

رسالة مقدم لنيل درجة الدكتوراة بعنوان
"محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة
العربية السعودية"

باحثة الدكتوراه: منال محمد عبدالله آل زياد

الرقم الجامعي (٤٠٠٠٠٩)

العام الدراسي ٢٠٢٢

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية ومعرفة محددات فاعلية المراجعة الداخلية بشكل عام مع التعرف عليها ومدى تحقيقها لفاعلية المراجعة الداخلية بداخل المنشآت.

واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأفضل لتقديم صورة تحليلية وصفية للمتغيرات، للإلمام بالجوانب النظرية للدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن المحددات تقوم بالدور المطلوب منها وبشكل فعال في تحقيق فاعلية المراجعة الداخلية بداخل المنشآت في المملكة العربية السعودية، كما أظهرت النتائج أن هناك تأثير كبير للمحددات على فاعلية المراجعة الداخلية بداخل المنشآت وهو ما توافق مع العديد من الدراسات السابقة، أيضا أظهرت النتائج أن جودة المراجعة الداخلية تتناسب وبشكل إيجابي مع فاعلية المراجعة الداخلية حيث أن هناك ارتباط إيجابي فيما بينهم وأن غياب كفاءة المراجعة الداخلية وعدم إلمام المراجع بالمعايير والمهام الموكلة إليه يقود إلى فشل عملية المراجعة بما يقود إلى فشل المنشأة ككل.

كم خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: ضرورة الضغط على الجهات الرسمية في المملكة بضرورة الإسراع في وضع قوانين صارمة من أجل الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية مع ضرورة وجودها بداخل كافة المنشآت، كما أوصت الدراسة بضرورة تدريب المراجعين الداخليين والذي يتم عبر عمل ندوات وحضور مؤتمرات من أجل مواكبة كافة التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية. كما أوصت الدراسة أيضا بضرورة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الشركات خاصة الشركات ذات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية.

Abstract

The aim of the study is to identify the determinants of the effectiveness of internal auditing in the establishments in the Kingdom of Saudi Arabia and to know the determinants of the effectiveness of internal audit in general by identifying them and the extent to which they achieve the effectiveness of the internal audit within the establishments.

The researcher used the descriptive-analytical approach as the best way to provide an analytical and descriptive picture of the variables, in order to gain familiarity with the theoretical aspects of the study.

The study reached a number of results, the most important of which is that the determinants play the role required of them and effectively in achieving the effectiveness of the internal audit within the establishments in the Kingdom of Saudi Arabia. The results also showed that the quality of the internal audit is positively proportional to the effectiveness of the internal audit, as there is a positive correlation between them, and that the absence of internal audit efficiency and the auditor's lack of familiarity with the standards and tasks entrusted to him leads to the failure of the audit process, which leads to the failure of the enterprise as a whole.

The study concluded with several recommendations, the most important of which are: the need to put pressure on the official authorities in the Kingdom to expedite the development of strict laws in order to comply with internal audit standards, with the need for their presence within all facilities. Keeping abreast of all recent developments of internal audit. The study also recommended that internal auditing should be of great importance in companies, especially public shareholding companies in the Kingdom of Saudi Arabia.

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا،

أما بعد أهدي هذا العمل المتواضع..

إلى الذي جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد

لي طريق العلم إلى الذي تعب كثيراً من أجل راحتي إلى ذلك الرجل الكريم.

" أبي الغالي " يرحمه الله

إلى التي احترقت لكي تنير دربي، وسهرت لأنام، وتعبت لارتاح، وبكت لأضحك، إلى التي

غمرتني بفيض حنائها، وسقتني من نبع رقتها وصدقها، إلى التي ربنتي صغيرة ونصحتني

كبيرة، إلى التي الجنة تحت أقدامها، قرّة عيني وفؤادي.

" أمي الغالية "

أن كلمات الشكر تعجز أمام عظمة مواقفك يا رفيق العمر، فأنت من اعطى للحياة نكهتها

وللروح مداها وللقلب سكينته أنت من يأخذ عن كتفي عبء الهموم والآلام كنت خير عون

وسند وناصح وأنرت لي الطريق حتى أتقدم نحو النجاح وتحقيق الذات فشكراً لك يا رفيقي.

إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد العلمي راجياً من المولى عز وجل أن يجد القبول والنجاح.

الباحث

شكر وتقدير

بعد الشكر والحمد لله سبحانه وتعالى على نعمته وفضله...

أتقدم بأسمى آيات الشكر وأعظم التقدير إلى المشرف الدكتور

الذي تكرم

بالإشراف على هذه الدراسة أولاً،

وحسن المتابعة والتوجيه.

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الاستهلال.
ب	الملخص.
د	الاهداء.
هـ	الشكر والتقدير.
و	قائمة المحتويات.
الفصل الأول: مدخل إلى البحث	
٢	المبحث الأول: خطة البحث.
٣	المقدمة.
٣	مشكلة البحث.
٤	أهداف البحث.
٤	أهمية البحث.
٦	فروض البحث.
٦	حدود الدراسة.
٦	مصطلحات ومفاهيم.
الفصل الثاني: الدراسات السابقة.	
٩	الدراسات العربية.
١١	الدراسات الأجنبية
١٣	التعقب على أدبيات البحث
الفصل الثالث: الإطار النظري	
١٧	المبحث الأول: المراجعة الداخلية
١٧	المطلب الأول: المراجعة الداخلية وتطورها
١٨	المطلب الثاني: العوامل التي أدت لظهور المراجعة الداخلية.
٢٠	المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية ووظائفها
٢١	المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية وخصائصها
٢٣	المطلب الخامس: أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
٢٦	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية

٢٦	المطلب الأول: الإصدارات المهنية والبحث المحاسبي في وظيفة المراجعة الداخلية
٢٧	المطلب الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية في تشريعات المملكة العربية السعودية
٣٠	المبحث الثالث: معايير الأداء المهني
٣٠	المطلب الأول: خصائص المعايير.
٣١	المطلب الثاني: أهداف معايير المراجعة الداخلية.
٣١	المطلب الثالث: مفهوم المعيار ومعايير المراجعة.
الفصل الرابع: خاتمة البحث	
٣٤	خاتمة البحث
٣٤	ملخص نتائج البحث
٣٧	توصيات البحث
٣٧	مقترحات البحث
٣٨	المراجع

الفصل الأول: مدخل إلى البحث

- المقدمة:
- مشكلة البحث:
- أهداف البحث:
- أهمية البحث:
- حدود البحث:
- مصطلحات البحث:

الفصل الأول: مدخل إلى البحث

المقدمة:

ما لا شك فيه أن المملكة العربية السعودية كغيرها من البلاد المتقدمة تسعى دائماً إلى العمل على تطوير كافة الممارسات الإدارية لمنشآتها ومؤسساتها، كما أنها تعمل أيضاً على إدارة مواردها بكفاءة وفاعلية وتعزيزها من أجل تحقيق أهدافها والنهوض بها، وانطلاقاً من تطبيق مبادئ رؤية ٢٠٣٠ التي تنص على ضرورة النهوض بالمنشآت وتعزيز قيمها ونشر العدل والمساواة فيها، برزت أهمية المراجعة الداخلية في المملكة، والتي تُعرف على أنها نشاط تقوم فيه المؤسسة والمنشآت بشكل مستقل وموضوعي، كونه يسعى من أجل تقديم مجموعة من الخدمات الاستشارية التي من شأنها أن تجعل للمؤسسة أو المنشأة قيمة معنوية تميزها عن باقي المؤسسات، كما أنه يقوم بتحسين فعالية أنشطة الرقابة من خلال اتباع مجموعة من الأساليب المنهجية، بالإضافة إلى أنها تعمل على إدارة المخاطر والحوكمة.

ويتضمن نطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية مراجعة كافة الأنشطة التي تتم في المنشآت، وكذلك دراسة إجراءات إدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة، وذلك من خلال القيام بالفحص الدوري لعنيتات العمليات، ومراجعة كافة الممارسات وتحقيق الأفضل منها، وأيضاً تتضمن تقييم كافة الإجراءات التنظيمية التي يتم إنشائها من أجل الحماية من الاحتيال، بالإضافة إلى أن كافة الأنشطة والوظائف وفروع البنك تقع في نطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية.

وتتمثل فعالية المراجعة الداخلية في مدى تحقيق المراجعة الداخلية للهدف منها بصفة عامة، أو مدى اهتمامها بتحقيق قيمة للمؤسسة أو المنشأة الذي يتم فيها ممارستها، وذلك من خلال عملها على تحسين

ثلاثة مجالات رئيسية وهي الرقابة، وإدارة المخاطر والحوكمة، كما أن فعالية المراجعة الداخلية قد حظيت باهتمام كبيراً من قِبل الأفراد المهتمين بالمراجعة والأدوات الرقابية بشكل عام.

