

جامعة ميدأوشن

كلية الإدارة

قسم / تخصص / ماجستير ادارة المخاطر.



## عنوان البحث:

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

إعداد الطالب/

محمد بن عبد العزيز العويفير

إشراف/

د. الفيصل عبد الحميد

العام الدراسي:

1447هـ - 2025م

## فهرس المحتويات:

|       |                           |
|-------|---------------------------|
| ..... | صفحة الغلاف               |
| ..... | فهرس المحتويات            |
| ..... | المقدمة                   |
| ..... | مشكلة البحث               |
| ..... | أهمية البحث               |
| ..... | أهداف البحث               |
| ..... | تساؤلات البحث             |
| ..... | فرضيات البحث              |
| ..... | الدراسات السابقة          |
| ..... | المنطلقات النظرية للدراسة |
| ..... | المنهجية وطرق البحث       |
| ..... | حدود البحث                |
| ..... | قائمة المراجع             |

## المقدمة:

يشهد القطاع غير الربحي في المملكة العربية السعودية تطوراً متسارعاً وإهتماماً متزايداً مدفوعاً بالأهداف الكبرى لرؤية المملكة 2030 التي تهدف إلى رفع مساهمة هذا القطاع في الناتج المحلي الإجمالي وزيادة أثره الاجتماعي والتنموي. ومع هذا التطور المتسارع في حجم ودور المؤسسات غير الربحية، صار لابد من تبني أفضل ممارسات الحوكمة والإدارة الرشيدة لكي تضمن المؤسسات تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية وقياس مدى إستدامتها. وفي خضم هذه الممارسات، يقع التدقيق الداخلي كأداة رقابية هامة تساهم في تعزيز وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وتحسين العمليات، وتطوير إدارة المخاطر في هذه المؤسسات (الدوسري وحداد، 2023).

تكتسب دراسة الحالية أهميتها من خلال دورها المحوري في توفير تأكيد موضوعي ومستقل لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية حول كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر. لم يعد دور التدقيق الداخلي مقتصرًا على مجرد التحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات، بل تطور ليصبح شريكاً استراتيجياً يسعى إلى إضافة مساهمات قيمة للمؤسسة من خلال تقديم رؤى واضحة وإقتراح توصيات تساهم في تحسين الأداء وإدارة المخاطر بشكل استباقي (Kokoshi, 2014). وفي إطار المؤسسات غير الربحية، التي تعتمد اعتماداً كلياً على السمعة وثقة المانحين والمجتمع، أصبح من الضروري جداً أن وجود وظيفة التدقيق الداخلي بشكل فعال داخل هذه المؤسسات وذلك لتعزيز الشفافية والمساءلة.

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

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

## مشكلة الدراسة:

في ظل النمو المتسارع في القطاع غير الربحي السعودي وسعيه لتحقيق مستهدفات رؤية 2030، إلا أن المؤسسات غير الربحية في المملكة العربية السعودية لا تزال تواجه تحديات متزايدة تتعلق بالمخاطر الإدارية، مثل مخاطر التشغيل، والامتثال للأنظمة واللوائح، و المخاطر المتعلقة بالسمعة واستمرارية الأعمال. حيث تتمثل مشكلة الدراسة في القصور المتوقع لتطبيق ممارسات التدقيق الداخلي وآليات إدارة المخاطر الإدارية في عدد من المؤسسات غير الربحية بالمملكة العربية السعودية، مما قد يعرضها لمخاطر متنوعة (تشغيلية، مالية، استراتيجية، وسمعة) قد تؤثر على استدامتها وقدرتها على تحقيق أهدافها. على الرغم من أن دراسات حديثة مثل دراسة (Almgrashi & Mujalli، 2024) أكدت على أهمية التدقيق المبني على المخاطر في القطاع العام السعودي، إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت القطاع غير الربحي بشكل خاص. تتبع المشكلة من التساؤل حول مدى إدراك هذه المؤسسات لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي كأداة استراتيجية لتعزيز إدارة المخاطر، وليس مجرد وظيفة روتينية للتحقق من الامتثال. لذا، ستبحث هذه الدراسة في طبيعة العلاقة بين متغيرين رئيسيين: فاعلية التدقيق الداخلي (بأبعادها المختلفة مثل استقلالية المدقق، وكفاءته ، ودعم الإدارة العليا)، ومستوى تطبيق إدارة المخاطر الإدارية.

