

التكليف الثامن مهارات بحثيه

عنوان الدراسة:

دراسة ميدانية لمعوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية في المملكة بالتطبيق على مؤسسات القطاع الحكومي المدني في مدينة الرياض

رسالة مقدمة لاستكمال برنامج الحصول على درجة الماجستير في علوم المحاسبة

بكلية الشرق العربي للدراسات العليا

الباحث

سعد بن حمود القصير

الفصل الدراسي الثاني

١٤٣٤هـ / ١٤٣٥هـ الموافق ٢٠١٣م / ٢٠١٤م

أولاً: مقدمة:

١- مفهوم الدراسات السابقة في البحث العلمي

الدراسات السابقة هي مجموعة الأبحاث والدراسات التي سبقت البحث الحالي وتناولت موضوعاً مشابهاً أو مرتبطاً به. تلعب هذه الدراسات دوراً حيوياً في أي بحث علمي، فهي بمثابة الأساس الذي يبنى عليه الباحث فهمه للموضوع، وتساعد على تحديد الفجوات المعرفية التي لم يتم تناولها بشكل كافٍ في الأبحاث السابقة.

٢- أهمية الدراسات السابقة

- تحديد الإطار النظري: تساعد الدراسات السابقة الباحث على تحديد الإطار النظري لبحثه، وتبسيط الضوء على النظريات والمفاهيم ذات الصلة بالموضوع.
- تحديد المشكلة البحثية: تساعد في تحديد المشكلة البحثية بشكل أكثر دقة، وتبسيط الضوء على الجوانب التي تحتاج إلى مزيد من البحث.
- تحديد الأهداف والأسئلة البحثية: تساعد في صياغة الأهداف والأسئلة البحثية بشكل واضح ومركز.
- اختيار المنهجية: تساعد في اختيار المنهجية المناسبة للبحث، سواء كانت منهجية كمية أو كيفية.
- تجنب تكرار الأبحاث: تساعد في تجنب تكرار الأبحاث التي تم إجراؤها مسبقاً، والتركيز على الجوانب الجديدة والمبتكرة.
- ربط البحث بالبحوث السابقة: تساعد في ربط البحث بالبحوث السابقة، وبالتالي تعزيز قيمته العلمية.

٣- كيفية الاستفادة من الدراسات السابقة:

- التعرف على آخر التطورات: يجب على الباحث أن يتعرف على آخر التطورات في مجال بحثه من خلال قراءة أحدث الأبحاث والدراسات.
- تحليل النتائج: يجب على الباحث أن يحلل نتائج الأبحاث السابقة لتحديد نقاط القوة والضعف فيها.
- تحديد الفجوات المعرفية: يجب على الباحث أن يحدد الفجوات المعرفية التي لم يتم تناولها بشكل كافٍ في الأبحاث السابقة.
- صياغة فرضيات البحث: يمكن للباحث أن يصيغ فرضيات بحثه بناءً على النتائج التي توصلت إليها الأبحاث السابقة.

٤- عرض الدراسات السابقة في البحث:

عند عرض الدراسات السابقة في البحث، يجب على الباحث أن يتبع الآتي:

- الترتيب الزمني: عادة ما يتم عرض الدراسات السابقة بترتيب زمني، ابتداءً من أقدم الدراسات وصولاً إلى أحدثها.

- الاختصار والوضوح: يجب أن يكون عرض الدراسات السابقة مختصراً وواضحاً، مع التركيز على الجوانب ذات الصلة ببحث الباحث.
- التحليل النقدي: يجب على الباحث أن يحلل الدراسات السابقة بشكل نقدي، وتحديد نقاط القوة والضعف فيها.
- ربط الدراسات السابقة ببحث الباحث: يجب على الباحث أن يربط الدراسات السابقة ببحثه، موضحاً كيف تساهم هذه الدراسات في فهم موضوع بحثه.
- باختصار، الدراسات السابقة هي أداة أساسية في عملية البحث العلمي، فهي تساعد الباحث على بناء فهم شامل للموضوع، وتوجيه جهوده نحو الإسهام في المعرفة الإنسانية.

ثانياً: عرض للدراسات السابقة من احد البحوث المختارة:

(١) دراسة (Ahmad,etal.,2012):

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام الماليزي الذي يشهد نمواً مضطرباً منذ عام ١٩٧٠م في الحياة الاقتصادية في القطاعين العام والخاص، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام الماليزي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام في ماليزيا يعاني قلة الموظفين وهو أكبر معوقاتها، وكذلك عدم كفاية الدعم من المستويات الإدارية العليا وأيضاً عدم تعاون الإدارات الأخرى، وكذلك المراجعين الداخليين يفتقرون إلى التدريب المناسب للقيام بعمل فعال في أقسام المراجعة الداخلية، وقد أدت النظرة السلبية للمراجعين الداخليين لتقاعس الإدارة عن الأخذ بتوصيات إدارة المراجعة الداخلية مما أدى إلى فقد المراجعين الداخليين إلى الروح الإيجابية لتحسين العمل ورفع جودة تقديم الخدمات.

(٢) دراسة (السهي، ٢٠١١):

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة واقع وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالتطبيق الميداني على وحدات المراجعة الداخلية في خمس وزارات سعودية، وتهدف إلى استكشاف واقع هذه الوحدات من خلال تحليل العوامل الهيكلية والمهنية المؤثرة على جودة أعمال المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، وقد اعتمدت هذه الدراسة على إطار تقييم جودة المراجعة (IAQAF) المقترح من وزارة الخزانة البريطانية بالإضافة إلى العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية وفقاً للمعايير المهنية وما جاء في اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية، وتدرس هذه

الدراسة واقع هذه الوحدات في المحاور الرئيسية التالية: الموارد البشرية، والموضوعية، والأداء، والتنفيذ. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج حيث تبين أن هناك قصوراً واضحاً في الكفاءات العاملة في تلك الوحدات من حيث العدد، والتأهيل، وضعف الاستقلال، وعدم وجود أدلة مفصلة للسياسات والإجراءات في تلك الوحدات، وعدم وجود تعاون بين تلك الوحدات والجهات الرقابية، وعدم قدرة إدارة المراجعة الداخلية على تنفيذ جميع المهام الموكلة لها.

انتهى...

دراسة ميدانية لمعوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية في

المملكة بالتطبيق على مؤسسات القطاع الحكومي المدني في مدينة الرياض

رسالة مقدمة لاستكمال برنامج الحصول على درجة الماجستير في علوم المحاسبة

بكليات الشرق العربي للدراسات العليا

الباحث

سعد بن حمود القصير

الرقم الجامعي

3000046

إشراف

الدكتور / أشرف محمد إبراهيم منصور

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة — كلية التجارة وإدارة الأعمال

جامعة حلوان — جمهورية مصر العربية

الأستاذ المشارك بقسم المحاسبة — كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

بجامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية

الفصل الدراسي الثاني

1434هـ / 1435هـ الموافق 2013م / 2014م

Kingdom of Saudi Arabia
Ministry of Higher Education
Arab East Colleges for
Graduate Studies
College of Business
Administration
Accounting Department



**A field study about impediments of activating the
internal audit units at the government agencies in the
Kingdom by applying it on the institutions of civil
government sector in the city of Riyadh**

A thesis provided to complete the program of obtaining a Master's
degree in Accounting Sciences
Arab East Colleges for Graduate Studies

Prepare by
Saad Humoud Alqosseir

Academic number : 3000046

Under the supervision of
Dr. Ashraf Mohammed Ibrahim Mansour
Associate Professor in the Department of Accounting at Al-Imam
Muhammad Ibn Saud Islamic University

Second semester
1434-1435AH

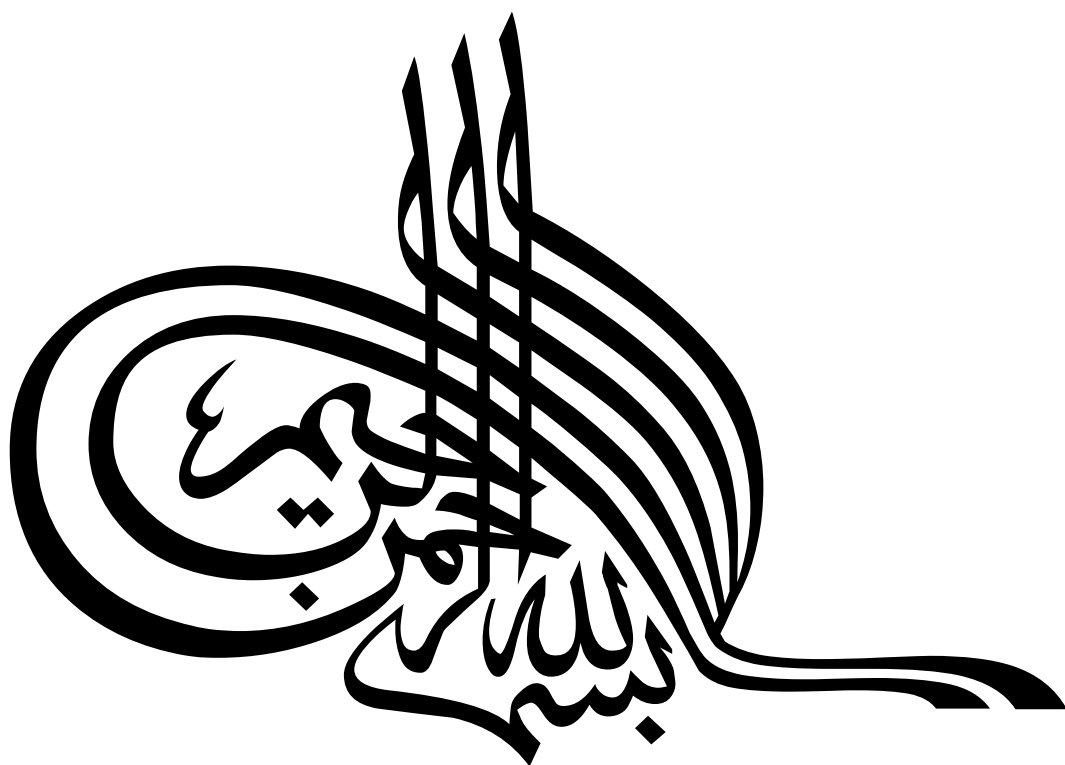
فهارس المحتويات

م	المحتوى	الصفحة
	البسملة	أ
	الإهداء	ب
	الشكر والتقدير	ج
	ملخص الدراسة باللغة العربية	د
	ملخص الدراسة بالانجليزي	هـ
	الفصل الأول: الإطار العام للبحث	2
	1/1 المقدمة	2
	2/1 مشكلة البحث	7
	3/1 تساؤلات البحث	8
	4/1 أهداف البحث	8
	5/1 أهمية البحث	9
	6/1 منهجية البحث	9
	7/1 الأساليب الإحصائية المستخدمة	11
	8/1 المصطلحات الرئيسية في البحث	12
	9/1 حدود البحث	14
	10/1 الدراسات السابقة المرتبطة	14
	خلاصة الفصل الأول	30
	الفصل الثاني: وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية	32
	المقدمة	33
	المبحث الأول: نشأة المراجعة الداخلية الحكومية بالملكة العربية السعودية	35
	المبحث الثاني: دور وحدات المراجعة الداخلية في تفعيل عمل الأجهزة الحكومية:	40
	المبحث الثالث: دور وحدات المراجعة الداخلية في تطوير عمل الأجهزة الحكومية	44
	المبحث الرابع: دور وحدات المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الأجهزة الحكومية	48

53	خلاصة الفصل الثاني	
55	الفصل الثالث: معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية.	
56	المبحث الأول: معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية .	
67	المبحث الثاني: معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالملكة العربية السعودية	
71	خلاصة الفصل الثالث	
74	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية و نتائجها.	
75	1/5 فروض الدراسة الميدانية	
79	2/5 مجتمع الدراسة الميدانية	
80	3/5 تنظيم المقابلة وتصميم الاستبانة	
80	4/5 مخرجات التحليل الإحصائي	
103	7/5 نتائج اختبار الفروض	
117	الفصل الخامس: خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته	
118	1/6 خلاصة البحث	
120	2/6 نتائج البحث	
124	3 /6 توصيات البحث	
125	قائمة المراجع	
135	ملاحق البحث	
136	ملحق رقم (1) قائمة المقابلة	
143	ملحق رقم (2) قائمة الاستبانة	

قائمة الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
81	التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية وترتيبها لأفراد عينة المقابلة عن المعوقات التنظيمية	1
83	التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية وترتيبها لأفراد عينة المقابلة عن المعوقات الفنية	2
86	التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية وترتيبها لأفراد عينة المقابلة عن المعوقات التشريعية والتنظيمية	3
92	التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية وترتيبها لأفراد عينة المقابلة عن المعوقات التنظيمية(الاستبانة)	4
94	التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية وترتيبها لأفراد عينة المقابلة عن المعوقات الفنية(الاستبانة)	5
99	التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية وترتيبها لأفراد عينة المقابلة عن المعوقات النظامية والتشريعية(الاستبانة)	6
105	نتائج اختبار كا ² حول الفرض الأول	7
109	نتائج اختبار كا ² حول الفرض الثاني	8
114	نتائج اختبار كا ² حول الفرض الثالث	9



دراسة ميدانية لمعوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية في المملكة بالتطبيق
على مؤسسات القطاع الحكومي المدني في مدينة الرياض

رسالة مقدمة لاستكمال برنامج الحصول على درجة الماجستير في علوم المحاسبة
بكليات الشرق العربي للدراسات العليا

إعداد الطالب

سعد بن حمود القصير

الرقم الجامعي: ٣٠٠٠٠٤٦

نوقشت هذه الدراسة يوم الثلاثاء ١٤٣٥/٠٧/٢١ هـ الموافق ٢٠١٤/٠٥/٢٠ م

وتمت إجازتها

أعضاء لجنة المناقشة

د. أشرف محمد منصور مشرف ومقرر التوقيع

أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية

أ.د. عبدالله بن محمد الفيصل مناقش التوقيع

أستاذ المحاسبة - عميد كليات الشرق العربي للدراسات العليا

أ.د. الخموسي أحمد الحليوي مناقش التوقيع

أستاذ المحاسبة - جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية

الفصل الدراسي الثاني

٢٠١٤ م

الإهداء

🕯 إلى القلب الحنون العامر بالدفء والرحمة... إلى المشاعر الفيّاضة...

أمي الحبيبة

🕯 إلى القلب المعطاء والإنسانية النادرة، إلى من علمني الحب والعطاء...

أبي الحبيب

🕯 إلى من كانوا لي سلوى في هذه الحياة ، إلى الذين رأيت في عيونهم الفرحة
بنجاحي..

زوجتي وأبنائي...

إليهم جميعاً أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، المتفضل بنعمه، والمتعالي بعظمته، القائل في كتابه العزيز: (يَا أَيُّهَا

الَّذِينَ آمَنُوا اسْتَعِينُوا بِالصَّبْرِ وَالصَّلَاةِ إِنَّ اللَّهَ مَعَ الصَّابِرِينَ) (سورة البقرة: 153)

والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، سيدنا محمد ﷺ، القائل: "لا يشكر الله من لا يشكر الناس" ... وبعد:

الشكر كل الشكر، إلى الصرح العلمي الشامخ . كليات الشرق العربي، التي تلقت في رحابها العلوم والمعارف، ولجميع أساتذة قسم المحاسبة.

كما أود أن أقدم جزيل الشكر، وفائق التقدير والامتنان، إلى سعادة الأستاذ المشارك الدكتور: أشرف منصور لقبوله الإشراف على هذا البحث، وفقه الله للخير، وجزاه الله عني خير الجزاء.

والشكر موصول إلى كل من معالي الأستاذ الدكتور: عبدالله محمد الفيصل، مدير جامعة الملك سعود سابقاً وعميد كليات الشرق العربي للدراسات العليا وسعادة الأستاذ الدكتور: الخموسي أحمد الخليوي، على قبول المشاركة في مناقشة والحكم على هذه الرسالة وعلى ما بذلاه من جهد في قراءة البحث وتقويمه، حيث كان لهما دور بارز في إثراء البحث، من خلال توجيهاتهم القيمة، ونصائحهم السديدة.

كما أتقدم بجميل الشكر وخالص العرفان إلى والديّ الغاليين، الذين لم يبخلا عليّ بالدعاء والعطاء، وإلى كل الذين ساعدوني بأرائهم السديدة، وتوجيهاتهم المخلصة، ومواقفهم الطيبة، والتي كان لها عظيم الأثر في نفسي وفي البحث، فلهم مني جميعاً عظيم الشكر والتقدير.

وفي الختام، أدعو الله أن ينال هذا الجهد رضاه ﷻ، ثم استحسن ورضا لجنة المناقشة والحكم. فإن كان صواباً فمن الله ﷻ، وإن اعتراه النقص أو الخلل فمن نفسي والشيطان...

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

الباحث

ملخص الرسالة

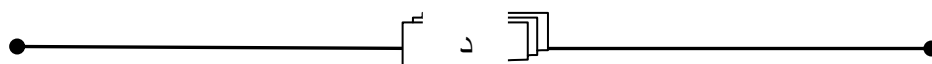
تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المعوقات التي تحول دون تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية في المملكة وقد تم تطبيق هذه الدراسة على مؤسسات القطاع الحكومي المدني في مدينة الرياض ، وقد استخدم الباحث المقابلة الشخصية والاستبانة لتجميع البيانات اللازمة لهذه الدراسة ، وقد تمثل مجتمع الدراسة على (31) وزارة حكومية في مدينة الرياض وقد تبين من خلال المسح الميداني أن (23) وزارة أنشأت وفعلت تمثل 72.2% من حجم العينة و(6) وزارات لم تفعل وتمثل 19.3% من حجم العينة و (2) لم تنشئ لم تفعل وتمثل 6.5% من حجم العينة، وقد أظهرت هذه الدراسة وجود عدد من المعوقات التي حالت دون تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة كان من أهمها عدم ارتباط هذه الوحدات بالمستول الأول بالجهة ، عدم توفير المقار المناسبة لهذه الوحدات ، عدم توفير الموارد البشرية المؤهلة، عدم دعم هذه الوحدات بالوظائف المطلوبة ، عدم وجود دعم كافي لهذه الوحدات من الإدارة العليا ، أنظمة التوظيف تعيق استقطاب الموارد البشرية المؤهلة ، عدم وجود وعي كافي للإدارات محل المراجعة ، وعدم وجود دعم من الجهات الرقابية للاسترشاد في طريقة التفعيل المثلى وأيضاً من ضمن المعوقات اختلاف وجهات النظر بين الجهات المختصة لإيجاد حل لمعوقات تفعيل هذه الوحدات.

وقد قدمت هذه الدراسة عدد من التوصيات أهمها وضع فترة زمنية محددة لإنشاء وتفعيل عمل هذه الوحدات و وضع عقوبات في حالة عدم الالتزام بإنشاء وتفعيل عمل هذه الوحدات و إيجاد إدارة مستقلة في إحدى الجهات الرقابية لدعم ومساندة هذه الإدارات ، كما أوصى الباحث باستكمال هذا البحث من خلال تقديم مقترحات للحد من المعوقات الواردة بهذا البحث.

Abstract

This study aims to identify the most important impediments that prevent the activation of the internal audit units at the government agencies in the Kingdom that has been applied on the institutions of the civil government sector in the city of Riyadh. To collect the necessary data for this study, the researcher used personal interview and questionnaire. The study community was represented in (31) government ministries in the city of Riyadh, and it has been shown through the survey that (23) ministries have established and activated that represent 72.2 % of the sample size, (6) ministries did not activate that represent 19.3 % of the sample size and (2) did not establish nor activate which represent 6.5 % of the sample size. This study has shown the existence of a number of impediments that have prevented the activation of internal audit units in government agencies in the Kingdom and the most important of them were: non-correlation of these units with the first administrator of the body, failure to provide suitable premises for these units, the lack of qualified human resources, lack of supporting these units by the required positions, the lack of sufficient support of senior management for these units, employment systems hinder attracting qualified human resources, lack of enough awareness to departments under review and the lack of support from the regulatory authorities for guidance about the way of optimal activation and also differing views between the competent authorities to find a solution to the impediments of activating these units.

The study has provided a number of significant recommendations including: the development of a specific time period to establish and activate the work of these units and put sanctions in case of non- commitment to establish and activate the work of these units and create a separate department in one of the regulatory authorities to support and assist these departments, the researcher also recommended to complete this research by providing proposals to reduce the impediments contained in this research.



الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- المقدمة
- مشكلة البحث
- أهداف البحث
- تساؤلات البحث
- أهمية البحث
- منهجية البحث
- الأساليب الإحصائية المستخدمة
- المصطلحات الرئيسية في البحث
- حدود البحث
- الدراسات السابقة المرتبطة
- إجراءات الدراسة
- مصطلحات الدراسة

خلاصة الفصل الأول

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

يتناول البحث في فصله الأول -الإطار العام للبحث- مقدمة عن المراجعة الداخلية، وأهميتها، والدواعي التي اقتضت الأخذ بها في مؤسسات الأعمال، وبخاصة في المؤسسات العامة، أو أجهزة القطاع الحكومي، ويتطرق الفصل إلى التعرض للوظائف التي تضطلع بها وحدات المراجعة الداخلية، ثم يستعرض البحث مشكلة الدراسة، وتساؤلاتها، وأهدافها، وأهميتها، والمصطلحات الرئيسية التي يقدمها (وحدات المراجعة الداخلية، المراجعة الداخلية، المراجعة الحكومية، نظام الرقابة الداخلية، معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية)، ثم يتعرض لحدود البحث، ومنهجيته، ومجتمع وعينة الدراسة الميدانية، والأدوات، والأساليب الإحصائية المستخدمة، ثم يستعرض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.

1/1 المقدمة :

تبلورت أهمية المراجعة الداخلية باعتبارها جزء حيوي وفعال من نظام الرقابة الداخلية المعني بتوفير الطرق والإجراءات التي تساعد علي توفير البيانات والمعلومات، والاعتماد عليها بصورة كبيرة في إطار اتخاذ القرارات، إضافة إلي إيجاد وتفعيل دور الوسائل الكفيلة بمنع أو الحد من فرص التلاعب والغش أو هدر الموارد داخل منظومة العمل، بما يحقق الكفاية الإنتاجية، ويعزز دافعية العاملين نحو تحري الشفافية والموضوعية عند تسجيل البيانات المحاسبية، أو رفع القوائم المالية بما يساهم في رسم صورة صحيحة عن المركز المالي للمؤسسة، ويبين مواطن الخلل، والعمل علي تفاديها؛ بما يعزز دور المراجعة الداخلية باعتبارها أحد الأنظمة المعنية بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية، وتحديد مدى الدقة فيها، وإمكانية الاعتماد عليها.

تطورت المراجعة الداخلية بشكل كبير يصعب تجاهله أو التقليل منه (Rittenberg, 2002,p.3)، فالمراجعة الداخلية تمثل مجالاً خصباً للبحث الأكاديمي ، ولتقديم العديد من الخدمات ، وتمشياً مع ذلك بدأ الفكر المحاسبي في البحث عن مجالات وفرص جديدة للمراجعة الداخلية تساهم في التغلب على المشكلات والتحديات القائمة التي تواجه منشآت الأعمال بوجه عام والمؤسسات التابعة للأجهزة الحكومية بشكل خاص؛ مما يدفع المهتمين بالمراجعة الداخلية إلى ضرورة العمل على تطوير أدائها بما يتناسب مع تلك التحديات، وبما يرفع كفاءتها وفعاليتها، ويحد من المعوقات والصعوبات التي قد تواجهها وحدات (إدارات أو أقسام) المراجعة الداخلية في المؤسسات المختلفة (فراج، 2001).

إن المراجعة الداخلية إحدى القضايا المحاسبية الهامة دائمة التطوير، سواء من حيث المفهوم أو الأهداف أو نطاق العمل أو معايير الأداء؛ للتكيف مع البيئة المحيطة بها، ولقد اقتضت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية ؛ للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع التطورات التي حدثت أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية، وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ، ومد الإدارة العليا بالمعلومات الدقيقة (السليمان، 2009، ص22).

لقد أكدت العديد من الدراسات على أن للمراجع الداخلي دوراً كبيراً في أداء المنشأة التي يعمل بها (سواء كانت تابعة للقطاع الخاص أو تابعة للقطاع العام) ، وقد ازداد واتسع هذا الدور خاصة بعد صدور التعريف الأخير للمراجعة الداخلية الصادر عام 1999 عن مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي The Institute of Internal Auditors (IIA)، والذي جاء فيه أن "المراجعة الداخلية تمثل نشاطاً استشارياً وتأكيداً موضوعياً مستقلاً من أجل تحسين وزيادة قيمة عمليات المنشأة، إنها تساعد المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة ؛ لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتحكم (Internal Auditing, 1999, p.40). لقد أدى صدور هذا التعريف إلى اتساع مجال عمل المراجعة الداخلية

(The Institute of Internal Auditors – UK, 1999)، ويؤكد البعض على ذلك بقوله أن المراجعة الداخلية لم تعد تلك الوظيفة التي تهتم بالجوانب المالية والمحاسبية فقط ، بل امتد نشاطها إلى جميع مجالات عمل المنشأة، كما أنها لم تعد تقدم خدمات وقائية فقط بل امتدت لتقديم خدمات بناءً أيضاً ومن خلال تقديم التوصيات والمقترحات اللازمة لتلافي أوجه القصور في تنفيذ الأنشطة المختلفة في المنشأة (Brewer, & Friedberg, 1999, p.102) (بدران، 1994، ص 65).

ويمكن القول أن العامل الأساسي لتزايد أهمية المراجعة الداخلية، وتزايد حاجة كل من المؤسسات الخاصة والمؤسسات الحكومية لها هو كبر حجم هذه المؤسسات وتزايد عدد العاملين بها، وانتشار الفروع التابعة لها، بالإضافة إلى ارتكاب العديد من الأخطاء والتلاعب والخلل داخل المؤسسات الحكومية، نتيجة عدم وجود رقابة فعالة تعمل على تقوم العمل داخلها، وتبين للإدارة العليا- من خلال تقارير ترفعها إليها وتبين مواطن الضعف والقصور فيها سواء في الخطط والأنظمة الموضوعية، أو في مشاكل التطبيق لدى الموظفين داخلها، الأمر الذي أظهر الحاجة لإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية داخل المؤسسات الحكومية تعمل على منع حدوث الأخطاء، (أو على الأقل الحد منها)، أو اكتشافها وقت حدوثها (العفيفي، 2007، ص3). ونتيجة لتزايد أنشطة الحكومة في المجالات المختلفة وتوسع عملياتها نما حجم الوحدات الإدارية وتواجدها في أماكن متباعدة مما تعذر تحقيق الرقابة المباشرة عليها، بالإضافة إلى تضخم حجم الموارد التي تحصلها الحكومة أو تقوم بإنفاقها، وكذلك عدم وضوح العلاقة بين ملكية وإدارة أموال الدولة، وبالتالي ضعف المسائلة التي تتعرض لها هذه الإدارات من قبل الإدارة العليا الحكومية، كل ذلك أدى إلى زيادة أهمية توافر نظام محكم للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

إن وحدات المراجعة الداخلية في أي مؤسسة تمثل الجهة الرقابية الأساسية، والتي تعتبر أحد الركائز الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، حيث أنها تمثل أداة إدارية تتابع نظام الرقابة داخل الوحدة، وتؤكد

للإدارة أن نظم الرقابة تعمل بطريقة مرضية، فالمراجعون الداخليون يعتبرون جزءاً من آلية التغذية العكسية
لوظيفة الإدارة، ومهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضاً للخطر إذا كانت
الإجراءات الرقابية غير كافية، أو لا تنفذ بطريقة سليمة، حيث تعتمد الإدارة في متابعة أداء هذا النظام
واختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية، وتقييم هذه الإجراءات على وحدات المراجعة الداخلية بها (السوافيري
وآخرون، ٢٠٠٢).

إن وجود وتفعيل وجود وحدات للمراجعة الداخلية في المؤسسات يحقق العديد من الفوائد أهمها
حماية مصالح هذه المؤسسات بما في ذلك تحديد القصور أو النقص الذي يظهر، حتى يكون هناك أساس
لاتخاذ القرار أو الإجراء اللازم للتصحيح، وكذلك النهوض بمصالح ومنافع المؤسسة بما في ذلك التوجيه
بالتغييرات التي تؤدي إلى تحسين الأوجه المختلفة للعمليات (العتار، 1995، ص12).

وتهدف وحدات المراجعة الداخلية بشكل عام إلى مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها على أكمل وجه،
من خلال تزويدها بالاستشارات والتحليلات والتقييم عن الأنشطة التي يتولى المراجع الداخلي مراجعتها، ويتم
تحقيق ذلك من خلال أداء مجموعة من المهام الرئيسية تتضمن ما يلي (Asein, 2001, p.58):

- فحص وتقييم مدى كفاية وسلامة نظم الرقابة في المنشأة؛ بغرض زيادة كفاءتها.

- التأكد من الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات الموضوعة.

- التأكد من حماية أصول المنشأة من السرقة، والاختلاس، والغش، والتلاعب.

- التأكد من سلامة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات الإدارية بالشركة.

- تقييم كفاءة أداء العاملين في المهام المكلفين بها.

- تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الخطط والنظم والسياسات والإجراءات.

- مساعدة لجان المراجعة على أداء أي مهمة.

- التأكد من مدى تحقق الأهداف، وفي حالة عدم تحققها التوصية بأساليب علاجية.

- التأكد من الحوكمة Governance بشكل فعال.

- تقييم مدى كفاية الأساليب المستخدمة في إدارة المخاطر المختلفة المصاحبة لعمليات المنشأة ، وذلك بقصد تقديم المشورة للإدارة لتحسينها.

إن الاهتمام بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية ناتج من تأدية مهامها بأقصى قدر من الكفاءة والفعالية تسمح لها بالاستعمال الاقتصادي الفعال للموارد المتاحة، وحرص السلطة التنفيذية بكل الوسائل المتاحة لديها لمنع موظفيها من ارتكاب الأخطاء ، أو إساءة استعمال الموارد وحمايتها من الضياع أو الاختلاس عن طريق إصدار مجموعة من التعليمات والقواعد والإرشادات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على مواردها من ناحية، ودقة بياناتها المالية والمحاسبية من ناحية أخرى، وبمقتضى هذه التعليمات الملزمة لجميع الموظفين يمكن حماية الموارد، إضافة إلى إمكانية اكتشاف المخالفات والانحرافات في وقت مبكر لاتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها.

لقد حرصت الحكومة في المملكة العربية السعودية على وضع جميع الآليات التي يمكن من خلالها أن تضمن وتتأكد من حسن استخدام الموارد المخصصة لجميع المؤسسات الحكومية، ومن أهم هذه الآليات إلزام الوحدات التابعة للجهاز الحكومي في المملكة العربية السعودية بإنشاء وحدات (إدارات أو أقسام) للمراجعة الداخلية بها، يمكن من خلالها مراقبة قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال حسن استغلال الموارد المخصصة لها من قبل الدولة، إن إنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية في القطاع المدني يساعدها في ضبط أعمالها وفق منهجية علمية دقيقة.

ووفقاً لما ورد بورقة العمل المقدمة من عبدالعزيز الفارس بندوة (دور المراجعة الداخلية في حماية النزاهة ومكافحة الفساد. الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد 1434هـ) و التي أشارت إلى عدد الجهات التي أنشأت وحدات المراجعة الداخلية في الجهات المدنية بلغت (33) جهة مقابل (6) جهات لم تنشئها، في حين بلغ عدد الجهات العسكرية التي أنشأتها (24) جهة مقابل (19) جهة لم تنشئها حتى الآن أما في المؤسسات العامة فقد أنشأت (33) مؤسسة وحدات المراجعة الداخلية مقابل (14) لم تنشئها حتى تاريخ أقامت الندوة بتاريخ 1434/7/23هـ(ندوة دور المراجعة الداخلية في حماية النزاهة ومكافحة الفساد، 22-1434/7/23هـ الرياض).

