



## المراجعة الداخلية في مؤسّسات التعليم العالي العربية (دراسة وصفية)

د. سعود غسان البشر

البريد الإلكتروني: [salbsheer@ksu.edu.sa](mailto:salbsheer@ksu.edu.sa)

أ. سعود عبدالله التميمي- طالب في مرحلة الدكتوراه

أ. سلطان سعيد الزهراني- طالب في مرحلة الدكتوراه

أ. فهد جبار المطيري- طالب في مرحلة الدكتوراه

أ. محمد علي القحطاني- طالب في مرحلة الدكتوراه

قسم الإدارة التربوية، كلية التربية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية

### المخلص

تقوم وحدات المراجعة الداخلية بدور كبير في سبيل المحافظة على مكتسبات مؤسّسات التعليم وتعزيز الشفافية والجودة، لذلك تُسارع إدارات الجامعات على مستوى العالم في تأسيس وحدات المراجعة الداخلية، وتُعدّ المراجعة الداخلية من أهم الوسائل التي تلجأ إليها إدارات مؤسّسات التعليم العالي؛ بغرض التحقّق من فعالية الرقابة الداخلية، كما إنّها أصبحت أداة لخدمة المؤسّسة كلها وليس فقط الأداء. و تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن واقع المراجعة الداخلية في الجامعات العربية، وقد استخدم الباحثون المنهج الوصفي التحليلي؛ لمناسبته لأهداف وأسئلة الدراسة. وتأتي أهمية هذه الدراسة في ظلّ ندرة في الأدبيات حول موضوع المراجعة الداخلية في مؤسّسات التعليم العالي في الوطن العربي. كما تهدف الدراسة أيضاً إلى التعرّف على المفاهيم والمعايير الخاصة بالمراجعة الداخلية في مؤسّسات التعليم العالي. وتُشير نتائج الدراسة إلى تباين الممارسات في توظيف إدارة المراجعة الداخلية في الجامعات العربية، وأن كل جامعة لديها تحدياتها الخاصة في سبيل الاستفادة من أدوار المراجعة الداخلية فيها.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، إدارة التعليم العالي، الحوكمة، الشفافية، الجامعات العربية.



## Internal Audit in Arab Higher Education Institutions (A descriptive study)

**Dr. Saud G. Albeshir**

Email: [salbsheer@ksu.edu.sa](mailto:salbsheer@ksu.edu.sa)

**Saud Abdullah Altamimi**

**Sultan Saeed Alzahrani**

**Fahad Jabbar Almutairi**

**Mohammed Ali Alkahtani**

**Department of Educational Administration, College of Education, King Saud University,  
Kingdom of Saudi Arabia**

### ABSTRACT

Internal audit units play a significant role in preserving the gains of educational institutions and enhancing transparency and quality. Therefore, university administrations worldwide are hastening to establish internal audit units. The internal audit is one of the most important means that the administrations of higher education institutions resort to verify the effectiveness of internal control, and it has become a tool to serve the entire institution, not just the performance. This study aims to reveal the reality of internal auditing in universities in Arab countries. The researchers used the descriptive analytical approach, as it is suitable for the objectives and questions of the study. The importance of this study comes in light of the scarcity of literature on the subject of internal auditing in higher education institutions in the Arab world. The study also aims to identify the concepts and standards of internal auditing in higher education institutions. The results of the study indicate the divergence of practices in employing the internal audit department in Arab universities and that each university has its own challenges to benefit from its internal audit roles.

**Keywords:** Internal audit, higher education administration, governance, transparency, Arab universities.



## المقدمة

تعد عملية المراجعة الداخلية من العمليات المهمة بالنسبة للمؤسسات الجامعية؛ فهي تساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية نظراً لما تضيفه عملية المراجعة من مصداقية، والتأكيد ليس فقط على سلامة المعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة ولكن كذلك مراجعة وتقييم الإجراءات الرقابية للأنشطة والعمليات المختلفة داخل المؤسسة الجامعية. وتتحدر كلمة المراجعة "Audit" من أصول لاتينية وتعني الاستماع. وتعتبر عن تقليد روما للمراقبة؛ حيث يقوم أفراد مختصين دورياً بالاستماع للمديرين المحليين للمقاطعات، والقيام بعمليات فحص. وأول من عرف المراجعين هم قدماء المصريين واليونانيين الذي استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة؛ حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المسجلة للتأكد من سلامتها وخلوها من التلاعب والاختفاء وإثبات صحة عمليات التسجيل. ومع مرور الزمن تطورت المراجعة شأنها شأن كافة المناحي العملية وذلك مع بروز المنظمات الدولية والمؤسسات الاقتصادية الضخمة (خلاصي، 2013، ص. 27).

انتقلت عمليات المراجعة إلى الإدارات بعد ظهور الرأسمالية، حيث أدى تطور حجم المشروعات وتزايد حجم أعمالها وظهور الشركات وتزايد المسؤوليات مع ظهور التعقيدات الوظيفية الإدارية - إلى الاعتراف بالحاجة إلى وجود وظيفة المراجعة الداخلية؛ لتقدم خدماتها تلبية للحاجات الإدارية بمختلف أنواعها. وبذلك أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية ذات طبيعة مزدوجة مالية وتشغيلية (السقا، 1997، ص. 66-68). ويرجع تاريخ ظهور أول منظمة في ميدان المراجعة إلى عام 1581م عندما تأسست كلية Roxomati في فيينا بالنمسا لتكوين خبراء محاسبين. وانتشرت بعد ذلك إلى باقي دول العالم، وكان لبريطانيا الفضل الأسبق في هذا التنظيم المهني وأصبحت مهنة المراجعة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854م (عبدالله، 2000، ص. 19).

## أسئلة الدراسة:

- س1: ما أهداف المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي؟
- س2: ما معايير المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي؟
- س3: ما مقومات المراجعة الداخلية في المؤسسات الجامعية؟
- س4: ما واقع المراجعة الداخلية في الجامعات العربية؟

## أهداف الدراسة:

تستهدف هذه الدراسة إلى:

- اكتشاف أهداف المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي.
- التعرف على معايير المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي.
- التعرف على مقومات المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي.
- التعرف على واقع المراجعة الداخلية في الجامعات العربية.

## أهمية الدراسة:

إنّ المراجعة الداخلية تُعدّ من أهم الوسائل التي تلجأ لها مؤسسات التعليم؛ بغرض التحقّق من فعالية الرقابة الداخلية، كما إنّها أصبحت أداة لخدمة مؤسسات التعليم والكشف عن أوجه القوة والضعف وتفعيل دور المساءلة والشفافية الإدارية والمالية. وتأتي أهمية هذه الدراسة نظراً لندرة الدراسات التي تكشف واقع المراجعة الداخلية في الجامعات العربية، حيث إنّ الدراسات السابقة كلها تُركّز على جامعات تنتمي إلى بلد واحد، بينما تحاول هذه الدراسة إضافة معلومات أكثر شمولية عن واقع المراجعة الداخلية في عدد من الدول العربية. كما يُتوقع أن يتمّ الاستفادة من هذه الدراسة في إثراء الأدبيات العربية في موضوع المراجعة الداخلية، وفتح المجال لأبحاث أكثر حول هذا الموضوع.

**منهجية البحث:**

استخدم الباحثون المنهج الوصفي الوثائقي للإجابة عن تساؤلات الدراسة، وقام الباحثون بالاطلاع المتأنى والدقيق على الدراسات والإحصائيات الرسمية المنشورة في الحاويات العلمية المحكمة والموثوقة؛ للتوصل إلى المعلومات التي تُساهم في التوصل إلى استنتاجات تُجيب عن الأسئلة التي يُطرحها هذا البحث، وقد استُخدمت هذه المنهجية لملاءمتها لأهداف وأسئلة البحث.

