

الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تقويم الأداء

المالي في الاستثمارات في القطاع الحكومي

دراسة ميدانية على قطاع الاستثمار في الوحدات الحكومية

دفع الله يوسف إبراهيم محمد

كمال أحمد يوسف

قسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة النيلين

المستخلص

هدفت الدراسة الى قياس دور الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي 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، وتقويم الأداء المالي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.573). وبلغت قيمة معامل التحديد (0.328)، وهذه القيمة تدل على أن الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية كمتغير مستقل يؤثر ب(32.8%) على تقويم الأداء المالي (المتغير التابع). كما أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إضافة القيمة كمتغير مستقل، و تقويم الأداء المالي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.571). وبلغت قيمة معامل التحديد (0.326)، وهذه القيمة تدل على أن إضافة القيمة كمتغير مستقل يؤثر ب(32.6%) على تقويم الأداء المالي (المتغير التابع). أيضاً أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إدارة المخاطر كمتغير مستقل، و تقويم الأداء المالي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.603). وبلغت قيمة معامل التحديد (0.364)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة المخاطر كمتغير مستقل يؤثر ب(36.4%) على تقويم الأداء المالي (المتغير التابع). وارتفاع معنوية النماذج المقترحة وصلاحياتها لتحقيق هدف الدراسة حيث جاءت جميع قيم (F) المحسوبة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.000)، وان القيمة التفسيرية للنماذج المستخدمة مرتفعة. عليه أوصت الدراسة بتوفير المقومات اللازمة للدور الحوكمي للمراجعة الداخلية للمساهمة في معالجة نقاط الضعف في الهياكل المالية لتجنب مشاكل التعسر والافلاس. والمزيد من الاهتمام بإضافة القيمة كنشاط حديث للمراجعة الداخلية لتقديم توصيات فعالة من أجل تحسين وزيادة الاداء. كذلك الإهتمام الكافي بإدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية لتأدية دورها في عملية التخطيط الجيد للعمليات المالية. الكلمات المفتاحية: الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية، اضافة القيمة، ادارة المخاطر، تقويم الأداء المالي.

المحور الأول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

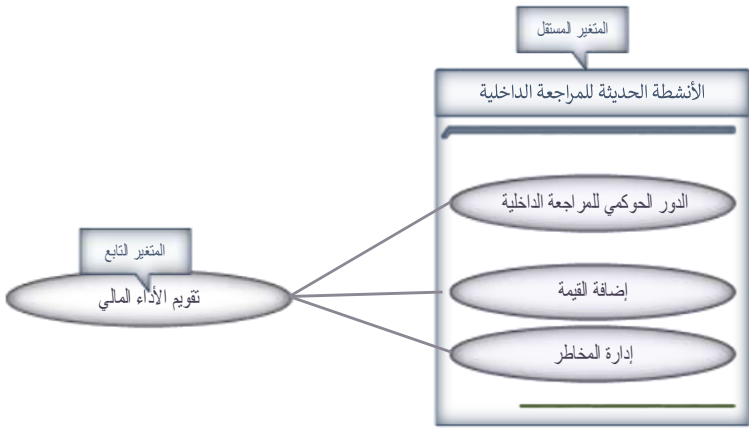
المقدمة:

تعتبر المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث نشاط استشاري وتأكيد موضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة في تساعد على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم والتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

يعتبر تقويم الأداء المالي عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات بعد

عمليات التقييم التي يكون الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمؤسسة، وذلك باستخدام التحليل المالي والمراجعة الداخلية، وبالتالي يتم الأداء المالي بالمردودية والعوامل المؤثرة فيها والنتائج المحققة من قبل المؤسسة، وأثر السياسة المالية المتبعة من طرف المسيرين الماليين.

إن الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية تعتبر أداة لوضع المؤسسة في المسار الصحيح من خلال تقويم الأداء وقياس مدى تحقيق أهداف المؤسسة، فكلما كان الأداء جيداً كلما حققت المؤسسة اهدافها



مناهج الدراسة:

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي في هذه الدراسة لأهميته في تفسير مشكلة الدراسة بصورة تفصيلية حيث لا يكتفي بوصف الظاهرة بل يحلل واقعها ويفسر نتائجها من خلال معالجة البيانات المتعلقة بتلك الظاهرة والوصول إلى تفسيرات ممكنة تعميمها لزيادة رصيد المعرفة كما يهدف المنهج الوصفي في هذه الدراسة إلى وصف طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة المتمثلة في الدور الحوكمي، إضافة القيمة، إدارة المخاطر كمتغير مستقل، وتقويم الأداء المالي 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 إضافة القيمة، إدارة المخاطر، تقويم الأداء المالي.
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.

ثانياً: الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسات السابقة هي الركيزة الأساسية التي يقوم عليها موضوع الدراسة خاصة وأن تكنولوجيا المعلومات تعتبر من الموضوعات الحديثة التي ظهرت في السنوات الأخيرة، فسوف يقوم الباحثان بعرض

ذات المدى الطويل بصورة أفضل، فالأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية تساهم في تحسين الأداء من خلال إضافة القيمة التي تعتبر مقياساً مالي معاصر يساهم في التخلص من التناقضات التي تنشأ من جراء استخدام مقاييس أداء مختلفة، وإدارة المخاطر التي تقدم تأكيد معقول فيما يتعلق بإنجاز وتحقيق أهداف المؤسسة المخطط لها، والدور الحوكمي للمراجعة الداخلية الذي يعمل كنظام فعال للمؤسسات وتطبيقه بصورة جيدة يساهم في تحقيق الإفصاح والشفافية والحد من الفساد والغش وبالتالي تحسين الأداء المالي.

مشكلة الدراسة:

إن تقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية يتطلب تحديد القصور ومناطق أو نقاط الانحراف لتصحيحها وتوجيهها في الاتجاه السليم، ولذلك أتت الدراسة لتوضيح أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي في القطاع الحكومي.

