

واقع المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي

د. محمد إبراهيم بوهيا

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك فيصل
المملكة العربية السعودية
Mbuhaya@kfu.edu.sa

منيرة خالد الرحيمان

ماجستير محاسبة
مركز الأعمال - معهد الإدارة العامة
المملكة العربية السعودية
Malruhiman@gmail.com

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع المراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي، وتعزيز أهمية الحوكمة في القطاع الحكومي في ظل ممارسات المراجعة الداخلية الفعالة. لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الكمي الوصفي التحليلي، وقد تم اختيار استراتيجية المسح الاستقصائي لتحليل البيانات بهدف الوصول إلى دلالات ومؤشرات ذات قيمة تدعم الدراسة. تمثل عينة الدراسة عينة عشوائية من مدراء إدارات المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين والمحاسبين في القطاع العام السعودي، وتم الاعتماد على القائمة الاستقصائية كأداة للدراسة. تمت الاستعانة بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل نتائج الدراسة. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك وعياً بالمفاهيم الحديثة في البيئة السعودية خصوصاً مع التغيرات والتحولات التي رافقت تطبيق رؤية المملكة 2030. أيضاً يؤدي المراجع الداخلي دوراً مهماً في تطوير فعالية وكفاءة بيئة الرقابة الداخلية، والتي تنعكس في دوره على تطبيق آليات الحوكمة بشكل أكثر كفاءة وفعالية. وأوصت الدراسة بقياس أثر تطبيق آليات الحوكمة في ظل وجود مراجعة داخلية فعالة، وذلك بوضع مؤشرات محددة لرصد التقدم المحرز.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، الحوكمة، الحوكمة في القطاع الحكومي، القطاع العام.

المقدمة

ظهرت في السنوات الأخيرة بعض المصطلحات المرتبطة بالممارسات المحاسبية مثل المحاسبة البيئية والمحاسبة الإبداعية وحوكمة الشركات، ولعبة الأرقام المالية وغيرها من المصطلحات. حيث إن بعض هذه المصطلحات ليست جديدة وقد تمارس في بيئة المحاسبة منذ فترة، إلا أن التغيرات والتحولات الاجتماعية والاقتصادية التي اجتاحت العالم في عقد التسعينات من القرن العشرين خاصة في دول شرق آسيا وروسيا وأمريكا اللاتينية، إضافة إلى أزمة الثقة التي اجتاحت المحاسبة في السنوات الأخيرة بسبب انهيار كبرى الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة "إنرون وورلد كوم"، ساهمت في إظهارها بشكل واضح على ساحة التطبيقات المحاسبية (الرحيلي، 2002).

تشهد المملكة العربية السعودية تحولات إدارية وتنظيمية مما يستوجب تعزيز حوكمة القطاع العام لتحقيق أهداف رؤية المملكة 2030، ولكي تتمكن المؤسسات الحكومية من القيام بدورها على أكمل وجه يجب تطبيق أفضل الممارسات من خلال تنفيذ آليات الحوكمة في عملياتها اليومية، وهذه التحولات، وهذا الإصلاح ليس فقط لمواجهة الفساد الإداري والمالي وإنما أيضاً من أجل مواكبة المستجدات والتطورات التي يعيشها العالم، بالتالي لا تقتصر أهمية الحوكمة على شركات القطاع الخاص بكافة أنواعها لكن تمتد الأهمية بالمقدار نفسه إلى المؤسسات المملوكة للدولة، وذلك لأن الحوكمة في القطاع العام يعزز الاستقرار الاقتصادي ويحفز من أداء العمل المؤسسي مما يعكس مدى تحسين جودة الخدمة التي تقدمها الجهات الحكومية (البسام، 2014). فالحوكمة هي ذلك النظام الذي تحكمه العلاقة بين الأطراف الرئيسية التي تؤثر في الأداء (زين وصبحي، 2009).



ونتيجة سيطرة القطاع العام على الجانب التنظيمي من إصدار الأنظمة واللوائح التي بدورها تؤثر على أداء مختلف القطاعات العامة والخاصة وغير الهادفة للربح، فإن تطبيق مبادئ الحوكمة بهذا القطاع سوف يؤثر بفاعلية في أداء القطاع الخاص والمنظمات غير الهادفة للربح (البسام، 2019). والجدير بالذكر أنّ الحوكمة تهتمّ بكيفية إدارة المنظمات والحكومات والمجتمعات، من خلال تنظيم شؤونها وترتيبها بممارسة السلطات، واتخاذ القرارات وإدارة مسؤولياتها وعلاقتها (Edwards et al., 2012). ومما ركزت عليه محاور رؤية المملكة العربية السعودية 2030 تعزيز كفاءة وفعالية أداء القطاع العام وذلك بتعزيز مبادئ الحوكمة ومنها تحقيق مبدأ المساءلة والمحاسبة من خلال الالتزام بالأنظمة والقوانين، ومبدأ الشفافية والعدل في استخدام السلطة وموارد الدولة وإدارة المال العام وجودة الخدمات الحكومية لتطوير الأداء المؤسسي (رؤية 2030).

وأدى الاهتمام بالحوكمة إلى وضع المراجعة الداخلية في موضع أكثر تركيزاً إذ تتطلع المنظمات بشكل متزايد إلى المراجعين الداخليين لتقديم التوجيه والمشورة على جميع المستويات الإدارية للتوفيق بين فلسفة الإدارة وأهدافها، حيث توفر المراجعة الداخلية خدمات ذات قيمة مضافة واستباقية، ودوراً استشارياً للإدارة العليا لحل المشكلات وضمان تحقيق أهداف الجهات (Davies, 2001).

وفي السنوات الأخيرة زاد الاهتمام بالمراجعة الداخلية، فتطوّرت من حيث التبعية التنظيمية والاستقلالية والمعايير، فهي تعتبر من أساسيات نظام الحوكمة (النجار ومصباح، 2018)، وأكد عابي (2016)، على أربعة أركان رئيسة لعملية الحوكمة هي: المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية، ولجان المراجعة، ومجلس الإدارة. وفي ظل التغيرات والتطورات العالمية المتسارعة التي تسعى المملكة العربية السعودية إلى مواكبتها، وذلك من خلال رؤية المملكة 2030، كان الاهتمام بالمراجعة الداخلية كأحد أهم ركائز مشاريع تطوير القطاع العام بالمملكة العربية السعودية، إيماناً بدورها في المساهمة في تحسين العمليات في أجهزة ومنظمات القطاع العام وتحقيق قيمة مضافة، فقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم (235) بإلزام جميع المؤسسات العامة والأجهزة الحكومية بإنشاء وتفعيل وحدة المراجعة الداخلية في القطاع العام. وطبقاً للمعيار الدولي للمراجعة الداخلية رقم 2110 فإن دور المراجعة الداخلية نحو الحوكمة يكمن في تقييم وتقديم المقترحات التي بدورها تعمل على تحسين حوكمة الجوانب المختلفة في المنظمة (توليبي، 2020).

وبناءً على ما سبق فإن الدراسة الحالية تطرح واقع المراجعة الداخلية كأحد أبرز دعائم تفعيل آليات الحوكمة بالتركيز على القطاع العام السعودي.

خطة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة، تم تقسيمها كما يلي:

- المقدمة.
- الإطار النظري للدراسة.
- منهجية الدراسة واستراتيجيتها.
- نتائج الدراسة الميدانية الوصفية.
- نتائج الدراسة، ووضع التوصيات، وعرض بعض اتجاهات البحث المستقبلية.

الإطار النظري ومراجعة الدراسات السابقة:

الإطار المفاهيمي للدراسة

المراجعة الداخلية

مفهوم المراجعة الداخلية

يعمل معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على تطوير مهنة المراجعة الداخلية، لذلك قام بتعديل تعريفها عدة مرات على مرّ الزمن. وينصّ أحدث تعريف لوظيفة المراجعة الداخلية على أنها نشاط موضوعي مستقلّ يقدّم تأكيدات وخدمات استشارية من أجل إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، و أيضاً، يساعد المنشأة في تحقيق أهدافها

باتباع أسلوب منظم منهجي لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (IIA-2020)، ومن خلال هذا التعريف يتضح أنّه نشاط يقدم خدمتين، الأولى هي خدمة التأكيد الموضوعي ويقصد به الفحص الموضوعي بهدف توفير تقييم مستقل لكفاية وفاعلية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية، والخدمة الثانية هي تقديم الاستشارة للوحدات التنظيمية داخل المنشأة وخارجها.

خصائص المراجعة الداخلية

- وظيفة مستقلة: إنّ المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يقوم بعملية مراجعتها، حيث إنّه إداريًا يتبع أعلى مستويات الهيكل التنظيمي في المنظمة.
- وظيفة استشارية: من خلال تزويد الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة بالدراسات والتحليلات والاستشارات والمقترحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- وظيفة تأكيدية: من خلال تقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، بناءً على تقدير نتائج المخاطر المرتبطة بنشاط المنظمة.
- وظيفة موضوعية: على المراجع الداخلي القيام بأداء أعماله دون تحيز، وأن يمارس العدالة في جمع النتائج وأدلة الإثبات وتقييمها. وتُعتبر خاصية "الموضوعية" أساسية للمراجعة الداخلية، فهي تسمح للمراجع الداخلي بتوفير خدمات التأكيد والنشاط الاستشاري إلى مجلس الإدارة والأطراف ذات المصلحة بالمنظمة (صديقي وأوصيف، 2011).

