

الأساليب المستخدمة من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية: بحث استطلاعي لأراء عينة من المراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية

أ. إكرام عبد الرحمن فلاته

ماجستير محاسبة، جامعة الملك عبد العزيز/ المملكة
العربية السعودية

أ. محمد قيس عادل القنبري

ماجستير محاسبة، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا/ طرابلس

الملخص:

استهدف البحث التعرف على أهم الأساليب استخداماً من قبل مجالس الإدارة في دعم إدارات المراجعة الداخلية في المنظمات العاملة بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة في المملكة العربية السعودية، خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية، واعتمد البحث في وصف الواقع على استطلاع آراء عدد (66) مراجعاً داخلياً، حيث تم تصميم استبانة وزعت بعد تحكيمها على المراجعين الداخليين في القطاعات محل البحث، واستخدم البحث بعض مقاييس الإحصاء الوصفي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفي هذا خلص البحث إلى مجموعة من النتائج منها: أن منح الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية الصلاحية الكافية لإيصال النتائج والتقارير بشكل مستمر، تعتبر من بين أهم الأساليب المستخدمة من قبل مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، وأن من بين الأساليب الأقل استخداماً في هذه المرحلة هي اعتماد الموازنة الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية، وأهم الأساليب استخداماً خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة هي منح سلطة الوصول للدفاتر والسجلات، أما الأساليب الأقل استخداماً في هذه المرحلة فهي التنسيق بين إدارة المخاطر وإدارة المراجعة الداخلية، وفي مرحلة متابعة عملية المراجعة فإنه من بين أهم الأساليب استخداماً هو دعم تنفيذ التوصيات ومناقشة نتائج المراجعة، والأقل استخداماً هو الضمان الرسمي بعدم تعرض نتائج المراجعة للتعديل والتغيير.

الكلمات المفتاحية: الإدارة، أساليب مجالس الإدارة، دعم مجلس الإدارة، المراجعة، المراجعة الداخلية.

Abstract:

The research aimed to identify the most important styles used by boards of directors to support internal audit administration in companies operating in the public and semi-public and private sectors in the Kingdom of Saudi Arabia, during the different stages of the internal audit process. In describing the reality, the research counted on a survey of the opinions of (66) internal auditors, as a questionnaire was designed and distributed after its arbitration to the internal auditors in the sectors under research, the research used some descriptive statistics measures to analyze the data and draw conclusions. In this, the research concluded with a set of results, including: Granting the chief executive of internal audit sufficient authority to communicate results and reports on an ongoing basis, It is considered among the most important styles used by the Board of Directors to support the internal audit administration in the planning stage of the audit process, and among the least used styles at this stage is the approval of the budget for the internal audit administration, and the important styles during the implementation stage of the audit is the granting of authority to access books and records. The styles less used at this stage are coordination between the risk management and the internal audit administration, As for the follow-up stage of the audit process, among the used important styles is to support the

implementation of recommendations and discuss the results of the audit, and the least used is the formal guarantee that the results of the audit will not be modified and changed.

Key words: Administration, Boards of Directors styles, Board of Director support, audit, internal audit.

1- مقدمة:

تطورت مهنة المراجعة الداخلية وزادت أهميتها نتيجةً للدور الذي تلعبه داخل المنظمات، فهي إحدى خطوط الدفاع الثلاثة، وفقاً للنموذج الذي اقترحه معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) في عام 2013م، كما تعتبر من أهم الأدوات التي تساعد مجلس الإدارة في تطبيق قواعد الحوكمة وتقييم المخاطر الناتجة عن الأنشطة المختلفة للمنظمة، ويعتبر خير دليل على توسع مهام ومسؤوليات المراجعة الداخلية وتطور دورها هو تعريف معهد المراجعين الداخليين (IIA) الذي أخذ على عاتقه مسؤولية تنظيم مهنة المراجعة الداخلية في العالم، حيث أشار إلى أنها نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها وتقديم خدمات التأكيد والاستشارات، وبالتالي أصبح يُنظر إلى ممارستها على أنهم مستشارين موثوق بهم ولهم الإلمام الكافي بأغلب جوانب النشاط، بدلاً من النظرة التقليدية لهم على أنهم مجرد منفذين للقواعد وممثلين لها، وهذا التطور والتوسع في مسؤوليات ومهام المراجعة الداخلية تطلب تقديم الدعم اللازم لها، ويأتي هذا الدعم عادةً من أعلى الهرم الإداري، ويشمل الجانبين المادي والمعنوي لإدارة المراجعة الداخلية، وعن طريق مجموعة من الأساليب، ولا يقتصر هذا الدعم على فترة زمنية أو مرحلة معينة، فهو يجب أن يكون في جميع الفترات ومراحل عملية المراجعة، ابتداءً من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية مروراً بتنفيذها وانتهاءً بمتابعتها، وبناءً على ما تقدم يأتي هذا البحث لتوضيح أهم أساليب الدعم التي تستخدمها مجالس الإدارة بالمنظمات في دعم إدارة المراجعة الداخلية خلال كل مراحل عملية المراجعة.

2- الإطار التمهيدي للبحث

1-2 مراجعة الأدبيات:

تعطي مراجعة الأدبيات (Literature review) للقارئ نظرة عامة حول المستوى الذي توصل إليه العلم في موضوع البحث، وتسمح بالتعرف على الثغرات الموجودة، علاوةً على التعرف على الطرق والمنهجيات المختلفة التي اتبعتها البحوث السابقة، كما أن مراجعة الأدبيات توضح مدى ارتباط موضوع البحث بالبحث الأكاديمي السابق، وتكون المرشد لتحديد منهج البحث، وبالنسبة للأدبيات السابقة التي تناولت بشكل مباشر وواضح الموضوع محل البحث، فكان في مقدمتها بحث موسى (2017) الذي هدف إلى التعرف على دور مجالس الإدارة في المؤسسات الليبية في دعم وظيفة المراجعة الداخلية، وشملت العينة في هذا البحث

المنظمات التجارية والصناعية والخدمية والاستثمارية والمؤسسات المالية والمصرفية والمؤسسات العامة، واستخدم المنهج التحليلي الوصفي لتحليل البيانات، وتوصل إلى أنه يوجد دور لمجالس الإدارة في المؤسسات الليبية في دعم وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال دعم استقلالية المراجعة الداخلية، وتنظيم ومتابعة عمليات المراجعة الداخلية، ودعم عملية الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية، كما تطرق البحث لمظاهر الدعم لكل مما سبق، أما بحث Alzeban & Gwilliam (2012) فتناولت عدد من العوامل الرئيسية المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية، من خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من عدد 79 مؤسسة من مؤسسات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد وتحليل المسار التقليدي لفحص الارتباط بين فعالية المراجعة الداخلية والخمس عوامل التالية: كفاءة المراجعة الداخلية، وحجم قسم المراجعة الداخلية، والعلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين، والدعم الإداري للمراجعة الداخلية، واستقلالية قسم المراجعة الداخلية، وأشارت نتائج هذا البحث إلى أن الدعم الإداري لوظيفة المراجعة الداخلية كان المحرك الرئيسي لضمان الفعالية المدركة لوظيفة المراجعة الداخلية من منظور كل من الإدارة والمراجعين الداخليين. وأشار البحث أيضاً إلى أن الدعم الإداري مهماً في مرحلة الإنشاء ولكنه مهم أيضاً أثناء تعيين موظفين مؤهلين، لتوفير الموارد الكافية، لتعزيز العلاقة مع مراجعي الحسابات الخارجيين، ولإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية. ومن البحوث ذات الصلة بموضوع البحث كان بحث Abu-Azza (2012) الذي استخدم النظرية المؤسسية ونظرية ماركس (1978) لدائرة رأس المال الصناعي، وخلصت إلى أنه هناك عدد من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على فاعلية إدارات المراجعة الداخلية، حيث تتمحور مجموعة العوامل الداخلية حول الاتصال المباشر مع مجلس الإدارة، وتقديم التقارير إلى أعلى مستوى من الإدارة، والإبلاغ المقيد عن نتائج المراجعة الداخلية، والوصول الكامل إلى جميع المعلومات اللازمة، أما مجموعة العوامل الخارجية فكانت في التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي والإدارة، والوعي بفوائد المراجعة الداخلية الفعالة داخل المنظمات، وجميع العوامل الست لا تتوفر إلا بدعم من مجلس الإدارة. بالإضافة إلى ما تقدم اهتم بحث Mihret & Yismaw (2007) بكيفية تأثير جودة المراجعة الداخلية، والدعم الإداري، والإعداد التنظيمي، وسمات المراجعة، والتفاعل بين هذه العوامل على فعالية المراجعة الداخلية، وذلك في قطاع التعليم العالي العام في إثيوبيا، وتوصل البحث إلى أن فعالية المراجعة الداخلية تتأثر بشدة بجودة المراجعة الداخلية ودعم الإدارة، في حين أن الإعداد التنظيمي وسمات المراجعة لا يكون لها تأثير قوي على فعالية المراجعة الداخلية.

2-2 التعقيب على الأدبيات:

أكدت البحوث السابقة على أن مجلس الإدارة له دور ملموس في دعم إدارة المراجعة الداخلية، وتناولت العديد من أساليب الدعم ذات التأثير على إدارات المراجعة الداخلية في بيئات مختلفة خارج المملكة العربية السعودية، وهذه إحدى الفجوات التي يحاول البحث تغطيتها، علاوةً على توضيح أكثر وأقل الأساليب التي يستخدمها مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية خلال المراحل المختلفة للمراجعة، باستطلاع آراء ممارسي المهنة في قطاعات مختلفة الخصائص.

2-3 مشكلة البحث:

تتخذ مجالس الإدارة في الواقع العملي مجموعة من القرارات بشأن دعم إدارة المراجعة الداخلية، ويتجسد هذا الدعم في أساليب ووسائل مختلفة، لكن يشوب هذه الأساليب نوع من الغموض، حيث لا يوجد دليل يوضح الأساليب الممكن استخدامها في دعم إدارة المراجعة الداخلية، حتى بالرجوع إلى المعايير الدولية في مجال المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)، فلا توجد معايير تنص في فقراتها بشكل صريح وواضح على الأساليب الممكن استخدامها في دعم إدارة المراجعة الداخلية، وهذا ما واجهه أحد الباحثان الذي يعمل كمراجع داخلي، ونتيجة لهذا الغموض قد تغفل مجالس الإدارة استخدام بعض الأساليب وتركز على أساليب معينة فقط لدعم إدارة المراجعة الداخلية، وبالتالي تتأثر عمليات وأنشطة المراجعة الداخلية بشكل سلبي. وبناءً على ما تقدم، استنبط الباحثان مشكلة البحث المتمثلة في توضيح الأساليب المستخدمة من قبل مجالس الإدارة في المنظمات في دعم إدارات المراجعة الداخلية خلال المراحل المختلفة للمراجعة، والوقوف على أكثر وأقل هذه الأساليب استخداماً، وعليه يكون التساؤل الرئيس للبحث: ما هي أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة في المملكة العربية السعودية؟

وتأسيساً على ما تقدم، يمكن صياغة التساؤلات الفرعية للبحث على النحو التالي:

- 1 ما هي أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة في المملكة العربية السعودية؟
- 2 ما هي أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة في المملكة العربية السعودية؟

3 ما هي أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة متابعة عملية المراجعة بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة في المملكة العربية السعودية؟

4-2 هدف البحث

يسعى البحث إلى التعرف على أهم الأساليب استخداماً ولفت الانتباه للأساليب الأقل استخداماً في دعم إدارة المراجعة الداخلية من قبل مجالس الإدارة في المنظمات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة بالمملكة العربية السعودية في كل مراحل عملية المراجعة الداخلية.