ولقد صدرت مجموعة من القرارات من قِبل مجلس الوزراء السعودي، حيث كان مفادها ضرورة العمل على تحقيق أهداف المراجعة الشاملة وتحقيق فاعليتها أيضاً، كما أنها تضمنت الموافقة على إصدار مجموعة من اللوائح لوحدة المراجعة الداخلية في المنشآت والأجهزة الحكومية وكذلك المؤسسات العامة، وذلك من أجل تسهيل عملها والقيام بدورها الرقابي على أكمل وجه وبشكل فعال (الرمحي، ٢٠١٧).

مشكلة البحث:

في عام ١٤٢٨ هـ صدر قرار المجلس الوزاري السعودي رقم ١٢٩، والذي ينص على ضرورة الموافقة على إصدار اللائحة الموحدة لوحدة المراجعة الداخلية في المنشآت والمؤسسات العامة، لذا منذ صدور هذا القرار بدأت العديد من المنشآت والمؤسسات بتكوين مجموعة من الوحدات للمراجعة الداخلية الخاصة بها، إلا أنه هناك العديد من المنشآت التي لا تقوم بأي نشاط فعلي لها (السهلي، ٢٠١١)، لذا فإن مشكلة الدراسة تتمثل في سؤالها الرئيسي وهو كالتالي:

" ما محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية "

ويتفرغ منها مجموعة من الأسئلة الفرعية ومنها ما يلي:

- ما هي محددات فاعلية المراجعة الداخلية بشكل عام؟
- ما هي المحددات التي تحقق فاعلية المراجعة الداخلية بالمنشآت؟
- كيف يمكن أن تؤدي محددات المراجعة الداخلية عملها بفاعلية؟

- ما هي المحددات الأكثر تأثيراً في فعالية وحدات المراجعة الداخلية في المنشآت في المملكة العربية السعودية؟
- ما هي التوصيات المناسبة من أجل رفع فاعلية المراجعة الداخلية في المنشآت في المملكة العربية السعودية؟

أهداف البحث:

تتركز أهداف الدراسة على:

1. التعرف على محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية.
2. معرفة محددات فاعلية المراجعة الداخلية بشكل عام.
3. التعرف على المحددات التي تحقق فعالية المراجعة الداخلية بالمنشآت.
4. تقديم مجموعة من المقاييس البديلة وذلك لكل محدد من المحددات من الممكن أن يؤثر في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية.
5. معرفة طرق قيام محددات المراجعة الداخلية بتأدية عملها بفعالية.
6. معرفة المحددات الأكثر تأثيراً في فعالية وحدات المراجعة الداخلية في المنشآت في المملكة العربية السعودية.
7. معرفة التوصيات المناسبة من أجل رفع فاعلية المراجعة الداخلية في المنشآت في المملكة العربية السعودية.

أهمية البحث:

أولاً: الأهمية العلمية

- تبرز الأهمية العلمية من خلال البحث الدقيق الذي قام به الباحثين، وذلك من أجل معرفة محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية.

- تبرز هذه الأهمية في معرفة العوامل المؤثر في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية لدى المنشآت.
- تبرز أهمية هذه الدراسة في تسليطها الضوء على محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية.
- تبين أهمية المحددات وتأثيرها على فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت، في ظل غياب العديد من الدراسات التي اهتمت بهذا الأمر.

ثانياً: الأهمية التطبيقية:

- تبرز أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتضمنه، حيث يعتبر موضوع مهم ولا بد من التطرق للحديث عنه في المملكة العربية السعودية، وهو " محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت".
- اهتمت هذه الدراسة بتحديد أهمية المراجعة الداخلية، وكذلك أهمية المحددات التي تؤدي إلى تأدية المراجعة الداخلية مهامها بكفاءة وفاعلية.
- دراسة مدى أهمية المحددات والخروج بنتائج ومقترحات تعزز دور المحددات في فاعلية المراجعة الداخلية.
- تعتبر هذه الدراسة إثراء وإضافة للأدبيات السابقة المتعلقة بمحددات فاعلية المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.
- يأمل الباحث في أن تسهم هذه الدراسة بزيادة المعرفة لدى المهتمين، وأن تكون إضافة علمية جديدة تضاف للمكتبة العلمية بالمملكة العربية السعودية.
- ولذلك, فقد جاءت هذه الدراسة لكي يستفيد منها الباحثين وأصحاب القرار في معرفة محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية من أجل مواكبة التطور التكنولوجي، والانطلاق نحو الاستفادة من مثل هذه الأنواع من الدراسة والسعي نحو تطويرها من أجل ضمان الفاعلية والسهولة في الأداء.

فروض البحث

ستقوم هذه الدراسة باختبار مجموعة من الفرضيات وهي كما يلي:

١. المحددات تقوم بالدور المنوط بها في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية.
٢. المحددات لها تأثير على فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت.
٣. يوجد ارتباط إيجابي ما بين فعالية المراجعة الداخلية وجودتها.
٤. كفاءة المراجع الداخلي لديها تأثير على فاعلية المراجعة الداخلية.

حدود البحث:

١. الحدود المكانية: تم إجراء البحث في المملكة العربية السعودية.
٢. الحدود الزمانية: تم إجراء البحث خلال الفصل الدراسي الثاني من العام الدراسي ٢٠٢٢-٢٠٢٣ م.
٣. الحدود الموضوعية: تم التطرق في هذه الدراسة على "محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية".

مصطلحات البحث:

- المراجعة الداخلية:

التعريف الإجرائي: يعرفها الباحث إجرائياً على أنها: " مجموعة من الأنشطة المستقلة التي تتم داخل المنشآت، والتي تساعد الإدارة في تحقيق العمليات التي تحقق الفاعلية في المنشأة. وتعرف أيضاً على مجموعة من الإجراءات التي تتم في المنشأة من أجل تحقيق تطبيق كافة السياسات الإدارية والمالية في المنشأة.

● المنشآت:

التعريف الإجرائي: يعرفها الباحث إجرائياً على أنها مشروع أو عمل يقوم بمجموعة من الأنشطة التي تتبع لإدارة واحدة، وقد تكون هذه الأنشطة إما إقتصادية أو إجتماعية أو مالية وذلك حسب نشاط المشروع وهدفه من العمل.

الفصل الثاني:

أدبيات البحث

أولاً الدراسات السابقة.

● الدراسات العربية.

● الدراسات الأجنبية.

ثانياً: التعقب على أدبيات البحث.

الفصل الثاني:

الدراسات السابقة:

من خلال أدبيات الدراسات والاطلاع عليها تبين أن الدراسة الحالية تتمحور حول: " محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية " فهي من الموضوعات الحديثة، وهذا يعكس أهمية تلك الدراسة، وقد قام الباحث بالاطلاع بالدراسات للاستفادة منها، وفيما يلي استعراض لهذه الأدبيات التي تم التوصل إليها الباحث:

هنالك العديد من الأدبيات سواء كتب أو أبحاث أو دراسات أو ندوات تناولت موضوع المراجعة الداخلية بشكل عام ومحددات فاعليتها داخل المنشآت، وحيث أن هذه الأدبيات تعتبر منارة استرشاد لما سنتناوله في دراستنا، فإنه كان لزاما سرد أهم الأدبيات المتعلقة بالموضوع ومن ثم التعليق عليها:

أولاً: الدراسات العربية:

١ . دراسة: العفيفي، (٢٠٠٩)، بعنوان: مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة).

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى معرفة مدى قدرة المراجع الداخلي عبر تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في كشف ظاهرة الفساد المالي بداخل الشركات ذات المساهمة العامة في قطاع غزة. ومن أجل ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في دراسته واعتمد على أداة الاستبيان من أجل الوصول إلى هدفه، وقد أظهرت نتائج الاستبيان إنخفاض أهمية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة بدرجة

كبيرة, كما أظهرت النتائج أن هناك ارتفاع في تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني يحول بدرجة كبيرة دون تطبيقها. أوصت الدراسة بضرورة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الشركات المساهمة العامة مع ضرورة تخفيض تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني من أجل أن يتم تطبيقها ومواجهتها لظاهرة الفساد المالي.