أهمية الدراسة:

يعد تقويم الأداء ضرورياً لأي مؤسسة إقتصادية لأنه يعكس مدى نجاحها أو فشلها وهذا لإرتباطها بالجانب المالي الذي يعتبر من أكثر الجوانب التي تهتم بها. كما أنه يمثل محوراً أساسياً وفعالاً للنمو والإستمرارية.

تكتسب الدراسة أهميتها العملية من واقع دورها في تهيئة العاملين في أقسام ووحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام من خلال ممارستها بمستوى الأداء المني الذي يتناسب مع المستجدات والتطورات الحديثة للمراجعة الداخلية. ومساعدة إدارة الوحدات الحكومية محل الدراسة في معرفة أهمية إمداد إدارة المراجعة بالمقومات التي تحتاجها لتزيد من جودة أداؤها.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. قياس أثر الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي .
2. التعرف على أثر إضافة القيمة في تقويم الأداء المالي .
3. بيان أثر إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي .

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية وتقويم الاداء المالي.
2. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين إضافة القيمة وتقويم الاداء المالي
3. توجد علاقة ذات دلالة احصائية إدارة المخاطر وتقويم الاداء المالي.

نموذج الدراسة:

الدراسات التي سبق أن تناولت موضوع الدراسة أو بعض جوانبه وذلك لتحديد الفجوة البحثية.

دراسة حميد (2015م) :

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع الصناعات التحويلية في العراق وبيان الأسباب والمعوقات التي أدت إلى تدني مستويات الإنتاج ونوعيته. توصلت الدراسة إلى انعدام برامج التدريب وإعادة التأهيل للقوى العاملة وفقاً للتطورات التكنولوجية الحديثة أثر سلباً على تقييم كفاءة الأداء المالي.

دراسة: أحمد (2018م)

هدفت الدراسة إلى اختبار محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنظمات المهنية علي زيادة كفاءة الأداء المالي وترشيد قرارات الاستثمار. توصلت الدراسة بأن هناك أثر لمحددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بعملية المراجعة علي كفاءة المالي، أن الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني تعد اهم مظاهر الاستدلال علي جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، دور المراجع علي اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

دراسة : Sardo and Other (2018)

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير رأس المال الفكري (IC) وفرص النمو على الأداء المالي للشركات فضلاً عن التأثير المعتدل لـ IC على العلاقة بين فرص النمو والأداء المالي ؛ توصلت الدراسة إلى النتائج التالية أن الاستخدام الفعال لـ IC في الفترة الحالية له تأثير أكبر على فرص النمو في الشركات العالية. بالإضافة إلى ذلك، تكشف النتائج عن وجود علاقة غير خطية بين تركيز الملكية وفرص النمو.

دراسة: فقيري (2018م)

هدفت الدراسة إلى التعرف علي العلاقة بين الدور التوكيدي للمراجعة الداخلية والتنبؤ بالتعسر المالي، والتعرف علي العلاقة بين إدارة المخاطر والتنبؤ بالتعسر المالي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: ساعدت الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الداخلية علي التأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات المتبعة والكشف مبكراً عن ارتفاع نسبة التكاليف والمصاريف الثابتة إلى حجم النشاط حال حدوثه، قامت الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الداخلية علي تقييم نظم الرقابة المحاسبية والمالية والإدارية لتحديد مدى مصداقية المعلومات وحالات الإهمال من قبل العاملين وغياب الرقابة المباشرة،

دراسة: عبد الرحمن ، و خليل (2018م)

هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى تأثير الاتجاهات الحديثة المراجعة الداخلية والمتمثلة في تقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية

للجنة المراجعة والإدارة العليا، واستقلالية المراجعة الداخلية داخل التنظيم الإداري علي حقوق المساهمين في إطار الحوكمة. توصلت الدراسة إلى أن الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ساهمت في تحقيق المعاملة العادلة ونمو حقوق المساهمين في المصارف السودانية.

دراسة: أمشير، (2020م)

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث لإدارة التكلفة في زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية ، دراسة العلاقة بين التكلفة على أساس النشاط كأسلوب حديث لإدارة التكلفة وزيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية توصلت الدراسة إلى أن اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة بالقياس الموضوعي للتكاليف غير المباشرة ساهم في رفع كفاءة الأداء المالي، ورفض أسلوب القياس المرجعي معايير لقياس الأنشطة الداخلية التي تساهم في رفع كفاءة الأداء المالي.

التعليق على الدراسات السابقة:

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

1. تناولت الدراسات السابقة بعض محاور الدراسة، إلا أنها لم تتطرق إلى أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة نظام الرقابة.

2. قلة الدراسات العربية التي بحثت في هذه العلاقة خاصة في بيئة الأعمال السودانية، حسب علم الباحثين.

3. استفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في بناء فكرة الدراسة ، وكذلك اختيار منهجية وأداة الدراسة، واختيار الأساليب الاحصائية والفروض والمتغيرات .

المحور الثاني: الإطار النظري

أولاً: الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية

1. الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية

يعتبر الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في نجاح تطبيق الحوكمة يتضمن بيانات مالية تتميز بالدقة والتماثل والملائمة وذلك في الوقت المناسب ، ما يكسبها ثقة مستخدميها الخارجيين، خاصة المستثمرين (المشهداني، 2012م ، ص ص 227-228) ، المراجع الداخلي كأداة لحوكمة الشركات يعمل على تقييم وتحسين فاعلية عملية إدارة المخاطر والنظم الرقابية وعمليات الحوكمة بالمؤسسة، ومن ثم أصبح للمراجع الداخلي دوراً لا يشمل فقط على المراجعة المستمرة للنظم والرقابة الداخلية لتحديد مدى ملائمتها وكفاءتها فقط ، بل يشمل أيضاً تقديم توكيدات عن فاعلية إدارة المخاطر ، وتقديم الاستشارات والدعم إلى الإدارة العليا ، ومجلس الإدارة تجاه إدارة المخاطر وتحسين عمليات وأنشطة المؤسسة. الأمر الذي يترتب عليه إتساع نطاق عمل المراجع الداخلي ليشتمل تحسين ممارسات حوكمة الشركات (مقلد ، 2018م، ص 108)

