

نحو تفعيل دور التوجه الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية لتحسين جودة أدائها المهني في القطاع العام في المملكة العربية السعودية

**Towards activating the role of the strategic direction of the internal audit
function to improve the quality of its professional performance in the public
sector in the Kingdom of Saudi Arabia**

الدكتور/ عبد الرحمن محمد نجم الدين عيسى

أستاذ مساعد، كلية الدراسات الإنسانية والإدارية بكلية عينزلة الأهلية، المملكة العربية السعودية

Email: ab.negm5@gmail.com

2021 – 1442

مستخلص

استهدفت الدراسة تحديد آليات التوجه الاستراتيجي لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية وأثره على تحسين جودة الأداء المهني الذي تقدمه، والتغلب على أوجه القصور التي تعاني منها هذه الوحدات، ويقصد بهذا التوجه مجموعة الاجراءات التي تتبعها المنظمة غاية منها في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، وبما يسهم في فتح نوافذ التفكير لدى الإدارة العليا إلى آفاق الأعمال المستقبلية، والعمل على إعادة حالة من التميز الداخلي وبناء مركز تنافسي قوي للمنظمة خارجياً. إذ إن تحديد توجه استراتيجي واضح ودقيق يقوم على مرتكزات عديدة منها، وجود نظام معلومات استراتيجي فاعل، وأنظمة تدقيق بيئية، ونظم رقابة إستراتيجية، وتنبؤات مستقبلية بشأن متغيرات بيئة المنظمة.

وقد ركزت الدراسة بصفة أساسية على اختبار مقومات الاتجاه الاستراتيجي لأي منظمة التي تتمثل في: الرؤية الإستراتيجية، رسالة المنظمة، الأهداف الإستراتيجية، أخلاقيات الأعمال، أنواع أخلاقيات العمل، بناء المناخ الأخلاقي للمنظمة، مصادر أخلاقيات المنظمة وقد اتضح معنوية كافة تلك المقومات كأساس للتطوير، وقد توصلت الدراسة الى الإطار العام لعملية المراجعة الاستراتيجية من خلال تقييم نتائج أداء المنظمة الحالي: الأداء الحالي: مراجعة حوكمة المنظمة، فحص وتقييم البيئة الخارجية، فحص وتقييم البيئة الداخلية، تحليل العوامل الإستراتيجية باستخدام اداة سوات، توليد وتقييم البدائل الإستراتيجية، تطبيق الاستراتيجيات المختارة، ثم التقييم والرقابة.

الكلمات الدالة: التوجه الاستراتيجي، الرؤية، الرسالة، المناخ الأخلاقي.

Towards activating the role of the strategic direction of the internal audit function to improve the quality of its professional performance in the public sector in the Kingdom of Saudi Arabia

ABSTRACT

The study aimed to determine the mechanisms of the strategic orientation of the internal audit units in the government agencies in the Kingdom of Saudi Arabia and its impact on improving the quality of the professional performance they provide, and overcoming the deficiencies that these units suffer from. This approach means the set of procedures that the organization follows with the aim of achieving its strategic objectives, and in a way that contributes to opening the windows of thinking of the senior management to the prospects for future business, and working to restore a state of internal excellence and build a strong competitive position for the organization externally. Defining a clear and precise strategic direction is based on many pillars, including the existence of an effective strategic information system, environmental auditing systems, strategic control systems, and future predictions about the organization's environment variables.

The study focused mainly on testing the fundamentals of the strategic direction of any organization, which are represented in: the strategic vision, the mission of the organization, the strategic objectives, business ethics, types of work ethics, building the organization's moral climate, the sources of the organization's ethics. The study reached a general framework for the strategic review process by evaluating the results of the current performance of the organization: current performance, reviewing the organization's governance, examining and evaluating the external environment, examining and evaluating the internal environment, analyzing the strategic factors using the SWAT tool, generating and evaluating strategic alternatives, applying the strategies. Then evaluation and oversight.

Keywords: Strategic direction, vision, mission, ethical climate

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

1-1 مقدمة البحث

لقد كانت الأزمة المالية العالمية دراستاً عالمياً في خفق كافة الاعتقادات التي ان دلت فإنما تدل على الإعتماد غير المؤيد للفكر المحاسبى والمجتمع المالى على مراجع الحسابات الخارجى بصفة أساسية باعتباره طوق النجاة والعصا السحرية للتنبؤ بكافة الظواهر والمتغيرات التي تحيط بهما من وقت لآخر، (عامر، 2013). ولقد كان البعد الرئيسى الذي ركزت عليه المؤسسات المهنية والهيئات الرقابية استجابة للمتغيرات التي تحدث في توقعات اصحاب الاعمال، هو اعادة النظر في اجراءات الرقابة والضبط الداخلى لدى العديد من المؤسسات المالية والبنوك الاستثمارية، كما قام مدير المراجعة بإعادة تشكيل اولويات مخاطر المراجعة الداخلية وما ينتج عنها في نطاق تغطية المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة.

واستجابة للمتغيرات المحيطة في المملكة العربية السعودية فقد تم الموافقة على انشاء وحدات المراجعة الداخلية بقرار مجلس الوزراء السعودي في عام 1425هـ، لتؤكد على حقيقة مفادها ان ليست أداة للعقاب وتوقيع الجزاء على المقصرين أو أداة لاكتشاف المخالفات والأخطاء فقط، بل أصبحت في بيئة الأعمال السعودية والتي لا بد وان تتفق مع بيئة الأعمال الحديثة، أداة للتغيير والتطوير والبناء، تعمل على اكتشاف الأخطاء والتوصية بمعالجتها، ليس بهدف توقيع العقاب على العاملين ولكن بهدف تحسين وتطوير الأداء وضمان عدم وقوع الأخطاء مرة أخرى .

ولا شك ان ما تعانيه وحدات المراجعة الحكومية من أوجه قصور تتمثل في: القصور في الكفاءات البشرية العاملة في وحدات المراجعة الحكومية وضعف استقلالها، وعدم وجود أدلة إجراءات عمل في تلك الوحدات، وقلة المراجعين المتخصصين في أعمال المراجعة الداخلية في تلك الأجهزة، وضعف البرامج التدريبية المخصصة لتدريب هذه الكوادر، وتركيزها في غالب الأمر على التدقيق المالى، ورصد المشاكل الحالية التي تعاني منها الجهات الحكومية، وتقديم تقرير عنها للمسئول الأول في الجهة (السهي، 2011). جعل من الأهمية بمكان ضرورة تطوير أداء هذه الوحدات ليتماشى مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة والتي تعكس أهمية التوجه الاستراتيجي لوحدات المراجعة الداخلية الذي أشار إليه المعهد الدولي للمراجعين الداخليين في إصداره المهني الثامن، في عام 2016.

ولقد اتجهت العديد من الدراسات الى التوسع في أهمية وحدات المراجعة الداخلية، بل وجعلت التوجه الاستراتيجي ثمة لها في محاكاة المتغيرات الحديثة والمتلاحقة، وذلك بالربط بين مدخل تقويم القيمة المضافة ومدخل الأداء المتوازن أو ربطها بالحوكمة وغيرها من الدراسات التي جعلت التوجه الاستراتيجي للمراجعة الداخلية أحد أهم عوامل جودة الأداء المهني الذي تقدمه.

فلم تعد المراجعة الداخلية وسيلة للتحقق من دقة ومصداقية البيانات المحاسبية في الأجل القصير فقط، بل أصبح لزاماً على المراجعين الداخليين في بيئة الأعمال الحديثة فحص وتقييم جوانب وأبعاد الأداء التخطيطية

والتنظيمية والتشغيلية والإدارية، والتأكد من توافقها مع رؤية واستراتيجية المؤسسة محل المراجعة، والظروف التي تعمل من خلالها، والمخاطر المصاحبة لأنشطتها، وتقديم تقرير مراجعة متكامل يتضمن أبرز وأهم أوجه القصور التي توصلت إليها، وأنسب الإجراءات اللازمة لتصحيح المسار سواء كانت تتعلق بتعديل الرؤى والاستراتيجيات والخطط والأهداف والسياسات التنظيمية للمنشأة، أو معالجة العمليات التشغيلية اليومية التي تقوم بها المستويات الإدارية التنفيذية لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة وتوجهاتها الاستراتيجية هذا بالإضافة إلى أن المراجعة الداخلية يجب النظر إليها والتعامل معها على أنها آلية عمل مستمرة غير مرتبطة بمرحلة معينة من مراحل الأداء أو قطاع معين من قطاعات المؤسسة، وإنما هي نشاط تقييمي مستمر تبدأ مع بداية أعمال المؤسسة ووضع الرؤى والاستراتيجيات والخطط والأهداف، وتنتهي بنهاية أعمال المؤسسة أو دورة نشاطها، وتقييم النتائج، ومتابعتها، والعمل على التغيير والتطوير وزيادة نسب الإنجاز في المستقبل. من خلال العرض السابق سيقوم الباحث ببحث ميداني عن التوجه الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية ودورة في تحسين جودة أدائها المهني في القطاع العام في المملكة العربية السعودية .

1-2 الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات الجانب الاستراتيجي في المراجعة الداخلية من عدة محاور سواء البيئة الرقمية أو القيمة المضافة أو ادارة الفرص والتهديدات أو الحوكمة... وغيرها، ويمكن تناول بعض من تلك الدراسات للوقوف على المتغيرات البحثية ومجالات التطوير المحتملة للبحث على النحو التالي:

1-2-1 دراسة (Betti & Sarens, 2020)

استهدفت تلك الدراسة تطوير البعد الاستراتيجي للمراجعة الداخلية من خلال البيئة الرقمية والتي ستحقق ثلاثة فوائد تمثل طفرة في بيئة المراجعة الداخلية، أولها المراجعة الداخلية من خلال المعرفة الرقمية المطلوبة والوقوف على مخاطر تكنولوجيا المعلومات في بيئة المراجعة، وثانيها، ازدياد الطلب على الأنشطة الاستشارية التي تقوم بها وحدات المراجعة الداخلية، وثالثها، اكساب الخبرة للمراجعين الداخليين في مجال تحليل البيانات وادارة المخاطر وغيرها .

1-2-2 دراسة (PricewaterhouseCoopers- PWC, 2019)

استهدفت تلك الدراسة ايضاح الاستراتيجية الرئيسية للمراجعة الداخلية خاصة مع اضطراب التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال التجارية، لذا فمن الأهمية ان تواجه الشركات كافة المخاطر عند تنفيذها استراتيجيات لمواجهة التحديات ومع مراعاة الفرص المختلفة، فالعولمة وأسواق رأس المال والبيئة التنظيمية الأخذ في التطور فضلاً عن الابتكارات والتكنولوجيا كلها من العوامل التي يتعين معها اتاع استراتيجيات لمواجهة التحديات مثل دخول أسواق جديدة، والتوسع في صناعات جديدة، واطلاق خطوط انتاج جديدة وتحويل نماذج أعمالها، وخفض التكاليف تجلب جميعاً مخاطر متعددة تفرض على الادارة ان تتعامل مع تلك المخاطر بما في ذلك المراجعة الداخلية .

وقد خلصت الدراسة الى أهمية الاعتماد على استراتيجية من خلال ست محاور هي: فهم الخطط التنظيمية واحتياجات التقييم، اجراء تحليل SWOT، تحديد المبادرات لسد الفجوات، ضمان وخطة الاتصال، تحديد مؤشرات الأداء لتقييم مدى النجاحات.

3-2-1 دراسة (Yaqoob,2016)

اعتمدت تلك الدراسة على عرض استراتيجي وظيفي المراجعة الداخلية بالإستناد الى مؤسسات المراجعة الداخلية وبما يحقق ايجاد وسيلة تنظيمية لإعادة بناء استراتيجية المراجعة الداخلية للحسابات والوظائف على اساس المعايير الدولية لمعاهد مراجعي الحسابات الداخليين، وقد عرضت القصور الواضح في عمل المراجعة الداخلية داخل المعاهد والشركات العراقية، وقد أرجعت القصور الى غياب المنظمات الراعية لهذه المهمة، وغياب اللوائح والقوانين التي تحدد المسؤوليات والسلطات ونطاق العمل الداخلي، فضلا عن نوع الادارة التي تميل الى التركيز على المسائل المالية والمحاسبية فقط.

ويقتضي هذا الأمر ان يتم اعادة بناء عمل المراجعة الداخلية بما يحاكي التطورات الراهنة في أنشطة المراجعة الداخلية، فضلا عن عدم وجود إطار يحدد الاستراتيجية الداخلية كان من الأهمية ان يتم مناقشة الأمر من خلال آراء المنظمات المعنية بالمراجعة الداخلية ومراجعي الحسابات الذين يعملون بالقطاعين الحكومي والخاصوأكاديميين، للتوصل الى إطار مقترح للمراجعة الداخلية يتضمن كافة المتغيرات.

4-2-1 دراسة (Chambers,2015)

استهدفت تلك الدراسة استكشاف الكيفية التي يمكن بها للمراجعة الداخلية –كإحدى التوجهات الاستراتيجية – ان تتخلص من كونها احدي الحراس لمديري الشركات الذين فشلوا في ادارة الأزمة المالية العالية، وذلك من خلال تصميم منهجي لما يسمى بنظرية المهن، وقد خلصت الدراسة الى نتائج هامة مفادها: ان المراجعة الداخلية لا بد وان تنتقل من حيز ادارة الشركات الى ما وراء ذلك بحيث يتم مراجعة ادارة الشركات بمزيد من الفعالية وبحث تقدم ضماناً أكثر موثوقية لمجلس ادارة تلك الشركات وللمستثمرين، كما انه يمكن للمعهد العالمي المراجعين الداخليين ان يستخدم المبادئ التوجيهية المعززة للمراجعة الداخلية والتي صدرت مؤخراً كنقطة انطلاق للريادة في مجال المراجعة الداخلية، كما يلزم ان تقطع المراجعة الداخلية الصلة التي لا تحقق الاستقلالية والتي تربطها بالادارة الى ما يعرف ب"الابلاغ المزدوج" المقبول عن المراجعة الداخلية بما يحقق المصلحة العامة، خاصة وان المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لا تحدد السلوك المهني السليم بشأن تقديم كشوف عن الأخطاء الداخلية والتجاوزات للمصلحة العامة.

5-2-1 دراسة (Alzeban and Gwilliam,2014)

ركزت تلك الدراسة على اختبار العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية. وقد اعتمدت في الجانب الميداني منها على قائمة استقصاء لتبيان آراء عينة عشوائية لعدد 203 مدير و239 من المراجعين الداخليين العاملين في 79 مؤسسة من القطاع العام السعودي. وتم تحليل البيانات باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد.

وقد خلصت الى ان هناك عوامل تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية هي: كفاءة أعضاء قسم المراجعة الداخلية، حجم قسم المراجعة الداخلية، والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، ودعم الادارة العليا لقسم المراجعة الداخلية، واستقلالية قسم المراجعة الداخلية.

1-2-6 دراسة (حسين، 2017)

تناولت الدراسة دور المراجعة الإستراتيجية في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الإقتصادية بالسودان، ولقد استهدفت الدراسة الي تناول، دراسة دور المراجعة الاستراتيجية ومدى تقييمها لفاعلية نظام الرقابة الداخلية، بجانب التعرف علي مفهوم وطبيعة المراجعة الإستراتيجية، التعرف على كيفية وضع خطط المراجعة الاستراتيجية، دراسة دور المراجعة الاستراتيجية ومدى تقييمها لفاعلية نظام الرقابة الداخلية، دراسة نقاط القوة والضعف واستغلال فرص تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد مشكلة، المنهج الإستقرائي لإختبار فرضيات البحث، المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة، المنهج الوصفي التحليلي للدراسة الميدانية، إفترضت الدراسة الفرضيات التالية، هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الاستراتيجية وعملية الرقابة المالية، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الاستراتيجية وعملية الرقابة المالية، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الاستراتيجية وعملية الضبط الداخلي، توصلت الدراسة الي عدد من النتائج وهي، مكاتب المراجعة الخارجية تطبق أسلوب المراجعة الإستراتيجية علي الوحدات الإقتصادية، عملية المراجعة الإستراتيجية تقدم حلول واقعية تساهم في معالجة الممارسات الغير ضرورية في الوحدات الإقتصادية، المراجعة تزيد فرص تحسين استخدام المواد كما تقلل من مواجهة التهديدات التي تواجه الوحدات الإقتصادية، وأوصت الدراسة بضرورة إنشاء قسم أو إدارة للمراجعة الإستراتيجية بالوحدات الإقتصادية، بجانب تطوير الأجهزة الرقابية وإللتزام بتطبيق أسلوب المراجعة الإستراتيجية، وأكذلكأوصت بضرورة عمل ورش تدريبية للعاملين بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم A.

1-2-7 دراسة (Sarens , Gerrit & Lenz, 2012)

اتجهت هذه الدراسة الى مناقشة والتحقق من الأسباب الرئيسية والمحملة لتهميش مهنة المراجعة الداخلية، خاصة ابان الأزمة المالية العالمية، مع تناول الدراسات التي تشكل في قيمة المراجعة الداخلية، وذلك كله بهدف توعية القراء والمجتمع المالي.

وقد خلصت الدراسة الى انه من الصعب ان نحدد موقع المراجع الداخلي كوكيل عن مجلس الادارة من ناحية، وممثل للجنة المراجعة الداخلية من ناحية أخرى، وفي الوقت نفسه كشريك للإدارة في منظومة اتخاذ القرار، وتوصات الى أهمية توحيد وظيفة المراجعة الداخلية للحسابات في ظل انشاء هيئة مستقلة للمراجعة الداخلية وفي ظل وضع ضوابط لمهنة المراجعة الداخلية تعتمد على معايير التقييم الذاتي للمراجع الداخلي.

1-2-8 دراسة (السهلي، 2011):

قامت بدراسة تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية وهدفت إلى التعرف على الواقع العملي لوحدات المراجعة الداخلية في المملكة العربية

السعودية في خمس وزارات حكومية. من خلال إطار تقييم جودة المراجعة الداخلية (IAQAF) المقترح من وزارة الخزانة البريطانية، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتمثلت عينة الدراسة على خمس وزارات في المملكة العربية السعودية، واعتمد الباحث على أداة الاستبانة لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج اهمها: القصور في الكفاءات البشرية العاملة في وحدات المراجعة الحكومية وضعف استقلال وحدات المراجعة الحكومية وعدم وجود أدلة إجراءات عمل في تلك الوحدات، وقلة المراجعين المتخصصين في أعمال المراجعة الداخلية في تلك الأجهزة، وضعف التدريب والحوكمة لهذه الكوادر. وتعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بعد إصدار قرار مجلس الوزراء بتطبيقها في القطاع الحكومي، واهتمت بتحليل الواقع العملي لعمل هذه الوحدات في الأجهزة محل الدراسة.

