

**جودة المراجعة الداخلية ودورها في
تفعيل حوكمة الشركات
دراسة تطبيقية على الشركات
السعودية المساهمة**

**دكتور/الرفاعي إبراهيم مبارك
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة طنطا**

يهدف هذا البحث إلى دراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية. حيث يسعى الباحث إلى التحقق مما إذا كانت الحوكمة الجيدة للشركات المساهمة السعودية ترتبط بوجود المراجعة الداخلية الجيدة أم لا. وبناء على هدف البحث استخدم الباحث حوكمة الشركات كمتغير تابع أما المتغيرات المستقلة فتمثلت في العوامل المحددة لجودة خدمات المراجعة الداخلية. وبناء على الدراسات السابقة ومعايير المراجعة الداخلية والخارجية ذات الصلة حدد الباحث عشرة متغيرات تساهم في تحديد مستوى جودة خدمات المراجعة الداخلية هي: المؤهلات العلمية، والشهادات المهنية، والتدريب، والخبرة العملية، والمعرفة بعمليات الشركة، والاستقلال التنظيمي، وعدم الاشتراك في الأعمال التنفيذية، وجود دليل للمراجعة الداخلية، وجود نظام لرقابة جودة خدمات المراجعة الداخلية، وحجم قسم المراجعة الداخلية.

وقد أشارت نتائج الدراسة التطبيقية إلى وجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين جودة عملية الحوكمة وجودة خدمات المراجعة الداخلية. والمتغيرات المستقلة ذات التأثير المعنوي هي بالترتيب حسب قوة التأثير الخبرة ثم الشهادات المهنية ثم المؤهلات العلمية. أما باقي المتغيرات المستقلة فليس لها تأثير معنوي على المتغير التابع.

١. الإطار العام للبحث

ينقسم هذا القسم إلى خمسة أجزاء فرعية يعرض الجزء الأول لمشكلة البحث بينما يتناول الجزء الثاني أهداف البحث فيما يتناول الجزء الثالث أهمية البحث ويتناول الجزء الرابع حدود البحث وأخيراً يعرض الجزء الخامس لتنظيم البحث.

١-١. مشكلة البحث

على الرغم من أن دور المراجعة الداخلية كعامل أساسي لتحقيق الحوكمة الجيدة للشركات قد أهمل لفترة طويلة من الزمن، إلا أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبح ينظر إليها في الوقت الحالي على أنها أداة مهمة من أدوات الحوكمة تقدم منافع جيدة للشركات. وقد أكد على ذلك معهد المراجعين الداخليين في عام ٢٠٠٣ وعاد وأكد على ذلك مرة أخرى في عام ٢٠٠٥. فقد حدد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (Institute of Internal

٢٠٠٥a, ٢٠٠٣a, (Auditors (IIA)) أربعة أركان أساسية لعملية حوكمة الشركات هي المراجعة الداخلية ، والمراجعة الخارجية ، ولجان المراجعة ، ومجلس الإدارة. هذا بالإضافة إلى ما تضمنته نماذج أخرى لحوكمة الشركات كلها تشير إلى المراجعة الداخلية على أنها ركن أساسي من أركان حوكمة الشركات (أنظر على سبيل المثال Skousen, Glover, and Prawitt ٢٠٠٥; Hermanson and Rittenberg ٢٠٠٣; Treadway ١٩٨٧).

وفي المملكة العربية السعودية قامت هيئة السوق المالية السعودية بإصدار لائحة لحوكمة الشركات السعودية بموجب القرار رقم ١ - ٢١٢ - ٢٠٠٦ م بتاريخ ٢١/١٠/١٤٢٧ هـ كلائحة استرشادية وأصبحت ملزمة للشركات المساهمة المتداولة أسهمها بسوق الأسهم السعودية اعتباراً من تاريخ نشرها وأصبحت الشركات السعودية تفصح ضمن تقاريرها المالية السنوية عن ما حققته من لائحة الحوكمة. وتتمثل مشكلة هذا البحث في دراسة دور المراجعة الداخلية في تحقيق الحوكمة الجيدة للشركات المساهمة السعودية. ولأن فعالية دور المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الحوكمة يعتمد بصفة أساسية على مستوى جودة الخدمات التي تؤديها ، فإن هذا البحث يركز على دراسة العوامل المحددة لجودة خدمات المراجعة الداخلية كمتغيرات مستقلة وربطها بما حققته الشركات من لائحة الحوكمة كمتغير تابع في محاولة للتعرف على مدى الارتباط بين الحوكمة الجيدة للشركات والمراجعة الداخلية.

ويمكن صياغة مشكلة هذا البحث في السؤالين التاليين:

- هل توجد علاقة بين الحوكمة الجيدة للشركات وجودة خدمات المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية؟.
- ما هي المتغيرات الأكثر تأثيراً على دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات؟.

١-٢. أهداف البحث

بناء على ما سبق فإن الهدف الأساسي لهذا البحث يتمثل في دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات السعودية المساهمة. هذا الهدف الأساسي يتضمن الأهداف الفرعية التالية:

الهدف الأول: دراسة العوامل المحددة لجودة خدمات المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية كما حددتها المعايير والتوصيات المهنية ذات الصلة.

الهدف الثاني: تحديد ما إذا كان هناك ارتباط بين جودة خدمات المراجعة الداخلية وحوكمة الجيدة للشركات المساهمة السعودية.

الهدف الثالث: تحديد المتغيرات الأكثر تأثيراً على دور المراجعة الداخلية في تفعيل عملية الحوكمة في الشركات المساهمة السعودية.

١-٣. أهمية البحث:

الأهمية العلمية:

في ظل البيئة الاقتصادية المعاصرة أصبحت أنشطة المراجعة الداخلية كأحد أدوات حوكمة الشركات تلقى اهتمام شديد من جانب الأوساط المهنية وأيضاً من جانب الباحثين. وقد لقيت هذه المنطقة البحثية اهتمام كبير أيضاً من جانب الباحثين في الفترة الأخيرة وقدمت وما زالت تقدم فيها أبحاث كثيرة في الوقت الحالي.

ويكتسب هذا البحث أهميته العلمية من كونه يساير التطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية التي تركز على المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات.

الأهمية العملية:

لم تكن المملكة العربية السعودية بمنأى عن الاهتمام العالمي بالمراجعة الداخلية الذي نتج عن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في نهاية القرن الماضي وبدايات القرن الحالي، فقد اهتمت المنظمات المهنية السعودية في الفترة الأخيرة بالمراجعة الداخلية كأحد الركائز الأساسية لعملية الحوكمة، وتبلور هذا الاهتمام فيما يلي:

١. قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني في المملكة وذلك في جمادى الآخرة ١٤٢٥ هـ ، ليشكل الأساس المرجعي لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية في المملكة.
٢. صدور قرار مجلس الوزراء ٢٣٥ في ١٤٢٥/٨/٢٠ بتأسيس وحدات للمراقبة الداخلية في الوحدات الحكومية للقيام بمهام المراجعة الداخلية. وكان هذا القرار بداية لتبني العديد من الشركات والهيئات لتأسيس إدارات للمراجعة الداخلية بها.
٣. قيام هيئة السوق المالية السعودية بإصدار لائحة لحوكمة الشركات السعودية بموجب القرار رقم ١ - ٢١٢ - ٢٠٠٦ بتاريخ ١٤٢٧/١٠/٢١ هـ والتي اعتبرت ملزمة للشركات من تاريخ نشرها.
٤. قيام الشركات المساهمة العامة العاملة بالمملكة بتأسيس إدارات للمراجعة الداخلية تعمل حالياً في إطار المعايير الدولية.
٥. صدور اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية والمؤسسات العامة والتي تلزم الجهات الحكومية والمؤسسات العامة بضرورة إنشاء وحدات للمراجعة الداخلية بموجب قرار مجلس الوزراء الموقر برقم (١٢٩) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦.
٦. تجاوزت المنظمات المهنية في المملكة (ممثلة في الهيئة السعودية للمحاسبية القانونيين والجمعية السعودية للمحاسبة) مع هذا الاتجاه بتنشيط الفكرة وتوصيلها إلى ذوي الاهتمام من الممارسين والمهنيين عن طريق عقد اللقاءات والندوات العلمية والدورات التدريبية لإعداد الكوادر المؤهلة للعمل بوحدات المراجعة الداخلية.

ويكتسب هذا البحث أهميته العملية من كونه يساير الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية. فمثل هذه البحوث يمكن أن تعطي تقييم نظري لدور المراجعة الداخلية في عملية حوكمة الشركات المساهمة السعودية وتقدم مقترحات تنفيذ المنظمات المهنية في صياغة المعايير والأنظمة. كما يمكن أن تكون هذه المقترحات مفيدة للشركات أيضاً في تطوير المراجعة الداخلية لديها.

تتمثل حدود هذا البحث فيما يلي:

- سوف يعتمد الباحث على قوائم الاستقصاء والمقابلات الشخصية مع مدراء المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة السعودية أو من ينوب عنهم لتجميع البيانات اللازمة عن نشاط المراجعة الداخلية بالشركة. هذا يعني أن عينة البحث سوف تكون من مدراء أو رؤساء أقسام المراجعة الداخلية أو من ينوب عنهم فقط على أساس أن مدير أو رئيس قسم المراجعة أو نائبه هو الذي يتوافر لديه كل المعلومات المطلوبة عن المراجعة الداخلية بالشركة.
- كما يتضح من القسم الخاص بالدراسة التطبيقية هناك نوعين من البيانات التي سوف يعتمد عليها الباحث النوع الأول يتعلق بالمتغير التابع ويتم الحصول عليه من التقارير المالية المنشورة للشركات وهذا النوع يفترض توافر الدقة فيه حيث أنه خضع للمراجعة وتم اعتماده للنشر بالتقارير المالية. أما النوع الثاني وهو البيانات الخاصة بالمتغيرات المستقلة والتي يتم الحصول عليها من قوائم الاستقصاء والمقابلات الشخصية فإن مدى الدقة فيه تتوقف على أمانة ومصداقية مفردات العينة. وما يود الباحث التأكيد عليه هنا هو أن إمكانية تعميم نتائج البحث تتوقف على مدى دقة البيانات التي سوف يتم تجميعها من مفردات العينة ، وهو أمر لا يمكن للباحث تقديره أو التحكم فيه.

٥-١. تنظيم البحث:

سوف يتم تنظيم ما تبقى من البحث على النحو التالي: يتناول القسم الثاني الإطار المفاهيمي للبحث ويقدم فيه الباحث لمفهوم الحوكمة ودور المراجعة الداخلية وعلاقتها بالأطراف الأخرى المسؤولة عن عملية الحوكمة. أما القسم الثالث فيتضمن عرض للدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث. فيما يتناول القسم الرابع تصميم الدراسة التطبيقية وينقسم إلى قسمين فرعيين يركز الأول على عرض لتصميم الدراسة التطبيقية بما في ذلك عرض للمتغيرات والفروض ونموذج الدراسة والمجتمع والعينة وأدوات

البحث. بينما يركز القسم الثاني على عرض لنتائج الدراسة التطبيقية وتحليلها. أما القسم الأخير من البحث فإنه يتضمن عرض لنتائج وتوصيات البحث.

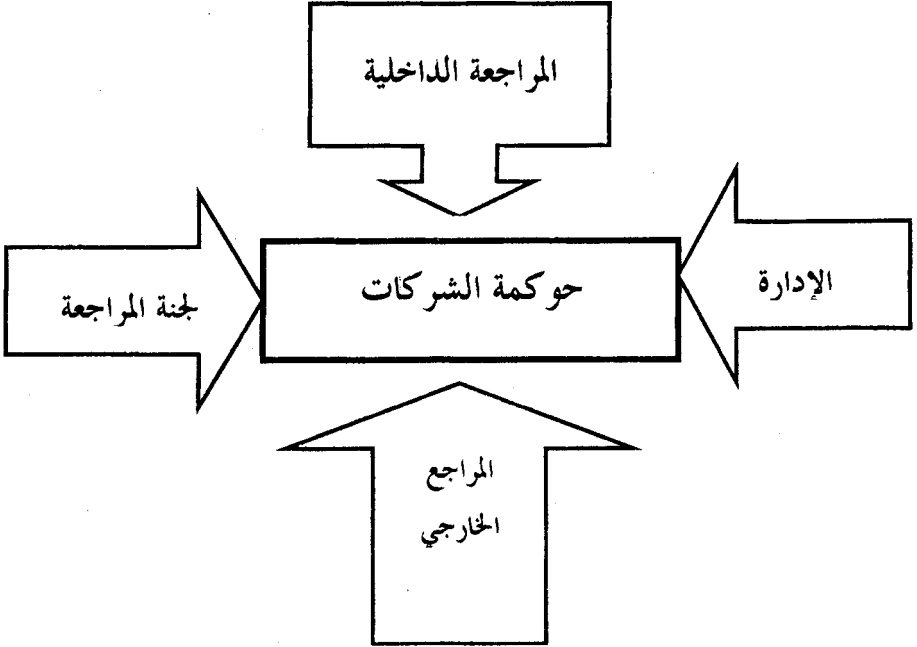
٢. الإطار المفاهيمي للبحث:

٢-١. حوكمة الشركات ودور المراجعة الداخلية:

في عام ٢٠٠٣ ذكر معهد المراجعين الداخليين (IIA) أن عملية الحوكمة تتضمن مجموعة الإجراءات والأنشطة التي يتم تطبيقها عن طريق ممثلي الأطراف ذات الاهتمام بالمنشأة لمعرفة كيف تدير الإدارة عملية الرقابة والخطر. وذكر أيضا أن الحوكمة الفعالة تساعد على ضمان دقة التقارير المالية التي تقدمها الإدارة (مثل التقرير عن نظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية) وتساعد أيضا على ضمان فعالية الرقابة الداخلية (Institute of Internal Auditors, ٢٠٠٣a).

وقد حدد المعهد أربعة أركان أساسية لعملية حوكمة الشركات هي المراجعة الداخلية ، والمراجعة الخارجية ، ولجان المراجعة ، والإدارة. وذكر المعهد أيضا أن الأطراف ذات المصالح بالمنشأة تشمل المستثمرين الحاليين والمرتبطين والعاملين والمقرضين وآخرين. والممثلين الأساسيين للأطراف أصحاب المصالح بالمنشأة هم الأركان الأربعة الأساسية لعملية الحوكمة (لجنة المراجعة والإدارة والمراجع الخارجي والمراجعة الداخلية). بعض الدراسات الأخرى مثل دراسة (٢٠٠٣) D.R. Hermanson and L.E. Rittenberg على سبيل المثال أضافت الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة (المنظمات المهنية) والجهات التنفيذية ضمن أركان الحوكمة. الشكل رقم (١) يلخص نموذج الحوكمة الذي قدمه معهد المراجعين الداخليين.