5-2 أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في كونه بحث استكشافي يحاول استكشاف جوانب الموضوع محل البحث من خلال استطلاع الآراء، فالبحوث الاستكشافية هي الخطوة الأولى على الطريق، وتمهد للبحوث المستقبلية التي ستجرى بتعمق في الموضوع محل البحث، بالإضافة إلى إنه يعتبر من البحوث العربية القليلة التي تناولت الموضوع بالبحث، أما الأطراف المستفيدة من هذا البحث فيأتي في مقدمتهم مجالس الإدارة بالمنظمات العاملة في القطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة بالمملكة العربية السعودية، من خلال التعرف على أهم الأساليب استخداماً والأقل استخداماً من قبلهم، مما يساعدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار أفضل الأساليب لدعم إدارات المراجعة الداخلية في المستقبل.

6-2 منهجية البحث

ينتهي البحث المنهج الوصفي حيث تم وصف الواقع من خلال استطلاع آراء المهنيين "موظفي إدارات المراجعة الداخلية"، حول أهم أساليب دعم إدارة المراجعة الداخلية استخداماً من قبل مجلس الإدارة، وتم جمع البيانات من خلال تصميم استبانة تخدم أهداف البحث وتجب على تساؤلاته، وتم إرسالها إلى عدد من إدارات المراجعة الداخلية في القطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة بالمملكة العربية السعودية عن طريق البريد الإلكتروني، وتم الاعتماد على كافة الأجوبة الواردة من أعضاء إدارة المراجعة الداخلية باختلاف مسمياتهم الإدارية، أما بالنسبة لطرق تحليل البيانات فتم استخدام الجداول الإحصائية والتوزيعات التكرارية والنسبية وإيجاد المتوسطات الحسابية البسيطة والمرجحة، باستخدام برنامج الجداول الإلكترونية (Excel)؛ للتعرف على أكثر الأساليب استخداماً وتبسيط الضوء على أقل الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية، وربط التحليل بما ورد في الإطار النظري للبحث، والذي تم بنائه من خلال المصادر والمراجع المتخصصة في مجال المراجعة الداخلية.

2-7 مصطلحات البحث

بما أن البحث يشمل القطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة، وهي قطاعات تختلف من حيث الهيكلية والمسئوليات الإدارية، فكان لابد من تسليط الضوء على هذه الجزئية المهمة، والعمل على توحيد المصطلحات في البحث، وعليه نشير إلى أن مصطلح مجلس الإدارة المستخدم في هذا البحث، والذي يمثل قمة الهرم الإداري في القطاع الخاص وشبه الحكومي، فإنه يحل محله على الأغلب الوزير أو المسؤول الأول في القطاع الحكومي.

وتجدر الإشارة أنه في الفترة الأخيرة أصبحت مجالس الإدارة تتقاسم جزء من مسؤولياتها تجاه إدارة المراجعة الداخلية -خاصة تلك المتعلقة بالدعم- مع لجنة المراجعة Audit committees، وأصبح الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية Chief Executive Officer (CEO) of Internal audit في حالة وجود هذه اللجنة يرفع تقاريره إليها وينسق معها بشكل مباشر، ولكن بما أن نظام الشركات السعودي لم يلزم جميع المنظمات بإنشاء لجنة مراجعة، فقد يخلو الهيكل الإداري في القطاع الخاص من وجود هذه اللجنة، ويصبح مجلس الإدارة هو المرجع الوظيفي لإدارة المراجعة الداخلية الذي ترفع له التقارير، وتعتمد من خلاله خطة وميثاق إدارة المراجعة الداخلية، ولهذا السبب لم يستخدم البحث مصطلح "لجنة المراجعة" وتم استبداله بمصطلح "مجلس الإدارة".

وفي هذا الصدد يمكن تعريف مجلس الإدارة على أنه هيئة تتكون من مجموعة منتخبة (أو معيّنة) من الأفراد الذين يمثلون المساهمين، يتم تكوينها بالإنابة التشريعات، وهذه المجموعة تتولى الإشراف بشكل مشترك على أنشطة المنظمة، وحماية مصالح المساهمين ووضع السياسات الإدارية وتحديد رسالة وأهداف المنظمة، واتخاذ القرارات بشأن القضايا الهامة التي تواجهها المنظمة، وكلما زاد حجم المنظمة وتعقيدها تتعاضم مسؤوليات هذا المجلس، لذلك تنبثق من مجلس الإدارة، عدد من اللجان مثل لجنة إدارة المخاطر، لجنة الترشيحات والمكافآت، لجنة التعويضات، لجنة الحوكمة، ولجنة المراجعة. يوكل مجلس الإدارة إلى هذه اللجان عدد من المهام ولكنه يضل المسؤول الأول عن مهامه، فالتفويض لا يلغي المسؤولية.

3- الإطار النظري للبحث

3-1 أساليب الدعم التي تحتاجها إدارة المراجعة الداخلية من مجلس الإدارة في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:

تهدف إدارة المراجعة الداخلية إلى إضافة قيمة إلى بيئة العمل بشكل عام، وذلك بتحسين العمليات الرئيسية للأفضل، ولا يمكن تحقيق هذا الهدف بدون تخطيط وتأسيس سليم، وهذا التخطيط يحتاج إلى دعم من قبل مجلس الإدارة، من خلال (عبد ربه، 2010؛ IIA, 2017؛ موسى، 2017):

3-1-1 اعتماد ميثاق المراجعة الداخلية:

أن اللجنة الأولى لنشاط المراجعة الداخلية هي قيام المدير التنفيذي لإدارة المراجعة الداخلية بإنشاء ميثاق المراجعة الداخلية، الذي يفصل ويوضح أهداف الإدارة، سلطاتها، مسؤولياتها، وصلاحياتها بما يتوافق مع المعايير الدولية لممارسة المراجعة الداخلية ومبادئ وأخلاقيات المهنة، يمثل هذا الميثاق الهوية الرسمية لإدارة المراجعة الداخلية، ويحدد موقع نشاط المراجعة الداخلية داخل المنظمة، فيتم طباعته وتوزيعه على أعضاء الفريق ليكونوا على علم ودراية بإطار العمل المنوط بهم وصلاحياتهم، التي تعزز موقفهم حال التواصل مع الإدارات الأخرى، وتتص معايير معهد المراجعين الداخليين (IIA) على ضرورة مناقشة ومراجعة وتحديث ميثاق المراجعة الداخلية بشكل دوري واعتماده بعد كل تحديث من قبل مجلس الإدارة، ويمكن لمجلس الإدارة تقديم الدعم لإدارة المراجعة الداخلية هنا من خلال مناقشة واعتماد الركائز الأساسية لميثاق المراجعة الداخلية وهي: الغرض والرسالة إدارة المراجعة الداخلية، استقلالية وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية، صلاحيات إدارة المراجعة الداخلية، المسؤولية التي تقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية، نطاق نشاط وعمليات إدارة المراجعة الداخلية.

3-1-2 اعتماد منهجية الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدمها إدارة المراجعة الداخلية:

إن غرض نشاط إدارات المراجعة الداخلية يتمثل في تقديم الخدمات التأكيدية أو الاستشارية التي تحتاجها المنظمة من خلال منهجية منظمة وخطة معتمدة من مجلس الإدارة على عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر، أو الرقابة على مختلف مستويات المنظمة، وكثير ما تلجأ مجالس الإدارة في المنظمات الكبرى إلى إنشاء لجان مراجعتها تتقاسم مع المسؤولية وتفوض إليها سلطة اعتماد وتنسيق كل ما يخص المراجعين الداخليين والخارجيين والتنسيق فيما بينهم، فوجود لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة كمعتمد رئيس، وداعم أول؛ لإتمام الخدمات التي تقدمها إدارة المراجعة الداخلية عامل مهم يضمن سير العمليات كما ينبغي.

3-1-3 ضمان استقلالية نشاط المراجعة الداخلية:

يقصد باستقلالية نشاط المراجعة هنا قدرة المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية لإيصال كل ما يخص النشاط عملياً إلى مجلس الإدارة وإدارياً إلى الإدارة العليا متمثلة في المدير التنفيذي بدون قيود أو معوقات، وتتمثل أولى الخطوات التي يجب على مجلس الإدارة القيام بها هي وضع معايير لاختيار المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية وتحديد مرتبه ومزاياه، والتحقق من التحديد الواضح لاختصاصات المراجعين الداخليين وتقادي حالات التعارض فيما بينهم، والتحقق من عدم وجود تضارب مصالح أو تحيز أو اختلافات شخصية بين المراجعين الداخليين ومن يتم مراجعة أعمالهم عند توزيع مهام العمل، والتحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها كمحاسبين، كما يجب على المجلس التجاوب مع المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية بإتاحة الوقت والفرصة التي تمكنه من إيصال تقاريره الخاصة بصلب الخدمات المكلف بها، حتى يتسنى له اتخاذ القرارات وفقاً لرغبات المجلس مع مراعاة منفعة أصحاب المصالح، وتكون الاجتماعات ربع سنوية في الغالب، مع أن معيار المراجعة الداخلي الدولي (1110) حدد الحد الأدنى لعدد مرات الاجتماع مع مجلس الإدارة وهو مرة واحدة خلال العام، ولكن بعض الأمور المستعجلة قد لا تنتظر هذا الإجراء، فأعمال اليوم معقدة وخطرة وتحتاج إلى مناقشات متكررة مع مجلس الإدارة، لذا فمن المهم أن يكون هناك تفاعلاً مباشراً بين إدارة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة، بتوفير وسائل تُمكن من الوصول المباشر والمستمر وبدون أي قيود إلى المجلس، حتى يتسنى لمجلس الإدارة الاطلاع على مستجدات عملية المراجعة، وتجدر الإشارة هنا أنه لا يجب أن يكون الاتصال في القضايا الحرجة فقط، بل يشمل حتى القضايا الأقل إلحاحاً والأعمال الروتينية.

3-1-4 التأكد من تقييم موضوعية المراجعين الداخليين:

لا بد أن تتحقق الموضوعية في كل مراجع داخلي بشكل فردي فعدم تحيز آرائهم خلال المهام يضمن سلامة نتائج أعمالهم، ويتمثل دور المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية في اختبار الموضوعية بشكل دوري على المستوى الفردي للمراجعين الداخليين، ومستوى مهمات المراجعة الداخلية، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي، لأن ذلك يعد أمراً في غاية الأهمية ويخضع للتقييم من قبل جهات خارجية، ويكمن دور مجلس الإدارة هنا في التأكد من قيام المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية بتقييم درجة الموضوعية.

3-1-5 تحديد واعتماد نطاق نشاط المراجعة الداخلية:

يتوجب تحديد نطاق العمل لجميع أنشطة المراجعة الداخلية التأكيدية والاستشارية في ميثاق المراجعة الداخلية، ولا تعتمد لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة نطاق نشاط المراجعة الداخلية إلا بعد دراسة أربعة محاور مهمة لتضمن عمل النشاط بأقصى درجات الكفاءة والفعالية، وهي: الموازنة بين خدمات التأكيد والاستشارة؛ المشاركة في تحديد النطاق؛ نضج بيئة الرقابة؛ خدمات التأكيد الحالية المقدمة من قبل إدارة المراجعة الداخلية.

