يشاركوا في الدراسة. وبعد بناء جسر التواصل مع الأعضاء من عينة الدراسة، قام الباحثان بإرسال الاستبانة عبر البريد الإلكتروني إلى الأعضاء المشاركين من عينة الدراسة، وقد استمرت عملية جمع البيانات مدة شهر تقريباً. ونجح الباحثان في الحصول على استجابة 33 عضو لجنة مراجعة للإجابة على استبانة الدراسة، بنسبة استجابة يمكن تقديرها بحوالي 82%².

استخدمت هذه الدراسة لجمع البيانات الأولية استبانة (انظر ملحق (أ)) تم تصميمها، بناءً على مراجعة الأدبيات السابقة، بحيث تتكون من قسمين رئيسيين: القسم الأول يحتوي على أسئلة متعلقة بالمعلومات الديموغرافية للمشاركين (الجنس، والعمر، والمؤهل الأكاديمي، والتخصص، والخبرة العملية في مجال لجان المراجعة)، والقسم الثاني يشتمل على عبارات مقاسة بمقياس (Likert Scale) يتكون من خمسة مقاييس (حيث الرقم 1 يعادل "غير موافق بشدة" والرقم 5 يعادل "موافق بشدة"). ويعد هذا المقياس من المقاييس المفضلة لقياس الانطباعات وذلك لما يحدثه من توازن بين إتاحة عدد كافي من الخيارات وتيسير الإجابة على المشارك (Sullivan & Artino, 2013; Kusmaryono et al., 2022; Aybek & Toraman, 2022). وقد تم تصميم هذا القسم من الاستبانة ليشتمل على خمسة أجزاء تحتوي على ما يقارب 34 عبارة متعلقة بمجموعة من محددات فعالية المراجعة الداخلية لقياس انطباع المشاركين بشأنها. بناءً على مراجعة الأدبيات السابقة ذات الصلة، تم تحديد بدايةً مجموعة واسعة

² حيث إنه وفقاً للمادة الثامنة والعشرين من اللائحة المنظمة للشؤون المالية في الجامعات المحدثّة الصادرة من مجلس شؤون الجامعات في عام 2021، يتم تشكيل لجان المراجعة من ثلاثة أعضاء على الأقل، وبناءً على التواصل مع بعض الأعضاء في عدد من الجامعات اتضح أن عدد الأعضاء يتراوح ما بين 4 إلى 6 وبالتالي يمكن اعتبار متوسط عدد الأعضاء هو 5 لكل جامعة، وحيث أن عدد الجامعات في منطقة الرياض ضمن نطاق الدراسة هو 8 جامعات، فإن إجمالي عدد أعضاء لجان المراجعة في الجامعات الحكومية في منطقة الرياض يُقدّر بحوالي 40 عضواً.

من محددات فعالية المراجعة الداخلية بشكلٍ عام وتحديداً في القطاع العام، ثم بعد ذلك تم تحليل تلك المجموعة الواسعة أخذاً في الاعتبار غرض الدراسة وتصميمها البحثي، وتلخيصها في مجموعة مختصرة من المحددات شملت: دعم الإدارة العليا، وكفاءة المراجعين الداخليين، واستقلال المراجعة الداخلية، والتفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين، والمعلومات والاتصال. وحيث إن الدراسة تهدف إلى قياس واقع فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في منطقة الرياض من خلال اختبار انطباعات أعضاء لجان المراجعة باستخدام المنهج الكمي الوصفي الاستكشافي، فقد تركز منهج الدراسة في تحليل البيانات على استخدام التحليل الاحصائي الوصفي دون الحاجة إلى إجراء أي اختبارات احصائية للعلاقات السببية أو لفرضيات بحثية معينة.

ولغرض اختبار صلاحية الاستبانة ومدى وضوحها، حكّم الباحثان الاستبانة من خلال عرضها على اثنين من الباحثين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى أحد الخبراء المهنيين الأعضاء في لجان المراجعة، ومن ثم راجع الباحثان وحسنا الاستبانة وفقاً للمرئيات الواردة من المحكمين. ولغرض تقييم الصلاحية والاتساق الداخلي في الاستبانة، أجرى الباحثان أيضاً اختبار Cronbach's alpha coefficient الاحصائي الذي يساعد في اختبار الصلاحية والاتساق الداخلي للاستبانة، حيث عادةً ينتهي هذا الاختبار إلى نتيجة في قيم تتراوح بين الصفر والواحد ويكون الاتساق الداخلي للمقاييس مثالياً بشكلٍ عام عندما تكون القيم الناتجة من الاختبار في المدى بين 0.7 و0.9 وقد أظهرت نتيجة الاختبار درجة عالية (تعادل 0.98) من الاتساق الداخلي ضمن عناصر مقاييس استبانة الدراسة (انظر الجدول رقم 1).

جدول 1: تحليل اعتمادية استبانة الدراسة باستخدام اختبار Cronbach's alpha coefficient

معامل Cronbach's alpha	عدد عناصر المقياس	اختصار المقاييس
0.936	6	TMS
0.877	6	COMP
0.947	8	IND
0.975	6	IBIE
0.965	8	IC
0.980	34	المجموع

وبعد جمع استجابات المشاركين، أجرى الباحثان تحليل احصائي وصفي للبيانات باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS. وقد شملت إجراءات التحليل الاحصائي الوصفي مقاييس المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب والتكرارات.

7. النتائج والمناقشة

1.7 التحليل الديموغرافي لعينة الدراسة

اشتملت استبانة الدراسة على أسئلة متعلقة بالمعلومات الديموغرافية التالية: الجنس، والعمر، والمؤهل الأكاديمي، والتخصص، والخبرة العملية في لجان المراجعة. ويوضح الجدول رقم (2) وصفاً للمعلومات الديموغرافية لعينة الدراسة. حيث يظهر في الجدول بأن 93.9% من المشاركين هم من الذكور بينما يمثلن النساء ما نسبته 6.1% من العينة. كما يظهر في الجدول رقم (2) أن أغلبية عينة الدراسة (63.6%) تتراوح أعمارهم بين 40 إلى 49 سنة، في حين أن الأقلية من العينة (3%) تقع أعمارهم في الفئة (60 سنة فما فوق). وفيما يتعلق بالمؤهل الأكاديمي، يتضح من الجدول رقم (2) بأن أغلبية المشاركين (45.5%) يحملون درجة الماجستير، في حين يحمل البقية (36.3%) درجة البكالوريوس أو الدبلوم العالي، و(18.2%) درجة الدكتوراه. إضافة إلى ما سبق، يوضح الجدول رقم (2) أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة (36.4%) هم من الأعضاء المتخصصين في المحاسبة، بينما (33.3%) من المشاركين متخصصين في الإدارة، و(12.1%) متخصصين في المالية، و(6.1%) متخصصين في القانون، و(12.1%) من المشاركين متخصصين في مجالات أخرى. أخيراً، يوضح الجدول رقم (2) بأن أغلبية المشاركين (57.6%) لديهم مستوى خبره ثلاث سنوات في لجان المراجعة، في حين أن (42.5%) من الأعضاء لديهم خبره سنتين أو أقل. وعلى الرغم من الخبرة المحدودة نسبياً لبعض المشاركين، إلا أن مستوى أعمار المشاركين ومجال تخصصهم، كما تقدم، يوضحان أن معظم المشاركين كانوا في منتصف مسيرتهم المهنية، ومتخصصين في مجالات وثيقة الصلة بالمراجعة مثل المحاسبة والإدارة.

