

## قياس العلاقة بين معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية وتعزيز الأداء الرقابي في الوحدات الحكومية "دراسة ميدانية ولاية نهر النيل"

د. أبوبكر عثمان محمد عثمان (1) ، د. وصال عثمان سعيد بخيت (2)

(1) أستاذ المحاسبة المشارك جامعة شندي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

abubakerosman4458@gmail.com - موبايل: 0912232525

(2) أستاذ المحاسبة المساعد، جامعة وادي النيل - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

wesalosman200@gmail.com - موبايل: 0912585922

### المستخلص

تناول البحث قياس العلاقة بين معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية وتعزيز الأداء الرقابي في الوحدات الحكومية بولاية نهر النيل. وتمثلت مشكلة البحث في أن وجود المعوقات يضعف من أداء وحدات المراجعة الداخلية لأعمالها الرقابية بالشكل المتوقع والملائم الذي يحقق مضمون وأهداف ومهام المراجعة الداخلية الشاملة. هدف البحث إلي التأكيد على أهمية الدور الذي تلعبه وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي للوحدات الحكومية، ومعرفة تأثير المعوقات التنظيمية والقانونية والفنية على عمل وحدات المراجعة الداخلية وأداء دورها الرقابي. توصل البحث لعدد من النتائج منها: توفر القوانين واللوائح آليات للمتابعة والمحافظة على المال العام، تعمل وحدات المراجعة الداخلية بولاية نهر النيل باستقلالية مالية عن الوحدات الحكومية. خرج البحث بعدد من التوصيات أهمها: على الإدارة العليا بديوان المراجعة الداخلية عدم الاستجابة لضغوطات الوحدات الحكومية عند توزيع ونقل كوادر المراجعة الداخلية بالولاية، على الإدارة العليا بديوان المراجعة الداخلية الاهتمام بوضع القوانين التي تسمح بزيادة الحصانة القانونية لمنسوبي الديوان.

*الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، المعوقات التنظيمية، المعوقات القانونية، المعوقات الفنية،*

*الأداء الرقابي*

### Abstract

The study handled the measuring the relation between the constraints of internal auditing and the reinforcing of controlling performance in governmental units in the River Nile State. These constraints inhibit achieving the units and the reinforcing of controlling performance of the internal auditing. The study aimed at emphasizing the role of the internal auditing in

reinforcing the controlling performance in the governmental units and how it is affected by organizational legal and technical constraints. The study came to the following results: rules and codes provide a safe guard mechanism for public capital. The internal auditing units in the River Nile enjoy financial independence from the governmental units. The study recommended the following: the internal auditing chamber should not yield to governmental unit's pressure in distributing and moving internal auditors in the state. The internal auditing chamber should give more concern for the legal immunity and protection for its employees to efficiency of controlling in Nile State.

**Keywords:** *Internal Auditing, Organizational Constraints, legal constraints Technical Constraints, controlling performance.*

## أولاً: الإطار المنهجي

تعتبر المراجعة الداخلية بمثابة العمود الفقري للمحاسبة بأفرعها المختلفة، وهي التي تقود إلي تحقيق نظام مالي ومحاسبي دقيق يعمل على تحقيق ضبط محكم للعمليات المالية والمحاسبية الأمر الذي يعمل على تسهيل مهمة المراجع العام عند قيامه بعملية مراجعة الحسابات الختامية والذي يعتمد فيه على التحقق من قوة النظام المالي والمحاسبي بالوحدات الحكومية.

تتعرض المراجعة الداخلية لكثير من الصعوبات والمعوقات التي تحد من كفاءة أدائها في المحافظة على المال العام للدولة، وقد تكون هذه الصعوبات من داخل الوحدة الحكومية نفسها أو من إدارة المراجعة الداخلية.

كان لابد من الاهتمام بدراسة المشاكل والصعوبات التي تتعرض لها وحدات المراجعة الداخلية والعمل على وضع الحلول التي تساهم في تطوير ديوان المراجعة الداخلية وذلك لضمان جودة الأداء الرقابي بولاية نهر النيل.

## مشكلة البحث:

تعمل وحدات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية في المحافظة على المال العام ومتابعة ومراقبة تنفيذ الخطط، ولكنها تواجه ببعض المعوقات التي تضعف من أعمالها بالشكل المتوقع والملائم الذي يحقق أهداف ومهام ومضمون المراجعة الداخلية الشاملة وتعزيز العملية الرقابية، ويمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات التالية:

1. هل تؤثر المعوقات التنظيمية على عمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل؟

٢. ما مدي تأثير المعوقات القانونية على عمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل؟

٣. إلي أي مدي تحد المعوقات الفنية من عمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل؟

### أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية وجود المراجعة الداخلية وذلك لضمان تعزيز العمل الرقابي بكل الوحدات الحكومية، ويمكن تقسيمها إلي:

1. الأهمية العلمية: تأتي من أهمية الدور الذي تلعبه وحدات المراجعة الداخلية في ضبط العمل الرقابي في الوحدات الحكومية للمحافظة على المال العام والدعم الفني الذي تقدمه للوحدات للحكومية كما يمثل البحث إضافة للبحوث التي تناولت المراجعة الداخلية والمشاكل التي تتعرض لها.
2. الأهمية العملية: تتمثل في العمل على اكتشاف المعوقات التي تعيق عمل وحدات المراجعة الداخلية في القيام بدورها في تعزيز العملية الرقابية بولاية نهر النيل وكذلك يقدم البحث نتائج وتوصيات تفيد إدارة ديوان المراجعة الداخلية بولاية نهر النيل للوقوف على معوقات العمل ومقترحات علاجها.

### أهداف البحث:

يهدف البحث إلي التأكيد على أهمية الدور الذي تلعبه وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي في الوحدات الحكومية وذلك عن طريق تحقيق الآتي:

1. معرفة تأثير المعوقات التنظيمية التي تعيق عمل وحدات المراجعة الداخلية للقيام بدورها في تعزيز الأداء الرقابي.
2. توضيح المعوقات القانونية التي تحد من عمل وحدات المراجعة الداخلية للقيام بدورها في تعزيز الأداء الرقابي.
3. معرفة المعوقات الفنية التي تضعف من عمل وحدات المراجعة الداخلية للقيام بدورها في تعزيز الأداء الرقابي.
4. التوصل إلي نتائج مدعمة إحصائياً عن موضوع البحث.

### فرضيات البحث:

يسعي البحث للتحقق من الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات التنظيمية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي ولاية نهر النيل.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات القانونية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي ولاية نهر النيل.

الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات الفنية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي ولاية نهر النيل.

### حدود البحث

الحدود المكانية: ديوان المراجعة الداخلية ولاية نهر النيل

الحدود الموضوعية: معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والأداء الرقابي.

الحدود الزمانية: عام 2023م

### مصادر جمع البيانات

اعتمد الباحثان على جمع البيانات من المصادر التالية:

- مصادر أولية: الاستبانة

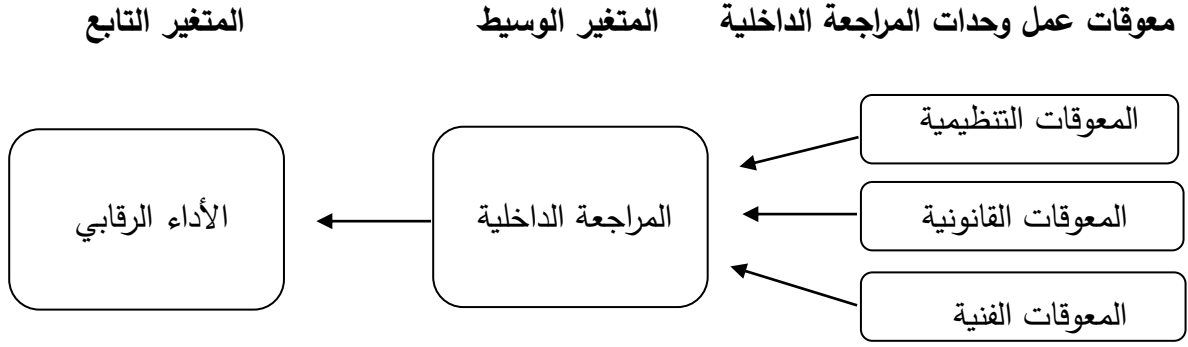
- مصادر ثانوية: تتمثل في الكتب، المراجع، الدوريات، المجلات العلمية والرسائل العلمية.