2-3 أساليب الدعم التي تحتاجها إدارة المراجعة الداخلية من مجلس الإدارة خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة الداخلية:

توجد مجموعة من المعوقات التي قد تعرقل عمل إدارة المراجعة الداخلية، وتؤثر بدورها على تنفيذ عملية المراجعة الداخلية واستقلاليتها وموضوعيتها، ولتخطي هذه العراقيل يجب أن يدعم مجلس الإدارة المراجعة الداخلية من خلال (عبدربه، 2010؛ ECIA & Mbeba & Gutierrez, 2011; IIA, 2011; EcoDa, 2012; Webster, 2015; موسى، 2017؛ Simpson, IIA, 2017; Chambers, 2017; 2019):

1-2-3 اعتماد سلطات إدارة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالوصول إلى الوثائق والأصول المادية:

يشمل نطاق عملية المراجعة الداخلية كل ما له صلة من دفاتر وسجلات ومستندات بما في ذلك تلك الوثائق التي تكون تحت سيطرة أطراف ثالثة، ويجب أن يقوم مجلس الإدارة بتوفير الدعم اللازم لإدارة المراجعة الداخلية من خلال القيام باعتماد سلطاتها في الوصول للوثائق المطلوبة، وإزالة القيود التي تحول دون قيام إدارة المراجعة الداخلية بالتحقق من الأصول المادية.

2-2-3 التصديق على الخطط والسياسات التنفيذية لإدارة المراجعة الداخلية:

في سبيل تنفيذ عملية المراجعة على أكمل وجه تضع إدارة المراجعة الداخلية مجموعة من الخطط قصيرة ومتوسطة الأجل، وتتبنى عدة سياسات للتنفيذ والإنجاز، ويتجسد دور مجلس الإدارة في مناقشة والتصديق على هذه الخطط والسياسات.

3-2-3 اعتماد برنامج المراجعة المبني على المخاطر:

تضع إدارة المراجعة الداخلية عادةً برنامجاً أو خطة مبنية على المخاطر، تساعد في تحديد أولويات عملية المراجعة بما يتماشى مع أهداف المنظمة، وفي هذا الصدد يجب على إدارة المراجعة الداخلية أن تأخذ في الاعتبار إطار إدارة المخاطر في المنظمة، والاستعانة بمستويات تحمل المخاطر التي وضعها مجلس الإدارة لمختلف الأنشطة والأجزاء داخل المنظمة، وإذا لم يكن مثل هذا الإطار موجوداً، فيجب على إدارة المراجعة

الداخلية أن تحدد معايير التقييم الخاصة بها -القائمة على المخاطر- كأساس لبرنامج المراجعة، ويجب عليها التشاور مع مجلس الإدارة في ذلك، قبل أن يقوم الأخير باعتماد البرنامج، وذلك لفهم استراتيجيات وأهداف المنظمة والمخاطر المرتبطة بها وأساليب إدارة المخاطر، كما يجب على مجلس الإدارة تقديم بيانات معينة تأخذ شكل المدخلات في صياغة ووضع برنامج المراجعة المبني على المخاطر، وبعد حلقات النقاش حول هذا البرنامج، يقوم مجلس الإدارة رسمياً باعتماد البرنامج.

3-2-4 تحديث برنامج المراجعة المبني على المخاطر:

لا يكفي مجلس الإدارة باعتماد برنامج المراجعة الداخلية المبني على المخاطر فحسب، بل يجب متابعة ومراجعة وتعديل هذا البرنامج حسب ما تستدعيه الظروف والتغيرات والمخاطر والعمليات ونظم المنظمة والضوابط الرقابية فيها، وخاصةً تلك الضوابط المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات.

3-2-5 متابعة التغيرات المرحلية في نهج المراجعة:

قد تحدث بعض التحولات المبتكرة في النهج المتبع في عملية المراجعة الداخلية، سواءً بظهور تقنيات متطورة أو إجراءات ومواضيع جديدة، ولضمان عمليات مراجعة متكاملة تساهم في إضافة قيمة وتدعم الأهداف الاستراتيجية للمنظمة، يجب أن يقوم مجلس الإدارة بمتابعة وتقييم نشاط ونهج إدارة المراجعة الداخلية من وقت لآخر، والاطلاع على أي تغييرات مرحلية هامة في عملية المراجعة الداخلية، ومراجعتها وتوفير الموارد التي تحتاجها في الوقت المناسب.

3-2-6 وضع مقاييس تقييم كافية:

من الأمور التي تساعد إدارة المراجعة الداخلية على تنفيذ برنامج المراجعة، وجود مقاييس كافية يقوم بوضعها مجلس الإدارة لتحديد ما إذا كانت الأهداف قد تم تحقيقها، فإذا كانت المقاييس كافية يجب على المراجع الداخلي أن يستعملها في إجراء تقييماته، أما إذا كانت غير كافية فإنه يجب أن يحدد مقياس مناسب لإجراء التقييمات من خلال النقاش مع مجلس الإدارة، وقد تكون مقاييس التقييم الداخلية (مثل: سياسات وإجراءات المنظمة)، أو خارجية (مثل: الأنظمة والقوانين المفروضة من قبل الجهات الرسمية)، أو الممارسات الرائدة (مثل: إرشادات وتوجيهات القطاع أو المهنة).

3-2-7 اعتماد موازنة الموارد الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية:

يجب على مجلس الإدارة التأكد من توافر الموارد المادية والبشرية المناسبة والكافية لإدارة المراجعة الداخلية، لكي تتمكن الأخيرة من توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز برنامج المراجعة المعتمد، والمقصود بالموارد المادية كل

المستلزمات والإمكانيات والتسهيلات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، أما الموارد البشرية فتعني كلمة "المناسبة" مزيج المعارف والمهارات والسلوكيات الضرورية لإنجاز برنامج المراجعة، أما كلمة "الكافية" فتعني مقدار الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية، وبمعنى يجب على مجلس الإدارة التأكد من توافر الموارد البشرية من حيث الكيف والكم، ويتمثل دعم مجلس الإدارة في هذا الشأن في اعتماد موازنة إدارة المراجعة الداخلية، وخاصةً البنود المتعلقة بجوانب التدريب والتأهيل، بحيث يكون المراجعين الداخليين حاصلين على الشهادات والمؤهلات المهنية، وعلى دراية بالمواضيع الجديدة والتقنيات الناشئة، ولديهم المعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الاحتيال والكيفية التي تدير بها المنظمة تلك المخاطر، ومخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها، ويجب الارتكاز في تحديد موارد الموازنة على طبيعة وتعقيد كل مهمة والقيود الزمنية والموارد المتاحة ومناقشتها مع مجلس الإدارة للاعتماد.

3-2-8 تقييم برامج تأكيد وتحسين الجودة الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية:

يجب أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لتأكيد وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية، وعادةً يتم إجراء تقييمات داخلية لبرامج الجودة والتحسين من خلال المراقبة المستمرة أو المراجعات الدورية التي قد تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنظمة ممن تتوفر لديهم المعرفة الكافية بممارسات المراجعة الداخلية ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير، ويكمن دور مجلس الإدارة هنا في تحديد من يقوم بالمراجعات الدورية والإشراف على برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

3-2-9 ضمان التنسيق بين إدارة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر:

أن التعامل مع المخاطر التي قد يتعرض لها كل جزء من المنظمة يجب أن تقع على عاتق وحدة تنظيمية تسمى إدارة المخاطر، بحيث تقوم المنظمة بوضع إطار شامل ومتكامل لهذه الإدارة، التي تعتبر خط الدفاع الثاني بالنسبة للمنظمة، وفي هذا الصدد يجب أن يُنسق مجلس الإدارة بين خط الدفاع الثاني (إدارة المخاطر) وخط الدفاع الثالث (إدارة المراجعة الداخلية)، بحيث لا تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقييم المخاطر من خلال خط الدفاع الأول (إدارة العمليات) فقط.

3-2-10 ضمان التعاون التام بين إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي:

ربما تكون أهداف المراجعة الخارجية مختلفة عن أهداف المراجعة الداخلية، ولكن في بعض المجالات يوجد تداخل، لا سيما في مجال إعداد التقارير المالية، وتعتبر نتائج عملية المراجعة الداخلية مدخلات لعملية المراجعة الخارجية، وفي مرحلة تنفيذ المراجعة الداخلية قد تحدث بعض الإشكاليات المتعلقة بالتعامل مع

المراجع الخارجي، لذا يجب أن يقوم مجلس الإدارة بوضع خطة أو بروتوكول يضمن التعاون التام بين الطرفين، وأن يعمل على التنسيق الكافي والفعال بالشكل الذي ينعكس إيجاباً على عمليتي المراجعة الداخلية والخارجية، وتحسين عمل بعضهما البعض.

3-2-11 الإعلام عن المراجعة الداخلية:

لا بد من القيام بحملة إعلامية داخل المنظمة تستهدف إبراز حقيقة المراجعة الداخلية بأنها وظيفة وجدت لخدمة أهداف المنظمة ككل، وتوضيح دورها في تحقيق تلك الأهداف، وكذلك تعريف أفراد المنظمة بأن إدارة المراجعة الداخلية ليس من بين أهدافها عند تنفيذ عملياتها تصيّد الأخطاء والبحث عن الانحرافات لذاتها، وإنما تسعى إلى اكتشافها بهدف معالجة الآثار المترتبة عليها، ووضع السياسات والإجراءات التي تكفل الحد من حدوثها مستقبلاً.

يجب أن يوضح مجلس الإدارة للإدارات التنفيذية أن إدارة المراجعة الداخلية تهدف إلى تحقيق الإصلاح الإداري والمالي، من خلال تنظيم حملات إعلامية لتوضيح وإبراز دور المراجعة الداخلية وحث الموظفين بالمنظمة على تقديم العون للمراجعين الداخليين والتأكيد لجميع الموظفين بالمنظمة بأن نتائج المراجعة الداخلية لن تتخذ أساساً عندها لإيقاع العقوبات على أي شخص داخل المنظمة إلا في الحالات التي يثبت فيها سوء النية، وتركيز الاهتمام على منح التقدير الأدبي والمكافآت المادية للأشخاص الذين تظهر نتائج المراجعة الداخلية أنهم يستحقون ذلك التقدير وتلك المكافآت، واعتماد جميع ما يصدر عن إدارة المراجعة الداخلية من نشرات أو كتيبات، تشجيع المراجعين الداخليين على حضور الندوات والمؤتمرات العلمية.

3-3 أساليب الدعم التي تحتاجها إدارة المراجعة الداخلية من مجلس الإدارة في مرحلة متابعة عملية المراجعة الداخلية:

في نهاية عملية المراجعة يجب أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالإفصاح عن النتائج لمجلس الإدارة، وتشمل النتائج الاستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات وخطط العمل ذات الصلة، وحينما يكون ذلك مناسباً، فإنه يجب على إدارة المراجعة الداخلية تقديم الرأي، مع الأخذ في الاعتبار عند إبداء الرأي توقعات مجلس الإدارة، وفي جميع الأحوال يجب أن تكون الآراء مدعومة بمعلومات كافية وموثوق بها، وأن تكون التبليغات صحيحة وموضوعية وواضحة وموجزة وبناءة وكاملة وحسنة التوقيت، وتقدم إدارة المراجعة الداخلية في تقاريرها تدفق منتظم من المعلومات المالية والتشغيلية، ومعلومات عن الأداء والامتثال والاستدامة والأمن السيبراني ورأس المال البشري وتكنولوجيا المعلومات وغيرها (معهد المراجعين الداخليين، 2017؛ IIA، 2017)، ونظراً

لأهمية نتائج وتوصيات إدارة المراجعة الداخلية، نستعرض فيما يلي الأساليب الممكن استخدامها من قبل مجلس الإدارة؛ لدعم إدارة المراجعة الداخلية في هذه المرحلة (ECIA & EcoDa, 2012; IIA, 2011; Webster, 2015; Chambers, 2017):

3-3-1 إضفاء طابع رسمي على تقارير المراجعة الداخلية:

تصدر إدارة المراجعة الداخلية تقارير سنوية تحتوي على نتائجها وتوصياتها وتتعرض للمخاطر غير المتوقعة وقضايا الرقابة الناشئة عن جميع الأنشطة، بالإضافة إلى تقارير مرحلية تختص بخطة المراجعة الداخلية وأي قضايا مثيرة للقلق تتعلق بالموظفين أو الموارد المتاحة، وهنا يتمثل دعم مجلس الإدارة في إضفاء الطابع الرسمي على هذه التقارير باعتمادها والأخذ بها والنظر إليها وتقييمها بشكل رسمي.