1-2-9 دراسة عتس، (2011):

بعنوان إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية وهدفت إلى وضع إطار لتفعيل دور المراجعة الداخلية في الإدارة الشاملة للمخاطر، وقد استخدم الباحث المنهج الاستقرائي والاستنباطي وتمثلت عينة الدراسة على رؤساء وأعضاء لجان المراجعة ومديري إدارات المراجعة، والمراجعين الداخليين، ومديري الإدارات المالية، والمراجعين الخارجيين، والأكاديميين، واعتمد الباحث على أداة الاستبانة لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج اهمها أن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة مضيئة للقيمة تتحدد في ثلاث عوامل: العلاقة بين فريق المراجعة ومدى مساهمته في تقييم مخاطر المشروع،

واقتران الإدارة والمتعاملين مع فريق المراجعة بدورها في خلق القيمة. كذلك وجود ارتباط قوي بين فعالية

المراجعة الداخلية ومستوى الالتزام بوجود إدارة المخاطر

1-2-10 دراسة (وليد بن حمزة، 2011):

اتجهت تلك الدراسة الى الوقوف على مدى فاعلية وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية وهدفت إلى التعرف على الواقع العملي لوحدات المراجعة الداخلية الحكومية في المملكة العربية السعودية والتحقق من مساهمتها في دعم أنظمة الرقابة الداخلية للأجهزة والتحقق من الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية والتعرف على الصعوبات والعقبات التي تواجه عمل إدارات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي السعودي، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي، وتمثلت عينة الدراسة في خمس وزارات سعودية، واعتمد الباحث على قائمة الاستبانة لجمع البيانات عن طريق الإجابة على مجموعة من الأسئلة المكتوبة التي تخدم موضوع الدراسة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن ما نسبته 43% من الأجهزة محل الدراسة لم تنشئ وحدات مراجعة داخلية حتى تاريخ الدراسة، وان وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية التي أنشأتها تتمتع بفاعلية في أدائها، وان نسبة 20% من مراجعي الوحدات بالمؤسسة من حديثي التخرج،

ويفتقد الكثير من المراجعين التأهيل المهني اللازم لأداء المهنة بما نسبته 96 %، وتركز المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية على المراجعة المالية بما نسبته 62 % وعدم وجود استقلال تنظيمي لمديري وحدات المراجعة الداخلية بما نسبته 19%، وعدم وجود تدريب وحوكمة لمراجعي الوحدات، مع غياب الوعي الثقافي لدى العاملين بدور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية. ويلاحظ الباحث ان هذه الدراسة تعد من الدراسات القليلة التي تناولت موضوع المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية من حيث الواقع الفعلي لإدارات المراجعة الداخلية ومدى فاعليتها، ولم تقدم نموذجاً علمياً لحوكمة أداء هذه الوحدات.

11-2-1 دراسة: (Mihret,2008)

اعتمدت تلك الدراسة على استخلاص نتائج دراسات حالة لمؤسسة اثيوبية من ضمن مؤسسات القطاع العام، وذلك للوقوف على الكيفية التي ستختلف بها خصائص ادارة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق مفهوم القيمة المضافة للمراجعة، وقد خلصت الى نتائج مفادها ان الاستراتيجيات ومستوى المخاطر التي تواجهها المنظمات في ظل الامراجعة الداخلية تعتمد بشكل رئيسي على نوعية التخطيط الاستراتيجي للمراجعة الداخلية وبما يحقق قيمة مضافة فعلية.

12-2-1 دراسة (olga Saveuk,2007):

ركزت تلك الدراسة على ايضاح مبادئ تقييم كفاءة المراجعة الداخلية، فلا شك ان الادارة تتفاعل مع المنافسة العالمية الشديدة من خلال تحسين الانتاجية ومبادرات ادارة المخاطر واعادة الهيلة الادارية لكافة العمليات ومحاسبة المسؤولية وذلك كله لا بد ان يكون في التوقيت المناسب، وقد ركزت على أهمية معقولية ومناسبة المعلومات لمتخذ القرار بما يعطى الثقة والمصدقية كذلك للمستثمر.

وقد اعتمدت الدراسة على مدخل تقييم كفاءة المراجعة الداخلية في ضوء دراسة الفرص والتهديدات التي تواجهها الشركات وفي ظل البيئة الديناميكية التي تتطلب الاعتماد على العديد من المبادئ أهمها: الاستقلالية والموضوعية، السلطات والمسئوليات، والمهنية وضمان الجودة، وغيرها.

ويلاحظ من الدراسات السابقة انه على الرغم من اتجاهها الى ابراز أهمية استراتيجية المراجعة الداخلية

الى انها:

- لم تحدد كيفية تطبيق التوجه الاستراتيجي على أرض الواقع بما يحل اللغز حول الموازنة بين كون وحدات المراجعة الداخلية وكيل عن المستثمر وشريك للإدارة، وهو ما سوف يحاول الباحث التركيز عليه من خلال هذا البحث.

- لم تحقق الدراسات السابقة علاقة التدريب والمؤهلات العلمية بالأجهزة الحكومية وانجاح التوجه الاستراتيجي.

- لم توضح الدراسات السابقة أثر البيروقراطية وقيود الموازنة في فعالية المراجعة الداخلية.

3-1 مشكلة البحث

يرسم التوجه الاستراتيجي الحركة المستقبلية لتصميم المنظمة وخصائصها داخلياً من جهة، وآلية تفاعلها مع عوامل بيئتها الخاصة والعامة، الذي تشخص عبر موقعها الاستراتيجي من جهة ثانية (Ng'ang'a,2018). وهكذا فان التوجه الاستراتيجي ينطلق من نتائج التفكير الاستراتيجي ليحدد مظاهره التي تسترشد بها إدارة المنظمة في تحديد أهدافها الإستراتيجية معطية الأولوية لأهداف البقاء المنظمي والمسؤولية الاجتماعية والنمو ضمن إطار تصور استراتيجي بعيد الأمد (الخفاجي، 2004).

ولقد جاءت وحدات المراجعة الداخلية استجابة لتوصيات مؤتمر المائدة المستديرة الذي دعا له معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA وذلك بهدف الوصول الى رؤية مشتركة بشأن تأثير الوضع الاقتصادي الحالي على المراجعة الداخلية، وقد اعتبرت هذه المناسبة فرصة جيدة للمراجعين الداخليين لتحديد ما يمكنهم عمله لمساعدة المؤسسات التي ينتمون اليها من تقديم رؤية ذات قيمة تساعدهم على تفهم ومواجهة المخاطر المحتملة.

وقد حضر المؤتمر العديد من مديري المراجعة الداخلية لعدد من اكبر 100 شركة كما حضر ممثلو الجهات المقدمة للخدمات والجهات التي تتولى تنظيم مهنة المراجعة الداخلية وممثلون لمجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة PCAOB وهيئة تداول الاوراق المالية SEC و الشركاء الرئيسون لمعهد المراجعين الداخليين IIA الذين يقدمون خدمات المراجعة الداخلية لأكبر 100 شركة...

ولقد اتضح يتضح من الدراسات السابقة ازدياد الحاجة إلى دراسة دور التوجه الاستراتيجي، ومن ثم كان لزاماً ان نستط هذا التوجه على ارض الواقع لعرض وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي بالمملكة العربية السعودية، وحتى تكتمل منظومة العرض العلمي الذي يجمع الجانب الأكاديمي بالعلمي فسوف يقوم الباحث بإجراء بحث ميداني حول دور التوجه الاستراتيجي في وظيفة المراجعة الداخلية و عليه تتلخص مشكلة البحث في تحديد آليات التوجه الاستراتيجي لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة، وأثره على تحسين جودة الأداء المهني الذي تقدمه، والتغلب على أوجه القصور التي تعاني منها هذه الوحدات.

4-1 أهداف البحث

يهدف البحث الحالية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الوقوف على التوجهات الحديثة في مجال المراجعة الداخلية.
- التعرف على التوجه الاستراتيجي لوحدات المراجعة الداخلية للأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- التعرف على فعالية وجودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة.
- حصر أهم المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة وكيفية تجنبها.

5-1 أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من زاويتين هما:

1-5-1 الأهمية العلمية

- تتبع أهمية البحث من أهمية الموضوع المرتبطة به والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ولفت انتباه العاملين بوحدات المراجعة الداخلية إلى أحد أهم التطورات الحديثة في مجال المراجعة الداخلية والتي يركز من خلالها المعهد الدولي للمراجعين الداخليين على التوجه الاستراتيجي لوحدات المراجعة الداخلية، وكيفية استخدامه لتحسين جودة الأداء المهني لهذه الوحدات.
- قلة الدراسات التي تناولت التوجه الاستراتيجي لوحدات المراجعة الداخلية، وكيفية استخدامه لتحسين جودة الأداء المهني لهذه الوحدات.

2-5-1 الأهمية العملية

- تمكين المراجعين من استخدام نتائج وتوصيات هذا البحث في التوجه الاستراتيجي لوحدات المراجعة الداخلية، وكيفية استخدامه لتحسين جودة الأداء المهني لهذه الوحدات.
- لفت انتباه الباحثين لإكمال البحث في نفس الموضوع
- التوجه الفعلي نحو التخطيط الاستراتيجي الذي يحقق الأهداف العامة للدول ويضفي الثقة في استثماراتها.

6-1 منهج البحث

سوف يتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي حيث أنه يناسب أكثر موضوع البحث، من حيث وصف الظاهرة وتحليلها، كما سيتم جمع البيانات من المصادر الأولية المتمثلة في الاستبانات، ومن المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب والمجلات المتخصصة، والدراسات السابقة والأنظمة واللوائح المنظمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية بالإضافة إلى المواقع الإلكترونية ذات العلاقة.

7-1 أسئلة البحث

- ما هي التوجهات الحديثة في مجال المراجعة الداخلية؟
- ما هي أهم التوجهات الاستراتيجية لوحدات المراجعة الداخلية بلاجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية؟
- كيف يمكن التعرف على مدى فعالية وجودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة؟
- هل يمكن حصر أهم المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة وكيف يمكن تجنبها؟

8-1 فرضية البحث

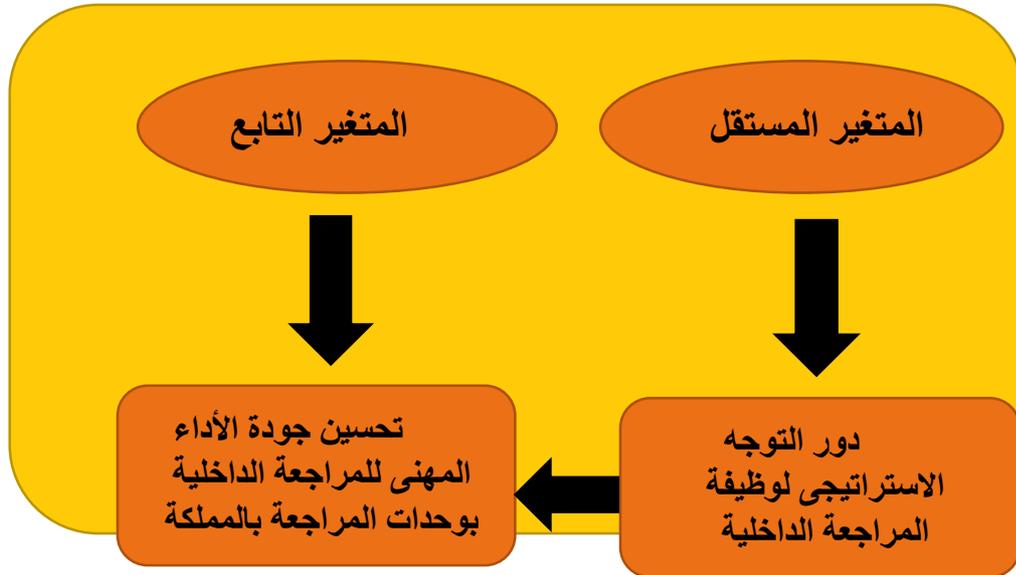
يعتمد البحث على فرضية رئيسية وهي: "التوجه الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية يؤدي الى تحسن جودة أدائها المهني "

وينبع من الفرض الرئيسي، الفروض التالية:

- هناك معوقات تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة
- وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة ذات أداء مهني
- وحدات المراجعة الداخلية تعتبر ذات أهمية للأجهزة الحكومية بالمملكة

9-1 متغيرات البحث

يمكن ايضاح المتغيرات البحثية كما يلي:

**10-1 حدود البحث**

- الحدود المكانية: سوف يقوم الباحث بإجراء البحث على بعض الجهات الرقابية في مدينة الرياض – المملكة العربية السعودية والتي سيتمكن الباحث من التوصل إلى العاملين فيها.
- الحدود الزمانية: 1441 هـ
- الحدود الموضوعية: سيتم دراسة التوجه الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية ودوره في تحسين جودة أدائها المهني في القطاع العام في المملكة العربية السعودية.

11-1 مصطلحات البحث

1-11-1 التوجه الاستراتيجي:

وردت مفاهيم عديدة للتوجه الاستراتيجي، وأهمها – في نظر الباحث – يتمثل فيما قدمه (Renko : and Tikkanen, 2006:4): وكذا (Institute, Balanced Scorecard,2020) باعتبار التوجه الاستراتيجي مجموعة الاجراءات التي تتبعها المنظمة غاية منها في تحقيق أهدافها الاستراتيجية “Strategic direction” refers to the actions you are taking to achieve the goals of your organizational strategy ويتضمن التوجه الاستراتيجي ثلاثة توجهات بارزة، هي: التوجه نحو العميل، التوجه نحو المنافس، التوجه نحو التقنية / المنتج.

ويذكر (Stonebraker and Liao, 2004) بأن التوجه الاستراتيجي هو مفهوم ثابت نسبيا في الطبيعة، ويعكس نظرة عامة للمنظمة تجاه بيئتها، ويبين (O'Regan and Ghobadian, 2005: 83) بأن التوجه الاستراتيجي عبارة عن رسم لجدول القرارات التي توجه لتكيف المنظمة مع بيئتها ويشكل أيضا السياسات والإجراءات الداخلية.

2-11-1 المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فعالية الرقابة الداخلية، وهناك عدة تعاريف للمراجعة الداخلية نذكر منها:

عرفها معهد المدققين الداخليين بفلوريدا (IIA,2020) بأنها "فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنظمة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات الموكلة".

“The examination and evaluation of the adequacy and effectiveness of the organization’s system of internal control and the quality of performances in carrying out assigned responsibilities”.

وفي تعريف آخر يبرز وظيفة المراجعة الداخلية عرفها (حجازي،2009م) بأنها "وظيفة تقييم مستقلة تمارس في المؤسسة من طرف إحدى مصالحتها لفحص وتقييم نشاطات هذه المؤسسة، هدف المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء المؤسسة على ممارسة مسؤولياتهم بفعالية، فهي تزودهم بالتحليل، التوصيات، النصائح والمعلومات حول الأنشطة التي تمت مراجعتها "

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية وتطبيقاتها في الأجهزة الحكومية بالمملكة

1-2 مقدمة:

حظيت المراجعة الداخلية بأهمية خاصة لدى الجمهور المالي وأصحاب المصالح، لما لها من قدرة وظيفية تحقق تقييم المخاطر وتعطي مؤشرا الى كفاءة الرقابة الداخلية بالوحدات المختلفة سواء كانت عامة أو خاصة أو حكومية. الأمر الذي جعل العديد من المهتمين في هذا الشأن ينادوا باستقلالية المراجع الداخلى أسوة بمراقب الحسابات الخارجى

ولقد أصبحت تلك المهنة لها من المعايير التى تنظمها عملها وتحقق كفاءة ممتنيتها، ولها من التطبيقات التى توضح مدى التطور المستمر والمتلاحق فيها.

ويتجه الباحث الى ابراز الإطار المهني والتطبيقي لها على النحو التالي:

2-2 مفهوم المراجعة الداخلية

تمثل الرقابة الداخلية أهمية خاصة فى الوقوف على مواطن القوة والضعف بالمؤسسة، وتتمثل فى الخطة التنظيمية، والوسائل والإجراءات الموضوعية من قبل المؤسسة للمساعدة فى تحقيق أهداف الإدارة، نحو التأكد من سلامة وكفاءة تنفيذ أعمال المؤسسة وتطبيق سياسات الإدارة، والمحافظة على الأصول والممتلكات، ومنع واكتشاف الغش والخطأ وكذلك التأكد من صحة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد البيانات المالية السليمة فى الوقت المحدد (طواهر، مسعودي صديقي، 2003، ص9)

وتعتبر المراجعة الداخلية ليست عنصراً من عناصر الرقابة الداخلية فقط بل من أهم الوسائل والطرق التى تستخدمها الإدارة بغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية. وهي عبارة عن نشاط مستقل يقوم به متخصص داخل المؤسسة، وهي أيضا وسيلة فعالة تهدف إلى مساعدة الإدارة فى التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية التى تكفل الحماية للأصول وضمان دقة البيانات التى تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية، والهادفة للحصول على أكبر كفاية إنتاجية (عبد الحليم، 2005م، ص268)

وفى اتجاه لابرار دور المراجعة الداخلية كأداة لخدمة الادارة العليا فقد عرفها (حجازي، 2009م) بأنها "نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة أو تقييم داخل المؤسسة مهمته فحص الأعمال المختلفة فى المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام فى هذه المؤسسة، وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا، كما أنها رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى واتجه (الشناوي، 1989م، ص93) لايضاح موقع الرقابة فقد عرف المراجعة الداخلية على أنها

"المراجعة التى يقوم بها موظف بالمؤسسة بخلاف تلك التى يقوم بها المراجع الخارجى"

ونستنتج من ذلك ان المراجع الداخلى متواجد دائماً فى المشروع من ثم يستطيع التعرف على كل نواحي نشاطاته وإجراءاته بخلاف المراجع الخارجى الذى غالباً ما يتواجد فى نهاية الفترة المالية أو على فترات متقطعة فى المشروع.

و عرف (حجازي، 2010م، ص25) المراجعة الداخلية بأنها (نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المؤسسة مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه المؤسسة وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا، كما أنها رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى).

ويتضح من التعريف السابق ان المراجعة الداخلية هي وظيفة تختص بفحص وتقييم الأنشطة التنظيمية بصورة مستمرة للوقوف على مدى كفاءة الأداء وتقديم تقرير للإدارة العليا.

وفي مجال ايضاح مجال المراجعة الداخلية عرف مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز المراجعة الداخلية على أنها مراجعة للأعمال والسجلات التي تتم داخل المشروع بصفة مستمرة وبواسطة موظفين يخصصون لهذا الغرض وقد تشتمل المراجعة الداخلية خاصة في بعض المشروعات الكبيرة على أمور لا تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية (عطا الله، 1978م، ص13).