2/1 مشكلة البحث:

نتيجة لأهمية المراجعة الداخلية ودورها في حسن سير العمل المخطط له ، وتحقيق الأهداف المنشودة في الأجهزة الحكومية للمملكة العربية السعودية، فقد اقتضى قرار مجلس الوزراء في المملكة العربية السعودية رقم 235 الصادر في عام 1425هـ في أحد بنوده أن تقوم الجهات الحكومية بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية، والتزاماً بهذا القرار عكفت عدد من هذه الجهات على إنشاء وحدات مراجعة داخلية بها وتفعيل نشاطها، وقد منح قرار مجلس الوزراء وحدات المراجعة الداخلية استقلالاً كبيراً، حيث ربط نشاط هذه الوحدات بالوزير المختص أو أعلى صلاحية بالجهة ، ولكن حدث الكثير من التأخير في تنفيذ هذا البند ؛ لوجود مجموعة من المعوقات التي حالت دون تنفيذه بالطريقة المناسبة وفي الوقت المناسب على الرغم من أن ديوان المراقبة العامة وبالتعاون مع معهد الإدارة العامة قد وضع لائحة موحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية أقرها مجلس الوزراء في عام 1428هـ. (الدليل الإرشادي لعمل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة-ديوان المراقبة العامة-

1431هـ)

وتعد دراسة معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية، من الأمور المهمة والضرورية خاصة في الوقت الذي حرص فيه المسؤولين ومتخذي القرار على تفعيل مثل هذه الوحدات لضمان حسن سير العمل وتحقيق أهداف ما خطط له، والحد من الهدر في الموارد.

وعلى الرغم من صدور قرار مجلس الوزراء السعودي، والخاص بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية، إلا أن بعض هذه الوحدات تعاني من العديد من المعوقات التي تحد من تفعيلها وقدرتها على أداء المهام الموكولة إليها. (باعجاجة، سالم سعيد، 2011).

3/1 تساؤلات البحث:

السؤال الرئيسي للبحث : ما هي المعوقات المحتملة التي قد تحد من تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع الحكومي المدني في مدينة الرياض؟

4/1 أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ١ - معرفة مدى تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية السعودية.
- ٢ - معرفة أهم المعوقات التي تواجهها وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية السعودية.

5/1 أهمية البحث:

الأهمية العلمية:

تكمُن أهمية الدراسة الحالية في قلة الدراسات (في حدود علم الباحث) التي عنيت بدراسة المعوقات التي تواجه عملية تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية في البيئة العربية على وجه العموم والبيئة السعودية بوجه الخصوص، مما قد يتيح إجراء المزيد من الأبحاث في هذا المجال.

الأهمية العملية:

نتائج هذه الدراسة ستفيد - إن شاء الله - الباحثين والدارسين في مجال المراجعة الحكومية، وكذلك متخذي القرار على حد سواء، من خلال محاولتها البحث في المعوقات التي تحد من تطبيق وتنفيذ وتفعيل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية السعودية ، فقد تسهم نتائج هذه الدراسة في وضع بعض المقترحات والتوصيات والحلول الملائمة في الحد من المعوقات والصعوبات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية على وجه العموم ، كذلك رفع مستوى الوعي من خلال فهم دور وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية وفوائدها حتى يتيح التعامل معها على أسس علمية واضحة وفي ضوء ما تسفر عنه نتائج الدراسة.

6/1 منهجية البحث وأدواته:

ستعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي المسحي ، ويقوم هذا المنهج على وصف ظاهرة من الظواهر للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة والعوامل التي تتحكم فيها، واستخلاص النتائج لتعميمها ، ويشمل المنهج الوصفي أكثر من طريقة، منها: طريقة المسح والتي اعتمدها الباحث في دراسته، حيث أنه في هذه الطريقة تتم دراسة الظاهرة بشكل عام مع الإحاطة بكافة عواملها وأسبابها ، ويراعى في طريقة المسح أن تكون العينة التي ستدرس ممثلة للمجتمع لتكون النتائج أيضاً ممثلة للمجتمع، ويراعى أيضاً أن تفسر الإحصائيات التي يُحصل عليها تفسيراً سليماً.

وسيتم الحصول على المعلومات من مصدرين هما: المصادر الجاهزة والمتمثلة بالأدبيات السابقة ، والكتب، والمقالات، والدراسات ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة بموضوع الدراسة، والمصادر الميدانية ، وذلك من خلال إجراء مجموعة من المقابلات الشخصية مع عينة الدراسة.

أدوات البحث:

تشير أدوات البحث إلى الأساليب التي سوف يعتمد عليها الباحث في جمع البيانات اللازمة للرد على تساؤلات البحث، وعلى الرغم من تعدد هذه الأساليب إلا أن الباحث سوف يعتمد - إن شاء الله - على أسلوب المقابلة الشخصية والاستبانة، حيث سيقوم بإجراء العديد من المقابلات الشخصية مع بعض مدراء وحدات المراجعة الداخلية العاملين في الوزارات والأجهزة الحكومية الخاضعة للدراسة وتوزيع الاستبانات على موظفي هذه الوحدات، وسوف تتم المقابلة الشخصية من خلال الاتصال المباشر بعينة الدراسة، حيث يقوم الباحث فيها بزيارة ميدانية لمقابلة مفردات العينة المختارة شخصياً.

وتمتاز طريقة المقابلة الشخصية بعدة مميزات أهمها أنها تعطي الباحث الفرصة لتوضيح الغموض واللبس في بعض الأسئلة لدى المستقصى منهم، مما يضمن أن جميع المبحوثين قد فهموا السؤال الفهم الصحيح الذي قصده الباحث، كذلك يضمن الباحث استرداد الاستبانات؛ لأنه هو الذي يقوم بعملية تدوين وتفرغ الإجابات، وعند استخدام طريقة المقابلة المفتوحة يستطيع الباحث إضافة أو حذف الأسئلة حسب الظروف والمستجدات مما يساهم في تحسن مضمون الاستبانة بالأفكار التي قد تصله من المبحوثين (البلداوي، 1997).

وتنقسم المقابلة إلى قسمين أساسيين هما المقابلة المقفولة، والمقابلة المفتوحة.

- المقابلة المفتوحة (غير المحددة) هي المقابلة التي يعد فيها الباحث أسئلته مسبقاً ولكن يحق له إضافة أو

حذف الأسئلة حسب الظروف والمستجدات.

- المقابلة المغلقة (المحددة) هي المقابلة التي يلتزم فيها الباحث بأسئلة محددة مسبقاً يسألها لجميع مفردات العينة بنفس الترتيب دون تقديم أو تأخير ، وبدون إضافة أو حذف ولا تفسح المجال للشرح المطول. (عودة، احمد سليمان، 1992)

- وسوف يعتمد الباحث على هذين الأسلوبين عند مقابلة مجتمع الدراسة

7/1 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences والتي يرمز لها اختصاراً بالرمز (SPSS).

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية :

التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسة التي تتضمنها أداة الدراسة.

المتوسط الحسابي " Mean " وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن المحاور الرئيسة، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب المحاور حسب أعلى متوسط حسابي.

تم استخدام الانحراف المعياري "Standard Deviation" للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسة عن متوسطها الحسابي.

ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من

عبارات متغيرات الدراسة، إلى جانب المحاور الرئيسة، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس.

للتأكد من ثبات الاستبانة وذلك بإيجاد معامل الثبات بطريقة "ألفا كرونباخ". اختبار (كا²):

يُستخدم اختبار كا² Chi Square Test لمعرفة مدى الدلالة الإحصائية بين متغيرين موضوعين في صورة جدول تكراري مزدوج لدراسة العلاقة بينهما. ويستخدم هذا الاختبار للتحقق مما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين كلٍ من التكرارات الفعلية والتكرارات المتوقعة. ومن أهم الشروط التي يجب توافرها عند تطبيق اختبار كا² ما يلي:

- ألا يقل حجم العينة عن خمسين مفردة.
- أن يكون التكرار المتوقع داخل الخلية لا يقل عن خمس تكرارات.
- ويحسب اختبار (كا²) بالمعادلة الآتية :

$$\chi^2 = \frac{(\text{التكرارات الفعلية} - \text{التكرارات المتوقعة})^2}{\text{التكرارات المتوقعة}}$$

8/1 المصطلحات الرئيسية في البحث:

1- وحدة المراجعة الداخلية : تعبر عن الوحدة الإدارية التي تتبع مباشرة لأعلى سلطة في الهرم الإداري في الجهات الحكومية والمؤسسات العامة، وهي ذات نشاط مستقل يهدف إلى فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والقيام بالمراجعة المالية والتشغيلية، وتقييم الأداء، والتأكد من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، كما تهدف إلى تمكين الجهات من تحقيق رسالتها وأهدافها من خلال التأكد من إنجيز الأهداف المقررة وفقاً لما خطط له. (الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة - ديوان المراقبة العامة-1431هـ).

2- المراجعة الداخلية: تعتبر إحدى حلقات الرقابة الداخلية، وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية، والكفاءة التي يتم بها الأداء داخل كل

قسم، وكيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات، والظروف المالية للمؤسسة (الصبان وآخرون، ١٩٩٦، ص٣)، ويقصد بها الباحث في هذه الدراسة الوحدات الإدارية التي تستخدمها الإدارة العليا في الرقابة على مختلف الأعمال الإدارية والمالية والفنية في المؤسسة.

3-المراجعة الحكومية : تعرف المراجعة الحكومية بأنها "فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة الحكومية ، والتأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو اقتصادي، ومن هذا التعريف فإن المراجعة الحكومية تتضمن ثلاث أبعاد هي: الرقابة المالية والقانونية، رقابة الكفاءة، ورقابة الفعالية (العفيفي، 2007، ص14).

4- نظام الرقابة الداخلية: عرف المعيار الدولي رقم ٤٠٠ الرقابة الداخلية بأنها "جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المنشأة، للمساعدة على تحقيق أغراض الإدارة في التأكد من الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية، بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية، وحماية الأصول، ومنع الغش والخطأ أو اكتشافه، ودقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية، وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب".

5-معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية: هي كل ما يعترض عمل وحدات المراجعة الداخلية ، ويؤثر وجودها سلباً على أداء وحدات المراجعة الداخلية، وتتمثل في (المعوقات القانونية، والمعوقات الفنية، والمعوقات التنظيمية).

9/1 حدود البحث:

ستقتصر الدراسة الميدانية على المؤسسات الحكومية المدنية في المملكة العربية السعودية، وتحديدًا الوزارات الموجودة في منطقة الرياض دون باقي مناطق المملكة العربية السعودية، والتي أنشأت وفعلت وحدات

للمراجعة الداخلية، وكذلك الوزارات الحكومية التي أنشأت بالفعل وحدات للمراجعة الداخلية، ولكن لم تفعل هذه الوحدات.

10/1 الدراسات السابقة المرتبطة:

(١) دراسة (مزين ، 2013):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، والتي تم إنشاؤها بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (235)، وصدور اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية بقرار مجلس الوزراء رقم 129، والتي تحدد جميع المسؤوليات والواجبات التي يجب أن يقوم بها تلك الوحدات وحدد صلاحياتها أيضاً، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج منها:

أ - ما نسبته 57% من عينة الدراسة لديها وحدات مراجعة داخلية، والمنظمات

الحكومية التي لم تنشئ حتى الآن، إدارة للمراجعة الداخلية نسبتها 43% من

عينة الدراسة، وتعتبر هذه النسبة كبيرة ومؤثرة في فعالية وحدات المراجعة الداخلية في

الأجهزة الحكومية.

ب - من خلال نسبة وحدات المراجعة الداخلية التي لديها مراجع واحد أو مراجعين

فقط 68% من عينة الدراسة، وهذا يدل على أن وحدات المراجعة الداخلية في

الأجهزة الحكومية مازالت في طور الإنشاء.

ت - من خلال تحليل المراتب الوظيفية اتضح أن نسبة 20% من المراجعين الداخليين على المرتبة السادسة، وهي المرتبة الوظيفية التي تعطى للخريجين حديثي التخرج من الجامعة في السلم الوظيفي.

ث - يفتقد كثير من المراجعين درجة التأهيل المهني من شهادات مهنية.

ج - معظم المراجعين ذو خبرة أقل من خمس سنوات وربما ذلك يعود لحداثة وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية.

ح - هناك العديد من المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالمنظمات الحكومية من أهمها عدم إتاحة الفرصة في التدريب وتطوير الذات، وتصور بعض أفراد المنظمة أن وحدة المراجعة الداخلية أنشئت لتصيد الأخطاء وليس لتطوير العمل وحل المشكلات التي تواجه الإدارة.

٢) دراسة (Ahmad,etal.,2012):

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام المالي الذي يشهد نمواً مضطرباً منذ عام 1970م في الحياة الاقتصادية في القطاعين العام والخاص، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام المالي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام في ماليزيا يعاني قلة الموظفين وهو أكبر معوقاتها، وكذلك عدم كفاية الدعم من المستويات الإدارية العليا وأيضاً عدم تعاون الإدارات الأخرى، وكذلك المراجعين الداخليين يفتقرون إلى التدريب المناسب للقيام بعمل فعال في أقسام المراجعة الداخلية، وقد أدت النظرة السلبية للمراجعين

الداخليين لتتعاكس الإدارة عن الأخذ بتوصيات إدارة المراجعة الداخلية مما أدى إلى فقد المراجعين الداخليين إلى الروح الإيجابية لتحسين العمل ورفع جودة تقديم الخدمات.

٣) دراسة (السهلي، 2011):

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة واقع وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالتطبيق الميداني على وحدات المراجعة الداخلية في خمس وزارات سعودية، وتهدف إلى استكشاف واقع هذه الوحدات من خلال تحليل العوامل الهيكلية والمهنية المؤثرة على جودة أعمال المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، وقد اعتمدت هذه الدراسة على إطار تقييم جودة المراجعة (IAQAF) المقترح من وزارة الخزانة البريطانية بالإضافة إلى العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية وفقاً للمعايير المهنية وما جاء في اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية، وتدرس هذه الدراسة واقع هذه الوحدات في المحاور الرئيسية التالية: الموارد البشرية، والموضوعية، والأداء، والتنفيذ. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج حيث تبين أن هناك قصوراً واضحاً في الكفاءات العاملة في تلك الوحدات من حيث العدد، والتأهيل، وضعف الاستقلال، وعدم وجود أدلة مفصلة للسياسات والإجراءات في تلك الوحدات، وعدم وجود تعاون بين تلك الوحدات والجهات الرقابية، وعدم قدرة إدارة المراجعة الداخلية على تنفيذ جميع المهام الموكلة لها.

٤) دراسة (باعجاجة، 2011):

وتهدف هذه الدراسة إلى تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية، وذلك من خلال التحقق والتأكد من أن جميع الوزارات والمصالح الحكومية قامت بإنشاء وحدات المراجعة الداخلية، والتعرف على المشاكل التي تواجه موظفي وحدات المراجعة الداخلية عند ممارسة مهامهم الوظيفية. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج وهي، وجود مشاكل وصعوبات تقف

عائقاً لتفعيل دور المراجعة الداخلية في الوحدات التابعة للوزارات والمصالح الحكومية، ومن أهمها غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة، وعدم اشتراط الخبرة المهنية للمراجع، وعدم وجود حوافز للمراجع الداخلي، وعدم وجود نظام رقابي داخلي، وضعف دور المنظمة في رفع كفاءة المراجع، وعدم وجود قواعد محددة للالتزام بالسلوك المهني، وعدم تبني معايير محاسبية للمراجعة، وأيضاً تطرقت هذه الدراسة إلى الصعوبات والمشاكل المرتبطة بالإدارات محل المراجعة وتقف عائقاً أمام تفعيل دور هذه الوحدات، ومنها نظرة الإدارات إلى أن الهدف من الرقابة اكتشاف الأخطاء وعدم، وجود وعي لدى موظفي الإدارة محل المراجعة، وتسبب موظفي الإدارات، وإخفاء بعض موظفي الإدارات بعض المستندات وعدم تعاون موظفي الإدارة محل المراجعة مع المراجعين الداخليين، و ممانعة الإدارات في الرد على استفسارات وحدات المراجعة الداخلية، كما تطرقت الدراسة إلى المشاكل المتعلقة بتطبيق اللائحة، ومن أهم هذه المشاكل أن الالتزام باللائحة يحتاج إلى كوادر مؤهلة وأن لائحة بعض المواد تتصف بالعمومية لم تنص على عقوبات في حالة عدم رد وحدات المراجعة الداخلية وحادثة اللائحة.

٥) دراسة (Ali et al., 2011) :

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في المراجعة الداخلية المستخدمة، وتحديد العقبات التي تساهم في عدم تفعيل عمل المراجعة الداخلية داخل مؤسسات القطاع العام بماليزيا. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها ما يلي:

- أ - إن هناك العديد من المميزات البارزة للمراجعة الداخلية في المؤسسات التي يتمثل بعضها في المميزات التي تؤدي إلى إظهار ضغوط تأثر على العاملين من المدققين الداخليين، في حين أن هناك العديد من المميزات البارزة التي تعمل كعامل تشجيعي للمدققين داخل منظماتهم.
- ب - وجود العديد من العقبات التي تحول دون تفعيل عمل أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية، من بينها قلة عدد العاملين في المؤسسات الحكومية، وتدني مستوى الكفاءة التي يتمتع بها العاملون في تلك المؤسسات.
- ت - إن كل من الفساد وإساءة استخدام السلطة تعد من العوامل التي تحتل أعلى لائحة المشكلات التي تشهدها الدول والتي تعمل على إعاقة تقدم المراجعة الداخلية، كما قد تم الإشارة إلى أن قضية المراجعة الداخلية داخل القطاع العام بماليزيا تظل قصة وملحمة لا تنتهي أبداً طالما واجهت البيئة الاجتماعية والسياسية عوامل انحلال ساهمت في الحد من مستوي تقدمها.
- ث - إن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية جيدة بين كل من مدققي المراجعة الداخلية والإدارة العليا تسفر عن مستويات عالية ومتقدمة من الاستقلالية التي تشجع المدققين الداخليين خلال عملهم.

٦) دراسة (Al-Shetwi et al., 2011) :

هدفت الدراسة إلى فحص ودراسة تأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية التي تعد جزءاً لا يتجزأ من هيكل حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية التابعة لجميع الشركات السعودية المدرجة في الأسواق المالية أو البورصة السعودية ، باستثناء البنوك.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها ما يلي:

- أ - إن الاستعانة بوحدة المراجعة الداخلية لا تؤثر على جودة التقارير المالية التابعة للشركات السعودية المدرجة في الأسواق المالية أو البورصة السعودية، مما يوضح وجود علاقة ذات دلالة إحصائية ضعيفة بين كل من استخدام المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية، والتي قد ترجع إلى العوامل المتمثلة في عدم كفاية النظام القانوني وممارسات حوكمة للشركات الفقيرة.
- ب - إن الشركات تعمل على استخدام وظيفة المراجعة الداخلية لتوفير نوع من الملائمة والتوافق مع اللوائح الخاصة بالهيئة العامة لسوق رأس المال.
- ت - إن الهيئة الخاصة بأسواق رأس المال دوراً حيوياً في تأسيس المراجعة الداخلية خلال عدد من الشركات، وذلك بجانب توضيح أن الشركات المدرجة في البورصة السعودية تميل إلى التمسك بالهيكل الخارجي الرسمي، مع الحفاظ على البنية الداخلية القائمة.
- ث - إن للبنية والهيكل الخاص بالملكية له تأثير سلبي على دور المراجعة الداخلية، مما يؤثر بدوره على جودة التقارير المالية.

٧) دراسة (Unegbu et al., 2011) :

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت إدارات المراجعة الداخلية التابعة للقطاع العام بولاية كانو تعمل على نحو كاف وفعال للتصدي والتحقق من أعمال الغش والاحتيال ، وما إذا كانت أعمال الغش والاحتيال مستمرة في الوزارات على الرغم من العمل الجاد لأقسام المراجعة الداخلية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها ما يلي:

- أ - إنه بالرغم من أن وحدات المراجعة الداخلية تمثل جزءاً أساسياً من الهيكل المالي لمؤسسات القطاع العام، إلى أن المشكلة الرئيسية التي تواجه تلك الوحدات هو كون القوى البشرية العاملة فيها غير مؤهلة التأهيل الكافي وهو ما يعوقها عن الوصول للمستوى الجيد من الفاعلية.
- ب - إن لإدارات المراجعة الداخلية دور هام وفعال في التحقيق من أعمال الغش والاحتيال في القطاعات العامة بولاية كانو.

٨) دراسة (Muqattash et al., 2011) :

- هدفت هذه الدراسة إلى فحص ودراسة العوامل التي تؤثر على موضوعية المدققين الداخليين العاملين بقسم المراجعة الداخلية، وذلك بالإضافة إلى تحديد مدى تأثير موضوعية المدققين الداخليين من قبل استقلالية نشاط المراجعة الداخلية.
- وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها ما يلي:
- أ - إن هناك العديد من العوامل المؤثرة على أداء وحدات المراجعة الداخلية من بينها ارتفاع معدلات الدوران بين صفوف العاملين، وهو ما يؤثر سلباً على جودة أداء وحدات المراجعة الداخلية.
- ب - وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين عوامل قسم المراجعة الداخلية وموضوعية المدققين الداخليين.
- ت - وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين استقلالية نشاط المراجعة الداخلي وبين موضوعية المدققين الداخليين، حيث أن موضوعية المدققين الداخليين تتأثر بدرجة استقلالية المراجعة الداخلي.
- ث - إن بعض البنوك العاملة في الإمارات العربية تعمل على استخدام نظام الاستعانة بمصادر خارجية في بعض الظروف، وخلال لأنشطة معينة ، وذلك بجانب أن كافة البنوك العاملة تقريباً تمتلك دليل مراجعة الحسابات، موثيق، قسم لضمان الجودة، كما أنهم ملتزمين بالامتثال لمعايير المراجعة الداخلية المطروحة من قبل معهد المدققين الداخليين.

٩) دراسة (Roos, 2010):

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهم التحديات والمعوقات التي تواجه إدارات أو أقسام المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في المملكة المتحدة ، ومن نتائجها التي تم التوصل إليها يتطور دور المراجعين الداخليين بشكل مستمر في مؤسسات القطاع العام- مثلها في ذلك مثل مؤسسات القطاع الخاص- بالشكل الذي أدى إلى اتساع نطاق الخدمات التي تقدمها وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام، حيث أصبحت مطالبة بمراجعة كلاً من الاقتصاد والكفاءة والفعالية ، وأشارت الدراسة إلى أن التغيير المستمر في مهام إدارات المراجعة الداخلية يتطلب ضرورة تمتع المراجعين الداخليين بالتأهيل العلمي والعملية المناسب وعدم واكتسابهم للمهارات والمعارف المطلوبة ، ويمثل هذا الأمر أحد المعوقات التي تحد من الاستفادة من وحدات المراجعة الداخلية كأحد أهم آليات الرقابة في الأجهزة الحكومية.

١٠) دراسة (الراحلة 2010):

هدفت الدراسة إلى تقييم وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية من خلال التعرف على مدى توفر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية فيها، وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة العليا في الوزارات الأردنية تدعم وحدات الرقابة الداخلية فيها بدرجة مرتفعة، ويتوفر لهذه الوحدات مقومات الرقابة الداخلية المتعارف عليها وبدرجات متفاوتة، وتختلف درجة توفر هذه المقومات باختلاف الوزارة، ولا يوجد فروق بين الإجابات كأفراد أو كوزارات، كما توصلت الدراسة إلى أن وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات تتمتع

باستقلالية معقولة تمكنها من أداء عملها، مع أن هذه الوحدات لا تتمتع بالاستقلال المالي أو الاستقلال الإداري كونها جزء من الوزارة، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى إن الكوادر العاملة في مجال الرقابة الداخلية يتوافر بها التأهيل العلمي والعملية إلا أن هناك نقص في التدريب العملي كحصولهم على شهادات الممارسة المهنية المتعارف عليها في مجال التدقيق.

(١١) دراسة (العفيفي، 2007):

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بقطاع غزة، والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، وقد حصرت هذه المعوقات في ثلاث أنواع هي: المعوقات التنظيمية، والقانونية، والفنية، وتم إجراء التحليلات النظرية لهذه المعوقات، ومدى تأثيرها على أداء المراجعين بدائرتي الرقابة الإدارية والمالية بوحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية الفلسطينية، وأظهرت نتائج الدراسة وجود عدد من المعوقات التي تحد من فاعلية عمل وحدات المراجعة الداخلية كان من أهمها توجهات وسلوكيات الإدارة العليا، وغياب القوانين التي تنظم العمل الرقابي لهذه الوحدات، والإشكاليات الناجمة عن المسميات الإدارية المطبقة، إضافة إلى عدم توفر الخبرة والكفاءة لدى المراجعين الداخليين.

- دراسة (Al-Moataz, 2005):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى الفاعلية الخاصة بوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة المختلفة الخاصة بالمؤسسات السعودية من خلال استطلاع آراء مجلس الإدارة والمدراء الماليين، وأن مجالس إدارة المؤسسات ترى عدم فاعلية وحدات المراجعة الداخلية بها، ذلك لعدم امتلاك العاملين في تلك الوحدات المؤهلات المهنية والتعليمية التي تمكنهم من أداء عملهم على الوجه الأكمل، ويمكن القول بأن الإدارة العليا في الأجهزة الحكومية تسهم بدور أساسي في تفعيل أو عرقلة عمل وحدات الأجهزة

الحكومية باعتبار أن الإدارة العليا هي المسؤولة عن تنظيم ووضع السياسات العامة التي يسير بمقتضاها عمل وحدات المراجعة الداخلية، إلا أن الإدارة العليا قد لا تقوم بالدور المسند إليها على الوجه الأكمل، فقد لا تلقى وحدات المراجعة الداخلية الدعم الكافي من جانب تلك الإدارة على سبيل المثال عدم التزام الإدارة بتقديم التقارير أو إلزام الأقسام المختلفة بتقديم تقاريرها إلى وحدات المراجعة الداخلية، أو قد يحدث تداخل في المهام والمسؤوليات نتيجة لعدم قيام الإدارة العليا بالفصل في المهام والتخصصات الخاصة بأقسام المراجعة الداخلية والخارجية، وكل ذلك يؤثر بالسلب على عمل وحدات المراجعة الداخلية، لأنه يخلق جو من الغموض وعدم وضوح الدور، أضف إلى ذلك أن النظام السياسي المعتمد على الفساد وعدم الاستقرار ونشوب النزاعات بين أطراف المجتمع المختلفة من شأنه أن يهمل الدور الذي تقوم به وحدات المراجعة الداخلية.

وبالنسبة لعمل المراجعة الداخلية فإنه عمل رقابي مما يعني أن تتاح لوحدة المراجعة الداخلية المراجعة على جميع الأنشطة التي تتم في المؤسسة بما فيها تلك الأنشطة المتعلقة بالإدارة العليا، سواء بوصفها جهة مستقلة عن الأفراد، كما تشمل المراجعة الممارسات التي يقوم بها أعضاء مجلس الإدارة كأفراد مسؤولين، وبالتالي قد يظهر التعارض بين نتائج المراجعة الداخلية وما يسعى مجلس الإدارة إلى إظهاره أو إخفائه.

(١٢) دراسة (Haimon, 2003):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية التدقيق الداخلي ودوره الفعال في الرقابة الجيدة ، وتناولت نظام العمل في البلديات والدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي بها، وتبحث مدى قدرة وحدات التدقيق الداخلي في البلديات على أداء مهامها، ومدى الصلاحيات التي تحتاج إليها لتقوم بمهامها، وتعد وحدة التدقيق الداخلي وحدة مستقلة وتتمتع بمكانة مرتفعة، إلا أنها لا تملك قوة الإلزام لعمل التغييرات سواء بشكل مباشر أو غير

مباشر، وتمثلت أهم نتائج الدراسة في عدم نشر نتائج تقرير التدقيق الداخلي ؛ لكون المراجعة الداخلية إحدى آليات الرقابة الداخلية، وأن نشر تقاريرها يحولها إلى مدقق خارجي، كما أنه يخلق ردة فعل غير مستحبة ويضع عقبات أمام عمل التدقيق الداخلي في المستقبل، مما يضعف التدقيق الداخلي.

(١٣) دراسة (الشقاوي، 2002):

تناولت الدراسة أداء الجهاز الحكومي في المملكة العربية السعودية وأوجه تحسينه، كما بحثت الدراسة في معوقات الأداء في القطاع الحكومي، والمتتمثلة في تشعب أعمال الحكومة، ووجود معوقات إدارية وتنظيمية، وضعف في كفاءة وفعالية النفقات العامة، وتقادم الأنظمة ، وتوصلت نتائج الدراسة إلى ضرورة تدعيم التوجه نحو تقييم أداء البرامج والمشروعات الحكومية عن طريق أجهزة الرقابة المالية المركزية، وإعادة توجيه أهداف الأجهزة الحكومية نحو إرضاء المستفيدين، وتدريب موظفيها على التعامل مع هذه الأهداف، وهذا الدور ينبغي أن تقوم به أجهزة الرقابة الإدارية المركزية بالتعاون مع كل جهاز حكومي، آخذين في الاعتبار التدريب، والتحفيز (الثواب والعقاب المبرر)، وضرورة تفعيل التوجه نحو تحديث الأنظمة واللوائح الإدارية والمالية والتأكد من تطبيق هذه الأنظمة واللوائح بشكل عام.

(١٤) دراسة (Krishnamoorthy, 2002):

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية ، والعمل المؤدى بواسطة المراجعين الداخليين، والكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين؛ لتحديد مدى قوة وظيفة المراجعة الداخلية، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن وحدات المراجعة الداخلية يجب أن يتم تقييمها بشكل مستمر من أجل تقييم مدى قدرتها على الوفاء بالمسؤوليات الموكلة إليها.

(١٥) دراسة (ليب، 2002):

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار متكامل من الضوابط التي ترمي إلى زيادة درجة كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي ، وكذلك أهمية توجيه الجهود الأكاديمية والمهنية نحو إرساء إطار جديد لمعايير أداء مهنة المراجعة الداخلية ؛ لكي تتمكن من مواجهة الفساد المالي في قطاع الأعمال ، وبوجه خاص بعد أن تفجرت مشاكل انخيار العديد من منشآت الأعمال العالمية ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة الضوابط التي يمكن أن تزيد من درجة الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين ، ومن تلك الضوابط العمل على تحقيق أكبر قدر ممكن من الاستقلالية للمراجع الداخلي وتفعيل دور لجان المراجعة، بالإضافة إلى تطوير معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.

(١٦) دراسة (خضر، 2002):

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم دور إدارة المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة ، ومناقشة مدى تطبيق إدارة المراجعة الداخلية لمتطلبات ومبادئ ومفاهيم الجودة الشاملة مع محاولة تحديد أهم متطلبات الجودة الشاملة الواجبة على إدارة المراجعة الداخلية، والمراجع الداخلي، وبذل العناية الكافية تجاه الوفاء بها، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الجودة الشاملة أحد الاتجاهات الحديثة المطبقة في معظم الشركات ، ومن أهم مبادئها رضا العميل والتحسين والتطوير المستمر، وتقليل التكلفة والعيوب لأقصى حد ممكن، واستخدام الطرق والأساليب الإحصائية ، واتفق جميع مفردات مجتمع الدراسة على أن المراجعة الداخلية تتمتع باستقلال كافٍ عن الإدارات الأخرى مثل الإدارة المالية.

(١٧) دراسة (Dittenhofer, 2001):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية ومقومات مراجعة الأداء في الوحدات الحكومية في ماليزيا ، وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج الهامة منها أن مهام وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية تختلف عن مهام هذه الوحدات في منشآت الأعمال ؛ لذا تحتاج الحكومات أكثر إلى وحدات مراجعة داخلية تهتم

أكثر بمراجعة الأداء أو المراجعة التشغيلية Performance or Operational Auditing، حيث تستخدم كمقياس لقياس وتقييم الأداء الحكومي، كما أشارت إلى أن وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية تركز بشكل رئيسي على تقييم أداء الوحدات الحكومية من خلال قياس الاقتصاد والكفاءة والفعالية، إلا أن أداء وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية يعوق التخطيط الجيد، قلة الأفراد المتخصصين، اتساع نطاق العمل الحكومي.