جدول 2: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

الجنس	ذكور	إناث			
بيانات العينة	93.9%	6.1%			
العمر	30 إلى 39	40 إلى 49	50 إلى 59	60 سنة أو أكثر	
بيانات العينة	18.2%	63.6%	15.2%	3%	
المؤهل العلمي	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراة	
بيانات العينة	33.3%	3%	45.5%	18.2%	
التخصص	القانون	المالية	المحاسبة	الإدارة	تخصصات أخرى
بيانات العينة	6.1%	12.1%	36.4%	33.3%	12.1%

سنوات الخبرة	أقل من سنة	من سنة إلى سنتين	ثلاث سنوات
بيانات العينة	15.2%	27.3%	57.6%

2.7 مدى فعالية المراجعة الداخلية بحسب انطباع أعضاء لجنة المراجعة

للإجابة على السؤال الرئيس للبحث؛ ما هي حالة فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في منطقة الرياض من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة؟ ينبغي مناقشة نتائج الأسئلة الفرعية الخمسة المتعلقة بمحددات الفعالية والتي تم تطويرها للمساعدة في الإجابة على السؤال الرئيسي

1.2.7 السؤال الفرعي الأول: إلى أي مدى تدعم الإدارة العليا وظيفة المراجعة الداخلية؟

تُظهر النتائج الموضحة في الجدول رقم (3) أن أغلبية المشاركين يتفقون مع العبارة رقم (1) (57.8%) والعبارة رقم (2) (78.8%) والعبارة رقم (3) (72.7%) مع متوسط أعلى من 4؛ حيث يرون أن الإدارة العليا تدعم المراجعة الداخلية للقيام بواجباتها ومسئولياتها، بما في ذلك مشاركتهم في تطوير خطة المراجعة الداخلية، والاستجابة الكافية لتقاريرها.

وحيث يعد دعم الإدارة العليا في تعزيز التعاون بين المراجعة الداخلية والخارجية مهماً من خلال المساعدة على تجنب ازدواجية الجهود والتركيز على المخاطر الرئيسية، يرى (66.7%) من المشاركين أن الإدارة العليا تدعم التنسيق الفعال بين المراجع الداخلي والخارجي، بينما لا يوافق (24.2%) من المشاركين على ذلك. وبالنسبة للعبارة رقم (4)، كان متوسط إجابات المشاركين منخفض مقارنة بالعبارات السابقة عند مستوى (3.66)؛ مما يشير إلى أن المشاركين كانوا أقل موافقةً بشأن مدى كفاية حجم وحدة المراجعة الداخلية. وبشكلٍ مشابه، كان متوسط إجابات المشاركين منخفضاً بشكل أكبر بشأن العبارة رقم (5) عند مستوى (2.96)؛ حيث لم يوافق (42.5%) من المشاركين بشأن كفاية ميزانية وحدة المراجعة الداخلية. هذه النتيجة تتسجم مع نتائج دراسة Alzeban و Sawan (2013) التي تشير إلى أن عدم كفاية موظفي المراجعة الداخلية ومحدودية الميزانيات تمثل جزءاً من تحديات وحدة المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة.

تراوحت الانحرافات المعيارية للعبارات (من 1 إلى 5) بين (1.03) و(1.57)، في حين كان الانحراف المعياري الإجمالي (1.11)؛ وهو ما يعتبر مرتفعاً نسبياً، مشيراً إلى تباين انطباعات المشاركين بشأن تلك العبارات. وبشكلٍ عام، كان المتوسط الإجمالي لمحدد دعم الإدارة العليا عند مستوى (3.85)، وهو أعلى من نقطة المنتصف على مقياس Likert؛ مما يشير إلى وجود انطباع إيجابي إلى حد ما لدى المشاركين بشأن محدد دعم الإدارة. ورغم ذلك، تشير النتائج أيضاً إلى وجود حاجة إلى دعم وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على الموارد المالية والبشرية بشكل أكبر.

جدول 3. دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية

م	عناصر القياس	1	2	3	4	5	المتوسط	الانحراف المعياري	
1	تدعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية للقيام بواجباتها ومسؤولياتها	-	3	5	5	20	4.27	1.03	
		-	9.1	15.2	15.2	60.6			
2	تشارك الإدارة العليا في عملية تطوير خطة المراجعة الداخلية	-	5	2	7	19	4.21	1.11	
		-	15.2	6.1	21.2	57.6			
3	تستجيب الإدارة العليا بدرجة كافية لتقارير المراجعة الداخلية	1	2	6	6	18	4.15	1.12	
		3	6.1	18.2	18.2	54.5			
4	وحدة المراجعة الداخلية كبيرة بما يكفي للقيام بواجباتها ومسؤولياتها بنجاح	3	5	6	5	14	3.66	1.40	
		9.1	15.2	18.2	15.2	42.4			
5	وحدة المراجعة الداخلية لديها الميزانية الكافية للقيام بواجباتها ومسؤولياتها بنجاح	9	5	5	6	8	2.96	1.57	
		27.3	15.2	15.2	18.2	24.2			
6	تساعد الإدارة العليا على تعزيز التعاون الفعال بين المراجعة الداخلية والخارجية	1	7	3	6	16	3.87	1.31	
		3	21.2	9.1	18.2	48.5			
المتوسط الإجمالي		3.8586							
الانحراف المعياري الإجمالي		1.11034							
ملاحظة: 1= غير موافق بشدة؛ 2= غير موافق؛ 3= محايد؛ 4= موافق؛ 5= موافق بشدة									

2.2.7 السؤال الفرعي الثاني: ما هو مدى كفاءة المراجعين الداخليين؟

يوضح الجدول رقم (4) أن أغلبية المشاركين (72.7%) يوافقون على أن المراجعين الداخليين لديهم المؤهلات الأكاديمية الكافية، ويعتقد (66.6%) منهم بأن المراجعين لديهم معرفة مهنية عالية، ويرى (69.7%) و(81.9%) و(90.9%) منهم بأن المراجعين لديهم الخبرة الكافية لأداء مهام المراجعة بفعالية ويحصلون على التدريب المهني اللازم ويمتلكون مستوى عالي من المعرفة بالقوانين واللوائح ذات الصلة بالجامعة. وفي نفس الاتجاه، يُظهر الجدول رقم (4) أن (75.7%) من المشاركين يعتقدون بأن المراجعين الداخليين يأخذون زمام المبادرة لإضافة قيمة إلى عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة من خلال التوصية بأفضل الممارسات في هذه المجالات. هذا الانطباع الإيجابي بشأن كفاءة المراجعين الداخلية يظهر في المستوى المرتفع للمتوسط الإجمالي لإجابات المشاركين بشأن العبارات المتعلقة بمحدد كفاءة المراجعين الداخليين (4.12)، والمستوى المنخفض للانحراف المعياري الإجمالي (0.88). وهذه النتيجة تختلف عن نتائج بعض الدراسات السابقة (مثل: دراسة Alzeban وSawan

(2013)، ودراسة السديري (2021)، ودراسة العمودي والرحيلي (2024)) التي أشارت إلى أن نقص الموظفين المؤهلين يعد أحد التحديات الجوهرية التي تواجه المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة.