3-3-2 العناية اللازمة بالنتائج والتوصيات:

يجب على مجلس الإدارة أن يوفر الضمان بأن النتائج والتوصيات التي يتضمنها تقرير إدارة المراجعة الداخلية ستحظى بالعناية المطلوبة، وأن يهتم بالحصول على بلاغات تخص الإشكاليات الجوهرية المتعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، كما يجب أن يضع مجلس الإدارة برنامجاً أو خطة لتنفيذ توصيات إدارة المراجعة الداخلية بشكل فعال.

3-3-3 المتابعة والإشراف:

لا يكفي مجلس الإدارة بتنفيذ توصيات إدارة المراجعة الداخلية فحسب، بل يجب عليه تقييم التقدم المحرز في تنفيذ التوصيات، ويتابع ويشرف ويرصد عملية التنفيذ، مع التركيز بشكل خاص على قضايا المخاطر والرقابة، وإذا حدث أي تراكم في التنفيذ يجب أن يناقش المجلس الأسباب ويتابعها.

3-3-4 تحديد النهج المناسب لتقديم تقارير المراجعة الداخلية:

يعتمد قرار توزيع تقارير المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة على تفضيلات المجلس ويفضل أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية بشرح نطاق ونتائج المراجعة التي تم إجراؤها من خلال تقرير المراجعة السنوي أو ملخص تنفيذي لكل مراجعة، أو ملخص للنتائج بشكل دوري، وبشكل عام يجب التشاور مع مجلس الإدارة لتحديد أنسب نهج لتقديم هذه المعلومات.

3-3-5 اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

تقوم إدارة المراجعة الداخلية عند تقديم تقاريرها السنوية والدورية لمجلس الإدارة بإعطاء الأولوية للملاحظات والنتائج الهامة، ويمتد الإبلاغ عن النتائج إلى ما هو أبعد من الاستثناءات، لتحتوي التقارير على التوضيح

بأن الأنشطة الرئيسية تعمل على النحو المنشود، والتقدم المحرز في خطط عمل المراجعة، كما تمثل تقارير المراجعة الداخلية إطاراً للإجراءات الإدارية المصححة، لذا يجب على مجلس الإدارة النظر لهذه التقارير عند اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

3-3-6 تسوية أي خلافات حول تقارير المراجعة الداخلية:

تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقييم موضوعي ومنهجي لجميع العمليات في المنظمة، وفي معظم الأحيان، يوافق الجميع بما في ذلك مجلس الإدارة على نتائج وتوصيات إدارة المراجعة الداخلية، ولكن قد تحدث أحياناً بعض الاعتراضات من الإدارات التنفيذية سواءً على مسودة تقرير المراجعة الداخلية أو التقرير النهائي، وإذا تُركت المناقشات فإن كلا الطرفين قد يصل إلى طريق مسدود، لذا يجب على مجلس الإدارة التدخل في مثل هذه الحالات، بحيث يناقش الموضوع ويعمل على تسوية الخلافات بين الأطراف الداخلية في المنظمة.

3-3-7 ضمان عدم تعرض نتائج المراجعة الداخلية للقمع:

في بعض الأحيان يرصد رادار المراجعة الداخلية بعض الأمور ولكنه يفشل في رفع النتائج إلى مجلس الإدارة، بحيث تواجه إدارة المراجعة الداخلية ضغوط لإزالة بعض التوصيات أو النتائج أو إلغائها أو تغييرها، ووفقاً لبحث أجراه Common Body of Knowledge (CBOK) لمعهد المراجعين الداخليين عام 2015م، اتضح أن حوالي 30% من المراجعين الداخليين الذين شملهم الاستطلاع تعرضوا للضغط والقمع من أجل تعديل نتائجهم، وفي هذا الصدد يجب على مجلس الإدارة ألا يسمح بمثل هذه التصرفات ولا يقوم بها.

4- الإطار العملي للبحث

1-4 مجتمع البحث

يتمثل مجتمع البحث في عدد المراجعين الداخليين العاملين في مختلف إدارات المراجعة الداخلية بالمملكة العربية السعودية في القطاعات الثلاثة التالية: القطاع الحكومي، القطاع شبه الحكومي، القطاع الخاص، عن الفترة من 16/ إبريل/ 2020م إلى 18/ مايو/ 2020م، وحسب آخر إحصائيات للجمعية السعودية للمراجعين الداخليين يتضح أن عدد المراجعين الداخليين المعتمدين في المملكة العربية السعودية يبلغ 500 مراجع داخلي، أما عدد الأعضاء (بما في ذلك المراجع الداخليين المعتمدين وغير المعتمدين) فيبلغ 1,700 عضو منتسب للجمعية، ولا توجد أي إحصائيات أخرى توضح عدد المراجعين الداخليين بشكلٍ دقيق.

2-4 عينة البحث:

تتمثل عينة البحث في عدد (66) مراجع داخلي تجاوزوا بشكل كامل مع جميع الأسئلة التي طرحت في الاستبانة المصممة لتحقيق أهداف البحث، ولأن وحدات المعاينة في المجتمع المستهدف بالبحث غير معروفة ومحددة بالنسبة للباحثين، فقد تم اختيار العينة على أساس المصادفة، حيث تم اختيار كل عنصر من عناصر العينة وفقاً لسهولة الحصول عليه، ومدى ملائمة ذلك بالنسبة للباحثين، ويُسمى هذا النوع بالعينة العرضية (Accidental Sample)، وقد اختار الباحثان هذا النوع لتوفير الوقت والجهد، خاصةً وأن البحث تم إجرائه في فترة COVID-19، مع علم الباحثان بأن نتائج العينة العرضية يصعب تعميمها على المجتمع المستهدف بالبحث، ولكن يرجع سبب اختيار هذا النوع من العينة إلى نوع البحث، كونه من البحوث الاستكشافية، الذي لا يقدم أدلة قاطعة بقدر ما يُساعد في فهم المشاكل بشكل أفضل.

3-4 أدوات تحليل البيانات المستخدمة في البحث:

تم تحليل إجابات المراجعين الداخليين على الثلاثين سؤالاً التي طرحت عليهم في الاستبانة باستخدام التكرارات والنسب وحساب المتوسطات لمقياس Likert الخماسي باستخدام حزمة برامج Microsoft office وتحديدًا برنامج الجداول الإلكترونية (Excel).

4-4 هيكلية الاستبانة: تم تصميم استبانة من عدد 30 سؤالاً، وتم الاعتماد في صياغة هذه التساؤلات على مصادر ثانوية حيث تم الاستعانة بالأدبيات السابقة في المراجعة الداخلية ومعايير المراجعة الصادرة من المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA)؛ لحصر أساليب دعم مجلس الإدارة لإدارة المراجعة الداخلية، أما المصدر الأساسي للبيانات، فيتمثل في إرسال الاستبانة إلى البريد الإلكتروني لبعض المراجعين الداخليين بمختلف مسمياتهم الإدارية، بالإضافة إلى نشر الاستبانة عبر وسائل التواصل الاجتماعي لمنصة المراجعة الداخلية، وكانت أسئلة الاستبانة موزعة على النحو التالي:

- عدد 28 سؤال مغلق يحتمل إجابتها (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، موزعة على ثلاثة محاور على النحو التالي: المحور الأول والخاص بأساليب دعم إدارة المراجعة الداخلية المستخدمة من قبل مجلس الإدارة في مرحلة التخطيط لعمليات المراجعة الداخلية، ويحتوي على عدد 10 أسئلة، والمحور الثاني والخاص بأساليب دعم إدارة المراجعة الداخلية المستخدمة من قبل مجلس الإدارة خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، ويتكون من عدد 12 سؤال، والمحور الثالث

والخاص بأساليب دعم إدارة المراجعة الداخلية المستخدمة من قبل مجلس الإدارة بعد إتمام عملية المراجعة الداخلية، ويتكون من عدد 6 أسئلة.

- سؤال مغلق يحتمل إجابته (مرضية، محايد، غير مرضية) لاستطلاع آراء المراجعين الداخليين - بعد إجاباتهم عن الأسئلة السابقة- عن مدى رضاهم على أساليب الدعم المستخدمة من قبل مجلس الإدارة بشكل عام.

- سؤال مفتوح لغرض تمكين المراجعين الداخليين من ذكر الأساليب الأخرى التي يستخدمها مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في منظماتهم بخلاف الموجودة في الاستبانة.

وقد أخضعت الاستبانة للتحكيم من قبل مختصين أكاديميين في مجال المراجعة الداخلية؛ لضمان صدق الأداة المستخدمة في البحث قبل توزيعها.

4-4 تحليل تساؤلات البحث

تم حساب المتوسط المرجح لإجابات Likert الخماسي لكل محور من محاور البحث على حدى بغرض تحديد أكثر وأقل الأساليب استخداماً في دعم إدارات المراجعة الداخلية وفقاً لمستويات القبول الخمسة، للتوصل إلى نتائج تحليل دقيقة، على النحو الموضح في الجدول (1).

جدول رقم (1): المتوسط المرجح لإجابات Likert الخماسي

مستوى القبول	مستوى القبول (%)	المتوسط المرجح	درجة الممارسة من حيث الارتفاع والانخفاض
موافق بشدة	من 84.00 إلى 100	من 4.20 إلى 5.00	مرتفع جداً
موافق	من 68 إلى 83.99	من 3.40 إلى 4.19	مرتفع
محايد	من 52 إلى 67.99	من 2.60 إلى 3.39	متوسط
غير موافق	من 36 إلى 51.99	من 1.80 إلى 2.59	منخفض
غير موافق بشدة	من 20 إلى 35.99	من 1 إلى 1.79	منخفض جداً

وسيقوم البحث بتحليل كل محور من محاور البحث على حدى للإجابة على التساؤلات الفرعية للبحث (الأساليب المستخدمة في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة)، ثم في النهاية يتم إفراد جزئية توضح أهم الأساليب المستخدمة من قبل مجالس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية بشكل عام.