**الإطار النظري والدراسات السابقة****أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية:**

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم الأنظمة الرقابية داخل المنظمات؛ لما تلعبه من دور في دعم قرارات الإدارة والتخفيف من المسؤولية الملقاة عليها. كما تعد أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المنظمة، وذلك بوجود نوع من التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية حيث إن كل طرف يستفيد من الآخر في أداء مهمته على أكمل وجه (زكريا ومحمد، 2011، ص. 13). وقد جاء في تعريف المراجعة لغة كما أشار لها أبو هيبه (2012، ص. 12) نقلاً عن مختار الصحاح أنها "المعاودة"، وتعني النظر فيما قمت به من عمل أو فيما قام به غيرك من أعمال لتحديد مدى صوابها. وقد كانت تتم هذه المراجعة في العصور القديمة عن طريق سماع أحد الأفراد لما دونه آخر من بيانات تتعلق بأموال عامة وحكومية للتحقق من صحتها، ولعل ذلك هو السبب في أن اشتقاق اصطلاح المراجعة في اللغة الانجليزية "Auditing" جاء من كلمة لاتينية بمعنى يستمع "Audire".

أما مفهوم المراجعة الداخلية فقد تطور مع تطور المهام والممارسة العلمية للوظيفة، حيث أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) تعريفات متعددة للمراجعة الداخلية توضح التطور في وظيفة المراجعة الداخلية من فترة لأخرى، وكان من أبرز هذه التعريفات تعريف المعهد للمراجعة الداخلية عام 2001 والذي عرفها على أنها "نشاط تآكديدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للجهة، ولتحسين عملياتها ولمساعدة الجهة على تحقيق أهدافها، بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه" (العامر، 2019، ص. 15).

ووفقاً لأحدث التعريفات التي أوردها المعهد للمراجعة الداخلية فهي "نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (المبارك والجبر، 2021، ص. 210).

كما عرفت الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين المراجعة الداخلية بأنها مهنة تقدم خدمات تأكيد موضوعية مستقلة، واستشارات تضيف القيمة للمنظمة، وتحسن أنظمتها التشغيلية (الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، 2023).

كما قدم عدد من الكتاب والباحثين في مجال المراجعة تعريفات للمراجعة الداخلية، حيث يشير السقا (1997) إلى أن المراجعة الداخلية "هي بؤرة النظام الرقابي، فهي في حد ذاتها إحدى الأدوات الرقابية كما أن لها دوراً معين يتعلق بقياس فعالية الأدوات الرقابية الأخرى. وبالتالي بات من الضروري أن يتفهم المراجع الداخلي حاجات الإدارة وتحقيق دور الشراكة معها في دعم النظام الرقابي. ويرتكز الاهتمام الرئيس للمراجع الداخلي في خدمة الإدارة على عملية الرقابة. وتبرز الحاجة إلى المراجعة الداخلية في مجالات منع وتقليل الأخطاء، استبعاد أسباب الإسراف والضياع، الحاجة إلى الرقابة الموثوق بها والالتزام بالقوانين" (ص. 53).

كما عرّفت المراجعة الداخلية أنها "جزء من نظام الرقابة الداخلي ككل ولكن من الممكن وجود نظام للرقابة الداخلية ونظام محاسبي سليم دون وجود مراجعة داخلية" (خضير، 2009، ص. 16).

وتم تعريفها على أنها "نشاط مستقل يُقدم تأكيدا موضوعيا، وهو نشاط استشاري صمم لإضافة قيمة ولتحسين عمليات المؤسسة، إذ تساعدها على تحقيق أهدافها من خلال الضبط والتنظيم، لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة وعمليات الحوكمة" (سمهود، 2019، ص. 29).

كما تم تعريفها أيضا بأنها "أداة إدارية لتقييم كيفية ممارسة أفراد الإدارة التنفيذية لأنظمة الرقابة" (العفيفي، 2007، ص. 23).

**ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية:**

تؤدي المراجعة الداخلية دوراً مهماً في إدارة الوحدات الاقتصادية من خلال تعزيز الضوابط الداخلية خصوصاً مع ظهور حالات إفلاس الشركات وإغلاقها وظهور نظرية الوكالة والتغيرات في البيئة التنظيمية. وتتمثل أهمية التدقيق الداخلي في كونها أداة رقابية فعالة لتحسين جودة الأعمال وتقييم الأداء وحماية أصول الوحدة الاقتصادية، وتكمن أهميتها في:

1. الخدمات الوقائية لضمان الحماية الكافية للأصول وحماية السياسات الإدارية والتزامها.
2. خدمات التقييم للتأكد من قياس فعالية أنظمة الرقابة وإجراءاتها في المشروع ودرجة الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعية.
3. الخدمات الإنشائية وتقديم الاقتراحات والتحسينات اللازمة لأنظمة المؤسسة داخل المشروع.
4. تفادي التكلفة المادية والزمنية العالية لتنفيذ عملية التدقيق الخارجي، حيث يمكن للمدقق الداخلي أداء هذه المهمة أثناء عمله في المؤسسة ومراجعة جميع الأنشطة المالية والتشغيلية على مدار العام، وبالتالي تقليل تكاليف المراجعة الخارجية.
5. يتمتع المدققون الداخليون بإمكانية الوصول إلى كافة التفاصيل الخاصة بالمؤسسة وتعاملاتهم مع جميع المستويات التنفيذية؛ مما يوفر لهم ثروة من المعلومات ذات الطابع الخاص، ويجعلهم على دراية بكافة الأنشطة المالية والتشغيلية للمؤسسة التي تسهم في تسهيل عملية التدقيق.
6. مراقبة فعالية العمليات والامتثال للسياسات المؤسسية؛ مما يسمح للتدقيق الداخلي بتقييم العمليات المختلفة بشكل موضوعي وواقعي.
7. التحقق من دقة المعلومات الواردة في التقارير المالية مع ضمان تقييد الوحدات المحاسبية بالتعليمات المحددة لإعداد التقارير التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المستقبلية والإستراتيجية.
8. تزويد المؤسسة بأرضية جيدة لتدريب أفراد الإدارة المستقبلين وإكسابهم المهارات التخطيطية والتنظيمية والتحليلية والرقابية. (نشوان، 2016، ص. 29).

ويرى سليمان (2015) أن المراجعة الداخلية هي الأمين والمسؤول عن التحقق من خرق الضوابط والمخالفات وكشف الاحتيال والخطأ والغش، كما تعتبر العمود الفقري لأعمال المؤسسة كونها تساعد على تحقيق الأهداف المرسومة والتأكد من الاستخدام الفعال والكفء للموارد، وتقييم إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مع التأكد من امتثال الموظفين لكافة القوانين والمعايير مع إطلاع أصحاب المصالح بكفاءة العمليات التشغيلية والمالية مع التحقق من الأصول، بالإضافة إلى التحقق من ممارسة واستعراض الإجراءات القانونية الواجبة مع التقييم الدوري للموظفين ومعرفة مناطق القوة والضعف في المؤسسة.

ويذكر (بلال، 2017) في دراسته أن المراجعة الداخلية تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإستراتيجية، ومن هذه الفئات:

- إدارة المنظمة: وتعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة؛ فهي تطلعها على النواقص الموجودة في نظام الرقابة الداخلية؛ وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها. وتعتمد إدارة المنظمة على البيانات المحاسبية للمراقبة والتخطيط للمستقبل من أجل تحقيق أهداف المنظمة بكفاءة.
- المستثمرون: تمكنهم نتائج المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المنظمة أو عدم المغامرة بأموالهم. كما يعتبر تقرير المراجع مرجعاً هاماً لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمنظمة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المنظمة مستقبلاً.
- البنوك والمؤسسات المالية الأخرى: وهي تلعب دوراً مهماً في التمويل قصير الأجل للمؤسسات؛ لتلبية احتياجاتها وتوسعها. لذلك تعتمد على البيانات المالية وتقارير المراجعة لدراسة وتحليل البيانات المالية وقبول شروط الائتمان (القرض) من المؤسسات في البنوك.