جدول 4. كفاءة المراجعين الداخليين

م	عناصر القياس	1	2	3	4	5	المتوسط	الانحراف المعياري	
7	يتمتع المراجعين الداخليين بمؤهلات علمية كافية	N	2	4	3	10	3.90	1.25	
		%	6.1	12.1	9.1	30.3	42.4		
8	المعرفة المهنية للمراجعين الداخليين عالية	N	1	5	5	11	3.78	1.16	
		%	3	15.2	15.2	33.3	33.3		
9	يحصل المراجعين الداخليين على دورات وتدريب مهني مستمر	N	-	2	4	5	4.42	0.93	
		%	-	6.1	12.1	15.2	66.7		
10	يملك المراجعين الداخليين الخبرة الكافية لأداء مهام المراجعة	N	4	3	3	8	3.81	1.42	
		%	12.1	9.1	9.1	24.2	45.5		
11	يملك المراجعين الداخليين المعرفة اللازمة بالقوانين واللوائح والممارسات ذات الصلة بالجامعة	N	-	-	3	4	4.69	0.63	
		%	-	-	9.1	12.1	78.8		
12	المراجعين الداخليين مبادرين لإضافة قيمة إلى أنظمة الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة بالجامعة، من خلال تقديم التوصية بأفضل الممارسات ذات الصلة بهذه المجالات	N	1	4	3	8	4.09	1.18	
		%	3	12.1	9.1	24.2	51.5		
المتوسط الإجمالي								4.1212	
الانحراف المعياري الإجمالي								0.88905	
ملاحظة: 1= غير موافق بشدة؛ 2= غير موافق؛ 3= محايد؛ 4= موافق؛ 5= موافق بشدة									

3.2.7 السؤال الفرعي الثالث: إلى أي مدى وظيفة المراجعة الداخلية تحظى بالاستقلال؟

تُظهر النتائج الموضحة في الجدول رقم (5) أن أغلبية المشاركين (75.7%) يوافقون على أن موظفي المراجعة الداخلية يتمتعون بالاستقلال الكافي لأداء مهامهم، ويعتقد (66.7%) منهم أن تضارب المصالح نادراً ما يحدث للمراجعين الداخليين، وأن المراجعين الداخليين يمتلكون حرية الوصول إلى الموظفين والممتلكات والمعلومات والسجلات لأداء مهامهم. وهذه النتائج تتسجم مع التحسن في استقلال وحدات المراجعة الداخلية الذي أشارت له دراسة الجبر والعرجاني (2024)، وتختلف عن نتائج دراسة Alzeban و Sawan (2013) التي أشارت إلى أن هناك قيود على وصول المراجعين الداخليين في القطاع العام لمقابلة بعض الموظفين أو الحصول على المعلومات

والسجلات اللازمة، مبررين ذلك بحصانة الموظفين ذو المناصب الخاصة أو عدم رغبة الجهات الخاضعة للمراجعة في التعاون وتحفظهم على سرية أعمالهم.

رغم الانطباع الإيجابي، كان متوسط إجابات المشاركين بشأن العبارتين رقم (15) ورقم (16) الأقل (3.72 و3.57) على التوالي مقارنةً بالعبارات الأخرى المتعلقة بمحدد الاستقلال؛ حيث لم يوافق (18.2%) و(21.3%) من المشاركين على أن مدير المراجعة الداخلية يرفع تقاريره إلى المستوى الإداري المناسب داخل الجامعة ويمتلك اتصال مباشر بالإدارة العليا (رئيس الجامعة). وتتسجم هذه النتيجة مع نتائج دراسة Alzeban و Sawan (2013) التي تشير إلى أن تقارير المراجعة الداخلية يتم رفعها إلى مستوى إداري غير مناسب في القطاع العام في المملكة، بينما هي لا تتسق مع ما تتطلبه المعايير المهنية واللوائح ذات الصلة في المملكة التي تتطلب أن يقدم مدير المراجعة الداخلية تقارير ربع سنوية وسنوية إلى المسؤول الأول في الجهة، وأن ترفع وظيفة المراجعة الداخلية بتقاريرها وبلاغاتها الهامة بشكل مباشر إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة (المعيار رقم 1.7 من المعايير العالمية للمراجعة الداخلية). إضافةً إلى ما سبق، لم يوافق (21.2%) من المشاركين بأن مجلس الجامعة يوافق على تعيين واستبدال مدير وحدة المراجعة الداخلية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة Alktani و Ghareeb (2014)، التي وجدت أن الإدارة العليا في منشآت القطاع العام في المملكة تتدخل في تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية، وكذلك مع دراسة الجبر والعرجاني (2024) التي أشارت إلى بعض الآثار السلبية لأسلوب إدارة الموارد البشرية في القطاع العام على استقلال المراجعين الداخليين.

كان الانحراف المعياري الإجمالي لإجابات المشاركين بشأن العبارات ذات العلاقة بمحدد الاستقلال عن مستوى (1.05)؛ وهو يعتبر مرتفعاً نسبياً، مما يشير إلى تباين تصورات المشاركين بخصوص تلك العبارات. وبشكل عام، كان المتوسط الإجمالي لإجابات المشاركين بشأن العبارات ذات الصلة بمحدد استقلال وظيفة المراجعة الداخلية عند مستوى (3.84) مشيراً إلى انطباع المشاركين الإيجابي إلى حد ما بشأن محدد الاستقلال، مع وجود حاجة إلى تحسين بعض الجوانب، مثل دعم إبلاغ مدير المراجعة الداخلية لتقريره إلى المستوى الإداري المناسب داخل الجامعة بما يتيح له أداء مسؤولياته دون تدخل أو قيود، وأن يكون تعيين واستبدال مدير المراجعة الداخلية تحت سلطة مجلس الجامعة وليس الإدارة العليا (رئيس الجامعة)، وأن يتم تعزيز قنوات الاتصال المباشرة بين مدير المراجعة الداخلية والإدارة العليا (رئيس الجامعة).

جدول 5. استقلال المراجعة الداخلية

م	عناصر القياس	1	2	3	4	5	المتوسط	الانحراف المعياري	
13	يتمتع موظفو المراجعة الداخلية بالاستقلالية الكافية للقيام بالتزاماتهم وواجباتهم المهنية	3	2	3	11	14	3.93	1.27	
		9.1	6.1	9.1	33.3	42.4			
14	يتمتع موظفو المراجعة الداخلية بحرية الوصول إلى الموظفين والممتلكات المادية والمعلومات والسجلات اللازمة للقيام بمهامهم	3	4	4	4	18	3.90	1.42	
		9.1	12.1	12.1	12.1	54.5			
15	يرفع مدير المراجعة الداخلية تقاريره إلى مستوى إداري مناسب داخل الجامعة يسمح للمراجعة الداخلية بالوفاء بمسؤولياتها	3	3	4	13	10	3.72	1.25	
		9.1	9.1	12.1	39.4	30.3			
16	مجلس الجامعة يوافق على تعيين واستبدال مدير وحدة المراجعة الداخلية	3	4	5	13	8	3.57	1.25	
		9.1	12.1	15.2	39.4	24.2			
17	وحدة المراجعة الداخلية لديها اتصال مباشر مع الإدارة العليا (رئيس الجامعة)	2	5	5	7	14	3.78	1.31	
		6.1	15.2	15.2	21.2	42.4			
18	نادراً ما يحدث تضارب في المصالح في عمل المراجعين الداخليين	1	2	8	10	12	3.90	1.07	
		3	6.1	24.2	30.3	36.4			
19	نادراً ما يواجه المراجعين الداخليين تدخلاً من الإدارة أثناء قيامهم بعملهم	1	3	4	13	12	3.96	1.07	
		3	9.1	12.1	39.4	36.4			
20	لا يُطلب من موظفي المراجعة الداخلية القيام بمهام غير المراجعة	1	4	3	12	13	3.96	1.13	
		3	12.1	9.1	36.4	39.4			
	المتوسط الإجمالي							3.8485	
	الانحراف المعياري الإجمالي							1.05037	
	ملاحظة: 1= غير موافق بشدة؛ 2= غير موافق؛ 3= محايد؛ 4= موافق؛ 5= موافق بشدة								

