جامعة وادي النيل
مجلة النيل للآداب والعلوم الإنسانية
(ISSN: 3122 – 5985)
المجلد السادس، العدد الاول 2026م
nilevalley.edu.sd

استقلال المراجعة الداخلية ودوره في تقويم الأداء بالوحدات الحكومية

أحمد علي أحمد فقير

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة وادي النيل

المؤلف: Dr.fageer@gmail.com

تاريخ الاستلام:18 يوليو 2025م **تاريخ القبول: 7سبتمبر 2025م** **تاريخ النشر:15 يناير 2026م**

مستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة في أن استقلال المراجعة الداخلية يمكنها من القيام بدورها الرقابي الإداري من خلال تقويم الأداء والتوصية بتحسينه إذا ما كانت هنالك قصور ومتابعة تنفيذه. هدفت الدراسة الى معرفة دور استقلال المراجعة الداخلية في تقويم الأداء. لتحقيق هذا الهدف تم جمع البيانات من خلال تصميم استبانة وتحليلها للوصول الى نتائج أهمها: استقلال المراجعة الداخلية يؤدي الى كفاءة الأداء بالوحدات الحكومية، استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها يمكنه من القيام بأداء عمله بموضوعية. كما قدمت الدراسة توصيات أهمها: ضرورة تبعية إدارة المراجعة الداخلية الى أعلى مستوى إداري في الدولة، ضرورة إنشاء مجلس لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية في السودان لمواكبة المتغيرات والتطورات العالمية في المجال.

كلمات مفتاحية: *المراجعة الداخلية، تقويم الأداء، الرقابة المحاسبية، الوحدات الحكومية.*

Independence of Internal Audit and Its Role in Evaluating Performance in Government Units

Ahmed Ali Ahmed Fagheer

Faculty of Economics and Administrational Sciences
Corresponding Author: Dr.fageer@gmail.com
Received: 18th July, 2025 Accepted: 7h September, 2025 Published :15th January, 2026

Abstract:
The problem of the study represented in the independence of Internal Auditing and its role in the evaluation of performance. The study aimed to identify the role of internal auditing independence on the evaluation of performance. To achieve this objective a questionnaire has been designed. The data has been analyzed and many results have been reached، the important of which are: The independence of internal auditing leads to efficiency of performance. The independence of internal auditor from the activities which have been audited by him enables him to perform his work objectively. The study concluded with many recommendations، the most importance of them which are; the Internal Auditing department should follow to higher level of Organization in the State, the importance of constitution of professional body concern with organization of Internal Auditing profession in Sudan.
Keywords*: Internal audit, performance evaluation, accounting control. Government units.*

المقدمة

تعد المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية نشاط تقييمي مستمر وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات تلك الوحدات فهي تساعدها في تحقيق أهدافها. لكي تقوم المراجعة الداخلية بدورها المنوط بها في مجال الرقابة الداخلية الإدارية والتي من ضمنها ضمان تحقيق الكفاءة الإنتاجية، لا بد من منحها الاستقلال الكافي لتمكينها من القيام بدورها في تقويم الأداء والذي يعتبر أحد أهم العمليات التي توضح المركز الإداري للوحدة الحكومية، فهو يكشف عن الكثير من العقبات والتي تعتبر سببا لبعض المشاكل التي تواجها. وعليه يرى الباحث أن موضوع البحث من الموضوعات المهمة في مجال المراجعة الداخلية. الهدف الأساسي الذي دفع الباحث الى التفكير في أعداد هذا البحث هو معرفة أثر استقلال المراجعة الداخلية إدارة وعاملين على تقويم الأداء المالي بالوحدات الحكومية.

مشكلة الدراسة

تمثلت مشكلة الدراسة في الفهم الخاطئ لمهام المراجعة الداخلية في واقع الوحدات الحكومية بولاية نهر النيل وحصر دورها في تحقيق أهداف الرقابة المحاسبية مع إهمال دورها في مجال الرقابة الداخلية الإدارية. الذي من ضمنه تحقيق الكفاءة الإنتاجية من خلال تقييم الأداء ومتابعة تنفيذ التوصيات اللازمة لتحسين الأداء. فاستقلالية المراجعة الداخلية لها دور كبير في قيامها بتقويم الأداء بالوحدات الحكومية السودانية. ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي: هل هنالك دور لاستقلالية المراجعة الداخلية على تقويم الأداء بالوحدات الحكومية بولاية نهر النيل؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من الأهمية العلمية للبحث العلمي في التوصل الى حل الكثير من الإشكاليات. كما ترجع أهمية هذه الدراسة إلى أن النتائج التي توصلت إليها يمكن أن تساعد في تعزيز استقلالية المراجعة الداخلية في واقع الوحدات الحكومية السودانية والتي بدورها تمكن المراجعة الداخلية من أن تلعب دوراً محوريا في تقويم الأداء المالي.