**ثالثاً: الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:**

المراجعة الداخلية هي الوسيلة الوظيفية التي يتلقى المديرون من خلالها تأكيداً من مصادر داخلية بأن العمليات تعمل بطريقة من شأنها تقليل احتمالية حدوث خطأ. وهي نشاط تأكيدى واستشاري مستقل وموضوعي، مصمم لإضافة قيمة إلى عمليات المنظمة وتحسينها. وتساعد المراجعة الداخلية المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة (أحمد، 2013).





كما أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل: مراجعة العمليات المالية والتشغيلية، وتقييم النظم القائمة، ومراجعة وتطوير النظم الجديدة قبل تنفيذها، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتحقق من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، ومراقبة سلوك العاملين، وتقديم خدمات استشارية للإدارة، وتقييم مستوى إنجاز الأهداف الموضوعية، ومراجعة الأداء من حيث حالات الاحتيال الكبرى، والتحقق من دقة المبالغ الواردة بالسجلات المالية، والتحقق من الامتثال للسياسات واللوائح والإجراءات التنظيمية، وفحص نتائج كفاءة التشغيل، ومساعدة الإدارة من خلال تحديد المخاطر التي قد تتعرض لها المنظمة، والتحقق من الالتزام بأحكام العقود (Abu -Azza, 2012).

أما المراجعة الخارجية فهي عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث الاقتصادية؛ لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة في المنظمة. فهي تتم من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية وبخاصة (المساهمون، والمستثمرين، والبنوك، وإدارة الضرائب والهيئات الأخرى) (سليمان، 2006).

ويرى الباحث أن المراجعة الخارجية هي مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال الجهة من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة.

كما يمكن أن نشير إلى الخطوات الأساسية التي تمر بها المراجعة الخارجية:

- قبول التكليف.
- تخطيط عملية المراجعة.
- تنفيذ عملية المراجعة.
- إعداد التقرير.

وباختصار، يمكن تلخيص الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية في الشكل التالي:

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
أكثر استقلالية لكونها تنفذ من مكاتب المراجعة ومراقبي الحسابات.	أقل استقلالية لوجودها ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
المراجع الخارجي مسؤول أمام المساهمين ومن لهم علاقة خارجية بالمؤسسة.	المراجع الداخلي معين من قبل المؤسسة وخاضع لأوامر المدير المالي.
تتمثل مهمتها في تقديم رأي فني محايد عن القوائم المالية والطرق المحاسبية مع الحق في الاعتراض عليها.	تتمثل مهمتها في التأكد من سلامة النظام المحاسبي.

#### رابعاً: المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية

اهتمت المملكة العربية السعودية اهتمت تطور مهنة المراجعة؛ لما لها من أهمية واضحة في تعزيز الأنظمة الرقابية وتفعيل مبدأ الشفافية وترسيخ الالتزام بالمعايير المهنية على الصعيدين المحلي والدولي. وأوضح العنقري (1428هـ) أن "الفترة الزمنية لتطور مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية منذ بداية ظهورها وحتى الآن تعد قصيرة نسبياً، ولكن رغم قصر تلك الفترة إلا أنها تعتبر سواء من ناحية الممارسة أو التنظيم مثلاً يقتدى به لدى كثير من الدول" (ص. 29).

ولقد اتخذت المملكة عدداً من الخطوات المهمة في هذا الشأن من أبرزها:

- صدور قرار وزير التجارة رقم (903) في تاريخ 12-8-1414هـ القاضي بإنشاء لجان مراجعة بالشركات المساهمة ووضع الضوابط المنظمة لهذه اللجان.



- صدور بيان مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في 22-2-1422 هـ بتكوين لجنة للمراجعة الداخلية؛ تهتم بتطوير معايير مهنية لممارسة المراجعة الداخلية، ووضع قواعد السلوك المهني وتحديد الضوابط اللازمة لتنظيم ممارسة المهنة (آل خليفة، 2012، ص ص. 14، 15).
- صدور قرار مجلس الوزراء الموقر رقم (235) بتاريخ 1425/8/20 هـ بتأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة.
- صدور اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بقرار مجلس الوزراء رقم (129) وتاريخ 1428/4/6 هـ.
- موافقة مجلس الوزراء في 25-6-1429 هـ على اقتراح مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين بتوقيع اتفاقية تعاون مع معهد المراجعين الداخليين الدولي تقوم بموجبها الهيئة باستكمال الإجراءات النظامية اللازمة لإنشاء جمعية المراجعين الداخليين في المملكة والتي تم توقيعها في تاريخ 18-1-1430 هـ.
- صدور دليل إرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية من ديوان المراقبة العامة بتاريخ 1431/10/27 هـ لمساعدة منسوبي وحدات المراجعة الداخلية على إنجاز أعمالهم وتطبيق اللائحة المعتمدة.
- صدور قرار مجلس الوزراء في 25-3-1433 هـ بإنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، وهي جمعية مهنية ذات شخصية اعتبارية مستقلة تهدف إلى تطوير مهنة المراجعة الداخلية في المملكة.
- وتجدر الإشارة إلى أنه عقب هذه القرارات تم إنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في معظم الجامعات السعودية، باستثناء بعض الجامعة التي لا يوجد بها وحدات مراجعة داخلية أو أنها غير مفعلة، وذلك وفقاً لدراسة فلان (2016) التي أشارت إلى أن إصدار الدليل التنظيمي للمراجعة الداخلية أسهم بشكل كبير في وضوح التشريعات واللوائح، ووضح الهيكل التنظيمي الذي يحدد السلطات والمسؤوليات.

#### خامساً: تعريف المراجعة الداخلية في الجامعات:

أورد بعض الباحثين تعريفات للمراجعة الداخلية في الجامعات، حيث عرفها العتيقي وعبد الجواد (2017) بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة الجامعية يسعى للتحقق من كفاية الأدوات الرقابية وفعاليتها وتعزيزها، ومساعدة أعضاء المنظمة وإدارتها على الاضطلاع بمسؤولياتهم على نحو فعال وتزويدهم بالتحليلات وأنواع التقييم المختلفة والتوصيات لتحقيق الجودة وضمان حماية أصول المؤسسة.

في حين أشار الوجيه (2020، ص. 88) إلى أن المراجعة الداخلية في الجامعات تعبر عن نشاط محاسبي يتم داخل المؤسسة الجامعية، يجب أن يتصف بالموضوعية والاستقلالية، لتقييم أنشطة المؤسسة وحماية أصولها، من خلال التأكد من دقة الأنشطة، واتخاذ الإجراءات الوقائية التي تمنع وقوع النقص في هذه الجوانب.

وتعرفها عسيري (2020، ص. 330) بأنها "إدارة مستقلة تقوم بأنشطة رقابية لتقييم العمليات الإدارية والمالية والأكاديمية في الجامعة، وتقديم معلومات موثوقة يمكن الاعتماد عليها للتأكد من كفاءة وفاعلية الإجراءات التي يتم اتخاذها من أجل تحقيق الأهداف".

كما عرفها كلاً من المبارك والجبر (2021، ص. 210) على أنها عملية إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها، وذلك من خلال تقييم وتحسين فاعلية كل من عملية إدارة المخاطر التي تحيط بالمؤسسة والتي قد تعيق المؤسسة من تحقيق أهدافها، وأنظمة الرقابة الداخلية التي تساعد على معالجة المخاطر التي تواجه المؤسسة، وعمليات الحوكمة التي تحقق الإدارة الرشيدة بالشكل الذي يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

وفي ضوء ما تقدم من تعريفات يتضح أن المراجعة الداخلية ووفقاً لما أشار إليه السكري (2015) تتضمن الأبعاد التالية:

- المراجعة الإدارية: تهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية حسب الخطة المرسومة، ووسائل تحقيق هذه الأهداف (الميزانية التقديرية، والتكاليف المعيارية، الرسوم البيانية، البرامج التدريبية للموظفين).
- المراجعة المحاسبية: تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، ودرجة الاعتماد عليها، ووسائل تحقيق هذه الأهداف (إتباع نظرية القيد المزدوج في إثبات العملية بالدفاتر، واستخدام حسابات المراجعة الإجمالية كحساب إجمالي المدينين والدائنين، وإتباع نظام موازي في المراجعة الشهرية، نظام الجرد المستمر وغيرها من الوسائل).