الاقتصادي، والذي يؤدي إلى خلق قيمة حيث بات يعتبر مؤشراً نمطياً وكمقياس شاملودائم لحسن إدارة المؤسسة في إضافة قيمة للمنشأة في كل جزء من عملية المراجعة الداخلية، ويؤكد هذا عملياً ما قام به معهد المراجعين الداخليين في السنوات القليلة الماضية حيث قام بدراسة حول دور المراجعة في إضافة قيمة للمنشأة على أكثر من ثلاثة آلاف مراجع داخلي وقد اثبتت النتائج ان نسبة 92% من هؤلاء المراجعين من رأيهم ان المراجعة الداخلية يمكنها إضافة قيمة للمنشأة (حسن، 2012م، ص 11)

يرى الباحثان إضافة قيمة المؤسسة ينبع من خلال امكانية قيام المراجعة بدور فعال ويعزز ثقة المؤسسة والأطراف الأخرى اذا ما توفرت في المراجع الداخلي الخبرة العلمية والعملية يمكن أن يحقق قيمة للمنشأة والتي أصبحت مقياساً لفعالية المراجعة الداخلية.

ثانياً: تقويم الأداء المالي:

يشير تقويم الاداء المالي الي قياس العلاقة بين العناصر المكونة للمركز المالي (الأصول، المطلوبات، حقوق المساهمين، النشاط التشغيلي) للوقوف على درجة التوازن بين هذه العناصر وبالتالي تحديد مدى متانة المركز المالي للمشروع. (جلال، 2009م) وهو مدى تحقيق المنظمة لهامش أمان من خلال قدرتها على تعدي المخاطر وتحدي الصعاب المالية مما يزيل عنها حالة الإعسار المالي (الموسوي، والدباغ، 2016م ، ص 207)، كما يعد بأنه مجموعة الإجراءات التي تقارن بها النتائج المحققة للنشاط بأهدافه المقررة بقصد بيان مدى انسجام تلك النتائج مع الأهداف المحددة لتقدير مستوى فعالية الأداء. (يوسف وحسين، 2015م، ص 447). حيث يسمح تقويم الأداء المالي بالتصرف على التغيرات الموجودة في المؤسسة وكذلك تحديد طرق علاجها ومتابعة تنفيذ مقترحات وتوصيات العلاج حتى يتم الأهداف المخططة. والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة. (شعي، وآخرون، 2017م).

يرى الباحثان ان تقويم الأداء المالي عبارة عنقياس وضع المؤسسة ونشاطها الحالي ومدى تحقيق الأهداف من خلال دراسة القوائم المالية للوقوف على الانحرافات والتجاوزات وإظهار المشكلات والمعوقات لتصحيحها أو توجيهها نحو المسار الأفضل.

ثالثاً: الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية وتقويم الأداء المالي

1. الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية وتقويم الاداء المالي

يمكن تقويم الأداء المالي من تعبئة الوسائل المالية المتاحة من أجل تحقيق التوازن المالي لتحقيق أهداف الشركات، ويتضمن الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية تحقيق قدر كبير من الشفافية لمختلف الأنشطة بالمؤسسة لتجنب الفساد وتقليل المخاطر كما أن الشفافية في التعامل مع أصحاب المصالح تعزز الثقة بينهم وبين المؤسسة وبالتالي إكتساب ثقة المستثمرين. كما أن الحوكمة تنظم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين واصحاب المصالح، والتأكد على أن المؤسسات

يرى الباحثان ان الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية نظام متكامل يتم من خلاله إدارة المؤسسة والسيطرة عليها ورفع كفاءتها وتحقيق أهدافها ، وأن الحوكمة في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة أصبحت تجد إهتمام كبير من خلال ما تقوم به من تخفيض المخاطر ومحاربة التلاعب المالي والاداري وتحقيق قدر كافي من الإفصاح والشفافية مما يؤدي إلى رفع مستوى الأداء وزيادة ثقة المستثمرين .

2. إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية

في واقع الأمر يختلف نطاق عمل المراجع الداخلي باختلاف المؤسسة، فقد يتسع نطاق عمله او يضيق طبقاً لرغبة ورؤية وثقافة إدارة المؤسسة، وطبقاً للمفهوم الحديث للمراجعة الداخلية فان تقييم نظم إدارة المخاطر يعتبر من الأعمال الرئيسية التي يمارسها المراجع الداخلي (خليل، 2008م ، ص 77)

اصبح دور المراجعة الداخلية ممتد ليشمل المساعدة في إدارة المخاطر بشكل أكثر فاعلية إضافة الى دوره التقليدي وبالتالي لم تعد المراجعة الداخلية تركز على المعاملات والصفقات التي حدثت في الفترات السابقة لتحديد فعالية النظام بل اصبح من مهام المراجعة الداخلية تحديد المخاطر التي يمكن ان تؤثر سلباً على أداء المؤسسة والعمل على ابتكار تقنيات وطرق للتحكم في هذه المخاطر ومراجعة تنفيذ الاحكام والمعايير الصارمة للأداء. (عبد الرازق، 2014م ، ص ص 201-202)

ان إدارة المخاطر احدى التخصصات المرتبطة بشكل كبير مع المراجعة الداخلية وتشكلان ادوات مهمة ومتراصة قديماً كانت وظيفة إدارة المخاطر جزء من عمليات التدقيق، ولكن اليوم تم الفصل بين الوظيفتين من حيث المهام والتكامل التنظيمي، وتظهر مستويات العلاقة من خلال العناصر الخمسة التالية (مرحلة تخطيط عملية المراجعة، مرحلة التنفيذ، مرحلة أوراق العمل، مرحلة اعداد التقرير، مرحلة المتابعة) (حماد، 2003م ، ص 123)

يرى الباحثان ان المراجعة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر تعمل على تقديم تأكيد موضوعي لمجلس الإدارة عن فعالية أداء إدارة المخاطر وتقديم الارشاد والمشورة والنصح للمساهمة في تحسين ادارة المخاطر والرقابة عليها والمساهمة في تفعيل إدارة ومراقبة المخاطر.