وقد وسعت المراجعة الداخلية في دورها من القيام بالمراجعة المالية لتشمل أيضا العمليات السائدة في المؤسسة، ثم أخذت تناقش المشاكل التي تواجهها عند القيام بهذه المراجعة مما ساعد على ظهور المبادئ الأساسية ومستويات الأداء الفني وقد أدى ذلك بالمراجعين إلى تكوين أول منظمة مهنية لهم، وهي مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية 1941م (خيرى، 1981م، ص23).

وعرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (International Organization of Supreme Audit Institutions) الرقابة الداخلية بأنها (لجنة قواعد الرقابة المالية بالمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية، 1997:

"عملية متكاملة تنجز عن طريق إدارة وأفراد الجهة، ويتم تصميمها بقصد معالجة المخاطر وتوفير درجة معقولة من الاطمئنان إلى انه خلال سعي الجهة لبوغ الغايات المنوطة بها فانه الأهداف العامة الآتية يجرى تحقيقها:

- تنفيذ عمليات منظمة وأخلاقية وتنسم بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية.
- وفاء بمتطلبات المسائلة.
- التزام بالقوانين واللوائح السارية.
- حماية ممتلكات الجهة من الضياع وسوء الاستخدام والتلف".

كما ان الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية تتضمن في محتواها الشامل الرقابة المالية أو المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي، وتنشأ الرقابة الداخلية وتنفذ من قبل الإدارة من أجل تأمين سلامة تنفيذ عملياتها وحماية الأصول والتأكد من الاعتماد على المعلومات التي تبني عليها القرارات، فالرقابة المالية أو المحاسبية تشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها ، أما الرقابة الإدارية فتعني التحقق من أن التنفيذ يتم وفقاً للتوجيه المحدد مسبقاً في خطة العمل،

وذلك لبيان جوانب الخطأ والانحراف وإيجاد الحلول المناسبة لها لتلافي تكرار وقوعها، وتحديد المسؤولية عن ارتكابها، وضمان حسن تطبيق القواعد وتوضيح مدى كفايتها والوصول إلى معدلات عالية من الأداء أما الضبط الداخلي فيعني جميع أنواع الضبط والإجراءات المتعلقة بالعمليات اليومية للوحدة أو المنظمة، وذلك من خلال عملية ضبط يقوم بها كل شخص بشكل مستقل أو متمم للعمل الذي يقوم بأدائه شخص آخر، فمثلا عمليات التحصيل والتسجيل والإيداع يقوم بها أشخاص مختلفون بحيث يقوم كل منهم بعملية ضبط مستقلة للعمليات السابقة (الفرجات، 2003، أبو عياش، 2000)

ولا يسعنا إلا نشير أن معيار المراجعة الدولية رقم (610) قد أشار للمراجعة الداخلية على أنها تعني فعالية تقييمه ضمن المؤسسة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها وتقييمها ومراقبتها. (القاضي حسين وآخرون، 2008م، ص110)

ومما سبق يتضح الآتي:

- أصبحت المراجعة الداخلية أداة لخدمة المؤسسة كلها وليس فقط أدائها المالي.
- تهتم المراجعة الداخلية بقياس وتقييم العمليات المحاسبية والمالية وقياس فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- لم توضح التعريفات السابقة مدى استقلالية نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- اتجه (متولي، 2003م، ص22) لتعريف المراجعة الداخلية على أنها "مجموعة من أوجه النشاط مستقلة داخل المشروع تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال المؤسسة وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وأخيرا في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"

ونستنتج من التعريف الآتي:

- تحديد مدى ملائمة الإجراءات والعمليات المحاسبية والقيود عن الأصول ومدى الحماية والأمان لتلك الأصول وتحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في حماية أصول وأموال المؤسسة وذلك باستقلالها داخل المشروع.
- تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط الإدارية الموضوعية، وليس مهمة إدارة المراجعة الداخلية وضع هذه الخطط.
- تقييم وفحص السياسات والخطط الإدارية ومناقشة النتائج والتوصيات مع المستوى الإداري المناسب حتى يصل المشروع إلى الاستخدام الأمثل للمواد.
- وفي اتجاه لايضاح معنى الاستقلال عرف (القاضي حسين وآخرون، 2008م، ص110) المراجعة الداخلية (بأنها الفحص المنظم لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمنشأة،

ايضاً بأنها وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تناغم النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى).

كما قدم مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية تعريفاً أكثر قبولاً وإيجازاً للمراجعة الداخلية باعتبارها "نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة" (نور، م، 1984م، ص134).

ويمكن ان نستنتج في شأن الاستقلالية إن المراجعة الداخلية مستقلة داخل المؤسسة بحيث لا تتبع لأي إدارة أو قسم داخل المؤسسة، كما نجد ان القصد من الاستقلال مراجعة العمليات المحاسبية والمالية باعتبارها أساساً لتقديم خدمات وقاية إدارية للإدارة، كما تجدر الإشارة ان كافة التعريفات السابقة لم تتناول مرجعية العمل الميداني للمراجعة الداخلية سواء معايير المراجعة الداخلية أو القوانين واللوائح المنظمة.

ويرى الباحث انه بالرغم من الاختلافات الموجودة بين الباحثين في صياغة تعريف دقيق لوظيفة المراجعة الداخلية، إلا أن أغلب التعاريف تدور في نطاق:

- المراجعة الداخلية هي نشاط رقابي واستشاري يمارس داخل المؤسسة من خلال أشخاص "صديق انتقادي critical friend"، ويهدف إلى تقييم نشاطاتها لصالح الإدارة العامة.
- تخضع المراجعة الداخلية لإطار مهني ينظم عملها ويحفظ استقلاليتها.
- تتمثل أغلب نشاطات المراجعة الداخلية في قياس وتقييم العمليات المحاسبية والمالية وقياس فعالية نظام الرقابة الداخلية وفحص السياسات والخطط الإدارية ومناقشة النتائج والتوصيات مع المستوى الإداري المناسب.

3-2 وظائف المراجعة الداخلية

شهدت الفترة الأخيرة تطورات متلاحقة في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، وكان من أهم مظاهر هذه التطورات التركيز على إدارة المخاطر التي أصبحت ضرورة ملحة وعنصر هام لاستمرارية الوحدات الاقتصادية بمختلف أنواعها ومجالات أنشطتها. وجزء أساسي في الإدارة الاستراتيجية في المنشأ وكذلك في إدارة عملياتها، ولقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة وذلك لعدة أسباب هي:

(, Archambeault, 2002, Beasley, 2008, Bedard, 2004, شاهين، 1994)

(أ) كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها: فلقد أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر حجم المشروعات وانفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المشروعات من الإلمام بكافة الأشياء في هذه المشروعات وبالتالي استوجب الأمر استخدام نظم رقابة داخلية. ولكي تطمئن الإدارة على سلامة نظم الرقابة الداخلية كان لا بد من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

(ب) التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية: فمع كبر حجم المشروعات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال المراجع الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع، وقد أطلق على هذا المراجع (المراجع المتجول) لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات ونجاح المراجع المتجول في أداء هذه المهام كان له إثر كبير في نشأة المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية وفي اتساع نطاقها وتزايد أهميتها. (عبد الله، 1994م، ص249).

(ت) التوسع في احتياجات الإدارة: نجد أن الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم المراجعة الداخلية وهي التي تحدد الخدمات التي تحتاجها من قسم المراجعة الداخلية وعلى إدارة المراجعة الداخلية توفير تلك الاحتياجات. كما ان وظيفة المراجعة الداخلية التقليدية أصبحت جزءاً من مسؤوليات المراجع الداخلي لذلك يجب على المراجعين الداخليين التوسع في الخدمات التي تقوم الإدارة (عبد الله، 1994م، ص249)

(ث) إعمال مفهوم السيطرة على الشركة: السيطرة تعني قيام مجلس الإدارة بالإمام بمجريات الأمور بالشركة والقدرة على إدارتها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها، وتجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة والتقدم التكنولوجي والمنافسة. (شاهين، 1994م، ص6)

كما أن المراجعة الداخلية تمد الإدارة العليا بالتحليل والتقييم والاستشارات والتوصيات عن الأنشطة التي تم فحصها، ويمكنها اكتشاف العث بتحديد الغرض كإضافة قيمة وزيادة العائد للمنشأة. فالمراجعة الداخلية الآن تتضمن نطاق واسع للرقابة وإدارة المخاطر.

ولقد حدد معهد المدققين الداخليين (IIA) وظائف المراجعة الداخلية في: (الصحف، 2002، ص20، IIA,2019)

- التحقق من وجود الأصول والتوصية بالضمانات المناسبة لحمايتها
- تقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية.
- التوصية بالتحسينات في الضوابط.
- تقييم الامتثال للسياسات والإجراءات والممارسات التجارية السليمة.
- تقييم الامتثال لقوانين الولاية والقوانين الفيدرالية والالتزامات التعاقدية.
- مراجعة العمليات / البرامج للتأكد مما إذا كانت النتائج متوافقة مع الأهداف المحددة وما إذا كانت العمليات / البرامج تنفذ كما هو مخطط لها.

4-2 أهمية المراجعة الداخلية

على الرغم من ان الكثير من أصحاب الأعمال يدركون أهمية قسم (وحدة) المراجعة الداخلية في شركاتهم،

بينما يعتبرها الآخرون غير حيوية أو غير ذات صلة وبمنظرة بعضهم للوحدة باعتبارها قسم شرطة داخلية مكلفين بالتحقيق للمخالفين وخارقي الضوابط والتعليمات وإدارة المخاطر (Adeniji, A. 2012,P125).
الا ان ادارة المراجعة الداخلية العمود الفقري لعمليات المؤسسة حيث:

- يساعد قسم المراجعة الداخلية المؤسسة في تحقيق الأهداف المحددة من خلال الاستخدام الفعال للموارد وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات.
- تحسين أداء المنظمات حيث تعتبر حيوية لأنها تساعد على كشف ومنع الاحتيال والأخطاء والمخالفات وتعمل كرادع للموظفين الذين قد يرغبون في الانغماس في الاحتيال
- تحديد مدى المراجعة: يساعد المراجعون الداخليون في تقييم وإدارة المخاطر والتأكد من كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية.
- اطلاع اصحاب المصلحة حول كفاءة المعاملات المالية وكذلك ضمان الامتثال للمعايير ذات الصلة (Ojha 2012)، حيث يجب على المراجعون الداخليون مراجعة الامتثال للسياسات والإجراءات والمعايير والقوانين واللوائح اللازمة.
- توفير رؤية موضوعية: يساعد المراجعون الداخليون افي المؤسسة في المجالات غير المالية مثل ممارسة الجرد الدوري، وممارسة التحقق من الأصول، والتحقق من الأرصدة المدينة ممارسة ومراجعة الإجراءات القانونية الواجبة من أجل تحسين الأداء، كما انه من الضروري لمؤسسة تقييم عمل موظفيها، لذا فالمراجعة الداخلية توفر معلومات كافية في هذا الشأن (Sey,2013:P13)
- تحسين الممارسات التشغيلية: فقد يكشف الفحص الوظيفي عن أوجه القصور أو يشير إلى الوقت الضائع في الأعمال الورقية غير الضرورية. تحتاج المؤسسة في هذه الحالة الى ضرورة الامتثال لقوانين الموارد البشرية مع انضمام موظفين جدد إلى العمل وغيرها من الاجراءات.
- مراقبة الجودة: ويلعب المراجعون الداخليون دوراً في الجمع بين الاستشارات والتأكيد. اضافة الثقة للإدارة بمدى جودة تصميم الأنظمة والعمليات للحفاظ على أهداف المؤسسة على المسار الصحيح. ومن ثم تقدم النصح والمشورة مثلاً بضرورة اتباع قواعد الحوكمة لتحسين الأنظمة والعمليات.

5-2 أهداف المراجعة الداخلية:

نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة في الشركات الكبرى ذات النشاط الواسع، حيث تعتمد الإدارة في وقايتها وتوجيهها للعمليات اعتماداً كلياً على ما يقدم لها من بيانات محاسبية وإحصائية، لذلك اضطرت الإدارة إلى إيجاد الوسيلة التي عن طريقها يمكن الاطمئنان إلى الأمور الآتية: (الصحن، محمد السيد سرايا، 2006م، ص26)

- إن نظم الضبط والنظم المحاسبية سليمة.
- إن السياسات والإجراءات التنفيذية التي رسمتها الإدارة كافية لانجاز الأعمال.
- إن الموظفين لا ينحرفون عن السياسات والإجراءات التنفيذية المرسومة.

- إن هناك حماية أو رقابة كافية لأصول المؤسسة.
- إن البيانات المحاسبية والإحصائية التي تقدم للإدارة تلخيصاً لأعمال المؤسسة يمكن الاعتماد عليها بالإضافة إلى التأكد من ان المصروفات لا تتفق إلا في الأغراض الضرورية المتصلة بأعمال المؤسسة وان جميع الإيرادات المستحقة للمنشأة قد أدرجت في الحسابات.

ويمكن تقسيم اهداف المراجعة الداخلية الى هدفين رئيسين سيتم ايضاحهما بإيجاز وعلى النحو الآتي: -

الهدف الاول -الحماية: -يحدد هذا الهدف طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية، حيث يعني مفهوم الحماية تدقيق الاحداث والوقائع الماضية للتحقق من صحة تطبيق الرقابة المحاسبية وان اصول الشركة قد تم المحاسبة عنها وانه تم الفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة واخيراً تقويم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الاعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات وتأسيساً لما تقدم فانه يطلق على هدف الحماية احياناً "التدقيق المالي".

الهدف الثاني -التقويم: -يمثل هذا الهدف التطور الحديث للمراجعة الداخلية، فهو امتداد للهدف الاول حيث يتمثل في التأكد من أن كل جزء من نشاط الشركة كان موضع مراقبة. وعليه فان تحقيق هذا الهدف يكون من خلال تأسيس برنامج للمراجعة الداخلية من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وفي هذه الحالة فأن المدقق الداخلي يعد ممثلاً للإدارة العامة وليس للإدارة المالية، لذلك لكونه يقيم مدى تقارب اهداف الانظمة الفرعية مع الاهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها او مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة

كما حددت (ISA & U.K. & Ireland,2004) اهداف التدقيق الداخلي بالآتي:

1. الاشراف على الرقابة الداخلية: حيث ان تأسيس رقابة داخلية كافية، يعد من مسؤولية الإدارة التي تتطلب اهتمام مناسب على أساس متواصل، فالتدقيق الداخلي يوجد لمسؤولية محددة من قبل الإدارة لغرض الرقابة والاشراف على عملياتهم والتوصية بتحسينات في ذلك المجال
2. اختبار المعلومات المالية والتشغيلية: هذا يتضمن مراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد، قياس، تصنيف ووضع تقرير حول هذه المعلومات والتحقيق في فقرات خاصة تتضمن اختبار مفصل للمعاملات التجارية، الميزانيات والاجراءات.
3. مراجعة فعالية العمليات غير المالية للشركة.
4. مراجعة الازعان للقوانين، التشريعات والمتطلبات الخارجية الاخرى والسياسات الادارية والتوجيهات والمتطلبات الداخلية الاخرى.
5. إجراء التحقيقات في مجالات معينة كالاشتباه بالاحتيال.

ولم تقف المراجعة الداخلية عند هذا الحد حدث في السنوات الاخيرة تطور سريع على اهداف وظيفة المراجعة الداخلية بحيث اصبحت تتمثل الآن بالآتي:

- 1- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها.

2- تقويم وتحسين فعالية ادارة المخاطر في الشركة.

3- تقويم وتحسين فعالية الرقابة في الشركة.

4- تقويم وتحسين فعالية التحكم المؤسسي في الشركة.

علماً بأن التكلفة لم تعد قيماً على اداء وظيفة التدقيق الداخلي الحديثة.

2-6 نطاق المراجعة الداخلية

يضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأداء وذلك بالنظر إلى: (يوسف،

1986م، ص171)

- مراجعة النظام المحاسبي ونطاق الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الإشراف على الأعمال ووضع التوصيات اللازمة بشأن المراجعين الداخليين
- مراجعة النظم الموضوعية للتأكد من الالتزام بالسياسات المخططة والإجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.
- فحص الكفاءة الاقتصادية والإدارية وفعالية العمليات بالإضافة إلى الضوابط الغير إدارية في المؤسسة.
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول، والتحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكناً.
- فحص المعلومات المالية والإدارية وقد يتضمن ذلك مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات والاستفسارات عن بنود محددة بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة والإجراءات.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية وما إذا كانت العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط.
- ولقد أخذت وظيفة الرقابة الداخلية في التطور السريع بسبب ان العديد من الشركات بلغت وظيفة المراجعة الداخلية فيها موقع يطالب به لاتخاذ القيادة ووصول صوته الى اعلى جهة في الشركة وذلك لمساعدة الشركة في تقويم وتنفيذ وتوضيح مخاطر الادارة وعمليات الرقابة ضمن الشركة.

وتقدم وظيفة الرقابة الداخلية خدمات عدة يمكن تجميعها في مجموعتين اساسيتين هما: خدمات التأكيد

الموضوعي والخدمات الاستشارية واللذان تُعدان من الأهداف الحديثة للتدقيق الداخلي Leng, J. and

Zhang, L. (2014),Mihret, D.G. and Woldeyohannis, G.Z (2008).

خدمات التأكيد الموضوعي: توفر تقويم مستقل حول ادارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي.وتتمثل في الارتباطات المالية، الاداء، الادعان، وسلامة النظام ولغرض توفير خدمات التأكيد الموضوعي فان المدققين الداخليين بحاجة لان يكونوا مستقلين وموضوعين وتمثل شخصيتهم بالتكامل والكفاءة والرعاية والسلوك الاخلاقي.

الخدمات الاستشارية: هي أنشطة خدمة الزبون، وهي ما يتفق عليه مع الزبون من حيث طبيعة ومجال الموضوع محل التدقيق لغرض اضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة ومن أمثلتها، النصيحة، التسهيل،

وتصميم العملية والتدريب. ويمكن ان تسهم وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم أداء وظائف الأنظمة الداخلية بموضوعية وموثوقية وهذه تمثل (خدمات التأكيد)، اما خدمة دعم تصميم هذه الانظمة لتوفير توصيات محددة تمثل (خدمات استشارية).