4-5-1 تحليل المحور الأول: أساليب دعم إدارة المراجعة الداخلية المستخدمة من قبل مجلس الإدارة في مرحلة التخطيط لعمليات المراجعة

- يوضح الجدول رقم (2) تكرارات ونسب إجابات المراجعين الداخليين على الأساليب العشرة التي ذكرتها الاستبانة والتي تستخدم من قبل مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية، حيث كان المتوسط الحسابي العام للإجابات مرتفع (3.64)، وهو يشير ضمناً إلى موافقة المراجعين الداخليين في القطاعات الثلاثة محل البحث على استخدام مجلس الإدارة لأساليب الدعم المذكورة في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية، كما يبين الجدول رقم (2) أن أهم الأساليب المستخدمة من قبل مجلس الإدارة هي:
- اجتماع مجلس الإدارة مع الرئيس التنفيذي للمراجعة لتحديد نطاق نشاط وعمليات إدارة المراجعة الداخلية، حيث كان المتوسط الحسابي لإجابات عينة البحث مرتفع (3.79).
 - اعتماد مجلس الإدارة لميثاق المراجعة الداخلية بشكل دوري كلما تم تحديثه، حيث كان متوسط الإجابات لعينة البحث مرتفع (3.78).
 - منح مجلس الإدارة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية صلاحية التواصل لإيصال النتائج والتقارير العملية بشكل مستمر وبوسائل متعددة في الحالات الملحة، بمتوسط حسابي مرتفع (3.77).
- بينما كانت الأساليب الأقل استخداماً من قبل مجلس الإدارة في هذه المرحلة من عملية المراجعة مقارنةً بباقي الأساليب، هي:
- تحقق مجلس الإدارة من عدم تكليف المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم إعدادها كمحاسبين من قبل، بمتوسط حسابي للإجابات (3.44).
 - منح مجلس الإدارة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تعويضات وحوافز سنوية تحفيزاً له، بمتوسط حسابي للإجابات (3.45).
 - اعتماد الموازنة الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية، بمتوسط حسابي للإجابات (3.51).

جدول رقم (2): المتوسط الحسابي لإجابات المراجعين الداخليين على المحور الأول

درجة الممارسة	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		السؤال
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	
مرتفع	3.66	6	9%	8	12%	5	8%	19	29%	28	42%	مناقشة مجلس الإدارة لميثاق المراجعة الداخلية قبل اعتماده.
مرتفع	3.78	7	11%	2	3%	6	9%	21	32%	30	45%	اعتماد مجلس الإدارة لميثاق المراجعة الداخلية بشكل دوري كلما تم تحديثه.
مرتفع	3.79	6	9%	5	8%	4	6%	19	29%	32	48%	اجتماع مجلس الإدارة مع الرئيس التنفيذي

											للمراجعة لتحديد نطاق نشاط وعمليات إدارة المراجعة الداخلية.	
مرتفع	3.51	11	17%	5	8%	9	14%	12	18%	29	44%	اعتماد الموازنة الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية.
مرتفع	3.61	7	11%	6	9%	11	17%	13	20%	29	44%	تحقق مجلس الإدارة من وضوح مهام ومسؤوليات المراجعين الداخليين وعدم وجود تعارض بينها.
مرتفع	3.44	6	9%	10	15%	14	21%	13	20%	23	35%	تحقق مجلس الإدارة من عدم تكليف المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم إعدادها كمحاسبين من قبل.
مرتفع	3.63	7	11%	6	9%	7	11%	19	29%	27	41%	اعتماد مجلس الإدارة لمواعيد اجتماع دورية مع الرئيس التنفيذي للمراجعة مرة واحد سنوياً على الأقل.
مرتفع	3.77	5	8%	5	8%	9	14%	15	23%	32	48%	منح مجلس الإدارة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية صلاحية التواصل لإيصال النتائج والتقارير العملية بشكل مستمر وبوسائل متعددة في الحالات الملحة.
مرتفع	3.73	6	9%	6	9%	9	14%	11	17%	34	52%	مناقشة مجلس الإدارة المعوقات التي تواجه نشاط المراجعة وتؤثر على استقلاليتها وموضوعية المراجعين مع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية وسعيها لإيجاد حلول.
مرتفع	3.45	10	15%	6	9%	12	18%	12	18%	26	39%	منح مجلس الإدارة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تعويضات وحوافز سنوية تحفيزاً له.
مرتفع	3.64	الإجمالي										

وبما أنه يوجد تفاوت في نسبة تكوين العينة بين القطاعات الثلاثة، فقد تم تفصيل تحليل المحور الأول بفصل إجابات القطاع الخاص عن إجابات القطاعين الحكومي وشبه الحكومي، رغبةً من الباحثين في الكشف عن ما إذا كان يوجد تباين في الآراء جراء اختلاف بيئة عمل كلاً منهما، كما تم جمع القطاع الحكومي مع شبه الحكومي لصغر نسبة القطاع شبه الحكومي من العينة ووجود شبه بين ظروف بيئتي العمل.

وكانت نتائج التحليل التفصيلي على النحو التالي:

كانت تكرارات ونسب إجابات المراجعين الداخليين في القطاع الخاص بمتوسط حسابي إجمالي (3.52) مما يعني حياد المراجعين الداخليين حول الأساليب التي يستخدمها مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة بشكل عام، وبالنسبة للأساليب التي يرى المراجعين الداخليين في القطاع

الخاص أنها أكثر استخداماً من قبل مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة فهي على النحو التالي:

– اجتماع مجلس الإدارة مع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية لتحديد نطاق نشاط عمليات المراجعة الداخلية، بمتوسط حسابي مرتفع (3.83)، وبنسبة موافقة تصل إلى 75% من المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الخاص.

– اعتماد مجلس الإدارة لميثاق المراجعة الداخلية بشكل دوري كلما تم تحديثه، بمتوسط حسابي مرتفع (3.75)، وبنسبة موافقة تصل إلى 70% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الخاص، وهذا يعني أن مجالس الإدارة في القطاع الخاص تسعى للمحافظة على الهوية الرسمية لإدارة المراجعة الداخلية.

– منح مجلس الإدارة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية صلاحية التواصل لإيصال النتائج والتقارير العملية بشكل مستمر وبوسائل متعددة في الحالات الملحة، بمتوسط حسابي مرتفع (3.64)، وبنسبة موافقة تصل إلى 60% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الخاص، مما يعني إطلاع مجلس الإدارة بشكل مستمر على مستجدات عملية المراجعة.

بينما الأساليب الأقل استخداماً من قبل مجلس الإدارة في هذه المرحلة من عملية المراجعة بالقطاع الخاص، فهي:

– منح مجلس الإدارة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تعويضات وحوافز سنوية تحفيزاً له، بمتوسط حسابي منخفض (3.27).

– تحقق مجلس الإدارة من وضوح مهام ومسؤوليات المراجعين الداخليين وعدم وجود تعارض بينها، بمتوسط حسابي منخفض (3.31).

– اعتماد الموازنة الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية، بمتوسط حسابي منخفض (3.35).

وكل هذه الأساليب التي يتفق مجموعة من المراجعين الداخليين في القطاع الخاص على إنها الأقل استخداماً، تتعكس سلباً على استقلالية إدارة المراجعة الداخلية، وتخفيض من معنويات ونشاطات أعضاء هذه الإدارة، أما بالنسبة للمراجعين الداخليين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي فهم موافقين بمتوسط حسابي مرتفع (3.69) على استخدام أساليب الدعم العشر من قبل مجلس الإدارة في بيئة أعمالهم،

وبالنسبة للأساليب التي يراها المراجعين الداخليين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي بأنها أكثر استخداماً من قبل مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، فهي على النحو التالي:

– منح الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية صلاحية الوصول إلى مجلس الإدارة لإيصال النتائج والتقارير العملية بشكل مستمر وبوسائل متعددة في الحالات الملحة، بمتوسط حسابي مرتفع (3.82)، وبنسبة موافقة 76% تقريباً من المراجعين الداخليين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي.

– مناقشة مجلس الإدارة المعوقات التي تواجه نشاط المراجعة وتؤثر على استقلاليتها وموضوعية المراجعين مع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية وسعيها لإيجاد حلول، بمتوسط حسابي مرتفع (3.81)، وبنسبة 74% تقريباً من المراجعين الداخليين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي.

– اعتماد مجلس الإدارة لميثاق المراجعة الداخلية بشكل دوري كلما تم تحديثه، بمتوسط حسابي مرتفع (3.79)، وبنسبة 80% تقريباً من المراجعين الداخليين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي.

وهذا يعني إطلاع مجالس الإدارة في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي على آخر مستجدات المراجعة الداخلية، ووجود تقاعلاً واتصالاً مباشراً بينهم وبين إدارة المراجعة الداخلية.

بينما الأساليب الأقل استخداماً من قبل مجلس الإدارة في هذه المرحلة من عملية المراجعة بالقطاعين الحكومي وشبه الحكومي، فهي حسب وجهة نظر عينة البحث تتمثل في:

– تحقق مجلس الإدارة من عدم تكليف المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم إعدادها كمحاسبين من قبل، بمتوسط حسابي (3.44)، مما يعني وجود ضعف في فصل الاختصاصات وتوضيح المسؤوليات.

– منح مجلس الإدارة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تعويضات وحوافز سنوية تحفيزاً له، بمتوسط حسابي (3.53)، مما قد يؤثر سلباً على استقلالية إدارة المراجعة الداخلية.

– اعتماد الموازنة الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية، بمتوسط حسابي (3.58)، وهذا يعني أن إدارة المراجعة الداخلية قد لا تتمكن في بعض المواقف من توظيف الموارد الكافية لإنجاز عملية المراجعة الداخلية.

يجيب هذا المحور من محاور البحث على التساؤل الأول للبحث، وهو ما هي أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة في المملكة العربية السعودية؟

4-5-2 تحليل المحور الثاني: أساليب دعم إدارة المراجعة الداخلية المستخدمة من قبل مجلس الإدارة في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

يوضح الجدول رقم (3) تكرارات ونسب إجابات المراجعين الداخليين على أساليب الدعم التي شملتها الاستبانة والتي يستخدمها مجلس الإدارة خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، حيث كان المتوسط الحسابي الإجمالي للإجابات مرتفع (3.70)، مما يشير ضمناً إلى موافقة جميع المراجعين الداخليين في القطاعات الثلاثة محل البحث على تقديم مجلس الإدارة لأساليب الدعم المذكورة خلال تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، ويبين الجدول رقم (3) أن أكثر أساليب الدعم المستخدمة من قبل مجلس الإدارة في هذه المرحلة هي:

- منح المراجعين الداخليين سلطة الوصول إلى الدفاتر والسجلات والمستندات، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (4.06).
- اعتماد خطط وسياسات إدارة المراجعة الداخلية، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.98).
- منح المراجعين الداخليين صلاحية التحقق من الأصول المادية دون قيود، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.94).
- بينما أقل أساليب الدعم المستخدمة من قبل مجلس الإدارة خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، فهي على النحو التالي:
- الإشراف على برنامج تأكيد وتحسين الجودة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات (3.47).
- دعم مجلس الإدارة الحملات الإعلامية بأنواعها والتي تتم عن دور المراجعة الداخلية وأهدافها داخل المنظمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات (3.47).
- التنسيق بين إدارة المخاطر وإدارة المراجعة الداخلية باعتبارهما خطوط الدفاع عن المنظمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات (3.50).

الجدول رقم (3): المتوسط الحسابي لإجابات المراجعين الداخليين على المحور الثاني

درجة الممارسة	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		السؤال
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	
مرتفع	4.01	4	6%	3	5%	4	6%	15	23%	40	61%	منح المراجعين الداخليين سلطة الوصول إلى الدفاتر والسجلات والمستندات.
مرتفع	3.98	4	6%	2	3%	6	9%	22	33%	33	50%	اعتماد خطط وسياسات إدارة المراجعة الداخلية.
مرتفع	3.94	3	5%	4	6%	8	12%	14	21%	37	56%	منح المراجعين الداخليين صلاحية التحقق من الأصول المادية دون قيود.
مرتفع	3.56	7	11%	5	8%	13	20%	16	24%	25	38%	متابعة مجلس الإدارة تحديث نهج عمليات المراجعة الداخلية وفق التطورات التقنية.
مرتفع	3.53	6	9%	9	14%	12	18%	13	20%	26	39%	مناقشة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية لبند برنامج المراجعة المبني على المخاطر واعتماده بعد التعديلات اللازمة.
مرتفع	3.56	6	9%	11	17%	7	11%	14	21%	28	42%	تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية وقدرتها على تحقيق أهدافها من خلال وضع مقاييس أداء عادلة.
مرتفع	3.72	6	9%	7	11%	8	12%	11	17%	34	52%	توفير الموارد المادية اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة.