شكل رقم (١)
نموذج حوكمة الشركات



يتضح من الفقرة السابقة أنه على الرغم من أن وظيفة المراجعة الداخلية قد أهمل دورها لفترة طويلة ، إلا أنه أصبح ينظر إليها اليوم على أنها نشاط مهم يقدم منافع جيدة للشركات. ففي ظل البيئة الاقتصادية المعاصرة أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية تلقى اهتمام شديد من جانب الأوساط المهنية كأحد أدوات حوكمة الشركات وأيضاً من جانب الأطراف التي تتحمل مسؤولية الحوكمة داخل الشركات. وهناك دراسات عديدة (أنظر على سبيل المثال (٢٠٠٣) Hermanson and Rittenberg, (٢٠٠٤) Moller) اشارت

إلى أن المراجعة الداخلية كان لها دور في حوكمة الشركات منذ أوائل الأربعينات من القرن الماضي ، وأن دور المراجعة الداخلية لم يختلف في الماضي عن الوقت الحاضر ، فقد تضمن هذا الدور تقدير المخاطر وتحقيق الرقابة والتأكد من الإلتزام بالإجراءات الرقابية. إلا أن دور المراجعة الداخلية ازدادت أهميته في ظل المتطلبات الحديثة للحوكمة المفروضة على الشركات بموجب الأنظمة.

وعلى الرغم من أن قانون Sarabanes Oxley (فيما بعد SOX) لم يتناول بالتحديد دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات إلا أن التوسع في متطلبات الحوكمة المفروضة على لجان المراجعة والمراجع الخارجي ومجلس الإدارة ترتب عليه زيادة دور المراجعة الداخلية. فحسب متطلبات SOX في الفقرة رقم ٣٠٢ يجب على الإدارة أن تقر بفعالية الإجراءات الرقابية على الإفصاح. وفي الفقرة رقم ٤٠٤ يجب على الإدارة أن توثق وتقيم وتقرر عن مدى فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية ، ويجب على المراجع الخارجي أن يقيم ويبيد رأيه عن تقدير الإدارة للرقابة الداخلية. أما حسب الفقرة رقم ٣٠١ فيجب على لجنة المراجعة أن تؤسس برنامج يسمح بالتقرير عن المشاكل المالية المتوقعة ، كما تتطلب الفقرة رقم ٤٠٦ الإفصاح عن مدى الإلتزام بالقواعد الأخلاقية.

هذه المتطلبات التي تضمنها Sox أدت إلى زيادة دور المراجعة الداخلية لكي تساعد الشركات على تحقيق المتطلبات السابقة. فلجنة المراجعة سوف تعتمد على المراجعة الداخلية لكي تجعلها على علم دائم بما تتخذه الشركة من اجراءات لكي تحقق الإلتزام بمتطلبات الفقرة رقم ٣٠٢ والفقرة رقم ٤٠٤ ، أيضا الإدارة سوف تعتمد على المراجعة الداخلية للقيام باختبارات الرقابة تطبيقا لمتطلبات الفقرة رقم ٤٠٤ ، كما أن المراجع الخارجي قد يعتمد على إختبارات الرقابة الداخلية التي تقوم بها المراجعة الداخلية عند تنفيذه لعملية المراجعة تطبيقا للتوصية رقم ٢ (٢٠٠٤, AS No.٢ DPCAOB).

ولعل ما سبق هو ما دفع بعض الباحثين حديثا إلى وصف المراجعة الداخلية بأنها النافذة التي يمكن من خلالها الإطلاع على الشركة ككل (٢٠٠٤), Tapestry Networks. وإن كان قد سبق وصفها قديما في عام ١٩٧٣ على أنها عيون وأذان الإدارة, Sawyer (١٩٧٣). لذلك فإن المراجعة الداخلية كما يرى (٢٠٠٣) Vallario تعتبر مصدر معلومات مهم جدا للأطراف الثلاثة الأخرى المهمة بعملية الحوكمة ، بل هي عنصر

أساسي مكمل لكل الأطراف المسؤولة عن عملية الحوكمة لكي يؤدي كل طرف دوره لتحقيق حوكمة فعالة ومفيدة لكل الأطراف المهتمة بالشركة. ولكي تكون المراجعة الداخلية مفيدة للأطراف الأخرى يجب أن تكون الخدمات التي تؤديها على مستوى جودة مناسب ، حيث أن مستوى جودة خدمات المراجعة الداخلية سوف يؤثر على علاقتها بالأطراف الثلاثة الأخرى ، وبالتالي فإن جودة خدمات المراجعة الداخلية سوف يكون لها تأثير على جودة الحوكمة.

٢-٢. العلاقة بين المراجعة الداخلية والأطراف المسؤولة عن عملية الحوكمة

١-٢-٢. العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي:

على الرغم من أن العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي موجودة منذ زمن بعيد إلا أنها تلقى إهتمام كبير في الوقت الحاضر تطبيقاً لمتطلبات الحوكمة Ratcliffe (٢٠٠٣). ففي البيئة المعاصرة أصبح دور كل منهما أكثر تنظيماً والعلاقة بينهما أصبحت أكثر عمقا (Tapestry Networks, 2004).

وإذا كان أحد أهم أهداف الحوكمة هو ضمان جودة التقارير المالية ، فإن المراجعة الخارجية التي يقوم بها المراجعين الخارجيين سنويا تركز أيضا على تحقيق هذا الهدف. أما عن علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية فقد تناولت المعايير المهنية للمراجعة الدور الذي يمكن أن تقدمه المراجعة الداخلية للمراجعين الخارجيين في سبيل تنفيذ عملية المراجعة وبالتالي تحقيق هذا الهدف (AS ٢, PCAOB, (٢٠٠٤)). ووفقا لما تناولته المعايير المهنية فإن المراجعة الداخلية يمكن أن تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي ينفذه المراجع الخارجي وكذلك الإجراءات التي يقوم بها لفهم الرقابة الداخلية للعمليات وأيضا عند تقدير الخطر وتجميع الأدلة . في تنفيذ عملية المراجعة فإن المراجع الخارجي قد يعتمد على نتائج عمل المراجعة الداخلية في بعض الأمور التي نفذها قسم المراجعة أو يطلب مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين مثل تنفيذ بعض الأعمال المكتملة لعمل المراجعين الخارجيين. أيضا AS No.٢

PCAOP (٢٠٠٤) أعطت الفرصة للمراجعين الخارجيين للإعتماد على عمل المراجعين الداخليين فيما يتعلق بالرقابة الداخلية.

٢-٢-٢. العلاقة بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة:

تاريخيا كان الدور الأساسي للجنة المراجعة هو مراقبة عملية التقرير المالي التي تقوم بها الإدارة ، إلا أن هذا الدور امتد في الوقت الحاضر ليشمل ضمان جودة عملية الحوكمة من خلال التأكد من سلامة الرقابة الداخلية ومتابعة أنشطة المراجع الخارجي (Glassman, ٢٠٠٢; Section of SOX, ٣٠١. ولذلك أصبحت لجنة المراجعة أحد الأركان الأساسية لعملية الحوكمة. ولكي تؤدي لجنة المراجعة الدور المطلوب منها فإنها تعتمد بشكل كبير على أنشطة المراجعة الداخلية (KPMG ACI, ٢٠٠٣; McHugh and Raghunandan, ١٩٩٤). وقد رأى (Hermanson et al, ٢٠٠٢) أن اتساع دور لجنة المراجعة سوف يؤدي إلى تعاضم العلاقة بينها وبين أنشطة المراجعة الداخلية.

وقد ألفت الإرشادات المهنية للحوكمة وكذلك المعايير والممارسات المهنية بالضوء على أهمية جودة العلاقة بين لجنة المراجعة والأنشطة المراجعة الداخلية (e.g., IIA, ٢٠٠٣c, KPMG ACI ٢٠٠٣; ٢٠٠٤). من الأمثلة على ذلك شروط التسجيل في بورصة نيويورك NYSE تتطلب أن تكون الشركة لديها أنشطة للمراجعة الداخلية وأن أنشطة المراجعة الداخلية تتداخل مع لجنة المراجعة عن طريقة إمداد اللجنة بتقييم مستمر لعمليات إدارة الخطر بالشركة ونظام الرقابة الداخلية (SEC, ٢٠٠٣). أيضا معهد المراجعين الداخليين IIA اقترح أن تقدم المراجعة الداخلية تقاريرها إلى لجنة المراجعة (Practice Advisory ١١١٠-٢, IIA, ٢٠٠٣b) وأن تقدم المراجعة الداخلية معلومات ملائمة للجنة المراجعة (IIA, ٢٠٠٣b).

بالإضافة إلى ذلك لكي تتمكن المراجعة الداخلية من مساعدة لجنة المراجعة على القيام بمهامها فإن جودة العلاقة بينهما تتطلب توفير المناخ والبيئة الملائمة والدعم المناسب لكي تتمكن من القيام بأنشطتها المرتبطة بعملية الحوكمة مثل تقدير المخاطر وتقديم تأكيدات عن الرقابة الداخلية ومراجعة الالتزام. فلجنة المراجعة الفعالة تحسن حالة المراجعة الداخلية وبالتالي تستطيع المراجعة الداخلية مساعدة لجنة المراجعة في التأكد من جودة عملية

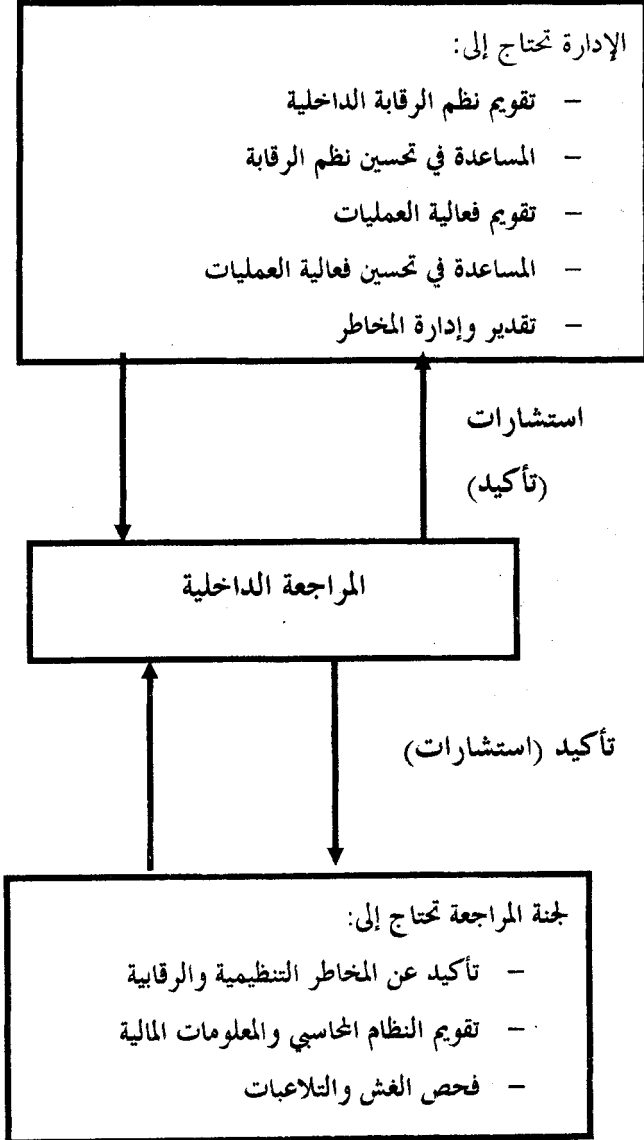
التقرير المالي التي تقوم بها الإدارة (e.g., Beasley, Carcello, Hermanson, and Lapidés, ٢٠٠٠; McHugh)

٢-٣-٢. العلاقة بين المراجعة الداخلية والإدارة

أما فيما يتعلق بعلاقة المراجعة الداخلية بالإدارة فقد تضمنت شروط التسجيل في بورصة نيويورك NYSE ضرورة أن تكون الشركة لديها أنشطة للمراجعة الداخلية وأن أنشطة المراجعة الداخلية تتداخل مع الإدارة عن طريق إمدادها بتقييم مستمر للمخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية (SEC, ٢٠٠٣). كما قدم معهد المراجعين الداخليين وصفا للعلاقة المتوقعة بين المراجعة الداخلية والإدارة وقد تضمن هذا الوصف أن المراجعة الداخلية يجب أن تقدم تقارير دورية للإدارة العليا (المسئول الأول) عن أنشطة الرقابة الداخلية والمقترحات اللازمة لتطويرها ومدى تناسب السلطة والمسئولية ومستوى الإنجاز مقارنة بالمخطط. هذه التقارير يجب أن تتضمن أيضا عرض المخاطر ونظم الرقابة والقضايا المرتبطة بالحوكمة وأي أمور أخرى ضرورية أو تطلبها الإدارة (Performance Standard ٢٠٦٠, IIA, ٢٠٠٣b). بالإضافة إلى ما سبق فإن نطاق عمل المراجعة الداخلية سوف يمتد لمساعدة الإدارة في مقابلة أي متطلبات تنظيمية جديدة. الشكل رقم (٢) يلخص العلاقة بين المراجعة الداخلية وكل من الإدارة ولجنة المراجعة.

شكل رقم (٢)^٢

ملخص العلاقة بين المراجعة الداخلية وكل من الإدارة ولجنة المراجعة



٣. الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

على الرغم من أن الجهات التنظيمية والأوساط المهنية قد بدأت مؤخرا تدرك أهمية دور المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة ، فإن دور المراجعة الداخلية كأحد العناصر الهامة في عملية الحوكمة وضمن جودة التقارير المالية قد تناوله الفكر المحاسبي منذ فترة طويلة. فالعلاقة المتداخلة بين الأركان الأربعة لعملية الحوكمة استخدمت كمدخل خصب للفكر المحاسبي منذ فترة طويلة وتضمنت نماذج الحوكمة التي قدمتها دراسات سابقة قديمة نسبيا المراجعة الداخلية كأحد العناصر الأساسية (e.g., see Anderson, Francis, and Stokes ١٩٩٣; Treadway ١٩٨٧). عدد كبير من الدراسات التي تمت في هذا المجال ركز على جودة خدمات المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات وعلاقتها بالأطراف الأخرى المسئولة عن عملية الحوكمة. في بدايات القرن الحالي وبعد صدور قانون SOX ازداد الاهتمام بدور المراجعة الداخلية وانعكس ذلك بالطبع على نوعية الدراسات التي تمت في هذا المجال والتي بدأت تركز على الدور الجديد والتحديات الجديدة التي ظهرت نتيجة لتوسيع دور المراجعة الداخلية. عدد كبير أيضا من هذه الدراسات ركز على أهمية جودة خدمات المراجعة الداخلية للقيام بدورها الجديد ومواجهة التحديات المعاصرة.