3. إضافة القيمة كنشاط حديث للمراجعة الداخلية

يعتبر مصطلح إضافة قيمة من المصطلحات الشائعة الاستخدام في جميع المجالات تقريباً، ومن بينها مجال المراجعة الداخلية، خاصة وأن كثيراً من المراجعين الداخليين يرون أن هدفهم الأكثر أهمية هو زيادة قيمة المؤسسة، ان الدور المستحدث للمراجعة هو إضفاء قيمة للمنظمة، فموضع إضافة القيمة بات يحتل مكانة هامة في مراكز الإدارة داخل المؤسسة الاقتصادية. فإضافة القيمة للمؤسسة اصبح مرتبط بالمؤسسة الكبرى كمحاولة منها للانتقال من النشاط المحاسبي الى النشاط

الإسترداد ودفع المديرين نحو التركيز على الجوانب التشغيلية الأكثر أهمية وفعالية وتحديد الأقسام أو الخطوط الإنتاجية غير المربحة فضلاً عن التركيز على رأس المال العامل. (توفيق، 2009م، ص 156)

تتوقف إضافة القيمة لدى المؤسسات وأداءها المالي على مجموعة من العوامل يمكن إعتبارها محددات مفسرة لكل من القيمة والأداء المالي، فوفقاً لمختلف الإسهامات التي أدلى بها العديد من الرواد في ميدان مالية المؤسسة، بين وجود علاقة ديناميكية بين الأداء المالي وإضافة القيمة، فمن بين أهم العوامل نجد الهيكل المالي للمؤسسات ذو تأثير مزدوج، فقد يكون إيجابياً كما قد يكون سلبياً، فبموجب التدفقات النقدية التي يولها الأصل الاقتصادي والمعدل الذي يتم به راس مال تلك التدفقات والمتمثل في تكلفة الأموال، فإنه للهيكل المالي تأثير على قيمة المؤسسة، بفعل تكلفة الأموال، وثمة جدال قائم حول امثلية الهيكل المالي، حيث وجدت مقاربات تقر بوجود علاقة بين القيمة والهيكل المالي، في حين هناك من يرفضها، والواقع أن للمحيط الإقتصادي والمالي تأثيراً هاماً على هذه القضية، فهناك مؤسسة تواجه وسط اقتصادي متشعب بالإستدانة، وأخرى تعمل ضمن ما يعرف بإقتصاد السوق. (عبد الغني، 2006م، ص 47).

يرى الباحثان ان مدخل القيمة المضافة يساهم في تقديم معلومات ضرورية لإدارة المؤسسة حول مساهمة عوامل الانتاج والدخل خلال الفترة المالية، كما تعمل على مد العاملين بمقدار لاجور المكافآت التي حصلوا، عليها مقابل مساهمتهم في العملية الانتاجية .

المحور الثالث: الدراسة الميدانية:

يتناول الباحثان إجراءات الدراسة الميدانية التي اشتملت علي التخطيط للدراسة موضحا الإجراءات التي اتبعها الباحثان 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 تقويم الاداء المالي 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.

ثانياً: وصف مجتمع وعينة الدراسة :

1. مجتمع الدراسة

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

تدار لصالح المساهمين، وتعد مبادئ وآليات الحوكمة أحد الأسباب الرئيسية في تفعيل الأداء المالي، وذلك بتطبيق الآليات والمبادئ المنصوص عليها من طرف منظمة التعاون الدولية، ويعتبر السلوك الأخلاقي أول أهمية في أبعاد الحوكمة، ويعتبر كذلك تنظيم برامج تدريبية للعاملين الجدد أول أهمية بالنسبة لتحسين أداء المؤسسة المالي، وأخيراً يمكن إعتبار حوكمة الشركات لها أهمية نسبية كبيرة يفي تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

يرى الباحثان أن الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية يمثل دوراً أساسياً في تحقيق الهدف الأساسي الذي تسعى إليه أي مؤسسة إقتصادية وهو هدف تحقيق الربح من أجل ضمان إستمراريتها وبقائها في القطاع الذي تنشط فيه، وهذا من خلال التطبيق السليم لمجموعة من الآليات الداخلية والخارجية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية، وعليه نستنتج أن هناك علاقة إرتباط طردية بين الحوكمة والأداء المالي.

2. إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية وتقويم الأداء المالي

تتعرض مختلف المؤسسات الاقتصادية الى العديد من المخاطر نتيجة لطبيعة النشاط التي تمارسه والخدمات التي تقدمها الى العملاء في هذا الإطار لكي يضمن مجلس الإدارة فعالية هذه الوظيفة يستعين بلجنة المخاطر بهدف تقويم الحوكمة في المؤسسة وضمان أكبر فعالية في تحديد المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة ككل (سليمان، 2013م، ص 70).

وتعمل إدارة المخاطر المالية على تخفيض مستوى المخاطر المالية التي يحتمل ان تتعرض لها المؤسسة وهو ما يساعد بدوره على تخفيض علاوة المخاطرة التي يطلبها المستثمرون في المؤسسة وبالتالي تخفيض تكلفة التمويل والتي تعتبر وفقاً لنظرية التمويل أحد الأدوات الرئيسية لقدرة المؤسسة على تحقيق النمو المربح وخلق وتعظيم القيمة للمساهمين. وتعتبر كل من إدارة المخاطر والعائد المتوقع من الاستثمار على التطبيق السليم للحوكمة في المؤسسة، بالتالي توجد علاقة بينهما، فهما يمثلان التوليفة (العائد – المخاطرة) فكلما كان تحكم المؤسسة جيداً في إدارة المخاطر ارتفع العائد لديها وبالتالي تحسين أداؤها. فالإدارة الجيدة للمخاطر تعني أن المؤسسة تمارس نشاطها ضمن أقل قدر من المخاطر وأقل تعارض للاهتمامات لمختلف الأطراف وهو ما يحسن من أداء المؤسسة وبالتالي سمعتها ويفتح أمامها مصادر أخرى لتمويل وزيادة الأرباح.