معايير المراجعة الداخلية

- أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي مجموعة من المعايير تتعلق بالمراجعة الداخلية، وتتكون من ثلاث مجموعات كالتالي:
- المعايير الخاصة: تتعلق هذه المجموعة بهدف ومسؤولية وسلطة دائرة المراجعة، والموضوعية والاستقلالية والاحترافية والعناية المهنية لإدارة المراجعة الداخلية.
 - معايير الأداء: وتشمل هذه المجموعة عددًا من العبارات تتعلق بما يلي: إدارة أنشطة المراجعة الداخلية، وطبيعة العمل، وتخطيط المهمات، وتنفيذ وأداء المهمة، وإيصال النتائج والإبلاغ.
 - معايير التنفيذ: هي المعايير التي يتم تطبيقها في بعض أنواع المهام والوظائف والأنشطة للمراجعة الداخلية، وضعت المعايير لضمان التأكيدات والأنشطة للمراجعة الداخلية. فهي تطبق على ممارسات محددة ومعينة، بينما تطبق المعايير الخاصة ومعايير الأداء على جميع أنشطة وخدمات المراجعة الداخلية (جمعية المدققين الداخليين، 2024).

الحوكمة

مفهوم الحوكمة

تعددت التعريفات لمصطلح الحوكمة، فلا يوجد تعريف موحد لها، وذلك بسبب اختلاف مجالات تطبيقها وتنوع الخلفية العلمية للدارسين والباحثين. فقد عرفها البنك الدولي بأنها "الأسلوب التي تمارس بها السلطة إدارة الموارد الاجتماعية والاقتصادية للبلاد من أجل التنمية". وجاء في دليل تحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام في الأردن للعام المالي 2017 أنّ الحوكمة تتمثل في "مجموعة من السياسات والتشريعات والهيكل التنظيمية والضوابط والاجراءات التي تشكل الطريق وتُدار وتُوجّه فيه الدائرة الحكومية لتحقيق اهدافها بأسلوب أخلاقي ومهني بكل شفافية ونزاهة وفق آلياتٍ للتقييم والمتابعة ونظامٍ صارمٍ للمساءلة لضمان فعالية وكفاءة الأداء"، ومن جانب آخر توفير الخدمات الحكومية بعدالة. أما (البسام، 2014) فعرفها بأنها "عملية صنع القرار التي تشمل جميع من لهم تأثير في إدارة شؤون الدولة في تحديد وتصميم وتنفيذ وتقييم الأنشطة والقرارات". ومن خلال التعريفات السابقة نستنتج أنّ الحوكمة تهدف إلى الحفاظ على أداء المنظمة وتحسينه من خلال معايير محددة تضمن فصل العمليات الإدارية عن الملكية والإشراف على الأداء (الوجيه، 2020).

أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة

أصبحت الحوكمة ذات أهمية كبيرة على مستوى العالم وذلك في ظل التغيرات والتحول التي يشهدها هذا العالم، وتهدف ضوابط الحوكمة إلى تحقيق العدالة والشفافية ومنح حق المساءلة لإدارة المنظمة بالتالي حماية مصالح أصحاب المصلحة، وأيضاً، تسهم في رفع كفاءة الأداء المؤسسي للمنظمات والمؤسسات سواء الحكومية أو غير الحكومية وتنمية الوعي بالإصلاح لدى العاملين بما ينعكس على تحقيق الكفاءة الإنتاجية (دروش وآخرون، 2020). إن تطبيق آليات الحوكمة يدفع إلى إحداث إصلاحات هيكلية ووظيفية والحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، وبناء هيكل تنظيمي قائم على المهنية والكفاءة. وللحوكمة أيضاً أهمية في تطوير الأهداف الاستراتيجية وتحديد مركز القوة لاستثمارها ونقاط الضعف لمعالجتها والحد من أثارها السلبية، وذلك بمشاركة كافة المستويات الإدارية، مما يؤدي إلى تحقيق الدقة في صياغة القرارات والسياسات العامة لضمان نجاح تنفيذها (Stoker, 1998: 18)، حققت الحوكمة الامتياز للمنظمات بتطبيق تقنيات جديدة، وعززت دور المواطنين، فلم يتحولوا إلى مستهلكين سلبيين أمام خدمات الحكومة، وإنما هم جزء أساسي لتقديم الفرص للمشاركة في الشؤون العامة (الطائي، 2016).

مبادئ الحوكمة

ونظراً لتعاريف المختلفة للحوكمة، وعدم وجود تعريف محدد وواضح لمفهومها في القطاع العام بسبب اختلاف أهداف كل منظمة واحتياجات الأطراف المستفيدة، فقد ظهرت عدة محاولات من الهيئات والمنظمات الدولية المهنية لتحديد مبادئ عامة، ومن أوائل المحاولات (IFAC, 2011) تقرير لجنة كادبوري، التي حددت ثلاثة مبادئ أساسية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام. وهي: الإفصاح، والنزاهة، والمساءلة. وكما حدد البنك الدولي ستة مبادئ أساسية للحوكمة التي يمكن أن تطبق في القطاع العام. وهي: المشاركة، والمساءلة، والاستقرار السياسي، والفاعلية، وجودة الأنظمة واللوائح، وسيادة القانون. أما بالنسبة إلى الأمم المتحدة، فقد وضعت ثمانية مبادئ أساسية. وهي: المشاركة، وسيادة القانون، والشفافية، والاستجابة، وتغليب المصلحة العامة، والكفاءة والفاعلية، والعدالة والشمولية، والمساءلة (تولي، 2020).

وقد تعددت إسهامات المؤسسات البحثية والدولية في تحديد مبادئ الحوكمة، وفق المبادئ التالية:

الشفافية: إن تكون التقارير المالية نزيهة وواضحة وتمكين المواطنين من الاطلاع على التقارير والآليات المتبعة (Chakrawal, 2006).

المساءلة: لضمان المحاسبة المالية في القطاعات من خلال قواعد واضحة للمساءلة المالية والإدارية والقانونية والسياسية (Solomon, 2020).

الاستقلالية: بهدف تقليل تضارب المصالح من خلال تشكيل لجان مستقلة بتعيين مراجع حسابات وعدم السماح لأي جهة للسيطرة أو التأثير على قرارات مجلس الإدارة (خوري، 2003).

العدالة: تعني درجة تقديم الحكومة للخدمات على قدر المساواة وطبقاً لمبدأ تكافؤ الفرص والاحتياجات (Chakrawal, 2006).

المشاركة: مشاركة أفراد المجتمع في عملية اتخاذ القرار، بإشراك الأفراد في تحديد الأولويات والاحتياجات وإعداد الخطط (Solomon, 2020).

محددات الحوكمة

يتوقف التطبيق الجيد للحوكمة على مستوى جودة المحددات الداخلية والخارجية:

المحددات الداخلية: وتشير إلى الأسس والقواعد التي تحدد كيفية توزيع السلطات واتخاذ القرارات داخل الشركة، فيؤدي تطبيقها إلى تقليل التعارض بين المصالح.

المحددات الخارجية: وتشمل على سبيل المثال: كفاءة القطاع المالي والقوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة.

إنّ وجود المحددات يضمن تطبيق القواعد والقوانين التي تضمن بشكل جيّد حسن إدارة الشركة (دروش وآخرون، 2020).

دواعي تطبيق الحوكمة

أمّا عن دواعي تطبيق الحوكمة، فقد عدّد عبدالسلام (2014) عدة أسبابٍ، منها: ضعف المتابعة والرقابة المستمرة على سير الاعمال، وضعف دور مجلس الإدارة، وضعف الرقابة الحكومية، وتداخل في الصلاحيات والاختصاصات بين مجلس الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة.

العلاقة بين المراجعة الداخلية والحوكمة

ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في ظل المتطلبات الحديثة للحوكمة المفروضة على المنظمات بموجب الأنظمة، فالمراجعة الداخلية تمثل إحدى الآليات التي تحثّ المنظمة على اتباع القواعد الصحيحة للمحاسبة، وإجراء المراجعة الدورية المستقلة. حيث تساعد المراجعة الداخلية المؤسسات على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة المؤسسات لتأكيد سلامة وصحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة (الظاهر، بو طلاحه، 2012).