■ الضبط الداخلي: يهدف إلى حماية أصول الجامعة وموجوداتها من أي اختلاس أو ضياع، أو سرقة، أو سوء استعمال، وكذلك تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات، والفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة.

#### سادساً: الدراسات السابقة:

قام نشوان (2016) بدراسة بعنوان "تفعيل دور المراجعة الداخلية في ضوء متطلبات حوكمة الجامعات: دراسة ميدانية على الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة". وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي؛ للتوصل إلى الإجابة عن أسئلة الدراسة. وكانت الاستبانة هي أداة جمع المعلومات من أفراد مجتمع الدراسة المكوّن من المراجعين الداخليين والمحاسبين ونواب رؤساء الجامعات للشؤون المالية والإدارية ومُساعدتهم ومديري الفروع ونوابهم، وقد بلغت عينة الدراسة 63 شخصاً. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور المراجعة الداخلية وحوكمة الجامعات. وقدم الباحث عدداً من التوصيات، من أهمها العمل على تعزيز مبادئ الحوكمة في الجامعات الفلسطينية من خلال عمل برامج ودورات تُرسخ ثقافة حوكمة مؤسسات التعليم العالي، مع جعلها ضمن اهتمامات وزارة التعليم العالي من خلال إصدار النشرات والإصدارات ومتابعة مدى الالتزام بمبادئها، بالإضافة إلى الاهتمام بتكوين لجان مراجعة فعّالة ذات مهنية عالية من ذوي الخبرة في المجالات المحاسبية والمالية والتمويل والإدارية، مع السماح لأصحاب المصالح مثل الطلاب وأعضاء المجتمع المحلي والعاملين بالمشاركة الفاعلة في وضع التشريعات للجامعات، مع تحسين مستوى الشفافية والإفصاح لدى من ينشرون التقارير المالية والإدارية؛ للتمكين من الاطلاع عليها وتطوير البرامج العلمية، ومواكبة ما هو جديد في مجال المراجعة الداخلية؛ لتمكين المراجعين الداخليين من أداء مهامهم بكفاءة عالية.

قامت عبد الرحمن وبناصر (2022) بدراسة بعنوان "أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية - دراسة حالة على جامعة الملك عبد العزيز بجدة". وقد هدفت الدراسة إلى تحديد أثر استقلالية المدقق الداخلي وكفاءته المهنية وتنظيمه الداخلي على كفاءة الأداء المالي. حيث استخدم الباحثان منهج المسح الوصفي، ووزعوا الاستبانات على عينة عشوائية من الكادر المالي والإداري، وبعد تحليل النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، خلص الباحثان إلى أنّ المدقق الداخلي المستقل والصادق والموضوعي والحيادي يمكنه تحسين الأداء المالي بشكل كبير. علاوة على ذلك، تُعتبر القيم الأخلاقية ضرورية لزيادة كفاءة التدقيق الداخلي، ممّا يؤدي بدوره إلى تحسين الأداء المالي في الوحدات الحكومية. وأوصت الدراسة بضرورة إلزام المدققين الداخليين قانوناً باتباع معايير التدقيق الداخلي، والالتزام بقواعد السلوك المهني، حيث إنّها ضرورية لنجاح التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية.

قام (فرج، 2023) بدراسة بعنوان "أثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفاعلية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية - دراسة تجريبية". حيث اشتملت الدراسة على دراسة تجريبية على عينة من 85 فرداً من أصحاب المصلحة في الجامعات الحكومية المصرية. وبناءً على نتائج الدراسة، فقد تمّ التأكيد على أنّ تفعيل إدارة التدقيق الداخلي له تأثير إيجابي كبير على تصوّر أصحاب المصلحة لفاعلية هيكل الرقابة الداخلية في الجامعات الحكومية المصرية. بالإضافة إلى ذلك، فقد تمّ استخدام مُتغيّرين مُعدّلين في الدراسة؛ هما: نوع أصحاب المصلحة، ودرجة الاستقلال التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي. وقد أظهرت نتائج الدراسة أنّ لا يوجد تأثير كبير لأنواع مختلفة من أصحاب المصلحة (داخليين/ خارجيين) لتفعيل إدارة التدقيق الداخلي على تصوّرهم لفاعلية هيكل الرقابة الداخلية في الجامعات الحكومية المصرية. ومع ذلك، فإنّ هناك تأثيراً كبيراً للاستقلال التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي على تصوّر أصحاب المصلحة لفاعلية هيكل الرقابة الداخلية في الجامعات الحكومية المصرية. علاوة على ذلك، خلص التحليل الذي تمّ إجراؤه أيضاً إلى وجود تأثير كبير للاختلاف بين الجنسين من أصحاب المصلحة (ذكور/ إناث) لتفعيل إدارة التدقيق الداخلي على تصوّر أصحاب المصلحة لفاعلية هيكل الرقابة الداخلية في الجامعات الحكومية المصرية. وبالنسبة لغياب دائرة التدقيق الداخلي فإنّ هذا التأثير غائب في حالة التبعية لقسم التدقيق الداخلي لرئيس الجامعة.





## الدراسات الأجنبية:

قام ( Arenaa، 2013) بدراسة بعنوان "التدقيق الداخلي في الجامعات الإيطالية: دراسة تجريبية". وقد كان الهدف من هذه الدراسة هو التحقق من أنماط وخصائص اعتماد التدقيق الداخلي ووحداته في التعليم العالي. وتُشير نتائج الدراسة إلى أنه لا يزال هناك انتشار محدود للتدقيق الداخلي بين الجامعات الإيطالية. ومع ذلك، فإن اتجاه التطور في التدقيق الداخلي يُشبه ما لوحظ في مؤسسات القطاع الخاص في العقود الماضية. ففي البدايات، ركزت المراجعة الداخلية بشكل رئيس على التدقيق المالي والامتثال في مؤسسات القطاع الخاص؛ ومع ذلك، فقد توسع نطاقه تدريجياً ليشمل التدقيق التشغيلي، ومؤخراً شمل إدارة المخاطر وقضايا حوكمة الشركات. وفي الجامعات التي تم تحليلها، يظل التدقيق التشغيلي هو جوهر أنشطة المراجعة الداخلية، ويُشير الباحث الإيطالي إلى أنه على الرغم من استمرار بذل الكثير من الجهود للتدقيق المالي والامتثال فهناك عدد قليل من الجامعات التي تولي اهتماماً متزايداً لإدارة المخاطر.

قام (Sari, & Achmad، 2017) بدراسة بعنوان "أثر نظام المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية على المساءلة العامة: الدراسة التجريبية في جامعات الحكومية في الإندونيسية". وهدف هذا البحث إلى الكشف عن تأثير التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية تجاه مساءلة جامعات الخدمة العامة في إندونيسيا. وقد بلغت عينة الدراسة 90 موظفاً من الأطراف المشاركة بشكل مباشر في الإدارة المالية في جامعات الخدمة العامة في جميع أنحاء إندونيسيا. وقد استخدم الباحث الاستبانة كأداة لجميع المعلومات. وأشارت نتائج البحث إلى أنه لا يوجد تأثير مباشر للمراجعة الداخلية في تحسُّن نظام المساءلة في الجامعات الإندونيسية، ووجدت الدراسة أيضاً أن الرقابة الداخلية تُؤثر بشكل مباشر في تحسُّن ممارسات المساءلة في الجامعات الإندونيسية. ويوصي الباحث بضرورة الاهتمام بقضايا الحوكمة والمساءلة في مؤسسات التعليم الإندونيسية.