٢. دراسة نسمان، (٢٠٠٩) بعنوان: دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة- دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين مع السعي نحو عرض سريع لمفهوم حوكمة المصارف, استخدم الباحث من أجل ذلك المنهج الوصفي التحليلي واستخدم أداة الاستبيان من أجل الوصول إلى البيانات المطلوبة. أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير كبير للميثاق الأخلاقي للمراجعة الداخلية على حوكمة المصارف, كما أظهرت النتائج أيضاً أن تطور معايير المراجعة الداخلية يساهم وبشكل فعال في تحسين الحوكمة في المصارف. أوصت الدراسة بضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين عبر عمل الدورات التدريبية اللازمة وغيرها من الأمور.

٣. دراسة: البلوي، (٢٠٢١)، بعنوان: محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية- دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية السعودية.

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى اختبار محددات وظيفة المراجعة الداخلية بشكل عام, وبشكل خاص كل من الاستقلال التنظيمي والتوقيت والاسناد, ومن أجل ذلك استخدم الباحث المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي, واعتمد على مجموعة من المقاييس الإحصائية من أجل تحليل البيانات المجمعة من استمارات الاستقصاء. أظهرت نتائج الدراسة أن محددات جودة المراجعة الداخلية لها تأثير فعال على جودة وظيفة المراجعة الداخلية ولها أيضاً تأثير على قرار اعتماد المراجع الخارجي عليها. أوصت الدراسة بضرورة

عمل مزيد من الأبحاث والتي يجب أن تتطرق للحديث عن آليات الحد من معوقات بعض عمل المراجعة الداخلية وأثرها على عمل المراجعة الخارجية من أجل تفادي تلك المعوقات.

٤ . دراسة: السيد، (٢٠١٩)، بعنوان: مدخل كمي لتطوير دور المراجعة الداخلية في تقييم إعداد التقارير المالية بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى تطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام المدخل الكمي من أجل تقييم المخاطر خاصة حين يتم إعداد التقارير المالية من أجل السعي إلى تفعيل هيكل الرقابة الداخلية، والذي أصبح يقوم على تحديد وتقييم المخاطر من أجل تدنيها لأدنى حد ممكن بإعتبارها من أخطر ما يواجه المنظمات حيث أنه يعتبر مطلب لمستخدمي التقارير والقوائم المالية وأصحاب المصالح. أستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي حيث أظهرت النتائج إلى نجاح استخدام النموذج الكمي في تقييم مخاطر إعداد التقارير المالية والذي أدى بدوره إلى تطوير دور المراجعة الداخلية بما يساهم في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية القائم على إدارة وتقييم المخاطر وتطوير دور المراجع الداخلي بالإعتماد على النموذج بحيث يقدم مردودا إيجابيا بتفعيل هيكل الرقابة الداخلية والمراجع الداخلي ومستخدمي التقارير. أوصت الدراسة بضرورة التأكد من توافر الكفاءة المهنية اللازمة لفريق المراجعة الداخلية بما يمكنها من أداء الدور المنوط بتقييم المخاطر مع ضرورة وجود جهات متخصصة من أجل تدريب العاملين الجدد في قسم المراجعة الداخلية وتطوير أقسام المراجعة الداخلية لدى المنظمات في ضوء التغيرات الحديثة والمهام الخاصة بإدارة المخاطر.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

١ . دراسة: (Joshi, 2020) بعنوان: (Determinants Affecting Internal Audit Effectiveness)

المحددات التي تؤثر على فعالية التدقيق الداخلي)

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى تحديد المحددات التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية للشركات المدرجة في الهند حيث تم سحن ٣٠٠ عينة من الشركات المدرجة, استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي واستخدم طريقة الانحدار المتعدد حيث أظهرت **النتائج** أن المحددات الثلاثة وهي التخطيط القائم على المخاطر واستخدام البيانات الضخمة والتحليلات وتكرار اجتماعات المدقق الداخلي مع لجنة التدقيق على التوالي كانت مهمة جدا, أوصت الدراسة بضرورة تشجيع المدققين الداخليين على تطوير مهاراتهم وكفاءتهم الأساسية خاصة بالأمور المتعلقة بتقييم المخاطر والبيانات الضخمة والتحليلات من أجل تقديم خدمات أفضل للمدققين ومجلس الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق.

٢. دراسة: (Almahuzi, 2020) بعنوان **(Factors Impacting the Effectiveness of Internal**

Audit in the Saudi Arabian Public Sector) العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي في

القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى معرفة فعالية عمليات التدقيق الداخلي في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية حيث استخدمت النظرية القائمة على الموارد لاستكشاف العوامل الخارجية والداخلية التي تؤثر على فعالية التدقيق الداخلي. كما هدفت الدراسة أيضا إلى معرفة العلاقة بين ثلاثة عوامل خارجية: دعم الإدارة العليا ، والثقافة التنظيمية ، واستقلالية عمليات التدقيق الداخلي. و العلاقات بين أربعة عوامل داخلية: تحفيز موظفي التدقيق الداخلي ، وحجم فريق التدقيق الداخلي ، واستخدام تكنولوجيا المعلومات (IT) وكفاءة المدققين الداخليين. استخدم الباحث نهج مختلط يتكون من مقابلات شبه منظمة واستبيان. كما تم استخدام التحليل الموضوعي لتحليل المقابلات. أظهرت نتائج الدراسة أن دعم الإدارة العليا لم يؤثر فقط على فعالية التدقيق الداخلي ولكن أيضا على العوامل الخارجية الأخرى. كما أظهرت النتائج أيضا وجود ارتباط مباشر بين العوامل الخارجية الثلاثة وأن العوامل الخارجية الرئيسية التي تؤثر على فعالية التدقيق

الداخلي هي دعم الإدارة العليا، والثقافة التنظيمية ، واستقلالية التدقيق الداخلي. كشفت النتائج أيضاً أنه على الرغم من أن المؤسسات العامة السعودية ملزمة قانوناً بإنشاء إدارات تدقيق داخلي ، إلا أن هذه الوظيفة كانت تفتقر إلى عدد كبير من المنظمات.

٣. دراسة (Filfilan, 2022)، بعنوان: (Determinants of Internal Audit Effectiveness: Evidence from Saudi Arabi)

أدلة من المملكة العربية السعودية.

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى دراسة العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الداخلي في الإدارة العامة في السياق الاجتماعي والثقافي السعودي. ومن أجل ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي حيث اعتمد على أداة الاستبانة من أجل جمع البيانات حيث تم إجراء تحليل العوامل على عدة عناصر لاستخراج الأبعاد الأساسية. بعد ذلك ، تم إجراء تحليل ثنائي المتغير لتحديد وتحليل العوامل التي تؤثر على جودة عمليات التدقيق الداخلي في المملكة العربية السعودية. أظهرت نتائج الدراسة أن هيئات التدقيق الداخلي السعودية لديها تنظيم داخلي مناسب حيث تقوم بتقييم جيد لعملية التدقيق وأن المدققين الداخليين يتمتعون بالكفاءة والاستقلالية. كما أظهرت النتائج وجود علاقة معنوية وإيجابية بين هذه العوامل وجودة المراجعة الداخلية للإدارة العامة السعودية..

التعقب على أدبيات البحث

أثر اطلاع الباحث لأدبيات الدراسات السابقة، شعر الباحث بوجود نقص في الدراسات السابقة في مجال الدراسة الحالية، وأدرك أهمية معرفة محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية ، كما أن الدراسات السابقة تؤكد أن هناك جدلاً واسعاً بين الباحثين والمهتمين في مجال المراجعة

الداخلية ومحددات فاعليتها وأثر ذلك على المنشآت في المملكة العربية السعودية، حيث وإن مثل هذه الدراسة دفعت الباحث بضرورة لاهتمام بدراسة هذه المشكلة التي شكلت حافزاً قوياً لديه من أجل إنجاز هذه الدراسة.

من خلال ما تم استعراضه من دراسات السابقة تبين أن معظم الدراسات تناولت مدى فاعلية المراجعة الداخلية ولكنها لم تتطرق للحديث عن محدداتها في داخل قطاع المنشآت.

أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

- تم الاطلاع عدد من الدراسات العربية والأجنبية لما لها علاقة بموضوع الدراسة، إلا أن معظمها لم يتناول الحديث عن قطاع المنشآت.
- لم تتفق الدراسات حول محددات فاعلية المراجعة الداخلية حيث أظهرت الدراسات أن لكل دراسة محددات معينة مختلفة عن الدراسة الأخرى، كما أن الدراسات لم تتناول مدى محددات هذه المراجعة الداخلية بالنسبة لقطاع المنشآت.
- اتفقت بعض الدراسات مع الدراسة الحالية من حيث استخدام المنهج حيث تناولت دراسة (عفيفي، ٢٠٠٩) ودراسة (نسمان، ٢٠٠٩) ودراسة (filfilan, 2022).
- تناولت أغلب الدراسات المتغير المستقل "المراجعة الداخلية" (عفيفي، ٢٠٠٩) ودراسة (البلوي، ٢٠٢١) ودراسة (filfilan , 2022) ودراسة (Almahuzi 2020). ودراسة (نسمان، ٢٠٠٩).
- لم تتناول الدراسات السابقة جميعها المتغير التابع "المنشآت" باستثناء دراسة (Almahuzi,2020) التي تناولت المتغير التابع وهو القطاع العام.

أهم الجوانب التي استفادت منها الدراسة:

- تحديد مشكلة البحث وأعدادها، والإسهام في بناء إطارها النظري بشكل يتلاءم مع موضوع الدراسة الحالية.
- تدعيم الإطار النظري بنتائج وتوصيات عن محددات المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية.
- أوضحت الصعوبات التي واجهت الدراسة، التي أمدتها بنتائج ووسائل منهجية هامة.
- الاستفادة في عملية التحليل ومقارنتها وتوظيفها بما يحقق من أهداف الدراسة.
- الاستفادة من الدراسات السابقة في تصميم ومناقشة نتائج الدراسة الحالية.

أهم الجوانب التي استفادت منها الدراسة:

- هذه الدراسة تلتقي مع بعض متغيرات أدبيات الدراسات السابقة، ولكن ما يميزها الاختلاف من حيث الأداة والهدف والمنهج والمتغيرات.
- هذه الدراسة من الدراسات الحديثة التي تناولت أكثر من متغير (المراجعة الداخلية وقطاع المنشآت).
- الدراسة ليست تكرر لهذه الدراسات، بل جاءت جديدة بأهدافها وفرضياتها.

الفصل الثالث: الإطار النظري

المبحث الأول: المراجعة الداخلية

- المطلب الأول: المراجعة الداخلية وتطورها
- المطلب الثاني: العوامل التي أدت لظهور المراجعة الداخلية.
- المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية ووظائفها
- المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية وخصائصها
- المطلب الخامس: أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية

- المطلب الأول: الإصدارات المهنية والبحث المحاسبي في وظيفة المراجعة الداخلية وأدوارها
- المطلب الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية في تشريعات المملكة العربية السعودية

المبحث الثالث: معايير الأداء المهني

- المطلب الأول: خصائص المعايير.
- المطلب الثاني: أهداف معايير المراجعة الداخلية.
- المطلب الثالث: مفهوم المعيار ومعايير المراجعة.

الفصل الثالث: الإطار النظري

المبحث الاول: المراجعة الداخلية

• المطلب الأول: المراجعة الداخلية وتطورها

في العام ١٩٤٧ أصدر مجمع المراجعين الداخليين أولى توصياته عن مسؤوليات المراجع الداخلي حيث عرف المراجعة الداخلية في هذه التوصية بأنها " النشاط التقييم المستقل والذي يتم داخل الشركة من أجل مراجعة كافة العمليات كأساس لتقديم خدمات وقائية وبناءه للإدارة وهي بذلك تعتبر نوع من أنواع الرقابة التي تمارس وظيفتها عبر قياس وتقييم فعالية غيرها من أدوات الرقابة بحيث تهتم بالجوانب المالية والمحاسبية للعمليات (سليمان, ٢٠٠٥).

وفي العام ١٩٥٧م أصدر المجمع التعريف التالي للمراجعة الداخلية حيث ذلك بأن المراجعة الداخلية هي "النشاط التقييمي المحايد بداخل المنشأة من أجل مراجعة العمليات المحاسبية والمالية من أجل خدمة الإدارة وتقديم كافة الخدمات الرقابية وهي بذلك جزء من الرقابة الأخرى (عبد الله, ١٩٩٤).

أما في العام ١٩٧١ قام المجمع وللمرة الثانية بتعديل توصياته بحيث شملت التوصيات الجديدة تعريفاً جديداً للمراجعة الداخلية حيث عرفها " بأنها نشاط تقييمي مستقل بداخل الشركات من أجل مراجعة كافة عملياتها من أجل تقديم الخدمات إلى الإدارة وهي بذلك جزء من الرقابة المالية التي تعمل عبر قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى (الصحن, ١٩٩٥).

وفي العام ١٩٨١ عرفت المراجعة الداخلية من قبل المجمع بأنها " وظيفة تقييم مستقلة بداخل الشركة من أجل فحص وتقييم أنشطة الشركة كخدمة للشركة وهي نظام رقابي يقوم على فحص وتقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة الأخرى (العباري, ٢٠٠٠).

وفي عام ١٩٩٤, قام المجمع بتعريف المراجعة الداخلية بأنها " وظيفة تقييم مستقلة داخل الشركة من أجل فحص وتقييم أنشطتها كخدمة للشركة وهي بذلك تهدف إلى مساعدة كافة أفراد الشركة بما في ذلك الإدارة والعاملين من أجل القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال عبر تزويدهم بتحليلات وتوصيات استشارية ومعلومات تخص الأنشطة الخاضعة للفحص (أبو سيدي, ١٩٩٩).

وفي عام ١٩٩٩ وافق مجلس المراجعين الداخليين بالإجماع على تعريف جديد للمراجعة الداخلية حيث عرفه بأنه " المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زائد عائد وتحسين عمليات المنشأة حيث أنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها عبر اتباعها منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة (صبيحي, ٢٠٠٠).

● المطلب الثاني: العوامل التي أدت لظهور المراجعة الداخلية.

هناك العديد من العوامل التي كانت سببا رئيسيا لظهور المراجعة الداخلية والزيادة في الاهتمام بها بداخل المنشآت ومن هذه العوامل:

- كبر حجم المنشآت والمشروعات الحديثة بالإضافة إلى تعقد عملياتها.

حيث أدى ظهور الشركات المساهمة والمشروعات الحديثة لعدم قدرة الإدارة على الإلمام بكافة الأمور وهو ما استوجب الاستعانة بنظم رقابة داخلية من أجل ان تطمئن الإدارة على سلامة العمل وهو بدوره

قادهم للإستعانة لمراجع داخلي حيث أن المراجعة الداخلية أصبحت احد فروع الرقابة الداخلية التي تعمل على تقويم كفاءة وفاعلية باقي فروع الرقابة الداخلية (عبد الله, ١٩٩٤).

- انفصال الملكية عن الإدارة.

حيث أن إدارة الشركات أصبحت بمثابة وكيل عن أصحاب المصلحة فيها خاصة المساهمين بحيث أن الإدارة أصبحت كوكيل للمساهمين سواء بالأمر المتعلقة بالتصميم أو التشغيل للأنظمة من أجل ضمان إعداد قوائم مالية خالية من أي تحريفات جوهرية سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة وهو ما يضمن الإلتزام بكافة القوانين واللوائح الملزمة للشركة مع ضمان كفاءة أنشطة وعمليات الشركة وهو ما يقود إلى ضرورة تنفيذ آليات فعالة لعملية الرقابة الداخلية وهو بذلك يقصد به المراجعة الداخلية (نصر, ٢٠٠٥).

- ظهور العديد من المنشآت ذات الفروع المنتشرة حول العالم والتي تسمى الشركات متعددة الجنسيات.

حيث أن كبر حجم المشروعات يقود إلى ضرورة إنشاء فروع لها في مناطق مختلفة حول العالم حيث بدأت الإدارة المركزية لتلك المنشآت في استخدام المراجع الداخلي والسفر من مقر لمقر من أجل متابعة كافة أعمال تلك المنشآت وسمي بالمراجع المتجول, وهو ما قاد الإدارة لطلب بعض الخدمات الأخرى من المراجع مثل إيضاح مدى الإلتزام بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات المطلوبة (عبد الله, ١٩٩٤).

كما أن ظهور الشركات متعددة الجنسيات الأثر الأكبر في زيادة الاهتمام بالمراجعة الداخلية وضرورة تطويرها حيث قادت تلك الشركات لزيادة طبيعة المسؤوليات الإدارية ونطاقه نتيجة لزيادة حجم الأنشطة وهو ما زاد من حاجة الإدارة لمراقبة كافة العمليات بطريقة سليمة وهنا برز اهتمام المراجعة الداخلية بكافة العمليات الدولية وهو ما ترتب عليه وجود تغييرات جوهرية في وظيفة المراجعة الداخلية والتي تمثلت في

الزيادة في نطاق عمل المراجع الداخلي واعتراف المراجعين الخارجيين بها كمهنة مع تزايد ضغوط كافة الأطراف الخارجية من أجل تحقيق مزيد من المساءلة المحاسبية وتوسيع وظائف المراجعة الداخلية (صبيحي, ٢٠٠٠).