في هذا البحث سوف يتم تقسيم الدراسات السابقة إلى مجموعتين: الأولى هي الدراسات التي تمت قبل الفضائح المالية التي حدثت في بداية القرن الحالي وبالتحديد قبل صدور قانون SOX ، أما الثانية فهي الدراسات التي تمت بعد صدور قانون SOX . ثم يتبع ذلك عرض مختصر لموقف المعايير والاتجاهات التنظيمية الحديثة للمراجعة.

٣-١. الدراسات قبل صدور قانون SOX

تعتبر جودة خدمات المراجعة الداخلية من أكثر المناطق البحثية التي ركز عليها الفكر المحاسبي الخاص بالمراجعة الداخلية في هذه الفترة. وقد اعتمدت معظم الدراسات التي تمت في هذا المجال على استخدام الدراسة الميدانية أو مدخل الاستقصاء بغرض تقدير ما إذا كان المراجع الخارجي يهتم بدراسة العوامل الثلاثة المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الداخلية التي تم وصفها عن طريق معايير المراجعة (SAS No. ٩ AICPA, ١٩٩١, SAS No. ٦٥ AICPA, ١٩٧٥) (المقدرة المهنية والموضوعية وجودة الأداء) عند تقديره لجودة خدمات المراجعة الداخلية ، وكيف يتم ذلك.

مجموعة أخرى من الدراسات السابقة التي تندرج تحت هذه المجموعة من الدراسات ركزت على تقدير جودة خدمات المراجعة الداخلية من خلال فحص جودة أحكام وقرارات المراجعين الداخليين. هذه النوعية من الدراسات كانت دراسات تطبيقية وركزت على الموضوعية والسلوك المهني للمراجعين الداخليين ومدى دقة قرارات وأحكام المراجعين الداخليين.

وقد توصلت هذه الدراسات إلى أن هناك ارتباط مهم وإيجابي بين جودة وظائف المراجعة الداخلية وجودة عملية حوكمة الشركات بما تتضمنه من جودة التقارير وأداء الشركات. وتوصلت هذه الدراسات أن وظائف المراجعة الداخلية تستطيع أن تحده من ممارسات غش التقارير المالية كما تستطيع الحد من الغش المرتبط بالتعدي على أصول الشركة، ويمثل هذا الاتجاه الكثير من الدراسات مثل (Schneider and Wilner (1990); Hansen, (1997). كما رأيت بعض الدراسات أن المراجعة الداخلية إذا توفر لها الاستقلال اللازم سوف تؤدي إلى تحسين البيئة الرقابية وتقلل من أخطاء التقارير كما تستطيع أن تحسن من

أداء الشركات، ويمثل هذا الاتجاه من الدراسات (Gordon and Smith, (1992) بينما القليل من الدراسات رأى أن وظائف المراجعة الداخلية وأنشطتها لا تؤثر على موظفي الشركة ولا على حوكمة الشركات من هذه الدراسات (Churchill and Cooper (1981); Uecker, Brief, and Kinney, (1965).

سلسلة أخرى من الدراسات السابقة في هذا المجال تناولت دراسة المعايير التي يستخدمها المراجع الخارجي لتقويم العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الداخلية. منها على سبيل المثال: (Clark, Gibbs, and Schroeder (1980), (1981); Gibbs and Schroeder (1979); Brown (1983); Brown and Karan (1986); Messier and Schneider (1988); DeZoort, Houston, and Peters (2001).

بالنسبة للمقدرة المهنية Competence: توصلت دراسة (Clark, et al. (1980) and (Gibbs and Schroeder (1979) إلى أن معرفة المراجع الداخلي بعمليات وإجراءات الشركة يعتبر أهم معيار لجودة خدمات المراجعة الداخلية. من ناحية أخرى فإن دراسة ; (Brown (1983) توصلت إلى أن تقويم المقدرة المهنية يتوقف على البرامج التدريبية التي يتلقاها المراجعون الداخليون وأيضاً الشهادات المهنية. أما نتائج دراسة Messier

(١٩٨٨) and Schneider فقد أشارت إلى أن المراجعين الخارجيين يرون أن خبرة المراجعين الداخليين هي المتغير الأهم في قياس المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين. أما الدراسة المسحية التي قام بها (١٩٩٧) Gramling and Myers على مدار المراجعة الداخلية والمدراء الماليين وأعضاء مجالس الإدارة أشارت نتائجها إلى أن الموقع التنظيمي لرئيس المراجعة الداخلية يعتبر متغير هام في تقويم القدرة المهنية للمراجعة الداخلية.

بالنسبة للموضوعية Objectivity : كان لاستقلال المراجعة الداخلية ، يقصد هنا بالاستقلال إلى من يتم رفع تقارير المراجعة الداخلية، هو المتغير الأهم من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في تقدير موضوعية خدمات المراجعة الداخلية. وقد ايد ذلك عدة دراسات منها: (١٩٨٣) Brown, (١٩٨١), (١٩٨٠) Clark, et al. (٢٠٠١) DeZoort, at al. (١٩٨٨) Schneider . فقد قدمت هذه الدراسات دليلا على أن الدور الأساسي للمراجعة الداخلية (المراجعة والاستشارات) وهيكل مكافآتهم (الراتب الثابت والمكافآت الأخرى) ينظر إليها من وجهة نظر المراجع الخارجي على أنها أكثر العوامل المؤثرة على موضوعية المراجعة الداخلية.

بالنسبة لجودة تنفيذ المهام Quality of Work Performance : Clark, et al. (١٩٨٠) توصل إلى أن العامل الأساسي من وجهة نظر المراجع الخارجي الذي يؤثر على جودة أداء مهام المراجعة الداخلية هو مدى دعم الإدارة للمراجعة الداخلية. كما توصل (١٩٨٣) Brown إلى أن تقدير جودة أداء المراجعة الداخلية من جانب المراجع الخارجي يعتمد على مدى فناعة المراجع الخارجي بأداء المراجعة الداخلية في المراجعات السابقة ، وتقييم إجراءات المراجعة الداخلية ، والإشراف على عمل المراجعين الداخليين. (١٩٨٨) Messier and Schneider قررا أن نطاق المراجعة هو أهم العوامل المؤثرة في جودة أداء المراجعة الداخلية.

بعض الدراسات التحليلية في هذا المجال مثل دراسة (٢٠٠١) Krishnamoorthy تناولت ما إذا كانت الثقة في إجراءات المراجعة الداخلية تؤثر في تقييم المراجع الخارجي لأداء المراجعة الداخلية وما إذا كان هذا التقييم يؤثر على مستوى الموضوعية والمقدرة المهنية. واقترحنت النتائج التي توصل إليها أنه عندما تكون الثقة في إجراءات المراجعة الداخلية منخفضة فإن مستوى الموضوعية والمقدرة المهنية تكون منخفضة. على العكس

من ذلك عندما تكون الثقة في إجراءات المراجعة الداخلية مرتفعة فإن مستوى الموضوعية والمقدرة المهنية يزداد.

سلسلة أخرى من الدراسات التطبيقية ركزت على الأهمية النسبية للعوامل الثلاثة المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الداخلية (المقدرة المهنية والموضوعية وجودة تنفيذ المهام) بالنسبة للمراجع الخارجي. Schneider, ١٩٨٤, ١٩٨٥a, ١٩٨٥b. توصل إلى أن جودة تنفيذ المهام هو أهم متغير في تقييم جودة المراجعة الداخلية ثم يليه المقدرة المهنية ثم الموضوعية (كانت مستويات الأهمية على النحو التالي: جودة الأداء ٤١,٧% والمقدرة المهنية ٣٥,٢% والموضوعية ٢٣,١%). Brown and karan's, ١٩٨٦. توصل لنفس النتائج التي توصل إليها Schneider. في دراسة أخرى في عام ١٩٨٨ توصل Messier and Schneider توصل إلى نتائج مختلفة تماما حيث جاء ترتيب المتغيرات الثلاثة على النحو التالي: المقدرة المهنية ثم الموضوعية ثم جودة تنفيذ المهام. Krishnamoorthy, ٢٠٠٢ استخدم مدخل تحليلي بالاعتماد على التوزيع البواسوني المعروف في علم الإحصاء لتفسير التناقضات في نتائج الدراسات السابقة. وتوصل إلى أن أهمية العامل المؤثر في جودة المراجعة الداخلية يتوقف على المعيار المستخدم لوصف هذا العامل.

دراسات أخرى تناولت العوامل التي قد تؤدي إلى فقد موضوعية المراجعين الداخليين وبالتالي تقلل مستوى جودة خدمات المراجعة الداخلية. Plumlee (١٩٨٥) توصل إلى أن المراجعين الداخليين الذين يشتركون في تصميم نظم الرقابة الداخلية تكون أحكامهم متحيزة إذا قاموا بتقييم هذه النظم. Church and Schneider (١٩٩٢) توصلوا إلى أن إشترك المراجعين الداخليين في تصميم نظم الرقابة الداخلية من عدمه يعتبر متغير غير فعال عند تخصيص الوقت اللازم لفحص النظام. أما Brody and Kaplan (١٩٩٦) فقد توصلوا إلى أن إشترك المراجعين الداخليين في إعداد الموازنات سواء كان في المراحل المبدئية أو النهائية سوف يخل بموضوعيتهم. دراسة Brody and (٢٠٠٠) Lowe أشارت إلى أن إشترك المراجعين الداخليين في القرارات الخاصة بالشراء أو البيع تجعل قراراتهم حول مدى تقادم المخزون متحيزة.

٣-٢. الدراسات بعد صدور قانون SOX

الفضائح المالية الأخيرة التي حدثت في بداية القرن الحالي وعلى رأسها فضيحتي إنرون وورلدكوم أدت إلى الاتجاه إلى العمل على تحسين حوكمة الشركات من خلال المتطلبات التي تضمنها قانون SOX وبالأخص في الفقرات ٣٠١ ، ٣٠٢ ، ٤٠٤ ، ٤٠٦ والتي سبق الإشارة إليها ، وقد ترتب على ذلك أن لقيت المراجعة الداخلية اهتمام كبير كأحد العناصر الهامة التي تضيف إلى حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية الخارجية. فعند بحث المسؤولية عن هذه الفضائح المالية وقت حدوثها لم يكن هناك تركيز على وظائف المراجعة الداخلية بينما في الوقت الحاضر أصبح الكثيرون ينظرون إلى وظائف المراجعة الداخلية كجزء أساسي لتحسين عملية التقرير المالي والرقابة الداخلية والسلوك الأخلاقي داخل التنظيم (Bailey, Gramling, and Ramamoorti, ٢٠٠٣). والأدلة على ذلك كثيرة ففي عام ٢٠٠٢ اختارت مجلة Time Magazine المراجع الداخلي Cynthia Cooper لتكون شخصية عام ٢٠٠٢ (Person of the year ٢٠٠٢) بسبب اكتشافها والتقرير عن الغش الذي حدث في شركة WorldCom (٢٠٠٢) Lacayo and Ripley ، أيضا قامت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) بإجراء تعديلات على شروط القيد بها لتتضمن ضرورة وجود مراجعة داخلية بالشركة (٢٠٠٤) NYSE. وعلى الرغم من أن بورصة NASDAQ لم تشترط وجود المراجعة الداخلية بالشركة للتسجيل بالبورصة إلا أنها شجعت على وجودها كممارسة مفضلة (best practice) Harrington (٢٠٠٤).

لكل ما سبق أصبحت المراجعة الداخلية ينظر إليها كركن أساسي من أركان عملية الحوكمة الجيدة للشركات إلى جانب لجنة المراجعة والمراجع الخارجي والإدارة ، ولا يقل دور المراجعة الداخلية في تحقيق حوكمة جيدة للشركات عن دور كل من الأطراف الأخرى ، إن لم يكن أهم ، نظرا لاعتماد المراجع الخارجي ولجنة المراجعة والإدارة على الخدمات التي تؤديها المراجعة الداخلية (أنظر على سبيل المثال: ٢٠٠٣a, (IIA) ٢٠٠٥a; Hermanson and Rittenberg ٢٠٠٣; Skousen, Glover, and Prawitt ٢٠٠٥;)

مع التغيير في دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات حدث تغيير أيضا في علاقة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة ، والإدارة ، والمراجع الخارجي. الكثير من الإرشادات والقواعد التنظيمية والممارسات والبحوث ألقت الضوء على أهمية العلاقة بين جودة خدمات المراجعة الداخلية وتلك الأدوات الأخرى المسئولة عن عملية الحوكمة. وبالتالي أصبح هناك حاجة لزيادة الفهم وتوضيح كيف تتداخل وظائف المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة ، ومجلس الإدارة والمراجع الخارجي لتنفيذ حوكمة جيدة للشركات (Tapestry Networks, ٢٠٠٤). وقد انعكس ذلك على نوعية الدراسات التي تمت في هذا الوقت فبالإضافة إلى ما توصلت إليه الدراسات التي تمت قبل صدور قانون SOX من أن المراجعة الداخلية يمكن أن تحسن عملية حوكمة الشركات ، فإن الدراسات بعد صدور قانون SOX ركزت على التوسيع لدور المراجعة الداخلية والنمو في أهمية هذا الدور في التأكيد على جودة عملية حوكمة الشركات وقد أيد هذا الاتجاه دراسة (Antoine, ٢٠٠٤). وكما سبق أن ذكر الباحث في موضع سابق ، أشارت الدراسات الحديثة في هذا المجال إلى أن المراجعة الداخلية كان لها دور في حوكمة الشركات منذ أوائل الاربعينات من القرن الماضي ، وأن دور المراجعة الداخلية لم يختلف في الماضي عن الوقت الحاضر ، فقد تضمن هذا الدور تقدير المخاطر وتحقيق الزقابة والتأكد من الإلتزام بالإجراءات الرقابية (Moller, ٢٠٠٤); Hermanson and Rittenberg (٢٠٠٣); Skousen, Glover,) (٢٠٠٥) and Prawitt). وقد أكدت هذه الدراسات على أنه على الرغم من أن دور المراجعة الداخلية لم يختلف في الماضي عنه في الوقت الحاضر إلا أن هذا الدور سوف تزداد أهميته في ظل المتطلبات الحديثة للحوكمة المفروضة على الشركات بموجب الأنظمة (Gramling, Maletta, Schneider and church ٢٠٠٤).

ويتفق الباحث مع ما تشير إليه دراسة (Prawitt, Smithand and wood ٢٠٠٨b) من أن المراجعة الداخلية والإدارة فقط من بين الأطراف الأربعة المذكورة هما الذين يكونا على اطلاع دائم ومستمر على عمليات الشركة أولا بأول ويوم بيوم على مدار العام. وكثير من الدراسات التطبيقية تقترح وجود المراجعة الداخلية كطرف يستطيع عمل مراجعة مستمرة يوما بيوم على عمل الإدارة بما في ذلك إعداد وإصدار التقارير المالية الخارجية.