فالدور الذي تمارسه المراجعة الداخلية للتأكد من تحقيق المنظمة للأهداف المحددة لمختلف الوحدات الاقتصادية والأطراف المشاركة بالاعتماد على الشفافية، وبناءً عليه يمكن تحديد المجموعات التي تخدمها المراجعة الداخلية إلى مجموعتين رئيسيتين، تمثل المجموعة الأولى المسؤولة عن الحوكمة عبر تقييم مستوى أعمال المنظمة للتأكد من نزاهة الأساليب التي تعتمد عليها، والمجموعة الثانية تضمّ الخاضعين للحوكمة عبر التأكد من أنّ المسؤولين عن حوكمة المؤسسات يعملون لصالح المراجعة الداخلية (توبلي، 2020).

الدراسات السابقة

تسعى الدراسة إلى وصف واقع المراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في السياق السعودي. وبالرغم من قلة الدراسات التي تناولت الموضوع بشكل مباشر في البيئة السعودية في القطاع العام، حيث إنّ العديد من الدراسات والبحوث تناولت أهمية تطبيق الحوكمة والمراجعة الداخلية بشكل أوسع في القطاع الخاص. وفيما يلي استعراض الدراسات التي تناولت الموضوع محل الدراسة بشكل مباشر أو غير مباشر:

دراسات تناولت موضوع الحوكمة والمراجعة في القطاع الخاص

دراسة (السامرائي، 2013)، وتوصلت إلى أنّ الفساد والشفافية وجهان متناقضان لعملة واحدة، وعليه لا بدّ من بذل أقصى الجهود للقضاء على الفساد من خلال الشفافية. وأنّ لجان المراجعة والرقابة الداخليتين في الشركات تؤدي دورًا مهمًا في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال دراسة المخاطر والربط بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للوصول إلى الإفصاح الكامل وتحقيق الشفافية بالقوائم المالية من خلال جودة الأداء المهني.

دراسة (شريقي، 2015)، ركزت على أنّ الحوكمة تضع إطارًا يتكوّن من مجموعة من القواعد القائمة على المعايير الدولية للشفافية، حيث تمثل هذه القواعد نقاطاً مرجعية لصانعي السياسات عند إعدادهم للإطار التنظيمي والقانوني لحوكمة الشركات، وتوصلت أيضًا إلى أنّ لجان المراجعة ونظام الرقابة الداخلية يلعبان دورًا كبيرًا في تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال الربط بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة ودراسة المخاطر.

دراسة (الأحمد، 2017)، والتي جاء من نتائجها أنّ علاقة الارتباط ضعيفة بين تطبيق قواعد الحوكمة ومبادئها وبين فرضية الدراسة التي تنص على «أنّ تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة في الشركة المبحوثة مجرد شعارات إدارية ليس لها تأثير في تحسين الأداء المؤسسي الذي يساهم بدوره في تحسين الوضع الاقتصادي»، وأيضًا تلتزم الشركة طبقاً لمبدأ الإفصاح بنشر الميزانية العمومية، ولكن البيانات المعلنة غير شفافة خصوصًا صافي الربح المخصّص للتوزيع على المساهمين، بالتالي أوصت الباحثة بالالتزام بالإفصاح وشفافية البيانات ممّا يعزز مكانة الشركة ويزيد من سعر السهم.

دراسة (Tumwebaze et al., 2018)، والتي تشير نتائجها إلى وجود ارتباط موجب بين حوكمة الشركات والمساءلة ووظيفة التدقيق الداخلي والمساءلة، بينما تشير نتيجة الانحدار إلى أنّ وظيفة التدقيق الداخلي فقط هي مؤشّر مهمّ للمساءلة، وأكدت أنّ وجود سياسات لإدارة المخاطر ووجود ضوابط داخلية فعالة لها دور في تحسين المساءلة بالمؤسسات.

دراسة (الجحدي، 2019)، اعتمدت في تقييم الاداء المالي من خلال مقارنة متوسط مؤشرات الأداء للمصارف قيد الدراسة قبل تطبيق الحوكمة وبعدها، ومن نتائج الدراسة علاقة عكسية بين السيولة والأداء المصرفي ومن التوصيات تبني مفاهيم الحوكمة من جميع النواحي بتعاون جميع القطاعات الاقتصادية سواء العامة أو الخاصة.

دراسة (الوجيه، 2020)، أُلقت الضوء على تطبيق معايير الحوكمة والإفصاح والشفافية والمساءلة والاستقلالية مجتمعة تزيد من جودة المراجعة الداخلية وذلك من خلال زيادة القدرة على التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها، وزيادة القدرة تقييم المخاطر وإدارتها، وزيادة القدرة على إيصال النتائج وإيضاً إدارة أنشطة المراجعة الداخلية.

دراسة (Abdel Razek, 2021)، والتي ترى أنّه لتحقيق الاستفادة المرجوة لا بدّ من التطبيق الجيد لحوكمة الشركات والالتزام بتنفيذ مبادئها وتفعيل آلياتها، أيضاً إذا لم تتوفر برامج تدريبية متنوعة ومستمرة للمحاسبين والمراجعين لتحسين مهاراتهم وخبراتهم العلمية والعملية فإنّ ذلك سيؤدي إلى ضياع فرص كان من الممكن أن تساهم في تطوير أداء الشركة وتحسين مكانتها.

دراسات تناولت موضوع الحوكمة والمراجعة الداخلية في القطاع العام

دراسة (البسام، 2014)، استعرضت مبدأ الحوكمة الرشيدة ومقاييس جودة الحكم، وفي ظل تلك المقاييس أكّدت أنّ حركة الاصلاح الإداري والمالي تحتاج إلى تفعيل اللوائح والأنظمة، وأنّ تطبيق الأنظمة من شأنه أن يرفع فعالية أداء الحكومة وكفاءته، وبالرغم من حرص الحكومة السعودية على دعم وتعزيز الحوكمة الرشيدة إلا أنّ أداء المملكة العربية السعودية مازال أقل من المأمول في مؤشرات الحوكمة. وامتداداً للدراسة السابقة، تناولت هذه الدراسة تعزيز جودة الأداء الحكومي، وذلك بعد اعتماد برنامج التحول 2020، وأيضاً رؤية المملكة 2030 بما تشمله من إصلاحات جوهرية في جوانب مختلفة اقتصادية ومالية وإدارية. وقد ظهرت الحاجة إلى تطوير أساليب إدارة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية، وهدفت الدراسة إلى معالجة التحديات في التنمية الإدارية الشاملة بالمملكة والاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمالية نحو تنمية شاملة ومستدامة، وأوضح حسب التقارير عن أداء الميزانية بالمملكة أنّ المؤشر أقل من المأمول، ومن توصياته إجراء دراسة في مجال إدارة عمليات الميزانية العامة تركّز على التجارب الدولية ليسهل تطبيق الأسلوب المناسب بالمملكة بما يتناسب مع تركيبها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

دراسة (السيد، 2015)، أكدت على أهمية الإفصاح والشفافية عن الأداء المالي للوحدات الحكومية حيث يؤثر في الحد من انتشار ظاهرة الفساد الحكومي.

دراسة (عبيد، ربايعه، 2020)، وهدفت إلى التعرف على درجة تطبيق قواعد الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالضفة الغربية وأيضاً معرفة ما إذا اختلفت درجة تطبيقها باختلاف كلّ من متغيّر سنوات الخبرة والجنس والمنصب والمؤهل العلمي، بالإضافة إلى التعرف على معوقات تطبيقها في المؤسسات العامة، وكانت نتيجة المتوسط العام لتطبيق قواعد الحوكمة بدرجة تقدير متوسطة، وتوصل الباحثان إلى عدة توصيات منها تشكيل هيئة مستقلة وطنية لمراجعة وتحديث التشريعات والقوانين المرتبطة بالحوكمة، وضمان تطبيق معاييرها، وأوصيا بإجراء دراسة في البحث عن أسباب اختلاف إدراك الموظفين لتطبيق قواعد الحوكمة في ضوء المنصب الوظيفي والمؤهل العلمي

دراسة (الأطرش وآخرون، 2020)، والتي تتوافق مع الدراسة السابقة في أنه كلما ارتفعت درجة تطبيق قواعد الحوكمة كلما قلّ انتشار الفساد الإداري والمالي في مؤسسات القطاع العام، حيث تمثلت قواعد الحوكمة (المساءلة، سيادة القانون، الإفصاح والشفافية، المشاركة، التجاوب والتوافق، الكفاءة والفعالية).

دراسة (العصيمي، 2021)، وركزت على تعزيز دور المراجعة الداخلية والحدّ من الفساد الإداري والمالي وتبسيط الضوء على مفهوم الحوكمة في القطاع العام، ومن نتائج الدراسة الحاجة لدرجة عالية من الوضوح والشفافية فيما يتعلق باتخاذ القرارات في ضوء مبادئ الحوكمة في الجهاز الحكومي السعودي.

