

مستخرج من مجلة الفكر المحاسبي

العدد الثاني - ٢ يونيو ٢٠١١

تحليل العوامل الهيكلية لوحداث
المراجعة الداخلية في المؤسسات
الحكومية بالمملكة العربية السعودية

د/محمد بن سلطان القباني السهلي

جامعة الملك سعود



تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحدات المراجعة الداخلية

في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية

ملخص

على الرغم من كثرة الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في القطاع الخاص، إلا أن هناك قلة في الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي. لذا تسعى هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على هذا الجانب وذلك من خلال دراسة واقع وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالتطبيق الميداني على وحدات المراجعة الداخلية في خمس وزارات سعودية. وبوجه خاص فإن هذا البحث يهدف إلى استكشاف واقع هذه الوحدات من خلال تحليل العوامل الهيكلية والمهنية المؤثرة على جودة أعمال المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية. وقد اعتمدت الدراسة على إطار تقييم جودة المراجعة الداخلية (IAQAF) المقترح من وزارة الخزانة البريطانية، بالإضافة إلى العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية وفقاً للمعايير المهنية أخذاً في الاعتبار ما جاء في اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية. وبالتحديد، فإن هذه الدراسة تدرس واقع هذه الوحدات في المحاور الرئيسية الثلاثة التالية: الموارد البشرية، والموضوعية، والأداء والتنفيذ.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج المتعلقة بواقع تلك الوحدات في المحاور الثلاثة، حيث تبين أن هناك قصور واضح في الكفاءات العاملة في تلك الوحدات من حيث العدد والتأهيل. كما أوضحت الدراسة تفاوت الوحدات من حيث واقعها التنظيمي واستقلالها، إلا أن النتائج العامة تؤكد ضعف استقلال تلك الوحدات، وعدم وجود أدلة مفضلة للسياسات والإجراءات في تلك الوحدات. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تبين عدم وجود تعاون فعال بين الوحدات والجهات الرقابية الأخرى. وأخيراً، أوضحت الدراسة أنه وحدات المراجعة في الغالب لا تتبع منهجية عمل موثقة وواضحة عند القيام بأعمال المراجعة الداخلية. كما هذه الوحدات لم تستطع تنفيذ جميع المهام الموكلة لها في المادة العاشرة من اللائحة الموحدة بالشكل المطلوب لعدة أسباب أهمها النقص في الموظفين وعدم وجود المتخصصين بالمراجعة الداخلية.



تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحدات المراجعة الداخلية
في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية

الدكتور/ محمد بن سلطان القباني السهلي

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة الملك سعود

e-mail: alsehali@ksu.edu.sa

ينظر كثير من المشرعين والتففيذين إلى وحدات المراجعة الداخلية كألية مهمة لتحسين أداء الأجهزة الحكومية ورفع كفاءتها ، فلوحدات المراجعة الداخلية أهمية كبيرة باعتبار أنها أحد أهم الآليات التي تساهم في تطبيق مفهوم المساءلة في القطاع الحكومي. وبالرغم من تلك الأهمية ، إلا أن هذه الوحدات لاتزال غير قادرة على القيام بمهامها التي حددها النظام. وتستمد وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي السعودي إلزاميتها من قرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ ، وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦ هـ الذي أقر اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة. وتشتمل اللائحة على عشر مواد تحدد مهام وصلاحيات ومسئوليات وواجبات تلك الوحدات.

وقد نصت المادة الثانية من اللائحة على أن تتولى كل جهة إنشاء وحدة للمراجعة الداخلية في المقر الرئيس يرتبط مديرها بالمسؤول الأول في الجهة. وقد بينت اللائحة أن الوحدة تتولى أعمال المراجعة الداخلية بها عن طريق ممارسة الاختصاصات المخولة لها بمقتضى أحكام اللائحة ، وذلك لتحقيق الأهداف التالية :

- (أ) حماية الأموال والممتلكات العامة ، والحد من وقوع الغش والأخطاء ، واكتشافها فور وقوعها .
 - (ب) ضمان دقة البيانات المالية والسجلات المحاسبية واكتمالها .
 - (ج) ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائتها بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة .
 - (د) تحقيق التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات والخطط الملزمة للجهة ، لتحقيق أهدافها بكفاءة وبطريقة منتظمة .
 - (هـ) سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها .
- وعلى هذا الأساس ، فإن هذا البحث يهدف إلى تشخيص الوضع الحالي لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية من خلال تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لهذه الوحدات بالتطبيق على خمس وزارات رئيسية. وبوجه خاص فإن هذا البحث يهدف إلى استكشاف واقع هذه الوحدات في المحاور الرئيسية الثلاثة التالية:

١. الموارد البشرية ، ويشمل التأهيل والكفاءة ، القيادة ، والحوافز ، والتطوير والتدريب
٢. الموضوعية : ويغطي هذا المحور كلاً من الهيكل التنظيمي ، والاستقلال ، والسياسات والإجراءات ، العلاقات مع الجهات الرقابية ، وثقافة العمل
٣. التنفيذ والأداء ، ويتضمن هذا المحور: منهجية العمل ، والعمليات ، وتقارير الأداء، وتقارير المراجعة.



ومن ثم تتمثل أهمية هذه الدراسة في أنها تسعى إلى تحديد عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية ، والتي تعتبر محددات لدورها في تحسين جودة المساءلة والحوكمة في القطاع الحكومي. وتبع أهمية هذا البحث في كونه يساهم في جهود تطوير الأنظمة الخاصة بالمراجعة الداخلية الحكومية في المملكة. وتستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تتناول موضوعاً لم يسبق تناوله في المملكة و من ثم فهي تشكل إضافة مهمة تساعد على التعرف على واقع عمل وحدات المراجعة الداخلية الحكومية في السعودية. حيث يساهم ذلك في مساعدة الجهات التشريعية والتنفيذية على استشفاف المعوقات التي تعترض عمل وحدات المراجعة الداخلية وتحد من فعاليتها ومن ثم الإسهام في تطوير عمل تلك الوحدات. كما أن التعرف على واقع عمل الوحدات يفيد أيضاً في تعريف الأطراف التي تتفاعل معها سواء من داخل أو خارج الوزارة بالأسس التي تنتهجها في عملها و من ثم رفع كفاءة هذه الوحدات.

وبذلك تكون هذه الدراسة قد قدمت إرشاداً للبحوث المستقبلية بشأن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية ، وأكدت على ضرورة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتوفير كافة وسائل الدعم التي تحسن من جودتها، لما لذلك من تأثير إيجابي على جودة المساءلة والحوكمة في القطاع الحكومي.

وسيتم تنظيم باقي هذه الدراسة إلى أقسام رئيسية هي : الدراسات السابقة ، ثم منهجية الدراسة. ويأتي بعد ذلك نتائج الدراسة، وأخيراً الخلاصة والتوصيات.

٢ - الدراسات السابقة

على الرغم من كثرة الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية بشكل عام ، إلا أن هناك قلة في الدراسات التي تركز على المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وتبعاً لفرص هذه الدراسة فإن هذا القسم سيتناول أهم الدراسات ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي. وفيما يلي عرض مختصر لأهم تلك الدراسات.

ولعل دراسة Gordon and Fischer, 1996 تُعد من أوائل الدراسات التي تناولت مدى أهمية المراجعة الداخلية في المنظمات العامة حيث تناولت دور أنشطة المراجعة الداخلية في الكليات والجامعات الأمريكية، وبيان مدى منفعتها واستقلالها في هذه المنظمات العامة. وقد ركزت الدراسة على أنشطة المراجعة الداخلية في الجامعات الأمريكية المتعلقة بمراجعة الأداء Performance Audit، وتقييم البرامج ونتائج الأداء. وقد إنتهت الدراسة إلى أن المراجعين الداخليين في الجامعات الأمريكية خلال فترة الدراسة لا يقوموا بتوصيل جزء كبير وجوهري من نشاط المراجعة الداخلية بفعالية وكفاءة وإنما يتم توجيه الجزء الأكبر من نشاط المراجعة الداخلية بالجامعات الأمريكية نحو المراجعة المالية، ومراجعة الالتزام Compliance Audit.

أما دراسة Carcello and Hermanson, 1997 فقد تناولت كيفية تحسين نشاط إدارة المراجعة الداخلية فى المنظمات العامة، وبيان مدى إدراك المراجع لتحقيق هذه المصادقية. وقد أقرحت الدراسة عشر خصائص لتحسين مصداقية المراجعة الداخلية، ومن أهمها: الإتصال المباشر بين مدير إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة. كما يجب أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بالتقرير بصورة منتظمة إلى لجنة المراجعة. ويجب ألا يوجد قيود جوهرية على نطاق المراجعة الداخلية فى المنظمات العامة. بالإضافة إلى ضرورة إمتلاك المراجع الداخلى فى هذه المنظمات للمعرفة والمهارة والخبرة والتعليم الضرورى والكافى. وأخيراً ضرورة توافر الحرية التامة للمراجع الداخلى للاتصال بالأفراد داخل المنظمة، والوصول إلى البيانات والسجلات بدون قيود.