وعلى الرغم من أن المراجعة الداخلية لها تأثير كبير على عملية التقارير المالية الخارجية إلا أنه نظرا لنقص البيانات المناسبة فإن هذه العلاقة المحتملة لم تتال القدر الكافي من البحث.

من الدراسات الشاذة في هذا المجال دراسة (Davidson, Goodwin-Stewart, and Kent ٢٠٠٥) التي تمت على شركات استرالية والتي تناولت أثر وجود المراجعة الداخلية من عدمه على جودة التقارير المالية ، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أنه لا يوجد دليل على ارتباط جودة التقارير المالية بوجود أو عدم وجود المراجعة الداخلية. ويتفق الباحث مع ما أشارت إليه دراسة (Prawitt, Smithand and wood (٢٠٠٨b) من أن دراسة أثر جودة المراجعة الداخلية أفضل وأكثر دلالة على دور المراجعة الداخلية في ضمان جودة التقارير المالية من دراسة أثر وجود أو عدم وجود المراجعة الداخلية الذي قامت به دراسة (Davidson, Goodwin-Stewart, and Kent (٢٠٠٥) خاصة أن وجود المراجعة الداخلية أصبح في معظم الدول مطلبا أساسيا بموجب الأنظمة أو أسواق المال.

وقد قدمت الدراسات التطبيقية بعض الأدلة على أن المراجعة الداخلية الفعالة تقلل فرص إصدار تقارير مالية مزيفة ، ففي دراسة (Asare, Davidson, and Gramling (٢٠٠٣) أشارت النتائج إلى أن كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يقلص التلاعبات في التقارير المالية وتأثير المراجعة الداخلية مماثل لتأثير المراجعة الخارجية. وأن المراجعين الداخليين متغير ذو حساسية لدوافع الإدارة نحو التلاعب في المعلومات المالية وأن موازنة ساعات العمل للمراجعين الداخليين تزداد عندما تزداد دوافع الإدارة نحو غش التقارير المالية. بصفة عامة تقترح الدراسات التطبيقية أن المراجعة الداخلية تلعب دورا هام في الحد من سلوك الإدارة نحو التلاعب في التقارير المالية. ومن المناسب أن يتبع ذلك استنتاج هام وهو أن قوة دور المراجعة الداخلية في ذلك سوف يتوقف على مستوى جودة الخدمات التي تؤديها.

مجموعة من الدراسات الأخرى تبنت فكرة أن دوافع الإدارة نحو التلاعب في التقارير المالية تكون أقل إذا كان من المحتمل كشف هذا التلاعب عن طريق طرف آخر. من هذه الدراسات على سبيل المثال: (Rogers and Stocken (٢٠٠٥); Schwartz and Young (٢٠٠٢) بينما دراسة (Hunton, Libby, and Mazza (٢٠٠٦) توصلت إلى

أن احتمال تلاعب الإدارة في التقارير المالية يكون ضئيلاً عندما توجد شفافية أكثر في الإفصاح. دراسة (Brown and Pinello ٢٠٠٧) أوضحت أن المراجعة الخارجية التي تتم في نهاية السنة المالية تحد من فرص الإدارة للتلاعب في التقارير المالية وبالتحديد في رقم أرباح الربع الأخير. والمراجعة الداخلية التي تتسم بجودة عالية سوف تؤدي إلى زيادة الشفافية داخل الشركة بما تحققه من رقابة مستمرة تجعل أي تلاعب من جانب الإدارة عرضة للاكتشاف ، أو باختصار يكون لها نفس تأثير المراجعة الخارجية ولكن على مدار العام وليس في وقت محدد من العام فقط. لذلك فإن المراجعة الداخلية الجيدة التي تركز على تحسين عملية التقرير المالي سوف تكتشف وتمنع فرص التلاعب من جانب الإدارة. أيضا توصلت الدراسة التطبيقية التي قام بها Prawitt, Smithand and wood (٢٠٠٨b) لدراسة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح إلى أن عدد الحاصلين على شهادات مهنية داخل قسم المراجعة له علاقة عكسية قوية بالتلاعب في التقارير المالية. أي إذا كان المراجعين الداخليين حاصلون على شهادات مهنية فإن مقدرتهم على كشف التلاعب في التقارير المالية تكون قوية وبالتالي ينخفض احتمال وجود تقارير مالية مضللة في حالة وجود مراجعين داخليين حاصلين على شهادات مهنية.

٣-٣. موقف المعايير والاتجاهات التنظيمية الحديثة للمراجعة:

بالإضافة إلى ما تضمنته الدراسات السابقة التي سبق عرضها ، أدركت معايير المراجعة الخارجية الدور المحتمل للمراجعة الداخلية في عملية التقرير المالي Financial reporting process. ففي نموذج خطر المراجعة ، تؤدي خدمات المراجعة الداخلية إلى تخفيض المخاطر الرقابية ، ويمكن الاعتماد على خدمات المراجعة الداخلية لتخفيض خطر الاكتشاف ، ويتحدد مدى الاعتماد على المراجعة الداخلية في هذا المجال على مستوى جودة المراجعة الداخلية (AICPA (١٩٩٧), PCAOB (٢٠٠٧a)). الاتجاهات التنظيمية الحديثة للمراجعة الخارجية تسمح ، بل وتشجع ، المراجعين الخارجيين على استخدام عمل الآخرين بأكبر قدر ممكن إذا كانت هذه الأعمال نفذت عن طريق أشخاص يتسمون بالمقدرة المهنية والموضوعية (PCAOB (٢٠٠٧b). وفي نفس السياق توصلت بعض الدراسات السابقة إلى أن أتعاب المراجعة الخارجية تكون أقل في الشركات التي يكون

لديها مراجعة داخلية تتسم بمستوى جودة مرتفع (أنظر على سبيل المثال
٢٠٠٨ Wood, Sharp, and Prawitt; ٢٠٠١, Felix, Gramling, and Maletta).

٤. الدراسة التطبيقية:

تم تجزئة هذا القسم من البحث إلى جزئين رئيسيين ، يتناول الجزء الأول عرض لتصميم
الدراسة التطبيقية ويتناول الباحث فيه عرض للمتغيرات والفروض ونموذج الدراسة
والمجتمع والعينة وأدوات البحث. أما الجزء الثاني فيتناول عرض وتحليل نتائج الدراسة
التطبيقية.

٤-١. تصميم الدراسة التطبيقية:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى التحقق من وجود علاقة بين المراجعة الداخلية وحوكمة
الشركات ، ومن ثم استنتاج ما إذا كان لها دور فعال في تحسين عملية حوكمة الشركات
المساهمة السعودية أم لا. وبناء على نتائج الدراسات السابقة وما تضمنته المعايير
والإرشادات والتوصيات المهنية ذات الصلة فإن الباحث يرى أن دور المراجعة الداخلية
في حوكمة الشركات سوف يتوقف بصفة أساسية على مستوى جودة الخدمات التي تؤديها
المراجعة الداخلية. استنادا إلى ما سبق تم تصميم الدراسة التطبيقية على النحو التالي:

٤-١-١. المتغيرات والفروض:

الهدف الأساسي لهذه الدراسة هو إختبار ما إذا كانت المراجعة الداخلية في الشركات
المساهمة السعودية لها دور فعال في تحقيق الحوكمة الجيدة للشركات أم لا. واستنادا إلى
نتائج الدراسات السابقة وما تضمنته المعايير والإرشادات والتوصيات المهنية ذات الصلة
يفترض أن يكون دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات فعال إذا كانت تتمتع
بمستوى عال من الجودة. أيضا استنادا إلى نتائج الدراسات السابقة وما تضمنته المعايير
المهنية في هذا الشأن يتوقف مستوى جودة المراجعة الداخلية على عدة عوامل هي المقدره
المهنية والموضوعية وجودة تنفيذ المهام. وكل متغير من هذه المتغيرات الثلاثة له عدة
معايير تعكس خاصية المتغير.

بمعني آخر يفترض الباحث أن المراجعة الداخلية لها دور فعال في تحقيق الحوكمة الجيدة
للشركات المساهمة السعودية. ويتوقف الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في هذا الشأن

على مستوى جودة خدمات المراجعة الداخلية والذي هو بدوره يتوقف على متغيرات مستقلة أخرى هي مقاييس عوامل الجودة الثلاثة .

بناء على ما سبق يكون المتغير التابع هو حوكمة الشركات بينما المتغيرات المستقلة هي العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية التي أشارت إليها الدراسات السابقة ومعايير المراجعة الداخلية والخارجية ذات الصلة والتي تتناسب مع البيئة السعودية. وقد حددها الباحث في عشرة متغيرات هي: المؤهلات العلمية ، والشهادات المهنية ، والتدريب ، والخبرة العملية ، والمعرفة بعمليات الشركة ، والاستقلال التنظيمي ، وعدم الاشتراك في الأعمال التنفيذية ، ووجود دليل للمراجعة الداخلية ، ووجود نظام لمراقبة جودة الأداء ، وحجم قسم المراجعة الداخلية. وسوف يتناول الباحث فيما يلي شرح لكل من هذه المتغيرات.

٤-١-١-١. المتغير التابع:

حوكمة الشركات:

صدرت لائحة حوكمة الشركات كلائحة استرشادية في المملكة العربية السعودية عن طريق هيئة السوق المالية السعودية بموجب القرار رقم ١ - ٢١٢ - ٢٠٠٦ بتاريخ ١٤٢٧/١٠/٢١ هـ. وتتكون اللائحة من تسعة عشر مادة. تختص المادة الأولى بتمهيد والمادة الثانية للتعريفات والمادة الأخيرة تختص بالنشر والنفذ وأشار إلى أن اللائحة تكون ملزمة من تاريخ نشرها. بينما باقي المواد (من المادة الثالثة وحتى المادة الثامنة عشر) فإنها تختص بالأحكام التي يجب على الشركات الالتزام بها. ولقياس حوكمة الشركات في الشركات المساهمة السعودية استخدم الباحث عدد الأحكام التي نفذتها الشركة فعلا كمقياس لجودة الحوكمة. وهذه البيانات يتم نشرها ضمن التقارير المالية السنوية للشركات.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الأول على النحو التالي:

الفرض الأول:

الفرض الأصلي :

توجد علاقة إيجابية ذو تأثير معنوي بين حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية.

٤-١-١-٢. المتغيرات المستقلة:

بالإشارة إلى المتغير التابع في الفقرة السابقة (حوكمة الشركات) يفترض الباحث أن المراجعة الداخلية تلعب دورا في تقدم الشركات السعودية في الإلتزام بأحكام لائحة الحوكمة. ويتوقف دور المراجعة الداخلية في هذا الشأن على مستوى جودة الخدمات التي تؤديها. وبناء على ذلك تكون المتغيرات المستقلة في هذا البحث هي المتغيرات المحددة لجودة خدمات المراجعة الداخلية.

وقد أكدت جميع المعايير والتوصيات والإرشادات المهنية ذات الصلة التي تناولت جودة المراجعة الداخلية منذ عام ١٩٧٥ وحتى عام ٢٠٠٧ (انظر على سبيل المثال SAS No.٩ AICPA, ١٩٧٥; SAS No.٦٥ AICPA, ١٩٩١; AICPA ١٩٩٧; PCAOB ٢٠٠٧a) على أن هناك ثلاثة عوامل تؤثر في جودة المراجعة الداخلية وكل عامل له معايير بناء عليها تتحدد خصائص الجودة. العامل الأول هو المقدر المهنية **Competence** ، والعامل الثاني هو الموضوعية **Objectivity** ، أما العامل الثالث فهو جودة تنفيذ المهام **Quality of Work Performance**.

كما أن المعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين وصفت جودة المراجعة الداخلية على أنها تتوقف على الإستقلال والموضوعية والمقدرة المهنية للمراجعين الداخليين (IIA, ٢٠٠٣b; ٢٠٠٥b).

وكما سبق الذكر سوف يستخدم الباحث مقاييس العوامل الثلاثة السابقة كمتغيرات مستقلة يتم عرضها فيما يلي:

أ. المقدر المهنية للمراجعين الداخليين Competence.

يفترض أن يتوافر لدي المراجعين الداخليين المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية لإنجاز مسئولياتهم الشخصية (IIA ٢٠٠٥b). وتتوقف المقدر المهنية للمراجعين الداخليين على عدة عوامل هي: المؤهلات العلمية ، الشهادات المهنية ، والتدريب ، والخبرة ، والمعرفة بعمليات الشركة

١. المؤهلات العلمية:

مما لا شك فيه أن المؤهلات العلمية للعاملين بقسم المراجعة الداخلية تعتبر من العوامل الأساسية المحددة للمقدرة المهنية للمراجعين الداخليين. وحيث أن بعض الشركات السعودية تسمح بعمل مراجعين داخليين بمؤهل أقل من البكالوريوس وسمحت بذلك أيضا اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية والمؤسسات العامة. لذلك سوف يستخدم الباحث المؤهل الدراسي كأحد المتغيرات الهامة لقياس المقدرة المهنية للمراجع الداخلي. فمما لا شك فيه أن المقدرة المهنية للحاصلين على درجة البكالوريوس تكون أعلى من الحاصلين على مؤهلات علمية أقل من درجة البكالوريوس.

وسوف يتم قياس هذا المتغير بنسبة عدد المراجعين الحاصلين على مؤهلات عليا (بكالوريوس أو أعلى) من مجموع المراجعين الداخليين العاملين بقسم المراجعة الداخلية.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الثاني على النحو التالي:

الفرض الثاني:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات والمؤهلات العلمية للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات والمؤهلات العلمية للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

٢. الشهادات المهنية:

يقصد بالشهادات المهنية الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية مثل شهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA شهادة مراجع داخلي Certified Internal Auditor شهادة مراجع مالي Certified Financial Auditor شهادة مراجع اختلاس Certified Financial Examiner شهادة مدير مالي Certified Financial Manager شهادة مراجع أنظمة المعلومات Certified Information System Auditor شهادة

محاسب قانوني Certified Public Accountant شهادة محاسب إداري Certified Management Accountant

من الأمور الممتازة في أي شركة أن يسعى العاملین بالمراجعة الداخلية فيها إلى الحصول على شهادات مهنية يستطيعون من خلالها زيادة تأهيلهم المهني بما ينعكس على جودة أدائهم المهني وبالتالي جودة خدمات المراجعة الداخلية. ويكون ذلك من خلال التعليم المستمر والحصول على الشهادات ذات العلاقة بمهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة. لذلك يجب على مدير المراجعة الداخلية تشجيع العاملين بالمراجعة الداخلية على (ومطالباتهم بـ) الحصول على الشهادات المهنية مثل شهادة مراجع داخلي CIA أو أي شهادات أخرى قد تساعدهم على تنمية قدراتهم المهنية وتحسين جودة عملهم. ويجب العمل على إتاحة الوقت والدعم المراجعيين الداخليين الذين يسعون للحصول على أي من الشهادات المذكورة أعلاه كما تعتبر الشهادات المهنية في كثير من الشركات عاملاً ذو أهمية في تقويم أداء المراجع السنوي.