4.2.7 السؤال الفرعي الرابع: إلى أي مدى يتفاعل المراجعين الداخليين مع المراجعين الخارجيين؟

كما هو موضح في الجدول رقم (6)، يعتقد تقريباً (69.7%) و(60.6%) من المشاركين بأن المراجعين الخارجيين لديهم موقف إيجابي تجاه المراجعين الداخليين وهناك تنسيق وتشاور بين الطرفين بشأن توقيت العمل الذي لديهم مصلحة مشتركة فيه. وهذه النتيجة تختلف عن نتائج دراسة Alzeban و Sawan (2013)، التي تشير إلى وجود مواقف سلبية متبادلة بين المراجعين الخارجيين والداخليين في القطاع العام في المملكة. في المقابل، (24.4%) و(33.4%) و(33.3%) من المشاركين لم يوافقوا بشأن اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال وتقارير المراجعة الداخلية، وتبادل المعلومات الضرورية بين الطرفين ليؤدي كل منهم عمله بشكل احترافي، ووجود مناقشة وتنسيق بين الطرفين بشأن خطط العمل أو وجود اجتماعات دورية بينهم. هذه الانطباعات تتماشى مع

نتائج دراسة Alzeban و Sawan (2013) التي تشير إلى غياب الاجتماعات الرسمية بين المراجعين الخارجيين والداخليين في القطاع العام في المملكة.

بلغ الانحراف المعياري الإجمالي لإجابات المشاركين بشأن العبارات ذات العلاقة بمحدد التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين (1.44)، وهو مرتفع نسبياً، مما يشير إلى وجود تباين في تصورات المشاركين حول هذا المحدد. وبشكل عام، يشير المتوسط الإجمالي (3.37) لإجابات المشاركين بشأن العبارات ذات العلاقة بمحدد التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين إلى وجود ضعف في التفاعل بين المراجعين الخارجيين والداخليين في الجامعات الحكومية بمنطقة الرياض. هذه النتيجة تدعم نتائج دراسة Alzeban و Gwilliam (2014)، ودراسة Alzeban و Sawan (2013) اللتين تشيران إلى أن ضعف التنسيق وتبادل المعلومات بين المراجعين الخارجيين والداخليين من العوامل المحددة لفعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة.

جدول 6. التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين

م	عناصر القياس	1	2	3	4	5	المتوسط	الانحراف المعياري	
21	يتمتع المراجعين الخارجيين بموقف جيد تجاه المراجعين الداخليين	2	4	4	12	11	3.78	1.21	
		6.1	12.1	12.1	36.4	33.3			
22	يتم التشاور بين المراجعين الخارجيين والداخليين بشأن توقيت العمل الذي لديهم مصلحة مشتركة فيه	7	1	5	10	10	3.45	1.50	
		21.2	3	15.2	30.3	30.3			
23	يناقش المراجعين الخارجيين خططهم مع المراجعة الداخلية	10	1	6	6	10	3.15	1.64	
		30.3	3	18.2	18.2	30.3			
24	يعتمد المراجعين الخارجيين على أعمال وتقارير المراجعة الداخلية	8	-	5	12	8	3.36	1.49	
		24.2	-	15.2	36.4	24.2			
25	يجتمع المراجعين الخارجيين والداخليين بشكل دوري	10	1	4	9	9	3.18	1.62	
		30.3	3	12.1	27.3	27.3			
26	يتبادل المراجعين الخارجيين والداخليين المعلومات اللازمة لأداء عملهم بشكل احترافي	9	2	2	9	11	3.33	1.65	
		27.3	6.1	6.1	27.3	33.3			
المتوسط الإجمالي							3.3788		
الانحراف المعياري الإجمالي							1.44354		
ملاحظة: 1= غير موافق بشدة؛ 2= غير موافق؛ 3= محايد؛ 4= موافق؛ 5= موافق بشدة									

5.2.7 السؤال الفرعي الخامس: ما هو مدى جودة المعلومات وفعالية الاتصال بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية؟

يوضح الجدول رقم (7)، أن (84.8%) من المشاركين يعتقدون أن تقارير المراجعة الداخلية توفر معلومات ذات صلة وفي الوقت المناسب وتسلط الضوء على أهداف ونطاق عملية المراجعة، وأنها (أي التقارير) تتصف بالجودة العالية من حيث الدقة والموضوعية والوضوح والإيجاز والبنائية والاكتمال. وفي نفس الاتجاه، تُظهر النتائج في الجدول رقم (7) أن (81.8%) من المشاركين يعتقدون أن تقارير المراجعة الداخلية توفر استنتاجاً حول فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة للنشاط أو الإدارة التي تمت مراجعتها. كما أن أغلبية (87.8%) من المشاركين وافقوا بشأن احتواء التقارير النهائية للمراجعة الداخلية على التوصيات وخطط العمل التصحيحية والاستنتاجات المدعومة بالأدلة الكافية والموثوقة والملائمة. وبشكلٍ عام تشير هذه النتائج إلى جودة تقارير المراجعة الداخلية من حيث المحتوى والكتابة، وتدعم ما توصلت إليه نتائج دراسة المبارك والجبر (2021) التي تشير إلى جودة تقارير المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في المملكة والتزامها بشكل كبير بما ورد في اللائحة الموحدة. وبالنسبة لفعالية الاتصال بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل الإدارة العليا ولجنة المراجعة والجهات الخاضعة للمراجعة، يعتقد (81.8%) من المشاركين بأن المراجعين الداخليين يحافظون على الاتصال المستمر مع أصحاب المصلحة. وفيما يتعلق بمهارات المراجعين الداخليين في الاتصال، يرى (84.9%) من المشاركين أن المراجعين الداخليين يظهرون مهارات استماع فعالة أثناء عملية الاتصال، في حين كان انطباعهم منخفضاً بشأن العبارة رقم (32) المتعلقة بمهارات الاتصال الكتابية والشفهية مقارنةً بالعبارات الأخرى المتعلقة بالمهارات، حيث كان متوسط انطباعهم عند مستوى (4) وهو الأقل مقارنةً بالعبارات الأخرى.

بشكلٍ موجز يشير المتوسط الإجمالي (4.26) والانحراف المعياري الإجمالي (0.85) لإجابات المشاركين بشأن العبارات المتعلقة بمحدد المعلومات والاتصال إلى فعالية الاتصال بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة الآخرين في الجامعات الحكومية بمنطقة الرياض، مع الحاجة إلى تحسين مهارات الاتصال الكتابية والشفهية لدى المراجعين الداخليين، لتمكينهم من تحقيق مستوى أعلى من الاتصال الفعال.