أهداف الدراسة

تمثلت أهداف الدراسة في الآتي:

1/التعرف على مدى استقلالية المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية بولاية نهر النيل ودورها في تقويم الأداء بالوحدات الحكومية.

2/التعرف على مدى استقلالية العاملين بإدارات المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية ودورها في تقويم الأداء بالوحدات الحكومية بولاية نهر النيل.

3/ تقديم توصيات يمكن أن تساهم في تفعيل المراجعة الداخلية وتدعيم استقلاليتها للقيام بدورها في تقويم الأداء بالوحدات الحكومية.

فرضيات الدراسة

بنيت هذه الدراسة على الفرضية الآتية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجعة الداخلية ودورها في تقويم الأداء بالوحدات الحكومية.

مناهج الدراسة

يتبع الباحث المناهج الآتية:

1/ المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة.

2/ المنهج الوصفي التحليلي:

انتهج الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي القائم على اختبار الفرضيات، وان البحوث الوصفية ترمي إلى وصف واقع المشكلات والظواهر كما هي، أي وصف ما هو كائن وتفسيره، أو تحديد الصورة التي يجب أن تكون عليها هذه الظاهرة في ظل معايير محددة مع تقديم توصيات ومقترحات من شأنها تعديل الواقع للوصول إلى ما يجب أن تكون عليه هذه الظاهر.

3/ المنهج الاستقرائي لاستخلاص النتائج.

أولا: الإطار النظري والدراسات السابقة

الإطار النظري

مفهوم المراجعة لداخلية:

يعرف (أرينز وآخرون، 2005) المراجعة الداخلية بأنها عبارة عن تقييم موضوعي مستقل ونشاط استشاري يتم إنشاؤها لتحقيق قيمة للمؤسسة، وتعمل على تطوير وتحسين عملياتها التشغيلية. كما يعرف (مايكل، 2015) المراجعة الداخلية بأنها الوظيفة المستقلة التي تقوم بفحص القوائم المالية وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمتي الدخل والمركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأي فني محايد على صدق وسلامة القوائم المالية. وعرف (خالد، 2017) المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل المشروع بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها، وذلك كأساس لخدمة الإدارة في وظيفتها الرقابية. وتتم بصورة منتظمة ودورية. يرى الباحث أن التعريف الأخيرة الأفضل لأنه يؤكد على أن نطاق المراجعة الداخلية يشمل فحص وتقييم النواحي المالية والنواحي الأخرى ولعل الكاتب يشير إلى النواحي الإدارية.

أهداف المراجعة الداخلية:

الهدف المعلن للمراجعة الداخلية وفقا للتعريفات السابقة هو خدمة المؤسسة وليس إدارتها. فالمراجعون الداخليون وهم يقومون بعملهم يخدمون المؤسسة ككل بدءا بأصغر موظف وانتهاء بمجلس إدارتها. أما الخدمات التي يقدمونها (زهير، 2014) فهي تتمثل في:

1/ فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق نظم الرقابة المختلفة.

2/ مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد، قياس، تصنيف والتقرير عن تلك المعلومات.

3/ مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.

4/ التحقق من صحة وشرعية العمليات والتقويم واستقلالية الفترة المالية والإفصاح في القوائم المالية والتحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد، قياس، تبويب والتقرير عن مثل هذه المعلومات.

5/ ترشيد القرارات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية للمؤسسة والأجهزة والوكالات الحكومية الأخرى.

6/ اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

7/ مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه.

8/ التحقق من نتائج التشغيل، التدفقات النقدية، واتفاق القوائم مع معايير المحاسبة.

9/ تحسين الدورة الإدارية، واقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات للإدارة.

استقلال المراجعة الداخلية ضمن معايير الخصائص أورد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي معيار الاستقلالية والموضوعية والذي ينص على (يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.