دراسة (مصطفى، 2015)، وتناولت أدبيات نظرية الوكالة بتطبيقها على الشركات المساهمة ومدى إمكانية التطبيق على المنظمات العامة الحكومية في مصر، وذلك بهدف المساهمة في الإصلاح الإداري والاقتصادي للمنظمات الحكومية، ونوّه الباحث إلى أنّ تعارض الأهداف في المنظمات الحكومية يعتبر أكثر تعقيداً منه في الشركات المساهمة بسبب تعدد الوكلاء والاصلاء وتنافر أهدافهم، وأشار إلى عدم وجود اختلاف جوهري في الاتجاه نحو المخاطر لدى الاصيل عنه لدى الوكيل في المنظمات العامة الحكومية، حيث إنّهما يواجهان مستوى مخاطرة وعاندا أقلّ من نظيره في المنظمات الخاص.

دراسة (متاني وآخرون، 2017)، والتي أبرزت أهمّ التحديات التي تواجه واقع الحوكمة في القطاع العام، حيث توصل الباحثان إلى أنّ مؤشر جودة التشريعات يدلّ على أنّه جيّد، ولكنّ المشكلة تكمن في تطبيقها، أيضاً هناك تراجع في مؤشر المساءلة والمشاركة، وبالتالي تأثيره ضعيف على معدّل نموّ الناتج المحلي الإجمالي، ومن التوصيات تعزيز وتطوير دور مفهوم التقييم والرقابة على الأداء من خلال مؤشرات الأداء الرئيسية لكافة الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية الحكومية.

دراسة (Christopher, 2012)، وأوضحت أنّ تعزيز دور الحوكمة من شأنه أن يسهّل اعتماد المبادئ الاستشارية والتوجيهية لأفضل الممارسات ممّا يضمن التوافق مع معايير التدقيق الداخلي.

دراسة (Birhane, 2019)، وأكدت حاجة لجان الحوكمة والسلطات التنظيمية إلى وجود لجنة تدقيق فعّالة. إنّ وجود لجنة التدقيق يزيد من فاعلية التدقيق الداخلي، وبالتالي فإنّ غيابها يجعل المراجعين الداخليين غير فعالين.

دراسة (يوسف والمحمدي، 2019)، والتي أظهرت عدة نتائج، منها أنّ المراجعة الداخلية الحديثة تؤدي إلى رقابة فعّالة على القطاع العام في ظل الحوكمة، وأيضاً تساهم في تعزيز القوانين التي تحكمها في القطاع العام.

دراسة (Alrbai, 2020)، والتي توصلت إلى الكشف عن المعوقات التي تقابل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية، منها عدم وجود إعداد مهني مناسب.

وكما يتضح من الدراسات السابقة من حيث عدم تناول واقع المراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي، فإنّ التغيرات التي تمرّ بها المملكة تتطلب مستويات عالية من الحوكمة وإدارة جيّدة للمخاطر ونظاماً فعّالاً للرقابة الداخلية، فالمملكة العربية السعودية تسعى إلى تطوير الممارسات الإدارية في المنظمات الحكومية وإدارتها لمواردها بكفاءة وفعالية، وحماية أصولها، وتطبيق مبادئ العدل والمساواة، وتعزيز مستوى الشفافية والمساءلة، وذلك بتعزيز مبادئ الحوكمة (رؤية 2030). وبالتالي تهدف الدراسة الحالية إلى دراسة واقع المراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي.

وقد بيّن الباحثون في عرضهم للدراسات السابقة بوضوح ما يميز هذه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، حيث تعتبر إضافة نوعية، وذلك لندرة الدراسات في هذا المجال بالمملكة العربية السعودية، وعدم وجود نتائج حديثة بهذا الخصوص. ومن خلال الدراسة الحالية يُمكن التعرّف على واقع المراجعة الداخلية، وأيضاً معرفة دورها في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي، ممّا يعود بالنفع على الأجهزة الحكومية بشكل خاصّ والمجتمع السعودي بشكل عامّ.

المشكلة البحثية وتساؤلات الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في ضعف مخرجات أداء الجهاز الحكومي، وعدم تحقيق مستوى متقدم في مؤشرات الحوكمة في القطاع العام (البسام، 2019)، وبالتالي ضعف اتباع قواعد الحوكمة، وضعف وجود الشفافية وأنظمة الرقابة الداخلية، وقد أثبتت الدراسات تأثير تطبيقات الحوكمة على جودة العمليات الداخلية، وحيث إنّ الحوكمة تقوم بتنمية شاملة للمؤسسة، فإنّ الدراسة تقوم على التركيز في الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية والحوكمة بألياتها المختلفة، هذا الدور الذي من شأنه أن يساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية، فالجهات الحكومية واكبت التطورات والتغيرات استجابةً لرؤية المملكة 2030. والسؤال المطروح هنا:

ما هو واقع المراجعة الداخلية؟ وما الدور الذي تلعبه في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي؟

أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

الهدف الرئيسي

تحديد واقع المراجعة الداخلية، ودورها في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي.

الأهداف الفرعية

- بيان دور تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي.
- تحديد دور المراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي.
- تقييم مدى تطبيق آليات الحوكمة في ظل وجود المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.
- إعداد التوصيات اللازمة للحوكمة في ظل المراجعة الداخلية الفعالة في القطاع العام السعودي.

أهمية الدراسة

نظراً إلى أهمية الموضوع الذي تناوله الدراسة، وإلى رُقي الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وتأثيرها الحيوي على القطاع العام، فإن لهذه الدراسة أهمية علمية وتطبيقية، على النحو الآتي:

الأهمية العلمية

- تساهم الدراسة في تعزيز أهمية ممارسات الحوكمة في القطاع العام السعودي من خلال المراجعة الداخلية وذلك لتحسين الكفاءة والفعالية في القطاع.
- تساهم الدراسة في التعرف على الحوكمة، وإبراز آليات ممارسات الحوكمة في الأجهزة الحكومية، وقياس مدى تطبيق آليات الحوكمة في القطاع الحكومي، ومدى الوعي بممارستها، وأبرز التحديات التي تواجه تطبيق آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي.
- تساهم هذه الدراسة في إثراء معلومات الباحثين والمهتمين، وذلك من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والتوصيات المطروحة من قبل هذه الدراسة.

الأهمية التطبيقية

- تسلط الدراسة الضوء على أحد الموضوعات ذات الأهمية في المراجعة الداخلية والحوكمة.
- إمكانية الاستفادة من نتائج هذه الدراسة لتحقيق مستويات متقدمة في تطبيق آليات الحوكمة من خلال تطبيق المراجعة الداخلية الفعالة في القطاع العام السعودي.

تصميم الدراسة واستراتيجيتها

يتناول هذا الجانب الطريقة التي سار بها الباحثون وكافة الإجراءات التي تناولوها، حيث بدأ من منهج الدراسة وصولاً إلى أهم الأساليب الإحصائية المراد استخدامها في التحليل الإحصائي للدراسة.

منهجية واستراتيجية الدراسة

لقد تم اعتماد المنهجية الكمية الوصفية في إجراء هذه الدراسة، وقد تم اختيار استراتيجية المسح الاستقصائي، بحيث يهدف هذا المنهج إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة، لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، والمنهج الوصفي يتم من خلال الرجوع إلى الوثائق المختلفة، كالكتاب والصحف والمجلات العلمية وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف الدراسة. وقد اعتمد الباحثون هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة الدراسة (تيسير، 2022).

مجتمع الدراسة وعينتها وطرق اختيار مفرداتها

يتكوّن مجتمع الدراسة من الهيئات والوزارات والمؤسسات والأمانات والدواوين والإمارات والإدارات في القطاع العام السعودي. أما بالنسبة على عينة الدراسة فتتمثل في عينة عشوائية من مدراء إدارات المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين والمحاسبين في القطاع العام السعودي، وأيضاً أعضاء الهيئة التعليمية بالجامعات الحكومية.

إعداد أداة الدراسة (قائمة الاستقصاء)

تتكون قائمة الاستقصاء من 26 سؤالاً، وقد تم استعمال الأسئلة المغلقة لمساعدة المستقصى على الإجابة بسهولة من خلال الاختيار بين البدائل المطروحة. كما تم الاعتماد على مقياس "ليكرت" المكوّن من خمسة أوزان.

أداة وطرق جمع البيانات

تم الاعتماد على نوعين من مصادر البيانات:

- البيانات الثانوية: تم الحصول على البيانات بمراجعة الأدبيات المختلفة من الكتب والدوريات والرسائل العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي تتعلق بواقع المراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي، وأي مراجع أخرى قد تساعد في الإضافة العلمية للدراسة.
- البيانات الأولية: ويشمل ذلك البيانات التي تم جمعها عن طريق توزيع قائمة استقصاء على عينة الدراسة، كأداة لاستقصاء آراء المستجيبين، حيث تم بعد جمع هذه البيانات تفريغها وتحليلها للوصول إلى دلالات ومؤشرات ذات قيمة تدعم الدراسة.

إرسال أداة الدراسة (القائمة الاستقصائية)

تم التواصل بالمشاركين لتوضيح الهدف من الدراسة ودعوتهم للمشاركة من خلال استكمال القائمة الاستقصائية المرسلة بالبريد الإلكتروني وتطبيق (WhatsApp). وتمّ التذكير برسائل لاحقة لاستكمال القائمة الاستقصائية، حيث انتهت عملية التوزيع بتحقيق معدل استجابة مرتفع تمثل في مائة رديّ، وهو ما يدعم مصداقية نتائج الدراسة.