### منهجية البحث

اعتمدت البحث على المناهج التالية: المنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة والكتب والمراجع، والمنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي لاستخدام الطرق الإحصائية مثل الجداول والتكرارات والنسب المئوية، واختبار مربع كأي لتحديد اثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وكذلك استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات.

### نموذج البحث

#### المتغير المستقل



المصدر: إعداد الباحثان من فرضيات البحث

## ثانياً: الدراسات السابقة

يعرض الباحثان بعضاً من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث والتي تمكن الباحثان من الوقوف عليها:

تناولت دراسة (العفيفي، 2007م) معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، وهدفت الدراسة إلى الوقوف على واقع وحدات المراجعة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، ودراسة وتحليل المعوقات التي تعيق تفعيل مهامها، وتمثلت مشكلة الدراسة في وجود المعوقات سوف يحول دون أداء هذه الوحدات لأعمالها بالشكل المتوقع والملائم، الذي يحقق مضمون وأهداف ومهام المراجعة الداخلية الشاملة، وعليه فإن مشكلة البحث تدور حول السؤال الرئيسي التالي: ما هي المعوقات التي تعوق عمل وحدات المراجعة الداخلية والتي تحد من قدرتها على القيام بالمهام المنوطة بها؟ وما هي الآليات المقترحة لزيادة فاعليتها؟ وقد أظهرت الدراسة وجود عدد من المعوقات التي تحد من فاعلية عمل وحدات المراجعة الداخلية كان من أهمها توجهات وسلوكيات الإدارة العليا، وغياب القوانين التي تنظم العمل الرقابي لهذه الوحدات، والإشكاليات الناجمة عن المسميات الإدارية المطبقة، إضافة إلى عدم توفر الخبرة والكفاءة لدى المراجعين الداخليين. وقدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها ضرورة دعم استقلالية وحدات المراجعة الداخلية وتفعيل دورها، وأن يتم إصدار القوانين التي تبين المهام المنوطة بها وصلاحياتها بما يفرض وجودها بفاعلية على الساحة.

تناولت دراسة (عثمان، 2020م) دور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام، تكمن مشكلة الدراسة في الإشكالية التالية: إلي أي مدى يمكن أن تسهم الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام؟ هدفت الدراسة إلي معرفة مدى تأثير الرقابة في تعزيز ترشيد الإنفاق العام وضبط

الانحرافات المالية في الموازنة العامة للدولة. ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن ترشيد الإنفاق العام يقتضي تدعيم شفافية العمليات المالية في ظل الموازنة العامة للدولة، تتولي عملية الرقابة تنفيذ الموازنة العامة وحماية المال العام للدولة. وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها ضرورة تفعيل دور المؤسسات الرقابية على النفقات العامة وذلك من خلال تطبيق المفاهيم المعاصرة لترشيد الإنفاق العام.

تناولت دراسة (حسين، 2020م) دور الأجهزة الرقابية المستقلة على المال العام. هدفت الدراسة إلى عرض النظام الرقابي المالي في العراق ومعرفة مدى نجاحه أداء مهمته في مكافحة الفساد المالي. تكمن إشكالية الدراسة في معرفة الجهات التي تقوم بالرقابة على الموازنة العامة والدور الذي تلعبه هذه الجهات للمحافظة على الأموال العامة. توصلت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها: تدخل السلطة التنفيذية في تعيين رئيس ديوان الرقابة العراقي مما يضعف من استقلاليته. وخرجت بعدد من التوصيات أهمها: الاهتمام بالتنمية البشرية من تدريب وتأهيل، ضرورة وضع نص في الدستور يضمن بعد السياسة عن تعيين رئيس الديوان.

تناولت دراسة (الشريف، 2021م) معوقات تطبيق منهج إضافة القيمة في إدارات المراجعة الداخلية في البنوك السودانية. هدفت الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق منهج إضافة القيمة في إدارات المراجعة الداخلية في البنوك السودانية المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، والكشف عن الفروق ذات الدلالة الإحصائية في آراء الباحثين حول معوقات تطبيق ذلك المنهج والتي تعزي إلى متغيراتهم الشخصية والوظيفية. وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود عدد من المعوقات التي تحول دون تطبيق الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في هذه البنوك أهمها: وجود تضارب بين إدارات المراجعة الداخلية وإدارات المخاطر في المسؤوليات والصلاحيات، وعدم وجود دور للمراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة. وأوصت الدراسة بضرورة إحكام التنسيق بين إدارات المراجعة الداخلية وإدارات المخاطر، ورفع درجة الوعي لدي مجالس إدارات تلك البنوك بأهمية تطبيق الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية التي تضيف القيمة.

تناولت دراسة (السديري، 2021م) جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية. وهدفت الدراسة إلى تطوير إطار لتحديد جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخلية بما يتناسب مع متطلبات القطاع العام في المملكة العربية السعودية. وتتبع الحاجة لهذه الدراسة بسبب توجيه أطر الجدارات المطورة من قبل الجهات المهنية المتخصصة أما إلى القطاع الخاص من

قبل جمعية المراجعين الداخليين للدولة. وتوصلت الدراسة إلي عدد من النتائج منها: أن متطلبات العمل في وحدات المراجعة الداخلية تختلف حسب المستوى الوظيفي، تساعد اختلاف الجدارات وتوزيعها ومؤشراتها في توجيه التدريب للمستوي الإداري المناسب. وأوصت الدراسة بتوظيف مناهج بحثية مختلفة لإلقاء الضوء على هذه المتطلبات من جوانب عدة.

### المحور الأول: معوقات عمل المراجعة الداخلية

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف، وتعد استقلالية المراجع الداخلي هي قيامه بواجباته المهنية على وجه سليم وأن يبدي رأيه الفني في ثقة تامة، وبنفس مطمئنة، وبضمير خالص، دون خوف من ضرر يقع له أو يحق به" (عشماوي، 1970م)

والبعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المراجع الداخلي أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وأن يكون بعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انقياد لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم" (الصبان وآخرون، 1996م)

ويلاحظ أن فعالية المراجعة الداخلية تعتمد بشكل كبير على استقلاليته عن المسؤولين والأنشطة محل المراجعة داخل الوحدات الحكومية وإلا فإن سلامة النتائج ومقترحات المراجع الداخلي ستفقد المصادقية وإمكانية الاعتماد عليها.

### مفهوم معوقات المراجعة الداخلية

عرفت معوقات المراجعة الداخلية "بأنها العوائق والصعوبات التي تتعرض طريق المراجعين الداخليين في أثناء أدائهم لعملية المراجعة الداخلية" (الجيلي، 2017م)

ويمكن تعريفها بأنها الأمور التي تؤدي إلي تدهور الاستقلالية التنظيمية لنشاط المراجع الداخلي والتي تؤثر على أداء مهامه بصورة سليمة.