أما دراسة Montondon and Fischer, 1999 فتناولت وصف طبيعة المراجعة الداخلية فى الجامعات الأمريكية، وعلاقة نشاط المراجعة الداخلية بالمساءلة. وقد قامت الدراسة بفحص أربعة عوامل رئيسية تتعلق بنشاط المراجعة الداخلية فى المنظمات العامة، وهى المصادقية، والإستقلال، ونوعية نشاط المراجعة الداخلية الذى تم إجراءه، ومدى استخدام نتائج المراجعة الداخلية. وقد انتهت الدراسة إلى أن حجم إدارة المراجعة الداخلية، وعدد المراجعين الداخليين فى الجامعات العامة أكبر من الجامعات الخاصة، بالرغم من الحجم الكبير للموازنة فى الجامعات الخاصة. بالإضافة إلى توافر قدر أكبر من الاستقلال والمصادقية فى الجامعات العامة، وزيادة الاعتماد على تقارير المراجعة، والإتصال بمتخذى القرار فى هذه الجامعات. والنتيجة النهائية لهذه الدراسة هى أن الجامعات العامة الأمريكية تمتلك إدارات للمراجعة الداخلية هيكلية، وتتفق فى نشاطها مع الإرشادات المهنية، أكثر من الجامعات الخاصة. وبالرغم من ذلك فإن أنشطة المراجعة الداخلية فى الجامعات العامة لا تقوم بمراجعة الأداء.

ثم زاد الأهتمام بالحوكمة فى القطاع العام حيث أصدر IFAC, 2000 تقرير حول مفهوم حوكمة المنظمات فى القطاع العام. فقد أوضحت IFAC أن المبادئ الأساسية لحوكمة المنظمات تتمثل فى مبدئين رئيسيين هما، الأول: حاجة الجهات المختصة فى المنظمات العامة إلى التأكد من وجود وتطبيق إطار جيد للرقابة. أما المبدأ الثانى فيتعلق بحاجة الجهات المختصة فى المنظمات العامة إلى التأكد من وجود نظم فعالة لإدارة المخاطر. وترتبط هذه المبادئ بأسس تطبيق الحكومة الجيدة Good Government فى المنظمات العامة، والتأكد من مدى ملاءمة ومناسبة النظم والعمليات الرقابية داخل هذه المنظمات. وترتبط هذه الدراسة أسس حوكمة المنظمات بالتعريف الحديث للمراجعة الداخلية، والذي يجعل الهدف الأساسى لها هو مساعدة المنظمة فى الوفاء بمسئولياتها بفعالية، وخاصاً فيما يتعلق بإدارة المخاطر، وتطبيق نظم الحوكمة الجيدة، والتركيز على الأنشطة التى تحقق قيمة مضافة للمنظمة.

ومن الدراسات التى تناولت الحوكمة فى الحكومات المحلية فى أمريكا دراسة Widener and Johnson, 2001 حيث دور المراجعة الداخلية، ولجان المراجعة، والتعاقدات الخارجية لأنشطة المراجعة الداخلية Outsourcing، فى حوكمة المنظمات للحكومات المحلية الأمريكية. وإنتهت الدراسة إلى عدم اعتماد الحكومات المحلية الأمريكية كثيراً على نشاط المراجعة الداخلية، أو لجان المراجعة، فحوالى

٢٧٪ فقط من هذه المنظمات الحكومية تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية. بالإضافة إلى أن حوالي ١٥٪ فقط من وحدات الحكومات المحلية تتعاقد خارجياً على جزء بسيط من نشاط المراجعة الداخلية مع طرف خارجي. والنتيجة النهائية لهذه الدراسة هي أن مفهوم حوكمة المنظمات في أنشطة المراجعة الداخلية، ولجان المراجعة لم يكن منتشر في وحدات الحكومات المحلية الأمريكية حتى منتصف التسعينات.

وأمتداداً لذلك النوع من الدراسات قام Eckhart et al., 2001 بدراسة مسحية حول ممارسات الوحدات الحكومية الأمريكية، ودور آليات حوكمة المنظمات الرئيسية في نشاط هذه الوحدات. وقد إنتهت الدراسة إلى أن نسبة ٥١٪ من عينة البحث لا تمتلك وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية في وحداتها الحكومية. ويرجع ذلك إلى غياب الإلتزام القانوني لنشاط هذه الوظيفة، وعدم إلمام الموظفين الحكوميين بأهمية ومساهمة نشاط المراجعة الداخلية في تحقيق حوكمة المنظمات السليمة Sound Organizational Governance. كما أن نسبة ٣٠٪ من أنشطة المراجعة الداخلية موجه نحو المراجعة المالية، ونسبة ٢١٪ موجه نحو مراجعة الإلتزام. بالإضافة إلى أن نسبة ٨٥٪ من الحكومات المحلية في عينة البحث تمتلك لديها لجنة للمراجعة. كما أن نسبة ٢٢٪ من عينة البحث تعتمد على نظام التعاقدات الخارجية في الجزء الأكبر من أنشطة المراجعة الداخلية، وعدد ١٢ وحدة حكومية تعتمد بالكامل على نظام التعاقدات في نشاط المراجعة الداخلية. والسبب الرئيسي في إتباع نظام التعاقدات الخارجية هو الاستفادة من مزايا التخصص، والمهارة العالية للخدمة المؤداة في نشاط المراجعة الداخلية.

أما دراسة INTOSAI, 2001 حول المساءلة في الوحدات الحكومية، ودور المراجعة الداخلية في المنظمات العامة. فقد بينت الدراسة أن الإلمام التفصيلي بأنشطة المراجعة الداخلية في المنظمات العامة، ومسئوليات المراجع الداخلي في هذه المنظمات، يختلف بصورة كبيرة بين مختلف المنظمات والحكومات، وعبر الزمن لنفس المنظمة الحكومية الواحدة. كما أوضحت الدراسة أن أهم المشاكل التي تواجه أنشطة المراجعة الداخلية في المنظمات العامة تتمثل في انخفاض القدرات المهنية للمراجعين الداخليين في هذه المنظمات، وإدراك الإدارة Management Perception التقليدي بأن أنشطة المراجعة الداخلية لها دور بسيط في أنشطة المنظمة. بالإضافة إلى النقص في عملية تقييم المخاطر Risk Assessment كأساس لتخطيط عملية المراجعة، واختيار أنشطة المراجعة الداخلية. وكذلك عدم الاستقلال الكافي للمراجع الداخلي في المنظمات العامة الحكومية.

وفي العام ٢٠٠٤ أجرى IIA استطلاع بهدف تقييم التحديات التي تواجه المراجعين الداخليين في القطاع العام. والاستطلاع يقوم على ترتيب ٢٢ من التحديات المحتملة التي تؤثر على المراجعين الداخليين في القطاع العام، وتحديد التحديات التي تواجهها معظم المراجعين الداخليين في القطاع العام. وقد أوضحت النتائج أن هناك تحديات تواجه مهنة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي. وقد أوصى التقرير بضرورة إنشاء لجان مراجعة داخلية مستقلة في كل جهاز حكومي. كما أكدت الدراسة على أن توفر مهارات علمية معينة يساعد وظيفة المراجعة على تأدية واجباتها بكفاءة وفعالية.

أما دراسة Goddard, 2005 فقد قام بمقارنة خمسة أشكال للمساءلة فى الوحدات الحكومية، هى المساءلة السياسية العامة والإدارية والمهنية والشخصية. بالتطبيق فى الحكومات المحلية الإنجليزية. كذلك قامت الدراسة بتقييم بعدين للحكومة فى المنظمات الحكومية، هما مدخل الأداء ومدخل الألتزام. ومن خلال تحليل بيانات المقابلات والملاحظات فى عدد أربع وحدات حكومية، توصلت الدراسة إلى أن أحد الأدوات الرئيسية لتحسين الحوكمة والمساءلة فى المنظمات العامة هو استخدام ممارسات إعداد الموازنات التخطيطية بصورة فعالة، بدلاً من آليات التطابق التقليدية، كالرقابة الداخلية، والتقارير التاريخية، وغيرها من ممارسات الإدارة العامة الحديثة.