- إصدار الموصفات القياسية للجودة العالمية ISO.

حيث أصبحت شهادة الجودة العالمية هي جواز من أجل المرور للأسواق الخارجية في مختلف دول العالم, وقد اشتترطت بعض الدول ضرورة حصول موردي السلع والخدمات إليها على شهادات الجودة العالمية التي تصدرها المنظمة الدولية للتوحيد القياسي وهو ما تطلب امتداد عمل المراجعة الداخلية ليشتمل على مراجعة داخلية للجودة من أجل التأكد من الالتزام من كافة مواصفات الجودة العالمية.

- التغيير في أنماط الملكية وزيادة حالات إخفاق المنشآت.

لقد تغيرت أنماط الملكية, خاصة في الشركات المساهمة بحيث أصبحت الملكية تتركز في يد عدد قليل من المستثمرين وهو ما قادهم إلى المناداة بضرورة التغيير في المواصفات الإدارية والإجراءات والأساليب الرقابية التي تستخدمها المنشآت بما يحقق الحمالة لمصالحهم, كما أن مهنة المحاسبة والمراجعة لم تواجه مثل ما واجهته في بدايات القرن الحادي والعشرين والذي تمثل في انهيار العديد من منشآت الأعمال العالمية وفقدان العديد من المساهمين وأصحاب المصالح لمليارات الدولارات نتيجة فساد إدارتها العليا وإخفاق المراجعين الخارجيين في الكشف عن التجاوزات التي كانوا يقومون بها (ليب, ٢٠٠٣).

● المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية ووظائفها

لقد ظهرت الحاجة الماسة للمراجعة الداخلية بعد الأزمة الاقتصادية العالمية الأولى التي حصلت في العام ١٩٢٩ وبعد الحرب العالمية نتيجة لإفلاس العديد من الشركات وتحميل إدارات هذه الشركات المسؤولية عن ذلك, بالإضافة إلى عدم معرفة ومتابعة إدارات هذه الشركات مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لديها وهو ما دفعها إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية من أجل ان تكون العين الساهرة لها في فحص فاعلية جميع أنظمة الرقابة من أجل انجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم لجميع أوجه ومجالات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

كما أدت الطبيعة التكاملية للعمليات إلى ضرورة أن تمتد المراجعة الداخلية لفحص وتقييم كافة الأنشطة سواء كانت تلك الأنشطة إدارية أو تشغيلية أو تتعلق بالإدارة المالية. أما وظائف المراجعة الداخلية, فيرى معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية أن المراجع الداخلي أصبح يمثل الذراع الأيمن للإدارة ليس فقط بمجرد قيامه بالتأكد من أن سياساتها وإجراءاته تنفذ بفعالية وبأن مستوى المخاطر عند حده الأدنى وتحت السيطرة, بل أيضا نتيجة للتدخل الإيجابي للمراجع في عملية تدعيم وظيفة إدارة المنشأة عبر قيامه بدوره الاستشاري للإدارة وإعداد وتدريب مديري المستقبل وإمداد لجنة المراجعين بكافة التقارير الرقابية والإيضاحات المطلوبة منه.

● المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية وخصائصها

يمكن تقسيم أنواع المراجعة الداخلية لثلاث أنواع وهي (البلوي, ٢٠٢١):

- المراجعة المالية:

حيث يقصد بها التحقق من مدى التزام كافة أنشطة الشركة بتطبيق السياسات ولوائح الإجراءات المالية والإدارية التي اعتمدها الإدارة العليا للشركة كأسلوب من أجل أداء الأعمال المالية ثم التقرير إلى هذه

الإدارة بدرجة الإلتزام ومن هذا المفهوم يطلق عليها مراجعة إجرائية أو لائحية أو مراجعة مدى الإلتزام بتطبيق اللوائح والنظم المعتمدة ومن الضروري هنا التفرقة بين أنواع المراجعة المالية.

- مراجعة قبل الصرف:

وهي إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية والتي تتطلب أن تم مراجعة الأعمال قبل وأثناء تنفيذها عبر تكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر من أجل التحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ بحيث تتم هذه المراجعة بنسبة ١٠٠٪ على كافة العمليات المالية وتقوم بها الإدارة المالية وهو ما يطلق عليه أحيانا بمراجعة المدفوعات.

- مراجعة بعد الصرف

حيث تطبق بعد تنفيذ المعاملة وفق خطة مرسومة وبنسبة اختيارية وفحصها ليؤكد المراجع الداخلي للإدارة العليا للشركة بأن المعاملات تتم وفق الأسس الموضوعية والمقررة بما يقود لتحقيق كافة أهداف الشركة, كما تقوم بها إدارة المراجعة الداخلية.

- مراجعة العمليات والكفاءة

حيث استخدم أكثر من معنى من أجل أن يعبر عن مراجعة العمليات والكفاءة فبينما يطلق عليها البعض إسم المراجعة الإدارية يطلق عليها البعض الأخر مراجعة العمليات والإنجاز ويطلق عليه البعض الأخر مراجعة النظم.

كما تسعى هذه المراجعة إلى فحص وتقييم أداء أعمال الشركة ككل من أجل تحقيق الكفاية والفعالية في عملية استخدام الموارد المتاحة في ضوء عدة معايير موضوعية من أجل تقييم الكفاية حيث تعتبر هذه المراجعة هي تطور طبيعي للمراجعة المالية وإن كانت تتجاوزها من حيث النطاق, فعلى سبيل المثال وبينما

تعنى المراجعة المالية بالتحليل الإحصائي لأعمار وقيم وأرصدة حسابات العملاء التي لم تسدد في تواريخها وتبرزها باعتبارها معلقة أو مستحقات يتعين تحصيلها أو تكوين المخصص اللازم لها، تتجه مراجعة العمليات والكفاءة لإجراء تقييم شامل لنظام البيع والذي قد يسفر عن كشف مشاكل محورية في عملية التشغيل وهو ما يقود إلى عدم رضى العملاء وبالتالي عدم السداد.

- مراجعة المهام الخاصة:

حيث تتعلق بأي موضوعات إضافة يكلف بها المراجع الداخلي من الإدارة العليا للشركة مثل المخزون الراكد أو كيفية التصرف فيه وأسباب تكوينه أو مدى تناسب أسعار الشراء أو مدى واقعية جدول مرتبات العاملين وغيرها من الأمور مثل اقتراح مجالات خدمة جديدة بحيث يمكن للشركة تقديمها أو مدى تناسب أسعار البيع مع المنافسة أو عدم كفاءة نظام الحاسب الألي وتقديم كافة التوصيات التي تقود إلى تخفيض تكاليف الإنتاج (العيفي، ٢٠٠٩).

أيضا، تتفق مراجعة المهام الخاصة من حيث الأسلوب مع مراجعة التشغيل والكفاءة، ولكنها تختلف معها من حيث التوقيت فقط حيث أنه وبينما يتم تنفيذ مراجعة التشغيل وفقا لخطة مراجعة متكاملة ومعتمدة من الإدارة العليا للشركة، تنفذ مراجعة المهام الخاصة بعملية الطلب أو عند الحاجة وهو لا يقتصر الهدف من أي منهما على مجرد رصد الظاهرة كتراكم المخزون أو انخفاض المبيعات أو ارتفاع نسبة المرجعات من المبيعات ولكنها تبحث الأسباب التي قادت إلى ظهور الظاهرة والسعي إلى إيجاد أساليب لعلاجها.

● المطلب الخامس: أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

مما لا شك فيه أن هناك اختلافا بين المراجعة الداخلية والخارجية من حيث الإلزام بها ومن يقوم بها وعلاقتها بإدارة المنشأة، ومجال عملها والمسؤولية المترتبة على القيام بها حيث أنها ومن حيث التعيين والتبعية،

المراجعة الداخلي يتبع مستوى إداري معين أي الإدارة العليا أو المراجع الخارجي فهو متعاقد مهني مستقل تماما عن الشركة, أما من حيث الجهة المسؤولة أمامها فالمراجع الداخلي مسؤول أمام رئيس مجلس إدارة الشركة أو الإدارة العليا أما المراجع الخارجي فهو مسؤول أمام الجمعية العامة للمساهمين.