قام (Mustapha & Abidin، 2023) بدراسة بعنوان "ممارسات المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر في الجامعات الحكومية في ماليزيا". وقد قام بدراسة عن واقع ممارسات المراجعة الداخلية في 20 جامعة حكومية في ماليزيا. وتناولت الدراسة مستوى ممارسات إدارة المخاطر في وحدات العمل ودور التدقيق الداخلي في ممارسات إدارة المخاطر. كما تُشير نتائج الدراسة إلى أن جميع الجامعات لديها وحدة مراجعة داخلية، وأن ما يقرب من ثلثي هذه الجامعات المشمولة في الدراسة قد طوّروا وحدة منفصلة لإدارة المخاطر. ويعتقد الباحثان أن هناك اتجاهًا متزايدًا لسوء السلوك الإداري في الجامعات الحكومية قد يتخلله مخاوف استقفاً كبيرة حول مسألة النزاهة والشفافية وإهدار المال العام. وتُقدم الدراسة عدّة توصيات في مجال إدارة المخاطر، بما في ذلك الحاجة إلى سياسات إدارة مخاطر شاملة للجامعات العامة، وإشراك المدققين الداخليين في مراقبة وتسهيل تنفيذ ممارسات إدارة المخاطر.

قام (Huong & Others، 2023) بدراسة بعنوان "العوامل المؤثرة في الجاهزية المتصورة لاعتماد التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية في فيتنام". وهدفت الدراسة إلى تقصي العوامل المؤثرة في جاهزية اعتماد المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية بناءً على نظرية السلوك المخطّط. وقد استخدمت الدراسة المنهج البحثي المختلط بعد استخدام الاستبانة لمعرفة آراء 120 فرداً من مسؤولي الجامعات وأعضاء هيئة التدريس والإداريين من 15 جامعة عامة فيتنامية، وقام الباحث بإجراء مقابلات؛ ليتعمق في الموضوع والنتائج، حيث أظهرت النتائج أن العوامل الرئيسية المؤثرة في جاهزية اعتماد المراجعة الداخلية في الجامعات الفيتنامية هي: الكفاءة الذاتية، والدعم التنظيمي، والفائدة المتصورة، والضغوط القانونية والاجتماعية.

أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة:

استفاد الباحثون من مراجعة الدراسات السابقة في موضوع المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي في تعميق معلوماتهم في هذا المجال، كما استفاد الباحثون من المفاهيم والتعاريف والإحصائيات التي قدّمتها الأدبيات السابقة في هذا الصدد. وتتميّز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تهدف إلى معرفة واقع المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم في عدد من دول الوطن العربي وليس في بلد واحد، وهذا ما يقود هذه الدراسة لتكون ذات



أهمية للمهتَمِّين والباحثين في مجال المراجعة الداخلية. ويُتَوَقَّع أن تكون هذه الدراسة إضافةً للأدبيات العربية في مجال المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي.

## النتائج

**الإجابة على السؤال الأول: ماهي أهداف المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي**  
تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الداخلية لأداء مؤسسات التعليم الجامعي وفقاً للنعيمات (2009، ص. 219) في الآتي:

- تعزيز جودة التعليم الجامعي عن طريق القيام بمراجعة الإجراءات والأنشطة، وتحديد مواطن القوة والضعف والمجالات التي تحتاج إلى تطوير.
- مراجعة برامج المؤسسات الجامعية للتأكد من التزامها بالحد الأدنى من المعايير المعتمدة.
- ضمان وجود المساءلة العامة لمؤسسات التعليم الجامعي من خلال إعطاء تقييم موضوعي لجودة تلك المؤسسات وبرامجها.
- بيان مدى كفاية الرقابة الداخلية في المؤسسات التعليمية.
- مراجعة السياسات والنظم الداخلية والتعرف على كيفية تطبيقها، ومدى كفاية الأداء في الأقسام والوحدات الإدارية المختلفة بالمؤسسات التعليمية.
- رفع كفاءة أداء العاملين بالمؤسسة عن طريق التدريب وذلك بحكم إمام المراجعين الداخليين بجميع أوجه نشاط المؤسسة وعملياتها، وكونهم أكثر قدرة على اقتراح البرامج التدريبية وإعدادها.
- التأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية وجميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، والتأكد من صحة المعلومات واكتمالها.
- وبالتالي فإن وظيفة المراجعة بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أرجاء التنظيم دون استثناء، وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، لذا يمكن القول أن نطاق المراجعة الداخلية لا يقتصر فقط على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بل أصبح يتسع أيضاً ليشمل الأهداف والتخطيط وغيرها من الخطوات في المؤسسات الجامعية.

**الإجابة على السؤال الثاني: ما هي معايير المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي؟**  
قامت الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين بإصدار عدة معايير للمراجعة الداخلية والتي أوردتها الجبو (2017)، ص. 225-228) وتتفق هذه المعايير إلى حد كبير مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية التي بينها سمهود (2019، ص. 30-32) كالآتي:

- معايير الخصائص (الصفات):
- الغرض، والسلطة، والمسؤولية: يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي ومع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي.
- الاستقلالية والموضوعية: حيث يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.
- المهارة والعناية المهنية اللازمة: يجب إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة ومع توشي العناية المهنية اللازمة، والحرص على التطوير المهني المستمر.
- برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع برنامجاً لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.
- معايير الأداء:
- إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان إضافة قيمة للمؤسسة.



- طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها، وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر.
  - تخطيط مهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة ونطاقها وتوقيتها والموارد المخصصة لها.
  - تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.
  - تبليغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق.
  - مراقبة سير العمل: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام.
  - التبليغ عن قبول المخاطر: عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا.
- وإضافة إلى ما تقدم من معايير الخصائص والأداء، فإن هناك معايير أخرى أشار إليها الوجيه (2020، ص. 89) تتعلق بالتنفيذ يتم تطبيقها في بعض أنواع الأنشطة والمهام والوظائف للمراجعة الداخلية، وبذلك فهي مجموعات متعددة من معايير التنفيذ، تتعلق كل مجموعة بنوع من الأنواع الرئيسية لأنشطة المراجعة الداخلية. وقد وضعت هذه المعايير لضمان التأكيدات والأنشطة الاستشارية للمراجعة الداخلية، كما هو الحال في المعايير المتعلقة باكتشاف الغش على سبيل المثال، أي أن المعايير المميزة ومعايير الأداء تطبق على جميع خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية، بينما تطبيق معايير التنفيذ على ممارسة معينة ومحددة، أي أنها تبين كيفية تنفيذ المعايير المميزة ومعايير الأداء في تلك الحالات المحددة.