أساليب تحليل البيانات

تمّ تحليل البيانات باستخدام المتوسطات الحسابية في برنامج SPSS، أمّا فيما يخص بيانات عينة الدراسة وخصائصها فقد تمّ استخدام التحليلات (النسب المئوية والتكرار)، وبالنسبة إلى اختبارات الصدق والثبات تمّ الاعتماد على تحليل معامل بيرسون وألفا كرونباخ، أمّا فيما يتعلق بتحليل البيانات الرئيسية تمّ استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

اختبار أداة الدراسة (القائمة الاستقصائية)

للتحقق من صدق الأداة تم الاعتماد على ثلاث طرق. كالتالي:

1- صدق المحكمين

تم إرسال القائمة الاستقصائية لعدد من المحكمين من ذوي الاختصاص في المراجعة الداخلية، ومتمّن هم ممارسون للمراجعة الداخلية، وكذلك من أكاديميين، وذلك بهدف التأكد من صلاحيتها ومن سلامة ووضوح صياغتها وكفاية خياراتها، وتمت الاستجابة للتعديلات التي اتفق حولها المحكمون، وهو ما ساهم بدرجة كبيرة في عملية تجويد القائمة الاستقصائية وسلامة تصميمها.

2- صدق الاتساق الداخلي

سُمّي صدق ثبات أداة الدراسة بالاتساق الداخلي (Internal Consistency) لقائمة الاستقصاء، بحيث تكون كل عبارة من فقرات أداة الدراسة متسقة مع المجال الذي تنتهي إليه العبارة (الصلاح، 2018).

3- ثبات أداة الدراسة

هو عبارة عن مؤشر او معامل للتأكد من نسبة ثبات أداة الدراسة وصدق آراء أفراد العينة باستخدام اختبار معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، حيث يرتبط الصدق والثبات بالأداة (قائمة الاستقصاء) ومدى قدرتها على القياس ودقة قراءة النتائج (البياتي، 2005).

جدول (1)

مختصر طرق جمع البيانات وترميزها

المرجع	الترميز	المقياس	اسم المتغير
	5	أسئلة موافق بشدة=5	1.الشفافية
	4	أسئلة موافق=4	2.المصداقية
(العصبي، 2021)	3	أسئلة محايد=3	3.الكفاءة
	2	أسئلة غير موافق=2	4.الفعالية
	1	أسئلة غير موافق بشدة=1	5.السلوكيات المهنية

جدول (2)

نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون

المحاور الرئيسية	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الشفافية	0.780**	001.
المصداقية	0.753**	001.
الكفاءة	0.818**	001.
الفعالية	0.836**	001.
السلوكيات المهنية	0.792**	001.

جدول (3)

نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

المحاور الأساسية	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
أولاً: الشفافية	5	0.833
ثانياً: المصدقية	4	0.731
ثالثاً: الكفاءة	5	0.876
رابعاً: الفعالية	5	0.892
خامساً: السلوكيات المهنية	7	0.895

جدول (4)

توزيع المجيبين على القائمة الاستقصائية

البيانات العامة	الفئة	التكرار	النسب المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	2	2%
	بكالوريوس	52	52%
	ماجستير	41	41%
	دكتوراه	5	5%
	محاسبة	72	72%
التخصص	مالية	6	6%
	إدارة	15	15%
	اقتصاد	2	2%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	15	15%
	من 5-10 سنوات	40	40%
	أكثر من 11 سنة	45	45%
المسمى الوظيفي	مدير عام	9	9%
	مدير إدارة	12	12%
	رئيس قسم	10	10%
	عضو هيئة تدريس	14	14%
	أخرى	55	55%

يشير جدول (3) إلى أن معامل الارتباط ألفا كرونباخ يتراوح ما بين (0.731-0.895) أي بحدود القيم المقبولة علمياً (0.7-0.99)، وبالتالي فإن أداة الدراسة تتمتع بقوة الثبات، وهي مناسبة لأغراض الدراسة، بمعنى أن هناك اتساقاً في النتائج.

نتائج الدراسة الميدانية الوصفية

التحليل الوصفي لعينة الدراسة (المتغيرات الديمغرافية)

بناءً على تلك المعطيات فيما يخص متغير المؤهل العلمي، فقد تصدر مؤهل البكالوريوس بنسبة 52% يليه الماجستير بنسبة 41% مما يدل على أن أفراد العينة يتمتعون بمستوى تعليمي ممتاز، وهذا يؤكد أهمية هذا المتغير وتناسبه مع حجم أعمال المراجعة. وجاء متغير التخصص بنسبة 72% من حملة شهادة المحاسبة، و15% من تخصص الإدارة، و6% من تخصص المالية، و2% من تخصص الاقتصاد، بينما مثلت التخصصات الأخرى نسبة 5%، وهذا يدل على وجود موظفين مؤهلين لممارسة أعمالهم. أما بالنسبة إلى متغير سنوات الخبرة فتمتلك الغالبية العظمى خبرة أكثر من 11 سنة أي بنسبة 45%، في حين يمثل من يمتلكون خبرة تمتد بين 5 و10 سنوات نسبة 40%، مما يدل على وجود خبرة المناسبة في مجال المحاسبة والمراجعة، أما فيما يخص متغير المسمى الوظيفي لأفراد العينة فهي متفاوتة بين مدراء إدارات المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين والمحاسبين، وهو ما ينسجم مع أغراض الدراسة.

التحليل الوصفي للبيانات الأساسية للدراسة:

المعيار الإحصائي المستخدم في تقييم المحاور الرئيسية لأداة الدراسة:

- المتوسط الحسابي من 1 إلى 1.79، درجة التقييم ضعيف جداً.
- المتوسط الحسابي من 1.80 إلى 2.59، درجة التقييم ضعيف.
- المتوسط الحسابي من 2.60 إلى 3.39، درجة التقييم متوسط.
- المتوسط الحسابي من 3.40 إلى 4.19، درجة التقييم مرتفع.
- المتوسط الحسابي من 4.20 إلى 5، درجة التقييم مرتفع جداً (Statistic-think Website, 2019).

ليتسنى لنا تحديد آراء عينة الدراسة حول أسئلة الاستقصاء فقد تم تقسيمها إلى خمسة محاور رئيسية كالتالي:

- المحور الأول: يتكوّن من خمسة أسئلة تتعلق بمدى توفر عنصر الشفافية داخل الجهة الحكومية.
- المحور الثاني: يتكوّن من أربعة أسئلة تتعلق بمدى توفر عنصر المصدقية للحفاظ على المال العام داخل الوحدة الحكومية.
- المحور الثالث: يتكوّن من خمسة أسئلة تتعلق بمدى توفر عنصر الكفاءة في الوحدة الحكومية.
- المحور الرابع: يتكوّن من خمسة أسئلة تتعلق بمدى توفر عنصر الفعالية في الوحدة الحكومية.
- المحور الخامس: يتكوّن من سبعة أسئلة تتعلق بمدى توفر عنصر السلوكيات المهنية لدى الموظفين داخل الجهة الحكومية.

المحور الأول: الشفافية

بناءً على البيانات الواردة في الجدول أعلاه، يتضح التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة بأن المتوسط الحسابي يقع ما بين (3.7 و3.9) ممّا يشير إلى درجة استجابة مرتفعة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يدل على توفر عنصر الشفافية داخل الجهة حسب استجابة غالبية أفراد العينة.

جدول رقم (5)

نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى توفر عنصر الشفافية داخل الجهة الحكومية

م	العبرة	المتوسط الانحراف الحسابي المعياري	المستوى
1	وحدة المراجعة الداخلية تطبق سياسات وإجراءات موضوعية.	3.9300	0.90179 مرتفع
2	آليات المراجعة الداخلية الموضوعية تسمح بالمساءلة القانونية في أي وقت.	3.7800	0.84781 مرتفع
3	المراجعة الداخلية تعمل على ضمان مستوى كافٍ من الإفصاح المحاسبي.	3.8500	0.93609 مرتفع
4	وحدة المراجعة الداخلية توفر لوائح وقوانين وانظمة واضحة.	3.8300	1.07360 مرتفع
5	إجراءات المراجعة الداخلية تقدم تأكيداً على وضوح التقارير المالية مما يساعد على اكتشاف التضييل.	3.8700	0.99143 مرتفع

ومن مؤشرات ذلك أنّ الصورة التي يجب أن تكون عليها ممارسة مهنة المراجعة - من خلال إرساء المبادئ الأساسية ووضع إطار لتحسين أنشطتها في ظل مجموعة الأسس القادرة على قياس الأداء ممّا يؤدي إلى تعزيز وتحسين عمليات التنظيم بالمنظمة- هو وجود استراتيجية للمراجعة الداخلية تهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة.