مرتفع	3.78	5	8%	8	12%	6	9%	11	17%	36	55%	الاهتمام بجانب التدريب والتأهيل وحضور الدورات والندوات المتخصصة بمجال المراجعة الداخلية.
مرتفع	3.47	7	11%	11	17%	12	18%	8	12%	28	42%	الإشراف على برنامج تأكيد وتحسين الجودة.
مرتفع	3.50	8	12%	9	14%	9	14%	13	20%	27	41%	التتسيق بين إدارة المخاطر وإدارة المراجعة الداخلية باعتبارهما خطوط الدفاع عن المنظمة.
مرتفع	3.47	7	11%	10	15%	12	18%	11	17%	26	39%	دعم مجلس الإدارة الحملات الإعلامية بأنواعها والتي تنم عن دور المراجعة الداخلية وأهدافها داخل المنظمة.
مرتفع	3.77	4	6%	6	9%	11	17%	12	18%	33	50%	حث الموظفين المستمر على التعاون مع إدارة المراجعة الداخلية لإتمام عمليات المراجعة.
مرتفع	3.64	الإجمالي										

وبفصل نتائج القطاع الخاص عن القطاعين الحكومي وشبه الحكومي، وتحليل البيانات بشكل منفصل، يمكن القول ضمناً أن المراجعين الداخليين في القطاع الخاص موافقين على دعم مجلس الإدارة لإدارة المراجعة الداخلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة بالأساليب المذكورة في الاستبانة، حيث كان المتوسط الحسابي الإجمالي للإجابات مرتفع (3.50)، كما يروا أن أهم أساليب الدعم المستخدمة من قبل مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية بالقطاع الخاص هي:

– منح المراجعين الداخليين سلطة الوصول إلى الدفاتر والسجلات والمستندات، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.99)، ونسبة موافقة تصل إلى 80% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الخاص.

- منح المراجعين الداخليين صلاحية التحقق من الأصول المادية دون قيود، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.88)، وبنسبة موافقة تصل إلى 80% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الخاص، مما يعني أن مجلس الإدارة يحاول المحافظة على نطاق عملية المراجعة الداخلية بشكل عام، وإزالة المعوقات التي تواجهها في مزولة أعمالها.
- اعتماد خطط وسياسات إدارة المراجعة الداخلية، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.79)، وبنسبة موافقة تصل إلى 75% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الخاص، مما يضمن تنفيذ عملية المراجعة الداخلية على أكمل وجه.
- بينما أقل الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في هذه المرحلة من عملية المراجعة في القطاع الخاص، فتتمثل في:
- دعم مجلس الإدارة الحملات الإعلامية بأنواعها والتي تتم عن دور المراجعة الداخلية وأهدافها داخل المنظمة، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات منخفض (3.12)، ومن شأن ذلك أن يؤثر على علاقة إدارة المراجعة الداخلية بالإدارات الأخرى بالمنظمة.
- الإشراف على برنامج تأكيد وتحسين الجودة، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات منخفض (3.15)، وهذا ينعكس سلباً على إجراء التقييمات الداخلية ويحد من التحسين المستمر والمراجعة الدورية، وبالتالي على جودة عملية المراجعة الداخلية ككل.
- تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية وقدرتها على تحقيق أهدافها من خلال وضع مقاييس أداء عادلة، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات منخفض (3.15)، مما يدل على وجود قصور من قبل مجلس الإدارة في مسألة تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية.
- وبالنسبة للمراجعين الداخليين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي فهم أيضاً موافقين على قيام مجلس الإدارة في منظماتهم بدعم إدارة المراجعة الداخلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة باستخدام الأساليب المذكورة في الاستبانة، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.79)، أما بالنسبة لأهم الأساليب استخداماً لدعم إدارة المراجعة الداخلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، فتتشابه آراء المراجعين الداخليين في القطاع الخاص مع آراء أولئك العاملين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي، مع اختلاف ترتيب الأساليب فقط، وذلك على النحو التالي:

- اعتماد خطط وسياسات إدارة المراجعة الداخلية، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (4.06)، وبنسبة موافقة تصل إلى 87% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي.
- منح المراجعين الداخليين سلطة الوصول إلى الدفاتر والسجلات والمستندات، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (4.02)، وبنسبة موافقة تصل إلى 85% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي.
- منح المراجعين الداخليين صلاحية التحقق من الأصول المادية دون قيود، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.96)، وبنسبة موافقة تصل إلى 83% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي.
- وقد اختلف الآراء بين المراجعين الداخليين في القطاع الخاص والمراجعين الداخليين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي، بشأن أقل الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في هذه المرحلة من عملية المراجعة، حيث رأى المراجعين الداخليين العاملين بالقطاعين الحكومي وشبه الحكومي أن الأساليب الأقل استخداماً هي:
- التنسيق بين إدارة المخاطر وإدارة المراجعة الداخلية باعتبارهما خطوط الدفاع عن المنظمة، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات (3.55)، مما يدل على غياب التناغم بين خطي الدفاع الثاني والثالث في المنظمات بالقطاعين الحكومي وشبه الحكومي.
- مناقشة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية لبرنامج المراجعة المبني على المخاطر واعتماده بعد التعديلات اللازمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات (3.58)، وهذا يؤكد على النقطة السابقة، ويعني ذلك أن مجالس إدارة المنظمات العاملة في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي لا يولوا اهتماماً كافياً لإدارة المخاطر بشكل عام، ولوضع برامج مراجعة داخلية قائمة على المخاطر بشكل خاص.
- الإشراف على برنامج تأكيد وتحسين الجودة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات (3.60)، وهذا ينعكس سلباً على إجراء التقييمات الداخلية، ويحد من التحسين المستمر والمراجعة الدورية، وبالتالي يؤثر على جودة عملية المراجعة الداخلية ككل.
- أن التحليل السابق لإجابات المراجعين الداخليين على هذا المحور من محاور البحث، يقدم إجابة وافية على التساؤل الثاني للبحث، وهو ما هي أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة

الداخلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة في المملكة العربية السعودية؟

4-5-3 تحليل المحور الثالث: أساليب دعم إدارة المراجعة الداخلية المستخدمة من قبل مجلس الإدارة في مرحلة متابعة عملية المراجعة الداخلية

يوضح الجدول رقم (4) تكرارات ونسب إجابات المراجعين الداخليين على الأساليب المذكورة في الاستبانة، والتي يستخدمها مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة متابعة عملية المراجعة، وبالنظر إلى الجدول يتضح أن المتوسط الحسابي الإجمالي للإجابات مرتفع (3.75)، وهذا يعني أن جميع المراجعين الداخليين في القطاعات الثلاثة يؤيدون استخدام مجلس الإدارة لأساليب الدعم المذكورة خلال متابعة عملية المراجعة الداخلية، أما بالنسبة لأهم الأساليب استخداماً في هذه المرحلة، بناءً على إجابات عينة البحث، فكانت على النحو التالي:

- حث الإدارات الأخرى باتخاذ الإجراءات التصحيحية بناءً على نتائج وتوصيات إدارة المراجعة الداخلية، بمتوسط حسابي للإجابات مرتفع (3.86).
 - مناقشة نتائج المراجعة مع إدارة المراجعة الداخلية، بمتوسط حسابي للإجابات مرتفع (3.84).
 - دعم تنفيذ التوصيات التي تتضمنها تقارير إدارة المراجعة الداخلية ومعالجة أسباب التأخير إن وجدت، بمتوسط حسابي للإجابات مرتفع (3.76).
 - تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية وقدرتها على تحقيق أهدافها من خلال وضع مقاييس أداء عادلة، بمتوسط حسابي للإجابات (3.74).
- بينما أقل الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في هذه المرحلة من عملية المراجعة الداخلية، فهي تتمثل في الآتي:

- تحديد الطريقة المناسبة لتقديم تقارير المراجعة الداخلية السنوية، بمتوسط حسابي (3.61).
- الضمان الرسمي بعدم تعرض نتائج المراجعة للتعديل والتغيير، بمتوسط حسابي (3.68).

جدول رقم (4): المتوسط الحسابي لإجابات المراجعين الداخليين على المحور الثالث

درجة الممارسة	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		السؤال
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
مرتفع	4.01	8%	5	9%	6	20%	13	26%	17	38%	25	تحديد الطريقة المناسبة لتقديم تقارير المراجعة الداخلية السنوية.
مرتفع	3.98	5%	3	8%	5	11%	7	32%	21	45%	30	مناقشة نتائج المراجعة مع إدارة المراجعة الداخلية.
مرتفع	3.94	5%	3	6%	4	14%	9	27%	18	48%	32	حث الإدارات الأخرى باتخاذ الإجراءات التصحيحية بناءً على نتائج وتوصيات إدارة المراجعة الداخلية.
مرتفع	3.56	6%	4	9%	6	11%	7	30%	20	44%	29	دعم تنفيذ التوصيات التي تتضمنها تقارير إدارة المراجعة الداخلية ومعالجة أسباب التأخير إن وجدت.
مرتفع	3.53	8%	5	6%	4	18%	12	21%	14	47%	31	وضع الإجراءات المناسبة التي تضمن قيام إدارة المراجعة الداخلية بالتبليغ عن النتائج دون قيود.
مرتفع	3.56	6%	4	9%	6	21%	14	20%	13	44%	29	الضمان الرسمي بعدم تعرض نتائج المراجعة للتعديل والتغيير.
مرتفع	3.64	الإجمالي										

وبفصل نتائج القطاع الخاص عن القطاعين الحكومي وشبه الحكومي، وتحليل كل منهما بشكل مستقل، يمكن القول إن المراجعين الداخليين في القطاع الخاص موافقين ضمناً على دعم مجلس الإدارة لإدارة المراجعة الداخلية خلال مرحلة متابعة عملية المراجعة الداخلية بالأساليب الموضحة بالاستبانة، حيث كان

- المتوسط الحسابي الإجمالي للإجابات مرتفع (3.67)، ورأوا أن أهم أساليب الدعم المستخدمة من قبل مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية بعد الانتهاء من عملية المراجعة بالقطاع الخاص، على النحو الآتي:
- حث الإدارات الأخرى باتخاذ الإجراءات التصحيحية بناءً على نتائج وتوصيات إدارة المراجعة الداخلية، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.83)، وبنسبة موافقة تصل إلى 75% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الخاص، وهذا الدعم من شأنه أن يعزز من مكانة إدارة المراجعة الداخلية داخل المنظمة.
 - مناقشة نتائج المراجعة مع إدارة المراجعة الداخلية، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.75)، وبنسبة موافقة تصل إلى 70% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الخاص، ويعني هذا أن مجلس الإدارة يهتم بنتائج عملية المراجعة الداخلية ويأخذ بها.
 - دعم تنفيذ التوصيات التي تتضمنها تقارير إدارة المراجعة الداخلية ومعالجة أسباب التأخير إن وجدت، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.71)، وبنسبة موافقة تصل إلى 70% تقريباً من المراجعين الداخليين العاملين في القطاع الخاص، ومن شأن هذا النوع من الدعم أن يخلق لدى المراجعين الداخليين الشعور بأهمية إدارتهم كخط دفاع ثالث، والتعزيز من مركزهم بين الوظائف المختلفة داخل المنظمة.
 - وضع الإجراءات المناسبة التي تضمن قيام إدارة المراجعة الداخلية بالتبليغ عن النتائج دون قيود، حيث كان المتوسط الحسابي مرتفع (3.71)، وبنسبة موافقة 60% تقريباً من المراجعين الداخليين في القطاع الخاص، ويعتبر هذا الأسلوب من أهم أساليب الدعم في هذه المرحلة؛ نظراً لأهمية مخرجات عملية المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات وإجراء التصحيحات.
- بينما أقل الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في هذه المرحلة من عملية المراجعة في القطاع الخاص، فهي على النحو الآتي:
- تحديد الطريقة المناسبة لتقديم تقارير المراجعة الداخلية السنوية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات (3.47)، مما يعني أن مجالس الإدارة في منظمات القطاع الخاص تترك الحرية الكاملة لإدارة المراجعة الداخلية في تحديد الطريقة المناسبة لتقديم التقارير، مما قد ينتج عنه تقارير مراجعة مختلفة بين فترة وأخرى، وضعف في التناسق بين تلك التقارير، وبالتالي التأثير على خاصية القابلية للمقارنة.

