

## تفعيل دور المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية دراسة ميدانية بالملكة العربية السعودية

دكتور/ سالم سعيد باعجاجة (✉)

مقدمة:

مشكلة الدراسة:

اتخذت حكومة المملكة العربية السعودية العديد من الإجراءات والإصلاحات الاقتصادية المهمة خلال السنوات القليلة الماضية . ومنها إصدار العديد من الأنظمة واللوائح المالية ولعل من أهم تلك اللوائح اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادر بقرار مجلس الوزراء الموقر رقم (١٢٩) بتاريخ ٦/٤/١٤٢٨ هـ حيث تحدد هذه اللائحة القواعد والمعايير الواجب على وحدة المراجعة الداخلية الإلتزام بها. حيث برزت الحاجة إلى وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية في الجهات الحكومية لما لها من دور إيجابي في توفير مقومات الرقابة الفعالة وسد الفجوة بين الرقابة السابقة واللاحقة ، وبالتالي توفير الحماية الوقائية للمال العام وترشيد استخداماته والإسهام في رفع كفاءة الأداء في الأجهزة الحكومية ونظراً لحدائثة اللائحة ستواجه بعض الجهات الحكومية صعوبة في تكوين هذه الوحدة من الكوادر المهنية التي تتطلب توافر شروط معينة في موظفي الوحدة. وكذلك سيواجه موظفي الوحدة صعوبات في تطبيق المهام والمسئوليات الملقاة على عاتقهم. الأمر الذي يتطلب البحث والدراسة.

### أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من الدور الفعال التي تقوم به المراجعة الداخلية من حماية للممتلكات العامة والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها وضمان دقة البيانات المالية والسجلات المحاسبية والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتأكد من التزامات الإدارات المعنية بالتعليمات والسياسات والخطط وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها . ويستمد هذا البحث أهميته من افتقار الأدبيات المحاسبية لدراسة تم إجراؤها وذلك نظراً لحدثة إدخال نظام المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. ومن هذا المنطلق فإننا نتطلع أن تساهم هذه الدراسة فيما يلي:

- ١- التعرف على المعوقات التي تواجه الوزارات والمصالح الحكومية عند تشكيل وحدة المراجعة الداخلية.
- ٢- مساعدة المسؤولين داخل الجهة الحكومية في القيام بمسئولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية .
- ٣- التعرف على المشاكل التي تواجه موظفي وحدة المراجعة الداخلية عند القيام بمهامهم الوظيفية.
- ٤- تساعد هذه الدراسة ديوان المراقبة العامة على معرفة المشاكل التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية عند تطبيق اللائحة.
- ٥- متابعة ديوان المراقبة العامة للجهات الحكومية في التقييد بما جاء في لائحة المراجعة الداخلية .
- ٦- إبداء رأي موظفي وحدة المراجعة الداخلية في الجوانب الإيجابية والسلبية للائحة.

### هدف الدراسة:

- يهدف البحث إلى تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية وذلك من خلال مايلي:
- ١- التحقق والتأكد من أن جميع الوزارات والمصالح الحكومية قامت بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية.
  - ٢- معرفة المشاكل التي تواجه موظفي وحدات المراجعة الداخلية عند ممارسة مهامهم الوظيفية.

### منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث فإن الباحث أعتمد في إجراء الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تناول في الجزء الأول من الدراسة الإطار النظري الذي أعتمد على ما جاء في الكتب والدوريات العربية والأجنبية، والدراسات المتخصصة أما الجزء الثاني من الدراسة فقد تناول الدراسة الميدانية التي تشمل عدداً من الوزارات والمصالح الحكومية لمعرفة ما إذا تم العمل بلائحة المراجعة الداخلية وماهي المشاكل التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية أثناء أداءها لمهامها الوظيفية. وقد تم تصميم قائمة إستقصاء تتلائم مع هدي البحث تمهيداً لاختبارها وتحليل نتائجها ومناقشتها إحصائياً. وتم استخدام مقياس (ليكرت) ذي الخمس درجات ومن ثم إجراء التحليلات الإحصائية المناسبة لطبيعية البيانات ، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (spss).

### خطة البحث:

في ضوء هدي البحث يمكن تقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.

## الدراسات السابقة :

### ١- دراسة عبدالفتاح إبراهيم مصطفى (١٤٠١هـ)<sup>(١)</sup>:

من الاتجاهات الحديثة التي تناولتها الدراسة ميكنة المحاسبة الحكومية وتوحيد نظم المحاسبة الحكومية، وإدخال نظم محاسبة التكاليف واستخدام المحاسبة الحكومية لتلبية احتياجات الإدارة العليا، والربط بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، وأخيراً دور الجامعات ومعهد الإدارة العامة في تنمية المهارات المحاسبية للممارسي المحاسبة الحكومية. قد خلص الباحث إلى أهمية أخذ هذه الاتجاهات بما يلائم الأوضاع الاقتصادية بالمملكة العربية السعودية، مع إتباع نظام اللامركزية في الحسابات الحكومية وتفويض سلطات مالية للمستويات الإدارية المتوسطة حتى يمكن إنجاز الأعمال وزيادة الكفاءة الإدارية. وضرورة بذل جهود عاجلة لإعادة النظر في النظام المحاسبي الحكومي الحالي، وإدخال التعديلات المناسبة لتلبية الحد الأدنى للرقابة المحاسبية، وطرق بذل جهود عاجلة لإعادة النظر في النظام المحاسبي الحكومي المالي، وإدخال التعديلات المناسبة لتلبية الحد الأدنى للرقابة المحاسبية، وضرورة إدراك أن محاولة التطوير هي عملية طويلة المدى وتبدأ بمراجعة شاملة للتطبيقات المتبعة والمتطلبات الجديدة وإعداد ملخص شامل للنظام المالي المستخدم فعلاً وربط النتائج بالأهداف.

### ٢- دراسة العجلان<sup>(٢)</sup>:

قام الباحث بالبحث عن طبيعة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية

(١) د. عبدالفتاح إبراهيم مصطفى، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية وإمكانية تطبيقه بالمملكة العربية السعودية، ندوة النظام المحاسبي الحكومي من ١٠-١٣/٤/١٤٠١هـ، الرياض معهد الإدارة العامة، ص ١١٧-١٤٥.  
(٢) عبدالله سعد العجلان، المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية مع التطبيق على قسم التدقيق الداخلي للبرق والبريد والهاتف بوزارة البرق والهاتف، بحث غير منشور، أبحاث برنامج الرقابة المالية، معهد الإدارة العامة، جلد: ١٤٠٨هـ.

بالتطبيق على قطاع الإتصالات ( وزارة البرق والبريد والهاتف) . وأتضح له أن الوزارة لا تطبق المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث حيث أن قسم المراجعة الداخلية يتبع الإدارة المالية ويقوم بإعداد أوامر الصرف ويتولى تدقيقها وهذا يتنافى مع قواعد وأصول المراجعة السليمة. وأن قسم المراجعة الداخلية أحد أقسام الإدارة المالية خاضع لسلطة المدير المالي وهو الذي يتولى الإشراف عليه وتوجيهه . وهذا يعتبر مخالفاً لأصول المراجعة المتعارف عليها. كما أن قسم المراجعة لا يقوم بإعداد تقارير عن عمليات المراجعة اليومية.

### ٣- دراسة عبد الله المنيف ١٩٩٣م<sup>(١)</sup>:

تكمن أهمية الدراسة في أهمية تقييم الأداء الحكومي، وتوجيه الانتباه نحو تقييم أداء الأقسام والمراكز في الوحدات الإدارية، بجانب الاهتمام بتقييم الأداء على المستوى الكلي للوحدة الإدارية. وتمثلت نتائج الدراسة في ضرورة تقييم أداء الأقسام داخل التنظيم الإداري بالإضافة إلى الأسلوب التقليدي للرقابة، ضرورة الاستعانة بمفاهيم وأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية مع وجود النظام التقليدي للمحاسبة الحكومية بشرط توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسئولية .

### ٤- دراسة سعد مرزوق ١٤١٣هـ<sup>(٢)</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد قاعدة عملية لتطبيق قواعد ومبادئ محاسبة التكاليف في الأنشطة والوحدات الحكومية وإمكانية تطبيقها في مجال الخدمات

(١) د. عبد الله المنيف ، دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسئولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية ، مجلة معهد الإدارة العامة ، عدد ٧٧ ، ١٩٩٣م ص ٨٣ - ١٤٧ .  
(٢) سعد مرزوق المذن ، دراسة إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف في المستشفيات الحكومية ، بحث غير منشور من أبحاث برنامج الرقابة المالية، معهد الإدارة العامة ، ١٤١٣ هـ .