وسوف يتم قياس هذا المتغير بنسبة عدد المراجعيين الداخليين الحاصلين على شهادات مهنية من مجموع المراجعيين بقسم المراجعة الداخلية.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الثالث على النحو التالي:

الفرض الثالث:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات والشهادات المهنية للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات والشهادات المهنية للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

٣. التدريب :

يعتبر التدريب أحد الوسائل الجيدة لتنمية القدرة المهنية للمراجعيين الداخليين وإكسابهم الخبرات النظرية أو العملية وإطلاعهم على الأمور الحديثة ذات العلاقة بالمهنة. وقد تضمنت معايير المراجعة الداخلية وأيضاً اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية

بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة ضرورة أن تلتزم أقسام المراجعة الداخلية بالتدريب والتطوير المستمر لموظفيها. وتدريب المراجعين الداخليين يمكن أن يأخذ أشكالاً متعددة فقد يكون عن طريق تنظيم ورش عمل داخل قسم المراجعة نفسه لتبادل الخبرات ، وقد يكون عن طريق حضور مؤتمرات ذات صلة بالمهنة ، أو حضور دورات تدريبية تنظمها الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة مثل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وقد يكون التدريب في شكل مخطط وهو الذي يتم فيه صياغة خطة التدريب سنوياً في ضوء التطورات المهنية والمتطلبات التي يجب أن يتمتع بها فريق المراجعة الداخلية والاحتياجات الشخصية التي يجب توافرها لضمان جودة المراجعة الداخلية. وقد يكون التدريب على رأس العمل أو من خلال التعليم المستمر والشهادات المهنية.

وسوف يتم قياس التدريب في هذا البحث بمتوسط عدد ساعات التدريب السنوية للمراجعين الداخليين. بالنسبة للتدريب على رأس العمل فإنه يدخل ضمن متغير الخبرة ، كذلك التعليم المستمر والشهادات المهنية تدخل ضمن متغير الشهادات المهنية.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الرابع على النحو التالي:

الفرض الرابع:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات ومتوسط عدد ساعات التدريب للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات ومتوسط عدد ساعات التدريب للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

٤. الخبرة :

يقصد بالخبرة في هذا البحث المدة التي قضاها المراجع الداخلي في العمل بقسم المراجعة الداخلية. ومما لا شك فيه أن خبرة المراجع الداخلي تعتبر من العوامل التي تصقل المقدرة المهنية وبالتالي تزداد قدرته على مساعدة الإدارة على الإلتزام بأحكام لائحة الحوكمة. فالمراجعين الداخليين يحتاجون إلى فهم لطبيعة عملهم وأيضاً الإجراءات التي يحتاجون لها لمتابعة تحمل مسؤوليات مهامهم. لأن الفهم الصحيح لطبيعة العمل والإجراءات يعتبر

ضروري في دعم استنتاجات المراجع الداخلي وفي تقديم أفضل قيمة ممكنة لإدارة الجهة المراجع عليها. ولا يمكن تحصيل هذا الفهم إلا من خلال الخبرة العملية ، لذلك تعد الخبرة من الأمور الهامة لضمان فعالية عمل المراجع الداخلي وبالتالي قسم المراجعة ككل. من جهة أخرى تعد الخبرة شكلا من أشكال التدريب يطلق عليه التدريب على رأس العمل. ويعني التدريب على رأس العمل الإستفادة من الخبرات التي يكتسبها المراجع الداخلي بنفسه أثناء تنفيذ عمله. فعند تنفيذ العمل الميداني يكتسب المراجع الداخلي معرفة وتتطور لديه مهارات ذات علاقة بالوظيفة. كما تتحقق الخبرة أيضا من خلال الإشراف المباشر والدعم من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة للمراجعين الجدد أو الأقل خبرة. حيث يتم نقل معرفة فريق المراجعة الداخلية عبر المستويات الوظيفية المختلفة.

وسوف يتم قياس الخبرة في هذا البحث على أساس متوسط عدد سنوات الخبرة للمراجعين الداخليين العاملين بقسم المراجعة.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الخامس على النحو التالي:

الفرض الخامس:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات ومتوسط عدد سنوات الخبرة للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات ومتوسط عدد سنوات الخبرة للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

٥. المعرفة بعمليات الشركة:

يعتبر إلمام المراجعين الداخليين بالجوانب الفنية لعمليات الشركة من الأمور التي تؤدي إلى زيادة فعالية الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات. فالمعروف أن مهام المراجعة الداخلية لا تقتصر على النواحي المالية بل تمتد لتغطي الجوانب الفنية وتقويم الأداء وإن لم يكن المراجع الداخلي على دراية بالنواحي الفنية فإن مقدرته على تنفيذ المراجعة التشغيلية وتقويم الأداء سوف تكون أقل. فإلى جانب المعرفة المحاسبية للمراجع الداخلي يجب أن تتوافر لديه معرفة بأمور أخرى تمكنه

من تنفيذ دوره بفعالية مثل كيفية فحص الأصول وتقدير حالتها وكيفية تقييم مختلف النظم التي تتبعها الشركة. لذلك يجب أن تتوفر لدي المراجع الداخلي معرفة بالنواحي الإدارية والنواحي الفنية بالشركة إلى جانب معرفته الأساسية المتمثلة في المحاسبة. وقد يكون من الصعب أن تتوفر هذه المعرفة المتخصصة للمراجع الداخلي ولكن يمكن توفير المعرفة الفنية إلى جانب المعرفة المحاسبية للمراجعة الداخلية بإتباع أحد الوسائل التالية:

- تزويد قسم المراجعة بمجموعة من المحاسبين الذين تلقوا محاضرات نظرية عن النواحي الفنية بجانب تطبيق عملي في الإدارات والأقسام الأخرى. ويتميز هذا الاتجاه بأنه يوفر مراجع داخلي لديه نظرة شاملة لجميع الأمور التي قد تحتاج إلى فحصه.

- تزويد نشاط المراجعة الداخلية بمجموعة المحاسبين فقط على أن تطلب المعرفة الفنية من المتخصصين سواء من داخل الشركة أو من جهات خارجية عند الحاجة إلى خبرتهم. وإن كان هذا الاتجاه سوف يقلل التكلفة إلا أن الإستعانة ببعض العاملين في الإدارات الأخرى قد يخل باستقلال المراجعة الداخلية.

- تزويد قسم المراجعة الداخلية بمجموعة من الفنيين المتخصصين إلى جانب مجموعة المحاسبين وإن كان هذا الاتجاه سوف يحافظ على استقلال نشاط المراجعة الداخلية إلا أنه قد يكون له تكاليف مرتفعة.

وسوف يتم قياس هذا المتغير بما إذا كان قسم المراجعة قد أخذ في الإعتبار توفير المعرفة الفنية لقسم المراجعة بإحدى الوسائل الثلاثة السابق الإشارة إليها أم لا. حيث يكون هناك حالتين الأولى قيمة المتغير تساوي واحد صحيح إذا كان قسم المراجعة قد أخذ في الإعتبار توفير المعرفة الفنية لقسم المراجعة بإحدى الوسائل الثلاثة السابق الإشارة إليها ، والحالة الثانية قيمة المتغير تساوي صفر إذا كان قسم المراجعة لم يأخذ في الإعتبار توفير المعرفة الفنية لقسم المراجعة بإحدى الوسائل الثلاثة السابق الإشارة إليها.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض السادس على النحو التالي:

الفرض السادس:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات ومعرفة العاملين بقسم المراجعة الداخلية بالنواحي الفنية بالشركة.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات ومعرفة العاملين بقسم المراجعة الداخلية بالنواحي الفنية بالشركة.

ب. الموضوعية Objectivity

تعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المراجعة الداخلية على لعب دور فعال في حوكمة الشركات والتأثير على جودة التقارير المالية للشركة. فكلما اتصفت المراجعة الداخلية بالموضوعية كلما كان لديها المقدرة على اكتشاف ممارسات الإدارة الخاصة بالتلاعب في التقارير المالية والحد منها. أيضا موضوعية المراجعة الداخلية سوف تجعل الإدارة غير قادرة على منع المراجعين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في التقارير المالية. وتحدد درجة موضوعية قسم المراجعة الداخلية في أي شركة بناء على معيارين أساسيين هما: الاستقلال التنظيمي (أي إلى من توجه تقارير المراجعة الداخلية) وعدم القيام بأعمال تنفيذية.

١. الاستقلال التنظيمي:

استقلال المراجعة الداخلية ينظر إليه على أنه أهم المتغيرات المؤثرة في جودة خدمات المراجعة الداخلية ويتوقف استقلال المراجعة الداخلية على الوضع التنظيمي لها. وحسب ما ورد بالتوصية رقم ٦٥ التي سبق الإشارة إليها والمعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA ذات الصلة فإن الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية يركز على الجهة التي يجب على رئيس المراجعة الداخلية أن يقدم تقاريره إليها. فلكي تؤدي المراجعة الداخلية أعمال الفحص والتقويم للإدارات والأقسام الأخرى دون خوف أو حرج يجب أن تكون تابعة لأعلى مستوى إداري داخل الشركة. ومن المتعارف عليه أن تقدم المراجعة الداخلية تقاريرها إلى المسئول الأول بالشركة أو إلى لجنة المراجعة. وحيث أن تشكيل لجان

المراجعة في الشركات المساهمة السعودية من الأمور الإلزامية يفترض أن تقدم المراجعة الداخلية تقاريرها إلى لجنة المراجعة.

لذلك سوف يتم قياس الاستقلال في هذا البحث على أنه متغير وصفي تكون قيمته واحد صحيح إذا كان رئيس المراجعة الداخلية يقدم تقاريره إلى لجنة المراجعة وتكون قيمته صفر إذا كانت التقارير تقدم للإدارة.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض السابع على النحو التالي:

الفرض السابع:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات والاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات والاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية.

٢. عدم الاشتراك في أعمال تنفيذية:

من ناحية أخرى فإن اشتراك المراجعين الداخليين في الأعمال التنفيذية قد يفقدهم الحياد المطلوب عند قيامهم بمهام المراجعة. فقد يواجه المراجع الداخلي بمواقف يطلب منه فحص أعمال كان قد اشترك في تنفيذها ، وحسب ما ورد بالدراسات السابقة توجد دراسات سبق عرضها توصلت إلى أن قرارات المراجعين الداخليين تكون متحيزة عند اشتراكهم في الأعمال التنفيذية. لذلك فإن عدم قيام المراجعين الداخليين بالأعمال التنفيذية سوف يدعم موضوعية المراجعين الداخليين.

وسوف يتم قياس الاشتراك في الأعمال التنفيذية في هذا البحث على أنه متغير وصفي تكون قيمته واحد صحيح إذا كان المراجعين الداخليين لا يشتركون في الأعمال التنفيذية وتكون قيمته صفر إذا كان المراجعين الداخليين يشاركون في أعمال تنفيذية.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الثامن على النحو التالي:

الفرض الثامن:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات وعدم اشتراك العاملين بقسم المراجعة الداخلية في الأعمال التنفيذية.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات وعدم اشتراك العاملين بقسم المراجعة الداخلية في الأعمال التنفيذية.

ج. جودة تنفيذ المهام Quality of Work Performance.

العامل الثالث من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الداخلية هو جودة تنفيذ المهام التي تقوم بها. وتتوقف جودة تنفيذ المهام على عدة متغيرات أهمها التخطيط الجيد لعملية المراجعة ، ونطاق العمل المنفذ ، وجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة ، ووجود نظام لرقابة جودة أداء المراجعة الداخلية بالشركة.

ولأن التخطيط الجيد ونطاق العمل المنفذ من الصعب التعرف عليه حيث تعتبره أقسام المراجعة من الأمور التي لا يجب الإفصاح عنها فسوف يكتفي الباحث بالمعيارين المتبقين (وجود دليل للمراجعة الداخلية وجود نظام لرقابة جودة الأداء) ويفترض الباحث أن وجود كل منهما يعتبر مؤشر على جودة تنفيذ المهام. فالدليل يحدد الإجراءات التي يجب اتباعها في كل مهام المراجعة والخاصة بالتخطيط والتنفيذ والمشورة وإعداد ورفع التقارير. ورقابة جودة الأداء يتضمن العمل على المحافظة على الجودة واستمرار تحسينها.

١. دليل المراجعة الداخلية:

من أهم مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية إعداد دليل للمراجعة الداخلية يكون مرجع لكل العاملين بقسم المراجعة الداخلية. وقد يلجأ مدير المراجعة الداخلية إلى جهة خارجية تتولى إعداد هذا الدليل. ويجب أن يشمل الدليل كل التفاصيل العملية التي يتم تطويرها وتبنيها من قبل قسم المراجعة الداخلية فيما يتعلق بتخطيط مهام المراجعة وتنفيذها وكيفية إعداد ورفع التقارير والمشورة وتبادل المعرفة والخبرة. باختصار يعتبر دليل المراجعة الداخلية مرجع أساسي للمراجعين الداخليين في كل الأعمال التي يقومون بها. لذلك يجب أن

يضمن مدير المراجعة الداخلية الفهم الشامل للدليل من قبل العاملين بالقسم حتى يمكن استخدامه بشكل مناسب.

ولأن مضمون الدليل يجب أن يعتمد بصفة أساسية على المعايير العالمية المتعارف عليها في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية المصدرة من قبل معهد المراجعين الداخليين (IIA). فإن وجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة يعتبر دليلاً على أن المراجعة الداخلية تعمل وفق محددات وأسس معهد المراجعين الداخليين المشار إليها أعلاه ما لم تصدر معايير سعودية ملزمة.

أي أن الدليل يبين الإجراءات والسياسات الواجب أتباعها أثناء ممارسة المراجعة الداخلية لأعمالها لكي تكون متفقة مع المعايير المهنية لذلك فإن وجوده يعد مؤشراً على جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية.

وسوف يتم قياس هذا المتغير في هذا البحث بإعتباره متغير وصفي تكون قيمته واحد صحيح في حالة وجود دليل للمراجعة الداخلية وتكون قيمته صفر في حالة عدم وجود دليل للمراجعة الداخلية.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض التاسع على النحو التالي:

الفرض التاسع:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات ووجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات ووجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة.