## أهمية الدراسة:

برزت أهمية هذه الدراسة في عدة جوانب:

### الأهمية العلمية:

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

### الأهمية العملية:

على الصعيد العملي، يتوقع من هذه الدراسة أن تقدم نتائج و توصيات عملية ومؤشرات أداء واضحة تساعد صناع القرار والقائمين على المؤسسات غير الربحية في المملكة على تقييم وتعزيز أداء وظائف التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر. كما يمكن أن تستفيد من هذه الدراسة الجهات التشريعية والرقابية، مثل وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية والمركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي، في تطوير معايير وأدلة وإرشادات للحوكمة في هذا القطاع الحيوي. بالإضافة إلى ذلك، يتوقع من نتائج الدراسة أن تساعد المانحين والممولين في اختيار وقياس جودة الحوكمة في المؤسسات التي يمولونها، مما يعزز من مستوى الثقة لديهم ويشجعهم على مزيد من الاستثمار في هذا القطاع.

## أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

### الهدف الرئيسي:

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

### الأهداف الفرعية:

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

## تساؤلات الدراسة:

تسعى الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

### السؤال الرئيسي:

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

### التساؤلات الفرعية:

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

## فرضيات الدراسة:

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

### الفرضية الرئيسية (H1):

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

### الفرضيات الفرعية:

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

## الدراسات السابقة:

### مقدمة:

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

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

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

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

هدفت دراسة (Alzeban & Gwilliam, 2014) إلى معرفة وتقييم العوامل المؤثرة على فعالية التدقيق الداخلي في القطاع العام السعودي. حيث اعتمدت على المنهج الكمي، وتم تصميم إستبانة لجمع البيانات، حيث تم توزيعه على عينة مكونة من 203 مديراً و239 مدققاً داخلياً من 79 مؤسسة حكومية. كما تم تحليل نتائج الإستبانة باستخدام تحليل الانحدار المتعدد، وأظهرت النتائج أن الاستقلالية التنظيمية، ودعم الإدارة العليا، وكفاءة المدققين الداخليين، وجودة التدقيق، والتطوير المهني المستمر، من أبرز العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على فعالية التدقيق الداخلي. كما أوصت هذه الدراسة بأهمية تعزيز دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق، وضرورة تحسين استقلاليته، والاستثمار في تطوير كفاءات المدققين التي يجب أن تنطبق فيهم جميع معايير الجودة في أعمالهم لضمان تحقيق الفعالية المطلوبة.

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

هدفت الدراسة التي أجراها (Almgrashi & Mujalli, 2024) إلى تحديد أثر إدارة المخاطر المستدامة على تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. اعتمدت الدراسة على النهجية الوصفية التحليلية، واستخدمت الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية من عينة مكونة من (251) مدققاً ي شغلون وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسات حكومية سعودية. وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد وتحليل المسار لتحليل البيانات. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن التدريب في إدارة المخاطر، ودعم الإدارة العليا، والموارد الكافية، والكفاءة المهنية للمدققين تعد من أهم العوامل المؤثرة بشكل إيجابي ومعنوي على تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر. كما أكدت النتائج أن التدريب في إدارة المخاطر بعد من أكثر العامل المؤثرة، يليه دعم الإدارة العليا. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير برامج تدريبية متخصصة للمدققين الداخليين في

إدارة المخاطر، وضرورة تعزيز ثقافة إدارة المخاطر حتى تصبح جزءاً مهماً من ثقافة المؤسسة، وكذلك ضمان الدعم المستمر من الإدارة العليا لنجاح تطبيق هذا النهج الحديث في التدقيق.