وفقا لما أورده (سامي، 2010) من ضمن معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية معيار الاستقلال وينص هذا المعيار على أنه يجب أن يتوافر للمراجع الداخلي الاستقلال عن الأنشطة التي يتولى مراجعتها. كما يرى أنه من أهم مقومات المراجعة الداخلية ما يلي: الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على الخريطة التنظيمية للمنشأة بالإضافة إلى ضرورة تحرير إدارة المراجعة الداخلية من القيود لتؤدي عملها باستقلال ويوضح (خلف، 2014) بأن معيار الاستقلال يشتمل على معايير فرعية وهي:

1/ المركز التنظيمي: يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بمكانة تنظيمية تسمح له بالقيام بإنجاز الأعمال والمسئوليات الخاصة به بحرية.

2/ الموضوعية: يجب ألا يرتبط المراجع الداخلي بأداء أي عمل يقوم هو بمراجعته، كما يجب أن يكون موضوعيا في حكمه على الأشياء من خلال قيامه بمراجعتها. ويضيف (مبارك، 2009) لكي تؤدي المراجعة الداخلية أعمال الفحص والتقويم للإدارات والأقسام الأخرى دون خوف أو حرج. يجب أن تكون تابعة لأعلى مستوى إداري داخل الشركة ومن المتعارف عليه أن المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها إلى المستوى الأول بالشركة أو الى لجنة المراجعة.

تقارير المراجعة الداخلية:

يعرف (خالد وآخرون، 2017) تقرير المراجعة بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد حول عدالة المركز المالي للمنشأة ومدى مصداقيته.

كما أورد (زهير، 2014) نص المعيار الدول ي2400 (أن التقرير الداخلي عبارة عن مستند يحرره قسم التدقيق الداخلي يبلغ فيه أصحاب المصلحة الرئيسيين بنتائج عملية المراجعة، وهو مستند مهم أيضا للاتفاق مع الإدارة حول خطط العمل والجداول الزمنية من أجل مواجهة أوجه القصور في المؤسسة.

وفقا لـ (الكحلوت، 2004) فان أهمية التقرير تكمن في الآتي: يعتبر أحد مصادر المعلومات، أداة للمراقبة العملية وتقييم للأعمال، أداة لتسهيل عملية التفاهم بين المرسل والمرسل إليه، وسيلة للإثبات القانوني وإعلان للمؤسسة يوفر الوقت والجهد والمال ويعمل على إنجاز العمل.

يحصر (إدريس، 2012) العناصر الأساسية لتقرير المراجعة في الآتي:

1/ الأهداف: والتي يجب ذكرها في تقرير المراجعة بوضوح.

2/ نطاق التدقيق: حيث يجب ذكر نطاق المراجعة بوضوح مع ذكر أي محددات لهذا النطاق إن وجدت.

3/التوصيات: حيث تدعو إلى اتخاذ إجراءات بشأن الحالات القائمة أو إلى تحسين العمليات.

4/ خطط العمل للإجراءات التصحيحية: وهي الإجراءات التصحيحية التي تعتمدها الجهة الخاضعة للتدقيق وخطط تنفيذها لتخفيف حدة النتائج المحددة والسيطرة عليها. ويضيف (فرحات وإيمان، 2013) إلى العناصر التي ذكرت آنفا الملاحظات والنتائج المفصلة والتي نتجت أثناء مجريات التدقيق، ويتم البدء بعنوان مختصر للملاحظة متبوعا بالسرد الدقيق لها.

مفهوم الأداء:

يعرف (حراش، 2015) الأداء على أنه المخرجات والأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها وهو مفهوم يربط بين أوجه النشاط والأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها. كما عرفه (عبد الله، 2012) بأنه المخرجات والأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها، لذا فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها داخل المؤسسة.

مفهوم تقويم الأداء:

يعرف (السعيد،2000) تقويم الأداء بأنه جزء من عملية الرقابة فهو يعمل على قياس النتائج باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفا عند عملية التخطيط، ومن ثم إصدار أحكام تقيميه تساعد على اتخاذ القرارات السليمة لتحقيق الأهداف المرجوة.

