

الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في قطاع الاستثمار الحكومي

دراسة ميدانية على عينة من الوحدات الحكومية الوحدات الحكومية

دفع الله يوسف إبراهيم محمد * وكمال أحمد يوسف

قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة النيلين، الخرطوم، السودان

*البريد الإلكتروني dfallhwsf47@gmail.com

المستخلص

هدفت الدراسة الى قياس دور الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية بقطاع الاستثمار في الوحدات الحكومية، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت استمارة الاستبانة لجمع البيانات حيث تم توزيع عدد (251) استبانة على أن يشمل التوزيع جميع مستويات مجتمع البحث المتمثلة في (المحاسب، عضو فريق المراجعة الداخلية، رئيس فريق المراجعة الداخلية، مدير إدارة المراجعة الداخلية، المشرف، الموظف، رئيس القسم، أكاديمي) وتم استرجاع (251) بنسبة استرجاع بلغت 100%. بعد عرض الاطار النظري واجراء الدارسة الميدانية توصلت الدراسة الى وجود ارتباط طردي قوي بين الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية كمتغير مستقل، ونظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.559). وبلغت قيمة معامل التحديد (0.313)، وهذه القيمة تدل على أن الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية كمتغير مستقل يؤثر على نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع). كما وجد ان هنالك ارتباط طردي قوي بين إضافة القيمة كمتغير مستقل، و نظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع. وبلغت قيمة معامل التحديد (0.477)، وهذه القيمة تدل على أن إضافة القيمة كمتغير مستقل يؤثر على نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع). وارتفاع معنوية النماذج المقترحة وصلاحياتها لتحقيق هدف الدراسة حيث جاءت جميع قيم (F) المحوسبة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.000)، وان القيمة التفسيرية للنماذج المستخدمة مرتفعة. عليه أوصت الدراسة بالتوسع في دراسة الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية والتي تلعب دوراً هاماً في كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتوفير المقومات اللازمة للدور الحوكمي للمراجعة الداخلية للمساهمة في تحقيق قدر كاف من الافصاح المطلوب في طريقة عرض القوائم المالية، كذلك المزيد من الاهتمام بإضافة القيمة للتأكد من مدى الإلتزام التام بالقوانين واللوائح وتقويم جميع الأنشطة لتحديد نقاط القوة والضعف بما يعزز نظام الرقابة الداخلية

الكلمات المفتاحية: الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية، اضافة القيمة، ادارة المخاطر، كفاءة الرقابة الداخلية.

مقدمة

المحور الأول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

لقد تعاضل الاهتمام بمفهوم الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في العديد من الإقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة في أعقاب الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الإقتصاد الأمريكي مؤخراً من تداعيات الإنهيارات المالية .

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية والعملية المصممة والمنفذة من قبل المكلفين بها لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة، وبعد إنهيار كبرى الشركات العالمية في قضايا الفساد المالي والإداري أصبحت الرقابة الداخلية في غاية الأهمية، لأن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد تقارير مالية مضللة واحتيالية. لذا تأتي أهمية المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث كنشاط حوكمي واستشاري وتوكيدي مستقل وموضوعي مهم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، وتقديم خدمة التأكيد الموضوعي وفحص وتقييم الأنشطة المالية والتشغيلية وعمليات الحوكمة بالإدارة وكذلك تقديم الخدمات الاستشارية للارتقاء بمستوى الأداء، إذ تساعد ادارة المؤسسة على تحقيق اهدافها من

1. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية ورفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
2. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين اضافة القيمة ورفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية .
3. توجد علاقة ذات دلالة احصائية إدارة المخاطر و رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

مناهج الدراسة:

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي في هذه الدراسة لأهميته في تفسير مشكلة الدراسة بصورة تفصيلية حيث لا يكتفي بوصف الظاهر بل يحلل واقعها ويفسر نتائجها من خلال معالجة البيانات المتعلقة بتلك الظاهرة والوصول الي تفسيرات ممكن تعميمها لزيادة رصيد المعرفة كما يهدف المنهج الوصفي في هذه الدراسة الي وصف طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة المتمثلة في الدور الحوكمي، اضافة القيمة، ادارة المخاطر كمتغير مستقل وكفاءة نظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع. ومن ثم جمع البيانات عن المتغيرات وتحليلها للخروج بالنتائج المختلفة.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

1. الحدود المكانية: القطاع الحكومي .
2. الحدود الزمنية: 2023م.
3. الحدود الموضوعية: الدور الحوكمي اضافة القيمة، ادارة المخاطر، كفاءة الرقابة الداخلية.
4. الحدود البشرية: تتمثل في (المحاسب ، عضو فريق المراجعة الداخلية، رئيس فريق المراجعة الداخلية، مدير إدارة المراجعة الداخلية، المشرف ، الموظف ، رئيس القسم ، أكاديمي) العاملين بقطاع الاستثمار في الوحدات الحكومية.

مصادر جمع بيانات الدراسة:

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

1. مصادر البيانات الأولية: جمعت عن طريق الاستبانة.
2. مصادر البيانات الثانوية: جمعت عن طريق الكتب والدوريات والمجلات العلمية والرسائل الجامعية والمؤتمرات ومواقع الانترنت.

خلال الضبط والتنظيم وتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية.
مشكلة الدراسة:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من اهم الجوانب التي تهتم بها الدولة وهو يعتبر خط الدفاع الرئيسي لقطاع الاستثمار في الوحدات الحكومية، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف فإنها تعمل على منع اي تجاوزات تؤدي الي عدم تحقيق هذا الهدف، بهذا فان الدولة تعمل على تطبيق النظريات والتقارير والافكار والتجارب والقوانين التي لها اثار في رفع فعالية الرقابة الداخلية، فما هو دور الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية بقطاع الاستثمار في الوحدات الحكومية؟ هذه هي المشكلة التي تبحثها الدراسة ويمكن ابرازها من خلال التساؤلات التالية:

1. هل يؤثر الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية بقطاع الاستثمار في الوحدات الحكومية؟.
2. ما هو أثر اضافة القيمة في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية بقطاع الاستثمار في الوحدات الحكومية؟.
3. هل تؤثر إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية بقطاع الاستثمار في الوحدات الحكومية؟.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة العلمية من ندرة البحوث والدراسات التي تناولت الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الرقابة الداخلية. وذلك لبقاء الضوء على ادوار المراجعة الداخلية المتمثلة في الدور الحوكمي ادارة المخاطر و اضافة القيمة ومدى مساهمتها في تحقيق قيمة مضافة لقطاع الاستثمار في الوحدات الحكومية.

كما تبرز أهمية الدراسة من الناحية العملية في الوقوف علي أهم العوامل المؤثرة علي كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية ومعالجتها من جانب الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية. وكذلك تقديم معلومات للقائمين على مهنة المحاسبة والمراجعة تساعد في بناء وتطوير المعايير اللازمة لتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية والأنشطة الحديثة لها بالسودان.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الي تحقيق الآتي:

1. قياس دور الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
2. التعرف على دور اضافة القيمة في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية .
3. بيان دور إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

ثانياً: الدراسات السابقة:

دراسة (عبد الحق ، 2023) (1)

هدفت هذه الدراسة الي التعرف علي دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة التقارير المالية وهذا من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والتزامه باجراءات التدقيق ، ومن اجل تحقيق اهداف الدراسة واستكمال الجانب النظري تم استخدام الاستبانة لجمع البيانات الاولى المتعلقة بموضوع الدراسة ، ومن ثم تحليلها واستخدام الاختبارات المعالجة الاحصائية المناسبة بهدف الوصول الي دلالات ذات نتيجة تدعم موضوع الدراسة. وتم اختبار الفرضيات التالية : الفرضية الاولى توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقييم التدقيق الداخلي وتحسين جودة التقارير المالية ، الفرضية الثانية توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق المالي باجراءات التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية . وهدفت الدراسة الي دراسة وتحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية ، ودراسة مدي تأثير التدقيق المالي علي فعالية الرقابة الداخلية واجراءات التدقيق ، وتقييم دور مهنة التدقيق المالي في تحسين جودة التقارير المالية

، وتقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات التي يراها الباحث مناسبة والقابلة لتطوير مهنة التدقيق .

توصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج اهمها : ان التدقيق المالي يلعب دورا هاما في تحسين جودة التقارير المالية من خلال التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية باعتباره احد اهدافه الرئيسية ، بالاضافة الي عدم وجود استقلالية للمدقق المالي لاغم انها منصوبة عليه في نشرة معايير التدقيق الدولية.دراسة: المهدي (2015م)

دراسة (سميح ، 2022) (2)

استهدفت الدراسة تحليل اثر التكامل بين عناصر المدخل السلوكي والمراجعة الداخلية في رفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية، ولتحقيق هدف البحث قد تم تحليل اثر التكامل بين عناصر المدخل السلوكي في تفعيل المراجعة الداخلية . وقد اعتمد الباحث علي المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي لكل ما تم الحصول عليه من دراسات سابقة ومراجع، وتم استخدام المنهج الاستقرائي ايضا لتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال قائمة الاستبيان التي تم توزيعها علي عينة من العاملين في

المصارف التجارية وعددهم 496 فردا من ذوي العلاقة للحصول علي المعلومات التي يمكن الاستعانة بها لتحقيق هدف البحث.

وتمثلت نتائج الدراسة في انه توجد علاقة بين السلوك الانساني والمراجعة الداخلية ، وتوجد ايضا روابط بين الاتجاهات السلوكية والمراجعة الداخلية بهدف تحسين كفاءة الشركة ، كذلك توجد علاقة ذات دلالة احصائية للمدخل السلوكي في تفعيل المراجعة الداخلية ، كما ان التكامل بين عناصر المدخل السلوكي والمراجعة الداخلية يسهم في رفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية ، واوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بدراسة السلوك الانساني من جانب المنظمات المهنية والهيئات العلمية ، كما اوصت الدراسة بضرورة تفعيل سياسة الابلاغ عن المخالفات والسلوكيات غير الاخلاقية وغير القانونية حيث ان المراجعة الداخلية تؤدي دورا حيويا في الرقابة وتحسين عمليات الشركة وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

دراسة (حسين ، 2021) (3)

تناولت الدراسة دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي ودعم استمرارية المنشآت ، تمثلت مشكلة الدراسة في ان العديد من الشركات الصناعية تعاني من عدم وجود انظمة داخلية فعالة لها القدرة علي تقويم الاداء المالي ، ويعزي ذلك الخلل الي قلة التدريب، عدم التاهيل العلمي والعملي الكافي، ولتحقيق اهداف الدراسة اخترت الفرضيات التالية: الفرضية الاولى: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية وسرعة اكتشاف الاخطاء والغش، الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين فعالية المراجعة الداخلية وتقويم الاداء المالي، الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين عمليات الضبط الداخلي ودقة تطبيق النظام المحاسبي، الفرضية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التاهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي وكفاءة اداء المراجعة الداخلية .

توصلت الدراسة اعدة نتائج اهمها : المراجعة الداخلية لها دور فعال في زيادة كفاءة وسرعة اكتشاف الاخطاء والغش من خلال الفحص والمتابعة الدقيقة للسجلات المالية ، التاهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي له دور فعال في تقويم اداة لالمهام التام باللوائح والقوانين الخاصة بالمراجعة الداخلية وتطبيقها ، توصلت الدراسة لعدة نتائج اهمها ضرورة ان تقوم

(3) حسين محمد الطاهر خليفة ، (دور الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي ودعم استمرارية المنشآت) ، دراسة حالة مصنع اسمنت عطبرة ، رسالة دكتوراة ، السودان 2021م.

(1) عبدالحق زباني ، (دور التدقيق المالي في تحسين جودة التقارير المالية – دراسة عينة من محافظي الحسابات علي مستوى الجزائر) ، مجلة الاقتصاد والمالية ، المجلد 09، العدد 01، جامعة بن خلدون ، الجزائر، 2023م.

(2) سميح المهدي الشحات عبدالخالق سماعة ، (اثر التكامل بين عناصر المدخل السلوكي والمراجعة الداخلية علي مستوى جودة المعلومات المحاسبية) ، دراسة ميدانية في المصارف التجارية رسالة دكتوراة ، كلية التجارة، جامعة المنصورة 2022م.

ادارة المراجعة الداخلية بعمل تامين ضد خيانة الامانة وتوفير التقنيات الحديثة التي تسهل من اداء العاملين.

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد حالات الإختلاس والتزوير في وحدات القطاع المصرفي السوداني وذلك بالرغم من وجود أنظمة للرقابة الداخلية يمكن بواسطتها حماية أصول هذه المصارف من السرقة والإختلاس والتزوير. هدفت الدراسة الى التعرف على أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة في وحدات القطاع المصرفي السوداني لمعرفة نواحي القصور والضعف فيها وكذلك جوانب القوة المرتبطة بها، توصلت الدراسة الى نتائج منها: عدم وجود وصف وظيفي للعاملين في بعض المصارف السودانية مما تسبب في عدم تحديد المسؤوليات وتضارب المهام، لا يوجد نظام للمراجعة الداخلية، اختيار العاملين في بعض المصارف لا يتم وفقاً للمعايير النظامية، ضعف إلمام بعض المسؤولين بسياسات الضبط والعمليات الصادرة من الإدارة العليا والرقابة المصرفية.

دراسة (Ismajli, & others, 2017)

تمثلت مشكلة الدراسة في ان هنالك تحديات كبيرة تواجه تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في الشركات الخاصة في كوسوفو، هدفت الدراسة الى قياس أثر وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر والتحديات التي تؤثر على وظيفتها في الشركات الخاصة في كوسوفو، توصلت الدراسة التانه بنظر إلى دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر علي انه مهم جدا، ولكن هناك العديد من الأنشطة داخل الشركة التي يجب تحسينها بحيث يكون لها قسم مراجعة وظيفي بالكامل .

دراسة: الطيب (2017م)

تمثلت مشكلة الدراسة في ان المتغيرات الحادثة في البيئة المصرفية أدت إلى اتساع دور المراجعة فتضمن نشاط المراجعة الداخلية دور استشاري، توكيدي، استقلالية المراجعة الداخلية، دور حوكمي، دعم إدارة المخاطر، هدفت الدراسة الى بيان مدى تأثير الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في ملائمة التقارير المالية للمصرف، توصلت الدراسة الى ان محور الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية مرتفع نسبياً حيث بلغت نسبة الموافقة (90.2%)، ويعزى ذلك إلى دورها في تقييم المخاطر التي تتسق مع أهداف العملية من خلال تقديم التوصيات لجميع الأطراف بالمصرف، وان محور الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية مرتفع نسبياً حيث بلغت نسبة الموافقة (87.7%) ويعزى ذلك إلى دورها في تحليل المخاطر التي يمكن ان يتعرض لها المصرف ومدى قدرته على السيطرة عليها من خلال تحليل أنظمة الرقابة به.

دراسة عبد الرحمن، (2020م)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر جودة التقارير المالية مما ينعكس سلباً على قرارات مستخدمي التقارير المالية بشكل مستمر وذلك بسبب اصدار معلومات مضللة بالتقارير المالية، هدفت الدراسة الي، قياس العلاقة لدور

الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية في جودة التقارير المالية. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية للمصارف السودانية، يسهم الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في جودة التقارير المالية للمصارف السودانية. يعمل الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية في جودة التقارير المالية للمصارف السودانية .

التعليق على الدراسات السابقة:

قام الباحثان بدراسة وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة وخلصا الي ما يلي:

1. ان اغلب الدراسات التي تناولت الانشطة الحديثة للمراجعة الداخلية تناولت دورها في جودة التقارير المالية.
2. تناولت الدراسات السابقة بعض محاور الدراسة، الا أنها لم تنطرق الي اثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة نظام الرقابة.
3. قلة الدراسات العربية التي بحثت في هذه العلاقة خاصة في بيئة الاعمال السودانية، حسب علم الباحثين.
4. استفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في بناء فكرة الدراسة ، وكذلك اختيار منهجية وأداة الدراسة، واختيار الاساليب الاحصائية والفروض والمتغيرات .