الصحية بهدف التخطيط والرقابة على الأنشطة وتطوير أداء الخدمات الصحية وقد أظهرت النتائج أنه يمكن تطبيق نظام التكاليف في المستشفيات الحكومية (بالتطبيق على مستشفى الولادة والأطفال بالدمام). ووجود الرغبة لدى المسؤولين في وزارة الصحة بتطبيق نظام التكاليف في مستشفياتها. واختتم الباحث توصياته بضرورة إعادة النظر في نظام المحاسبة الحكومية القائم من حيث إمكانية التعديل للوفاء بمتطلبات محاسبة التكاليف، وضرورة إنشاء أقسام للتكاليف في كل مستشفى تكون مهمته التسجيل المحاسبي، وتزويد الإدارة بالبيانات اللازمة، وتدريب العاملين في الجهات الحكومية والمستشفيات الخاصة.

٥- دراسة (Azad - ١٩٩٤) (١):

وكانت هذه الدراسة من أوائل الدراسات في مجال ضغوط العمل في بيئة المراجعة الداخلية ولكنها اقتصرت على دراسة أثر ضغوط موازنة الوقت على المراجع الداخلي. وقد توصلت الدراسة إلى أن ما نسبته (٧٨٪) من المراجعين الداخليين الذين شملتهم الدراسة يؤكدون تأثير الضغوط الناتجة عن الوقت على أداء المراجع الداخلي، ويؤكدون أن موازنة الوقت تعتبر من الأدوات الهامة لتصميم إدارات المراجعة الداخلية، ويضيف هؤلاء بأن ضغوط الوقت تؤثر على سلوك المراجع بطريقة سلبية، حيث يحاول المراجع الداخلي إنهاء أعمال المراجعة الداخلية في وقت مبكر حتى ولو كان ذلك على حساب جودة الأداء.

٦- دراسة (Larson, 1997) (٢):

هذه الدراسة عبارة عن رسالة دكتوراه قامت بها الباحثة بدراسة أسباب ضغوط العمل. وقد أتضح من نتائج الدراسة الميدانية أن المكافآت، وتطوير الموارد

(1) Azad , AN , (1994) " Time Budget pressure and Filtering of Time practices in Internal Auditing : A survey ", Managerial Auditing journal , 9(6):17-25 .  
(2) Larson, L. (1997) "Internal Auditor Job Stress and Turnover Intention", Ph.D. Dissertation, Cleveland state university : 187 pages .

البشرية، والسياسات، والمشاركات في اتخاذ القرارات تعتبر من أكثر العوامل المسببة لضغوط العمل لدى المراجعين الداخليين، كما أتضح وجود علاقة ارتباط قوية بين الرضا الوظيفي وترك العمل أو الاستمرار فيه، بمعنى أن عدم رضا المراجع الداخلي عن عمله يجعله أكثر استبعاداً لترك العمل .

#### ٧- دراسة وائل (٢٠٠٢م) (١):

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أبرز المعوقات التي تواجه مهنة المحاسبة بدولة الكويت وسبل التغلب عليها. وقد تم تصميم إستبانة وزعت على جميع مكاتب التدقيق بالكويت وعددها (٣٢) مكتباً . وقد أتضح من نتائج الدراسة بأن أبرز المعوقات تتمثل في عدم وجود ميثاق شرعي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بمعايير المهنة، وغياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين، وغياب القواعد المنظمة للمهنة وتنتهي الدراسة ببيان أهم السبل الكفيلة بالقضاء على تلك المعوقات .

#### ٨- دراسة (Patten, 2005) (٢):

وهدفت الدراسة على التعرف على أثر التحكم الداخلي والخارجي للمراجع الداخلي على الرضا الوظيفي والإداري ، حيث صمم الباحث إستبانة إلى عينة من المراجعين الداخليين لمعرفة أثر التحكم الداخلي والخارجي على الأداء الوظيفي . وقد أتضح من نتائج الدراسة أن القادرين على ضبط أنفسهم أفضل أداء من

(١) د. وائل إبراهيم الراشد مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز (جدة: مركز النشر العلمي المجلد ١٦، عدد ٢، سنة ٢٠٠٢م) ص ١٠٣ - ص ١٣٢ .

(2) Patten, D. , (2005) "An Analysis of the Impact pf Locus - of - control on Internal Auditor Job performance and Sates Faction ," Managerial Audi ting Journal . 20(9):1016 - 1030

زملائهم من ذوي التحكم الخارجي، ولكن لم يتضح وجود فروق معنوية بينهما فيما يتعلق بالرضا الوظيفي.

#### ٩- دراسة سعد الرويتع ١٤٢٣هـ<sup>(١)</sup>:

هدفت الدراسة إلى استطلاع آراء عددًا من المسؤولين في الوزارات والمصالح الحكومية بخصوص أهم معوقات قياس الأداء في الوحدات الحكومية وخلص الباحث أن من أهم معوقات تطوير وقياس الأداء هو عدم ملاءمة أنظمة المحاسبة الحكومية الحالية وعجزها عن توفير البيانات اللازمة لأغراض نظام قياس الأداء. ذلك أن تركيز المحاسبة الحكومية على مفهوم الرقابة المالية قصيرة الأجل. لذا فإن الحاجة ملحة لتطوير أنظمة المحاسبة الحكومية بما فيها أنظمة الرقابة حتى تكون قادرة على مواكبة متطلبات نظام قياس وتقييم الأداء من خلال توفير معلومات وبيانات تفي باحتياجات هذا النظام ويمكن الاعتماد عليه.

#### ١٠- دراسة (د. صالح السعد، علي الزهره ٢٠٠٩م)<sup>(٢)</sup>:

تناولت الدراسة أسباب ضغوط العمل في بيئة المراجعة الداخلية، وأتضح من استقراء جهود الباحثين في هذا المجال أن أسباب ضغوط العمل متنوعة ومتداخلة في بعض الأحيان بسبب اختلاف المداخل النظرية لدراسة هذه الضغوط والاتجاهات المتبعة في تحديد مفهومها، وقد تم تحديد هذه الأسباب في عوامل رئيسية وهي:

(١) د. سعد صالح الرويتع، قياس الأداء في الوحدات الحكومية، مجلة كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة العدد ٢، المجلد ١٦، ١٤٢٣هـ، ص ٦٥ - ١٢٣.

(٢) د. صالح عبدالرحمن السعد، علي محمد الزهره، أسباب ضغوط العمل في بيئة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، «دراسة ميدانية» مجلة البحوث التجارية، (الزقازيق جامعة الزقازيق، عدد ١، ٢٠٠٩م)، ص ١٤٧ - ٢٠٣.

المتطلبات الوظيفية والرضا الوظيفي ، غموض الدور ، صراع الدور، عبء ونوعية العمل ، ضغوط الوقت ، العلاقة مع الآخرين (رؤساء ومرؤوسين). وأشارت الدراسة إلى عدم موافقة من شملتهم الدراسة على محاور الدراسة (أسباب ضغوط العمل) حيث أن عمل المراجع يستغرق جل وقته. وهذا يعطي دلالة على مدى استمتاع المراجع بعمله وأن علاقة المراجع الداخلي مع زملائه في العمل جيدة حيث وأنها لا تشكل ضغطاً عليه في أداء عمله.

يلاحظ من الدراسات السابقة قلة الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية، خاصة الدراسات العربية.



## المبحث الأول الإطار العام للمراجعة الداخلية

### مفهوم المراجعة الداخلية :

يمكن تعريف المراجعة الداخلية: «بأنها مراجعة يقوم بها شخص أو جهاز داخل المنشأة. وينحصر- اهتمام المراجعة الداخلية في مراجعة العمليات المالية للمنشأة لحماية أصولها. ويهتم الاتجاه الحديث للمراجعة الداخلية بمقدرة المنشأة على تحقيق الأهداف والسياسات المرسومة»<sup>(١)</sup>

ويعتبر التعريف الذي قدمه معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في نشر مسئوليات المراجع الداخلي من أكثر التعاريف ملاءمة.

«وظيفة المراجعة هي نشاط تقويمي مستقل يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها باعتبارها أساساً لخدمة الإدارة . وهي رقابة إدارية تختص بقياس فعالية الأدوات الرقابية الأخرى وتقويمها»<sup>(٢)</sup>

ولقد ركزت وظيفة المراجعة الداخلية على تحقيق هدف الحماية من خلال أعمال الفحص والمطابقة ضد الخطأ والغش.

وطبقاً لنشره معهد المراجعين الداخليين فإن وظيفة المراجعة الداخلية تتضمن الأنشطة التالية:

- ١- مراجعة العمليات المحاسبية والمالية.
- ٢- الفحص والتقويم مدى سلامة وكفاية تطبيق أدوات الرقابة المحاسبية والمالية.
- ٣- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة.
- ٤- حماية الأصول والمحافظة عليها.