### المعوقات التي تواجه المراجعة الداخلية

تعرض المراجعة الداخلية إلي معوقات تحدث خلال جميع مراحل مهام المراجعة الداخلية ويمكن حصرها في:

**1. المعوقات التنظيمية:** يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء في أي منظمة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفاء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة، وتتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المنشأة وحجمها ومدى الانتشار الجغرافي له وعدد القطاعات أو الفروع، ويجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيساً يتابعه ويقوم بأدائه باستمرار، وضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع غير الظروف المحيطة، أي أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة، ومن ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل التنظيمي الكفاء على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة، تتناسب وقدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة (علي وشحاته، 2003م)

تعاني بعض إدارات المراجعة الداخلية من اختلالات في الجانب التنظيمي مما أدى إلي الحد من قدرتها على ممارسة مهامها وأصبحت عاجزة عن الوفاء بالتزاماتها بشكل فعال وتشمل هذه الاختلالات القصور في الهياكل التنظيمية وغياب التوصيف الوظيفي الذي يتلاءم مع طبيعة عملها ويحدد مهام ومسؤوليات كادرها الفني والشروط المهنية التي يجب توفرها في هذا الكادر وكذلك المسمي الوظيفي، وأي خلل يصيب أي ركيزة من هذه الركائز سوف يعيق أداء الأعمال داخل الوحدات الحكومية ويضعف قيامها بالكفاءة والفعالية المطلوبة (الجيلي، 2017م)

**2. المعوقات القانونية:** يتكون الجهاز الإداري للدولة عادة من عدة منظمات رسمية، يقوم كل منها بأداء وظيفة معينة، سواء كانت وظيفة اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية أو غيرها، لتحقيق هدف محدد، مستخدمة في ذلك أنماط سلوكية منظمة ومرتبطة بطريقة رسمية، وكون ملكيتها تعود إلي المجتمع، فإنها تسعى إلي تحقيق المصلحة العامة، وكون هذه الأجهزة تهدف إلي خدمة المصلحة العامة فإن ذلك يستدعي ضبط وتنظيم أعمالها وفق قوانين وتشريعات. فالموظف العام لا يعمل بإسمه بل يحكم موقعه في الوظيفة التي عين عليها قوانين وأنظمة، وإن وضع القوانين والتشريعات التي تحكم العمل بشكل عام هو أمر إيجابي، والمراجعة الداخلية باعتبارها إحدى أجزاء العمل الرقابي، في حاجة ماسة لوجود قوانين لتحكم أدائها، بما يعطيها طابع الأهمية والإلزام بالنسبة لباقي إدارات الوحدة الحكومية.



وترجع أهمية وضع هذه القوانين إلى كونها عامة لجميع الوحدات الحكومية، الأمر الذي يؤدي إلى توحيد العمل الرقابي الداخلي الإداري والمالي فيها، كما أنها ملزمة بحكم كونها قوانين، هذا وتؤدي إلى تسهيل عمل وحدات المراجعة الداخلية إذ أنها مستندة على قوة القانون الذي يمنحها صلاحية القيام بعملها بالشكل المنصوص عليه.

**3. المعوقات الفنية:** تعتبر إدارة المراجعة الداخلية هي مثل إي إدارة مهنية، بحاجة إلى الدعم والعناية، كي يصل أداؤها إلى المستوى المطلوب، والذي يساهم في تحقيق أهداف المنظمة، فهي ليست إدارة ذات طابع روتيني، وإنما تتميز أعمالها بالذهنية، والحاجة إلى الكثير من الخبرة، والمعرفة بمختلف مجالات العلوم من المحاسبة، والإدارة، والإحصاء، ونظم المعلومات، وغيرها من المجالات الأخرى.

إن من المعوقات التي قد تؤثر على أداء المراجعين الداخليين هو توجهات وسلوكيات الإدارة المشرفة، إذ أن الجانب السلوكي لهذه الجهة قد يكون عامل مثبط لهمة الموظف في العمل ومن ثم تتأثر كفاءته وفاعليته.

على الرغم من تلك المزايا التي توفرها تبعية دائرة المراجعة الداخلية للإدارة العليا، إلا أن استقلاليتها قد تتأثر إذا ما كانت توجهات وسلوكيات الإدارة العليا هي المعوق الحقيقي أمام عملها. (العفيفي، 2007م)

### أنواع الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي

بالرغم من أن هنالك عوامل تساهم في نجاح مهنة المراجعة الداخلية، فإن هنالك صعوبات ومعوقات تؤدي إلى إضعاف كفاءتها وفعاليتها وتؤثر بشكل كبير على قيامها بأداء مسؤولياتها. ومن أهم تلك الصعوبات. (الجيلي، 2017م)

1. عدم وجود الدعم الفني الكافي من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة مما يؤدي إلى ترك إدارة المراجعة تحت تأثير وضغط الإدارة التنفيذية في بعض المؤسسات وبالتالي لن يستطيع مدير المراجعة إبداء الرأي وإصدار تقارير المراجعة باستقلالية وموضوعية.

2. الفهم الخاطئ لدور ومهمة المراجع الداخلي على أنه شرطي يبحث عن أخطاء وعثرات الموظفين وأنه جاسوس عليهم، إن هذا انحراف خطير عن الفهم الحقيقي لدور ومهمة المراجع الحقيقية من أنه صمام الأمان والحماية لكثير من المخاطر المحتملة التي من الممكن أن تواجهها المؤسسة.

3. عدم تحديد ووضوح مسؤوليات وصلاحيات ومجال عمل المراجع الداخلي من خلال ميثاق عمل معتمد من مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة الداخلية، وهذا من شأنه أن يخلق غموضاً وعقبات عديدة وخطيرة في طريق عمل المراجع ويؤدي في النهاية إلى عدم تحقيق أهداف المراجعة.
4. عدم الكفاءة المهنية لمدير المراجعة وفريق عمل المراجعين، كذلك الاستغلال السيئ والغير مهني من البعض للدعم المقدم قبل مجلس الإدارة.
5. اهتمام الإدارة التنفيذية بتحقيق الأهداف المالية وعدم الاكتراث بإنشاء وتطبيق نظم رقابة داخلية وإدارة مخاطر قوية بما في ذلك مكافأة الموظفين الذين يحققون الأهداف المالية لكنهم يفشلون في إتباع أو تطبيق نظم الرقابة الداخلية وبالتالي إعطاء رسالة واضحة لجميع الموظفين أن تطبيق نظم الرقابة الداخلية هو شئ ثانوي وبالتالي سينعكس ذلك إلى عدم الاكتراث والاهتمام بتقارير وملاحظات المراجع الداخلي مما يضعف من كفاءته وقدرته على حماية المؤسسة.
6. عدم اطلاع إدارة المراجعة الداخلية على أهم التطورات والأحداث داخل المؤسسة مثل التغيرات في الهيكل التنظيمي والتعديل في الأهداف وبالتالي سينعكس ذلك بالسلب على خطة المراجعة السنوية ومن ثم عدم تحقيق المراجع لأهدافه ومسؤولياته.