أما من ناحية أهداف عملية المراجعة, فالمراجع الداخلي تتحدد بمعرفة الإدارة العليا للشركة وبتوجيه من المعايير الدولية ذات العلاقة وحسب التعاقد, في حين المراجع الخارجي تتحدد بحسب معايير المراجعة الدولية ولا علاقة لإدارة الشركة في عملية تحديدها حيث تتمحور حول إيداء الرأي الفني المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار تقارير مالية محدد. ومن حيث نطاق العمل, فالمراجع الداخلي هو مراجعة مالية ومراجعة أداء ومراجعة النظم الرقابية في حين أن نطاق عمل المراجع الخارجي هو مراجعة مالية فقط (المدلل, ٢٠٠٧).

أما من ناحية هدف تقويم نظام الرقابة الداخلية فالمراجع الداخلي هدفه التأكد من جودة النظام وتطويره ومعالجة الثغرات ونقاط الضعف في حين أن المراجع الخارجي هدفه تحديد حجة العينة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة الخارجية, وفيما يتعلق بمجال وغرض المراجعة, فالمراجع الداخلي هو التركيز على الكفاءة والفعالية لكافة الأحداث التاريخية وتقويمها والتنبؤ والعمل على تقويم الأداء المستقبلي وتقويم نظم الرقابة وإدارة كافة المخاطر وتفعيل عملية الحوكمة في الشركات وهو ما يدل على شمول كافة الجوانب المالية والتشغيلية وحتى الأمور المتعلقة في البيئة, أما المراجع الخارجي فيشمل الفحص الإنتقادي المنتظم بالتركيز على صحة وتسجيل كافة البيانات المالية التاريخية والخروج برأي فني محايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية للواقع المالي للمنشأة حيث أن البيانات المالية أعدت وفقا لإطار تقارير مالية محدد (المدلل, ٢٠٠٧).

ومن حيث متلقي التقرير, فعند المراجع الداخلي يوجه بصفة أساسية للإدارة العليا أو لجنة المراجعة بحسب التبعية التنظيمية والأهمية النسبية, بينما بداخل المراجع الخارجي فهو متعلق بالجمعية العامة للمساهمين

بجيث ينشر في الصحف ويتم توزيعه على كافة الأطراف الداخلية والخارجية ذو العلاقة, ومن ناحية دورية
المراجعة فعملية المراجعة مستمرة في المراجعة الداخلية وفقا لخطة معتمدة من قبل الإدارة العليا ولجنة المراجعة
بينما عملية المراجعة في المراجعة الخارجية تتركز حول البيانات الختامية الخاصة بالفترة المالية وهو بدوره يدل
على تركزها في اخر الفترة المالية بالإضافة لمراجعات محدودة خلال العام
(المدلل, ٢٠٠٧).

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية

• المطلب الأول: الإصدارات المهنية والبحث المحاسبي في وظيفة المراجعة الداخلية وأدوارها

مما لا شك فيه أن تأسيس مهنة المراجعة الداخلية وعملية تطويرها ترتبط وبشكل وثيق مع تاريخ إنشاء معهد المراجعين الداخليين في عام ١٩٤١م, حيث أنه وخلال تلك الفترة بدأ يظهر مفهوم ومنهجية عملية المراجعة الداخلية مع عملية إنشاء هذا المعهد. ومن أجل الوصول إلى أعلى مستوى مهني للمراجعين الداخليين والسعي المتكرر إلى تطوير مهنة المراجعة الداخلية في كافة الشركات المتواجدة في عالمنا الحالي, قام هذا المعهد بإتخاذ بعض الخطوات المهمة في سبيل الإرتقاء بهذه المهنة حيث أنه ومن تلك الخطوات إصدار قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية بالإضافة إلى إصدار معايير لعملية الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية, وإتخاذ بعض القواعد للسلوك المهني للمراجعين الداخليين مع إعداد برامج لتأهيل المراجعين الداخليين (البلوي, ٢٠٢١).

وقد أدى النمو المتزايد في أنشطة الأعمال وكبر حجم الشركات والتعقيد الذي ظهر في كافة العمليات التي تقوم بها, أدى ذلك كله إلى زيادة الاهتمام بوظيفتها الرقابية عبر تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية وحماية الأصول, بالإضافة إلى التحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وما تحتوي عليها من بيانات وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية وكفاءة العاملين فيها حيث يترتب على ذلك الإعتراف بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية كوظيفة رقابية تمتد في كل الجوانب سواء كانت تلك الجوانب مالية أو غير مالية متعلقة في أنشطة الشركة (عصيمي, ٢٠٠٩).

● المطلب الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية في تشريعات المملكة العربية السعودية

وفي إطار الجهود الكبيرة التي تقوم بها المملكة العربية السعودية من أجل تعزيز الدور الرقابي في منشآت الأعمال سواء كانت حكومية أو خاصة, فقد أصدر مجلس الوزراء قرار رقم ٨٤ في العام ٢٠١١م والذي نص على إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخلية والتي تعتبر جمعية مهنية ذات شخصية مستقلة اعتبارية وذات ملة مالية مستقلة بحيث تشرف عليها وزارة التجارة والصناعة السعودية, كما تهدف هذه الجمعية إلى النهوض بمهنة المراجعة الداخلية وتطويرها بداخل المملكة العربية السعودية (البلوي, ٢٠٢١).

ومن المتوقع أن تكون الجمعية أحد الروافد الرئيسية لتطوير الكفاءات المهنية المتخصصة حيث يقتصر دور الجمعية على الجانب المهني والسعي إلى تقديم المعايير العالمية حسب ما أشار إلى مجلس الوزراء السعودي في عملية تنظيم الجمعية وفقاً لقرار إنشاء الجمعية بحيث تتمثل أهدافها فيما يلي (منصور, ٢٠١٦):

- توفير معايير المراجعة الدولية وقواعد آداب المهنة والإرشادات المهنية الأخرى ذات الصلة الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين.
- إعداد أدلة إرشادية وتطويرها مع توفير المعلومات ذات الصلة بالمراجعة الداخلية.
- العمل على عقد الاختبارات المؤهلة والتي تقود إلى الحصول على الشهادات المهنية التي يمنحها معهد المراجعين الداخليين الدولي.
- العمل على تطوير البرامج التدريبية وبرامج التعليم المهني المستمر والذي يتعلق بمهنة المراجعة الداخلية وتنفيذها وذلك من أجل رفع المستوى المهني لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وإصدار كافة الشهادات المتعلقة بها.
- السعي إلى تقديم كافة الدعم الفني من أجل مراقبة جودة الأداء المتعلق بمهنة المراجعة الداخلية وتطوير كافة الوسائل التي تقود إلى تحسين الأداء المهني.

- إعداد كافة الدراسات المتعلقة بالقوانين واللوائح والمعايير ذات الصلة بأعمال المراجعة الداخلية وتقديم كافة المقترحات للجهات المختصة.
 - العمل على عقد المؤتمرات واللقاءات المهنية في مجال المراجعة الداخلية.
 - السعي إلى رفع وعي الجمهور بأعمال المراجعة الداخلية.
- كما يمكن أن يتم توضيح الدور التي تقوم به الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين والذي يهدف إلى تحسين التأهيل المهني وهو بما يلي (منصور، ٢٠١٦):
- السعي إلى زيادة عدد أعضائها من منطلق أن زيادة عدد الأعضاء في الجمعية يساعد بشكل كبير في نشر إصداراتها.
 - توفير كفاءات مؤهلة مهنيا بحيث يمكنها تولي زمام القيادة سواء في القطاع الحكومي او في القطاع الخاص.
 - العمل على التواصل مع شركات المساهمة المدرجة في السوق المالي السعودي من أجل العمل على إقناعها بأهمية حصول المراجعين الداخليين على الشهادات المهنية المتعلقة بها مثل CIA.
 - العمل على التواصل مع كافة الجهات الرقابية والتنسيق فيما بينهم من أجل إقناعها في إلزام كافة المنشآت التي تقوم بالمراقبة عليها بضرورة الإستعانة بمراجعين داخليين مؤهلين مهنيا.
 - التواصل مع المؤسسات التعليمية خاصة الجامعات التي تقوم بتقديم برامج محاسبية تتضمن مقررات للمراجعة الداخلية أو متعلقة بها والعمل على إقناعها بضرورة أن يتوافر مقررات متعلقة بالمراجعة الداخلية بحيث تضمن إظهار أهميتها للطلبة.
 - الإستفادة من تجارب المنظمات المهنية ذات العلاقة بمهنة المراجعة الداخلية داخل المملكة العربية السعودية أو حتى خارجها.

- العمل على نشر ثقافة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في منشآت الأعمال في المملكة العربية السعودية.