إنّ تقديم خدمات المراجعة الداخلية يدعم جودة الخدمات، ممّا يدعم موثوقية المعلومات المالية وغير المالية، وإرساء قاعدة الشفافية.

أظهرت نتائج دراسة عبد المنعم وآخرين (2019) أنّ تطبيق معايير المراجعة الداخلية يعمل على تحقيق الشفافية في المصارف العاملة بالسودان، كما يسهم تطبيقها في عمل المراجعين ضمن إجراءات واضحة، كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة معنوية لتطبيق معايير المراجعة الداخلية في الالتزام بمقومات الحوكمة، ممّا يعمل على زيادة الإفصاح والشفافية.

المحور الثاني: المصدقية

جدول رقم (6)

نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى توفر المصدقية للحفاظ على المال العام داخل الجهة الحكومية

م	العبرة	المتوسط الانحراف الحسابي المعياري	المستوى
1	تساعد وحدة المراجعة الداخلية على وضع بنود صرّف واضحة من قبل الإدارة.	3.5900	1.07398 متوسط
2	يتم تنفيذ العمليات المحاسبية والمالية بشكل واضح.	3.9700	0.82211 مرتفع
3	وحدة المراجعة الداخلية لها القدرة على اكتشاف بنود صرف غير واقعية.	3.9000	0.95874 مرتفع
4	الالتزام باللوائح والأنظمة المالية المفروضة من قبل وزارة المالية للحفاظ على أموال الدولة.	4.3500	0.67232 مرتفع

بناءً على المعطيات الواردة في الجدول رقم (6)، يتضح من التحليل الاحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة بأنّ المتوسط الحسابي يقع ما بين (3.5 و4.3)، وهو ما يشير إلى درجة استجابة مرتفعة حسب مقياس ليكرت الخماسي، ممّا يدلّ على توفر عنصر المصدقية داخل الجهة حسب استجابة غالبية المشاركين في الدراسة.

وفي ضوء ذلك على المراجع الداخلي الالتزام بتقديم خدمات التأكيد بالتركيز على التقييم الموضوعي للأدلة بدافع إبداء رأي فني مستقلّ.

أوضحت دراسة (يوسف، 2017) أن دور المراجع الداخلي يضيف قيمة للوحدة عن طريق الوظائف التي يقوم بأدائها في إطار حوكمة الشركات، وتعمل على توفير المعلومات للإدارة بجميع مستوياتها وتقويم إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية وتقييم التزام الوحدة بمبادئ حوكمة الشركات.

المحور الثالث: الكفاءة

بناءً على المعطيات الواردة في الجدول رقم (7)، يتضح التحليل الاحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة بأنّ المتوسط الحسابي يقع ما بين (3.7 و4.1) مما يشير إلى درجة استجابة مرتفعة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهذا دليل على توفر عنصر الكفاءة داخل الجهة حسب استجابة غالبية المشاركين في الدراسة.

والكفاءة هي إنجاز أكبر قدر من الأهداف المحددة بأقل تكلفة. إنّ الالتزام بالكفاءة بتحليل المعرفة والمهارات المطلوبة لأداء الوظائف بكفاءة. توصيفات الوظيفة سواء الرسمية او الوسائل الاخرى لتحديد المفاهيم التي تتضمن تلك الوظائف الخاصة.

جدول رقم (7)

نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى توفر عنصر الكفاءة داخل الجهة الحكومية

م	العبرة	المتوسط الحسابي المعياري	الانحراف المعياري	المستوى
1	تقوم وحدة المراجعة الداخلية بتقديم توصيات للإدارة العليا بما يكفل حماية موارد المنظمة مما يؤدي إلى تحسين الكفاءة.	4.1000	0.87039	مرتفع
2	تقوم وحدة المراجعة الداخلية بحماية الأصول والقيام بعمليات الجرد والتأكد من وجود الأصول مما يؤدي إلى تحسين الكفاءة.	3.8300	1.00559	مرتفع
3	تقوم وحدة المراجعة الداخلية بتقديم الخدمات الاستشارية لكفاءة تصميم وإداء النظام المحاسبي للمنشأة مما يؤدي إلى تحسين الكفاءة.	3.7400	1.03103	مرتفع
4	المراجع الداخلي يقوم بتوفير تأكيد لمجلس الإدارة والادارة العليا ولجنة المراجعة بأن المخاطر سيتم السيطرة عليها وتقديم التوصيات والعمليات الاستشارية.	3.7400	0.92791	مرتفع
5	المراجع الداخلي يقوم بتحديد وقياس مستوى الكفاءة المحقق وتحديد الانحراف.	3.8100	0.92791	مرتفع

تقديم خدماته التأكيدية والاستشارية لإضافة قيمة للمنشأة في ظل آليات الحوكمة.

إنّ نشاط المراجعة الداخلية مستقل عن الإدارة التنفيذية للمنظمة، فتبعيته مباشرة لمجلس الإدارة، ونطاق المراجعة الداخلية توسّع ليشمل الخدمات الاستشارية بالإضافة لخدمات التأكيد والتقييم والفحص، فقد تخطت المهام التقليدية حيث تدخل في تقييم وإدارة المخاطر ودعم نظام الحوكمة.

أكدت دراسة (النجار، مصباح، 2018) الدور المهم للمراجع الداخلي في المنشأة فهو يعمل على تطوير فعالية وكفاءة بيئة الرقابة الداخلية من خلال

جدول رقم (8)

نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى توفر عنصر الفعالية داخل الجهة الحكومية

م	العبرة	المتوسط الحسابي المعياري	الانحراف المعياري	المستوى
1	تقوم وحدة المراجعة الداخلية بتحديد المخاطر التي تواجه المنظمة، وتحديد مدى تأثيرها على الأهداف.	3.8400	0.93980	مرتفع
2	تقوم وحدة المراجعة الداخلية بالتأكد من أنّ آليات التغذية العكسية تعمل بفعالية لتحقيق أهداف المنظمة.	3.8100	0.88415	مرتفع
3	تقوم وحدة المراجعة الداخلية بالتحقق من نطاق الأهداف المصمّمة والبرامج التشغيلية ومدى تماشيها مع أهداف المنظمة.	3.8800	0.93506	مرتفع
4	تقوم وحدة المراجعة الداخلية بالتأكد من تحقيق هدف سلامة الفصل بين الوظائف المتعارضة، ووجود سياسات واضحة لتأهيل وتدريب الموظفين.	3.8700	0.92829	مرتفع
5	تقوم وحدة المراجعة الداخلية بالتأكد من وضوح تحديد الاختصاصات والمسؤوليات.	3.9500	0.88048	مرتفع

المحور الرابع: الفعالية

بناءً على المعطيات الواردة في الجدول أعلاه، يتضح التحليل الاحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة بأن المتوسط الحسابي يقع ما بين (3.8 و 3.9) مما يشير إلى درجة استجابة مرتفعة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يدلّ على توفّر عنصر الفعالية داخل الجهة حسب استجابة غالبية المشاركين في الدراسة.

تشير الفعالية إلى التوافق بين المخرجات المخططة للنظام مع المخرجات الفعلية (النور، 2007). لمساعدة المنظمات على توفير نظام جيد للحوكمة من خلال

عناصر نظام الرقابة الداخلية، وبناءً عليه يلتزم المراجع الداخلي بمباشرة مسؤوليات ومهامّ جديدة في الرقابة وإدارة المخاطر ونظام الحوكمة. وينبغي عدم تدخل ادارة المراجعة الداخلية في شؤون الموظفين بحيث تكون العلاقة بينهم تعتمد على التعاون بهدف مشترك هو رفع شأن المنظمة. ولتحسين بيئة الرقابة الداخلية، يجب إعداد هيكل تنظيمي مناسب يحدد الواجبات والمسؤوليات. وهذا تم تأكيده من خلال دراسة (Birhane, 2019) حيث أوضح بأن حاجة لجان الحوكمة والسلطات التنظيمية إلى وجود لجنة تدقيق فعالة. إن وجود لجنة التدقيق يزيد من فاعلية التدقيق الداخلي بالتالي فإن غيابها يجعل المراجعين الداخليين غير فعالين.

المحور الخامس: السلوكيات المهنية

بناءً على بيانات الجدول رقم (9)، يتضح التحليل الاحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة بأن المتوسط الحسابي يقع ما بين (4.0 و 4.5) مما يشير إلى درجة استجابة مرتفعة حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يدلّ على توفر عنصر السلوكيات المهنية لدى الموظفين داخل الجهة حسب نتائج الدراسة.