يرى الباحثان ان ادارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية تعمل على تفعيل عملية التقويم المستمر للمخاطر من حيث حدوثها والآثار المترتبة عليها وإعطاء تأكيد موضوعي ومستقل للجنة المراجعة حول فعالية إدارة المخاطر في تقويم الاداء المالي.

3. إضافة القيمة كنشاط حديث للمراجعة الداخلية وتقويم الأداء المالي:

يؤدي إستخدام مدخل القيمة المضافة كمقياس مالي معاصر الى التخلص من التناقضات التي تنشأ من جراء استخدام المؤسسة مقاييس أداء مختلفة مثل ربحية الاسهم العادية، ومعدل العائد الداخلي وفترة

المتوسط الحسابي لإجابات العينة باستخدام مقياس ليدكارت 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 لعبارات الدراسة

2. تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع عبارات الدراسة وذلك لمعرفة اتجاه عينة الدراسة لعببارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

3. واختبار تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة قام الباحث باستخدام أسلوب الانحدار الخطي.

رابعاً: 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 الأزهرى وكلية أخرى وقد استجاب الباحثان لآراء 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). والجدول رقم (2) يوضح قيم معاملات ألفا كرونباخ لكل بعد على إنفراد وللمقياس ككل.

جدول (2)

معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	18	0.920
المحور الثاني	10	0.880
جميع محاور الدراسة	28	0.945

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

الجدول رقم (2) يوضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبانة (0.945) وتعتبر هذه القيمة عن درجة عالية من الثبات مما يعكس ثبات إجابات الباحثين، وهذا بدوره يدل على القدرة العالية لأداة الدراسة على قياس ما صممت من أجله.

استهدف كل من المحاسب ، عضو فريق المراجعة الداخلية، رئيس فريق المراجعة الداخلية، مدير إدارة المراجعة الداخلية، المشرف ، الموظف ، رئيس القسم.

2. عينة الدراسة وخصائصها :

وتم 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 بيانياً كما هو في الجدول رقم (1) الآتي:

جدول (1)

الاستبيانات الموزعة والمعادة

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

المصدر: اعداد الباحثان ، من بيانات الدارسة الميدانية، 2023م .

من الجدول رقم (1) يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 100% من الاستبيانات الموزعة وهذا المعدل ممتاز.

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

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

1. إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لأسئلة الاستبانة المكونة من

جميع البيانات باستخدام "معامل ألفا

كرونباخ" (Cronbach's Alpha). وتم استخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداء ، وبعد المقياس جيداً وملائماً 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، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة)، للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدى، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات الباحثين لكل عبارة عن

خامساً: تحليل البيانات الشخصية للمبحوثين

الجدول رقم (3) يبين البيانات الشخصية للمبحوثين:

جدول(3)

البيانات الشخصية

المؤهل العلمي	العدد	النسبة%
بكالوريوس	99	39.3%
دبلوم عالي	10	4%
ماجستير	89	35.3%
دكتوراه	47	18.7%
أخرى	6	2.4%
التخصص العلمي	العدد	النسبة%
محاسبة	206	81.7%
إدارة أعمال	14	5.6%
اقتصاد	16	6.3%
دراسات مالية ومصرفية	4	1.6%
نظم معلومات محاسبية	4	1.6%
أخرى	7	2.8%
المسمى الوظيفي	العدد	النسبة%
محاسب	60	23.8%
عضو فريق مراجعة داخلية	39	15.5%
رئيس فريق المراجعة الداخلية	18	7.1%
مدير إدارة المراجعة الداخلية	37	14.7%
مشرف	10	4%

جدول (4)

التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات المحور الأول (البعد الأول الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية)

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		الدرجة الموافقة
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
معالجة نقاط الضعف في الهياكل المالية لتجنب مشاكل التعسروالافلاس.	41.4	104	10.4	9	3.6	1	44.2	26	41.4	104	مرتفعة جدا
توفير معلومات تتميز بالمصداقية عن ادارة ادارة المخاطر.	45.8	115	8.8	5	2	0	43.4	22	45.8	115	مرتفعة جدا
اداء عملية المراجعة الداخلية لتتطابق مع مستويات الجودة المطلوبة.	45.4	114	8	5	2	0	44.6	20	45.4	114	مرتفعة جدا

رئيس قسم	34	13.5%
موظف	31	12.3%
اكاديمي	3	1.2%
أخرى	19	7.5%
سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
أقل من 5 سنوات	39	15.5%
5 - 10 سنة	116	46%
11- 15 سنة	47	18.7%
16- 20 سنة	28	11.1%
21 سنة فأكثر	21	8.3%
المجموع	251	100%

يتضح من الجدول رقم(3) 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%.

سادساً: تحليل البيانات الأساسية:

1.التوزيع التكراري والنسبة المئوية و الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لعبارات المحاور:

المحور الأول: الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية

البعد الأول:الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية

الجدول رقم(4) يبين التوزيع التكراري لعبارات المحور الاول البعد الأول الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية :

تحقيق قدر كاف من الافصاح المطلوب في طريقة عرض القوائم المالية.	121	48.2	109	43.4	16	6.4	4	1.6	1	0.4	4.3	0.71	مرتفعة جدا
مناقشة جميع المشاكل التي تعيق سير العمل بصورة آنية.	110	43.8	103	41	26	10.4	10	4	2	0.8	4.2	0.85	مرتفعة جدا
رفع تقارير المراجعة الداخلية بصورة مباشرة إلى لجنة المراجعة.	116	46.2	96	38.2	24	9.6	14	5.6	1	0.4	4.2	0.87	مرتفعة جدا

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

العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (6.4) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.6) %، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.4) % . بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.3) بانحراف معياري (0.71) . وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (43.8) %، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (41) % أما المحايدون فبلغت نسبتهم (10.4) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (4) %، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.8) % . بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.2) بانحراف معياري (0.85) . وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (46.2) %، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (38.2) % أما المحايدون فبلغت نسبتهم (9.6) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (5.6) %، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.4) % . بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.2) بانحراف معياري (0.87) . وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.

