

التكليف السادس

بالتطبيق على دراسة

معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات  
المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانية

## أولاً: بيانات الدراسة:

- عنوان الدراسة: معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانية.
- اسم المؤلف: دعاء بنت عادل العمودي وعوض بن سلامة الرحيلي.
- بيانات المجلة: مجلة الديوان العام للمحاسبة، مجلة دورية علمية محكمة، نصف سنوية. ردمد: ٨٧١١-١٦٥٨.

## المهمة المطلوبة:

في ضوء دراستك لمتغيرات الدراسة، اعرض لفروض واهداف البحث العلمي لإحدى الدراسات، ثم حدد بتلك الفروض أي المتغيرات كان مستقلا وايها كان تابعًا، وأيها كان وسيطًا إن وجد.

### • أولاً: مقدمة

#### ✓ أنواع المتغيرات في البحث العلمي

المتغيرات في البحث العلمي تتنوع لتشمل ثلاثة أنواع رئيسية:

- المتغير المستقل.
- المتغير التابع.
- والمتغير الوسيط.
- **المتغير المستقل:** هو المتغير الذي يقوم الباحث بتغييره لدراسة تأثيره على المتغيرات الأخرى. المتغير التابع: هو المتغير الذي يتأثر بالتغيرات في المتغير المستقل ويُقاس لمعرفة مدى هذا التأثير.
- **المتغير الوسيط:** الذي يوضح أو يفسر العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع. هذه المتغيرات تساعد في توضيح الديناميكية بين مختلف العناصر في الدراسة وتساعد الباحثين على فهم العلاقات السببية. ومن ذلك نستنتج أن:

#### ١. المتغير المستقل (Independent Variable)

- هو المتغير الذي يقوم الباحث بتغييره لدراسة تأثيره على المتغيرات الأخرى في البحث.
- مثال: في دراسة حول تأثير التعليم على الأداء الأكاديمي، فإن التعليم هو المتغير المستقل.

#### ٢. المتغير التابع (Dependent Variable)

- هو المتغير الذي يتأثر بالتغيرات في المتغير المستقل، ويتم قياسه لمعرفة مدى هذا التأثير.
- مثال: في نفس الدراسة السابقة، فإن الأداء الأكاديمي هو المتغير التابع.

### ٣. المتغير الوسيط (Mediating Variable):

- هو المتغير الذي يوضح أو يفسر العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
- مثال: إذا كانت هناك دراسة حول تأثير الضغط النفسي على الأداء الوظيفي وتأثيره على الرضا الوظيفي كمتغير وسيط، فإن الرضا الوظيفي هو المتغير الوسيط.

### ✓ فروض الدراسة

الفروض في البحث العلمي هي تصريحات قابلة للاختبار تُعبر عن العلاقات المحتملة بين المتغيرات. يتم صياغة الفروض بناءً على النظرية الموجودة والبحث السابق، وهي توجه عملية البحث العلمي.

الفروض تُقسم إلى نوعين رئيسيين:

- الفروض الصفرية
- البديلة.
- الفروض الصفرية: تعبر عن عدم وجود علاقة أو تأثير بين المتغيرات.
- الفروض البديلة: تعبر عن وجود علاقة أو تأثير. هذه الفروض تُختبر خلال البحث لت
- تحديد مدى صحتها أو عدمها. بما يعني أن:

### أنواع الفروض

#### ١. الفروض الصفرية: (Null Hypothesis, H0)

- تعبر عن عدم وجود علاقة أو تأثير بين المتغيرات.
- مثال: لا يوجد تأثير لنوع التدريب على الأداء الوظيفي.

#### ٢. الفروض البديلة: (Alternative Hypothesis, H1)

- تعبر عن وجود علاقة أو تأثير بين المتغيرات.
- مثال: يوجد تأثير لنوع التدريب على الأداء الوظيفي.

✓

## ✓ أهداف البحث العلمي

أهداف البحث تحدد ما يسعى الباحث لتحقيقه من خلال الدراسة. وتنقسم الأهداف إلى نوعين رئيسيين:

- الأهداف الوصفية.
- الأهداف التفسيرية.

**الأهداف الوصفية:** تهدف إلى وصف ظاهرة معينة أو موقف معين.

**الأهداف التفسيرية** من ناحية أخرى؛ تهدف إلى تفسير العلاقات بين المتغيرات وفهم السبب والنتيجة.

ويعتبر صياغة الأهداف بشكل واضح ومحدد يُساعد في توجيه الدراسة نحو تحقيق نتائج دقيقة وذات معنى.

### • ثانياً: التطبيق على الدراسة :

**دراسة: معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانية**

بالتطبيق لما سبق على الدراسة المختارة بعنوان "معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانية". نجد أن هذه الدراسة تعتمد على فروض متعددة لتحديد المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية.

**الفرض الأول:** يقترح أن هناك معوقات تتعلق بالتأهيل المهني تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

**والفرض الثاني:** يقترح أن هناك معوقات تتعلق بالاستقلال تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

**والفرض الثالث:** يقترح أن هناك معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

**الفرض الرابع:** يقترح أن هناك معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

**الفرض الخامس:** والأخير يقترح أن هناك معوقات تتعلق بالحوافز تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

وبالنسبة لأهداف الدراسة، تهدف إلى تحديد هذه المعوقات بوضوح، سواء كانت متمثلة في التأهيل المهني، الاستقلال، دعم الإدارة العليا، التعلم والتطوير المستمر، الحوافز.

ويتضح من هذه الفروض أن المتغير المستقل في الدراسة هو أنواع المعوقات (التأهيل المهني، الاستقلال، دعم الإدارة العليا، التعلم والتطوير المستمر، الحوافز)، بينما المتغير التابع هو فعالية المراجعة الداخلية. بناءً على المعلومات المقدمة، ولا يبدو أن هناك متغير وسيط في هذه الدراسة.

#### **أهداف البحث:**

١. التعرف على معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.
٢. التعرف على دور وأهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام.
٣. التعرف على مدى إمكانية خلق بيئة فعالة للمراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.
٤. تقديم بعض التوصيات والمقترحات التي من شأنها المساهمة في التغلب على معوقات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.

#### **ولتحديد المتغيرات في هذه الدراسة:**

← **المتغير المستقل:** معوقات المراجعة الداخلية "التأهيل المهني، الاستقلال، دعم الإدارة العليا، التعلم والتطوير المستمر، الحوافز".

← المتغير التابع: فعالية المراجعة الداخلية.

← المتغير الوسيط: لا يوجد متغير وسيط في هذه الدراسة.

انتهى؛...



الديوان العام للمحاسبة  
General Court of Audit

# مجلة الديوان العام للمحاسبة

مجلة دورية علمية محكمة - نصف سنوية

المجلد الخامس | العدد الأول

١٤٤٦ هـ | ٢٠٢٤ م

مجلة الديوان العام للمحاسبة



## محتويات العدد

م افتتاحية العدد

3 العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمقدرة  
التقييمية للمعلومات المحاسبية: التأثير المُعدّل لجودة المراجعة:  
دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية  
د/ محمد محمود سالم الحوشي - د/ محمد خميس جمعة زيتون

69 معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات  
المراجعة الداخلية: في القطاع العام السعودي: دراسة  
ميدانية  
أ.د/ عوض بن سلامة الرجيلي - أ/ دعاء بنت عادل العمودي

115 الملاحظات في جريمة التهرب الجمركي: دراسة مقارنة  
أ.د/ نايف بن سلطان الشريف - أ/ فاطمة بنت عبدالرحمن البركاتي



# هيئة تحرير المجلة

## رئيس التحرير

أ.د/ صالح بن عبدالرحمن السعد

## نائب رئيس التحرير

أ.د/ سعود بن محمد العتيبي

## أعضاء هيئة التحرير

أ.د/ توفيق بن عبدالمحسن الخيال  
أ.د/ عبدالله بن علي عسيري  
أ.د/ أحمد بن مهدي بلوافي  
أ.د/ فهدة بنت سلطان السديري  
د/ صيتة بنت منديل المنديل

## تحرير المجلة

أ/ أيمن بن عبدالقادر كمال

## الرؤية

الريادة والتميز في نشر الدراسات والأبحاث الرصينة  
الملتزمة بأخلاقيات البحث العلمي في مجالات المحاسبة  
والمراجعة، والرقابة على الأداء، والحوكمة وتطبيقاتها.

## الرسالة

إثراء الدراسات والأبحاث ذات الصلة بمجال عمل الديوان  
العام للمحاسبة في المملكة العربية السعودية.

## حقوق النشر

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة للديوان العام للمحاسبة  
في المملكة العربية السعودية، ولا يجوز إعادة طبع أي جزء  
من الأعمال العلمية المقبولة للنشر في المجلة، أو ترجمته  
لأي لغة، أو نقله، أو تصويره، أو تسجيله، أو حفظه، أو نسخه  
بأية صيغة كانت؛ إلكترونية، أو آلية، دون موافقة مسبقة من  
الديوان، إلا في حالات الاقتباس المحدود بهدف الدراسة  
والبحث العلمي، مع وجوب ذكر المرجع وفق المنهجية العلمية  
للاقتباس.

## إخلاء المسؤولية

تُعبّر جميع الآراء الواردة في الأعمال العلمية المنشورة في المجلة عن آراء كاتبها فقط، ولا تُعبّر بالضرورة عن رأي الديوان، ولا عن رأي المجلة.

## المكافآت

يُصرف لكل بحث يتم قبول نشره في المجلة مكافأة مقدارها ستة آلاف (6000) ريال سعودي، ويُصرف لعروض الكتب وملخصات الرسائل الجامعية والتعليقات ثلاثة آلاف (3000) ريال سعودي.

## المراسلات

توجّه المراسلات المتعلقة بالنشر في المجلة إلى العنوان التالي:  
المملكة العربية السعودية، الديوان العام للمحاسبة:  
ص . ب: (15765) الرمز البريدي: جده (21454)  
سكرتارية تحرير المجلة  
الهاتف: (0126608255)، التحويلة: (2526)، الفاكس: (0126601824).  
البريد الإلكتروني للمجلة: [Gcaj@gca.gov.sa](mailto:Gcaj@gca.gov.sa)  
الموقع الإلكتروني للمجلة: [Gca.gov.sa/ar/GCAJ/Pages/gcaj.aspx](http://Gca.gov.sa/ar/GCAJ/Pages/gcaj.aspx)



## تعريف بالمجلة وأهدافها

مجلة الديوان العام للمحاسبة هي مجلة علمية محكمة، دورية - نصف سنوية - تصدر عن الديوان العام للمحاسبة في المملكة العربية السعودية؛ بهدف إتاحة الفرصة للباحثين لنشر نتائجهم العلمي الرصين الملتزم بأخلاقيات البحث العلمي، والمنهجية العلمية الصحيحة، وعلى وجه الخصوص الدراسات والأبحاث ذات الطابع التطبيقي في مجالات المحاسبة والمراجعة، والرقابة على الأداء، والحوكمة، والمجالات الأخرى ذات العلاقة على المستويات المحلية والإقليمية والدولية.

ويتم توزيعها للجهات ذات الاختصاص والاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة؛ كالجامعات والإدارات المالية في الجهات الحكومية، والهيئات المالية والرقابية، والمسؤولين الماليين في الشركات والبنوك، والمكاتب المحاسبية، وغيرها من الجهات المختصة أو المهتمة، كما سيتم إدراج المجلة في قواعد البيانات، ومحركات البحث العالمية.

## مجالات النشر في المجلة

1. المحاسبة والمراجعة (Accounting and Auditing).
2. الرقابة على أداء الجهات (Performance Auditing).
3. الحوكمة وتطبيقاتها (Governance and its Applications).
4. أخرى ذات علاقة: (قانون، إدارة، نظم معلومات، علوم سياسية... إلخ).

## إجراءات النشر في المجلة

تُرحب المجلة بنشر المواد العلمية - التي لم يسبق نشرها - في مجالاتها من الدراسات والأبحاث والمقالات العلمية، والمراجعات، والتعليقات، وملخصات الرسائل الجامعية، وعروض الكتب؛ وفقاً للآتي:

1. يتم تقديم الأعمال العلمية إلكترونياً عن طريق البريد الإلكتروني المعتمد للمجلة: gcaj@gca.gov.sa، وترسل في ملفين منفصلين: أحدهما بصيغة (Word)، والآخر بصيغة (pdf). وفي حالة استخدام أداة لجمع البيانات، يجب إرفاق الأداة مع العمل العلمي.
2. يُقدم الباحث الرئيس تعهداً خطياً موقعاً منه، ومن جميع الباحثين المشاركين (إن وجدوا) يُفيد بأن العمل المُقدم للنشر في المجلة لم يسبق نشره في أي وعاء من أوعية النشر العلمي، وأنه غير مُقدم للنشر، ولن يُقدم للنشر في أي

جهة أخرى حتى تنتهي إجراءات تحكيمه، واتخاذ قرار بقبول نشره أو عدم قبوله من هيئة تحرير المجلة.

3. تُعرض جميع الأعمال العلمية المُقدمة للنشر في المجلة على هيئة التحرير، وللهيئة الحق في تحديد أولويات النشر، وحق الفحص الأولي للعمل، وتقرير أهليته للتحكيم أو رفضه دون إبداء الأسباب.