2-7 الجهود المهنية الدولية لتقديم اطار للمراجعة الداخلية

نتيجة للزيادة في حالات فشل وإفلاس المنشآت في الولايات المتحدة في الأربعينات من هذا القرن، فقد بدأ الاتجاه نحو ضرورة الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة تكون لها مقوماتها التي تمكنها من تحقيق الغرض منها. ونتيجة لهذا الاتجاه، تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة في عام 1941م، وذلك بغرض تطوير أعمال المراجعة الداخلية. وأدى إنشاء فروع عديدة لهذا المعهد في عدد كبير من الدول، إلى تطور مهنة المراجعة الداخلية وتوفير مقوماتها من حيث وجود معايير مهنية لممارستها، وقواعد للسلوك المهني يجب الالتزام بها، والتعليم والتطوير المستمر لممارسي المهنة، وتحديد ضوابط ممارسة المهنة. ولقد أدت هذه التطورات في بيئة العمل إلى ظهور الحاجة لتدخل الجهات الرقابية والتشريعية لضمان حماية حقوق المستثمرين في المنشآت المختلفة.

ولعل من أبرز مظاهر التغير في البيئة النظامية على المستوى الدولي ما يلي:

- صدور تقرير لجنة تريداوي في عام 1987م والذي وضع العديد من التوصيات للحد من الغش في القوائم المالية. ولتحسين الرقابة والأداء الرقابي في المنشآت، وينادي التقرير بضرورة تحسين الأداء الإداري، ووجود لجان مراجعة مستقلة وفاعلة، وإشراف دقيق للجان المراجعة للتأكد من استقلالية كل من المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين.
- صدور تقرير اللجنة المنبثقة عن الجمعية الوطنية لمديري الشركات في عام 2000م والذي يتعلق بلجان المراجعة، وتضمن إرشادات عملية لعمل لجان المراجعة بما يحقق التحسين في الأداء الرقابي في شركات المساهمة. ولقد تبنت هيئة الرقابة والإشراف على أسواق المال بالولايات المتحدة التوصيات التي قدمتها هذه اللجنة وتم العمل بها منذ عام 2000م.
- قيام معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بتاريخ 2001/10/18م بإعادة صياغة معايير المراجعة الداخلية بحيث يبين الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية وفق المفهوم المطور.
- صدور عدد من التوصيات لمعهد المراجعين الداخليين في أبريل 2002م، والتي قدمت إلى سوق الأوراق المالية بنيويورك والتي تضمنت ضرورة الالتزام بمبادئ الأداء الرقابي، والإفصاح عن تقييم مجلس الإدارة لفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وضرورة إنشاء، والإبقاء على، وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية على أن توفر لها الموارد الكافية والأفراد المؤهلين.
- صدور قانون ساربانيس - أوكسلي عن الكونجرس الأمريكي في منتصف عام 2002م نتيجة حالات الانهيار في الشركات العملاقة والذي وضع عدداً من القواعد التي يجب أن تلتزم بها شركات المساهمة

من حيث ضرورة إنشاء لجان المراجعة في جميع الشركات المساهمة والتأكيد على استقلالية هذه اللجان عن الإدارة التنفيذية وإلزام إدارة كل شركة بإصدار تقرير ضمن التقرير السنوي يؤكد مسؤولية مجلس الإدارة عن وجود نظام للرقابة الداخلية، وتنفيذه بفاعلية.

- في عام 2003م قام معهد المراجعين الداخليين بإعداد إطاراً للممارسات المهنية (Professional Practices Framework "PPF") حدد بموجبه المقومات الرئيسية لبناء وإدارة المراجعة الداخلية وتنفيذ عمليات المراجعة. ويتكون الإطار من:

- معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني وهذه المعايير ملزمة لجميع المنتمين إلى مهنة المراجعة الداخلية. إذا تم تبني هذه المعايير من قبل الجهة التي ينتمون إليها.
- إرشادات الممارسات المهنية وتمثل هذه الإرشادات أفضل الممارسات التي تبناها معهد المراجعين الداخليين لتطبيق معايير المراجعة الداخلية وقد حث معهد المراجعين الداخليين على الالتزام بهذه الإرشادات.
- المواد والأدوات المساعدة التي أصدرها أو تبناها معهد المراجعين الداخليين للمساعدة في تنفيذ الأعمال، والتي لم ترد ضمن معايير وإرشادات المراجعة الداخلية، بما في ذلك ما صدر من كتب ودراسات ومؤتمرات وندوات ذات صلة بمهنة المراجعة الداخلية.

- في ديسمبر عام 2010 أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي توجيهها مهنيًا بعنوان

"Measuring Efficiency"

"and Effectiveness Audit Internal" وأشار فيه إلى أن "فعالية وظيفة المراجعة الداخلية يجب

أن تراقب وتقيم بصفة دورية "

- أصدرت وزارة المالية البريطانية في فبراير 2011 معايير للمراجعة الداخلية الحكومية "Standards Audit Internal Government"، وذكرت أن أحد أهدافها "وضع أساس لتقييم أداء المراجعة الداخلية بغرض تحسينها وتطويرها في المستقبل.

- أصدر الجهاز الأعلى للرقابة في بريطانيا في يونيو عام 2012 تقريراً عن فعالية المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية في ثلاثة أقسام، يختص القسم الأول منها بإستراتيجية المراجعة الداخلية، ويختص القسم الثاني بالقدرات المناسبة للعاملين في مجال المراجعة الداخلية، أما القسم الثالث فيختص بتقييم أداء المراجعة الداخلية (NAO ، 2012)

2-8 الجهود المحلية في مجال المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة

لم تكن المملكة بعيدة عن التطورات الدولية في مجال المراجعة الداخلية، فعلى المستوى المحلي فقد صدرت عدة قرارات وتوجيهات يمكن سرد بعضها على النحو التالي: (بن حمزة، 2011)

- صدور القرار الوزاري رقم 903 لعام 1414 هـ القاضي بإنشاء لجان مراجعة بالشركات المساهمة ووضع الضوابط المنظمة لهذه اللجان.
- القرار الصادر عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برقم 2/3/8 بتاريخ 1422/2/22 هـ
- الموافق 2001/5/16م القاضي بتكوين لجنة المراجعة الداخلية، تهتم بتطوير معايير مهنية لممارسة المراجعة الداخلية، ووضع قواعد السلوك المهني، وتحديد الضوابط اللازمة لتنظيم ممارسة المهنة. واعتمد المجلس بموجب قراره رقم 2/10 وتاريخ 1423/2/25 هـ الموافق 2002/5/8م لائحة إجراءات عمل اللجنة، وحددت المادة 2 من هذه اللائحة مهام اللجنة ومنها دراسة الأنظمة، المعايير، القرارات وإجراءات ذات الصلة بأعمال المراجعة الداخلية التي تصدر عن الجهات الحكومية، أو غيرها من الجهات ورفع ما يتم التوصل إليه من مقترحات إلى مجلس إدارة الهيئة. ومن مهامها أيضاً توطيد أواصر الصلة مع الجهات المهنية المنظمة للمراجعة الداخلية خارج المملكة، وتحديد مجالات الاهتمام المشتركة وتفعيلها.
- التوجيه السامي الكريم رقم (7/ب/15904) وتاريخ 1423/5/5 هـ القاضي بالموافقة على توصية اللجنة الدائمة للمجلس الاقتصادي الأعلى باعتماد توصيات اللجنة الوزارية المشكلتة بموجب الأمر السامي رقم 3151 وتاريخ 1421/3/6 هـ لدراسة أوضاع الشركات المساهمة ومنها: ضرورة تعزيز دور الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة، وتوعية المساهمين بالدور الملقي عليهم لمراقبة أداء هذه الشركات لتحقيق أهدافها.
- وتعزيز دور الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة.
- إصدار هيئة السوق المالية لقواعد التسجيل والإدراج، وتقضي هذه الضوابط بأن يؤكد مجلس الإدارة في التقرير السنوي للمجلس المرفوع للجمعية العمومية عن سلامة وكفاية الرقابة الداخلية في الشركة.
- صدور قرار مجلس الوزراء رقم 235 وتاريخ 1425/8/20 هـ القاضي بتأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة، يرتبط رئيسها بالمسئول الأول في الجهاز، وذلك لتوفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال العام، وترشيد استخداماتها والإسهام في رفع كفاءة الأداء في الأجهزة الحكومية.
- إصدار هيئة السوق المالية قرار برقم 1- 212- 2006 وتاريخ 1427/10/21 هـ الموافق 2006/11/12م لائحة حوكمة الشركات المدرجة بالسوق المالية.
- وقد نظر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في التطورات التي شهدتها المراجعة الداخلية وصدر عن المجلس قرار برقم (2/12) وتاريخ 1427/2/8 هـ قضى بالموافقة على قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتوقيع اتفاقية تعاون مع معهد المراجعين الداخليين الأمريكي.

وتقضي الاتفاقية بأن تقوم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باستكمال الإجراءات النظامية اللازمة لإنشاء معهد المراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية. وقد رفع معالي وزير التجارة والصناعة رئيس مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برقية رقم (799/م.د) وتاريخ 1428/12/1 هـ ضمنها رغبة الهيئة في تنفيذ برنامج تعاون فني مع معهد المراجعين الداخليين الأمريكي لإنشاء معهد المراجعين الداخليين السعودي. وطلب توقيع برنامج التعاون من قبل أمين عام الهيئة مع الجانب الأمريكي.

وبناء على توصية اللجنة الفرعية للجنة العامة لمجلس الوزراء رقم (1/959) وتاريخ 1428/12/30 تم إحالة المعاملة إلى هيئة الخبراء، وتم دراستها مع مندوبين من وزارات الخارجية، والتجارة والصناعة، والتعليم العالي، وديوان المراقبة العامة، وعقدت اجتماعات بمشاركة الجهات المذكورة اطلع خلالها المجتمعون على الوثائق ذات الصلة، وأوصى المجتمعون بموجب المحضر رقم (118) وتاريخ 1429/3/15 بالعرض على مجلس الوزراء للنظر في إصدار توجيه بالموافقة على طلب معالي وزير التجارة والصناعة لتوقيع ذلك البرنامج من قبل أمين عام الهيئة مع معهد المراجعين الداخليين الأمريكي، ومن ثم عرض ما يتم التوصل إليه لاستكمال الإجراءات اللازمة. وبالعرض على مجلس الوزراء رأي المجلس الموافقة على توصية اللجنة المذكورة وتم إبلاغ ما تقرر إلى معالي وزير التجارة والصناعة بموجب برقية رئيس مجلس الوزراء رقم 4942/م ب وتاريخ 1429/6/25 هـ.

وتنفيذاً لذلك تم مناقشة مشروع الاتفاقية بين الهيئة والمعهد الأمريكي وتم توقيعها بتاريخ 2009/1/15 م.

وقد ناقشت لجنة المراجعة الداخلية في اجتماعها الخامس الذي عقد بتاريخ 1430/2/14 هـ الموافق 2009/2/9 م آلية تنفيذ بنود برنامج التعاون الفني الموقع مع معهد المراجعين الداخليين. وقررت اللجنة ما يلي:-

• يشكل فريق العمل المنصوص عليه في المادتين (6، 7) من برنامج التعاون الفني الموقع بين كل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعهد المراجعين الداخليين 2- يباشر فريق العمل المشار إليه في (1) أعلاه مهامه وفق ما هو محدد في برنامج التعاون المذكور، ويعد خطة عمل تبين الأعمال التي سيقوم بها وتاريخ تنفيذها، ويتم عرضه على اللجنة في اجتماعها القادم.

وقد باشر فريق العمل أعماله بتاريخ 1430/03/05 هـ الموافق 2009/03/02 م وعقد عدد من الاجتماعات تم خلالها مناقشة عدد من المواضيع ذات الصلة بأعمال الفريق، وأعد مشروع خطة عمل تطوير مهنة المراجعة الداخلية خلال فترة التأسيس، وشملت الخطة تحديداً للأهداف المرورية ومبادرات تحقيقها. كما أعد فريق مشروع تنظيم الهيئة السعودية للمراجعين الداخليين، ويتم حالياً مناقشته مع ذوي الاهتمام والاختصاص، بغرض التعرف على ما لديهم من ملاحظات ليتسنى أخذها في الاعتبار عند الإعداد الصيغة النهائية للتنظيم.

2-9 فاعلية المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية

تشير الدراسات المعنية بالفكر المراجعي (Goodwin, Ridely, 2013) إلى التحول والتطور الواضح في وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي والانتقال التدريجي من التركيز على مراجعة الالتزام *audit Compliance* إلى إضافة قيمة للمنظمة *adding Value* من خلال الدور التوكيدي لها *Assurance role* والاستشاري *Consultancy*، ثم الانتقال إلى فكر تقييمي يشمل الكفاءة والاقتصاد والفعالية، وهي نفس المؤشرات التي تتبناها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في مراجعة الأداء وتنفيذ الخطة. تلاها تطور آخر ينبع من التخوف من البيئة المحيطة خاصة إبان الأزمة المالية العالمية وهو إدارة المخاطر *management Risk*، ومراجعة النظم *audit systems*.

ولقد تناولت العديد من الدراسات العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية من عدة محاور، يمكن تناول بعض منها كما يلي:

- محور تصوري: اعتمدت دراسة (Wilkin et., al, 2016) على تصورات وإدراك لجنة المراجعة بالنسبة لفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنظمة. وقد خلصت الدراسة إلى أن العوامل الهامة التي تساهم في فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية تتمثل في الكفاءة المهنية لفريق المراجعة الداخلية، وأداء وظيفة المراجعة الداخلية بواسطة إدارة المراجعة الداخلية، مقارنة بتعهيد خدمات المراجعة الداخلية لطرف خارجي، والدعم الإداري لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال ضمان الاستقلال والموضوعي.
- محور وظيفي: تناولت دراسة (Khoury, 2011) أربع عوامل هي، الكفاءة المهنية، والاستقلال، ونطاق المراجعة الداخلية، وإدارة وظيفة المراجعة الداخلية،
- محور اقناعي: تناولت دراسة (Desai, et., al, 2017) فاعلية المراجعة الداخلية من وجهة نظر تصورات وتقييم المراجع الخارجي دعم الإدارة العليا، والكفاءة المهنية لفريق المراجعة، والاستقلال التنظيمي، وجودة عمل المراجعة الداخلية.
- محور حوكمي: تناولت دراسة (Chail, 2006) أهمية وقدرة المراجع الداخلي على الاتصال وفتح قنوات اتصال مع لجنة المراجعة الداخلية وهي إحدى متطلبات الحوكمة الرشيدة.
- ويبقى السؤال.... هل يمكن تحقيق فاعلية المراجعة الداخلية في ضوء تلك الأبعاد؟ وهل يمكن تحقيق البعد الاستراتيجي في المراجعة الداخلية؟

الفصل الثالث: التوجه الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية

1-3 مقدمة

واجه القطاع الحكومي لفترات كبيرة مشكلة أساسية تتمثل في ارتباطه بقوالب ثابتة من التعليمات والقواعد التي تمثل عقبة في انجاح العديد من الخطط الاستراتيجية، وكذلك فقد يواجه العديد من متخذي القرارات الاستراتيجية في مختلف المجالات بمنظمات الأعمال العديد من العقبات، وقد يعترضه أزمات متعددة تفرض عليه التعامل المباشر معها، واتخاذ التدابير اللازمة لتفاديها أثناء قيامه بصناعة القرار الاستراتيجي، وتعد المراجعة الاستراتيجية أداة هامة للإدارة، وتساعد متخذي القرارات في عملية صناعة القرار من خلال توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب، وتقدم المراجعة الاستراتيجية نظرة شاملة للمنشأة والتي بدورها تقوم بالتقويم الشامل لوضع المنشأة الاستراتيجي. وتعتبر المراجعة الاستراتيجية أحد الفروع الرئيسية للمراجعة الإدارية والتي تستخدم كوسيلة تشخيصية لتحديد المجالات التي تنطوي علي مشاكل علي مستوي المنظمة. (المرسى، 2002)

ولقد ظهر التوجه الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بناء علي طلب معهد المراجعين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors للدفاع عن مناهج دراسة أساليب القياس التي يمكن تطبيقها للتأكد من مدي الالتزام بالخطة الاستراتيجية للمنظمة عند التطبيق، وتفرض عملية المراجعة الاستراتيجية Strategic Audit الالتزام والانضباط بين كل من مجلس الإدارة وإدارة المنظمة بقدر أكبر مما يفرضه عملية المراجعة المالية التقليدية، حيث تقف المراجعة الاستراتيجية أمام اختبارات الوقت، وتقديم الإرشادات اللازمة في الوقت المناسب وتقليل فجوة الخلافات التي لا مفر منها بين مجلس الإدارة وإدارة المنظمة علي السلطة. وتعمل المراجعة الاستراتيجية في إحدى أشكالها علي إثبات والتأكد من أن المنظمة ما زالت تولد قيمة. (Chen2011, Yang & Clement, 2004)

والتخطيط الاستراتيجي هو سمة مميزة للمجتمعات المتحضرة، تضع للناس غايات سامية لبلوغها وتساعد في تحقيق أهداف بعيدة، تتمثل فيها الغايات العظمى التي تنشدها تلك المجتمعات، وتحشد طاقات المجتمع كافة للوصول إليها، وترسم الطريق لبلوغها، وتحدد نمط تفاعلها مع عالمها وبيئتها. (احمد، شرف عثمان حسن، 2020 م: 5)

والمراجعة الاستراتيجية هي أداة معاونة للمخططين الاستراتيجيين، حيث تساعدهم على تحديد وتشخيص الأسباب التي يمكن أن تفسر وجود مشكلات في أنشطة وأعمال المنظمة والتي تؤثر سلباً على الأداء الكلي للمنظمة كما تساعدهم أيضاً على تنمية الحلول البديلة الملائمة لمعالجة هذه المشكلات. وسيتم تناول متطلبات تطبيق التوجه الاستراتيجي لوحدات المراجعة الداخلية بحيث ان التوجه الاستراتيجي يرسم الحركة المستقبلية لتصميم المنظمة وخصائصها داخلياً من جهة،

وألية تفاعلها مع عوامل بيئتها الخاصة والعامة، الذي تشخص عبره موقعها الاستراتيجي من جهة ثانية. وهكذا فإن التوجه الاستراتيجي ينطلق من نتائج التفكير الاستراتيجي ليحدد مظاهره التي تسترشد بها إدارة المنظمة في تحديد أهدافها الإستراتيجية معطية الأولوية لاهداف البقاء المنظمي والمسؤولية الاجتماعية والنمو ضمن إطار تصور استراتيجي بعيد الأمد (الخفاجي، 2004: 85).