مكونات الأداء:

بالنسبة ل (منير،2005) فان مكونات الأداء تتمثل في أولا: الفعالية وهي أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة والقدرة على الوصول إلى النتائج المرتقبة والقدرة على تحقيق الأهداف المنتظرة. أو بطريقة أخري هي القدرة على تحصيل النتائج. ثانيا الكفاءة وتعني القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات، والنشاط الكفء هو النشاط الأقل تكلفة. ثالثا: الإنتاجية وتعني كفاءة استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات وهي تستعمل لبيان مدى نجاح المؤسسة في استخدام عناصر الإنتاج المختلفة.

أساليب تقييم الأداء المالي:

1/ تحليل القوائم المالية:

(عبد الرحيم،2014) عرف مؤشرات الأداء المالي بأنها دراسة العلاقة المنطقية فيما بين بنود الميزانية بغرض اكتشاف نقاط الضعف الموجودة في الوضع المالي ومعالجة الخلل الحاصل فيها وتحويلها إلى نقاط قوة والاستفادة منها. كما يرى (خضير،2018) بأنها تمثل العلاقة بين عناصر القوائم المالية سواء كانت قائمة واحدة أو عدة قوائم مالية مختلفة لمنشأة واحدة أو عدة منشآت والتي تفيد في دراسة وتحليل جوانب القوة والضعف ومعالجة مواطن الضعف فيها.

عرف (وليد،2005) التحليل المالي بأنه عبارة عن معالجة منظمة للبيانات بهدف الحصول على معلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرار. كما عرفه (منير،2005) بأنه تحويل للبيانات الواردة بالقوائم المالية والبيانات المحاسبية إلى معلومات تفيد في اتخاذ القرارات. أما (إبراهيم،2017) فيرى تحليل القوائم المالية بأنه دراسة العلاقات القائمة بين الحسابات في القوائم المالية بهدف التوصل إلى مؤشرات أو معايير تساعد في معرفة ما ستكون عليه هذه العلاقات في المستقبل.

2/ الموازنات التخطيطية:

عرف (وليد،2005) الموازنة التخطيطية بأنها الخطة المستهدفة والمعدة في شكل مجموعة جداول تقديرية تصف المعلومات الكمية والمالية للأهداف الرئيسية والفرعية لمنشآت الأعمال عن فترة مقبلة. كما عرفها (محمد،2003) بأنها خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية. ويرى (جبرائيل،2002) الموازنة التخطيطية بأنها ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية بصورة شاملة ومنسقة يوافق عليها المسئولون والمنفذون وتتخذ هدفا تتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها.

الدراسات السابقة:

دراسة مسعود (2009) هدفت إلى التعرف على مدى تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين. وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها عدم تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في مصرف الجمهورية في ليبيا، يرجع بشكل أساسي إلى عدم توفر متطلبات معيار الاستقلالية بشكل متكامل.

تناولت دراسة محمد (2015) مدى تأثير استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية على كفاءة أداء المراجعين الداخليين. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن استقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية يؤثر بشكل كبير على كفاءة أداء المراجعين الداخليين فيها.

تناولت دراسة محمد (2017) دور المراجعة الداخلية في الرقابة المالية. وتمثلت مشكلة الدراسة في قصور وسائل اكتشاف المخالفات والذي أدى بدوره إلى حدوث العديد من الانحرافات في الجوانب المالية. وللمراجعة الداخلية دور في تقليل الأخطاء المحاسبية وبذلك تساعد في تحسين الأداء المالي. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: المراجعة الداخلية تساعد في تحقيق نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة.

قدم المصري (2019) دراسة بعنوان المراجعة الخارجية ودورها في تقويم الأداء المالي. تمثلت مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات وهي: هل هنالك علاقة بين الرقابة المهنية للمراجعة الخارجية وتقويم الأداء المالي؟ هل هنالك علاقة بين نطاق عمل المراجعة الخارجية وتقويم الأداء المالي. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: إلزام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراء عملية المراجعة يؤدي إلى تقويم الأداء المالي.

هدفت دراسة فردوس وعلي (2019)إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء الإدارة المالية. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن تقرير المراجع الداخلي في مديرية الضرائب يتضمن أهم الملاحظات والنصائح والإرشادات المقدمة للإدارة فيما يخص الوضع المالي للإدارة المالية والعمل على تحسينه. كما تمثلت أهم التوصيات في ضرورة دعم وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية داخل المديرية كزيادة عدد الموظفين والاهتمام أكثر بمؤشرات الأداء المالي.