- العمل على عقد الدورات التدريبية المتخصصة والتي تتعلق بالمراجعة الداخلية حيث أن الجمعية تقوم بعقد عدد من الدورات التدريبية سنويا تهدف إلى تمكين المتدرب من الإلمام بكافة الجوانب العملية لمهنة المراجعة الداخلية والتدريب على تطبيقها مهارة وهو بدوره يؤدي إلى تحسين التأهيل المهني للمراجعين الداخليين.

- العمل على إجراء اختبار الزمالة حيث تقوم الجمعية بعقد اختبار مهني من أجل الحصول على CIA ويمكن القول أن الألية الأكثر أهمية والتي يمكن من خلالها للجمعية السعودية أن تحقق هذه الادوار المأمولة هي زيادة عدد الأعضاء وحرص هؤلاء الأعضاء على الاستفادة من أنشطة الجمعية خاصة المتعلقة في اجتياز الاختبار المهني للمراجعة الداخلية والحصول على اختبار CIA.

كما أنه يوجد العديد من المعوقات التي تحد الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين على تحسين التأهيل المهني لمنتسبيها منها قلة الموارد البشرية في الجمعية وقلة الموارد المالية المخصصة للجمعية من أجل موازلة أنشطتها وعدم إلزام المراجعين الداخليين في ضرورة الحصول على شهادة المراجع الداخلي المعتمد وحدائة الاهتمام بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية كمهنة معترف بها (منصور, ٢٠١٦).

المبحث الثالث: معايير الأداء المهني

• المطلب الأول: خصائص المعايير.

مما لا شك فيه أن معايير المراجعة الداخلية أصبحت مرجعا لا غنى عنه بحيث يسترشد به المهنيون في كافة أنحاء العالم خاصة في دول العالم الثالث بحيث لا يتواجد في تلك الدول معايير محلية بحيث تحكم الممارسات المهنية فيها وهو ما قاد جهات الرقابة والإشراف على مهنة المراجعة في معظم الدول العربية بإلزام المراجعين القانونيين بضرورة إعتقاد تطبيق معايير المراجعة الدولية على حسابات الشركة والبنوك والمؤسسات المالية بعد مراعاة تكيف تطبيقها بما يتلاءم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والمالية المحلية (جربوع, ٢٠٠٢).

ولذلك تتميز تلك المعايير ببعض الخصائص التي يمكن ذكرها فيما يلي:

- ركزت على تفصيلات إجراءات العمل المهني وهو ما يشكل قيودا على تحرك المراجعين والذي بدوره يقلل من التفاوت بين المراجعين والاقتراب نحو الموضوعية في عملية انجاز عملية المراجعة.
- قامت اللجنة باستخدام مصطلح خطوط إرشادية لعملية الأداء المهني.
- لم ترق لمستوى المعايير التي يجب أن يتوافر فيها العديد من المقومات الأساسية اولها قابلية للقياس الكمي واعتبارها أداء للحكم على جودة الأداء حيث يجب الإعتراف هنا أنه من الصعب التعبير الكمي عن الخدمات التي يوفرها مكتب المراجع أو ما يقوم به من أعمال وإن كانت قد تمت محاولات بهذا الصدد ولذلك كانت التسمية التي أطلقتها اللجنة والتي اعتبرتها خطوطا إرشادية تتضمن مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحكم الأداء المهني أكثر دقة من مصطلح معيار.
- تعتبر أكثر شمولية نظرا لصدورها عن تجمع دولي يضم معظم دول العالم الحر حيث شمل ثلاثا وستين منظمة مهنية محاسبية تمثل تسعة وعشرين قطرا.

- تمثل الإطار العام الذي ينظم المهنة والذي يلقي قبولا عاما على المستوى الدولي كما ينظر إليها باعتبارها قواعد أساسية يجب اتباعها لمن يرغب في مزاوله المهنة.

● المطلب الثاني: أهداف معايير المراجعة الداخلية.

هناك العديد من أهداف معايير المراجعة الداخلية حيث تهدف هذه المعايير لما يلي (IIA,2004):

- بيان المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
- وضع إطار عمل للأداء من أجل تحسين أنشطة المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة.
- وضع أسس تقييم أداء المراجعة الداخلية.
- العمل على تحسين أعمال وأنشطة المنشأة.

● المطلب الثالث: مفهوم المعيار ومعايير المراجعة.

لا يوجد خلاف على أهمية وجود معايير للأداء بحيث تحكم وتحدد مواصفات أي عمل مهني حيث أعتبرت ضمن المقومات الأساسية التي تقوم بتشكيل مقومات العمل المهني حيث عرفها (عويض, ١٩٨٥) بأنه "نموذج او مثال موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة للعرف او الاتفاق العام كأساس لما يجب إتباعه حيث يكون وزنا أو حجما أو محتويات محددة أو قيمة معينة أو طريقة للأداء". كما عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA,2004) بأنه "إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي حيث يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي".

أما من حيث معايير المراجعة, فتنقسم معايير المراجعة الداخلية لخمسة أقسام بحيث تغطي كافة جوانب المراجعة الداخلية بداخل أي منشأة وهي: الاستقلال- العناية المهنية- نطاق العمل- تنفيذ أعمال المراجعة- إدارة قسم المراجعة الداخلية.

كما أصدر معهد المراجعين الداخليين قوائم لاحقة ومكاملة بحيث تناولت مختلف المعايير التي اشتملت عليها القائمة السابقة بصورة تفصيلية, مثل مفاهيم ومسؤوليات الرقابة والحد من حالات الغش والتحقق منها وضبط جودة المراجعة الداخلية وأوراق عمل المراجع بالإضافة للعلاقة بين المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي والإتصال مع مجلس الإدارة وغيرها من المهام حيث تعتبر هذه التفاصيل هي امتداد للمعايير القائمة التي سبق وأن أصدرت في عام ١٩٧٨م ولا تعتبر تغييرا لها حيث أنها وفي عام ٢٠٠٠م أصدر المعهد قائمة جديدة بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والتي أدخلت عددا من التعديلات على ما صدر في عام ١٩٧٨م, كما اشتملت أيضا على عدد من المعايير الجديدة (العمرى, ٢٠٠٦). وهنا تم تقسيم المعايير إلى معايير عامة ومعايير الأداء.

الفصل الرابع: خاتمة البحث

• ملخص نتائج البحث

• نتائج عامة للدراسة

• توصيات البحث

• مقترحات البحث

الفصل الرابع:

خاتمة البحث:

تناولت الدراسة محددات فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية، من حيث معايير المراجعة الداخلية وخصائها وأهميتها والهدف من وجودها في قطاع المنشآت في المملكة العربية السعودية ومدى أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في داخل تشريعات المملكة العربية السعودية حيث تحظى وظيفة المراجع الداخلي في الوقت الحالي ليس فقط بداخل المملكة فحسب بل في أغلب دول العالم بالأهمية الكبيرة لما يقوم به المراجع الداخلي من أدوار تقود إلى متابعة سير أداء المنظمة والمنشأة بفعالية نحو تحقيق الأهداف المرجوة خاصة فيما يتعلق بمراقبة أداء العمل.

توصلت الدراسة للعديد من النتائج التي يمكن استخلاص العديد من التوصيات والاقتراحات، وتقسم النتائج لثلاثة أقسام، أولها: ما يتعلق بفرضيات الدراسة، وثانيها: يتعلق بإطار الدراسة، والثالث يتعلق بالمعوقات التي يمكن أن تواجه المراجع الداخلي، كانت النتائج كما يلي:

أولاً: ملخص نتائج البحث:

لقد توافقت نتائج الدراسة مع فرضيات الدراسة حيث كانت النتائج كالتالي

١ . المحددات تقوم بالدور المنوط بها في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية لدى المنشآت في المملكة العربية السعودية.

- حيث أظهرت النتائج أن المحددات تقوم بالدور المطلوب منها وبشكل فعال من أجل تحقيق فعالية المراجعة الداخلية بداخل المنشآت في المملكة العربية السعودية.

٢. المحددات لها تأثير على فاعلية المراجعة الداخلية لدى المنشآت.

- أكدت الدراسة أنه هناك تأثير كبير للمحددات على فاعلية المراجعة الداخلية بداخل المنشآت وهو ما توافق مع بعض الدراسات الأخرى التي أظهرت أثر تلك المحددات في التأثير على فاعلية المراجعة الداخلية بداخل المنشآت والقطاع العام.

٣. يوجد ارتباط إيجابي ما بين فعالية المراجعة الداخلية وجودتها.