– الضمان الرسمي بعدم تعرض نتائج المراجعة للتعديل والتغيير، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.55)، وهذا يعني أن مجالس الإدارة في القطاع الخاص تهتم بوضع بعض الإجراءات المناسبة لضمان التبليغ على النتائج دون قيود، ولكنها لا تضيي الطابع الرسمي على تلك الإجراءات.

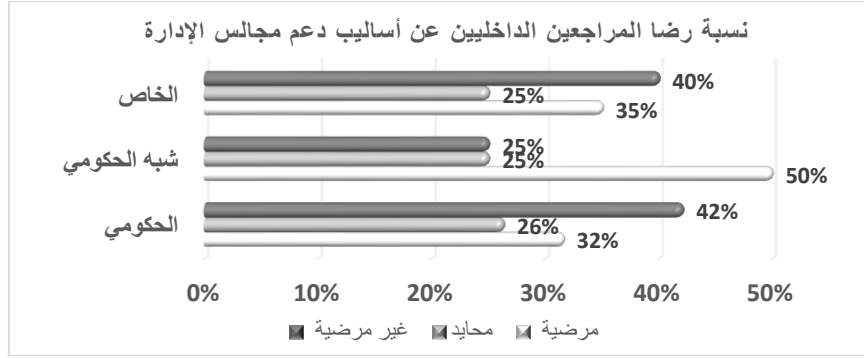
وبالنسبة للمراجعين الداخليين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي فهم أيضاً موافقين على قيام مجلس الإدارة في منظماتهم بدعم إدارة المراجعة الداخلية خلال مرحلة تنفيذ خطة المراجعة باستخدام الأساليب التي ذكرتها الاستبانة، حيث كان المتوسط الحسابي للإجابات مرتفع (3.78)، أما بالنسبة لأهم الأساليب استخداماً لدعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة متابعة عملية المراجعة الداخلية، فتتطابق آراء المراجعين الداخليين في القطاع الخاص مع آراء أولئك العاملين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي، من حيث ترتيب الأساليب، مع وجود فارق بسيط في المتوسطات الحسابية ونسب الموافقة، حيث كانت على النحو التالي (مع المحافظة على نفس الترتيب الوارد في القطاع الخاص): المتوسط الحسابي (3.88) ونسبة الموافقة تصل إلى 76% تقريباً، المتوسط الحسابي (3.87) ونسبة الموافقة تصل إلى 81%، المتوسط الحسابي (3.79)، ونسبة الموافقة تصل إلى 76%، المتوسط الحسابي (3.76)، ونسبة الموافقة تصل إلى 72%، على التوالي.

وقد تشابهت الآراء أيضاً بين المراجعين الداخليين في القطاع الخاص والمراجعين الداخليين في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي، بشأن أقل الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في هذه المرحلة من عملية المراجعة، وهي (مع المحافظة على نفس الترتيب الوارد في القطاع الخاص): المتوسط الحسابي (3.67)، المتوسط الحسابي (3.74) على التوالي.

أن التحليل السابق لإجابات عينة البحث يقدم إجابة على التساؤل الثالث للبحث، وهو ما هي أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة متابعة عملية المراجعة بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة في المملكة العربية السعودية؟

4-5-4 أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة في المملكة العربية السعودية وفي جميع مراحل المراجعة الداخلية: بالاستناد إلى نتائج التحليل السابق للمحاور الثلاثة للبحث، يمكن حصر أهم الأساليب المستخدمة من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في جميع مراحل المراجعة في الآتي (تم ترتيبها حسب الأكثر ارتفاعاً):

- منح المراجعين الداخليين سلطة الوصول إلى الدفاتر والسجلات والمستندات.
- اعتماد خطط وسياسات إدارة المراجعة الداخلية.
- منح المراجعين الداخليين صلاحية التحقق من الأصول المادية دون قيود.
- حث الإدارات الأخرى باتخاذ الإجراءات التصحيحية بناءً على نتائج وتوصيات إدارة المراجعة الداخلية.
- مناقشة نتائج المراجعة مع إدارة المراجعة الداخلية.
- اجتماع مجلس الإدارة مع الرئيس التنفيذي للمراجعة لتحديد نطاق نشاط وعمليات إدارة المراجعة الداخلية.
- اعتماد مجلس الإدارة لميثاق المراجعة الداخلية بشكل دوري كلما تم تحديثه.
- منح مجلس الإدارة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية صلاحية التواصل لإيصال النتائج والتقارير العملية بشكل مستمر وبوسائل متعددة في الحالات الملحة.
- دعم تنفيذ التوصيات التي تتضمنها تقارير إدارة المراجعة الداخلية ومعالجة أسباب التأخير إن وجدت.
- تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية وقدرتها على تحقيق أهدافها من خلال وضع مقاييس أداء عادلة.
- ويسرد أهم الأساليب من حيث الاستخدام كما موضح أعلاه، يجيب البحث عن تساؤله الرئيس المتمثل في:
ما هي أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة في المملكة العربية السعودية؟
- وعلاوةً على معرفة الأساليب الأكثر والأقل استخداماً في دعم إدارة المراجعة الداخلية من قبل مجلس الإدارة خلال المراحل المختلفة للمراجعة الداخلية، ورغبةً من الباحثين في دعم النتائج وإضافة قيمة للتحليل السابق للمحاور الأساسية للبحث، حرصاً على معرفة نسبة رضا المراجعين الداخليين عن تلك الأساليب بشكل عام، وما إذا كانت هناك أساليب دعم أخرى قدمت لإداراتهم ولم يتم ذكرها في محاور استبانة البحث، ويوضح الشكل رقم (1) نسبة رضا المراجعين الداخليين عن أساليب دعم مجلس الإدارة لإدارة المراجعة الداخلية في القطاعات الثلاثة كلاً على حدى.



شكل (1): مستوى رضا المراجعين الداخليين عن أساليب دعم مجلس الإدارة لإدارة المراجعة الداخلية

أما بالنسبة لأساليب الدعم الإضافية التي ذكر المراجعون الداخليون في عينة البحث أنها قدمت لإدارة المراجعة الداخلية خلافاً عن المذكور في البحث فكانت كالتالي: (أ) دعم طلبات الخدمات الاستشارية من إدارة المراجعة الداخلية؛ (ب) التحفيز المادي لأعضاء فريق المراجعة الداخلية، (ج) تعيين رئيس تنفيذي لإدارة المراجعة الداخلية ذو كفاءة عالية.

ويربط التحليل السابق لإجابات المراجعين الداخليين عن أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية ونسبة رضاهم عن هذا الدعم (الشكل رقم 1)، يتبين أنه على الرغم من وجود شبه تأكيد من قبل المراجعين الداخليين الذين شملتهم عينة البحث على استخدام مجالس الإدارة في المنظمات العاملة بالقطاعات الثلاثة (الحكومي وشبه الحكومي والخاص) للأساليب المذكورة في محاور الاستبانة، إلا أنهم غير راضين تقريباً -وخاصةً في القطاعين الحكومي والخاص- عن تلك الأساليب، حيث بلغت نسبة المراجعين الداخليين غير الراضين في القطاع الحكومي 42% تقريباً، وفي القطاع الخاص 40% تقريباً، أما القطاع شبه الحكومي فكانوا المراجعين الداخليين الذين شملتهم عينة البحث راضين بنسبة 50% تقريباً، وقد يرجع السبب في ارتفاع نسبة عدم الرضا إلى حاجة المراجعين الداخليين إلى الدعم بواسطة الأساليب الأقل استخداماً حسب وجهة نظرهم، وبالتالي ربما تحتاج مجالس الإدارة إلى إعادة هيكلة وترتيب للأساليب المستخدمة في دعم إدارات المراجعة الداخلية، أو قد يرجع السبب إلى وجود فجوة بين أساليب الدعم التي أشارت الأدبيات والمعايير الدولية لمعهد المراجعين الداخليين بأنها تساهم في تطوير وفعالية أداء إدارات المراجعة الداخلية، وبين أساليب الدعم التي تحتاجها إدارة المراجعة الداخلية في بيئة العمل الفعلية.

5- الخلاصة والنتائج والتوصيات: من خلال استطلاع آراء المراجعين بإدارات المراجعة الداخلية في القطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة بالمملكة العربية السعودية، وتحليل البيانات كما وكيفاً، توصل البحث إلى النتائج الآتية:

1. إن أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي وشبه الحكومي في المملكة العربية السعودية تتمثل في: (أ) منح الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية صلاحية الوصول إلى مجلس الإدارة لإيصال النتائج والتقارير العملية بشكل مستمر وبوسائل متعددة في الحالات الملحة، وهذا يعني أن مجالس الإدارة في القطاعات المذكورة تهتم بمخرجات ونتائج وظيفة المراجعة الداخلية، وتتخذ قراراتها بناءً على هذه النتائج. (ب) مناقشة مجلس الإدارة المعوقات التي تواجه وظيفة المراجعة الداخلية وتؤثر على استقلاليتها وموضوعية المراجعين مع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، ويسعى إلى إيجاد حلول لهذه المعوقات، مما يعني ضمناً أن مجالس الإدارة تدعم استقلالية ووظيفة المراجعة الداخلية. (ج) قيام مجلس الإدارة باعتماد ميثاق المراجعة الداخلية بشكل دوري كلما تم تحديثه، ويتفق البحث في جميع النقاط (أ، ب، ج) مع ما خص إليه بحث (موسى، 2017) الذي أجري على نفس القطاعات تقريباً، ولكن في البيئة الليبية.
2. تتمثل أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية بالقطاع الخاص في المملكة العربية السعودية في الآتي: (أ) اجتماع مجلس الإدارة مع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية لتحديد نطاق نشاط عمليات المراجعة الداخلية. (ب) اعتماد مجلس الإدارة لميثاق المراجعة الداخلية بشكل دوري كلما تم تحديثه. (ج) منح مجلس الإدارة صلاحية التواصل للرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية لإيصال النتائج والتقارير العملية بشكل مستمر وبوسائل متعددة في الحالات الملحة، ويلاحظ هنا وجود تشابه كبير بين الأساليب المستخدمة لدعم إدارة المراجعة الداخلية في القطاعات المختلفة، ويتفق البحث في هذه النتائج (أ، ب، ج) أيضاً مع بحث (موسى، 2017).
3. تعتبر أقل الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي وشبه الحكومي بالمملكة العربية السعودية هي: (أ) تحقق مجلس الإدارة من عدم تكليف المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم إعدادها كمحاسبين من قبل، مما يعني وجود ضعف في الفصل بين الاختصاصات وتوضيح المسؤوليات. (ب) اعتماد

الموازنة الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية، مما يعني عدم تمكن إدارة المراجعة الداخلية من توظيف الموارد الكافية في بعض المواقف. (ج) قيام مجلس الإدارة بمنح الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تعويضات وحوافز سنوية تحفيزاً له، وهذا قد يؤثر سلباً على استقلالية إدارة المراجعة الداخلية. واتفق البحث في النقطة (ب، ج) مع نتائج بحث (Abu-Azza, 2012)، واتفق في (أ، ب، ج) مع مضامين بحث (موسى، 2017).