3-1-1 فلسفة التوجه الاستراتيجي

لقد وردت مفاهيم عديدة للتوجه الاستراتيجي، وأهمها – في نظر الباحث – يتمثل فيما يأتي: يرى (Renko and Tikkanen, 2006: 4) إن التوجه الاستراتيجي يتضمن ثلاثة توجهات بارزة، هي: التوجه نحو الزبون، التوجه نحو المنافس، التوجه نحو التقنية / المنتج. ويذكر (Stonebraker and Liao, 2004) بأن التوجه الاستراتيجي هو مفهوم ثابت نسبيا في الطبيعة، ويعكس نظرة عامة للمنظمة تجاه بيئتها، ويبين (O'Regan and Ghobadian, 2005: 83) بأن التوجه الاستراتيجي عبارة عن رسم لجدول القرارات التي توجه لتكيف المنظمة مع بيئتها ويشكل أيضا السياسات والإجراءات الداخلية.

بناءً على ما تقدم يرى الباحث أن هناك علاقة وثيقة بين تحديد التوجه الاستراتيجي للمنظمة والبيئة التي تحيط بها، أي عندما تحدد المنظمة توجهها الاستراتيجي تأخذ بعين الاعتبار العوامل البيئية الخارجية والداخلية التي تؤثر فيها. وان عملية تحديد التوجه الاستراتيجي من الخطوات المهمة في عملية الإدارة الإستراتيجية.

وتكمن أهمية تحديد التوجه الاستراتيجي في انه يساعد في تعريف المنظمة ببيئتها، وتسويغ شرعية وجودها، ومن ثم حصولها على التأييد والدعم من البيئة، كما انه أداة تنسيق جميع الجهود في المنظمة لكونها تعد محورا أساسيا لتحقيق اتصال مؤثر بين جميع مستوياتها، وبدون هذا الاتصال فان المنظمات يمكن أن تسير في أي اتجاه، ولعل أسوأ تصرف هو أن تسير المنظمة بلا رسالة أو هدف محدد، بمعنى أن لا تتحمل إدارتها العليا أو أصحابها عناء تحديد توجهها الاستراتيجي. ويخدم التوجه الاستراتيجي وحدة التفكير في المنظمة، إذ يعد دليلا على ربط جميع الخطط فيها، ويساعد في تحديد الاولويات بالنسبة لأنشطتها لذا يعد مرشدا لتخصيص الموارد (الركابي، 2004: 169).

كما ان التوجه الاستراتيجي للمنظمات يسهم في فتح نوافذ التفكير لدى الإدارة العليا إلى آفاق الأعمال المستقبلية، والعمل على إعادة حالة من التميز الداخلي وبناء مركز تنافسي قوي للمنظمة خارجيا. إذ إن تحديد توجه استراتيجي واضح ودقيق يقوم على مرتكزات عديدة منها، وجود نظام معلومات استراتيجي فاعل، وأنظمة تدقيق بيئية، ونظم رقابة إستراتيجية، وتنبؤات مستقبلية بشأن متغيرات بيئة المنظمة (أبو رذن، 2005: 5).

ولغرض دراسة التوجه الاستراتيجي بشكل أعمق يحاول هذا البحث تناول مجموعة من المظاهر الإستراتيجية التي تعد أساسا لتصور التوجه الاستراتيجي،

وبمثابة مسارات يرتكز عليها تصميم الحركة الإستراتيجية للمنظمة حاضراً ومستقبلاً. ويتفق العديد من الكتاب والباحثين على هذه المظاهر ومنهم (الخفاجي، 2004: 88) و (Davis, 2001: 52) و (ميرخان، 2003: 49) و (ذياب وآخرون، 1995: 91) وهذه المظاهر هي:

1. فلسفة إدارة المنظمة: تتبنى المنظمات ثلاثة نماذج فلسفية يتم من خلالها تحديد مسار الإدارة في صياغة إستراتيجية المنظمة وسياساتها بشكل دقيق وهي (فلسفة ترتبط بالجانب المعرفي، فلسفة ترتبط بالجانب السياسي، فلسفة ترتبط بالموقع الجغرافي).

2. التوجه المنظمي: هناك ارتباط بين التوجه الاستراتيجي بوصفه توجهاً للمنظمة، ودلالة الإستراتيجية عند المدراء، سواء أكانت أداة تحقيق تلاؤم المنظمة مع بيئتها، أو وسائل لمواجهة الغموض البيئي في المستقبل، أو انه تغير نتيجة التغيرات في الموقف، أو انه لا توجد إستراتيجية أو مجموعة استراتيجيات ستوافق مع جميع المواقف.

3. العملية الإستراتيجية وعناصرها (صياغة رسالة المنظمة والتي تشمل الغرض والفلسفة والغايات، تطوير الملف الذاتي للمنظمة -تحليل البيئة الداخلية للمنظمة- والتي من خلالها تشخيص نقاط القوة والضعف، تحليل البيئة الخارجية للمنظمة -البيئة العامة والبيئة الخاصة- والتي من خلالها يتم تحديد الفرص والتهديدات الخارجية، تحليل خيارات المنظمة بمقابلة نقاط قوتها وضعفها مع الفرص والتهديدات الخارجية، اختيار الأهداف البعيدة المدى والاستراتيجيات الشاملة التي تساعد المنظمة في بلوغ خياراتها المفضلة، تطوير ومقابلة الأهداف التشغيلية القصيرة الأمد مع ما تم انتقاؤه من أهداف واستراتيجيات بعيدة الأمد، تنفيذ الخيارات الإستراتيجية عن طريق موازنة تخصيص الموارد والتي يتم من خلالها مقابلة المهام والموارد البشرية والهياكل المنظمة والتقنية ونظم المكافآت الواجب التأكيد عليها، تقويم نجاح العملية الإستراتيجية كمدخلات لاتخاذ القرارات المستقبلية.

4. حركية الإستراتيجية ويتم استقراء التوجه الاستراتيجي من خلال الاستعانة بتفكير المدراء وتوظيف قدراتهم لفهم حركية المنظمات وأثرها في عملية تصميم إستراتيجيتها. ويجب توضيح الحركية لتكون مرتكزا لفهم أوجه اللعبة الإستراتيجية. ويتجلى دور التوجه الاستراتيجي بكونه واصفاً للحركية في تقليل هامش الخطأ في الحكم، ونفقات التغير وصعوباته، وتحقيق توازن بين الإنفاق والصعوبات النفسية، وتحقيق التكيف الاستراتيجي استجابة لمظاهر زيادة التعقيد البيئي.

5. مدخل الاختيار ويمكن الاهتداء بهذا المدخل لوصف القدرة الإستراتيجية لكي يتمكن التوجه الاستراتيجي من الإجابة على تساولين هما: الأول: ما هي الأعمال التي ينبغي للمنظمة الدخول فيها؟ والثاني: ما هو مدخل الأعمال الذي سنتخذه؟

وان الإجابة عليهما تعد أساس تلك القدرة التي تنصرف بموجبها باختيار التحليلات والخطط والقرارات والسلوك المحدد للتوجه الاستراتيجي، ومن ثم تقود إلى بلوغ غاياتها وأهدافها الإستراتيجية في بيئة حركية.

6. المجالات المنظمة ويمكن ربط التوجه الاستراتيجي بالمجالات التي ينبغي أن تفكر إدارة المنظمة بها عند وضع غاياتها وأهدافها المتمثلة بمجالات الربحية والكفاءة والنمو وحقوق المالكين، واستخدام الموارد وإسهامات الموارد البشرية والإسهام في خدمة المجتمع وقيادة السوق والتقنية، والبقاء، وحاجات المنظمة للموارد البشرية من أفراد مؤهلين للإدارة العليا.

7. يتفق العديد من الكتاب والباحثين ومنهم (Certo & Peter, 1995: 79) على أن هنالك خمسة مستويات للتوجه الاستراتيجي يبني كل منها على سابقة، وهذا يشير إلى وجود علاقة الغاية والوسيلة بشكل بارز في إطار المستويات الخمسة تلك. وتشير نتائج ذلك البناء إلى رسم خارطة الطريق ومقياس التقدم نحو تحديد التوجه الاستراتيجي، وهذه المستويات هي: الانشغال بالمحادثة (المحاورة) الإستراتيجية، التخطيط الاستراتيجي، القياس الاستراتيجي، تطوير الرؤية الإستراتيجية، تكامل المحادثة الإستراتيجية.

2-3 الرؤية الإستراتيجية

يرى (Daft, 2001: 405) أن الرؤية "مستقبل مثالي وجذاب لم يتحقق بعد ويصفها بالنجم الدليل لكل فرد في المنظمة باتجاه الطريق الواحد للمستقبل".

كما أن الرؤية "لا تعني الهدف وإنما هي نقطة موجهة تدل (ترشد) حركة المنظمات باتجاه معين". فيما يرى (الشعبي، 2004: 89) أنها "توصيف لتوجهات المنظمة المستقبلية تعتمد على الخبرة التي يتمتع بها القادة الاستراتيجيين في التعامل مع التحديات التي تواجه منظماتهم بفعل التأثيرات التي تفرزها ظروف التوجه العالمي الجديد في الاقتصاد والسياسة والثقافة وبما يتلاءم مع قدرات المنظمة وإمكاناتها".

ويؤكد كل من (إدريس والنسور، 2005: 9) أن "الرؤية الإستراتيجية تعكس المواقف والظروف الحالية، وتعطي انطباعاً عن الحالة المستقبلية المرغوبة، على أن تكون هذه الرؤية تكاملية وشمولية لكل أنشطة وأعمال المنظمة، محققة بذلك التنسيق والارتباط والتكامل والتفاعل بين هذه الأنشطة، وبذلك تستطيع المنظمة أن تحكم وتضبط الوضع الراهن وأن تضمن المستقبل في ميدان أعمالها.

ومما سبق يرى البحث أن الرؤية الإستراتيجية "هي التصور الذهني الذي ترسمه المنظمة حول المستقبل والنابع من قيمها وثقافتها والقدرات الإستراتيجية التي يمتلكها المدير".

وفي إطار عرض خصائص الرؤية الناجحة أكدت الدراسات والبحوث بعض مؤشرات تلك الخصائص التي ينبغي أن تتوافر في الرؤية المصاغة على نحو فريد، ومن هذه الدراسات والبحوث (الشعبي، 2004: 90) و (يونس، 2002: 76) و (ياسين، 1998: 41) و (Thompson & Strickland, 1996: 46) وهي على النحو الآتي: أن تكون واقعية ممكنة التطبيق وتوفر حالة من التحدي لكل العاملين في المنظمة، ومنبثقة من الإحساس بالتوجه وتعكس كالمراة غايات المنظمة ورسالتها، وبعيدة المدى ولكنها محددة النهاية وذلك من زاوية الأفق الزمني والالتزام التنظيمي.

وأشار البعض من هؤلاء الكتّاب والباحثين إلى عددٍ آخر من الخصائص التي يجب أن تتوفر في الرؤية الإستراتيجية وعلى النحو الآتي: الوضوح، الانسجام، التماسك، قوة الاتصال، المرونة.

3-3 رسالة المنظمة

يؤكد (المعاضدي، 2000: 28) أنها "نص رسمي يصدر من أعلى المستويات الإدارية في المنظمة، فضلاً عن أنها الغاية والمجال والفلسفة الإستراتيجية للمنظمة".

وتمثل الرسالة من وجهة نظر (John & Schermerhorn, 2002) "الإستراتيجية أو نموذج الأعمال الذي ترغب المنظمة في إنجازه". فيما يشير (ميرخان، 2003: 62) إلى أن الرسالة هي "سبب وجود المنظمة واستمرارها والأساس الذي يحدد أعمالها"، مستنداً إلى القيم الإدارية السائدة والموجهة للسلوك واتخاذ القرارات الكفيلة بتحقيق أهداف المنظمة. ويراها (الدوري، 2003: 65) بأنها "دليلاً لعمل الأفراد والأقسام في المنظمة"، فيما يعدّها (محسن والنجار، 2004: 44) بأنها "الفكرة التي تنوي الإستراتيجية تحقيقها أو الفكرة التي تصمم الإستراتيجية لأجل إنجازها".

إذاً رسالة المنظمة هي "وثيقة مكتوبة تمثل دستور المنظمة والمرشد الرئيس لكافة القرارات والجهود وتغطي عادةً مدة زمنية طويلة نسبياً ويمكن تحقيقها بالإمكانات الحالية".

ويرى (عوض، 2001: 55) أن الرسالة تساعد على تصميم وسائل إعلانية تركز على نواحي القوة التي تسعى المنظمة لإبرازها وتشعر العاملين بجدية الإدارة العليا وإصرارها على تحقيق أهداف معينة بطريقة محددة ومعلنة رسمياً.

وتمثل الرسالة الواضحة بنظر (الدوري، 2003: 67) مرشداً وموجهاً وحافزاً للأفراد العاملين من أجل زيادة كفاءة أدائهم، فضلاً عن استعمالها معياراً لتقويم الأداء الكلي للمنظمة".

ويؤكد (الشعبي، 2004: 94) أن الرسالة "تحدد أفضل الطرق لاستغلال إمكانيات المنظمة في الاستفادة مما تتيحه البيئة من فرص، وتحدد دعائم النجاح التي سوف تعتمد عليها المنظمة في التفوق على المنافسين".

وتشير أبحاث العديد من الكتّاب والباحثين ودراساتهم ومنهم (الشعبي، 2004: 94) و (الدوري، 2003: 71) و (العبدلي وآخرون، 1999: 24) و (المغربي، 1999: 79) إلى مجموعة من الخصائص التي تميزّ الرسالة الجيدة والمصاغة بعناية فائقة تعكس توجهات المنظمة والنشاطات التي تمارسها في سبيل تحقيق تلك التوجهات المتمثلة بالآتي: الوضوح ودقة التعبير، الواقعية والموضوعية، القابلية للتحويل إلى خطط وسياسات، التكيف مع البيئة.

ومن أجل أن تكون رسالة المنظمة فاعلة وتحقق الغايات والأهداف يجب أن تتم صياغتها وفق مجموعة من المعايير تتضمن (حريم، 2003: 75): تاريخ المنظمة، وقدرات / مواطن قوة متميزة لدى المنظمة، والفرص والتهديدات التي تواجه المنظمة، وتوافر الموارد المتاحة للمنظمة.

ويرى (الدوري، 2003: 71) أن أي تغيير في رسالة المنظمة لا بد أن يعكس الفكر الاستراتيجي للمنظمة ويجسد الرؤية الفلسفية العامة لإدارتها ولقدرتها على التعبير عن ثقافتها التنظيمية وتحديد أهدافها الإستراتيجية التي ينبغي أن تتغير تبعاً للتغيير الحاصل في الرسالة مع قيام الإدارة الإستراتيجية بتحديد الإستراتيجية التي تحقق تلك الغايات والأهداف المنشودة. وتحقيقاً للتكامل بين متضمنات التوجه الاستراتيجي سنتناول في المبحث الرابع الأهداف الإستراتيجية التي تمثل الاتجاه الذي يقود إلى الأداء الأفضل.

3-4 الأهداف الإستراتيجية

تعدّ الأهداف الإستراتيجية إحدى الخصائص المنظمة التي تحظى بأهمية على سواها، وهي أساس ولادة المنظمة ونموها ونضجها واضمحلالها وموتها، وهي من المهام والعناصر الجوهرية التي ينبغي أن لا تغيب عن العقول الإستراتيجية المنظمة والإدارية (الخفاجي، 2004: 93). وقبل البدء بعرض مفهوم الأهداف الإستراتيجية يجب التنويه إلى التداخل في التمييز بينها وبين الغايات، إذ أن البعض من الكتاب والباحثين يستخدم كلا المصطلحين ليعني المفهوم ذاته، لذا ارتأينا إعطاء بعض المفاهيم لتمييزها عن الأهداف الإستراتيجية.

ويتفق العديد من الكتاب والباحثين (الحسيني، 2001: 92) و (الدوري، 2003: 75) على أن الغايات تتصف ببعض الخصائص التي تميزها عن الأهداف الإستراتيجية، وهي: العمومية والشمولية والبعد عن التفاصيل الدقيقة، على العكس من الأهداف الإستراتيجية التي تكون محددة، ولا تتوفر فيها معايير محددة بالكم والزمن والنوع كما هو الحال في الأهداف الإستراتيجية،

غير ممكنة التحقق ضمن وضعها العام لأنها مطلقة وليس لها نهايات أو حدود عليا، عدم إمكانية قياسها بمعايير محددة، وتبنى على أساس الرؤية الإستراتيجية ورسالة المنظمة.

وتبرز أهمية الأهداف الإستراتيجية من وجهة نظر العديد من الكتاب والباحثين (المغربي، 1999: 94) و (السبعوي، 2000: 32) و (الدوري، 2003: 76) (ميرخان، 2003: 66) و (حريم، 2003: 76) من خلال جوانب عديدة، أهمها:

- 1- توفير صورة تفصيلية للتوجه المخطط لها، فضلاً عن توفير أساس متين لعملية صنع القرار.
- 2- تساعد على تعريف المنظمة للبيئة التي تعمل فيها.

- 3- تسهم مع الإدارة العليا في وضع الاستراتيجيات على مستوى المنظمة وعلى مستوى وحدة الأعمال ومستوى الوظائف، وتعدّ مرشداً لاتخاذ القرارات، حيث تكون دليلاً للإدارة العليا في اتخاذ القرارات الملائمة بما يتناسب والموقف الذي تواجهه.
- 4- تسهم في تفويض السلطة، إذ أن وجود الأهداف السليمة والواقعية يساعد في التفويض السليم للسلطة، كما يساعد في التنسيق بين النشاطات والمهام.
- 5- تسهم في بيان نوعية العلاقات السائدة في المنظمة وعلاقتها ببيئتها وفي وضع المعايير والمقاييس التي تستعمل في الرقابة وتقييم الأداء.
- 6- تسهم في تقييم أداء الأفراد، ثمّ الإفادة من التقييم في وضع بعض السياسات مثل (ترقية الأفراد، والنقل، والتدريب، والحوافز، وغيرها)، كما تعدّ أداة تحفز الأفراد نحو المبادرة والإبداع.
- 7- تحدد الأهداف شرعية وجود المنظمة ونشاطاتها وتساعد على التنبؤ باحتياجاتها المستقبلية من الموارد المادية والمالية والبشرية والمعلوماتية واستعمالها استعمالاً أمثل. لذا فهي تعدّ مرتكزاً في عملية الصياغة الإستراتيجية.

كما انه تتم صياغة الأهداف الإستراتيجية من خلال مساعدة المنظمات على مقارنة جوانب القوة والضعف الداخلية مع الفرص والتهديدات البيئية (الخارجية) سواء الحالية منها أم المتوقعة مستقبلاً، وهذا ما يعرف بعملية التحليل الاستراتيجي من خلال استعمال تقنية (SWOT) ومقارنة النتائج المتحصل عليها مع الإمكانيات والموارد الجوهرية لتلك المنظمة، ومن أهم تلك الموارد المعلومات التي أصبحت تشكل مورداً استراتيجياً في الوقت الحاضر (جودة وآخرون، 2004: 279).

ويتفق العديد من الكتاب والباحثين (المغربي، 1999: 98) و (الحسيني، 2000: 56) (ميرخان، 2003: 86) و (حريم، 2003: 84) على أن هناك العديد من المبادئ والأسس الواجب اعتمادها عند صياغة الأهداف الإستراتيجية والمتمثلة بالآتي:

- 1- القابلية للقياس الكمي: إذ يجب أن تخضع الأهداف للقياس الكمي قدر الإمكان لكي يمكن التحقق من الوصول إليها وإن كانت بعض الأهداف يصعب قياسها كمياً كالرضا الوظيفي والالتزام بالمسؤولية الاجتماعية، إلا أن ذلك يجب أن لا يثنى من عزم المنظمة على محاولة وضع بعض المقاييس والأساليب الكمية والوصفية التي يمكن أن تساعد في الوصول إلى بعض المؤشرات والنتائج الدالة على تحقيق مثل هذه الأهداف.
- 2- الوضوح والسهولة والقابلية للفهم: أي أن تكون واضحة وسهلة الفهم من قبل الجميع في المنظمة.
- 3- الموضوعية والواقعية: أي تكون قابلة للتحقيق وتمثل مصالح مختلف الأطراف بصورة عادلة ولا تميل إلى الذاتية أو تتأثر بالأشخاص أو المصالح الفردية، فتراعى الأهداف الإستراتيجية بالتكامل

مع الأهداف الفردية، وتراعي مصالح المنظمة بالتنسيق مع مصالح البيئة، وتراعي المصالح على المدى الطويل بالترابط مع المدى القصير.

4- مشاركة العاملين في وضع الأهداف: يحدد اشتراك من سيتولى تحقيق الأهداف في وضعها ما أمكن ذلك، مما ييسر أداء الوظائف لوضوح الأهداف وفهمها والاشتراك في وضعها من قبل الجميع.

5- الانسجام والترابط بين الأهداف: أي لا تكون متعارضة ولا سيما بين الهدف الرئيس والأهداف الفرعية بحيث تمثل سلسلة منسجمة تقود المنظمة بمختلف جهودها إلى تحقيق أغراضها الرئيسة بما يؤدي إلى تحقيق رسالتها.

6- العمومية والشمولية.

7- أن يتم احتساب التكلفة والعائد عند وضعها.

8- أن تكون موثقة ومكتوبة ومحددة الإنجاز خلال مدة زمنية في ضوء الموارد المتاحة.

9- الحصول على تأييد ودعم الإدارة العليا.

3-5 أخلاقيات الأعمال

إن كلمة الأخلاق Ethics مشتقة من الكلمة الإغريقية (Ethos) والتي تعني الخاصية (Character) وكذلك مشتقة من الكلمة اللاتينية (Mores) والتي تعني العادات

(Customs) وعليه فإن الكلمتان معا تشيران إلى الطريقة التي يعتمدها الأفراد للتعامل والتفاعل مع بعضهم البعض، ويحمل مصطلح الأخلاق معاني عديدة إلا انه اصطلح على كلمة الأخلاق في اللغة العربية على أحكام قيمة تتعلق بالأعمال التي توصف بالحسن أو القبح. والأخلاقي هو ما يتفق وقواعد الأخلاق أو قواعد السلوك المقررة في المجتمع وعكسه لا أخلاقي.

إن اللغات المختلفة تناولت هذه الكلمة على أنها مرادفات في محتواها ودلالاتها، إذ جاء في قاموس

(Longman) أن الأخلاق تعني: (دراسة طبيعة المبادئ الخلقية والأحكام وأسسها، مجموعة من المبادئ والقيم، مبادئ السلوك أو الآداب التي تحكم الفرد أو الجماعة، استقامة التصرفات والأحكام وأخلاقياتها. وتعني كلمة " أخلاقيات " وفق قاموس وبستر "مقاييس التصرف أو السلوك الخلقى".

أما في اطر الوظيفة والعمل فقد تم استخدام مصطلح الأخلاق في نواح ومظاهر عدة ومسميات مختلفة ففي ميدان العمل يمكن تعريف " أخلاقيات العمل " في المنظمة بأنها " اتجاه الإدارة وتصرفها تجاه موظفيها وزبائنهم، والمساهمين والمجتمع عامة، وقوانين الدولة ذات العلاقة بتنظيم عمل المنظمات " وينطبق التعريف ذاته على عمل الأفراد (الاونكتاد، 2001، 194) ويشير إلى أن أخلاقيات العمل " هي كل ما يتعلق بالعدالة

وبعض النواحي مثل توقعات المجتمع والمنافسة بنزاهة و الإعلان و العلاقات العامة والمسؤولية الاجتماعية وحرية الزبون والتصرف المنظمي في البلد الأم وخارج الحدود ..
كما تم تعريفها بجوانب مختلفة منها:

- هي تطبيق الأخلاقيات على مجتمع المنظمة.
- هي طريقة لتحديد المسؤولية في علاقات العمل.
- هي تشخيص وتعريف القضايا الاجتماعية وقضايا الأعمال الهامة.
- هي نقد للأعمال (أعمال المنظمة).

3-6 أنواع أخلاقيات العمل

هناك ثلاثة تصنيفات رئيسة لأخلاقيات العمل ترتبط بالمنظمة والأفراد العاملين فيها وهي كالآتي:
(الاونكتاد، 2001، 102)

1- أخلاقيات الوجه لوجه face to face ethics

يظهر هذا النوع من الأخلاق من التفاعل الشخصي والمعاملات التي تحدث يوميا في حياة المنظمة

2- أخلاقيات سياسة المنظمة corporate policy ethics

ويؤثر هذا النوع في نشاطات وعمليات المنظمة بصورة أساسية

3- أخلاقيات المستوى الوظيفي functional area ethics

يرتبط هذا النوع بالمستوى التشغيلي في المنظمة إذ تتجه كل وظيفة في المنظمة إلى امتلاك نطاق متنوع من الأخلاقيات خاص بها.

3-7 بناء المناخ الأخلاقي المنظمي

تولي المنظمات على اختلاف أنواعها أهمية كبيرة لبناء مناخ أخلاقي يسهم في تحقيق أهدافها الأمر الذي ينعكس على استمرارها وبقائها ومن ثم لا بد من اخذ المرتكزات الآتية في بناء ذلك المناخ: (الخفاجي والغالبي، 2008، 63-65).

- 1- الأخلاق الشخصية: وتمثل المعتقدات والقيم والأعراف التي تحكم سلوك الفرد وقراراته
- 2- الثقافة التنظيمية: تؤثر ثقافة المنظمة بما تتضمنه من قيم وشعائر وطقوس وقصص وغيرها في جوانب عمل المنظمة المختلفة وتحكم الكثير من قراراتها الحالية والمستقبلية.

3- أصحاب المصالح الخارجيين: تواجه قرارات المنظمة وسلوكياتها ضغوطاً من أطراف عدة تدفع بتلك القرارات والسلوكيات باتجاهات مختلفة تتناسب ومصالح تلك الأطراف ومن تلك الأطراف الموردين والزبائن والقوى الحكومية وغيرها.

4- الأنظمة المكونة للمنظمة: تؤدي النظم المختلفة داخل المنظمة دوراً مهماً أيضاً في التأثير في سلوكيات وقرارات المنظمة وترتبط تلك النظم بكافة أجزاء المنظمة ووظائفها وجوانب عملها.

3-8 مصادر أخلاقيات المنظمة

هناك ثلاثة مصادر أولية أساسية للأخلاق تؤثر في الأخلاقيات المنظمة وفهمها يسهم في فهم طبيعة القيم الأخلاقية في المنظمة وهذه المصادر هي:

1. الأخلاق الاجتماعية: تؤثر الأخلاق الاجتماعية بصورة كبيرة في أخلاق العمل والمنظمة.
2. الأخلاق المهنية: وهي القيم والقواعد الأدبية التي تستخدمها مجموعة من الأفراد للرقابة على الطريقة التي يؤدون بها مهامهم أو استخدامهم للموارد.
3. الأخلاق الفردية: وهي المعايير الشخصية والأدبية المستخدمة من الأفراد لهيكله وتنظيم تفاعلهم مع الآخرين.

3-9 آلية تطبيق التوجه الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة

يتمثل الإطار العام لعملية المراجعة الاستراتيجية في التالي:

- 1- تقييم نتائج أداء المنظمة الحالي:
 - الأداء الحالي: وذلك لمعرفة أداء المنظمة في العام الماضي في ضوء العائد على الاستثمار، نصيبها في السوق، الربحية، الخ.
 - الوضع الاستراتيجي: وذلك لمعرفة وتقييم مهمة، أهداف، استراتيجيات، وسياسات المنظمة ومدى ملاءمتهم مع وضع المنظمة دولياً.
- 2- مراجعة حوكمة المنظمة:
 - من خلال فحص وتقييم إداري المنظمة الاستراتيجيين (مجلس الإدارة، الإدارة العليا)
- 3- فحص وتقييم البيئة الخارجية:
 - من خلال فحص وتقييم كافة عناصر البيئة الخارجية التي تؤثر على المنظمة والتي يمكن تقسيمها كالتالي: (إدريس، 2006)
 - البيئة الاجتماعية: "للتعرف على الفرص والتهديدات الحالية والمستقبلية للمنظمة وسواء كانت اقتصادية، تكنولوجية، قانونية...".

- البيئة الخاصة: " لتحديد الفرص والتهديدات الخاصة بالمنظمة والتي تؤثر على صناعتها والمتمثلة في العملاء، المنافسين، العمال، الممولين، الموردين،....".
 - إيجاز العوامل الخارجية: لتحديد التحديات والعناصر الخارجية التي تواجه المنظمة في الوقت الحالي والمستقبل.
 - 4- فحص وتقييم البيئة الداخلية:
لتحديد نقاط الضعف والقوة في ضوء الآتي:
 - هيكل المنظمة
 - ثقافة المنظمة
 - موارد المنظمة " التسويق، التمويل، التنمية والتطوير، العمليات، الموارد البشرية،..."
 - 5- تحليل العوامل الإستراتيجية باستخدام اداة سوات
- لتحديد مجالات أو مناطق المشكلات.
- لمراجعة وتعديل مهمة المنظمة والأهداف حسب الضرورة.
 - 6- توليد وتقييم البدائل الإستراتيجية
وذلك للوصول إلى البديل الاستراتيجي المناسب من خلال التالي:
 - تحديد البدائل الإستراتيجية
 - تحديد الإستراتيجية المطلوبة
 - 7- تطبيق الاستراتيجيات المختارة
من خلال الآتي (المرسي، 2002)
 - تحديد طبيعة البرامج المساعدة للتنفيذ، ومدى ملاءمتها للتنفيذ.
 - التأكد من مدي ملاءمة الميزانيات وتطويرها لتناسب تطبيق الإستراتيجية.
 - تحديد الإجراءات اللازمة وتطويرها للمساعدة في التطبيق.
 - 8- التقييم والرقابة عن طريق التالي:
 - تحديد مدي ملاءمة نظم المعلومات الحالية ومدى قدرتها على التغذية العكسية، ولتحقيق الرقابة على الأنشطة والأداء.
 - تحديد مدى دقة نظم رقابة الأداء الحالية في تقييم الخطة الاستراتيجية.
- وقد تتدهور العديد من منظمات الأعمال بسبب ضعف إستراتيجيتها الحالية وعدم تقويمها، ويرجع ذلك لقصور عملية الإدارة الإستراتيجية عند قيامها باختيار البديل الاستراتيجي المناسب "القرار الاستراتيجي". الأمر الذي أدى إلى أن يحتل مفهوم المراجعة الإستراتيجية مكانة في تعظم القيمة التي تضيفها منظمات الأعمال والحفاظ على كيانها من التدهور وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل معالجة نقاط

الضعف قبل أن تصل لمرحلة حرجة ومن ثم تقليل المخاطر، والتعرف على مجالات التنمية الإستراتيجية، والتركيز على عدد كبير من القضايا الإستراتيجية واسعة المدى، والتخلص من الأعمال غير الضرورية والتركيز على العمليات الضرورية ودعمها.

وأخيراً تجدر الإشارة هنا إلى أن هذا خطوات المراجعة الإستراتيجية يمكن أن تختلف الأسئلة المطروحة بكل خطوة لاختلاف طبيعة عملية التقييم طبقاً لاحتياجات منظمات الأعمال، وبالتالي قد يتم حذف مجموعة من الأسئلة أو يتم إضافة مجموعة أخرى داخل كل مرحلة. (بوعباية، 2010).

10-3 الآثار المتوقعة من تطبيق التوجه الاستراتيجي لوحدات المراجعة الداخلية في

الأجهزة الحكومية بالمملكة

تعد عملية المراجعة الإستراتيجية ذات أهمية بالغة لأن العوامل والمتغيرات الداخلية والخارجية ليست ثابتة على المدى البعيد، ولأن التغيير سمة رئيسية لهذه العوامل مما يؤثر بالتالي على نقاط القوة والضعف وكذلك الفرص والمخاطر، وليس التغيير فقط ولكن أيضاً متي سيحدث هذا التغيير، وبأي الطرق والسبل سيتم هذا التغيير؟

التأكد من أن منظمات الأعمال مازالت تضيف قيمة من خلال الفحص الشامل للموقف الإستراتيجي للمنظمة. أيضاً مساعدة المديرين الاستراتيجيين على معرفة المشكلات ومواطن القصور التي لا يسع الوقت لاكتشافها ومعالجتها في الوقت المناسب. إضافة إلى التخلص من الممارسات الغير ضرورية والتي إذا تم الإستغناء عنها سيؤدي إلى تحقيق وفر في التكاليف، وزيادة في الإيرادات، ورفع كفاءة الأداء بالمنظمة. (المرسي، 2002)

التأكد من عدم تعارض أهداف وخطط وسياسات المنظمة مع قراراتها الإستراتيجية من خلال عمليات فحص وتقييم البيئة الداخلية والخارجية بالمنظمة. أيضاً معالجة نقاط الضعف التي تعاني منها المنظمة، ومواجه التحديات التي يواجهها والعمل على تقليصها إلى أدنى مستوى. وتقديم الإرشادات والتوصيات اللازمة أولاً بأول لمعالجة القصور والسلبيات في الوقت المناسب. (المرسي، 2002)

الفصل الرابع: منهجية البحث وإجراءاته

4-1 تمهيد

يتناول هذا الفصل إيضاحاً لمنهج البحث المستخدم، وكذلك تحديد مجتمع وعينة البحث، يلي ذلك عرضاً لأداة جمع البيانات الاستبانة والتي تناولت دور التوجه الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية وفي تحسين جودة أدائها المهني في القطاع العام في المملكة العربية السعودية، والتأكد من صدق وثبات أداة البحث، وأساليب المعالجة الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات إحصائياً، وذلك على النحو التالي:

2-4 منهج البحث

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يهتم بوصف الظاهرة موضع البحث والتعبير عنها كمياً وكيفياً وذلك بهدف وصف الظاهرة المدروسة من حيث طبيعتها ودرجة وجودها (العساف، 1427 هـ، ص 35).

3-4 مجتمع البحث

تكون مجتمع البحث من المراجعين الداخليين ومراقبين الحسابات في الاجهزة الرقابية في الرياض بالمملكة العربية السعودية

4-4 عينة البحث

تم اختيار عينة البحث من المراجعين الداخليين ومراقبين الحسابات في الاجهزة الرقابية في الرياض بالطريقة العشوائية والبالغ عددهم (100) مراجع ومراقب

5-4 أداة البحث

استخدم الباحث الاستبانة لكونها مناسبة لموضوع البحث وعليه قام الباحث بتصميم استبانته معتمداً في ذلك على المراجع والدراسات السابقة والرسائل الجامعية، في نفس المجال. تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من جزأين هما:

أ- الجزء الأول البيانات الأولية:

يتعلق هذا الجزء بمتغيرات البحث وهي ذات أهمية للتعرف على خصائص العينة والوقوف على مدى تأثيرها على نتائج البحث، ومنها يتم تحديد متغيرات البحث وهي كما يلي:

1- المؤهل العلمي:

بكالوريوس في المحاسبة ماجستير في المحاسبة دبلوم عال في المحاسبة أخرى

2- الوظيفة:

مدير حسابات مراقب حسابات
مراجع داخلي عضو لجنة المراجعة

3- عدد سنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 سنوات 10 سنوات فأكثر

4-الشهادات المهنية

لا يوجد	ACCA	CPA	ACPA أخري
---------	------	-----	--------------

ب- الجزء الثاني: أسئلة مغلقة:

تبنى الباحث في إعداد المحاور الشكل المغلق الذي يحدد الاستجابات المحتملة لكل سؤال، وقد استخدم الباحث طريقة ليكرت ذات التدرج الخماسي (اتفق بشدة، أتفق، محايد، غير لا اتفق، لا اتفق بشدة) بحيث تم منح الإجابة على (اتفق بشدة) خمس درجات، والإجابة على (أتفق) أربع درجات، بينما تم منح الإجابة على (محايد) ثلاث درجات، والإجابة على (لا اتفق درجتان، والإجابة على (لا اتفق بشدة) درجة واحدة، ويتطلب الإجابة عليها بوضع علامة (√) أمام كل فقرة وتحت الدرجة المختارة، وقد تكون الجزء الثاني من الاستبانة من ثلاثة محاور هي:

المحور الأول: درجة اهمية وحدات المراجعة الداخلية بالنسبة للأجهزة الحكومية بالمملكة.

المحور الثاني: درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة.

المحور الثالث: أهم المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة.

4-6 صدق أداة البحث (validity)

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1998م، ص429)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، 2001م، ص 179). وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة البحث من خلال:

أ/ الصدق الظاهري (الخارجي) للأداة:

للتعرف على مدى صدق أداة البحث قام الباحث بعرضها على مجموعة من (المحكمين) ذوي الخبرة في مجال المراجعة الداخلية لتحكيم الاستبانة في صورتها الأولية، وذلك لمعرفة آرائهم في مدى مناسبة الأداة لأهداف البحث، والحكم على ما تحتويه الاستبانة من فقرات من حيث صحة الصياغة والوضوح، وأهمية كل فقرة ومدى انتماء كل فقرة للمحور، وترتيبها حسب الأولوية، وبعد الاطلاع على ملاحظات ومقترحات الأساتذة المحكمين والأخذ بها، قام الباحث بالتعديل والحذف والإضافة حتى تم بناء الأداة في صورتها النهائية.

ب/ صدق الاتساق الداخلي للأداة:

بعد التأكد من الصدق الظاهري لأداة البحث قام الباحث بتطبيقها ميدانياً على عدد (100) من المستهدفين وعلى بيانات العينة قام الباحث بحساب معامل الارتباط بيرسون لمعرفة الصدق الداخلي للاستبانة حيث تم حساب معامل الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات الاستبانة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة.

1- صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول: درجة اهمية وحدات المراجعة الداخلية بالنسبة للأجهزة الحكومية بالمملكة

جدول رقم (1)

معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الأول بالدرجة الكلية للمحور.

عبارات المحور الأول	معامل الارتباط	عبارات المحور الأول	معامل الارتباط
1	**0.723	7	**0.822
2	**0.675	8	**0.798
3	**0.768	9	**0.728
4	**0.753	10	**0.701
5	**0.724	11	**0.820
6	**0.701		

** دالة عند مستوى الدلالة 0,01.

يتضح من الجدول رقم (1) أن قيم معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة لمحاور الاستبانة، جميعها قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة (01.0)، مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي وارتباط المحور بعباراته بما يعكس درجة عالية من الصدق ل فقرات المقياس.

2- صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني: درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة

جدول رقم (2)

معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الثاني بالدرجة الكلية للمحور.

معامل الارتباط	عبارات المحور الثاني	معامل الارتباط	عبارات المحور الثاني
**0.736	6	**0.761	1
**0.635	7	**0.658	2
**0.496	8	**0.563	3
**0.679	9	**0.596	4
**0.683	10	**0.619	5

** دالة عند مستوى الدلالة 0,01.

يتضح من الجدول رقم (2) أن قيم معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة لمحاور الاستبانة، جميعها قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة (01.0)، مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي وارتباط المحور بعباراته بما يعكس درجة عالية من الصدق لفقرات المقياس.

3- صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث: أهم المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة

جدول رقم (3)

معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الثالث بالدرجة الكلية للمحور.

معامل الارتباط	عبارات المحور الثالث	معامل الارتباط	عبارات المحور الثالث
**0.779	6	**0.559	1
**0.841	7	**0.542	2
**0.687	8	**0.801	3
**0.718	9	**0.736	4
**0.743	10	**0.731	5

** دالة عند مستوى الدلالة 0,01 فأقل.

يتضح من الجدول رقم (3) أن قيم معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة لمحاور الاستبانة، جميعها قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي وارتباط المحور بعباراته بما يعكس درجة عالية من الصدق لفقرات المقياس.

7-4 ثبات أداة البحث

ولقياس مدى ثبات أداة البحث (الاستبانة) استخدم الباحث (معادلة ألفا كرونباخ، حيث طبقت المعادلة لقياس الصدق البنائي، والجدول رقم (4) يوضح معاملات ألفا كرونباخ لأبعاد ومحاور البحث.

جدول رقم (4) يوضح "قيم معامل ألفا كرونباخ" لأداة البحث

المحور	محاور الاستبانة	عدد الفقرات	ثبات المحور
المحور الأول	درجة أهمية وحدات المراجعة الداخلية بالنسبة للأجهزة الحكومية بالمملكة.	11	0.952
المحور الثاني	درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة.	10	0.914
المحور الثالث	أهم المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة.	10	0.944
	الثبات العام لأداة البحث	31	0.949

يتضح من الجدول رقم (4) أن معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الأول "درجة أهمية وحدات المراجعة الداخلية بالنسبة للأجهزة الحكومية بالمملكة." بلغ (0.952) أما معامل الثبات للمحور الثاني "درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة." فقد بلغ (0.914)، في حين بلغ معامل الثبات للمحور الثالث "أهم المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة." (0.944)، أما الثبات العام لأداة البحث فقد بلغ (0.949) وجميعها قيم ثبات مرتفعة مما يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للبحث.

8-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم جمعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences والتي يرمز لها اختصاراً بالرمز (SPSS)، وذلك بعد أن تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، ولتحديد طول خلايا المقياس الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور البحث، تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي (5/4=)

80.0) بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (أو بداية المقياس وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كما يلي:

- من 1 إلى 79.1 يمثل (لا اتفق بشدة) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.
 - من 80.1 إلى 59.2 يمثل (لا اتفق) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.
 - من 60.2 إلى 39.3 يمثل (محايد) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.
 - من 40.3 إلى 19.4 يمثل (اتفق) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.
 - من 20.4 إلى 00.5 يمثل (اتفق بشدة) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.
- **ولمعالجة بيانات البحث استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

(1) التكرارات والنسب المئوية (frequencies and percentages): للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد مجتمع البحث، وتحديد استجاباتهم تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة البحث.

(2) معامل ارتباط بيرسون (person): للتحقق من صدق الاتساق الداخلي لأداة البحث.

(3) معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach): لقياس مدى ثبات أداة البحث، وصلاحيته للتطبيق الميداني.

(4) المتوسط الحسابي الموزون (المرجح) "Weighted Mean": وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد مجتمع البحث عن كل عبارة من عبارات متغيرات البحث الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في العبارات حسب أعلى متوسط حسابي موزون.

(5) المتوسط الحسابي " mean " وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد مجتمع البحث عن المحاور الرئيسية (متوسط متوسطات العبارات)، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب المحاور حسب أعلى متوسط حسابي.

(6) تم استخدام الانحراف المعياري " Standard Deviation " للتعرف على مدى انحراف استجابات مفردات مجتمع البحث لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات مفردات مجتمع البحث لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث، إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس.

الفصل الخامس: نتائج البحث ومناقشتها

يتناول هذا الفصل تحليل نتائج البحث الميدانية، وذلك من خلال عرض وتحليل البيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة البحث) وكذلك عرض استجابات أفراد عينة البحث على تساؤلات البحث، ومعالجتها إحصائياً باستخدام مفاهيم الإحصاء الوصفي وأساليبه الإحصائية وصولاً إلى النتائج وتحليلها وتفسيرها في ضوء الإطار النظري للبحث الميدانية المتعلقة بالتوجه الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية ودورة في تحسين جودة أدائها المهني في القطاع العام في المملكة العربية السعودية

1-5 توصيف عينة البحث في ضوء المتغيرات

قام الباحث بحساب التكرارات والنسب المئوية لمتغيرات البحث وجاءت النتائج كالتالي:

1- المؤهل العلمي:

جدول رقم (5)

توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لمتغير المؤهل العلمي.

العمر	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس في المحاسبة	30	30
ماجستير في المحاسبة	30	30
دبلوم عال في المحاسبة	20	20
أخرى	20	20
المجموع	100	100%

من خلال الجدول السابق الخاص بتوزيع أفراد عينة البحث وفق متغير (المؤهل العلمي) يتضح أن (30%) من أفراد عينة البحث حاصلون على 30 وهم الفئة الأكثر انتشاراً، يليهم (30%) من أفراد عينة البحث حاصلون على ماجستير في المحاسبة، يليهم (20%) من أفراد عينة البحث حاصلون على دبلوم عال في المحاسبة و20% حاصلون على مؤهلات أخرى.

2- الوظيفة الحالية:

جدول رقم (6)

توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لمتغير الوظيفة الحالية.

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
مراجع داخلي	50	50%
عضو لجنة المراجعة	40	40%
مراقب حسابات	10	10%
المجموع	100	100%

من خلال الجدول السابق الخاص بتوزيع أفراد عينة البحث وفق متغير (الوظيفة الحالية) يتضح أن ما نسبته (50%) من أفراد عينة البحث وظيفتهم الحالية مراجع داخلي وهم الفئة الأكثر انتشاراً، يليهم (40%) من أفراد عينة البحث وظيفتهم الحالية عضو لجنة المراجعة، وأخيراً جاء (10%) من أفراد عينة البحث وظيفتهم مراقب حسابات في المرتبة الأخيرة حيث يمثلون أقل عدد

3- عدد سنوات الخبرة:

جدول رقم (7)

توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة

عدد افراد الأسرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	40	40%
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	30	30%
10 سنوات فأكثر	30	30%
المجموع	100	100%

من خلال الجدول السابق الخاص بتوزيع أفراد عينة البحث وفق متغير (عدد سنوات الخبرة) يتضح أن ما نسبته (40.00%) من أفراد عينة البحث سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، يليهم (30.00%) من أفراد عينة البحث عدد سنوات الخبرة لديهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات، وأخيراً جاء (30.00%) من أفراد عينة البحث عدد سنوات الخبرة لديهم 10 سنوات فأكثر.

4- الشهادات المهنية:

جدول رقم (8)

توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لمتغير المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرار	الشهادات المهنية
%-	-	ACCA
%30	30	CPA
%20	20	ACPA
%40	40	لا يوجد
%10	10	أخرى
%100	100	المجموع

يوضح الجدول السابق توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لمتغير (الشهادات المهنية) حيث أتضح أن أغلب أفراد عينة البحث غير حاصلون على شهادات مهنية حيث وصلت نسبتهم (40%) وجاء 30% منهم حاصلون على شهادة CPA حين جاء (20%) من أفراد عينة البحث حاصلون على شهادة ACPA وأخيراً الحاصلون على شهادات أخرى 10%.

5-2 النتائج المتعلقة بمحاور البحث

أولاً: عرض النتائج المتعلقة بالمحور الأول: درجة أهمية وحدات المراجعة الداخلية بالنسبة للأجهزة الحكومية بالمملكة

جدول رقم (9)

التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية نحو المحور الأول

ترتيب العارة	الإعراف المعيارية	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					التكرارات والنسب	العبارات	رقم العارة
			لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة			

3	0.710	4.36	60	20	20	-	-	ك	توفر الرؤيا حالة من التحدي لكل العاملين في المنظمة، ومنبثقة من الإحساس بالتوجه وتعكس كالمراة غايات المنظمة ورسالتها	1
			60	20	20	-	-	%		
2	0.709	4.41	70	20	10	-	-	ك	تتوفر جميع المعلومات "تقارير الأداء" بسهولة	2
			70	20	10	-	-	%		
4	0.792	4.34	65	20	15	-	-	ك	تعتبر أكثر التغيرات المستخدمة في الأداء هي الملاحظة المباشرة من جهة الإدارة	3
			65	20	15	-	-	%		
7	0.892	4.18	65	20	15	-	1	ك	أسلوب الرقابة المستخدم يكشف الأخطاء في حينها	4
			65	20	15	-	0.7	%		
8	1.127	3.63	70	20	10	21	4	ك	يؤثر نوع التقنية المستخدمة على مستويات الأداء	5
			70	20	10	15	2.9	%		
1	0.875	4.44	80	10	10	-	2	ك	طبيعة البيئة المحيطة تؤثر على نظام الرقابة المستخدم	6
			80	10	10	-	1.4	%		
6	0.842	4.16	57	26	17	-	-	ك	تستخدم نتائج تقارير الأداء لتطوير العمل	7
			57	26	17	-	-	%		
5	0.760	4.25	59	19	22	-	-	ك	تستخدم نتائج تقارير الأداء لتوقيع العقوبات	8
			59	19	22	-	-	%		
6	0.842	4.16	57	25	18	-	-	ك	يؤثر مدى توفر المعلومات المستخدمة على الرقابة الإستراتيجية	9
			57	25	18	-	-	%		
5	0.760	4.25	59	19	22	-	-	ك	تنسق الرسالة مع قرار تأسيس المؤسسة	10
			59	19	22	-	-	%		

5	0.760	4.25	57	25	18	-	-	ك	11
			57	25	18	-	-	%	
4.16			المتوسط الحسابي العام						

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

أن أفراد عينة البحث موافقون على درجة اهمية وحدات المراجعة الداخلية بالنسبة للأجهزة الحكومية بالمملكة حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المجال (16.4 من 5) وهو متوسط يقع في الفئة (الرابعة) من المقياس المتدرج الخماسي والتي تبدأ (40.3 إلى 19.4)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق على أداة البحث.

أن هناك تجانساً في آراء عينة البحث على درجة اهمية وحدات المراجعة الداخلية بالنسبة للأجهزة الحكومية بالمملكة، حيث اشتمل هذا المحور على (11) عبارة، تمثلت إجابات أفراد عينة البحث في درجتين هما (موافق بشدة، موافق) وتم ترتيب العبارات تنازلياً حسب أعلى متوسطات حسابية لها كما في الجدول السابق، حيث جاءت (8) عبارات بدرجة موافق بشدة حيث تراوحت متوسطات هذه العبارات ما بين (25.4 إلى 44.4) وهي متوسطات تقع بالفئة الخامسة من فئات المقياس الخماسي المتدرج والتي تبدأ ما بين (20.4 إلى 5) وهي الفئة التي تشير إلى درجة "موافق بشدة" على أداة البحث، في حين جاءت باقي العبارات بدرجة (موافق) على ، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات ما بين (59.3 إلى 19.4) وهي متوسطات تقع بالفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي المتدرج والتي تبدأ ما بين (40.3 إلى 19.4) وهي الفئة التي تشير إلى درجة "موافق" على أداة البحث وهذا يبين درجة اهمية وحدات المراجعة الداخلية بالنسبة للأجهزة الحكومية بالمملكة وهذا يتفق مع دراسة حمزة (2011) التي توصلت إلى مجموعة من النتائج اهمها: أن ما نسبته 43% من الأجهزة محل الدراسة لم تنشئ وحدات مراجعة داخلية حتى تاريخ الدراسة، وان وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية التي أنشأتها تتمتع بفاعلية في أدائها، وان نسبة 20% من مراجعي الوحدات المؤسسة من حديثي التخرج، ويفتقد الكثير من المراجعين التأهيل المهني اللازم لأداء المهنة بما نسبته 96%، وتركز المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية على المراجعة المالية بما نسبته 62%، وعدم وجود استقلال تنظيمي لمديري وحدات المراجعة الداخلية بما نسبته 19%، وعدم وجود تدريب وحوكمة لمراجعي الوحدات، مع غياب الوعي الثقافي لدى العاملين بدور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية. ويلاحظ الباحث ان هذه الدراسة تعد من الدراسات القليلة التي تناولت موضوع المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية من حيث الواقع الفعلي لإدارات المراجعة الداخلية ومدى فاعليتها، ولم تقدم نموذجاً علمياً لحوكمة أداء هذه الوحدات.

كما تتفق النتائج السابقة مع دراسة السهلي (2011) التي توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها: القصور في الكفاءات البشرية العاملة في وحدات المراجعة الحكومية وضعف استقلال وحدات المراجعة الحكومية وعدم وجود أدلة إجراءات عمل في تلك الوحدات، وقلة المراجعين المتخصصين في أعمال المراجعة الداخلية في تلك الأجهزة، وضعف التدريب والحوكمة لهذه الكوادر. وتعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بعد إصدار قرار مجلس الوزراء بتطبيقها في القطاع الحكومي، واهتمت بتحليل الواقع العملي لعمل هذه الوحدات في الأجهزة محل الدراسة.

ثانياً: عرض النتائج المتعلقة بالمحور الثاني: درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة

جدول رقم (10)

التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية نحو المحور الثاني.

رقم العبارة	العبارات	التكرارات والنسب	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	رقم العبارة
			لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة			
5	تتسق صيغة الرسالة مع المعتقدات والقيم الإسلامية	15	24	20	10	11	15	3.50	1.214	1
			24	20	10	11	15			
7	ترتبط الرسالة باحتياجات المؤسسات التي تخدمها المؤسسة	14	20	28	15	23	14	3.13	1.162	2
			20	28	15	23	14			
10	تتوافق الرسالة مع المتطلبات الثقافية والاقتصادية للمنشأة	21	10	14	15	40	21	2.84	1.225	3
			10	14	15	40	21			
9	صيغة الرسالة محددة بقدر كاف وتقدم دليلاً إرشادياً فعالاً لتوجيه عملية صنع القرار والاختيار من بين استراتيجيات التخطيط البديلة	21	10	14	15	40	21	3.04	1.076	4
			10	14	15	40	21			

6	1.169	3.15	25	20	20	25	10	ك	ترتبط صيغة الرسالة بجميع الأنشطة الرئيسية في المؤسسة.	5
			25	20	20	25	10	%		
2	1.261	3.62	25	25	23	16	11	ك	صيغة الرسالة ممكنة التحقيق من خلال استراتيجيات فعالة تنفذ في حدود مستوى موارد المؤسسة المتوقع توافرها	6
			25	25	23	16	11	%		
3	1.180	3.60	24	27	23	21	5	ك	صيغة الرسالة واضحة بما يكفي لتزويد المسؤولين بالمؤسسة بمحكات لتقويم التقدم نحو غايات وأهداف المؤسسة.	7
			24	27	23	21	5	%		
1	1.082	3.63	23	27	30	9	8	ك	تم تحديد الرسالة بالتشاور مع المستفيدين الأساسيين في المؤسسة ذاتها وفي المجتمع الذي تخدمه وتحظى بتأييدهم.	8
			23	27	30	9	8	%		
4	1.027	3.56	24	21	37	9	9	ك	تم اعتماد صيغة رسالة المؤسسة رسمياً من قبل القيادات العليا	9
			24	21	37	9	9	%		
8	1.301	3.11	22	22	10	24	22	ك	يراجع المجلس الأعلى للجامعة بصفة دورية صيغة الرسالة	10
			22	22	10	24	22	%		
		3.38	المتوسط الحسابي العام							

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

أن أفراد عينة البحث موافقون إلى حد متوسط على درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور (38.3 من 5) وهو متوسط يقع في الفئة (الثالثة) من المقياس المتدرج الخماسي والتي تبدأ (60.2 إلى 39.3)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق إلى حد متوسط على أداة البحث.

أن هناك تجانساً في آراء عينة البحث نحو درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة، حيث اشتمل هذا المحور على (10) عبارات، تمثلت إجابات أفراد عينة البحث في درجتين هما (اتفق بشدة، محايد) وتم ترتيب العبارات تنازلياً حسب أعلى متوسطات حسابية لها كما في الجدول السابق، حيث جاءت (5) عبارات بدرجة موافق حيث تراوحت متوسطات هذه العبارات ما بين (2.79 إلى 46.3) وهي متوسطات تقع بالفئة الرابعة من فئات المقياس المتدرج والتي تبدأ ما بين (40.3 إلى 19.4) وهي الفئة التي تشير إلى درجة " موافق إلى حد كبير " على أداة البحث، في حين جاءت باقي العبارات بدرجة (محايد) على درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات ما بين (15.3 إلى 84.2) وهي متوسطات تقع بالفئة الثالثة من فئات المقياس المتدرج والتي تبدأ ما بين

(60.2 إلى 39.3) وهي الفئة التي تشير إلى درجة " محايد " على أداة البحث، يتضح من خلال الجدول السابق أن أفراد عينة البحث موافقون إلى حد محايد على درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة، وهذا ما يتفق مع دراسة عتس (2011): والتي توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها أن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة مضيئة للقيمة تتحدد في ثلاث عوامل: العلاقة بين فريق المراجعة ومدى مساهمته في تقييم مخاطر المشروع، واقتناع الإدارة والمتعاملين مع فريق المراجعة بدورها في خلق القيمة. كذلك وجود ارتباط قوي بين فعالية المراجعة الداخلية ومستوى الالتزام بوجود إدارة المخاطر

ثالثاً: عرض النتائج المتعلقة بالمحور الثالث: أهم المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة

جدول رقم (11)

التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية نحو المحور الثالث.

البيان	الدرجة	الدرجة	درجة الموافقة					الدرجة	البيانات
			لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة		
2	0.918	4.26	52	22	18	7	1	ك	تتوافق الغايات متوسطة وطويلة المدى الخاصة بتطوير المؤسسة وبرامجها ودوائرها التنظيمية مع الرسالة وتدعمها
			52	22	18	7	1	Z	
5	1.024	3.85	22	43	21	10	4	ك	تمت صياغة الأهداف بصورة واضحة بحيث يمكن استخدامها كدليل إرشادي فعال لتوجيه عمليات التخطيط، وصنع القرار وفق أساليب تتوافق مع الرسالة
			22	43	21	10	4	Z	
4	0.912	4.21	32	36	16	12	4	ك	تتم مراجعة مدى مناسبة غايات المؤسسة وأهدافها بصورة دورية، ويعاد تعديلها حسب الحاجة على وفق ما تقتضيه الظروف المتغيرة لضمان استمرار دعم هذه الغايات للرسالة
			32	36	16	12	4	Z	
1	0.928	4.27	51	26	16	4	3	ك	تتوافق الأهداف الخاصة التي وضعت للمبادرات المؤسسية بشكل عام والتي تخص الوحدات التنظيمية الداخلية فيها، مع رسالة المؤسسة التعليمية وغاياتها الرئيسية ذات العلاقة بالتطوير والمستتقة من الرسالة
			51	26	16	4	3	Z	
3	0.895	4.24	41	30	25	2	2	ك	توفير صورة تفصيلية للتوجه المخطط له، فضلاً عن توفير أساس متين لعملية صنع القرار
			41	30	25	2	2	Z	
1	0.920	4.29	52	22	18	7	1	ك	تساعد على تعريف المنظمة للبيئة التي تعمل فيها
			52	22	18	7	1	Z	
3	1.032	3.40	22	43	21	10	4	ك	تتسمم مع الإدارة العليا في وضع الاستراتيجية على مستوى المنظمة وعلى مستوى وحدة الأعمال ومستوى الوظائف، وتعدّ مرتداً لاتخاذ القرارات
			22	43	21	10	4	Z	
2	0.914	4.22	32	36	16	12	4	ك	تتسمم الأهداف في تفويض السلطة
			32	36	16	12	4	Z	
3	0.912	4.21	32	36	16	12	4	ك	تتسمم الأهداف في بيان نوعية العلاقات السائدة في المنظمة وعلاقتها ببيئتها وفي
			12	32	36	16	12	Z	

يتضح من الجدول السابق التالي:

أ- أن أفراد العينة يوافقون على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالاجهزة الحكومية بالمملكة في ضوء الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي والترتيب المقرر لكافة الاجابات (40.3 إلى 19.4)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق على أداة البحث.

ب- أن هناك تجانس في آراء عينة البحث عن كافة النقاط المتعلقة بتلك المعوقات حيث تراوحت متوسطات هذه العبارات ما بين (21.4 إلى 36.4) وهي متوسطات تقع بالفئة الخامسة من فئات المقياس الخماسي المتدرج والتي تبدأ ما بين (20.4 إلى 5) وهي الفئة التي تشير إلى درجة " موافق إلي حد كبير جدا " على أداة البحث، في حين جاءت باقي العبارات بدرجة (اتفق) نحو أهم المعوق التي تواج المراجع الداخلي بالاجهزة الحكومية بالمملكة حيث تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (85.3 إلى 17.4) وهي متوسطات تقع بالفئة الرابعة من فئات المقياس الخماس المتدرج والتي تبدأ ما بين (40.3 إلى 19.4) وهي الفئة التي تشير إلى درجة " اتفق بشدة " على أداة البحث (40.3 إلى 19.4)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق على أداة البحث.

الفصل السادس: النتائج والتوصيات

1-6 النتائج

1-1-6 النتائج المتعلقة بالبيانات الأولية

- النتائج المتعلقة بوصف مفردات عينة البحث (البيانات الأولية)، حيث اظهر البحث ما يلي:
- 1- اتضح أن (30%) من أفراد عينة البحث حاصلون على بكالوريوس في المحاسبة وهم الفئة الأكثر انتشاراً، يليهم (30%) من أفراد عينة البحث حاصلون على ماجستير في المحاسبة، يليهم (20%) من أفراد عينة البحث حاصلون على دبلوم عال في المحاسبة و20% حاصلون على مؤهلات أخرى
 - 2- اتضح أن ما نسبته (50%) من أفراد عينة البحث وظيفتهم الحالية مراجع داخلي وهم
 - 3- الفئة الأكثر انتشاراً، يليهم (40%) من أفراد عينة البحث وظيفتهم الحالية عضو لجنة المراجعة، وأخيراً جاء (10%) من أفراد عينة البحث وظيفتهم مراقب حسابات في المرتبة الأخيرة حيث يمثلون أقل عدد
 - 4- اتضح أن ما نسبته (40.00%) من أفراد عينة البحث سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، يليهم (30.00%) من أفراد عينة البحث عدد سنوات الخبرة لديهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات ، وأخيراً جاء (30.00%) من أفراد عينة البحث عدد سنوات الخبرة لديهم 10 سنوات فأكثر
 - 5- اتضح أن نسبة كبيرة من أفراد عينة البحث غير حاصلون على شهادة مهنية حيث وصلت نسبتهم (40%) وجاء 30% منهم حاصلون على شهادة CPA حين جاء (20%) من أفراد عينة البحث حاصلون على شهادة ACPA وأخيراً الحاصلون على شهادات أخرى 10%

1-6 – 2 النتائج المتعلقة بمحاور البحث

- 1- اتضح أن أفراد عينة البحث موافقون على درجة اهمية وحدات المراجعة الداخلية بالنسبة للأجهزة الحكومية بالمملكة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المجال (16.4 من 5) وهو متوسط يقع في الفئة (الرابعة) من المقياس المتدرج الخماسي والتي تبدأ (40.3 إلى 19.4)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق على أداة البحث.
- 2- أن هناك تجانساً في آراء عينة البحث على درجة اهمية وحدات المراجعة الداخلية بالنسبة للأجهزة الحكومية بالمملكة
- 3- اتضح أن أفراد عينة البحث موافقون إلى حد متوسط على درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة،

- حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور (38.3 من 5) وهو متوسط يقع في الفئة (الثالثة) من المقياس المتدرج الخماسي والتي تبدأ (60.2 إلى 39.3)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق إلى حد متوسط على أداة البحث.
- 4- أن هناك تجانساً في آراء عينة البحث نحو درجة جودة الأداء المهني لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة
- 5- اتضح أن أفراد عينة البحث موافقون على أهم المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور (12.4 من 5) وهو متوسط يقع في الفئة (الرابعة) من المقياس المتدرج الخماسي والتي تبدأ (40.3 إلى 19.4)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق على أداة البحث.
- 6- أن هناك تجانساً في آراء عينة البحث أهم المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة.

2-6 التوصيات

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

- 1- ضرورة العمل على ترقية التوجه الإستراتيجي داخل وحدة المراجعة الداخلية.
- 2- يجب وضع ضوابط وقوانين للتعامل بين العاملين، وخلق روح المنافسة والتفاهم.
- 3- لا بد من تفعيل دور الاتصال داخل وحدة المراجعة الداخلية بجميع الاتجاهات
- 4- ضرورة تواجد المعلومات والدقة والوضوح والموضوعية من أجل تفعيل التوجه الاستراتيجي
- 5- ضرورة نشر الوعي بأهمية التوجه الإستراتيجي لدى العاملين والتجاوب معه والانضباط له.
- 6- العمل على تطوير وتنفيذ التوجه الإستراتيجي بما يتلاءم مع ظروف العمل مما يؤدي إلى تطور وتقديم الأداء في وحدات المراجعة الداخلية.

المراجع

المراجع العربية:

- 1- ابراهيم رشوان حجازي، الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات، (القاهرة: دار الثقافة، 1997م)،
- 2- ابراهيم عثمان شاهين، التاهيل العلمي للمراجع الداخلي في القرن الحادي والعشرين، (الاسكندرية: الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة، المؤتمر العلمي الثالث، 1994م).

- 3- احمد نور، مراجعة الحسابات، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 1984م)
- 4- احمد، شرف عثمان حسن، "أثر التخطيط الاستراتيجي القومي الشامل على التنمية الاقتصادية في السودان – دراسة تطبيقية في الفترة من 2005 م الى 2017 م"، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد العشرون، شهريناير، 2020م، ص 5 .
- 5- بن حمزة، وليد (2011)، تقييم مدى فاعلية وحدات المراجعة الداخلية بالمملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- 6- أبو عياش، اسماعيل احمد. (2000):تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية من وجهة نظر إدارتها. جامعة القدس، فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة).
- 7- الفرجات، أ. (2003):تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية. جامعة عمان الأهلية، الأردن. (رسالة ماجستير غير منشورة)
- 8- المرسي، د/ مصطفى محمود أبو بكر، د/ طارق رشدي جبة، (2002) "التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية"، منهج تطبيقي، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002
- 9- العفيفي، عبير محمد فتحي (2007)، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها: دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين
- 10- القاضي حسين وآخرون، التدقيق الداخلي، (دمشق: دن، 2008 م .
- 11- جعفر عثمان الشريف، مراجعة الحسابات، الخرطوم: ب.نديسمبر 2010).
- 12- حسين، عبد المنعم حسن، " دور ر المراجعة الإستراتيجية في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية بالسودان (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية – الخرطوم"، رسالة دكتوراه
- 13- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظري، (عمان: دار وائل للنشر 1999م)
- 14- البغدادي، عادل عبادي وآخرون(2008)،"أثر ادارة المعرفة في اعادة عمليات منظمة الاعمال"، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد(5)، العدد(21) كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة.
- 15- الخفاجي، نعمة عباس (2004)، الادرة الاستراتيجية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن.
- 16- السهلي، محمد بن سلطان القباني (2011)، تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 15، عدد 1، ص 1-36.
- 17- المعاضيدي، عادل طالب، تقانات المعلومات وتطبيقاتها، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 2005.

- 18- السيد، علاء الدين خليل إبراهيم (2005)، "إطار مقترح لحوكمة أداء الرقابة المالية – دراسة تحليلية وتطبيقية على وزارة التربية والتعليم العالي والمديريات التابعة لها في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين
- 19- عامر، محمود محمد على (2013)، " إطار مقترح لتقويم أداء محركات الأزمات المالية العالمية على جودة أداء مراقبي الحسابات"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- 20- عبد الفتاح الصحن، احمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، (الاسكندرية مؤسسه شباب الجامعية للطباعة والنشر، 2002).
- 21- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، شحاته السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، (الاسكندرية: الدار الجامعية 2006م)
- 22- عتس، عبده أحمد عبده (2011)، إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية تجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.
- 23- عصام الدين محمد متولي، المراجعة (1)، (الخرطوم: دار جامعة السودان المفتوحة، 2003م) ص22.
- 24- محمد الرملي احمد عبد الله، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة سوهاج، جامعة اسيوط، المجلد الثامن – العدد الثاني، ديسمبر 1994م.
- 25- محمد السيد الجزار، المراقبة الداخلية، دراسة وسائل تحقيق الرقابة الداخلية ورفع الكفاية الانتاجية، (القاهرة: مطبعة لجنة البيان العربي 1965م).
- 26- محمد حسن عبد الجليل صبحي، التعاقد الخارجي بالمراجعة الداخلية او الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الاول، يناير 2000م، المجلد الثاني والعشرون.
- 27- محمد سعيد الشناوي، اصول المراجعة، (بنها: دن، 1989م)
- 28- محمد فرح عبد الحليم، المراجعة الداخلية في المصارف السودانية، المؤتمر العربي الاول، القاهرة سبتمبر 2005م، ص268.
- 29- محمد محمود خيرى، اتجاهات التطور في المراجعة الداخلية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، 1981م.
- 30- محمد محمود خيرى يوسف، دروس وبحوث في المراجعة، (القاهرة: دار الفكر العربي، 1986م).
- 31- محمود شوقي عطا الله، دراسات وبحوث في المراجعة، (القاهرة: دار النهضة، 1978م)

- 32-ميرخان، خالد حمد امين، (2005)، "العلاقة بين أساليب المعرفة ورأس المال الفكري وتأثيرها في التوجه الاستراتيجي"، رسالة دكتوراه، جامعة المستنصرية.
- 33-وجدي حامد حجازي، اصول المراجعة الداخلية، (دم، دار التعليم الجامعي، 201م)
- 34- يوسف، خيرى محمد، دراسات في مستجدات المراجعة، دار الفكر العربي / مصر 1983.

المراجع الأجنبية:

- 1- Adeniji, A. 2012. "Auditing and Assurance Services". 2nd ed. Value Analysis Consult. Lagos.
- 2- Alzeban , A. and Sawan , N. (2013), The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia , African Journal of Business Management ,Vol. 7(6) ,pp. 443 – 454.
- 3- Archambeault, Deborah s., (2002),"The Relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting" Evidence from SEC Enforcement Cases" , University at Albany –Sunny, November pp: 1- 21.
- 4- Beasley, M., et al.,(2008) "The Impact of Enterprise Risk Management on the Internal Audit Function", Journal of Forensic Accounting, Vol.9,
- 5- Bedard, J. Chtourou,(2004) S. and Courteau, L," The Effect of Audit Committee Expertise Independence and Activity on Aggressive Earning Management, Auditing":A Journal of Practice &Theory, September
- 6- Betti Nathanael &Sarens,(2020),"Understanding the internal audit function in a digitalized business environment",Journal of Accounting and oraganizational change, Revised jul 2020
- 7- Chambers,Andrew(2015)," A new Vision for Internal audit ',Managerial Auditing Journal,Vol30,No 1
- 8- CaCahill, Edward. (2006). Audit Committee and Internal Audit Effectiveness in a Multinational Bank Subsidiary: A case Study. The Journal of Banking Regulation Vol, 7, No. Pp. 160-179.
- 9- Clement Chen, Lisa Duong, Hideo Yang, Marny Susanty, Mario Vellandi, Andrea Betro "FedEX Corporation Strategic Audit" May 14, 2004.

- 10- Chris Frith, "There's nothing I don't know about running my business" said the prospect to the consultant" 2011, AUSPresence Pty Ltd, web site www.auspresence.com
- 11- Daft, R. (2001). Organization theory and design. Cincinnati, Ohio: South-Western College Pub.
- 12- Desai, R., Desai, V., Libby, T., and Srivastava, R. P. (2017), External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation, International Journal of Auditing Information Systems, vol.24, pp.1- 14
- 13- – Goodwin, J. and Yeo T., (2001), Two factors affecting internal audit independence and Objectivity: Evidence from Singapore, International Journal of Auditing, Vol. 5 . pp. 107 – 125.
- 14- (John & Schermerhorn,(2002) , Items related to Organizational Behavior, 7th Edition
- 15- Khoury, H.,(2011), "Internal audit in the public sector – The quiet revolution , A Middle East Point of View, (February) pp. 40 -45.
- 16- Leng, J. and Zhang, L. (2014), “Research and discussing on internal control auditing”, Modern Economy, Vol. 5 No. 7, pp. 785-790.
- 17- Mihret, D.G. and Woldeyohannis, G.Z. (2008), “Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study”, Managerial Auditing Journal, Vol. 23 No. 6, pp. 567-595.
- 18- Ng'ang'a Leah,(2018)," Influence of Strategic Direction on Organizational Performance in Tourism Government Agencies in Kenya", International Journal of Business and Commerce Vol. 6, No.04
- 19- Olga Saveuk,(2007),"Internal Audit efficiency evaluation principles",Journal of Business and Management,Vol vi111,No4.
- 20- O'Regan, N. & Ghobadian, A. (2005), “The importance of capabilities for strategic direction and performance”, Management Decision
- 21- Ojha, N. 2012. The changing role of internal audit. URL: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-india/Local>

- 22- Peter, J. Paul, Certo, Samuel C.. Selected cases in strategic management. 3rd ed.: , 1995
- 23- PricewaterhouseCoopers- PWC,(2019),"nternal Audit Strategic Planning",*State of the internal Audit Profession study*.
- 24- – Ridley, J.,(2013).The Internal Auditing Role - Is there an Expectation Gap in your organization?, Available Online at: <http://www.qfinance.com>
- 25- Stonebraker, P. W. & Liao, J. 2004. Environmental Turbulence, Strategic Orientation: Modeling Supply Chain Integration.
International Journal of Operations & Production Management
- 26- Sarens ,Gerrit&Lenz,Rainer,(2012),"Reflection on the internal auditing profession:What might have gone Wrong?", *Managerial Audit Journal* .Vol27,No6.
- 27- Sy,Aida and Tinker,Tony(2009),"International Consortium on Governmental Financial Management", *International Journal on Governmental Financial Management*,Vol ix,No1,
- 28- Sey, M. (2013), Importance of internal auditors of a company. Case: Lintas Ghana limited & Kasapreko Company limited.
- 29- Thompson, Arthur A., and Alonzo J Strickland. *Strategic Management: Concepts and Cases*. 4th ed. Boston: McGrawHill/Irwin, 1996.
- 30- Tikkanen, J. and Renko, M. (2006) ‘Developing innovation networks – the art of interorganisational collaboration in high-technology innovation’, *International Journal of Entrepreneurship and Innovation Management*
- 31- Wilkin, C. L., Couchman, P. K., Sohal, A., and Zutshic, A.,(2016), Exploring differences between smaller and large organizations' corporate governance of information technology, *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 22, pp. 6 - 25.
- 32- Yaqoob,Fayhaa,(2016),"Strategy of Internal Audit function based on the H A under COSO and COBIT Approach", *international Journal of Buiseness and applied Science*,Vol2,No8.

Others:

- Institute, Balanced Scorecard. "*Strategic Planning Basics*". Balanced Scorecard Institute. Retrieved 2020-05-29

- . The Institute of Internal Auditors(IIA,2020)," Understanding Internal Audit | functions | Concepts.

.....(IIA,2019)IIA POSITION PAPER: THE ROLE OF INTERNAL AUDITING IN RESOURCING

THE INTERNAL AUDIT ACTIVITY

"IIA'S Position Paper: The Role of Internal Auditing in EnterpriseWide Risk Management", The IIA in Coordination with its IIA-UK and Ireland Affiliate, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, Sep., 2002. 6. The Institute of Internal Auditors (IIA)," The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", IMA, (2012)

جميع الحقوق محفوظة © 2021، عبد الرحمن نجم الدين عيسى، المجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر

العلمي. (CC BY NC)