البعد الثاني: إضافة القيمة

الجدول رقم (5) يبين التوزيع التكراري لعبارات المحور الاول البعد الثاني اضافة القيمة :

من خلال بيانات الجدول رقم (4) يتضح الآتي:

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (44.2) % بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (41.4) %، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (10.4) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (3.6) %، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.4) % . بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.2) بانحراف معياري (0.80) . وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (45.8) % بينما الموافقون بلغت نسبتهم (43.4) %، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (8.8) % ، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2) % . بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.3) بانحراف معياري (0.72) . وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (45.4) %، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (44.6) %، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (0.8) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2) % . بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.3) بانحراف معياري (0.71) . وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (48.2) %، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (43.4) %، بينما أفراد

جدول (5)

التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات المحور الأول (البعد الثاني اضافة القيمة)

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار			
التأكد من مدى الالتزام التام بالقوانين واللوائح.	177	70.5	68	27.1	5	2	1	0.4	0	0	4.6	.53	مرتفعة جدا
تقديم توصيات فعالة من أجل تحسين وزيادة الاداء.	114	45.4	106	42.2	25	10	3	1.2	3	1.2	4.2	.79	مرتفعة جدا
معرفة جميع انواع الأنشطة بالوحدة من أجل تقويمها.	136	54.2	102	40.6	9	3.6	3	1.2	1	0.4	4.4	.66	مرتفعة جدا
الأخذ في الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة للمشاريع المقترحة للتنفيذ.	112	44.6	111	44.2	21	8.4	6	2.4	1	0.4	4.3	.75	مرتفعة جدا
الفرصة البديلة للمشاريع المقترحة للتنفيذ.	78	31.1	120	47.8	45	17.9	5	2	3	1.2	4	.82	مرتفعة جدا

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

معيارى(66). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم(44.6) %، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (44.2) %، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم(8.4) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2.4) %، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.4) %، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.3) بانحراف معيارى(75). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم(47.8) %، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (31.1) % أما المحايدون فبلغت نسبتهم (17.9) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2) %، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (1.2) %، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4) بانحراف معيارى(82). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الخامسة.

من خلال بيانات الجدول رقم (5) يتضح الآتي:

أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (70.5) % بينما الموافقون بلغت نسبتهم (27.1) %، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (2) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0.4) %، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.6) بانحراف معيارى(53). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم(45.4) % بينما الموافقون بلغت نسبتهم (42.2) %، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (10) %، بينما الذين لا يوافقون والذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.2) %، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.2) بانحراف معيارى(79). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم(54.2) %، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (40.6) %، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم(3.6) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.2) %، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (0.4) %، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.4) بانحراف

البعد الثالث: إدارة المخاطر

الجدول رقم(6) يبين التوزيع التكراري لعبارات المحور الاول البعد الثالث
إدارة المخاطر:

جدول(6)

التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات المحور الاول (البعد الثالث إدارة المخاطر)

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق بشدة		الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
اعداد تقارير عن المخاطر لتقديمها لمجلس الادارة.	39.4	99	45.4	114	29	11.6	7	2.8	4.2	مرتفعة جدا
التأكد من وجود آليات تقدم مؤشرات تدل على احتمالية وجود أزمات مالية.	30.7	77	46.6	117	44	17.5	11	4.4	4	مرتفعة جدا
تطوير آليات مواجهة المخاطر بصورة مستمرة.	33.1	83	47.4	119	39	15.5	8	3.2	4	مرتفعة جدا
قياس المخاطر المكتشفة ومعرفة مسبباتها.	41	103	45	113	26	10.4	6	2.4	4.2	مرتفعة جدا
المشاركة الفعالة من أجل تخفيض الاخطاء المحيطة بالوحدة.	44.6	112	48.6	122	13	5.2	4	1.6	4.3	مرتفعة جدا
تطوير إجراءات الرقابة بالوحدة من أجل تجنب المخاطر.	48.2	121	43	108	18	7.2	3	1.2	4.3	مرتفعة جدا
المشاركة في عملية التخطيط الجيد للعمليات المالية.	39	98	42.2	106	38	15.1	9	3.6	4.1	مرتفعة جدا

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

من خلال بيانات الجدول رقم(6) يتضح الآتي:

(4.4)% ، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.8)% . بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4) بانحراف معياري (85). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية.
أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم(47.4)%، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (33.1)%، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم(15.5)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (3.2)% ، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.8)% . بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4) بانحراف معياري(82). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثالثة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (45.4)% بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (39.4)%، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (11.6)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2.8)%، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.8)% . 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.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم(46.6)% بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (30.7)%، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (17.5)% ، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم

فبلغت نسبتهم (7.2) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.2) %، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.4) %، 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.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (42.2) %، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (39) % أما المحايدون فبلغت نسبتهم (15.1) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (3.6) %، 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: تقويم الأداء المالي

الجدول رقم (7) يبين التوزيع التكراري لعبارات المحور الثاني تقويم الاداء المالي :

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (45) %، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (41) %، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (10.4) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2.4) %، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (1.2) %، 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.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (48.6) %، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (44.6) % أما المحايدون فبلغت نسبتهم (5.2) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.6) %، 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.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (48.2) %، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (43) % أما المحايدون

جدول (7)

التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات المحور الثاني (تقويم الاداء المالي)