أما دراسة IIA, 2006 فقد تناولت دور الحوكمة فى المنظمات العامة من خلال تقييم أنشطة المراجعة الداخلية فى المنظمات العامة. وتسعى الدراسة من ذلك توفير معلومات لتتخذى القرار فى المنظمات العامة عن النتائج، والخدمات المتوقعة، والعناصر الواجب توافرها لتحقيق الكفاءة والفعالية فى أنشطة المراجعة الداخلية فى هذه المنظمات. وقد أوضحت الدراسة الدور التكاملى بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية فى المنظمات العامة. مع الإشارة إلى أن الاختلافات فى أنشطة المراجعة فى المنظمات العامة يرجع إلى طبيعة كل منظمة على حده، والأشكال المختلفة للتدخل الحكومى فى هذه المنظمات. كما أوضحت الدراسة أن أنشطة المراجعة فى المنظمات العامة يجب تصميمها بطريقة مناسبة، وبحيث تتمكن الجهات الحكومية الإشرافية من أداء واجباتها تجاه المواطنين، وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية وبصورة أخلاقية. وقد تناولت الدراسة مبادئ الحوكمة فى المنظمات العامة، ووصف الخدمات والمساهمات التى تعود على المنظمة من تطبيق هذه المبادئ. كما تطرقت الدراسة إلى العناصر الأساسية الواجب توافرها فى أنشطة المراجعة الداخلية فى إطار حوكمة المنظمات الفعالة. وقد أوصت الدراسة بضرورة أن تمتد أنشطة المراجعة الداخلية فى المنظمات العامة لتشمل الإطار الكامل لجميع أنشطة المنظمة، وذلك فى صورة إلزامية واسعة. مع ضرورة توافر الإستقلال التنظيمى، والاتصال غير المقيد، والتمويل الكافى، ومعايير مراجعة مهنية، بجانب هذا الإلزام الرسمى، وذلك فى جميع أنشطة المراجعة الداخلية فى المنظمات العامة. كما أوصت الدراسة بضرورة تكوين لجان للمراجعة مستقلة فى المنظمات العامة، وضرورة توسيع نطاق أداء الخدمات الاستشارية للمراجع الداخلى فى هذه المنظمات، مع المحافظة على الاستقلال الموضوعية فى جميع أنشطة المراجعة.

ولفهم تطور المراجعة الداخلية فى القطاع العام على المستوى الدولى، قام معهد الإدارة العامة فى بلجيكا بدراسة واقع المراجعة الداخلية فى ستة دول من أعضاء منظمة التعاون والتنمية (OECD): استراليا وكندا وهولندا والسويد والمملكة المتحدة والولايات المتحدة. وبحث الدراسة التى أجريت بين عامي ٢٠٠٢ و ٢٠٠٥ المراجعة الداخلية وأنظمة الرقابة الداخلية فى الحكومة المركزية والحكومات الاتحادية فى هذه البلدان الستة. وقد أعمدت منهجية الدراسة على تحليل التقارير الحكومية والتشريعات وإجراء مقابلات مع موظفي الخدمة المدنية والخبراء الحكوميين. ووقد أظهرت نتائج الدراسة وجود العديد من أوجه التشابه

في أنظمة المراجعة الداخلية ، وهياكلها إدارات المراجعة الداخلية في تلك الدول. كما توصلت الدراسة أن هذه وظائف المراجعة الداخلية الحكومية في هذه الدول تواجه نفس التحديات فيما يتعلق بالموارد البشرية أما Jakubowski (٢٠٠٨) فقد فحص تقارير المراجعة لعينة من إدارات مقاطعة ميشيغان الأمريكية على مدى أربع سنوات في محاولة لتحديد كمية ونوع المعلومات التي ذكرت من قبل مراقبي الحسابات عن الضوابط الداخلية والحكومة المحلية ومدى الالتزام بالقوانين. وتبحث الدراسة أيضا الاختلاف في نتائج المراجعة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين. وتشير النتائج إلى أن المراجعين الداخليين يقومون باكتشاف عدم الالتزام بشكل ملحوظ أكثر من المراجعين الخارجيين.

ونظراً للاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي نشرت IIA في عام ٢٠١٠ نموذج القدرة للمراجعة الداخلية (IA-CM) Internal Audit Capability Model للقطاع العام. ويحدد هذا الإطار الأسس اللازمة لمراجعة الحسابات في القطاع العام. ويستند الهيكل الأساسي لـ (IA-CM) على نموذج نضج القدرات (CMM)، والذي بدوره يقوم على مبادئ إدارة الجودة.

أما في البيئة السعودية ، فإنه لا يوجد - على حد علمي - أية دراسة علمية تتناول جوانب المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي السعودي . فغالبية الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في السعودية كانت تركز على القطاع الخاص. ويرجع السبب في قلة الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي إلى حداثة هذا الموضوع في الأجهزة الحكومية ، حيث لم تثير المراجعة الداخلية اهتمام الباحثين إلا بعد تطبيق اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادرة عام ١٤٢٨هـ / ٢٠٠٨م. لذا فإن الدراسة الحالية تتميز بإنفرادها في مناقشة هذه الموضوع. وهذا بلا شك يُعد موضوع مهم في تطوير أداء وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في المملكة.

٢ - منهجية الدراسة

يعتمد البحث على التحليل النظري لتحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية في ضوء معايير المراجعة الداخلية واللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية. كما تعتمد المنهجية على التحليل الميداني لعينة من وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة.

٣ - ١ الإطار النظري للدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي السعودية. ويعتمد الإطار النظري للدراسة على العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية بشكل عام، وفي هذا الخصوص ، فإن الحكم على جودة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية ينبغي أن يعتمد على عدد

من العوامل الهيكلية والعوامل المهنية ، حيث يمكن تقسيم معايير المراجعة الداخلية إلى مجموعتين من المعايير هما:

المجموعة الأولى: معايير الصفات وسوف نشير إليها هنا بالعوامل الهيكلية، وتشمل : الاستقلال التنظيمي، بيئة العمل الداخلية ، تأهيل الموارد البشرية

المجموعة الثانية: وتتمثل في معايير الأداء وبالتالي فإنه يمكن اعتبارها عوامل مهنية.

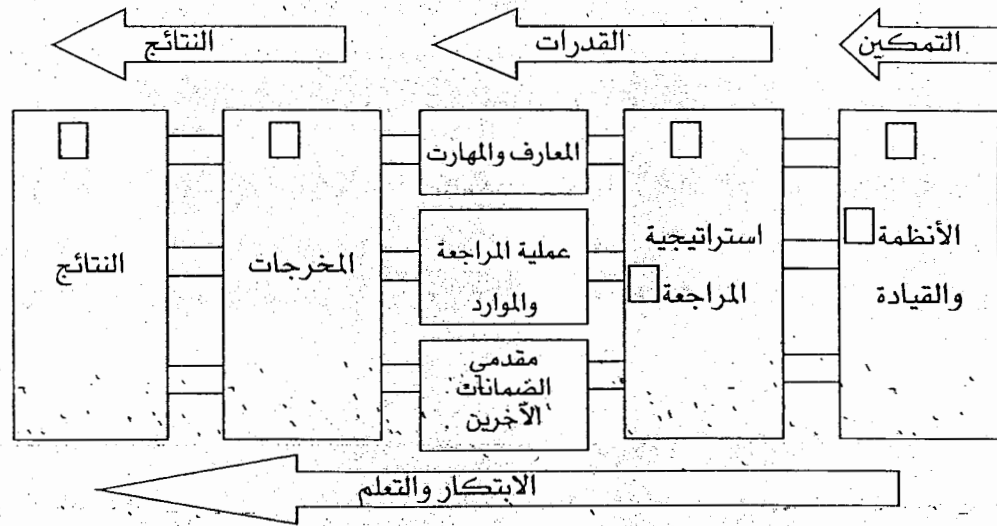
كما سوف تعتمد هذه الدراسة على إطار تقييم جودة المراجعة الداخلية The Internal Audit

Quality Assessment Framework (IAQAF) المقترح من وزارة الخزانة البريطانية.¹ ويتكون

هذا الإطار كما يتضح في الشكل (1) من سبعة عناصر عامة ، تشمل العوامل المساعدة للمراجعة الداخلية

الفعالة، وعوامل القدرات التي تدعم تنفيذ مهام المراجعة الداخلية ، ونتائج أعمال المراجعة الداخلية.

ويتوافق الإطار مع إرشادات معهد المراجعين الداخليين.



Source: Her Majesty's Treasury, " Internal Audit Quality Assessment Framework ", United Kingdom, no date.

ويهدف الإطار إلى تقييم جودة المراجعة الداخلية من خلال الرد على أسئلة عامة تتعلق بسبع محاور، هي:

١. الأنظمة والقيادة
٢. استراتيجية المراجعة
٣. كفاءات العاملين

¹ Her Majesty's Treasury, " Internal Audit Quality Assessment Framework ", United Kingdom, no date

٤. الإجراءات والموارد
٥. العلاقات مع الجهات الرقابية الأخرى
٦. النتائج
٧. التقارير

وبالإضافة إلى ذلك فإن الدراسة سوف تعتمد على العوامل الضرورية لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، والتي حددتها المعايير المهنية ، حيث حددت قائمة معايير المراجعة رقم (٦٥) AICPA, 1991 عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية على أنها تشمل:

١. الأهلية والتي تقاس من خلال المستوى التعليمي، والشهادات المهنية. ويعني محور الموارد البشرية في المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية.
٢. الموضوعية والتي تقاس من خلال الجهة التي تُرفع لها تقارير المراجعة الداخلية، والجهة المسؤولة عن تعيين المراجعين الداخليين. ويدخل ضمن هذا المحور: الاستقلال، والهيكل التنظيمي، والعلاقات التنظيمية.
٣. جودة أداء المهام والتي تقاس من خلال دقة وكفاية برامج المراجعة، ونطاق المراجعة. ويشمل ذلك بذل العناية اللازمة، والخطط والسياسات والإجراءات، والتقارير، والعمليات والأنشطة الرئيسية.