جدول 7. المعلومات والتواصل

م	عناصر القياس	1	2	3	4	5	المتوسط	الانحراف المعياري
27	تقدم تقارير المراجعة الداخلية معلومات ذات صلة وفي الوقت المناسب	-	3	2	11	17	4.27	0.94
		%	9.1	6.1	33.3	51.5		
28	يقدم تقرير المراجعة الداخلية استنتاج بشأن فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة للنشاط الذي تمت مراجعته	-	2	4	10	17	4.27	0.91
		%	6.1	12.1	30.3	51.5		
29	يتسم تقرير المراجعة الداخلية بجودة عالية (يمكن قياس جودة التقرير من خلال خصائص مثل الدقة والموضوعية والوضوح والإيجاز والبنائية والاكتمال وحسن التوقيت)	-	2	3	11	17	4.30	0.88
		%	6.1	9.1	33.3	51.5		
30	توضح التقارير النهائية أهداف ونطاق عملية المراجعة والقيود المتعلقة بالنطاق ، إن وجدت	-	2	3	11	17	4.30	0.88
		%	6.1	9.1	33.3	51.5		
31	تتضمن التقارير النهائية توصيات وخطط العمل التصحيحية واستنتاجات مدعومة بأدلة كافية وموثوقة وذات صلة	-	1	3	8	21	4.48	0.79
		%	3	9.1	24.2	63.6		
32	المراجعون الداخليون ماهرون في التواصل الكتابي والشفهي	2	2	4	11	14	4.00	1.17
		%	6.1	6.1	33.3	24.4		
33	يظهر المراجعين الداخليين مهارات استماع فعالة أثناء عملية التواصل	-	4	1	13	15	4.18	0.98
		%	12.1	3	39.4	45.5		
34	يحافظ المراجعين الداخليين على التواصل المستمر مع أصحاب المصلحة كالإدارة العليا ولجنة المراجعة والجهات الخاضعة للمراجعة	-	3	3	7	20	4.33	0.98
		%	9.1	9.1	21.2	60.6		
المتوسط الإجمالي		4.2689						
الانحراف المعياري الإجمالي		0.85303						
ملاحظة: 1 = غير موافق بشدة؛ 2 = غير موافق؛ 3 = محايد؛ 4 = موافق؛ 5 = موافق بشدة								

ويمكن الاستنتاج من النتائج أعلاه، بأن وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية بمنطقة الرياض فعالة إلى حد ما (بدرجة متوسطة) من وجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة، وذلك مع وجود حاجة إلى التحسين من خلال تعزيز التفاعل والتنسيق بين المراجعين الداخليين والخارجيين، وتعزيز مهارات الاتصال الكتابية والشفهية للمراجعين الداخليين، وتوفير المزيد من الدعم لوظيفة المراجعة الداخلية للحصول على الموارد الكافية، وتحسين جوانب من استقلال تلك الوظيفة.

8. الخاتمة والتوصيات

بالرغم من أن العديد من الدراسات السابقة بحثت موضوع فعالية المراجعة الداخلية إلا أن معظمها كانت تركز على دراسة فعالية هذا الموضوع في منشآت القطاع الخاص ومن منظور المراجعين الداخليين أنفسهم (جانب العرض). في المقابل، تسهم هذه الدراسة إلى أدبيات مجال المراجعة الداخلية من خلال استكشاف وجهة نظر أعضاء لجنة المراجعة (جانب الطلب) بشأن فعالية المراجعة الداخلية في منشآت القطاع العام. ولأجل قياس انطباق أعضاء لجنة المراجعة بشأن فعالية المراجعة الداخلية، استخدمت الدراسة منهج البحث الكمي من خلال تصميم استبانة الدراسة بناءً على مراجعة الأدبيات السابقة، وتوزيعها على عينة الدراسة التي اشتملت على 33 عضواً من أعضاء لجنة المراجعة في الجامعات الحكومية بمنطقة الرياض في المملكة. وقد ركزت استبانة الدراسة على قياس انطباق أعضاء لجنة المراجعة بشأن خمس محددات تواترت الأدبيات السابقة على ملاءمتها لفهم وقياس فعالية المراجعة الداخلية؛ تشمل ما يلي: دعم الإدارة العليا، وكفاءة المراجعين الداخليين، واستقلال وظيفة المراجعة الداخلية، والتفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين، وجودة المعلومات وفعالية الاتصال بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة.

باستخدام التحليل الاحصائي الوصفي لبيانات الدراسة، توصلت الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية بمنطقة الرياض فعالة إلى مدى متوسط. حيث توضح نتائج الدراسة موافقة أعضاء لجان المراجعة إلى حد مرتفع بشأن كفاءة المراجعين الداخليين وجودة تقارير المراجعة الداخلية، وفعالية الاتصال بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة. كما أوضحت نتائج الدراسة أن أعضاء لجنة المراجعة يُظهرون انطباقاً إيجابياً لكنه ليس مرتفعاً بشأن مدى استقلال وظيفة المراجعة الداخلية وتمتعها بدعم الإدارة العليا الكافي، وهو أكثر انخفاضاً بشأن مستوى التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين.

نتائج هذه الدراسة تسلط الضوء على عدد من الفرص التي يمكن من خلالها تحسين فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية؛ مثل الحاجة إلى أن تقدم الإدارة العليا في الجامعات الحكومية مزيد من الدعم لوظيفة المراجعة الداخلية بواسطة مجموعة من الأدوات التي أشارت لها الأدبيات السابقة (مثل توزيع الموارد المادية والبشرية بالشكل الأمثل الذي يُمكن الوظيفة من القيام بمسؤولياتها على النحو الأفضل)، وأهمية أن تولي وحدات المراجعة

الداخلية اهتماماً متزايداً بتطوير مهارات الاتصال الكتابية والشفهية عند المراجعين الداخليين. وإضافة إلى ما سبق، تشير نتائج الدراسة إلى أهمية تعزيز استقلال وظيفة المراجعة الداخلية، حيث إنه بالرغم من تأكيد اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية على أهمية استقلال وحدة المراجعة الداخلية ووضعها في موقع تنظيمي مستقل، كان انطباع أعضاء لجنة المراجعة بشأن استقلال وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية منخفضاً مقارنةً بمحددات فعالية المراجعة الداخلية الأخرى.

يرتبط بطبيعة دراسة الانطباعات الفردية واستخدام الاستبانة عدد من المحددات التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند النظر في نتائج هذه الدراسة مثل إمكانية تحيز الأفراد للتجارب الشخصية أو عدم تقديمهم للإجابات الدقيقة أو عدم فهمهم لأسئلة الاستبانة أو المقاييس المستخدمة أو محدودية البيانات الممكن استقاؤها بواسطة أداة الاستبانة (Queiros et al., 2017). ولهذا فإن هذه الدراسة توصي الدراسات المستقبلية باستخدام منهج البحث النوعي للدراسة بشكل معمق لانطباعات أصحاب المصلحة بشأن المراجعة الداخلية خصوصاً فيما يتعلق بالعوامل التي بينت نتائج الدراسة انخفاض انطباع أعضاء لجنة المراجعة بشأنها مثل استقلال وظيفة المراجعة الداخلية ومهارات الاتصال عند المراجعين الداخليين ومستوى التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين. وإضافة إلى ما سبق، فإن محدودية عينة الدراسة تقدم فرصة للدراسات المستقبلية لتوسيع حجم العينة لتشمل الجامعات الحكومية في المناطق الأخرى في المملكة وكذلك مجموعات أخرى من أصحاب المصلحة (جاناب الطلب) مثل الإدارة العليا والإدارات محل المراجعة، كما أن هناك فرصة لدراسة فعالية المراجعة الداخلية في أجهزة القطاع العام الأخرى في ظل التحول التنظيمي والتشريعي الذي تعيشه الأجهزة الحكومية في ظل برامج رؤية المملكة 2030 ومحدودية الدراسات التي ركزت على المراجعة الداخلية في القطاع العام.