بينت دراسة الطيب (2021) دور المراجعة الداخلية في ضبط الإيرادات العامة في الوحدات الحكومية. تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الإيرادات الحكومية نسبة لعدم وجود رقابة داخلية فعالة داخل الوحدات الحكومية. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: عدم وجود رقابة داخلية فعالة داخل الوحدات الحكومية مما يؤثر سلبا على ضبط الإيرادات بالإضافة إلى تقديم تقارير دورية من قبل إدارة المراجعة الداخلية للإدارة ومتابعة تنفيذ ما ورد فيها من توصيات يؤدي إلى ضبط الإيرادات.

هدفت دراسة رمضان (2022) الى التعرف على دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1/ وجود علاقة معنوية إيجابية بين دور إدارة المراجعة الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

2/ هنالك قصور في تطبيق حوكمة الشركات في مصر، وذلك لوجود قصور في الاهتمام بالمراجعة الداخلية والتي تعد إحدى آليات حوكمة الشركات. كما قدمت الدراسة العديد من التوصيات أهمها:

1/ لا بد من إلزام الشركات المصرية بإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية والحفاظ على موضوعية واستقلالية هذه الإدارة.

2/ ضرورة إنشاء معهد للمراجعين الداخليين بمصر على غرار الولايات المتحدة الأمريكية لتنظيم آلية المراجعة الداخلية بمصر.

ثانيا: الدراسة الميدانية:

يتناول الباحث في هذا الجزء وصفا للطريقة والإجراءات التي اتبعها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفا لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أداتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل تحديدا ووصفا لمنهج الدراسة.

مجتمع وعينة

يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين بالحسابات والمراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية بولاية نهر النيل، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة وتتمثل في عدد 80 من العاملين بتلك الوحدات وهذه العينة تمثل حوالي 25 % من المجتمع.

أداة الدراسة

اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضيتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1/ التوزيع التكراري للإجابات.

2/ النسب المئوية.

3/الوسط الحسابي.

4/ الانحراف المعياري.

5/اختبار مربع كأي لدلالة الفروض.

للحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائيSPSS والذي يشير اختصارا إلىStatistical Package For Social Sciences.

تحليل البيانات الشخصية

للخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1/ الأفراد حسب المؤهل العلمي.

2/ الأفراد حسب التخصص العلمي.

3/ الأفراد حسب سنوات الخبرة

4/ الأفراد حسب الوظائف التي يشغلونها.

وفيما يلي وصفا مفصلا لأفراد عينة الدراسة وفقا لخصائص عينة الدراسة:

: الجدول رقم (1) يوضح توزيع المبحوثين وفقا لخصائصهم الشخصية

الرقم	المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة%
1	المؤهل العلمي	بكالوريوس	56	70.0
		دبلوم عالي	07	8.8 0
		ماجستير	15	18.8
		أخرى	02	02.5
2	التخصص العلمي	المحاسبة	29	36.3
		الاقتصاد	11	13.8
		إدارة الأعمال	23	28.8
		نظم معلومات	05	06.3
		دراسات مصرفية	04	05.0
		أخرى	08	10.0
3	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنة	21	26.3
		5 وأقل من10	28	35.0
		10 وأقل من15	14	17.5
		15واقل من 20	10	12.5
		20 سنة فأكثر	07	08.8
4	المسمى الوظيفي	محاسب	29	36.3
		مراجع	13	16.3
		مراقب مالي	06	07.4
		إداري	03	03.8
		موظف	23	28.7
		أخرى	06	07.5

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الاستبانة 2023.

من الجدول رقم (1) يتضح للباحث النسبة 70% من المبحوثين يحملون درجة البكالوريوس، وأن نسبة 8.8 من المبحوثين حملة الدبلوم العالي بينما حملة الماجستير يمثلون 18.8% وأن 2.5% من المبحوثين يحملون شهادات أخري. نستنتج مما سبق أن التأهيل العلمي للمبحوثين عينة الدراسة جيد.