#### الإجابة على السؤال الثالث: ما مقومات المراجعة الداخلية في المؤسسات الجامعية

- مقومات المراجعة الداخلية في المؤسسات الجامعية:
- يوجد العديد من المقومات الأساسية التي ينبغي مراعاة توافرها للقيام بعملية المراجعة الداخلية بالشكل السليم وذلك وفقاً لعنتيقي وعبد الجواد (2017، ص ص. 195-196) وهي كالآتي:
- هيكل تنظيمي سليم: وجود هيكل تنظيمي كفاء يُعد نقطة البداية لنظام مراجعة داخلية فعالة كونه يحدد المسؤوليات وتسلسل الاختصاصات مع بيان السلطات لكل إدارة بدقة. وهو يختلف من مؤسسة إلى أخرى وفقاً لحجم المؤسسة وعدد أقسامها وأنشطتها وعملياتها، فالهيكل التنظيمي الجيد يمكن أن يساعد في تتبع أنشطة المؤسسة وربط النتائج بالأهداف.
  - نظام متكامل للرقابة الداخلية والمحاسبية: يساعد هذا النظام على نجاح المراجعة الداخلية كون المحاسبية تمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع الأنشطة. كما أنها مصدر للمعلومات والتقارير المحاسبية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية والخارجية. وحتى يحقق نظام المحاسبية دوره بكفاءة يجب أن يتميز بالبساطة والوضوح، وأن يؤدي إلى إظهار نتائج الأنشطة بوضوح ودقة من خلال التقارير المحاسبية.
  - عدم التعارض في المصالح بين فريق المراجعة الداخلية والإدارة: وهذا ما يستوجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة ووحدة المراجعة الداخلية، فالإدارة تعتمد على تقارير المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف المؤسسة وحسن استخدامها لما تمتلك من موارد.
  - التزام فريق المراجعة بالمعايير المهنية: السلوك الأخلاقي للفرد هو في المقام الأول التزام شخصي وليس نتاج قواعد وقوانين ملزمة، إلا أن صياغة ميثاق أخلاقي للمراجعين الداخليين يؤكد ترسيخ القواعد الأخلاقية لمهنة المراجعين في كافة تصرفاتهم أثناء الزيارات الميدانية للجامعات.

#### الإجابة على السؤال الرابع: ما واقع المراجعة الداخلية في الجامعات العربية

أولاً: وحدات المراجعة الداخلية في الجامعات العربية:



- جامعات المملكة العربية السعودية: تعمل وحدة المراجعة الداخلية تحت إشراف مدير الجامعة مباشرة ولا تخضع لأي تأثيرات من قبل الإدارات التنفيذية، وقد حُدد دورها حسب المواثيق التي تمت مراجعتها وفقا لعسييري (2020، ص. 334) بما يلي:
  - تقديم خدمات التأكيد، ومراجعة الالتزام، عن طريق مراجعة الأنشطة المالية أو التشغيلية أو الأكاديمية للجامعة بغرض التأكد من مدى توافقها مع اللوائح والأهداف.
  - تقييم الاداء عن طريق مراجعة منهجية الأنشطة التشغيلية بالجامعة مقارنة بأهدافها، ومراجعة الهياكل التنظيمية والتأكد من أنها مفعلة لخدمة أهداف الجامعة، والفحص الدوري للإدارات وتقييم أنظمة الرقابة والمخاطر.
  - إبلاغ المسؤولين بنتائج المراجعة التي تم التوصل إليها كتابياً بغرض خلق الفرص التحسينية لمعالجتها.
- جامعات الإمارات العربية المتحدة: يقوم مكتب المراجعة الداخلية بالمراجعة المالية والإدارية والتشغيلية لكافة أنشطة الجامعات، ويتبع مباشرة الإدارة العليا من خلال الهيكل التنظيمي، ويقدم خدمات توكيدية واستشارية بشكل موضوعي واستباقي قائم على دراسة المخاطر، وتعزيز دور مكتب المراجعة الداخلية في نقل المعارف والمهارات لخدمة المجتمع. وللمكتب استقلالية تامة غير مقيدة التي تمكنه من إنجاز أعماله بموضوعية، وللإدارة العليا الدور الداعم للتحقق من استقلالية المكتب من خلال الهيكل التنظيمي، وتحديد نطاق عمله وخطته السنوية، بما يتفق مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. (سمهود، 2019، ص ص. 36-37).
- الجامعات الليبية: صدر قرار رقم 22 لسنة 2008 وفق الهيكل التنظيمي الجديد للجامعات بوجود مكتب للمراجعة الداخلية تابع لرئيس الجامعة، يقوم بالمراجعة المالية للمستندات ومراجعة مدى الالتزام وإعداد تقارير بنتائج المراجعة وتقارير دورية عن نشاط المراجعة الداخلية (فرج، 2023، ص. 164).
- الجامعات المصرية: تعد وزارة المالية هي صاحبة السلطة الوحيدة للرقابة على الوحدات الإدارية، ورغم تحمل تلك الوحدات الإدارية للمسؤولية والخضوع للمساءلة إلا أنها مسؤولة محدودة للغاية فيما يختص بالإدارة المالية، ويتم تطبيق نظام مراقبة مدى الالتزام من خلال مندوبي وزارة المالية، بما يعني ان الجهات الإدارية الحكومية لا تمتلك القرار بشأن عمليات الرقابة الداخلية أو المراجعة الداخلية، كما لا يتم الفصل بين الواجبات داخل الوحدة الحسابية حيث لا يوجد فصل تخطيط الموازنة عن سجل الالتزامات عن مهام التنفيذ والمحاسبة؛ مما يضعف من الرقابة الداخلية في الجهات الإدارية (فرج، 2023، ص ص. 165-166).

#### ثانيا: واقع المراجعة الداخلية في الجامعات العربية من خلال الأدبيات:

رغم قلة عدد الدراسات التي تتناول واقع المراجعة الداخلية في الجامعات العربية بشكل محدد وأكثر دقة، إلا أن هناك دراسات علمية تتكامل موضوعاتها وتتقاطع مع وظائف المراجعة الداخلية وأهدافها في الجامعات، كالدراسات المتعلقة بالتدقيق الداخلي وتطبيقات الحوكمة والمساءلة والمحاسبية والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. وسنذكر هنا بإيجاز واقع المراجعة الداخلية في جامعات السعودية، فلسطين ومصر بناء على الدراسات الموجودة رغم قلتها.

#### أولا: السعودية

- تناولت بعض الدراسات المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية، والتي جاء من بينها الدراسات التالية:
  - تأتي دراسة فلان (2016) لفحص أداء وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية في ضوء الدليل الإرشادي الصادر عن ديوان المراقبة العامة؛ لمعرفة مدى توفر المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية فيها. وتوصلت الدراسة إلى أن الوضع الحالي لإدارات المراجعة الداخلية يتفق مع متطلبات الدليل الإرشادي الصادر عن ديوان المراقبة العامة بدرجة عالية، كما وجدت العديد من المعوقات والصعوبات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية.
  - وأما دراسة عسييري (2020) التي هدفت إلى تحديد دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الجامعات السعودية، فقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن الحوكمة الأكاديمية في الجامعات توجد توازن بين الاستقلالية والمساءلة، وتضع إطارا عاما للمشاركة الفاعلة لجميع الأطراف مما يمكنها من التمتع بمركز تنافسي، وتمنحها الفرصة لتقديم خدمات مميزة أكاديميا وإداريا، وفي الوقت ذاته تحميها من الفساد الإداري والمالي وسوء استخدام السلطة. وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن جودة أعمال المراجعة الداخلية مرتبطة بمدى استقلالية الجامعة وشفافيتها ووضوح سياساتها؛ فالحوكمة تعنى بجودة الأنظمة وتوافقها مع الأهداف وحاجات المجتمع، ووظيفة



المراجعة الداخلية تقوم بدور أساسي في تقييم مدى التزام الجامعة بهذه القوانين والأنظمة، وكذلك تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر المحتملة وسبل الوقاية منها. وأوصت الدراسة بإعادة هيكلة المجالس في الجامعات السعودية، وتفعيل مشاركة المستفيدين من الطلاب والخريجين والموظفين وأعضاء هيئة التدريس والمجتمع المحلي في هذه المجالس، وضرورة ربط وحدات المراجعة الداخلية بمجلس الجامعة لمنحه مزيداً من الاستقلالية الفعلية، مع تأكيد ضرورة تطوير وحدات المراجعة الداخلية، والاهتمام بالنمو المهني للعاملين في هذه الوحدات.