إضافة إلى ما سبق، تشير نتائج هذه الدراسة إلى عدد من التطبيقات العملية التي من الممكن للجهات التنظيمية والرقابية في القطاع العام التركيز عليها لتحسين فعالية المراجعة الداخلية؛ تشمل على سبيل المثال، أهمية تطوير اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية لتنسجم مع حالة التحول التنظيمي في القطاع العام في ظل برامج ومستهدفات رؤية المملكة 2030 وصدور النسخة الجديدة من المعايير العالمية للمراجعة الداخلية ودخولها حيز التطبيق، والحاجة إلى مواءمة مكونات أطار الحوكمة (مثل لجنة المراجعة) في القطاع العام بشكل أكبر مع طبيعة القطاع والهيكليات والعلاقات التنظيمية في الأجهزة الحكومية.

المراجع باللغة العربية

- جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية. (2023). الصفحة الرئيسية. متوفر بموقع: <https://nauss.edu.sa/ar-sa/Pages/default.aspx> (تاريخ الاسترجاع: 2025/03/03).
- الجبر، ع. ع. والعرجاني، م. م. (2024). واقع ومعوقات وطرق تعزيز استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام: دراسة ميدانية على القطاع العام السعودي. *مجلة الإدارة العامة*. 62(4). 1171-1230.
- الجبر، ع. ع. والمبارك، ع. إ. (2021). محددات فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام: الجامعات السعودية. *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل*. 22(2). 25-31.
- الجميبي، م. ب. ولوبيز، أ.، نور دين، ق. ز.، وبلوي، م. ع. (2023). دراسة أثر العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجع الداخلي في منشآت القطاع العام في مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية. *مجلة العلوم التربوية والدراسات الإنسانية*. 22. 280-310.
- الديوان العام للمحاسبة. (2025). قصة الديوان. المملكة العربية السعودية. متوفر بموقع <https://www.gca.gov.sa/Pages/gcaStory.aspx> (تاريخ الاسترجاع: 2025/03/03).
- الرحيمان، م. خ. وبوهيا، م. إ. (2025). واقع المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي. *المجلة العربية للإدارة*. 45(6). 1-18.
- الروقي، ف. ع. والفيفي، ع. س. (2024). أثر التحول الرقمي على جودة المراجعة الداخلية: دراسة ميدانية على القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. *مجلة رماح للبحوث والدراسات*. 115(1). 413-462.
- السديري، ف. (2021). تقييم جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخليّة في القطاع العامّ السعوديّ - دراسة ميدانية. *مجلة الديوان العام للمحاسبة*. 2(1). 3-40.
- عسيري، خ. م. (2020). دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الجامعات السعودية: مقالة مرجعية. *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل*. 21-2. 329-337.
- العصيمي، س. ع. وسجيني، ط. إ. (2021). دور المراجعة الداخلية في حوكمة مؤسسات القطاع العام (دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية). *المجلة العربية للإدارة*. 41(2). 57-72.
- العمودي، د. ع. والرحيلي، ع. س. (2024). معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانية. *مجلة الديوان العام للمحاسبة*. 5(1). 68-109.
- كساب، ي. (2017). فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية: دراسة مقارنة بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص في البيئة السعودية. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*. 1(2). 393-464.

- كساب، ي. (2020). محددات فعالية إدارات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*. 4(2). 1-48.
- اللائحة المنظمة للشؤون المالية في الجامعات بالمملكة العربية السعودية المعدلة بقرار مجلس شؤون الجامعات (مجلس التعليم العالي) رقم (1442/04/01) وتاريخ 1442/09/14 هـ (الموافق 2021/04/26م).
- اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بالمملكة العربية السعودية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (129) وتاريخ 1428/04/06 هـ. (الموافق 2007/04/23م).
- المبارك، ع. والجبر، ع. (2021). واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية: دراسة ميدانية. *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية*، 22(1)، 209-2018.
- نظام الجامعات بالمملكة العربية السعودية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (183) وتاريخ 1441/03/01 هـ (الموافق 2019/04/29م).

المراجع باللغة الإنجليزية

- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2010). Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, 24(1), 1-24. <https://doi.org/10.2308/acch.2010.24.1.1>
- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Rama, D. V. (2007). Corporate governance, audit quality, and the sarbanes-oxley act: Evidence from internal audit outsourcing. *Accounting Review*, 82(4), 803-835. <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.4.803>
- Aggarwal, R., & Ranganathan, P. (2019). Study designs: Part 2 - Descriptive studies. *Perspectives in Clinical Research*, 10(1), 34-36. https://doi.org/10.4103/picr.PICR_154_18
- Alktani, S., & Ghareeb, A., (2014), Evaluation of the Quality of the Internal Auditing Position in the Public Sector in Saudi Arabia: An Applied Study. *Global Review of Accounting and Finance*, 5(1), 93 - 106
- Al-Twajjry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00158-2](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00158-2)
- Ali, A. R. (2014). Corporate Governance: The Role and Effectiveness of the Audit Committee in Bahrain. *International Journal of Business and Management*, 9(3), 131-137. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v9n3p131>
- Ali, M., Selamat, H., Gloeck, D., & Heang, T. (2010). Internal audit in the state and local governments of Malaysia: problems and solutions. *International Journal of Accounting*

- and Finance*, 2(2), 192. <https://doi.org/10.1504/ijaf.2010.032088>
- Alqudah, M., Amran, A., & Hassan, H. (2019). Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector: The moderating effect of task complexity. *EuroMed Journal of Business*, 14(3), 251–273. <https://doi.org/10.1108/EMJB-03-2019-0049>
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.06.001>
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Aybek, C., & Toraman, C. (2022). How many response categories are sufficient for Likert type scales? An empirical study based on the Item Response Theory. *International Journal of Assessment Tools in Education*, 9(2), 534–547. <https://doi.org/10.21449/ijate.1132931>
- Badara, S., & Saidin, Z. (2014). Empirical evidence of antecedents of internal audit effectiveness from Nigerian perspective. *Middle - East Journal of Scientific Research*, 19(4), 460–471. <https://doi.org/10.5829/idosi.mejsr.2014.19.4.1783>
- Botha, L. M., & Wilkinson, N. (2020). A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing. *Meditari Accountancy Research*, 28(3), 413-434.
- Coetzee, P., & Erasmus, L. J. (2017). What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. *International Journal of Auditing*, 21(3), 237–248. <https://doi.org/10.1111/ijau.12097>
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296–307. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- Cohen, J., Gaynor, M., Krishnamoorthy, G., & Wright, M. (2007). Auditor communications with the audit committee and the board of directors: Policy recommendations and opportunities for future research. *Accounting Horizons*, 21(2), 165-187.
- Creswell, J. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approches*. Sage Publications, Inc: US: California
- Dejnaronk, J., Little, H., Mujtaba, B., & McClelland, R. (2016). Factors influencing the effectiveness of the internal audit function in Thailand. *Journal of Business and Policy Research*, 11(2), 80-93.