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

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

كما هدفت دراسة (ضويحي، 2017) إلى إبراز دور التدقيق الداخلي كأحد الركائز الأساسية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات. حيث استخدمت المنهج النظري التحليلي، أوضحت نتائج الدراسة أن الدور الرقابي الذي يلعبه المدقق الداخلي على الأنشطة المالية والإدارية و التشغيلية، بالإضافة إلى دوره في تقييم الرقابة الداخلية وتوفير المعلومات حول المخاطر، يساهم بشكل مباشر في طمأنة أصحاب المصلحة وتطبيق مبادئ الحوكمة. وأكدت الدراسة في توصياتها إلى أن التدقيق الداخلي يساعد الإدارة على جعل أنشطتها تسير بكفاءة عالية، مما يعزز الثقة ويساهم في تجسيد الحوكمة في المؤسسات.

هدفت دراسة (Shamsuddin & Bakar، 2020) إلى تقييم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات غير الربحية، مع التطبيق على مؤسسات الزكاة في ماليزيا. واستخدمت الدراسة المنهج النوعي، حيث اعتمدت المقابلات المتعمقة كأداة البحث، وتم إجراؤها مع (15) من المدققين الداخليين والمديرين التنفيذيين في مؤسسات الزكاة الماليزية. حيث توصلت الدراسة في نتائجها إلى أن دعم الإدارة العليا هو العامل الأكثر تأثير في فاعلية التدقيق الداخلي في المؤسسات غير الربحية. كما أظهرت النتائج وجود عدة تحديات تواجه التدقيق الداخلي في هذا القطاع، أبرزها نقص الكادر الوظيفي المؤهل والمدرّب في مجال التدقيق، وكذلك محدودية الموارد المالية المخصصة لوظيفة التدقيق، وضعف الوعي بأهمية التدقيق الداخلي كأداة استراتيجية وليس مجرد وظيفة رقابية روتينية. كما أكدت الدراسة على عدد من التوصيات، أبرزها ضرورة تعزيز الاستثمار في تطوير الكفاءات البشرية للمدققين الداخليين، وكذلك ضرورة توفير الموارد الكافية، بالإضافة الي، رفع مستوى الوعي لدى القيادات بالدور الاستراتيجي للتدقيق الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسات غير الربحية.

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

هدفت دراسة (Feng & Greenlee، 2024) إلى مراجعة الأبحاث التجريبية الحديثة المتعلقة بالحوكمة والأداء والتعويضات في المؤسسات غير الربحية. واعتمدت الدراسة على منهج المراجعة المنهجية للأدبيات المنشورة في مجلات المحاسبة الحكومية وغير الربحية خلال الفترة من 2010 إلى 2023. وتوصلت الدراسة إلى أن الفضائح المالية وإخفاقات في الحوكمة التي شهدتها القطاع غير الربحي خلال العقدين الماضيين دفعت العديد

من المنظمات إلى تبني آليات حوكمة أقوى وأكثر فعالية. وأظهرت النتائج أن تحسين الضوابط الداخلية، وتعزيز استقلالية لجان التدقيق، وزيادة الشفافية في التقارير المالية تعتبر من أهم الممارسات التي تساهم في تقليل المخاطر المالية والتشغيلية. كما أشارت الدراسة إلى أن المؤسسات التي تمتلك أنظمة حوكمة قوية تحقق أداءً مالياً وتشغيلياً أفضل، وتحظى بثقة أكبر من المانحين والمستفيدين. وأوصت الدراسة بضرورة استمرار البحث في هذا المجال لفهم أفضل للعلاقة بين آليات الحوكمة المختلفة والأداء المؤسسي في القطاع غير الربحي.

سعى بحث (Adams، 1994) إلى تقديم إطار نظري يفسر دور التدقيق الداخلي من منظور نظرية الوكالة. وأوضحت النتائج النظرية للدراسة أن التدقيق الداخلي يعمل كأداة رقابية مهمة لتقليل مشاكل الوكالة الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة. ووفقاً لنظرية الوكالة، فإن المديرين (الوكلاء) قد تكون لديهم دوافع للتصرف بما يخدم مصالحهم الشخصية على حساب مصالح المالكين أو أصحاب المصلحة (الأصلاء). ويأتي دور التدقيق الداخلي هنا كخط دفاع يضمن سلامة العمليات المالية والتشغيلية، ويساعد في تقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. وفي إطار المؤسسات غير الربحية، يلعب التدقيق الداخلي مهماً نظراً لتعدد أصحاب المصلحة (المانحين، المستفيدين، الجهات التنظيمية)، وهذا يتطلب مستوى عالي من الشفافية والمساءلة. كما وضعت الدراسة إطاراً نظرياً يربط بين مفاهيم نظرية الوكالة ووظيفة التدقيق الداخلي، حيث لا يزال هذا إطاراً يُستخدم على نطاق واسع في الأبحاث العلمية الحديثة لتفسير أهمية التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات.

هدفت دراسة (Witesman، 2016) إلى تطوير نظرية مؤسسية لفهم طبيعة المؤسسات غير الربحية وسلوكها التنظيمي. حيث اعتمدت الدراسة على المنهج النظري التحليلي و ذلك من خلال مراجعة نقدية للأدبيات المتعلقة بالنظرية المؤسسية وتطبيقاتها في القطاع غير الربحي. وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات غير الربحية تسعى إلى اكتساب شرعيتها المؤسسية من خلال تبنيها للهياكل والممارسات التنظيمية المقبولة اجتماعياً في بيئتها، وليس فقط من خلال تحقيق الكفاءة الاقتصادية. بالإضافة إلى ذلك، أظهرت في نتائجها أن الضغوط المؤسسية من الجهات المانحة، والجهات التنظيمية، والمجتمع تدفع المؤسسات غير الربحية إلى تبني ممارسات حوكمة خاصة بها مثل التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، حتى لو لم تكن هناك أدلة قوية على فعاليتها في السياق المحلي. وهذا يفسر لماذا بعض المؤسسات من المحتمل أن تتبنى ممارسات حوكمة شكلية دون تطبيقها بفعالية حقيقية. وأوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بالعوامل المؤسسية والثقافية عند دراسة أو تطبيق ممارسات الحوكمة في المؤسسات غير الربحية، وقترحت بعدم الاكتفاء بالنماذج الاقتصادية

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

#### التعليق على الدراسات السابقة:

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

#### أولاً: أوجه التشابه في الدراسات السابقة:

تشابه معظم الدراسات السابقة في تركيزها على أهمية وظيفة التدقيق الداخلي ودورها المحوري والحيوي في تعزيز وتحسين الحوكمة المؤسسية وتقليل المخاطر وتطوير الأداء الإداري والمالي. وقد أكدت هذه الدراسات على أن دعم الإدارة العليا والاستقلالية التنظيمية والكفاءة المهنية للمدققين الداخليين تمثل عوامل أساسية تساهم في رفع مستوى فاعلية التدقيق الداخلي (Alzeban & Gwilliam, 2014; Alqudah et al., 2023; Shamsuddin & Bakar, 2020).

كما اتفقت العديد من الدراسات السابقة في نتائجها التي أكدت على أن التدقيق الداخلي يُعد أداة رقابية فاعلة تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة وتقليل المخاطر المالية والإدارية (الدوسري وحداد، 2023؛ ضويغي، 2017؛ Kugel & Mercado, 2024). إضافة إلى ذلك، أنفقت بعض الدراسات على أهمية التدريب المستمر وتطوير الكفاءات المهنية للمدققين الداخليين ووصفه ذلك كعنصر مهم و جوهرياً في تحسين جودة وفعالية أنشطة التدقيق

الداخلي (Almgrashi & Mujalli, 2024; The Institute of Internal Auditors),  
(2018).

### ثانياً: أوجه الاختلاف في الدراسات السابقة:

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

كما اختلفت الدراسات من حيث المنهجية البحثية؛ إذ اعتمد بعضها على المنهج الكمي القائم على الاستبانات وتحليل الانحدار أو نمذجة المعادلات الهيكلية، بينما استخدمت دراسات أخرى المنهج النوعي المعتمد على المقابلات المتعمقة، أو المنهج النظري التحليلي القائم على مراجعة الأدبيات (Adams, 1994; Witesman, 2016).

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

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

### ثالثاً: الفجوة البحثية التي يسعى البحث الحالي إلى سدها:

على الرغم من ثراء الأدبيات السابقة وتنوعها، إلا أن هناك قصوراً واضحاً في الدراسات التي تناولت العلاقة بين فاعلية التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية داخل المملكة العربية السعودية. فقد ركزت معظم الدراسات السابقة على القطاعين العام والربحي، كما لا توجد دراسة سابقة درست هذه العلاقة في المؤسسات غير الربحية على الرغم من أن المؤسسات غير الربحية تمتلك طبيعة تنظيمية ومخاطر إدارية مختلفة تتطلب دراسة مستقلة ومتكاملة.

كما أن الدراسات السابقة لم تعالج بعمق الأثر التحليلي لفاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية، خاصة في ضوء التحديات التي تواجه المؤسسات غير الربحية من حيث محدودية الموارد وتعدد أصحاب المصلحة.

ومن هنا، يسعى البحث الحالي إلى سد هذه الفجوة البحثية من خلال تحليل الأثر الفعلي لفاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر الإدارية في المؤسسات غير الربحية بـ المملكة العربية السعودية، وهذا يساهم في تقديم إطار تحليلي شامل يمكن أن يفيد تلك المؤسسات في تطوير أنظمتها الرقابية بكفاءة وفاعلية وتحسين قدرتها على مواجهة المخاطر الإدارية بشكل فعال ومستدام.

## المنطلقات النظرية للدراسة:

تستند هذه الدراسة إلى عدد من النظريات التنظيمية لتفسير العلاقة بين متغيراتها، والتي تعد من النظريات الراسخة في أدبيات الإدارة والمحاسبة والحوكمة:

### نظرية الوكالة (Agency Theory):

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

### نظرية الموارد (Resource-Based View - RBV):

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

## النظرية المؤسسية (Institutional Theory):

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

## منهجية وطرق البحث:

### منهج الدراسة:

ستعتمد الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف إلى وصف وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة كما هي في الواقع، واختبار الفرضيات المطروحة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

### مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات والجمعيات الأهلية غير الربحية المسجلة لدى المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي في المدن الرئيسية بالمملكة العربية السعودية (الرياض، جدة، الدمام). حيث سيتم اختيار عينة عشوائية طبقية لضمان تمثيل مختلف أنواع وأحجام المؤسسات (صغيرة، متوسطة، كبيرة) ومجالات عملها (خيرية، تنموية، صحية، تعليمية، ثقافية). وسيتم استهداف المستجيبين من الفئات التالية: المدققون الداخليون، المديرون التنفيذيون، مديرو إدارة المخاطر، وأعضاء لجان المراجعة أو مجالس الإدارة، نظراً لأن هذه الفئات تمتلك المعرفة والخبرة اللازمة للإجابة على أسئلة الدراسة.

## أداة الدراسة:

سيتم تطوير استبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث سيتم تصميمها بناءً على الدراسات السابقة (خاصةً Alqudah et al., 2023؛ Almgrashi & Mujalli، 2024؛ Shamsuddin & Bakar، 2020) لقياس أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي (المتغير المستقل)

ومستوى تطبيق إدارة المخاطر الإدارية (المتغير التابع). ستتكون الاستبانة من عدة أقسام:

القسم الأول: يتعلق بالبيانات الديموغرافية للمستجيبين.

القسم الثاني: يقيس أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي (الاستقلالية، الكفاءة، دعم الإدارة، جودة الأداء).

القسم الثالث: يقيس مستوى تطبيق إدارة المخاطر الإدارية. سيتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المشاركين. وسيتم التأكد من صدق الأداة من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين المتخصصين، كما سيتم قياس ثباتها باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) قبل توزيعها على العينة الفعلية.

### طرق تحليل البيانات:

سيتم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج (AMOS) لتحليل البيانات التي تم جمعها، وذلك من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

• الإحصاء الوصفي (التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية) لوصف خصائص العينة ومتغيرات الدراسة

• اختبار الثبات والصدق باستخدام معامل ألفا كرونباخ والتحليل العاملي التوكيدي (Confirmatory Factor Analysis - CFA).

• تحليل الارتباط (Correlation Analysis) لقياس قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات.

• تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) لاختبار فرضيات الدراسة وقياس أثر أبعاد فاعلية التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر.

• نمذجة المعادلات الهيكلية (Structural Equation Modeling - SEM) إذا تطلب الأمر اختبار نموذج شامل يتضمن علاقات مباشرة وغير مباشرة بين المتغيرات.

## حدود الدراسة:

### الحدود الموضوعية:

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

### الحدود المكانية:

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

### الحدود الزمانية:

سيتم جمع البيانات الميدانية لهذه الدراسة خلال العام 2025، بالتحديد في الفترة من (يناير إلى يونيو 2025).

### الحدود البشرية:

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

## قائمة المراجع:

### المراجع العربية:

- الدوسري، فهد، وحداد، محمد بخاري. (2023). دور إدارة المراجعة الداخلية في فعالية الحوكمة في القطاع العام: دراسة تطبيقية على وزارة الحرس الوطني بالمملكة العربية السعودية. المجلة العربية للإدارة، 43(4)، 41-60. <https://doi.org/10.21608/aja.2023.214082.1455>
- ضويفي، حمزة. (2017). دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات. المعيار، 8(1)، 288-297. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/46339>
- عبد الرحيم، السمان عطا المنان، وأبو، مي عثمان علي. (2025). دور المراجعة الداخلية في تدنية المخاطر المالية (بالتطبيق على الشركات المدرجة بالسوق المالية السعودية). Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences (JEALS), 9(3)، 1-17. <https://doi.org/10.26389/AJSRP.C030924>

### المراجع الأجنبية:

- Kokoshi, R. (2014). Risk Management and Internal Audit in Not for Profit Organizations. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=2727611>
- Adams, M. B. (1994). Agency theory and the internal audit. Managerial Auditing Journal, 9(8), 12. <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>
- Almgrashi, A., & Mujalli, A. (2024). The Influence of Sustainable Risk Management on the Implementation of Risk-Based Internal Auditing. Sustainability, 16(8455). <https://doi.org/10.3390/su16088455>
- Alqudah, H., Amran, N. A., Hassan, H., Nour, A. I., Al-Salti, L., Alessa, N., Alrawashdeh, M., & Almaiah, M. A. (2023). Examining the critical factors of internal audit effectiveness from internal auditors' perspective: Moderating role of extrinsic rewards. Heliyon, 9(10), e20497. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e20497>

- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86.  
<https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
- Feng, N. C., & Greenlee, J. S. (2024). Governance, performance, and compensation in nonprofit organizations: A review of recent empirical nonprofit research. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 25.  
<https://doi.org/10.2308/jogna-2022-021>– 1,13(1)
- Kugel, J., & Mercado, J. M. (2024). Good Governance in Not-for-Profit Organizations: A Review of the Literature on Boards of Directors. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 13(1), 73.  
<https://doi.org/10.2308/jogna-2022-031>–56
- Shamsuddin, N., & Bakar, N. S. (2020). The Effectiveness of Internal Audit Function in Non-Profit Organization. *Proceeding of the 7th International Conference on Management and Muamalah (ICoMM 2020)*, 39-51.  
[https://conference.uis.edu.my/icommm/7th/images/eprosiding/39\\_NO\\_RAINI.pdf](https://conference.uis.edu.my/icommm/7th/images/eprosiding/39_NO_RAINI.pdf)
- The Institute of Internal Auditors. (2018). Practice Guide: Auditing Third-Party Risk Management.  
<https://www.theiia.org/en/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/auditing-third-party-risk-management/>
- Witesman, E. M. (2016). An Institutional Theory of the Nonprofit. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 45(6), 1128.  
<https://doi.org/10.1177/0899764016651729>–1108