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		الوسط		الانحراف المعياري	درجة الموافقة
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	الحسابي	النسبة		
يتسم الأداء العام للوحدة بالفاعلية	77	30.7	141	56.2	26	10.4	6	2.4	4.1	0.4	.72	مرتفعة جدا
تتميز الوحدة بإدارة جيدة للسيولة والتدفقات النقدية	71	28.3	138	55	32	12.7	8	3.2	4	0.8	.77	مرتفعة جدا
يتم استخراج معلومات موثوقة عن نسبة السيولة السريعة للوحدة	74	29.5	116	46.2	58	23.1	3	1.2	4	0	.75	مرتفعة جدا
تتصف نسبة النقدية المفصح عنها بالدقة والوضوح	97	38.6	127	50.6	21	8.4	6	2.4	4.2	0	.70	مرتفعة جدا
تتصف نسب التداول المفصح عنها بالدقة و الملائمة	65	25.9	143	57	35	13.9	8	3.2	4	0	.72	مرتفعة جدا
القيمة السوقية لأسهم الوحدة تعتبر الأعلى في القطاع	54	21.5	81	32.3	101	40.2	13	5.2	3.6	0.8	.89	مرتفعة
تساعد المعلومات المتوفرة عن نسب التمويل في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة.	102	40.6	115	45.8	30	12	3	1.2	4.2	0.4	.74	مرتفعة جدا

مرتفعة جدا	79.	4.1	1.2	3	2.4	6	10	25	50.6	127	35.9	90	يوفر هيكل التكلفة معلومات مفيدة تساعد في عملية التخطيط
مرتفعة جدا	74.	4.1	0.8	2	1.2	3	14.3	36	53.4	134	30.3	76	تساهم المعلومات المتوفرة عن هيكل التكلفة في عملية كشف الفرص الإستثمارية الجديدة للوحدة
مرتفعة	85.	3.9	0.4	1	6	15	16.7	42	48.6	122	28.3	71	تتصف نسبة الاهلاك والايجار المفصح عنها بالدقة والملائمة.

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

من خلال بيانات الجدول رقم (7) يتضح الآتي:

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (57%)، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (25.9%) أما المحايدون فبلغت نسبتهم (13.9%)، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (3.2%) بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4) بانحراف معياري (72). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الخامسة.

أن غالبية أفراد العينة محايدون على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (40.2%)، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (32.3%) أما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (21.5%)، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (5.2%)، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (0.8%). بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (3.6)

بانحراف معياري (89). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السادسة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (45.8%)، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (40.6%) أما المحايدون فبلغت نسبتهم (12%)، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.2%)، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (0.4%). بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.2) بانحراف معياري (74). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (50.6%)، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (35.9%) أما المحايدون فبلغت نسبتهم (10%)، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2.4%) ، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (1.2%). بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.1) بانحراف معياري (79). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثامنة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (56.2%) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (30.7%)، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (10.4%)، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2.4%)، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.4%). بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.1) بانحراف معياري (72). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الأولى.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (55%) بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (28.3%)، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (12.7%) ، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (3.2%)، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.8%). بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4) بانحراف معياري (77). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (46.2%)، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (29.5%)، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (23.1%)، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.2%). بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4) بانحراف معياري (75). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثالثة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (50.6%)، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (38.6%)، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (8.4%)، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2.4%)، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.2) بانحراف معياري (70). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.

وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة العاشرة.

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 وتقويم الأداء المالي".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية علي تقويم الأداء المالي ، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية كمتغير مستقل (x_1)، وتقويم الأداء المالي (y_2) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول رقم (8) الآتي:

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة التاسعة حيث بلغت نسبتهم (53.4) %، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (30.3) % أما المحايدون فبلغت نسبتهم (14.3) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.2) % ، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.8) % . بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (4.1) بانحراف معياري (74). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة التاسعة.

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة العاشرة حيث بلغت نسبتهم (48.6) %، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (28.3) % أما المحايدون فبلغت نسبتهم (16.7) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (6) % ، أما الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (0.4) % . بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (3.9) بانحراف معياري (85).

جدول (8)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	1.688	7.721	معنوية
$\hat{\beta}_1$	0.557	11.021	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.573		
معامل التحديد (R^2)	0.328		
إختبار (F)	121.452		النموذج معنوي
$Y2 = 1.688 + 0.557X1$			

المصدر: إعداد الباحثان، الدراسة الميدانية، 2023م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية كمتغير مستقل، وتقويم الأداء المالي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.573).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.328)، وهذه القيمة تدل على أن الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية كمتغير مستقل يؤثر بـ (32.8) % على تقويم الأداء المالي (المتغير التابع).
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (121.452) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 1.688: متوسط تقويم الأداء المالي عندما يكون الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية يساوي صفراً.
- 0.557: وتعني زيادة الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية وحدة واحدة يزيد من تقويم الأداء المالي بـ 55.7 %.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية وتقويم الأداء المالي " قد تحققت.

2. اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إضافة القيمة وتقويم الأداء المالي".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر إضافة القيمة علي تقويم الأداء المالي، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إضافة القيمة كمتغير مستقل (x_2)، وتقويم الأداء المالي (y_2) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول رقم (9) الآتي:

جدول (9)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	1.579	6.892	معنوية
$\hat{\beta}_1$	0.573	10.982	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.571		
معامل التحديد (R^2)	0.326		
إختبار (F)	120.613		النموذج معنوي
$Y_2 = 1.579 + 0.573X_2$			

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

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (9) كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إضافة القيمة كمتغير مستقل، و تقويم الأداء المالي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.571).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.326)، وهذه القيمة تدل على أن إضافة القيمة كمتغير مستقل يؤثر بـ (32.6%) علي تقويم الأداء المالي (المتغير التابع).
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (120.613) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 1.579: متوسط تقويم الأداء المالي عندما تكون إضافة القيمة تساوي صفرًا.
- 0.573: وتعني زيادة إضافة القيمة وحدة واحدة يزيد من تقويم الأداء المالي بـ 57.3%.

جدول (10)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	1.688	8.361	معنوية
$\hat{\beta}_1$	0.568	11.943	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.603		
معامل التحديد (R^2)	0.364		
إختبار (F)	142.630		النموذج معنوي
$Y_2 = 1.688 + 0.568X_3$			

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

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إضافة القيمة وتقويم الأداء المالي" قد تحققت.

3. اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر وتقويم الأداء المالي".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر إدارة المخاطر علي تقويم الأداء المالي، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إدارة المخاطر كمتغير مستقل (x_3)، وتقويم الأداء المالي (y_2) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول رقم (10) الآتي:

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم(10) كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إدارة المخاطر كمتغير مستقل، و تقويم الأداء المالي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.603).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (0.364)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة المخاطر كمتغير مستقل يؤثر بـ(36.4%) على تقويم الأداء المالي (المتغير التابع).
 - نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (142.630) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 - 1.688: متوسط تقويم الأداء المالي عندما تكون إدارة المخاطر تساوي صفرًا.
 - 0.568: وتعني زيادة إدارة المخاطر وحدة واحدة يزيد من تقويم الأداء المالي بـ56.8%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة السادسة والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر وتقويم الأداء المالي" 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 ، وتقويم الأداء المالي ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.573). وبلغت قيمة معامل التحديد (0.328)، وهذه القيمة تدل على أن الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية كمتغير مستقل يؤثر بـ(32.8%) على تقويم الأداء المالي (المتغير التابع).
2. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إضافة القيمة ، و تقويم الأداء المالي ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.571). وبلغت قيمة معامل التحديد (0.326)، وهذه القيمة تدل على أن إضافة القيمة كمتغير مستقل يؤثر بـ(32.6%) علي تقويم الأداء المالي (المتغير التابع).

3. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إدارة المخاطر ، و تقويم الأداء المالي ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.603). وبلغت قيمة معامل التحديد (0.364)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة المخاطر كمتغير مستقل يؤثر بـ(36.4%) على تقويم الأداء المالي (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 معالجة نقاط الضعف في الهياكل المالية لتجنب مشاكل التعسر والافلاس.
 2. المزيد من الاهتمام بإضافة القيمة كنشاط حديث للمراجعة الداخلية لتقديم توصيات فعالة من أجل تحسين وزيادة الاداء.
 3. الإهتمام الكافي بإدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية لتأدية دورها في عملية التخطيط الجيد للعمليات المالية.
- ثالثاً: دراسات ببحوث مستقبلية:

1. الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات ودورها في تقويم الاداء المالي للوحدات الحكومية.
2. المراجعة المبنية على المخاطر ودورها في تقويم الاداء المالي بالوحدات الحكومية.

قائمة المصادر والمراجع:

- حميد، فاطمة رحيم، (2018م)، تقويم كفاءة الأداء المالي للمصارف التجارية في العراق باستخدام تحليل التكامل المشترك، (بغداد: جامعة واسط، مجلة الكوكت للعلوم الإقتصادية والإدارية، العدد 19، 2015م)، ص 69 – 96
- أحمد، عائدة حسن، (2018م)، جودة المراجعة الخارجية ودورها في زيادة كفاءة الأداء المالي في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلة الدراسات العليا، المجلد 12، العدد 1-45، ص 313-299

حماد، طارق عبد العال، (2003م)، إدارة المخاطر، (أفراد، شركات، بنوك)، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص123.

حسن، حنان صابر، (2012م)، التكامل بين القيمة المضافة ومدخل التقويم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال الشركات، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد2، العدد1، ص11.

جلال، احمد محمود ، والكسار ، طلال، (2009م)، استخدام مؤشرات النسب المالية في تقويم الأداء المالي والتنبؤ بالأزمات المالية، ، بغداد، جامعة الزرقاء الخاصة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السابع ،

الموسوي، عباس نوار كحيط ، الدباغ، نعمان محمد ايوب، (2016م)، تحليل العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء المالي للوحدة الاقتصادية، الوصل: مجلة الكور للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الوسط، العدد21، ص207،

يوسف، كمال احمد وحسين، اسعد مبارك، (2015م)، دور تقارير المراجعة البيئية في تقويم الأداء المالي للمنشأة الصناعية السودانية، الخرطوم: جامعة النيلين، مجلة دراسات حوض النيل، العدد17، ص447.

شعي، حاضر صباح واحمد خضير احمد، محمد، فخري محمد، (2017م)، أثر النظم الكبيرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق المالي، تكريت: جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد4، العدد40،

سليماني ، رشيدة، (2013م)، دور آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي، الجزائر: جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، ص70.

توفيق، عبد الحسين ، (2009م)، استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي والتشغيلي في الوحدات

Sardo, F. and Serrasqueiro, Z. (2018), "Intellectual capital, growth opportunities, and financial performance in European firms: Dynamic panel data analysis", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 19 No. 4, pp. 747-767. <https://doi.org/10.1108/JIC-07-2017-0099>

فقيري، عماد الدين عوض عبد الله، (2018م)، الأنشطة المعاصرة للمراجعة الداخلية ودورها في التنبؤ بالتعثر المالي لترشيد القرارات وضمان الاستمرارية دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا رسالة دكتوراه في المحاسبة،

عبدالرحمن، عبدالله عبدالرحمن ، و خليل، عبدالرحمن عادل خليل، (2018م)، أثر الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية علي حقوق المساهمين في إطار الحوكمة، بغداد: الجامعة العراقية .كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الدناير، العدد 14، ص ص 396- 423

أمشير، إبراهيم علي حمد، (2020م)، الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية وأثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية (دراسة ميدانية على جامعة سرت – الجماهيرية العربية الليبية)، الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ،

المشهداني، عمر اقبال توفيق ، (2012م)، تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق، الجزائر: مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، ص ص227-228

مقلد ، محمد محسن عوض، (2018م) ، دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر بمنظمات الاعمال بهدف تدعيم مبادئ حوكمة الشركات القاهرة: جامعة بورسعيد ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في فلسفة المحاسبة ص108

خليل، جهان طه ، (2008م)، تقييم دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر، الرياض: المعهد العالي لحسابات الآلية، مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد2، ص77.

عبد الرازق، سحر مصطفى ، (2014م)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق نظام ادارة المخاطر، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة علمية، عدد خاص، ج1، ص ص201-202.

الاقتصادية، بغداد: جامعة بغداد ، كلية العلوم الإدارية
والاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 13، المجلد 6،
ص156.

عبد الغني، دادن، (2006م)، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات
الاقتصادية، الجزائر: مجلة الباحث، العدد (4)، ص47.