المحور الثاني: الإطار النظري

أولاً: الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية

1. الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية :

إن الدور الذي يمثل المراجع الداخلي في نجاح تطبيق الحوكمة تتضمن بيانات مالية تتميز بالدقة والتماثل والملائمة وذلك في الوقت المناسب ، ما يكسبها ثقة مستخدمها الخارجين، خاصة المستثمرين ، المراجع الداخلي كأداة لحوكمة الشركات يعمل على تقسيم وتحسين فاعلية عملية إدارة المخاطر والنظم الرقابية وعمليات الحوكمة بالشركة ، ومن ثم أصبح للمراجع الداخلي دوراً لا تشمل فقط على المراجعة المستمرة للنظم والرقابة الداخلية لتحديد مدى ملائمتها وكفاءتها فقط ، بل يشمل أيضاً على تقديم توكيدات عن فاعلية إدارة المخاطر ، وتقديم الاستشارات والدعم الى الإدارة العليا ، ومجلس الإدارة تجاه إدارة المخاطر وتحسين عمليات وأنشطة الشركة (المشهداني ، 2012م، ص ص 227-228). الامر الذي تترتب عليه إتساع نطاق عمل المراجع الداخلي ليتضمن تحسين ممارسات حوكمة الشركات (مقلد، 2018م ص108).

لكي تعمل إدارة المراجعة بنجاح في اطار حوكمة الشركات يتعين أن تتمتع بالاستقلال التام عن باقي الإدارات وهذا الاستقلال الوظيفي هو أحد أركان قوتها. وتعمل إدارة المراجعة الداخلية بناء على سلطات صريحة، وينحصر عمل إدارة المراجعة في عملية المراجعة الداخلية فقط في إجراءات عمل

الرقابة وقد حدد هذا المعيار خدمات التأكيد وخدمات الاستشارات التي يمكن ان تقدمها المراجعة الداخلية في هذا الصدد: (مسعود، 2013م، ص 43)

قد أشار معهد المراجعين الداخليين الى ضرورة تقييم المراجعة لدى فاعلية عمليات إدارة المخاطر وتحديد مدى المساهمة في تحسينها، حيث توفر المراجعة الداخلية توكيداً موضوعياً للإدارة عن فاعلية إدارة المخاطر في ثلاثة مجالات، هي: مدى تصميم وتشغيل عمليات إدارة المخاطر، تقييم المخاطر التي تواجه المنشأة ومدى فاعلية الاستجابة أو رد فعل المنشأة للمخاطر التي يتم تحديدها وتقييمها، كما توفر المراجعة الداخلية خدمات استشارية تساهم في تحسين إدارة المخاطر (راضي، 2014م، ص 25)

يرى الباحثان ان إدارة المخاطر هي عملية منظمة لتقييم الخسائر المادية التي تتعرض لها المنشأة واختيار أفضل الطرق لاحتوائها أو تقبل خسائر مقبولة بواقع الجهد المبذول وتميز احدى الإجراءات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية، وأن دور المراجع الداخلي في تقييم إدارة المخاطر يمكن في فحص وتقييم فعالية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والضوابط الأخرى العمل على تحسينها وتطويرها من أجل ادراك الأسباب والعامل التي تؤدي الى وقوع هذه المخاطر ومعالجتها بصورة سليمة قبل وقوعها. كما أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً كبيراً في إدارة المخاطر من خلال ما تقدمه من تأكيد موضوعي عن فاعلية أداء إدارة المخاطر وتقييم المتغيرات الداخلية والخارجية

3. إضافة القيمة كنشاط حديث للمراجعة الداخلية:

نص معيار المراجعة رقم (2000) بعنوان إدارة نشاط المراجعة الداخلية ضمن معايير الأداء على أنه يجب على مدير المراجعة إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية للتأكد من أنها تضيف قيمة للمنشأة .

تقوم المراجعة الداخلية بإضافة قيمة للمنشأة وأصحاب المصالح المرتبطين بها عند توفير تأكيد موضوعي وتساهم بكفاءة وفعالية في عملية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (الوكيل ، 2011م ، ص 37-39) .

ولكي تساهم المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للمنشأة فإنه يتطلب من المراجعين الداخليين الالتزام بالموضوعية والنزاهة والكفاءة وبذل العناية ، وبضرورة إلزام المراجعين الداخليين بمبادئ دستور الادب والسلوك عند ممارستهم لنشاط المراجعة الداخلية لكي يتكفوا من إضافة قيمة للمنشأة، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في الخدمات المقدمة للمستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية (باعجاجة، 2013 ، ص 12-13) .

يرى الباحثان أنه يمكن إضافة قيمة حقيقية للمنشأة عن طريق مساعدة الإدارة على توجيه ورقابة أنشطة المنشأة وتحفيز الإدارة وباقي أفراد المنشأة على تحقيق أهداف المنشأة . كما ان إضافة القيمة كنشاط حديث للمراجعة الداخلية تعمل على تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.

المراجعة الداخلية في اطار حوكمة الشركات تعتبر المراجعة الداخلية جزء من المراقبة، حيث انها تعمل على الضبط الداخلي للمنشأة، لذلك لا بد من عدم الخلط بينها وبين الضبط الداخلي. تقوم على التأكد من وضع تنفيذ سياسات الإدارة وليس وضعها. يجب أن يكون موظفي إدارة المراجعة الداخلية على درجة من التأهيل المهني والمدرين في اعمال المحاسبة والمراجعة الإدارية. لا تتدخل في شئون الموظفين كما ينبغي أن تكون علاقة تعاونية بينهما كما يجب على المراجع الداخلي أن يساعداهم على أداء أعمالهم ويتعرف على الصعوبات التي تواجههم، كما يجب على الرافع ألا يتدخل في توقيع الجزاءات على الموظفين. (حمد، 2020م ، ص 67)

يرى الباحثان ان المراجعة الداخلية تعتبر آلية اساسية لحوكمة الشركات لتجسيد الفعالية المطلوبة. وذلك في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح والأطراف الأخرى ذات العلاقة لضمان الفعالية وحوكمة الشركات، فيتعين على المؤسسات من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة من الشفافية في الإفصاح وتتسم بالمصادقية من قبل أصحاب المصالح ان تقوم بتفعيل عملية المراجعة الداخلية وحتى تضمن تنفيذها لا بد من وجود تنظيم اداري ومهني متكامل، ويشتمل على مجلس الإدارة، المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين.

2. إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية

يعتبر دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر من الادوات الاستراتيجية لأي منشأة تهدف الى إضافة قيمة وذلك من خلال تركيز أعمال المراجعة الداخلية على اكتشاف المخاطر التي تتعرض لها المنشأة قبل وقوعها، والعمل على تكوين رواية شاملة حول هذه المخاطر. وتقديم اقتراحات وتوصيات التعامل مع هذه المخاطر عند وقوعها، وتحديد الإجراءات الرقابية اللازمة للأطراف المسؤولة عن إدارة المخاطر وأخيراً توفير تأكيد معقول لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن فعالية تنفيذ اطار مراقبة المخاطر، ونظراً لدور المراجع الداخلي الاستراتيجي في إدارة المخاطر قامت لجنة COSO في سبتمبر 2004م باصدار تقرير (اطار متكامل لإدارة المخاطر بالمنشأة) اشارت فيه الى أن دور المراجعين الداخليين في إدارة المخاطر هو دور أساسي وجوهري يتمثل في مساعدة الإدارة ولجنة المراجعة من خلال فحص وتقييم والتقرير بتحسين كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر المختلفة. (عثمان،

2014م، ص 715)

حددت المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية ودور المراجع في إدارة مخاطر المنشأة حيث اشار احد الباحثين بأن معيار الأداء "2100" الخاص بطبيعة العمل الى أنه يجب ان يشمل نشاط المراجعة الداخلية التقييم والاسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة باستخدام منهج منظم ومنضبط، كما أشار معيار الاداء "2100" الخاص بتقييم المخاطر الى انه ينبغي ان يساعد نشاط المراجعة الداخلية المنشآت في طريقة تحديد وتقييم التعرض للمخاطر الجوهرية، وتحسين إدارة المخاطر وأنظمة

ثانياً: نظام الرقابة الداخلية:

عرف تقرير لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ، نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام مكون من الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المنشأة بقصد حماية الأصول وضمان دقة البيانات المحاسبية ورفع وتحفيز الكفاءات الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية. (حجازي، 2010م، ص 207)

يعرف المعيار الدولي IAS400 نظام الرقابة الداخلية على أنه كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول الى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة العمل، والمتضمنة الالتزام بالسياسات الإدارية وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب (المطارنة، 2009م ، ص 207)

يرى الباحثان ان الرقابة الداخلية مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم من خلالها تحقيق أهداف المنشأة والتي يجب أن يهتم بها المراجع، لكي يستطيع الحكم على مدى مقدرة المنشأة محل المراجعة على تسجيل وتلخيص البيانات والأحداث التي قامت بها .