■ وجاءت دراسة الجبر والمبارك (2021) لكي تتعرف على محددات فاعلية المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن فاعلية المراجعة الداخلية يقاس بمؤشر يعكس مدى الالتزام باللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بدعم الإدارة العليا، واستخدام التوظيف في وحدات المراجعة الداخلية والعمل على تدريب وتأهيل الموظفين والقيادات، وعدد مديري وحدات المراجعة بمدى الاستعانة بأطراف خارجية للقيام بوظيفة المراجعة منذ التأسيس، فيما ترتبط سلباً المراجعة الداخلية؛ الأمر الذي يشير إلى أهمية النظر إلى هذه العوامل عند السعي لتطوير المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.

■ وأما دراسة عبد الرحمن وبا ناصر (2022) فقد هدفت إلى التعرف على أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي لجامعة الملك عبد العزيز بجهة. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تتمتع بالاستقلالية والأمانة، والموضوعية والحياد، وهي تساهم بشكل كبير في تحسين كفاءة الأداء المالي للجامعة، كما يتمتع المراجع الداخلي بالقيم الأخلاقية؛ مما يسهم في زيادة كفاءة المراجعة الداخلية وبالتالي تحسين كفاءة الأداء المالي للجامعة.

#### ثانياً: فلسطين:

وفقاً لدراسة نشوان (2016) الميدانية على الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة حول "دور المراجعة الداخلية في ضوء متطلبات حوكمة الجامعات" فقد اشتملت عناصر الدراسة لتفعيل المراجعة الداخلية على أربعة مجالات، هي:

- إدراج مراجعة الالتزام بحوكمة الجامعات ضمن برنامج المراجعة الداخلية.
- التأهيل العلمي والعملية لأفراد المراجعة الداخلية.
- تعيين عناصر فنية من داخل إدارة المراجعة الداخلية.
- شفافية التقارير المالية والإدارية للجامعات.

وقد احتوت المجالات الأربعة على 35 فقرة مع اعتماد الاستبانة أداة للدراسة؛ حيث وزعت على مستويات وظيفية متنوعة. وجاءت النتائج جيدة جداً؛ إذ بلغ المتوسط الحسابي النسبي لمجالات العناصر الأربعة قرابة 81%. وكانت أقل قيمة للمتوسط الحسابي للفقرات الـ 35 هي فقرة "تقوم الجامعة بإدراج كافة المعلومات عن مجلس الأمناء ومجلس الجامعة في التقارير الإدارية" وفقرة "تفصح الجامعة عن طرق تعيين رئيس الجامعة والعمداء ورؤساء الأقسام ضمن تقاريرها الإدارية" حيث بلغت 3.84 من 5 بوزن نسبي 69.52%. وتوصلت الدراسة إلى أن الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة تقوم بدور مهم في المراجعة الداخلية من حيث الفحص والتحقق والتقييم المالي والمحاسبي ومدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية والسياسات والإجراءات التي تحقق التطوير المستمر. كما يمكن تفعيل دور المراجعة الداخلية عبر تطبيق مبادئ الحوكمة وممارساتها.

وبما أن إدارة المخاطر إحدى عمليات التدقيق والمراجعة الداخلية كما ذكرت لجنة رعاية المنظمات (COSO, 2004) التابعة للجنة تريديواي الأمريكية؛ تأتي دراسة أبو شعبان (2016) حول "مدى قيام المدقق الداخلي بتقييم المخاطر التشغيلية في الجامعات والكليات المتوسطة الفلسطينية في قطاع غزة" من وجهة نظر المدققين الداخليين. وتقيس الدراسة درجة اهتمام المدققين بالمخاطر المرتبطة بعدة جوانب، وجاءت النتائج كالتالي:

م	الجوانب المتعلقة بالمخاطر	درجة الاهتمام
١	الموظفون وأخطاؤهم البشرية والتجاوزات المحتملة	متوسطة
٢	التكنولوجيا	متوسطة
٣	البيئة المحيطة والتقلبات الاقتصادية	متوسطة





كبرى	ممارسات الإدارة وممارسات الأعمال	٤
------	----------------------------------	---

ويوصف المراجعة الداخلية أداةً وجزءاً مهماً للرقابة الداخلية ونظمها (الصبان، 1996)، وأن الرقابة تسعى للتأكد من تحقيق الأهداف وفقاً لما تم التخطيط له بالإضافة إلى التطوير المستمر للمنظمة؛ فقد رأى صويص (2020) في دراسة تطبيقية على الجامعات الحكومية الفلسطينية أن مستوى الرقابة الداخلية في الجامعات الفلسطينية الحكومية يصل لنسبة مرتفعة قدرها 79.75% ويساهم في تحقيق التطوير التنظيمي عبر نشاطات المراجعة الداخلية (صويص، 2020).

#### ثالثاً: مصر:

يشير العتيقي وعبد الجواد (2017) إلى ضعف تطبيق المراجعة الداخلية في الجامعات المصرية؛ وذلك لاعتمادها بشكل كبير على عمليات المراجعة الخارجية التي تنفذها الهيئة القومية لضمان جودة التعليم والاعتماد مع عدم توافر وحدات خاصة للمراجعة الداخلية في الجامعات. وكان هذا الحكم نتيجة لدراسة ميدانية على خمس جامعات مصرية من خلال استطلاع رأي على عينة من الخبراء عبر استبانة تناولت ثلاثة أبعاد مشتملة على 67 فقرة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. ويمكن تلخيص النتائج في الشكل التالي (ص. 208):

م	الأبعاد	عدد الفقرات	درجة النسبي من 3	الوزن	التقييم
1	واقع أنشطة المراجعة الداخلية في الجامعات المصرية	14	1.2		ضعيفة
2	مجالات المراجعة الداخلية	الإدارة	1.33		ضعيفة
		العمليات	1.45		ضعيفة
		القدرة المؤسسية	1.69		متوسطة
		البرامج الأكاديمية	1.68		متوسطة
3	عوامل نجاح المراجعة الداخلية للمؤسسات الجامعية	16	1.51		ضعيفة

وعلى الرغم من صدور قرار في عام 2020 ينص على استحداث أقسام للمراجعة الداخلية والحوكمة في وحدات الجهاز الإداري للدولة في مصر؛ إلا أن الجامعات الحكومية المصرية لم تفعّلها ضمن الهيكل التنظيمي لها (فرج، 2023). فاندماج المراجعة الداخلية واللجان المختصة للمراقبة والفحص المستمر لتحديد مدى تطبيق الأنظمة والقوانين يعيق من تطبيق الحوكمة في الجامعات المصرية (عبد الباقي، 2017)، لا سيما أنها تعاني من ضعف في الأداء والقدرة التنافسية مع غيابها عن معظم التصنيفات الدولية بسبب غياب عناصر الحوكمة المتعلقة بعدم تفعيل المراجعة الداخلية (حمدي، 2020).

وتشير إحدى التقارير أن جامعة القاهرة بدأت في اتخاذ عدد من الإجراءات المهمة للمساهمة في تحقيق فعال للمراجعة الداخلية والشفافية المطلقة والرقابة الذاتية والحوكمة، بالإضافة إلى التعاون مع هيئة الرقابة الإدارية والدعم العلمي والفني المتبادل مع زيادة الوعي المجتمعي بأهمية الحوكمة والرقابة الذاتية (جامعة القاهرة، 2022).

#### الاستنتاجات

من خلال تحليل نتائج الدراسات السابقة سواء على المستوى المحلي أو العربي تبين أن المراجعة الداخلية في الجامعات يختلف توظيفها من جامعة إلى أخرى، كما تنضح النتائج التالية:

- أن المراجعة الداخلية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالجودة الشاملة في الجامعات، وأن بينهما علاقة إيجابية طردية.
- أن الوضع الحالي لإدارات المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية يتفق مع متطلبات الدليل الإرشادي الصادر عن ديوان المراقبة العامة وجاء بدرجة عالية.
- يوجد بعض المعوقات والصعوبات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية التي يجب العمل إيجاد الحلول المناسبة لها.
- أن الحوكمة الأكاديمية في الجامعات توفر توازن بين الاستقلالية والمساءلة، وتضع إطاراً عامّاً للمشاركة الفاعلة لجميع الأطراف مما يمكنها من التمتع بمركز تنافسي، وتمنحها الفرصة لتقديم خدمات مميزة أكاديمياً وإدارياً.