## المحور الثاني: المراجعة الداخلية

### مفهوم المراجعة الداخلية

تمثل المراجعة الداخلية أحد فروع الرقابة الداخلية بمفهومها الواسع وكلما زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية كلما زادت وتطورت طرق ووسائل المراجعة الداخلية في المشروع، وقد تطورت مهنة المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة نتيجة لكبر حجم المشروعات وتوسع مجال نشاطها مما أدى إلى اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات وتوزيع المسؤوليات بعد قيامها برسم السياسة العامة للمشروع، لهذا ظهرت الحاجة إلى أن تتأكد الإدارة من إتباع السياسة عن طريق موظفين يقومون بذلك" (الرمحي، 1998م) وكذلك يتم تعريفها بأنها "تنفيذ برامج منظمة للمراجعة والتقييم بغرض التأكد من أن جميع العاملين في المستويات الإدارية المختلفة يقومون بواجباتهم كما حددت لهم من قبل، وحسب الخطط والسياسات التي اعتمدها لهم الإدارة العليا" (المران، 1990م)

وهي "مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال المنشأة وفي التحقيق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وأخيراً في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها ذلك حتى يصل المشروع إلي درجة الإنتاجية القصوى" (عبد ربه، 2009)

### أهداف المراجعة الداخلية

يمكن تحديد أهداف المراجعة الداخلية في الآتي: (حسن، 2002م)

1. التأكد من إتباع السياسات والإجراءات التي رسمتها المنشأة: من أهم أهداف المراجعة الداخلية وهو التأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات التنفيذية التي وضعتها الإدارة في المسائل المحاسبية وكافة الوسائل المرتبطة بها تسير وفق ما هو مرسوم دون انحراف أو تغيير.
2. تقويم الخطط والسياسات والإجراءات: المراجع الداخلي هو العين الرقابية العليا لذا لا يقتصر عمله على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية ، وإنما يمتد عمله لكل أوجه النشاط و معرفة نقاط الضعف واقتراح المعالجات.
3. الحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها: من خلال مراقبته الفاحصة المستمرة فإن المراجع الداخلي تقع عليه مراجعة الإجراءات المتخذة للحفاظ على أموال المنشأة وحمايتها من السرقة والاختلاس.
4. التحقق من دقة السياسات المحاسبية: وهذه من الجوانب الهامة في عمل المراجعة الداخلية حيث لا تقف مهمتها على ما ذكر إنما تستوفي من دقة البيانات المحاسبية وتفسير الأرقام بتحليلها لإعطاء مؤشرات وتعرضها للإدارة العليا في شكل تقارير توضح مسار النشاط المالي لتقرر الإدارة ما تري.
5. وظائف أخرى: إضافة إلي ما ذكر فإن المراجعة الداخلية تقدم خدمات أخرى مثل:
  - أ. إلمام المراجعة الداخلية بجميع نواحي النشاط فإنها تستطيع أن تعاون في تدريب العاملين.
  - ب. بحكم وجودها المستمر فإنها تدفع العاملين للأداء الجيد.
  - ج. قد يعهد إلي المراجعة الداخلية بإجراء بحوث عن أوجه النشاط بالمنشأة.

### معايير المراجعة الداخلية

لقد تضمنت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية خمس مجموعات رئيسية على النحو التالي: (حجازي، 2010م)

1. معايير خاصة بالاستقلال المهني:
  - أ. المركز التنظيمي: يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بمكانه تنظيمية تسمح له بالقيام بانجاز الأعمال والمسؤوليات الخاصة به بحرية .
  - ب. الموضوعية: يجب أن لا يرتبط المراجع الداخلي بأداء أي عمل يقوم هو بمراجعته كما يجب أن يكون موضوعيا في حكمة على الأشياء من خلال قيامه بمراجعتها .
2. معايير خاصة بكفاءة الأداء المهني:
  - أ. التشكيل: يجب أن تقدم التأكيدات على أن الكفاءة الفنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين مناسبة للمراجعات التي يقومون بها.
  - ب. المعرفة والمهارات والتدريب: يجب أن يتوافر في قسم المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والتدريب اللازم لتنفيذ مسؤوليات المراجعة المناطة بها.
  - ج. الإشراف: يجب إن يتوافر الإشراف على تنفيذ المهام من قسم المراجعة الداخلية.
  - د. الالتزام بالمعايير الأخلاقية للمهنة والمعايير الموضوعية للتصرف.
  - هـ. التعليم المستمر: يجب على المراجعين الداخليين للمحافظة على المستوى التنافسي لمعلوماتهم الفنية.
  - و. بذل العناية المهنية: أن يبذل القدر الكافي من العناية المهنية أثناء عمليات المراجعة الداخلية.
3. نطاق العمل:
  - يجب أن ينصب في فحص وتقييم مدي كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية للتنظيم وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات المخصصة لتحقيق الأهداف والمهام المحدد لذا فهم يقومون بالأعمال الآتية:
    - أ. مراجعة مدي الاعتماد وسلامة المعلومات.
    - ب. التحقق من مدي الالتزام بالسياسات والخطط والأنظمة .
    - ج. حماية الأصول.
    - د. الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد.
    - هـ. تقييم مدي تحقيق الأهداف المرجوة من البرنامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم.
4. معايير خاصة بتنفيذ أعمال المراجعة:
  - يجب أن تتضمن أعمال المراجعة تخطيط المراجعة وفحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج ثم القيام بعملية المتابعة.

- أ. التخطيط: يجب أن يقوم المراجع الداخلي بالتخطيط الدقيق لكل عملية مراجعة.
- ب. فحص وتقييم المعلومات: يجب على المراجعين الداخليين جمع وتحليل وتفسير المعلومات والحصول على الأدلة الكافية التي تؤيد نتائج المراجعة.
- ج. توصيل النتائج: يجب على المراجعين الداخليين التقرير عن نتائج أعمال المراجعة.
- د. المتابعة: يجب على المراجعين الداخليين القيام بعملية المتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة على ضوء نتائج المراجعة.
5. معايير خاصة بإدارة العمل في قسم المراجعة الداخلية :
- مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسئول الرئيسي عن الأداء السليم لقسم المراجعة الداخلية.
- أ. الأهداف والسلطات والمسؤوليات: يجب أن يكون لدى مدير قسم المراجعة الداخلية قائمة بأهداف وسلطات وصلاحيات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية .
- ب. التخطيط: يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المطلوبة من القسم
- ج. السياسات والإجراءات: ضرورة قيام مدير قسم المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات المكتوبة لتوجيه المراجعين التابعين له في تحديد مسؤولياتهم وأعمالهم .
- د. يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع برنامج لاختيار الموارد البشرية المطلوبة للقسم وتنمية مهاراتهم .
- هـ. المراجعون الخارجيين: على مدير قسم المراجعة الداخلية التنسيق بين جهود المراجعة الداخلية وجهود المراجعة الخارجية.
- و. جودة الأداء: يجب على كل مدير للمراجعة الداخلية وضع برنامج يهدف إلي تقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية.

### المحور الثالث: الرقابة

#### مفهوم الرقابة

هي الرقابة التي تمارسها الحكومة بنفسها علي أنشطتها المختلفة، وهي الوسيلة التي عن طريقها تتأكد الحكومة من أن الأهداف تحققت بكفاءة وإتقان وسرعة" (درويش وتكلا، 1977م).

كما عرفت بأنها "الوظيفة التي تعني بالتأكد من أن كل شيء في المنظمة يسير وفق ما خطط له أو هي الوظيفة التي تعني بتنظيم وتوجيه الجهود الخاصة بالعمل وفقاً للخطة الموضوعة من أجل الوصول إلي تحقيق الأهداف المرغوبة" (Moore،1982).

وعرفت بأنها " قياس الأداء وتصحيحه من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وإن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطريق الصحيح" (عساف وسلامة، 1995م).

### أهمية الرقابة

تعد الرقابة من الوظائف الإدارية المهمة وذلك لأنها تساهم في التأكد من فاعلية وظائف الإدارة السابقة، ومن الممكن تلخيص أهمية الرقابة بناءً على النقاط التالية: (الشمري، 2022م)

1. ترتبط الإدارة بشكل موثوق مع وظائف العملية الإدارية فتؤثر وتتأثر بها وذلك نتيجة للتفاعل المشترك بين هذه الوظائف.

2. تمثل الرقابة النتيجة النهائية للمهام والوظائف الخاصة بالمنشأة، حيث تستخدم لقياس كفاءة الخطط المطبقة وطرق تنفيذها.

3. تساعد الرقابة المديرين على التحكم بالأخطاء والكشف عنها عند وقوعها وذلك من أجل إيجاد حلول لها.

4. تعتبر الرقابة من الوسائل المناسبة لتعزيز تأقلم وتجاوب المنشآت مع المتغيرات البيئية.