ثالثاً: الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية

ولبيان توضيح أهمية وطبيعة هذه العلاقة يرى الباحثان ضرورة الوقوف على الآتي:

1. الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية : أشارت لجنة تريداواي (Treadway) الى اهمية نظم الرقابة الداخلية بخصوص اعداد القوائم المالية واوصت في تقريرها الصادر سنة 1987 بأن تتضمن التقارير السنوية للشركات ذات المساهمة العامة تقارير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية، فلاحظ ان دعم الرقابة الداخلية في البنوك من شأنه ان يؤدي الى تحقيق الشفافية في أداء وتطوير مستوى الإدارة بما يحقق مصالح المساهمين والمودعين وباقي اصحاب المصالح من أجل ضمان الإدارة السليمة والفعالة داخل البنوك يجب عليها تطبيق نظام الحوكمة، وكذلك الفصل في المسؤوليات عن وظائف التشغيل، ويتم الحصول على هذا الاستقلالاً بضمن ارتباط هرمي للوظائف المختلفة منفصلة عن الوظائف التجارية والتشغيلية. (جمبله، فرفاش ، 2018م، ص 110)

ونجد أنه من المكونات الأساسية لمبادئ حوكمة الشركات وجود رقابة فعالة ورقابة على نشاطات الإدارة خاصة على دور مجلس المديرين ويظهر ذلك من خلال دور الرقابة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات: يعتمد نظام الرقابة الداخلية على آليتين أساسيتين تتمثلتان في الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية، لكن مع تطور نسبة الأعمال الحديثة أصبحت المراجعة الداخلية هي الآلية الأمثل التي لا تتوقف على الجانب المالي والمحاسبي بل

تتعداه لتشمل جوانب أخرى ممثلة في الجوانب الإدارية ومن خلال هذا يمكن القول ان المراجعة الداخلية أضحت تمثل بشكل كبير الرقابة الداخلية لذا باتت دراستنا لعلاقة الرقابة الداخلية مع تبني مبادئ حوكمة الشركات، يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية التي تقوم بها المراجع الداخلية تقدم الدعم والمساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.

المراجعة الداخلية تأتي كمحور اساس للحوكمة لتجسيد الفعالية المنشودة وذلك في اطار تفعيل دور اصحاب المصالح لضمان فعالية الحوكمة المنشودة فيتعين على المؤسسة من اجل الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والافصاح وتسم بالمصادقية من قبل اصحاب المصالح وان تقوم بتفعيل المراجعة الداخلية، ولضمان تنفيذ هذه الاعمال في منظومة الحوكمة لا بد من وجود نظام اداري والمبني المتكامل ويشتمل على مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين وإدارة المراجعة الداخلية، الأمر الذي ادى الى تبني مبادئ الحوكمة المتمثلة في مبدأ الافصاح والشفافية في عرض المعلومات المالية التي تقوم عليها حوكمة الشركات. (تسمان، 2009م ، ص 43).

يرتكز الاهتمام الرئيسي للمراجع الداخلي في خدمة الإدارة على عملية الرقابة والاساس المنطقي لاهتمام المراجع بعملية الرقابة هو (حماد، 2004م ، ص ص10-11):

أ. ان الرقابة تمثل الجزء الرئيسي في العملية الادارية وهنا يتحمل كل مدير مسئولية وضع برامج رقابي يساهم بفعالية في انجاز الأداء أو الأعمال المسئول عنها ويتكون هذه البرامج من الرقابة الكلية التي تغطي الأنشطة المسئول عنها، بالإضافة الى وجود الرقابة الفردية.

ب. ان المراجع الداخلي يلتزم بخدمة التنظيم وبدوره خدمة الإدارة ولهذا يهتم المراجع الداخلي ويعني بعملية الرقابة باعتبارها جزءاً ضرورياً من هدفه وهو خدمة الغدارة.

ج. ان المراجع قادر على تزويد الإدارة بالمعلومات والمساعدة في مجال الرقابة وتنبع خصوصية هذه القدرة من المراجع الداخلي المستقل عن الأنشطة التشغيلية، الأمر الذي يوفر الموضوعية الضرورية لاستعراض الأنشطة التشغيلية وعلاقتها المتداخلة والأدوات الرقابية المرتبطة بها، ايضاً يمتلك المراجع الداخلي مقدرة الحكم على سلامة النشاط التي تعد ضرورية لتقديم فعالية الرقابة.

د. اقتراب المراجع الداخلي من المناطق التشغيلية يعقبه ميزة خاصة في التعامل مع مشكلات المنظمة. (الدويري، 2006م).

قد أشار بيان معهد المراجعين الداخليين "الرقابة وانعكاساتها على الأداء المبني للمراجعة الداخلية" الى مسئولية المراجع الداخلي عن الرقابة ما يلي:

أ. ينبغي أن يختص المراجع الداخلي بكل ما تهتم به الإدارة ولهذا ينبغي ان تقوم المراجعة الداخلية بتقويم الوظائف الادارية من تخطيط

فيجب على إدارة المخاطر ان تسمح للمراجع الداخلي بالمشاركة في اجتماعاتها مع الإدارة التي تهدف الى وضع استراتيجية لإدارة المخاطر وينبغي ان تسمح له بالدخول الى قاعدة البيانات الخاصة بها لتحقيق المشاركة وتقديم المشورة لاعداد نظام محكم لإدارة المخاطر في المؤسسة.

كما ينبغي على إدارة المخاطر المتطورة ان يكون لها نموذج خاص لعملياتها اي بمثابة خارطة طريق تحدد الملامح الأساسية لعملية إدارة المخاطر في مراحلها المختلفة وهذا النموذج يمثل اطار التعاون الملائم بينهما وبين المراجعة الداخلية، فعملية إدارة المخاطر تتألف من خمس مراحل تشغيلية هي: التخطيط والتحديد والتحليل والضبط والمراقبة، فهذه المراحل التشغيلية الخمس توفر اطار عمل لإدارة المخاطر، حيث يتم الاستعانة بالمراجع الداخلي في جميع هذه المراحل، فكلهما يعكس أنشطة الآخر لذلك قد يحدث تداخل الأمر الذي يتطلب التنسيق بينهما.(المدهون، 2011م ، ص17)

بعد تحديد المخاطر من قبل الجهات المختصة يتم مناقشتها مع مدير المخاطر الذي بدوره يقوم بعرضها على الإدارة التنفيذية لاتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها وادارتها بشكل يضمن تحقيق أهداف المؤسسة، حيث يتم التنسيق بين مدير المخاطر والمراجع الداخلي لاتخاذ التوصيات بشأن المخاطر.(عبد اللطيف، 2017م ، ص22)

فتعد إدارة المخاطر مسؤولية مشتركة بين المراجعة الداخلية وإدارة الخاطر، فمهام إدارة المخاطر هي القيام بجميع العمليات التي من شأنها توفير إدارة شاملة للمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، اما المراجع الداخلي فتتمثل وظيفته في التحقق من التوصيات التي تم وضعها بشأن إدارة المخاطر وبذلك التعاون يمكن الحصول على إدارة جيدة للمخاطر.(برهمة، 2014م ، ص94)