وأخيراً فإن الدراسة سوف تحلل مدى الالتزام بما جاء في اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة السعودية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦ هـ.

وبالتالي، فإن الإطار النظري للدراسة سوف يعتمد - بشكل عام - على العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية وفقاً للمعايير المهنية أخذاً في الاعتبار ما جاء في إطار تقييم جودة المراجعة الداخلية (IAQAF)، كلما كان ذلك ممكناً. وبالإضافة إلى ما جاء في اللائحة الموحدة السعودية من التزامات.

٢- ٢ نموذج التقييم

تهدف الدراسة إلى استكشاف الواقع الحالي للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية من خلال دراسة العوامل الهيكلية والمهنية التي تحدد مستوى جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالتطبيق على عدد من الأجهزة الحكومية السعودية. ولأغراض هذا البحث تم تطوير إطار خاص لتقييم وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية يعتمد على المقاييس الثلاثة التالية:

١. إطار تقييم جودة المراجعة الداخلية (IAQAF)

٢. عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية وفقاً لما حددته قائمة معايير المراجعة رقم (٦٥) AICPA ، 1991 .

٣. اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة السعودية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦ هـ .

ووفقاً لظروف المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية وحداتها ، فإن محاور تقييم المراجعة الداخلية لأغراض هذا البحث سوف تشمل ثلاث محاور رئيسية ، وعدد من المحاور الفرعية ، وذلك كما يلي:

١. الموارد البشرية

أ - التأهيل والكفاءة

ب - القيادة

ت - الجوائز

ث - التطوير والتدريب

٢. الموضوعية

أ - الهيكل التنظيمي

ب - الاستقلال

ت - السياسات والإجراءات

ث - العلاقات مع الجهات الرقابية

ج - ثقافة العمل

٣. التنفيذ والأداء

أ - منهجية العمل

ب - العمليات

ت - تقارير الأداء

ث - تقارير المراجعة



٣- ٣ جمع البيانات

تم جمع بيانات الدراسة من خلال إجراء المقابلات الشخصية مع مدراء إدارات المراجعة الداخلية في خمسة وزارات . وقد اعتمدت هذه الدراسة على طريقة مقابلة الاسترشاد العام في جمع البيانات من المشاركين في المقابلات الشخصية. والأسئلة في هذه الطريقة يتم تحديدها كما جاء في الإطار النظري أعلاه ، بحيث تكون أسئلة عامة تغطي المحاور الرئيسية والفرعية. كما أن الأسئلة في ظل هذه الطريقة لا يتم صياغتها بشكل محدد، ولا تأخذ تسلسلاً معيناً ، وإنما يسترشد بها بشكل عام أثناء المقابلة للتحقق من تغطية المحاور الرئيسية. وقد تركزت محاور المقابلة على المواضيع التالية:

- الموارد البشرية
- الموضوعية
- الأداء والتنفيذ

وقد تصميم المحاور بحيث تشمل العوامل الهيكلية والمهنية المؤثرة في تفعيل وحدات المراجعة الداخلية. ومن ثم يتم تقييم المستوى العام لكل محور فرعي باستخدام مقياس إطار تقييم جودة المراجعة الداخلية (IAQAF) الذي يضع خمس مستويات لكل محور على النحو التالي:

المستوى ١ : المحور يتطلب تطوير و تحسين

المستوى ٢ : المحور في مرحلة خطط تطوير لمعالجة مجالات التحسين

المستوى ٣ : الأداء مناسب بشكل عام

المستوى ٤ : ممارسات جيدة والقيمة المضافة واضحة فيما يتعلق بأهداف المنظمة

المستوى ٥ : الوضع مثالي ، والآخريين ينظرون إليها باعتبارها قدوة ، ويطلبون الاستفادة من تجارب الجهة.

وقد تم تنظيم جداول التقييم حيث تُعد المستويات ١ و ٢ دليل على ضرورة التحسين والتطوير. أما تحقيق المستوى ٣ أو أعلى فإنه يعني الأداء متوازن وأن العنصر في حالة تسمح للإدارة بتنفيذ مهامه بشكل مقبول. أما المستوى ٤ & ٥ فإنه يعني أن العنصر في مستوى متطور وريادي. ويُعد هذا المقياس وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء، كما أنه أداة للتطوير ، والحكم على التقدم نحو تحقيق الأهداف. كما أن هذا المقياس يساعد في التخطيط وتحديد الأولويات لخطط العمل المستقبلية.

٣- ٤ تحليل البيانات

قام الباحث بتحليل البيانات استناداً إلى النظرية السببية Grounded Theory التي تعتمد على التوصل إلى النظرية من خلال التحليل المقارن للبيانات. وترتكز هذه النظرية على تطوير وإعداد خصائص

الموضوع (البحث) بدلاً من اختبارها. ويرى Glaser and Strauss, 1967 أن هذه النظرية تتطلب الحصول على قدر معين من البيانات بدلاً من جميع البيانات.

وقد تم تنظيم البيانات المستخرجة من المقابلات اعتماداً على الطريقة التي اقترحها (Patton 1990) وذلك كما يلي:

1. تحديد المحاور الرئيسية والفرعية في المقابلات ، وتصنيفها حسب المواضيع بشكل أولي.
2. تعديل التصنيفات حسب الضرورة للتوصل إلى تصنيف نهائي للمواضيع الرئيسية في البيانات.
3. تلخيص الأفكار العامة للمشاركين بعبارة موجزة لوصف محتويات كل جزء/محور.
4. وصف وتحليل كل موضوع فرعي في الدراسة كما سيأتي ذلك في القسم التالي.
5. إعطاء وزن/ مقياس لكل موضوع فرعي في كل وزارة على حده باستخدام مقياس تقييم جودة المراجعة الداخلية (IAQAF) الذي يعطي كل محور وزن من (1) إلى (2) بناء على المستوى العام للمحور، كما سبق تفصيله في الجزء السابق.

٤ - النتائج

يحتوي هذا القسم على عرض للنتائج بطريقة وصفية تحليلية كما هو متبع في الدراسات الميدانية المماثلة، وهذه الطريقة تقوم على الوصف التفصيلي لأجزاء الدراسة. وتمثل هذه النتائج عرضاً لأهم المعلومات التي تم الحصول عليها من المشاركين والتي تصنف واقع المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي السعودي. ويحتوي هذا القسم على ثلاثة أجزاء ، حيث يعرض الجزء الأول العوامل/الخصائص الهيكلية لوحدها المراجعة من حيث الموارد البشرية. وفيما يتناول الجزء الثاني النتائج المتعلقة بالعوامل الموضوعية لوحدها المراجعة ، فإن الجزء الثالث يتناول النتائج المتعلقة بالأداء والتنفيذ. وفيما يلي عرض للنتائج:

٤ - ١ الموارد البشرية

تم تقييم الوضع الحالي للموارد البشرية في وحدات المراجعة في الأجهزة المشمولة بالدراسة بناء على دراسة النواحي المتعلقة بالتأهيل والكفاءة ، والقيادة ، والحوافز ، والتطوير والتدريب. وبناء على ذلك فقد تم استخلاص أهم نتائج الملاحظات في تلك الجهات، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

٤ - ١ - ١ التأهيل والكفاءة

تشرط المادة الخامسة من اللائحة الموحدة لوحدة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦ هـ فيمن يعين بالوحدة من الموظفين المتخصصين

- إضافة إلى الشروط العامة للتوظيف - أن يكون حاصلًا على شهادة جامعية أو دبلوم في المحاسبة أو ما يعادلها في التخصص، أو في تخصص وثيق الصلة بنشاط الجهة، وخبرة عملية في أحد هذين المجالين . وتشير نتائج الدراسة إلى تفاوت وحدات المراجعة الداخلية من حيث عدد منسوبيها، ومراتبهم الوظيفية ومؤهلاتهم العلمية وخبراتهم العملية. ويعرض الجدول رقم (١) معلومات مختصرة عن العاملين في وحدات المراجعة الداخلية في الجهات المشمولة بالدراسة.