وتتبع أهمية الرقابة من كونها رقابة قانونية ومالية تحكم التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية ذات الطابع المالي والميزانيات بأنواعها في المنظمة وقوائم الإيرادات والنفقات والسجلات المحاسبية، وذلك لغرض التأكد من مطابقتها للقواعد والقيود والمعايير والصلاحيات المالية. وتستند الرقابة المالية أيضاً إلي الأسس التي تحدد طرق الإنفاق المقررة في الميزانية وكميات الإنفاق باعتمادها على المستندات الثبوتية للتصرف المالي والسجلات والأنظمة والتعليمات المحاسبية التي تحكم نظام العمل.

### خطوات الرقابة

تتطلب الرقابة القيام بأربع خطوات أساسية يمكن استخدامها في أي مجال من مجالات الرقابة على الأموال والإجراءات وجودة المنتجات والخدمات ... وهي:

1. وضع المعايير: يعتبر وضع الخطط والمعايير الخطوة الأولى في عملية الرقابة، ومع ذلك نظراً لأن الخطط تختلف في درجة تفاصيلها وتعقيدها، ونظراً لأن المديرين لا يستطيعون ملاحظة كل شي فإنه يجب وضع المعايير ومتابعتها، والمعيار نموذج أو مستوي الأداء المرغوب تحقيقه، والمعايير هي النقاط المختارة من برنامج الخطة الكلية والتي يتم فيها قياس الأداء لكي يعطي المديرين الإشارات التي توضح لهم كيف تسير الأمور بدون الحاجة إلي مراقبة كل خطوة في تنفيذ الخطط، وتحتاج الإدارة إلي وضع معايير الأداء لكل الأنشطة التي تمارس في المشروع، وقد يعبر عن المعايير بمصطلحات مثل: جودة المنتج، الخدمة، الأرباح المكتسبة، المصاريف المستحقة، عدد شكاوي العملاء، نسبة الغياب.(الصيرفي، 2006م)

2. قياس الأداء: تأتي هذه الخطوة بعد تحديد معايير الأداء، وهي قياس العمل الفعلي الذي تم انجازه، وتعتمد هذه الخطوة على إمكانية التقييم الموضوعي علي الخطوة السابقة وعلي المعايير وسهولتها، وبشكل عام يجب أن يتوافر في هذه العملية قياس الأداء الموضوعية، ورغم سهولة الاسترشاد بالمعايير الكمية إلا أنها يجب ألا تؤخذ كمسميات أو كبديل كلي للمقاييس النوعية.(القيوتي، 2004م)

3. مقارنة النتائج: تعد هذه الخطوة أهم الخطوات التي تلي عملية قياس الأداء، حيث يتم فيها مقارنة العمل المنجز مع ما هو منفذ فعلياً، فإذا ظهر من المقارنة أن العمل تم تنفيذه حسب المعيار فإن الأداء يكون خاضعاً للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة أن هنالك انحرافاً عن المعيار فإن الأداء يكون خارجاً عن السيطرة، وإذا كان المعيار المستخدم كمياً فإن عملية المقارنة تكون سهلة نسبياً، أما المعيار الوصفي فيجعل عملية المقارنة صعبة إلي حد كبير.(ديري، 2011م)

4. تصحيح الانحرافات عن المعايير: يعد الغرض النهائي الذي تبحث عنه عملية الرقابة هو الكشف عن الانحرافات ومعرفتها والعمل علي إصلاحها في الوقت المناسب وبالسعة الممكنة، ويمكن أن يكون الإجراء التصحيحي عبارة عن تعديل الخطط أو تعديل طبيعة العمل، أو استبعاد معوقات العمل، أو زيادة عدد الموظفين، أو تدريب الموظفين وتنمية مهاراتهم، أو إيجاد نظام حوافز فعال، ولكن ورغم تصحيح الانحرافات فمن الممكن أن تظهر مرة أخرى، وذلك لأن المعلومات التي تصل إلي إدارة المنشأة قد تكون غير صحيحة أو ناقصة، وبالتالي يجب معرفة أسباب الانحراف الحقيقية والعمل علي تعديلها حتى لا تظهر المشكلات مرة أخرى.(حجاج، 2001م)

**مقومات نظام الرقابة على المال العام**

يجب أن يتوافر في نظام الرقابة علي المال العام مقومات أساسية من أهمها ما يلي:(الصحن وابوزيد، دت)

1. سهولة فهم نظام الرقابة: يجب أن يكون نظام الرقابة سهل وميسور الفهم بالنسبة للقائمين على تنفيذه، فإن صعوبة وفهم أو استخدام وسائل الرقابة التي تعتمد على المعادلات الرياضية والتحليل الإحصائي أو عد توافر الوقت اللازم لفهمها واستيعابها، يقلل من فعالية النظام فبساطة النظام الرقابي ووضوحه من الشروط اللازمة لنجاحه.

2. ملائمة نظام الرقابة ومرونته: يجب أن يتلائم نظام الرقابة مع طبيعة نشاط الوحدة محل الفحص فيختلف برامج المراجعة والفحص في وحدات الجهاز الإداري للدولة عنه في شركات قطاع الأعمال العام. كما تختلف إجراءات الفحص بين شركة وأخرى وقد تختلف في الشركة ذاتها بين عام وآخر، وفي القطاع الحكومي تختلف بين وزارة وأخرى وفي وزراه معينة بين عام وآخر، وعموماً فإن إجراءات المراجعة للقطاع الحكومي تختلف عنها في القطاع العام. كما يجب أن يكون نظام الرقابة مرناً لضمان فعاليته باستخدام الخطط البديلة لمواجهة الظروف غير المتوقعة.

3. التزام نظام الرقابة بالإصلاح والإرشاد والتوجيه والبناء: أن نظام الرقابة الذي يقف دوره على اكتشاف الأخطاء وإبلاغها للجهات المختصة تكون رقابته غير فعالة وغير موجهة ولا تعدو أن تكون رقابة تاريخية، ولكن يجب أن يكون هدف النظام من اكتشاف الأخطاء والانحرافات أن يوضح كيفية تصويبها ووضع الأمور في نصابها الصحيح وذلك ببيان الأخطاء والانحرافات والأسباب التي أدت إلي حدوثها ومن المسئول عن وقوعها والوسائل المقترحة للعلاج لتفادي ذلك مستقبلاً.

4. مراعاة القصد في تكاليف الرقابة: يجب أن يكون نظام الرقابة اقتصادياً في التكاليف أي يجب أن تكون الوفورات من استخدام نظام معين للرقابة أكبر من تكاليف هذا النظام، ويقابلنا هنا صعوبة قياس الوفورات غير الملموسة لنظام الرقابة، ولكن يمكن القول عموماً بضرورة تناسب أعضاء أجهزة الرقابة مع الأعمال الموكلة إليهم فلا وجود للبطالة المقنعة بتضخم الأجهزة الرقابية للحجم الذي لا تعدو إليه الحاجة الفعلية لأعمالها واختصاصاتها.

ويري الباحثان أن الرقابة لا بد أن تتضمن حماية الموظفين من الإجراءات التعسفية وأن تساعد في تحسين أدائهم، وأن يتحلي ممارس الرقابة بالنزاهة والكفاءة والخبرة الإدارية والرقابية للأعمال التي يقوم بالرقابة عليها.