٢. رقابة جودة الأداء:

يجب أن يعمل مدير المراجعة الداخلية على ضمان الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية والسياسات المرسومة لقسم المراجعة الداخلية وكذلك برامج المراجعة. ولتحقيق ذلك يجب أن يكون هناك عمليات تقويم مستمرة لعمل الوحدة وسياساتها وبرامجها. ويمكن أن يقوم بدور رقابة الجودة إدارة مستقلة داخل قسم المراجعة الداخلية تكون مهمتها إدارة وضبط

الجودة عن طريق إنشاء ومتابعة برنامج ضبط الجودة وذلك لتقويم أداء المراجعة الداخلية في مختلف الأنشطة. ويمكن أن تتم عملية رقابة الجودة عن طريق ما يلي:

• التقويم الداخلي للمراجعة الداخلية:

حيث تقوم الإدارة الخاصة بضبط الجودة باختيار عينة من مهام المراجعة التي تم تنفيذها خلال العام لمطابقتها على المعايير والإجراءات المعتمدة للتأكد من جودة عمل المراجعة ومستوى الالتزام بالسياسات المعتمدة لتقييم المخاطر والمراجعة الداخلية ودليل المراجعة الداخلية ورفع تقرير لمدير المراجعة أو لجنة المراجعة.

ويمكن عمل التقويم الداخلي من خلال المراجعة المستمرة والتقويمات الدورية

المراجعة المستمرة: يمكن عمل التقويم الداخلي من خلال المراجعة المستمرة التي يقوم بها مدير المراجعة الداخلية من خلال الإشراف المباشر على المهام ، حيث يعتبر الإشراف بمثابة عملية تقويم مستمرة تركز على مراجعة المهام للتأكد من أن المراجعين الداخليين يقومون بالأعمال الواجب عملها خلال تنفيذ المهام. هذا التأكيد يجب أن يتضمن أن:

- المراجعين الداخليين يعملون وفق منهجية المراجعة الداخلية والدليل المعتمد. (أهداف المراجعة التي يجب تحقيقها، أوراق العمل التي تؤيد الملاحظات والتوصيات، وأوراق العمل التي تقدم المعلومات الكافية لكتابة تقارير فعالة).

- نوعية العمل المنفذ يتفق مع معايير ممارسة مهنة المراجعة الداخلية.

كما يعتبر كل من ميزانيات المهمة، إكمال خطة المراجعة، التغذية الرجعية للإدارة التي تم مراجعتها وكذلك عمليات تحليل تقويم الأداء أساليب مساعدة في إنجاز عملية التقويم المستمر. وعلى مدير المراجعة الداخلية التأكد من تطبيق المعايير والإشراف وجودة العمل بصفة دورية.

المراجعات الدورية: التقويم الداخلي الدوري هو تقويم لمدى التزام المراجعين والمراجعة الداخلية بالدليل الذي تم اعداده وإعتماده ومعايير ممارسة المهنة. ويقدم هذا النوع من التقويم تأكيداً على جودة كل من المراجعة الداخلية وخطة تدريب العاملين بها. وتؤدي المراجعة الدورية من قبل الإدارة الخاصة بضبط الجودة. ويشمل التقييم الدوري عمل كل من المراجعين الداخليين وموظفي قسم المراجعة الداخلية، وتقييم عينة من أوراق العمل والتقارير. ويجب أن توصي عمليات التقويم الدوري بعمل التحسينات اللازمة إن أمكن.

وتتضمن المراجعات الدورية أيضا المقارنة مع أفضل أداء أخر في مهنة المراجعة الداخلية إن وجد.

• التقييم الخارجي للمراجعة الداخلية:

يمكن أن يتم عمل تقويم للمراجعة الداخلية من جانب جهة خارجية على فترات متباعدة مثلا كل ثلاث سنوات. وفي هذا النوع من التقويم يدعو المسئول الأول بالشركة أو لجنة المراجعة جهة مهنية مستقلة لعمل تقويم خارجي مستقل وإبداء الرأي عن مدى فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية بالشركة.

ويجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع الخارجي عن مدى التزام المراجعين الداخليين والعاملين بالدليل الذي يتبناه قسم المراجعة الداخلية بالشركة (الأهداف، والسياسات والإجراءات، والمعايير). كما يجب أن يشمل نطاق المراجعة تقويماً للأمر التالي:

• نطاق خطة المراجعة الداخلية.

• مراجعة المهام التي تم إنجازها.

• السياسات والإجراءات التي تم تطبيقها.

• جودة ملفات المراجعة وأوراق العمل.

• عمليات الاتصال ورفع التقارير.

• إدارة الموارد البشرية.

• تدريب العاملين.

وسوف يتم قياس رقابة جودة الأداء في هذا البحث بإعتباره متغير وصفي تكون قيمته أحد القيم الأربع التالية:

واحد صحيح ، في حالة وجود أسلوب واحد من أساليب تقويم جودة الأداء السابق الإشارة إليها. إثنان ، في حالة إستخدام أسلوبين من أساليب تقويم جودة الأداء السابق الإشارة إليها.

ثلاثة ، في حالة استخدام الأساليب الثلاثة السابق الإشارة إليها.

صفر ، في حالة عدم وجود نظام لرقابة جودة الأداء.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض العاشر على النحو التالي:

الفرض العاشر:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات ووجود نظام لتقويم أداء قسم المراجعة الداخلية.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات ووجود نظام لتقويم أداء قسم المراجعة الداخلية.

د. حجم قسم المراجعة الداخلية

بالإضافة إلى كل ما سبق سوف يستخدم الباحث حجم قسم المراجعة الداخلية كمقياس عام لاستثمار الشركة في المراجعة الداخلية. فالمراجعة الداخلية التي يتوافر لها التمويل الكافي سوف يكون لديها مقدرة أكبر على تنفيذ المهام التي يجب أن تنفذها بشكل أفضل ، وبالتالي يكون لديها مقدرة أكبر على المساهمة في تفعيل عملية الحوكمة. ويتم قياس حجم المراجعة الداخلية عن طريق نسبة عدد العاملين بقسم المراجعة الداخلية إلى إجمالي عدد العاملين بالشركة.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الحادي عشر على النحو التالي:

الفرض الحادي عشر:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات وحجم قسم المراجعة الداخلية بالشركة.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات وحجم قسم المراجعة الداخلية بالشركة.

٤-١-٢. النموذج:

يستخدم الباحث نموذج الانحدار التالي لدراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية وما حققته الشركة من متطلبات الحوكمة.

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \beta_9 X_9 + \beta_{10} X_{10} + \varepsilon$$

حيث:

Y تعبر عن المتغير التابع ، وهي عبارة عن ما حققته الشركة من متطلبات الحوكمة.

β_0 تعبر عن الجزء الثابت في معادلة الإنحدار.

$\beta_1 \dots \dots \dots \beta_{10}$ تعبر عن معاملات المتغيرات المستقلة.

$X_1 \dots \dots \dots X_{10}$ تعبر عن المتغيرات المستقلة.

ϵ تعبر عن قيمة البواقي في نموذج الإنحدار.

٤-١-٣. المجتمع والعينة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مدرء المراجعة الداخلية في جميع الشركات السعودية المساهمة المسجلة في السوق السعودي والتي يكون لديها قسم مستقل للمراجعة الداخلية. أما العينة فتتمثل في حجم الردود التي يحصل عليها الباحث من مدرء المراجعة الذين يتم توزيع قوائم الاستقصاء عليهم.

وقد قام الباحث بتوزيع مائة قائمة استقصاء على مدرء المراجعة الداخلية في الشركات التي تسنى له الوصول إليها. وقد تم الحصول على ردود من سبعون مفردة. تم استبعاد ست عشرة مفردة لعدم كفاية البيانات ، إما عن بعض المتغيرات المستقلة أو عن المتغير التابع. وبذلك أصبح حجم العينة النهائي أربعة وخمسون مفردة ورأى الباحث أنه كافي لإجراء التحليل الإحصائي. ويلخص الجدول رقم (١) بيانات المجتمع والعينة.

جدول رقم (١)

بيانات المجتمع والعينة

حجم المجتمع	عدد القوائم الموزعة	عدد المستلمة	الردود	عدد المستبعدة	القوائم النهائية	حجم العينة
١٣٤	١٠٠	٧٠		١٦		٥٤

٤-١-٤. أدوات البحث:

أ. تجميع البيانات:

لتجميع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية اعتمد الباحث على مصدرين. المصدر الأول هو التقارير المالية المنشورة عن الشركات ويختص هذا المصدر بتوفير البيانات اللازمة عن

المتغير التابع. أما المصدر الثاني فهو قوائم الاستقصاء التي يتم توزيعها على مدراء أقسام المراجعة الداخلية من خلال مقابلات شخصية ، ويختص هذا المصدر بتوفير البيانات اللازمة عن المتغيرات المستقلة. حيث تضمنت قائمة الاستقصاء عدد من الأسئلة تغطي المتغيرات المستقلة المستخدمة ، وتوفر الإجابة عليها مؤشرا عن حالة كل متغير من المتغيرات المستقلة. ويتضمن الملحق رقم (١) من ملاحق البحث نموذج لقائمة الاستقصاء المستخدمة.

ب. تحليل البيانات:

لتحليل البيانات إحصائيا سوف يعتمد الباحث على تحليل الإنحدار الخطي باستخدام برنامج SPSS.

٤-٢. عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية:

يتضمن الملحق رقم (٢) عرض لمخرجات التشغيل الإلكتروني لبيانات الدراسة التطبيقية باستخدام الـ SPSS بمستوى ثقة ٩٥%. مرة بطريقة Enter والتي تقوم بإجراء التحليل باستخدام كل المتغيرات مرة واحدة ، ومرة أخرى بطريقة Stepwise والتي تقوم باستبعاد المتغيرات التي ليس لها تأثير معنوي والإبقاء على المتغيرات ذات التأثير المعنوي. وفيما يلي تحليل لهذه النتائج:

٤-٢-١. النموذج:

كما يتضح من نتائج التشغيل الإلكتروني للبيانات بطريقة Enter يمكن صياغة النموذج على النحو التالي:

$$Y = ٠,٣٣٥ + ٥,٧٢X_1 + ٤,٦٠X_2 + ٢,٣١X_3 + ٠,٤٩X_4 + ٠,٢٠X_5 + (-٣,٦٨)X_6 + ١,٣٠X_7 + (-١,٢٢)X_8 + ٠,١٦X_9 + ٣,٢٢X_{10} + \varepsilon$$

قيمة R لهذا النموذج تساوي ٠,٦٧٤ بينما قيمة R Square تساوي ٠,٤٥٤ ومستوى المعنوية ٠,٠٠٢. وكما هو معروف إحصائيا أن قيمة R تقيس مدى قوة العلاقة (الارتباط) بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج بينما R Square تقيس نسبة التغير في المتغير التابع بسبب التغير في المتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج ، وكل منهما بمستوى المعنوية الذي يظهره النموذج.

بناء على ذلك يمكن استخلاص النتيجةين التاليين:

١. أن العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة في هذا النموذج علاقة ليست ضعيفة وإنما هي متوسطة القوة حيث أن معامل الارتباط يبلغ ٠,٦٧٤.

٢. أن ٤٥,٤% من التغير في المتغير التابع يرجع إلى المتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج بدرجة ثقة أعلى من ٩٥%.

يتضح من نتائج التشغيل الالكتروني أيضا أن مستوى المعنوية للمتغيرات المستقلة العشرة التي تضمنها النموذج هي على التوالي: ٠,٠٥٤ ، ٠,٠٣١ ، ٠,٩٠٧ ، ٠,٠٢٤ ، ٠,٨١٤ ، ٠,٩٦٦ ، ٠,١٥٩ ، ٠,٣٠٠ ، ٠,٧٢١ ، ٠,٩٤٨ ،

وهذا يعني وجود علاقة ذو تأثير معنوي بين المتغير التابع وكل من المتغيرات المستقلة الأول والثاني والرابع ، بينما لا توجد علاقة ذو تأثير معنوي بين المتغير التابع وباقي المتغيرات.

أما نتائج التشغيل الالكتروني للبيانات بطريقة **Stepwise** فقد قدمت ثلاثة نماذج على النحو التالي:

النموذج أ:

اقتصر هذا النموذج على المتغير المستقل الرابع فقط (الخبرة) وجاء على النحو التالي:

$$Y = ٥,٠٩٥ + ٠,٧٣٥X٤ + \varepsilon$$

وقيمة R لهذا النموذج تساوي ٠,٤٧٨ ، بينما قيمة R Square لهذا النموذج هي ٠,٢١٤ ومستوى المعنوية ٠,٠٠٠.

وهذا يعني أن المتغير الرابع (الخبرة) هو أكثر المتغيرات المستقلة إرتباطا وتأثيرا على المتغير التابع حيث يبلغ معامل الارتباط ٠,٤٧٨ ، و٢١,٤% من التغير في المتغير التابع تعزى إلى هذا المتغير المستقل.

النموذج ب:

اقتصر هذا النموذج على المتغيرين المستقلين الرابع (الخبرة) والثاني (الشهادات المهنية) وجاء على النحو التالي:

$$Y = 0,295 + 0,615X4 + 4,863X2 + \varepsilon$$

وقيمة R لهذا النموذج تساوي ٠,٥٨٥ بينما قيمة R Square لهذا النموذج هي ٠,٣٤٢ ومستوى المعنوية ٠,٠٠٥.

وهذا يعني أن المتغير المستقل الثاني (الشهادات المهنية) يضيف إلى القوة التفسيرية للنموذج ٠,١٢٨ (٠,٣٤٢ - ٠,٢١٤). وبالطبع فإن ذلك يعني أن ثاني أكثر المتغيرات المستقلة إرتباطا وتأثيرا على المتغير التابع هو الشهادات المهنية. ويبلغ معامل الارتباط بين المتغير التابع وهذان المتغيران ٠,٥٨٥ ، كما أن ٣٤,٢% من التغير في المتغير التابع يعزى إلى هذان المتغيران.

النموذج ج:

اقتصر هذا النموذج على المتغيرات المستقلة الرابع (الخبرة) والثاني (الشهادات المهنية) والأول (المؤهلات العلمية) وجاء على النحو التالي:

$$Y = -0,102 + 0,509X4 + 0,215X2 + 6,548X1 + \varepsilon$$

وقيمة R لهذا النموذج تساوي ٠,٦٦٤ بينما قيمة R Square لهذا النموذج هي ٠,٤١٨ ومستوى المعنوية ٠,٠١٤.