- أن فاعلية المراجعة الداخلية يقاس بمؤشر يعكس مدى الالتزام باللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بدعم الإدارة العليا.
- أن المراجعة الداخلية تتمتع بالاستقلالية والأمانة، والموضوعية والحياد، وهي تساهم بشكل كبير في تحسين كفاء الأداء المالي للجامعة السعودية.
- وجود قصور كبير في التشريعات واللوائح التنظيمية لأهداف ومسؤوليات وصلاحيات وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الليبية.
- أن التحول الرقمي له علاقة إيجابية بجودة المراجعة الداخلية في الجامعات الكويتية، وأن وجود قواعد وضوابط منظمة لآليات التحول الرقمي تعمل على توفير نظم وثقافة تكنولوجية ومالية أثناء تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الكويتية.
- أن المراجعة الداخلية في الجامعات المصرية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالجودة الشاملة والعلاقة بينهما طردية.
- وجود علاقة إيجابية بين إدارة المراجعة الداخلية وإدراك أصحاب المصلحة لفاعلية هيكل المراجعة الداخلية بالجامعات المصرية.

### المراجع

1. أبو شعبان، أ. إ. (2016). مدى قيام المدقق الداخلي بتقييم المخاطر التشغيلية في الجامعات والكليات المتوسطة الفلسطينية في قطاع غزة [رسالة ماجستير غير منشورة]. الجامعة الإسلامية، فلسطين، غزة. مسترجع في يوليو 5، 2023 من: <https://search.mandumah.com/Record/821377>
2. أحمد، ز. ع. (2013). إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي: دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية. مجلة التجارة والتمويل، ع(3)، 333-382.
3. الجبر، ع، المبارك، ع. (2021). محددات فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام: الجامعات السعودية. المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل- العلوم الإنسانية والإدارية، (2) 22، 25-31.
4. الجبو، م. (2017). مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية: دراسة تطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب. مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال-جامعة مصراتة، س 5، عدد خاص، 221-240.
5. الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين. (2023). حول المراجعة الداخلية. مسترجع في يوليو 5، 2023 من: <https://www.iaa.org.sa/ar/about-us/about-internal-auditing>
6. الرزين، ع. م، ومنصور، أ. م. (2015). التأهيل المهني للمراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية والدور المأمول من الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين: دراسة ميدانية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 39 (2)، 1-65.
7. السكري، ش. (2015). المعايير الدولية الحديثة للرقابة والمراجعة الداخلية. اليمن: مركز سييد.
8. الصبان، م. س. (1996). الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل نظري تطبيقي. الإسكندرية: الدار الجامعية
9. العامر، ع. (2019). الإطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية. الرياض: فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر.
10. العتيقي، إ. م، عبد الجواد، ج. س. (2017). تطبيق المراجعة الداخلية في الجامعات المصرية في ضوء المعايير الدولية. المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، 10 (27)، 189-222، مسترجع في يوليو 5، 2023 من: <http://search.mandumah.com/Record/787999>
11. المبارك، ع، الجبر، ع. (2021). واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية: دراسة ميدانية. المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل- العلوم الإنسانية والإدارية، (1) 22، 209-219.
12. النعيمات، س. (2009). بيان أثر التدقيق الداخلي على مخرجات النظام المحاسبي في قطاع البنوك التجارية الأردنية. المجلة العلمية لكلية التربية، 1 (8)، 210-243.
13. الوجيه، أ. (2020). أثر تطبيق معايير الحوكمة في تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية. المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، 13 (46)، 81-103.
14. بلال، ب. (2017). المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة حالة مؤسسة الجنوب للتمور بسكرة [رسالة ماجستير]. جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.



15. جامعة القاهرة. (17 يناير، 2022). رئيس جامعة القاهرة يتلقى تقريراً حول جهود تطبيق الحوكمة والشفافية والرقابة الذاتية. <https://cu.edu.eg/ar/Cairo-University-News-14419.html>
16. حمدي، ش. م. (2020). تطبيق الحوكمة في الجامعات المصرية كمدخل لتعزيز الريادة: دراسة ميدانية بالتطبيق على جامعة قناة السويس مجلة البحوث والدراسات العربية، 72، 393-447. مسترجع في يوليو 5، 2023 من: <http://search.mandumah.com/Record/1083190>
17. خلاصي، ر. (2013). المراجعة الداخلية: مدخل إلى المراجعة الداخلية. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
18. سليمان، م. م. (2006). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
19. سمهود، ف. (2019). دور وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات الليبية قراءة ناقدة تحليلية للتشريعات النافذة في ضوء المعايير والتجارب الدولية. مجلة جامعة صبراتة العلمية، (5)، 21-45.
20. صويص، م. أ. (2020). دور الرقابة الإدارية في تحقيق التطوير التنظيمي: دراسة تطبيقية في الجامعات الحكومية الفلسطينية. المجلة العربية للإدارة، 40 (4)، 23-42. مسترجع في يوليو 5، 2023 من: [https://aja.journals.ekb.eg/article\\_88301\\_a00941d36797d5e1235ce3a4c69d0721.pdf](https://aja.journals.ekb.eg/article_88301_a00941d36797d5e1235ce3a4c69d0721.pdf)
21. عبد الباقي، ع. ن. (2017). حوكمة الجامعات المصرية وسبل تعزيزها على ضوء ممارسات الجامعة الفنلندية الاقتراضية [رسالة دكتوراه غير منشورة]. جامعة الفيوم، مصر.
22. عبد الرحمن، ن.، وبا ناصر، ل. (2023). أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي لجامعة الملك عبد العزيز بجدة. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، (10)، 56-81.
23. عبدالله، خ. (2000). علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية. عمان: دار وائل للنشر.
24. عسيري، خ. (2020). دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الجامعات السعودية: مقالة مرجعية. المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل- العلوم الإنسانية والإدارية، 21(9)، 329-337.
25. فرج، ه. خ. (2023). أثر تفعيل إدارة المراجعة الداخلية على إدراك أصحاب المصالح لفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالجامعات الحكومية المصرية: دراسة تجريبية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 7 (1)، 149-210. مسترجع في يوليو 5، 2023 من: [https://aljalexu.journals.ekb.eg/article\\_288613.html](https://aljalexu.journals.ekb.eg/article_288613.html)
26. فلفلان، ع. (2016). تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية في ضوء تطبيق الدليل الإرشادي الصادر عن ديوان المراقبة العامة [رسالة ماجستير غير منشورة]. قسم الإدارة المحاسبية، كلية إدارة الأعمال، جامعة أم القرى. المملكة العربية السعودية.
27. نشوان، ف. أ. (2016). تفعيل دور المراجعة الداخلية في ضوء متطلبات حوكمة الجامعات: دراسة ميدانية على الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة الأزهر، غزة. مسترجع في يوليو 5، 2023 من: <file:///Users/mohammedalkahtani/Downloads/20066128.pdf>
28. Arena, M. (2013). Internal audit in Italian universities: An empirical study. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 93, 2000-2005.
29. Huong, G. N. T., Thai, H. M., Phuong, D. N. T., & Tien, D. N. (2023). Factors affecting the perceived readiness on the adoption of internal audit in public universities: evidence from Vietnam. *Management and Accounting Review (MAR)*, 22(1), 133-166.
30. Mustapha, W. M. W., & Abidin, N. H. Z. (2023). Internal Audit and Risk Management Practices among Public Universities in Malaysia. *IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, 7(1), 1-14.
31. Sari, N., Ghazali, I., & Achmad, T. (2017). The effect of internal audit and internal control system on public accountability: The emperical study in Indonesia state universities. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 8(9), 157-166.