جدول رقم (١)

الجهة الحكومية	عدد موظفي الوحدة	تعليم عال	تعليم الجامعي	دبلوم	تعليم عام	تأهيل عملي مطابق لللائحة الموحدة
وزارة (أ)	٤	٣	-	١	-	٢
وزارة (ب)	٢٢	-	١١	٣	٨	٤
وزارة (ج)	١	-	١	-	-	١
وزارة (د)	١	١	-	-	-	-
وزارة (هـ)	٧	١	٣	-	٣	٤

ويتضح من الجدول (١) التباين في عدد الموظفين ، كما يلاحظ قلة عدد موظفي تلك الوحدات بشكل عام حيث أن العيد لا يتناسب مع ضخامة مهام الوحدات المحددة في اللائحة . بل أن بعض الوحدات لا يوجد فيها سوى مدير عام الوحدة. وقد ذكر المشاركون في الدراسة أن قلة عدد الموظفين في هذه الوحدات يعود إلى عدد من الأسباب ، ومنها :

- قلة المتخصصين في مجال المراجعة الداخلية وقلة الموظفين الذين تنطبق عليهم شروط التوظيف الواردة بالمادة الرابعة والخامسة من اللائحة الموحدة

- عدم توفر المعايير والمؤهلات والصفات المهنية وفق ما جاء في الدليل الإرشادي لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والصادر من ديوان المراقبة العامة في عام ١٤٣١هـ والمتمثلة في التالي:

١. معيار الكفاءة المهنية اللازمة .

٢. معيار الاستقلال والحياد .

٣. معيار العناية المهنية اللازمة .

٤. معيار رقابة الجودة.

- عدم استحداث احدات الوظائف المطلوبة واللازمة في ميزانيات الجهات

ولا شك أن عدم توافر الموظفين المؤهلين أو قلتهم قد أثر على أعمال وحدات المراجعة الداخلية ونتيجة لذلك لم تمارس عدد من وحدات المراجعة الداخلية بأي أعمال مراجعة داخلية منذ تاريخ إنشاء الوحدة في الجهة.

وقد أوضحت الدراسة إلى عدم انطباق شروط المادة الخامسة من اللائحة الموحدة فيما يتعلق بمؤهلات وخبرات العاملين حيث أن الجهات المشمولة بالدراسة لم تستوفي شروط التعيين الواردة في المادة ٥ من اللائحة الموحدة فيما يخص المؤهل العملي. كما أن وحدات المراجعة الداخلية تقتصر للموظفين ممن

يحملون المؤهل العلمي في تخصص على صلة بنشاط الجهة. كما ان غالبية منسوبي وحدات المراجعة الداخلية لم تكن لديهم الخبرة العملية في المراجعة الداخلية قبل تعيينهم بالوحدة مما انعكس سلبا على الأداء وكفاءة عمل الوحدة.

٤- ١- ٢- القيادة

حددت المادة الثالثة من اللائحة الموحدة المرتبة الوظيفية لمن يعين مديرا للوحدة بأن لا تقل عن المرتبة الحادية عشرة أو ما يعادلها وأن تتوافر فيه الكفاية المهنية من حيث التأهيل العلمي والخبرة العملية، وألا 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.

وقد أتضح من الدراسة التزام جميع الجهات بمسألة المرتبة الوظيفية حيث ان المرتبة الوظيفية لمدرء وحدات المراجعة الداخلية هي أعلى من الحادية عشرة. ومع ذلك ، فإن الملاحظ أن المرتبة الوظيفية لمدير عام وحدة المراجعة الداخلية في - بشكل عام - أقل من مرتبة مدرء الإدارات الأخرى في الجهة مثل مدير الشؤون الإدارية والمالية الأمر الذي قد يحد من قوة مدير عام وحدة المراجعة الداخلية في تنفيذ مسؤولياته على أكمل وجه.

أما فيما يتعلق بالمؤهل العلمي والخبرة العملية لمدرء وحدات المراجعة الداخلية في الجهات المشمولة بالدراسة ، فقد تبين أنه لم يكن لديهم خبرة عملية في المراجعة الداخلية ، مما يعد مخالفة للمادة الرابعة من اللائحة الموحدة التي اشترطت أن لا تقل الخبرة العملية لمن يعين مديرا للوحدة عن سبع سنوات في مجال المراجعة الداخلية. كما أن المؤهل العلمي لمدير عام وحدة المراجعة الداخلية في بعض الجهات محل الدراسة لم يستوفِ شروط التعيين لمدير عام وحدة المراجعة الواردة في المادة الرابعة من اللائحة الموحدة.

ويوضح الجدول الآتي مراتب ومؤهلات مدرء وحدات المراجعة الداخلية في عينة الدراسة:

جدول رقم (٢)

المرتبة	المؤهل العلمي	الجهة
١٣	بكالوريوس آداب ودبلوم عالي في الرقابة المالية	وزارة (أ)
١٣	بكالوريوس شريعة ، دبلوم قانون	وزارة (ب)
١٣	بكالوريوس محاسبة	وزارة (ج)
١١	بكالوريوس محاسبة وماجستير إدارة أعمال.	وزارة (د)
١٢	دكتوراه محاسبة	وزارة (هـ)

٤- ١- ٣- الحوافز للموظفين

أوضحت الدراسة أنه لا توجد أية حوافز مالية خاصة بموظفي وحدة المراجعة الداخلية في جميع الجهات المشمولة بالدراسة، بل أن بعض الإدارات الأخرى في تلك الجهات يوجد لديها حوافز إضافية لا تتوفر للعاملين في المراجعة الداخلية. ونظراً لانعدام الحوافز، وعدم تناسب المرتبات الحالية مع الأعباء العملية فقد أثر على الروح المعنوية لموظفي الوحدة وابتداء رغبتهم في الانتقال إلى إدارات أخرى في الجهة. وبالإضافة إلى ذلك فإن العاملين في المراجعة والرقابة في الغالب ينظر إليهم في القطاع الحكومي بنظرة سلبية كونها جهة رقابية، وهذا مما يؤدي إلى التأثير سلباً على أداء الإدارة بشكل عام.

٤- ١- ٤- التطوير والتدريب

بينت الدراسة أن وحدات المراجعة الداخلية محل الدراسة لم تقوم بإعداد خطة لتدريب موظفي الوحدة لتطوير مهاراتهم ورفع مستوى أداء الوحدة بشكل عام كما نصت عليه المادة التاسعة من اللائحة. حيث يجب على كل وحدة تحديد قدرات وكفاءة العاملين لديها ومن ثم تحديد المهارات المطلوبة لرفع كفاءة العمل والعمل على وضع البرامج التدريبية المناسبة (الداخلية والخارجية). ويرجع السبب في ذلك إلى ربط التدريب بأنظمة الخدمة المدنية والتي تحدد تكلفة اليوم التدريبي في مجال المحاسبة بـ ٧٠٠ ريال لليوم التدريبي وهو ما لا يتناسب مع اتعاب الدورات المتخصصة التي تقدمها المراكز التدريبية المرموقة. وهذا مما أدى إلى التوجه نحو الدورات التدريبية ذات الطابع العام غير المتخصصة.

ويوضح الجدول (٢) تقييم المستوى العام لمحور الموارد البشرية في وحدات المراجعة الداخلية وفقاً لمقياس (IAQAF) لعينة الدراسة.

جدول رقم (٢)

تقييم الموارد البشرية					
الوحدة	الرقم (١)	الرقم (٢)	الرقم (٣)	الرقم (٤)	الرقم (٥)
التأهيل والكفاءة	٢	٣	١	غير متاح	٢
القيادة	٢	٢	٢	٢	٢
الحوافز	١	١	١	١	٢
التطوير والتدريب	٢	٢	١	غير متاح	١

يشمل هذا الجزء أهم النتائج المتعلقة بمحور الموضوعية ، والذي يشمل الهيكل التنظيمي ، والاستقلال ، والسياسات والإجراءات ، والعلاقات مع الجهات الرقابية ، وثقافة العمل. وفيما يلي ملخص لأهم النتائج في هذه المحاور.

٤- ٢- ١- الهيكل التنظيمي

ترتبط جميع وحدات المراجعة الداخلية في عينة الدراسة من الناحية التنظيمية رسمياً بالوزير، وذلك تماشياً مع متطلبات المادة الثانية من اللائحة الموحدة ، إلا أن وحدتان من العينة ترتبط من الناحية الفعلية بوكيل الوزارة مما يُعد مخالفة لللائحة الموحدة. ويبين الجدول رقم (٤) جهة ارتباط الوحدة وتاريخ إنشائها.

جدول رقم (٤)

الجهة	تاريخ إنشاء الوحدة تاريخ الترخيص	الإرتباط التنظيمي	الإرتباط المنطقي
وزارة (أ)	١٤٢٩/٨/١هـ	الوزير	الوزير
وزارة (ب)	١٤٢٩/١٢/٢٩هـ	الوزير	نائب الوزير
وزارة (ج)	١٤٢٠/٤/٢٥هـ	الوزير	الوزير
وزارة (د)	١٤٢٢/١١/٤هـ	للوزير	الوزير
وزارة (هـ)	١٤٢٨/٨/٨هـ	الوزير	مستشار الوزير

ويلاحظ تفاوت الجهات محل الدراسة في تاريخ تأسيس الإدارة ، إلا أن الملاحظ أن الجهات تأخرت نسبياً في إنشاء وحدة المراجعة الداخلية مقارنة بما نصت عليه المادة الثالثة والعشرون من اللائحة الموحدة. لوحدة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادرة في تاريخ ١٤٢٨/٦/٤هـ والتي ألزمت الجهات بتفويضها بعد تسعين يوماً من تاريخ نشرها. ويلاحظ أن الهياكل التنظيمية لوحدة المراجعة الداخلية في الجهات المشمولة بالدراسة مختلفة ولا توجد إرشادات عامة وواضحة حول كيفية إعدادها بالشكل الذي يضمن تحقيق الوحدة لأهدافها وقيامها بمهامها بالشكل المطلوب. حيث أنه من الجائز أن لا تتناسب هذه الهياكل مع حجم أعمال وطبيعة نشاط الجهة الحكومية، الأمر الذي قد يضعف أداء وحدة المراجعة الداخلية وعدم احكامها على جميع عمليات وإدارات الجهة بالشكل المطلوب.