3. اضافة القيمة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية :

ان الدور المستحدث للمراجعة هو اضافة القيمة للمنظمة، فموضوع اضافة القيمة بأن يحتل مكانة خاصة

في مراكز الإدارة داخل المؤسسة اصبح مرتبط بالمنشأة الكبرى كمحاولة منها للانتقال من النشاط المحاسبي نحو النشاط المحاسبي نحو النشاط الاقتصادي والذي يؤدي الى خلق قيمة حيث بات يعتبر مؤشراً نمطياً وكمقياس شامل ودائم لحسن إدارة المؤسسة في اضافة قيمة للمنشأة، في كل جزء من عملية المراجعة الداخلية ويؤكد صحة هذا عملياً بما قام به معهد المراجعين الداخليين في السنوات القليلة الماضية حيث قام بدراسة حول دور المراجعة في اضافة قيمة والتي أكدته يمكن للمراجع الداخلي اضافة قيمة للمنشأة في القيمة المضافة(جابر، 2012م ، ص611) وهي الفوائد التي تعم على المنظمة وعلى المتعاملين معها والمستفيدين منها نتيجة قوة أداء الأنشطة للمراجعة الداخلية ومساهمتها في التطوير والتحسين لكافة أنشطة المنظمة وتعني المنفعة المحققة للمنظمة وأصحاب المصالح

وتنظيم وتوجيه من أجل تحديد ما اذا كانت الأهداف قد تتحقق أم لا وينبغي ان يوفر التقويم الذي تقوم به المراجعة الداخلية الضمان أو التأكيد المعقول .

ب. يحقق اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة فوائد عاجلة وأخرى في المدى الطويل وبالتالي يجب على المراجع الداخلي التفهم الشامل للعملية الرقابية وتركيز جهوده على الوسائل التي تجعل الرقابة اكثر فعالية في شتى مواطن التشغيل كما نص المعيار رقم (COSO AI) ويجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة، العمليات وأنظمة المعلومات

ج. وقد نص المعيار رقم (2130CI) على: "يجب على المراجع الداخلي استعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازه المهمات الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة".

تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها فطالما ان الإدارة بحاجة لمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر فمن الواجب ان يكون لقسم المراجعة الداخلية معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة، وتقديم النصائح للمديرين في محاولة للتقليل من الأخطاء، ايضاً من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف من اجل زيادة المردودية وتحسين الأداء(بال، 2015 ، ص ص54-55).

يرى الباحثان بأن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية الغرض منها هو قياس مدى كفاية انظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة والتأكد من دقة المعلومات التي توفرها وفعالية الأنظمة التي تفحصها والإجراءات المتبعة ورفع التقارير الى الإدارة العليا.

2. إدارة المخاطر وكفاءة نظام الرقابة الداخلية :

ان الرقابة الداخلية لم يعد لها وجود مستقل كما كان من قبل بل اصبحت جزء من اطار إدارة المخاطر ، حيث تعتمد على مجموعة من الضوابط الرقابية التي تهدف الى الوقاية واكتشاف مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة والتحقق من تصحيح الأخطاء وبالتالي ان هذه الضوابط بمثابة آليات توفر ضماناً معقولاً بتخفيض الخسائر الى اقل قدر ممكن وكل ما كان نظام الرقابة الداخلي قوي وفعال كان بالامكان التقليل من المخاطر التي تواجه المؤسسة.(رزقة، 2017م ، ص19)

إن استعانة إدارة المخاطر بالمراجعة الداخلية كأحد الركائز الأساسية يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية حيث أن هنالك توافق بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر على توحيد نماذج عملياتها بشكل يضمن لكلا الطرفين الكامل المتبادل مع الحفاظ على الصورة الذاتية والاستقلالية لكل منهما وهذا يتطلب سياسة لضمان تدفق البيانات والمعلومات بين كلا الطرفين.

الرقابة الداخلية من الضروريات في المؤسسة أصبح لديها متطلبات تسمح بتحقيق أهدافها.(الصحن، ونور، ص20)

ومن متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم مراجعة داخلية مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والبيانات التي تم وضعها من طرف الإدارة ومراقبة كل الطرق المستعملة في الرقابة الداخلية في المؤسسة وايضاً التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وايضاً التحقق من عدم وجود أوجه نظام تلاعب او مخالفات وبصورة مختصرة هدف قسم المراجعة هو التأكد من التطبيق السليم لمبيعات نظام الرقابة الداخلية المسطر من طرف الإدارة وبفضل هذا النظام.

يرى الباحثان من خلال علاقة نظام الرقابة الداخلية باضافة قيمة للوحدة، يتعين على المراجع الداخلي التفهم الشامل للعملية الرقابية وتركيز جهوده على الوسائل التي تجعل الرقابة اكثر فاعلية في شتى مواطن التشغيل مما يؤدي الى تعظيم قيمة المنشأة.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية:

يتناول الباحثان إجراءات الدراسة الميدانية التي اشتملت على التخطيط للدراسة موضحا الإجراءات التي اتبعها الباحث في تصميم استبانة الدراسة الميدانية وواصفا لمجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة وتقييم أدوات القياس وذلك على النحو التالي:

أولاً : أداة الدراسة:

من اجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم الاستبانة لدراسة (الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الاستثمارات في القطاع الحكومي)، الاستبانة هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة.

ولقد اتبع الباحثان خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالية:

أ. الرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والاطلاع على ما كتب عن المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية والأداء المالي.
ب. تم الاستفادة من خبرات وتجارب بعض المختصين كمحكمين حيث طلب منهم إبداء آرائهم وإصدار أحكامهم على الاستبانة من حيث مدى اتساق الفقرات مع فروض البحث وفي ضوء ملاحظاتهم تم ما يلي:

- حذف الفقرات التي اقترح حذفها.
 - تعديل بعض الفقرات وإعادة صياغتها لتعطي المدلول المقصود منها.
- وقد حاول الباحثان في صياغة عبارات الاستبانة ومراعاة الحيادية الممكنة بالابتعاد عن المعاني التي يصعب فهمها أو يتلبس معناها.

الختلفة وان القيمة تزداد عندما تتجاوز منافع الشئ تكلفته ويساه في حل المشاكل(العشماوي، 2007م ، ص69).

المراجعة الداخلية تضيف قيمة للمنشأة من خلال تقديم نصائح مفيدة حول تحسين الأداء، ذلك أن المراجعة الداخلية تقوم بدور اساس في تقييم أداء جميع أنشطه المؤسسة، وهي تقدم هذه الوظيفة ليس لاكتشاف الأخطاء ومن ثم التقرير عنها بطريقة مؤذية للعاملين بمختلف مستوياتهم، بل هي من تقدم هذه الخدمة للموظفين انفسهم، ابتداء في كشف لهم نقاط الضعف والقوة وتقدم النصائح لتحسين العمل، نعم اذا اختلفت الآراء وأثر الموظفون على نوعية الأداء التي يقدمونها، على الرغم من توصيات المراجع الداخلي، فان على المراجع الافصاح عن رأيه بكل وضوح على ان رأيه ليس بالضرورة صحيحاً لا يقبل النقض لكن مثل هذا التحدي ضروري لتطوير الأداء ويجب على الموظفين الذين يتمسكون بأرائهم تقديم ما يقنع الآخرين. ليس هذا فحسب بل ان المراجعة الداخلية تقدم خدمات للمؤسسات من حيث تقليل فرص الفساد والاحتيال والغش واختلاس الأصول واطراف الى المسؤولية التي تقع على الإدارة نفسها، ذلك ان الدور الذي تقوم به الإدارة هو تطبيق وتطوير انظمة المراقبة الداخلية التي تمنع فرص الغش ذلك الغش الجوهري الذي يعرض المنشأة كلها للخطر ويأتي دور المراجعة الداخلية ومسئولياتها للأكّد من هذه الإجراءات التي طبقها الإدارة كافية لمنع حدوث الفرص التي تؤدي الى الفساد هنا يأتي مفهوم القيمة المضافة التي تقدمها المراجعة المراجعة الداخلية للمنشأة الاقتصادية أو الاجتماعية، ويمنعها من تحقيق أهدافها، لكن لكي يقدم المراجع الداخلي هذه القيمة يجب أن يحقق له الاستقلال، وأن المراجع الداخلي شريك في المؤسسة له مصالح فيها وعنصر اساس في نجاحها وهو يعمل من خلال هذا التصور ليقدم التوصيات التي تحقق هذا الهدف ويأتي بحلول ويشارك في الأفكار كاستشاري لهذا يجب أن يتم تعيينه من داخل المؤسسة لأنه جزء منها وليس من خارجها، واذا تم تعيين المراجع الداخلي من خارج المؤسسة لضعفت قدرته على تقديم القيمة المضافة كما ينبغي وكما تبررها التكلفة التي تدفع فيها.(العباس، 2021م)