وهذا يعني أن المتغير المستقل الثاني (الشهادات المهنية) يضيف إلى القوة التفسيرية للنموذج ٠,٠٧٦ (٠,٤١٨ - ٠,٣٤٢). وبالطبع فإن ذلك يعني أن ثالث أكثر المتغيرات المستقلة إرتباطا وتأثيرا على المتغير التابع هو المؤهلات العلمية. ويبلغ معامل الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات الثلاثة المذكورة ٠,٦٦٤ ، كما أن ٤١,٨% من التغير في المتغير التابع يعزى إلى المتغيرات الثلاثة المذكورة.

أما باقي المتغيرات المستقلة فإن تأثيرها غير معنوي وهي مجتمعة لا تضيف إلى القوة التفسيرية للنموذج سوى ٠,٠٣٦ (٠,٤٥٤ - ٠,٤١٨).

بناء على النتائج السابقة يستنتج الباحث أن أكثر المتغيرات المؤثرة على دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات هي المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين والتي يعبر عنها بالخبرة والشهادات المهنية و المؤهلات العلمية.

٤-٢-٢. إختبارات الفروض:

كما يتضح من نتائج التحليل الإحصائي السابق عرضها والموضحة بالملحق رقم (٢) سواء بطريقة Enter أو بطريقة Stepwise فإن نتائج إختبارات الفروض تكون على النحو التالي:

١. تشير النتائج إلى قبول الفرض الأصلي الأول بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين جودة حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية ورفض الفرض البديل بعدم وجود علاقة بين جودة حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية.

٢. تشير النتائج أيضا إلى وجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين جودة حوكمة الشركات كمتغير تابع والمتغيرات المستقلة الأول والثاني والرابع وهي على التوالي (المؤهلات العلمية والشهادات المهنية والخبرة) أما باقي المتغيرات فإن تأثيرها غير معنوي. وهذا يعني قبول الفروض الإحصائية الأصلية التالية:

- الفرض الإحصائي الأصلي الثاني بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل الأول (المؤهلات العلمية للعاملين بقسم المراجعة الداخلية) ورفض الفرض البديل بعدم وجود مثل هذه العلاقة.

- الفرض الإحصائي الأصلي الثالث بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل الثاني (الشهادات المهنية) ورفض الفرض البديل بعدم وجود مثل هذه العلاقة.

- الفرض الإحصائي الأصلي الخامس بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل (الخبرة) ورفض الفرض البديل بعدم وجود مثل هذه العلاقة.

٣. تشير النتائج أيضا إلى عدم وجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين جودة حوكمة الشركات كمتغير تابع والمتغيرات المستقلة الثالث والخامس والسادس والسابع والثامن والتاسع والعاشر وهي على التوالي (التدريب والمعرفة بعمليات الشركة والاستقلال التنظيمي وعدم الاشتراك في الأعمال التنفيذية ووجود دليل للمراجعة الداخلية ووجود نظام لرقابة جودة الأداء وحجم قسم المراجعة). وهذه النتائج تشير إلى رفض الفروض الإحصائية الأصلية الآتية:

- الفرض الإحصائي الأصلي الرابع بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل الثالث (التدريب) وقبول الفرض البديل بعدم وجود مثل هذه العلاقة.

- الفرض الإحصائي الأصلي السادس بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل الخامس (المعرفة بعمليات الشركة) وقبول الفرض البديل بعدم وجود مثل هذه العلاقة.

- الفرض الإحصائي الأصلي السابع بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل السادس (الاستقلال التنظيمي) وقبول الفرض البديل بعدم وجود مثل هذه العلاقة.

- الفرض الإحصائي الأصلي الثامن بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل السابع (عدم الاشتراك في الأعمال التنفيذية) وقبول الفرض البديل بعدم وجود مثل هذه العلاقة.

- الفرض الإحصائي الأصلي التاسع بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل الثامن (وجود دليل للمراجعة الداخلية) وقبول الفرض البديل لعدم وجود مثل هذه العلاقة.

- الفرض الإحصائي الأصلي العاشر بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل التاسع (وجود نظام لرقابة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية) وقبول الفرض البديل لعدم وجود مثل هذه العلاقة.

- الفرض الإحصائي الأصلي الحادي عشر بوجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل العاشر (حجم قسم المراجعة الداخلية) وقبول الفرض البديل لعدم وجود مثل هذه العلاقة.

٥. الخلاصة والتوصيات:

ركز هذا البحث على دراسة العلاقة بين الحوكمة الجيدة للشركات المساهمة السعودية كمتغير تابع والمراجعة الداخلية. وقد حدد الباحث عشرة متغيرات مستقلة تعكس واقع المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية هي: المؤهلات العلمية ، والشهادات المهنية ، والتدريب ، والخبرة ، والمعرفة بعمليات الشركة ، والاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية ، وعدم المشاركة في العمليات التنفيذية ، ووجود دليل للمراجعة الداخلية ، ووجود نظام لرقابة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية ، وحجم قسم المراجعة الداخلية.

وقد خلص البحث إلى النتائج التالية:

١. توجد علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية.
٢. أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على المتغير التابع هي على التوالي الخبرة ثم الشهادات المهنية ثم المؤهلات.
٣. النتيجة السابقة تعني أن المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين هي الأكثر تأثيراً على دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في الشركات المساهمة السعودية. بينما

لم تثبت الدراسة وجود علاقة بين جودة عملية الحوكمة وكل من الاستقلال وجودة تنفيذ المهام وحجم قسم المراجعة.

أخيرا يوصي الباحث بإجراء المزيد من البحوث عن دور المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في المملكة ، فما تزال هذه المنطقة البحثية تحتاج إلى الكثير من البحوث في الدول العربية بصفة عامة والمملكة العربية السعودية بصفة خاصة نظرا لما توليه المنظمات المهنية السعودية من إهتمام لدور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات.

المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- قرار مجلس الوزراء الموقر رقم ٢٣٥ بتاريخ ١٤٢٥/٨/٢٠ هـ والخاص بإنشاء وحدات الرقابة والمراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.

- القرار رقم ١ - ٢١٢ - ٢٠٠٦ بتاريخ ١٤٢٧/١٠/٢١ هـ الموافق ٢٠٠٦/١١/١٢م والخاص بإصدار لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية.

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ١٩٧٥. *The Effect of an Internal Audit Function on the Scope of the Independent Auditor's Examination*. Statement on Auditing Standards no. ٩. New York. NY: AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ١٩٩١. *The Auditors' Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*. Statement on Auditing Standards No. ٦٥. New York, NY: AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ١٩٩٧. *Statement on Auditing Standards No. ٦٥: The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*. New York

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ٢٠٠٢. *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*. Statement on Auditing Standards No. ٩٩. New York, NY: AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ٢٠٠٣. Statements on Auditing Standards. New York, NY: AICPA.

Anderson, D., J. Francis, and D. Stokes. ١٩٩٣. Auditing, directorships, and the demand for monitoring. *Journal of Accounting and Public Policy* ١٢ (Winter): ٣٥٣-٣٧٥.

Antoine, R. ٢٠٠٤. Internal audit: Spotlight shines on its new role. <http://accounting.smartpros.com/x٤٥٤٤٩.xml>.

Asare S., R.A. Davidson, and A.A. Gramling. ٢٠٠٣. The effect of management incentives and audit committee quality on internal auditors' planning assessments and decision. *Working Paper*, University of Florida, Arizona State University West, and Kennesaw State University.

Bailey, A. D., Jr., A. A. Gramling, and S. Ramamoorti, editors. ٢٠٠٣. *Research Opportunities in Internal Auditing*. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Beasley, M. S., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and P. D. Lapides. ٢٠٠٠. Fraudulent financial reporting: consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons* (December): ٤٤١-٤٥٤.

Brody, R.G. and S.E. Kaplan. ١٩٩٦. Escalation of commitment among internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Spring): ١-١٥.

Brody, R.G. and D.J. Lowe. ٢٠٠٠. The new role of the internal auditor: implications for internal auditor objectivity. *International Journal of Auditing*. Vol. ٤: ١٦٩-١٧٦.

Brown, L. D., and A. S. Pinello. ٢٠٠٧. To what extent does the financial reporting process curb earnings surprise games? *Journal of Accounting Research* ٢٥ (٥): ٩٤٧-٩٨١.

- Brown, P. R. ١٩٨٣. Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions. *Journal of Accounting Research* (Autumn): ٤٤٤-٤٥٥.
- Brown, P. R., and V. Karan. ١٩٨٦. One approach for assessing the operational nature of auditing standards: An analysis of SAS ٩. *Auditing: A Journal of Practice*. Vol. ٦. No. ١. (Fall): ١٣٤-١٤٧.
- Church, B.K. and A. Schneider. ١٩٩٢. Internal auditor involvement in internal control systems design: Is objectivity impaired? *Journal of Applied Business Research* (Fall): ١٥-٢٤.
- Churchill, N. C. and W. W. Cooper. ١٩٦٥. A field study of internal auditing. *The Accounting Review* (October): ٧٦٧-٧٨١.
- Clark, M., T. E. Gibbs, and R. G. Schroeder. ١٩٨١. CPAs judge internal audit department objectivity. *Management Accounting*. (February): ٤٠-٤٣.
- Clark, M., T. E. Gibbs and R. B. Schroeder, ١٩٨٠. Evaluating internal audit departments under SAS no. ٩: Criteria for judging competence, objectivity, and performance. *The Woman CPA*. (July): ٨- ١١.
- DeZoort, F. T., R. W. Houston, and M. F. Peters. ٢٠٠١. The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research* (Summer): ٢٥٧-٢٨١.
- Gibbs, T. E. and R. G. Schroeder. ١٩٧٩. Evaluating the competence of internal audit departments. In *Symposium on Auditing Research III*, Urbana: University of Illinois: ٢٠٧-٢٢٥.
- Gordon, L. A., and K. J. Smith. ١٩٩٢. Postauditing capital expenditures and firm performance: the role of asymmetric information. *Accounting, Organizations and Society* (November): ٧٤١-٧٥٧.

- Gramling, A. A., and P. M. Myers. 1997. Practitioners' and users' perceptions of the benefits of certification of internal auditors. *Accounting Horizons* 11(1): 39-52.
- Harrington, C. 2004. Internal audit's new role. *Journal of Accountancy* 198(3): 60-70.
- Hermanson, D. R., and L.E. Rittenberg. 2002. Internal audit and organizational governance. In *Research Opportunities in Internal Auditing*, edited by A. D. Bailey, A. A. Gramling, and S. Ramamoorti. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Hunton, J. E., R. Libby, and C.L.Mazza. 2006. Financial reporting transparency and earnings management. *The Accounting Review* 81(1): 130-157.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2000a. Corporate governance. The *Institute of Internal Auditors Homepage*. Available at http://www.theiia.org/?doc_id=1041.
- _____. 2000b. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. *The Institute of Internal Auditors Homepage*. Available at http://www.theiia.org/?doc_id=1499.
- Institute of Internal Auditors. 2004. *Tone at the Top*. (Feb): 2-3. Altamonte Springs, FL (IIA).
- Institute of Internal Auditors. 2003a. Simply Good Business. *Tone at the Top* (August). Altamonte Springs, FL (IIA).
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2003b. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Altamonte Springs, FL. http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc_id=1499.

Institute of Internal Auditors. 2003c. The IIA's position statement on audit committees. Altamonte Springs, FL (IIA).

Lacayo, R., and A. Ripley. 2002. Cynthia Cooper, Coleen Rowley and Sherron Watkins. *Time Magazine*. Available online at <http://aolsvc.timeforkids.kol.aol.com/time/subscriber/personoftheyear/2002/poyintro.html>

KPMG Audit Committee Institute (ACI). 2003. *Audit Committee Roundtable Highlights Spring 2003: Building a Framework for Effective Audit Committee Oversight*

Krishnamoorthy, G. 2002. A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (March): 90-121.

Krishnamoorthy, G. 2001. A cascaded inference model for evaluation of the internal audit report. *Decision Sciences* (Summer): 499-520.

Messier, W. F., Jr., and A. Schneider. 1988. A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function. *Contemporary Accounting Research* 5(2): 337-353.

Moeller, R. 2004. Managing internal auditing in a post-SOA world. *The Journal of Corporate Accounting and Finance* 16 (4): 41-45.

New York Stock Exchange (NYSE). 2004. Corporate governance rules. Available at http://www.nyse.com/pdfs/section302A_final_rules.pdf. November 2, 2004. Accessed on June 28, 2006.

Plumlee, R. D. 1980. The standard of objectivity for internal auditors: Memory and bias effects. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 683-699.

Prawitt, D., N. Sharp, and D. Wood. 2009. Does internal auditing affect the external audit fee? *Working Paper*, Brigham Young University, Texas A&M University, Brigham Young University.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2007a. *An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements*. Available online at: http://www.pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_0.pdf.

_____. 2007b. An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an audit of financial statements (Adopting Release). Available online at: http://www.pcaobus.org/Rules/Docket_021/2007-06-12_Release_No_2007-000A.pdf.

Rogers, J. L., and P. C. Stocken. 2000. Credibility of management forecasts. *The Accounting Review* 80 (4): 1233-1260.

Schneider, A. 1984. Modeling external auditors' evaluations of internal auditing. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 657-678.

Schneider, A. 1980a. Consensus among auditors in evaluating the internal audit function. *Accounting and Business Research* (Autumn): 297-301.

Schneider, A. 1980b. The reliance of external auditors on the internal audit function. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 911-919.

Schneider, A. and Wilner, N. 1990. A test of audit deterrent to financial reporting irregularities using the randomized response technique. *The Accounting Review* 60 (3): 678-681.

Schwartz, S. T., and R. A. Young. 2007. A laboratory investigation of verification and reputation formation in a repeated joint investment setting. *Contemporary Accounting Research* 19(2): 311-342.

SEC Securities Exchange Act Release No. 48740. 2003. (November 4). www.sec.gov.

Skousen, K. F., S. M. Glover, and D. F. Prawitt. 2000. *An Introduction to Corporate Governance and the SEC*. Mason, Ohio: Thomson South-Western.

Tapestry Networks. 2004. The internal auditor's perspective. *InSights* (July 6).

Treadway Commission. 1987. *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. Washington, DC: National Commission on Fraudulent Financial Reporting.

Uecker, W. C., A. P. Brief, and W. R. Kinnery, Jr. 1981. Perception of the internal and external auditor as a deterrent to corporate irregularities. *Accounting Review* (July): 460-478.

ملاحق البحث

الملحق رقم (١)

نموذج قائمة الاستقصاء

سعادة رئيس وحدة المراجعة الداخلية بشركة/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بعمل بحث بعنوان (جودة المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات ، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية المساهمة). ويقوم البحث على فرض أساسي هو أن المراجعة الداخلية بالشركات المساهمة لها دور فعال في عملية حوكمة الشركات المساهمة.