4. يُرسل العمل المُقدم للنشر في المجلة - في حال قبول أهليته للتحكيم - إلى ثلاثة من الأساتذة المتخصصين؛ لتقويمه وتحكيمه، ويُقبل نشره في المجلة إذا وافق اثنان منهم على صلاحية نشره في المجلة.

5. في حال قبول العمل العلمي للنشر في المجلة، تؤول كل حقوق النشر للمجلة، ولا يجوز إعادة نشره في أي وعاء أو منفذ نشر آخر؛ ورقي أو إلكتروني، بأي شكل من الأشكال وبأي لغة، إلا بإذن خطي أو كتابي من رئيس التحرير.

6. تُشعر المجلة صاحب العمل العلمي المقبول للنشر بموعد نشره في المجلة.

### شروط نشر الأعمال العلمية في المجلة

يُراعى في جميع الأعمال المقدمة للنشر في المجلة أن تكون متسمة بالجدة والأصالة، واتباع المنهاج العلمي المناسب لنوع العمل، وأن تُكتب بلغة سليمة، وأسلوب واضح ورصين، وبتسلسل منطقي ومترابط للأفكار والرؤى والموضوعات التي يتضمنها العمل المُقدم، مع وجوب الالتزام بالآتي:

1. يُراعى في جميع الأعمال المقدمة للنشر في المجلة عدم إيراد اسم الباحث، أو الباحثين، في متن العمل صراحة، أو بأي إشارة تكشف عن هويته، أو هوياتهم، وإنما تُستخدم كلمة (الباحث، أو الباحثين، أو المؤلف، أو المؤلفين) بدلاً من الاسم أو الأسماء، سواءً كان ذلك في المتن، أم في التوثيق، أم في قائمة المراجع.

2. ألا يزيد عدد صفحات العمل العلمي (الدراسات والأبحاث) عن خمس وخمسين (55) صفحة بما فيها المستخلص باللغتين (العربية والإنجليزية)، والمراجع، والملاحق (إن وجدت)، ويتم تحميله إلكترونياً من خلال الرابط المخصص للمجلة، أو بإرساله عن طريق البريد الإلكتروني الخاص بالمجلة.

3. يُكتب عنوان العمل العلمي، واسم الباحث، أو الباحثين، ومراتبهم العلمية، وجهة العمل، وعنوان المراسلة على صفحة مستقلة (باللغتين العربية والإنجليزية). ثم تتبع بصفحات البحث، بدءاً بالصفحة الأولى؛ حيث يكتب العنوان فقط،



متبوعاً بالمستخلص (باللغتين العربية والإنجليزية)، وتأخذ الصفحة الأولى، وهي بداية المتن أو النص الرقم 1- ويستمر تسلسل ترقيم صفحات العمل العلمي إلى نهاية قائمة المراجع والملاحق، ويكون ترقيم الصفحات في منتصف أسفل الصفحة. ويوضع لكل جدول أو شكل أو رسم عنوان، ويُعطى كلُّ منها رقماً تسلسلياً؛ جدول رقم (1)، وهكذا...

4. يكون مقاس صفحة متن النص (12.5 سم عرضاً X 18 سم ارتفاعاً) + 1 سم لترقيم الصفحة، بحيث يصبح الارتفاع النهائي (19 سم)، ويجب ترك مسافة بادئة لكل فقرة (0,7) سم، وفي الفقرات المرقومة يجب أن تُوضع شرطة (-) بين الرقم والفقرة، وفي الفقرات المرقومة التي تتكون من أكثر من سطر يجب أن يبدأ السطر الثاني وما يليه بمحاذاة بداية المتن وليس بمحاذاة الرقم.

5. يكون نوع الخط في المتن باللغتين العربية أو الإنجليزية: "Frutiger LT Arabic"، والتباعد بين الأسطر: (1.5)، ويكون حجم الخط للمتن: (11)، والجدول: (9) للغة العربية، وحجم الخط للمتن: (11)، والجدول: (9) للغة الإنجليزية. ويُنسخ التهميش (التعليق) العربي (إن وجد) في ذيل الصفحة بخط (Frutiger LT Arabic) بحجم (7).

6. يتم إعداد خلاصتين للعمل العلمي؛ أحدهما باللغة العربية، والآخر باللغة الإنجليزية، لا تتجاوز كلمات كل منهما (300) كلمة، يليهما كلمات مفتاحية (Key words) لا تزيد عن خمس كلمات تعبر عن المجالات التي تتناولها الدراسة أو البحث؛ لتُستخدم في التكشيف. ويُراعى أن يتضمن المستخلص: أهداف الدراسة أو البحث (العمل العلمي)، وطبيعة المشكلة، والمنهاج المتبع، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها.

7. أن يتضمن العمل العلمي المُقدم للنشر في المجلة بياناً واضحاً ودقيقاً لطبيعة المشكلة، والأهداف، والفرضيات (إن وجدت)، والأهمية، والنطاق والمحددات، والعينة وكيفية تحديدها، والمنهاج المتبع، وكيفية تقسيم الدراسة أو البحث، والخلفية النظرية، وأهم الدراسات السابقة (Literature Review)، وتحليل البيانات، ومناقشتها وتفسيرها، وأخيراً ملخصاً بأهم النتائج والتوصيات (Results and Recommendations).

8. مراعاة قواعد التوثيق العلمي في متن العمل المقدم، بالإضافة إلى كتابة قائمة بالمراجع العربية، تليها قائمة بالمراجع الإنجليزية: (References)، مرتبة

هجائياً في نهاية العمل؛ وفق نظام جمعية علم النفس الأمريكية: "American Psychological Association - APA" إضافة إلى رومنة المراجع العربية.

9. تضمين أي مرجع يُشار إليه في متن العمل العلمي في قائمة المراجع.

10. يُراعى في عملية التوثيق العلمي أثناء الاقتباس، وكذلك عند كتابة قائمة المراجع الشكل الإجرائي الوارد في شروط نشر الأعمال العلمية في المجلة؛ (لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى ذلك على موقع المجلة على صفحة الديوان العام للمحاسبة، <http://www.gca.gov.sa/>).

11. يتم ترتيب المراجع هجائياً في نهاية العمل حسب الاسم الأخير للمؤلف، وعام النشر، وعنوان الكتاب أو البحث، والمدينة أو الدولة، والناشر، والصفحات؛ على أن يُراعى تغميق اسم الكتاب، واسم المجلة، وعنوان المؤتمر أو الندوة أو الملتقى، ونوع الرسالة العلمية، أو النظام؛ (لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى ذلك على موقع المجلة على صفحة الديوان العام للمحاسبة، <http://www.gca.gov.sa/>).

### شروط وضوابط إضافية

بالإضافة إلى الشروط التي سبق بيانها بخصوص الأعمال المقدمة للنشر في المجلة، هناك بعض الشروط الإضافية التي تخص نشر التعليقات على الدراسات والأبحاث، والمقالات العلمية، وملخصات الرسائل العلمية، وعروض الكتب؛ بيانها كالآتي:

### أولاً- شروط نشر التعليقات

يجب أن تكون التعليقات على الدراسات والأبحاث العلمية التي سبق نشرها مؤيدة بأسانيد علمية تدعم وجهة نظر المُعلق، وتخضع لنفس شروط النشر المطبقة على الدراسات والأبحاث المحكمة؛ من حيث اتباع الأسلوب العلمي، وتُرسل التعليقات لمؤلف البحث موضع التعليق، ويُنشر الرد مع التعليق في العدد نفسه من المجلة.

### ثانياً- شروط نشر ملخصات الرسائل العلمية

يُراعى في ملخصات الرسائل العلمية أن تكون حديثة، ولم يمض عليها ثلاث سنوات من تاريخ منح الدرجة العلمية لأصحابها، وألا يكون موضوعها خارجاً عن مجالات النشر في المجلة، وألا يزيد عدد صفحات الملخص عن خمس وعشرين صفحة مع الالتزام بما يلي:

معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة  
الداخلية في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانية

أ.د/ عوض بن سلامة الرحيلي  
المملكة العربية السعودية  
جدة – جامعة الملك عبد العزيز  
كلية الاقتصاد والإدارة  
قسم المحاسبة

أ/ دعاء بنت عادل العمودي  
المملكة العربية السعودية  
جدة – جامعة الملك عبد العزيز  
كلية الاقتصاد والإدارة  
قسم المحاسبة

Obstacles to Internal Audit from The Perspective of Managers of  
Internal Audit Units in the Saudi Public Sector: An Empirical Study

Duaa Adel Alamoudi  
Master Student  
Saudi Arabia  
Jeddah - King Abdelaziz University  
Faculty of Economics and Administration  
Accounting department

Prof. Awad Slamah Alrehaily  
Saudi Arabia  
Jeddah - King Abdelaziz University  
Faculty of Economics and Administration  
Accounting department

## معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي: دراسة ميدانية

### الخلاصة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية؛ ولتحقيق هذا الهدف تم توظيف المنهج الاستقرائي؛ حيث تم فيه تحديد المفاهيم النظرية، والمنهاج الاستقرائي بالاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي المعتمد على استبانات وزعت على مديري ومشرفي إدارات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بما في ذلك المؤسسات العامة كالجامعات السعودية المشمولة بتطبيق اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، ومن ثم تحليل وعرض ومناقشة النتائج. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: لا يملك المراجعون الداخليون التأهيل المهني الكافي للقيام بالمهام المنوطة بهم، ويواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوطاً للمشاركة في بعض الأعمال التنفيذية، وعدم تناسب المرتبات الحالية مع المهام الموكلة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية، وعدم كفاية الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى عدم وجود حوافز مالية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً. وانتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات من أهمها: التأكيد على أهمية التأهيل المهني الكافي للمراجعين الداخليين لكي يتمكنوا من القيام بالمهام المنوطة بهم على الوجه المطلوب، والتأكيد على أهمية إظهار موقع إدارة المراجعة الداخلية بوضوح ضمن الهيكل التنظيمي للجهة، وتخصيص حوافز مناسبة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية، وعلى الإدارة العليا للجهة بحث ودراسة احتياجات إدارة المراجعة الداخلية والعمل على دعمها.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية، إدارات (وحدات) المراجعة الداخلية، المعوقات، القطاع العام، اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية.

## The Impact of Corporate Governance the Disclosure Level of Related Party Transactions: An Empirical Study of Saudi Companies

### Abstract

This study aimed to identify the obstacles of internal auditing from the perspective of managers of internal audit units in the public sector in the Kingdom of Saudi Arabia. In order to achieve this goal, the inductive approach was employed, in which theoretical concepts were defined, and the analytical descriptive approach based on the distribution of questionnaires to managers and supervisors of internal audit departments in government agencies, including public institutions such as Saudi universities covered by the application of the unified regulations for internal audit units in government agencies and public institutions, and then analyzing, presenting and discussing the results. The study reached a set of results, the most important of which are: the internal auditors do not have sufficient professional qualification to carry out the tasks entrusted to them, the members of the internal audit face pressures to participate in some executive work, the current salaries are not appropriate with the tasks assigned to the employees of the internal audit department, the insufficiency of the financial funds allocated for training the employees of the Internal Audit Department, in addition to the lack of financial incentives for the employees of the Internal Audit Department at present. The study ended with a set of recommendations, the most important of which are: Emphasis on the importance of adequate professional qualification of the internal auditors so that they can carry out the tasks entrusted to them as required. Emphasis on the importance of clearly showing the position of the internal audit department within the organizational structure of the entity. Allocating appropriate incentives for employees of the internal audit department. The top management of the entity should research and study the needs of the internal audit department and works to support it.

**Keywords:** Internal audit, internal audit departments (units), obstacles, the public sector, unified regulations for internal audit units.

## المبحث الأول الإطار العام للدراسة

### أولاً - المقدمة

تنفيذا لمقتضى قرار مجلس الوزراء رقم: (235) في عام (2004م)، القاضي في فقرته الثانية بتأسيس وحدة للمراجعة الداخلية في كل جهاز حكومي، وحرصاً من الديوان العام للمحاسبة على متابعة إنشاء وحدات المراجعة الداخلية وتفعيل دورها في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، - حيث تعتبر وحدة المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية إدارة ذات نشاط مستقل تهدف إلى فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والقيام بالمراجعة المالية والتشغيلية وتقييم الأداء والتأكد من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، كما تهدف أيضاً إلى تمكين الجهات من تحقيق رسالتها وأهدافها، من خلال التأكد من إنجاز الأهداف المقررة وفقاً لما خطط له - وإدراكاً من الديوان لأهمية التطوير المستمر في الأساليب الرقابية ومسايرة الاتجاهات الحديثة في الرقابة الحكومية والاستفادة من معطياتها الإيجابية في توفير وسائل الرقابة الوقائية للمال العام وترشيده استخدامه، فقد برزت الحاجة إلى وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية في كل جهة من الجهات المشمولة برقبته لما لهذه الأجهزة من دور إيجابي في توفير مقومات الرقابة الفعالة وسد الفجوة فيما بين الرقابة السابقة واللاحقة، وبالتالي توفير الحماية الوقائية للمال العام وترشيده استخداماته والإسهام في رفع كفاءة الأداء في الجهات الحكومية على حد سواء (الديوان العام للمحاسبة، 2010). وفي عام (2007م)، قدم القرار رقم: (129) الذي يحتوي على إرشادات إضافية ومعالجة قضايا مثل: متطلبات وأهداف المراجعة الداخلية، تعيين رئيس المراجعة الداخلية وموظفي المراجعة، مسؤوليات رئيس المراجعة الداخلية، نطاق العمل، تقارير المراجعة الداخلية، العلاقة مع الأطراف الأخرى، والالتزام بمعايير المراجعة المهنية (Al-Rabi, 2020). وبعد ذلك تم إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين بموجب قرار مجلس الوزراء الموقر رقم: (84) عام (2011م)، ومن أهم أهدافها تطوير مهنة المراجعة بالمملكة العربية السعودية (الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، 2018) وعلى الرغم من الجهود الحميدة، فإن الواقع العملي الذي انعكس في دراسة أجريت في نفس المجال أظهر أن بعض الدوائر الحكومية فشلت في تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالشكل المطلوب (السهلي، 2011). بعضهم لم يؤسس حتى المجموعات (Alzeban and Gwilliam, 2014) وهنا يتطرق الباحثون إلى معرفة مدى أهمية

وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي، والمعوقات التي تنتج موقفًا لا تكون فيه المراجعة الداخلية فعالة ولا تمنح المصداقية والأهمية الكافية.

وبناءً على ذلك سعى الباحثان في هذا البحث إلى معرفة معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.

## ثانيًا - مشكلة البحث

إن بعض وحدات المراجعة الداخلية من المرجح أن تلعب دورًا في فشل تطوير المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي، وذلك لعدم أخذهم دور المراجع الداخلي على محمل الجد؛ حيث إن غياب المراجعين المؤهلين يعد أحد أهم المشاكل التي تواجه المراجعة الداخلية في القطاع العام، وهذا الغياب نتج عن أسباب عدة منها غياب الكفاءات المؤهلة من منسوبي القطاع العام في مجال المراجعة الداخلية؛ مما أدى إلى اعتماد الإدارات على اختيار منسوبي وحدات المراجعة الداخلية بناءً على السمعة والعلاقات الشخصية عوضًا عن التأهيل المهني المتخصص (Alzeban and Sawan, 2013). أيضًا مما يلعب دورًا في فشل تطوير المراجعة الداخلية وجود معوقات تحول بين المراجعين الداخليين وقيامهم بأداء عملهم بالشكل المطلوب. ومن الواضح أن هذا الوضع يحتاج إلى المزيد من الاهتمام؛ حيث إن غياب الدور المتوقع لوحدات المراجعة الداخلية ينتج عنه العديد من المعوقات التي يحاول هذا البحث معرفتها ومعالجة هذا الخلل.

وبناءً على ذلك تتمثل مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤل الرئيس التالي: ما هي معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي؟

## ثالثًا - أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.
2. التعرف على دور وأهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام.
3. التعرف على مدى إمكانية خلق بيئة فعالة للمراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.
4. تقديم بعض التوصيات والمقترحات التي من شأنها المساهمة في التغلب على معوقات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.



## رابعًا - فرضيات البحث

قام الباحثان بصياغة التساؤل الرئيس لهذا البحث على النحو التالي:

**ما هي معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي؟**

وينبثق من ذلك فرضيات البحث التالية:

1. وجود معوقات تتعلق بالتأهيل المهني تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.
2. وجود معوقات تتعلق بالاستقلال تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.
3. وجود معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.
4. وجود معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.
5. وجود معوقات تتعلق بالحوافز تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

## خامسًا - أهمية البحث

المتتبع لإعلان الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية يلاحظ زيادة حجم الإنفاق على القطاع العام ومؤسساته في السنوات الأخيرة الأمر الذي يتطلب مزيداً من الرقابة والضبط لعمليات الإنفاق وترشيدها بما يحقق أهداف التنمية ورؤية المملكة (2030). وتنبع أهمية البحث من أهمية الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في وحدات القطاع العام الذي تبلور في صدور قرار مجلس الوزراء الموقر رقم: (129) وتاريخ: (1428/04/06هـ) القاضي بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة لتحقيق مجموعة من الأهداف يأتي في مقدمتها حماية الأموال والممتلكات العامة، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، مع ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائتها بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الوحدات واجهت (ومازالت تواجه) العديد من

العقبات التي تحد من فعاليتها والقيام بدورها كما ينبغي (Alzeban et al. 2013) (Alktani and Ghareeb, 2014)، ويحاول البحث الحالي الوقوف على هذه المعوقات والتعرف على أسبابها من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية والعمل على الإسهام في إيجاد الحلول والمقترحات التي من شأنها تحسين أداء هذه الوحدات وزيادة فعاليتها وتحقيق أهدافها.

### سادساً - منهجية البحث

لتحقيق أهداف البحث تم توظيف المنهاج الاستقرائي؛ حيث تم تحديد المفاهيم النظرية خلال الاطلاع على الكتب والبحوث والدراسات المنشورة في الدوريات المتخصصة أو على شبكة المعلومات، بالإضافة إلى الأسلوب الوصفي التحليلي بتصميم استبانة وتوزيعها على مديري ومشرفي إدارات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بما في ذلك المؤسسات العامة؛ كالجامعات السعودية المشمولة بتطبيق اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة. ثم بعد ذلك تم تجميع البيانات وترتيبها وتصنيفها والتأكد من سلامتها، واستخلاص النتائج باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات.

### سابعاً - مراجعة الدراسات السابقة

#### أ - دراسات متعلقة بالمعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية

##### 1- دراسة (السهلي، 2011)

هدفت دراسة السهلي إلى استكشاف واقع وحدات المراجعة الداخلية من خلال تحليل العوامل الهيكلية والمهنية المؤثرة على جودة أعمال المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية. واتضح أن هناك قصوراً واضحاً في الكفاءات العاملة من حيث العدد والتأهيل؛ حيث إن النتائج العامة تؤكد ضعف استقلال وحدات المراجعة، وعدم وجود تعاون فعال بين الوحدات والجهات الرقابية الأخرى، وأن وحدات المراجعة الداخلية لا تتبع منهجية عمل موثقة وواضحة عند القيام بأعمال المراجعة؛ حيث لم تستطع تنفيذ جميع المهام الموكلة لها بالشكل المطلوب؛ وذلك لنقص الموظفين، وعدم وجود المتخصصين بالمراجعة الداخلية. وأوصت الدراسة بتطوير وتفعيل الجهات التشريعية والتنفيذية أعمال وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.

## 2- دراسة (Nasibah A., Othman R., Othman R. and Jusoff K, 2012)

هدفت إلى استكشاف المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية في القطاع العام، وتأمل في تقديم رؤية مفيدة حول العوامل التي تسهم في فعالية المراجعة الداخلية. وتوصلت الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام في ماليزيا محدودة للغاية بسبب نقص الموظفين، وعدم كفاية الدعم من الإدارة العليا، وندرة تعاون المراجعين بشكل كامل. علاوة على ذلك، وجدت الدراسة أن المراجعين أنفسهم يفتقرون إلى التدريب المناسب والمعرفة بالأساليب العملية للمراجعة. وأوصت الدراسة على أهمية كفاءة المراجعة الداخلية للحسابات والموضوعية وجودة العمل المنجز.

## 3- دراسة (Nebbel M., Karin B. and Elza O, 2015)

هدفت الدراسة إلى معرفة المعوقات التي تواجهها وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام في جنوب إفريقيا. وتمثلت النتائج في أن المراجعين الداخليين لا يفهمون الوظيفة الأساسية للبيئة التنظيمية والحكومية، كما يتم إهمال المراجعة الداخلية بشكل عام من قبل المراجعين الداخليين أثناء أدائهم، وعدم وجود دعم إداري على المستويين التنظيمي والحكومي، والافتقار إلى أنشطة المراجعة والإجراءات الخاصة بإجراءات المراقبة. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من البحث حول مستقبل المراجعة الداخلية في القطاع العام.

## 4- دراسة (Alktani et al. 2014)

هدفت إلى إنشاء التقييم العام لجودة المراجعة الداخلية والتحديات التي تواجه القطاع العام السعودي من خلال دراسة تصورات مديري إدارات المراجعة الداخلية. وكانت نتائج الدراسة تتمثل في عدم استقلالية وظائف المراجعة الداخلية للحسابات في وحدات القطاع العام، فضلا عن ندرة الكفاءة المهنية التي قد يكون لها تأثير سلبي على نوعية وظيفة المراجعة الداخلية للحسابات، وأوصت الدراسة إلى إجراء المزيد من البحوث عن بعض المعوقات المتعلقة بالمراجعة التي قد يواجهها القطاع العام السعودي في المستقبل.

## ب - دراسات متعلقة بفعالية المراجعة الداخلية

### 1- دراسة (Alzeban et al. 2014)

هدفت إلى تقديم أدلة عملية على العوامل الرئيسة التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية من وجهة نظر المديرين. وخلصوا إلى أنه بدون دعم من الإدارة، فإن المراجعة الداخلية ليست مستقلة بشكل كافٍ ولديها نطاق عمل وموارد محدودة،

وأوصت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية التفاعل بين موظفي الإدارة العليا للمراجعة الداخلية في تحديد استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين.

## 2- دراسة (Baharud-din, Shokiyah, & Ibrahim, 2014)

هدفت الدراسة إلى البحث عن العوامل التي تسهم في فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام الماليزي. وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقات إيجابية كبيرة بين العوامل التي تم تحليلها في هذه الدراسة مثل: كفاءة المراجع واستقلاليته وموضوعيته، ودعم الإدارة لفعالية المراجعة الداخلية، وأن عدم وجود التأهيل والمهارة والخبرة من المراجعين في إدارة المراجعة الداخلية قد يسبب التأخير في أعمال المراجعة. وأوصت إلى أن المراجعين الداخليين العاملين في القطاع العام يجب أن يعززوا التأهيل والمهارة والخبرة لدى المراجعين.

## 3- دراسة (Noor, Zaman, Mustapha, & Zulkifli, 2017)

هدفت إلى توسيع وتطوير الأدبيات حول دور وفعالية عملية المراجعة الداخلية لتعزيز المساءلة والنزاهة في القطاع العام. وتتمثل العوامل الرئيسة التي تسهم في فعالية المراجعة الداخلية في: كفاءة المراجع، واستقلالية المراجع الداخلي، ودعم الإدارة لدور المراجع الداخلي. وأوصت بأهمية النظر في العوامل الأخرى التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية؛ حيث تسهم في فهم أعمق لوحدة المراجعة الداخلية؛ لزيادة تطوير المعرفة في مجالات المراجعة الداخلية وتعظيم أداء الحكومة، وتقديم الدعم للتنمية والاقتصاد وزيادة وتطوير وعي الجمهور بأهمية وحدة المراجعة الداخلية.

## 4- دراسة (Alqudah, H.M., Amran, N.A. and Hassan, H., 2019)

هدفت إلى معرفة العوامل المؤثرة على فعالية المراجعين الداخليين في القطاع العام الأردني. وتكشف النتائج أن دعم الإدارة العليا، واستقلالية المراجعين الداخليين هي العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي وكبير على فعالية المراجعين الداخليين، وأوصت أن العوامل المؤثرة على فعالية المراجعين الداخليين يمكن أن تعزز بالتأكيد قدرتهم على تحقيق دور هيئة المحاسبة الدولية في حماية الأموال العامة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، وخاصة في القطاع العام.

## 5- دراسة (Al-Rabi, 2020)

هدفت إلى توضيح مدى فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية، وتحديد العقبات التي تواجه هذه الوحدات التي تحد من عملها في ضوء التغيرات الأساسية الحالية في المملكة العربية السعودية



وأكدت أن رؤية (2030)، وإنشاء هيئات رقابية مختلفة مثل: جهاز مكافحة الفساد (نزاهة) الذي أسهم في زيادة فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وهذا مؤشر جيد، ووثقت الدراسة وجود معوقات مختلفة تواجه وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية، من أبرزها: عدم وجود حوافز لموظفي وحدة المراجعة الداخلية، وعدم كفاية الميزانيات المخصصة لهذه الوحدات، فضلاً عن صعوبة التواصل مع رئيس المؤسسة، والعدد المحدود لموظفي إدارة المراجعة الداخلية، وأخيراً الافتقار إلى الإعداد المهني المناسب. وأوصت الدراسة بأن هناك حاجة إلى تخصيص ميزانية مناسبة وحوافز مناسبة لوحدات المراجعة الداخلية، وترقية موظفي أقسام المراجعة الداخلية، وحاجة الإدارة إلى فهم ودعم وحدات المراجعة الداخلية واحتياجاتها.

### ج- دراسات متعلقة بأهمية دور المراجع الداخلي وتأثيره في القطاع العام

#### 1- دراسة (Alzeban et al. 2013)

هدفت إلى دراسة دور وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية، من خلال التركيز على طبيعة وممارسة المراجعة الداخلية في المؤسسات التي تخضع للمراجعة من قبل الديوان العام للمحاسبة. واستخدمت الدراسة نهجاً نوعياً لاكتساب فهم متعمق لطبيعة وخصائص (IAF) في القطاع العام السعودي. علاوة على ذلك، استخدمت المقابلات شبه المنظمة التي أظهرت نتائجها ضعف فعالية المراجعة الداخلية في تلك المؤسسات بسبب عدة قيود، مثل: نقص المهنيين، وعدم وجود دعم للإدارة العليا، وغياب التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين. وأوصت الدراسة بضرورة دعم تعليم وتدريب موظفي الإدارة والمراجعة الداخلية على حد سواء في جميع المراحل بما في ذلك التعليم العالي والمؤهلات المهنية.

#### 2- دراسة (Mebratu, 2015)

هدفت إلى فحص دور وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة القطاع العام والتحديات التي لها تأثير على هذه الوظيفة. وأظهرت النتائج أن وظيفة المراجعة الداخلية ترتبط ارتباطاً إيجابياً بالامتثال لمعايير المراجعة المهنية، والوصول غير المقيد، والتفويض الرسمي، ودعم الإدارة العليا والقيادة المختصة. وتكشف أن الموظفين الأكفاء والامتثال لمعايير المراجعة المهنية والتمويل الكافي ترتبط بشكل إيجابي بوظيفة الرقابة في المراجعة الداخلية. وأوصت بالاستقلالية التنظيمية من خلال الحفاظ على التسلسل الإداري المناسب، ويجب أن يكون موظفو المراجعة

الداخلية أكفاء وكافين من خلال تلقي تدريب مهني مستمر وتوظيف موظفين مؤهلين للمراجعة، خاصة المحاسبة والخريجين ذوي الصلة.

### 3- دراسة (Abo tabar, 2016)

هدفت إلى إبراز دور المراجع الداخلي في الحفاظ على المال العام، توصلت الدراسة إلى أن المراجع الداخلي للإدارات الحكومية له دور في الحفاظ على المال العام. وأوصت بأهمية أخذ الوحدة الحكومية بشكل دوري آراء المراجعين وملاحظاتهم والاجتماع بهم لمناقشة المشاكل والمعوقات التي تواجههم، ويجب عليهم زيادة عدد المراجعين في الإدارات التابعة حسب الحاجة، وتدريب المراجعين والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، كما يجب على المراجع تطوير نفسه ومواكبة آخر التطورات من خلال الدورات وحضور الندوات.

### 4- دراسة (العصيمي، 2020)

هدفت إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية في حوكمة مؤسسات القطاع العام وربط رؤية (2030) بمستقبل أثر المراجعة على الحوكمة في هذا القطاع. وتوصلت الدراسة إلى أن معظم الوزارات الحكومية أنشئت فيها وحدات للمراجعة الداخلية، والتزام معظم منسوبي وحدات المراجعة الداخلية بمعايير المراجعة الداخلية، ووجود قصور داخل وحدات المراجعة الداخلية في تطبيق ضوابط ضد من أساء استخدام السلطة لتحقيق مكاسب شخصية. وأوصت بالعمل على تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام، ومنحها استقلالية تامة تدعم الرؤية (2030)، ورفع كفاءة الإنفاق.

### 5- دراسة (Kirima, 2016)

هدفت إلى تحديد مدى تأثير بيئة العمل على أداء المراجعين الداخليين في الوزارات الحكومية، وتقييم مدى تأثير التحديات التي تواجه استقلاليتهم في الوزارات الحكومية على أدائهم، وتقييم أثر مستوى الكفاءة الفنية على أدائهم في الوزارات الحكومية. وتوصلت النتائج إلى أن بيئة عمل المراجعين الداخليين أثرت على أداء وظيفة المراجعة الداخلية، وأن أداء الوظيفة يتأثر بوجود هيكل واضح للمسؤولية مرتبط بالأهداف المحددة في نهج المراجعة الداخلية. وأن استقلالية المراجعة الداخلية وسلطتها تؤثران على الأداء، وأن الأداء يتعزز من وجود سياسة واضحة بشأن إنشاء وحدة المراجعة الداخلية، وعدم قيام المراجعين الداخليين بمراجعة العمليات التي شاركوا فيها في التنفيذ. وأوصت بضرورة استمرار الوزارات في تنظيم الندوات وورش العمل لتدريب المراجعين الداخليين، وأن يكون رؤساء

إدارة المراجعة الداخلية مسؤولين أمام لجان المراجعة التي تمتلك السلطة الكافية لتعزيز الاستقلالية والتأكد من تحقيق الأهداف. وهذا ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بكونها تتناول معوقات المراجعة الداخلية من وجهة نظر مديري وحدات المراجعة الداخلية، وهو قليلاً ما تم تناوله في الدراسات السابقة على حد علم الباحثين، فضلاً عن ذلك تحاول هذه الدراسة معرفة العوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة.

## المبحث الثاني الدراسة الميدانية

### أولاً - أداة الدراسة

تمثلت أداة الدراسة في استمارة الاستبانة التي أعدها الباحثان؛ حيث تكونت هذه الاستبانة من قسمين رئيسيين، تضمن القسم الأول منها المعلومات العامة التي تمثلت بـ (المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والخبرة العملية، والمسمى الوظيفي، والمؤهل المهني) في حين تضمن القسم الثاني من هذه الأداة فقرات ومحاوَر الدراسة، وكانت على النحو التالي:

1. المحور الأول: معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة.
2. المحور الثاني: معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة.
3. المحور الثالث: معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة.
4. المحور الرابع: معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة.
5. المحور الخامس: معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة.
6. المحور السادس: عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة، إضافة إلى أي توصيات أو مقترحات من شأنها المساهمة في التغلب على معوقات المراجعة الداخلية.

### ثانياً - مجتمع وعينة الدراسة

#### 1- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مديري ومشرفي إدارات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بما في ذلك المؤسسات العامة؛ كالجامعات السعودية المشمولة بتطبيق اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، والمؤسسات العامة، والمستشفيات، والوزارات.

#### 2- عينة الدراسة

تم اختيار عينة عشوائية من (100) من مديري ومشرفي إدارات المراجعة الداخلية وموظفيها في القطاع العام في المملكة العربية السعودية وتوزيع

الاستبانة عليهم، وتم استرداد (60) استبانة صالحة للتحليل، أي بنسبة استرداد (60%) ويرى الباحثان أن هذا العدد كاف لتحقيق أهداف الدراسة.

### ثالثاً - الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1. التكرارات والنسب المئوية.
2. الوسط الحسابي: لتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر السؤال والأوزان النسبية التي تم تخصيصها لردود مفردات العينة على أسئلة الاستبانة.
3. الانحراف المعياري: لقياس التشتت ويستخدم كمؤشر لتحديد انحرافات القيم عن وسطها الحسابي.
4. معامل ارتباط بيرسون لقياس الصدق الداخلي.
5. معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات.
6. اختبار "ت" "T Test" لعينة واحدة: وتم استخدامه لمعرفة اتجاهات استجابات عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.

### رابعاً - صدق أداة الدراسة

#### 1- الصدق الظاهري

للتحقق من صدق أداة الاستبانة تم عرض الاستبانة على أربعة محكمين من أعضاء هيئة التدريس الخبراء بتخصص المراجعة؛ وذلك بهدف التعرف على مدى ملاءمة عباراتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، ومدى وضوح الصياغة وعدم وجود صعوبة في فهم العبارات. وتم إجراء التعديلات اللازمة في ضوء المقترحات المقدمة، وبهذا تكون الأداة قد حققت ما يُسمى بالصدق الظاهري أو المنطقي.

#### 2- صدق الاتساق الداخلي

يقيس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء الذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط؛ وبالتالي فمن الضروري أن يكون المعيار الأساس هو اختبار لمعنوية معامل الارتباط. وتم حساب صدق الاتساق الداخلي لكل محور من محاور الدراسة على حدة كما يلي:

## المحور الأول: المعوقات المتعلقة بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

يوضح الجدول رقم: (1) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بـبُعد المعوقات التي تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:

### الجدول رقم: (1)

#### المعوقات المتعلقة بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

| م | المعوقات المتعلقة بالتأهيل المهني                                                           | معامل الاتساق الداخلي<br>(معامل الارتباط) | المعنوية    |
|---|---------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------|
| 1 | لا يملك المراجعون الداخليون التأهيل المهني الكافي للقيام بالمهام المفوضة لهم                | 0.671**                                   | أقل من 0.01 |
| 2 | هناك نقص في الكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك                             | 0.691**                                   | أقل من 0.01 |
| 3 | لا يوجد تنوع في الخبرات المالية والمحاسبية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك             | 0.722**                                   | أقل من 0.01 |
| 4 | لا يشترط للتعيين في إدارة المراجعة الداخلية وجود الشهادات المهنية في مجال المراجعة الداخلية | 0.545**                                   | أقل من 0.01 |
| 5 | انخفاض مستوى المؤهلات التعليمية التي يمتلكها موظفو المراجعة الداخلية                        | 0.740**                                   | أقل من 0.01 |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بـبُعد المعوقات التي تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

## المحور الثاني: المعوقات المتعلقة باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

يوضح الجدول رقم: (2) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بـبُعد المعوقات التي تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:



## يوضح الجدول رقم: (2)

### المعوقات المتعلقة باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

| م | المعوقات المتعلقة باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية                                                             | معامل الاتساق الداخلي (معامل الارتباط) | المعنوية    |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-------------|
| 1 | لا يظهر الهيكل التنظيمي للجهة موقع إدارة المراجعة الداخلية بوضوح                                                      | 0.693**                                | أقل من 0.01 |
| 2 | عدم التغيير الدوري لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية                                                                     | 0.447**                                | أقل من 0.01 |
| 3 | لا يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية لأعلى سلطة في الجهة                                                              | 0.717**                                | أقل من 0.01 |
| 4 | تدعم جهة العمل استقلال المراجعين الداخليين بها                                                                        | -                                      | -           |
| 5 | لا يتمتع مدير الإدارة بالصلاحيات اللازمة لإتمام أعماله (كالاطلاع على جميع المستندات والاتصال المباشر بجميع المسؤولين) | 0.726**                                | أقل من 0.01 |
| 6 | لا يؤخذ في الاعتبار التقرير السنوي الذي يقدمه مدير الإدارة                                                            | 0.775**                                | أقل من 0.01 |
| 7 | هناك قيود على ترشيح الكوادر المتخصصة للعمل في إدارة المراجعة الداخلية بالجهة                                          | 0.666**                                | أقل من 0.01 |
| 8 | عدم توفير بيئة عمل مناسبة وملائمة لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية                                                      | 0.735**                                | أقل من 0.01 |
| 9 | يواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوطاً عند الاشتراك في بعض الأعمال التنفيذية                                            | 0.563**                                | أقل من 0.01 |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01).

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية غالبية العناصر الخاصة بنتائج المعوقات التي تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

كما أوضحت النتائج أيضاً عدم معنوية العبارة "تدعم جهة العمل استقلال المراجعين الداخليين بها"؛ حيث بلغت القيمة الدلالية لمعامل ارتباط بيرسون الخاص بها (0.534)، وهي أكبر من (5%)؛ ولذلك فقد تقرر حذفها من الدراسة.

### المحور الثالث: المعوقات المتعلقة بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

يوضح الجدول رقم: (3) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بـ دعم المعوقات التي تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:

### الجدول رقم: (3)

#### المعوقات المتعلقة بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

| م | المعوقات المتعلقة بدعم الإدارة العليا                                          | معامل الاتساق الداخلي<br>(معامل الارتباط) | المعنوية    |
|---|--------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------|
| 1 | عدم تناسب المرتبات الحالية مع المهام الموكلة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية   | 0.559**                                   | أقل من 0.01 |
| 2 | عدم وضوح المهام والاختصاصات وآليات العمل لإدارة المراجعة الداخلية              | 0.763**                                   | أقل من 0.01 |
| 3 | عدم اهتمام الإدارة العليا بمتطلبات إدارة المراجعة الداخلية (المالية والإدارية) | 0.840**                                   | أقل من 0.01 |
| 4 | عدم الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية            | 0.817**                                   | أقل من 0.01 |
| 5 | ضعف اهتمام الإدارة العليا بمتابعة أعمال المراجعة الداخلية                      | 0.808**                                   | أقل من 0.01 |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بمعوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

#### المحور الرابع: المعوقات المتعلقة بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

يوضح الجدول رقم: (٤) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بـ المعوقات التي تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:

### جدول رقم: (4)

#### المعوقات المتعلقة بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

| م | المعوقات المتعلقة بالتعلم والتطوير المستمر                                                             | معامل الاتساق الداخلي<br>(معامل الارتباط) | المعنوية    |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------|
| 1 | هناك صعوبة في التسجيل في البرامج التدريبية للمراجعين الداخليين                                         | 0.818**                                   | أقل من 0.01 |
| 2 | عدم دعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالاستفادة من برامج التدريب، الدورات وورش العمل | 0.863**                                   | أقل من 0.01 |



|   |                                                                            |         |             |
|---|----------------------------------------------------------------------------|---------|-------------|
| 3 | عدد الساعات المخصصة للتدريب غير كافية                                      | 0.826** | أقل من 0.01 |
| 4 | عدم استفادة منسوبي إدارة المراجعة الداخلية من البرامج التدريبية المتاحة    | 0.791** | أقل من 0.01 |
| 5 | الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية غير كافية | 0.815** | أقل من 0.01 |
| 6 | لا يوجد برامج لمراقبة جودة الأداء لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية          | 0.712** | أقل من 0.01 |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بالمعوقات التي تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

#### المحور الخامس: المعوقات المتعلقة بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

يوضح الجدول رقم: (5) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة ببُعد المعوقات التي تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:

##### جدول رقم: (5)

#### المعوقات المتعلقة بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

| م | المعوقات المتعلقة بالحوافز                                                  | معامل الاتساق الداخلي<br>(معامل الارتباط) | المعنوية    |
|---|-----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------|
| 1 | لا يوجد لدى موظفي المراجعة الداخلية حوافز مقابل المهام التي يؤدونها         | 0.882**                                   | أقل من 0.01 |
| 2 | الموارد المالية المخصصة لإدارة المراجعة الداخلية لمزاولة أنشطتها غير كافية  | 0.797**                                   | أقل من 0.01 |
| 3 | لا توجد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً  | 0.757**                                   | أقل من 0.01 |
| 4 | لا توجد حوافز مالية كمكافأة تشجيعية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً  | 0.875**                                   | أقل من 0.01 |
| 5 | لا توجد حوافز مالية على نسبة الإنجاز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً | 0.862**                                   | أقل من 0.01 |

|   |                                                                                 |         |             |
|---|---------------------------------------------------------------------------------|---------|-------------|
| 6 | لا توجد حوافز معنوية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً                     | 0.836** | أقل من 0.01 |
| 7 | بعض الإدارات بالجهة لديها حوافز إضافية لا تتوفر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية | 0.656** | أقل من 0.01 |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بالمعوقات التي تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

### المحور السادس: العوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية

يوضح الجدول رقم: (6) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بالعوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة؛ كما يلي:

#### جدول رقم: (6)

العوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة

| م | العوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة                              | معامل الارتباط (معامل الارتباط) | المعنوية    |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|-------------|
| 1 | تخصيص ميزانية تحت تصرف المسؤول في المراجعة الداخلية                                                       | 0.610**                         | أقل من 0.01 |
| 2 | دعم إدارة المراجعة الداخلية بموظفين مؤهلين مهنيًا بشكل كاف                                                | 0.816**                         | أقل من 0.01 |
| 3 | العمل على تنفيذ توصيات مدير إدارة المراجعة الداخلية                                                       | 0.796**                         | أقل من 0.01 |
| 4 | الأخذ في الاعتبار تقارير مدير إدارة المراجعة الداخلية                                                     | 0.886**                         | أقل من 0.01 |
| 5 | وصول غير مقيد لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية لتنفيذ مهامهم                                               | 0.729**                         | أقل من 0.01 |
| 6 | الأخذ بشكل دوري بآراء المراجعين الداخليين وملاحظاتهم والاجتماع بهم لمناقشة المشاكل والمعوقات التي تواجههم | 0.806**                         | أقل من 0.01 |
| 7 | تدريب المراجعين الداخليين والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال                                | 0.910**                         | أقل من 0.01 |



|    |                                                                            |         |             |
|----|----------------------------------------------------------------------------|---------|-------------|
| 8  | تخصيص حوافز مناسبة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية                         | 0.782** | أقل من 0.01 |
| 9  | تفهم الإدارة العليا للاحتياجات إدارة المراجعة الداخلية ودعمها              | 0.744** | أقل من 0.01 |
| 10 | التأكيد على أهمية دعم المسؤول الأول بالجهة لتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية | 0.849** | أقل من 0.01 |
| 11 | تشكيل لجنة للمراجعة بالجهة لدعم استقلال وحياد إدارة المراجعة الداخلية      | 0.690** | أقل من 0.01 |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01)

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العناصر الخاصة بالعوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة؛ حيث جاءت جميع قيم معاملات الارتباط معنوية عند مستوى (0.01).

### خامساً - ثبات أداة الدراسة

للتحقق من ثبات الاستبانة تم استخدام معامل ألفا كرونباخ؛ لقياس قيمة معاملات الثبات لكل محور وللإستبانة ككل؛ حيث يأخذ هذا المعامل قيمًا تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وإذا كانت قيم معامل الثبات تساوي الصفر؛ فهذا يعني عدم ثبات فقرات الدراسة. وإذا كانت تقترب من الواحد الصحيح؛ فيدلّ هذا على ثباتها، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذا المعامل.

#### جدول رقم: (7)

#### معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات لأبعاد الدراسة

| المجموعة                                                                                              | عدد العناصر | معامل ألفا كرونباخ |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|--------------------|
| المجموعة الأولى: نتائج معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة            | 5           | 0.691              |
| المجموعة الثانية: نتائج المعوقات التي تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة            | 8           | 0.823              |
| المجموعة الثالثة: نتائج معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة       | 5           | 0.811              |
| المجموعة الرابعة: المعوقات التي تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة | 6           | 0.887              |
| المجموعة الخامسة: المعوقات التي تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة                 | 7           | 0.908              |
| المجموعة السادسة: العوامل التي تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة        | 11          | 0.933              |
| <b>المقياس</b>                                                                                        | <b>42</b>   | <b>0.925</b>       |

يتضح من الجدول السابق أن قيم معاملات الثبات جميعها عالية؛ إذ تراوحت بين (-0.691 , 0.933)، وبلغ المقياس الكلي (0.925)؛ وتُشير هذه القيم العالية من معاملات الثبات إلى أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات؛ ومن ثمّ صلاحيتها للتطبيق الميداني للدراسة، وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

## سادسًا - الجداول التكرارية والنسبية

جدول رقم: (8)  
توزيع أفراد العينة حسب البيانات الشخصية

| المتغير        | الفئة                       | العدد | النسبة |
|----------------|-----------------------------|-------|--------|
| المؤهل العلمي  | بكالوريوس                   | 27    | 45.0   |
|                | دبلوم عالي                  | 6     | 10.0   |
|                | ماجستير                     | 23    | 38.3   |
|                | دكتوراه                     | 4     | 6.7    |
| المجموع        |                             | 60    | 100    |
| التخصص العلمي  | محاسبة                      | 32    | 53.3   |
|                | إدارة أعمال                 | 6     | 10.0   |
|                | إدارة عامة                  | 3     | 5.0    |
|                | قانون                       | 1     | 1.7    |
|                | اقتصاد                      | 1     | 1.7    |
|                | غير محدد                    | 17    | 28.3   |
| المجموع        |                             | 60    | 100    |
| الخبرة العملية | أقل من 5 سنوات              | 8     | 13.3   |
|                | 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات | 13    | 21.7   |
|                | 10 إلى 15 سنة               | 16    | 26.7   |
|                | أكثر من 15 سنة              | 23    | 38.3   |
| المجموع        |                             | 60    | 100    |
| المسمى الوظيفي | محاسب                       | 7     | 11.7   |
|                | مراجع داخلي                 | 24    | 40.0   |
|                | مدير إدارة                  | 20    | 33.3   |
|                | غير محدد                    | 9     | 15.0   |
| المجموع        |                             | 60    | 100    |

|      |    |                                                    |               |
|------|----|----------------------------------------------------|---------------|
| 73.3 | 44 | لا يوجد                                            | المؤهل المهني |
| 6.7  | 4  | مراجع داخلي معتمد (CIA)                            |               |
| 1.7  | 1  | زمالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA) |               |
| 18.3 | 11 | غير محدد                                           |               |
| 100  | 60 | المجموع                                            |               |

يتضح من الجدول السابق أن (45%) من أفراد العينة مؤهلهم بكالوريوس، (10%) دبلوم عالي، (38.3%) ماجستير، و(6.7%) دكتوراه. (53.3%) من أفراد العينة محاسبون، (10%) إدارة أعمال، (5%) إدارة عامة، بينما (1.7%) اقتصاد وقانون، و (28.3%) غير محدد، ولا شك أن هذا يدعم تفهم أفراد العينة لمحاو الدراسة؛ وبالتالي الإجابة على تساؤلات الدراسة كون أن مستوى تعليمهم جامعي وما فوق، إضافة الى أن أكثر من (50%) من أفراد العينة تخصصهم العلمي محاسبة، وهذا ما يتفق مع "المادة الخامسة من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة"؛ حيث يشترط فيمن يعين بالوحدة أن يكون حاصلًا على شهادة جامعية أو دبلوم في المحاسبة أو ما يعادلها في التخصص. الديوان العام للمحاسبة (2010).

وبالنسبة لتوزيعهم حسب الخبرة العملية (13.3%) لديهم سنوات خبرة من (1) إلى أقل من (5) سنوات، (21.7%) لديهم سنوات خبرة من (5) إلى أقل من (10) سنوات، (26.7%) لديهم سنوات خبرة من (10) إلى أقل من (15) سنة، بينما (38.3%) لديهم سنوات خبرة أكثر من (15) سنة وهي النسبة الأكبر، وهذا ما يتفق أيضًا مع المادة الرابعة من اللائحة الموحدة بأن من يعين مديرًا لا تقل خبرته العملية عن سبع سنوات في مجال المراجعة، حيث بلغت النسبة لمن لديهم خبرة من (10) سنوات وما فوق (65%).

أما بالنسبة لتوزيعهم حسب المسمى الوظيفي، (11.7%) محاسب، (40%) مراجع داخلي، (33.3%) مدير إدارة، و(15%) غير محدد. وأخيرًا توزيعهم حسب المؤهل المهني؛ حيث (73.3%) لا يوجد لديهم شهادات مهنية، (6.7%) لديهم شهادة مراجع داخلي معتمد (CIA)، (1.7%) لديه شهادة زمالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)، و(18.3%) لديهم غير ذلك مثل شهادة<sup>(1)</sup> CAT،

(1) CAT Certified Accounting Technician, GRCA: Governance Risk and Compliance Auditor  
CFE: Certified Fraud Examiner, GRCP: Governance Risk and Compliance Professional  
SOCPA: Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants

(CFE, GRCA, GRCP). ويلاحظ قلة الحاصلين على مؤهلات مهنية في مجال طبيعة العمل. ويرى الباحثان أن هذا مؤشر غير جيد يحتاج إلى مزيد من الاهتمام من قبل القيادات العليا في تلك الجهات.

### سابعًا - تحليل نتائج الدراسة

فيما يلي عرض نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات الدراسة، وهي قيمة التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع فقرات الاستبانة مع الأخذ بعين الاعتبار أنه من أجل تفسير فقرات الاستبانة وإعطاء مدلولات للمتوسطات الحسابية تم إيجاد طول الفترات لمقياس ليكرت الخماسي عن طريق حساب المدى لخيارات المقياس وهو (الفئة العليا للمقياس - الفئة الدنيا للمقياس) أي:  $(4 - 1 = 3)$ ، ثم قسمة المدى على الفئة العليا للمقياس أي  $(3 \div 4 = 0.75)$ ، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح؛ لتحديد الحد الأعلى للفئة الأولى؛ وبالتالي تصبح الفئات كما هو موضح في جدول رقم (9). كما يجب ملاحظة أنه تم الاعتماد على المحكمات التالية (مرتفع جدًا، مرتفع، متوسط، منخفض، منخفض جدًا) في الحكم على مستوى تحقق كل فقرة أو محور، بناءً على المتوسطات الحسابية.

#### جدول رقم: (9)

##### المعيار المتبع لتفسير فقرات الاستبانة

| مستوى التحقق | فئة المتوسط الحسابي     |
|--------------|-------------------------|
| منخفض جدًا   | من 1 إلى أقل من 1.80    |
| منخفض        | من 1.80 إلى أقل من 2.60 |
| متوسط        | من 2.60 إلى أقل من 3.40 |
| مرتفع        | من 3.40 إلى أقل من 4.20 |
| مرتفع جدًا   | من 4.20 إلى 5.00        |

### 1- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول

#### معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الأول: "معوقات



تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ ويوضح الجدول رقم: (10) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الأول: "معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

جدول رقم (10)

| الترتيب | مستوى التحقق | الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة                                                                                     |
|---------|--------------|--------------|-------------------|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3       | مرتفع        | 50%          | 1.07              | 3.62            | لا يملك المراجعون الداخليون التأهيل المهني الكافي للقيام بالمهام المفوضة لهم               |
| 1       | مرتفع جدًا   | 50%          | 0.79              | 4.36            | هناك نقص في الكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك                            |
| 4       | مرتفع        | 40%          | 1.19              | 3.55            | لا يوجد تنوع في الخبرات المالية والمحاسبية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك            |
| 2       | مرتفع        | 45%          | 1.07              | 3.84            | لا يشترط للتعين في إدارة المراجعة الداخلية وجود الشهادات المهنية في مجال المراجعة الداخلية |
| 5       | متوسط        | 35%          | 1.12              | 3.26            | انخفاض مستوى المؤهلات التعليمية التي يمتلكها موظفو المراجعة الداخلية                       |
| مرتفع   |              | 67%          | 0.71              | 3.73            | الدرجة الكلية للمحور                                                                       |

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (3.73) بانحراف معياري قيمته (0.71)، وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (67%)، أما فقرات المحور الأول فقد جاءت كما يلي:

- جاءت الفقرة التي تنص على: "هناك نقص في الكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك" على الترتيب الأول من حيث مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفعة جدًا؛ حيث بلغ متوسط أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة (4.36) بانحراف معياري (1.07)، وهذا يشير إلى أن هناك موافقة واضحة من قبل أفراد عينة الدراسة.
- حصلت الفقرة التي تنص على: "انخفاض مستوى المؤهلات التعليمية التي يمتلكها موظفو المراجعة الداخلية" على الترتيب الأخير من حيث مستوى التحقق ومتحققة بدرجة متوسط؛ حيث بلغ متوسط أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة (3.26) بانحراف معياري (1.12)، وهذا ما يتعارض مع "المادة الرابعة في

اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة"؛ حيث يشترط لمن يُعين بالوحدة أن تتوافر فيه الكفاية المهنية من حيث التأهيل العلمي والخبرة العملية".

## 2- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثاني

### معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الثاني "معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ ويوضح الجدول رقم: (11) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الثاني: "معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

جدول رقم (11)

| الترتيب | مستوى التحقق | الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة                                                                                                                |
|---------|--------------|--------------|-------------------|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7       | متوسط        | 41.7%        | 1.45              | 2.83            | لا يظهر الهيكل التنظيمي للجهة موقع إدارة المراجعة الداخلية بوضوح                                                      |
| 3       | متوسط        | 50%          | 1.09              | 3.34            | عدم التغيير الدوري لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية                                                                     |
| 8       | متوسط        | 36.7%        | 1.50              | 2.66            | لا يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية لأعلى سلطة في الجهة                                                              |
| 6       | متوسط        | 41.7%        | 1.33              | 3.05            | لا يتمتع مدير الإدارة بالصلاحيات اللازمة لإتمام أعماله (كالاطلاع على جميع المستندات والاتصال المباشر بجميع المسؤولين) |
| 5       | متوسط        | 43.3%        | 1.27              | 3.09            | لا يؤخذ في الاعتبار التقرير السنوي الذي يقدمه مدير الإدارة                                                            |
| 4       | متوسط        | 31.7%        | 1.08              | 3.31            | هناك قيود على ترشيح الكوادر المتخصصة للعمل في إدارة المراجعة الداخلية بالجهة                                          |
| 2       | متوسط        | 56.7%        | 1.35              | 3.38            | عدم توفير بيئة عمل مناسبة وملائمة لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية                                                      |
| 1       | مرتفع        | 56.7%        | 1.08              | 3.53            | يواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوطاً للمشاركة في الأعمال التنفيذية للجهة                                              |
| متوسط   |              | 47%          | 0.86              | 3.15            | الدرجة الكلية للمحور                                                                                                  |

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (2.83) بانحراف معياري قيمته (1.45) وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (47%)، أما فقرات المحور الثاني:

- فقد حصلت الفقرة التي تنص على "يواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوطاً للمشاركة في الأعمال التنفيذية للجهة" على الترتيب الأول من حيث مستوى التحقق ومتحقق بدرجة مرتفعة حيث بلغت قيمة متوسط استجابات افراد العينة حول هذه العبارة (3.53) بانحراف معياري قدره (1.08)، وهذا ما يتعارض مع "المادة السابعة عشر من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة"؛ حيث وضحت أهمية توفير الاستقلال التام لمدير الوحدة وموظفيها وعدم تكليفهم القيام بأي عمل تنفيذي أو المشاركة في اللجان التنفيذية.
- حصلت الفقرة التي تنص على: "لا يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية لأعلى سلطة في الجهة" على الترتيب الأخير من حيث مستوى التحقق ومتحققة بدرجة متوسطة؛ حيث بلغت قيمة متوسط استجابات افراد العينة (2.66) بانحراف معياري قدره (1.50).

### 3- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثالث

#### معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الثالث: "معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ ويوضح الجدول رقم: (12) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الثالث "معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

جدول رقم (12)

| الترتيب | مستوى التحقق | الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة                                                                       |
|---------|--------------|--------------|-------------------|-----------------|------------------------------------------------------------------------------|
| 2       | مرتفع جداً   | 53.3%        | 1.00              | 4.26            | عدم تناسب المرتبات الحالية مع المهام الموكلة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية |

|       |            |       |      |      |                                                                                |
|-------|------------|-------|------|------|--------------------------------------------------------------------------------|
| 5     | متوسط      | 31.7% | 1.31 | 3.38 | عدم وضوح المهام والاختصاصات وآليات العمل لإدارة المراجعة الداخلية              |
| 3     | مرتفع      | 36.7% | 1.17 | 3.84 | عدم اهتمام الإدارة العليا بمتطلبات إدارة المراجعة الداخلية (المالية والإدارية) |
| 1     | مرتفع جدًا | 46.7% | 0.91 | 4.28 | عدم الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية            |
| 4     | مرتفع      | 40%   | 1.09 | 3.78 | ضعف اهتمام الإدارة العليا بمتابعة أعمال المراجعة الداخلية                      |
| مرتفع |            | 71%   | 0.83 | 3.19 | الدرجة الكلية للمحور                                                           |

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (3.91) بانحراف معياري قيمته (0.83)، وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (71%) أما فقرات المحور الثالث فقد جاءت كما يلي:

- حصلت الفقرة التي تنص على: "عدم الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية" حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جدًا؛ حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.28) بانحراف معياري قدره (0.91)، وهذا يشير إلى أن هناك موافقة واضحة من قبل أفراد عينة الدراسة على انعدام الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية.
- حصلت الفقرة التي تنص على: "عدم وضوح المهام والاختصاصات وآليات العمل لإدارة المراجعة الداخلية" على الترتيب الأخير حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة متوسط؛ حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (3.38) بانحراف معياري قدره (1.31)، وهذا ما يتفق مع نتيجة دراسة (السهلي، 2011)؛ حيث أكدت نتائج الدراسة أن وحدات المراجعة الداخلية لا تتبع منهجية عمل موثقة وواضحة عند القيام بأعمال المراجعة.

#### 4- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الرابع

**معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة**

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الرابع: "معوقات



تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"، ويوضح الجدول رقم: (13) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الرابع: "معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

**جدول رقم (13)**

| الترتيب | مستوى التحقق | الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة                                                                                                 |
|---------|--------------|--------------|-------------------|-----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4       | مرتفع        | 43.3%        | 1.06              | 3.79            | هناك صعوبة في التسجيل في البرامج التدريبية للمراجعين الداخليين                                         |
| 5       | مرتفع        | 36.7%        | 1.19              | 3.43            | عدم دعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالاستفادة من برامج التدريب، الدورات وورش العمل |
| 3       | مرتفع        | 40%          | 0.98              | 3.81            | عدد الساعات المخصصة للتدريب غير كافية                                                                  |
| 6       | متوسط        | 30%          | 1.14              | 3.38            | عدم استفادة منسوبي إدارة المراجعة الداخلية من البرامج التدريبية المتاحة                                |
| 1       | مرتفع        | 40%          | 0.92              | 4.12            | الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية غير كافية                             |
| 2       | مرتفع        | 36.7%        | 1.16              | 3.91            | لا يوجد برامج لمراقبة جودة الأداء لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية                                      |
| مرتفع   |              | 66%          | 0.86              | 3.74            | الدرجة الكلية للمحور                                                                                   |

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (3.74) بانحراف معياري قيمته (0.86) وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (66%) أما فقرات المحور الرابع فقد جاءت كما يلي:

- حصلت الفقرة التي تنص على "الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية غير كافية" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع حيث بلغت قيمة متوسط استجابات

أفراد العينة (4.12) بانحراف معياري قدره (0.92) وهذا ما يتفق مع دراسة (Al-Rabi, 2020) حيث كانت أبرز النتائج عدم كفاية الميزانيات المخصصة لوحدة المراجعة الداخلية. ولعل هذا ما يعزز التوصيات التي توصلت لها ورشة العمل التي نظمها مركز الأعمال بمعهد الإدارة العامة تحت عنوان "أبرز التحديات التي تواجه إدارات المراجعة الداخلية" حيث ناقشت الورشة عدة مواضيع وكان من ضمن التوصيات التي طرحها الحضور: "تأمين المبالغ المالية اللازمة لتدريب موظفي المراجعة الداخلية على كافة المهارات التي تحتاجها"<sup>(1)</sup>.

- حصلت الفقرة التي تنص على "عدم استفادة منسوبي إدارة المراجعة الداخلية من البرامج التدريبية المتاحة" على الترتيب الأخير حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة متوسط حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (3.38) بانحراف معياري قدره (1.14). وهذا ما يتعارض مع "المادة التاسعة من اللائحة الموحدة لوحدة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة" حيث وضحت "أن على مدير الوحدة إعداد خطة تدريبية لموظفي الوحدة يعتمد عليها المسؤول الأول في الجهة، تحدد فيها الجهات التي سيتدربون فيها ومدة التدريب، ويراعى أن يكون التدريب وفقاً لاحتياجات الوحدة".

## 5- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الخامس

### معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الخامس "معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ ويوضح الجدول رقم: (14) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور الخامس "معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

جدول رقم (14)

| الترتيب | مستوى التحقق | الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة                                                               |
|---------|--------------|--------------|-------------------|-----------------|----------------------------------------------------------------------|
| 2       | مرتفع جداً   | 63.3%        | 0.68              | 4.59            | لا يوجد لدى موظفي المراجعة الداخلية حوافز مقابل المهام التي يؤديونها |

(1) أبرز التحديات التي تواجه إدارات المراجعة الداخلية والتوصيات التي طرحها الحضور (31/مايو/2022م)



|            |            |       |      |      |                                                                                 |
|------------|------------|-------|------|------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 6          | مرتفع جدًا | 58.3% | 0.92 | 4.41 | لا توجد حوافز معنوية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا                     |
| 1          | مرتفع جدًا | 71.7% | 0.69 | 4.67 | لا توجد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا      |
| 2          | مرتفع جدًا | 70%   | 0.77 | 4.59 | لا توجد حوافز مالية كمكافأة تشجيعية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا      |
| 3          | مرتفع جدًا | 66.7% | 0.73 | 4.57 | لا توجد حوافز مالية على نسبة الإنجاز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا     |
| 5          | مرتفع جدًا | 61.7% | 0.84 | 4.43 | الموارد المالية المخصصة لإدارة المراجعة الداخلية لمزاولة أنشطتها غير كافية      |
| 4          | مرتفع جدًا | 63.3% | 0.84 | 4.45 | بعض الإدارات بالجهة لديها حوافز إضافية لا تتوفر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية |
| مرتفع جدًا |            | 86%   | 0.63 | 4.53 | الدرجة الكلية للمحور                                                            |

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة مرتفع جدًا، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (4.53) بانحراف معياري قيمته (0.63)، وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (86%). أما فقرات المحور الخامس؛ فقد جاءت كما يلي:

- حصلت الفقرة التي تنص على "لا توجد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جدًا حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.67) بانحراف معياري قدره (0.69)، ولعل هذا يتفق مع النتائج التي توصلت لها ورشة العمل التي نظمها مركز الأعمال بمعهد الإدارة العامة تحت عنوان: "أبرز التحديات التي تواجه إدارات المراجعة الداخلية" حيث ناقشت الورشة عدة مواضيع كان من ضمنها التحديات في جانب المدخلات وشملت التحديات: ضعف المحفزات المالية.
- حصلت الفقرة التي تنص على: "لا توجد حوافز معنوية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حاليًا" على الترتيب الأخير حسب مستوى التحقق ومتحققة

بدرجة مرتفع جدًا حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.41) بانحراف معياري قدره (0.92)، وهذا ما يتفق مع دراسة (Al-Rabi, 2020)؛ حيث كانت أبرز النتائج عدم وجود حوافز لموظفي وحدة المراجعة الداخلية.

## 6- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور السادس

### عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة

قام الباحثان بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور السادس "عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة"؛ ويوضح الجدول رقم: (15) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لاستجابة أفراد العينة، ومستوى التحقق والترتيب لفقرات المحور السادس: "عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة"؛ كما يلي:

جدول رقم (15)

| الترتيب | مستوى التحقق | الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة                                                                                                    |
|---------|--------------|--------------|-------------------|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7       | مرتفع جدًا   | 51.7%        | 0.90              | 4.31            | تخصيص ميزانية تحت تصرف المسؤول في المراجعة الداخلية                                                       |
| 3       | مرتفع جدًا   | 63.3%        | 0.78              | 4.55            | دعم إدارة المراجعة الداخلية بموظفين مؤهلين مهنيًا بشكل كاف                                                |
| 5       | مرتفع جدًا   | 60%          | 0.75              | 4.52            | العمل على تنفيذ توصيات مدير إدارة المراجعة الداخلية                                                       |
| 5       | مرتفع جدًا   | 56.7%        | 0.71              | 4.52            | الأخذ في الاعتبار تقارير مدير إدارة المراجعة الداخلية                                                     |
| 6       | مرتفع جدًا   | 61.7%        | 0.88              | 4.47            | وصول غير مقيد لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية لتنفيذ مهامهم                                               |
| 6       | مرتفع جدًا   | 55%          | 0.75              | 4.47            | الأخذ بشكل دوري بآراء المراجعين الداخليين وملاحظاتهم والاجتماع بهم لمناقشة المشاكل والمعوقات التي تواجههم |
| 2       | مرتفع جدًا   | 65%          | 0.70              | 4.60            | تدريب المراجعين الداخليين والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال                                |
| 3       | مرتفع جدًا   | 68.3%        | 0.88              | 4.55            | تخصيص حوافز مناسبة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية                                                        |
| 4       | مرتفع جدًا   | 68.3%        | 0.92              | 4.53            | تفهم الإدارة العليا لاحتياجات إدارة المراجعة الداخلية ودعمها                                              |

|            |            |       |      |      |                                                                            |
|------------|------------|-------|------|------|----------------------------------------------------------------------------|
| 1          | مرتفع جدًا | 68.3% | 0.75 | 4.62 | التأكيد على أهمية دعم المسؤول الأول بالجهة لتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية |
| 6          | مرتفع جدًا | 58.3% | 0.80 | 4.47 | تشكيل لجنة للمراجعة بالجهة لدعم استقلال وحياد إدارة المراجعة الداخلية      |
| مرتفع جدًا |            | 92%   | 0.62 | 4.51 | الدرجة الكلية للمحور                                                       |

يتضح من الجدول السابق أن مستوى عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة مرتفع جدًا، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (4.51) بانحراف معياري قيمته (0.62)، وبلغت درجة موافقة أفراد العينة (92%) أما فقرات المحور السادس؛ فقد جاءت كما يلي:

- حصلت الفقرة التي تنص على: "التأكيد على أهمية دعم المسؤول الأول بالجهة لتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جدًا؛ حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.62) بانحراف معياري قدره (0.75).
- حصلت الفقرة التي تنص على: "تخصيص ميزانية تحت تصرف المسؤول في المراجعة الداخلية" على الترتيب الأخير حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جدًا؛ حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد العينة (4.31) بانحراف معياري قدره (0.90)، وهذا يُشير إلى أن هناك موافقة واضحة من قبل أفراد عينة الدراسة.

### ثامناً - اختبار فرضيات البحث

**الفرضية الأولى:** وجود معوقات تتعلق بالتأهيل المهني تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

للتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة، وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول التالي:

#### جدول رقم: (16)

**نتائج اختبار "ت" للمعوقات المتعلقة بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة**

| العناصر                                                                      | المتوسط | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | قيمة إحصاء الاختبار "ت" | مستوى المعنوية | الدلالة | مستوى الاستجابة |
|------------------------------------------------------------------------------|---------|-------------------|----------------|-------------------------|----------------|---------|-----------------|
| لا يملك المراجعون الداخليون التأهيل المهني الكافي للقيام بالمهام المفوضة لهم | 3.62    | 1.07              | 29.6%          | 4.404                   | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |

|                                                                                             |      |      |       |        |             |         |       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|-------|--------|-------------|---------|-------|
| هناك نقص في الكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك                             | 4.36 | 0.79 | 18.1% | 13.163 | أقل من 0.01 | دال     | مرتفع |
| لا يوجد تنوع في الخبرات المالية والمحاسبية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك             | 3.55 | 1.19 | 33.4% | 3.539  | أقل من 0.01 | دال     | مرتفع |
| لا يشترط للتعيين في إدارة المراجعة الداخلية وجود الشهادات المهنية في مجال المراجعة الداخلية | 3.84 | 1.07 | 27.9% | 5.997  | أقل من 0.01 | دال     | مرتفع |
| انخفاض مستوى المؤهلات التعليمية التي يمتلكها موظفو المراجعة الداخلية                        | 3.26 | 1.12 | 34.3% | 1.763  | 0.083       | غير دال | متوسط |
| معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة                         | 3.73 | 0.71 | 19%   | 7.842  | أقل من 0.01 | دال     | مرتفع |

أكدت نتائج الجدول السابق أن مستوى المعوقات الموجود في الفرضية الأولى؛ وجود معوقات تتعلق بالتأهيل المهني تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية مرتفع؛ حيث أكدت على ذلك قيمة اختبار ت الإحصائية والتي جاءت دالة إحصائيًا مع الرقم (3) وهو المتوسط، الانحراف المعياري لجميع العبارات صغير؛ وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه الفرضية.

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرضية التي تنص على: وجود معوقات تتعلق بالتأهيل المهني تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Al-Rabi, 2020) ودراسة (Baharud-din et al. 2014) ودراسة (Nasibah et al. 2012) ودراسة (Abo-Azza, 2012) التي أشارت نتائجهم إلى وجود نقاط ضعف في عناصر محددة تتعلق بكفاءة المراجعين الداخليين من حيث انخفاض مستوى خبرتهم ومؤهلاتهم المهنية، كما تتفق هذه النتيجة مع دراسة (السهلي، 2011) التي أظهرت نتائجها أن وحدات المراجعة الداخلية لا تتبع منهجية عمل موثقة وواضحة عند القيام بأعمال المراجعة حيث لم تستطع تنفيذ جميع المهام الموكلة لها بالشكل المطلوب وذلك لنقص الموظفين وعدم وجود المتخصصين بالمراجعة الداخلية.

## الفرضية الثانية: وجود معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

للتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول الآتي:

### جدول رقم: (17)

### نتائج اختبار "ت" للمعوقات المتعلقة باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

| العناصر                                                                                                              | المتوسط | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | قيمة إحصاء الاختبار "ت" | مستوى المعنوية | الدلالة | مستوى الاستجابة |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-------------------|----------------|-------------------------|----------------|---------|-----------------|
| لا يظهر الهيكل التنظيمي للجهة موقع إدارة المراجعة الداخلية بوضوح                                                     | 2.83    | 1.45              | 51.4%          | -0.904                  | 0.370          | غير دال | متوسط           |
| عدم التغيير الدوري لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية                                                                    | 3.34    | 1.09              | 32.4%          | 2.420                   | 0.019          | دال     | متوسط           |
| لا يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية لأعلى سلطة في الجهة                                                             | 2.66    | 1.50              | 56.7%          | -1.745                  | 0.086          | غير دال | متوسط           |
| لا يتمتع مدير الإدارة بالصلاحيات اللازمة لإتمام أعماله (كالاطلاع على جميع المستندات والاتصال المباشر بجميع المسؤولين | 3.05    | 1.33              | 43.6%          | 0.296                   | 0.768          | غير دال | متوسط           |
| لا يؤخذ في الاعتبار التقرير السنوي الذي يقدمه مدير الإدارة                                                           | 3.09    | 1.27              | 41.3%          | 0.515                   | 0.608          | غير دال | متوسط           |
| هناك قيود على ترشيح الكوادر المتخصصة للعمل في إدارة المراجعة الداخلية بالجهة                                         | 3.31    | 1.08              | 32.6%          | 2.190                   | 0.033          | دال     | متوسط           |
| عدم توفير بيئة عمل مناسبة وملائمة لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية                                                     | 3.38    | 1.35              | 39.9%          | 2.142                   | 0.036          | دال     | متوسط           |
| يواجه أعضاء المراجعة الداخلية ضغوطاً عند الاشتراك في بعض الأعمال التنفيذية                                           | 3.53    | 1.08              | 30.5%          | 3.771                   | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة                                                          | 3.15    | 0.86              | 27.2%          | 1.324                   | 0.191          | غير دال | متوسط           |

أكدت نتائج الجدول السابق أن مستوى المعوقات الموجود في الفرضية الثانية؛ وجود معوقات تتعلق بالاستقلال تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية متوسط؛ حيث أكدت على ذلك قيمة الاختبارات الإحصائية التي جاءت غير دالة إحصائيًا مع الرقم: (3) وهو المتوسط، الانحراف المعياري لجميع العبارات صغير؛ وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات؛ مما يؤكد على أهمية هذه الفرضية.

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرضية التي تنص على: وجود معوقات تتعلق بالاستقلال تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Alktani et al. 2014) و(السهلي، 2011) التي أظهرت نتائجها ضعف استقلال وحدات المراجعة الداخلية. كما تتفق هذه النتيجة مع دراسة (Kirima, 2016) التي أظهرت أن الأداء يتعزز من خلال وجود سياسة واضحة بشأن إنشاء وحدة المراجعة الداخلية، وعدم قيام المراجعين الداخليين بمراجعة العمليات التي شاركوا فيها في التنفيذ.

### الفرضية الثالثة: وجود معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية

للتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول الآتي:

#### جدول رقم: (18)

#### نتائج اختبار "ت" للمعوقات المتعلقة بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

| العناصر                                                                      | المتوسط | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | قيمة إحصاء الاختبار "ت" | مستوى المعنوية | الدلالة | مستوى الاستجابة |
|------------------------------------------------------------------------------|---------|-------------------|----------------|-------------------------|----------------|---------|-----------------|
| عدم تناسب المرتبات الحالية مع المهام الموكلة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية | 4.26    | 1.00              | 23.5%          | 9.575                   | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| عدم وضوح المهام والاختصاصات وآليات العمل لإدارة المراجعة الداخلية            | 3.38    | 1.31              | 38.7%          | 2.207                   | 0.031          | دال     | متوسط           |



|               |     |                |        |       |      |      |                                                                                      |
|---------------|-----|----------------|--------|-------|------|------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| مرتفع         | دال | أقل من<br>0.01 | 5.514  | %30.3 | 1.17 | 3.84 | عدم اهتمام الإدارة العليا<br>بمتطلبات إدارة المراجعة<br>الداخلية (المالية والإدارية) |
| مرتفع<br>جداً | دال | أقل من<br>0.01 | 10.634 | %21.4 | 0.91 | 4.28 | عدم الدعم الكافي لإدارة<br>المراجعة الداخلية بالموارد<br>المالية والبشرية            |
| مرتفع         | دال | أقل من<br>0.01 | 5.406  | %28.9 | 1.09 | 3.78 | ضعف اهتمام الإدارة العليا<br>بمتابعة أعمال المراجعة<br>الداخلية                      |
| مرتفع         | دال | أقل من<br>0.01 | 8.285  | %21.3 | 0.83 | 3.91 | معوقات تتعلق بدعم الإدارة<br>العليا لمنسوبي إدارة<br>المراجعة الداخلية بالجهة        |

أكدت نتائج الجدول السابق أن مستوى المعوقات الموجود في الفرضية الثالثة؛ وجود معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية مرتفع. حيث أكدت على ذلك قيمة اختبار  $t$  الإحصائية والتي جاءت دالة إحصائياً مع الرقم (3) وهو المتوسط، والانحراف المعياري لجميع العبارات صغير؛ وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه الفرضية.

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرضية التي تنص على: وجود معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Nebbel et al. 2015) ودراسة (Alzeban et al. 2013) ودراسة (Nasibah et al. 2012) ودراسة (Abo-Azza, 2012) التي أظهرت نتائجهم عدم كفاية الدعم من الإدارة العليا.

**الفرضية الرابعة: وجود معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.**

للتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول الآتي:

**جدول رقم: (19)**  
**نتائج اختبار "ت" للمعوقات المتعلقة بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي**  
**إدارة المراجعة الداخلية بالجهة**

| العناصر                                                                                                | المتوسط | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | قيمة إحصاء الاختبار "ت" | مستوى المعنوية | الدلالة | مستوى الاستجابة |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-------------------|----------------|-------------------------|----------------|---------|-----------------|
| هناك صعوبة في التسجيل في البرامج التدريبية للمراجعين الداخليين                                         | 3.79    | 1.06              | 27.8%          | 5.722                   | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| عدم دعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالاستفادة من برامج التدريب، الدورات وورش العمل | 3.43    | 1.19              | 34.6%          | 2.767                   | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| عدد الساعات المخصصة للتدريب غير كافية                                                                  | 3.81    | 0.98              | 25.8%          | 6.288                   | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| عدم استفادة منسوبي إدارة المراجعة الداخلية من البرامج التدريبية المتاحة                                | 3.38    | 1.14              | 33.6%          | 2.541                   | 0.014          | دال     | متوسط           |
| الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية غير كافية                             | 4.12    | 0.92              | 22.3%          | 9.286                   | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| لا يوجد برامج لمراقبة جودة الأداء لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية                                      | 3.91    | 1.16              | 29.6%          | 6.004                   | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة                           | 3.74    | 0.86              | 23%            | 6.551                   | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |

أكدت نتائج الجدول السابق أن مستوى المعوقات الموجود في الفرضية الرابعة؛ وجود معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية مرتفع. حيث أكدت على ذلك قيمة اختبار ت الإحصائية والتي جاءت دالة إحصائيًا مع الرقم (3) وهو المتوسط،



الانحراف المعياري لجميع العبارات صغير وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه الفرضية.