## معوقات نجاح النظم الرقابية

- تعاني النظم الرقابية من مقاومة العاملين لها، ويرجع ذلك إلى عوامل كثيرة من أهمها: (www.kau)
1. الرقابة الزائدة: يقبل العاملون عادة درجة معينة من الرقابة، إذا زادت عنها تؤدي إلى رفضهم لها.
  2. التركيز في غير محله: تركز بعض النظم الرقابية في أحيان كثيرة على نقاط معينة لا تتفق مع وجهة نظر العاملين حيث تعكس من وجهة نظرهم رؤية محدودة جدًا مما قد يثير العاملين ضد هذه الرقابة.
  3. عدم التوازن بين المسؤوليات والصلاحيات: يشعر العاملون أحيانًا بأن المسؤولية الواقعة عليهم تفوق ما هو ممنوح لهم من صلاحيات وفي نفس الوقت قد يتطلب النظام الرقابي الرقابة اللصيقة والمراجعة التفصيلية لكل جزئيات العمل، مما يرتبط سلبياً بقبول العاملين والتجاوب مع النظم الرقابية.
  4. عدم التوازن بين العائد والتكاليف: قد يكون عدم كفاية العائد أو المكافآت التي يحصل عليها العاملون من أسباب مقاومة هؤلاء للنظم الرقابية.
  5. عدم الحيادية: قد يؤدي عدم تصميم النظم الرقابية بشكل محايد إلى عدم قبول العاملين لهذه النظم.

## المحور الرابع: المناقشة والتحليل

### أداة البحث

تم تصميم استبانته بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع للمواضيع المتعلقة بموضوع البحث وأراء عدد من المحكمين (فقيه والخضر، 2023م) وذلك لتحديد عبارات الاستبانة، تم توجيهها إلى عينة تتكون من 30 فرد من العاملين بديوان المراجعة الداخلية ولاية نهر النيل بطريقة العينة العشوائية.

### الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الطرق والإجراءات الإحصائية التالية:

— معامل الفا كورنباخ.

— العرض البياني والتوزيع التكراري للإجابات.

— النسب المئوية.

— الوسط الحسابي، الانحراف المعياري ومربع كأي لاختبار فرضيات البحث.

ولتطبيق الطرق والأساليب الإحصائية على البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Science والذي يعد من أكثر الحزم الإحصائية دقة في النتائج .

### ثبات الاستبانة

ثبات أداة البحث يعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة.

استخدمت طريقة الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة وقد تبين أن معامل الثبات مرتفعة مما يطمئن على استخدام الاستبانة، وقد كانت النتيجة (0.98) من (1) وهذا يدل على ثبات عبارات الاستبانة والطمأنينة في استخدامها.

### تحليل البيانات

#### 1. تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة:

جدول رقم (1)

النسب%	التكرار	الفئة	البيان
10	3	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
23.3	7	من 5-10 سنة	
26.7	8	من 11-15 سنة	
26.7	8	من 16-20 سنة	
13.3	4	أكثر من 20 سنة	
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>	
63.3	19	بكالوريوس	المؤهل العلمي
3.3	1	دبلوم عالي	
26.7	8	ماجستير	
-	-	دكتوراه	
6.7	2	أخري (دبلوم تقني)	
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>	
63.4	19	محاسبة	التخصص

10	3	إدارة أعمال	
13.3	4	اقتصاد	
3.3	1	دراسات مصرفية	
6.7	2	نظم معلومات	
3.3	1	أخرى	
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>	
26.7	8	رئيس تيم مراجعة	المسمي الوظيفي
10	3	مشرف محلية	
63.3	19	مراجع داخلي	
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يلاحظ من الجدول رقم (1) الآتي:

أن نسبة (26.7%) لديهم خبرة عملية تتراوح بين 11-15 سنة، ونسبة (26.7%) خبرتهم من 16-20 سنة، ونسبة (23.3%) تتراوح خبرتهم بين 5-10 سنوات، وأن نسبة (13.3%) لديهم خبرة أكثر من 20 سنة، وأن نسبة (10%) لديهم خبرة أقل من 5 سنوات. وهذا يؤشر لخبرة المبحوثين في مجال المحاسبة والمراجعة.

أن هنالك نسبة (63.3%) مؤهلهم العلمي بكالوريوس، ونسبة (26.7%) مؤهلهم العلمي ماجستير، وأن نسبة (10%) من حملة الدكتوراه، ونسبة (6.7%) لديهم مؤهل الدبلوم التقني، ونسبة (3.3%) لديهم مؤهل الدبلوم العالي. وهذا يؤشر إلي أن أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية تساعد في هذا البحث.

أن نسبة (63.4%) تخصصهم العملي محاسبة، ونسبة (13.3%) تخصصهم اقتصاد، ونسبة (10%) تخصصهم إدارة أعمال، ونسبة (6.7%) تخصصهم نظم معلومات، ونسبة (3.3%) تخصصهم دراسات مصرفية، ونسبة (3.3%) لديهم تخصصات أخرى. وهذا يؤشر إلي تخصص العاملين بديوان المراجع الداخلية في المجال المحاسبي مما يدل على إدراكهم بموضوع البحث.

أن نسبة (63.3%) مساهم الوظيفي مراجع داخلي، ونسبة (26.7%) رؤساء أتيام، وأن نسبة (10%) مشرفي محلية وتؤشر التعددية واختلاف المسميات الوظيفية إلي دعم موضوع البحث.

## 2. التوزيع التكراري لفرضيات البحث

قام الباحثان بمناقشة فرضيات البحث من خلال استخدام التكرارات والنسب المئوية وذلك للتعرف على درجة الموافقة بين أفراد عينة البحث تجاه عبارات فرضيات البحث، وفيما يلي التوزيع التكراري لكل فرضية على حدة.

أ- تحليل ومناقشة عبارات الفرضية الأولى: (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات التنظيمية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل)

جدول (2): التوزيع التكراري لإجابات عينة البحث تجاه عبارات الفرضية الأولى

م.	العبارة	التكرار والنسب	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
1.	تتسم الوحدات الحكومية بالولاية بسلامة الهياكل التنظيمية مما يساعد في عملية المراجعة الداخلية وتعزيز الرقابة	العدد	16	11	2	1	-
		نسبة %	53.3	36.7	6.7	3.3	-
2.	هنالك آلية تقييم عادلة لمنسوبي ديوان المراجعة الداخلية بالولاية تساهم في تعزيز العملية الرقابية.	العدد	10	15	3	2	-
		نسبة %	33.3	50	10	6.7	-
3.	تمارس العدالة في تقييم الأداء بالديوان لرفع مستوى أداء الأفراد	العدد	9	9	7	4	1
		نسبة %	30	30	23.4	13.3	3.3
4.	هنالك عدد مناسب من المراجعين بالوحدات الحكومية ورئاسة الديوان بالولاية	العدد	17	10	1	1	1
		نسبة %	56.7	33.4	3.3	3.3	3.3
5.	التقسيم الإداري لوحدات المراجعة الداخلية يتناسب مع عمل وحدات المراجعة الداخلية	العدد	16	10	2	2	-
		نسبة %	53.3	33.3	6.7	6.7	-
6.	يتدرج المراجعين بالديوان تدرجاً وظيفياً مناسباً	العدد	15	10	4	1	-
		نسبة %	50	33.4	13.3	3.3	-
المجموع		العدد	83	65	19	11	2
		نسبة %	46.1	36.1	10.6	6.1	1.1

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يتضح من الجدول رقم (2) أن عدم وجود علاقة بين المعوقات التنظيمية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل من وجهة نظر عينة البحث كانت فيها مرتفعة، حيث كانت معظم آراء أفراد العينة موافقين على عبارات الفرضية بتكرار (148) بنسبة (82.2%) مقارنة بغير

الموافقين التي بلغت تكراراتهم (13) أي بنسبة (7.2%) بينما كانت تكرارات المحايدين (19) بنسبة (10.6%)، وهذا يدل على أن أفراد عينة البحث لديهم رأي ايجابي حول عدم وجود علاقة بين المعوقات التنظيمية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل.