كما يتضح من الجدول رقم (1) أن نسبة 36.3% من المبحوثين عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، بينما نجد أن 13.8% من المبحوثين تخصصهم اقتصاد. ويتضح أيضا أن نسبة 28.8% من المبحوثين تخصصهم إدارة أعمال ونسبة 6.3% تخصصهم نظم معلومات محاسبية، ونسبة 5% من المبحوثين عينة الدراسة تخصصهم دراسات مصرفية بينما نجد أن نسبة 10% من المبحوثين أصحاب تخصصات أخرى. مما سبق يستنتج الباحث أن معظم المبحوثين بتخصصات ذات صلة بالعلوم الإدارية.

ويتضح أيضا من الجدول رقم (1) أن 26.3% من المبحوثين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، ونسبة 35% لديهم خبرة بين 5 وأقل من 10سنوات، ونسبة 17.5% لديهم خبرة بين 10 وأقل من 15 سنة. بينما نجد أن نسبة 12.5% من المبحوثين خبراتهم تتراوح بين 15 وأقل من 20 سنة، ونسبة 8.8% من المبحوثين خبراتهم 20 سنة فأكثر ويعني ذلك أن معظم المبحوثين (61.3%) خبراتهم تقل عن العشرة سنوات.

من الجدول رقم (1) يلاحظ الباحث أن 36.3% من المبحوثين محاسبون، بينما نجد أن 16.3% من المبحوثين مراجعون، وان نسبة 7.4% يعملون في وظيفة مراقب مالي. ونجد أيضا أن نسبة 3.8% من المبحوثين يعملون بوظائف إدارية، وأن 28.7% من المبحوثين موظفون، وأن 7.5% من المبحوثين يعملون في وظائف أخرى غير التي ذكرت. ويستنتج الباحث أن (60%) من المبحوثين يعملون في وظائف مالية.

التحليل الوصفي لعبارات فرضية الدراسة

(هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلال المراجعة الداخلية وتقويم الأداء المالي).

جدول رقم (2) يوضح التحليل الوصفي لعبارات فرضية الدراسة:

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		المجموع	
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة%
حياد واستقلالية المراجعة الداخلية بوزارة المالية يؤدى إلى تقويم الأداء المالي	36	45	23	28.8	13	16.3	02	02.5	06	07.5	80	100
استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها يؤدى إلى القيام بعمله بموضوعية	31	38.3	43	53.8	04	05.0	02	02.5	00	00.0	80	100
إيصال المراجع الداخلي رأيه إلى لجنة الرقابة المالية يؤدى إلى تقويم الأداء المالي	27	33.8	40	50.0	11	13.8	02	02.5	00	00.0	80	100
استقلال المراجع الداخلي يساعد على اكتشاف الغش والأخطاء	26	32.5	39	48.8	11	13.8	04	5.0	00	00.0	80	100
سعي المراجع الداخلي إلى المحافظة على سمعة المهنة يساعد على تقويم الأداء المالي	28	35.0	33	41.3	15	18.8	04	05.0	00	00.0	80	100

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الاستبانة 2023

من الجدول رقم (2) يتضح للباحث الآتي:

_ بلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة 73.8%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة 10%. أما أفراد العينة الذين لم يقدموا إجابات محددة فبلغت نسبتهم 16.8%، ويعني ذلك أن معظم المبحوثين عينة الدراسة يؤيدون ما جاء بالعبارة الأولى (حياد واستقلال المراجعة الداخلية بوزارة المالية يؤدى إلى تقويم الأداء المالي).

1/ بلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة للعبارة الثانية 92.6%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة 2.5%. أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فبلغت نسبتهم 5%، مما يعني أن معظم المبحوثين عينة الدراسة يؤيدون ما جاء بالعبارة الثانية (استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها يؤدي إلى القيام بعمله بموضوعية).

2/ بلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة للعبارة الثالثة 83.8%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة 2.5%. أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فبلغت نسبتهم 13.8%. ونستنتج مما تقدم أن معظم المبحوثين عينة الدراسة يؤيدون ما جاء بالعبارة الثالثة (إيصال المراجع الداخلي رأيه إلى لجنة الرقابة المالية يؤدي إلى تقويم الأداء المالي).

3/ بلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة للعبارة الرابعة 81.3%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة 5%. أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 13.8%. مما يعني أن معظم المبحوثين عينة الدراسة يؤيدون ما جاء بالعبارة الرابعة (استقلال المراجع الداخلي يساعد على اكتشاف الغش والأخطاء).