أعمال المراجعة الداخلية نشاط موضوعي يجب أن يقوم بتنفيذه مهنيون ذوو خبرة ومهارة عالية، وينبغي ان يكون موظفو إدارة المراجعة الداخلية مؤهلين مهنيًا ومدربين في أعمال المراجعة والمحاسبة والإدارة. وعليه إعادة التأهيل العملي

جدول رقم (9)

نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى توفر عنصر السلوكيات المهنية لدى الموظفين داخل الجهة الحكومية

م	العبارة	المتوسط الحسابي المعياري	الانحراف المعياري	المستوى
1	الكفاءة الأكاديمية والخبرة المهنية تحقق أهداف السلوك المهني للمراجع الداخلي.	4.1300	0.92829	مرتفع
2	تحلي المراجع الداخلي بالأمانة قاعدة مهمة من قواعد السلوك المهني الجيد.	4.4500	0.72995	مرتفع
3	يعمل المراجع الداخلي على التحسين المستمر لمهاراته وجودة الخدمة التي يؤديها.	4.2700	0.76350	مرتفع
4	عدم مشاركة المراجع الداخلي في أي نشاط يؤثر على وضعه المحايد.	4.1300	0.86053	مرتفع
5	على المراجع الداخلي الإفصاح عن كافة الحقائق المادية دون تحريف أو تشويه.	4.4700	0.75819	مرتفع
6	على المراجع الداخلي عدم استخدام المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء واجبه لمنفعته الشخصية.	4.5000	0.77198	مرتفع
7	الابداع والتجديد يلاقيان قبولاً أثناء أداء المراجع لدوره المهني.	4.0300	1.03918	مرتفع

للمراجع الداخلي هي الأكثر تأثيراً على دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات. كما أكدت ذلك دراسة صديقي وأوصيف (2011) في كون المراجعة الداخلية تُعدّ إحدى الآليات لتفعيل الحوكمة. بالتالي تُغير دور المراجع الداخلي ليتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى دور استشاري كبير في المنظمة، ممّا يجعله مطالباً بامتلاك المهارات الفنية لتساعده في فهم الخطط وأسس بناء البرامج، ممّا يؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة.

النتائج والتوصيات واتجاهات البحث المستقبلية

النتائج

ألقت هذه الدراسة الضوء على واقع المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي، فعرضت التطور الملحوظ في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، وأبرزت دورها في دعم مبادئ الحوكمة، وبناءً على تلك المعطيات فإن نسبة الاستجابة التي تم الحصول عليها من جميع فئات الدراسة تُعدّ مرتفعة، وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك إجماعاً من عينة الدراسة في الواقع الفعلي على مدى تطبيق آليات الحوكمة في ظل تطبيق المراجعة الداخلية، وتجلّى ذلك في ظل ارتفاع المتوسط الحسابي لعبارات القائمة الاستقصائية بالرغم من حداثة مفهوم الحوكمة في البيئة السعودية، إذ يوجد اهتمام ملحوظ بتطبيق هذه الآليات، من خلال التعرف على جوانبها وكيفية تطبيقها في القطاع الحكومي السعودي، ومن خلال تلك المعطيات نشير إلى النتائج التالية:

- مستوى التزام القطاعات الحكومية بمبادئ الحوكمة جيد، والحوكمة هي إطار يشمل قوانين وتشريعات، ويلتزم هذا الإطار بالعدالة والإفصاح والشفافية، ويخضع للمساءلة والرقابة.
- تزايد الوعي بالمفاهيم الحديثة في البيئة السعودية.
- دور المراجع الداخلي مهم داخل المنظمة، فهو يعمل على تطوير فعالية وكفاءة بيئة الرقابة الداخلية من خلال تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية، وقيامه بالتطوير والتحسين لإضافة قيمة للمنظمة.
- هناك علاقة إيجابية بين تطبيق مبادئ الحوكمة والمراجعة الداخلية.
- يوجد ارتباط قوي بين التطبيق الصحيح للحوكمة وجودة خدمات المراجعة الداخلية، بحيث تعمل آليات الحوكمة بتفاعل وتكامل، بحيث يؤدي كل طرف (مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ولجان المراجعة) المهام والآليات المطلوبة منهم في ظل الحوكمة من أجل تحقيق جودة التقارير المالية.
- من مسؤوليات المراجعة الداخلية إدارة المخاطر وتقييم الرقابة الداخلية ومراجعة الالتزام بالأنظمة.

- يجب أن تتمتع وحدة المراجعة الداخلية بالصلاحيات الملائمة، وأن تمتلك الوسائل والآليات للوصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة، ويتم الإبلاغ عن أي قصور في الرقابة الداخلية.
- فيما يتعلق بقرارات التوظيف بقسم المراجعة الداخلية تكون تحت إشراف المكلفين بالحوكمة.
- تركز الحوكمة على سلامة التشريعات واللوائح، ومدى توافقها مع متطلبات المجتمع، بينما تتأكد المراجعة الداخلية من سلامة التطبيق وتقييم العمليات.
- ليس الهدف فقط تطبيق آليات الحوكمة ولكن تحقيق مستويات متقدمة في تطبيق الآليات هو السبيل لتعزيز جودة الخدمات العامة.

التوصيات

- وفي ضوء ما تم استعراضه في الدراسة الحالية، فإن الحوكمة والمراجعة الداخلية من المواضيع ذات الأهمية التي يجب أن ينظر إليها أصحاب القرار في المملكة العربية السعودية استجابةً لمستجدات الفترة الحالية، ولكونها وسيلةً لمكافحة الفساد، وأداةً لبناء الثقة في المجتمع المحلي، وفي ضوء تلك النتائج نشير إلى التوصيات التالية:
- دعم وحدة المراجعة الداخلية بالكوادر البشرية المتخصصة في مجالات متعدّدة.
- يقتصر دور المراجع الداخلي على المراجعة وتقييم ورصد المخاطر بعيداً عن أي عمل تنفيذي.
- رفع مهارة موظفي المراجعة الداخلية فيما يخص صياغة التقارير مما يؤدي في إنجاح دور المراجعة الداخلية بالجهة.
- الاهتمام بالتدريب والتعليم لأعضاء هذه اللجان لضمان حصولهم على قاعدة المعرفة والدراسة المطلوبة التي تسمح لهم بالوفاء بمسئولياتهم، ولكي يكونوا على علم بالموضوعات المتعلقة بالشئون المالية والمحاسبية.
- تطبيق الحوكمة مما يحقق مزايا عديدة لحلّ العديد من المشكلات التي تواجهها المنظمات.
- تفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية والاهتمام بها لما لها من أثر إيجابي في دعم تطبيقات الحوكمة وإحكام الرقابة على مختلف جوانب أداء المنظمة
- تدعيم أركان ومقومات أجهزة التدقيق الداخلي بما يمكنها من أداء مهامها بالشكل المطلوب وضمان تطبيق وتفعيل مبادئ الحوكمة في المنظمة.
- يتطلّب تطوير الحوكمة في القطاع العام إعداد معايير لها مبنية على أفضل الممارسات العالمية، بما يتناسب مع البيئة التنظيمية والقانونية لعمل القطاع العام بالمملكة.
- التزام المنظمات بإدراج مبادئ الحوكمة ضمن برامج المراجعة الداخلية.
- إعادة التأهيل العملي والعلمي لأعضاء إدارات المراجعة الداخلية بما يجعلهم يستوعبون مبادئ وأسس وسياسات حوكمة المؤسسات والتطورات المنشودة منها.
- تفعيل دور حوكمة المؤسسات لما لها من أهميّة في دعم أحكام الرقابة من خلال عقد الندوات وورش العمل والدورات التدريبية وغيرها.
- قياس الأثر من تطبيق آليات الحوكمة في ظل تطبيق المراجعة الداخلية الفعالة، وذلك بوضع مؤشرات محدّدة لرصد التقدم المحرز.
- التدريب المستمرّ وإعداد البرامج اللازمة لتأهيل المنسوبين بالمنظمة لأداء أدوارهم وممارسة المهنة، ودعم الحوكمة فيها من قبل الجمعيات المهنية المختصة.
- الاهتمام بمفهوم الحوكمة في البيئة السعودية من خلال إدراجها من ضمن خطط المناهج الدراسية بالجامعات السعودية بمرحلة البكالوريوس في كليات العلوم الإدارية.