(١٨) دراسة (Vagnoni et al., 2001) :

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العقبات التي تحول دون قيام وحدات المراجعة الداخلية بالدور الخاص بها في الأجهزة الحكومية، وتحديد السمات التي يجب أن يمتلكها مدقق المراجعة الداخلية لنقل المعرفة، والتفاعل مع البيئة الداخلية في السلطات المحلية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها ما يلي:

أ - إن هناك العديد من العقبات التي تحول دون قيام وحدات المراجعة الداخلية بالدور الخاص بها في الأجهزة الحكومية من بينها ازدواجية الدور، أو وجود فجوة بين ما مفترض أن تقوم به وحدات المراجعة الداخلية، وبين الواقع الفعلي في بيئة العمل، هذا بالإضافة إلى تدني مهارات العاملين في مجال المراجعة الداخلية.

ب - إن كل من المعرفة المهنية المعنية، ومهارات وعادات التعلم المتوازنة، ومهارات المعرفة الذاتية، ومهارات التحليل وإعداد التقارير، وروح المبادرة السبابة، والمرونة العقلية، والعلاقات الاجتماعية، ومهارات العمل الجماعي، ومعرفة الجوانب الاستراتيجية، والتحكم في الحقائق والوقائع الروتينية من أهم السمات التي يجب أن يمتلكها مدقق المراجعة الداخلية لنقل المعرفة، والتفاعل مع البيئة الداخلية في السلطات المحلية.

ت - إن المدققين الداخليين لا يعملون فقط كمصدر للمعرفة، وإنما لهم دور هام وفعال في تعزيز وتحسين عملية النقل.

التعليق على الدراسات السابقة المرتبطة:

- من خلال مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية اتضح للباحث أن بعض الدراسات ركزت على التعرف على معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية، كما جاء في دراسة مزين(2013)، وباعجاجة (2011)، والسهلي (2011)، والعفيفي (2007)، والتعرف على واقع وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي كما جاء في دراسة الشقاوي (2002).
- وعلى الرغم من أهمية جميع الدراسات السابقة في بناء الإطار النظري للبحث، إلا أنها لم تطبق على البيئة السعودية، مما يؤكد على أهمية البحث في معرفة وتحديد المعوقات التي تحد من تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية.
- لم يتح للباحث الحصول على دراسات محلية أو عربية أو أجنبية تستهدف بشكل رئيسي الدراسة الميدانية لمعوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية في المملكة بالتطبيق على مؤسسات القطاع الحكومي المدني في مدينة الرياض، وهو ما يميز الدراسة الحالية ويؤكد الحاجة إلى إجراء مزيد من الدراسات السابقة في الموضوع الحالي.
- تشابهت معظم الدراسات السابقة في مجموعة من النقاط، وهي الاهتمام بتسليط الضوء على واقع عمل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي وآليات تفعيلها، والمهام التي تضطلع بها وحدات المراجعة الداخلية في ضوء الإشارة إلى أدوار المراجع الداخلي، أي أن أغلب الدراسات السابقة قد اتفقت في أغلب الأهداف.

- اختلفت الدراسات السابقة في الحدود المكانية والزمانية، وبعض الاختلافات في الحدود الموضوعية لها.

- تنوع تلك الدراسات من حيث الشكل والمضمون وأسلوب المعالجة يعطي إشارة قوية بأهمية موضوع تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية في ضوء التعرف على المعوقات التي قد تحول دون القيام بذلك التفعيل المبتغى.

أوجه استفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

استفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في الأمور التالية:

- الاستفادة من الدراسات السابقة في إثراء الإطار النظري للدراسة الحالية، من خلال الاستفادة من الأطر النظرية ، وأدبيات هذه الدراسات، والإفادة من بعض المراجع التي استندت إليها هذه الدراسات.
- الاستفادة من الدراسات السابقة في بناء أداة الدراسة.
- تحديد منهج الدراسة، والأساليب الإحصائية المناسبة.
- تحليل وتفسير النتائج التي توصلت إليها الدراسة.
- الإطلاع على دراسات أجنبية وعربية في موضوع الدراسة الحالية.

خلاصة الفصل الأول

وتلخيصاً لما سبق عرضه في هذا الفصل يمكن القول أن مجال البحث في المراجعة الداخلية شهد تطوراً ملحوظاً في الآونة الأخيرة؛ نظراً لتطور الفكر المحاسبي، وحاجة المؤسسات الماسة إلى إيجاد فرص مواتية للتغلب علي المشكلات الإدارية، وتعزيز مستوى المصادقية والدقة في رفع التقارير المالية، وتقديم صورة حقيقة عن الواقع المؤسسي بما يعكس صورة المؤسسة، ويحدد درجة نزاهتها إلى حد بعيد ، وتتجلى أهمية المراجعة الداخلية بصفة خاصة في كونها واجهة المؤسسة المعبرة عن الطبيعة التي تسير بها الأعمال في أرجائها، لما تتيحه من فرص جديدة بالاستحقاق لتقديم البيانات والمعلومات الصحيحة والمدققة، والموثوق بها، نظراً لأن المراجعة الداخلية بوصفها أحد الآليات المعنية بالتحقق من مدى فعالية الأساليب الرقابية، ومدى تحري

المصدقية في تسجيل الموارد المادية، ومن ثم اكتشاف الأخطاء وتزويد الإدارة العليا بالمعلومات المتوفرة لاتخاذ الإجراءات التي تتناسب وردع الأخطاء التي تقتربها المؤسسة ممثلة في مواردها البشرية.

إن أهمية المراجعة الداخلية تنبثق من كونها المرآة العاكسة لصورة المؤسسة الحقيقية والكاشفة عن مدى نزاهتها، ومدى تحريها لمعايير المصدقية والموثوقية، وكلما ارتفع مستوى التزام تلك المؤسسة بمعايير المصدقية والموثوقية، كلما دل ذلك على حرص المؤسسة على تقديم أفضل ما لديها في محاولة لزيادة الإنتاجية، وتفعيل إمكانيات القوى البشرية، الأمر الذي يؤكد أن أهداف المؤسسة بجميع عناصرها البشرية تتوجه بالدرجة الأولى نحو تحقيق الصالح العام بما يُعلي من قيمة المؤسسة، ويؤكد أن الموارد البشرية لا تضرر أية نوايا سيئة تجاه المؤسسة العاملين بها، من حيث محاولات الغش والتلاعب في ميزانيات المؤسسة، أو محاولات الاختلاس أو غيرها من المحاولات ذات الصلة، والتي تضر بسمعة المؤسسة من ناحية، والصالح العام من ناحية أخرى.

وإذا كانت المراجعة الداخلية تحتل درجة كبيرة من الأهمية في عالم المحاسبة، فإن دور المراجع الداخلي لا يقل أهمية عن دور المراجعة الداخلية؛ لأن المراجع الداخلي هو من يقوم بتطبيق مهام المراجعة الداخلية، وتفعيل الأدوار التي تتخذها المراجعة الداخلية شعاراً لها، فإذا ما كان المراجع الداخلي على درجة كبيرة من الفعالية، ويتحلى بالنزاهة، ويراعى الصالح العام، ويُنحى الأهواء الشخصية جانباً عند القيام بالمهام والأدوار التي تقتضيها طبيعة عمله، كلما تعاظمت فرص تطبيق وظائف المراجعة الداخلية بدرجة أكبر من الفعالية، ومراعاة تحقيق الأهداف بما يرفع الإنتاج ويخدم الصالح العام.

وختاماً فإن الفصل الأول "الإطار العام للبحث" يعد بما قدمه من ملامح ومركزات عامة يستند إليها البحث في قيامه، محوراً للانطلاق باتجاه تتابع بناء باقي الفصول، إذ أنه بمعرفة أهداف البحث ومساعيه، والموضوع الذي يبتغيه محوراً للتركيز والاستقصاء، يتمكن الباحث من رسم خطة عامة أو هيكل بحثي يستند

إليها في بناء وإعداد الدراسة إعداداً علمياً محكماً، ومن هذا المنطلق، يتبين أن الباحث قد اتخذ الفصل الأول
ركيزة أساسية؛ لبناء وإعداد الفصل الثاني الذي يتمحور حول دور وأهمية المراجعة الداخلية.

الفصل الثاني

المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية

- المقدمة
- المبحث الأول : نشأة المراجعة الداخلية الحكومية بالمملكة العربية السعودية.
- المبحث الثاني: دور وحدات المراجعة الداخلية في تفعيل عمل الأجهزة الحكومية.
- المبحث الثالث: دور وحدات المراجعة الداخلية في تطوير عمل الأجهزة الحكومية.
- المبحث الرابع: دور وحدات المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الأجهزة الحكومية

مقدمة

جاء ظهور المراجعة الداخلية تلبية للتطور المستمر للحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات، وتشعب وظائفها، وزيادة درجة تعقيدها في ظل عصر التقنية والانفتاح الاقتصادي، والمتأمل في حركة المراجعة الداخلية يجد أنها شهدت تطوراً ملحوظاً بتطور طبيعة الخدمات المسندة إليها، وزيادة الحاجة لنوعية الخدمات التي تقدمها باتجاه تحسين صورة المؤسسة وزيادة فعاليتها، والتأكيد على نزاهتها ومصداقيتها في إطار إتباع كافة السبل المؤدية لتعزيز الإنتاج وخدمة الصالح العام، وتقويض فرص الغش والتلاعب واقتزاف الأخطاء أو اختلاس الموارد في أرجاء المؤسسة.

يعد تطور المراجعة الداخلية صورة من تطور النظم الإدارية، والتي تبعت بدورها التطورات الاقتصادية العالمية والتوسع في نشاط الشركات وظهور الشركات العالمية، وتعدد الأطراف الذين أصبحوا في حاجة إلى الوقوف على الحقائق فيما يخص أعمال الشركات، سواء مجلس الإدارة أو المساهمين أو الجهات الحكومية، مثل الضرائب أو أجهزة مكافحة جرائم الأموال.

ويشير لطفي (2004، 69) إلى أن ظهور المراجعة الداخلية يرجع كفكرة إلى الثلاثينيات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية، خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها، وبقي دور المراجعة الداخلية مهماً بحيث أنها لم تحظ بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم

المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 مكونين ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها، حيث باتت الحاجة ماسة في جميع دول العالم إلى توجيه المزيد من الانتباه إلى تحسين الإدارة الخاصة بالقطاع العام، حيث ساعد اقتصاد العولمة، والتقدم التكنولوجي، وتعقيد العمل، والمزاعم الاحتمالية في التقارير المالية إلى ضرورة الاهتمام بعمليتين

غاية في الأهمية في داخل مؤسسات القطاع العام وهما الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية (Salehi, 2013, 46).

هذا وبتدقيق النظر في التاريخ نجد أن جذور المراجعة في القطاع العام أكثر منها في القطاع الخاص، وهذه المراجعة المبكرة لم تكن مجرد مراجعة مالية بطبيعتها، وإنما كانت تخاطب مسؤولية أوسع، كإدارة الأصول والالتزام القانوني المتعلق باستخدام الأموال، وإن دل ذلك على شيء فإنما يدل على أن المراجعة المرتبطة بالقطاع الحكومي سواء كانت داخلية أم خارجية قد عكست منذ القدم طبيعة مالية وإدارية وتحقق من الالتزام بالقوانين، هذا وتنعكس نشأة وتطور المراجعة الداخلية أنها أصبحت علم قائم بذاته يسعى إلى إثبات نفسه في القطاعين الخاص والعام كفرع من فروع المراجعة، وأنه يستحق الاهتمام به وتطويره لما له من دور كبير في خدمة المؤسسة.

ولذلك فإن الفصل الثاني (وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية)، تم تقسيمه إلى أربع

مباحث يتناول :

المبحث الأول: نشأة المراجعة الداخلية الحكومية بالمملكة العربية السعودية

المبحث الثاني : دور وحدات المراجعة الداخلية في تفعيل عمل الأجهزة الحكومية.

المبحث الثالث : دور وحدات المراجعة الداخلية في تطوير عمل الأجهزة الحكومية.

المبحث الرابع: دور وحدات المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الأجهزة الحكومية.

المبحث الأول

نشأة المراجعة الداخلية الحكومية بالمملكة العربية السعودية

مقدمة:

تعتبر وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات والجهات الحكومية الركيزة الأولى التي تعتمد عليها هذه الجهات في حماية الأموال والموارد العامة، وضمان الاستخدام الأمثل لهذه الأموال والموارد، وتمكن وحدات المراجعة الداخلية في الجهات المؤسسات الحكومية من تحقيق أهدافها ورسالتها من خلال التأكد من إنجاز الأهداف المخطط لها.

تعتبر وحدة المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية ذات نشاط مستقل يهدف إلى فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والقيام بالمراجعة المالية والتشغيلية، وتقييم الأداء، والتأكد من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، كما تهدف إلى تمكين الجهات من تحقيق رسالتها وأهدافها من خلال التأكد من إنجاز الأهداف المقررة وفقاً لما خطط له (الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة-1431هـ- ديوان المراقبة العامة).

1/1/3 بداية نشأة وحدات المراجعة الداخلية الحكومية في المملكة:

بدأت نشأت وحدات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية من خلال التوصيات التي انتهى إليها المشاركون في الندوة التي نظمها ديوان المراقبة العامة حول سبل تعزيز التعاون لتحقيق أهداف المراجعة الداخلية الشاملة والرقابة على الأداء والذي توج بقرار مجلس الوزراء رقم (235) وتاريخ 1425/8/20هـ، والذي جاء بفقرته الثانية (تأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة يرتبط رئيسها بالمسئول الأول في الجهات وذلك لتوفير مقومات الرقابة الذاتية

والحماية الوقائية وترشيد استخداماتها والإسهام في رفع كفاية الأداء في الأجهزة الحكومية (قرار مجلس الوزراء رقم 235-1425هـ).

وتبين الهدف من هذا القرار الوزاري لإنشاء وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية هو:

١ - توفير مقومات الرقابة الذاتية.

٢ - الحماية الوقائية للمال العام.

٣ - ترشيد استخدام المال العام.

٤ - رفع كفاية الأداء في الأجهزة الحكومية.

وقد جاء في هذا القرار في فقرته السادسة أن يقوم ديوان المراقبة العامة بمتابعة تنفيذ وتوصيات الندوة

الأولي التي أقامها والتي علي ضوءها تم إقرار إنشاء وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والإسهام

في البناء في رفع كفاية الأداء وتحقيق الرقابة الفعالة.

وبعد ذلك عمل ديوان المراقبة العامة على إعداد مشروع اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية

بالتعاون مع معهد الإدارة العامة و هيئة الخبراء بمجلس الوزراء، ثم إعداد مشروع لائحة موحدة للمراجعة

الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة وقد تم دراسته من قبل لجنة مكونة من ديوان المراقبة العامة،

ووزارة المالية، ووزارة الخدمة المدنية، وهيئة الرقابة والتحقيق، ومعهد الإدارة العامة وبناءً عليه تم إصدار قرار

مجلس الوزراء رقم (129) وتاريخ 1428/4/6هـ بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في

الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، وتكليف ديوان المراقبة العامة بمتابعة تنفيذها.

ويمكن القول أن الأساس النظامي في إنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية

والمؤسسات العامة من قرار مجلس الوزراء رقم (235) وتاريخ 1425/8/20هـ الذي نص في فقرته الثانية

على " تسمي وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة، يرتبط

رئيسها بالمستول الأول في الجهاز "...، كما تعتبر اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (129) وتاريخ 1428/4/6 هـ إقرار المرجعي الرئيسي للمهام والمسؤوليات الرقابية لوحدات المراجعة الداخلية (الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة - ديوان المراقبة العامة-1431هـ).

2/1/3 أسباب إنشاء وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية في المملكة وفوائدها:

من أهم أسباب إحداث وحدات المراجعة الداخلية بالمملكة هو:

- ١ - وجود فجوة كبيرة بين الرقابة المالية السابقة التي تقوم بها وزارة المالية، والرقابة المالية التي يقوم بها ديوان المراقبة العامة؛ وذلك لضعف وسائل الرقابة الداخلية أو بما يعرف بالرقابة المصاحبة في الأجهزة الحكومية، الأمر الذي يؤكد وجوب المسارعة إلى تنفيذ قرار مجلس الوزراء رقم (235) وتاريخ 1425/8/20 هـ القاضي بتأسيس وحدات المراجعة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة (التقرير السنوي للديوان المراقبة العامة للعام المالي 1430/1431هـ).
- ٢ - تزايد عدد الأجهزة الحكومية وكبر حجمها، وتزايد حجم النفقات العامة، وزيادة تأثيرها على الحياة الاقتصادية والاجتماعية وما قد يصاحبها من هدر في الأموال العامة دون تحقيق الأهداف المرجوة.
- ٣ - عدم قدرة ديوان المراقبة العامة على مراجعة جميع الجوانب المالية في الأجهزة الحكومية بكفاءة وفعالية بحجم المصروفات والإيرادات وضعف الإمكانيات المادية والبشرية لديه.
- ٤ - ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية والمؤسسات العامة والحاجة لتطويرها.
- ٥ - كثرة الملاحظات وتكرارها في عدد من الأجهزة الحكومية دون العمل على حلها.

- ٦ - تحقيقاً لما دعت إليه المنظمات الدولية للمحاسبة بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية مثل منظمتي الانتوساي (INTOSAI)، و الآسوساي (ASOSAI).
- ٧ - إدراك الديوان بأهمية التطوير المستمر في الأساليب الرقابية ومسايرة الاتجاهات الحديثة في الرقابة الحكومية. (الرحيلي ، الزهراني، 6,1428).

وإنشاء وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية له عدة فوائد ومزايا منها:

- توفير مقومات الرقابة المصاحبة وسد الفجوة بين الرقابة السابقة والرقابة اللاحقة.
- توفير الحماية الوقائية للمال العام وترشيد استخدامه.
- رفع كفاءة الأداء في الأجهزة الحكومية.
- توفير الجهد على أجهزة الرقابة الخارجية.
- توجيه اهتمام أجهزة الرقابة العليا إلى رقابة الأداء، وتقييم أنظمة البرامج والمشاريع والتحقق من جودتها.

2/1/3 اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة

كما سبق إيضاحه بأنه تم إقرار هذه اللائحة من قبل مجلس الوزراء بالقرار رقم (129) وتاريخ

1428/4/6هـ القاضي بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية

والمؤسسات العامة وقد كلف ديوان المراقبة العامة بمتابعتها.

وقد صدرت هذه اللائحة من عشرين مادة تندرج تحت التقسيمات التالية:

التعريفات (المادة الأولى).

إنشاء وحدة المراجعة الداخلية وارتباطها التنظيمي وأهدافها (المادة الثانية).

تشكيل وحدة المراجعة الداخلية (المواد الثالثة والرابعة والخامسة).

مهام مدير وحدة المراجعة الداخلية (المواد السادسة والسابعة والثامنة والتاسعة).

مهام وحدة المراجعة الداخلية واختصاصاتها (المادة العاشرة).

تقارير وحدة المراجعة الداخلية (المواد الحادية عشر والثانية عشر والثالثة عشر والرابعة عشر).

علاقة وحدة المراجعة الداخلية بالمراجع الخارجي والمراقب المالي (المواد الخامسة عشر والسادسة عشر).

الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وآدابها (المواد السابعة عشر والثامنة عشر والتاسعة عشر والعشرون).

وقد بينت هذه اللائحة الأهداف الرئيسية من إنشاء وحدة المراجعة الداخلية، حيث جاء بالمادة الثانية

من اللائحة: تتولى الوحدة أعمال المراجعة الداخلية بما عن طريق ممارسة الاختصاصات المخولة لها

بمقتضى أحكام هذه اللائحة، وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

أ - حماية الأموال والممتلكات العامة، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها.

ب - ضمان دقة البيانات المالية والسجلات المحاسبية واكتمالها.

ج - ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية، وكفائتها بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

د - تحقيق التقيد بالأنظمة، والتعليمات، والسياسات، والخطط الملزمة للجهة؛ لتحقيق أهدافها بكفاءة

وبطريقة منتظمة.

هـ - سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها.

المبحث الثاني

دور وحدات المراجعة الداخلية في تفعيل عمل الأجهزة الحكومية

التفعيل يعني تنشيط الوحدات الخاملة بالأجهزة الحكومية، الأمر الذي يتطلب تغيير جذري في عمل الأجهزة الحكومية، سواء على مستوى الهيكل التنظيمي أو على مستوى طبيعة الوظائف المسندة للوحدات المختلفة في الجهاز الحكومي.

ويرجع ذلك إلى أن أهم ما يميز الأجهزة الحكومية في هذه الآونة هو تعدد مستوى الوظائف والمهام الخاصة بكل منها، وكل دور من هذه الأدوار يتميز بقدر من الخصوصية، وبالرغم من أن هذه الأدوار يجمع بينها العديد من الجوانب المشتركة إلا أنها على الجانب الآخر قد خلقت قدر من التباعد أو التباين بين المهام في الأجهزة الحكومية وبعضها (3, 2009, Center for Good Governance).

وتفعيل عمل الأجهزة الحكومية بهذا المفهوم يتناول جانبين أساسيين:

١. الأول: يتمثل في إحداث تغيير في طبيعة الوظائف المسندة إلى تلك الوحدات، وذلك بإسناد بعض

المهام الإضافية للإدارات الموجودة فعلاً، أو تقليل تلك المهام بما يحقق فعالية لتلك الوحدات.

٢. الثاني: يتمثل في إحداث تغيير هيكلي في الأجهزة الحكومية، بحيث تدمج الوحدات الغير نشطة في

وحدات أخرى ذات علاقة بطبيعة عملها بما يستدعي إعادة توزيع بما يعني إعادة هيكلة الأجهزة

الحكومية الذي يدفع الوحدات الغير نشطة إلى المشاركة في أعمال الوحدات النشطة.

وبذلك يتعلق دور وحدات المراجعة الداخلية في تفعيل عمل الأجهزة الحكومية بمصطلحين من أهم

المصطلحات الحديثة في العلوم الإدارية وهما التغيير التنظيمي والهندسة الإدارية، باعتبارهما أهم أداتين لإحداث

تغيير يؤدي إلى تفعيل عمل الأجهزة الحكومية.

الهندرة تعني "إحداث تغيير جذري في بعض أو كل عمليات المنظمة، بهدف تحقيق تحسينات

جوهرية فائقة في ضوء المعايير الأساسية للأداء". (الديحاني، 2009، 2). ومصطلح (الهندرة

Reengineering) هو عملية إعادة هندسة الأعمال و في علم الحاسوب والإدارة، نهدف إلى

إدخال تحسينات عن طريق رفع كفاءة وفعالية العمليات المتبعة داخل

المنظمات. (<http://ar.wikipedia.org>).

حيث تتركز الأهداف الكلية للهندسة الإدارية تحقيق الجودة والسرعة وتخفيض التكلفة، ومن الناحية العملية

فإنها تهدف إلى تحقيق العديد من الأمور لعل من أهمها: (الزهراني، 2013، 13-14)

١. تحقيق تغيير جذري في الأداء.

٢. الانتقال من الاعتماد على الوظائف إلى التركيز على العمليات.

٣. التركيز على العملاء.

٤. التركيز على توحيد ودمج الأعمال.

٥. تطوير بيئة إدارية تعتمد على العمليات.

وفيما يخص التغيير، فيشير الفائز (2008، 34) إلى أن أية استجابة تنظيمية للتغيير تعد بمثابة

تشجيع على اتخاذ القرار، فعندما تجابه المنظمة قوى التغيير يتعين على إدارتها اتخاذ القرار أو سلسلة من

القرارات الكفيلة بتحديد كيفية التصرف، وكيف ينبغي أن يكون رد الفعل، بل وفي ظل بعض الظروف، كيفية

التصرف مقدماً (بصورة استباقية)؛ لذلك يعد اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب في ظل الظروف

الموضوعية لانعدام اليقين والنقص الحاد للمعلومات أمراً حاسماً وشديداً الأهمية.

ومن خلال ما سبق يرى الباحث أن أقسام المراجعة الداخلية تسهم بدور هام وحيوي في تفعيل عمل

الأجهزة الحكومية من منطلق كونها أدوات فعالة يمكن من خلالها رصد مستويات الشفافية والنزاهة

الخاصة بالأداء المالي للحكومة، كما أنها تعزز من اتخاذ قرارات فعالة بشأن السياسات الواجب اتخاذها؛ لتحسين الرقابة على النظم المالية بداخل الأجهزة الحكومية بقصد تحسين الجودة الخاصة بالأداء وخفض مستوى التكاليف.

- دور المراجعة الداخلية في إحداث التغيير الجذري للأجهزة الحكومية:

كما سبق فإن إحداث تغيير جذري في الأجهزة الحكومية يتطلب اتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة، الأمر الذي يتطلب أن تبنى تلك القرارات على حقائق تتعلق بكافة الأنشطة التي تتم داخل الوحدات بالجهاز الحكومي، وتأثير تلك القرارات على عمل تلك الأجهزة، وبالتالي فإن المعلومات التي توفرها المراجعة الداخلية تعد أساساً قوياً لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتغيير أو إعادة هندسة الوظائف الإدارية بالأجهزة الحكومية، وفي هذا الإطار يشير حجازي (2007 ، 33) إلى أن معهد المراجعين الداخليين بأمريكا (IIA- USA) يرى أن المراجع الداخلي أصبح يمثل الذراع الأيمن للإدارة ليس فقط لمجرد قيامه بالتأكد من أن سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفعالية وأن مستوى المخاطر عند حده الأدنى، وتحت السيطرة، بل أيضاً نتيجة للتدخل الإيجابي للمراجع في تدعيم وظيفة إدارة المنشأة من خلال قيامه بدوره الاستشاري للإدارة وإعداد وتدريب مديري المستقبل وإمداد لجنة المراجعين بالتقارير الرقابية والإيضاحات المطلوبة منه.

ومما لا شك فيه أن وحدات المراجعة الداخلية أصبح لها دور حيوي في القطاعات الحكومية المحلية على مدار العقد الماضي، ولعل السبب في ذلك يعزى إلى تزايد الضغوط الملقاة على عاتق مؤسسات القطاع العام بسبب القيود المتعلقة بالتمويل، لضمان تحقيق قيمة مالية في داخل القطاعات الحكومية، وعلى مستوى الحكومات المركزية نجد أن وحدات المراجعة الداخلية تعمل على توفير ضمانات مستقلة وموضوعية لكافة الأجهزة الحكومية من أجل توفير إدارة أفضل لكافة الأنظمة التابعة لها، والتأكد من جودة المعلومات التي يتم الحصول عليها من كافة الأجهزة الحكومية (Comptroller and Auditor General, 2012, 5).

ويذكر سيدي (1999، 41-42) أن من أهم وظائف المراجعة الداخلية:

- ١ فحص نظم الرقابة الداخلية في الشركة؛ لتحديد مدى كفايتها ومدى الالتزام بها.
 - ٢ منع واكتشاف حالات الغش والتلاعب.
 - ٣ تقييم أداء الإدارات المختلفة بالشركة.
 - ٤ العمل على تنمية كوادر من موظفي المراجعة الداخلية؛ لشغل الوظائف القيادية الإدارية مستقبلاً.
 - ٥ مساعدة المراجع الخارجي على أداء عمله.
 - ٦ تحديد مدى فعالية العناصر التي تتضمنها نظم الجودة ومدى مناسبة تلك العناصر.
- ولكي يتم التمتع بأعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية في خدمات المراجعة الداخلية، فإنه ينبغي توفير عنصر ضمان الجودة إزاء مدى الدقة الخاصة بالنظم المعلوماتية والإدارية، أو بمعنى آخر ضمان التحكم على كافة النظم التي تعمل بداخل المؤسسات، والمراجعة الدورية لعمليات إدارة المخاطر سواء كانت تلك المتعلقة بالمهام الحالية أو المسؤوليات الجديدة (Comptroller and Auditor General, 2012, 13).
- ومن هنا يتضح دور المراجعة الداخلية في توجيه عملية التغيير في ظل توفير معلومات محددة ودقيقة حول نواحي القصور وأسبابها ودواعي التغيير ومتطلباته ومشاكله، وطرق التعامل مع ما يصادفه من معوقات، وكذلك في التشجيع على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب لدعم عملية النجاح التنظيمي، وإعادة هندسة الوظائف الإدارية في الأجهزة الحكومية بصورة أفضل باعتبارها من أفضل الأساليب المتبعة في الفكر الإداري المعاصر في المؤسسات بصورة عامة، وفي الأجهزة الحكومية بصورة خاصة.

المبحث الثالث

دور وحدات المراجعة الداخلية في تطوير عمل الأجهزة الحكومية

التطوير يعني التقدم نحو الأفضل، مما يعني الانطلاق من معطيات الواقع المتوافرة فعلاً نحو وضع أفضل يتيح أداء بمستوى أعلى.

فمع التطور المستمر في النشاط الاقتصادي والاجتماعي على المستوى المحلي والدولي، وظهور التكتلات الاقتصادية، والاتجاه المستمر نحو تخفيض سياسة الحماية الجمركية، وضرورة الالتزام بتنفيذ أحكام اتفاقية الجات، واعتبار المحافظة على البيئة عنصر أساسي من عناصر الجودة، وتنص عليه التشريعات والقوانين في الدول المختلفة، زادت المسؤوليات والأعباء الملقاة على الإدارة ، وللوفاء بهذه المسؤوليات والأعباء فإنها تحتاج إلى معلومات عن نواحي النشاط بالمنشأة ، وتعتبر المراجعة الداخلية خير معين على ذلك (العبادي 1999، 633، 634).

- دور المراجعة الداخلية في التطوير الإداري:

حتى يتم تطوير الأداء في أي منظمة، فإنه من الضروري وجود نوع من الإشراف والتوجيه، الأمر الذي يحتاج إلى توافر المعلومات المحاسبية اللازمة لتطوير عمل الأجهزة الحكومية.

ومما لا شك فيه أن أقسام المراجعة الداخلية تسهم بدور فعال في السعي إلى تطوير وتحسين كافة الأنشطة في الأجهزة الحكومية وشبه الرسمية، وهو الأمر الذي ينعكس بشكل إيجابي على جودة الخدمات المقدمة للمواطنين (Unegbu & Kida, 2011, 305). وتنوع المهام والمسؤوليات الخاصة بالمراجعة الداخلية في كافة أجهزة القطاع الحكومي، وهو الأمر الذي يعتمد على طبيعة وحجم ومدى التعقيد الخاص بالنظام ذاته (McPhee, 2012, i).

حيث يتوقف تحسين أداء المنظمة على فاعلية الإشراف والتوجيه، وتمثل أهمية الإشراف في القيام

بدور التنسيق بين المهام المختلفة لكل العناصر الداخلة في نشاط المؤسسة بهدف الخروج بالمنتج النهائي

وتحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، فعلى المشرف توقع واجبات لتحقيق الأهداف؛ لذا فإنه يقوم

بإدارة وتوجيه وتنسيق الأعمال والجهود الفردية داخل جماعته، وبما أن المشرف حلقة الوصل بين التخطيط

والتنفيذ فإنه يمثل العاملين أمام الإدارة ويمثل الإدارة أمام العاملين باعتباره مسؤولاً عن تحقيق الأهداف في

الخطط وبرامج العمل، فإن عليه بذل الجهد في التعاون بين الوحدات والأقسام التي يديرها زملائه في تلك

الأقسام، سواء لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالعمل المسئول عنه. (السيحاني، 2004، 12)

إن الدور الذي تقوم به أقسام المراجعة الداخلية ينبغي أن يكون دوراً ديناميكياً، بمعنى أن يتم تغيير

ذلك الدور بصورة مستمرة من أجل الإيفاء باحتياجات المؤسسة، وهو الأمر الذي قد يتطلب في بعض

الأحيان تغييراً في الخطط التي يتم العمل على أساسها، أو إضافة مجالات جديدة، أو تقديم عدد من

التوصيات للإدارة تعينها في حل المشكلات، أو تطوير تقنيات مستحدثة يتم الاستعانة في تيسير عمل

المراجعة الداخلية (The Institute of Chartered Accountants of India, 2009, 10)

فمع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد للمراجعة الداخلية ، وهو هدف البناء، حيث

يقوم المراجع الداخلي بتقديم ما يراه مناسباً من توصيات وملاحظات نتيجة لما قام به من فحص، وذلك من

أجل تطوير وتحسين نواحي النشاط المختلفة ، ومن ثم تفعيل خطط وسياسات وإجراءات الإدارة (أبو زيد،

1999، 241).

ولتحقيق هذا الهدف يجب على المراجع الداخلي بالإضافة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية أن يقوم

بما يلي (السوافيري ومحمد، 2003، 35):

١ - التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية.

٢ - التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

٣ - تقديم الاقتراحات التي تساعد على تحسين وتطوير الأداء.

ويرى الباحث أنه قد حدث خلط لدى الكاتب بين هدف الحماية وهدف البناء، فالتحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية، والتحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول تعتبر من أهداف الحماية أولاً قبل أن تكون هدف من أهداف البناء.

ولتحقيق هذا الهدف يجب على المراجع الداخلي (Anonymous 2005, 17):

١ - إدارة المخاطر: فوظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تلعب دوراً فعالاً في مساعدة الإدارة على القيام

بعملية شاملة لتقييم المخاطر، ومن ثم يمكن الحكم على كفاءة ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير

المالي Internal Control Over Financial Reporting.

٢ - تقييم مخاطر العمليات الجديدة التي تقوم بها المنشأة: فالفرص الجديدة تجلب أخطاراً جديدة،

ويجب على المراجع الداخلي أن يلعب دوراً فعالاً في تحديد وتقييم هذه الأخطار، ومساعدة المنشأة على إدارتها بكفاءة.

٣ - إدارة تكنولوجيا المعلومات: فتكنولوجيا المعلومات يترتب عليها تحديات كبيرة عند القيام بإدارة

الخطر، ومن ثم فهناك طلب متزايد على الخبرة المتخصصة في نظم الرقابة الداخلية القائمة على تكنولوجيا المعلومات.

٤ - المشاركة في نمو الشركة: فعندما يمتد نشاط الشركة إلى مناطق جديدة أو يكون هناك قنوات

توزيع أو عملاء جدد، فإنه على خطط وأنشطة المراجعة الداخلية أن تعكس ذلك وما يترتب على ذلك من أخطار مما يساعد على نمو إيرادات الشركة.

ويجب الإشارة هنا إلى أن تحقيق هذا الهدف يتطلب تمتع المراجع الداخلي بقدر كافٍ من الاستقلال، ويتحقق ذلك من خلال رفع تقارير إدارة المراجعة الداخلية لأعلى سلطة إدارية بالمنشأة، وهي لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة، بالإضافة إلى تحديد مسؤولية إدارة المراجعة الداخلية أمام هذا المستوى الإداري (سيدى، 1999، 45).

ومما سبق يرى الباحث أن أقسام المراجعة الداخلية تسهم بدور أساسي في تطوير الأداء الخاص بالأجهزة الحكومية من خلال تكوين صورة صادقة إزاء الوضع العام في المؤسسة، وإضافة مجالات عمل جديدة عليها، وتوفير الرأي الصائب إزاء واقع العمل بداخل الجهاز والاستراتيجية التي سيتم الاعتماد عليها في إدارة المخاطر الحالية أو في تقييم المخاطر المستقبلية الناتجة عن إضافة مجالات عمل جديدة، بالإضافة إلى الرقابة على عمليات إدارة تكنولوجيا المعلومات بداخل تلك الأجهزة وتحديد دورها في دعم أداء نظم المراجعة الداخلية وتحسين مستوى الأداء العام بداخل الحكومة.

المبحث الرابع

دور وحدات المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الأجهزة الحكومية

تعمل جميع الوحدات بأي مؤسسة أو جهاز حكومي على تحقيق أهداف محددة، ولذلك فإن وحدات المراجعة في الأجهزة الحكومية يجب أن تسلك نفس الاتجاه، وبالتالي فإن تركيز وحدات المراجعة هي التأكد على أن الوحدات بالأجهزة الحكومية تسعى لتحقيق الأهداف التي تم إنشاء الجهاز الحكومي لتحقيقها. حيث يتجه مديرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها، والتحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة، والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات (لظفي، 2004، 22).

وتقوم المراجعة الداخلية بتقديم المعلومات اللازمة للإدارة؛ لاتخاذ القرارات المناسبة للوضع السائد في المنشأة، كما تعطى فكرة عن طبيعة المشكلات القائمة وحجمها، حيث يشير حمادة (2002، 13) تتزايد الحاجة إلى توفير معلومات موثوقة ومحققة؛ لاستخدامها في صنع القرارات، إذ أن المعلومات الناقصة أو غير الدقيقة ستؤدي بالتأكيد إلى قرارات غير صائبة قد ينتج عنها عدم الاستخدام الكفء للموارد المتاحة فضلاً عن المشكلات الإدارية الأخرى، ونظراً لتعدد العلاقات الاقتصادية واستخدام الحاسوب في معالجة البيانات، فإن احتمالات الحصول على كم كبير من المعلومات غير الدقيقة والتي لا يمكن الاعتماد عليها يعود للأسباب التالية:

١. قلة المعلومات المتاحة عن المنشآت المنافسة والعوامل الخارجية.

٢. تحيز مقدم المعلومات أو البيانات لخدمة أهدافه؛ لذا فإنه لا يقدم المعلومات أو البيانات التي يتوقع

أنها قادرة على دفع الشخص المسئول إلى اتخاذ القرارات التي تتلاءم مع أهدافه الخاصة.

٣. ضخامة حجم البيانات نتيجة لتضخم حجم المعاملات الأمر الذي قد يؤدي إلى اختفاء بعض

المعلومات ذات الأهمية الخاصة في خضم هذه البيانات.

بالإضافة إلى ما سبق، فإنه يجب أن تتمتع المعلومات بدرجة عالية من الموثوقية والدقة حتى يتاح

للإدارة اتخاذ القرارات والخطوات اللازمة لنجاح ما تم التخطيط له، وتنفيذه بالمستوى المأمول.

- دور المراجعة الداخلية في تحقيق الأهداف في الأجهزة الحكومية:

فعملية المراجعة هي عملية جوهرية لكل الممارسات التي تحدث بالمنظمة؛ لضمان الكفاءة والفعالية

في الممارسة الإدارية من أجل منع أي نوع من أنواع الفساد أو الحد منه أو سوء الإدارة أو سوء استخدام

الموارد، وهي بذلك لا تنفصل من كونها أداة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية (البشاري، 2008، 9).

ولا جدال في أن الهدف النهائي لأي نظام محاسبي يتمثل في توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات

في الوقت المناسب، وبالشكل المناسب، وبالمضمون المناسب، وبالتكلفة المناسبة، وللشخص المناسب، وحتى

يمكن اتخاذ قرارات صائبة، فإنه من الضروري أن يكون هناك مدخلات من المعلومات، وطالما أن القرارات

تؤثر في عالم الواقع، فإن المدخلات من المعلومات تأتي من إرسال أو ترجمة أو توصيل ظروف وأحوال العالم

الواقعي بصورة ملائمة لصانع القرار، ومهما كانت طبيعة العالم الواقعي فإننا لن ندركه حتى يمكننا الحصول

على معلومات عن ظروفه وأحواله والأحداث التي تجري فيه (شبير، 2006، 83).

وتساعد أجهزة المراجعة على دعم كافة المهام والمسؤوليات التي تقوم بها الحكومة من خلال توفير الإشراف على كافة العمليات التي تتم بداخلها، ويساعد الإشراف في التعرف على ما إذا كانت الأجهزة الحكومية تقوم بالمهام المسندة إليها على الوجه الأكمل أم لا، وتحديد أوجه الفساد، كما تساعد على توفير الرؤى المتعددة للحكومات لمساعدة متخذي القرار على التوصل إلى عدد من السياسات والعمليات الصائبة (Khoury, 2011, 45).

وتسهم وحدات المراجعة العامة بدور محوري في تعزيز مستويات المسائلة وتحسين الأداء الخاص بالقطاع الحكومي، وعليه فقد بدأت العديد من الدول على المستوى العالمي بتبني العديد من الاستراتيجيات التي يمكن من خلالها تعزيز العمل الخاص بوحدات المراجعة الداخلية لخدمة الأهداف الخاصة بالقطاع الحكومي (ALI, 2012, 70).

ولذلك فإن مؤسسات القطاع الحكومي بحاجة إلى وجود وحدات للمراجعة الداخلية بها، إذ أنها تمتاز بكبر حجمها وتشعب عملياتها بدرجة يصعب معها أن تتمكن الإدارة العليا للمؤسسة من الرقابة على جميع العمليات والأنشطة بداخلها، فلا يكفي أن تقوم الإدارة العليا بوضع أنظمة رقابية تضبط بها العمل داخل المؤسسة، وأن تضع القوانين واللوائح التي تحكم عمل الموظفين لديها، وإنما لابد من وجود من يقوم بمتابعة هذه الأنظمة للتأكد من أنها تعمل بكفاءة وفعالية، وكذلك تتأكد من التزام الموظفين داخل المؤسسة بالقوانين والتعليمات واللوائح التي تقوم الإدارة العليا بتعميمها عليهم، وبذلك تحمي الإدارة العليا نفسها عند المسألة التي قد تتعرض لها في حال تم التدقيق والرقابة على عمل الوحدة الحكومية القائمة عليها من قبل جهات المراجعة الخارجية (العفيفي، 1428هـ، 18).

حيث تقوم المراجعة الداخلية بتوفير معلومات ملائمة وموثوق فيها (العبادي، 1999، 634) عن:

١ - مدى التزام العاملين بتطبيق السياسات واللوائح المالية والإدارية المحددة من قبل الإدارة العليا.

٢ - مدى كفاءة وفعالية واقتصادية استخدام موارد المنشأة.

٣ - مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدف من أجل المحافظة على حصة المنشأة

في السوق المحلي والعالمي والسعي نحو تنمية هذه الحصة.

٤ - مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات المحافظة على البيئة من أجل الاستمرار في ممارسة النشاط

والسعي نحو التقدم والنمو.

ويضيف سيدى (1999، 41، 42) أنه من ضمن وظائف المراجعة الداخلية:

١ - توفير كافة الوسائل اللازمة لتحقيق أهداف الشركة.

٢ - التطوير المستمر لنظم المعلومات والمساعدة في حل المشكلات.

٣ - إنجاز عمليات المنشأة بكفاءة وفعالية.

٤ - تقديم الاستشارات للإدارة العليا لمساعدتها على الوفاء بمسئولياتها واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

٥ - المساعدة في تحقيق أهداف الجودة المحددة مقدما.

ويشير البطاح (2002، 109) إلى أهمية إجراءات المراجعة والتوثيق في إنجاز المشاريع والتي تتمثل في:

١. إن مقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف المرسومة لوحدة المراجعة الداخلية يساهم في نجاح

المشروع.

٢. إن مقارنة المصروفات الفعلية مع الموازنات التقديرية المالية المخصصة لوحدة المراجعة

الداخلية يساهم في نجاح المشروع.

٣. إن إعداد تقارير مراجعة داخلية حول الانحرافات التي تحدث في وحدة المراجعة الداخلية

وأسبابها يساهم في نجاح المشروع.

٤. إن تقديم تقارير عن الإجراءات المتخذة بشأن الانحرافات السلبية، والمطلوب اتخاذها من

الإدارة العليا يساهم في نجاح المشروع.

ويمكن القول بأن الهدف الأساسي من وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية هو مساعدتها

على تحقيق أهدافها من خلال النقاط التالية:

١. تفعيل كافة البرامج والأنشطة المعتمدة من الهيئات المعنية بما يتفق مع الأهداف الموضوعية من جانب

الأجهزة الحكومية.

٢. تحقيق الاستفادة القصوى من المصادر والموارد الموجودة بداخل تلك الأجهزة بطريقة اقتصادية فعالة.

٣. تحديد، وقياس، وتصنيف، وتقديم التقارير المالية في المواعيد المحددة لها بما يتفق مع المواثيق والمبادئ

التوجيهية من جانب الحكومة.

٤. حماية الأصول الخاصة بالأجهزة الحكومية (Center for Good Governance, 2009, 17)

ومما سبق يمكن القول بأن الأجهزة الحكومية- شأنها في ذلك شأن أي مؤسسة أخرى- تسعى إلى

تحقيق عدد من الأهداف المحددة، وتقوم أقسام المراجعة الداخلية بمساعدة تلك الأجهزة على بلوغ أهدافها

من خلال توفير المعلومات الصحيحة والمناسبة لإزاء العمليات التي تتم فيها، ودعم كافة المهام والمسؤوليات التي

تقوم بها الحكومة، وتقديم الاستشارات للإدارة العليا لمساعدتها على الوفاء بالتزاماتها، وتحقيق أقصى استفادة

من الموارد البشرية أو المادية الموجودة بداخل الأجهزة، والالتزام بتقديم التقارير المالية في مواعييدها المحددة

لضمان مراقبة الأداء المالي بصورة دورية منتظمة.

خلاصة الفصل الثاني

تناول الفصل الثاني موضوع بداية إنشاء المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية السعودية، والأسباب التي أدت إلى إنشاء وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية، وتناول أيضاً دور وحدات المراجعة الداخلية في تفعيل عمل الأجهزة الحكومية واستطرد بها بتتابع وتسلسل منطقي حين تناول دور وحدات المراجعة الداخلية في تطوير عمل الأجهزة الحكومية، ودور وحدات المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الأجهزة الحكومية؛ نظراً لأن تفعيل عمل الأجهزة الحكومية عبر وحدات المراجعة الداخلية من شأنه تطوير عمل تلك الأجهزة تبعاً، الأمر الذي من شأنه تحقيق الأهداف في نهاية المطاف.

الفصل الثالث

معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية

- المقدمة
- المبحث الأول : معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية.
- المبحث الثاني : معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

خلاصة الفصل الثالث

الفصل الثالث

معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية

مقدمة:

بالرغم من الأهمية القصوى للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، إلا أن عمل تلك الأجهزة يواجه ببعض المعوقات التي تحد من قدرتها على أداء عملها، وتحقيق أهدافها في الحد من الأخطاء واكتشاف ومعالجة الأخطاء الموجودة، وهناك بعض المعوقات المشتركة التي تواجه المراجعة الداخلية سواء في المنظمات الخاصة أو في الجهاز الحكومي، نظراً لوجود تشابه كبير بين عمل وحدات المراجعة الداخلية في كلٍّ منهما. وعلى جانب آخر نظراً لتمييز الجهاز الحكومي بأنه جهاز تابع للدولة، فإن هناك عدة معوقات تتصل بطبيعة العمل في الدولة، والتي قد تتمثل في البيروقراطية التي يواجهها المراجع الداخلي، والتي تأخذ عدة صور قد تؤثر على كفاءته و استقلاليتة أو حياديته في إعداد التقارير، كما يكون لها تأثير بشكل أو بآخر على ما يتم التوصل إليه من نتائج ، وقد انعكست تلك المعوقات على عمل المراجعة والمراقبة التي يقوم بها ديوان المراقبة العامة بالمملكة، وهذا ما سوف يتم توضيحه من خلال هذا الفصل إن شاء الله تعالى سوف تتم مناقشة هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

-المبحث الأول : معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية.

-المبحث الثاني: معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة العربية

السعودية.

المبحث الأول:

معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية

تواجه مهنة المراجعة الداخلية بشكل عام العديد من المعوقات منها:

أولاً : معوقات تتعلق بالتطور التكنولوجي في بيئة المراجعة الداخلية:

علم المحاسبة والمراجعة هو علم اجتماعي بالدرجة الأولى؛ لذا فمن الطبيعي أن تتأثر مهنة المحاسبة والمراجعة بالتطورات التي تحدث في تقنيات المعلومات التي أصبحت أحد أهم مقومات النظم المحاسبية (العميري والمعتاز، 2007، 157)، حيث نجد أن الأجهزة الحاسوبية والشبكات الإلكترونية تساعد على توفير العديد من المعلومات التي تحتاجها أقسام المراجعة الداخلية؛ ولكي يتم عمل تلك الوحدات بشكل فعال، فإنه ينبغي أن يلجأ العاملون في مجال المراجعة الداخلية للاستعانة بالحاسوب كأداة من أدوات المراجعة، والاعتماد على النظم الآلية في إدارة البيانات (Moorthy et al., 2011, 3523).

وبالرغم من أن التطور التكنولوجي عامل مساعد على تقدم مهنة المراجعة الداخلية من منطلق كونها تساعد على أداء المهام بكفاءة وفاعلية، إلا أنها من جهة أخرى تعد أحد المعوقات التي تواجه المراجع الداخلي؛ وذلك نظراً لاعتبارين أساسيين وهما كما يلي:

الاعتبار الأول: عدم قدرة المراجع الداخلي على متابعة التطورات في عملية المراجعة الداخلية نتيجة للتطور التكنولوجي:

حيث ينتج عن هذا التطور التكنولوجي تطورات مماثلة في مهنة المراجعة الداخلية ينبغي على المراجع الداخلي أن يكون على علم بها واستيعاب كامل بأبعاد تلك التطورات، وفي هذا الإطار تشير دراسة العميري والمعتاز (1428هـ، 178) إلى تأثير التجارة الإلكترونية على معايير المراجعة حيث

خلصت الدراسة إلى أن التجارة الإلكترونية تؤثر على بيئة الأعمال، وبالتالي على معايير المراجعة نظراً للارتباط القوي بين العمليات التجارية والمحاسبة، حيث يعتقد أن للتجارة الإلكترونية آثاراً على معايير المحاسبة والمراجعة تؤدي إلى تغيير في النظم المحاسبية المستخدمة.

وفي هذا الإطار تشير (Begy et al., 2007, 1) إلى أن أقسام المراجعة الداخلية قد أصبحت

تواجه في الوقت الحالي العديد من التحديات المتعلقة ببيئة العمل، فقد أصبح المساهمون يطالبون بالنمو المستمر، كما أصبح المنظمون في الوقت الحالي يسعون إلى توسيع نطاق التدقيق، أضف إلى ذلك أن الأسواق الجديدة أصبحت دائمة النمو والتطور، وعليه فلنكي تقوم أقسام المراجعة الداخلية بدورها على الوجه الأكمل وتنجح في إضافة قيمة حقيقية للمؤسسة، فقد أصبح لزاماً عليها أن تتفهم طبيعة المهام، وأولويات العمل، ونقاط القوة التي يمكن الانطلاق من خلالها.

ومن هنا يؤكد أبو سرعة (2010، 30) على أن المراجع الناجح يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته وخبراته بأحدث التطورات في محيط مهنته، حتى يستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المؤسسة وإبداء رأيه الفني المحايد.

الاعتبار الثاني: عدم قدرة المراجع الداخلي على التعامل مع التطورات التكنولوجية:

يتطلب التعامل مع التطورات التكنولوجية تأهيل وتدريب المراجعين الداخليين على التعامل مع الأجهزة التكنولوجية الحديثة ومحاولة الاستفادة القصوى من تلك التطورات، ولذلك يمثل تدريب المراجعين الداخليين على الأجهزة الحديثة إحدى المشكلات التي تواجه تفعيل وحدات المراجعة الداخلية.

ولقد أوضحت نتائج دراسة (Abu-Musa, 2008)، والتي هدفت إلى التعرف على واقع الاستعانة بالتقنيات الحديثة في مجال عمل وحدات المراجعة الداخلية بالمملكة العربية السعودية إلى أن هناك

العديد من العوامل التي تؤثر على تبني التكنولوجيا الحديثة بين صفوف العاملين في وحدات المراجعة الداخلية من بينها وظيفة وحدة المراجعة الأساسية بداخل المؤسسة، ونوع العمل، وعدد متخصصي تكنولوجيا المعلومات بداخل المؤسسة، كما أكدت النتائج على أن العاملين في وحدات المراجعة الداخلية يركزون على عدد من القضايا التقليدية التي تجعلهم عازفين عن الاستعانة بالتكنولوجيا في عملهم من بينها المسائل المتعلقة بأمن وسرية المعلومات وحماية الأصول المؤسسية.

وفي هذا الإطار يشير (Wijewardena, 2007, 4) أن المراجعين الداخليين يواجهون العديد من

المعوقات، وبخاصة فيما يتعلق بالجانب التدريبي السابق الإشارة إليه، فالتحديات الجديدة التي يواجهها المراجعين الداخليين تفرض عليهم اكتساب مهارات وكفاءات جديدة بصفة مستمرة، وهو الأمر الذي يتطلب توفير فرص تعلم مستمرة لتحديث ما لديهم من مهارات وخبرات، ولحل المعوقات المرتبطة بذلك الأمر فإنه ينبغي توفير عدد من الندوات والمحاضرات والبرامج التدريبية بصورة منتظمة لضمان مسايرة التطورات التي تتم في مجال العمل.

ويعد البعد التكنولوجي من أهم الاعتبارات التي تؤخذ بعين الاعتبار في إنشاء وحدات المراجعة الداخلية؛ ذلك لأن الاعتماد على التكنولوجيا يسهم بشكل محوري في تسهيل كافة عمليات المراجعة الداخلية، وزيادة الدقة في التقارير المقدمة، وأن عدم توافر البعد التكنولوجي قد يؤدي إلى عدم دقة النتائج واستغراق المهام وقتاً أطول في القيام بها إذا ما تمت مقارنتها بالطريقة الإلكترونية في تسجيل ومراجعة البيانات المالية، وهنا ينبغي التأكيد على دور الإدارة العليا في توفير مصادر التمويل اللازم التي تساعد على دمج التكنولوجيا في مجال عمل المراجعين الداخليين.

ثانياً: معوقات تتعلق بالإدارة العليا:

لا تستطيع أية وحدة من وحدات المؤسسة أن تعمل بشكل صحيح إلا إذا وجدت التعاون التام من الإدارة العليا بالمؤسسة، حيث أن جميع العمليات والأنشطة التي تتم في المؤسسة تتم من خلال تخطيط مسبق وأهداف تضعها الإدارة العليا لتلك المؤسسة.

ولذلك يشير سعيد (2009، 27) إلى أن مجلس الإدارة الجيد يضمن للمستثمرين في الشركة بأن الأصول التي قاموا بتوفيرها يجري استخدامها من جانب مديري الشركة ووكلائهم لزيادة تصرفات الشركة التي تهدف إلى تحقيق أغراض الشركة التي وافقوا عليها، ومن ثم تحقيق قيمة أفضل للمستثمرين كما يضمن لهم عدم ضياع أو إساءة استخدام رأس المال، بل إن رأس مالمهم يستخدم لتحسين الأداء الاقتصادي للشركة، وهو ما يؤدي إلى زيادة قيمة الشركة بصفة عامة.

فإذا كانت الإدارة العليا في المؤسسات الخاصة لها تأثير على استقلالية وعمل المراجع الداخلي فإن ذلك التأثير يتضاعف بالنسبة للأجهزة الحكومية؛ لأن المراجع في نهاية الأمر لا يزيد عن كونه موظف حكومي، وقد أكدت العديد من الدراسات على أن للإدارة دور كبير في تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي ومن الدراسات التي أكدت على ذلك: دراسة (MEBRATU, 2012)، والتي أكدت على أن هناك ثمة عوامل ترتبط ارتباطاً إيجابياً بتحسين مستوى الكفاءة الخاصة ببيئات المراجعة الداخلية، ومن بين تلك العوامل الدعم الذي تتلقاه تلك الأقسام من الإدارة العليا، ووجود القيادة الفعالة التي تلزم كافة الأقسام بإتباع تعليمات وإرشادات المراجعة الداخلية.

كما أشارت دراسة (Al-Moataz, 2005)، بأن الإدارة العليا في الأجهزة الحكومية تسهم بدور أساسي في تفعيل أو عرقلة عمل وحدات الأجهزة الحكومية باعتبار أن الإدارة العليا هي المسؤولة عن تنظيم ووضع السياسات العامة التي يسير بمقتضاها عمل وحدات المراجعة الداخلية، إلا أن الإدارة

العليا قد لا تقوم بالدور المسند إليها على الوجه الأكمل، فقد لا تلقى وحدات المراجعة الداخلية الدعم الكافي من جانب تلك الإدارة على سبيل المثال عدم التزام الإدارة بتقديم التقارير أو إلزام الأقسام المختلفة بتقديم تقاريرها إلى وحدات المراجعة الداخلية، أو قد يحدث تداخل في المهام والمسؤوليات نتيجة لعدم قيام الإدارة العليا بالفصل في المهام والتخصصات الخاصة بأقسام المراجعة الداخلية والخارجية، وكل ذلك يؤثر بالسلب على عمل وحدات المراجعة الداخلية.

وبالنسبة لعمل المراجعة الداخلية فإنه عمل رقابي مما يعني أن تتاح لوحدة المراجعة الداخلية المراجعة على جميع الأنشطة التي تتم في المؤسسة بما فيها تلك الأنشطة المتعلقة بالإدارة العليا، سواء بوصفها جهة مستقلة عن الأفراد، كما تشمل المراجعة الممارسات التي يقوم بها أعضاء مجلس الإدارة كأفراد مسئولين، وبالتالي قد يظهر التعارض بين نتائج المراجعة الداخلية وما يسعى مجلس الإدارة إلى إظهاره أو إخفائه.

ثالثاً: معوقات تتعلق باستقلالية وحدات المراجعة الداخلية.

بالرغم من أن الحكومات على المستوى العالمي وعلى صعيد كل المستويات تسعى إلى تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في أجهزتها المختلفة نظراً لما تضيفه هذه الوحدات من قيمة حقيقية ممثلة في توفير معلومات يمكن من خلالها فهم العمليات الإجرائية التي تتم بداخلها، إلا أنه في كثير من الأحيان تواجه وحدات المراجعة الداخلية العديد من التحديات والمعوقات قد يكون بعضها راجع في الأساس إلى عدم ثقة عامة الشعب في تلك الوحدات، وبخاصة في حالة ما لم يتم إعطاء تلك الوحدات الاستقلالية الكافية التي تمكنها من تقديم النتائج بصورة موضوعية (THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, 2006, 15).

وتتعلق مشكلة الاستقلالية بالمعوقات الخاصة بالإدارة السابق ذكرها، فلكي تتحقق الاستقلالية يجب أن تتوافق أهداف الإدارة مع المصلحة العامة للشركة، بدون دخول اعتبارات أخرى كتغطية الأخطاء الصادرة من مجلس الإدارة أو الوحدات الإدارية التابعة لها بهدف الحفاظ على سمعة الشركة أو زيادة قيمة أسهمها، حيث يجب أن يتاح للمراجع الداخلي نوع من الاستقلالية الإدارية بحيث يستطيع ممارسة مهامه بحرية تامة بعيداً عن الاعتبارات الإدارية والمصالح الشخصية التي تؤثر بشكل كبير على عمل المراجع الداخلي.

حيث يمثل موضوع استقلال المراجع الداخلي واحداً من أهم أركان نجاح وظيفة المراجعة الداخلية، وعدم اكتمال هذا الركن الهام بالكيفية التي تكفل للمراجع الداخلي أداء واجبات مسؤولياته على النحو الأمثل بسبب عدم إدراك إدارات بعض منشآت الأعمال لأهمية وطبيعة نشاط المراجعة الداخلية، أو بسبب عدم وجود منظمات مهنية تشرف على تنظيم شئون مهنة المراجعة الداخلية، وإصدار معايير الأداء المهني التي توجه وترشد أعضاء المهنة إلى أنسب سبل الأداء المهني، أو بسبب عدم توافر الكفاءات المهنية المناسبة للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية وعدم التأهيل الكافي لأعضاء مهنة المراجعة الداخلية تنظيمياً (حجازي، 2007، 70).

وتواجه أقسام المراجعة الداخلية العديد من المعوقات المرتبطة بمدى الاستقلالية التي تتمتع بها؛ ذلك لأنه في بعض الأحيان لا تتيح الإدارات قدرًا من الاستقلالية في عمل المراجعين الداخليين مما قد يتسبب في حدوث صراع في العمل، أضف إلى ذلك أن الازدواجية في طبيعة المهام (مهام الإشراف المالي، ومهام الإشراف التنفيذي على العمليات) قد يزيد من تفاقم ذلك الصراع (Baffour, 2009, 27).

وتعد مسألة الاستقلالية والموضوعية الخاصة بعمل وحدات المراجعة الداخلية من أهم الأسس التي تركز عليها تلك المهنة، فلكي يتم القيام بالعمل بنزاهة ينبغي أن يتمتع موظفو المراجعة الداخلية باستقلالية

من الناحية الداخلية والمتمثلة في استقلالية العقل الذي يمكنهم من أداء دون أية ضغوط،

والاستقلالية الخارجية في أداء المهام والتي تمكنهم من أداء عملهم بصورة منفصلة عن باقي الوحدات

(Stewart & Subramaniam, 2009, 3)، وعند الحديث عن مسألة الاستقلالية الخاصة بأقسام

المراجعة الداخلية نجد أنه أمر يصعب تنفيذه، ولعل السبب في ذلك إنما هو راجع إلى أن العاملين في أقسام

المراجعة الداخلية هم موظفون في تلك الوحدات لا يمكنهم الانفصال عنها بنفس الكيفية والفرصة المتاحة

لوحات المراجعة الخارجية (MEBRATU, 2012, 24).

فالمراجعون الداخليون يمارسون أعمال التدقيق الداخلي للجهات التي يعملون فيها، كما يمارس بعض

المدققين الداخليين أعمال التدقيق المالي، في حين يمارس البعض الآخر منهم أيضاً أعمال تدقيق الالتزام

وأعمال تدقيق الكفاءة، ولذلك فإن المدققين الداخليين غير مستقلين عن المؤسسة التي يعملون فيها فإنهم لا

يستطيعون إصدار تقرير تدقيق مالي على حسابات الشركة التي يعملون فيها. (كرسوع، 2008، 127).

ونتيجة لما سبق فإنه من الطبيعي أن تكون النظرة السائدة لدى معظم المنظمات المهنية المحاسبية

وبورصات الأوراق المالية أن المراجع الداخلي أياً كان وضعه التنظيمي في المنشأة يعتبر موظف لديها، وبالتالي

فهو يفتقر للاستقلال، فقيام المراجع الداخلي بمراجعة عمليات الإدارة سوف يؤثر بالتأكيد على استقلاله—

الظاهري على الأقل— وذلك لقيامه بمراجعة ما يقوم به رؤسائه من أعمال.

ومن خلال استعراض معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية يؤكد الباحث

على أن المعوقات المرتبطة بالجانب التكنولوجي، والإدارة العليا، والاستقلالية كلها عوامل تؤثر بالسلب على

أداء وحدات المراجعة الداخلية، والتي يمكن التغلب عليها من خلال وجود قيادة فعالة تستطيع أن تحدد

الأسس والقواعد الخاصة بالمراجعة الداخلية، وتلزم كافة الوحدات والأقسام الأخرى

بإتباع تعليماتها وتوجيهاتها، وتوفير عدد من البرامج التدريبية لرفع مستوى الكفاءة الخاص بالعاملين في التعامل مع التكنولوجيا الحديثة.

رابعاً: معوقات تتعلق بقلة عدد العاملين بوحدات المراجعة الداخلية ونقص خبراتهم:

يتأثر التوظيف بالقطاع الحكومي بعدة اعتبارات غير الكفاءة والقدرة على أداء المهام، مثل التوظيف الحكومي لمحاربة البطالة، أو دخول الوساطة والمحسوبية في التعيينات الحكومية، وغيرها من الأمور التي تضر بالمهنة؛ ولذلك يتأثر اختيار المراجعين الأكفاء بتلك الاعتبارات خاصة في الأجهزة الحكومية.

ومهنة المراجعة الداخلية هي مهنة شاقة تحتاج إلى كفاءات خاصة وصبر على العمل ودقة في المراجعة، ولذلك تعاني وحدات المراجعة في الأجهزة الحكومية من قلة عدد المراجعين الداخليين وضعف كفاءاتهم وخبراتهم، وقد أظهرت بعض الدراسات وجود ضعف في هذا النطاق، ومن الدراسات التي تناولت هذا الجانب منها:

- دراسة (Ali et al., 2011) التي أكدت على أن هناك العديد من العقبات التي تحول دون

تفعيل عمل أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية من بينها قلة عدد العاملين في

المؤسسات الحكومية، وتدني مستوى الكفاءة التي يتمتع بها العاملون في تلك المؤسسات.

- دراسة (Muqattash, 2011)، والتي أكدت على أن هناك العديد من العوامل المؤثرة على أداء

وحدات المراجعة الداخلية من بينها ارتفاع معدلات الدوران بين صفوف العاملين، وهو ما يؤثر سلباً

على جودة أداء وحدات المراجعة الداخلية.

- كما أشار (Unegbu & Kida, 2011, 304) إلى نقطة غاية في الأهمية، وهي أنه بالرغم من

أن وحدات المراجعة الداخلية تمثل جزءاً أساسياً من الهيكل المالي لمؤسسات القطاع العام إلى أن

- المشكلة الرئيسية التي تواجه تلك الوحدات هو كون القوى البشرية العاملة فيها غير مؤهلة التأهيل

الكافي وهو ما يعوقها عن الوصول للمستوى الجيد من الفاعلية.

وعليه فإنه يمكن القول بأن العامل البشري من أهم العوامل التي قد تعوق تفعيل عمل وحدات

المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية؛ لأن عدم توافر الخبرة الكافية وتدني مستوى المهارات وبخاصة فيما يتعلق

بالتكنولوجيا الحديثة ومهارات إدارة العمل، يؤثر تأثيراً سلبياً على دقة وجودة العمل الخاص بالمراجع الداخلي،

وبخاصة بالأخذ في الاعتبار قلة البرامج التدريبية التي تستهدف تحسين مستوى الكفاءة التي يتمتع بها المراجع

الداخلي، هذا إضافة إلى أن عدد المراجعين في داخل وحدات المراجعة الداخلية قد لا يتناسب مع حجم

الأعمال والمهام الخاصة بالمؤسسة وهو ما يترتب عليه انخفاض مستوى كفاءة ودقة العمل المقدم نتيجة لرغبة

المراجع في الانتهاء السريع من العمل الحالي لمراجعة عمل آخر.

خامساً: معوقات تتعلق بالجوانب التنظيمية لوحدات المراجعة الداخلية:

يواجه المراجعون الداخليون مجموعة من المعوقات التي تتعلق بالجانب التنظيمي للمؤسسة، سواء فيما

يتعلق بوضع وحدة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي بالمؤسسة، أو فيما يتعلق بالإشكاليات التي يطرحها

الهيكل التنظيمي للمؤسسة على عمل المراجع الداخلي، ودقة البيانات المقدمة إليه.

ومن المعوقات التنظيمية التي قد تواجهها وحدة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، والتي قد

تتسبب في إضعاف قدرتها على أداء عملها بالكفاءة والفعالية المرجوة ما يلي: عدم سلامة بناء الهيكل

التنظيمي للوحدة الحكومية ككل، وعدم ملائمة الهيكلية الموضوعية لوحدة المراجعة الداخلية، إضافة إلى عدم

وجود فصل في المهام للعاملين بدائرة المراجعة الداخلية، ومن ثم تداخل السلطات والمسؤوليات فيما بينهم

(العفيفي، 1428هـ، 53).

سادسا: معوقات تتعلق بغموض دور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية

يجب لكي يتم تفعيل أية وحدة حكومية ومن بينها وحدات المراجعة الداخلية أن تكون ذات دور محدد وواضح، وقد أكدت عدة دراسات على أن غموض الدور يشكل عقبة أمام وحدات المراجعة الداخلية، ومن تلك الدراسات:

- كما أكدت نتائج دراسة (Vagnoni & Bracci, 2001) على أن هناك العديد من العقبات

التي تحول دون قيام وحدات المراجعة الداخلية بالدور الخاص بها في الأجهزة الحكومية من بينها ازدواجية الدور، أو وجود فجوة بين ما مفترض أن تقوم به وحدات المراجعة الداخلية وبين الواقع الفعلي في بيئة العمل، هذا بالإضافة إلى تدني مهارات العاملين في مجال المراجعة الداخلية.

- وفي دراسة (Al-Shetwi et al., 2011)، والتي استهدفت التعرف على أثر الاستعانة بالمراجعة

الداخلية في الشركات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، حيث أوضحت النتائج الخاصة بهذه الدراسة إلى أن الاستعانة بوحدات المراجعة الداخلية لا يؤثر على جودة التقارير المالية التي يتم تقديمها من جانب تلك الشركات، الأمر الذي يعزى إلى عدم وجود نظام تشريعي محدد لطبيعة عمل وحدات المراجعة الداخلية، وضعف مستوى ممارسات الحوكمة أو الإدارة الرشيدة في داخل الشركات السعودية محور الدراسة.

وللتغلب على كافة المعوقات السابق ذكرها، فإنه ينبغي أن تتضمن أقسام المراجعة الداخلية ميثاقاً للعمل بها، ويعد ذلك الميثاق بمثابة أداة توضح للعاملين في أقسام المراجعة العامة طبيعة المهام والأدوار الخاصة بهم لإزالة أي نوع من أنواع الغموض، وتوفير مرجعية يتفق عليها كافة الأفراد العاملين في ذلك التخصص بداخل المؤسسة، كما ينبغي أن تتم إعادة تقييم ذلك الميثاق بطريقة دورية، وأن

يتضمن شرح المهام والمسؤوليات الخاصة بالعمل، وأن يتمتع بقدر من المرونة تتفق مع الطبيعة المتغيرة

لبئة العمل الحالية (Mahzan et al., 2012, 76-77).

ويرى الباحث أن مشكلة غموض الدور من بين أهم العقبات التي ينبغي النظر إليها بعين الاعتبار عند الحديث عن معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية؛ لأن ذلك الغموض يؤثر سلباً على مستويات الأداء والرضا الوظيفي الخاص بالعامل البشري، فالمراجع الداخلي الذي لا يعرف ماهية الدور الذي يقوم به، ولا ماهية حدوده وصلاحيته دائماً ما ينتابه قدراً من التشكك والارتباك؛ لأنه لا يعرف ما إذا كان القيام بعمل معين يدخل ضمن نطاق تخصصه أم يتعارض مع صلاحيات عمل الآخرين، وهو ما يعمل في كثير من الأحيان على خلق قدر كبير من التوتر والضغط في بيئة العمل.

ويرى الباحث أن معوقات تفعيل عمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية المنقسمة إلى معوقات سياسية وتنظيمية تعد من أكثر المعوقات تأثيراً بالسلب على عمل وحدات المراجعة الداخلية لكونها مؤثرة على جودة الأداء، وبخاصة فيما يتعلق بالقوى العاملة وغموض الدور لأنه يقلل من دقة المعلومات التي يتم توفيرها من جانب تلك الوحدات، ويقلل من ثقة الإدارة في مخرجات عمل وحدات المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني:

معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية

مقدمة:

كما سبق الإشارة فإن هناك أشكال من المعوقات التي تتصل بمهنة المراجعة بوجه عام، تلك المشاكل تواجه وحدات المراجعة الداخلية سواء في المنظمات الخاصة أو في الأجهزة الحكومية، كما توجد معوقات خاصة بالمراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية، وقد انعكست تلك المعوقات على عمل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية وأخرت تفعيل عمل هذه الوحدات رغم صدور قرار مجلس الوزراء رقم (235) وتاريخ 1425/8/20 هـ وحدات المراجعة الداخلية، وصدور اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بقرار مجلس الوزراء رقم (129) وتاريخ 1428/4/6 هـ، ورغم مرور أكثر من خمس سنوات على إصدار اللائحة إلا أن هناك تباطؤ في إنشاء وتفعيل عمل تلك الوحدات، وسوف نتناول في هذا المبحث - إن شاء الله تعالى - المعوقات التي تواجه تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية السعودية، وقد صرح رئيس الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد بأن بعض الجهات الحكومية لم تنشئ حتى الآن إدارات المراجعة الداخلية، وبعضها لم يمنح الاستقلال والدعم المطلوب، وتأمل الهيئة إن تبادر الجهات المشمولة باختصاصات التهيئة إلى الاهتمام بإنشاء إدارات المراجعة الداخلية، وتوفير الإمكانيات والدعم الكافي لها لكي تمارس مهامها (جريدة الرياض، 23 رجب 1434 هـ)، وأن مثل هذا التصريح من المسئول الأول بأهم جهاز رقابي بالمملكة، يعنى أن عملية إنشاء وتفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في المملكة يواجهه صعوبات ومعوقات تحول دون قيامها بالدور المطلوب.

وتواجه وحدات المراجعة الداخلية الحكومية بالمملكة العربية السعودية معوقات تحول دون تفعيل عمل هذه الوحدات مثلها مثل باقي الدول، إلا أنه يوجد فوارق بسيطة عن باقي هذه الدول، وسوف نتناول في هذا المبحث المعوقات التي تواجهه وحدات المراجعة الداخلية بالمملكة العربية السعودية ومن هذه المعوقات ما يلي:

١ عدم اعتماد الوظائف الخاصة بالوحدة من قبل الجهات ذات العلاقة

وهو يعنى اعتماد الوظائف المطلوبة لوحدات المراجعة الداخلية بميزانية الجهة حيث إن عدم اعتماد الوظائف من قبل الجهات ذات العلاقة يعتبر من أهم المعوقات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية، وقد أشار (الريميح، خالد، 1433هـ) إلى إن من أهم المعوقات التي أدت إلى عدم تطبيق قراري مجلس الوزراء السالف ذكرهما عدم قيام الجهات ذات العلاقة بإحداث الوظائف المناسبة لهذه الوحدة، واعتمادها في ميزانية الجهة، كما نشير إلى قرار مجلس الوزراء رقم (201) وتاريخ 1432/7/4هـ الفقرة الثانية منه القاضي (بتفعيل دور وحدات التطوير الإداري ووحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية من خلال دعمها بما تحتاج إليه من كوادرات مؤهلة وموارد مالية ...)، وإلى طلب الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد الموجه إلى وزارة المالية بطلب توفير الوظائف اللازمة لإدارات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية.

٢ عدم الاستقلالية:

وتعنى استقلال إدارة المراجعة الداخلية عن الإدارات التنفيذية حتى يتسنى لإدارة المراجعة الداخلية التقرير عن نتائج فحص هذه الإدارات بكل موضوعية وحيادية تامة، نصت المادة الثانية من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة على أن (تتولى كل جهة إنشاء وحدة للمراجعة الداخلية في المقر الرئيس يرتبط مديرها بالمستول الأول في الجهة)، وقد لوحظ أن بعض الجهات لا تتبع فيها هذه الوحدات المستول الأول وقد أشار إلى ذلك (الريميح، خالد، 1433هـ)

إلى إن من أهم المعوقات التي أدت إلى عدم تطبيق قراري مجلس الوزراء السالف ذكرهما عدم استقلالية هذه الوحدات وتبعيتها للمسئول الأول في الجهة، كما أشار الشريف أن بعض الأجهزة الحكومية لم تمنح إدارات المراجعة الداخلية الاستقلال والدعم المطلوب (الرياض، جريدة 23 رجب 1434هـ)، كما يجب أن تتمتع إدارات المراجعة الداخلية بتعيين موظفيها ونقلهم، إلا إن هذا لا يوجد الآن في الأجهزة الحكومية، حيث أن توجيه الموظفين الجدد والمنقولين من الإدارات الأخرى يتم عن طريق إدارة شؤون الموظفين.

٣ - عدم توفر الموارد البشرية المؤهلة:

من أهم الصعوبات التي تواجه إدارات المراجعة الداخلية عدم توافر الموارد والكوادر البشرية المؤهلة وذات الكفاءة، حيث واجهت هذه الإدارات في بداياتها عدم وجود موظفين تنطبق عليهم شروط اللائحة الموحدة لوحدة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، والتي حددت فيها المادة الرابعة التخصص المطلوب لشغل وظيفة مدير الوحدة بالشهادة الجامعية في المحاسبة، وتكون مرتبته الوظيفية لا تقل عن الحادي عشر، وقد واجهت عدة جهات صعوبة في تطبيق هذا الشرط لعدم وجود المؤهلين داخل هذه الجهات، وقد صدر بعد ذلك قرار مجلس الوزراء رقم (300) وتاريخ 1432/10/27هـ الذي أجاز شغل وظيفة مدير وحدة المراجعة الداخلية بمن لديه شهادة دبلوم رقابة مالية بعد الجامعة أو الشهادة الجامعية في التخصصات الآتية: إدارة أعمال، إدارة عامة، إدارة مالية، وقد جاء هذا القرار لكي يعالج موضوع عدم توفر الموارد البشرية المؤهلة، وقد أشارت دراسة السهلي إلى أن هناك قصور واضح في الكفاءات العاملة في تلك الوحدات من حيث الإعداد والتأهيل، وأيضاً تواجه وحدات المراجعة الداخلية عدم وجود كوادر بشرية مؤهلة لشغل باقي وظائف الإدارة، وقد أشار

(الرميح، خالد، 15، 1433هـ) إلى إن من أهم المعوقات التي أدت إلى عدم تطبيق قراري مجلس

الوزراء السالف ذكرهما عدم وجود الكادر المؤهل لشغل منصب مدير الوحدة والوظائف التابعة لها.

٤ عدم وجود دعم من قبل الإدارة العليا:

إن من أهم المعوقات والتحديات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية هو عدم وجود الدعم الكافي

من المسئول الأول بالجهة، حيث يعتبر المسئول الأول بالجهة هو صاحب القرار والصلاحيات بتفعيل هذه

الإدارة بالإمكانات المتاحة لدى الجهة، يمكن القول بأن الدعم من قبل الإدارة العليا يعكس درجة وعي هذه

الإدارة بأهمية إدارة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق أهداف الجهة، وقد أشار (السبتى، سعد 2005، 17)

بأن عدم التأييد التام من قبل الإدارة العليا، وعدم وجود الوعي بأهمية دور المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف

المنشأة من أهم الصعوبات التي تواجه المراجعة الداخلية.

٥ عدم توفر المكان المناسب للوحدة:

إن من ضمن المعوقات التي تواجه إدارت المراجعة الداخلية عدم تخصيص مكان مناسب مستقل عن

الإدارات والأقسام الأخرى، وقد أشار (الرميح، خالد، 1433 هـ) إلى إن من أهم المعوقات التي أدت إلى

عدم تطبيق قراري مجلس الوزراء السالف ذكرهما عدم وجود مكان ملائم داخل الجهة لهذه الوحدة، وقد جاء

في تجربة وزارة الخدمة المدنية في إنشاء وحدة المراجعة الداخلية عدم توفر المكان المناسب للوحدة.

خلاصة الفصل الثالث

وتلخيصاً لما تقدم يمكن القول أن الدراسات السابقة أشارت إلى أن وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية تجد نفسها أمام عدد من التحديات التي تحول دون أدائها لمتطلبات دورها على الوجه الأكمل، ومن تلك المعوقات، التطور التكنولوجي الذي وبالرغم من كونه مدخلاً فاعلاً في تقدم حركة المراجعة الداخلية، وإنماء مجالات عملها في إطار السرعة والدقة في أداء المهام المختلفة، وبكفاءة عالية، إلا أنه من جهة أخرى يفرض نوع من التحدي أمام البعض إن لم يكن معظم المراجعين الداخليين من حيث قدرة المراجعين الداخليين على متابعة التطورات التي تطرأ على عملية المراجعة الداخلية نتيجة للتطور التكنولوجي من ناحية، وقدرة المراجعين الداخليين أنفسهم على التعامل المتمكن والمحترف مع التطورات التكنولوجية.

بالإضافة إلى المعوقات التي تتعلق بالإدارة العليا من حيث درجة تعاون الإدارة العليا مع الوحدات المؤسسية المختلفة، إذ أن جميع العمليات والأنشطة التي تتم في المؤسسة لا تتم إلا من خلال تخطيط مسبق وأهداف تضعها الإدارة العليا لتلك المؤسسة بما يرسم مسار العمل الصحيح للوحدات المؤسسية، وعلى درجة تعاون الإدارة العليا تكون جودة الوحدات المؤسسية، وهنا تظهر المعضلة، إذ أن بعض الإدارات العليا في مختلف الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة لا تظهر نفس القدر من التعاون التام مع وحداتها وأجهزتها، بما قد يعوق عمل وحدات المراجعة الداخلية، ويعرقل قدرتها على الإيفاء بمتطلبات دورها.

هذا إلى جانب مشكلة الاستقلالية التي تأتي نتيجة عدم ثقة عامة الشعب في وحدات المراجعة الداخلية، وبخاصة في حالة ما لم يتم إعطاء تلك الوحدات الاستقلالية الكافية التي تمكنها من تقديم النتائج، ورفع التقارير، وتقييم الأداء بصورة موضوعية، وقلة عدد العاملين بوحدات المراجعة الداخلية ونقص خبراتهم، وحيث أن مهنة المراجعة الداخلية مهنة شاقة تحتاج إلى كفاءات خاصة، وصبر على العمل، ودقة

في المراجعة، تظهر المشكلة واضحة في ظل طبيعة التوظيف بالقطاع الحكومي الذي يتأثر بعدة اعتبارات غير الكفاءة والقدرة على أداء المهام.

إضافة إلى المعوقات التنظيمية التي تتعلق إما بوضع وحدة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي بالمؤسسة، أو بالإشكاليات التي يطرحها الهيكل التنظيمي للمؤسسة على عمل المراجع الداخلي، ودقة البيانات المقدمة إليه، ومن أمثلتها: عدم سلامة بناء الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية ككل، وعدم ملائمة الهيكلية الموضوعية لدائرة المراجعة الداخلية، والفصل في مهام العاملين بدائرة المراجعة الداخلية وما يترتب عليه من تداخل السلطات والمسؤوليات، وغموض الدور، حيث يشكل غموض الدور عقبة أمام عمل وحدات المراجعة الداخلية، كوجود فجوة بين ما مفترض أن تقوم به وحدات المراجعة الداخلية وبين الواقع الفعلي داخل بيئات العمل، علاوة على تدني مهارات العاملين في مجال المراجعة الداخلية.

وعن معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية، نجد أن وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية تواجه مجموعة من المعوقات التي لا تختلف اختلافاً جوهرياً عن المعوقات التي تواجه إدارات المراجعة الداخلية بالدول الأخرى، وإن كانت الطبيعة الخاصة للمملكة العربية السعودية تضيف نوع من الخصوصية على طبيعة تلك المعوقات، ومن المعوقات التي تحول دون تفعيل عمل وحدات المراجعة الداخلية، مثل: عدم اعتماد الوظائف الخاصة بالوحدة من قبل الجهات ذات العلاقة، الأمر الذي يعد أبرز المعوقات التي تواجه تفعيل عمل وحدات المراجعة الداخلية، إلى جانب الاستقلالية بمعنى درجة مراعاة استقلال إدارة المراجعة الداخلية عن الإدارات التنفيذية بما يمكن إدارة المراجعة الداخلية من رفع التقارير عن نتائج فحص هذه الإدارات بموضوعية وحيادية تامة، هذا إلى جانب عدم توفر الموارد البشرية المؤهلة، وعدم وجود دعم من قبل الإدارة العليا، عدم توفر المكان المناسب للوحدة، من حيث عدم تخصيص مكان مناسب مستقل عن

الإدارات والأقسام الأخرى مختص بتفعيل عمل وحدات المراجعة الداخلية في مختلف الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية.

بعد الانتهاء من مناقشة أهم المعوقات التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية سوف يختبر الباحث في الفصل الرابع (الدراسة الميدانية ونتائجها) و مدى تعرض وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية لهذه المعوقات.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية ونتائجها

- فروض الدراسة الميدانية.
- مجتمع الدراسة الميدانية.
- تصميم المقابلة والاستبانة.
- خصائص عينة الدراسة.
- نتائج اختبار الفروض.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية ونتائجها

يتناول هذا الفصل الإجراءات المنهجية التي اتبعها الباحث في تنفيذ الدراسة الميدانية من حيث المنهج المستخدم، وتصميم أداة الدراسة (المقابلة والاستبانة)، وتطبيق الدراسة ميدانياً، ومن ثم الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل بيانات الدراسة، وذلك على النحو الذي يوضحه العرض التالي:

1/4- فروض الدراسة الميدانية :

تم صياغة فروض الدراسة بعد عرض وتحليل الجانب النظري من البحث (الفصل الثاني والفصل الثالث والرابع)؛ لذا تم صياغة معظمها بشكل مفصل بحيث يتضمن الفرض المتغيرات المتعلقة به والمستخلصة من الدراسة النظرية. تتمثل فروض الدراسة الميدانية التي يتم اختبارها في الفروض التالية:

الفرض الأول: تتمثل أهم المعوقات التنظيمية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية فيما يلي:

١ - عدم وجود وعي كافي لدى الإدارة العليا بأهمية عمل إدارة المراجعة الداخلية.

٢ - عدم تمتع وحدة المراجعة الداخلية بالاستقلال التام.

٣ - عدم بتمية وحدة المراجعة الداخلية المسئول الأول بالجهة.

٤ - عدم تمتع وحدة المراجعة الداخلية باستقلال مالي.

٥ - عدم وجود مقر مناسب لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة.

٦ - عدم وجود هيكل تنظيمي لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة.

٧ - عدم وجود أقسام متخصصة داخل وحدة المراجعة الداخلية.

- ٨ - عدم تحديد صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية.
 - ٩ - عدم وضوح صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية.
 - ١٠ - عدم تفادي الإدارة العليا بالجهة تضارب المصالح بين موظفي وحدة المراجعة الداخلية والإدارة الخاضعة للتدقيق.
 - ١١ - عدم وجود تنسيق بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى بالجهة.
 - ١٢ - عدم اللجوء لسلطة مستقلة للفصل عند وجود خلاف في الرأي بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارة محل التدقيق.
 - ١٣ - عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتدريب الموظفين قبل التحاقهم بالعمل.
 - ١٤ - عدم وجود إلمام كافٍ لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية بأهداف الجهة التي يعملون بها.
- الفرض الثاني: تتمثل أهم المعوقات الفنية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية فيما يلي:**
- ١ - عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بفحص نظام الرقابة الداخلية.
 - ٢ - عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتطوير نظام الرقابة الداخلية.
 - ٣ - عدم تمتع وحدة المراجعة الداخلية بالحرية اللازمة للوصول إلى المعلومات المطلوبة.
 - ٤ - غياب الأنظمة والتعليمات المنظمة للنواحي الإدارية لعمل وحدة المراجعة الداخلية.
 - ٥ - غياب المعايير المهنية الملزمة لتنظيم العمل الرقابي لوحدة المراجعة الداخلية.
 - ٦ - خشية موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء آرائهم خوفاً من التأثير عليهم سلباً.
 - ٧ - خشية موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء مقترحاتهم خوفاً من عدم قبولها من الإدارة العليا.
 - ٨ - ليس لدى وحدة المراجعة الداخلية مرونة كافية في تنفيذ الأعمال الرقابية.

- ٩ - تنظر الإدارات الأخرى لوحدة المراجعة الداخلية على أنها تتصيد الأخطاء.
- ١٠ - عدم إعداد برامج تدريبية متخصصة لموظفي وحدة المراجعة الداخلية.
- ١١ - عدم حرص موظفي وحدة المراجعة الداخلية على معرفة ما يستجد من تطورات في مجال المراجعة الداخلية.
- ١٢ - عدم التأكد من أن موظفي وحدة المراجعة الداخلية حاصلون على تدريب مناسب قبل ممارستهم لمهامهم.
- ١٣ - عدم مشاركة الموظف في وحدة المراجعة الداخلية في وضع خطة المراجعة الداخلية.
- ١٤ - عدم وضع برنامج زمني لإنجاز خطة عمل المراجعة الداخلية.
- ١٥ - عدم متابعة إنجاز كل مراجع للمهام المدرجة بالخطة.
- ١٦ - عدم تعييب التقارير التي تقدمها وحدة المراجعة الداخلية، عن واقع الملاحظات المكتشفة لدى الإدارات الأخرى محل التدقيق.
- ١٧ - عدم تقدم وحدة المراجعة الداخلية تقاريرها بشكل دوري للإدارة العليا.
- ١٨ - عدم تتضمن تقارير وحدة المراجعة الداخلية معلومات مدعّمه بأسانيد وإثباتات ذات صلة.
- ١٩ - عدم تبين تقارير وحدة المراجعة الداخلية أسباب الانحرافات ومواضعها.
- ٢٠ - عدم اهتمام الإدارة العليا بنتائج أعمال وحدة المراجعة الداخلية.
- ٢١ - عدم اهتمام الإدارة العليا بتوصيات وحدة المراجعة الداخلية.
- ٢٢ - عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة تقاريرها.
- ٢٣ - عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة توصياتها.
- ٢٤ - عدم تتوفر الأدلة والتعليمات المتعلقة بإجراءات تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية.
- ٢٥ -

- ٢٦ - عدم توافر لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية معرفة بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها.
- ٢٧ - عدم استخدام الأساليب الآلية الحديثة في عمل إدارة المراجعة الداخلية.
- ٢٨ - عدم توافر البيانات التي تحتاجها وحدة المراجعة الداخلية في الوقت المناسب.
- ٢٩ - تقتصر المراجعة الداخلية على الأمور المالية فقط.
- ٣٠ - عدم تقويم عمل وحدة المراجعة الداخلية من قبل مراجعين خارجيين (ديوان المراقبة العامة)

الفرض الثالث: تتمثل أهم المعوقات النظامية والتشريعية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية فيما يلي:

- ١ - عدم وجود تعليمات واضحة منظمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية.
- ٢ - عدم وجود تنسيق بالعمل بين وحدة المراجعة الداخلية وديوان المراقبة العامة.
- ٣ - عدم تزويد وحدة المراجعة الداخلية بملاحظات المراجعين الخارجيين (ديوان المراقبة العامة، هيئة الرقابة والتحقيق، هيئة مكافحة الفساد).
- ٤ - عدم تحديد المؤهلات اللازمة والكافية لمهمة وحدة المراجعة الداخلية.
- ٥ - عدم اشتراط حد ادني من المؤهلات العلمية في التعيين في وحدة المراجعة الداخلية.
- ٦ - تقييد التشريعات والتنظيمات استقطاب الكفاءات والخبرات في وحدة المراجعة الداخلية.
- ٧ - عدم اعتماد الوظائف المطلوبة وحدة المراجعة الداخلية.
- ٨ - ليس لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية إلمام بالتشريعات التي تؤثر على المراجعة الداخلية.
- ٩ - النظام المحاسبي الحالي المتبع بالجهة غير مناسب.
- ١٠ - عدم وجود عقوبات لعدم التجاوب مع طلبات وحدة المراجعة الداخلية.

2/4 مجتمع الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في جميع وحدات المراجعة الداخلية التابعة لوزارات القطاع الحكومي المدني في مدينة الرياض كإحدى القطاعات الحكومية (حسب تصنيف ديوان المراقبة العامة) وعددها (31) وزارة . وبشكل أكثر دقة يشتمل مجتمع الدراسة على مدراء المراجعة الداخلية في الوزارات التي أنشأت وحدات للمراجعة الداخلية وفعلتها، والوزارات التي أنشأت وحدات المراجعة ولم تفعلها والعاملين في وحدات المراجعة الداخلية في هذه الوزارات.

ويعتقد الباحث أن هاتين الفئتين من أهم الأطراف المرتبطة ارتباطاً مباشراً بوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، والتي تستطيع تحديد المقومات اللازمة لوحدات المراجعة الداخلية لأداء مهامها ومسؤولياتها، كما أنهم الأكثر قدرة على معرفة الثغرات التي قد توجد فيه ، والمعوقات التي تعترض تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية.

وقد تبين من خلال المسح الميداني أن (23) وزارة أنشأت وفعلت وتمثل 74.2% من حجم المجتمع، و (6) وزارات أنشأت ولم تفعل وتمثل 19.3% من حجم المجتمع، و (2) وزارة لم تنشأ ولم تفعل وتمثل 6.5% من حجم المجتمع، وقد تم مقابلة (22) مدير إدارة مراجعة داخلية من مجتمع الدراسة ولم يتمكن من مقابلة باقي أفراد المجتمع لعدة أسباب من أهمها عدم تواجد مدراء هذه الإدارات خلال فترة الزيارة، كما تم توزيع 95 استبانة على موظفي وحدات المراجعة الداخلية، وتلقى الباحث ردود من 65 عنصراً تمثل 68% من حجم المجتمع.

3/4 تنظيم المقابلة و تصميم الاستبانة:

مرت أداة الدراسة (المقابلة والاستبانة) بعدة مراحل حتى وصلت إلى صورتها النهائية التي طبقت ميدانياً ، ويمكن إيضاح هذه المراحل كما يلي :

- أ - الاطلاع على استبانات ومقابلات مختلفة لبعض الدراسات والأبحاث في نفس المجال .
 - ب - الاطلاع على بعض الدراسات الخاصة في إعداد الاستقصاءات وقياس الآراء .
 - قام الباحث في ضوء المرحلة السابقة بتصميم الاستبانة .
- وقد اتبع الباحث في اختبار الاستبانة على المنهجية الواردة في إحدى الدراسات (النجار، 2002) والتي تضمنت ثلاثة اختبارات :

- ١ - الاختبار الذي يهدف إلى تصحيح المدلول اللفظي لكل سؤال ، وإزالة أي غموض من خلال عرض الاستبانة على من لهم خبرة في مجال البحث العلمي.
- ٢ - الاختبار الذي يهدف إلى تحديد مدى صدق الاستبانة وذلك من خلال الإجابة على الاستبيان من عدة أشخاص.
- ٣ - الاختبار الثالث الذي يهدف إلى التأكد من مدى جدية المستقصى منهم في الإجابة على الاستبانة.

4/4 مخرجات التحليل الإحصائي:

1/4/4 المقابلة:

يمكن عرض مخرجات التحليل الإحصائي لأسلوب المقابلة كالتالي:

أولاً: المعوقات التنظيمية:

وقد سعى الباحث لإيجاد إجابة عن أهم المعوقات التنظيمية التي تواجهها وحدات المراجعة الداخلية

في مؤسسات القطاع المدني الحكومي في مدينة الرياض؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخدام التكرارات، والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية،

والانحرافات المعيارية، والجدول رقم (1) يوضح ذلك .

جدول رقم (1)

التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيبها لآراء مجتمع المقابلة عن المعوقات التنظيمية

م	العبارة	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		نعم	لا			
1	هل يوجد وعى كافي لدى الإدارة العليا بأهمية عمل إدارة المراجعة الداخلية؟	19	3	1.86	0.359	5
		86.3 %	13.7			
2	هل تتمتع وحدة المراجعة الداخلية باستقلال تام ؟	14	8	1.64	0.492	9
		63.6 %	36.4			
3	هل تتبع وحدة المراجعة الداخلية المسئول الأول بالجهة؟ (إذا كانت الإجابة بلا فلمن تتبع)	20	2	1.91	0.294	1
		90.9 %	9.1			
4	هل تتمتع وحدة المراجعة الداخلية باستقلال مالي؟	1	21	1.05	0.213	14
		4.5 %	95.5			
5	هل يوجد مقر مناسب لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة؟	9	13	1.41	0.503	11
		40.9 %	59.1			
6	هل يوجد لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة هيكل تنظيمي؟	15	7	1.68	0.477	7
		68.2 %	31.8			
7	هل يوجد أقسام متخصصة داخل وحدة المراجعة الداخلية؟	8	13	1.38	0.498	12
		36.4 %	59.1			

م	العبارة	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		نعم	لا			
8	هل صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية غير محددة ؟	ت	13	9	0.503	10
		%	59.1	40.9		
9	هل صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية واضحة؟	ت	17	4	0.402	6
		%	77.3	18.2		
10	هل تتفادى الإدارة العليا بالجهة تضارب المصالح بين موظفي وحدة المراجعة الداخلية والإدارة الخاضعة للتدقيق؟	ت	19	2	0.301	2
		%	86.4	9.1		
11	هل يوجد تنسيق بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى بالجهة؟	ت	19	2	0.301	2
		%	86.4	9.1		
12	هل يتم اللجوء لسلطة مستقلة للفصل عند وجود خلاف في الرأي بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارة محل التدقيق؟	ت	15	7	0.477	7
		%	68.2	31.8		
13	هل تقوم وحدة المراجعة الداخلية بتدريب الموظفين قبل التحاقهم بالعمل؟	ت	8	14	0.492	13
		%	36.4	63.6		
14	هل لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية إلمام كافى بأهداف الجهة التي يعملون بها؟	ت	19	2	0.301	2
		%	86.4	9.1		
	المتوسط الحسابي الكلي					
				1.65	0.14	

يوضح الجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي الكلي لآراء مجتمع المقابلة عن المعوقات التنظيمية قد

بلغ (1.65)، وهو حسب رأي مجتمع المقابلة على درجة موافقة (نعم)، وأن المتوسطات الحسابية للعبارات

قد تراوحت ما بين (1.91) و (1.05)، وقد جاءت العبارة رقم (3) في المرتبة الأولى، في حين جاءت

العبارة رقم (4) في المرتبة الأخيرة من هذا المحور، وقد تم ترتيب هذه العبارات من (1-14) حسب أهميتها.

ثانياً: المعوقات الفنية:

فيما يلي نتائج التحليل الإحصائي لمجتمع المقابلة الشخصية فيما يتعلق بالمعوقات الفنية:

جدول رقم (2)

التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية

والانحرافات المعيارية وترتيبها لآراء لمجتمع المقابلة عن المعوقات الفنية

م	العبارة	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		نعم	لا			
1	هل تقوم وحدة المراجعة الداخلية بمراجعة نظام الرقابة الداخلية ؟	ت	15	1.68	0.477	8م
		%	68.2			
2	هل تقوم وحدة المراجعة الداخلية بتطوير نظام الرقابة الداخلية؟	ت	13	1.59	0.503	10
		%	59.1			
3	هل تتمتع وحدة المراجعة الداخلية بالحرية اللازمة للوصول إلى المعلومات المطلوبة؟	ت	13	1.62	0.498	9
		%	59.1			
4	هل توجد الأنظمة والتعليمات المنظمة للنواحي الإدارية لعمل وحدة المراجعة الداخلية؟	ت	20	1.91	0.294	2م
		%	90.9			
5	هل توجد المعايير المهنية الملزمة لتنظيم العمل الرقابي لوحدة المراجعة الداخلية؟	ت	19	1.86	0.351	4م
		%	86.4			
6	يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء آرائهم خوفاً من التأثير عليهم سلباً	ت	7	1.32	0.477	13م
		%	31.8			
7	يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء مقترحاتهم خوفاً من عدم قبولها من الإدارة العليا	ت	7	1.32	0.477	13م
		%	31.8			
8	هل لدى وحدة المراجعة الداخلية مرونة كافية في تنفيذ الأعمال الرقابية؟	ت	20	1.91	0.294	2م
		%	90.9			

م	العبارة	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		لا	نعم			
9	تنظر الإدارات الأخرى لوحدة المراجعة الداخلية على أنها تنصيد الأخطاء .	ت	17	1.81	0.402	5
		%	77.3			
10	هل يتم إعداد برامج تدريبية متخصصة لموظفي وحدة المراجعة الداخلية؟	ت	16	1.73	0.456	7
		%	72.7			
11	هل يحرص موظفي وحدة المراجعة الداخلية على معرفة ما يستجد من تطورات في مجال المراجعة الداخلية؟	ت	20	1.91	0.294	م2
		%	90.9			
12	هل يتم التأكد من أن موظفي وحدة المراجعة الداخلية حاصلون على تدريب مناسب قبل ممارستهم لمهامهم؟	ت	15	1.68	0.477	م8
		%	68.2			
13	هل يشارك الموظف في وحدة المراجعة الداخلية في وضع خطة المراجعة الداخلية؟	ت	20	1.91	0.294	م2
		%	90.9			
14	هل يتم وضع برنامج زمني لإنجاز خطة عمل المراجعة الداخلية؟	ت	19	1.86	0.351	م4
		%	86.4			
15	هل يتم متابعة انجاز كل مراجع للمهام المدرجة بالخطة؟	ت	20	1.91	0.294	م2
		%	90.9			
16	هل تعبر التقارير التي تقدمها وحدة المراجعة الداخلية، عن واقع الملاحظات المكتشفة لدى الإدارات محل التدقيق؟	ت	20	1.91	0.294	م2
		%	90.9			
17	هل تقدم وحدة المراجعة الداخلية تقاريرها بشكل دوري للإدارة العليا؟	ت	19	1.90	0.301	3
		%	86.4			
18	هل تتضمن تقارير وحدة المراجعة الداخلية معلومات مدعمة بأسانيد وإثباتات ذات صلة؟	ت	19	1.86	0.351	م4
		%	86.4			
19	هل تبين تقارير وحدة المراجعة الداخلية أسباب الانحرافات	ت	20	1.91	0.294	م2

م	العبارة	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		نعم	لا			
	ومواضعها؟	90.9	9.1			
20	هل تهتم الإدارة العليا بنتائج أعمال وحدة المراجعة الداخلية؟	18	3	1.86	0.359	4م
		81.8	13.6			
21	هل تهتم الإدارة العليا بتوصيات وحدة المراجعة الداخلية؟	18	3	1.86	0.359	4م
		81.8	13.6			
22	هل تقوم وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة تقاريرها؟	21	1	1.95	0.213	1م
		95.5	4.5			
23	هل تقوم وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة توصياتها؟	21	1	1.95	0.213	1م
		95.5	4.5			
24	هل تتوفر الأدلة والتعليمات المتعلقة بإجراءات تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية؟	21	1	1.95	0.213	1م
		95.5	4.5			
25	هل تتوافر لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية معرفة بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها؟	20	2	1.91	0.294	2م
		90.9	9.1			
26	هل يتم استخدام الأساليب الآلية الحديثة في عمل إدارة المراجعة الداخلية؟	3	18	1.14	0.359	14
		13.6	81.8			
27	هل تتوافر البيانات التي تحتاجها وحدة المراجعة الداخلية في الوقت المناسب؟	16	4	1.80	0.410	6
		72.7	18.2			
28	هل تقتصر المراجعة الداخلية على الأمور المالية فقط؟	9	12	1.43	0.507	12
		40.9	54.5			
29	هل يتم تقييم عمل وحدة المراجعة الداخلية من قبل مراجعين خارجيين (ديوان المراقبة العامة)؟	11	10	1.52	0.512	11
		50.0	45.5			

م	العبارة	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		لا	نعم			
	المتوسط الحسابي الكلي					
				1.76	0.17	

يوضح الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي الكلي لآراء مجتمع المقابلة عن المعوقات الفنية قد بلغ (1.76)، وهو حسب رأي مجتمع المقابلة على درجة موافقة (نعم)، وأن المتوسطات الحسابية للعبارات قد تراوحت ما بين (1.95) و (1.14)، وقد جاءت العبارة رقم (24) في المرتبة الأولى، في حين جاءت العبارة رقم (26) في المرتبة الأخيرة من هذا المحور، وقد تم ترتيب هذه العبارات من (1-29) حسب أهميتها.

ثالثاً: المعوقات النظامية والتشريعية:

فيما يلي نتائج التحليل الإحصائي لمجتمع المقابلة الشخصية فيما يتعلق بالمعوقات الفنية:

جدول رقم (3)

التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية

والانحرافات المعيارية وترتيبها لآراء مجتمع المقابلة عن المعوقات النظامية والتشريعية

م	العبارة	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		لا	نعم			
1	هل يوجد تعليمات واضحة منظمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية؟	21	1	1.95	0.213	1
		95.5	4.5			
		ت				
		%				

م	العبارة	درجة الموافقة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		نعم	لا			
2	هل يوجد تنسيق بالعمل بين وحدة المراجعة الداخلية وديوان المراقبة العامة؟	ت	2	20	1.09	0.294
		%	9.1	90.9		
3	هل يتم تزويد وحدة المراجعة الداخلية بملاحظات المراجعين الخارجيين (ديوان المراقبة العامة، هيئة الرقابة والتحقيق، هيئة مكافحة الفساد)؟	ت	3	19	1.14	0.351
		%	13.6	86.4		
4	هل يتم تحديد المؤهلات اللازمة والكافية لمهمة وحدة المراجعة الداخلية؟	ت	19	3	1.86	0.351
		%	86.4	13.6		
5	هل يشترط في التعيين في وحدة المراجعة الداخلية حد ادني من المؤهلات العلمية؟	ت	16	5	1.76	0.436
		%	72.7	22.7		
6	هل تُعيق التشريعات والتنظيمات استقطاب الكفاءات والخبرات في وحدة المراجعة الداخلية؟	ت	18	4	1.82	0.395
		%	81.8	18.2		
7	هل يتم اعتماد الوظائف المطلوبة وحدة المراجعة الداخلية؟	ت	8	12	1.40	0.503
		%	36.4	54.5		
8	النظام المحاسبي الحالي المتبع بالجهة غير مناسب	ت	8	14	1.36	0.492
		%	36.4	63.6		
9	هل يوجد عقوبات لعدم التجاوب مع طلبات وحدة المراجعة الداخلية؟	ت	1	21	1.00	0.000
		%	4.5	95.5		
	المتوسط الحسابي الكلي					
					1.49	0.14

يوضح الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي الكلي آراء مجتمع المقابلة عن المعوقات النظامية

والتشريعية قد بلغ (1.49)، وهو حسب رأي عينة المقابلة على درجة موافقة (لا)، وأن المتوسطات الحسابية

للعبارات قد تراوحت ما بين (1.95) و (1.00)، وقد جاءت العبارة رقم (1) في المرتبة الأولى،

في حين جاءت العبارة رقم (9) في المرتبة الأخيرة من هذا المحور، وقد تم ترتيب هذه العبارات من

(9-1) حسب أهميتها.

ما هي أهم الصعوبات والمعوقات التي تواجه عمل وحدة المراجعة الداخلية؟

من خلال السؤال المفتوح وهو : (ما هي أهم الصعوبات والمعوقات التي تواجه عمل وحدة المراجعة الداخلية) جاءت الآراء على النحو التالي :

- عدم وجود القوى العاملة المتخصصة في أعمال المراجعة.
- حداثة الوحدة وعدم وعي بعض الإدارات المتخصصة ومواكبتها للتغير والتطوير الحالي واستيفاء ملاحظة الوحدة التي يمكن تطبيقها على الواقع.
- عدم وعي الوحدة بوظائف المراجعين المتخصصين.
- عدم وجود دورات متخصصة وجهات تدريب معتمده من قبل ديوان المراقبة العامة.
- عدم وجود تنسيق مع الجهات الرقابية.
- جهل الإدارات الأخرى بأهمية إدارة المراجعة الداخلية.
- عدم دعم الإدارة بالموظف المطلوب.
- عدم وجود أماكن مناسبة للإدارة.
- عدم وجود الحوافز.
- عدم وجود الدعم من ديوان الوزارة.
- عدم اعتماد وظائف للإدارة في الميزانية.
- لا يوجد معوقات لدى الجهة.
- قلة الكفاءات والكوادر البشرية المؤهلة.

- عدم وجود التشريعات والأنظمة الخاصة لتنظيم عمل وحدات المراجعة الداخلية.
- عدم وجود الدعم من الإدارات العليا.
- عدم تفهم المسؤولين في الإدارة الفنية والإدارية والتخطيط بمهام إدارة المراجعة الداخلية.
- عدم اعتماد وظائف ذات صلة خاصة بالمراجعين الخارجيين.
- عدم وجود جهة متخصصة بالديوان تتولى التواصل والدعم الفني للوحدات المرجعية.
- النظام الآلي بالجهة لا يخدم عملية المراجعة.
- عدم وجود حوافز مالية داعمة بعمل الموظفين.
- عدم تقبل الموظفين للعمل الرقابي.
- عدم التجاوب مع مدراء الوزارات.
- عدم إعطاء الصلاحيات للإدارة.
- عدم الاهتمام بموظفين الإدارة بالأنظمة والتعليمات.

ما هي أهم العوامل المساعدة على تفعيل عمل وحدات المراجعة الداخلية؟

من خلال السؤال المفتوح وهو : (ما هي أهم العوامل المساعدة على تفعيل عمل وحدات المراجعة

الداخلية) جاءت الآراء على النحو التالي :

- دعم الإدارة العليا بالجهة لإدارة المراجعة الداخلية.
- منح الموظفين نسبة 25% زيادة على الراتب أسوة بالجهات الرقابية الأخرى.
- صرف بدل طبيعة عمل .
- إقامة وتكثيف الدورات التدريبية في الجهات الرقابية.
- توفير مميزات وحوافز للعاملين في الجهة.

- إيجاد قناة اتصال مباشرهم مع الجهات الرقابية لدعم عمل الرقابة.
- بناء بيانات محددة وملزمة للجهات الحكومية تتضمن تعليمات عمليات المراجعة والفحص .
- ضمان الاستقلال المالي والإداري لوحدات المراجعة والعاملين فيها.
- إيجاد مرجعية لأعمال الموظفين الداخليين في الأنظمة العليا الإدارية.
- العمل على اعتماد مراجعه آلية لتأهل القطاعات الحكومية.
- دعم المسؤول الأول في الإدارة.
- استقطاب الكفاءات والخبرات.
- وجود استقلال تام.

هل إدارة المراجعة الداخلية تتحكم بتعيين ونقل موظفيها؟

من خلال السؤال المفتوح وهو : (هل إدارة المراجعة الداخلية تتحكم بتعيين ونقل موظفيها) ومن خلال قراءة الإجابات فقد شكلت (نعم) ما نسبته (33.3%) ، و (لا) ما نسبته (66.7%) .

ما هي الطريقة التي يتم فيها اختيار وتعيين موظفي وحدة المراجعة الداخلية؟

من خلال السؤال المفتوح وهو : (ما هي الطريقة التي يتم فيها اختيار وتعيين موظفي وحدة المراجعة الداخلية) جاءت الآراء على النحو التالي :

- عن طريق شؤون الموظفين.
- عن طريق الخدمة المدنية.
- بناء على خبرات الموظف.
- الموظفين الزائدين عن إدارات أخرى.

هل لإدارة المراجعة الداخلية الحرية التامة بتحديد البرامج التدريبية لموظفيها ؟

من خلال السؤال المفتوح وهو : (هل لإدارة المراجعة الداخلية الحرية التامة بتحديد البرامج التدريبية لموظفيها) ومن خلال قراءة الإجابات فقد شكلت (نعم) ما نسبته (76.2%) ، و (لا) ما نسبته (23.8%) .

في رأيك هل عدم الاستقلال المالي لإدارة وحدة المراجعة الداخلية في الوقت الحالي يعتبر معوق في عمل الوحدة ؟

من خلال السؤال المفتوح وهو : (في رأيك هل عدم الاستقلال المالي لإدارة وحدة المراجعة الداخلية في الوقت الحالي يعتبر معوق في عمل الوحدة) ومن خلال قراءة الإجابات فقد شكلت (نعم) ما نسبته (85%) ، و (لا) ما نسبته (15%) .

هل تقوم بالإشراف على إدارة أخرى بخلاف إدارة المراجعة الداخلية ؟

من خلال السؤال المفتوح وهو : (هل تقوم بالإشراف على إدارة أخرى بخلاف إدارة المراجعة الداخلية) ومن خلال قراءة الإجابات فقد شكلت (نعم) ما نسبته (22.7%) ، و (لا) ما نسبته (77.3%) .

يمكن عرض مخرجات التحليل الإحصائي لأسلوب الاستبانة كالتالي:

أولاً: المعوقات التنظيمية:

وقد سعى الباحث لإيجاد إجابة عن أهم المعوقات التنظيمية التي تواجهها وحدات المراجعة الداخلية في

مؤسسات القطاع المدني الحكومي في مدينة الرياض؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخدام التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات

المعيارية، والجدول رقم (4) يوضح ذلك

جدول رقم (4)

التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيبها لآراء مجتمع الدراسة عن المعوقات التنظيمية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					العبارة		م
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة			
5	1.312	3.34	6	13	14	15	16	ت	عدم وجود وعي كافي لدى الإدارة العليا بأهمية عمل إدارة المراجعة الداخلية.	1
			9.2	20.0	21.5	23.1	26.6	%		
3	1.295	3.62	5	11	8	21	20	ت	عدم تمتع وحدة المراجعة الداخلية بالاستقلال التام.	2
			7.7	16.9	12.3	32.3	30.8	%		
13	1.488	2.58	20	18	8	7	12	ت	عدم تبعية وحدة المراجعة الداخلية المسئول الأول بالجهة.	3
			30.8	27.7	12.3	10.8	18.5	%		

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					العبارة		م
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة			
1	1.315	3.95	6	3	11	12	32	ت	عدم تمتع وحدة المراجعة الداخلية باستقلال مالي.	4
			9.2	4.6	16.9	18.5	49.2	%		
6	1.322	3.31	4	19	13	11	18	ت	عدم وجود مقر مناسب لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة.	5
			6.2	29.2	20.0	16.9	27.7	%		
14	1.332	2.56	14	25	9	7	9	ت	عدم وجود هيكل تنظيمي لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة.	6
			21.5	38.5	13.8	10.8	13.8	%		
9	1.486	3.17	10	16	10	9	19	ت	عدم وجود أقسام متخصصة داخل وحدة المراجعة الداخلية.	7
			15.4	24.6	15.4	13.8	29.2	%		
11	1.298	3.14	9	11	19	14	12	ت	عدم تحديد صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية.	8
			13.8	16.9	29.2	21.5	18.5	%		
7	1.308	3.23	8	11	18	14	14	ت	عدم وضوح صلاحيات وظفي وحدة المراجعة الداخلية.	9
			12.3	16.9	27.7	21.5	21.5	%		
4	1.311	3.37	7	10	14	17	15	ت	عدم تفادي الإدارة العليا بالجهة تضارب المصالح بين موظفي وحدة المراجعة الداخلية والإدارة الخاضعة للتدقيق	10
			10.8	15.4	21.5	26.2	23.1	%		
10	1.290	3.15	9	11	17	17	11	ت	عدم وجود تنسيق بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى بالجهة.	11
			13.8	16.9	26.2	26.2	16.9	%		
8	1.257	3.17	6	16	16	15	12	ت	عدم اللجوء لسلطة مستقلة للفصل عند وجود خلاف في الرأي بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارة محل التدقيق.	12
			9.2	24.6	24.6	23.1	18.5	%		
2	1.033	3.89	2	4	14	24	21	ت	عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتدريب الموظفين قبل التحاقهم بالعمل.	13
			3.1	6.2	21.5	36.9	32.3	%		

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					العبارة		م
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة			
12	1.264	3.11	6	18	16	13	12	ت	عدم وجود إلمام كافي لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية بأهداف الجهة التي يعملون بها.	14
			9.2	27.7	24.6	20.0	18.5	%		
	0.87	3.26	المتوسط الحسابي الكلي							

يوضح الجدول رقم (4) أن المتوسط الحسابي الكلي لآراء عينة الدراسة عن المعوقات التنظيمية قد

بلغ (3.26)، وهو حسب رأي عينة الدراسة على درجة موافقة (موافق إلى حد ما)، وأن المتوسطات

الحسابية للعبارات قد تراوحت ما بين (3.95) و (2.56)، وقد جاءت العبارة رقم (4) في المرتبة الأولى، في

حين جاءت العبارة رقم (6) في المرتبة الأخيرة من هذا المحور، وقد تم ترتيب هذه العبارات من (1-14)

حسب أهميتها.

ثانياً: المعوقات الفنية:

فيما يلي نتائج التحليل الإحصائي لمجتمع الاستبانة فيما يتعلق بالمعوقات الفنية:

جدول رقم (5)

التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيبها لآراء مجتمع الدراسة عن المعوقات الفنية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					العبارة		م
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة			
16	1.224	2.97	8	16	20	12	9	ت	عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بفحص نظام الرقابة الداخلية.	1
			12.3	24.6	30.8	18.5	13.8	%		

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					العبارة		م
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة			
11	1.216	3.08	7	14	21	13	10	ت	عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتطوير نظام الرقابة الداخلية.	2
			10.8	21.5	32.3	20.0	15.4	%		
3	1.288	3.52	7	7	13	21	17	ت	عدم تمتع وحدة المراجعة الداخلية بالحرية اللازمة للوصول إلى المعلومات المطلوبة.	3
			10.8	10.8	20.0	32.3	26.2	%		
12	1.241	3.08	8	14	17	17	9	ت	غياب الأنظمة والتعليمات المنظمة للنواحي الإدارية لعمل وحدة المراجعة الداخلية.	4
			12.3	21.5	26.2	26.2	13.8	%		
8	1.228	3.15	5	17	18	13	12	ت	غياب المعايير المهنية الملزمة لتنظيم العمل الرقابي لوحدة المراجعة الداخلية	5
			7.7	26.2	27.7	20.0	18.5	%		
7	1.503	3.26	12	10	12	11	20	ت	يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء آرائهم خوفاً من التأثير عليهم سلباً.	6
			18.5	15.4	18.5	16.9	30.8	%		
9	1.448	3.11	13	10	14	13	15	ت	يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء مقترحاتهم خوفاً من عدم قبولها من الإدارة العليا.	7
			20.0	15.4	21.5	20.0	23.1	%		
14	1.291	3.08	11	8	21	15	10	ت	ليس لدى وحدة المراجعة الداخلية مرونة كافية في تنفيذ الأعمال الرقابية.	8
			16.9	12.3	32.3	23.1	15.4	%		
1	1.118	3.97	1	8	11	17	28	ت	تنظر الإدارات الأخرى لوحدة المراجعة الداخلية على أنها تتصيد الأخطاء .	9
			1.5	12.3	16.9	26.2	43.1	%		
2	1.276	3.52	5	10	15	16	19	ت	عدم إعداد برامج تدريبية متخصصة لموظفي وحدة المراجعة الداخلية.	10
			7.7	15.4	23.1	24.6	29.2	%		
15	1.130	3.06	7	11	25	15	7	ت	عدم حرص موظفي وحدة المراجعة الداخلية على معرفة ما يستجد من	11

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					العبارة	م
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة		
			10.8	16.9	38.5	23.1	10.8	% تطورات في مجال المراجعة الداخلية.	
4	1.208	3.50	4	9	19	15	17	ت عدم التأكد من أن موظفي وحدة المراجعة الداخلية حاصلون على تدريب مناسب قبل ممارستهم لمهامهم	12
			6.2	13.8	29.2	23.1	26.2	%	
10	1.411	3.09	12	11	15	13	14	ت عدم مشاركة الموظف في وحدة المراجعة الداخلية في وضع خطة المراجعة الداخلية	13
			18.5	16.9	23.1	20.0	21.5	%	
26	1.275	2.38	19	19	13	6	6	ت عدم وضع برنامج زمني لانباز خطة عمل المراجعة الداخلية	14
			29.2	29.2	20.0	9.2	9.2	%	
24	1.316	2.57	16	17	16	6	8	ت عدم متابعة انجاز كل مراجع للمهام المدرجة بالخطة.	15
			24.6	26.2	24.6	9.2	12.3	%	
22	1.250	2.66	13	19	15	11	6	ت عدم تعبير التقارير التي تقدمها وحدة المراجعة الداخلية، عن واقع الملاحظات المكتشفة لدى الإدارات الأخرى محل التدقيق.	16
			20.0	29.2	23.1	16.9	9.2	%	
28	1.182	2.25	21	19	15	5	4	ت عدم تقدم وحدة المراجعة الداخلية تقاريرها بشكل دوري للإدارة العليا.	17
			32.3	29.2	23.1	7.7	6.2	%	
29	1.087	2.16	20	24	13	4	3	ت عدم تتضمن تقارير وحدة المراجعة الداخلية معلومات مدعمه بأسانيد وإثباتات ذات صلة.	18
			30.8	36.9	20.0	6.2	4.6	%	
25	1.222	2.50	14	22	17	4	7	ت عدم تبين تقارير وحدة المراجعة الداخلية أسباب الانحرافات ومواضعها.	19
			21.5	33.8	26.2	6.2	10.8	%	
20	1.354	2.77	15	12	20	7	10	ت عدم اهتمام الإدارة العليا بنتائج أعمال	20

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					العبارة	م
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة		
			23.1	18.5	30.8	10.8	15.4	% وحدة المراجعة الداخلية	
19	1.257	2.77	11	17	21	6	9	ت عدم اهتمام الإدارة العليا بتوصيات وحدة المراجعة الداخلية.	21
			16.9	26.2	32.3	9.2	13.8	%	
23	1.305	2.61	11	28	10	5	10	ت عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة تقاريرها.	22
			16.9	43.1	15.4	7.7	15.4	%	
21	1.357	2.75	13	18	16	6	11	ت عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة توصياتها.	23
			20.0	27.7	24.6	9.2	16.9	%	
17	1.220	2.86	9	18	17	13	7	ت عدم تتوفر الأدلة والتعليقات المتعلقة بإجراءات تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية	24
			13.8	27.7	26.2	20.0	10.8	%	
18	1.134	2.81	7	20	20	10	6	ت عدم تتوافر لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية معرفة بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها.	25
			10.8	30.8	30.8	15.4	9.2	%	
13	1.289	3.08	7	17	16	12	12	ت عدم استخدام الأساليب الآلية الحديثة في عمل إدارة المراجعة الداخلية.	26
			10.8	26.2	24.6	18.5	18.5	%	
6	1.139	3.44	3	9	24	13	15	ت عدم توافر البيانات التي تحتاجها وحدة المراجعة الداخلية في الوقت المناسب.	27
			4.6	13.8	36.9	20.0	23.1	%	
27	1.256	2.30	21	19	14	4	6	ت تقتصر المراجعة الداخلية على الأمور المالية فقط.	28
			32.3	29.2	21.5	6.2	9.2	%	
5	1.305	3.46	6	10	13	17	17	ت عدم تقوم عمل وحدة المراجعة الداخلية من قبل مراجعين خارجيين (ديوان المراقبة العامة)	29
			9.2	15.4	20.0	26.2	26.2	%	

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					العبارة	م
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة		
	0.85	2.95	المتوسط الحسابي الكلي						

يوضح الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي الكلي لآراء مجتمع الدراسة عن المعوقات الفنية قد بلغ

(2.95) وهو حسب رأي مجتمع الدراسة على درجة موافقة (غير موافق)، وأن المتوسطات الحسابية

للعبارات قد تراوحت ما بين (3.97) و (2.16)، وقد جاءت العبارة رقم (9) في المرتبة الأولى، في حين

جاءت العبارة رقم (18) في المرتبة الأخيرة من هذا المحور، وقد تم ترتيب هذه العبارات من (1-29)

حسب أهميتها.

ثانياً: المعوقات النظامية والتشريعية:

فيما يلي نتائج التحليل الإحصائي لمجتمع الاستبانة فيما يتعلق بالمعوقات الفنية:

جدول رقم (6)

التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيبها لآراء مجتمع الدراسة عن المعوقات النظامية والتشريعية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					العبارة	م
			غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة		
10	1.281	2.91	10	17	14	15	8	ت	1
			15.4	26.2	21.5	23.1	12.3	%	
4	1.167	3.56	1	14	15	16	18	ت	2
			1.5	21.5	23.1	24.6	27.7	%	
8	1.332	3.14	9	16	14	16	12	ت	3
			13.8	20.0	21.5	24.6	18.5	%	
5	1.272	3.39	3	16	14	12	17	ت	4
			4.6	24.6	21.5	18.5	26.2	%	
9	1.307	3.11	8	15	11	18	10	ت	5
			12.3	23.1	16.9	27.7	15.4	%	
3	1.207	3.67	3	9	14	17	20	ت	6
			4.6	13.8	21.5	26.2	30.8	%	

م	العبارة	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		موافق بشدة	موافق	إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة			
	في وحدة المراجعة الداخلية.								
7	عدم اعتماد الوظائف المطلوبة وحدة المراجعة الداخلية.	ت	22	20	12	8	2	3.81	1.139
		%	33.8	30.8	18.5	12.3	3.1		
8	ليس لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية إلمام بالتشريعات التي تؤثر على المراجعة الداخلية.	ت	9	18	20	14	3	3.25	1.098
		%	13.8	27.7	30.8	21.5	4.6		
9	النظام المحاسبي الحالي المتبع بالجهة غير مناسب	ت	13	13	14	20	2	3.24	1.210
		%	20.0	20.0	21.5	30.8	3.1		
10	عدم وجود عقوبات لعدم التجاوب مع طلبات وحدة المراجعة الداخلية	ت	31	12	11	6	3	3.98	1.225
		%	47.7	18.5	16.9	9.2	4.6		
	المتوسط الحسابي الكلي						3.40	0.83	

يوضح الجدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي الكلي لآراء مجتمع الدراسة عن المعوقات النظامية

والتشريعية قد بلغ (3.40)، وهو حسب رأي مجتمع الدراسة على درجة موافقة (موافق إلى حد ما)، وأن

المتوسطات الحسابية للعبارات قد تراوحت ما بين (3.98) و (2.91)، وقد جاءت العبارة رقم (10) في

المرتبة الأولى، في حين جاءت العبارة رقم (1) في المرتبة الأخيرة من هذا المحور، وقد تم ترتيب هذه العبارات

من (1-10) حسب أهميتها.

ما هي أهم الصعوبات والمعوقات التي تواجه عمل وحدة المراجعة الداخلية؟

من خلال السؤال المفتوح وهو : (ما هي أهم الصعوبات والمعوقات التي تواجه عمل وحدة

المراجعة الداخلية؟) جاءت الآراء على النحو التالي :

- عدم تفعيل الكامل لعمل وحدة المراجعة الداخلية .
- عدم تطوير قدرات المراجعين بالشكل الكافي .
- تكليف المراجعين الداخليين بعمل بعض الإدارات الأخرى .
- عدم إلغاء وجهات النظر على أعمال المراجع الداخلية .
- عدم وجود الحوافز المالية .
- عدم وجود الكفاءات .
- أسلوب العمل حكومي في عدم التجاوب السريع مع الملاحظات .
- عدم الاستقلالية التامة .
- عدم توفر دليل إجراءات العمل .
- عدم وجود رؤية واضحة لأعمال ومهام الوحدة .
- يجب استخدام الحاسب الآلي في أعمال المراجعة .
- محدودية العمل والصلاحيات الموكلة للوحدة .
- لا يوجد أي مميزات للعاملين بالوحدة .
- عدم وجود دورات تدريبية خاصة بموضوع المراجعة .
- لا يوجد حل لمعوقات العمل من الجهة العليا .
- عدم وجود إدارة بديوان الإدارة لتقديم الدعم الفني .

- عدم وجود مكاتب خاصة بالمراجعين الداخليين.
- عدم وجود دليل السياسات والإجراءات العمل لكل إدارة.
- صعوبات الحصول على المعلومات عند طلبها.
- عدم زيارة المراجع الخارجي وتوصيل معاناة هذه الأجهزة إلى الإدارات العليا.
- عدم اعتماد وظائف بمسمى فئات المراجعين الداخليين في الوزارة.
- عدم تطوير اللائحة الخاصة لوحدة المراجعة الداخلية للأجهزة والمؤسسات الحكومية الصادرة من مجلس الوزراء برقم 129.

- عدم فهم أهداف المراجعة الداخلية من قبل الإدارة محل المراجعة.
- التصادم مع الإدارات .
- ضعف الإدارات محل المراجعة.
- لا يوجد تدريب مستمر لمهارات الاتصال.
- لا يوجد محفزات للمراجع.
- المراجعة لازالت توصيه واستشاره وليسرت ملزمه إلا نادراً.
- الواقعية المفقودة لدى المراجع الداخلي.
- عدم الربط بين الإدارات المعنية وإدارة المراجعة الداخلية.
- عدم المعرفة التامة لموظفي الجهة في أهداف إدارة المراجعة الداخلية.
- عدم الارتباط بالمسئول الأول في الجهة.
- المصالح الخاصة المقدمة على الصالح العام من هذه الفكرة، يستمد أصل الفساد.
- عدم تقبل الإدارات الأخرى لموظفي إدارة المراجعة الداخلية.
- عدم وجود الوعي الكافي لدى الإدارات العليا بأهمية عمل إدارة المراجع الداخلية.

- عدم إمكانية احتيط إدارة المراجعة الداخلية للكفاءات البشرية المناسبة بل يتم التعيين مباشرة من قبل الخدمة المدنية.
- عدم توعية الجهات الإعلامية بمفهوم المراجعة الداخلية وفائئها والغرض الأساسي من إنشائها.
- عدم الاهتمام بقرير المراجعين من قبل إدارة المراجعة الداخلية.
- عدم كتابة الملاحظات بشكل حر بدون أي تدخلات.
- عدم تفعيل عقوبات صارمة لتسوية ملاحظات موظف المراجعة الداخلية.
- الإدارة لا تعمل بروح الفريق الواحد.
- توجه الإدارة بمتابعة الموظفين وترك الهدف الأساسي وهو المراجعة الميدانية.
- وجود علاقات بين قرارات الإدارات الأخرى مع إدارة المراجعة الداخلية وعلمهم بذلك.
- الموظف غير مهتم بالعمل وذلك لعدم وجود فرق بينه وبين الموظف في الإدارات الأخرى التي لا تتطلب العمل الميداني.
- عدم وعي الإدارة العليا بمفهوم المراجعة الداخلية ووضع مدير للإدارة غير ملم بالمراجعة الداخلية مما يعكس هذا على عمل الإدارة والتقارير المرفوع للمسؤولين.

5/4 نتائج اختبار الفروض:

تضمنت هذه الدراسة عدة فروض للإجابة على تساؤلات البحث وفيما يلي نتائج اختبارات هذه الفروض:

أولاً: تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الأول واختباره.

نص الفرض الأول: تتمثل أهم المعوقات التنظيمية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في

القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية فيما يلي:

- (١) عدم وجود وعي كافي لدى الإدارة العليا بأهمية عمل إدارة المراجعة الداخلية.
- (٢) عدم تمتع وحدة المراجعة الداخلية بالاستقلال التام.
- (٣) عدم تبعية وحدة المراجعة الداخلية المسئول الأول بالجهة.
- (٤) عدم تمتع وحدة المراجعة الداخلية باستقلال مالي.
- (٥) عدم وجود مقر مناسب لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة.
- (٦) عدم وجود هيكل تنظيمي لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة.
- (٧) عدم وجود أقسام متخصصة داخل وحدة المراجعة الداخلية.
- (٨) عدم تحديد صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية.
- (٩) عدم وضوح صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية.
- (١٠) عدم تفادي الإدارة العليا بالجهة تضارب المصالح بين موظفي وحدة المراجعة الداخلية والإدارة الخاضعة للتدقيق.
- (١١) عدم وجود تنسيق بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى بالجهة.
- (١٢) عدم اللجوء لسلطة مستقلة للفصل عند وجود خلاف في الرأي بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارة محل التدقيق.

(١٣) عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتدريب الموظفين قبل التحاقهم بالعمل.

(١٤) عدم وجود إلمام كافي لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية بأهداف الجهة التي يعملون بها.

- لاختبار صحة هذا الفرض تم استخدام اختبار χ^2 Chi Square Test؛ للتحقق مما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين كلٍ من التكرارات الفعلية والتكرارات المتوقعة، ويوضح الجدول (7) نتائج الاختبار.

جدول رقم (7)

نتائج اختبار χ^2 Chi Square Test حول الفرض الأول

رقم العبارة	كا ²	مستوى الدلالة
1	4.906	0.297
2	15.846	0.003 **
3	10.462	0.033*
4	40.219	0.000**
5	11.231	0.024*
6	16.625	0.002**
7	6.156	0.188
8	4.462	0.347
9	4.308	0.366
10	5.175	0.270

		المراجعة الداخلية والإدارة الخاضعة للتدقيق.	
0.366	4.308	عدم وجود تنسيق بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى بالجهة.	11
0.236	5.538	عدم اللجوء لسلطة مستقلة للفصل عند وجود خلاف في الرأي بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارة محل التدقيق.	12
0.000**	29.846	عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتدريب الموظفين قبل التحاقهم بالعمل.	13
0.167	6.6462	عدم وجود إلمام كافي لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية بأهداف الجهة التي يعملون بها.	14
0.993	21.415	المحور ككل	

* دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 ** دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05

تبين نتائج اختبار (كا 2) معنوية للمعوقات (2، 3، 4، 5، 6، 13) عند مستوى معنوية

(5%، 1%)، حيث أن قيم مستوى الدلالة P- Value أقل من مستوى المعنوية (5%، 1%)، ويدل ذلك

على وجود فروق معنوية بين مفردات عينة الدراسة بخصوص المعوقات التنظيمية الآتية التي تعوق تفعيل

وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية ، وبالتالي فيتم قبول الفرض

الأول الذي ينص على انه " تتمثل المعوقات التنظيمية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع

الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية" فيما يلي فقط:

- عدم وجود تنسيق بالعمل بين وحدة المراجعة الداخلية وديوان المراقبة العامة.
- عدم تزويد وحدة المراجعة الداخلية بملاحظات المراجعين الخارجيين (ديوان المراقبة العامة، هيئة الرقابة والتحقيق، هيئة مكافحة الفساد).
- عدم تحديد المؤهلات اللازمة والكافية لمهمة وحدة المراجعة الداخلية.
- عدم اشتراط حد ادني من المؤهلات العلمية في التعيين في وحدة المراجعة الداخلية.
- تُعيق التشريعات والتنظيمات استقطاب الكفاءات والخبرات في وحدة المراجعة الداخلية.
- عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتدريب الموظفين قبل التحاقهم بالعمل.

• ويتم رفض الفرض الأول لبقية العبارات.

ثانيا: تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الثاني واختباره.

نص الفرض الثاني: تتمثل المعوقات الفنية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية فيما يلي:

- (١) عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بفحص نظام الرقابة الداخلية.
- (٢) عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتطوير نظام الرقابة الداخلية.
- (٣) عدم تتمتع وحدة المراجعة الداخلية بالحرية اللازمة للوصول إلى المعلومات المطلوبة.
- (٤) غياب الأنظمة والتعليمات المنظمة للنواحي الإدارية لعمل وحدة المراجعة الداخلية.
- (٥) غياب المعايير المهنية الملزمة لتنظيم العمل الرقابي لوحدة المراجعة الداخلية.
- (٦) يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء آرائهم خوفاً من التأثير عليهم سلباً.
- (٧) يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء مقترحاتهم خوفاً من عدم قبولها من الإدارة العليا.
- (٨) ليس لدى وحدة المراجعة الداخلية مرونة كافية في تنفيذ الأعمال الرقابية.

- ٩) تنظر الإدارات الأخرى لوحدة المراجعة الداخلية على أنها تتصيد الأخطاء.
- ١٠) عدم إعداد برامج تدريبية متخصصة لموظفي وحدة المراجعة الداخلية.
- ١١) عدم حرص موظفي وحدة المراجعة الداخلية على معرفة ما يستجد من تطورات في مجال المراجعة الداخلية.
- ١٢) عدم التأكد من أن موظفي وحدة المراجعة الداخلية حاصلون على تدريب مناسب قبل ممارستهم لمهامهم.
- ١٣) عدم مشاركة الموظف في وحدة المراجعة الداخلية في وضع خطة المراجعة الداخلية.
- ١٤) عدم وضع برنامج زمني لإنجاز خطة عمل المراجعة الداخلية.
- ١٥) عدم متابعة إنجاز كل مراجع للمهام المدرجة بالخطة.
- ١٦) عدم تعبير التقارير التي تقدمها وحدة المراجعة الداخلية، عن واقع الملاحظات المكتشفة لدى الإدارات الأخرى محل التدقيق.
- ١٧) عدم تقديم وحدة المراجعة الداخلية تقاريرها بشكل دوري للإدارة العليا.
- ١٨) عدم تتضمن تقارير وحدة المراجعة الداخلية معلومات مدعّمه بأسانيد وإثباتات ذات صلة.
- ١٩) عدم تبين تقارير وحدة المراجعة الداخلية أسباب الانحرافات ومواقعها.
- ٢٠) عدم اهتمام الإدارة العليا بنتائج أعمال وحدة المراجعة الداخلية.
- ٢١) عدم اهتمام الإدارة العليا بتوصيات وحدة المراجعة الداخلية.
- ٢٢) عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة تقاريرها.
- ٢٣) عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة توصياتها.
- ٢٤) عدم تتوفر الأدلة والتعليقات المتعلقة بإجراءات تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية.

- (٢٥) عدم تتوافر لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية معرفة بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها.
- (٢٦) عدم استخدام الأساليب الآلية الحديثة في عمل إدارة المراجعة الداخلية.
- (٢٧) عدم توافر البيانات التي تحتاجها وحدة المراجعة الداخلية في الوقت المناسب.
- (٢٨) تقتصر المراجعة الداخلية على الأمور المالية فقط.
- (٢٩) عدم تقويم عمل وحدة المراجعة الداخلية من قبل مراجعين خارجيين (ديوان المراقبة العامة).
- لاختبار صحة هذا الفرض تم استخدام اختبار كا² Chi Square Test؛ للتحقق مما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين كلٍ من التكرارات الفعلية والتكرارات المتوقعة، ويوضح الجدول (31) نتائج الاختبار.

جدول رقم (8)

نتائج اختبار كا² Chi Square Test حول الفرض الثاني

رقم العبارة	العبارة	كا ²	مستوى الدلالة
1	عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بفحص نظام الرقابة الداخلية.	7.92	0.104
2	عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتطوير نظام الرقابة الداخلية.	8.462	0.076
3	عدم تتمتع وحدة المراجعة الداخلية بالحرية اللازمة للوصول إلى المعلومات المطلوبة.	11.692	0.020

0.020	5.692	غياب الأنظمة والتعليمات المنظمة للنواحي الإدارية لعمل وحدة المراجعة الداخلية.	4
0.086	8.154	غياب المعايير المهنية الملزمة لتنظيم العمل الرقابي لوحدة المراجعة الداخلية	5
0.295	4.923	يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء آرائهم خوفاً من التأثير عليهم سلباً.	6
0.898	1.077	يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء مقترحاتهم خوفاً من عدم قبولها من الإدارة العليا.	7
0.086	8.154	ليس لدى وحدة المراجعة الداخلية مرونة كافية في تنفيذ الأعمال الرقابية.	8
0.000**	31.846	تنظر الإدارات الأخرى لوحدة المراجعة الداخلية على أنها تتصيد الأخطاء.	9
0.052	9.385	عدم إعداد برامج تدريبية متخصصة لموظفي وحدة المراجعة الداخلية.	10
0.002**	17.231	عدم حرص موظفي وحدة المراجعة الداخلية على معرفة ما يستجد من تطورات في مجال المراجعة الداخلية.	11
0.018*	11.938	عدم التأكد من أن موظفي وحدة المراجعة الداخلية حاصلون على تدريب مناسب قبل ممارستهم لمهامهم	12
943.	0.769	عدم مشاركة الموظف في وحدة المراجعة الداخلية في وضع خطة المراجعة الداخلية.	13
0.009**	13.429	عدم وضع برنامج زمني لاجتياز خطة عمل المراجعة الداخلية.	14
0.075	8.508	عدم متابعة اجتياز كل مراجع للمهام المدرجة بالخطة.	15

0.123	7.25	عدم تعبير التقارير التي تقدمها وحدة المراجعة الداخلية، عن واقع الملاحظات المكتشفة لدى الإدارات الأخرى محل التدقيق.	16
0.001	19.438	عدم تقدم وحدة المراجعة الداخلية تقاريرها بشكل دوري للإدارة العليا.	17
0.000	27.406	عدم تتضمن تقارير وحدة المراجعة الداخلية معلومات مدعمه بأسانيد وإثباتات ذات صلة.	18
0.002	16.781	عدم تبين تقارير وحدة المراجعة الداخلية أسباب الانحرافات ومواقعها.	19
0.102	7.719	عدم اهتمام الإدارة العليا بنتائج أعمال وحدة المراجعة الداخلية.	20
0.020	11.625	عدم اهتمام الإدارة العليا بتوصيات وحدة المراجعة الداخلية.	21
0.000	24.281	عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة تقاريرها.	22
0.148	6.781	عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة توصياتها.	23
0.123	7.250	عدم تتوفر الأدلة والتعليمات المتعلقة بإجراءات تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية.	24
**0.004	15.175	عدم تتوافر لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية معرفة بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها.	25
0.297	4.906	عدم استخدام الأساليب الآلية الحديثة في عمل إدارة المراجعة الداخلية.	26
0.001**	18.813	عدم توافر البيانات التي تحتاجها وحدة المراجعة الداخلية في الوقت المناسب.	27
0.001**	18.813	تقتصر المراجعة الداخلية على الأمور المالية فقط.	28

29	عدم تقويم عمل وحدة المراجعة الداخلية من قبل مراجعين خارجيين (ديوان المراقبة العامة)	7.079	0.132
	المحور ككل	18.154	1

*دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 **دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05

تبين نتائج اختبار (كا 2) معنوية للمعوقات (2، 9، 11، 12، 14، 17، 18، 19، 21، 22، 25، 27، 28) عند مستوى معنوية (5%، 1%)، حيث أن قيم مستوى الدلالة P- Value أقل من مستوى المعنوية (5%، 1%)، ويدل ذلك على وجود فروق معنوية بين مفردات عينة الدراسة بخصوص المعوقات الفنية الآتية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية، وبالتالي فيتم قبول الفرض الثاني الذي ينص على أنه " تتمثل المعوقات الفنية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية " فيما يلي فقط :

- عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتطوير نظام الرقابة الداخلية.
- تنظر الإدارات الأخرى لوحدة المراجعة الداخلية على أنها تتصيد الأخطاء.
- عدم حرص موظفي وحدة المراجعة الداخلية على معرفة ما يستجد من تطورات في مجال المراجعة الداخلية.
- عدم التأكد من أن موظفي وحدة المراجعة الداخلية حاصلون على تدريب مناسب قبل ممارستهم لمهامهم.
- عدم وضع برنامج زمني لإنجاز خطة عمل المراجعة الداخلية.
- عدم تقدم وحدة المراجعة الداخلية تقاريرها بشكل دوري للإدارة العليا.

- عدم تتضمن تقارير وحدة المراجعة الداخلية معلومات مدعمه بأسانيد وإثباتات ذات صلة.
- عدم تبين تقارير وحدة المراجعة الداخلية أسباب الانحرافات ومواقعها.
- عدم اهتمام الإدارة العليا بتوصيات وحدة المراجعة الداخلية.
- عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة تقاريرها.
- عدم تتوافر لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية معرفة بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها.
- عدم توافر البيانات التي تحتاجها وحدة المراجعة الداخلية في الوقت المناسب.
- تقتصر المراجعة الداخلية على الأمور المالية فقط.
- ويتم رفض الفرض الثاني لبقية العبارات.

ثالثاً: تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الثالث واختباره.

نص الفرض الثالث : تتمثل المعوقات النظامية والتشريعية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية

في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية فيما يلي:

- ١) عدم وجود تعليمات واضحة منظمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية.
- ٢) عدم وجود تنسيق بالعمل بين وحدة المراجعة الداخلية وديوان المراقبة العامة.
- ٣) عدم تزويد وحدة المراجعة الداخلية بملاحظات المراجعين الخارجيين (ديوان المراقبة العامة، هيئة الرقابة والتحقيق، هيئة مكافحة الفساد).
- ٤) عدم تحديد المؤهلات اللازمة والكافية لمهمة وحدة المراجعة الداخلية.
- ٥) عدم اشتراط حد ادني من المؤهلات العلمية في التعيين في وحدة المراجعة الداخلية.

٦) تُعيق التشريعات والتنظيمات استقطاب الكفاءات والخبرات في وحدة المراجعة الداخلية.

٧) عدم اعتماد الوظائف المطلوبة وحدة المراجعة الداخلية.

٨) ليس لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية إلمام بالتشريعات التي تؤثر على المراجعة الداخلية.

٩) النظام المحاسبي الحالي المتبع بالجهة غير مناسب.

١٠) عدم وجود عقوبات لعدم التجاوب مع طلبات وحدة المراجعة الداخلية.

لاختبار صحة هذا الفرض تم استخدام اختبار كا² Chi Square Test للتحقق مما إذا كانت

هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين كلا من التكرارات الفعلية والتكرارات المتوقعة، ويوضح الجدول

(9) نتائج الاختبار.

جدول رقم (9)

نتائج اختبار كا² Chi Square Test حول الفرض الثالث

رقم العبارة		كا ²	مستوى الدلالة
1	عدم وجود تعليمات واضحة منظمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية.	4.281	0.369
2	عدم وجود تنسيق بالعمل بين وحدة المراجعة الداخلية وديوان المراقبة العامة.	14.281	0.006**
3	عدم تزويد وحدة المراجعة الداخلية بملاحظات المراجعين الخارجيين (ديوان المراقبة العامة، هيئة الرقابة والتحقيق، هيئة مكافحة الفساد).	2.094	0.719
4	عدم تحديد المؤهلات اللازمة والكافية لمهمة وحدة المراجعة الداخلية.	10.97	0.039*
5	عدم اشتراط حد ادني من المؤهلات العلمية في التعيين في وحدة المراجعة الداخلية.	5.258	0.262

6	تُعيق التشريعات والتنظيمات استقطاب الكفاءات والخبرات في وحدة المراجعة الداخلية.	14.381	0.006**
7	عدم اعتماد الوظائف المطلوبة وحدة المراجعة الداخلية.	21.625	0.000**
8	ليس لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية إلمام بالتشريعات التي تؤثر على المراجعة الداخلية.	14.906	0.005**
9	النظام المحاسبي الحالي المتبع بالجهة غير مناسب.	13.645	0.009**
10	عدم وجود عقوبات لعدم التجاوب مع طلبات وحدة المراجعة الداخلية.	37.873	0.000**
	المحور ككل	33.844	0.287

تبين نتائج اختبار (كا 2) معنوية للمعوقات (2، 4، 6، 7، 8، 9، 10) عند مستوى معنوية

(5%، 1%)، حيث أن قيم مستوى الدلالة P- Value أقل من مستوى المعنوية (5%، 1%)، ويدل ذلك

على وجود فروق معنوية بين مفردات عينة الدراسة بخصوص الم عوقات النظامية والتشريعية الآتية التي تعوق

تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية . وبالتالي فيتم قبول

الفرض الثالث الذي ينص على أنه " تتمثل المعوقات النظامية والتشريعية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة

الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية " فيما يلي فقط:

- عدم وجود تعليمات واضحة منظمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية.
- عدم وجود تنسيق بالعمل بين وحدة المراجعة الداخلية وديوان المراقبة العامة.
- عدم تحديد المؤهلات اللازمة والكافية لمهمة وحدة المراجعة الداخلية.
- تُعيق التشريعات والتنظيمات استقطاب الكفاءات والخبرات في وحدة المراجعة الداخلية.

- عدم اعتماد الوظائف المطلوبة وحدة المراجعة الداخلية.
- ليس لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية إلمام بالتشريعات التي تؤثر على المراجعة الداخلية.
- النظام المحاسبي الحالي المتبع بالجهة غير مناسب.
- عدم وجود عقوبات لعدم التجاوب مع طلبات وحدة المراجعة الداخلية.
- ويتم رفض الفرض الثالث لبقية العبارات.

الفصل الخامس

خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته المقدمة

1/5 خلاصة البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المعوقات التي تحول دون تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية في المملكة، وقد لخص الباحث مشكلة الدراسة من خلال الإجابة عن السؤال التالي: ما هي الصعوبات والمعوقات التي تحد من تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع الحكومي المدني في مدينة الرياض؟

وللإجابة على هذا السؤال قام الباحث بصياغة ثلاثة فروض رئيسية لهذه الدراسة ثم قام بصياغة فروض فرعية تهدف للإجابة على تساؤلات الدراسة.

ولتحقيق أهداف البحث قام الباحث بتقسيم البحث إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

استعرض الباحث في هذا الفصل مقدمة عن موضوع الدراسة و طرح لمشكلة الدراسة وأسئلتها وأهداف الدراسة وأهميتها العملية والعملية واستعرض منهجية الدراسة المستخدمة في هذه الدراسة وحدودها كما استعرض في هذا الفصل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة:

الفصل الثاني: وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية:

قسم الباحث هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تناول في المبحث الأول: نشأة المراجعة الداخلية الحكومية في المملكة العربية السعودية، وتناول في المبحث الثاني دور وحدة المراجعة الداخلية في تفعيل عمل الأجهزة الحكومية، وتناول في المبحث الثالث: دور وحدات المراجعة الداخلية في تطوير عمل الأجهزة الحكومية وتناول في المبحث الرابع دور وحدات المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الأجهزة الحكومية .

الفصل الثالث: معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية:

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين تناول الباحث في المبحث الأول معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بشكل عام سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص في داخل المملكة وخارجها، وتناول في المبحث الثاني المعوقات التي تحد من تفعيل عمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية ونتائجها

لاختبار فروض الدراسة قام الباحث بمقابلة (22) مديراً لإدارة مراجعة داخلية من أصل (31) وزارة حكومية في مدينة الرياض من مجتمع الدراسة، وتوزيع (95) استبانته على موظفي وحدات المراجعة الداخلية بهدف استطلاع آراء مدراء وموظفي إدارات وحدات المراجعة الداخلية عن معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية، وقد تلقى الباحث ردود (65) استبانته تمثل 68% من حجم المجتمع. وقد استخدم الباحث الإحصاء الوصفي في تحليل هذه البيانات.

2/5 نتائج البحث

تتمثل أبرز النتائج التي تم التوصل إليها فيما يلي:

أولاً: تمثل مجتمع الدراسة على (31) وزارة حكومية في مدينة ، وقد تبين من خلال المسح الميداني أن (23) وزارة أنشأت وفعلت وتمثل 74.2% من حجم المجتمع، و (6) وزارات أنشأت ولم تفعل وتمثل 19.3% من حجم المجتمع، و (2) وزارة لم تنشئ ولم تفعل وتمثل 6.5%.

ثانياً: إدارة المراجعة الداخلية التي فعلت لا تمارس جميع أنواع المراجعة حيث تبين من الدراسة أن غالبية الإدارة تقوم بأعمال المراجعة المالية والإدارية.

ثالثاً: تبين من هذه الدراسة بعض المعوقات التي حالت دون إنشاء وتفعيل عمل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية السعودية ولعل من أبرزها ما يلي:

١ - عدم ارتباط إدارة المراجعة الداخلية بالمستول الأول بالجهة حيث لوحظ أن بعض هذه الإدارة لا ترتبط مباشرة بالمستول الأول بالجهة وذلك بالمخالفة للمادة الثانية من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة . وهذا يعني عدم وجود الاستقلال التام للإدارات المراجعة الداخلية في هذه الجهات.

٢ - عدم توفير المقار المناسبة لهذه الوحدات حيث تبين من هذه الدراسة وجود بعض هذه الوحدات خارج مباني الوزارة الرئيسية والبعض الآخر في أماكن غير مناسبة للعمل من ضيق لمساحة المكان أو موقع هذه الوحدات داخل مباني الوزارة .

٣ - عدم توافر الموارد البشرية المؤهلة ، حيث تبين من هذه الدراسة أن العاملين في هذه الوحدات ينقصهم التأهيل الكافي والخبرات اللازمة للممارسة أعمال هذه الوحدات. وقد تبين ذلك من خلال ما يلي:

أ - تبين من البحث أن (5) من مدراء هذه الوحدات يشغلون مراتب أقل من المرتبة (11)، وذلك بالمخالفة للمادة الثالثة من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.

ب - تبين من البحث أن (3) من مدراء هذه الوحدات تخصصهم لا يتوافق مع ما جاء بالمادة الرابعة من اللائحة الموحدة، وقرار مجلس الوزراء رقم (300)، وتاريخ 1432/10/27هـ الخاص بتحديد تخصص مدير وحدات المراجعة الداخلية.

٤ - عدم دعم هذه الوحدات بالوظائف المطلوبة من الجهات ذات العلاقة من أجل ممارسة هذه الوحدات لأعمالها، حيث لوحظ أن الوظائف المستحدثة لهذه الوحدات غالبيتها تكون بمراتب يتم التعيين عليها بدون اشتراط الخبرة في مجال العمل.

٥ - عدم وجود دعم كافي لهذه الوحدات من قبل الإدارة العليا بالوزارة، حيث أن افتقاد الدعم يعوق عمل هذه الوحدات.

٦ - عدم تعاون الإدارات محل المراجعة مع هذه الوحدات بسبب عدم دعم الإدارة العليا بالتعاون وتسهيل مهام المراجعين.

- ٧ - أنظمة التوظيف تعيق عملية استقطاب الموارد البشرية المؤهلة وذات الخبرة في أعمال المراجعة، حيث أن التوظيف بالوظائف المدنية يتم عن طريق وزارة الخدمة المدنية والتوظيف بهذه الطريقة لا يراعي طبيعة الوظائف المراد شغلها بموظفين ذو خبرة وكفاءة عالية.
- ٨ - تبين من هذه الدراسة بأن أحد الوزارات التي فعلت إدارة المراجعة الداخلية بجميع أنواعها اعتمدت على تشغيل هذه الإدارة عن طريق التعاقد وذلك من أجل استقطاب الكوادر البشرية المؤهلة للعمل بهذه الإدارة.
- ٩ - عدم الالتزام باللائحة موحدة لوحدات المراجعة الداخلية بخصوص توظيف الموظفين المؤهلين الذين نصت عليهم هذه اللائحة.
- ١٠ - تبين من هذه الدراسة وجود عدد (2) من مدراء هذه الوحدات يديرون إدارة أخرى بجانب عملهم كمدرء لهذه الوحدات، وهذا يتنافى مع الاستقلالية التي نصت عليها اللائحة الموحدة لهذه الوحدات.
- ١١ - عدم وجود دورات تدريبية متخصصة ومكثفة لموظفي هذه الوحدات. وأيضاً تبين عدم تحديد إدارة هذه الوحدات للاحتياجات التدريبية لموظفيها.
- ١٢ - تبين من هذه الدراسة استمرار الولاء العاطفي للعاملين في بعض هذه الوحدات لأدراهم السابقة.
- ١٣ - إن عدم وجود المحفزات المالية لموظفي هذه الإدارة ساعد بعزوف موظفي الوزارة بالانتقال بالعمل بهذه الوحدات.

١٤ - عدم وجود وعي كافي للإدارات محل المراجعة لأهداف المراجعة الداخلية يعيق عمل هذه

الوحدات حيث أن النظرة السائدة لهذه الإدارات هو تصيد الأخطاء.

١٥ - من ضمن المعوقات التي تواجه هذه الوحدات عدم وجود دعم من الجهات الرقابية ذات العلاقة

للاسترشاد في إيضاح الطريقة المثلى لتفعيل عمل هذه الوحدات. حيث اقتصر عمل هذه الجهات

على متابعة إنشاء هذه الوحدات فقط.

١٦ - إن من ضمن الأسباب التي أدت إلى تأخر بعض الجهات لإنشاء وتفعيل عمل هذه الوحدات

هو عدم تحديد القرار بفترة زمنية ملزمة لإنشاء هذه الوحدات، وأيضاً عدم وجود عقوبات في

حال عدم إنشاء وتفعيل هذه الوحدات.

١٧ - اختلاف النظر بين الجهات المختصة لإيجاد حل لمعوقات تفعيل عمل هذه الوحدات.

١٨ - أيضاً من ضمن المعوقات هو تزويد هذه الوحدات بموظفين سيئين وزائدين عن حاجة

الإدارات الأخرى.

3/5: توصيات البحث

في ضوء النتائج التي تم توصل إليها يوصي الباحث بما يلي:

- ١ - وضع فترة زمنية محددة لإنشاء وتفعيل عمل هذه الوحدات، وتوفير الموارد اللازمة لذلك.
- ٢ - وضع عقوبات في حالة عدم الالتزام بإنشاء وتفعيل عمل هذه الوحدات
- ٣ - إيجاد إدارة في إحدى الجهات الرقابية ذات العلاقة بعمل هذه الوحدات لدعم ومساندة لهذه الوحدات لمساعدتها في إنشاء وتفعيل أعمالها.
- ٤ - إقامة دورات متخصصة ومكثفة في مجال المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية من قبل الجهات ذات العلاقة.
- ٥ - ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة بمتابعة إنشاء وحدات المراجعة الداخلية بحملة تثقيفية وتوعوية بأهمية هذه الوحدات لكبار المسؤولين في الجهات الحكومية.
- ٦ - يوصي الباحث الباحثين باستكمال هذا البحث من خلال تقديم مقترحات للحد من المعوقات الواردة في هذا البحث، وذلك لتفعيل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- أبو زيد، حسن محمد حسين. (1999)، دراسات في المراجعة. الإصدار الرابع. القاهرة: دار الثقافة العربية.
- أبو وطفة، حسام سعيد (2009): دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- أبو سرعة، عبد السلام عبد الله سعيد (2010)، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- باعجاجة، سالم سعيد (2011)، تفعيل دور المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، دراسة ميدانية بالمملكة العربية السعودية، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر. العدد السادس والأربعون
- بدران، سناء محمد (1994)، "تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية. دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، (كلية التجارة. جامعة المنصورة)، ع4.
- البلداوي، عبد الحميد عبد المجيد: (الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية)، عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 1997
- البشاري، مصطفى نجم (2008)، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، الإدارة العامة للمراجعة الداخلية، وزارة المالية والاقتصاد الوطني السودان، في الفترة (20- 21 يناير 2008).
- البطاح، حسام عمر (2002)، المراجعة الداخلية وأثرها في إنجاح المشروع، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
- بنود، محمد خالد (2004): دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية (الجهاز المركزي للرقابة المالية، الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش)، المجلة الاقتصادية (نسخة إلكترونية)، العدد ١٦٠.

- جربوع، يوسف محمود (2005). مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع - دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، ع1، مج 13، ص: 263-295 غزة.
- جربوع، يوسف محمود (2006). مجالات مساهمة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تحسين القرارات المالية لمجلس الإدارة وفقاً لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين لدى الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- حجازي، منتصر أحمد سالم (2007): أثر تطبيق الجودة الشاملة علي تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية دراسة حالة الشركات الصناعية الحاصلة علي الأيزو في قطاع غزة. رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسب والتمويل، غزة.
- الحلبي، نبيل (2006). المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة - دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ع 2، مج 22، دمشق.
- حمادة، عبدو (2002)، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
- خضر، سعاد (2002): تقييم دور المراجعة الداخلية في ظل الجودة الشاملة، مجلة أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مركز البحوث والمعلومات، السنة العشرون، العدد الرابع.
- دحدوح، حسين أحمد (2008). دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ع1، مج 24، ص.ص 249-283، دمشق.
- الديجاني، سلطان غالب (2009)، الهندرة الإدارية وإمكانية تطبيقها في الإدارة المدرسية بمدارس الكويت، المنتدى الثاني للمعلم، (أبريل 2009)، كلية التربية الأساسية، جامعة الكويت.
- ديوان المراقبة العامة (1434هـ)، التقرير السنوي الثامن عن إنجازات الديوان ونشاطاته خلال السنة المالية 1433/1434هـ.

- الرميح، خالد بن عبدالله (1433هـ) ندوة ديوان المراقبة العامة التاسعة ، دور ديوان المراقبة العامة في تقويم الأداء وتحقيق مفهوم الجودة الشاملة.
- الرحاحلة، محمد ياسين (2010)، (تقييم وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية من خلال توفر المقومات الأساسية لها) مجلة المنارة، المجلد 16 ، العدد 1.
- الزهراني، حسين بن سعيد (2013)، دور الهندرة في تبسيط الإجراءات بالمؤسسة العامة للصناعات الحربية بالخرج، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية.
- الزهراني، مشعل بن عيد ، الرحيلي، محمد بن مرشد (1428هـ) ندوة ديوان المراقبة العامة الرابعة ،سبل تعزيز التعاون لتحقيق أهداف المراجعة الشاملة والرقابة على الأداء.
- سعيد، عهد علي (2009)، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين.
- سليمان، إيناس (2005): تطوير مقاييس المراجعة الداخلية للوفاء باحتياجات مراجعة الجودة الشاملة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة. القاهرة.
- السليمان، سليمان عبد الحكيم (2009) مدخل إلى المراجعة الداخلية والخارجية ، دار الكتب، بيروت، لبنان.
- السوافيري، فتحى رزق؛ محمد، أحمد عبد المالك (2003)، دراسات فى الرقابة والمراجعة الداخلية. الإصدار الأول. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- السبحاني، جبر سعيد صايل (2004)، علاقة نمط الإشراف الإداري بمستوى الرضا الوظيفي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.
- سيدي، عمر محمد (1999)، استخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة لتحسين كفاءة وفعالية إدارات المراجعة الداخلية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس.
- السهلي، محمد سلطان (2011) تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية . مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس 15 المجلد (1)
- السبتي، سعد صالح (2005) www.kantakji.com/media/2681/210103.ppt

- الشقاوي ، عبد الرحمن (2002): نحو أداء أفضل في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية، ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي حتى عام ١٤٤٠هـ محور الشراكة بين القطاعين الحكومي والأهلي، وزارة التخطيط، الرياض، نسخة إلكترونية.
- شبير أحمد عبد الهادي (2006)، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- الصبان، سمير، وجمعة، اسماعيل، والسوافيري، فتحي، (1996) الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل . نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- عودة. احمد سليمان ، (1992) أساسيات البحث العلمي في التربية والعلوم الإنسانية - ط2، مكتبة الكتاني
- العطار، حسن (2005)، نتائج احتراف المراجعة الداخلية في ظل محدداته المهنية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول.
- عيسى، سمير كامل محمد (2008): العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية العدد رقم (١) المجلد رقم (٤٥)، الإسكندرية.
- العجلان، عبد الرحمن بن أحمد (1429هـ)، ديوان المراقبة العامة .. مرجعية واضحة وإستراتيجية شاملة. المراقبة، العدد 23، ص 25.
- العفيفي، عبير محمد فتحي (2007) : معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها. دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- العبادي، مصطفى راشد مصطفى (1999)، تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية : دراسة ميدانية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس ع 1 (يناير) : 633- 705.
- العفيفي، مؤمن محمد حسن (2009). مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات

- الاقتصادية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- العميري، محمد فواز؛ والمعتاز، إحسان صالح (1428هـ)، أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة "دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة 21 (2) 151-182.
- الغباري، أيمن (2000): الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وأهميتها في تحديد الاتجاهات المستقبلية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس والخمسون، القاهرة.
- الفارس، عبدالعزيز بن عبدالرحمن، (1434هـ) ندوة دور المراجعة الداخلية في حماية النزاهة ومكافحة الفساد. الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد.
- الفائز، صالح بن سليمان (2008)، الاستراتيجيات القيادية في إدارة التغيير التنظيمي والتعامل مع مقاومته، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية ، الرياض.
- فراج، ثناء عطية (2001)، "المراجعة الإدارية المفهوم- التحديات ، بحث مقدم لمؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة"، (كلية التجارة ببنها- جامعة الزقازيق، 15-16 نوفمبر.
- كرسوع، أرزاق أيوب محمد (2008)، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- لبيب، خالد (2002): نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الأربعون، الإسكندرية.
- لطفي، شعباني (2004)، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر.

- مبارك، الرفاعي إبراهيم (2010). جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين“ كلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود.
- مزين . وليد بن حمزة (2013) ، مدى فاعلية وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبدالعزيز.
- المقرن، سظام بن عبد العزيز (2011)، الغش والفساد في العقود الحكومية. المراقبة، العدد 23، ص ص 13-15.
- المقرن، سظام بن عبدالعزيز (2006): تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي: دراسة تحليلية وصفية، ديوان المراقبة العامة، المملكة العربية السعودية.
- النجار، عبد الله بن عمر (2002)، "الصعوبات التي تواجه الباحثين في بناء الاستبانة واستخدامها كوسيلة لجمع البيانات"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها . جامعة الزقازيق، ع1.
- نسمان، إبراهيم إسحاق (2009): دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين . رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- النوايسه، محمد؛ العقدة، صالح (2007). العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني (دراسة تحليلية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع63، ص.ص 65-108.

ثانياً: القرارات الوزارية:

- قرار مجلس الوزراء رقم (235) وتاريخ 1425/8/20هـ، الخاص بإنشاء وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية السعودية
- قرار مجلس الوزراء رقم (129) بتاريخ 1428/4/6هـ. الخاص بإقرار اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة
- قرار مجلس الوزراء رقم (201) بتاريخ 1432/7/4هـ. الخاص بتفعيل دور وحدات التطوير الإداري وتفعيل دور وحدات المراجعة في الأجهزة الحكومية

- قرار مجلس الوزراء رقم (300) وتاريخ 1432/10/27هـ الخاص بشغل وظيفة مدير وحدة المراجعة الداخلية بمن لدية شهادة دبلوم رقابة مالية بعد الجامعية أو احد التخصصات التالية (إدارة أعمال ، إدارة مالية ، إدارة عامة)

ثالثاً: المراجع الأجنبية:

- Abu-Musa, Ahmad A. (2008). Information technology and its implications for internal auditing: An empirical study of Saudi organizations. **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23 Iss: 5, pp.438 – 466.
- Ahlawat, Sunita S., “An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing”, Auditing: **A Journal Of Practice & Theory**, Vol. 23, No. 2, September 2004.
- Ali, Azham Md & Saad, Ram Al Jaffri & Gloeck, Juergen Dieter. (2011). Internal Audit in the Statutory Bodies and Government-linked Companies of Malaysia: The Never Ending Saga! **Journal of Public Administration and Governance**, ISSN 2161-7104, 2011, Vol. 1, No. 2, 256-297 .
- Al-Moataz, E. (2005) **The Effectiveness of Audit Committees in Corporate Governance in Saudi Corporations**: The Views of Members of BOD and CFO. Presented at the EAA 2005 Goteburg - Sweden. 18-20 May 2005.
- Al-Shetwi, Mohammed & Ramadili, Shamsheer Mohamed & Chowdury, Taufiq Hassan Shah & Sori, Zulkarnain Muhamad. (2011). Impact of internal audit function (IAF) on financial reporting quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia. **African Journal of Business Management** Vol.5 (27), pp. 11189-11198 .
- Anonymous. 2005. Rebalancing internal audit in the Sarbanes- Oxley era. **The CPA Journal** 75 (11): 17
- Asein, Abelaig(2001). **Internal Audit and Value Creation**, The Nigerian Accountant, July/September.
- Baffour, Asare. (2009). **The Compliance or Non-Compliance of the Internal Audit Department of Organisations With the Guidelines Specified by the Institute of Internal Auditors(IIA)** A Case Study of Star Assurance Company Ltd. Master’s degree in Business Administration. Blekinge Institute of Technology
- Begy, Christopher & Carawan, Mark, Lamb, Simon & Leibundgut, Heinz & O’Donovan, Anne Marie & Patten, Mark & Scrivens, Martyn & Simons, Kevin & Walter, Ingo. (2007). **Internal Audit of the Future: Financial Institutions Look Ahead**. KPMG Partner Contacts.
- Boubaker, Adel & Taher, Maissa. (2013). Interaction Between Audit Committee and Internal Audit: Evidence from Tunisia. **The IUP Journal of Corporate Governance**. Vol. XII, No. 2 .
- Brewer, Robert & Friedberg, Alan H., (1999), "**How Internal Auditors Create Value**", New York: IFAC.

- Center for Good Governance. (2009). **Internal Audit Manual**. Government of Andhra Pradesh .
- Comptroller and Auditor General. (2012). **The effectiveness of internal audit in central government**. National Audit Office. HM Treasury .
- Ebaid, Ibrahim El-Sayed. (2011). Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms. **International Journal of Law and Management**. Vol. 53, No. 2. 108-128.
- Fageeh, Osama Jafar. (2010). The Role of the General Auditing Bureau of Saudi Arabia. **International Journal of Government Auditing**, vol. 37, no. 1, 20-23 .
- Fernands, John (1999), “**Internal Auditing: At The Cross Roads?**”, Accounting And Business Online, September.
- Forrest, Jonathan S., & Forrest, Edward (1999), "**The Internal Audit And Activity Based Management**", The CPA Journal, August.
- Glover, Steven M. et al. (2008), “Internal Audit Sourcing Arrangement and The External Auditors Reliance Decision”, **Contemporary Accounting Research**, Vol.25, No.1, Spring.
- Guoming, Bao (1997), "The Developing Trend And Prospects Of Internal Auditing", **Managerial Auditing Journal** , Vol.12, No. 4,5.
- Holt, Travis P. (2012). The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 27, No. 9. 878-898.
- Internal Auditing (1999), “**The New Definition Of Internal Auditing**”, Internal Auditing, September.
- Kanistorn, T. & Mihret D.G. (2011). **An institutional change perspective for understanding the development of internal auditing**. 23st Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, Beijing, China .
- Khoury, Hani Mounir. (2011). **Internal audit in the public sector: The quiet revolution**. Enterprise Risk Services (ERS), Deloitte in the Middle East .
- Mahzan, Nurmazilah & Zulkifli, Norhayah & Umor, Sarimah. (2012). Role and Authority: An Empirical Study on Internal Auditors in Malaysia. **Asian Journal of Business and Accounting** 5(2), 2012, 69-98
- McPhee, Ian. (2012). Public sector internal audit: An investment in assurance and business improvement. **Commonwealth of Australia**, ISBN 0 642 81264 0.
- Mebratu, Agumas Alamirew. (2012). Challenges of internal audit function in public sector governance: empirical evidence from ethiopia. **International journal of research in computer application & management**, volume no. 2, issue no. 11, pp. 23-32

- Mihret, Dessalegn Getie. (2010). Factors Associated With Attributes Of Internal Audit Departments: A Canonical Analysis. **African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research**. Vol. 6, No. 6. 42- 61 .
- Moorthy, M. Krishna & Mohamed, A. Seetharaman Zulkifflee & Gopalan, Meyyappan & San, Lee Har. (2011). The impact of information technology on internal auditing. **African Journal of Business Management** Vol. 5(9), pp. 3523-3539.
- Muqattash, Riham. (2011). The Effect of the Factors in the Internal Audit Department on the Internal Auditors Objectivity in the Banks Operating in the United Arab Emirates: (A Field Study). **Journal of International Management Studies**, Volume 6, Number 3, pp. 92-100.
- Muqattash, Riham. (2011). The Effect of the Factors in the Internal Audit Department on the Internal Auditors Objectivity in the Banks Operating in the United Arab Emirates: (A Field Study). **Journal of International Management Studies**, Volume 6, Number 3, pp. 92-100.
- O'Riordan, Dermot. (2011). Audit Committees In Government Departments: A Research Paper. Institute of Public Administration. Dublin .
- Ratliff, R.L. (1996), "The Internal Auditing Department As A Total Quality Assurance Services: Report", **Managerial Auditing Journal**, No.1.
- Salehi, Mahdi. (2013). Investigating the Effect of Internal Audit on the Performance of Private Banks' System. **Journal of Accounting – Business & Management** vol. 20 no. 1 (2013) 46-58 .
- Sarens, Gerrit & Abdolmohammadi, Mohammad J & Lenz, Rainer. (2012). Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. **Journal of Applied Accounting Research**. Vol. 13, No. 2. 191-204 .
- Singh, Harjinder & Newby, Rick. (2010). Internal audit and audit fees: further evidence. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 25, No. 4. 309-327.
- Soh, Dominic S.B. and Martinov-Bennie, Nonna (2011) "The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26 Iss: 7.
- Stewart, Jenny & Subramaniam, Nava. (2009). **Internal audit independence and objectivity: a review of current literature and opportunities for future research**. Discussion papers Accounting, Griffith Business School.
- The Institute of Chartered Accountants in England & Wales (20000), "**Risk Management And The Value Added By Internal Audit**", (London: ICAEW, June.
- The Institute of Chartered Accountants of India. (2009). **What is an Internal Audit**. Internal Audit Standards Board
- The Institute of Internal Auditors – UK (1999), "**The Role Of Internal Audit**", (London: IIA, 1999).

- The Institute of Internal Auditors (1991), "**Statement Of Responsibilities Of Internal Auditors**", (Altamonte Springs, Florida, USA: IIA.
- The Institute Of Internal Auditors (IIA),(1995) "**Keeping Internal Audit Internal**", Altamonte Springs, Florida, USA.
- The Institute Of Internal Auditors. (2006). **THE role of auditing in public sector governance**. Usa .
- Vagnoni, Emidia & Bracci, Enrico. KNOWLEDGE TRANSFER IN LOCAL
 - GOVERNMENTS: A CULTURAL CHALLENGE FOR INTERNAL AUDITORS. The International Public Management Review, 2/1, pp. 73-117.
- Unegbu, Angus Okechukwu & Kida, Mohammed Isa. (2011). Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management. **Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences** (JETEMS) 2 (4): 304-309 .
- Wijewardena, W.A. (2007). Internal Auditor In Banking Institutions: Challenges And His New Role. **Seminar by Institute of Internal Auditors** on 30.11.2007
- Xiangdong, Wang (1997), "Development Trends and Future Prospects Of Internal Audit", **Managerial Auditing Journal** , Vol.12 , No. 4,5.
- Yasin, Fatimah Mat & Nelson, Sherliza Puat. (2012). Audit Committee And Internal Audit: Implications On Audit Quality. **International Journal of Economics, Management and Accounting**. Vol.20, no. 2. 187-218.

ملاحق البحث

ملحق رقم 1

قائمة المقابلة



المملكة العربية السعودية
وزارة التعليم العالي
كليات الشرق العربي للدراسات العليا
قسم المحاسبة

أخي الفاضل/ المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ... وبعد،

يقوم الباحث بإجراء دراسة حول " معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية السعودية (دراسة ميدانية على أجهزة القطاع الحكومي المدني في المملكة العربية السعودية)" لنيل درجة الماجستير في المحاسبة من كليات الشرق العربي للدراسات العليا.

ويقصد بالمعوقات جميع المشاكل والصعوبات التي تواجهه عمل إدارة المراجعة الداخلية بالوزارات والهيئات الحكومية، ومن ثم تعوقها عن تحقيق أهدافها المنشودة.

وعليه يتشرف الباحث بأن يخضع بين أيديكم هذا الأسئلة، آمل منكم التكرم بالإجابة عليها وذلك بوضع علامة (V) في الخانة التي تعبر عن وجهة نظركم.

هذا ويؤكد لكم الباحث بأن جميع المعلومات الواردة في الأجوبة سوف تحاط بالسرية التامة، وسيكون استخدامها بحسب ما تقتضيه أخلاقيات البحث العلمي فقط.

وأخيراً أتوجه بكل الشكر والتقدير لكل من ساهم في هذه بالإجابة والمشورة، راجياً من الله تعالى، أن يجزيهم عني أحسن الجزاء.

وتقبلوا تحياتي،،،

الباحث

سعد بن حمود القصير

****جوال الباحث: 0555154962**

بيانات المستقصى منه:

- ما نوع المراجعة الداخلية التي تراولها (يمكن اختيار أكثر من إجابة):

☐ مراجعة مالية ☐ مراجعة إدارية ☐ أخرى حدد

- عدد موظفي الإدارة:.....

- الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

- المسمى الوظيفي الذي تشغله الآن في وحدة المراجعة الداخلية:

☐ مدير ☐ مساعد مدير

التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ إدارة عامة ☐ إدارة مالية

☐ إدارة أعمال ☐ أخرى (حدد) :

- المؤهل العلمي:

☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ دبلوم عالي بعد الجامعة

☐ بكالوريوس ☐ ثانوية عامة

- الشهادات المهنية التي حصلت عليها: ☐ CIA ☐ SOCPA ☐ CPA ☐ أخرى (حدد)

- سنوات الخبرة التي حصلت عليها قبل العمل بوحدة المراجعة الداخلية:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى أقل من عشر سنوات

☐ من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فأكثر

- مجال العمل السابق:.....

أخي الفاضل: من خلال الفقرات الموضحة أدناه، يرجى أن تحدد من وجهة نظرك مدى تحققها وذلك بوضع إشارة (✓) أمام كل فقرة، وفي الخانة التي تتفق مع رأيك

أهم المعوقات والصعوبات التي تحول دون تفعيل عمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية :

الرقم	السؤال		الإجابة	
			نعم	لا
	البعد الأول: معوقات تنظيمية			
1	هل يوجد وعي كافي لدى الإدارة العليا بأهمية عمل إدارة المراجعة الداخلية؟			
2	هل تتمتع وحدة المراجعة الداخلية باستقلال تام؟			
3	هل تتبع وحدة المراجعة الداخلية المسئول الأول بالجهة؟ (إذا كانت الإجابة بلا فلن تتبع)			
4	هل تتمتع وحدة المراجعة الداخلية باستقلال مالي؟			
5	هل يوجد مقر مناسب لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة؟			
6	هل يوجد لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة هيكل تنظيمي؟			
7	هل يوجد أقسام متخصصة داخل وحدة المراجعة الداخلية؟			
8	هل صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية غير محددة؟			
9	هل صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية واضحة؟			
10	هل تتفادى الإدارة العليا بالجهة تضارب المصالح بين موظفي وحدة المراجعة الداخلية والإدارة الخاضعة للتدقيق؟			
11	هل يوجد تنسيق بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى بالجهة؟			
12	هل يتم اللجوء لسلطة مستقلة للفصل عند وجود خلاف في الرأي بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارة محل التدقيق؟			

13	هل تقوم وحدة المراجعة الداخلية بتدريب الموظفين قبل التحاقهم بالعمل؟	
14	هل لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية إلمام كافٍ بأهداف الجهة التي يعملون بها؟	
	البعد الثاني : معوقات فنية	
1	هل تقوم وحدة المراجعة الداخلية بمراجعة نظام الرقابة الداخلية ؟	
2	هل تقوم وحدة المراجعة الداخلية بتطوير نظام الرقابة الداخلية؟	
3	هل تتمتع وحدة المراجعة الداخلية بالحرية اللازمة للوصول إلى المعلومات المطلوبة؟	
4	هل توجد الأنظمة والتعليمات المنظمة للنواحي الإدارية لعمل وحدة المراجعة الداخلية؟	
5	هل توجد المعايير المهنية الملزمة لتنظيم العمل الرقابي لوحدة المراجعة الداخلية؟	
6	يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء آرائهم خوفاً من التأثير عليهم سلباً	
7	يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء مقترحاتهم خوفاً من عدم قبولها من الإدارة العليا	
8	هل لدى وحدة المراجعة الداخلية مرونة كافية في تنفيذ الأعمال الرقابية؟	
9	تنظر الإدارات الأخرى لوحدة المراجعة الداخلية على أنها تنصيد الأخطاء .	
10	هل يتم إعداد برامج تدريبية متخصصة لموظفي وحدة المراجعة الداخلية؟	
11	هل يحرص موظفي وحدة المراجعة الداخلية على معرفة ما يستجد من تطورات في مجال المراجعة الداخلية؟	
12	هل يتم التأكد من أن موظفي وحدة المراجعة الداخلية حاصلون على تدريب مناسب قبل ممارستهم لمهامهم؟	
13	هل يشارك الموظف في وحدة المراجعة الداخلية في وضع خطة المراجعة الداخلية؟	
14	هل يتم وضع برنامج زمني لإنجاز خطة عمل المراجعة الداخلية؟	
15	هل يتم متابعة إنجاز كل مراجع للمهام المدرجة بالخطة؟	
16	هل تعبر التقارير التي تقدمها وحدة المراجعة الداخلية، عن واقع الملاحظات المكتشفة لدى الإدارات محل التدقيق؟	
17	هل تقدم وحدة المراجعة الداخلية تقاريرها بشكل دوري للإدارة العليا؟	
18	هل تتضمن تقارير وحدة المراجعة الداخلية معلومات مدعّمه بأسانيد وإثباتات ذات صلة؟	
19	هل تبين تقارير وحدة المراجعة الداخلية أسباب الانحرافات ومواقعها؟	

20	هل تهتم الإدارة العليا بنتائج أعمال وحدة المراجعة الداخلية؟	
21	هل تهتم الإدارة العليا بتوصيات وحدة المراجعة الداخلية؟	
22	هل تقوم وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة تقاريرها؟	
23	هل تقوم وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة توصياتها؟	
24	هل تتوفر الأدلة والتعليمات المتعلقة بإجراءات تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية؟	
25	هل تتوفر لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية معرفة بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها؟	
26	هل يتم استخدام الأساليب الآلية الحديثة في عمل إدارة المراجعة الداخلية؟	
27	هل تتوفر البيانات التي تحتاجها وحدة المراجعة الداخلية في الوقت المناسب؟	
28	هل تقتصر المراجعة الداخلية على الأمور المالية فقط؟	
29	هل يتم تقييم عمل وحدة المراجعة الداخلية من قبل مراجعين خارجيين (ديوان المراقبة العامة)؟	
البعد الثالث: معوقات نظامية و تشريعية		
1	هل يوجد تعليمات واضحة منظمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية؟	
2	هل يوجد تنسيق بالعمل بين وحدة المراجعة الداخلية وديوان المراقبة العامة؟	
3	هل يتم تزويد وحدة المراجعة الداخلية بملاحظات المراجعين الخارجيين (ديوان المراقبة العامة، هيئة الرقابة والتحقيق، هيئة مكافحة الفساد)؟	
4	هل يتم تحديد المؤهلات اللازمة والكافية لمهمة وحدة المراجعة الداخلية؟	
5	هل يشترط في التعيين في وحدة المراجعة الداخلية حد ادني من المؤهلات العلمية؟	
6	هل تُعيق التشريعات والتنظيمات استقطاب الكفاءات والخبرات في وحدة المراجعة الداخلية؟	
7	هل يتم اعتماد الوظائف المطلوبة وحدة المراجعة الداخلية؟	
9	النظام المحاسبي الحالي المتبع بالجهة غير مناسب	
10	هل يوجد عقوبات لعدم التجاوب مع طلبات وحدة المراجعة الداخلية؟	

أ - ماهي أهم الصعوبات والمعوقات التي تواجه عمل وحدات المراجعة الداخلية؟

.....

.....

.....

ب - ما هي أهم العوامل المساعدة على تفعيل عمل وحدات المراجعة الداخلية؟

.....

.....

ج- هل إدارة المراجعة الداخلية تتحكم بتعيين ونقل موظفيها؟

.....

.....

د- ما هي الطريقة التي يتم فيها اختيار وتعيين موظفي وحدة المراجعة الداخلية؟

.....

.....

هـ - هل إدارة المراجعة الداخلية الحرة التامة بتحديد البرامج التدريبية لموظفيها؟

.....

.....

..

و- في رأيك هل عدم الاستقلال المالي للإدارة وحدة المراجعة الداخلية في الوقت الحالي يعتبر معوق في عمل الوحدة؟

.....

.

ح- هل تقوم بالإشراف على إدارة أخرى بخلاف إدارة المراجعة الداخلية؟.....

انتهى

ملحق رقم 2

قائمة الاستقصاء

المملكة العربية السعودية
وزارة التعليم العالي
كليات الشرق العربي للدراسات العليا
قسم المحاسبة

أخي الفاضل/ المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ... وبعد،

يقوم الباحث بإجراء دراسة حول " معوقات تفعيل وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية السعودية (دراسة ميدانية على أجهزة القطاع الحكومي المدني في المملكة العربية السعودية)" لنيل درجة الماجستير في المحاسبة من كليات الشرق العربي للدراسات العليا.
ويقصد بالمعوقات جميع المشاكل والصعوبات التي تواجهه عمل إدارة المراجعة الداخلية بالوزارات والهيئات الحكومية، ومن ثم تعوقها عن تحقيق أهدافها المنشودة.
وعليه يتشرف الباحث بأن يخضع بين أيديكم هذا الاستبيان، أمل منكم التكرم بالإجابة على فقراته وذلك بوضع علامة (V) في الخانة التي تعبر عن وجهة نظركم.
هذا ويؤكد لكم الباحث بأن جميع المعلومات الواردة في الاستبيان سوف تحاط بالسرية التامة، وسيكون استخدامها بحسب ما تقتضيه أخلاقيات البحث العلمي فقط.

وأخيرا أتوجه بكل الشكر والتقدير لكل من ساهم في هذه الإستبانة والإجابة والمشورة، راجي من الله تعالى، أن يجزيهم عني أحسن الجزاء.

وتقبلوا تحياتي،،،

الباحث

سعد بن حمود القصير

**جوال الباحث: 0555154962

بيانات المستقصى منه:

- ما نوع المراجعة الداخلية التي تزاولها (يمكن اختيار أكثر من إجابة):

☐ مراجعة مالية ☐ مراجعة إدارية ☐ أخرى حدد

- الجنس:

☐ ذكر ☐ أنثى

- المسمى الوظيفي الذي تشغله الآن في وحدة المراجعة الداخلية:

☐ مدير ☐ مساعد مدير ☐ رئيس قسم

☐ مراجع مرتبه 8-10 ☐ مدقق حسابات مرتبة 6-7

- التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ إدارة ☐ إدارة ماليه

☐ اقتصاد ☐ أخرى (حدد):

- المؤهل العلمي:

☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ دبلوم عالي بعد الجامعة

☐ بكالوريوس ☐ ثانوية عامة

- الشهادات المهنية التي حصلت عليها: ☐ CIA ☐ SOCPA ☐ CPA ☐

أخرى(حدد)

- سنوات الخبرة التي حصلت عليها قبل العمل بوحدة المراجعة الداخلية:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى أقل من عشر سنوات

☐ من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فأكثر

- مجال العمل السابق:.....

أخي الفاضل: من خلال الفقرات الموضحة أدناه، يرجى أن تحدد من وجهة نظرك مدى تحققها وذلك بوضع إشارة (✓) أمام كل فقرة، وفي الخانة التي تتفق مع رأيك

أهم المعوقات والصعوبات التي تحول دون تفعيل عمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية :

الرقم	الفقرة	الاستجابة			
		موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق بشدة
	المعوقات التنظيمية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية				
1	عدم وجود وعي كافي لدى الإدارة العليا بأهمية عمل إدارة المراجعة الداخلية				
2	عدم تتمتع وحدة المراجعة الداخلية بالاستقلال التام.				
3	عدم بهمية وحدة المراجعة الداخلية المسئول الأول بالجهة				
4	عدم تتمتع وحدة المراجعة الداخلية باستقلال مالي				
5	عدم وجود مقر مناسب لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة				
6	عدم وجود هيكل تنظيمي لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة				
	عدم وجود أقسام متخصصة داخل وحدة المراجعة الداخلية				
8	عدم تحديد صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية				
9	عدم وضوح صلاحيات موظفي وحدة المراجعة الداخلية				
10	عدم تفادي الإدارة العليا بالجهة تضارب المصالح بين موظفي وحدة المراجعة الداخلية والإدارة الخاضعة للتدقيق				

					عدم وجود تنسيق بين وحدة المراجعة الداخلية للإدارات الأخرى بالجهة	11
					عدم اللجوء لسلطة مستقلة للفصل عند وجود خلاف في الرأي بين وحدة المراجعة الداخلية والإدارة محل التدقيق	12
					عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتدريب الموظفين قبل التحاقهم بالعمل	13
					عدم وجود إمام كافٍ لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية بأهداف الجهة التي يعملون بها	14
					المعوقات الفنية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية	
					عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية ب فحص نظام الرقابة الداخلية	1
					عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بتطوير نظام الرقابة الداخلية	2
					عدم تمتع وحدة المراجعة الداخلية بالحرية اللازمة للوصول إلى المعلومات المطلوبة	3
					غياب الأنظمة والتعليمات المنظمة للنواحي الإدارية لعمل وحدة المراجعة الداخلية	4
					غياب المعايير المهنية الملزمة لتنظيم العمل الرقابي لوحدة المراجعة الداخلية	5
					يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء آرائهم خوفاً من التأثير عليهم سلباً	6
					يخشى موظفي وحدة المراجعة الداخلية من إبداء مقترحاتهم خوفاً من عدم قبولها من الإدارة العليا	7
					ليس لدى وحدة المراجعة الداخلية مرونة كافية في تنفيذ الأعمال الرقابية	8

					9	تنظر الإدارات الأخرى لوحدة المراجعة الداخلية على أنها تتصيد الأخطاء .
					10	عدم إعداد برامج تدريبية متخصصة لموظفي وحدة المراجعة الداخلية
					11	عدم حرص موظفي وحدة المراجعة الداخلية على معرفة ما يستجد من تطورات في مجال المراجعة الداخلية
					12	لا يتم التأكد من أن موظفي وحدة المراجعة الداخلية حاصلون على تدريب مناسب قبل ممارستهم لمهامهم
					13	عدم مشاركة الموظف في وحدة المراجعة الداخلية في وضع خطة المراجعة الداخلية
					14	عدم وضع برنامج زمني لإنجاز خطة عمل المراجعة الداخلية
					15	عدم متابعة إنجاز كل مراجع للمهام المدرجة بالخطة
					16	عدم تعبير التقارير التي تقدمها وحدة المراجعة الداخلية، عن واقع الملاحظات المكتشفة لدى الإدارات الأخرى محل التدقيق
					17	عدم تقديم وحدة المراجعة الداخلية تقاريرها بشكل دوري للإدارة العليا
					18	عدم تتضمن تقارير وحدة المراجعة الداخلية معلومات مدعمه بأسانيد وإثباتات ذات صلة
					19	عدم تبين تقارير وحدة المراجعة الداخلية أسباب الانحرافات ومواجهتها
					20	عدم اهتمام الإدارة العليا بنتائج أعمال وحدة المراجعة الداخلية
					21	عدم اهتمام الإدارة العليا بتوصيات وحدة المراجعة الداخلية
					22	عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة تقاريرها

					23	عدم قيام وحدة المراجعة الداخلية بمتابعة توصياتها
					24	عدم تتوفر الأدلة والتعليمات المتعلقة بإجراءات تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية
					25	عدم تتوافر لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية معرفة بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها
					26	عدم استخدام الأساليب الآلية الحديثة في عمل إدارة المراجعة الداخلية
					27	توافر البيانات التي تحتاجها وحدة المراجعة الداخلية في الوقت المناسب
					28	تقتصر المراجعة الداخلية على الأمور المالية فقط.
					29	عدم تقويم عمل وحدة المراجعة الداخلية من قبل مراجعين خارجيين (ديوان المراقبة العامة)
						المعوقات النظامية و التشريعية التي تعوق تفعيل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المدني بالمملكة العربية السعودية
					1	عدم وجود تعليمات واضحة منظمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية
					2	عدم وجود تنسيق بالعمل بين وحدة المراجعة الداخلية وديوان المراقبة العامة
					3	عدم تزويد وحدة المراجعة الداخلية بملاحظات المراجعين الخارجيين (ديوان المراقبة العامة، هيئة الرقابة والتحقيق، هيئة مكافحة الفساد).
					4	عدم تحديد المؤهلات اللازمة والكافية لمهمة وحدة المراجعة الداخلية
					5	عدم اشتراط حد ادني من المؤهلات العلمية في التعيين في وحدة المراجعة الداخلية
					6	تُعيق التشريعات والتنظيمات استقطاب الكفاءات والخبرات في وحدة المراجعة الداخلية.

					7	عدم اعتماد الوظائف المطلوبة وحدة المراجعة الداخلية
					8	ليس لدى موظفي وحدة المراجعة الداخلية إلمام بالتشريعات التي تؤثر على المراجعة الداخلية
					9	النظام المحاسبي الحالي المتبع بالجهة غير مناسب
					10	عدم وجود عقوبات لعدم التجاوب مع طلبات وحدة المراجعة الداخلية

ما هي أهم الصعوبات والمعوقات التي تواجهه عمل وحدات المراجعة الداخلية؟

.....

.....

.....

.....

.....

انتهى