ب- تحليل ومناقشة عبارات الفرضية الثانية: (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات القانونية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل)

جدول (3): التوزيع التكراري لإجابات عينة البحث تجاه عبارات الفرضية الثانية

م	العبارة	التكرار والنسب	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
1.	توجد قوانين عمل خاصة بديوان المراجعة الداخلية ولاية نهر النيل	العدد	17	11	1	1	-
		نسبة%	56.7	36.7	3.3	3.3	-
2.	يتم إعداد مسودة قانون المراجعة الداخلية من قبل إدارة المراجعة الداخلية ثم تتم إجازتها من الجهات المختصة بالدولة	العدد	12	12	3	3	-
		نسبة%	40	40	10	10	-
3.	يتمتع المراجع الداخلي بحصانة قانونية تكفلها له القوانين السارية	العدد	9	6	4	10	1
		نسبة%	30	20	13.4	33.3	3.3
4.	تحقق قوانين العمل واللوائح التنفيذية الحد الأدنى من متطلبات عملية المراجعة الداخلية في ضبط الأداء الرقابي	العدد	13	10	4	3	-
		نسبة%	43.3	33.3	13.4	10	-
5.	يتم عمل ورش بإشراك منسوبي الديوان لتعديل اللوائح المنظمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية لتقوية العملية الرقابية	العدد	5	5	8	10	2
		نسبة%	16.7	16.7	26.7	33.3	6.6
6.	يتم مراجعة للقوانين واللوائح المنظمة لعمل المراجعة الداخلية لتواكب التطور في الأنظمة المالية والمحاسبية	العدد	10	9	8	3	-
		نسبة%	33.3	30	26.07	10	-
المجموع		العدد	66	53	28	30	3
		نسبة%	36.7	29.4	15.6	16.7	1.6

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م

يتضح من الجدول رقم (3) أن عدم وجود علاقة بين المعوقات القانونية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل من وجهة نظر عينة البحث كانت فيها مرتفعة، حيث كانت

معظم آراء أفراد العينة موافقين على عبارات الفرضية بتكرار (119) بنسبة (66.1%) مقارنة بغير الموافقين التي بلغت تكراراتهم (33) أي بنسبة (18.3%) بينما كانت تكرارات المحايدون (28) بنسبة (15.6%)، وهذا يدل على أن أفراد عينة البحث لديهم رأي ايجابي حول عدم وجود علاقة بين المعوقات القانونية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل.

ج- تحليل ومناقشة عبارات الفرضية الثالثة: (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات الفنية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي ولاية نهر النيل)

جدول (4): التوزيع التكراري لإجابات عينة البحث تجاه عبارات الفرضية الثالثة

م	العبارة	التكرار والنسب	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
1.	يتم إحاطة منسوبي الديوان بكل الجوانب المتعلقة بالقرارات الصادرة من الإدارة العليا بالديوان	العدد	20	8	2	-	-
		نسبة%	66.7	26.7	6.6	-	-
2.	ليس هنالك تأثير لإدارات الوحدات الحكومية على نقل منسوبي وحدات المراجعة الداخلية	العدد	3	3	-	6	18
		نسبة%	10	10	-	20	60
3.	تعمل وحدات المراجعة الداخلية باستقلالية مالية تامة عن الوحدات الحكومية لضمان جودة العملية الرقابية	العدد	15	11	2	2	-
		نسبة%	50	36.7	6.7	6.7	-
4.	يتم الترشيح للدورات التدريبية للمراجعين الداخليين بالديوان بعدالة	العدد	10	11	3	5	1
		نسبة%	33.3	36.7	10	16.7	3.3
5.	تتناسب السلطات والمسؤوليات التي يقوم بها أفراد المراجعة الداخلية مع درجاتهم الوظيفية لسلامة الأداء الرقابي بالولاية	العدد	9	15	5	1	-
		نسبة%	30	50	16.7	3.3	-
6.	نظام الحوافز المطبق بالديوان يساعد بصورة كبيرة في استقلالية المراجع الداخلي وضمان ضبط الأداء الرقابي	العدد	15	8	3	1	3
		نسبة%	30	26.7	10	3.3	10
	المجموع	العدد	72	56	15	15	22
		نسبة%	40	31.1	8.3	8.3	12.3

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م

يتضح من الجدول رقم (4) أن عدم وجود علاقة بين المعوقات الفنية وعمل وحدات المراجعة الداخلية لتعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل من وجهة نظر عينة البحث كانت فيها مرتفعة، حيث كانت معظم آراء أفراد العينة موافقين على عبارات الفرضية بتكرار (128) بنسبة (71.1%) مقارنة بغير الموافقين التي بلغت تكراراتهم (37) أي بنسبة (20.6%) بينما كانت تكرارات المحايدون (15) بنسبة (8.3%)، وهذا يدل على أن أفراد عينة البحث لديهم رأي ايجابي حول عدم وجود علاقة بين المعوقات الفنية وعمل وحدات المراجعة الداخلية لتعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل.

### 3. الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضيات

جدول (5): الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

م.	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كاي 2	ق. الاحتمالية
1.	تتسم الوحدات الحكومية بالولاية بسلامة الهياكل التنظيمية مما يساعد في عملية المراجعة الداخلية وتعزيز الرقابة	1.60	.770	20.93	0.000
2.	هنالك آلية تقييم عادلة لمنسوبي ديوان المراجعة الداخلية بالولاية تساهم في تعزيز العملية الرقابية	1.90	.845	15.06	0.002
3.	تمارس العدالة في تقييم الأداء بالديوان لرفع مستوى أداء الأفراد	2.30	1.149	8.00	0.092
4.	هنالك عدد مناسب من المراجعين بالوحدات الحكومية ورئاسة الديوان بالولاية	1.63	.964	35.33	0.000
5.	التقسيم الإداري لوحدات المراجعة الداخلية يتناسب مع عمل وحدات المراجعة الداخلية	1.67	.884	18.53	0.000
6.	يتدرج المراجعين بالديوان تدرجاً وظيفياً مناسباً	1.70	.837	15.60	0.001

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023

يتضح من الجدول رقم (5) الآتي:

1. أن الوسط الحسابي لغالبية عبارات الفرضية يقع في الفئة من 1 - 1.8 من مقياس ليكارت الخماسي ويعني ذلك أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة. وأن الانحراف المعياري لغالبية عبارات الفرضية أقل من الواحد الصحيح وهذا يدل على أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة. وأن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي 2 لدلالة الفروق بين إجابات عينة البحث عن غالبية عبارات الفرضية أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية. ويتضح من ذلك أن الفرضية التي نصت على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات التنظيمية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل. (قد تحققت)

جدول (6): الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

م.	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كاي 2	ق. الاحتمالية
1.	توجد قوانين عمل خاصة بديوان المراجعة الداخلية ولاية نهر النيل	1.53	.730	24.93	0.000
2.	يتم إعداد مسودة قانون المراجعة الداخلية من قبل إدارة المراجعة الداخلية ثم تتم إجازتها من الجهات المختصة بالدولة	1.90	.960	10.80	0.013
3.	يتمتع المراجع الداخلي بحصانة قانونية تكفلها له القوانين السارية	2.60	1.33	9.00	0.061
4.	تحقق قوانين العمل واللوائح التنفيذية الحد الأدنى من متطلبات عملية المراجعة الداخلية في ضبط الأداء الرقابي	1.90	.995	9.20	0.027
5.	يتم عمل ورش بإشراك منسوبي الديوان لتعديل اللوائح المنظمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية لتقوية العملية الرقابية	2.97	1.217	6.33	0.176
6.	يتم مراجعة للقوانين واللوائح المنظمة لعمل المراجعة الداخلية لتواكب التطور في الأنظمة المالية والمحاسبية	2.13	1.00	3.86	0.276

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م



يتضح من الجدول رقم (6) الآتي:

1. أن الوسط الحسابي لغالبية عبارات الفرضية يقع في الفئة من 1 - 2.6 من مقياس ليكارت الخماسي ويعني ذلك أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة والموافقة. وأن الانحراف المعياري جاء متباين لجميع العبارات. وأن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي 2 لدلالة الفروق بين إجابات عينة البحث عن غالبية عبارات الفرضية أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية. ويتضح من ذلك أن الفرضية التي نصت على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات القانونية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل. (قد تحققت)

جدول (7): الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة

م.	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	كاي 2	ق. الاحتمالية
1.	يتم إحاطة منسوبي الديوان بكل الجوانب المتعلقة بالقرارات الصادرة من الإدارة العليا بالديوان	1.40	.621	16.80	0.000
2.	ليس هنالك تأثير لإدارات الوحدات الحكومية على نقل منسوبي وحدات المراجعة الداخلية	4.10	1.39	20.40	0.000
3.	تعمل وحدات المراجعة الداخلية باستقلالية مالية تامة عن الوحدات الحكومية لضمان جودة العملية الرقابية	1.70	.877	17.20	0.001
4.	يتم الترشيح للدورات التدريبية للمراجعين الداخليين بالديوان بعدالة	2.20	1.18	12.66	0.013
5.	تتناسب السلطات والمسؤوليات التي يقوم بها أفراد المراجعة الداخلية مع درجاتهم الوظيفية لسلامة الأداء الرقابي بالولاية	1.93	.785	14.26	0.003
6.	نظام الحوافز المطبق بالديوان يساعد بصورة كبيرة في استقلالية المراجع الداخلي وضمان ضبط الأداء الرقابي	1.97	1.3	21.33	0.000

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات البحث الميدانية، 2023م

يتضح من الجدول رقم (7) الآتي:

1. أن الوسط الحسابي لغالبية عبارات الفرضية يقع في الفئة من 1- 2.6 من مقياس ليكارت الخماسي ويعني ذلك أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة والموافقة. وأن الانحراف المعياري جاء متباين لجميع العبارات. وأن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي 2 لدلالة الفروق بين إجابات عينة البحث عن غالبية عبارات الفرضية أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية. ويتضح من ذلك أن الفرضية التي نصت على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات الفنية وعمل وحدات المراجعة الداخلية في تعزيز الأداء الرقابي بولاية نهر النيل. (قد تحققت)

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

من خلال البحث النظري والميداني توصل الباحثان إلي النتائج التالية:

1. يتناسب عدد المراجعين مع مهام إدارة الديوان بولاية نهر النيل.
2. يتدرج العاملين بالديوان تدريجاً مناسباً وفق القوانين السارية.
3. توجد قوانين ولوائح منظمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية بالولاية مما ساعد على ضبط العملية الرقابية.
4. توفر القوانين واللوائح آليات للمتابعة والمحافظة على المال العام.

5. يتم إخطار منسوبي الديوان بكل القرارات الإدارية والفنية بصورة منتظمة.
6. تعمل وحدات المراجعة الداخلية بولاية نهر النيل باستقلالية مالية عن الوحدات الحكومية مما ساعد في ضبط العمل الرقابي.
7. تتناسب السلطات والصلاحيات مع الدرجات الوظيفية للمراجعين الداخليين.
8. يتمتع المراجع الداخلي بولاية نهر النيل باستقلالية تامة ساهمت في جودة الأداء الرقابي.

### ثانياً: التوصيات

من خلال النتائج السابقة يوصي الباحثان بالآتي:

1. على إدارة ديوان المراجعة الداخلية تطوير ومراجعة أسس تقييم الأداء بالديوان.
2. على الإدارة العليا بديوان المراجعة الداخلية الاهتمام بوضع القوانين التي تسمح بزيادة الحصانة القانونية لمنسوبي الديوان.
3. ضرورة عقد ورش عمل بإشراك منسوبي الديوان لتطوير اللوائح المنظمة للعمل.
4. ضرورة مراجعة القوانين المنظمة لعمل المراجعة الداخلية لمواكبة التطورات المالية والمحاسبية.
5. على الإدارة العليا بديوان المراجعة الداخلية عدم الاستجابة لضغوطات الوحدات الحكومية في توزيع ونقل كوادر المراجعة الداخلية بالولاية.
6. على الإدارة العليا بديوان المراجعة الداخلية الاهتمام بعدالة توزيع فرص التدريب على منسوبي الديوان.
7. زيادة الاهتمام بنظام الحوافز المركزي ومراجعة فئاته.

### قائمة المراجع والمصادر

- \* العفيفي، عبير محمد (2007) معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، غزة، الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير.
- \* الشريف، جعفر عثمان (2021) معوقات تطبيق منهج إضافة القيمة في إدارات المراجعة الداخلية في البنوك السودانية، الجزائر، جامعة زيان عاشور، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 2، العدد 2.

- \* حسين، هه وار نور الدين (2020م) دور الأجهزة الرقابية المستقلة على المال العام، جامعة القاهرة  
المجلة القانونية، المجلد 7، العدد 4
- \* عثمان، مداحي (2020م) دور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام، الجزائر،  
مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، المجلد 16، العدد 24.
- \* السديري، فهدة بنت سلطان (2021) جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام في  
المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، مجلة الديوان العام للمحاسبة، المجلد 2، العدد 2.
- \* عشاوي، إبراهيم علي (1970م) أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، القاهرة، دار الجامعة
- \* الصبان، محمد سمير وآخرون (1996م) الرقابة والمراجعة الداخلية- مدخل نظري وتطبيقي،  
الإسكندرية، الدار الجامعية.
- \* الجيلي، أروي عبد القادر (2017م) طبيعة الصعوبات التي تواجه وحدات عمل المراجعة الداخلية  
وأثرها على أداء المراجعين الداخليين، مدني، جامعة الجزيرة، رسالة ماجستير منشورة.
- \* علي، عبد الوهاب نصر وشحاته، السيد شحاته (2003م) دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات  
وتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- \* الرمحي، عبد الكريم (1998م)، مبادئ المراجعة، عمان : د. ن
- \* العمران، محمد صالح (1990م) ، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوي السلوكي، عمان، دار  
النشر.
- \* عبد ربه، رائد محمد (2009م)، المراجعة الداخلية، عمان، دار الجنادرية للنشر والتوزيع.
- \* حسن، عبد الماجد عبد الله (2002م)، مبادئ المراجعة، الخرطوم، دار جامعة أم درمان الإسلامية  
للطباعة والنشر.
- \* حجازي، وجدي حامد (2010م)، أصول المراجعة الداخلية- مدخل عملي تطبيقي، الإسكندرية، دار  
التعليم الجامعي.
- \* درويش، عبد الكريم وتكلا، ليلي (1977م) ، أصول الإدارة العامة، القاهرة، مكتبة أنجلو المصرية.
- \* Moore, Franklin G.(1982), The Management of Organization, New York,  
John Wiley and Sons.
- \* عساف، محمود وسلامة، عبد المنعم (1995م)، أصول الإدارة والتنظيم، القاهرة، مكتبة عين شمس.

\* الشمري، احمد إبراهيم (2022م) الإصدار الخامس، العدد خمسون، عمان، المجلة العلمية للنشر العلمي.

\* الصيرفي، محمد (2006م) إدارة المصارف، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع.

\* القريوتي، محمد (2004م) مبادئ الإدارة النظرية والعمليات والوظائف، ط2، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.

\* ديري، زاهد (2011م) الرقابة الإدارية، عمان، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة.

\* حجاج، خليل (2001م) محاضرات في إدارة الأعمال، غزة، مكتبة القدس للطباعة والنشر والتوزيع.

\* الصحن، عبد الفتاح وأبو زيد، كمال خليفة (دت) المراجعة علمياً وعملاً، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة.

\* <http://www.kau.edu.sa/Files/0012539/subjects/6.pptx>

\* فقير، أحمد علي، جامعة وادي النيل والخضر، صلاح الأمين، جامعة شندي (2023م)