4/ بلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة للعبارة الخامسة 76.3%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة 5%. أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم 18.8%. ونستنتج من ذلك أن معظم المبحوثين عينة الدراسة يؤيدون ما جاء بالعبارة الخامسة (سعي المراجع الداخلي للمحافظة على سمعة المهنة يؤدي إلى تقويم الأداء المالي).

مناقشة واختبار فرضية الدراسة:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلال المراجعة الداخلية وتقويم الأداء المالي بالوحدات الحكومية.

جدول رقم (3) يوضح الوسط الحسابي، الانحراف المعياري و اتجاه إجابات المبحوثين لعبارات فرضية الدراسة:

عبارات الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
حياد واستقلالية المراجعة الداخلية يؤدي إلى تقويم الأداء المالي	4.4300	0.71428	أوافق
استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها يؤدي إلى القيام بأداء عمله بموضوعية	4.3400	0.57243	أوافق
إيصال المراجع الداخلي رأيه الى لجنة الرقابة المالية يؤدي إلى تقويم الأداء المالي	4.2600	0.64542	أوافق
استقلال المراجع الداخلي يساعد على اكتشاف الغش والأخطاء	4.1300	0.77401	أوافق
سعي المراجع الداخلي الى المحافظة على سمعة المهنة يؤدي إلى تقويم الأداء المالي	4.1400	0.66697	أوافق

المصدر: أعداد الباحث من واقع بيانات الاستبانة 2023

من الجدول رقم (4):

-. الوسط الحسابي للعبارة الأولى (4.4300) نجده أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت تتجه لصالح المؤيدين بدرجة عالية للعبارة (حياد واستقلالية المراجعة الداخلية يؤدي إلى تقويم الأداء المالي). كما نجد الانحراف المعياري للعبارة يساوي، (0.71428) وهذا يشير الى تجانس عبارات المبحوثين.

_ الوسط الحسابي للعبارة الثانية (4.3400) نجده أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت تتجه لصالح المؤيدين بدرجة عالية للعبارة (استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يتولى مراجعتها يؤدي إلى القيام بأداء عمله بموضوعية). كما نجد الانحراف المعياري العبارة الثانية يساوي (0.57243) مما يشير الى تجانس إجابات المبحوثين

_ الوسط الحسابي للعبارة الثالثة (4.2600) أكبر من الوسط الفرضي (3)، وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت تتجه للمؤيدين بدرجة عالية بما جاء في العبارة (إيصال المراجع الداخلي رأيه الى لجنة الرقابة المالية يؤدي إلى تقويم الأداء المالي).

كما نلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري للعبارة الثالثة يساوي (0.64542) مما يشير الى تجانس عبارات المبحوثين.

_ الوسط الحسابي للعبارة الرابعة (4.1300) أكبر من الوسط الفرضي (3) مما يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت تتجه للمؤيدين بدرجة عالية لما جاء بالعبارة (استقلال المراجع الداخلي يساعد على اكتشاف الغش والأخطاء). كما نجد الانحراف المعياري للعبارة الرابعة يساوي (0.77401) مما يشير الى تجانس إجابات المبحوثين.

_ الوسط الحسابي للعبارة الخامسة (4.1400) نجده أكبر من الوسط الفرضي (3) مما يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت تتجه لصالح المؤيدين لما جاء بالعبارة (سعي المراجع الداخلي للمحافظة على سمعة المهنة يؤدي إلى تقويم الأداء المالي).

كما تلاحظ أن الانحراف المعياري للعبارة الخامسة يساوي (0.66697)، مما يشير الى تجانس إجابات المبحوثين.

ما سبق يؤكد تحقق فرضية الدراسة (استقلال المراجعة الداخلية يؤدي إلى تقويم الأداء المالي).

جدول رقم (4) يوضح قيمة كايتربيع , مستوى المعنوية ونتيجة عبارات فرضية الدراسة

عبارات الفرضية	قيمة كأي تربيع	مستوى المعنوية	النتيجة
حياد واستقلالية المراجعة الداخلية يؤدي إلى تقويم الأداء المالي	131.600	0.000	قبول
استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها يؤدي إلى القيام بأداء عمله بموضوعية	40.460	0.000	قبول
إيصال المراجع الداخلي رأيه الى لجنة الرقابة المالية يؤدي إلى تقويم الأداء المالي	75.440	0.001	قبول
استقلال المراجع الداخلي يساعد على اكتشاف الغش والأخطاء	47.760	0.000	قبول
سعي المراجع الداخلي الى المحافظة على سمعة المهنة يؤدي إلى تقويم الأداء المالي	90.240	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الاستبانة 2023.

يلاحظ الباحث أن القيمة الاحتمالية لمستوى الدلالة للعبارة الأولى (0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05) وذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في توزيع استجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة. أي إجابات أفراد العينة تتحيز لعبارة دون غيرها.

- يلاحظ الباحث أن القيمة الاحتمالية للعبارة الثانية (0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05) وذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في توزيع استجابات المبحوثين على خيارات الإجابة المختلفة كذلك نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للعبارة الثالثة (0.001) أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في توزيع استجابات المبحوثين على خيارات الإجابة المختلفة، أي أن إجابات أفراد العينة تتحيز لعبارة دون غيرها.

يلاحظ الباحث أن القيمة الاحتمالية للعبارة الرابعة (0.000) أقل من القيمة المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في توزيع استجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة.

- القيمة الاحتمالية للعبارة الخامسة (0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في توزيع استجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة.

ما سبق يؤكد تحقق فرضية الدراسة (استقلال المراجعة الداخلية يؤدي إلى تقويم الأداء المالي)

ثالثا: الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات

أولا: النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث إلى النتائج الأتية:

1/ حياد واستقلالية المراجعة الداخلية يؤدي إلى تقويم الأداء بالوحدات الحكومية.

2/ استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يتولى مراجعتها يؤدي إلى القيام بأداء عمله بموضوعية.

3/ إيصال المراجع الداخلي رأيه الى لجنة المراقبة المالية يؤدي إلى تقويم الأداء المالي.

4/ استقلال المراجع الداخلي يساعد في اكتشاف الغش والأخطاء.

5/ سعي المراجع الداخلي للمحافظة على سمعة المهنة يؤدي إلى تقويم الأداء المالي.

ثانيا: التوصيات:

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها أوصت الدراسة بالآتي:

1/ ضرورة منح إدارة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية الاستقلال الكافي تنظيميا وماليا.

2/ ضرورة منح المراجعين الداخليين بالوحدات الحكومية الاستقلال الكافي عن الأعمال التي يقومون بمراجعتها كي يتمكنوا من أداء عملهم بموضوعية ودون تحيز.

3/ لا بد من إيصال رأي المراجع الداخلي عن أداء الوحدات الحكومية من خلال تقريره الذي يعده الى لجنة الرقابة المالية.

4/ ضرورة أن تتضمن لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة اجراءات المراجعة الإدارية.

المراجع والمصادر:

ادريس صبحي ومحسن غالي، أساسيات الأداء وبطاقات التقييم المتوازن عمان: دار وائل للنشر،2000م.

اسعد مبارك وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي بالجامعات الحكومية الخرطوم: جامعة النيلين، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17، 2016م.

امل يوسف، تقويم الأداء المالي، الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، مجلة كلية العلوم الإدارية في البحوث العلمية، العدد1،2015م.

حراش معاذ، أثر الهيكل المالي على القرارات المالية للمؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة البويرة،2015.

خالد عبد المنعم وآخرون، تبويب دراسات في المراجعة، القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع،2017.

خالد عمر الكحلوت، مدى التزام مدققي الحسابات بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة،2004.

رعد عبد وآخرون، تقييم مقاييس الأداء المالي في الوحدات الحكومية في ظل موازنة البنود بغداد: مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، العدد 25،2019م.

الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات طنطا: مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، ع2 2009،.

رمضان مراد محمود، دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية، جامعة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني،2022.

زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، عمان: دار الصفاء،2014.

السيد امين، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2011م.

عبد الله وليد مدلل، تطبيق إدارة المعرفة في المؤسسات الحكومية الفلسطينية وأثرها على مستوى الأداء، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة،2012.

فرحات طالب، الحوكمة المؤسسية والمراجعة الداخلية والأداء المالي في المصارف، عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع،2013.

محمد أبو عقرب، أثر استقلالية أقسام المراجعة الداخلية على كفاءة أداء المراجعين، زليتن: الجامعة الأسمرية الإسلامية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الخامس،2015م.

منير إبراهيم هندي، حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، القاهرة: ،2014.