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة(بخيت، 2017م). احد أعمدة ارساء الاستقرار المالي والاداري ووجود هذا النظام يؤدي الى الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية وضمان عدم انحراف المؤسسة من قبل الإدارة العليا، حيث أن نظام الرقابة على أعمال المؤسسات يُعد من الضروريات الأساسية التي يجب ان توفرها أي منظم اداري، كما ان الرقابة الداخلية له اهمية في العديد من مؤسسات الدولة المختلفة من خلال الحد من مظاهر الفساد المالي والاداري للأشخاص والهيئات والتي تمس المال العام من مختلف موظفي الدولة على اختلاف إدارتهم وقد يكون لهذا النظام اثر بالغ في ارساء الاستقرار واستخدام الموارد المتاحة في المؤسسات العامة بشكل يحقق الأهداف المرجوة لاسميا بعدما اصبحت

يُقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة حيث يتمثل مجتمع الدراسة في قطاع الاستثمار في الوحدات الحكومية- ولاية الخرطوم، وتم استهداف كل من المحاسب ، عضو فريق المراجعة الداخلية، رئيس فريق المراجعة الداخلية، مدير إدارة المراجعة الداخلية، المشرف ، الموظف ، رئيس القسم.

2. عينة الدراسة وخصائصها :

وتمَّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع عدد (251) إستبانة على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (251) إستبانة سليمة تم استخدامها في التحليل بيانه كالآتي:

جدول (2) الاستبيانات الموزعة والمعادة

البيان	العدد	النسبة
استبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة	251	100%
استبيانات لم يتم إعادتها	0	0%
استبيانات غير مكتملة (ناقصة)	-	-
إجمالي الاستبيانات الموزعة	100	100%

المصدر: إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية، 2023 م .
من الجدول أعلاه يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 100% من الاستبيانات الموزعة وهذا المعدل ممتاز.

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قام الباحث بترميز أسئلة الاستبانة ومن ثمَّ تفرغ البيانات التي تمَّ جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) "Statistical Package for Social Sciences" ومن ثمَّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تمَّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل ألفا كرونباخ" (Cronbachs Alpha). وتم استخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداء ، ويعد المقياس جيداً وملامناً إذا زادت قيمة ألفا كرونباخ عن (60%).
2. أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المهني الوظيفي، سنوات الخبرة)، للتعرف على الاتجاه

وبناءً على ذلك تم تصميم استمارة الاستقصاء لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع الدراسة والعينة المختارة وبعدها تم إعداد الاستبانة في صورتها النهائية واشتملت على قسمين:

القسم الأول: تضمن البيانات الأولية لأفراد العينة وهي المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المهني الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي على عدد (27) عبارة موزعة على النحو التالي:

جدول (1) توزيع عبارات الاستبانة

م	محاور الدراسة	عدد العبارات
1	المحور الأول	
*	البعد الأول	6
*	البعد الثاني	5
*	البعد الثالث	7
2	المحور الثاني	9
	المجموع	27

المصدر: إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية، 2023 م .

وقد طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج والذي يتكون من خمس مستويات (موافق، أوافق بشدة، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) ولقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة. كما تم ترميز إجابات المبحوثين حتى يسهل إدخالها في جهاز الحاسوب للتحليل الإحصائي وذلك على النحو التالي:

جدول (2) مقياس ليكرت الخماسي المتدرج

الرقم	مستوي الموافقة
5	أوافق بشدة
4	أوافق
3	محايد
2	لا أوافق
1	لا أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية، 2023 م .

الوسط الفرضي = مجموع الأوزان / عددها

$$3 = 5/ 1+2+3+4+5=$$

والهدف من الوسط الفرضي هو مقارنته بالوسط الحسابي الفعلي للعبارة حيث إذا زاد الوسط الفعلي عن الوسط الفرضي دل ذلك على موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا قل عن الوسط الفرضي دل ذلك على عدم موافقة المبحوثين على العبارة.

ثانياً: وصف مجتمع وعينة الدراسة :

1. مجتمع الدراسة

جدول (4) البيانات الشخصية

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
39.3%	99	بكالوريوس
4%	10	دبلوم عالي
35.3%	89	ماجستير
18.7%	47	دكتوراه
2.4%	6	أخرى
النسبة %	العدد	التخصص العلمي
81.7%	206	محاسبة
5.6%	14	إدارة أعمال
6.3%	16	اقتصاد
1.6%	4	دراسات مالية ومصرفية
1.6%	4	نظم معلومات محاسبية
2.8%	7	أخرى
النسبة %	العدد	المسمى الوظيفي
23.8%	60	محاسب
15.5%	39	عضو فريق مراجعة داخلية
7.1%	18	رئيس فريق المراجعة الداخلية
14.7%	37	مدير إدارة المراجعة الداخلية
4%	10	مشرف
13.5%	34	رئيس قسم
12.3%	31	موظف
1.2%	3	أكاديمي
7.5%	19	أخرى
النسبة %	العدد	سنوات الخبرة
15.5%	39	أقل من 5 سنوات
46%	116	5 - 10 سنة
18.7%	47	11- 15 سنة
11.1%	28	16- 20 سنة
8.3%	21	21 سنة فأكثر
100%	251	المجموع

يتضح من الجدول (4) أن المؤهل العلمي لغالبية أفراد العينة هو بكالوريوس حيث بلغت نسبتهم (39.3) % ، وأن التخصص العلمي لغالبية أفراد العينة هو المحاسبة حيث بلغت نسبتهم (81.7) %، وأن غالبية أفراد العينة يشغلون وظيفة محاسب حيث بلغت نسبتهم (23.8) % وأن غالبية أفراد العينة سنوات خبرتهم (5 - 10 سنة) حيث بلغت نسبتهم 46%.

ثانياً: اختبار البيانات الأساسية:

العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدي، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي لإجابات العينة باستخدام مقياس لديكارت الخماسي لقياس اتجاه آراء المستجيبين.

3. أساليب الإحصاء الاستدلالية: وذلك لاختبار فروض الدراسة، وتمثلت هذه الأساليب في استخدام – أسلوب الانحدار الخطي وقد اتبع الباحثان الخطوات التالية في اختبار فرضيات الدراسة:

1. تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من معرفة مدى تمثيلهم لمجتمع الدراسة وقد قام الباحث بتلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارة الدراسة
 2. تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع عبارات الدراسة وذلك لمعرفة اتجاه عينة الدراسة لعبارة المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.
 3. ولاختبار تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة قام الباحث باستخدام أسلوب الانحدار الخطي.
- رابعا: صدق وثبات الاستبانة :

1.الصدق الظاهري(صدق المحكمين): تم عرض المقياس (الاستبانة) على مجموعة من المحكمين تألفت من (10) من الأكاديميين العاملين في جامعة النيلين وجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا وجامعة الزعيم الأزهري وكليات أخرى وقد استجاب الباحث لأراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من تعديل.

2.ثبات فقرات الاستبانة : في هذه الجزئية تم إيجاد معامل ألفا كرونباخ الذي يعتبر مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (الاستبانة). وجدول رقم (3) يوضح قيم معاملات ألفا كرونباخ لكل بعد على إنفراد وللمقياس ككل.