ولاختبار مدى صحة هذا الفرض حدد الباحث عدد من المتغيرات يرى أنها تؤثر على مستوى دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات هي:

١. المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين بالشركة: ويتم التعبير عن هذا المتغير بخمس متغيرات فرعية هي:

المؤهلات العلمية ، والشهادات المهنية ، والتدريب ، والخبرة العملية ، والمعرفة بالجوانب الفنية لعمليات الشركة

٢. الموضوعية

ويتم قياس هذا المتغير من خلال متغيرين فرعيين هما:

الاستقلال التنظيمي ، وعدم الاشتراك في الأعمال التنفيذية

٣. جودة الأداء المهني للمراجعة الداخلية

ويتم قياس هذا المتغير بالمتغيرات الفرعية التالية:

وجود دليل للمراجعة الداخلية ، ووجود نظام مراقبة جودة أداء المراجعة الداخلية

هذا بالإضافة إلى متغيرين آخرين هما:

حجم المهام ذات الصلة بالتقارير المالية ، وحجم قسم المراجعة الداخلية.

وقد أوردنا في الاستبانة التي بين أيديكم سؤال عن كل متغير من المتغيرات السابقة.

وحيث أنه بدون مساعدتكم لا نستطيع استكمال هذا البحث لذا فإننا نأمل من سعادتكم منح الباحث بعضاً من وقتكم للإجابة على أسئلة هذه الاستبانة شاكرين لكم مقدماً حسن تعاونكم. مع العلم بأن البيانات سرية ومن حقكم عدم ذكر اسم الشركة

الباحث

ما هو عدد العاملين بقسم المراجعة لديكم هو:

نسبة عدد العاملين بقسم المراجعة إلى إجمالي عدد العاملين بالشركة (تقريباً) هي:

عدد الحاصلين على شهادة أعلى من البكالوريوس ماجستير أو دكتوراه

عدد الحاصلين على شهادات مهنية مثل زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أو غيرها

عدد الحاصلين على شهادات أقل من البكالوريوس

٢. مدة الخبرة للعاملين بقسم المراجعة الداخلية:

عدد المراجعين بالقسم بمدّة خبرة أقل من خمس سنوات

عدد المراجعين بالقسم بمدّة خبرة من خمسة إلى عشر سنوات

عدد العاملين بالقسم بخبرة تزيد عن ١٠ سنوات

٣. التدريب:

هل يوجد بقسم المراجعة خطة سنوية للتدريب

ما هي تقريباً نسبة عدد ساعات التدريب المخطط (في شكل دورات أو ورش عمل)

لكل مراجع داخلي من عدد إجمالي ساعات العمل سنوياً

٤. المعرفة بالجوانب الفنية للشركة:

هل تتضمن الدورات التدريبية دورات خاصة بتعريف المراجعين الداخليين بالجوانب الفنية؟

هل يوجد من بين العاملين بقسم المراجعة أشخاص فنيين في مجال عمل الشركة؟

هل يستعين قسم المراجعة الداخلية بفنيين متخصصين من خارج قسم المراجعة عند اللزوم؟

٥. الاستقلال التنظيمي:

حدد التبعية التنظيمية لقسم المراجعة في الشركة

إلى أي جهة يتم تقديم تقارير المراجعة الداخلية الربع سنوية والسنوية

٦. الاشتراك في الأعمال التنفيذية

هل يشارك قسم المراجعة الداخلية في إعداد القوائم المالية؟

هل يساهم قسم المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات التنفيذية مثل المساهمة في اختيار الموردين؟

٧. وجود دليل للمراجعة الداخلية

لا	نعم
----	-----

هل يوجد دليل للمراجعة الداخلية؟

هل تم إعداد دليل المراجعة في ضوء معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد

لا	نعم
----	-----

المراجعين الداخليين؟

هل يتم الاسترشاد بدليل المراجعة الداخلية عند تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية؟

لا	نعم
----	-----

٨. وجود نظام لمراقبة جودة الأداء:

هل يوجد بقسم المراجعة الداخلية خطة لتقويم جودة الأداء؟

لا	نعم
----	-----

هل يتم إجراء تقويم للأداء ذاتيا من داخل قسم المراجعة؟

لا	نعم
----	-----

هل يطلب قسم المراجعة الداخلية تقويم لجودة الأداء من جهات خارجية؟

لا	نعم
----	-----

٩. حجم المهام ذات الصلة بالتقارير المالية:

هل يمكن تحديد نسبة عدد الساعات التي يقضيها قسم المراجعة الداخلية في عمليات ذات

صلة بالتقارير المالية في شكل نسبة من عدد ساعات عمل قسم المراجعة (تقريبا)

--

١٠. هل هناك عوامل أخرى ترى أنها تؤثر على جودة خدمات المراجعة الداخلية؟ إذا كانت الإجابة بنعم أذكر هذه العوامل:-----

ملحق رقم (٢)
نتائج التشغيل الالكتروني للبيانات
أولاً: نتائج التحليل الإحصائي بطريقة Enter

Regression

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	١٠,٧٤٠٧	٢,٠١٠٦	٥٤
X١	,٩٣٩٨٥٢	,١٣٠٢٠٠	٥٤
X٢	,١٤٨٢٧٨	,٢١٢٩٣٦	٥٤
X٣	٢,٣٩E-٠٢	٢,٢٨٤١٣E-٠٢	٥٤
X٤	٧,٦٨٥٢	١,٩٦٠٢	٥٤
X٥	١,٣٣٣٣	,٥١٤٠	٥٤
X٦	,٦٤٨١	,٤٨٢٠	٥٤
X٧	,٧٧٧٨	,٤١٩٦	٥٤
X٨	,٨١٤٨	,٣٩٢١	٥٤
X٩	١,٦٤٨١	١,٠٤٨٩	٥٤
X١٠	٦,٩٨E-٠٣	٧,٦٠٤٩١E-٠٣	٥٤

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X ¹ , X ⁰ , X ^Y , X ¹ , X ¹ , X ^Y , X ^ξ , X ^λ , X ^r , X ^q		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Y

Model Summary^a

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.713 ^a	.503	.377	7.470	.503	7.077	1	47	.007

a. Predictors: (Constant), X¹, X², X³, X⁴, X⁵, X⁶, X⁷, X⁸, X⁹, X¹⁰

b. Dependent Variable: Y

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	217,988	10	21,7988	2,072	.0028
	Residual	222,286	42	5,292		
	Total	440,274	52			

a. Predictors: (Constant), X¹, X⁰, X⁷, X¹, X⁶, X², X⁵, X⁸, X³, X⁹

b. Dependent Variable: Y

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.230	2,989		.118	.910
	X ¹	0,721	2,888	.287	1,982	.088
	X ²	8,090	2,072	.327	2,229	.031
	X ³	2,210	19,799	.118	.117	.907
	X ⁴	.889	2,009	.318	2,381	.028
	X ⁰	.197	.828	.238	.237	.818
	X ⁶	-2,78E-02	.872	-.007	-.082	.937
	X ⁷	1,292	.902	.180	1,432	.159
	X ⁸	-1,221	1,170	-.109	-1,088	.280
	X ⁹	.170	.887	.057	.209	.841
	X ¹⁰	2,222	89,821	.008	.070	.988

a. Dependent Variable: Y

Residuals Statistics^a

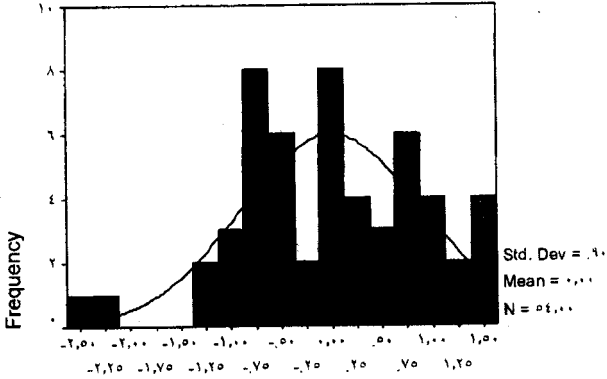
	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	0,0720	17,0017	10,7807	2,0280	52
Residual	-0,8829	8,0076	2,171E-10	2,2200	52
Std. Predicted Value	-2,0888	2,8700	0,0000	1,0000	52
Std. Residual	-2,2822	1,7222	0,0000	.9010	52

a. Dependent Variable: Y

Charts

Histogram

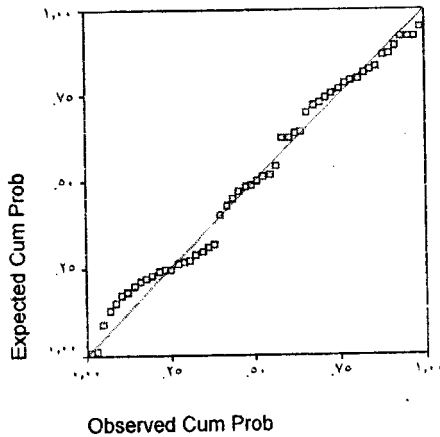
Dependent Variable: Y



Regression Standardized Residual

Normal P-P Plot of Regression Stand

Dependent Variable: Y



ثانياً: نتائج التحليل الإحصائي بطريقة Stepwise

Regression

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	١٠,٧٤٠٧	٣,٠١٠٦	٥٤
X١	.٩٣٩٨٥٢	.١٣٠٢٠٠	٥٤
X٢	.١٤٨٢٧٨	.٢١٣٩٣٦	٥٤
X٣	٢,٣٩E-٠٢	٢,٢٨٤١٣E-٠٢	٥٤
X٤	٧,٦٨٥٢	١,٩٦٠٢	٥٤
X٥	١,٣٣٣٣	.٥١٤٠	٥٤
X٦	.٦٤٨١	.٤٨٢٠	٥٤
X٧	.٧٧٧٨	.٤١٩٦	٥٤
X٨	.٨١٤٨	.٣٩٢١	٥٤
X٩	١,٦٤٨١	١,٠٤٨٩	٥٤
X١٠	٦,٩٨E-٠٣	٧,٦٠٤٩١E-٠٣	٥٤

Variables Entered/Removed

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X ₁		Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .05, Probability-of-F-to-remove >= .10).
2	X ₁		Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .05, Probability-of-F-to-remove >= .10).
3	X ₁		Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .05, Probability-of-F-to-remove >= .10).

a. Dependent Variable: Y

Model Summary^d

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df ¹	Sig. F Change	
1	.4788	.229	.214	7,7797	.229	10,437	1	.02	.000
2	.5808	.347	.216	7,4894	.117	8,780	1	.01	.000
3	.7470	.418	.287	7,3707	.076	7,490	1	.00	.014

a. Predictors: (Constant), X₂

b. Predictors: (Constant), X₁, X₂

c. Predictors: (Constant), X₁, X₂, X₃, X₄

d. Dependent Variable: Y

ANOVA^d

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.9,880	1	1.9,880	10,423	... ^a
	Residual	370,480	02	7,120		
	Total	480,370	03			
2	Regression	174,320	2	87,160	13,209	... ^b
	Residual	316,050	01	7,197		
	Total	480,370	03			
3	Regression	200,709	3	66,887	11,906	... ^c
	Residual	279,712	00	0,094		
	Total	480,370	03			

a. Predictors: (Constant), X¹

b. Predictors: (Constant), X¹, X²

c. Predictors: (Constant), X¹, X², X³

d. Dependent Variable: Y

Coefficients^d

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	0,90	1,483		3,437	...1
	X ¹	.730	.187	.478	3,927	...0
2	(Constant)	0,290	1,384		3,820	...0
	X ¹	.710	.179	.400	3,934	...1
	X ²	4,873	1,741	.347	2,974	...0
3	(Constant)	-1,2	2,493		-.41	.978
	X ¹	.009	.170	.032	2,909	...0
	X ²	0,210	1,070	.271	3,322	...2
	X ³	7,048	2,079	.283	2,048	...14

a. Dependent Variable: Y

Excluded Variables^d

Model		Beta In	t	Sig.	Partial Correlation	Collinearity Statistics
						Tolerance
1	X1	.20.a	2.067	.044	.278	.900
	X2	.247a	2.974	.000	.282	.949
	X3	.087a	.778	.007	.092	.880
	X0	.29a	.280	.777	.040	.787
	X7	-.142a	-.110	.909	-.017	.980
	X5	.200a	2.123	.038	.287	.972
	X8	-.223a	-.180	.808	-.020	.972
	X9	.107a	1.271	.210	.170	.900
	X10	.10a	.118	.907	.017	.997
	2	X1	.282b	2.048	.044	.229
X2		-.29b	-.299	.767	-.042	.782
X0		-.21b	-.172	.871	-.022	.717
X7		-.27b	-.210	.834	-.040	.976
X5		.181b	1.029	.300	.212	.912
X8		-.127b	-.127	.920	-.107	.878
X9		-.47b	-.328	.744	-.047	.777
X10		-.74b	-.044	.689	-.077	.948
3		X2	.000c	.002	.908	.008
	X0	.230c	.271	.788	.029	.234
	X7	-.170c	-.142	.888	-.020	.971
	X5	.140c	1.202	.237	.177	.892
	X8	-.80c	-.727	.461	-.102	.849
	X9	.180c	.122	.890	.019	.742
	X10	-.000c	-.004	.972	-.000	.900

- a. Predictors in the Model: (Constant), X^ε
- b. Predictors in the Model: (Constant), X^ε, X^γ
- c. Predictors in the Model: (Constant), X^ε, X^γ, X^δ
- d. Dependent Variable: Y

Residuals Statistics^a

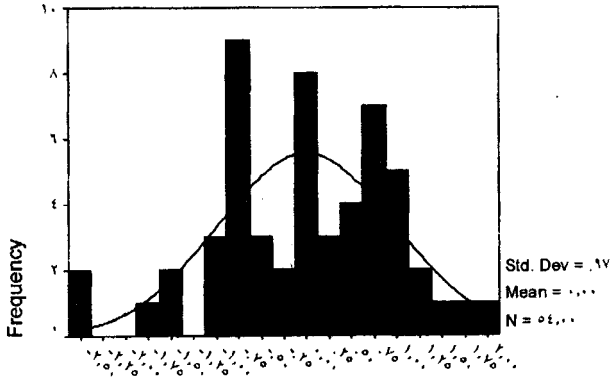
	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1.202	17.0000	10.7407	1.9408	04
Residual	-0.8779	0.0074	0.0000	2.2972	04
Std. Predicted Value	-2.280	2.091	0.000	1.000	04
Std. Residual	-2.480	2.117	0.000	.971	04

- a. Dependent Variable: Y

Charts

Histogram

Dependent Variable: Y



Regression Standardized Residual

Normal P-P Plot of Regression Stand

Dependent Variable: Y