(١) د. السيد أحمد السقا، قراءات وحالات تدريبية في المراجعة الداخلية، بدون ناشر، ٢٠٠٩م، ص ٣.

(٢) المراجع السابقة

ويمكن تقسيم نشاط المراجعة حسب طبيعة العمليات إلى أربعة أقسام:

١- المراجعة المالية **Financial Audit** وتمثل في الفحص للجوانب المالية وتوفير حماية للأصول.

٢- مراجعة الإلتزام **Compliance Audit** وتمثل في الإلتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية.

٣- المراجعة التشغيلية **Operational Audit** وتمثل في التأكد من اختبارات الفرص اللازمة والتي تجري على أرض الواقع .

ويمكن تقسيم المراجعة الداخلية من ناحية الفترة الزمنية إلى مايلي:

١- المراجعة المستمرة **Continuous**

٢- المراجعة الدورية **Periodic**

والمراجعة المستمرة يمكن تصنيفها إلى مراجعة سابقة وأخرى لاحقة .

#### أهمية المراجعة الداخلية :

١- منع وتقليل الأخطاء: وقد تحدث الأخطاء بسبب الإهمال أو الفحص الغير ملائم. وبالتالي فإن هناك حاجة لتقليل الأخطاء ومنع تكرارها.

٢- إستبعاد أسباب الإسراف والضياع: يتحدد نجاح الإدارة على ضوء أدائها في إنجاز الأهداف المحددة بوضوح. ويعتبر تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد هو الهدف الرئيسي. في تنظيمات القطاع العام، وستؤدي أسباب الإسراف والضياع إلى عدم كفاءة الأداء وينشأ الإسراف والضياع بسبب نقص أدوات الرقابة .

٣- منع الغش والمخالفات الغير شرعية: تؤدي العيوب الأخلاقية في شخص القائمين على السلطة أو على رعاية مواردها إلى وجود مخالفات وأخطاء

مقصودة، وتمثل السرقة والاختلاسات والتلاعب وغير من الأفعال غير القانونية مظهر من مظاهر ضياع المال.

٤- الإلتزام بالأنظمة: يفرض التشريع عبء على جميع الإدارات على الإلتزام بالأنظمة والإجراءات والسياسات المتبعة من قبل السلطة التشريعية .

٥- الحاجة إلى رقابة عالية الجودة: تؤدي أخطاء التقارير الرقابية إلى قرارات إدارية غير صحيحة وبالتالي تكون هناك حاجة لتحقيق المصدقية.

٦- إنجاز الأعمال في مواعيدها المحددة وعدم تعطيلها .

الشروط الواجب توافرها لوجود نظام سليم للمراجعة الداخلية:

١- توافر المؤهلات العلمية والخبرة العلمية الكافية لدى المراجعين الداخليين حتى يمكنهم القيام بعملهم على أكمل وجه وأحسن صورة.<sup>(١)</sup>

٢- أن يكون المراجع مستقلاً ولا يخضع لأي سلطة تؤثر على أسلوب مراجعته .

٣- تنمية روح الفريق الواحد لدى أعضاء فريق المراجعة .

٤- أن يضع المراجع خطة عمل ويقوم بتوزيعها على مساعديه أو مرؤوسيه وأن يتابع عملهم ويوجههم إلى الطريق الصحيح.

٥- أن يضع المراجع تقاريره بصورة واضحة وصریحة ومختصرة.

٦- يجب أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية الإدارة العليا في التنظيم.

٧- يجب أن يبذل المراجع جهداً ذهنياً كافياً.

#### هدف المراجعة الداخلية :

أن الهدف من المراجعة الداخلية هو مساعدة الإدارة في القيام بمسئولياتها

(١) د. يحيى أبو طالب، دراسات في المراجعة، ١٩٨٠م، (القاهرة: مطابع سجل العرب، ص ٢٩).

بكفاءة. والمراجع الداخلي يختص بكل ما يرتبط بأنشطة المنظمة وبذلك يكون في خدمة الإدارة. ويعكس الهدف الجديد ثلاثة أبعاد مهمة لدور المراجعة الداخلية وهي:

- ١- البعد التشغيلي: ويدخل الهدف في عمليات المشروع وأنشطته التشغيلية.
  - ٢- البعد الإداري: يفرض هذا البعد على المراجع تنمية مهاراته الإدارية والتفكير بشمول ورؤية المشروع بعين الرجل الإداري.
  - ٣- البعد الإرشادي: يتطلب الهدف الجديد وضع نتيجة التحليل والتقييم أمام الإدارة بغرض المساعدة في إتخاذ قرارات رشيدة .
- فأهداف المراجعة الداخلية تتضمن السعي نحو التأكد مما يلي:
- ١- دقة السجلات.
  - ٢- منع الضياع وتقليل ارتكاب الأخطاء والمخالفات .
  - ٣- الإلتزام بالإجراءات الرقابية.
  - ٤- الإلتزام بسياسات الإدارة وأهدافها.
  - ٥- إعداد التقارير للإدارة .
  - ٦- سلامة نظم الرقابة وفعاليتها.

## المبحث الثاني

### دور اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية

لقد صدر قرار مجلس الوزراء الموقر رقم ١٢٩ وبتاريخ ٦/٤/١٤٢٨هـ القاضي بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة والمتكون من عشرين مادة عرفت المادة الأولى بالمصطلحات الواردة في اللائحة. وأوضحت المادتين الثانية والثالثة كيفية إنشاء وحدة المراجعة وتشكيلها واشترطت المادة الرابعة توافر الكفاية المهنية في مدير المراجعة والخبرة العلمية، كما اشترطت المادة الخامسة شروط عامة وأخرى خاصة فيمن يتعين في الوحدة. وأوضحت المادة السادسة مهام مدير وحدة المراجعة الداخلية، وأوضحت المادة السابعة بأن على مدير الوحدة وضع خطة سنوية للمراجعة الداخلية يعتمدها المسئول الأول في الجهة الحكومية وللمدير صلاحية تعديل الخطة متى ما رأى ضرورة ذلك.

وأوضحت المادة الثامنة بأن لمدير الوحدة حق الاتصال بالإدارات والأقسام المختلفة والإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وبينت المادة التاسعة بأن على مدير الوحدة إعداد الإجراءات الخاصة بأعمالها، والتعاون مع الجهة المختصة بالتطوير مع عدم الإخلال بأنظمة التدريب المتبعة، كما يتعين على مدير الوحدة إعداد خطة تدريبية لموظفي الوحدة، كما أوضحت المادة العاشرة مهام وحدة المراجعة الداخلية واختصاصاتها، أما المادة الحادية عشرة فقد أوضحت بأنه على الوحدة القيام بإعداد تقارير بنتائج أعمال المراجعة في نهاية كل عملية مراجعة التي تقوم بها على الإدارات الأخرى وتبليغ كل إدارة بالنتائج والتوصيات، ومتابعة التوصيات للتأكد من تنفيذها. وأوضحت المادة الثانية عشرة بأن يقوم مدير الوحدة بإعداد تقرير ربع سنوي على الأقل إلى المسئول الأول في الجهة الحكومية يوضح فيه

أي مخالفة على الجهات الإدارية. كما يقدم تقرير تفصيلي عن ملحوظات المراجع الخارجي (ديوان الرقابة العامة، هيئة الرقابة والتحقيق، مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية). وأوضحت المادة الثالثة عشرة بأن يقدم مدير الوحدة تقريراً متى دعت الحاجة إلى المسئول الأول يوضح فيه أي مخالفة ترتكبها أي إدارة من إدارات الجهة الحكومية. وأوضحت المادة الرابعة عشرة بأنه على مدير الوحدة تقديم تقريراً سنوياً خلال تسعين يوماً من انتهاء السنة المالية. وأشارت المادتين الخامسة عشرة والسادسة عشرة بأهمية تعاون مدير وحدة المراجعة الداخلية وموظفيها مع المراجع الخارجي والمتمثل في كل من ديوان المراقبة العامة وهيئة الرقابة والتحقيق ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية وتمكينهم من الإطلاع على جميع التقارير والبيانات اللازمة للفحص والمراجعة وأوضحت المادة السابعة عشرة بأن على المسئول الأول في الجهة الحكومية توفير الاستقلال التام لمدير الوحدة وموظفيها بما يكفل قيامهم بأعمال المراجعة الداخلية بموضوعية بما في ذلك عدم تكليفهم بالقيام بأي عمل تنفيذي أو المشاركة في اللجان التنفيذية. كما أوضحت المادة الثامنة عشرة بأنه يجب على مدير وحدة المراجعة الداخلية وموظفيها الإلتزام بالحياد وعدم تضارب المصالح والإفصاح والإمتناع عن أداء الأعمال التي تفقد استقلالهم عند مراجعتها. وحثت المادة التاسعة عشرة مدير الوحدة وموظفيها بالحفاظ على سرية المعلومات التي يحصلون أثناء تأديتهم لواجباتهم، وألا تستخدم تلك المعلومات لأي غرض شخصي. أوفي غير احتياجات العمل داخل الجهة أو خارجها. وأشارت المادة العشرون على أنه يجب على مدير الوحدة وموظفيها بذل العناية المهنية اللازمة عند مباشرة أعمالهم مع مراعاة التخطيط الدقيق والمناسب لجميع خطوات عمل المراجعة وتوثيق إجراءات العمل والإلتزام بها وحفظها ضمن أوراق العمل، والحصول على قرينة الإثبات التي تدعم النتائج.

- بعد استعراض مواد لائحة المراجعة الداخلية يتضح أن لها بعض المآخذ كما يلي:
- ١- من المعروف إن عمليات التدقيق المالي والمراجعة في القطاع الحكومي تتم من خلال مرحلتين، المرحلة الأولى مرحلة سابقة للصراف يقوم بها قسم التدقيق المالي في الجهة الحكومية ثم مراجعة لاحقة يقوم بها ديوان المراقبة العامة، لذا فإني أتوقع أن تواجه وحدات المراجعة الداخلية صداماً فكرياً مع ديوان المراقبة العامة خصوصاً في المرجعية والإشراف.
  - ٢- التداخل بين مهام وحدة المراجعة الداخلية في الجهة الحكومية والممثل المالي وخاصة أن بعض الممثلين الماليين يعتمد أن لديه قوة قرار لا بد أن يدافع عنها. لذلك فإن دور وحدات المراجعة الداخلية سيواجه تحدياً كبيراً وصراعاً مع الممثل المالي.
  - ٣- أشارت المادة الثالثة بأن تشكل الوحدة من مدير مرتبته بحسب التشكيل الإداري للجهة، بحيث لا تقل مرتبته عن الحادية عشرة أو ما يعادلها. وقد واجهت بعض الوزارات والمصالح الحكومية صعوبة في توافر شرط المرتبة.
  - ٤- أشارت المادة الرابعة بشرط فيمن يعين مديراً للوحدة - بالإضافة إلى الشروط العامة للتوظيف - أن يكون سعودي الجنسية، وأن تتوافر فيه الكفاية المهنية من حيث التأهيل العلمي والخبرة العلمية، وإلا يقل مؤهله التعليمي عن الشهادة الجامعية في المحاسبة أو ما يعادلها في التخصص، كما يجب ألا تقل خبرته العملية عن سبع سنوات في مجال المراجعة وذلك في المقر الرئيسي.. وتواجه الوزارات والمصالح الحكومية صعوبة في شغل وظائف مديري وحدات المراجعة الداخلية لذا صدر قرار مجلس الوزراء الموقر بتاريخ ١٤٣٢/١٠/٢١هـ بالتعديل الآتي (يجوز شغل وظيفة مدير وحدة المراجعة الداخلية بمن لديه شهادة دبلوم في الرقابة المالية بعد الشهادة الجامعية أو

شهادة جامعية في أحد التخصصات الآتية: إدارة أعمال أو الإدارة المالية أو الإدارة العامة وتكون مدة الاستثناء المشار إليها خمس سنوات يخضع بعدها الوضع للتقويم).

٥- أشارت المادة العاشرة إلى أن من مهام هذه الوحدات تقويم أنظمة الرقابة الداخلية بما في ذلك النظام المحاسبي، وهنا يبدو أن دور وحدات المراجعة التي نص عليها القرار ستختلف بين المؤسسات العامة التي تتبع نظم المحاسبة في منظمات الأعمال ونظم المحاسبة الحكومية. حيث أن قدرة هذه الوحدات على الحكم على النظام المحاسبي الحكومي ستكون محدودة جداً لأن معظم العمل المحاسبي يتم في وزارة المالية<sup>(١)</sup>.  
نلخص مما سبق أن بعض بنود اللائحة تحتاج إلى تعديل وفقاً للإمكانيات المتاحة لدى الجهات الحكومية.

---

(١) د. محمد آل عباس، الاقتصادية الكترونية، العدد ٥١٠٠ في ٢٨/٩/٢٠٠٧م.

### المبحث الثالث الدراسة الميدانية

لقد تم تخصيص هذا المبحث لعرض المراحل الأساسية لأسلوب الدراسة الميدانية وعينة البحث وعرض الأساليب الإحصائية المستخدمة في إجراء التحليل اللازم للدراسة، ومن ثم توصيف نتائج الدراسة الميدانية والتوصيات.

#### ١- أسلوب الدراسة الميدانية:

إعتمد الباحث على أسلوب الإستبانة كأداة لجمع البيانات، وأساساً لمعرفة آراء وإتجاهات عينة البحث، وتم تصميم الإستبانة المستخدمة بما يتلائم مع هدف البحث حيث قسمت إلى قسمين، ركز القسم الأول على جميع البيانات الديموجرافية عن أفراد العينة، من حيث العمر، والمؤهل الدراسي، والتخصص، والخبرة العملية والوظيفية. أما القسم الثاني فيتكون من ثلاثة محاور رئيسية، أهتم المحور الأول بالمشاكل والصعوبات المرتبطة بالتشريعات المنظمة للمهنة وتمثلها عشرة أسباب. أما المحور الثاني فقد ركز على المشاكل والصعوبات المرتبطة بالإدارات محل المراجعة وتمثلها ثمانية أسباب. أما المحور الثالث فقد أهتم بالمشاكل المرتبطة بلائحة المراجعة الداخلية وتمثلها ثمانية أسباب. وتعتبر محاور الدراسة متغيرات تابعة، وتتأثر بالمتغيرات المستقلة، والتي تمثلها شرائح أفراد العينة من حيث الإنتماء وطبيعة العمل والمؤهل الدراسي وسنوات الخبرة.

#### ٢- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الداخليين في الوزارات والمصالح الحكومية وقد أقتصر نطاق العينة على مدينة الرياض نظراً لوجود المراكز الرئيسية للوزارات والمصالح الحكومية بها. وقد تم استخدام أسلوب العينة العمدية أو الغرضية لعدد (١٠٠) إستبانة، تم توزيعها على عينة الدراسة، عاد منها ٦٥ إستبانة

وتشكل ما نسبته ٦٥٪ من الإستبانات الموزعة بسبب أن عدداً من الوزارات والمصالح الحكومية لم يكن بها وحدات مراجعة داخلية وهي نسبة جيدة إحصائياً وجميعها صالحة للتحليل الإحصائي .

### ٣- تحليل البيانات:

أختار الباحث التحليل الوصفي والذي يقوم بجمع البيانات وتبويبها وعرضها في صورة جداول مستخدماً في ذلك أدوات ووسائل التحليل المناسبة كالنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الثبات ألفا كرونباخ والذي يأخذ قيماً تتراوح ما بين الصفر (لا يوجد صدق أو ثبات في البيانات) والواحد الصحيح (يوحد صدق أو ثبات تام في البيانات) ويبين الجدول رقم (١) قيم معامل ألفا كرونباخ لمحاور أسئلة الإستبانة .

#### جدول رقم (١) معامل الصدق والثبات

المحاور	عدد العناصر	الثبات	الصدق
المشاكل والصعوبات المرتبطة بالتشريعات المنظمة للمهنة	١١	٠,٩٥٢	٠,٩٠٦
المشاكل والصعوبات المرتبطة بالإدارة محل المراجعة	٨	٠,٩٠٢	٠,٨٥٥
المشاكل المرتبطة بلائحة المراجعة	٨	٠,٩٢٧	٠,٨٣٧

يتضح من الجدول رقم (١) أن قيم معاملات الثبات كحد أدنى ٠,٩٠٢، وهي قيماً مرتفعة مما يعكس استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، بينما بلغت قيمة معاملات الصدق ٠,٨٣٧ كحد أدنى وتعتبر قيمة مرتفعة مما يعكس أن المقياس يقيس السمة الظاهرة التي وضعها المقياس .

#### ٤- تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

بناء على المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها، سوف يتم عرض النتائج وتحليلها على النحو التالي:

#### أ- الخصائص الشخصية لأفراد عينة البحث:

يوضح الجدول رقم (٢) بعض خصائص أفراد العينة من حيث العمر، والمؤهلات الدراسية، والتخصص، وعدد سنوات الخبرة، ومسمى الوظيفة.

جدول رقم (٢) بعض خصائص أفراد عينة البحث

النسبة	العدد	المتغير	الخصائص
%٢٥	١٦	أقل من ٣٠ سنة	العمر
%٥٧	٣٧	من ٣٠-٤٠ سنة	
%١٨	١٢	أكثر من ٤٠ سنة	
%٣٧	٢٤	دون الجامعة	المؤهل الدراسي
%٥٥	٣٦	جامعي	
%٨	٥	فوق الجامعي	
%٧١	٤٦	محاسبة	التخصص
%٢٣	١٥	إدارة	
%٦	٤	اقتصاد	
%٣٢	٢١	من ١-٤ سنة	الخبرة
%٢٠	١٣	من ٥-١٠ سنة	
%٢٩	١٩	من ١١-١٥ سنة	
%١٩	١٢	أكثر من ١٥	
%٥٤	٣٥	مراجع	الوظيفة
%٢٧	١٨	رئيس مراجعة	
%١٩	١٢	مدير مراجعة	
%١٠٠	٦٥	الإجمالي	

### يتضح من الجدول رقم (٢) الآتي :

- إن الغالبية العظمى مما شملتهم الدراسة بنسبة ٥٧٪ أعمارهم تتراوح ما بين ٣٠ - ٤٠ سنة يليه في ذلك الأفراد الذين أعمارهم تقل عن ٣٠ سنة بنسبة ٢٥٪ وأخيراً الأفراد الذين تزيد أعمارهم عن ٤٠ سنة يشكلون نسبة (١٨٪) فقط معنى ذلك إن نسبة كبيرة ٨٢٪ من المعينين في وحدات المراجعة الداخلية من حديثي التخرج.
- أن غالبية عينة الدراسة بنسبة بلغت (٥٥٪) من الحاصلين على مؤهلات جامعية (بكالوريوس)، في حين ما نسبته (٣٧٪) من أفراد العينة حاصلين على مؤهلات دون الجامعي (دبلوم محاسبة) من كليات التقنية ومعهد الإدارة العامة، في حين باقي أفراد العينة ونسبتهم (٨٪) حاصلين على مؤهلات عليا (ماجستير ودكتوراه). وهنا يثير تساؤل أن من بين المراجعين الداخليين ممن لا يحملون مؤهلات جامعية نسبة كبيرة نسبياً بلغت (٣٧٪).
- أن غالبية عينة الدراسة بنسبة (٧١٪) من المتخصصين في المحاسبة وهي أكبر نسبة مقارنة بباقي التخصصات، يليه في ذلك بنسبة ٢٣٪ من أفراد العينة من المتخصصين في الإدارة والباقي نسبتهم (٦٪) من المتخصصين في الاقتصاد ومعنى ذلك أن نسبة (٢٩) من أفراد العينة من غير المتخصصين في المحاسبة وهذا مخالفاً للمادة الخامسة من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية والتي تشترط فيمن يعين بالوحدة من الموظفين المتخصصين (أن يكون حاصلاً على شهادة جامعية أو دبلوم أو ما يعادلها في تخصص المحاسبة).
- إن معظم أفراد العينة ونسبتهم ٣٢٪ تتراوح خبراتهم ما بين سنة إلى أربع سنوات يليهم في ذلك بنسبة (٢٩٪) تتراوح خبراتهم ما بين إحدى عشر سنة

وخمسة عشر سنة ثم يليهم في ذلك نسبة (٢٠٪) تتراوح خبراتهم ما بين الخمسة إلى عشر سنوات، وأخيراً (١٩٪) تزيد خبراتهم عن خمسة عشرة سنة. مما سبق يتضح أن نسبة ضئيلة من أفراد العينة خبراتهم تزيد عن خمسة عشر سنة. ويعني ذلك أن معظم المراجعين الداخليين المعينين في وحدات المراجعة الداخلية خبراتهم قليلة.

• أن غالبية أفراد العينة من المراجعين الداخليين بنسبة (٥٤٪) يليهم في ذلك بنسبة (٢٧٪) من أفراد العينة من رؤساء المراجعة وأخيراً (١٩٪) من أفراد العينة من مدراء المراجعة.

#### ب- المشاكل والصعوبات المرتبطة بالتشريعات التنظيمية:

يوضح الجدول رقم (٣) المشاكل والصعوبات المرتبطة بالتشريعات التنظيمية، ودرجات الموافقة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذا المحور والذي يتكون من عشر فقرات مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي

تفعيل دور المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية .. دراسة ميدانية بالملكة العربية السعودية  
د/ سالم سعيد باعاجاج

جدول رقم (٣)  
المشاكل والصعوبات المرتبطة بالتشريعات التنظيمية مرتبة تنازلياً حسب درجة أهميتها لتوسطها الحسابي

الترتيب	البيان	موافق بشدة		موافق		معايد		غير وافق		غير موافق بشدة		الإجمالي	
		%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد
١	غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة	٤٧	٧٢	١٣	٢٠	٥	٨	-	-	-	-	٦٥	١٠٠
٢	عدم اشتراط الخبرة	٢٥	٣٨	٢٧	٤٢	١٣	٢٠	-	-	-	-	٦٥	١٠٠
٣	عدم وجود حوافز للمراجع الداخلي	٢٨	٤٢	١٢	١٨	٢٠	٣١	٥	٨	-	-	٦٥	١٠٠
٤	عدم وجود نظام رقابي داخلي	١٠	١٥	٤٠	٦٢	١٥	٢٢	-	-	-	-	٦٥	١٠٠
٥	ضعف دور رفع كفاءة المراجع	١٨	٢٨	٢٢	٣٤	١٥	٢٢	١٥	١٠٠	-	-	٦٥	١٠٠
٦	عدم وجود قواعد محددة للالتزام بالسلوك المهني	١٤	٢٢	٢٦	٤٠	١٧	٢٦	٨	١٢	-	-	٦٥	١٠٠
٧	عدم تبني معايير محاسبية للمراجعة	١٦	٢٥	١٩	٢٩	١٧	٢٦	١٣	٢٠	-	-	٦٥	١٠٠
٨	عدم وضوح مسؤوليات كل مراجع	٣	٤	٢٢	٣٤	٢٠	٣١	٢٠	٣١	-	-	٦٥	١٠٠
٩	عدم وجود خطة للمراجعة الداخلية	٥	٨	١٣	٢٠	٢٢	٣٤	٢٥	٣٨	-	-	٦٥	١٠٠
١٠	صعوبة في تفسير مواد لائحة المراجعة	٣	٤	٩	١٤	٣٦	٥٥	٢٠	٣١	-	-	٦٥	١٠٠

يتضح من الجدول رقم (٣) أن أكبر المشاكل والصعوبات المرتبطة بالتشريعات التنظيمية هي «غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة في

القطاع الحكومي» حيث أجاب ٧٢٪ من أفراد العينة بالموافقة بشدة على ذلك و ٢٠٪ منهم بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٦٥ والانحراف المعياري ١,٥٤ وهذا الانحراف يعكس تباعد آراء أفراد العينة حول هذه العبارة وهو في اتجاه موافق بشدة. يأتي في المرتبة الثانية «عدم اشتراط الخبرة المهنية للمراجع» حيث أجاب ٣٨٪ من أفراد العينة بالموافقة بشدة و ٤٢٪ منهم بالموافقة وقد بلغ المتوسط الحسابي ٤,١٨ والانحراف المعياري ٠,٩١ وهو يميل إلى الموافقة. ثم تأتي عبارة «عدم وجود حوافز للمراجع الداخلي» في المرتبة الثالثة حيث أجاب ٤٣٪ من أفراد العينة بالموافقة بشدة و ١٨٪ بالموافقة وقد بلغ المتوسط الحسابي ٣,٩٧ والانحراف المعياري ٠,٨٥ وهو يميل إلى الموافقة. ثم تأتي عبارة «عدم وجود نظام رقابي داخلي» في المرتبة الرابعة حيث أجاب ١٥٪ من أفراد العينة بالموافقة بشدة و ٦٢٪ بالموافقة وقد بلغ المتوسط الحسابي ٣,٩٢ والانحراف المعياري ١,٠١ وهو يعكس تباعد آراء أفراد العينة حول هذه العبارة وهو يميل إلى الموافقة. وجاءت عبارة «ضعف دور المنظمة في كفاءة المراجع» في المرتبة الخامسة حيث أجاب ٢٨٪ من العينة بالموافقة بشدة و ٣٤٪ منهم بالموافقة، وقد بلغ المتوسط الحسابي ٣,٧٤ والانحراف المعياري ٠,٦٢ وهو يميل إلى الموافقة. وجاءت عبارة «عدم وجود قواعد محددة للإلتزام بالسلوك المهني» في المرتبة السادسة حيث أجاب ٢٢٪ من أفراد العينة بالموافقة بشدة و ٤٠٪ منهم بالموافقة، وبلغ المتوسط الحسابي ٣,٧١ والانحراف المعياري ٠,٦٤ وهو يميل إلى الموافقة حيث تهدف قواعد السلوك المهني إلى رفع مستوى المهنة وزيادة ثقة الجمهور. وجاءت عبارة «عدم تبني معايير محاسبية للمراجعة» في المرتبة السابعة حيث أجاب ٢٥٪ من أفراد العينة بالموافقة بشدة و ٢٩٪ منهم بالموافقة، وبلغ المتوسط الحسابي ٣,٥٨. وهو يميل إلى الموافقة والانحراف المعياري ٠,٥٢ أما العبارات الثلاث والمتمثلة في «عدم وضوح مسؤوليات كل مراجع»،

«وعدم وجود خطة للمراجعة الداخلية»، «وصعوبة في تفسير مواد اللائحة» فقد كان الإتجاه فيها محايداً بين الموافقة وعدم الموافقة وكانت المتوسطات الحسابية لها ٣,١٢، ٢,٩٧، ٢,٨٣ على التوالي والانحراف المعياري ٠,٥٤، ٠,٤٠، ٠,٦٨ وعلى التوالي. وتشير نتائج هذا المحور في عمومها بأن هناك مشاكل وصعوبات مرتبطة بالتشريعات التنظيمية.

#### ج- المشاكل والصعوبات المرتبطة بالإدارات محل المراجعة:

يوضح الجدول رقم (٤) المشاكل والصعوبات المرتبطة بالإدارات محل المراجعة، ودرجات الموافقة، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذا المحور والذي يتكون من ثمان فقرات مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي.

جدول رقم (٤)

الاتجاه	التعرف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجمالي		غير موافق بشدة		غير موافق		معايير		موافق		موافق بشدة		البيان	الرقم
			%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد				
موافق بشدة	١,٢٨	٤,٥٤	١٠٠	٦٥	-	-	-	-	-	-	-	٤٦	٢٥	٥٤	٢٥	١
موافق	١,٠٦	٤,٢٤	١٠٠	٦٥	-	-	-	-	١٦	١٠	٣٥	٢٣	٤٩	٢٢	٢٢	٢
موافق	٠,٩٣	٣,٨٥	١٠٠	٦٥	-	-	-	-	٢٩	١٩	٥٧	٢٧	١٤	٩	٩	٣
موافق	٠,٩٢	٣,٦٥	١٠٠	٦٥	-	-	٨	٥	٢٨	١٨	٥٦	٣٧	٨	٥	٥	٤
موافق	٠,٥٥	٢,٥٢	١٠٠	٦٥	-	-	١٢	٨	٤١	٢٧	٢٨	١٨	١٩	١٢	١٢	٥
موافق	٠,٥١	٣,٤٨	١٠٠	٦٥	-	-	٢٣	١٥	٢٥	١٦	٢٤	٢٢	١٨	١٣	١٣	٦
معايير	٠,٥٢	٣,٢٩	١٠٠	٦٥	-	-	٢٠	١٣	٤١	٢٧	٢٨	١٨	١١	٧	٧	٧
معايير	٠,٥١	٤,١٥	١٠٠	٦٥	-	-	٦	٤	٣٧	٢٤	٢٩	١٩	٢٨	١٨	١٨	٨

يتضح من الجدول رقم (٤) أن أهم المشاكل والصعوبات المرتبطة بالإدارات محل المراجعة هي «نظرة الإدارات محل المراجعة بأن الهدف من الرقابة اكتشاف الأخطاء» حيث إن ٥٤٪ من المستجيبين أجابوا بالموافقة بشدة و ٤٦٪ منهم أجابوا بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٥٤ وهو يميل إلى الموافقة بشدة، والانحراف المعياري ١,٥٤ وجاءت هذه المشكلة في المرتبة الأولى من المصاعب التي يواجهها المراجعين الداخليين في الجهات الحكومية وهو يمثل أحد المعتقدات الخاطئة عن مهنة المراجعة كما ذكر (Kelleetal م ١٩٩٩). تأتي في المرتبة الثانية مشكلة «مماثلة الإدارات محل المراجعة في الرد على استفسارات وحدة المراجعة الداخلية» حيث ٤٩٪ من المستجيبين أجابوا بالموافقة بشدة و ٣٥٪ منهم أجابوا بالموافقة وقد بلغ المتوسط الحسابي ٤,٣٤ وهو يميل إلى الموافقة والانحراف المعياري ١,٠٦ وهذا يعني عدم إلزام الإدارات المعنية بالرد الفوري على ملاحظات وحدات المراجعة الداخلية وتأتي في المرتبة الثالثة مشكلة «عدم وجود وعي لدى موظفي الإدارة محل المراجعة بأهمية المراجعة» حيث أجاب ٢٨٪ من المستجيبين بالموافقة بشدة و ٢٩٪ منهم بالموافقة، وبلغ المتوسط الحسابي ٤,١٥ وهو يميل إلى الموافقة والانحراف المعياري ٠,٥١ مما يؤثر على تعاونهم مع المراجعين الداخليين). وتأتي في المرتبة الرابعة مشكلة «تسيب موظفي الإدارات» حيث أجاب ١٤٪ من المستجيبين بالموافقة بشدة و ٥٧٪ منهم بالموافقة وبلغ المتوسط الحسابي ٣,٨٥ وهو يميل إلى الموافقة والانحراف المعياري ٠,٩٣ وهذا يدل على أنه عند مراجعة المراجعين الداخليين للإدارات المعنية لم يجدوا بعض الموظفين ومعنى ذلك أنهم يحاولوا الهروب من مقابلة المراجعين الداخليين خشية المسألة. وتأتي في المرتبة الخامسة مشكلة «إخفاء بعض موظفي الإدارات محل المراجعة بعض المستندات» حيث أجاب ٨٪ من المستجيبين بالموافقة بشدة و ٥٦٪ منهم بالموافقة وبلغ المتوسط

الحسابي ٣,٦٥ وهو يميل إلى الموافقة والانحراف المعياري ٠,٩٢ وهذا يدل على أن بعض المستندات المراد إخفاءها فيها بعض الأخطاء والتي لا يرغب موظفي الإدارة المعنية بالكشف عنها. وتأتي المرتبة السادسة مشكلة «تدني مستوى كفاءة الإداريين» حيث أجاب ١٩٪ من المستجيبين بالموافقة بشدة و ٢٨٪ منهم بالموافقة وبلغ المتوسط الحسابي ٣,٥٢ وهو يميل إلى الموافقة والانحراف المعياري ٠,٥٥ وهذا يعكس تدني المستوى العلمي والثقافي والتوعوي لدى بعض موظفي الإدارات المختلفة بالجهة الحكومية. وتأتي في المرتبة السابعة مشكلة «عدم تعاون موظفي الإدارة محل المراجعة مع المراجعين الداخليين» أجاب ١٨٪ من المستجيبين بالموافقة بشدة ٣٤٪ منهم بالموافقة، وبلغ المتوسط ٣,٤٨ وهو يميل إلى الموافقة والانحراف المعياري ٠,٥١ وهذا يؤكد نظرة الإدارات إلى المراجعين الداخليين بأنهم يتصيدوا أخطاء الغير، وتأتي مشكلة «عدم وضوح المفوضين بالسلطة» في المرتبة الثامنة فقد كان الإتجاه فيها محايداً بين الموافقة وعدم الموافقة وكان متوسطها الحسابي ٣,١٩ وانحرافها المعياري ٠,٥٢ وتشير نتائج هذا المحور في عمومها بأن هناك مشاكل وصعوبات مرتبطة بالإدارات محل المراجعة.

#### د - المشاكل المرتبطة بلائحة المراجعة الداخلية:

يوضح الجدول رقم (٥) المشاكل المرتبطة بلائحة المراجعة الداخلية، ودرجات الموافقة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذا المحور والذي يتكون من ثمان فقرات مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي.

تفعيل دور المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية .. دراسة ميدانية بالملكة العربية السعودية  
د/ سالم سعيد باعجاجة

جدول رقم (٥)													
الرقم	البيان	موافق بصفة		موافق		معايد		مواقف		مواقف بصفة		مواقف	
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
١	الالتزام باللائحة يحتاج إلى كود مؤقت	٣٦	١٠٠	٠	٠	١٠	٢٨	٢٩	١٩	٥٥	٣٦	١٩	٠
٢	جدارة اللائحة	٧	١١	٠	٠	١٤	٦٨	٢٨	٤٤	١١	٧	٤٤	٠
٣	يتم مواءم اللائحة بمقتضى بالعمومية	١٥	٢٣	٠	٠	٢٢	٦٥	٢٥	٢٣	٢٣	١٥	٢٣	٠
٤	لم تتم اللائحة على أي عقوبة في جرائم عدم الرد على وحدة الأجهزة الداخلية	٩	١٤	٠	٠	٢٩	٣٦	٢٦	١٧	١٤	٩	١٧	١٤
٥	اللائحة لم تتم على أحكام جديدة	٠	٠	٠	٠	٧٠	٥٠	٥٠	٢٢	٠	٢٢	٢٢	٠
٦	تتميز قواعد اللائحة مع بعض إنتقاص الأجزاء	٤٢	١٥	٠	٠	٤٢	١٥	١٥	١٠	٠	٤٢	١٥	٠
٧	عدم وجود إجراءات وآليات تطبيق اللائحة	١٨	٢٨	٠	٠	٢٠	٣٦	٣٦	١٧	٠	١٨	٢٨	٠
٨	مواد اللائحة غير واضحة	٢٤	٥٧	٠	٠	٢٧	٤٢	٢٤	٤	٠	٢٤	٤	٠

يتضح من الجدول رقم (٥) أن المشكلة الأولى من المشاكل المرتبطة باللائحة المراجعة الداخلية وهي «عدم الإلتزام باللائحة لقلّة الكوادر المؤهلة» وهذا ما أثبتته تحليل الخصائص الشخصية لأفراد العينة أن ٣٧٪ منهم حاصلين على مؤهلات دون الجامعي (دبلوم محاسبة) وقد أجاب ٥٥٪ من المستجيبين بالموافقة بشدة و ٢٩٪ منهم أجابوا بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٤٠ وهو يميل إلى الموافقة بشدة، والانحراف المعياري، ١,١٦ وهذا يدل على أن معظم المراجعين الداخليين لم يحصلوا على دورات تدريبية في مجال المراجعة. وتأتي في المرتبة الثانية مشكلة «حدثة اللائحة» وهذا يعتبر سبب مقبول ومنطقي إذا ما نظرنا إلى تاريخ صدور اللائحة في ١٤٢٨/٤/٦ هـ. وقد أجاب ١١٪ من المستجيبين بالموافقة بشدة و ٦٨٪ منهم بالموافقة. وقد بلغ المتوسط الحسابي ٣,٨٩ وهو يميل للموافقة والانحراف المعياري ١,١٢. وتأتي في المرتبة الثالثة مشكلة «بعض مواد اللائحة يتصف بالعمومية» وهذه المشكلة تحتاج إلى كوادر مؤهلة ومدربة على كيفية التعامل مع اللائحة. وقد أجاب ٢٣٪ من المستجيبين بالموافقة بشدة، ٣٥٪ منهم بالموافقة، وبلغ المتوسط الحسابي ٣,٧٣ وهو يميل إلى الموافقة، والانحراف المعياري ٠,٥٦ وتأتي في المرتبة الرابعة مشكلة «لم تنص اللائحة على أي عقوبة في حالة عدم الرد على وحدة المراجعة الداخلية».

وهذا يشجع الكثير من الإدارات بالجهة الحكومية بالتهاون وعدم المبالاة باستفسارات وحدة المراجعة الداخلية وهذا ما أكدته الفقرة (٢) من المشاكل والصعوبات المرتبطة بالإدارات محل المراجعة. وقد أجاب ١٤٪ من المستجيبين بالموافقة بشدة و ٢٦٪ منهم بالموافقة وبلغ المتوسط الحسابي ٣,٥٣ وهو يميل إلى الموافقة والانحراف المعياري ٠,٦٤. وتأتي في المرتبة الخامسة مشكلة «اللائحة لم تنص على أحكام على جديدة» وهذا يقصد به أن اللائحة لم تتطرق إلى أحكام جديدة

تتناسب مع التطورات والمستجدات في علم المراجعة وخاصة طرق المراجعة بالحاسب الآلي واختيار العينات العشوائية بالطرق الإحصائية الحديثة. وقد أجاب ٥٠٪ من المستجيبين بالموافقة، وبلغ المتوسط الحسابي ٣,٣٠ وهو يميل إلى الموافقة والانحراف المعياري ٠,٦٩، تأتي في المرتبة السادسة مشكلة «تعارض قواعد اللائحة مع بعض أنظمة المراجعة» فقد كان الإتجاه فيها محايداً بين الموافقة وعدم الموافقة وكان متوسطها الحسابي ٢,٩٥ والانحراف المعياري ٠,٨٠، وتأتي في المرتبة السابعة مشكلة «عدم وجود إجراءات وآليات تطبيق اللائحة» فقد كان الإتجاه فيها محايداً بين الموافقة وعدم الموافقة وكان متوسطها الحسابي ٢,٩٥ والانحراف المعياري ٠,٨٠، وتأتي في المرتبة السابعة مشكلة «عدم وجود إجراءات وآليات تطبيق اللائحة» فقد كان الإتجاه فيها محايداً بين الموافقة وعدم الموافقة وكان متوسطها الحسابي ٢,٦٥ والانحراف المعياري ٠,٤٤، وقد صدر في ذلك تفسير لللائحة من قبل ديوان المراقبة العامة. وتأتي في نفس المرتبة مشكلة «مواد اللائحة غير واضحة» فقد كان الإتجاه فيها محايداً بين الموافقة وعدم الموافقة وكان متوسطها الحسابي ٢,٦٥ والانحراف المعياري ٠,٦٧، وتشير نتائج هذا المحور في عمومها بأن هناك مشاكل مرتبطة بلائحة المراجعة الداخلية.

#### هـ- قوة ومعنوية العلاقة بين محاور الإستبانة:

يعتبر تحليل العلاقة بين المتغيرات المحيطة بالظاهرة محل البحث بالغ الأهمية لأي دراسة ويوضح الجدول رقم (٦) التالي قيم معاملات الارتباط لمحاور أسئلة الإستبانة

جدول رقم (٦) قيمة معاملات الارتباط (بيرسون) لمحاور أسئلة الإستبانة

محور ٣	محور ٢	محور ١	معاملات الارتباط
٠,٤٠	٠,٨٥	١	محور ١
٠,٩٥	١	٠,٨٥	محور ٢
١	٠,٩٥	٠,٤٠	محور ٣

يتضح من الجدول رقم (٦) مايلي:

- ١- وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المحاور الثلاث.
- ٢- بلغت أكبر قيمة لمعامل بيرسون للارتباط ٠,٩٥ بمعنى إن الارتباط بين المتغيرين طردي مرتفع بين المحور الثاني (المشاكل والصعوبات المرتبطة بالأدوات محل المراجعة) والمحور الثالث (المشاكل المرتبطة بلائحة المراجعة الداخلية).
- ٣- بلغت أقل قيمة لمعامل بيرسون للارتباط ٠,٤٠ بمعنى أن الارتباط بين المتغيرين طردي ضعيف بين المحور الأول (المشاكل والصعوبات المرتبطة بالتشريعات المنظمة للمهنة) والمحور الثالث (المشاكل المرتبطة بلائحة المراجعة الداخلية).

### الخلاصة والنتائج والتوصيات:

تم الإشارة إلى أن الهدف من البحث هو تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية. ولتحقيق هدف البحث قام الباحث بتقديم تمهيد لمشكلة البحث وهدفه ومنهجه وخطة البحث والدراسات السابقة ذات العلاقة لاستخدامها كأساس ومرجع للدراسة وتم تقسيم البحث إلى ثلاث مباحث. تطرق المبحث الأول إلى الإطار العام للمراجعة الداخلية من حيث مفهوم المراجعة الداخلية وأهميتها والشروط الواجب توافرها لوجود نظام سليم للمراجعة الداخلية مع توضيح الهدف من المراجعة. وتطرق في المبحث الثاني إلى اللائحة الموحد لوحدات المراجعة الداخلية والمتكونة من عشرين مادة وخلص الباحث إلى أن بعض مواد اللائحة تحتاج إلى تعديل لتتماشى مع متطلبات الوزارات والمصالح الحكومية والإمكانيات المتاحة لها. وتطرق في المبحث الثالث إلى الدراسة الميدانية باستعراض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

### نتائج الدراسة الميدانية:

قام الباحث بتصميم إستبانه تضمنت ثلاث محاور رئيسية، كل محور يتضمن عدداً من المشاكل والصعوبات التي تواجه وحدات المراجعة الداخلية بالوزارات والمصالح الحكومية. تم استقراؤها من بعض الدراسات السابقة مع إدخال بعض التعديلات عليها بما يتلائم مع طبيعة هذه الدراسة، وقد أضح خلال هذه النتائج ما يلي:

- فيما يتعلق بالخصائص الشخصية للعينة أن الغالبية العظمى ممن شملتهم الدراسة بنسبة ٥٧٪ تقع أعمارهم بين الثلاثين والأربعين سنة وإن نسبة الحاصلين على شهادة البكالوريوس (٥٥٪)، وإن غالبية عينة الدراسة (٧١٪)

من المتخصصين في المحاسبة وإن معظم أفراد العينة بنسبة ٣٢٪ خبراتهم أقل من خمس سنوات.

• موافقة مجتمع البحث على (٧) من أصل (١٠) مشاكل وصعوبات تقف عائقاً لتفعيل دور المراجعة الداخلية في الوحدات التابعة للوزارات والمصالح الحكومية والمتمثلة فيما يلي:

١- غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة.

٢- عدم اشتراط الخبرة المهنية للمراجع.

٣- عدم وجود حوافز للمراجع الداخلي

٤- عدم وجود نظام رقابي داخلي.

٥- ضعف دور المنظمة في رفع كفاءة المراجع.

٦- عدم وجود قواعد محددة للإلتزام بالسلوك المهني.

٧- عدم تبني معايير محاسبية للمراجعة.

• موافقة مجتمع البحث على (٧) من أصل (٨) مشاكل وصعوبات ومرتبطة بالإدارات محل المراجعة تقف عائقاً أمام تفعيل دور المراجعة الداخلية في وحدات المراجعة الداخلية والمتمثلة فيما يلي:

١- نظرة الإدارات بأن الهدف من الرقابة إكتشاف الأخطاء.

٢- مhapلة الإدارات في الرد على استفسارات وحدات المراجعة الداخلية.

٣- عدم وجود وعي لدى موظفي الإدارة محل المراجعة.

٤- تسبب موظفي الإدارات.

- ٥- إخفاء بعض موظفي الإدارات بعض المستندات.
- ٦- تدني مستوى كفاءة الإداريين.
- ٧- عدم تعاون موظفي الإدارة محل المراجعة مع المراجعين الداخليين.
- موافقة مجتمع البحث على (٥) من أصل (٨) مشاكل مرتبطة بلائحة المراجعة الداخلية والمتمثلة فيما يلي:
  - ١- الإلتزام باللائحة يحتاج إلى كوادر مؤهلة.
  - ٢- بعض مواد اللائحة يتصف بالعمومية.
  - ٣- حداثة اللائحة.
  - ٤- لم تنص اللائحة على أي عقوبة في حالة عدم الرد على وحدة المراجعة الداخلية.
  - ٥- اللائحة لم تنص على أحكام جديدة.

#### التوصيات:

- بناء على ما انتهت إليه الدراسة من نتائج يوصي الباحث بما يلي:
- ١- تشكيل لجنة من المتخصصين في المحاسبة والمراجعة لدراسة لائحة وحدات المراجعة الداخلية لإعادة صياغة بعض موادها بما يتناسب مع النظام المحاسبي الحكومي ومع الإمكانيات المتاحة لدى الوزارات والمصالح الحكومية.
  - ٢- إلزام جميع الوزارات والمصالح الحكومية بإنشاء وحدات مراجعة داخلية ومتابعة ذلك من قبل ديوان المراقبة العامة.

- ٣- تأهيل موظفي وحدات المراجعة الداخلية وتدريبهم في برامج المراجعة المختلفة .
- ٤- إلزام جميع الإدارات بكل وزارة أو مصلحة حكومية بالرد على استفسارات وحدات المراجعة الداخلية والتجاوب مع تساؤلاتها وملاحظاتها.
- ٥- قيام «هيئة السعودية للمحاسبين القانونيين» بتزويد الوزارات والمصالح الحكومية بمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة الحديثة وبكل ما يستجد على الساحة المحاسبية.
- ٦- توعية موظفي الإدارات المختلفة بالوزارات والمصالح الحكومية على أهمية المراجعة الداخلية وضرورة التجاوب مع المراجعين الداخليين .
- ٧- عقد ورش عمل عن المراجعة الداخلية بهدف توضيح إجراءات وآلية تطبيق لائحة المراجعة الداخلية .
- ٨- الإهتمام برفع المستوى التعليمي للمراجع الداخلي حيث بلغت نسبة حاملي درجة الماجستير والدكتوراه (٨٪) فقط أفراد العينة.

### المراجع العربية:

- ١- د. إحسان صالح المعتاز وعفاف سالم بصفر، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات . دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية ، مجلة كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبدالعزيز جدة العدد ٢، المجلد ٢٤ ، ٢٠١٠ م .
- ٢- د. السيد أحمد السقا، قراءات وحالات تدريبية في المراجعة الداخلية، بدون ناشر، ٢٠٠٩ م .
- ٣- د. جمعه أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى: دار الصفا، عمان، عام ٢٠٠٠ م .
- ٤- د. سعد صالح الرويتع، قياس الأداء في الوحدات الحكومية ، مجلة كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة العدد ٢، المجلد ١٦ ، ١٤٢٣ هـ .
- ٥- سعد مرزوق المذن ، دراسة إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف في المنشآت الحكومية ، بحث غير منشور من أبحاث برنامج الرقابة المالية، معهد الإدارة العامة ، ١٤١٣ هـ .
- ٦- د. صالح عبدالرحمن السعد، علي محمد الزهره، أسباب ضغوط العمل في بيئة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، «دراسة ميدانية» مجلة البحوث التجارية، ( الزقازيق جامعة الزقازيق ، عدد ١، ٢ يناير ويوليو ٢٠٠٩ م .
- ٧- د. صالح عبدالرحمن السعد، مراد عمر درويش، أسباب ونتائج ضغوط العمل في بيئة المراجعة السعودية، دراسة استكشافية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز جدة العدد ١، المجلد ٢٢، ٢٠٠٨ م .

- ٨- د. عبدالرحمن علي التويجري، حسين محمد النفاعي، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز العدد ١، المجلد ٢٢، ٢٠٠٨ م.
- ٩- د. عبدالفتاح إبراهيم مصطفى، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية وإمكانية تطبيقه بالمملكة العربية السعودية، ندوة النظام المحاسبي الحكومي من ١٠-١٣/٤/١٤٠١هـ، الرياض معهد الإدارة العامة.
- ١٠- د. عبدالله المنيف، دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مجلة معهد الإدارة العامة، الرياض، عدد ٧٧، ١٩٩٣ م.
- ١١- عبدالله سعد العجلان، المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية مع التطبيق على قسم التدقيق الداخلي للبرق والهاتف والبريد والهاتف بوزارة البرق والهاتف، بحث غير منشور، أبحاث برنامج الرقابة المالية، معهد الإدارة العامة، جدة: ١٤٠٨ هـ.
- ١٢- د. محمد آل عباس، الاقتصادية الكترونية، العدد ٥١٠٠ في ٢٨/٩/٢٠٠٧ م.
- ١٣- مي الثنيان وحسام عبدالمحسن العنقري «أسباب وآثار وجود ظاهرة تسوق رأي المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية»، مجلة كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة العدد ٢، المجلد ٢٤، ٢٠١٠ م.
- ١٤- د. وائل إبراهيم الراشد مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز (جدة: مركز النشر العلمي المجلد ١٦، عدد ٢، سنة ٢٠٠٢ م).

١٥- د. يحيى أبو طالب، دراسات في المراجعة، ١٩٨٠م، (القاهرة: مطابع سجل العرب).

### أنظمة ولوائح:

١- ديوان المراقبة العامة، الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، ١٤٢٩هـ .

٢- ديوان المراقبة العامة، اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، ١٤٢٨هـ .

### المراجع الانجليزية:

- 1-Azad, AN, (1994) " Time Budget pressure and Filtering at Time practices in Internal Auditing : A survey " , Managerial Auditing journal , 9(6):17-25 .
- 2-Collins, K.M. and Killough, L.N (1989)"Managing Stress in Public Accounting – CPAS Need not Accept Stress as Price of Successful Career" Journal of Accounting, U.S.A .
- 3-Fadzil, F.H. , Hasnah.H., and Muhammad, j.,(2005) "internal Auditing practices and Internal Control system" . Managerial Auditing Journal . 20 (8/9). 844 – 866 .
- 4-IFAC, Hand book," Risk Assessment and Internal Control" ISA, No. 400, International Federation of Accounts, New York July 2000.
- 5-Krishnan, J. (2005) Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis, The Accounting Review, 80 (20): 649 - 675.
- 6-Larson "(2004)" Internal Auditor and Job stress" Managerial Auditing Journal. 19(8/9) : 1119 – 11130 .
- 7-Larson, L. (1997) "Internal Auditor Job Stress and Turnover Intention," ph, d. Dissertation, Cleveland state university : 187 pages.
- 8-Palten, D. , (2005) "An Analysis of the Impact of Locus – of – control on Internal Audit or Job performance and Setis Factim ," Managerial Auditing Journal. 20(9): 1016 – 1030.