جدول رقم (3)

معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	18	0.920
المحور الثاني	9	0.813
جميع محاور الدراسة	27	0.945

المصدر: إعداد الباحث، الدراسة الميدانية، 2023م

الجدول رقم (3) يوضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبانة (0.945) وتعتبر هذه القيمة عن درجة عالية من الثبات مما يعكس ثبات إجابات المبحوثين، وهذا بدوره يدل على القدرة العالية لأداة الدراسة على قياس ما صممت من أجله

1. الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لبيانات المحاور:

المحور الأول: الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية

البعد الأول: الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية

جدول رقم (5)

الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول البعد الأول

البيانات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
معالجة نقاط الضعف في الهياكل المالية لتجنب مشاكل التعسروالافلاس.	4.2	.80	مرتفعة جدا
توفير معلومات تتميز بالمصداقية عن ادارة المخاطر.	4.3	.72	مرتفعة جدا
اداء عملية المراجعة الداخلية لتتطابق مع مستويات الجودة المطلوبة.	4.3	.71	مرتفعة جدا
تحقيق قدر كاف من الافصاح المطلوب في طريقة عرض القوائم المالية.	4.3	.71	مرتفعة جدا
مناقشة جميع المشاكل التي تعيق سير العمل بصورة آنية.	4.2	.85	مرتفعة جدا
رفع تقارير المراجعة الداخلية بصورة مباشرة إلى لجنة المراجعة.	4.2	.87	مرتفعة جدا

المصدر: إعداد الباحثان ، من بيانات الدراسة الميدانية ، 2023م

يتضح من الجدول رقم (5) ما يلي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.2) بانحراف معياري(80). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.3) بانحراف معياري(72). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.3) بانحراف معياري(71). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.

4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.3) بانحراف معياري(71). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.

5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.2) بانحراف معياري(85). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.

6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.2) بانحراف معياري(87). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.

البعد الثاني: إضافة القيمة

جدول رقم (6)

الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الثاني

البيانات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
التأكد من مدى الإلتزام التام بالقوانين واللوائح.	4.6	.53	مرتفعة جدا
تقويم جميع الأنشطة لتحديد نقاط القوة والضعف.	4.2	.79	مرتفعة جدا
تقديم توصيات فعالة من أجل تحسين وزيادة الاداء.	4.4	.66	مرتفعة جدا
معرفة جميع انواع الأنشطة بالوحدة من أجل تقويمها.	4.3	.75	مرتفعة جدا
الأخذ في الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة للمشاريع المقترحة للتنفيذ.	4	.82	مرتفعة جدا

المصدر: إعداد الباحثان ، من بيانات الدراسة الميدانية ، 2023م

يتضح من الجدول رقم (6) ما يلي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.6) بانحراف معياري(53). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.2) بانحراف معياري(79). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.4) بانحراف معياري(66). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.

3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4) بانحراف معياري(82). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثالثة.
4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.2) بانحراف معياري (81). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.
5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.3) بانحراف معياري(65). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.
6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.3) بانحراف معياري(70). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
7. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.1) بانحراف معياري(81). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة.

المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم (8) الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
بناء نظام محاسبي متكامل يحتوي على مجموعة دفترية ودورة مستندية متكاملة.	4.6	.55	مرتفعة جدا
الإلتزام بتطبيق جميع معايير المحاسبة الدولية التي تنظم العمل المحاسبي.	4.4	.70	مرتفعة جدا
تقديم تقارير مالية تحتوي على معلومات تتسم بدرجة عالية من الجودة.	4.4	.65	مرتفعة جدا
تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	4.2	.74	مرتفعة جدا
فصل مهام الوظائف المالية عن الوظائف الادارية.	4.3	.89	مرتفعة جدا
توزيع السلطات والصلاحيات بالشكل الذي يتناسب مع الواجبات والمسؤوليات.	4.3	.73	مرتفعة جدا

4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.3) بانحراف معياري(75). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.
 5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4) بانحراف معياري(82). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الخامسة.
- البعد الثالث: إدارة المخاطر

جدول رقم (7) الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الثالث

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
اعداد تقارير عن المخاطر لتقديمها لمجلس الادارة.	4.2	.81	مرتفعة جدا
التأكد من وجود آليات تقدم مؤشرات تدل على احتمالية وجود أزمات مالية.	4	.85	مرتفعة جدا
تطوير آليات مواجهة المخاطر بصورة مستمرة.	4	.82	مرتفعة جدا
قياس المخاطر المكتشفة ومعرفة مسبباتها.	4.2	.81	مرتفعة جدا
المشاركة الفعالة من أجل تخفيض الاخطاء المحيطة بالوحدة.	4.3	.65	مرتفعة جدا
تطوير إجراءات الرقابة بالوحدة من أجل تجنب المخاطر.	4.3	.70	مرتفعة جدا
المشاركة في عملية التخطيط الجيد للعمليات المالية.	4.1	.81	مرتفعة جدا

المصدر: إعداد الباحثان ، من بيانات الدراسة الميدانية ، 2023م

يتضح من الجدول رقم (7) ما يلي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.2) بانحراف معياري(81). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4) بانحراف معياري (85). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية.

مرتفعة جدا	62.	4.5	التأكد من وجود اللوائح والإجراءات الداخلية التي تنظم العمل.
مرتفعة جدا	70.	4.3	التأكد من أن لجان التفتيش تعمل بكفاءة وبصورة دورية.
مرتفعة جدا	65.	4.4	الالتزام بجميع القوانين التي يتم إصدارها من قبل الجهات المنظمة للعمل.

المصدر: إعداد الباحثان ، من بيانات الدراسة الميدانية ، 2023م
يتضح من الجدول رقم (8) ما يلي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.6) بانحراف معياري (55). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.4) بانحراف معياري (70). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.4) بانحراف معياري (65). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.
4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.2) بانحراف معياري (74). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (9) نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

معاملات الإنحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	13.528	0.000	معنوية
$\hat{\beta}_1$	10.648	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.559		
معامل التحديد (R^2)	0.313		
إختبار (F)	113.382		النموذج معنوي
$Y1 = 2.475 + 0.450X1$			

المصدر: إعداد الباحثان ، من بيانات الدراسة الميدانية ، 2023م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.3) بانحراف معياري (89). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.
 6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.3) بانحراف معياري (73). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
 7. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.5) بانحراف معياري (62). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة.
 8. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.3) بانحراف معياري (70). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثامنة.
 9. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (4.4) بانحراف معياري (65). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة التاسعة.
- ثالثاً: اختبار الفرضيات:
1. اختبار الفرضية الأولى:
تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:
"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية".
هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية علي نظام الرقابة الداخلية ، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية كمتغير مستقل (x_1)، ونظام الرقابة الداخلية (y_1) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بينالدور الحوكمي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية" قد تحققت.

2. اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إضافة القيمة والمنازعات الضريبية".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر إضافة القيمة علي نظام الرقابة الداخلية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إضافة القيمة كمتغير مستقل (x_2)، ونظام الرقابة الداخلية (y_1) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (10) نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

معاملات الإنحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	11.411	0.000	معنوية
$\hat{\beta}_1$	15.082	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.691		
معامل التحديد (R^2)	0.477		
إختبار (F)	227.458		النموذج معنوي
$Y1 = 1.906 + 0.574X2$			

المصدر: إعداد الباحثان ، من بيانات الدراسة الميدانية ، 2023م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إضافة القيمة كمتغير مستقل، ونظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.691).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.477)، وهذه القيمة تدل على أن إضافة القيمة كمتغير مستقل يؤثر بـ(47.7%) علي نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (227.458) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 1.906: متوسط نظام الرقابة الداخلية عندما تكون إضافة القيمة تساوي صفراً.
- 0.574: وتعني زيادة إضافة القيمة وحدة واحدة يزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بـ57.4%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إضافة القيمة ونظام الرقابة الداخلية" قدتحققت.

3. اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر إدارة المخاطر علي نظام الرقابة الداخلية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إدارة المخاطر كمتغير مستقل (x_3)، ونظام الرقابة الداخلية (y_1) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (11)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

معاملات الإنحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	14.568	0.000	معنوية
$\hat{\beta}_1$	11.787	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.598		
معامل التحديد (R^2)	0.358		
إختبار (F)	138.939		النموذج معنوي
$Y1 = 2.446 + 0.466X3$			

المصدر: إعداد الباحثان ، من بيانات الدراسة الميدانية ، 2023م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين إدارة المخاطر كمتغير مستقل، ونظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.598).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (0.358)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة المخاطر كمتغير مستقل يؤثر بـ(35.8%) على نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع).
 - نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (138.939) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 - 2.446: متوسط نظام الرقابة الداخلية عندما تكون إدارة المخاطر تساوي صفراً.
 - 0.466: وتعني زيادة إدارة المخاطر وحدة واحدة يزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بـ46.6%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية " قد تحققت.

الخاتمة:

أولاً: النتائج

بعد عرض الاطار النظري واجراء الدارسة الميدانية توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

1. وجد ان هنالك ارتباط طردي قوي بين الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية كمتغير مستقل، ونظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع
2. وجود ارتباط طردي قوي بين إضافة القيمة كمتغير مستقل، ونظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.691). وبلغت قيمة معامل التحديد (0.477)، وهذه القيمة تدل

على أن إضافة القيمة كمتغير مستقل يؤثر بـ(47.7%) علي نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع).

3. وجود ارتباط قوي بين إدارة المخاطر كمتغير مستقل، ونظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.598). وبلغت قيمة معامل التحديد (0.358)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة المخاطر كمتغير مستقل يؤثر بـ(35.8%) على نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع).

ثانياً: التوصيات

بعد عرض الاطار النظري واجراء الدارسة الميدانية توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

1. توفير المقومات اللازمة للدور الحوكمي للمراجعة الداخلية للمساهمة في تحقيق قدر كاف من الافصاح المطلوب في طريقة عرض القوائم المالية.
 2. المزيد من الاهتمام بإضافة القيمة للتأكد من مدى الإلتزام التام بالقوانين واللوائح وتقويم جميع الأنشطة لتحديد نقاط القوة والضعف بما يعزز نظام الرقابة الداخلية.
 3. الاهتمام بإدارة المخاطر لأنها تعتبر أداء فعالة للرقابة الداخلية وكذلك الاهتمام بتطوير إجراءات الرقابة والتقارير الدورية لتجنب المخاطر بالوحدة إضافة إلى تفعيل عملية التقويم المستمر للمخاطر من حيث حدوثها والآثار المترتبة عليها.
- ثالثاً: دراسات ببحوث مستقبلية:
- أ. الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في الحد مخاطر الاستثمار المالي وزيادة شفافية التقارير المالية.
 - ب. الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية وتأثيرها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة موثوقية التقارير المالية.

قائمة المصادر والمراجع

- المهدي، الطريفي البشير، (2015م). تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في الجهاز المصرفي في السودان، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة.
- Ismajli, Hysen, and Others, (2017) "The role of internal audit in risk management— Evidence from private sector of s. Economical, Vol .Kosovo", (Acta Universitatis Danubio 13, No 5), p p 146 – 154 .
- الطيب، وجدان أحمد (2017م)، الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية - دراسة حالة عينة من المصارف السودانية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
- Yang WAN Gajun Liub Xiuping Suic Libing Liud, (2020), Does corporate social responsibility improve financial performance? -evidence from pure green side School of Economics, Capital University of Economics and Business, China Finance Research Letters, Volume 36, October, 101522
- المشهداني، عمر اقبال توفيق، (2012م)، تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق الجزائري: مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ص ص 227-228
- مقلد، محمد محسن عوض، (2018م)، دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال بهدف تدعيم مبادئ حوكمة الشركات القاهرة: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في فلسفة المحاسبة ص 108
- حمد، سيف الدين عثمان محمد، (2020م)، الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية في دعم الميزة التنافسية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ص 67.
- عثمان، ياسمين مجدي رجب، (2014م)، العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر وتأثيرها على أداء المنشأة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، عدد خاص ص 715.
- مسعود، سناء ماهر محمدي، (2013م)، اطار مقترح للتكامل بين مدخلي القيمة الاقتصادية ونموذج الأداء لتطوير دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في الفلسفة في المحاسبة، ص 43.
- راضي، سامي، (2014م)، تطوير دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية، القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة، المجلد 1، العدد 2، ص 25.
- الوكيل، حسام السعيد محمد، (2011م)، نموذج مقترح لقياس أثر دور المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة القاهرة، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، ص ص 37-39
- باعجاجة، سالم سعيد، (2013)، مدى إضافة المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة، دراسة ميدانية القاهرة: جامعة حلوان كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 1، العدد 3، ص 12-13
- حجازي، وجدي حامد، (2010م)، اصول المراجعة الداخلية، مدخل علمي تطبيقي، القاهرة: دار التعليم الجامعي، ص 207.
- المطارنة، غسان فلاح، (2009م)، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، ط 2، عمان: دار المسيرة، ص 207.
- بنك الاسكندرية، (2005م)، النشرة الاقتصادية، العدد 37، ص 10.
- جميلة، فرفاش أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية، (الجزائر: جامعة بوضياف بالمسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018م)، ص 110.
- تسمان، ابراهيم اسحاق (2009م)، دور أدوات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، غزة: الجامعة الاسلامية، عمادة الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ص 43.
- حماد، طارق عبد العال، (2004م)، موسوعة معايير المراجعة، مقترح معايير المراجعة الدولية الأمريكية والعربية، الجزء الثاني، الرقابة الداخلية، أدلة الاثبات، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص ص 10-11.
- الدويري، صفوت محمد ابراهيم، (2006م)، دور المراجعة الداخلية في حوكمة شركات المساهمة في ضوء معايير المراجعة الخارجية الدولية الحديثة، بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2
- بلال، براج، (2015)، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، (الجزائر: جامعة محمد بوفرة، رسالة ماجستير غير منشورة، ص ص 54-55.
- رزقة، ام كلثوم، (2017م)، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية، الجزائر: جامعة عصري مرباح، ورقلة، ماجستير، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير وعلوم تجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، ص 19.

- المدهون، ابراهيم رباح ابراهيم، (2011م)، دور المراجع الداخلي في تفعيل ادارة المخاطر في المصارف العامة في قطاع غزة، غزة: كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، رسالة ماجستير غير منشورة، ص17.
- عبد اللطيف، طاع الله، (2017م)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل ادارة المخاطرة، الجزائر: جامعة محمد ابو ضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، ص22.
- برهمة، كنزه، (2014م)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، الجزائر: جامعة قسطنطينة، رسالة ماجستير غير منشورة، ص94.
- سعودي، حفصية، (2014م)، فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية، الجزائر، جامعة حوتة لخضر بالوادي، رسالة ماجستير غير منشورة، ص7.
- جابر، حنان، (2012م)، التكامل بين القيمة المضافة ومدخل التقويم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية لتحسين عملية ادارة مخاطر اعمال الشركات، القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد2، العدد 1، يناير ص611.
- العشماوي، محمد عبيد الفاتح، (2007م)، الحوكمة والاصلاح المالي والإداري في المؤسسات الحكومية، القاهرة: ورشة عمل الفحص والتدقيق في ظل المعايير الدولية، الملتقى العربي الثاني، سبتمبر، ص69.
- العباس، محمد، (2021م). القيمة المضافة لمراجعة الداخلين، جريدة العرب الاقتصادية الدولية، الخميس 18 مارس
- بخيت، احمد، (2017م). اثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي، عمان: المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد 19، العدد 2،
- الصحن، عبد الفتاح، نور، احمد (2004م)، الرقابة ومراجعة الحسابات، (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، ص20.
- عبد الرحمن، الصادق محمد إبراهيم، (2020م)، الانشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تحقيق جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على بنك أم درمان الوطني)، الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في السودان.