اتجاهات البحث المستقبلية

ركّز البحث على دراسة واقع المراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في القطاع العام السعودي باستخدام القائمة الاستقصائية كأداة لجمع البيانات، وتمثّل الفرصة البحثية في إمكانية إعادة الدراسة باستخدام المقابلة كأداة لجمع البيانات، ممّا يثري المعرفة، كما يمكن عقد مقارنة بين واقع تطبيق آليات الحوكمة في ظل المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة والقطاع العام، أيضاً يمكن إجراء الدراسة على عناصر أخرى كالمساءلة للحدّ من الفساد الإداري في القطاع العام

المراجع

أولاً - مراجع باللغة العربية

- الأطرش، عصام حسني حسن. (2020). قواعد الحوكمة وأثرها في مكافحة ظاهرة الفساد في مؤسسات القطاع العام في الضفة الغربية. *مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات*، 10 (1)، 213-247.
- البسام، بسام عبد الله. (2014). الحوكمة الرشيدة: المملكة العربية السعودية حالة دراسية. *الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية*، 3 (1)، 3-23.
- البسام، بسام عبد الله. (2018). حوكمة الميزانية العامة في المملكة العربية السعودية. *مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية*، 17 (2)، 175-209.
- البسام، بسام عبد الله حمد. (2019). إطار مقترح لتبني الحوكمة في القطاع العام. *مجلة جامعة الملك سعود*، 28 (2)، 175-203.
- الجحدي، غادة عثمان. (2019). أثر حوكمة المصارف على تحسين الأداء المالي: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف في المملكة العربية السعودية. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية*، 3 (3)، 25-39.
- الرحيلي، عوض سلامة. (2002). المحاسبة الإبداعية Creative Accounting، *مجلة اقتصاديات*، جهاز الدراسات العليا والبحوث، كلية التجارة، جامعة القاهرة، دون مجلد (63)، 117-154.
- السامرائي، عمار. (2013). حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي الأردن، *المؤتمر الثالث للعلوم والمصرفية، حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة*، إربد، المملكة الأردنية الهاشمية، 17-18/04/2013.
- العصيمي، سارة بنت عبد الرحمن بن عبد الحميد. (2021). دور المراجعة الداخلية في حوكمة مؤسسات القطاع العام: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، *المجلة العربية للإدارة*، 41 (2)، 57-72. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية.
- النجار، محيي الدين عمر. (2018). دور المراجعة الداخلية من منظور آليات الحوكمة في تحسين كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية: دراسة ميدانية داخل شركات التأمين المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي. *مجلة الأستاذ*، دون مجلد (15)، 214-242.
- الوجيه، أحمد. (2020). أثر تطبيق معايير الحوكمة في تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية، *المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي*، 13 (46)، 81-103.
- بن الطاهر، حسين، بوطلاعه، محمد. (2012). دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، *الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري*، الجزائر، جامعة محمد خيضر، 6-7/05/2012، صفحات 1-22.
- تويلى، محمد بن بزيع. (2020). دور إدارات المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة من وجهة نظر العاملين في وزارة الداخلية ووزارة الاقتصاد والتخطيط في المملكة العربية السعودية، *رسالة دكتوراه*، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية.
- جمعية المدققين الداخليين. (2024). *الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي*، متوفر بموقع: <https://www.powersresources.com/ar/ippf-is-changing> (تاريخ الاسترجاع: 2024/01/25).
- خوري، نعيم سابا. (2003). مهنة المحاسبة بين التعثر المالي والتحكم المؤسسي في الشركات، *جريدة البيان*، (607).
- رؤية المملكة العربية السعودية 2030. *محاوير وبرامج تحقيق الرؤية*. متوفر بموقع: <https://www.vision2030.gov.sa/ar/explore/programs> (تاريخ الاسترجاع: 2023/11/12).
- زين، علي أحمد؛ وصبيحي، محمد حسني عبد الجليل. (2006). مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، *ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية*، القاهرة، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 19-23/11/2006.

- شريقي، عمر. (2015). التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، *مجلة أداء المؤسسات الجزائرية*، دون مجلد (7)، 121-135.
- صديقي، مسعود. (2011). المراجعة الداخلية كألية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية: دراسة حالة مجمع صيدال، *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*. دون مجلد (6)، 82-107.
- عابي، خليدة (2016). دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية: دراسة حالة الجزائر. *رسالة دكتوراه*. جامعة محمد بوضياف، المسيلة. الجزائر.
- عبد السلام، صالح محمد. (2014). *اتجاهات وآراء المديرين تجاه الحوكمة: دراسة ميدانية على بعض المصارف التجارية العاملة بليبيا*، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- عبد العزيز، ياسر السيد. (2015). رفع كفاءة أداء الرقابة الداخلية لمواجهة الفساد الحكومي في مصر باستخدام آليات الحوكمة الجيدة. *الفكر المحاسبي*، 19 (3)، 207-258.
- عبد المنعم، أسامة عبد القادر؛ وأدم، ياسين عبد الرحيم؛ وإبراهيم، طه محمد المعتز المجتبى. (2019). أثر تطبيق معايير المراجعة الداخلية في دعم مقومات حوكمة المصارف السودانية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف العامة بالسودان، *مجلة العلوم والتقانة في العلوم الاقتصادية*، 20 (1)، 104-125.
- عبيد، شاهر محمد. (2020). درجة تطبيق قواعد الحوكمة في مؤسسات القطاع العام في الضفة الغربية وأهم معيقاته، *مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية*، 5 (13)، 12-27.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم. (2009). جودة المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على الشركات السعودية المساهمة، *مجلة التجارة والتمويل*، دون مجلد (2)، 591-660.
- متاني، بلال أحمد؛ وأمين، بسير أمين؛ وحمدي، جبر عبد الرحيم. (2017). أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي: دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، دون مجلد (8)، 380-405.
- مصطفى، محمد عبده محمد. (2015). إمكانية تطبيق نظرية الوكالة على المنظمات العامة الحكومية في مصر. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، دون مجلد (4)، 375-404.
- يوسف، عبدالحفيظ الأمين علي. (2017). المراجعة الداخلية في ظل إطار حوكمة النظم والموارد ودورها في زيادة قيمة الوحدة، *المجلة العلمية المحكمة الأكاديمية العربية الدولية للتدريب والتطوير*، دون مجلد (1)، 1-24.
- يوسف، كمال أحمد. (2019). أنشطة المراجعة الداخلية الحديثة ودورها في الرقابة على القطاع العام. *مجلة الدراسات العليا*، 14(54) 152-175.

ثانياً - مراجع باللغة الإنجليزية

- Al-Rbai, Z. M. (2020). The Effectiveness of Internal Audit in Government Units in the Kingdom of Saudi Arabia and their Obstacles in the Light of the Saudi Vision 2030 and Current Changes. *Multi-Knowledge Electronic Comprehensive Journal for Education & Science Publications (MECSJ)*. (38).
- Birhane, M. (2019). The Effectiveness of Internal Audit in Improving Corporate Governance: A Case of an Ethiopian Public University, Ethiopia. *Srusti Management Review*, 12 (2), 82-96
- Chakrawal, A. K. (2006). Corporate Governance and Accountability. *Asia Pacific Business Review*, 2 (1), 88-97.
- Christopher, Joe. (2012). The Adoption of Internal Audit as a Governance Control Mechanism in Australian Public Universities: Views from the CEOs. *Journal of Higher Education Policy and Management*, 34 (5), 529-541.
- Davies, M. (2001). The Changing Face of Internal Audit in Local Government. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 1 (1), 77-98

- Edwards, M.; Halligan, J.; Horrigan, B. & Nicoll, G. (2012). *Public Sector Governance in Australia*. ANU Press.
- Institute of Internal Auditors. (2020). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/> (accessed on 10/12/2023)
- Nunes Cavalcante, M. C. & Mendes De Luca, M. M. (2013). Controllership as a Governance Instrument in the Public Sector. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7 (1), 74-88.
- Razek, A. & Mohamed, S. M. (2021). The Role of Audit Processes as one of the Mechanisms of Governance in the Face of the Corona Pandemic. *Delta University Scientific Journal*, 4 (1), pp. 324-341.
- Solomon, J. (2020). *Corporate Governance and Accountability*. John Wiley & Sons.
- Stoker, G. (1998). Governance as Theory: Five Propositions. *International Social Science Journal*, 50 (155), 17-28.
- Tumwebaze, Z.; Mukyala, V.; Ssekiziyivu, B.; Tirisa, C. B. & Tumwebonire, A. (2018). Corporate Governance, Internal Audit Function and Accountability in Statutory Corporations. *Cogent Business & Management*, 5 (1), 1527052.

The Reality of Internal Auditing and its Role in Activating Governance Mechanisms in Saudi Public Sector

Munera Khalid ALRuhiman

Business Centre - Institute of Public Administration

Kingdom of Saudi Arabia

Malruhiman@gmail.com

Dr. Mohammed Ibrahim Bu haya

Assistant Professor, Department of Accounting

College of Business Administration

King Faisal University

Kingdom of Saudi Arabia

mbuhaya@kfu.edu.sa

(ORCID): 0000-0002-3182-047X

Abstract

The study aimed to identify the reality of internal audit in activating governance mechanisms in the Saudi public sector, enhancing the importance of governance in the government sector under effective internal audit practices. To achieve the objectives of the study, the descriptive quantitative approach was used and the survey strategy was chosen to analyze the data in order to reach valuable indications and indicators that support the study, The study sample represents a random sample of directors of internal audit departments, internal auditors and accountants in the Saudi public sector, and the questionnaire was relied on as a tool for the study.

The SPSS was used to analyse the results. The results of the study concluded that there is awareness of modern concepts in the Saudi environment, especially with the changes and transformations in application of the Kingdom's Vision 2030. The internal auditor also plays an important role in developing the effectiveness and efficiency of the internal control environment, which is reflected in the more efficient and effective application of governance mechanisms.

The study recommended measuring the impact of the application of governance mechanisms in the presence of an effective internal review by developing specific indicators to monitor progress.

Key words: *Internal Auditing, Governance, Governance in the Government Sector, Public Sector.*