4. أقل الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة الداخلية بالقطاع الخاص في المملكة العربية السعودية هي: (أ) منح مجلس الإدارة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تعويضات وحوافز سنوية تحفيزاً له. (ب) تحقق مجلس الإدارة من وضوح مهام ومسؤوليات المراجعين الداخليين وعدم وجود تعارض بينها. (ج) اعتماد الموازنة الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية، وقد تم توضيح الآثار السلبية لإهمال وسائل الدعم هذه على إدارة المراجعة الداخلية.

5. يدعم مجلس الإدارة إدارة المراجعة الداخلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة الداخلية بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاص في المملكة العربية السعودية من خلال: (أ) منح المراجعين الداخليين سلطة الوصول إلى الدفاتر والسجلات والمستندات. (ب) منح المراجعين الداخليين صلاحية التحقق من الأصول المادية دون قيود، اعتماد خطط وسياسات إدارة المراجعة الداخلية، مما يعني أن مجلس الإدارة يحاول المحافظة على نطاق وظيفة المراجعة الداخلية بشكل عام، وإزالة المعوقات التي تواجهها في مزاوله أعمالها، ويتفق البحث في هذه النتائج مع ما توصل إليه بحث (موسى، 2017)، ويختلف مع نتائج بحث (Abu-Azza, 2012)، الذي خلص إلى أنه أحياناً لا يكون للمراجعين الداخليين الحرية في الوصول إلى جميع الوثائق وجوانب النشاط لإنجاز عملية المراجعة الداخلية بشكل صحيح.

6. تعتبر الأساليب الأقل استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة الداخلية بالقطاعات الحكومية وشبه الحكومية في المملكة العربية السعودية في الآتي: (أ) التنسيق بين إدارة المخاطر وإدارة المراجعة الداخلية باعتبارهما خطوط الدفاع عن المنظمة، مما قد يدل على غياب التناغم بين خطي الدفاع الثاني والثالث بالمنظمات العاملة في القطاعات الحكومية وشبه الحكومية. (ب) مناقشة الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية لبرنامج المراجعة المبني

على المخاطر واعتماده بعد التعديلات اللازمة، الإشراف على برنامج تأكيد وتحسين الجودة، وهذا يعني أن مجالس إدارة منظمات القطاع الحكومي وشبه الحكومي لا يولوا اهتماماً كافياً لإدارة المخاطر بشكل عام، ولوضع برنامج مراجعة داخلية قائم على المخاطر بشكل خاص، ويتقاطع البحث في النقطة (ب) مع بحث (Abu-Azza, 2012).

7. تتمثل الأساليب الأقل استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة الداخلية بالقطاع الخاص في المملكة العربية السعودية في الآتي: (أ) دعم مجلس الإدارة الحملات الإعلامية بأنواعها والتي تتم عن دور المراجعة الداخلية وأهدافها داخل المنظمة، وهذا من شأنه أن يؤثر سلباً على علاقة إدارة المراجعة الداخلية بالإدارات الأخرى داخل المنظمة. (ب) الإشراف على برنامج تأكيد وتحسين الجودة، وهذا ينعكس سلباً على إجراء التقييمات الداخلية ويحد من التحسين المستمر والمراجعة الدورية، وبالتالي على جودة عملية المراجعة الداخلية ككل. (ج) تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية وقدرتها على تحقيق أهدافها من خلال وضع مقاييس أداء عادلة، مما يعني وجود قصور من قبل مجلس الإدارة في مسألة تقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية. وتتفق هذه النتائج (أ)، (ب، ج) إلى حد ما مع نتائج بحث (موسى، 2017)، حيث أوصى موسى بضرورة زيادة استخدام هذه الأساليب لدعم إدارة المراجعة الداخلية، مما يدل على ضعف استخدامها.

8. إن أهم الأساليب استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة متابعة عملية المراجعة الداخلية بالقطاعات الحكومي وشبه الحكومي والخاص في المملكة العربية السعودية في الآتي: (أ) حث الإدارات الأخرى باتخاذ الإجراءات التصحيحية بناءً على نتائج وتوصيات إدارة المراجعة الداخلية، مناقشة نتائج المراجعة مع إدارة المراجعة الداخلية. (ب) دعم تنفيذ التوصيات التي تتضمنها تقارير إدارة المراجعة الداخلية ومعالجة أسباب التأخير إن وجدت، وهذا الدعم من شأنه أن يعزز من مكانة إدارة المراجعة الداخلية داخل المنظمة من ناحية، ويخلق لدى المراجعين الداخليين الشعور بأهمية إدارتهم كخط دفاع ثالث، والتعزيز من مركزهم بين الوظائف المختلفة داخل المنظمة من ناحية أخرى، وهذه النتائج الواردة في النقطتين (أ، ب) تختلف عن ما خلص إليه (Abu-Azza, 2012) الذي اعتبر دعم مجلس الإدارة في هذه المرحلة غير مرضٍ، واتفق البحث في النقطة (أ) إلى حد ما مع نتائج بحث (Mihret & Yismaw, 2007) مع مراعاة الاختلاف في نوعية البحث ومنهجيته.

9. تعتبر الأساليب الأقل استخداماً من قبل مجلس الإدارة في دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة متابعة عملية المراجعة الداخلية بالقطاعات الحكومي وشبه الحكومي والخاص في المملكة العربية السعودية في الآتي: (أ) تحديد الطريقة المناسبة لتقديم تقارير المراجعة الداخلية السنوية، مما يعني أن مجالس الإدارة تترك الحرية الكاملة لإدارة المراجعة الداخلية في تحديد الطريقة المناسبة لتقديم التقارير، مما قد ينتج عنه تقارير مراجعة مختلفة بين فترة وأخرى، وضعف في التناسق بين تلك التقارير، وبالتالي التأثير على خاصية القابلية للمقارنة. (ب) الضمان الرسمي بعدم تعرض نتائج المراجعة للتعديل والتغيير، وهذا يعني أن مجالس الإدارة تهتم بوضع بعض الإجراءات المناسبة لضمان التبليغ على النتائج دون قيود، ولكنها لا تضيف الطابع الرسمي على تلك الإجراءات.

وبناءً على ما توصل إليه البحث من نتائج، يوصى بالآتي:

1. على مجالس الإدارة في القطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة بالمملكة العربية السعودية، الاهتمام بدعم إدارات المراجعة الداخلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة عن طريق منح الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تعويضات وحوافز سنوية، واعتماد الموازنة الخاصة بإدارة المراجعة الداخلية، والتحقق من عدم تكليف المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم إعدادها كمحاسبين من قبل، وتوضيح مهام ومسؤوليات المراجعين الداخليين لعدم نشوء تعارض بينها.
2. على مجالس الإدارة في القطاعين الحكومي وشبه الحكومي بالمملكة العربية السعودية، الاهتمام بدعم إدارات المراجعة الداخلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، عن طريق زيادة التنسيق بين خط الدفاع الثاني (إدارة المخاطر) وخط الدفاع الثالث (إدارة المراجعة الداخلية)، ومناقشة بنود برنامج المراجعة المبني على المخاطر مع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية واعتماده بعد إجراء التعديلات اللازمة، والإشراف على برنامج تأكيد وتحسين الجودة.
3. على مجالس الإدارة في القطاع الخاص بالمملكة العربية السعودية، الاهتمام بدعم إدارة المراجعة الداخلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة عن طريق تنظيم الحملات الإعلامية اللازمة، التي توضح دور إدارة المراجعة الداخلية وأهدافها داخل المنظمة، والإشراف على برنامج تأكيد وتحسين الجودة، وتقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية وقدرتها على تحقيق أهدافها من خلال وضع مقاييس أداء عادلة.

4. على مجالس الإدارة في القطاعات الحكومية وشبه الحكومية والخاصة بالمملكة العربية السعودية، دعم إدارة المراجعة الداخلية في مرحلة متابعة عملية المراجعة، عن طريقة تحديد الطريقة المناسبة لتقديم تقارير المراجعة الداخلية السنوية، والضمان الرسمي بعدم تعرض نتائج المراجعة للتعديل والتغيير.
5. على مجالس الإدارة في كل القطاعات بالمملكة العربية السعودية أن تعيد هيكلة وترتيب الأساليب المستخدمة في دعم إدارات المراجعة الداخلية بصفة عامة، بين فترة وأخرى، والاطلاع على المستجدات في هذا الجانب، وبما يتوافق مع التطورات التقنية.
6. على معهد المراجعين الداخليين أن يصدر منشورات يُحدد فيها بشكل صريح وواضح الأساليب التي يستخدمها مجلس الإدارة لدعم إدارة المراجعة الداخلية في كل مرحلة من مراحل المراجعة، وبما ينسجم مع بيانات العمل الفعلية، ويمكن أن يقوم بذلك من خلال إجراء بحوث استطلاعية لآراء المراجعين الداخليين في جميع أنحاء العالم.
7. على المراجعين الداخليين الأخذ في الاعتبار أن مجلس الإدارة ليس هو السبيل الوحيد لتطوير العمل داخل إدارة المراجعة الداخلية، فعليهم العمل على تأهيل وتدريب أنفسهم، والتزود بالمعارف والمهارات بشكل مستمر، وأن يكون لديهم الإدراك الكافي بحدود دعم مجلس الإدارة.

المراجع

المراجع العربية:

- عبدربه، رائد محمد (2010). *المراجعة الداخلية* (الطبعة الأولى). عمان: دار الجناردية للنشر والتوزيع.
معهد المراجعين الداخليين. (2017). *المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي*.
موسى، فتحي رمضان (2017). دور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الليبية. *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية*، (9)، 224-278.

المراجع الانجليزية:

- Abu-Azza, W. (2012). *Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya: a qualitative study using institutional and Marxist theories* (Doctor of Philosophy (PhD) thesis). University of Southern Queensland.
Alzeban, A. & Gwilliam, D. (2012). Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context.
Chambers, R. (2017). *Management vs. Internal Audit: 5 Frequent Sources of Tension*, The Institute of Internal Auditors.
ECIIA & ECDA. (2012). *Making the most of the Internal Audit Function: Recommendations for Directors and Board Committee*.
KPMG. (2016). *Internal Audit Scope*.
IIA. (2017). *Tone at the Top: Internal Audit's role in assuring accurate board information*. The Institute of Internal Auditors.
IIA. (2011). *Interaction with the Board. Practice Guide*. The Institute of Internal Auditors.
Mbeba, R.D & Gutierrez, H.R. (2011). *Pocket Guide to the Internal Audit Activity Guide for Boards of Directors of Microfinance Institutions*. Financial Services Working Group. Seep network.
Mihret, D.G. & Yismaw, A.W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*. 22(5), 470-484.
Simpson, A. (2019). *Internal audit and its role in corporate governance*. Institute of Chartered Accountants of Scotland.
Webster, B. (2015). *20 Questions Directors Should Ask about Internal Audit*. Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada).