

جامعة ميداووشن

كلية الإدارة

قسم / تخصص / ماجستير ادارة المخاطر



عنوان البحث:

أثر فاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات
غير الربحية بالمملكة العربية السعودية:
دراسة تحليلية

إعداد الطالب/

محمد بن عبد العزيز العويفير

إشراف/

د. الفیصل عبد الحمید

العام الدراسي/

1447هـ – 2026م

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

إلى والديَّ الكريمين . حفظهما الله . اللذين كانا مصدر الدعم والدعاء، وغرسا في نفسي حب العلم

والسعي إليه.

وإلى زوجتي الغالية التي كانت عوناً وسنداً بصبرها وتشجيعها، وإلى أبنائي الذين كانوا دافعاً للاستمرار

والمثابرة.

كما أتقدم بخالص التقدير والعرفان إلى أستاذي ومشرفي

الدكتور الفيصل عبد الحميد

لما قدمه من توجيه علمي ونصح كريم أسهم في إنجاز هذا العمل.

وأهدي هذا الجهد كذلك إلى كل من دعمني وساندني من أسرتي وأصدقائي وزملائي، وإلى العاملين في

المؤسسات غير الربحية في المملكة العربية السعودية تقديراً لجهودهم في خدمة المجتمع وتحقيق التنمية

المستدامة، انسجاماً مع تطلعات رؤية المملكة ٢٠٣٠

وأسأل الله أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم، وأن ينفع به.

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

اتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان لكل من أسهم في إنجاز هذه الرسالة العلمية، سواء بالدعم أو التوجيه أو تقديم التسهيلات التي كان لها الأثر في إتمام هذا العمل.

وفي هذا المقام، اتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى جامعة ميداوون ممثلة في كلية الإدارة بجامعة ميداوون وقسم إدارة المخاطر، لما قدموه من معلومات أكاديمية ساهمت في توجيهي وإرشادي على مدى مسيرة هذا البحث العلمي المتواضع.

كما اتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى المشرف الدكتور الفصيل عبد الحميد، ولما قدمه من توجيهات علمية قيّمة وملاحظات بناءة أسهمت في تطوير هذه الدراسة وإخراجها في صورتها العلمية.

كذلك أعرب عن شكري وتقديري لأعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقراءة هذه الرسالة وتقييمها، وما سيقدمونه من ملاحظات علمية تسهم في إثراء هذا العمل وتطويره.

كما اتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي، وإلى جميع منسوبي المؤسسات غير الربحية في مدن الرياض وجدة والدمام، على تعاونهم في تقديم البيانات والمشاركة في الاستبانة، الأمر الذي كان له دور مهم في إنجاز الجانب الميداني من الدراسة.

كما أثنى دعم زملائه في برنامج ماجستير إدارة المخاطر، وجميع الأصدقاء الذين قدموا لي التشجيع والدعم خلال فترة الدراسة والبحث.

وفي الختام، أسأل الله تعالى أن يجزي الجميع خير الجزاء، وأن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم، وأن ينفع به الباحثين والممارسين في مجال إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي.

فهرس المحتويات

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

المقدمة:	10-9
مشكلة الدراسة:	11-10
أهمية الدراسة:	12-11
أهداف الدراسة:	12
تساؤلات الدراسة:	13
فرضيات الدراسة:	13
المنطلقات النظرية للدراسة:	14

الفصل الثاني: الدراسات السابقة والإطار النظري

المقدمة:	15
الدراسات السابقة:	22-16
التعليق على الدراسات السابقة:	24-22
الإطار النظري:	24
المحور الأول: التدقيق الداخلي: المفهوم، التطور، الأهمية، والأبعاد	30-24
المحور الثاني: إدارة المخاطر الإدارية: المفهوم، الأنواع، والأطر المرجعية	34-30
المحور الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في المؤسسات غير الربحية	35-34
المحور الرابع: النظريات المفسرة للعلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر	46-35

الفصل الثالث: منهجية وطرق البحث

المقدمة	47
منهج الدراسة: المنهج الوصفي التحليلي	48
مجتمع وعينة الدراسة:	53-46

56-53	أساليب التحليل الإحصائي للبيانات:
60	حدود الدراسة:
الفصل الرابع: عرض وتحليل النتائج	
61	المقدمة
67-61	تحليل الخصائص الديموغرافية والوظيفية لعينة الدراسة:
69-67	نتائج اختبارات الصدق والثبات لأداة الدراسة
72-69	التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة
76-72	تحليل اختبار فرضيات الدراسة
80-77	مناقشة وتفسير نتائج الدراسة
81-80	توصيات الدراسة
81	محددات الدراسة
82	مقترحات لبحوث مستقبلية
83	خاتمة الدراسة
89-84	قائمة المراجع
91	الملاحق

فهرس الجداول

25	جدول [1-2]: المراحل التاريخية التي مرت بها مهنة التدقيق الداخلي
33	جدول [2-2]: مكونات إطار COSO ERM (2017)
37	جدول [3-2]: ملخصاً لأدوار ومسؤوليات كل خطوط الدفاع
41	جدول [4-2]: العلاقة بين مفاهيم نظرية الوكالة وتطبيقاتها
43	جدول [5-2]: تطبيق نظرية الموارد على التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر
44	جدول [6-2]: آليات الضغط المؤسسي
46	جدول [7-2]: الاسهامات للنظريات الثلاث
52	جدول 3-1: توزيع مجتمع الدراسة (N=2600) حسب مجال العمل وحجم المؤسسة
53	جدول 3-2: التوزيع النسبي للعينة (n=250) على طبقات مجال العمل
56	جدول 3-3: قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحاو الاستبيان
62	جدول 4-1: توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي (ن=250)
63	جدول 4-2: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي (ن=250)
64	جدول 4-3: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في القطاع غير الربحي (ن=250)
65	جدول 4-4: توزيع أفراد العينة حسب حمل الشهادات المهنية المتخصصة (ن=250)
66	جدول 4-5: توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة (ن=250)
67	جدول 4-6: توزيع أفراد العينة حسب مجال عمل المؤسسة (ن=250)
68	جدول 4-7: معاملات الثبات (ألفا كرونباخ) لمتغيرات الدراسة (ن=250)
70	جدول 4-8: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة (ن=250)
72	جدول 4-9: مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة (ن=250)
74	جدول 4-10: ملخص نموذج الانحدار المتعدد (ANOVA)
75	جدول 4-11: معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة

فهرس الأشكال

- رسم توضيحي 4-1: توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي 62
- رسم توضيحي 4-2: : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي (ن=250) 63
- رسم توضيحي 4-3: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في القطاع غير الربحي (ن=250) 64
- رسم توضيحي 4-4: توزيع أفراد العينة حسب حمل الشهادات المهنية المتخصصة (ن=250) 65
- رسم توضيحي 4-5: توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة (ن=250) 66
- رسم توضيحي 4-6: توزيع أفراد العينة حسب مجال عمل المؤسسة (ن=250) 67
- رسم توضيحي 4-7: معاملات الثبات (ألفا كرونباخ) لمتغيرات الدراسة (ن=250) 68
- رسم توضيحي 4-8: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة (ن=250) 70
- رسم توضيحي 4-9: متوسط درجات جميع عناصر الاستبيان الـ 22 حسب الأبعاد (ن = 250) 71
- رسم توضيحي 4-10: مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة (ن=250) 73
- رسم توضيحي 4-11: ملخص نموذج الانحدار المتعدد (ANOVA) 74
- رسم توضيحي 4-12: معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة 75
- رسم توضيحي 4-13: ملخص نتائج اختبار الفرضيات 76

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى قياس أثر فاعلية التدقيق الداخلي بأبعادها (الاستقلالية، كفاءة المدققين، دعم الإدارة العليا، وجودة الأداء) على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على استبانة الكترونية وُزعت على عينة عشوائية طبقية مكونة من 250 مدققاً ومديراً وعضواً في لجان المراجعة من مؤسسات غير ربحية تعمل في النطاق الجغرافي للمدن الثلاث الرئيسية (الرياض، جدة، الدمام)، استخدم الباحث برنامجي SPSS و AMOS لتحليل بيانات الاستبيان. وقد أوضحت النتائج وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لفاعلية التدقيق الداخلي بأبعادها (الاستقلالية، الكفاءة، دعم الإدارة العليا، جودة الأداء) على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية، وقد أظهرت أن بُعد جودة أداء التدقيق كان الأكثر تأثيراً. وأوصت الدراسة المؤسسات غير الربحية بتعزيز استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي، وكذلك الاهتمام بالاستثمار في الكفاءات المهنية، وترسيخ دور الإدارة العليا كداعم استراتيجي، مع الاهتمام بجودة الأداء وتطبيق التدقيق القائم على المخاطر. كما قدمت الدراسة أيضاً توصيات للجهات الإشرافية بتطوير معايير الحوكمة ونشر الوعي وبناء القدرات لتلك المؤسسات.

الكلمات المفتاحية: فاعلية التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، استقلالية التدقيق، كفاءة المدقق الداخلي، دعم الإدارة العليا،

جودة الأداء، المؤسسات غير الربحية

Abstract

The study aimed to measure the impact of internal audit effectiveness, in its dimensions (independence, auditor competence, top management support, and performance quality), on administrative risk management in non-profit organizations in the Kingdom of Saudi Arabia. The study employed a descriptive-analytical approach and relied on an electronic questionnaire distributed to a stratified random sample of 250 auditors, managers, and audit committee members from non-profit organizations operating within the geographical scope of three main cities (Riyadh, Jeddah, and Dammam). The researcher used SPSS and AMOS software to analyze the questionnaire data. The results indicated a statistically significant positive impact of internal audit effectiveness across its dimensions (independence, competence, top management support, and performance quality) on administrative risk management in non-profit organizations, revealing that the audit performance quality dimension was the most influential. The study recommended that non-profit organizations enhance the independence of the internal audit function, invest in professional competencies, and solidify the role of top management as a strategic supporter, while paying attention to performance quality and implementing risk-based auditing. Furthermore, the study provided recommendations for supervisory authorities to develop governance standards, raise awareness, and build capacity for these organizations.

Keywords: Internal audit effectiveness, risk management, audit independence, internal auditor competence, top management support, performance quality, non-profit organizations.

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

١. المقدمة:

يشهد القطاع غير الربحي في المملكة العربية السعودية تطوراً متسارعاً واهتماماً متزايداً مدفوعاً بالأهداف الاستراتيجية لرؤية المملكة 2030 التي تهدف إلى تطوير هذا القطاع ورفع مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي وزيادة أثره الاجتماعي والتنموي. ومع هذا التطور المتسارع في أحجام وأدوار المؤسسات غير الربحية، صار الضروري تبني أفضل ممارسات الحوكمة والإدارة الرشيدة لكي تضمن هذه المؤسسات من تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية وقياس مدى استدامتها. وعند تطبيق هذه الممارسات، يُعد التدقيق الداخلي كأداة رقابية حيوية، تسهم في تعزيز وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وتحسين العمليات، وإدارة المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات (الدوسري وحداد، 2023).

تكتسب الدراسة الحالية أهميتها من خلال دورها الحيوي و المحوري في توفير تأكيدات موضوعية ومستقل لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية حول كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر. نظراً لهذه الأهمية البالغة، لم يعد دور التدقيق الداخلي مقتصرًا على مجرد التحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات، بل تطور ليصبح شريكاً استراتيجياً يسعى إلى إضافة مساهمات قيمة للمؤسسة من خلال تقديم رؤى واضحة واقتراح توصيات تساهم في تحسين الأداء وتقييم المخاطر بشكل استباقي (Kokoshi, 2014). وفي إطار المؤسسات غير الربحية، التي تعتمد اعتماداً كلياً على السمعة وثقة المانحين والمجتمع، أصبح من الضروري جداً أن تكون وظيفة التدقيق داخلي فعالة داخل هذه المؤسسات وذلك لتعزيز الشفافية والمساءلة.

على الرغم من الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، إلا أن هناك ندرة في الأدبيات السابقة التي تطرقت إلى دراسة العلاقة بينهما بشكل معمق في بيئة المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية. فغالبية الأدبيات السابقة ركزت على القطاع الحكومي أو الشركات الربحية (مثل دراسة الدوسري وحداد، 2023 على وزارة الحرس الوطني)، أو تناولت جوانب محددة من الحوكمة دون ربطها بشكل مباشر مع فاعلية التدقيق الداخلي وتأثيره على إدارة المخاطر الإدارية بشكل محدد. ومن خلال هذه الفجوة البحثية أصبح من الضروري إجراء دراسة تحليلية شاملة تسلط الضوء على واقع الممارسات الحالية وتستكشف طبيعة العلاقة بين المتغيرين في هذا القطاع الحيوي.

تأتي الدراسة الحالية لتقدم مساهمة جديدة في سد هذه الفجوة البحثية، حيث تسعى إلى تحليل أثر فاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية. حيث يتوقع من نتائج الدراسة أن تساهم في تزويد القائمين على هذه المؤسسات، و الجهات التنظيمية وإشرافيه كالمركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي، بتوصيات عملية قابلة للتطبيق وذلك لتعزيز وتحسين وظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دوره الحيوي في بناء أنظمة قوية لإدارة المخاطر، مما يعزز من قدرة هذه المؤسسات في تحقيق أهدافها ومواجهة التحديات المستقبلية بكفاءة وفاعلية.

2. مشكلة الدراسة:

في ظل النمو المتسارع في القطاع غير الربحي السعودي وسعيه في مواكبة هذا التطور وتحقيق مستهدفات رؤية 2030، إلا أن المؤسسات غير الربحية في المملكة العربية السعودية لا تزال تواجه تحديات متزايدة تتعلق بالمخاطر الإدارية، مثل مخاطر التشغيل، والامتثال للأنظمة واللوائح، والمخاطر المتعلقة بالسمعة واستمرارية الأعمال. تتمثل مشكلة الدراسة الحالية في القصور المتوقع لتطبيق ممارسات التدقيق الداخلي وآليات إدارة المخاطر الإدارية في عدد من المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية، مما قد يعرضها لمخاطر متنوعة (تشغيلية، مالية، استراتيجية، وسمعة) قد تؤثر على استدامتها وقدرتها على تحقيق أهدافها. نظراً

لوجود دراسات حديثة مثل دراسة (Almgrashi & Mujalli، 2024) التي أكدت على أهمية التدقيق المبني على المخاطر في القطاع العام السعودي، إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت القطاع غير الربحي بشكل خاص. تنبع المشكلة من التساؤل حول مدى إدراك هذه المؤسسات لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي كأداة استراتيجية لتعزيز إدارة المخاطر، وليس مجرد وظيفة روتينية للتحقق من الامتثال. لذا، ستبحث هذه الدراسة في طبيعة العلاقة بين متغيرين رئيسيين: فاعلية التدقيق الداخلي (بأبعادها المختلفة مثل استقلالية المدقق، وكفاءته، ودعم الإدارة العليا، وجودة الأداء)، ومستوى تطبيق إدارة المخاطر الإدارية.

3. أهمية الدراسة:

برزت أهمية الدراسة الحالية في عدة جوانب:

الأهمية العلمية:

تساهم الدراسة الحالية في إثراء الأدبيات العلمية المتعلقة بحوكمة المؤسسات غير الربحية، والذي تُعد من المجالات التي لا تزال في طور النمو والتطور، خاصة في البيئة السعودية. كما أن هذه الدراسة تعد من أوائل الدراسات التي تحاول بناء إطار يربط بين فاعلية التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في هذا القطاع، حيث استندت في ذلك على نظريات راسخة مثل نظرية الوكالة (Agency Theory) ونظرية الموارد (Resource-Based View) والنظرية المؤسسية (Institutional Theory). كما تقدم الدراسة مساهمات علمية قيمة من خلال تطبيق واختبار هذه النظريات في سياق المؤسسات غير الربحية السعودية، مما يوسع نطاق تطبيقها ويعزز فهمنا لممارسات وآليات الحوكمة في هذا القطاع الحيوي الهام.

الأهمية العملية:

على الصعيد العملي، يتوقع من هذه الدراسة أن تقدم نتائج علمية قيمة و توصيات عملية مهمة ومؤشرات أداء واضحة تساعد صناع القرار والقائمين على المؤسسات غير الربحية في المملكة على تقييم

وتحسين أداء وظيفة التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر. كما يمكن لهذه الدراسة أن تفيد الجهات التشريعية والرقابية، مثل وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية والمركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي، وذلك من خلال تطوير معايير وأدلة وإرشادات للحوكمة في هذا القطاع الحيوي. بالإضافة إلى ذلك، يتوقع من نتائج الدراسة أن تشجع المانحين والممولين لهذه المؤسسات على مزيد من الاستثمار في هذا القطاع، مما يعزز من مستوى الثقة لديهم، ذلك لأنها تساعدهم في اختبار وقياس جودة الحوكمة في المؤسسات التي يمولونها.

4. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

الهدف الرئيسي:

- اختبار وقياس أثر فاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية.

الأهداف الفرعية:

- التعرف على واقع ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات غير الربحية السعودية ومدى فاعليتها.
- تحديد مستوى تطبيق إدارة المخاطر الإدارية في هذه المؤسسات.
- تحليل أثر أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي (استقلالية المدقق، كفاءة المدقق، دعم الإدارة العليا، جودة الأداء) على إدارة المخاطر الإدارية.
- تقديم توصيات لتحسين فاعلية التدقيق الداخلي وبالتالي تعزيز إدارة المخاطر في القطاع.

5. تساؤلات الدراسة:

تسعى الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

السؤال الرئيسي:

- ما هو أثر فاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية؟

التساؤلات الفرعية:

- ما هو مستوى فاعلية ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات غير الربحية السعودية؟
- ما هو مستوى تطبيق إدارة المخاطر الإدارية في هذه المؤسسات؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد فاعلية التدقيق الداخلي (الاستقلالية، الكفاءة، دعم الإدارة، جودة الأداء) على إدارة المخاطر الإدارية؟

6. فرضيات الدراسة:

بناءً على الإطار النظري والدراسات السابقة، تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية (H1):

- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لفاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية.

الفرضيات الفرعية:

- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية.
- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدققين الداخليين على إدارة المخاطر الإدارية.
- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية.
- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لجودة أداء التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية.

7. المنطلقات النظرية للدراسة:

تستند هذه الدراسة إلى عدد من النظريات التنظيمية لتفسير العلاقة بين متغيراتها، حيث تُعد هذه

النظريات من النظريات الراسخة في أدبيات الإدارة والمحاسبة والحوكمة:

نظرية الوكالة (Agency Theory):

تفترض هذه النظرية وجود تعارض في المصالح بين الأطراف المختلفة في المؤسسة (المديرين - الوكلاء، وأصحاب المصلحة - الأصلاء). وفي سياق المؤسسات غير الربحية، يعمل التدقيق الداخلي كأداة رقابية للتحقق من أن الإدارة (الوكيل) تعمل بما يخدم أهداف المؤسسة ومصالح المانحين والمستفيدين (الأصلاء)، وذلك من خلال تقييم الضوابط الداخلية وإدارة المخاطر (Adams، 1994). حيث تساعد هذه النظرية في تفسير لماذا تحتاج المؤسسات غير الربحية إلى أدوات رقابية قوية مثل التدقيق الداخلي لضمان الشفافية والمساءلة، خاصة في ظل تعدد أصحاب المصلحة وتنوع مصادر التمويل.

نظرية الموارد (Resource-Based View - RBV):

تُبنى هذه النظرية على فكرة أن الموارد والكفاءات الداخلية للمؤسسة تُعد مصدر أساسي للميزة التنافسية والأداء المتميز. وعند تطبيق هذه النظرية على الدراسة الحالية، يمكن اعتبار وظيفة التدقيق الداخلي (بما تمتلكه من كفاءات وخبرات واستقلالية) مورداً استراتيجياً نادراً يساعد المؤسسة غير الربحية من أن تمتلك إدارة مخاطر ممتازة تحقق أهدافها بفاعلية، وهذا يساعد في تحسين استدامة تلك المؤسسات ويعزز قدرتها على تحقيق أهدافها (Alqudah et al.، 2023). وتفسر هذه النظرية كيف أن الاستثمار في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن يكون مصدراً للتميز المؤسسي في القطاع غير الربحي.

النظرية المؤسسية (Institutional Theory):

هذه النظرية توضح كيف تسعى المؤسسات إلى اكتساب الشرعية من خلال تبني هياكل وممارسات مقبولة في بيئتها. فتبني المؤسسات غير الربحية لممارسات التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر قد لا يكون مدفوعاً فقط بالكفاءة الداخلية، بل أيضاً بالضغط من الجهات المانحة والجهات التنظيمية والمجتمع للامتثال لمعايير الحوكمة الرشيدة (Witesman، 2016). وتساعد هذه النظرية في فهم السياق المؤسسي والثقافي الذي تعمل فيه المؤسسات غير الربحية السعودية، وكيف تؤثر التوقعات الاجتماعية والتنظيمية على تبني ممارسات الحوكمة.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة والإطار النظري

1.2. المقدمة:

يُعد فصل الدراسات السابقة الركيزة الأساسية في بناء البحوث العلمية، حيث يوفر قاعدة معرفية متينة تساعد الباحث من فهم موضوع دراسته بشكل عميق، كما تساعد في تحديد ومعرفة الجهود البحثية السابقة التي تم إنجازها حول موضوع بحثه ومعرفة ما لم يتم إنجازه بعد. علاوة على ذلك، يساعد هذا الاستعراض في كشف الأطر النظرية والمنهجية التي اعتمدتها الدراسات السابقة، واستخلاص أوجه التشابه والاختلاف بينها، فضلاً عن تحديد الفجوات البحثية التي يسعى البحث الحالي إلى معالجتها.

وفي ضوء ذلك، هذا الفصل يتناول عدد من الدراسات التي بحثت في موضوع فاعلية التدقيق الداخلي وعلاقته بإدارة المخاطر و الحوكمة المؤسسية في بيئات تنظيمية مختلفة، سواء في القطاعين العام والخاص أو في المؤسسات غير الربحية. حيث اختلفت الدراسات التي تم استعراضها من حيث منهجيتها وأساليبها التحليلية، فبعضها استخدمت المنهج الكمي القائم على الاستبانات والتحليل الإحصائي، والبعض الآخر اعتمدت على المنهج النوعي أو المراجعة النظرية التحليلية للأدبيات ذات الصلة.

تبرز أهمية هذا الفصل من كونه يقدم إطاراً علمياً مقارناً يوضح الاتجاهات البحثية السابقة في مجال التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، ويوضح كيف تطور الاهتمام الأكاديمي بهذا المجال عبر الزمن وفي بيئات تنظيمية مختلفة. كما يسعى الفصل إلى تسليط الضوء على العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي، ودوره في الحد من المخاطر الإدارية، مع إبراز ما توصلت إليه الدراسات من نتائج وتوصيات عملية يمكن أن يستفاد منها في تطوير الممارسات المهنية داخل المؤسسات.

وعلى هذا، تم تنظيم هذا الفصل لعرض عدد من الدراسات السابقة العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع البحث، مع التركيز على توضيح أهدافها ومنهجياتها والنتائج التي توصلت إليها والتوصيات التي اكدتها. كما ركز على عرض أبعادها النظرية والتطبيقية، ومن ثم تقديم تعليق تحليلي يبين أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسات، والفجوة العلمية التي يسعى البحث الحالي إلى سدّها، وصولاً إلى بلورة الأساس الذي ينطلق منه التحليل اللاحق في الفصول التالية.

وبعد الدراسات السابقة يستعرض هذا الفصل الإطار النظري الذي يُمثل المنظومة المفاهيمية والفكرية التي تنطلق منها الدراسة وتُفسّر في ضوءها نتائجها. ويتناول هذا الإطار ثلاثة محاور رئيسية مترابطة ومتكاملة تشكّل في مجموعها البنية النظرية للبحث الحالي: وقد تناول المحور الأول وظيفة التدقيق الداخلي من حيث مفهوماً وتطورها التاريخي وأهميتها وأبعادها الرئيسية، ويُعالج المحور الثاني مفهوم إدارة المخاطر الإدارية وأنواعها والأطر المرجعية الدولية التي تحكمها، في حين كُرس المحور الثالث لاستجلاء طبيعة العلاقة التكاملية بين هاتين الوظيفتين في سياق المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية.

3.2. الدراسات السابقة:

1.3.2. الدراسات العربية:

هدفت دراسة (عبد الرحيم وأبو، 2025) إلى التعرف على الدور التي تقدمه المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر المالية بالتطبيق على الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية. حيث اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية، وأظهرت نتائج الدراسة أن إدارة المراجعة الداخلية تسهم بفعالية في تقليل المخاطر المالية، كما لا توجد معوقات جوهرية تحد من دورها. واقترحت الدراسة ضرورة دعم إدارة المراجعة الداخلية من خلال منحها موقعاً تنظيمياً مناسباً وتوفير الموارد

المادية والبشرية اللازمة التي تمكنها من أداء مهامها بكفاءة وفاعلية، مما يعزز من قدرتها على إدارة المخاطر بكفاءة.

هدفت دراسة (الدوسري وحداد، 2023) إلى التعرف على دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة بوزارة الحرس الوطني بالمملكة العربية السعودية. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث تم توجيهه إلى عينة من (120) موظفاً، وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن وحدة المراجعة الداخلية تساهم بشكل إيجابي في تقييم المخاطر ووضع الخطط للتعامل معها، كما أظهرت أن هناك علاقة واضحة بين كفاءة العنصر البشري وفعالية الحوكمة. واقتُرحت الدراسة عدد من التوصيات، منها ضرورة وضوح الأدوار الوظيفية، وتقديم التوصيات بشكل دوري، والتخطيط المسبق لعمليات المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى الاستخدام المقنن للتقنية لتحسين دور المراجعة الداخلية وبالتالي تعزيز الحوكمة.

هدفت دراسة (ضويفي، 2017) إلى بحث دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات، بالتطبيق على عينة من المؤسسات الجزائرية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة مكونة من (50) خبيراً وممارساً في مجال التدقيق والحوكمة. توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يلعب دوراً محورياً في تفعيل مبادئ الحوكمة، خاصة فيما يتعلق بالرقابة والمساءلة وإدارة المخاطر. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي، وتوفير التدريب المستمر للمدققين، وربط أنشطة التدقيق بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة لضمان تحقيق قيمة مضافة.

2.3.2. الدراسات الأجنبية:

هدفت دراسة (Feng & Greenlee، 2024) إلى مراجعة الأبحاث التجريبية الحديثة المتعلقة بالحوكمة والأداء والتعويضات في المؤسسات غير الربحية. واعتمدت الدراسة على منهج المراجعة المنهجية

للأدبيات المنشورة في مجلات المحاسبة الحكومية وغير الربحية خلال الفترة من 2010 إلى 2023. وتوصلت الدراسة إلى أن الفضائح المالية والإخفاقات في الحوكمة التي شهدها القطاع غير الربحي خلال العقد الماضيين دفعت العديد من المنظمات إلى تبني آليات حوكمة أقوى وأكثر فعالية. وأظهرت النتائج أن تحسين الضوابط الداخلية، وتعزيز استقلالية لجان التدقيق، وزيادة الشفافية في التقارير المالية تُعتبر من أهم الممارسات التي تساهم في تقليل المخاطر المالية والتشغيلية. كما أشارت الدراسة إلى أن المؤسسات التي تمتلك أنظمة حوكمة قوية تحقق أداءً مالياً وتشغيلياً أفضل، وتحظى بثقة أكبر من المانحين والمستفيدين. وأوصت الدراسة بضرورة استمرار البحث في هذا المجال لفهم أفضل للعلاقة بين آليات الحوكمة المختلفة والأداء المؤسسي في القطاع غير الربحي.

هدفت دراسة (Kugel & Mercado، 2024) إلى مراجعة الأدبيات المتعلقة بالحوكمة الجيدة في المؤسسات غير الربحية، مع التركيز بشكل خاص على دور مجالس الإدارة ولجان التدقيق. واعتمدت الدراسة على منهج المراجعة المنهجية للأدبيات، حيث تم تحليل (87) دراسة منشورة في دوريات ومجلات محكمة خلال الفترة من 2000 إلى 2023. وتوصلت الدراسة في نتائجها إلى أن وجود لجنة تدقيق فعّالة يُعد مؤشراً قوياً على جودة الحوكمة في المؤسسات غير الربحية، حيث ترتبط لجان التدقيق ارتباطاً وثيقاً بتحسين الإشراف على المخاطر، وتعزيز الشفافية المالية، وضمان الامتثال للمعايير التنظيمية. كما أظهرت النتائج أن خصائص لجنة التدقيق مثل الاستقلالية، والخبرة المالية لأعضائها، وعدد اجتماعاتها السنوية تؤثر بشكل كبير على فعاليتها. كما قدمت الدراسة عدد من التوصيات، أبرزها ضرورة أن تهتم المؤسسات غير الربحية بشكل كبير أثناء تشكيل لجان التدقيق حتى تكون مستقلة ومؤهلة، كما أوصت بضرورة أن تعمل هذه اللجان بشكل وثيق مع وظيفة التدقيق الداخلي لتعزيز منظومة الحوكمة الشاملة.

هدفت الدراسة التي أجراها (Almgrashi & Mujalli، 2024) إلى تحديد أثر إدارة المخاطر المستدامة على تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. اعتمدت

الدراسة على النهجية الوصفية التحليلية، واستخدمت الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية من عينة مكونة من (251) مدققاً يشغلون وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسات حكومية سعودية. وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد وتحليل المسار لتحليل البيانات. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن التدريب في إدارة المخاطر، ودعم الإدارة العليا، والموارد الكافية، والكفاءة المهنية للمدققين تعد من أهم العوامل المؤثرة بشكل إيجابي ومعنوي على تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر. كما أكدت النتائج أن التدريب في إدارة المخاطر بعد من أكثر العامل المؤثرة، يليه دعم الإدارة العليا. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير برامج تدريبية متخصصة للمدققين الداخليين في إدارة المخاطر، وضرورة تعزيز ثقافة إدارة المخاطر حتى تصبح جزءاً مهماً من ثقافة المؤسسة، وكذلك ضمان الدعم المستمر من الإدارة العليا لنجاح تطبيق هذا النهج الحديث في التدقيق.

كما تطرقت دراسة (Alqudah, Amran, Hassan, Nour, Al-Salti, Alessa,)

(Alrawashdeh, & Almaiah, 2023) إلى فحص العوامل الحاسمة لفعالية التدقيق الداخلي من منظور المدققين الداخليين أنفسهم، مع التركيز على الدور المعدّل للمكافآت الخارجية. ولتحقيق هدف هذه الدراسة، استخدم الباحثون المنهج الكمي، حيث تم تصميم استبان، وتم جمع البيانات من (384) مدققاً داخلياً يعملون في القطاع العام الأردني. استخدام الدراسة اسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM) لغرض تحليل النتائج، وتوصلت الدراسة الى أن دعم الإدارة، وتعاون المراجع الخارجي، واستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي، والمكافآت الخارجية لها تأثير إيجابي على فعالية التدقيق الداخلي. كما أظهرت النتائج أن المكافآت الخارجية تعمل كمتغير معدّل يعزز العلاقة بين دعم الإدارة وفعالية التدقيق. ويقترح الباحثون ضرورة أن تهتم المؤسسات بتعزيز استقلالية المدققين الداخليين، وتوفير الدعم الإداري اللازم، وتطوير أنظمة مكافآت عادلة ومحفزة لضمان تحقيق أعلى مستويات الفاعلية في وظيفة التدقيق الداخلي.

هدفت دراسة (Shamsuddin & Bakar, 2020) إلى تقييم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في

المؤسسات غير الربحية، مع التطبيق على مؤسسات الزكاة في ماليزيا. واستخدمت الدراسة المنهج النوعي،

حيث اعتمدت المقابلات المتعمقة كأداة البحث، وتم إجراؤها مع (15) من المدققين الداخليين والمديرين التنفيذيين في مؤسسات الزكاة الماليزية. حيث توصلت الدراسة في نتائجها إلى أن دعم الإدارة العليا هو العامل الأكثر تأثير في فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات غير الربحية. كما أظهرت النتائج وجود عدة تحديات تواجه التدقيق الداخلي في هذا القطاع، أبرزها نقص الكادر الوظيفي المؤهل والمدرّب في مجال التدقيق، وكذلك محدودية الموارد المالية المخصصة لوظيفة التدقيق، وضعف الوعي بأهمية التدقيق الداخلي كأداة استراتيجية وليس مجرد وظيفة رقابية روتينية. كما أكدت الدراسة على عدد من التوصيات، أبرزها ضرورة تعزيز الاستثمار في تطوير الكفاءات البشرية للمدققين الداخليين، وكذلك ضرورة توفير الموارد الكافية، بالإضافة إلى، رفع مستوى الوعي لدى القيادات بالدور الاستراتيجي للتدقيق الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسات غير الربحية.

هدفت دراسة (The Institute of Internal Auditors، 2018) إلى تقديم دليل عملي للمدققين الداخليين حول كيفية تدقيق إدارة مخاطر الطرف الثالث في المؤسسات. كما قدم الدليل إطاراً شاملاً يبرز دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر المرتبطة بالموردين والشركاء والجهات الخارجية الأخرى. وأكد الدليل على أن وظيفة التدقيق الداخلي تلعب دوراً حلوياً و محورياً في تقديم تأكيدات موضوعية حول كفاءة وفعالة أنظمة إدارة المخاطر، كما أكد الدليل على ضرورة أن يمتلك المدققون الداخليون الفهم العميق لجميع أنواع المخاطر المختلفة (الاستراتيجية، التشغيلية، المالية، السمعة) ومعرفة كيفية تقييمها. كما أشاد الدليل لأهمية التنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة إدارة المخاطر وذلك من أجل ضمان تحقيق التكامل الفعال في منظومة الحوكمة الشاملة. حيث قدّم الدليل مجموعة من أفضل الممارسات والأدوات العملية التي يمكن للمدققين الداخليين استخدامها لتعزيز فعالية عمليات التدقيق المتعلقة بإدارة المخاطر، مما يساهم في تحسين الأداء المؤسسي العام وحماية المؤسسة من المخاطر المحتملة.

هدفت دراسة (Witesman، 2016) إلى تطوير النظرية المؤسسية وذلك لمعرفة طبيعة المؤسسات

غير الربحية وفهم سلوكها التنظيمي. اعتمدت الدراسة على المنهج النظري التحليلي مستندة في ذلك على

المراجعة النقدية للأدبيات المتعلقة بالنظرية المؤسسية وتطبيقاتها في القطاع غير الربحي. وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات غير الربحية تسعى إلى اكتساب شرعيتها المؤسسية من خلال تبنيها للهياكل والممارسات التنظيمية المقبولة اجتماعياً في بيئتها، وليس فقط من خلال تحقيق الكفاءة الاقتصادية. بالإضافة إلى ذلك، بينت الدراسة في نتائجها أن الضغوط المؤسسية من الجهات المانحة، والجهات التنظيمية، والمجتمع تدفع المؤسسات غير الربحية إلى تبني ممارسات حوكمة خاصة بها مثل التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، حتى لو لم تكن هناك أدلة قوية على فعاليتها في السياق المحلي. وهذا يفسر لماذا بعض المؤسسات من المحتمل أن تتبنى ممارسات حوكمة شكلية دون تطبيقها بفعالية حقيقية. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالعوامل المؤسسية والثقافية عند دراسة أو تطبيق ممارسات الحوكمة في المؤسسات غير الربحية، واقرحت بعدم الاكتفاء بالنماذج الاقتصادية البحتة.

هدفت دراسة (Alzeban & Gwilliam, 2014) إلى معرفة وتقييم العوامل المؤثرة على فعالية التدقيق الداخلي في القطاع العام السعودي. حيث اعتمدت على المنهج الكمي معتمدة في ذلك على الاستبانة لجمع البيانات، حيث تم توزيعها على عينة مكونة من 203 مديراً و 239 مدققاً داخلياً من 79 مؤسسة حكومية. كما تم تحليل نتائج الاستبانة باستخدام تحليل الانحدار المتعدد، ووضحت النتائج أن الاستقلالية التنظيمية، ودعم الإدارة العليا، وكفاءة المدققين الداخليين، وجودة التدقيق، والتطوير المهني المستمر، من أهم وأبرز العوامل المؤثرة إيجابياً على فعالية التدقيق الداخلي. وأوصت الدراسة بأهمية تعزيز دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق، وضرورة تحسين استقلاليته، كما أوصت أيضاً بأهمية الاستثمار في تطوير الكفاءات بين اوساط المدققين حتى تنطبق فيهم جميع معايير الجودة في أعمالهم وذلك لضمان تحقيق فعاليتهم المطلوبة.

سعى بحث (Adams، 1994) إلى تقديم إطار نظري يفسر دور التدقيق الداخلي من منظور نظرية الوكالة. ووضحت النتائج النظرية للدراسة أن التدقيق الداخلي يعمل كأداة رقابية مهمة للحد من مشاكل الوكالة الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة. ووفقاً لنظرية الوكالة، فإن المديرين (الوكلاء) قد تكون لديهم دوافع

للتصرف بما يخدم مصالحهم الشخصية على حساب مصالح المالكين أو أصحاب المصلحة (الأصلاء). ويأتي دور التدقيق الداخلي هنا كخط دفاع يضمن سلامة العمليات المالية والتشغيلية، ويساهم في تقييم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. وفي إطار المؤسسات غير الربحية، يلعب التدقيق الداخلي دوراً مهماً نظراً لتعدد أصحاب المصلحة (المانحين، المستفيدين، الجهات التنظيمية)، وهذا يتطلب مستوى عالي من الشفافية والمساءلة. كما وضعت الدراسة إطاراً نظرياً يربط بين مفاهيم نظرية الوكالة ووظيفة التدقيق الداخلي، حيث أن هذا الإطار يُستخدم على نطاق واسع في الأبحاث العلمية الحديثة لتحليل وتفسير أهمية التدقيق الداخلي في تعزيز وتحسين حوكمة المؤسسات.

3.3.2. التعليق على الدراسات السابقة:

بناءً على ما تم عرضه في الدراسات سابقة، يمكن استخلاص أوجه التشابه والاختلاف والفجوة البحثية التي يسعى البحث الحالي إلى معالجتها، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: أوجه التشابه في الدراسات السابقة:

معظم الدراسات السابقة تشابهت من حيث تركيزها على أهمية وظيفة التدقيق الداخلي ودورها المحوري الفعال في تطوير حوكمة المؤسسات وتقليل المخاطر وتحسين الأداء الإداري والمالي. وقد توصلت معظم الدراسات السابقة إلى أن دعم الإدارة العليا والاستقلالية التنظيمية والكفاءة المهنية للمدققين الداخليين تمثل عوامل أساسية حاسمة تساهم في تطوير مستوى فاعلية التدقيق الداخلي، ومن هذه الدراسات (Alzeban & Gwilliam, 2014; Alqudah et al., 2023; Shamsuddin & Bakar, 2020).

كما اجمعت العديد من الدراسات السابقة في نتائجها التي أكدت على أن التدقيق الداخلي يُمثل أداة رقابية فاعلة تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة وتقليل المخاطر المالية والإدارية، ومنها دراسات كلاً من (الدوسري وحداد، 2023؛ ضويفي، 2017؛ Kugel & Mercado, 2024). إضافة إلى ذلك، تشابهت

دراسات (Almgrashi & Mujalli, 2024; The Institute of Internal Auditors, 2018) في نتائجها حول أهمية التدريب المستمر وتطوير الكفاءات المهنية للمدققين الداخليين، وقد وصفت الكفاءة كعنصراً مهماً وحاسماً في تحسين جودة وفعالية أنشطة التدقيق الداخلي

ثانياً: أوجه الاختلاف في الدراسات السابقة:

تباينت الدراسات السابقة من حيث بيئة التطبيق ومجال الدراسة؛ فبعضها تناولت القطاع العام مثل الدراسات التي أجريت في المملكة العربية السعودية والأردن (Alzeban & Gwilliam, 2014; Alqudah et al., 2023; Almgrashi & Mujalli, 2024)، حيث أن دراسات أخرى ركزت على المؤسسات غير الربحية مثل دراسات (Shamsuddin & Bakar, 2020; Kugel & Mercado, 2024; Feng & Greenlee, 2024).

كما أن جميع الدراسات اختلفت من حيث المنهجية البحثية؛ حيث بعض الدراسات اعتمدت على المنهج الكمي القائم على الاستبانة وتحليل الانحدار أو نمذجة المعادلات الهيكلية، بينما دراسات أخرى اعتمدت على المنهج النوعي مُستخدمة المقابلات المتعمقة، أو المنهج النظري التحليلي القائم على مراجعة الأدبيات (Adams, 1994; Witesman, 2016).

كما تنوعت المتغيرات المدروسة؛ حيث أن بعض الدراسات اهتمت بدراسة العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي، بينما دراسات أخرى تناولت أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر أو الحوكمة، في حين البعض الآخر من الدراسات تناولت دور لجان التدقيق كأحد مكونات منظومة الحوكمة.

كما لوحظ تباين بين الدراسات العربية والاجنبية حيث أن الدراسات الأجنبية مالت إلى تناول الموضوع في إطار نظري مؤسسي أو وفقاً لنظرية الوكالة، في حين ركزت الدراسات العربية على الجانب التطبيقي والإجرائي لوظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات.

ثالثاً: الفجوة البحثية التي يسعى البحث الحالي إلى سدها:

على الرغم من ما قدمته الأدبيات السابقة من معلومات قيمة ومتنوعة، إلا أن هناك قصوراً واضحاً في الدراسات التي تناولت العلاقة بين فاعلية التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية داخل المملكة العربية السعودية. فقد كانت معظم الدراسات السابقة مركزة على القطاعين العام و الربحي، إلا أنه لا توجد دراسة سابقة درست هذه العلاقة في المؤسسات غير الربحية على الرغم من أن المؤسسات غير الربحية تمتلك طبيعة تنظيمية ومخاطر إدارية مختلفة، تتطلب دراسة معمقة ومستقلة.

كما أن المساهمات العلمية السابقة لم تتمكن من تقديم معالجة كافية الأثر التحليلي لفاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية، لا سيما، في ضوء التحديات القائمة التي تواجه المؤسسات غير الربحية الذي تتسم بمحدودية الموارد وتعدد أصحاب المصلحة.

ومن هذا المنطلق، يسعى البحث الحالي إلى سد هذه الفجوة البحثية من خلال تحليل وتقييم أثر فاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية، هذا العمل سيساهم في تقديم إطار تحليلي شامل يمكن أن يفيد المؤسسات غير الربحية في تطوير إدارة المخاطر وتحسين أنظمتها الرقابية و قدرتها على مواجهة المخاطر الإدارية بشكل فعال ومستدام.

4.2. الإطار النظري:

يُعدّ الإطار النظري الركيزة الأساسية لعمل البحوث علمية، إذ يساهم في توفير الإطار المفاهيمي والفكري التي تنطلق منه الدراسة وتُفسّر على ضوءه نتائجها. ويتناول هذا الإطار أربعة محاور رئيسية مترابطة ومتكاملة تشكّل في مجموعها البنية النظرية للبحث الحالي. وقد تناول المحور الأول وظيفة التدقيق الداخلي من حيث مفهومها وتطورها التاريخي وأهميتها وأبعادها الرئيسية، وعرض المحور الثاني مفهوم إدارة المخاطر الإدارية وأنواعها والأطر المرجعية الدولية الحاكمة لها، بينما المحور الثالث استجلاء طبيعة العلاقة التكاملية بين هاتين الوظيفتين في سياق المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية. وتجدر الإشارة إلى أن الأعمال الأكاديمية في هذا المجال تُجمع على أن فاعلية التدقيق الداخلي لا تُقاس بمدى قدرتها على اكتشاف الأخطاء

وحسب، بل بمدى مساهمتها الفعلية في تعزيز منظومة الحوكمة وإدارة المخاطر وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة (Nkansa et al., 2025).

1.4.2. المحور الأول: التدقيق الداخلي: المفهوم، التطور، الأهمية، والأبعاد

• مفهوم التدقيق الداخلي وتطوره التاريخي

شهد مفهوم التدقيق الداخلي تطوراً جوهرياً عبر العقود الماضية، وهذا التطور انعكس بوضوح على التعريفات التي أصدرها معهد المدققين الداخليين (The Institute of Internal Auditors – IIA)، وهو الجهة الدولية المرجعية المعنية بتطوير معايير المهنة ورفع مستواها. ففي تعريفه الأحدث والأشمل الصادر ضمن المعايير العالمية للتدقيق الداخلي لعام 2024، يُعرّف المعهد التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" (IIA, 2024, p. 5). هذا التعريف يكشف عن تحولاً جذرياً في النظرة إلى وظيفة التدقيق الداخلي؛ فبعد أن كانت تُختزل في دورها الرقابي التقليدي الذي كان يركز على اكتشاف الأخطاء والانحرافات المالية وتصيّد المخالفات، باتت تُنظر إليها اليوم بوصفها شريكاً استراتيجياً فاعلاً يُساهم في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تقديم رؤى استباقية لتحسين الأداء وتعزيز أنظمة الرقابة وإدارة المخاطر (Lenz & O'Regan, 2024). وقد أكد (Attaf, 2026) في دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الداخلي لعامي 2017 و2024 أن هذا التحول يشير إلى النضج المتصاعد في المهنة واستجابةً لمتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة التي تتسم بالتطور المستمر وبتعقيد المخاطر وتسارع التغيرات. ومن أجل الفهم العميق لهذا التحول، صار لا بد من استعراض المراحل التاريخية التي مرت بها مهنة التدقيق الداخلي، والتي يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

جدول [1-2]: المراحل التاريخية التي مرت بها مهنة التدقيق الداخلي

المرحلة	الفترة الزمنية	الدور الاساسي للتدقيق الداخلي
المرحلة الأولى: التدقيق الوقائي	ما قبل الثورة الصناعية	التركيز على حماية الأصول والحد من الاحتيال في المؤسسات الحكومية والتجارية.
المرحلة الثانية: التدقيق المالي	أواخر القرن 19 – منتصف القرن 20	التأكد من دقة السجلات المالية والامتثال للمعايير المحاسبية مع نمو الشركات الكبرى
المرحلة الثالثة: التدقيق التشغيلي	منتصف القرن 20 – أواخره	توسع الدور ليشمل تقييم كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية وتقديم توصيات لتحسينها.
المرحلة الرابعة: التدقيق المبني على المخاطر	أواخر القرن 20 – بداية القرن 21	التركيز على تحديد وتقييم المخاطر الرئيسية وتوجيه جهود التدقيق نحو المجالات الأعلى خطورة.
المرحلة الخامسة: التدقيق الاستراتيجي	القرن 21 – الآن	اصبح شريكاً استراتيجياً مع الإدارة ومجلس الإدارة ويقدم تأكيدات شاملة حول الحوكمة والمخاطر والرقابة (Attaf, 2026). القرن 21

وفي السياق العربي، أشارت دراسة الدوسري وحداد (2023) إلى أن مفهوم التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية والشبه حكومية السعودية لا يزال في مرحلة انتقالية بين الدور التقليدي والدور الاستراتيجي الحديث، مما يُشير إلى وجود فجوة تطبيقية تستوجب الدراسة والمعالجة.

• **الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) والمعايير العالمية للتدقيق الداخلي 2024**

يُشكّل الإطار الدولي للممارسات المهنية (International Professional Practices Framework – IPPF) الصادر عن معهد المدققين الداخليين المرجعية المعيارية الشاملة التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق الداخلي على المستوى العالمي. وفي يناير 2024، أصدر المعهد نسخة محدّثة من المعايير العالمية للتدقيق الداخلي تُعدّ الأشمل والأحدث والأكثر تطوراً في تاريخ المهنة، وتصبح سارية المفعول اعتباراً من يناير 2025 (IIA, 2024). تتمحور هذه المعايير حول خمسة مجالات أساسية هي:

أ- الغرض من التدقيق الداخلي (Purpose of Internal Auditing): تقديم التأكيد والخدمات الاستشارية لتعزيز الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

ب- أخلاقيات وقيم المهنة (Ethics and Professionalism): الالتزام بمعايير السلوك المهني والنزاهة والموضوعية.

ت- حوكمة وظيفة التدقيق الداخلي (Governance of the Internal Audit Function): ضمان استقلالية الوظيفة وفعاليتها وإدارتها.

ث- إدارة وظيفة التدقيق الداخلي (Managing the Internal Audit Function): التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد وضمان الجودة.

ج- أداء عمل التدقيق الداخلي (Performing Internal Audit Services): منهجية التخطيط والتنفيذ والتوصيل والمتابعة.

وتُعدّ هذه المعايير المرجع الأساسي لتقييم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في أي مؤسسة، بما فيها المؤسسات غير الربحية (Lenz & O'Regan, 2024).

• أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات غير الربحية

تكتسب وظيفة التدقيق الداخلي أهمية خاصة في المؤسسات غير الربحية نظراً لطبيعتها الفريدة التي تعتمد بشكل كبير على ثقة المانحين والمجتمع والجهات التنظيمية. وتتجلى هذه الأهمية في جوانب عدة من أهمها:

أولاً: تعزيز الحوكمة والمساءلة. تولي المؤسسات اهتمام خاص بوظيفة التدقيق لأن التدقيق الداخلي يلعب دوراً محورياً في تقييم فعالية هياكل الحوكمة وآليات الرقابة، مما يضمن استخدام الموارد بكفاءة وشفافية لتحقيق رسالة

المؤسسة. وقد أكد Kugel & Mercado (2024) أن المؤسسات غير الربحية التي تمتلك وظائف تدقيق داخلي فعالة تُظهر مستويات أعلى من الشفافية والمساءلة تجاه مجالس إدارتها والجمهور.

ثانياً: تحسين إدارة المخاطر. يلعب التدقيق الداخلي في المؤسسات دوراً مهماً وحاسماً في تحديد وتقييم المخاطر التشغيلية والمالية والاستراتيجية ومخاطر السمعة، كما يتجلى دوره بوضوح في تقديم توصيات عملية للتعامل مع المخاطر بشكل استباقي قبل أن تتفاقم وتتحوّل إلى أزمات (Shamsuddin & Bakar, 2020). وفي هذا الإطار، أثبتت دراسة Almgrashi & Mujalli (2024) أن تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر يُسهم بشكل مباشر في رفع مستوى فعالية إدارة المخاطر في المؤسسات.

ثالثاً: ضمان الامتثال للقوانين واللوائح. أما بخصوص الامتثال يقدم التدقيق الداخلي تأكيدات حول مدى التزام المؤسسات بالأنظمة واللوائح الحكومية ومتطلبات الجهات المانحة، مما يجنبها العقوبات ويحافظ على سمعتها. وفي المملكة العربية السعودية تحديداً، يُلزم المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي المؤسسات المسجلة بالامتثال لمجموعة من اللوائح والأنظمة التي تستلزم وجود رقابة داخلية فعالة (المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي، 2023).

رابعاً: حماية أصول المؤسسة. وفي جانب الحماية يساهم التدقيق الداخلي في إنشاء وتطبيق أنظمة رقابة داخلية قوية مضادة للاحتيال وسوء استخدام الأصول وهدر الموارد. وقد أشارت دراسة Garven & Scarlata (2021) إلى أن المؤسسات غير الربحية التي تمتلك وظائف تدقيق داخلي أكبر حجماً تُسجّل معدلات أقل من حالات الاحتيال وسوء الاستخدام.

خامساً: زيادة ثقة أصحاب المصلحة. إن وجود وظيفة تدقيق داخلي فعالة ومستقلة تساهم في بناء ثقة المانحين والمستفيدين والمجتمع حول قدرة المؤسسة على إدارة مواردها بكفاءة وتحقيق أهدافها المعلنة. وقد أكدت دراسة

Alzaidan et al. (2025) أن الحوكمة الفعالة، التي يُعدّ التدقيق الداخلي ركيزة أساسية فيها، هي أحد أبرز محددات ثقة أصحاب المصلحة في المؤسسات غير الربحية السعودية.

• أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي

تعتمد فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي على مجموعة من العوامل والأبعاد المترابطة التي تضمن قدرتها على تحقيق أهدافها وتقديم قيمة مضافة للمؤسسة. بناءً على الأدبيات السابقة والإطار الدولي للممارسات المهنية، يمكن تحديد الأبعاد الأربعة الرئيسية التالية التي تُشكّل المتغير المستقل في هذه الدراسة:

البعد الأول: استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي (Independence and Objectivity)

تُعدّ الاستقلالية حجر الزاوية لفاعلية التدقيق الداخلي، وهي شرط لا غنى عنه لضمان موضوعية نتائجه وتوصياته. وتعني الاستقلالية التنظيمية أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي بمنأى عن الأنشطة التي تقوم بتدقيقها، وأن يكون رئيس التدقيق الداخلي مسؤولاً وظيفياً أمام أعلى مستوى في الإدارة، كلجنة المراجعة أو مجلس الإدارة، لضمان عدم وجود أي تدخل في تحديد نطاق عمل التدقيق أو توصيل نتائجه (IIA, 2024). أما الموضوعية، فهي حالة ذهنية غير متحيزة تُتيح للمدققين أداء عملهم بنزاهة ودون أي تضارب في المصالح. وقد أثبتت دراسة (Alzeban & Gwilliam, 2014) في السياق السعودي أن استقلالية التدقيق الداخلي تُمثّل أحد أقوى المتنبئات بفعاليتها في القطاع العام.

البعد الثاني: كفاءة المدققين الداخليين (Proficiency)

تتطلب فاعلية التدقيق الداخلي أن يمتلك فريق المدققين الداخليين المهارات والكفاءات اللازمة لأداء وظائفهم بفاعلية، كما تتطلب فاعلية المدققين الداخليين أن يكون لديهم معرفة كافية لأداء مسؤولياتهم بمستوى عالٍ من الاحترافية. حيث لا تقتصر الكفاءة على المؤهلات المحاسبية والمالية فحسب، بل تشمل أيضاً فهماً عميقاً لعمليات المؤسسة، ومهارات في إدارة المخاطر، وتقنية المعلومات، والاتصال، والتفكير النقدي والتحليلي

(Rampai, 2024). ويُعدّ التطوير المهني المستمر ضرورة حتمية للحفاظ على هذه الكفاءة وتحديثها في ظل التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال. وفي السياق العربي، أشار الصافي (2023) إلى أن كفاءة المراجعين الداخليين تُمثّل عاملاً جوهرياً في تحديد جودة عملهم وفعاليتهم في إدارة المخاطر.

البعد الثالث: دعم الإدارة العليا ولجنة المراجعة (Senior Management and Audit Committee) (Support)

يُعدّ دعم الإدارة العليا ولجنة المراجعة عاملاً حاسماً لنجاح وظيفة التدقيق الداخلي وتحقيق أهدافها. حيث يتمثل هذا الدعم في توفير الموارد البشرية والمالية والتقنية الكافية، والموافقة على خطط التدقيق، ومناقشة النتائج والتوصيات بجدية، ومتابعة وتنفيذ جميع الإجراءات التصحيحية. وبدون هذا الدعم، فإن وظيفة التدقيق الداخلي قد تفقد تأثيرها وتتحول إلى مجرد وظيفة شكلية لا يمكنها أن تُضيف قيمة حقيقية (Shamsuddin & Bakar, 2020). وقد خلصت دراسة (Alqudah et al. 2023) إلى أن دعم الإدارة العليا يُعدّ من أبرز العوامل المؤثرة على فاعلية التدقيق الداخلي في المؤسسات الأردنية.

البعد الرابع: جودة أداء التدقيق الداخلي (Quality of Internal Audit Performance)

يُشير هذا البعد إلى مدى التزام وظيفة التدقيق الداخلي بالمعايير العالمية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في تنفيذ مهامها. ويشمل ذلك التخطيط الدقيق لمهام التدقيق بناءً على تقييم شامل للمخاطر، وتنفيذ الإجراءات بشكل احترافي ومنهجي، وتوثيق الأدلة بشكل كافٍ ومناسب، وتوصيل النتائج بوضوح وموضوعية إلى الجهات المعنية، ومتابعة تنفيذ التوصيات للتأكد من معالجة نقاط الضعف المحددة. كما يتضمن هذا البعد وجود برنامج لضمان وتحسين الجودة (Quality Assurance and Improvement Program – QAIP) لتقييم أداء الوظيفة بشكل دوري وتحديد مجالات التحسين (IIA, 2024). وقد أكدت

دراسة عبد الرحيم وأبو (2025) أن جودة أداء المراجعة الداخلية تُسهم بشكل مباشر في تدنية المخاطر المالية في السوق السعودية.

2.4.2. المحور الثاني: إدارة المخاطر الإدارية: المفهوم، الأنواع، والأطر المرجعية

• مفهوم المخاطر وإدارة المخاطر الإدارية

تُعدّ المخاطر جزءاً لا يتجزأ من بيئة أي مؤسسة، سواء أكانت ربحية أم غير ربحية، حكومية أم خاصة. وتُعرّف المخاطر في أبسط صورها بأنها "احتمالية وقوع حدث يؤثر سلباً أو إيجاباً على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها" (ISO, 2018). وقد تطور هذا المفهوم ليتجاوز النظرة التقليدية التي كانت تُعامل المخاطر باعتبارها تهديدات يجب تجنبها، إلى نظرة أكثر شمولاً تُعترف بأن بعض المخاطر قد تنطوي على فرص يمكن استثمارها (COSO, 2017).

تُعرّف لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO) إدارة مخاطر المؤسسات بأنها: "الثقافة والقدرات والممارسات، المدمجة مع تحديد الاستراتيجية والأداء، والتي تعتمد عليها المؤسسات في إدارة المخاطر عند إنشاء القيمة والحفاظ عليها وتحقيقها" (COSO, 2017, p. 2).

أما المعيار الدولي لإدارة المخاطر (ISO 31000:2018)، فيُعرّف إدارة المخاطر بأنها "الأنشطة المنسقة لتوجيه وضبط المؤسسة فيما يتعلق بالمخاطر" (ISO, 2018, p. 1). ويؤكد كلا التعريفين على أن إدارة المخاطر هي عملية مستمرة ومتكاملة مع جميع أنشطة المؤسسة، وليست مجرد وظيفة معزولة أو استجابة لأحداث طارئة (Wolters Kluwer, 2024).

وفي سياق هذه الدراسة، تُركّز "إدارة المخاطر الإدارية" على فئة محددة من المخاطر التي تنشأ عن القرارات والعمليات الإدارية والتشغيلية داخل المؤسسة غير الربحية، وتشمل المخاطر الاستراتيجية والتشغيلية والامتثالية ومخاطر السمعة، بدلاً من التركيز على المخاطر المالية البحتة كمخاطر السوق والائتمان.

• أنواع المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية

تواجه المؤسسات غير الربحية مجموعة متنوعة ومتشابكة من المخاطر الإدارية التي تتطلب إدارة دقيقة

ومتخصصة. وتتوزع هذه المخاطر على الفئات الرئيسية الآتية:

أولاً: المخاطر الاستراتيجية (Strategic Risks)

هي المخاطر التي قد تحول دون تحقيق المؤسسة لرسالتها وأهدافها طويلة الأجل. وتشمل مخاطر مثل:

عدم القدرة على التكيف مع التغيرات في احتياجات المجتمع، أو ظهور منافسين جدد على مصادر التمويل، أو

اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة تتعلق بالبرامج والخدمات المقدمة، أو التغيرات في السياسات الحكومية المتعلقة

بالقطاع غير الربحي (Manfreda-Foley, 2025). وفي السياق السعودي، تُمثّل التحولات المتسارعة التي

تشهدها المملكة في إطار رؤية 2030 مصدراً رئيسياً للمخاطر الاستراتيجية التي تستلزم مراقبة مستمرة وتكيفاً

سريعاً.

ثانياً: المخاطر التشغيلية (Operational Risks)

هي المخاطر الناتجة عن فشل العمليات الداخلية أو الأفراد أو الأنظمة أو الأحداث الخارجية. وتشمل

هذه الفئة نطاقاً واسعاً من المخاطر مثل: عدم كفاءة الموظفين أو ارتفاع معدل دورانهم، أو فشل أنظمة تقنية

المعلومات، أو عدم وجود ضوابط داخلية كافية لمنع الاحتيال، أو انقطاع الخدمات الأساسية. وتُعدّ المخاطر

التشغيلية من أكثر أنواع المخاطر شيوعاً وتأثيراً في المؤسسات غير الربحية نظراً لمحدودية مواردها وكفاءاتها

الإدارية في أحيان كثيرة (Bertin, 2024).

ثالثاً: مخاطر الامتثال (Compliance Risks)

هي المخاطر الناتجة عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات الداخلية والخارجية. وفي المملكة العربية السعودية، يجب على المؤسسات غير الربحية الامتثال لمنظومة متكاملة من الأنظمة، تشمل: نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية، واشترطات المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي، واللوائح المتعلقة بجمع التبرعات ومكافحة غسيل الأموال وتمويل الإرهاب (المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي، 2023). ويُعدّ الإخلال بمتطلبات الامتثال من أشد المخاطر خطورة، إذ قد يُفضي إلى إيقاف نشاط المؤسسة أو سحب ترخيصها.

رابعاً: مخاطر السمعة (Reputational Risks)

تُعدّ السمعة من أئمن الأصول غير الملموسة التي تمتلكها المؤسسة غير الربحية، إذ تُشكّل الأساس الذي تقوم عليه علاقتها بالمانحين والمستفيدين والمجتمع. ويمكن أن تنشأ مخاطر السمعة من أي من الفئات المذكورة أعلاه، حيث يمكن أن يؤدي أي فشل تشغيلي أو استراتيجي أو قانوني إلى الإضرار بصورة المؤسسة وتقويض ثقة أصحاب المصلحة بها. وقد أكدت دراسة (Feng & Greenlee 2024) أن مخاطر السمعة تُمثّل أحد أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات غير الربحية في عصر التواصل الاجتماعي وتساعد متطلبات الشفافية.

• الأطر المرجعية الدولية لإدارة المخاطر

تتوفر على المستوى الدولي عدة أطر مرجعية تُوجّه المؤسسات في تصميم وتطبيق أنظمة إدارة

المخاطر، ويأتي في مقدمتها إطارا COSO ERM و ISO 31000

1. إطار (COSO ERM 2017):

يُعدّ هذا النوع من أكثر الأطر استخداماً على المستوى العالمي، حيث يستخدم بشكل شائع في المؤسسات الأمريكية والمؤسسات المدرجة في الأسواق المالية. هذا الإطار يتكون من خمسة مكونات رئيسية وعشرين مبدأً تغطي جميع جوانب إدارة مخاطر المؤسسة، وهي:

جدول [2-2]: مكونات إطار COSO ERM (2017)

المكون	الوظيفة
الحوكمة والثقافة	تحديد نغمة المؤسسة وتعزيز أهمية إدارة المخاطر على جميع المستويات
الاستراتيجية وتحديد الأهداف	ربط إدارة المخاطر بعملية التخطيط الاستراتيجي وتحديد شهية المخاطر
الأداء	تحديد وتقييم المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف والاستجابة لها
المراجعة والمراقبة	مراجعة أداء إدارة المخاطر وإجراء التحسينات اللازمة في ضوء التغيرات
المعلومات والاتصال واعداد التقارير	تبادل المعلومات المتعلقة بالمخاطر مع أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين

2. إطار ISO 31000 (2018):

يُقدّم هذا الإطار مجموعة من المبادئ والإرشادات لعملية إدارة المخاطر، ويتميز بطابعه العالمي الشامل الذي يجعله قابلاً للتطبيق على أي نوع من المؤسسات بصرف النظر عن حجمها أو طبيعة نشاطها أو قطاعها. يؤكد الإطار على ثمانية مبادئ جوهرية تُشكّل ركائز إدارة المخاطر الفعالة، أبرزها: التكامل مع أنشطة المؤسسة، والمنهجية والشمولية، والتخصيص وفق السياق، والإشراك الفعال لأصحاب المصلحة، والديناميكية والاستجابة للتغيير، والاعتماد على أفضل المعلومات المتاحة، ومراعاة العوامل البشرية والثقافية، وتسهيل التحسين المستمر (ISO, 2018).

وقد أثبتت دراسة Bertin (2024) أن المؤسسات غير الربحية التي تتبنى إطاراً منهجياً لإدارة المخاطر، سواء COSO أو ISO 31000، تُحقّق مستويات أعلى من الفعالية التشغيلية والاستدامة المؤسسية

مقارنةً بتلك التي تقتقر إلى مثل هذا الإطار. كما أكدت دراسة (Murr & Carrera, 2022) في السياق السعودي أن المنطق المؤسسي السائد في الجهات الحكومية والشبه حكومية يُؤثر بشكل ملحوظ على طريقة تبني وتطبيق ممارسات إدارة المخاطر.

• خصائص إدارة المخاطر في المؤسسات غير الربحية

تتميز إدارة المخاطر في المؤسسات غير الربحية بعدد من الخصائص التي تُميزها عن نظيراتها في القطاع الخاص الربحي، ويمكن إجمالها فيما يلي:

أولاً: تعدد أصحاب المصلحة وتضارب مصالحهم. تخضع المؤسسات غير الربحية لرقابة مجموعة متنوعة من أصحاب المصلحة، تشمل: مجلس الإدارة، والمانحين (أفراداً وجهات حكومية وشركات)، والمستفيدين، والجهات التنظيمية، والمجتمع المحلي. وقد تتضارب مصالح هذه الأطراف أحياناً، مما يُعقّد عملية تحديد أولويات المخاطر والاستجابة لها (Alzaidan et al., 2025).

ثانياً: محدودية الموارد المخصصة لإدارة المخاطر. تعاني كثير من المؤسسات غير الربحية، ولا سيما الصغيرة والمتوسطة منها، من شح الموارد المالية والبشرية المخصصة لوظيفة إدارة المخاطر، مما يُصعّب تطبيق أطر شاملة ومتكاملة (Garven & Scarlata, 2021).

ثالثاً: الاعتماد الكبير على التمويل الخارجي. يُشكّل التمويل الخارجي (التبرعات والمنح والدعم الحكومي) المصدر الرئيسي للإيرادات في معظم المؤسسات غير الربحية، مما يجعلها عُرضة لمخاطر انقطاع التمويل أو تغيير أولويات المانحين، وهو ما يستلزم إدارة استباقية ومتخصصة لهذه المخاطر (Feng & Greenlee, 2024).

3.4.2. المحور الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في المؤسسات

غير الربحية

تطورت العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر تطوراً جوهرياً، فلم يعد دور التدقيق الداخلي يقتصر على تقييم الضوابط الرقابية بعد وقوع الأحداث، بل أصبح شريكاً أساسياً في عملية إدارة المخاطر بأكملها. ويُمارس التدقيق الداخلي هذا الدور من خلال مسارين متكاملين: مسار تأكيدى ومسار استشاري.

المسار التأكيدى (Assurance Role):

يتمثل الدور الأساسي للتدقيق الداخلي في تقديم تأكيد موضوعي ومستقل لمجلس الإدارة والإدارة العليا حول فعالية عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة. يشمل هذا الدور: تقييم مدى كفاية تصميم عمليات إدارة المخاطر وتوافقها مع أهداف المؤسسة، واختبار مدى الالتزام بسياسات وإجراءات إدارة المخاطر المعتمدة، وتقييم كيفية تحديد المخاطر وتحليلها والاستجابة لها من قبل الإدارة، وتقديم تأكيد حول دقة وموثوقية التقارير المتعلقة بالمخاطر (الصافي، 2023).

المسار الاستشاري (Consulting Role):

بالإضافة إلى دوره التأكيدى، يمكن للتدقيق الداخلي أن يُقدّم خدمات استشارية لتحسين عمليات إدارة المخاطر، شريطة أن يتم ذلك بطريقة لا تُخلّ باستقلاليته وموضوعيته. تشمل الأنشطة الاستشارية: المساعدة في تحديد وتصنيف المخاطر الرئيسية، وتسهيل ورش العمل لرفع الوعي بثقافة المخاطر، وتقديم المشورة حول تصميم وتطبيق أطر إدارة المخاطر، ومراجعة خطط الاستجابة للمخاطر وتقديم توصيات لتحسينها (Nkansa et al., 2025). وقد أكدت دراسة ضويفي (2017) في السياق الجزائري أن الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي يُسهم بشكل فعال في ترسيخ مبادئ الحوكمة الرشيدة وتحسين عمليات إدارة المخاطر.

نموذج خطوط الدفاع الثلاثة (The Three Lines Model)

يُعدّ نموذج خطوط الدفاع الثلاثة، الذي أصدره معهد المدققين الداخليين وتم تحديثه في عام 2020، إطاراً مفاهيمياً راسخاً يوضّح كيفية توزيع الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة داخل المؤسسة. يهدف النموذج إلى تحقيق التنسيق والتكامل بين مختلف الوظائف لضمان تحقيق الأهداف وحماية القيمة المؤسسية (IIA, 2020).

الخط الأول: الإدارة التشغيلية (Operational Management)

يقع على عاتق مديري الإدارات التشغيلية مسؤولية امتلاك وإدارة المخاطر كجزء لا يتجزأ من أنشطتهم اليومية. هم المسؤولون الأولون عن تحديد المخاطر وتقييمها وتطبيق الضوابط اللازمة للتعامل معها، إذ يُمثّلون خط الدفاع الأول والأقرب إلى مصادر المخاطر.

الخط الثاني: وظائف إدارة المخاطر والامتثال (Risk Management and Compliance)

(Functions)

تتمثل مهمة هذه الوظائف في توفير الخبرة والدعم الفني والمراقبة للإدارة التشغيلية. تقوم هذه الوظائف بوضع الأطر والسياسات والأدوات اللازمة لإدارة المخاطر، وتساعد الخط الأول في تطبيقها بفعالية وانسجام مع أهداف المؤسسة.

الخط الثالث: التدقيق الداخلي (Internal Audit)

يُقدّم التدقيق الداخلي تأكيداً مستقلاً وموضوعياً حول فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، بما في ذلك تقييم فعالية أداء الخطين الأول والثاني. ويُرفع هذا التأكيد مباشرةً إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

جدول [2-3]: ملخصاً لأدوار ومسؤوليات كل خطوط الدفاع

خط الدفاع	الدور الاساسي	المسؤولية الرئيسية	العلاقة بإدارة المخاطر
الخط الأول	امتلاك وإدارة المخاطر اليومية	تحقيق الأهداف التشغيلية	تطبيق الضوابط الرقابية
الخط الثاني	الدعم والمراقبة والتخصص	تسهيل ومراقبة إدارة المخاطر	تصميم الأطر والسياسات
الخط الثالث	تأكيد مستقل وموضوعي	تقييم شامل للحوكمة والمخاطر والرقابة	التحقق من فعالية الخطتين الأول والثاني

التدقيق الداخلي المبني على المخاطر (Risk-Based Internal Auditing)

يُمثل التدقيق الداخلي المبني على المخاطر (RBIA) المنهجية الأكثر حداثة وفعالية في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، إذ يُوجّه جهود التدقيق نحو المجالات التي تتطوي على أعلى مستويات المخاطر بدلاً من اتباع نهج عشوائي أو دوري بحت. وتقوم هذه المنهجية على مبدأ أساسي مفاده أن الموارد المحدودة لوظيفة التدقيق الداخلي يجب أن تُوجّه نحو المجالات التي تُشكّل أكبر تهديد لتحقيق أهداف المؤسسة (Almgrashi & Mujalli, 2024).

تمر عملية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر بعدة مراحل متسلسلة ومتكاملة:

3. فهم أهداف المؤسسة واستراتيجيتها: لا يمكن تقييم المخاطر بمعزل عن الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

4. تحديد وتقييم المخاطر الرئيسية: تحديد المخاطر التي قد تُعيق تحقيق هذه الأهداف وتقييم احتمالية وقوعها وحجم تأثيرها.

5. تقييم الضوابط الرقابية القائمة: تقييم مدى كفاية الضوابط الرقابية الموجودة للتخفيف من حدة المخاطر المُحددة.

6. بناء خطة التدقيق بناءً على المخاطر: تخصيص موارد التدقيق بما يتناسب مع مستوى المخاطر في كل مجال.

7. تنفيذ مهام التدقيق وتوصيل النتائج: تنفيذ المهام المُخططة وتقديم تقارير واضحة وموضوعية تتضمن توصيات عملية لمعالجة الثغرات.

8. متابعة تنفيذ التوصيات: التأكد من أن الإدارة قد اتخذت الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة نقاط الضعف المُحددة.

أهمية العلاقة التكاملية في سياق رؤية 2030 والمؤسسات غير الربحية السعودية

في ظل التحولات الجذرية التي يشهدها الاقتصاد والمجتمع السعودي تماشياً مع رؤية 2030، تبرز أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في القطاع غير الربحي بشكل خاص. تستهدف الرؤية زيادة مساهمة القطاع غير الربحي في الناتج المحلي الإجمالي من 1% إلى 5% بحلول عام 2030، ورفع كفاءته وشفافيته وقدرته على تقديم الخدمات الاجتماعية (الجهيمان، 2025). ولتحقيق هذه المستهدفات الطموحة، لا بد من وجود أنظمة حوكمة متينة تضمن استخدام الموارد المحدودة بكفاءة عالية لتحقيق أقصى أثر اجتماعي.

إن وجود علاقة تكاملية وفعالة بين وظيفتي التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر يُسهم في تحقيق جملة من المنافع الاستراتيجية للمؤسسات غير الربحية السعودية، أبرزها:

1. تحقيق الاستدامة المالية والمؤسسية: من خلال تحديد المخاطر التي قد تؤثر على مصادر التمويل وإدارتها بفعالية واستباقية.

2. تعزيز ثقة الجهات المانحة والرقابية: حيث يُظهر وجود نظام قوي لإدارة المخاطر والرقابة التزام

المؤسسة بأعلى معايير الشفافية والمساءلة (Alzaidan et al., 2025).

3. تحسين عملية اتخاذ القرار: من خلال تزويد الإدارة ومجلس الإدارة بمعلومات دقيقة وموثوقة حول

المخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسة.

4. زيادة المرونة والقدرة على التكيف: تمكين المؤسسة من الاستجابة السريعة والفعالة للتغيرات في البيئة

التشغيلية والتنظيمية.

وقد أكدت دراسة (Murr & Carrera (2022 في السياق السعودي أن المنطق المؤسسي السائد يُؤثر

بشكل ملحوظ على طريقة تبني وتطبيق ممارسات إدارة المخاطر، مما يُشير إلى ضرورة مراعاة السياق الثقافي

والتنظيمي الخاص بالمملكة عند تصميم أنظمة إدارة المخاطر. لذلك، لم تعد العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة

المخاطر مجرد ممارسة فنية، بل أصبحت ضرورة استراتيجية لنجاح واستدامة المؤسسات غير الربحية في

المملكة العربية السعودية في عصر رؤية 2030.

4.2.4. المحور الرابع: النظريات المفسرة للعلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر

لفهم أعمق للعلاقة المركبة بين فاعلية التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير

الربحية، تستند هذه الدراسة إلى ثلاث نظريات أساسية راسخة في أدبيات الحوكمة والمحاسبة والإدارة. تعمل هذه

النظريات كعدسات تحليلية متكاملة تُساعد في تفسير دوافع تبني ممارسات التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر،

والآليات التي تحكم العلاقة بينهما، والسياقات البيئية والمؤسسية التي تؤثر على هذه العلاقة. ويُقدّم كل منظور

نظري إسهاماً فريداً في بناء الإطار التفسيري الذي تنطلق منه فرضيات الدراسة وتُفسّر في ضوءه نتائجها.

نظرية الوكالة (Agency Theory)

تُعدّ نظرية الوكالة من أكثر النظريات تأثيراً واستخداماً في تفسير هياكل الحوكمة وآليات الرقابة في

المؤسسات. أرسى دعائمها Jensen و Meckling عام 1976 في دراستهما المرجعية حول نظرية الشركة،

وتفترض النظرية وجود علاقة تعاقدية بين طرفين: الأصل (Principal) الذي يُفوض السلطة، والوكيل (Agent) الذي يتلقى السلطة لاتخاذ القرارات نيابةً عن الأصل (Jensen & Meckling, 1976). تنشأ "مشكلة الوكالة" (Agency Problem) بسبب تضارب المصالح المحتمل بين الطرفين وعدم تماثل المعلومات (Information Asymmetry)، حيث يمتلك الوكيل معلومات أكثر عن أدائه وقراراته مما يمتلكه الأصل (Eisenhardt, 1989). ويترتب على هذه المشكلة ما يُعرف بـ"تكاليف الوكالة" (Agency Costs)، التي تشمل تكاليف الرقابة والمتابعة وتكاليف الضمان والخسارة المتبقية (Fama & Jensen, 1983).

تطبيق نظرية الوكالة في سياق المؤسسات غير الربحية

في سياق المؤسسات غير الربحية، تتخذ علاقة الوكالة أبعاداً أكثر تعقيداً مقارنةً بالمؤسسات الربحية. ففي الشركات الربحية، يكون المساهمون هم الأصل، أما في المؤسسات غير الربحية، فإن الأصل يشمل أطرافاً متعددة ومتنوعة: المانحون الذين يُقدمون التمويل، والمستفيدون الذين تُقدّم لهم الخدمات، والجهات التنظيمية التي تُشرف على القطاع، والمجتمع بشكل عام. بينما تُمثّل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة "الوكيل" المؤتمن على موارد المؤسسة لتحقيق أهدافها الاجتماعية (Fama & Jensen, 1983). وقد أشار الصافي (2023) إلى أن تعدد أصحاب المصلحة في المؤسسات غير الربحية يُضاعف من حدة مشكلة الوكالة، إذ يصعب على أي طرف بمفرده مراقبة أداء الإدارة بشكل فعال. هنا، يبرز دور التدقيق الداخلي كآلية رقابية حيوية لتقليل تكاليف الوكالة من خلال عدة آليات. فمن ناحية الرقابة المستقلة، يقوم التدقيق الداخلي بمراقبة أنشطة الإدارة بشكل مستقل وتقديم تقارير موضوعية إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، مما يُقلّل من عدم تماثل المعلومات. ومن ناحية تقييم المخاطر والضوابط، يعمل التدقيق الداخلي على تقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر التي تضعها الإدارة، مما يضمن حماية أصول المؤسسة واستخدامها في الأغراض المخصصة لها (Adams, 1994). ومن ناحية تعزيز المساءلة والشفافية، يُسهّم التدقيق الداخلي في بناء جسر الثقة بين المؤسسة وأصحاب المصلحة من خلال تقديم تأكيدات موضوعية حول سلامة العمليات والتقارير

المالية (Alzaidan et al., 2025). وقد أكد (Adams (1994 في دراسته المرجعية أن التدقيق الداخلي يعمل كأداة رقابية مهمة لتقليل مشاكل الوكالة الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة، وأن فعاليته ترتبط بمدى استقلاليته وقدرته على تقديم تقارير موضوعية لأعلى مستويات الإدارة. وفي السياق السعودي، أثبتت دراسة Alzeban و(2014) Gwilliam أن استقلالية التدقيق الداخلي تُمثل أحد أقوى المتنبئات بفعاليته في القطاع العام، وهو ما يتسق مع افتراضات نظرية الوكالة حول أهمية الرقابة المستقلة. ويلخص الجدول الآتي العلاقة بين مفاهيم نظرية الوكالة وتطبيقاتها في المؤسسات غير الربحية.

جدول [2-4]: العلاقة بين مفاهيم نظرية الوكالة وتطبيقاتها

المفهوم في نظرية الوكالة	التطبيق في المؤسسات غير الربحية	دور التدقيق الداخلي
الأصيل (Principal)	المانحون، المستفيدون، الجهات التنظيمية، المجتمع	تقديم تأكيدات موضوعية للأصيل حول أداء الوكيل
الوكيل (Agent)	الإدارة التنفيذية، مجلس الإدارة	مراقبة قرارات الوكيل وتقييم التزامه
عدم تماثل المعلومات	الإدارة تمتلك معلومات أكثر من المانحين	تقليل الفجوة المعلوماتية عبر التقارير المستقلة
تكاليف الوكالة	تكاليف الرقابة والمتابعة والضمان	تقليل تكاليف الوكالة من خلال الرقابة الفعالة

نظرية الموارد (Resource-Based View – RBV)

تُقدّم نظرية الموارد، التي طورها (Wernerfelt (1984 وعزّزها (Barney (1991 في إطاره الشهير، منظوراً استراتيجياً يرى أن الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسة تنبع من مواردها وقدراتها الداخلية الفريدة التي يصعب على المنافسين تقليدها. ولكي يكون المورد مصدراً لميزة تنافسية، يجب أن يتسم بخصائص أربع تُعرف اختصاراً بـ (VRIN): أن يكون ذا قيمة (Valuable)، ونادراً (Rare)، وصعب التقليد (Inimitable)، وغير قابل للاستبدال ((Barney, 1991) (Non-substitutable). وعلى الرغم من أن هذه النظرية نشأت في سياق الإدارة الاستراتيجية للشركات الربحية، إلا أن تطبيقها على المؤسسات غير الربحية يُعدّ ملائماً ومشروعاً، حيث

إن هذه المؤسسات تتنافس على الموارد المحدودة (التمويل، المتطوعين، الكفاءات) وتحتاج إلى بناء قدرات داخلية متميزة لتحقيق رسالتها بفعالية (Alqudah et al., 2023). تطبيق نظرية الموارد على التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر

عند تطبيق نظرية الموارد على الدراسة الحالية، يمكن اعتبار وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة مورداً استراتيجياً داخلياً للمؤسسة غير الربحية. فوظيفة التدقيق التي تتمتع بالكفاءة المهنية العالية، والاستقلالية التنظيمية، والفهم العميق لبيئة عمل المؤسسة، والقدرة على تقديم رؤى استشارية ذات قيمة مضافة، تُصبح مورداً نادراً يصعب تقليده. ويمكن توضيح كيف تُحقق وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة خصائص VRIN على النحو الآتي:

هذه القدرات الفريدة تُمكن المؤسسة من تحسين إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر بشكل أكثر دقة وتطوير استجابات فعالة لها، وتعزيز الكفاءة التشغيلية عبر تحديد نقاط الضعف في العمليات وتقديم توصيات لتحسينها، فضلاً عن بناء سمعة قوية تجذب المانحين والمتطوعين المتميزين. وقد أكد Almgrashi وMujalli (2024) أن الاستثمار في تدريب المدققين الداخليين وتطوير كفاءاتهم يُعدّ من أهم العوامل المؤثرة في تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في المؤسسات السعودية. وبذلك، تُفسّر نظرية الموارد كيف أن الاستثمار في بناء قدرات وظيفة التدقيق الداخلي لا يُمثّل مجرد تكلفة امتثال، بل هو استثمار استراتيجي يُولّد قيمة للمؤسسة ويُعزّز قدرتها على تحقيق أهدافها واستدامتها. وتُؤسّس هذه النظرية للفرضيتين الفرعيتين الثانية والرابعة للدراسة المتعلقةتين بأثر كفاءة المدققين وجودة الأداء على إدارة المخاطر الإدارية.

جدول [2-5]: تطبيق نظرية الموارد على التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر

الخاصية	التطبيق على وظيفة التدقيق الداخلي
القيمة (Valuable)	تُسهم في تحسين إدارة المخاطر وتعزيز الكفاءة التشغيلية وحماية الأصول وبناء سمعة قوية لدى المانحين
الندرة (Rare)	كثير من المؤسسات غير الربحية تفتقر إلى وظيفة تدقيق داخلي متطورة وفعالة (Shamsuddin & Bakar, 2020
صعوبة التقليد (Inimitable)	الخبرة المتراكمة والمعرفة المؤسسية والعلاقات التنظيمية يصعب نقلها أو تقليدها بسرعة
عدم الاستبدال (Non-substitutable)	لا يمكن للتدقيق الخارجي وحده أن يحل محل الرقابة الداخلية المستمرة والمعرفة العميقة بالمؤسسة

النظرية المؤسسية (Institutional Theory)

تُرَكِّز النظرية المؤسسية، التي ساهم في تطويرها DiMaggio و Powell (1983) و Meyer و Rowan (1977)، على كيفية تأثير البيئة الخارجية بما في ذلك القواعد والمعايير والتوقعات الثقافية على هياكل وممارسات المؤسسات. تفترض هذه النظرية أن المؤسسات لا تسعى فقط لتحقيق الكفاءة الاقتصادية، بل تسعى أيضاً لاكتساب الشرعية (Legitimacy) في بيئتها من خلال التشابه المؤسسي (Isomorphism)، أي تبني ممارسات وهياكل مشابهة للمؤسسات الأخرى التي يُنظر إليها على أنها شرعية وناجحة (DiMaggio & Powell, 1983). وتُحدّد النظرية ثلاث آليات رئيسية للضغط المؤسسي تدفع المؤسسات نحو التشابه:

آلية الضغط المؤسسي	المصدر	التطبيق في المؤسسات غير الربحية السعودية
الضغط القسري (Coercive Isomorphism)	القوانين واللوائح الحكومية	متطلبات الحوكمة الصادرة عن المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي، ونظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية (المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي، 2023)
الضغط المعياري (Normative Isomorphism)	المعايير المهنية والجمعيات المتخصصة	معايير معهد المدققين الداخليين (IIA, 2024)، وإطار COSO لإدارة المخاطر، ومعياري ISO 31000
الضغط التقليدي (Mimetic Isomorphism)	محاكاة المؤسسات الرائدة	تقليد الممارسات الناجحة للمؤسسات غير الربحية الرائدة في المملكة ودولياً لمواجهة حالة عدم اليقين.

تطبيق النظرية المؤسسية في سياق المؤسسات غير الربحية السعودية

في سياق المؤسسات غير الربحية السعودية، تلعب النظرية المؤسسية دوراً محورياً في تفسير دوافع تبني ممارسات التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر. فقد أكد Witesman (2016) أن المؤسسات غير الربحية تسعى إلى اكتساب شرعيتها المؤسسية من خلال تبني الهياكل والممارسات التنظيمية المقبولة اجتماعياً، وليس فقط من خلال تحقيق الكفاءة الاقتصادية. وهذا يعني أن تبني المؤسسات غير الربحية لممارسات التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر قد لا يكون مدفوعاً فقط بالرغبة في تحسين الأداء الداخلي، بل هو أيضاً استجابة استراتيجية للضغوط والتوقعات في بيئتها للحفاظ على شرعيتها والحصول على دعم أصحاب المصلحة.

وفي هذا الإطار، أكدت دراسة Murr و Carrera (2022) في السياق السعودي أن المنطق المؤسسي

السائد يؤثر بشكل ملحوظ على طريقة تبني وتطبيق ممارسات إدارة المخاطر في المؤسسات الحكومية، مما

يُشير إلى أن السياق الثقافي والتنظيمي الخاص بالمملكة يلعب دوراً مهماً في تشكيل ممارسات الحوكمة. كما أشارت دراسة ضويفي (2017) إلى أن التدقيق الداخلي يلعب دوراً محورياً في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات، وأن هذا الدور يتأثر بالضغوط المؤسسية المحيطة بالمؤسسة. وتُفسّر النظرية المؤسسية أيضاً لماذا قد تتبنى بعض المؤسسات غير الربحية ممارسات الحوكمة شكلية دون تطبيقها بفعالية حقيقية، وهو ما يُعرف بـ"الفصل" (Decoupling) بين الهياكل الرسمية والممارسات الفعلية (Meyer & Rowan, 1977). وهذا يُبرز أهمية دراسة الفجوة بين تبني ممارسات التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر من جهة، وتطبيقها الفعلي من جهة أخرى في المؤسسات غير الربحية السعودية. وبذلك، تُؤسس النظرية المؤسسية للفرضية الفرعية الثالثة للدراسة المتعلقة بأثر دعم الإدارة العليا على إدارة المخاطر الإدارية، حيث يُمثّل هذا الدعم انعكاساً للاستجابة المؤسسية للضغوط البيئية والتنظيمية.

التكامل بين النظريات الثلاث في تفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر

يتضح مما سبق أن كل نظرية من النظريات الثلاث تُقدّم منظوراً تفسيريّاً فريداً ومتكاملاً للعلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في المؤسسات غير الربحية. ويمكن تلخيص الإسهام التفسيري لكل نظرية في الجدول الآتي:

جدول [2-7]: الإسهامات التفسيرية للنظريات الثلاث

النظرية	السؤال الذي تجيب عنه	الاسهام في تفسير العلاقة	الفرضية المرتبطة
نظرية الوكالة	لماذا نحتاج التدقيق الداخلي؟	التدقيق الداخلي آلية رقابية لتقليل تكاليف الوكالة وعدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة	الفرضية الفرعية الأولى (الاستقلالية)
نظرية الموارد	كيف يُضيف التدقيق الداخلي قيمة؟	وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة مورد استراتيجي نادر يُعزّز قدرة المؤسسة على إدارة المخاطر وتحقيق أهدافها.	الفرضيتان الفرعيتان الثانية (الكفاءة) والرابعة (جودة الأداء)
النظرية المؤسسية	ما الذي يدفع المؤسسات لتبني هذه النظرية؟	الضغوط المؤسسية (قسرية، معيارية، تقليدية) تدفع المؤسسات لتبني ممارسات التدقيق وإدارة المخاطر.	الفرضية الفرعية الثالثة (دعم الإدارة العليا)

إن الجمع بين هذه النظريات الثلاث يُوفّر إطاراً تفسيرياً شاملاً ومتعدد الأبعاد يتجاوز القيود التي قد تفرضها كل نظرية على حدة. فنظرية الوكالة تُفسّر الحاجة إلى التدقيق الداخلي كآلية رقابية، ونظرية الموارد تُفسّر القيمة التي يُضيفها التدقيق الداخلي الفعال، والنظرية المؤسسية تُفسّر السياق البيئي والتنظيمي الذي يُؤثر على تبني وتطبيق هذه الممارسات (Nkansa et al., 2025). وهذا التكامل النظري يُعزّز من قدرة الدراسة على فهم وتفسير العلاقة المعقدة بين فاعلية التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية.

الفصل الثالث: منهجية وطرق البحث

1.3. المقدمة:

يمثل هذا الفصل دليلاً توجيهياً للعمليات التي سيقوم بها الباحث في الدراسة لتحقيق الأهداف والإجابة على الأسئلة، واختبار الفرضيات التي تم صياغتها بناءً على الإطار النظري والبحوث السابقة. بعد أن تم توضيح مشكلة الدراسة وأهدافها في الفصول السابقة، يأتي هذا الفصل ليحدد الخطوات العملية والتطبيقية المتعلقة بالباحث للوصول إلى نتائج علمية موثوقة ودقيقة. يعتبر اختيار الطريقة البحثية المناسبة أساسياً في الأبحاث العلمية، إذ يضمن صحة الإجراءات والنتائج التي يتم التوصل إليها (Creswell & Creswell, 2018).

وبناءً على طبيعة أهداف هذه الدراسة، التي تهدف إلى وصف وتحليل تأثير متغير مستقل (فاعلية التدقيق الداخلي) على متغير تابع (إدارة المخاطر الإدارية)، تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي المعتمد على الأسلوب الكمي (Quantitative Approach). يُعتبر هذا الأسلوب مناسباً لأنه لا يقتصر على عرض الظواهر بل يتعداها إلى تحليل العلاقات بين المتغيرات وقياس تأثيرها بشكل إحصائي، وهذا يتوافق تماماً مع فرضيات وأسئلة الدراسة (Sekaran & Bougie, 2016).

لذا، سوف يستعرض هذا الفصل بالتفصيل العمليات المنهجية المتبعة، حيث يبدأ بتحديد منهج الدراسة وأسباب اختيارها، ثم ينتقل لبيان مجتمع وعينة الدراسة، مع تقديم شرح مفصل حول كيفية تحديد حجم العينة باستخدام معادلة كوكران، وخطوات تطبيق العينة العشوائية الطبقية لضمان تمثيل دقيق للمجتمع. بعد ذلك، يتناول الفصل أداة الدراسة وهي الاستبانة، وكذلك كيفية تطويرها والتحقق من صدقها وثباتها. وأخيراً، يستعرض

الفصل الأساليب الإحصائية التي سيتم اللجوء إليها لتحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج (AMOS) لاختبار الفرضيات والوصول إلى استنتاجات علمية موثوقة.

2.3. منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي. الذي يُعتبر من المناهج الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في أبحاث العلوم الاجتماعية والإدارية، وذلك بسبب قدرته على تقديم فهم عميق وشامل للظواهر المدروسة من خلال دمج بعدين رئيسيين: الوصف والتحليل.

البعد الوصفي:

يسعى هذا البعد إلى تقديم صورة دقيقة وموضوعية لخصائص الظاهرة ومتغيراتها كما تظهر في الواقع، دون تدخل من الباحث. ضمن سياق هذه الدراسة، تتجلى المسؤولية الوصفية في تحقيق هدفين رئيسيين: وصف المتغير المستقل: يشمل تحديد المستوى السائد لفاعلية التدقيق الداخلي في المؤسسات غير الربحية في السعودية عبر قياس أبعادها الأربعة (استقلالية المدقق، كفاءته المهنية، دعم الإدارة العليا، وجودة الأداء).

وصف المتغير التابع: يتضمن تحديد مدى ممارسة إدارة المخاطر الإدارية في هذه المؤسسات. من خلال هذا الوصف، تهدف الدراسة إلى رسم صورة واضحة لواقع الممارسات الحالية، مما يعالج بشكل مباشر الأسئلة الفرعية الأولى والثانية للدراسة، ويؤسس لقاعدة قوية للانتقال إلى مرحلة التحليل.

البعد التحليلي:

يتجاوز هذا البعد مجرد الوصف السطحي للظاهرة، حيث ينطلق لفهم أعمق من خلال دراسة العلاقات بين المتغيرات وتفسيرها. لا يكفي المنهج التحليلي بالإجابة على سؤال "ماذا؟"، بل يسعى إلى تقديم إجابات على أسئلة "كيف؟" و"لماذا؟".

في هذه الدراسة الحالية، يظهر البعد التحليلي في:

اختبار الفرضيات: التحقق من صحة الفرضيات المطورة استناداً للإطار النظري والدراسات السابقة، من خلال تحليل العلاقة الارتباطية وقياس تأثير المتغير المستقل (فاعلية التدقيق الداخلي) بأبعاده المختلفة على المتغير التابع (إدارة المخاطر الإدارية).

تفسير النتائج: تقديم تفسيرات علمية للنتائج التي تُستنتج بناءً على النظريات المعتمدة، ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة.

مبررات اختيار المنهج:

إن اختيار المنهج الوصفي التحليلي جاء نتيجة لملائمته لطبيعة هذه الدراسة وأهدافها. فهو يُتيح للباحث تحقيق تكامل منهجي؛ حيث يقدم من جهة توصيفاً شاملاً لواقع الممارسات، ومن جهة أخرى، يختبر نموذج الدراسة المقترح ويقدم دليلاً كمياً على طبيعة العلاقة بين فاعلية التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، مما يُضفي عمقاً وقوة علمية على نتائج الدراسة.

3.3. مجتمع وعينة الدراسة:

تُعد خطوة تحديد مجتمع البحث وعينته بدقة من الخطوات الأساسية في تصميم الدراسة، إذ تضمن هذه الخطوة إمكانية تطبيق النتائج المستخلصة من العينة على المجتمع الأصلي الذي استندت إليه (Sekaran & Bougie, 2016). يتناول هذا القسم تعريف مجتمع البحث، وحجم العينة وطرق تحديدها، وأساليب اختيارها.

مجتمع الدراسة (Population)

يمثل مجتمع الدراسة كافة العناصر أو المفردات التي يسعى الباحث لدراستها وتعميم النتائج عليها. ووفقاً لأهداف البحث الحالي، يتكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات والجمعيات الغير ربحية المسجلة لدى المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي في المدن الكبرى بالمملكة العربية السعودية (الرياض، جدة، الدمام). تم اختيار هذه المدن لأنها تحتوي على أكبر عدد من المؤسسات غير الربحية، وخصوصاً الكبيرة والمتوسطة، مما يتيح تنوعاً كبيراً في خصائص المجتمع. أما وحدة المعاينة (عينة الدراسة) فهي الأفراد الذين يعملون في هذه المؤسسات ولهم علاقة بموضوع البحث، وهم: المدققون الداخليون - المديرون التنفيذيون - مدراء إدارة المخاطر - أعضاء لجان المراجعة أو مجالس الإدارة.

عينة الدراسة (Sample)

نظراً لحجم مجتمع الدراسة الكبير وصعوبة تطبيق الدراسة على جميع أفرادها بسبب تحديات الموارد والوقت والجهد، قرر الباحث استخدام أسلوب المعاينة (Sampling)، الذي يقوم على اختيار جزء من المجتمع (عينة) ليمثله (Creswell & Creswell, 2018).

تحديد حجم العينة

بعد مزامنة بين احتياجات الدقة الإحصائية والقيود العملية المتعلقة بالوقت والجهد والموارد المتاحة للدراسة، تم تعيين حجم العينة المستهدفة بـ 250 مستجيباً. ولتحديد مستوى الدقة الذي يقدمه هذا الحجم من العينة، يمكن حساب هامش الخطأ (Margin of Error) باستخدام الصيغة المعدلة من معادلة كوكران:

$$N = (Z^2 \times p(1-p)) / e^2$$

حيث أن:

E: هامش الخطأ وتساوي ~6.2% وتعد القيمة المحسوبة بناءً على حجم العينة المحدد.

Z: الدرجة المعيارية 1.96 وهذه القيمة تعكس مستوى ثقة 95%، وهو المعيار المتبع في معظم

البحوث الاجتماعية.

P: نسبة توفير السمة وتساوي 0.5 الذي بدورها تضمن الحصول على أكبر درجة من التباين، خاصة

مع عدم وجود دراسات سابقة تحدد هذه النسبة بدقة.

Q: النسبة المكملة وتحسب كالتالي $(p-1)$ حيث أن قيمة p تساوي 0.5 لذلك يتم حساب قيمة Q بهذه

$$\text{الصيغة } (0.5 - 1) = 0.5$$

N: حجم العينة المستخدم الذي تم تحديدها وبتساوي 250 والذي بدورها تعد الحجم المستهدف للدراسة

بناءً على اعتبارات عملية

بتطبيق المعادلة، فإن هامش الخطأ المرتبط بعينة مكونة من 250 فردًا يقارب 6.2%. وهذا يشير إلى

أن نتائج البحث، عند نسبة ثقة تبلغ 95%، قد تختلف عن المعدلات الحقيقية للمجتمع بمقدار $\pm 6.2\%$ ، وهي

نسبة مقبولة في العديد من الدراسات الاجتماعية والإدارية (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2019).

لذا، ستركز الجهود على توزيع عدد أكبر من الاستبانات لضمان جمع 250 استجابة صالحة على الأقل.

أسلوب اختيار العينة

تم استخدام العينة العشوائية الطبقية (Stratified Random Sample) كأسلوب لاختيار العينة.

يُعتبر هذا الأسلوب هو الأنسب لهذه الدراسة لأنه يوفر تمثيلاً عادلاً لجميع الفئات الفرعية ضمن مجتمع الدراسة

الذي يتسم بعدم التجانس، ما يزيد من دقة النتائج ويقلل من احتمال الأخطاء في المعاينة. تم تنفيذ هذه الطريقة

من خلال خمس خطوات رئيسية:

تحديد إطار المعاينة: إنشاء قائمة شاملة بالمؤسسات غير الربحية المسجلة في المركز الوطني لتنمية

القطاع غير الربحي في المدن الثلاث المستهدفة (الرياض، جدة، الدمام)، حيث بلغت القائمة حوالي 2600

مؤسسة غير ربحية.

تحديد معايير التقسيم الطبقي: تقسيم المجتمع إلى طبقات متجانسة اعتماداً على متغيرين رئيسيين:

حجم المؤسسة (كبيرة، متوسطة، صغيرة) ومجال العمل الرئيسي (دعوي، صحي، تعليمي، تنموي، ثقافي،

ترفيهي، أخرى).

تحديد حجم كل طبقة: حساب عدد المؤسسات في كل فئة فرعية

جدول 3-1: توزيع مجتمع الدراسة (N=2600) حسب مجال العمل وحجم المؤسسة

مجال العمل	كبير	متوسط	صغير	المجموع (NH)	النسبة
دعوية وإرشادية	57	156	497	710	27.3%
خدمات صحية	40	110	350	500	19.2%
خدمات تعليمية	34	95	301	430	16.5%
التنمية والسكان	27	57	238	340	13.1%
الترفيهية	21	57	182	260	10.0%
أخرى	29	79	252	360	13.8%
المجموع	208	572	1820	2600	100%

التوزيع النسبي للعيينة: توزيع الحجم الإجمالي للعيينة (250) على الطبقات المختلفة بما يتناسب مع حجمها

النسبي في المجتمع الأصلي

يوضح هذا الجدول كيفية تطبيق معادلة التوزيع النسبي $[nh = (Nh / N) \times n]$ لتحديد حصة كل

طبقة من العينة الإجمالية.

جدول 3-2: التوزيع النسبي للعيينة (n=250) على طبقات مجال العمل

الطبقة (مجال العمل)	حجم الطبقة في المجتمع (Nh)	النسبة من المجتمع (Nh/N)	حجم العينة الدقيق	حجم العينة المطلوب (nh)
دعوية وإرشادية	710	%27.3	68.27	68
خدمية صحية	500	%19.2	48.08	48
خدمية تعليمية	430	%16.5	41.35	41
التنمية والسكان	340	%13.1	32.69	33
ترفيهية	260	%10.0	25.00	25
أخرى	360	%13.8	34.62	35
المجموع	2600	%100	250.00	250

الاختيار العشوائي البسيط: بعد تحديد النسبة المطلوبة من كل طبقة، يتم اختيار المستجيبين من المؤسسات بشكل عشوائي لضمان تكافؤ الفرص.

4.3. أداة الدراسة:

سيتم تصميم استبانة كأداة أساسية لجمع البيانات، حيث سيتم إنشاؤها استنادًا إلى الأبحاث السابقة

خاصة: (Shamsuddin & Bakar, 2023؛ Almgrashi & Mujalli, 2024؛ Alqudah et al., 2023)

(2020) لقياس أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي (المتغير المستقل) ومستوى تطبيق إدارة المخاطر الإدارية (المتغير التابع). ستتكون الاستبانة من عدة أقسام:

سوف تحتوي الاستبانة على عدة أقسام وهي كما يلي:

القسم الأول: يختص بالمعلومات الشخصية للأشخاص المجيبين.

يهدف هذا القسم إلى جمع معلومات أساسية عن المستجيبين والمؤسسات التي يعملون بها، والتي قد

تُستخدم كمتغيرات تصنيفية في التحليل الإحصائي. تشمل هذه البيانات:

- بيانات المستجيب: (المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية ذات الصلة

مثل CIA أو CRMA).

- بيانات المؤسسة: (حجم المؤسسة، مجال العمل، عمر المؤسسة، وجود وظيفة تدقيق داخلي مستقلة).

القسم الثاني: سيتم تخصيص هذا القسم لقياس المتغير المستقل "فاعلية التدقيق الداخلي" من خلال

أربعة محاور فرعية: الاستقلالية، كفاءة المدققين، دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي، جودة أداء التدقيق الداخلي، حيث يمثل كل محور أحد أبعاد المتغير المستقل التي تم تحديدها في فرضيات الدراسة. سيتم تطوير فقرات هذا القسم بالاستناد إلى الدراسات سابقة ومعايير معهد المدققين الداخليين.

القسم الثالث: سيخصص هذا القسم لقياس المتغير التابع "إدارة المخاطر الإدارية"، وسيتم تطوير فقراته

بالاستناد إلى الأطر المرجعية الدولية مثل إطار (2017) COSO-ERM و ISO 31000، بالإضافة إلى دراسات سابقة تناولت تطبيق إدارة المخاطر. سيغطي هذا القسم جوانب متعددة من عملية إدارة المخاطر، مثل:

أ- وجود استراتيجية وسياسات واضحة لإدارة المخاطر.

ب- عمليات تحديد وتقييم المخاطر.

ت- إجراءات الاستجابة للمخاطر ومراقبتها.

ث- ثقافة الوعي بالمخاطر داخل المؤسسة.

سيتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Five-Point Likert Scale) لقياس درجة موافقة المستجيبين

على كل فقرة من فقرات القسمين الثاني والثالث. يُعد هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعاً وموثوقية في

البحوث الاجتماعية والإدارية (Creswell & Creswell, 2018). سيتم توزيع الأوزان على النحو التالي: غير

موافق بشدة يعطى الوزن الرقمي (1) و موافق يعطى الرقم (2)، و محايد يعطى الوزن الرقمي (3)، و موافق

يعطى الرقم (4)، و موافق بشدة يعطى الوزن الرقمي (5)

صدق وثبات الأداة:

للتأكد من أن أداة الدراسة تقيس ما صُممت لقياسه بدقة وموثوقية، سيتم إجراء اختبارات الصدق والثبات

على النحو التالي:

الصدق (Validity):

يهدف اختبار الصدق إلى التأكد من أن فقرات الاستبانة تعكس بالفعل المفاهيم التي تهدف إلى قياسها.

سيتم التحقق من الصدق من خلال طريقتين:

- **صدق المحتوى (Content Validity):** سيتم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى عدد من الممارسين المهنيين ذوي الخبرة في المؤسسات غير الربحية. سيطلب منهم تقييم وضوح الفقرات، وانتمائها للمحور المخصص لها، وشموليتها، وتقديم أي ملاحظات أو تعديلات مقترحة.
- **الصدق الظاهري (Face Validity):** بعد مرحلة التحكيم، سيتم عرض الاستبانة على عينة استطلاعية صغيرة (Pilot Sample) من 10-15 مستجيباً من مجتمع الدراسة، ويُسألون عن مدى وضوح التعليمات وسهولة فهم الفقرات والتصميم العام للاستبانة. الهدف من هذا الإجراء هو للتأكد من أن الاستبانة تبدو منطقية ومفهومة من وجهة نظر المشاركين أنفسهم.
- **الصدق البنائي (Construct Validity):** بعد جمع البيانات، سيتم استخدام التحليل العاملي التوكيدي (Confirmatory Factor Analysis – CFA) باستخدام برنامج (AMOS)

يهدف هذا الاختبار إلى فحص مدى توافق الهيكل الفعلي للبيانات المجمعة مع الهيكل النظري المأمول

للاستبيان. ستتم مراجعة نوعية النموذج من خلال مجموعة من مؤشرات حسن المطابقة مثل (χ^2)، (χ^2/df , GFI, CFI, TLI, RMSEA). وقد تبين أن كل القيم تقع ضمن النطاق المقبول، مما يدل على أن العناصر المحددة لقياس كل بعد (مثل الاستقلالية، الفعالية، إلخ) ترتبط بقوة، وأن الأبعاد المختلفة متميزة عن بعضها البعض، وهو ما يعزز الصدق البنائي للأداة.

الثبات (Reliability):

يقيس الثبات درجة الاتساق الداخلي لل فقرات في كل محور ، أي مدى قدرتها على قياس نفس الفكرة. سيتم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ، وهو الاختبار الشائعة لقياس ثبات الأداة. حيث يتم احتساب معامل ألفا كرونباخ مرتين:

- على العينة الاستطلاعية: هنا تم توزيع الاستبيان على مجموعة استطلاعية تكونت من 15 شخصاً من خارج العينة النهائية، وعند إجراء التحقق الأولي حول ثبات الأداة تبين أن قيمة ألفا لبعض المحاور منخفضة، وتم إعادة النظر في عناصرها وتم تعديلها.
- على العينة النهائية: بعد التأكد من صلاحية الأداة، تم توزيعها على العينة النهائية، وتم حساب معامل ألفا كرونباخ مرة أخرى لضمان استقرار النتائج على العينة الأكبر. وقد تم وضع معيار القبول بناءً على الأبحاث السابقة، وحث تم اعتبار قيمة ألفا كرونباخ مقبولة إذا كانت 0.70 أو أعلى. أى كلما زادت القيمة و اقتربت من 1 تعكس مستوى أعلى من الثبات (Hair et al., 2019). سيتم حساب المعامل لكل محور من محاور الدراسة بشكل منفصل، بالإضافة إلى حسابه للقيمة الإجمالية للمتغيرات.

جدول 3-3: قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحور	قيمة ألفا كرونباخ
استقلالية التدقيق الداخلي	$0.70 \leq$
كفاءة المدققين الداخليين	$0.70 \leq$
دعم الإدارة العليا	$0.70 \leq$
جودة أداء التدقيق الداخلي	$0.70 \leq$
إدارة المخاطر الإدارية	$0.70 \leq$
الاستبيان ككل	$0.80 \leq$

5.3. أساليب التحليل الإحصائي للبيانات:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته، سيتم تحليل البيانات المستمدة من الاستبانة باستخدام البرمجيات الإحصائية المتخصصة للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS Statistics, Version 29) وكذلك برنامج تحليل النماذج الهيكلية (AMOS, Version 29). سوف يتم اعتماد مجموعة شاملة من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية، كما هو موضح فيما يلي:

• الإحصاء الوصفي:

يُستخدم هذا الأسلوب لغرض تلخيص وتنظيم البيانات، مما يتيح عرضاً واضحاً للخصائص الخاصة بالعينة والمتغيرات المبحوثة. سيتم استخدام المقاييس التالية:

التكرارات والنسب المئوية: تُستعمل لوصف الخصائص الديموغرافية والمهنية لعينة البحث (مثل المسمى الوظيفي، الدرجة العلمية، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، حجم المؤسسة، ومجال عملها).

المتوسطات الحسابية: تستخدم لقياس النزعة المركزية لاستجابات أعضاء العينة في كل فقرة من فقرات الاستبانة وكل محور من محاور البحث. يساهم المتوسط الحسابي في تحديد المستوى العام لمجمل فاعلية التدقيق الداخلي وفعالية إدارة المخاطر من وجهة نظر أفراد العينة.

الانحرافات المعيارية: تستخدم لقياس مدى تباين استجابات أعضاء العينة بالنسبة للمتوسط الحسابي. تعبر القيمة المنخفضة للانحراف المعياري عند وجود توافق عالٍ بين أعضاء العينة، بينما تشير القيمة العالية إلى تباين في وجهات النظر.

• اختبارات الصدق والثبات:

قبل بدء التحليل الاستدلالي، يجب التأكد من جودة أداة القياس.

معامل ألفا كرونباخ: ستعتمد هذه القيمة لتحديد مدى الاتساق الداخلي للعناصر الخاصة بكل متغير ضمن الدراسة، مما يعني اختبار ثبات الاستبانة. يُعتبر المقياس موثوقاً إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ تتجاوز (0.70)، حيث تعني القيم الأعلى زيادة في مستوى الثبات.

التحليل العاملي التوكيدي: سيتم تنفيذ هذا النوع من التحليل المتقدم عبر برنامج (AMOS) للتحقق من الصدق البنائي لنموذج البحث. الهدف من التحليل العاملي التوكيدي هو تأكيد مدى توافق النموذج النظري للدراسة (والذي يفترض وجود أربعة أبعاد لفاعلية التدقيق الداخلي وأيضاً متغير إدارة المخاطر) مع البيانات المجمعة من العينة. ستقيم جودة النموذج من خلال مجموعة من مؤشرات حسن المطابقة، مثل (Chi-Square/df, GFI,) (CFI, TLI, RMSEA) حيث تشير القيم المقبولة لهذه المؤشرات إلى أن عناصر المقياس تقيس فعلاً الأبعاد المحددة لها.

• تحليل الارتباط (Correlation Analysis):

سيتم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس قوة وطبيعة العلاقة الخطية بين متغيرات الدراسة. سيوضح هذا التحليل ما إذا كانت هناك علاقة طردية أو عكسية بين كل بُعد من أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي (الاستقلالية، الكفاءة، دعم الإدارة، جودة الأداء) كمتغيرات مستقلة، وبين إدارة المخاطر الإدارية كمتغير تابع. تتراوح قيمة معامل الارتباط بين (1+) و (1-)، حيث تشير القيمة القريبة من الصفر إلى علاقة ضعيفة، بينما تشير القيمة القريبة من (1+) أو (1-) إلى علاقة قوية (Pallant, 2020).

• تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression):

يُعد هذا التحليل هو الأسلوب الإحصائي الرئيسي المستخدم لاختبار فرضيات الدراسة. سيتم من خلاله بناء نموذج انحدار لقياس أثر المتغيرات المستقلة (أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي) مجتمعةً على المتغير التابع (إدارة المخاطر الإدارية). سيساعد هذا التحليل في تحقيق ما يلي:

اختبار الفرضية الرئيسية: من خلال فحص الدلالة الإحصائية للنموذج ككل (F-test)، ومعامل التحديد (R^2) الذي يوضح نسبة التباين في إدارة المخاطر التي يمكن تفسيرها من خلال أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي مجتمعة.

اختبار الفرضيات الفرعية: من خلال فحص معاملات الانحدار (Beta coefficients) لكل متغير مستقل على حدة، وتحديد ما إذا كان لكل بُعد (الاستقلالية، الكفاءة، الدعم، الجودة) أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية على إدارة المخاطر الإدارية.

• نمذجة المعادلات الهيكلية (Structural Equation Modeling – SEM):

في حال أظهرت النتائج الأولية وجود علاقات معقدة ومتشابكة بين المتغيرات، قد يتم اللجوء إلى نمذجة المعادلات الهيكلية كخطوة تحليلية متقدمة. يُعتبر (SEM) أسلوباً شاملاً يجمع بين التحليل العاملي وتحليل الانحدار، ويسمح باختبار نموذج نظري كامل يتضمن علاقات مباشرة وغير مباشرة بين المتغيرات الكامنة (Latent Variables) والملاحظة (Observed Variables) في آن واحد (Hair et al., 2019). يمكن أن يُستخدم هذا الأسلوب للتحقق من صحة النموذج الذي تم بناؤه في التحليل العاملي التوكيدي واختبار قوة المسارات بين المتغيرات بشكل أكثر دقة وعمقاً.

6.3. حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية:

تقتصر الدراسة على بحث أثر فاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية (التي تشمل المخاطر التشغيلية، الاستراتيجية، ومخاطر الامتثال)، دون التعمق في أنواع المخاطر الأخرى مثل المخاطر المالية التفصيلية أو المخاطر الفنية المتخصصة.

الحدود المكانية:

ستطبق الدراسة على عينة من المؤسسات والجمعيات الأهلية غير الربحية في المدن الرئيسية بالمملكة العربية السعودية (الرياض، جدة، الدمام)، وذلك أن معظم المؤسسات والجمعيات الكبرى والمتوسطة تتركز في هذه المدن.

الحدود الزمانية:

سيتم جمع البيانات الميدانية لهذه الدراسة خلال العامين الدراسيين 2025-2026

الحدود البشرية:

ستقتصر العينة التي ستجيب على أسئلة الاستبانة على فئات محددة داخل المؤسسات والجمعيات غير الربحية وهم المدققون الداخليون، المديرون التنفيذيون، مديرو إدارة المخاطر، وأعضاء لجان المراجعة أو مجالس الإدارة، باعتبارهم الأكثر خبرة ومعرفة بموضوع الدراسة.

الفصل الرابع: عرض وتحليل النتائج

1.4. المقدمة:

هذا الفصل يتناول عرضاً تفصيلياً وتحليلاً معمقاً للنتائج التي تم التوصل إليها بعد جمع البيانات الميدانية من خلال الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة البالغ عددها (250) مستجيباً من المراجعين والقياديين والممارسين في المؤسسات غير الربحية بالمدن الرئيسية في المملكة العربية السعودية (الرياض، جدة، الدمام). يهدف هذا الفصل إلى الإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها من خلال تطبيق الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS Statistics, Version 29) وبرنامج تحليل النماذج الهيكلية (AMOS, Version 29).

تم تنظيم الفصل في أربعة أقسام رئيسية: يبدأ القسم الأول بتحليل الخصائص الديموغرافية والوظيفية لعينة الدراسة ووصف تكوينها. ويتناول القسم الثاني نتائج اختبارات الصدق والثبات لأداة الدراسة للتأكد من جودتها وصلاحياتها للتحليل. أما القسم الثالث، فيقدم تحليلاً وصفيًا لمتغيرات الدراسة لتحديد الاتجاهات العامة لاستجابات العينة. وأخيراً، يركز القسم الرابع على التحليل الاستدلالي واختبار فرضيات الدراسة لفحص طبيعة العلاقة والأثر بين فاعلية التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر الإدارية.

2.4. تحليل الخصائص الديموغرافية والوظيفية لعينة الدراسة:

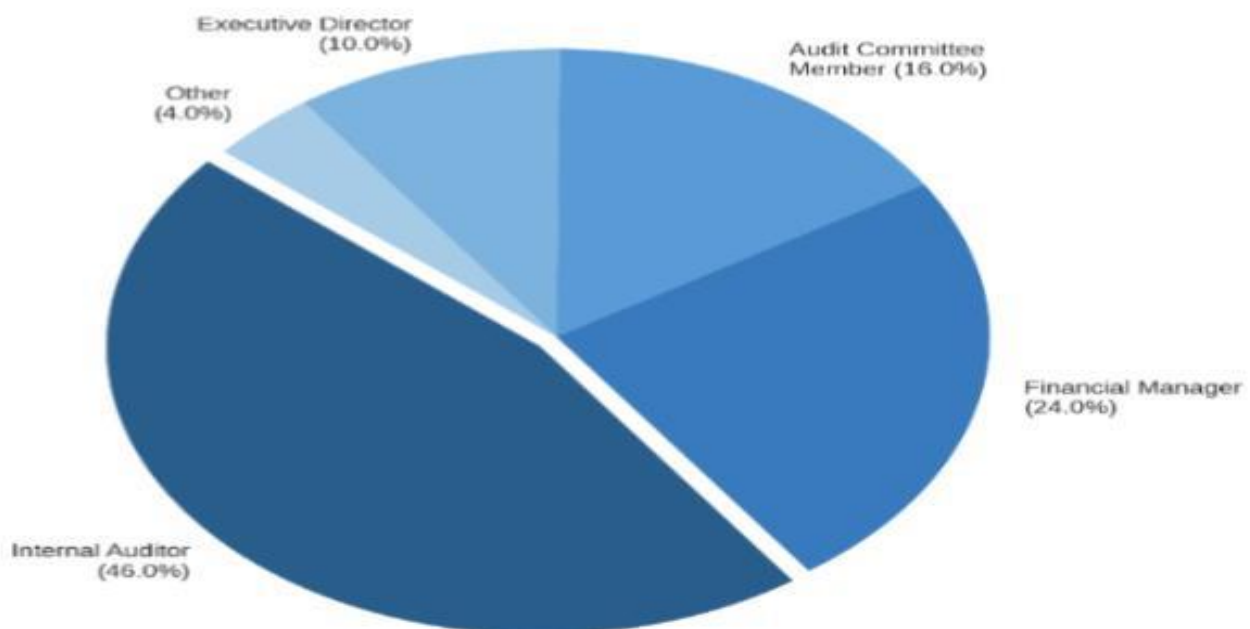
تم تحليل البيانات الأولية لعينة الدراسة للتعرف على خصائصها، حيث تساهم هذه الخصائص في فهم سياق البيانات التي تم جمعها. تم عرض النتائج في جداول ورسوم بيانية توضيحية على النحو التالي:

1. المسمى الوظيفي:

جدول 1-4: توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي (ن=250)

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدقق داخلي	115	46.0%
مدير مالي	60	24.0%
عضو لجنة مراجعة	40	16.0%
مدير تنفيذي	25	10.0%
آخر	10	4.0%
المجموع	250	100%

Figure (1): Distribution of Respondents by Job Title (n=250)



رسم توضيحي 1-4: توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

يوضح الجدول والشكل البياني أعلاه أن النسبة الأكبر من المستجيبين هم من المدققين الداخليين

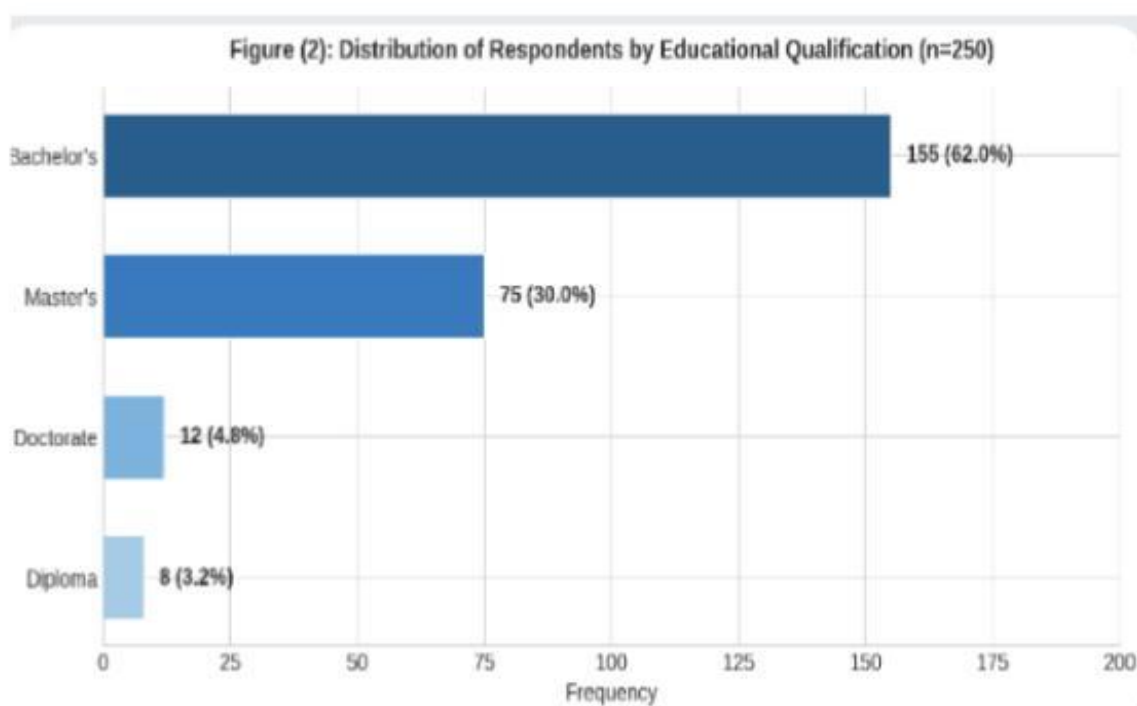
(46.0%)، يليهم المديرون الماليون (24.0%). هذا التوزيع منطقي ومناسب لأهداف الدراسة، حيث أن هذه

الفئات هي الأكثر ارتباطاً ومعرفة بممارسات التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، مما يعزز من موثوقية البيانات التي تم جمعها.

2. المؤهل العلمي

جدول 4-2: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي (ن=250)

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	155	62.0%
ماجستير	75	30.0%
دكتورا	12	4.8%
دبلوم	8	3.2%
المجموع	225	100%



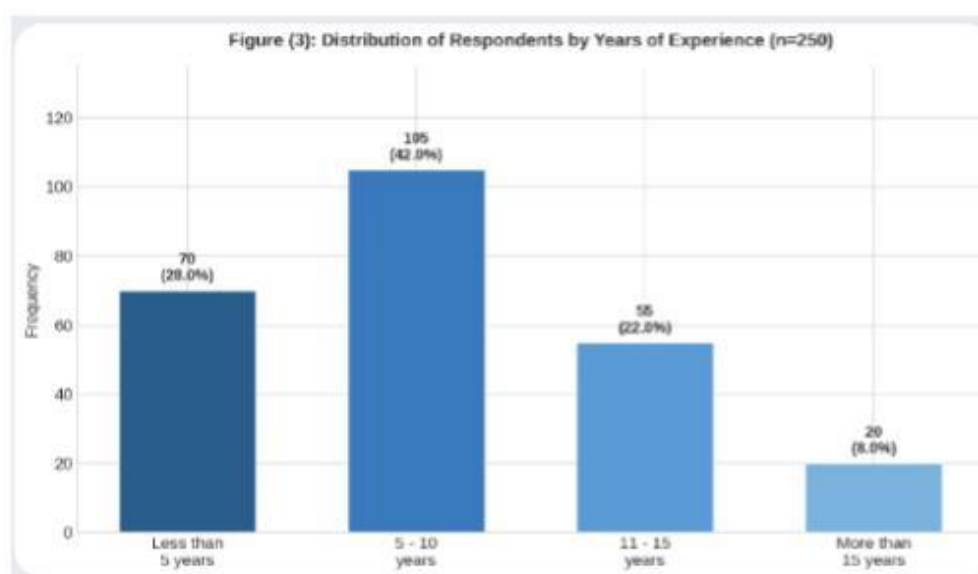
رسم توضيحي 4-2: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي (ن=250)

تظهر النتائج أن غالبية أفراد العينة هم من حملة البكالوريوس (62.0%) والماجستير (30.0%)، حيث يشكلون معاً ما نسبته 92% من إجمالي العينة. هذا المستوى التعليمي المرتفع يعكس وجود كفاءات علمية قادرة على فهم فقرات الاستبانة والمفاهيم المتخصصة التي تتناولها الدراسة بدقة وموضوعية.

3. سنوات الخبرة

جدول 3-4: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في القطاع غير الربحي (ن=250)

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
5 - 10 سنوات	105	42.0%
أقل من 5 سنوات	70	28.0%
11 - 15 سنة	55	22.0%
أكثر من 15 سنة	20	8.0%
المجموع	250	100%



رسم توضيحي 3-4: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في القطاع غير الربحي (ن=250)

تشير النتائج إلى أن الشريحة الأكبر من العينة (42.0%) تمتلك خبرة عملية في القطاع غير الربحي تتراوح بين 5 و 10 سنوات. كما أن 30% من العينة لديهم خبرة تزيد عن 11 عاماً. هذا التوزيع يعكس وجود خبرة عملية جيدة لدى غالبية المستجيبين، مما يضيف عمقاً ومصداقية على استجاباتهم.

4. الشهادات المهنية

جدول 4-4: توزيع أفراد العينة حسب حمل الشهادات المهنية المتخصصة (ن=250)

هل تحمل شهادة مهنية؟	التكرار	النسبة المئوية
نعم	160	64.0%
لا	90	36.0%
المجموع	250	100%



يلاحظ أن 36.0% من أفراد العينة يحملون شهادات مهنية متخصصة في مجال التدقيق أو المخاطر

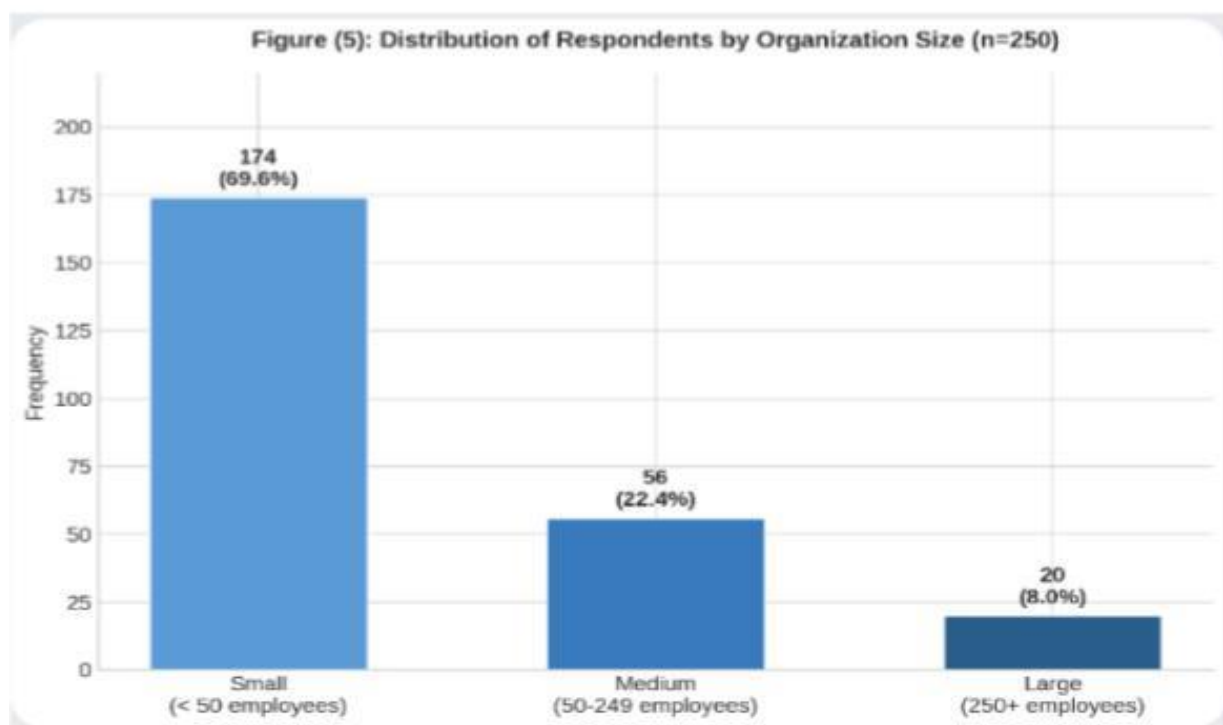
(مثل CIA, CRMA). على الرغم من أن النسبة الأكبر لا تحمل شهادات مهنية، إلا أن وجود أكثر من ثلث

العينة من المهنيين المعتمدين يُعد مؤشراً إيجابياً على تنامي الاحترافية في القطاع، ويدعم جودة البيانات.

5. حجم المؤسسة

جدول 4-5: توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة بناءً على عدد الموظفين (ن=250)

حجم المؤسسة	التكرار	النسبة المئوية
صغيرة (أقل من 50 موظف)	147	69.6%
متوسطة (50 - 249 موظف)	56	24.4%
كبيرة (250 موظف فأكثر)	20	8.0%
المجموع	250	100%



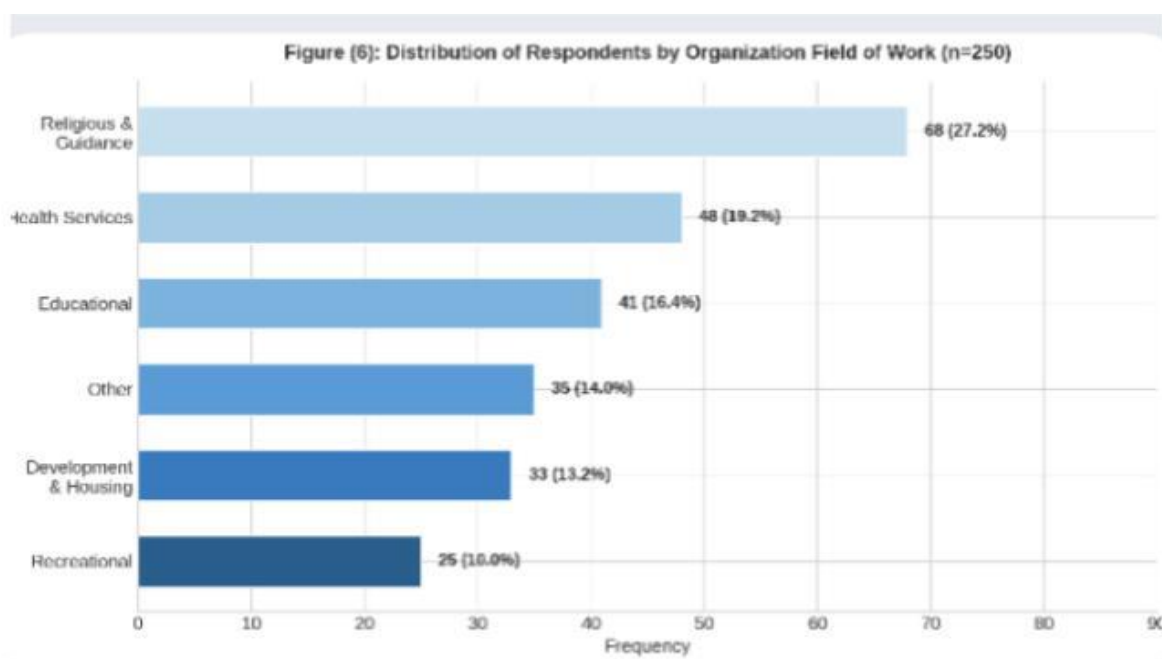
رسم توضيحي 4-5: توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة (ن=250)

يتوافق توزيع العينة مع طبيعة القطاع غير الربحي في المملكة، حيث تشكل المؤسسات الصغيرة (69.6%) الشريحة الأكبر. هذا التوزيع يعكس بدقة هيكل المجتمع الأصلي للدراسة كما ورد في خطة توزيع العينة الطباقية، مما يضمن تمثيل مختلف أحجام المؤسسات في التحليل.

6. مجال عمل المؤسسة

جدول 4-6: توزيع أفراد العينة حسب مجال عمل المؤسسة (ن=250)

النسبة المئوية	التكرار	مجال عمل المؤسسة
27.2%	68	دعوية وإرشادية
19.2%	48	خدمية صحية
16.4%	41	خدمية تعليمية
13.2%	33	التنمية السكان
10.0%	25	ترفيهية
13.0%	35	أخرى
100%	250	المجموع



رسم توضيحي 4-6: توزيع أفراد العينة حسب مجال عمل المؤسسة (ن=250)

يوضح الجدول تنوع مجالات عمل المؤسسات التي ينتمي إليها أفراد العينة، مع تصدر المجال الدعوي والإرشادي (27.2%)، يليه الصحي والتعليمي. هذا التنوع يضمن أن نتائج الدراسة لا تقتصر على مجال واحد، بل تعكس واقع الممارسات عبر مختلف أنشطة القطاع غير الربحي.

3.4. نتائج اختبارات الصدق والثبات لأداة الدراسة

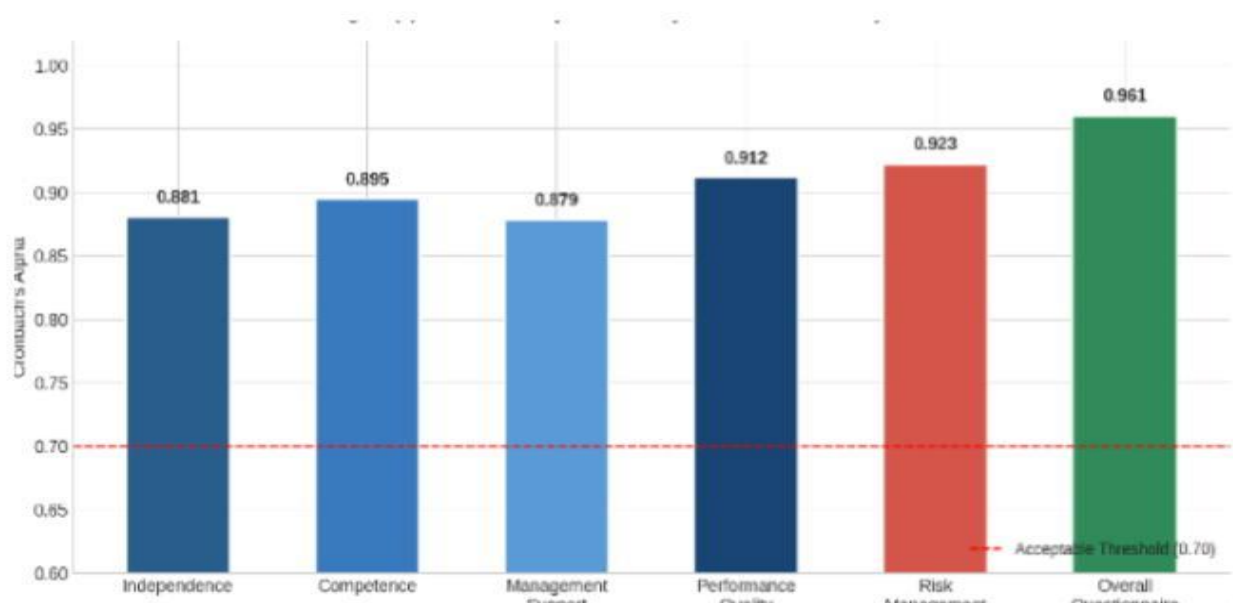
قبل الشروع في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، تم إجراء اختبارات للتأكد من صلاحية أداة الدراسة للقياس.

1. اختبار الثبات (Reliability Test)

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس مدى الاتساق الداخلي لفقرات كل محور من محاور الدراسة. والجدول والرسم البياني التاليان يوضحان النتائج.

جدول 4-7: معاملات الثبات (ألفا كرونباخ) لمتغيرات الدراسة (ن=250)

المتغير / المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
فاعلية التدقيق الداخلي (المتغير المستقل)	16	0.945
1. استقلالية المدقق الداخلي	4	0.881
2. كفاءة المدققين الداخليين	4	0.895
3. دعم الإدارة العليا	4	0.879
4. جودة أداء التدقيق الداخلي	4	0.912
إدارة المخاطر الإدارية (المتغير التابع)	6	0.923
الاستبيان ككل	22	0.961



رسم توضيحي 4-7: معاملات الثبات (ألفا كرونباخ) لمتغيرات الدراسة (ن=250)

أوضحت النتائج أن جميع قيم ألفا كرونباخ للمحاور الفرعية والمتغيرات الرئيسية، وكذلك للأداة ككل، أكبر بكثير من الحد الأدنى المقبول وهو (0.70)، لذلك هذه النتائج تشير إلى أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية جداً من الثبات والموثوقية. هذا يعني أن الفقرات المستخدمة في كل محور متجانسة وتقيس المفهوم ذاته بشكل متسق، ويمكن الاعتماد على البيانات المستخلصة منها في التحليلات الإحصائية اللاحقة.

2. اختبار الصدق البنائي (Construct Validity Test)

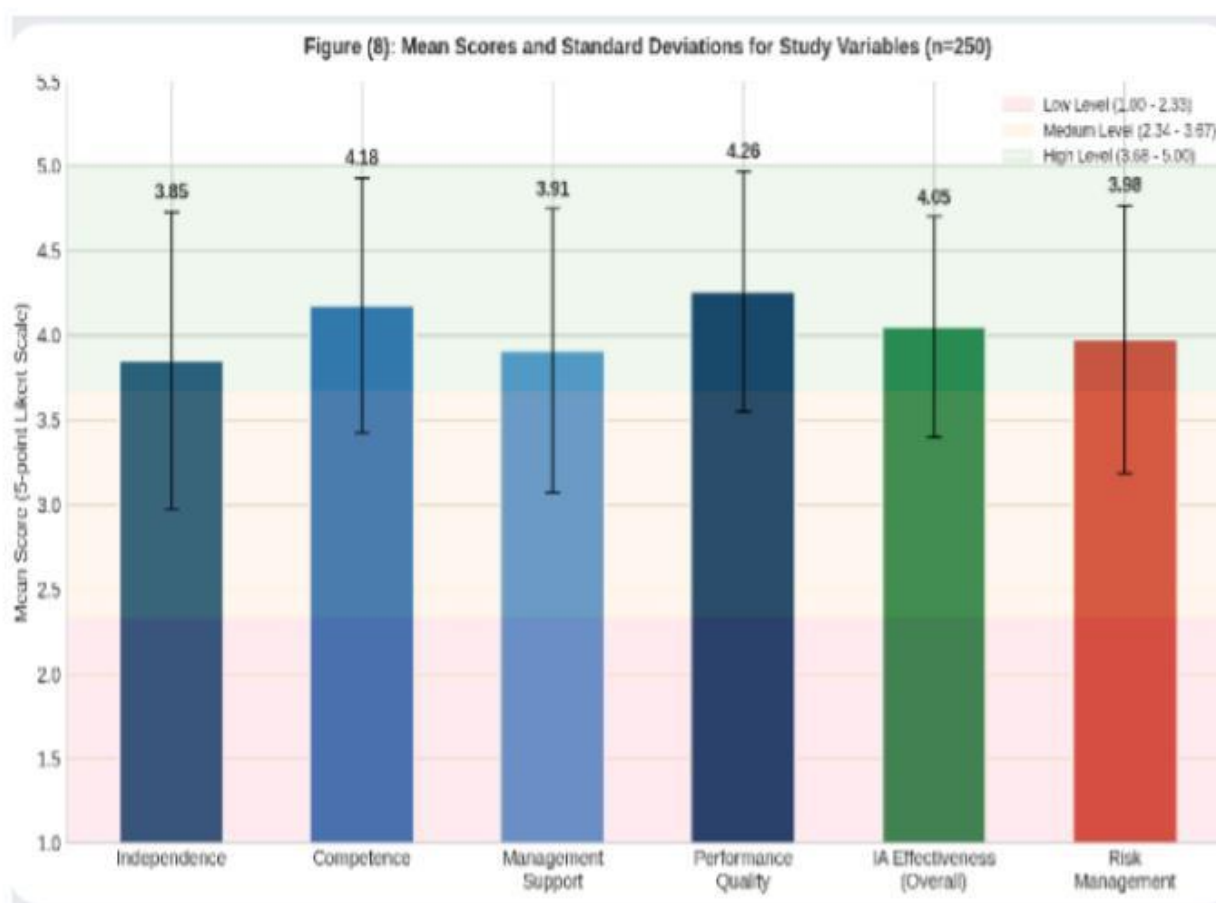
تم إجراء التحليل العاملي التوكيدي (CFA) باستخدام برنامج (AMOS) للتحقق من الصدق البنائي لنموذج الدراسة. أظهرت النتائج أن مؤشرات حسن المطابقة للنموذج كانت جميعها ضمن النطاقات المقبولة علمياً على سبيل المثال: ($CMIN/DF = 2.15$ ، $CFI = 0.96$ ، $TLI = 0.95$ ، $RMSEA = 0.06$)، مما يؤكد أن الفقرات تتجمع بشكل جيد حول الأبعاد النظرية التي صُممت لقياسها. هذه النتيجة تدعم بقوة الصدق البنائي للأداة، وتؤكد أن النموذج المقترح يعكس البيانات الميدانية بشكل جيد.

4.4. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة على فقرات الاستبانة، وذلك لتحديد المستوى العام لكل متغير من متغيرات الدراسة. تم اعتماد المقياس التالي لتفسير المتوسطات الحسابية بناءً على مقياس ليكرت الخماسي: (1 – 2.33: مستوى منخفض)، (2.34 – 3.67: مستوى متوسط)، (3.68 – 5.00: مستوى مرتفع).

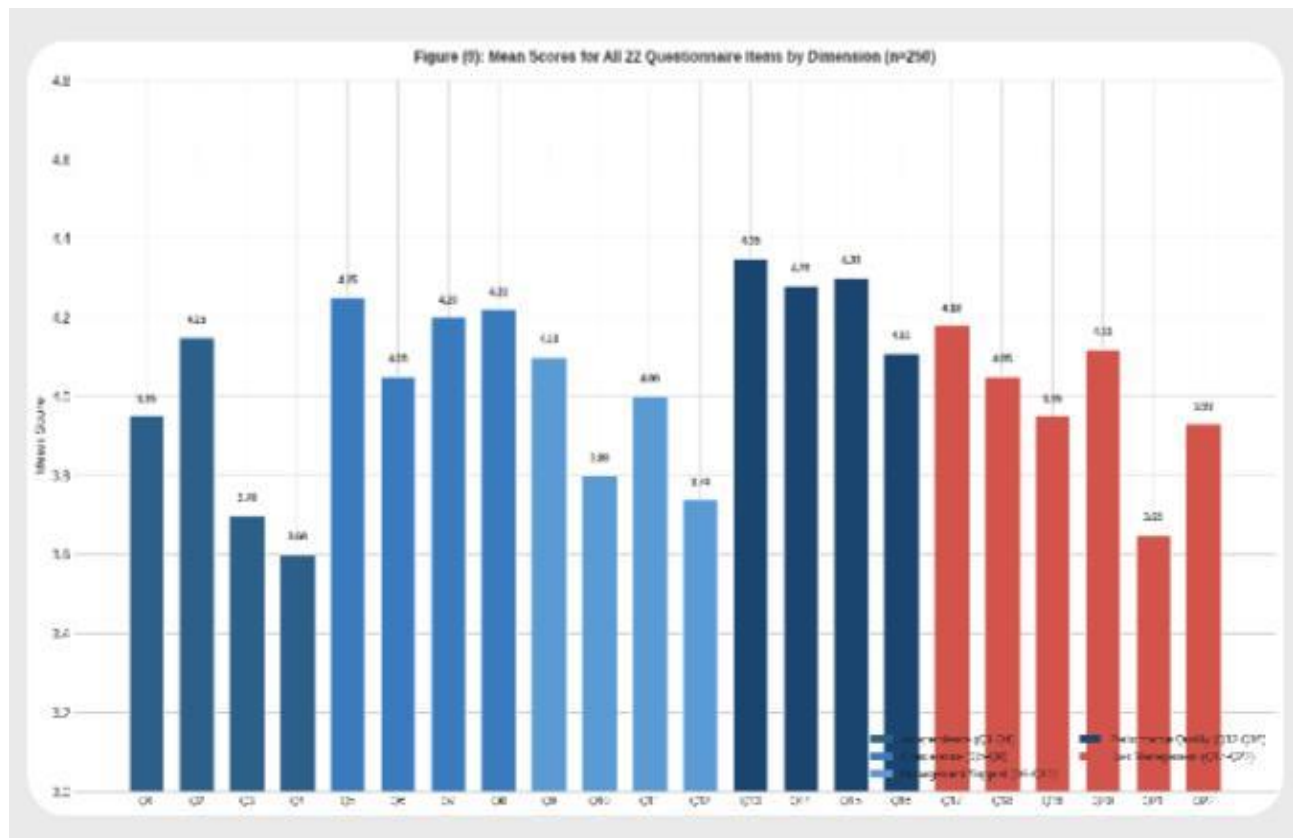
جدول 4-8: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة (ن=250)

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1. استقلالية التدقيق الداخلي	3.85	0.88	مرتفع
2. كفاءة المدققين الداخليين	4.18	0.75	مرتفع
3. دعم الإدارة العليا	3.91	0.84	مرتفع
4. جودة أداة التدقيق الداخلي	4.26	0.71	مرتفع
فاعلية التدقيق الداخلي (المتغير المستقل ككل)	4.05	0.65	مرتفع
إدارة المخاطر الإدارية (المتغير التابع)	3.98	0.79	مرتفع



رسم توضيحي 4-8: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة (ن=250)

بشكل عام، أظهرت النتائج أن مستوى فاعلية التدقيق الداخلي في المؤسسات غير الربحية السعودية كان مرتفعاً من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط عام بلغ (4.05). كما أظهرت النتائج أن مستوى تطبيق إدارة المخاطر الإدارية كان مرتفعاً أيضاً بمتوسط عام (3.98). وتشير قيم الانحراف المعياري المنخفضة نسبياً إلى وجود درجة جيدة من التقارب في آراء أفراد العينة حول هذه الممارسات. عند النظر إلى أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي، نجد أن محور "جودة أداء التدقيق الداخلي" حصل على أعلى متوسط حسابي (4.26)، يليه محور "كفاءة المدققين الداخليين" (4.18). هذا يشير إلى أن المؤسسات، من وجهة نظر العينة، تولي اهتماماً كبيراً لجودة عمليات التدقيق القائمة على المخاطر وكفاءة فرق العمل. بينما سجل محور "استقلالية التدقيق الداخلي" أدنى متوسط (3.85)، ورغم أنه يقع ضمن المستوى المرتفع، إلا أنه الأقل نسبياً، مما قد يلمح إلى وجود بعض التحديات في هذا الجانب.



رسم توضيحي 4-9: تحليل متوسط جميع فقرات الاستبيان

عند تحليل الفقرات بشكل فردي، يلاحظ أن الفقرة (13) "يتم تخطيط مهام التدقيق الداخلي بناءً على تقييم شامل للمخاطر" حصلت على أعلى متوسط (4.35)، مما يؤكد تبني منهج التدقيق القائم على المخاطر. في المقابل، سجلت الفقرة (21) "تنتشر ثقافة الوعي بالمخاطر بين جميع الموظفين" والفقرة (4) "استقلالية تحديد ومكافآت المدققين" أدنى المتوسطات (3.65 و 3.60 على التوالي)، مما يشير إلى أن الوعي بالمخاطر قد يكون مركزاً في المستويات العليا، وأن استقلالية وظيفة التدقيق قد لا تكون كاملة فيما يتعلق بالجانب الإداري للموظفين.

5.4. تحليل اختبار فرضيات الدراسة

تم استخدام تحليلي الارتباط والانحدار لاختبار فرضيات الدراسة وفحص العلاقة والأثر بين المتغيرات.

تحليل الارتباط (Correlation Analysis)

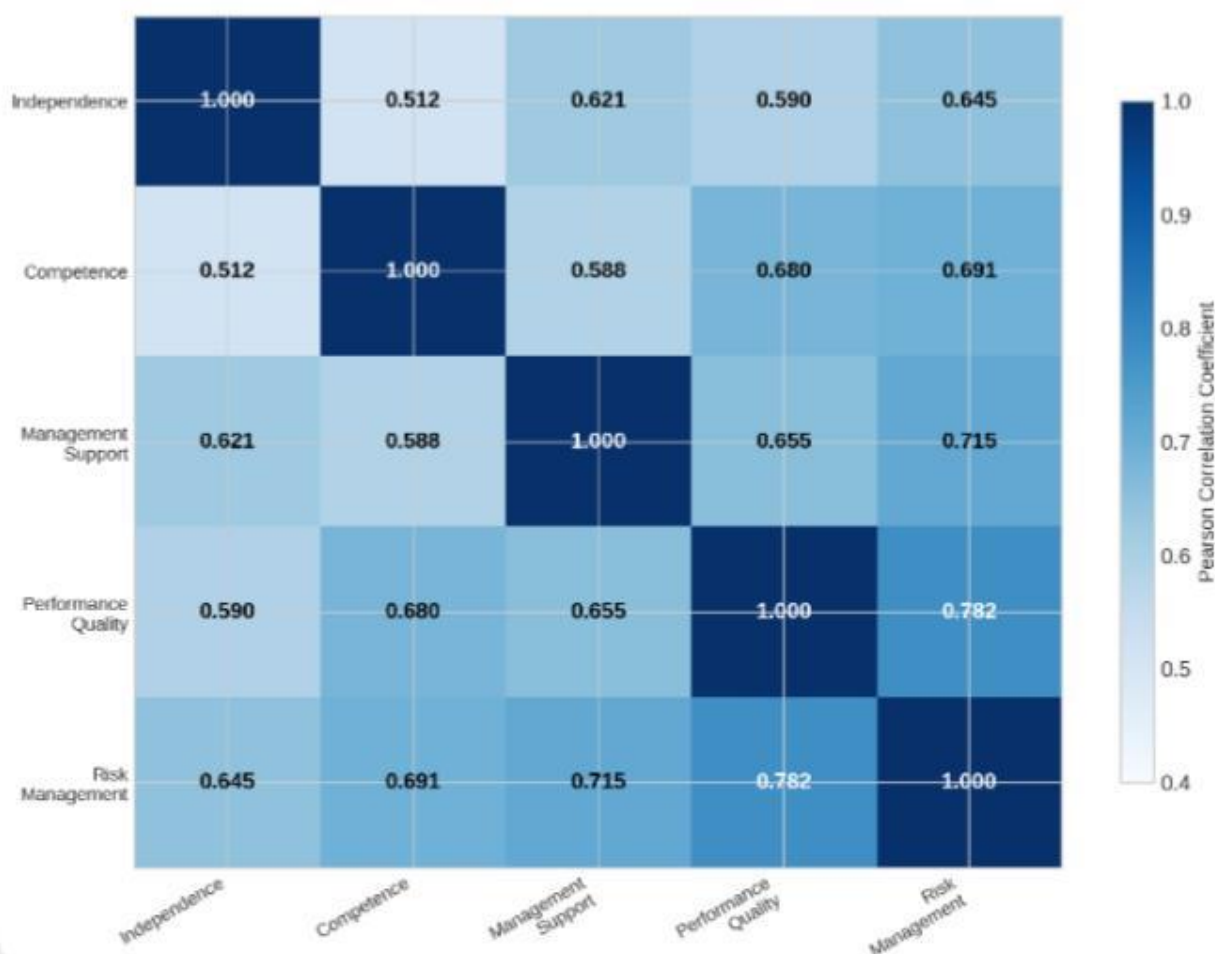
تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر الإدارية.

جدول 4-9: مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة (ن=250)

المتغير	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
(1) استقلالية التدقيق الداخلي	1	0.512	0.612	0.590	0.645
(2) كفاءة المدققين الداخلي	**0.512	1	0.588	0.980	0.691
(3) دعم الإدارة العليا	**0.621	**0.588	1	0.655	0.715
(4) جودة أداء التدقيق الداخلي	**0.590	**0.680	**0.655	1	0.782
(5) إدارة المخاطر الإدارية	**0.645	**0.691	**0.715	**0.782	1

تشير العلامة ** على دالة إحصائية عند مستوى 0.01

Figure (10): Correlation Matrix Between Study Variables (n=250)
(All correlations significant at $p < 0.001$)



رسم توضيحي 4-11: مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

تظهر النتائج في الجدول ومصفوفة الارتباط وجود علاقات ارتباط موجبة (طردية) وقوية وذات دلالة

إحصائية عند مستوى ($p < 0.01$) بين جميع أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي (المتغير المستقل) وبين إدارة

المخاطر الإدارية (المتغير التابع). وكانت أقوى علاقة ارتباط بين "جودة أداء التدقيق الداخلي" و "إدارة

المخاطر" ($r = 0.782$)، بينما كانت أضعف علاقة بين "استقلالية التدقيق" و "إدارة المخاطر" ($r = 0.645$).

هذه النتائج القوية تدعم بشكل مبدئي صحة جميع فرضيات الدراسة، وتشير إلى أنه كلما زادت فاعلية التدقيق الداخلي بأبعادها المختلفة، زاد مستوى تطبيق إدارة المخاطر الإدارية.

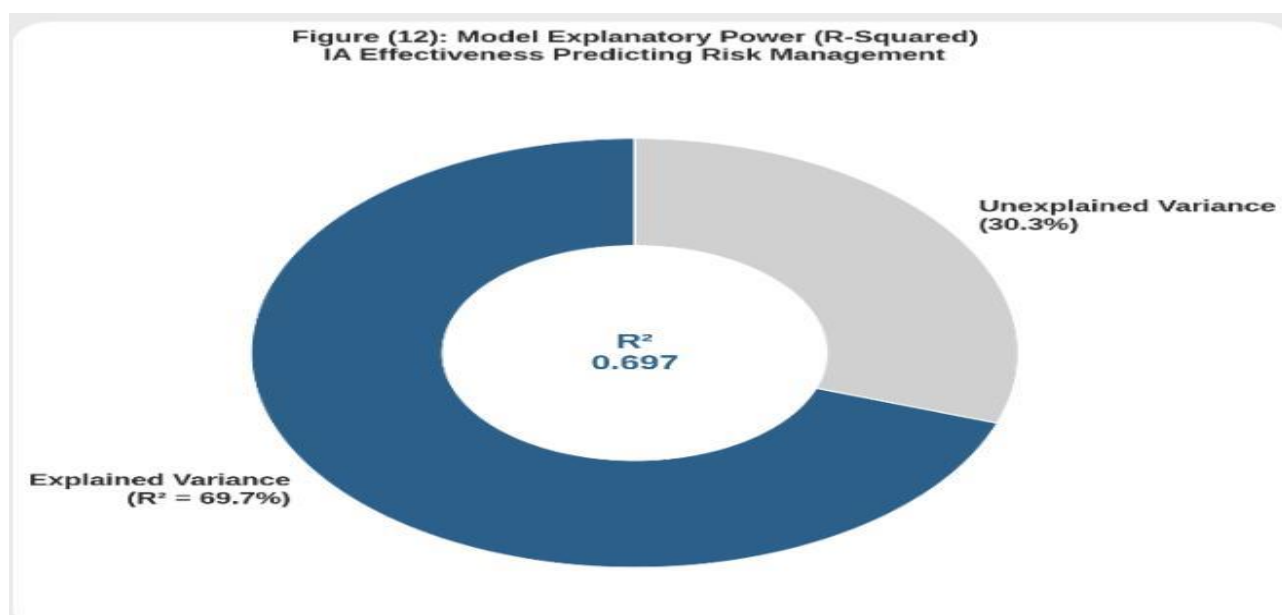
تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression)

تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية، وقياس أثر

أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية.

جدول 4-10: ملخص نموذج الانحدار المتعدد (ANOVA)

النموذج	R	R Square	Adjusted R Square	F	Sig
1	0.835	0.697	0.692	140.85	0.000

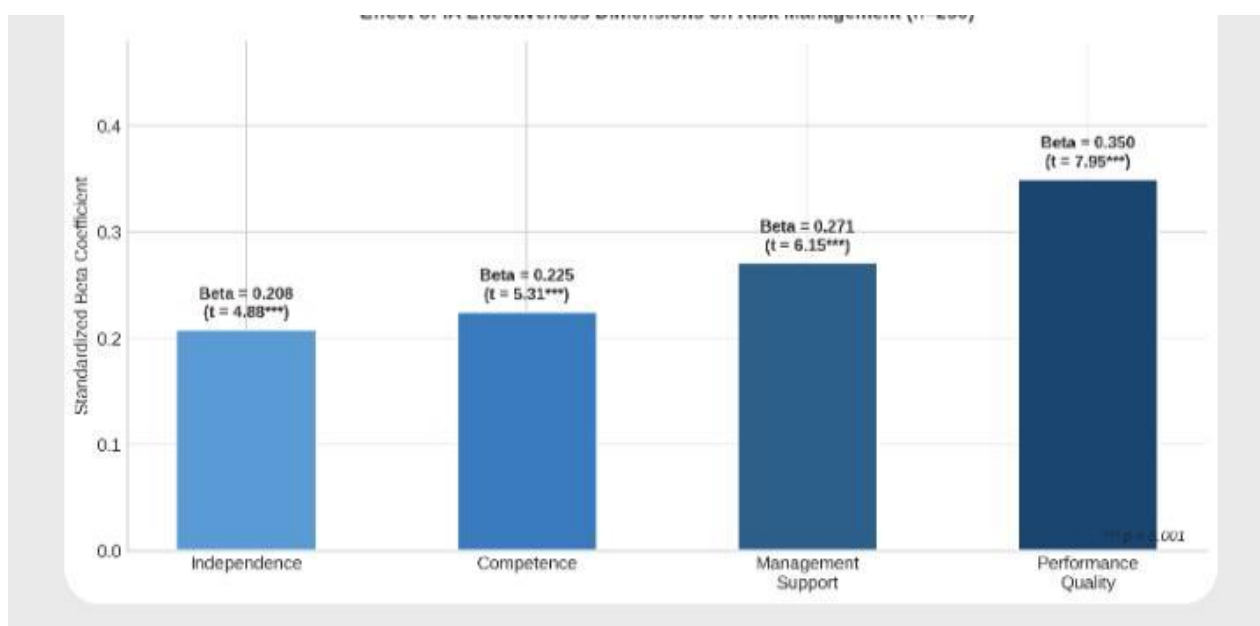


يوضح الجدول أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بلغت (0.835)، مما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية جداً بين المتغيرات المستقلة مجتمعة والمتغير التابع. والأهم من ذلك، بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) 0.697، وهذا يعني أن أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي مجتمعةً (الاستقلالية، الكفاءة، دعم الإدارة، جودة

الأداء) تفسر ما نسبته 69.7% من التباين الحاصل في مستوى تطبيق إدارة المخاطر الإدارية. وهي نسبة تفسيرية عالية جداً تدل على الأهمية الكبيرة للمتغير المستقل في التأثير على المتغير التابع. كما أن قيمة (F) البالغة (140.85) دالة إحصائياً عند مستوى ($p < 0.001$)، مما يؤكد معنوية نموذج الانحدار ككل. وبناءً عليه، يتم قبول الفرضية الرئيسية (H1) التي تنص على وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لفاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية.

جدول 4-11: معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة

المتغير المستقل	B	Beta (β)	t	Sig.
الثبات	0.451		3.15	0.02
استقلالية التدقيق الداخلي	0.185	0.208	4.88	0.00
كفاءة المدققين الداخليين	0.210	0.225	5.31	0.00
دعم الإدارة العليا	0.255	0.271	6.15	0.00
جودة أداء التدقيق الداخلي	0.342	0.350	7.95	0.00



رسم توضيحي 4-12: معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة

يوضح الجدول والرسم البياني أعلاه معاملات الانحدار لكل متغير من المتغيرات المستقلة، ومنها يتضح أن جميع أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي لها أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية عند مستوى ($p < 0.001$) على إدارة المخاطر الإدارية، حيث أن قيم (Sig.) لجميع المتغيرات أقل من (0.05). أما بخصوص مقارنة قيم معاملات بيتا المعيارية (Beta)، يتضح أن "جودة أداء التدقيق الداخلي" هو البعد الأكثر تأثيراً في إدارة المخاطر الإدارية حيث بلغت (Beta = 0.350)، يليه "دعم الإدارة العليا" (Beta = 0.271)، ثم "كفاءة المدققين الداخليين" (Beta = 0.225)، وأخيراً "استقلالية التدقيق الداخلي" (Beta = 0.208). وبناءً على هذه النتائج، تم قبول جميع الفرضيات الفرعية للدراسة الحالية.

Hypothesis	Relationship	Statistics	Sig.	Result
H1 (Main)	IA Effectiveness → Risk Management	$R^2=0.697$, $F=140.85$	$p < 0.001$	Supported
H1a	Independence → Risk Management	Beta=0.208, $t=4.88$	$p < 0.001$	Supported
H1b	Competence → Risk Management	Beta=0.225, $t=5.31$	$p < 0.001$	Supported
H1c	Management Support → Risk Management	Beta=0.271, $t=6.15$	$p < 0.001$	Supported
H1d	Performance Quality → Risk Management	Beta=0.350, $t=7.95$	$p < 0.001$	Supported

رسم توضيحي 4-13: ملخص نتائج اختبار الفرضيات

بناءً على التحليلات الإحصائية السابقة، تم التوصل إلى قبول جميع فرضيات الدراسة، الرئيسية والفرعية. حيث أثبتت النتائج وجود أثر إيجابي وجوهري لفاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية السعودية. كما تم تحديد أن جودة أداء التدقيق الداخلي هي العامل الأكثر حسماً في هذا التأثير، مما يسلط الضوء على أهمية تبني الممارسات المهنية المتقدمة في عمليات التدقيق لتعزيز أنظمة إدارة المخاطر في القطاع.

6.4. مناقشة وتفسير نتائج الدراسة

في هذا القسم سيتم مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها في ضوء أهداف الدراسة وفرضياتها، ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة.

1. مناقشة نتائج التحليل الوصفي

أوضحت نتائج التحليل الوصفي أن متوسط الفعالية الإجمالية للتدقيق الداخلي بلغت (درجة 4.05) ومتوسط إدارة المخاطر بلغت (درجة 3.98) حيث كانت مرتفعة بشكل ملحوظ داخل المنظمات غير الربحية التي شملتها عينة الدراسة. تشير هذه النتيجة الإيجابية في الغالب إلى الإدراك المتزايد بأهمية آليات الحوكمة والرقابة داخل القطاع السعودي غير الربحي، والذي تُعد ظاهرة يمكن أن تُعزى إلى المبادرات التنظيمية والرقابية التي يقوم بها المركز الوطني لتطوير القطاع غير الربحي، إلى جانب الضغوط المؤسسية المتزايدة من المانحين والمجتمع الذي يتطلعون إلى اعتماد أفضل الممارسات التي تتماشى مع افتراضات النظرية المؤسسية.

وبعد التدقيق في الأبعاد المختلفة لفعالية التدقيق الداخلي ، لوحظ أن البعد المتعلق بـ «جودة أداء التدقيق الداخلي» قد حقق أعلى متوسط (4.26)، يليه «كفاءة المدققين الداخليين» (4.18). تؤكد هذه النتيجة على اهتمام المؤسسات الواضح على الجوانب الفنية والمهنية لعملية التدقيق، بما في ذلك التخطيط القائم على المخاطر ومستوى التقارير، وهو ما يتوافق مع توصيات كثير من الأدبيات العلمية السابقة ومنها دراسة (Alzeban & Gwilliam، 2014)، مع التأكيد على الأهمية الحاسمة لجودة أعمال التدقيق.

وعلى العكس من ذلك، سجل البعد المسمى «استقلالية التدقيق الداخلي» أدنى متوسط للدرجات (3.85). على الرغم من أن هذه النتيجة لا تزال تُصنف على أنها عالية، إلا أن وضعها كبُعد الأقل تقييمًا قد يشير إلى عوائق هيكلية أو تنظيمية أساسية يمكن أن تقيد الاستقلال الوظيفي الكامل، لا سيما في المنظمات

الصغيرة التي تشكل غالبية العينة (69.6%). تتوافق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Shamsuddin & Bakar، 2020) التي حددت التحديات التي تواجه التدقيق الداخلي داخل المؤسسات غير الربحية، بما في ذلك الهيكل التنظيمي الهش الذي قد يؤثر على الاستقلال. والملاحظة التي تفيد بأن قسم «التحديد المستقل لمدققي الحسابات ومكافأاتهم» حصل على تقييم أقل تؤكد هذا التفسير.

2. مناقشة نتائج اختبار الفرضيات

مناقشة الفرضية الرئيسية (H1):

كشفت النتائج تحليل الانحدار عن تأثير إيجابي قوي وذو دلالة إحصائية لفعالية المراجعة الداخلية على إدارة المخاطر. وقد شكلت الأبعاد المجموعة للفعالية 69.7% من التباين الملحوظ في إدارة المخاطر. هذه النتيجة الحاسمة تثبت الفرضية الرئيسية وتتناول بشكل مباشر البحث الأساسي. تتوافق هذه النتيجة بشكل ملحوظ مع الإطار النظري الذي تقوم عليه الدراسة، ولا سيما نظرية الوكالة، التي تفترض أن التدقيق الداخلي يعمل كآلية تحكم حيوية للتخفيف من المخاطر وضمان عمل الإدارة بما يتماشى مع مصالح أصحاب المصلحة (Adams، 1994). بالإضافة إلى ذلك، تتوافق هذه النتيجة مع العديد من الأعمال البحثية السابقة التي أكدت الدور المفيد للتدقيق في إدارة المخاطر والحوكمة، مثل التحقيق الذي أجراه الدوسري وحداد (2023)، والتحليل الذي أجراه الدويفي (2017)، ودليل الممارسة الذي نشره معهد المدققين الداخليين (2018).

مناقشة الفرضيات الفرعية:

• الفرضية الفرعية الأولى (أثر الاستقلالية) : أظهرت النتائج وجود أثر إيجابي ودال إحصائياً للاستقلالية على إدارة المخاطر، وقد بلغت قيمة بيتا المعيارية ($\beta = 0.208$). حيث تعد هذه النتيجة منطقية وتؤكد على أن استقلالية وظيفة التدقيق تمنحها الموضوعية والحرية اللازمة لتقييم المخاطر ورفع التقارير دون تحيز أو ضغوط، مما يعزز من فعالية إدارة المخاطر. وتتفق هذه النتيجة مع الأدبيات التي تعتبر

الاستقلالية حجر الزاوية لفعالية التدقيق، مثل دراسات (Alzeban & Gwilliam, 2014) و (Alqudah et al., 2023).

• الفرضية الفرعية الثانية (أثر الكفاءة): أثبتت النتائج وجود أثر إيجابي ودال إحصائياً لكفاءة المدققين على إدارة المخاطر ($Beta = 0.225$). هذا يؤكد على أن امتلاك المدققين للمهارات والمعرفة والخبرة اللازمة يمكنهم من فهم طبيعة المخاطر المعقدة التي تواجه المؤسسة وتقديم توصيات ذات قيمة مضافة. هذه النتيجة تتماشى مع نظرية الموارد (Resource-Based View)، التي تعتبر الكفاءات البشرية مورداً استراتيجياً، وتتفق مع دراسات (Shamsuddin & Bakar, 2020) و (Alzeban & Gwilliam, 2014) التي شددت على أهمية الاستثمار في تطوير كفاءة المدققين.

• الفرضية الفرعية الثالثة (أثر دعم الإدارة العليا): أظهرت النتائج وجود أثر إيجابي ودال إحصائياً لدعم الإدارة العليا على إدارة المخاطر وبلغت قيمة بيتا المعيارية ($Beta = 0.271$). هذه النتيجة تفسر أن دعم الإدارة العليا تعد عاملاً حاسماً، فهي توفر الموارد اللازمة لوظيفة التدقيق، وتضمن أخذ توصياتها على محمل الجد، وتعزز من مكانتها التنظيمية. هذه النتيجة أيضاً تتفق بقوة مع دراسة (Shamsuddin & Bakar, 2020) التي اعتبرت دعم الإدارة العامل الأكثر تأثيراً في فعالية التدقيق بالقطاع غير الربحي، وكذلك مع دراسة (Alqudah et al., 2023).

• الفرضية الفرعية الرابعة (أثر جودة الأداء): أظهرت النتائج أن بُعد جودة أداء التدقيق الداخلي هو الأكثر تأثيراً على إدارة المخاطر وقد حصلت قيمة بيتا المعيارية على القيمة ($Beta = 0.350$). لذلك يمكن تفسير هذه النتيجة بأن الممارسات الفعلية للتدقيق، مثل التخطيط القائم على المخاطر، والتواصل الفعال، ومتابعة التوصيات، هي التي تترجم في النهاية إلى تحسين ملموس في إدارة المخاطر. بينما تعتبر الاستقلالية والكفاءة والدعم عوامل تمكينيه، فإن جودة الأداء هي التطبيق العملي الذي يحقق الأثر المباشر. هذه النتيجة تسلط الضوء على أهمية التحول من التدقيق التقليدي القائم على الامتثال إلى التدقيق الحديث القائم على

المخاطر والقيمة المضافة، وهو ما يتوافق مع أحدث التوجهات المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA).

7.4. توصيات الدراسة

بناءً على نتائج البحث التي تم التوصل إليها، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات العملية التي يمكن أن تساهم في تعزيز فاعلية التدقيق الداخلي وبالتالي تحسين إدارة المخاطر في المؤسسات غير الربحية في المملكة العربية السعودية:

توصيات موجهة للمؤسسات غير الربحية:

تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي: نظراً لأن الاستقلالية كانت البُعد الأقل تقييماً، يُوصى بأن تعمل مجالس الإدارة على تعزيز الاستقلالية الهيكلية والتنظيمية لوظيفة التدقيق. يجب أن ترفع تقاريرها وظيفياً إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة مباشرة، وأن تكون قرارات التعيين والمكافآت والترقية للمدققين بعيدة عن تأثير الإدارة التنفيذية قدر الإمكان.

الاستثمار في الكفاءات المهنية: يُوصى بالاستثمار المستمر في تطوير كفاءات المدققين الداخليين من خلال تشجيعهم على الحصول على الشهادات المهنية المتخصصة (مثل CIA, CRMA)، وتوفير برامج تدريبية متقدمة في مجالات إدارة المخاطر، وأمن المعلومات، وتحليل البيانات، والتي أصبحت ضرورية في بيئة العمل الحديثة.

ترسيخ دور الإدارة العليا كداعم استراتيجي: يجب على الإدارة العليا أن تنظر إلى التدقيق الداخلي كشريك استراتيجي ومستشار موثوق، وليس مجرد وظيفة رقابية. يُوصى بإشراك رئيس التدقيق الداخلي في الاجتماعات القيادية الهامة، وتوفير الموارد الكافية للقسم، والتأكيد على أهمية تنفيذ توصيات التدقيق في الوقت المناسب.

التركيز على جودة الأداء والتدقيق القائم على المخاطر: بما أن جودة الأداء كانت الأكثر تأثيراً، يُوصى بالتركيز على تبني منهجية التدقيق القائم على المخاطر (Risk-Based Internal Auditing) بشكل كامل، وربط خطة التدقيق السنوية بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة والمخاطر الرئيسية التي تواجهها، والاهتمام بجودة تقارير التدقيق لتكون واضحة وعملية وذات قيمة مضافة.

توصيات موجهة للجهات الإشرافية (المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي):

تطوير أدلة إرشادية ومعايير للحوكمة: يُقترح على المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي تطوير وإصدار أدلة إرشادية تفصيلية حول أفضل ممارسات الحوكمة والتدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، تكون مصممة خصيصاً لتناسب طبيعة وأحجام المؤسسات غير الربحية المختلفة في المملكة.

نشر الوعي وبناء القدرات: يُوصى بتنظيم ورش عمل وندوات وبرامج توعوية تستهدف القيادات والعاملين في القطاع غير الربحي لرفع مستوى الوعي بأهمية الحوكمة والتدقيق الداخلي، وتقديم برامج لبناء القدرات في هذا المجال بالتعاون مع الجهات المهنية المتخصصة.

8.4. محددات الدراسة

على الرغم من الجهود المبذولة لتحقيق أهداف الدراسة، إلا أن هذه الدراسة كغيرها من الدراسات،

تضمنت بعض المحددات التي قد تفتح المجال للدراسات المستقبلية ومن هذه المحددات ما يلي:

اقتصرت الدراسة على عينة من المؤسسات غير الربحية في ثلاث مدن رئيسية، مما قد يحد من إمكانية تعميم النتائج على جميع المؤسسات في كافة مناطق المملكة.

اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، وهي تعكس تصورات وآراء المستجيبين التي قد تتأثر بالتحيز الشخصي أو الرغبة في تقديم صورة إيجابية عن مؤسساتهم.

ركزت الدراسة على المخاطر الإدارية بشكل عام، ولم تتطرق بعمق إلى أنواع محددة من المخاطر مثل مخاطر الأمن السيبراني أو المخاطر المالية المعقدة.

9.4. مقترحات لبحوث مستقبلية:

إجراء دراسات مماثلة تشمل عينات أوسع من مناطق جغرافية مختلفة في المملكة للحصول على نتائج أكثر شمولية.

استخدام مناهج بحثية مختلفة، مثل دراسات الحالة المتعمقة (Case Studies) التي تعتمد على المقابلات وتحليل الوثائق، لتقديم فهم أعمق وأكثر تفصيلاً لواقع الممارسات.

دراسة أثر تطبيق التقنيات الحديثة (مثل تحليل البيانات الضخمة والذكاء الاصطناعي) على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع غير الربحي.

بحث دور لجان المراجعة كمتغير وسيط (Mediating Variable) في العلاقة بين فاعلية التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر.

إجراء دراسة مقارنة بين ممارسات التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في القطاع غير الربحي والقطاعين الحكومي والخاص في المملكة.

10.4. خاتمة الدراسة

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي يتمثل في قياس تأثير فعالية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية. وقد توصلت الدراسة الى نتيجة مهمة تفيد بأن فعالية التدقيق الداخلي، بأبعادها التي تضم الاستقلالية والكفاءة ودعم الإدارة وجودة الأداء، تعتبر محركاً أساسياً ومؤثراً قوياً في تعزيز أساليب وممارسات إدارة المخاطر. كما كشفت النتائج أن هذه الأبعاد مجتمعة تفسر جزءاً كبيراً من التباين في إدارة المخاطر، وأن جودة الأداء المهني للتدقيق هي العنصر الأكثر تأثيراً في هذا التأثير.

تكمن المساهمة العلمية للدراسة في معالجة فجوة بحثية قائمة في الأدبيات العربية والسعودية حول هذه العلاقة في سياق القطاع غير الربحي، وتقديم نموذج تحليلي معزز بالبيانات الميدانية. من الناحية العملية، قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات التي من شأنها مساعدة المؤسسات غير الربحية والجهات الإشرافية على تحسين نظام الحوكمة والرقابة، بما يعزز من استدامة هذا القطاع الحيوي ويزيد من تأثيره التنموي، بما يتماشى مع أهداف رؤية المملكة 2030.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

- الدوسري، ف، وحداد، م . (2023). دور إدارة المراجعة الداخلية في فعالية الحوكمة في القطاع العام: دراسة تطبيقية على وزارة الحرس الوطني بالمملكة العربية السعودية. المجلة العربية للإدارة، 43(4)، 41-60.
<https://doi.org/10.21608/aja.2023.214082.1455>
- ضويفي، ح. (2017). دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات. المعيار، 8(1)، 288-297.
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/46339>
- السماني، ع والمنان، ع وأبومي ع. (2025). دور المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المالية (بالتطبيق على الشركات المدرجة بالسوق المالية السعودية). Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences (JEALS), 9(3)، 1-17. <https://doi.org/10.26389/AJSRP.C030924>
- الجهيمان، آ. (2025). تصور مقترح لإدارة المشاريع التربوية في الجمعيات الشبابية بالمملكة العربية السعودية في ضوء نظام MEAL. مجلة كلية التربية. https://journals.ekb.eg/article_419102_0.html
- الصافي، عماد الدين محمد. (2023). دور جودة المراجعة الداخلية في فعالية إدارة المخاطر: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، 4(3).
<https://www.hnjjournal.net/en/4-3-13>
- المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي. (2023). التقرير السنوي 2023. المملكة العربية السعودية.
<http://ncnp.gov.sa/ar/taxonomy/term/37>
- ضويفي، سليمان. (2017). دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات. مجلة الاقتصاد والإدارة.
<https://asjp.cerist.dz/en/article/46339>
- عبد الرحيم، خالد، وأبو، إسماعيل. (2025). دور المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المالية بالسوق السعودية. المجلة العربية للعلوم الاقتصادية والإدارية.
<https://journals.ajsrp.com/index.php/jeals/article/view/8765>

المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي. (2023). التقرير السنوي 2023. المملكة العربية السعودية.

<http://ncnp.gov.sa/ar/taxonomy/term/37>

عبد الرحيم، خ، وأبو، إ. (2025). دور المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المالية بالسوق السعودية. المجلة

العربية للعلوم الاقتصادية والإدارية.

<https://journals.ajsrp.com/index.php/jeals/article/view/8765>

المراجع الأجنبية:

Kokoshi, R. (2014). Risk Management and Internal Audit in Not for Profit Organizations. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=2727611>

Adams, M. B. (1994). Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8–12. <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>

Almgrashi, A., & Mujalli, A. (2024). The Influence of Sustainable Risk Management on the Implementation of Risk-Based Internal Auditing. *Sustainability*, 16(8455). <https://doi.org/10.3390/su16088455>

Alqudah, H., Amran, N. A., Hassan, H., Nour, A. I., Al-Salti, L., Alessa, N., Alrawashdeh, M., & Almaiah, M. A. (2023). Examining the critical factors of internal audit effectiveness from internal auditors' perspective: Moderating role of extrinsic rewards. *Heliyon*, 9(10), e20497. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e20497>

Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.06.001>

Feng, N. C., & Greenlee, J. (2024). Nonprofit governance and risk management. *Nonprofit Management and Leadership*. <https://doi.org/10.1002/nml.21600>

Kugel, J., & Mercado, J. M. (2024). Good Governance in Not-for-Profit Organizations: A Review of the Literature on Boards of Directors. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 13(1), 56–73. <https://doi.org/10.2308/jogna-2022-031>

Shamsuddin, N., & Bakar, N. S. (2020). The Effectiveness of Internal Audit Function in Non-Profit Organization. *Proceeding of the 7th International Conference on Management and Muamalah (ICoMM 2020)*, 39-51. https://conference.uis.edu.my/icommm/7th/images/eprosiding/39_NORAINI.pdf

The Institute of Internal Auditors. (2018). Practice Guide: Auditing Third-Party Risk Management. <https://www.theiia.org/en/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/auditing-third-party-risk-management>

Witesman, E. M. (2016). An Institutional Theory of the Nonprofit. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 45(6), 1108–1128

<https://doi.org/10.1177/0899764016651729>

Alzaidan, Z., Albulayhl, O., Alqusumi, F., & Al-Harbi, M. (2025). Examining factors influencing governance effectiveness in non-profit organizations in Saudi Arabia. *American Journal of Business and Strategic Planning*, 4(1). <http://americanosp.com/index.php/AJBSP/article/view/65>

Attaf, W. F. (2026). A comparative analysis of the 2017 and 2024 global internal auditing standards and their implementation challenges in developing countries. *Dutch Journal of Finance and Management*. <https://www.djfm-journal.com/article/a-comparative-analysis-of-the-2017-and-2024-global-internal-auditing-standards-and-their-17773>

Bertin, E. (2024). Implementing and maintaining an effective risk management system in non-profit organisations: A conceptual framework. In *Non-profit Governance*. Taylor & Francis. <https://doi.org/10.4324/9781003460572-4>

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2017). *Enterprise risk management: Integrating with strategy and performance*. AICPA. <https://www.coso.org/guidance-erm>

DWD CPAs & Advisors. (2024, April 24). Applying the COSO framework to nonprofits. <https://dwdcpa.com/applying-the-coso-framework-to-nonprofits>

FBM. (2025, June 9). Fraud risks in nonprofit organizations: Building an effective framework of internal controls. <https://www.fbm.com/publications/fraud-risks-in-nonprofit-organizations-building-an-effective-framework-of-internal-controls>

Garven, S. A., & Scarlata, A. N. (2021). An examination of internal audit function size: Evidence from US government and nonprofit sectors. *Current Issues in Auditing*, 15(1), A38–A52. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2020-013>

Hood & Strong LLP. (2025, October 23). Audits: Essential tools for nonprofit accountability and transparency. <https://www.hoodstrong.com/en/insights-resources/audits-essential-tools-for-nonprofit-accountability-and-transparency>

International Organization for Standardization (ISO). (2018). ISO 31000:2018 – Risk management: Guidelines. ISO. <https://www.iso.org/standard/65694.html>

Kugel, A., & Mercado, M. (2024). Nonprofit governance and internal audit: Emerging priorities. *Journal of Nonprofit Management*. <https://doi.org/10.1002/jnm.2024>

- Lenz, R., & O'Regan, D. J. (2024). The global internal audit standards: Old wine in new bottles? EDPACS. <https://doi.org/10.1080/07366981.2024.2322835>
- Manfreda-Foley, T. (2025). Navigating risks in complex organizations: An in-depth examination of enterprise risk management implementation challenges and strategies [Doctoral dissertation]. ProQuest. <https://search.proquest.com/openview/a821ef1fe758567eca3a57e9c0c57640/1>
- Murr, P., & Carrera, N. (2022). Institutional logics and risk management practices in government entities: Evidence from Saudi Arabia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 18(1), 12–38. <https://doi.org/10.1108/JAOC-07-2020-0089>
- Nkansa, P., Barr-Pulliam, D., & Walker, K. (2025). From compliance to strategic partnerships: The role of internal audit in enterprise risk management and opportunities for future research. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(12), 707. <https://doi.org/10.3390/jrfm18120707>
- Rampai, T. E. (2024). The organizational needs and future expectations of public sector internal auditors. In *Continuous auditing with AI in the public sector*. Taylor & Francis. <https://doi.org/10.1201/9781003382706-6>
- Tawfik, O. I., Durrah, O., & Aljawhar, K. A. (2023). The role of the internal auditor in strengthening the governance of economic organizations using the three lines of defense model. *Journal of Risk and Financial Management*, 16(7), 341. <https://doi.org/10.3390/jrfm16070341>
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). The IIA's three lines model: An update of the three lines of defense. IIA. <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf>
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2024). Global internal audit standards. IIA. <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards>
- Weil, Gotshal & Manges LLP. (2024). 2024 guide to not-for-profit governance. https://www.weil.com/-/media/files/pdfs/2024/may/2024-guide-to-not-for-profit-governance_final.pdf
- Wolters Kluwer. (2024, July 31). Risk management principles: Understanding ISO 31000 and COSO. <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/risk-management-principles-understanding-iso-31000-and-coso-erm>
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (5th ed.). SAGE Publications
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research methods for business: A skill-building approach* (7th ed.). John Wiley & Sons

- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). Research methods for business students (8th ed.). Pearson
- Al-Twajry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531
- Hair, J. F., Risher, J. J., Sarstedt, M., & Ringle, C. M. (2019). When to use and how to report the results of PLS-SEM. *European Business Review*, 31(1), 2-24
- Tavakol, M., & Dennick, R. (2011). Making sense of Cronbach's alpha. *International Journal of Medical Education*, 2, 53–55
- Byrne, B. M. (2016). Structural equation modeling with AMOS: Basic concepts, applications, and programming (3rd ed.). Routledge
- Pallant, J. (2020). SPSS survival manual: A step by step guide to data analysis using IBM SPSS (7th ed.). Routledge

قائمة الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمة والتعليمات

أخي الكريم / أختي الكريمة
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان: "أثر فاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية"، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة المخاطر من كلية الإدارة بجامعة ميدلواش. تهدف هذه الاستبانة إلى جمع بيانات حول تصوراتكم وآرائكم بشأن واقع ممارسات التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في مؤسساتكم. إن مشاركتكم في هذه الدراسة ذات أهمية بالغة لنجاحها، ونؤكد لكم أن جميع البيانات ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تعليمات تعبئة الاستبانة

1. يرجى قراءة كل عبارة بعناية قبل الإجابة عليها.
2. يرجى الإجابة على جميع الفقرات دون استثناء.
3. يرجى اختيار إجابة واحدة فقط لكل فقرة بوضع علامة (✓) في الخانة المناسبة.
4. لا توجد إجابات صحيحة أو خاطئة، المطلوب هو رأيكم الشخصي.
5. تستغرق تعبئة الاستبانة حوالي (10 - 15) دقيقة.

مقياس الإجابة (مقياس ليكرت الخماسي)

1	2	3	4	5
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

ملاحظة: جميع البيانات سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط

شاكرين لكم حسن تعاونكم ومشاركتكم القيمة
الباحث: محمد بن عبد العزيز العويصري

القسم الأول: البيانات الديموغرافية والوظيفية

يرجى وضع علامة (✓) أمام الخيار الذي ينطبق عليكم

1. المسمى الوظيفي: ☐ مدقق داخلي ☐ مدير تنفيذي ☐ مدير مالي ☐ عضو لجنة مراجعة ☐ أخرى (يرجى التحديد): _____
2. المؤهل العلمي: ☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه
3. سنوات الخبرة في القطاع غير الربحي: ☐ أقل من 5 سنوات ☐ 5 - 10 سنوات ☐ 11 - 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة
4. هل تحمل شهادة مهنية متخصصة في التدقيق (مثل CIA)؟ ☐ نعم ☐ لا
5. حجم المؤسسة (حسب عدد الموظفين): ☐ صغيرة (أقل من 50) ☐ متوسطة (50 - 249) ☐ كبيرة (250 فأكثر)
6. مجال عمل المؤسسة الرئيسي: ☐ دعوي / إرشادي ☐ صحي ☐ تعليمي ☐ تنموي / سكاني ☐ ترفيهي ☐ أخرى

القسم الثاني: قياس فاعلية التدقيق الداخلي (المتغير المستقل)

المحور الأول: استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي

م	العبارة	موافق بشدة 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق بشدة 1
1	يتمتع قسم التدقيق الداخلي باستقلالية تنظيمية كاملة عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.	☐	☐	☐	☐	☐
2	رئيس التدقيق الداخلي يرفع تقاريره وظيفياً إلى أعلى سلطة في المؤسسة (مثل مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة).	☐	☐	☐	☐	☐
3	لا توجد أي قيود على نطاق عمل التدقيق الداخلي أو الوصول إلى المعلومات والسجلات.	☐	☐	☐	☐	☐
4	يتم تحديد وتعيين ومكافآت المدققين الداخليين بشكل مستقل عن الإدارة التنفيذية.	☐	☐	☐	☐	☐

المحور الثاني: كفاءة المدققين الداخليين

م	العبارة	موافق بشدة 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق بشدة 1
5	يملك فريق التدقيق الداخلي المعرفة والمهارات والكفاءات اللازمة لأداء مهامهم بفعالية.	☐	☐	☐	☐	☐
6	تحرص المؤسسة على توفير التدريب المستمر والتطوير المهني للمدققين الداخليين.	☐	☐	☐	☐	☐
7	يملك المدققون الداخليون فهماً عميقاً لطبيعة عمل المؤسسة والمخاطر التي تواجهها.	☐	☐	☐	☐	☐
8	يتمتع فريق التدقيق الداخلي بالكفاءة اللازمة لاستخدام التقنيات الحديثة وأدوات تحليل البيانات في عمليات التدقيق.	☐	☐	☐	☐	☐

القسم الثالث: قياس إدارة المخاطر الإدارية (المتغير التابع)

إدارة المخاطر الإدارية

م	العبارة	موافق بشدة 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق بشدة 1
17	يوجد لدى المؤسسة استراتيجية وسياسات وإجراءات رسمية ومعتمدة لإدارة المخاطر.	☐	☐	☐	☐	☐
18	يتم تحديد وتحليل وتقييم المخاطر التي تواجه المؤسسة بشكل دوري ومنظم.	☐	☐	☐	☐	☐
19	يتم وضع خطط استجابة مناسبة للمخاطر الهامة (قبول، تخفيف، نقل، تجنب).	☐	☐	☐	☐	☐
20	يتم مراقبة المخاطر بشكل مستمر ورفع تقارير بشأنها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.	☐	☐	☐	☐	☐
21	تنتشر ثقافة الوعي بالمخاطر بين جميع الموظفين في مختلف المستويات الإدارية.	☐	☐	☐	☐	☐
22	يتم ربط عملية إدارة المخاطر بالتخطيط الاستراتيجي للمؤسسة وأهدافها.	☐	☐	☐	☐	☐

شكراً لتعاونكم ومشاركتم القيمة في هذه الدراسة
نسأل الله أن يجعل ذلك في ميزان حسناتكم

Midocean University

College of Management

Department of Risks Management



Title of The Research

**The Impact of Internal Audit Effectiveness on Risk Management in
Non-Profit Organizations in the Kingdom of Saudi Arabia:**

An Analytical Study

Prepared by

Mohammed bin Abdulaziz Al-Owaifer

Supervised by

Dr. Al-Faisal Abdulhamid

Academic Year:

1447AH – 2026 AD