- Dellai, H., & Omri, B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-221.
- DeZoort, F. (1997). An investigation of audit committees' oversight responsibilities. *Abacus*, 33(2), 208-227.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal Auditing Effectiveness : An Expansion of Present Methods Which Resources Have Been Provided ; and the Determination that Organization. *Managerial Auditing Research*, 16(8), 443–450.
- D'Onza, G., Selim, G. M., Melville, R., & Allegrini, M. (2015). A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. *International Journal of Auditing*, 19(3), 182–194. <https://doi.org/10.1111/ijau.12048>
- Drogalas, G., Karagiorgos, T., & Arampatzis, K. (2015). Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113–122. <https://doi.org/10.5897/jat2015.018>
- Endaya, A. (2014). Coordination and cooperation between internal and external auditors. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(9), 76-80.
- Endaya, A., & Hanefah, M. (2013). Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92-102.
- Erasmus, L., & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90–114. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1558>
- Gendron, Y., & Bédard, J. (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), 211–239. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.03.002>
- Gramling, A., Maletta, J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting literature*, 23, 194.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2024). “Global Internal Audit Standards”, available at: <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). “International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing”, available at: <https://www.theiia.org/en/standards/>
- Karagiorgos, T., & Drogalas, G. (2011). Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek hotel business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*,

- 4(1), 19–34. <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=10846>
- Kotb, A., Elbardan, H., & Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: a post-Enron structured literature review. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(8), 1969–1996. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2018-3581>
- Kusmaryono, I., Wijayanti, D., & Maharani, R. (2022). Number of Response Options, Reliability, Validity, and Potential Bias in the Use of the Likert Scale Education and Social Science Research: A Literature Review. *International Journal of Educational Methodology*, 8(4), 625–637. <https://doi.org/10.12973/ijem.8.4.625>
- Lee, S. (2017). *Audit Committee Expectations on the Effectiveness of the Internal Audit Function: A Malaysian Perspective*. (Doctoral dissertation, Curtin University).
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.
- Menza, S. K., Aga, A., & Jerene, W. (2019). Determinants of internal audit effectiveness (IAE) in the Ethiopian public enterprise, case of Southern region. *Journal of resources development and management*, 52(1), 22-36.
- Mihret, G., & Yismaw, W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial auditing journal*, 22(5), 470-484.
- Mihret, D., James, K., & Mula, M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252.
- Mungal, S. & Slippers, J. (2015). Quality of internal audit reports. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 17(1), 61–71.
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2022). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 34(2), 189–209. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015>
- Polas, H. (2024). Sample selection in social science research: A holistic approach to methodological rigor. *Sustain. Econ*, 2(1), 31.
- Queirós, A., Faria, D., & Almeida, F. (2017). Strengths and limitations of qualitative and quantitative research methods. *European Journal of Education Studies*.
- Razak, N., & Muhamad, R. (2015). Using Audit Committee and Internal Audit Function Inter-Relationships to Drive Up Effectiveness. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 8(1), 1–21. <https://doi.org/10.22452/ajap.vol8no1.1>

- Ridley, J. (2008). *Cutting edge internal auditing*. John Wiley & Sons.
- Roussy, M., & Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting perspectives*, 17(3), 345-385.
- Sarens, G., De Beelde, I., & Everaert, P. (2009). Internal audit: A comfort provider to the audit committee. *British Accounting Review*, 41(2), 90–106. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2009.02.002>
- Schneider, A. (2010). Assessment of internal auditing by audit committees. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 14(2), 19.2001
- Smith, G. (2005). Communication skills are critical for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 513–519. <https://doi.org/10.1108/02686900510598858>
- Soh, B., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605–622. <https://doi.org/10.1108/02686901111151332>
- Sullivan, M., & Artino, R. (2013). Analyzing and Interpreting Data From Likert-Type Scales. *Journal of Graduate Medical Education*, 5(4), 541–542. <https://doi.org/10.4300/jgme-5-4-18>
- Ta, T., & Doan, N. (2022). Factors Affecting Internal Audit Effectiveness: Empirical Evidence from Vietnam. *International Journal of Financial Studies*, 10(2). <https://doi.org/10.3390/ijfs10020037>
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E., & Oduro Achina, S. (2016). Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems. *International Journal of Business and Management*, 11(11), 184. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v11n11p184>.
- Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238–271. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>
- Vetter, R. (2017). Descriptive Statistics: Reporting the Answers to the 5 Basic Questions of Who, What, Why, When, Where, and a Sixth, so What? *Anesthesia and Analgesia*, 125(5), 1797–1802. <https://doi.org/10.1213/ANE.0000000000002471>

الملاحق

ملحق (أ): استبانة الدراسة³

عزيزي المشارك،،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

نقوم بإجراء دراسة عن فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية السعودية؛ حيث تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف حالة فعالية المراجعة الداخلية من منظور أصحاب المصلحة (أعضاء لجنة المراجعة) في الجامعات الحكومية السعودية.

نتشرف بدعوتكم للمشاركة في هذه الدراسة من خلال الإجابة عن أسئلة الاستبانة التي قد يستغرق إكمالها أقل من 10 دقائق. مشاركتكم في هذه الدراسة من خلال تقديم الإجابات الصادقة عن أسئلة هذه الاستبانة مهمة للغاية لتحقيق أهداف الدراسة التي نقوم بإعدادها. ونؤكد هنا أن جميع البيانات المقدمة في هذه الاستبانة سوف يتم الحفاظ على سريتها ولن تستخدم إلا للأغراض هذه الدراسة فقط.

إذا كان لديكم أي استفسار حول مشاركتكم في هذه الدراسة، فلا تترددوا في التواصل مع الباحثين من خلال بيانات التواصل الموضحة أدناه.

الباحثة

منيرة بنت ناصر المطيري

almutairi.mn@mu.edu.sa

أطيب التحيات،

هل ترغب في المشاركة في هذه الدراسة؟

نعم

لا

نرجو الإجابة على جميع أسئلة الاستبانة في الأجزاء التالية بأكبر قدر ممكن من الدقة.

الجزء (أ) المعلومات الديموغرافية:

³ تم تصميم استبانة الدراسة باستخدام برنامج Google Forms وبشكل يدعم اللغتين العربية والانجليزية وقد تم تحكيم الاستبانة كما تقدم بيان ذلك في قسم منهج الدراسة.