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرضية التي تنص على: وجود معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Abo tabar, 2016) ودراسة (Kirima, 2016).

### الفرضية الخامسة: وجود معوقات تتعلق بالحوافز تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

للتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول الآتي:

#### جدول رقم: (20)

#### نتائج اختبار "ت" للمعوقات المتعلقة بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة

| العناصر                                                                     | المتوسط | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | قيمة إحصاء الاختبار "ت" | مستوى المعنوية | الدلالة | مستوى الاستجابة |
|-----------------------------------------------------------------------------|---------|-------------------|----------------|-------------------------|----------------|---------|-----------------|
| لا يوجد لدى موظفي المراجعة الداخلية حوافز مقابل المهام التي يؤديونها        | 4.59    | 0.68              | 14.7 %         | 17.863                  | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| الموارد المالية المخصصة لإدارة المراجعة الداخلية لمزاولة أنشطتها غير كافية  | 4.43    | 0.84              | 19 %           | 12.974                  | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| لا توجد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً  | 4.67    | 0.69              | 14.7 %         | 18.583                  | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| لا توجد حوافز مالية كمكافأة تشجيعية لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً  | 4.59    | 0.77              | 16.9 %         | 15.625                  | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |
| لا توجد حوافز مالية على نسبة الإنجاز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً | 4.57    | 0.73              | 15.9 %         | 16.409                  | أقل من 0.01    | دال     | مرتفع           |

|                                                                                          |      |      |       |        |                |     |       |
|------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|-------|--------|----------------|-----|-------|
| لا توجد حوافز معنوية<br>لمنسوبي إدارة المراجعة<br>الداخلية حالياً                        | 4.41 | 0.92 | 20.8% | 11.725 | أقل من<br>0.01 | دال | مرتفع |
| بعض الإدارات بالجهة لديها<br>حوافز إضافية لا تتوفر<br>لمنسوبي إدارة المراجعة<br>الداخلية | 4.45 | 0.84 | 18.9% | 13.110 | أقل من<br>0.01 | دال | مرتفع |
| معوقات تتعلق بالحوافز<br>لمنسوبي إدارة المراجعة<br>الداخلية بالجهة                       | 4.53 | 0.63 | 13.9% | 18.494 | أقل من<br>0.01 | دال | مرتفع |

أكدت نتائج الجدول السابق أن مستوى المعوقات الموجود في الفرضية الخامسة؛ وجود معوقات تتعلق بالحوافز تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية مرتفع. حيث أكدت على ذلك قيمة اختبار  $t$  الإحصائية والتي جاءت دالة إحصائياً مع الرقم (3) وهو المتوسط، الانحراف المعياري لجميع العبارات صغير وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه الفرضية.

وبناءً على النتائج السابقة نقبل الفرضية التي تنص على: وجود معوقات تتعلق بالحوافز تواجه وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Al-Rabi, 2020) حيث وثقت الدراسة وجود معوقات مختلفة تواجه وحدات المراجعة الداخلية من أبرزها عدم وجود حوافز لموظفي وحدة المراجعة الداخلية.

## تاسعاً - نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

1. مستوى تحقق معوقات المحور الأول "معوقات تتعلق بالتأهيل المهني لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة" مرتفع؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (67%)، وحصلت الفقرة: "هناك نقص في الكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية في قطاعك" على الترتيب الأول من حيث مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفعة جداً.
2. مستوى تحقق معوقات المحور الثاني "معوقات تتعلق باستقلال منسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة" متوسط؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (47%)، وحصلت فقرة: "يواجه أعضاء المراجعة الداخلية



- ضغوطاً للمشاركة في الأعمال التنفيذية للجهة" على الترتيب الأول من حيث مستوى التحقق ومتحقق بدرجة مرتفع.
3. مستوى تحقق معوقات المحور الثالث "معوقات تتعلق بدعم الإدارة العليا لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة" مرتفع؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (71%)، وحصلت الفقرة: "عدم الدعم الكافي لإدارة المراجعة الداخلية بالموارد المالية والبشرية" حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جداً.
4. مستوى تحقق معوقات المحور الرابع: "معوقات تتعلق بالتعلم والتطوير المستمر لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة" مرتفع؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (66%)، وحصلت الفقرة: "الاعتمادات المالية المخصصة لتدريب منسوبي إدارة المراجعة الداخلية غير كافية" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع.
5. مستوى تحقق معوقات المحور الخامس "معوقات تتعلق بالحوافز لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية بالجهة" مرتفع جداً؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (86%)، وحصلت الفقرة: "لا توجد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جداً.
6. مستوى تحقق معوقات المحور السادس "عوامل تسهم في التغلب على المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية بالجهة" مرتفع جداً؛ حيث بلغت درجة موافقة أفراد العينة على فقرات المحور (92%)، وحصلت الفقرة: "التأكيد على أهمية دعم المسؤول الأول بالجهة لتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية" على الترتيب الأول حسب مستوى التحقق ومتحققة بدرجة مرتفع جداً.

### عاشرًا – توصيات الدراسة

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإننا نوصي بما يلي:

1. التأكيد على أهمية التأهيل المهني الكافي للمراجعين الداخليين لكي يتمكنوا من القيام بالمهام المنوطة بهم.
2. الاهتمام بالكوادر الفنية لدى إدارة المراجعة الداخلية.
3. التأكيد على أهمية إظهار الهيكل التنظيمي للجهة موقع إدارة المراجعة الداخلية بوضوح.
4. تناسب المرتبات الحالية مع المهام الموكلة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية.

5. تسهيل التسجيل في البرامج التدريبية للمراجعين الداخليين.
6. إيجاد حوافز مالية كنسبة من الراتب لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية حالياً، تخصيص حوافز مناسبة لمنسوبي إدارة المراجعة الداخلية.
7. على الإدارة العليا في الجهة بحث ودراسة احتياجات إدارة المراجعة الداخلية ودعمها.
8. التأكيد على أهمية دعم المسؤول الأول بالجهة لتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية.

### الحادي عشر - مرئيات أفراد العينة

إضافة إلى التوصيات السابقة ذكر بعض أفراد العينة (أثناء إجابتهم على الاستبانة) مجموعة من التوصيات والمقترحات والتي يرون أنها سوف تساهم في خلق بيئة فعالة للمراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي، أهمها ما يلي:

- الاستقلالية حيث تكررت في أكثر من رد: الاستقلالية مهمة للمراجع لضمان الموضوعية، التركيز على استقلالية المراجعة الداخلية من حيث الترقيات والنقل والتعيين؛ حيث يجب أن لا تكون من خلال الموارد البشرية، وعدم وجود جهة رقابية عليا في الوزارة تتأكد من قيام المراجع الداخلي بمهامه باستقلالية، وضرورة ربط إدارة المراجعة الداخلية لجهات رقابية خارجية تدعم استقلالية المراجع، كما يجب أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تتمتع باستقلال تام ودعم قوي من المسؤول الأول بالجهة، والتأكيد على أهمية استقلال إدارة المراجعة الداخلية في القطاع العام.
- ضرورة مشاركة المكاتب الاستشارية المختصة في تدريب وتأهيل منسوبي المراجعة وأيضاً استقلالية منح الترقيات والعلاوات من قبل جهات خارجية مستقلة؛ لتجنب الضغط على المراجع من قبل الجهة نفسها.
- يجب أن تكون مكافآت ودورات وترقية موظفي المراجعة من جهة خارجية غير تابعة لجهة العمل حتى نضمن حياد واستقلالية المراجعة.
- التأكيد على دعم إدارات المراجعة الداخلية في القطاع العام ماليا ومعنوياً.
- الإسراع في تشكيل لجنة للمراجعة الداخلية في جميع وحدات القطاع العام.
- الاستفادة من تطبيق المعايير الدولية في أعمال الوحدة.
- نشر الوعي بدور وحدات المراجعة الداخلية.
- تطوير وتحفيز منسوبي المراجعة الداخلية.
- لائحة المراجعة الداخلية غير متوافقة مع معايير IIA "المعهد الدولي للمراجعين الداخليين".

## قائمة المراجع

### أولاً - المراجع العربية

1. الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين (2018م)، **عن الجمعية**، متاح بتاريخ: (2021/09/16م).
2. الديوان العام للمحاسبة (2010م)، **"الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة"**، الرياض: ديوان المراقبة العامة.
3. السهلي، محمد بن سلطان (2011م)، "تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، المجلد: 5، العدد الأول، ص: 42-00.
4. العصيمي، سارة عبد الرحمن (2020م)، "دور المراجعة الداخلية في حوكمة مؤسسات القطاع العام (دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية)"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.
5. اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، (2007م)، **الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم: (128)**، في تاريخ: (1428/04/06هـ).
6. المملكة العربية السعودية، (2004م)، **قرار مجلس الوزراء رقم: (235)**، في تاريخ: (1425/08/02هـ).

### ثانياً - المراجع الإنجليزية

1. Abo tabar, T. A. (2016). The role of internal audit function in the public sector. Accounting Department, Jadara University, Jordan, **Basic Research Journal of Business Management and Accounts**, 5(1), 1-11
2. Alktani, S., & Ghareeb, A. (2014). Evaluation of the quality of the internal auditing position in the public sector in Saudi Arabia: An applied study. **Global Review of Accounting and Finance**, 5(1), 93-106

3. Alqudah, H. M., Amran, N. A., & Hassan, H. (2019). Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector: The moderating effect of task complexity. **Euro Med Journal of Business**.
4. Al-Rabi, Z. M. (2020). **The Effectiveness of Internal Audit in Government Units in the Kingdom of Saudi Arabia and their Obstacles in the Light of the Saudi Vision 2030 and Current Changes**.
5. Al-Rahaily M, Al-Zahrany M (2007). Application of the regulation of internal audit in ministries and public institutions. Paper presented at the first symposium on ways to enhance cooperation to achieve the overall objectives of the audit and control performance. **Institute of Public Administration**, Al-Riyadh.
6. Alzeban A, Gwilliam D (2014). Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context. **Paper presented at the 10th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance**. University of Verona: Italy.
7. Alzeban A and Sawan, N (2013) The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. **African Journal of Business Management**, 7 (6). pp. 443-454. ISSN 1990-3839
8. Baharud-din, Z., Shokiyah, A., & Ibrahim, M. S. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. **International Proceedings of Economics Development and Research**, 70, 126
9. IIA, Institute of Internal Auditors (2006). **The Role of Auditing in Public Sector Governance**.
10. Kirima, N. N. (2016). Factors affecting the performance of the internal audit function in government ministries in Kenya, **(Doctoral dissertation, United states international university-Africa)**.

11. Nasibah A., Othman R., Othman R. and Jusoff K. (2012). The Effectiveness of Internal Audit in the Malaysian Public Sector. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, ISSN 1548-6583, USA.
12. Nebbel M., Karin B. and Elza O. (2015). Perceived challenges faced by the internal audit function in the South African public sector: A case study of The National Treasury. **African Journal of Science. Technology, Innovation and Development**, 7(6), pp.401-407.
13. Noor, N. R. A. M., Zaman, L. K., Mustapha, W. A. H. W., & Zulkifli, N.(2017). Effectiveness of Internal Audit: Ensuring Public Sector Accountability and Integrity. **Voice of Academia**, 12(2), 68-77.

### ثالثاً - ترجمة المراجع العربية      Transliteration of Arabic references

1. Aljameiat Alsueudiat Lilmurajiein Aldaakhiliyn, (2018), **ean aljameiati**, mutah bitarikhi: (16/09/2021m).
2. Aldiwan Aleamu Lilmuhasaba, (2010), "**aldalil al'irshadi li'aemal wahadat almurajaeat aldaakhiliat bial'ajhizat alhukumiat walmuasasat aleamati**", alriyad: diwan almuraqabat aleamati.
3. Alsihli, Muhamad bin Sultan, (2011m), "tahlil aleawamil alhaykaliat walmihniat liwahadat almurajaeat aldaakhiliat fi almuasasat alhukumiat bialmamlakat alearabiat alsaеudia ", **majalat alfikr almuhasabi**, jamieat eayn shams, almujalad: 5, aleadad al'awala, si: 00- 042
4. Aleisimi, Sart Eabd Alrahman, (2020m), "dawr almurajaeat aldaakhiliat fi hawkamat muasasat alqitae aleami (dirasat maydaniat fi almamlakat alearabiat alsaеudiati)", **risalat majistir ghayr manshurrah**, kuliyyat alaiqtisad wal'iidarati, jamieat almalik eabd aleaziza.
5. Allaayihat almuahadat liwahadat almurajaeat aldaakhiliat fi al'ajhizat alhukumiat walmuasasat aleamati, (2007m), **alsaadir biqarar majlis alwuzara' raqama: (129)** fi tarikhi: (06/04/1428 h).
6. Almamlakat Alearabiat Alsueudiatu, (2004mi), **qarar majlis alwuzara' raqama: (235)** fi tarikhi: (02/08/1425h).