وفيما تم اعتماد الهيكل التنظيمي رسمياً لوحدة المراجعة الداخلية من المسئول الأول لجهتين من الجهات المشمولة بالدراسة، فإن جهة واحدة قامت من بأعداد هيكل تنظيمي مقترح للإدارة ولكن لم يتم أعماده بعد من المسئول الأول. وقد تضمنت الهياكل المعدة وصف لأهداف ومهام الوحدة والأقسام الرئيسية

فيها . كما أوضحت الدراسة أن الجهتين المتبقيتين لا يوجد لها حتى الآن أي هيكل تنظيمي مما يعد مخالفة للمادة الثالثة من اللائحة الموحدة التي نصت ان يصدر قرار تشكيل الوحدة من المسؤول الاول بالجهة.

٤- ٢- ٢- الأستقلال

تتناول المادة (١٧) و (١٨) من اللائحة الموحدة موضوع أستقلال مدير وموظفي المراجعة الداخلية في الجهة الحكومية، حيث تلزم المادة (١٧) المسؤول الأول في الجهة بضرورة توفير الاستقلال التام لمدير الوحدة وموظفيها. كما تنص المادة (١٨) على أنه " يجب على مدير الوحدة وموظفيها الالتزام بالحياد وتقادي تضارب المصالح والالتزام كذلك بالإفصاح عما يؤثر أو يضعف موضوعية أداء عملهم والامتناع عن مراجعة الأعمال التي تقدمهم استقلالهم عند مراجعتها". وقد أوضحت اللائحة بغض صور إضعاف الاستقلال مثل تكليف العاملين في المراجعة الداخلية بأعمال تنفيذية أو المشاركة في اللجان التنفيذية.

وقد تبين انه في اثنتين من الجهات المشمولة بالدراسة أن مدير عام وحدة المراجعة الداخلية يدير أيضا إدارة أخرى في الجهة الأمر الذي من الممكن أن يؤثر على استقلاليته وموضوعيته. كما أن هذا التكليف يعني عدم تفرغ مدير المراجعة الداخلية لمهام وحدة المراجعة الداخلية وعدم تنفيذه لأعمال المراجعة الداخلية بشكل كامل. كما أوضح جميع المشاركين بأنهم يشاركون في لجان تنفيذية داخل جهة أعمالهم ، مما يعد مخالفة لللائحة الموحدة.

٤- ٢- ٣- السياسات والإجراءات

ان وجود دليل مفصل لسياسات وإجراءات العمل للمراجعة الداخلية يُعتبر أمرا ضروريا لمساعدة منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة على فهم أدوارهم ، وأنجاز أعمالهم بكفاءة وفاعلية وفق أفضل الأساليب المهنية. فوجود أدلة مفصلة سوف يؤدي إلى :

- وجود إجراءات محددة يلتزم بها جميع العاملين بالوحدة
- وجود سياسات وصلاحيات إدارية وتنظيمية بالوحدة
- وجود معايير محددة وبرامج واضحة لعمليات المراجعة الداخلية تساعد في أداء العمل بمهنية عالية .
- وجود مرجع نظامي داخل الجهة الحكومية يوضح اختصاصات هذه الوحدة وصلاحياتها .

ويلاحظ من إجابات المشاركين أن الجهات الحكومية المشمولة بالدراسة لم تقم بإعداد أدلة السياسات والإجراءات للمراجعة الداخلية ولا ميثاق المراجعة الداخلية. إلا أن هذه الجهات قد استعانت بالدليل الاسترشادي لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الذي أعده ديوان

المراقبة العامة. إن عدم وجود أدلة معتمدة للسياسات والإجراءات في معظم الإدارات في الجهات المشمولة بالدراسة وغياب المعايير المنظمة للكثير من عمليات الجهات التشغيلية مما يزيد من صعوبة قيام وحدة المراجعة الداخلية بمهامها الموكلة إليها حيث تحتاج الوحدة إلى صرف وقت أكثر لتوثيق العمليات المختلفة للإدارات محل المراجعة وفعماً بشكل جيد قبل البدء بأعمال المراجعة الداخلية.

٤- ٢- ٤- العلاقات مع الجهات الرقابية

تنص المادة (١٥) من اللائحة الموحدة أن على مدير الوحدة وموظفيها التعاون وبشكل منتظم مع المراجع الخارجي للجهة الحكومية - ويتمثل في كل من وزارة المالية وديوان المراقبة العامة وهيئة الرقابة والتحقيق ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية - وتمكينه من الاطلاع على جميع التقارير والبيانات اللازمة لأداء عمله وكذلك متابعة الإدارات المعنية بتنفيذ ملحوظاته . كما أن المادة (١٦) قد أكدت على ضرورة التعاون مع المراقب المالي التابع للجهة أو لوزارة المالية وتزويده بنتائج الأعمال الداخلة ضمن اختصاصه وبشكل خاص التي عليها ملحوظات، وأي معلومة يمكن أن تساعد في أداء أعماله .

وقد أوضحت إجابات المشاركين أن جميع وحدات المراجعة الداخلية في الجهات المشمولة بالدراسة تقوم فقط بالتخاطب مع ديوان الرقابة العامة. كما أنه لا يوجد أي نوع من التنسيق أو التخاطب مع الجهات الرقابية الأخرى مثل هيئة الرقابة والتحقيق أو وزارة المالية. كما أنه لا يوجد ما يثبت قيام وحدة المراجعة الداخلية بتزويد المراقب المالي التابع للجهة بنتائج الأعمال الداخلية في اختصاصه، وبشكل خاص التي عليها ملحوظات وذلك وفقاً لمتطلبات المادة السادسة عشرة من اللائحة الموحدة.

كما أن غالبية وحدات المراجعة الداخلية التي تقوم بأعمال مراجعة داخلية للتعاون بأي شكل من الأشكال في تنفيذ مهامها مع الإدارات الرقابية الأخرى داخل الجهة خصوصاً وحدة المتابعة والتي يمكن أن تلجأ إليها وحدة المراجعة الداخلية في الأمور خارج اختصاص الوحدة.

٤- ٢- ٥- ثقافة العمل

بما أن وحدات المراجعة الداخلية تعتبر حديثة نسبياً في الجهات الحكومية والمؤسسات العامة، فإن قبول المراجعة الداخلية ليس بالأمر السهل، حيث أن المفهوم العام السائد عن المراجعة الداخلية أنها وحدة رقابية تهدف بشكل رئيسي إلى اصطلياد الأخطاء ولا تهدف إلى تطوير الأداء العام للجهة. وقد أتضح أن غالبية وحدات المراجعة الداخلية لم تضع خطة إعلامية لتعريف الإدارات بأهداف مهام وحدة المراجعة الداخلية من تسهيل مهمة المراجعة الداخلية وتعاون الإدارات معها.

كما أنه لا يوجد دليل للسلوك المهني والأخلاقي لموظفي وحدات المراجعة الداخلية في عينة الدراسة، حيث من المفترض أن يساعد هذا الدليل موظفي الوحدة على فهم القيم العامة والسلوك المهني

المتوقع منهم وكيفية التعامل مع حالات تضارب المصالح واتخاذ قرارات مهنية سليمة والتصرف ضمن المعايير المهنية.

وبناء على ما سبق يمكن تقييم المستوى العام لمحور الموضوعية وفقاً لمقياس (IAQAF) في عينة الدراسة كما في الجدول رقم (٥).

جدول رقم (٥)

عينة الدراسة					المحور
رقم (د)	رقم (ج)	رقم (ب)	رقم (أ)	رقم (هـ)	
٢	غير متاح	٢	٢	٢	الهيكل التنظيمي
٢	غير متاح	٢	٢	٢	الاستقلال
٢	غير متاح	١	٢	١	السياسات والإجراءات
١	غير متاح	١	١	١	العلاقات مع الجهات الرقابية
١	غير متاح	١	٣	١	ثقافة العمل

٤- ٢ التنفيذ والأداء

تم تقييم الوضع الحالي لمحور التنفيذ وأداء مهام المراجعة الداخلية بناءً على دراسة التواحي المتعلقة بمنهجية العمل، والعمليات، وتقارير الأداء، وتقارير المراجعة. وفيما يلي ملخص لأهم نتائج هذه المحاور.

٥- ١- ١- ١ منهجية العمل

أوضحت نتائج الدراسة أن وحدات المراجعة الداخلية التي تمارس أعمالها فعلياً تستعين في تنفيذ أعمالها بالدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة المعد من ديوان المراقبة العامة في عام 1431هـ ويتناول هذا الدليل شرحاً مفصلاً للمواد الواردة باللوائح والإجراءات العملية المطلوب القيام بها لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية وكيفية أعداد تقارير الوحدة وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة والمتعارف عليها. كما يحتوي الدليل على برامج مراجعة مقترحة لتنفيذ مهامهم ونماذج عمل مختلفة تساعد منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في أداء عملهم.

ومن الملاحظ أن بعض الجهات المشمولة بالدراسة تعاقبت مع مكاتب استشارية متخصصة بأعمال المراجعة الداخلية لتوثيق منهجية العمل وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة والمتعارف عليها عالمياً. وقد تبين أن

جميع وحدات المراجعة الداخلية التي تقوم حالياً بأعمال مراجعة داخلية لم تتبع منهجية عمل موثقة وواضحة عند القيام بأعمال المراجعة الداخلية الأمر الذي قد يؤثر سلباً على كفاءة تقارير المراجعة الداخلية. كما أن هذه الوحدات لم تقم أيضاً باتباع منهجية تقييم المخاطر عند تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية حيث لم تقم بأعداد سجل المخاطر الرئيسية للجهة وتقييم هذه المخاطر ليتسنى لها وضع خطة مراجعة داخلية فعالة مبنية على تقييم للمخاطر. بينما قامت بالتركيز على مراجعة بعض العمليات المالية والإدارية الهامة وعمليات بعض المشاريع ذات المخاطر العالية والتي تمثل وزن كبير في ميزانية الجهة.

أما بخصوص اعتماد الخطة السنوية للمراجعة ، فقد تبين أن جميع الوحدات تقوم بإعداد خطط سنوية للمراجعة الداخلية وفقاً للمادة السابعة من اللائحة الموحدة التي أوجبت أعداد خطة سنوية للمراجعة الداخلية واعتمادها من المسؤول الأول في الجهة ، إلا أن هذه الخطط لا ترقى للتطلعات من الناحية المهنية. وقد تبين أن الجهات التي استعانت بمكاتب استشارية قد قامت بأعداد سجل للمخاطر لكن لم يتم اعتمادها من المسؤول الأول بالجهة .

٤- ١- ٢- العمليات

تضمنت المادة العاشرة من اللائحة الموحدة المهام الأساسية لوحدة المراجعة الداخلية. وعلى الرغم من ضخامة وكثرة هذه المهام ، إلا أن وحدات المراجعة الداخلية تسعى إلى تنفيذ جميع هذه المهام باستخدام الموارد المالية والبشرية المتاحة للوحدة. لكن في ظل النقص في الموارد البشرية تحاول هذه الوحدات تنفيذ المهام الأساسية منها فقط وتخطط لتنفيذ بقيتها لحين الحصول على الموارد المالية والبشرية اللازمة لذلك. وقد تبين من الدراسة أن وحدات المراجعة الداخلية التي بدأت العمل فعلياً لم تستطع من تنفيذ جميع المهام الموكلة لها في المادة العاشرة من اللائحة الموحدة بالشكل المطلوب لعدة أسباب أهمها النقص في الموظفين وعدم وجود المتخصصين بالمراجعة الداخلية.

وتقوم الوحدات بأعمال المراجعة الداخلية أما بناء على خطة مراجعة داخلية سنوية معتمدة من المسؤول الأول بالجهة أو تعتمد على مراجعة العمليات الرئيسية والمشاريع الهامة في الجهة في ظل غياب خطة مراجعة داخلية معتمدة. كما أن المسؤول الأول بالجهة يقوم بتكليف وحدة المراجعة الداخلية من حين لآخرى ببعض عمليات المراجعة الخاصة لبعض الإجراءات المالية أو المشاريع الهامة أو العقود للتأكد من سلامة الإجراءات. ويلاحظ أن وحدات المراجعة الداخلية التي قامت بأعداد خطة المراجعة السنوية لم تحدد خطة المراجعة منها الفترات الزمنية للبدء وانتهاء كل مهمة والموارد البشرية المطلوبة لتنفيذها مما يتم مخالفاً لما نصت عليه المادة السابعة من اللائحة .

وقد أوضح المشاركون في الدراسة أن أعمال المراجعة لم تشمل جميع أنشطة الوزارة ، وأن الخطة السنوية لا يتم تنفيذها بكاملها بسبب محدودية الوقت والنقص في الموظفين في الوحدة وكثافة العمل وتباعد المناطق . ف أعمال المراجعة تقتصر على مراجعة بعض العمليات المالية والإدارية الهامة ومراجعة بعض

العقود ومعاينة بعض المشاريع. وبالتالي، فلم تتم وحدة المراجعة الداخلية بتنفيذ كامل المهام الموكلة إليها في المادة العاشرة من اللائحة الموحدة حيث اقتصر عملها على عمليات محددة ضمن الموارد المتاحة وقت التنفيذ.

وقد أوضح المشاركون أن غالبية وحدات المراجعة الداخلية لم تتم بإعداد واستخدام برامج مراجعة لتحديد الإجراءات والتعليمات التفصيلية المكتوبة واللازمة لتنفيذ المراجعة. وتقوم وحدتين فقط من العينة بإعداد برامج مراجعة تفصيلية.

ونظرا لغياب أو قلة الموظفين في وحدة المراجعة الداخلية، فإن اثنتان من هذه الوحدات لم تزاوّل أية أعمال مراجعة داخلية منذ تاريخ إنشائها.

٤- ١- ٣- تقارير الأداء (ربعية/سنوية)

تشير المادة (١٢) من اللائحة الموحدة أن يقوم مدير الوحدة بإعداد تقرير ربع سنوي على الأقل للمسؤول الأول في الجهة يوضح فيه أعمال الوحدة عن المدة التي يغطيها التقرير والمخالفات التي اكتشفتها الوحدة والإجراءات التي اتخذتها في شأنها الإدارات المعنية. ويجب أن يحتوي على تقرير تفصيلي عن ملحوظات المراجع الخارجي للجهة الحكومية وما تم بشأنها. وقد تبين من الدراسة أن أي من وحدات المراجعة الداخلية في الجهات المشمولة بالدراسة لم تتم بإعداد هذا التقرير.

كما تشير المادة (١٤) من اللائحة على أن يقوم مدير الوحدة إلى المسؤول الأول في الجهة بإعداد تقريراً سنوياً خلال تسعين يوماً من انتهاء السنة المالية. ومع ذلك فإن بعض وحدات المراجعة الداخلية المشمولة بالدراسة لم تتم بإعداد هذا التقرير. كما أن الوحدات التي تُعد التقرير السنوي لم تستوفي جميع الإيضاحات الواردة في المادة (١٤) من اللائحة الموحدة، فعلي سنبين المثال لم يحتوي التقرير على ما يلي:

- تقويم أنظمة الرقابة الداخلية.
- مدى التزام الجهة بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية.
- مدى التزام الجهة بالأسس والقواعد المحاسبية وقواعد إعداد الحساب الختامي والتقارير المالية للجهة.

٤- ١- ٤- تقارير المراجعة

نصت المادة الحادية عشر فقرة (١) من اللائحة الموحدة على ضرورة متابعة التوصيات الواردة في تقارير المراجعة الداخلية الصادرة للتأكيد من تنفيذها، كما تنص الفقرة (٢) من ذات المادة على "إذا لم تنفذ إحدى الإدارات التوصيات الواردة في تقارير الوحدة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغها، تقوم الوحدة بدرجة المخاطرة، فإن كان لها تأثير مالي أو تشغيلي يرفع الأمر لمستوى اداري اعلى (مثل مدير عام القطاع

أو الفرع أو الرئيس التنفيذي) فإن اعترض من يمثل المستوى الإداري الأعلى أو تأخر في الرد عن ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغه فيرفع الأمر إلى المسؤول في الجهة.

وتقوم وحدات المراجعة الداخلية بعد الانتهاء من كل عملية مراجعة بإعداد تقارير المراجعة حيث تتناول هذه التقارير في الغالب نتائج العمل متضمنة أهم الملاحظات وإبداء التوصيات لتصحيح الوضع وتحسين وتطوير الأداء. ويتم مناقشة مسودة التقرير مع الإدارة المختصة للتأكد من دقة وموضوعية النتائج والتوصيات ولتسهيل حصول الإدارة محل المراجعة على الملاحظات والعمل على تصويبها. وبعد الانتهاء من هذه المرحلة يقوم فريق العمل بإعداد التقرير النهائي بصورة رسمية ورفعها إلى المسؤول الأول في الجهة للاطلاع واتخاذ الإجراءات المناسبة تجاه الملاحظات الواردة في التقرير.

وتقوم بعض وحدات المراجعة الداخلية بمتابعة النتائج التي تم إبلاغها في التقارير السابقة للتأكد من تصويت الوضع وتنفيذ التوصيات المقترحة ويتم غالباً رفع نتائج التقرير إلى المسؤول الأول في الجهة لاتخاذ القرار المناسب بشأن ذلك. ويتم حفظ أوراق العمل في ملفات خاصة وتوثيق إجراءات العمل والاحتفاظ بقرائن الإثبات التي تدعم ما يتوصل إليه من نتائج.

وفي هذا الخصوص فقد تبين من إجابات المشاركين أن وحدات المراجعة الداخلية التي مارست أعمالها تتابع التوصيات الصادرة في تقاريرها للتأكد من تنفيذها ، إلا أي من هذه الوحدات لا تقوم بتقييم درجة مخاطر الملاحظات التي لم تنفذها الإدارات المعنية كما هو مطلوب في المادة الحادية عشر فقرة (1).

ويوضح الجدول (٦) تقييم المستوى العام لمحور الأداء والتنفيذ في وحدات المراجعة الداخلية وفقاً

لمقياس (IAQAF) لعينة الدراسة.

جدول رقم (٦)

تقييم الأداء					المتغير
رقم الأداء	رقم الأداء	رقم الأداء	رقم الأداء	رقم الأداء	
٢	غير متاح	١	٢	٢	منهجية العمل
٣	غير متاح	١	٢	٢	العمليات
٣	غير متاح	١	٢	٢	تقارير الأداء
٢	غير متاح	١	٢	٢	تقارير المراجعة

على الرغم من كثرة الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في شركات القطاع الخاص السعودي ، إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي. لذا يهدف هذا البحث إلى معرفة واقع وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية بالتطبيق على خمس وزارات رئيسية. وبالأخص يحاول البحث معرفة المسائل التي تؤثر على جودة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية من خلال تحليل عدد من العوامل الهيكلية والمهنية المؤثرة على الممارسة الفعلية للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية ، وبالأخص العوامل المتعلقة بالموارد البشرية ، والموضوعية ، والأداء والتفويض.

وقد اعتمدت الدراسة على الإطار المقترح من وزارة الخزانة البريطانية لتقييم جودة المراجعة الداخلية (IAQAF) ، وعلى العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية في المعايير المهنية ، وعلى اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية. وبالتحديد ، فإن الدراسة تحاول أستكشاف واقع هذه الوحدات في المحاور الرئيسية الثلاثة التالية:

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج المتعلقة بالواقع الحالي لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية السعودية ، حيث تبين أن هناك قصور واضح في الكفاءات العاملة في تلك الوحدات من حيث العدد والتأهيل. كما أكدت الدراسة على ضعف الاستقلال في تلك الوحدات ، وعدم وجود منهجية وأدلة للسياسات والإجراءات في وحدات المراجعة الداخلية الحكومية السعودية. كما تبين عدم وجود تعاون بين تلك الوحدات والجهات الرقابية الأخرى. ونتيجة لذلك ، فإن هذه الوحدات لم تستطع القيام بجميع المهام الموكلة لها في اللائحة الموحدة.

ويأمل الباحث أن تسهم هذه الدراسة في مساعدة الجهات التشريعية والتنفيذية على تطوير وتفعيل أعمال وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة. كما أن التعرف على واقع عمل هذه الوحدات سوف يساهم في تفعيل العلاقة بينها وبين الجهات الرقابية الأخرى مما يساعد على رفع جودة أعمال هذه الوحدات.



المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية:

مجلس الوزراء بالملكة العربية السعودية ، اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة. قرار رقم ١٢٩ وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦ هـ. الرياض السيد أحمد السقا، "المراجعة الداخلية: الجوانب المالية والتشغيلية"، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الطبعة الأولى، ١٩٩٧.

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

Gendron Y, Bédard J, Gosselin M (2004). Getting inside the black box: A field study of practices in "effective" audit committees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*; 23(1): 153- 171

Gendron Y, Bédard J (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3): 211-239.

Patton, M, (1990), " Qualitative valuation and research Methods", Second Edition, Newbury Park, CA: Sage Publications.

Schatzman, L. and A. Strauss, (1973), " Field research: Strategies for natural sociology", Englewood Cliffs: NJ: Prentice-Hall.

Bruyn, S, (1966), " The Human perspective in sociology: The methodology of participants observation", Englewood Cliffs: NJ: Prentice-Hall.

Glaser, B. and A. Strauss,(1967), " The Discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research", Chicago: Aldine.

Bailey, A.; A. Gramling; and S. Ramamoorti, "Research Opportunities in Internal Auditing", Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.

Carcello, J. and D. Hermanson, "Enhancing Internal Audit Department Credibility: Internal Auditors' Perceptions of Serving Two Customers", *Internal Auditing*, Spring, 1997, PP.27-37.

Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, "Corporate Governance: A Framework for Public Service Bodies", CIPFA, London, 2001.

Coupland, D., "The Internal Auditor's Role in Public Service Orientation", *Managerial Auditing Journal*, Vol.8, 1993, PP.3-13.

Eckhart, K.; S. Widener; and L. Johnson, "Governance and Local Government", *Internal Auditor*, June, 2001.

Gendron, Y.; D. Cooper; and B. Townley, "In The name of Accountability-State Auditing, Independence and New Public Management", *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol.14, 2001, PP.278-310.

Goddard, A., "Accounting and NPM in UK Local Government: Contributions Towards Governance and Accountability", *Financial Accountability and Management*, Vol.21, May, 2005, PP.191-218.

Gordon, G. and M. Fisher, "Internal Auditing in Colleges and Universities: Utilization and Independence", *Internal Auditing*, Winter, 1996, PP.52-58.

Government Accountability Office, "Generally Accepted Government Auditing Standards", U.S. GAO, 2003.

Her Majesty's Treasury, "Government Internal Audit Standards", United Kingdom, 2004.

Institute of Internal Auditors, "The Role of Auditing in Public Sector Governance", A Position Paper, IIA, 2006.

Institute of Internal Auditors, "Audit Committees", A Position Statement, IIA, 2003.

Institute of Internal Auditors, "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", IIA, 2004.

Institute of Internal Auditors, "The Role of Internal Audit in Enterprise-Wide Risk Management", A Position Statement, IIA, UK, 2004.

International Organization of Supreme Audit Institutions, "Auditing Standards", INTOSAI, 2002.

International Federation of Accountants, "Corporate Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective", IFAC, 2000.

International Organization of Supreme Audit Institutions, "Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government", INTOSAI, 2001.

International Federation of Accountants, "Governance in The Public Sector: A Governing Body Perspective", International Public Sector, IFAC, August, 2001.

Malan, R., "Internal Auditing in Government", The Internal Auditor, Vol.48, 1991, PP.90-105.

Montondon, L. and M.Fischer, "University Audit Departments in the United States", Financial Accountability and Management, Vol.15, February, 1999, PP.85-97.

Widener, S. and L. Johnson, "Audit Committees, Internal Auditing, and Outsourcing in Local Governments: A Survey of Current Practice", Internal Auditor, April, 2001.

Elizabeth MacRae, A Framework for Audit Evolution. The Internal Auditor. Altamonte Springs: Feb 2010. Vol. 67, Iss. 1; pg. 68.

Stephen T Jakubowski, Local Government Audits: A Look at Audit Findings and Differences Related to the Type of Auditor, Municipal Finance Journal: Kingston: Summer 2008. Vol. 29, Iss. 2; pg. 77

The Institute of Internal Auditors Research Foundation(2004). Challenges in Government Auditing, IIA.

Her Majesty's Treasury," Internal Audit Quality Assessment Framework ", United Kingdom, no date.

The Public Management Institute Belgium, (2006). International audit trends in the public sector: a comparison of internal audit functions in the governments of six OECD countries.

Analysis of Structural and Professional Factors of Internal Audit Units in Saudi Government

Mohammed Sultan Alsehali, Ph.D.

Associate Professor of Accounting

King Saud University- Riyadh

E-mail: alsehali@ksu.edu.sa

Abstract:

Despite the large number of studies on internal audit, but there are few studies that dealt with the internal audit in the government sector. Therefore, this study diagnoses the current situation of the internal audit units in five governmental agencies in Saudi Arabia via a field study.

In particular, this research aims to explore the reality of these units through the analysis of structural and professional factors affecting the quality of their work. The study was based on a The Internal Audit Quality Assessment Framework (IAQAF) proposed by the British Treasury, in addition to the determinants of the quality of internal audit in accordance with professional standards, taking into account the Saudi regulation for internal audit units in government agencies. Specifically, this study explores the current situation of these units in the following three main themes: human resources, and objectivity, performance and implementation.

The study found that there is a distinct lack of talent working in these units in terms of the number and qualification. The study also showed differences between units in term of organizational structure and independence. Also, the results confirm the general weakness of the independence of these units, and the lack of detailed evidence of the policies and procedures in those units. In addition, it shows the lack of effective cooperation between units and other oversight bodies.

Finally, the study showed that audit units often do not follow the professional methodology in conducting its regular tasks. Furthermore, the study found that these units could not implement all the tasks assigned to it in Article X of Saudi internal unite regulations.