- وضحت الدراسة أن جودة المراجعة الداخلية تتناسب وبشكل إيجابي مع فعالية المراجعة الداخلية حيث أن هناك ارتباط إيجابي فيما بينهم.

٤. كفاءة المراجع الداخلي لديها تأثير على فاعلية المراجعة الداخلية.

- إن غياب كفاءة المراجع الداخلي وعدم معرفته وإلمامه بمعايير ومهام مهنة المراجعة الداخلية يقود إلى فشل عملية المراجعة الداخلية بداخل المنشآت في أي مكان في العالم.

- أشارت الدراسة أن وجود كفاءة بداخل المراجع الداخلي يؤثر وبشكل إيجابي على فعالية المراجعة الداخلية وهو بدوره يقود إلى نجاح كافة الأعمال الموكلة للمراجع الداخلي بما يضمن سير عمل المنشأة بفاعلية وجودة عالية وصولاً إلى تحقيق كافة الأهداف المرجوة للشركة.

ثانياً: نتائج عامة للدراسة:

من خلال الدراسة ظهرت العديد من النتائج الأخرى خاصة المتعلقة بمحددات المراجعة الداخلية ومدى فاعليتها بداخل المنشآت في المملكة العربية السعودية والتي يمكن ذكرها كما يلي:

١. إلتزام المراجعين الداخليين بمعايير الأداء المهني يزيد من مواجهتهم لظاهرة الفساد والذي يضمن نجاح

أداء المنشأة بشكل فعال.

٢. قلة الإدراك لأهمية معايير الاداء المهني في الشركات الموجودة في المملكة العربية السعودية.
٣. ضرورة الإلتزام بمعايير أداء المراجعة الداخلية التي تصدر من معهد المراجعين الداخليين والتي تقود إلى أداء كافة الأعمال بكفاءة وفي إطار العناية المهنية الواجبة.
٤. للمراجع الداخلي دور مهم في داخل كافة المنشآت عبر تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة عبر تقديم خدماته التأكيدية والاستشارية وقيامه بالسعي نحو التحسين والتطوير لإضافة قية للمنظمة.
٥. هناك تعاضم لدور المراجعة الداخلية نتيجة التغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال وهو ما زاد من أهتمام الدول المتقدمة والنامية بالمراجعة الداخلية وعلاقتها في تحقيق جودة أداء الشركات بإعتبار المراجعة الداخلية أهم أليات الجودة وتحسين الأداء لدى المنشآت.
٦. يقوم المراجع الخارجي عند تخطيط لعملية المراجعة بالعمل على تقييم فعالية المراجعة الداخلية في ضوء الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية.
٧. التعاون بين المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي يزيد من قدرة المراجعة ويزيد من امكانية اكتشاف التحريفات المهمة وهو ما يزيد من فعالية عملية المراجعة بشكل عام ويقلل من فشل المراجعة.
٨. كلما زاد التفاعل بين المراجع الداخلي ولجنة المراجعة والإدارة العليا والمراجع الخارجي يزيد ذلك من فعالية المراجعة الداخلية وهو ما يقود إلى تحسين أداءها.
٩. أظهرت النتائج أن هيئات التدقيق الداخلي السعودية لديها تنظيم داخلي مناسب بحيث تقوم بتقييم جيد لعملية التدقيق كما أن المدققين الداخليين يتمتعون بالكفاءة والاستقلالية.
١٠. هناك علاقة بين هذه العوامل وجودة المراجعة الداخلية للإدارة العامة السعودية حيث أن هذه المعايير الفنية والمهنية تؤثر إيجابياً عليها.

ثالثاً: توصيات البحث:

١. ضرورة الضغط على الجهات الرسمية في المملكة الإسراع في وضع قوانين صارمة للإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية وضرورة وجوده بداخل المنشآت.
٢. ضرورة تدريب المراجعين الداخليين عبر الندوات وحضور المؤتمرات من أجل مواكبة كافة التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية.
٣. ضرورة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الشركات خاصة ذات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية.
٤. ضرورة إلمام المراجعين الداخليين بكافة معايير الأداء المهني.

مقترحات الدراسة:

١. ضرورة وضع الحلول اللازمة لحل القصور المتعلق بعملية المراجعة الداخلية بداخل المنشآت في المملكة العربية السعودية.
٢. وضع اتفاقيات دولية مع المعهد الدولي للمراجعة الداخلية حول ضرورة عمل ندوات ومؤتمرات مستمرة مع المراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية.
٣. ضرورة التنسيق بين الجهات المختصة بالمملكة لمتابعة أداء العاملين في المراجعة الداخلية ومتابعة وجود مراجعة داخلية بداخل المنشآت من أجل تجنب الفساد الذي يمكن أن ينشأ.

قائمة المراجع

مراجع عربية

- أبو سيدي, عمر. (١٩٩٩). استخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة لتحسين كفاءة وفاعلية إدارة المراجعة الداخلية. رسالة ماجستير. جامعة عين شمس. مصر.
- جربوع, يوسف محمود. (٢٠٠٢). مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية. الطبعة الأولى. فلسطين.
- سليمان, إيناس. (٢٠٠٥). تطوير مقاييس المراجعة الداخلية للوفاء بإحتياجات مراجعة الجودة الشاملة. رسالة دكتوراة. جامعة القاهرة.
- صبيحي, محمد حسني. (٢٠٠٠). التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة- دراسة تحليلية. مجلة البحوث التجارية. العدد الأول. المجلد الثاني والعشرون. كلية التجارة. جامعة الزقازيق. مصر
- عبد الله, محمد الرملي. (١٩٩٤). إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات. مجلة البحوث التجارية المعاصرة. المجلد الثامن. العدد الثاني.
- عصيمي, أحمد زكريا. (٢٠٠٩)*. دور المراجع الداخلي في مواجهة إدارة مخاطر الأعمال: مع التطبيق على الشركات المساهمة المصرية. مجلة العملية للبحوث والدراسات التجارية.
- لبيب, خالد. (٢٠٠٣). نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي في قطاع الأعمال. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. كلية التجارة. جامعة الإسكندرية. العدد الأول. المجلد الرابعون.

- نسمان, ابراهيم إسحق. (٢٠٠٩). دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة. دراسة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. فلسطين.
- نصر, عبد الوهاب. (٢٠٠٥). الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعوامة أسواق المال. الدار الجامعية. الإسكندرية. مصر.
- البلوي, ناصر مفرج. (٢٠٢١). محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية- دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية السعودية. المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات. المجلد الثاني. الإصدار التاسع عشر.
- الرمحي, زاهر. (٢٠١٧). الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية. دار المأمون للنشر والتوزيع. الأردن.
- السهلي, محمد. (٢٠١١). " تحليل العوامل الهيكلية لوحدة المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية في المملكة العربية السعودية". مجلة الفكر المحاسبي: ١٥(١). ٢.
- السيد, منار عبد الحميد. (٢٠١٩). مدخل كمي لتطوير دور المراجعة الداخلية في تقييم خطر إعداد التقارير المالية بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية. رسالة ماجستير غير منشورة.
- الصحن, عبد الفتاح. (١٩٩٥). الرقابة والمراجعة الداخلية: على المستوى الجزئي والكلي. مطبعة التوني. القاهرة.
- العمري, أحمد محمد. (٢٠٠٦). مدى تطبيق معايير التطبيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. المجلد الثاني. العدد الثالث.
- العفيفي, مؤمن محمد. (٢٠٠٩). مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية- دراسة تطبيقية

على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. فلسطين.

- الغباري, أيمن. (٢٠٠٠). الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وأهميتها في تحديد الاتجاهات المستقبلية. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين, كلية التجارة, جامعة القاهرة. العدد السادس والخمسون.
- المدلل, يوسف سعيد. (٢٠٠٧). دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية. فلسطين.

مراجع أجنبية

- Institute of Internal Auditors IIA. (2004). " Code of Ethics and Standards for The Professional Practice of Internal Auditing", available at: <http://www.theiia.org/>.
- Joshi, prem lal. (2020). Determinants Affecting Internal Audit Effectiveness. Emerging Markets Journal. Volume 19 No2,
- Almahuzi, Ahmed Salman. (2020). Factors Impacting the Effectiveness of Internal Audit in the Saudi Arabian Public Sector.

Institute for sustainable industries and live able cities. Victoria University.

- Filfilan, Assaf. (2022). Determinants Of Internal Audit Effectiveness: Evidence From Saudi Arabia. Journal of Management Information and Decision Sciences Volume 25, Special Issue.