<u>معلومات عامة</u>	
○ ذكر	1. الجنس
○ أنثى	
○ 29-20	2. الفئة العمرية
○ 39-30	
○ 49-40	
○ 59-50	
○ 60 فأكثر	
○ ثانوية	3. المؤهل العلمي
○ دبلوم	
○ بكالوريوس	
○ دبلوم عالي	
○ ماجستير	
○ دكتوراه	
○ قانون	4. التخصص
○ مالية	
○ محاسبة	
○ إدارة	
○ هندسة	
○ نظم معلومات	
○ أخرى	
○ أقل من سنة	5. الخبرة في لجنة المراجعة
○ من سنة إلى سنتين	
○ ثلاث سنوات	

الجزء (ب): نرجو الإجابة عن الأسئلة الواردة في الأقسام التالية وفق التعليمات المحددة في كل قسم:

القسم الأول: يركز هذا القسم على تقديم الإدارة العليا الدعم لوظيفة المراجعة الداخلية. باستخدام مقياس (Likert Scale) الخماسي (حيث 1 = غير موافق بشدة و 5 = موافق بشدة)، يرجى الإشارة إلى تصورك حول العبارات التالية: (ملاحظة: لأغراض هذه الدراسة، يقصد بالإدارة العليا رئيس الجامعة)

5	4	3	2	1	العبارات
					1. تدعم الإدارة العليا المراجعة الداخلية للقيام بواجباتها ومسؤولياتها.
					2. تشارك الإدارة العليا في عملية تطوير خطة المراجعة الداخلية.
					3. تستجيب الإدارة العليا بدرجة كافية لتقارير المراجعة الداخلية.
					4. وحدة المراجعة الداخلية كبيرة بما يكفي للقيام بواجباتها ومسؤولياتها بنجاح.
					5. وحدة المراجعة الداخلية لديها الميزانية الكافية للقيام بواجباتها ومسؤولياتها بنجاح.
					6. تساعد الإدارة العليا على تعزيز التعاون الفعال بين المراجعة الداخلية والخارجية.

القسم الثاني: يركز هذا القسم على استقلال وحدة المراجعة الداخلية. باستخدام مقياس (Likert Scale) الخماسي (حيث 1 = غير موافق بشدة و 5 = موافق بشدة)، يرجى الإشارة إلى تصورك حول العبارات التالية:

5	4	3	2	1	العبارات
					1. يتمتع موظفو المراجعة الداخلية بالاستقلالية الكافية للقيام بالتزاماتهم وواجباتهم المهنية.
					2. يتمتع موظفو المراجعة الداخلية بحرية الوصول إلى الموظفين والممتلكات المادية والمعلومات والسجلات اللازمة للقيام بمهامهم.
					3. يرفع مدير المراجعة الداخلية تقاريره إلى مستوى إداري مناسب داخل الجامعة يسمح للمراجعة الداخلية بالوفاء بمسؤولياتها.
					4. مجلس الجامعة يوافق على تعيين واستبدال مدير وحدة المراجعة الداخلية.
					5. وحدة المراجعة الداخلية لديها اتصال مباشر مع الإدارة العليا.
					6. نادراً ما يحدث تضارب في المصالح في عمل المراجعين الداخليين.
					7. نادراً ما يواجه المراجعين الداخليين تدخلاً من الإدارة أثناء قيامهم بعملهم.
					8. لا يُطلب من موظفي المراجعة الداخلية القيام بمهام غير المراجعة.

القسم الثالث: يركز هذا القسم على كفاءة المراجعين الداخليين. باستخدام مقياس (Likert Scale) الخماسي (حيث 1 = غير موافق بشدة و5 = موافق بشدة)، يرجى الإشارة إلى تصورك حول العبارات التالية:					
5	4	3	2	1	العبارات
					1. يتمتع المراجعين الداخليين بمؤهلات علمية كافية.
					2. المعرفة المهنية للمراجعين الداخليين عالية.
					3. يحصل المراجعين الداخليين على دورات وتدريب مهني مستمر.
					4. يمتلك المراجعين الداخليين الخبرة الكافية لأداء مهام المراجعة.
					5. يمتلك المراجعين الداخليين المعرفة اللازمة بالقوانين واللوائح والممارسات ذات الصلة بالجامعة.
					6. المراجعين الداخليين مبادرين لإضافة قيمة إلى أنظمة الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة بالجامعة، من خلال تقديم التوصية بأفضل الممارسات ذات الصلة بهذه المجالات.
القسم الرابع: يركز هذا القسم على التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين. باستخدام مقياس (Likert Scale) الخماسي (حيث 1 = غير موافق بشدة و5 = موافق بشدة)، يرجى الإشارة إلى تصورك حول العبارات التالية: (ملاحظة: لأغراض هذه الدراسة، يشمل المراجع الخارجي كلاً من: وزارة المالية، الديوان العام للمحاسبة، هيئة الرقابة ومكافحة الفساد، مكاتب المحاسبة)					
5	4	3	2	1	العبارات
					1. يتمتع المراجعين الخارجيين بموقف جيد تجاه المراجعين الداخليين
					2. يتم التشاور بين المراجعين الخارجيين والداخليين بشأن توقيت العمل الذي لديهم مصلحة مشتركة فيه
					3. يناقش المراجعين الخارجيين خططهم مع المراجعة الداخلية
					4. يعتمد المراجعين الخارجيين على أعمال وتقارير المراجعة الداخلية
					5. يجتمع المراجعين الخارجيين والداخليين بشكل دوري
					6. يتبادل المراجعين الخارجيين والداخليين المعلومات اللازمة لأداء عملهم بشكل احترافي

القسم الخامس: يركز هذا القسم على جودة المعلومات وفعالية التواصل بين المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة الآخرين. باستخدام مقياس (Likert Scale) الخماسي (حيث 1= غير موافق بشدة و5= موافق بشدة)، يرجى الإشارة إلى تصورك حول العبارات التالية:					
5	4	3	2	1	العبارات
					1. تقدم تقارير المراجعة الداخلية معلومات ذات صلة وفي الوقت المناسب.
					2. يقدم تقرير المراجعة الداخلية استنتاج بشأن فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة للنشاط الذي تمت مراجعته.
					3. يتسم تقرير المراجعة الداخلية بجودة عالية (يمكن قياس جودة التقرير من خلال خصائص مثل الدقة والموضوعية والوضوح والإيجاز والبنائية والاكتمال وحسن التوقيت).
					4. توضح التقارير النهائية أهداف ونطاق عملية المراجعة والقيود المتعلقة بالنطاق، إن وجدت.
					5. تتضمن التقارير النهائية توصيات وخطط العمل التصحيحية واستنتاجات مدعومة بأدلة كافية وموثوقة وذات صلة.
					6. المراجعون الداخليون ماهرون في التواصل الكتابي والشفهي.
					7. يظهر المراجعين الداخليين مهارات استماع فعالة أثناء عملية التواصل.
					8. يحافظ المراجعين الداخليين على التواصل المستمر مع أصحاب المصلحة كالإدارة العليا ولجنة المراجعة والجهات الخاضعة للمراجعة.

Abstract

This study focuses on exploring the Effectiveness of Internal Audit (EIA) from the perspective of internal audit function's stakeholders; the audit committee. It employs a quantitative research approach through distributing a questionnaire to 33 audit committee members affiliated with Saudi public universities in Riyadh region, exploring their perspective about the EIA; in particular the following determinants of the effectiveness of internal audit: top management support, internal auditors' competency, independence of internal audit function, interaction between internal and external auditors, and the quality of information and effectiveness of communication between internal auditors and stakeholders. Using a descriptive statistical analysis, this study finds that audit committee members perceive the EIA in Saudi public universities to be moderately effective. They display a positive perspective about internal auditors' competency and the quality of their reports. In contrast, they perceive that top management support, in specific providing the necessary resources to the internal audit function, is lacking, and the independence of the internal audit function and the communication between the internal auditors and the external auditors are in need for further improvement.

Keywords: internal audit effectiveness, audit committee, internal audit in the public sector, internal audit quality.