



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية



## دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الأداء المالي

(دراسة حالة شركة السكر السودانية)

## The role of internal audit in monitoring and improving the financial performance

(The case of the Sudanese Sugar Company Study)

بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة والتمويل

إعداد الطلاب:

الزاكي الطاهر فضل الله مردوس

النيل علي محمد بابكر

عمر محمد جامع حسن عبد الله

مهند مالك مؤمن جبريل

محمد إدريس عجيب إدريس

إشراف الأستاذ:

عثمان محمد مضوي

1437هـ - 2016م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الآية

قال تعالى : ﴿ وَالْعَصْرُ ﴿ 1 ﴾ إِنَّ الْإِنْسَانَ لَفِي خُسْرٍ ﴿ 2 ﴾ إِلَّا الَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ وَتَوَاصَوْا بِالْحَقِّ وَتَوَاصَوْا بِالصَّبْرِ ﴿ 3 ﴾ ﴾

صدق الله العظيم

( سورة العصر: الآية 1-3 )

# الإفراء

إلى ملاذ العيون ومصباح أيامي الممزوجة بالود والحنان إليك

## أُمِّي الطَّيِّبَةُ

إلى فجر الصدق وسحر الأصيل إلى سيد تاريخي وعبق عمري المزهري ودهر الحروف التي

نسجت بهن تعليمي

## أَبِي النَّبِيِّ

يا روضة ترعرعت في أزهارها يا واحة العطاء المبتهلة إلي بالدعاء يا وهجاً يغسل على الأتراح

إليكم

## أَخْرَجِي الْأَعْمَزَاءَ

الذين ما مجلوا علي بالدعاء من النجاح

الذين كانوا خير سندٍ لي

## أُفْرِجِي لِي فَرْزَ الْبَحْرِ

## الشكر والتقدير

الحمد لله والصلاة والسلام على أشرف خلق الله ورسوله الأمين  
سيدنا محمد بن عبد الله الصادق الأمين  
ثم الشكر لأسرة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات  
التجارية ومكتبة كلية الدراسات التجارية وأخص بالشكر الأستاذ  
عثمان مضوي الذي لم يبخل علينا بعلمه ووقته وإسهاماته فكان نعم  
المرشد وخير دليل في جميع مراحل البحث.  
كما أتقدم بالشكر لإدارة شركة السكر السودانية على ما قدموه لنا من  
عون ومساعدة لإسهامهم في هذا البحث  
وكل الذين لم يرد ذكرهم لهم التوفيق

الباحثون

## ملخص الدراسة

تمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من المنشآت السودانية ليست لديها نظام مراجعة داخلية فعال له القدرة على مراقبة وتحسين الأداء وتوفير التقارير الفعالة وفي الوقت الملائم لإنجاح عملية مراقبة وتحسين أدائها.

هدفت الدراسة إلى إظهار دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الأداء في المنشآت من خلال إلقاء الضوء على أهمية الدور الذي تلعبه تقارير المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين أداء المنشآت السودانية وبنعكس ذلك على زيادة الكفاءة الإنتاجية.

لقد استخدم الباحث لغرض هذه الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي بالإضافة إلى المنهج الوصفي بالتطبيق على بعض المنشآت السودانية وتحليل البيانات من المصادر الأولية والثانوية من خلال استخلاص المتعلقة بذلك.

### لحل مشكلة الدراسة وضعت الفرضيات الآتية:

- 1- الاهتمام بنظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين الأداء المالي.
- 2- تطبيق معايير المراجعة الداخلية يساعد في عملية مراقبة الأداء المالي.
- 3- ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يساعد في مراقبة وتحسين الأداء المالي.

تمثلت النتائج في الآتي:

- 1- ضعف أسس ومقومات نظام المراجعة الداخلية يعد مؤشر لضعف عملية الرقابة وتحسين الأداء المالي.
- 2- تعتبر المراجعة الداخلية أداة فعالة في تحسين كفاءة الأداء المالي.
- 3- تطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة الإدارة والملاك في مراقبة أداء منشاتهم.
- 4- نظام المراجعة الداخلية الجيد يتلائم مع احتياجات المنشأة في الحصول على

المعلومات المفيدة لعملية مراقبة الأداء المالي.

5- الانتقال من النظام اليدوي في المراجعة إلى النظام الآلي في حالة عدم وجود

الكادر البشري المؤهل يؤدي إلى ضعف وجود المراجعة الداخلية.

6- تأهيل وتدريب موظفي المراجعة الداخلية يمكن المنشأة من استغلال مواردها

المتاحة على أمثل وجه من خلال جودة الأداء المالي.

خرج الباحث بعدد من التوصيات أهمها ما يلي:

1- العمل على تفعيل نظام المراجعة الداخلية حتى يساعد على إعداد تقارير

ذات جودة عالية تسهل عملية المراقبة وتحسين الأداء.

2- عند وضع نظام للمراجعة الداخلية يلزم مراعاة تطبيق المعايير والالتزام

بقواعد السلوك.

3- ضرورة تخطيط وتنفيذ جيد لعملية المراجعة الداخلية حتى يتمكنوا من

تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية للمساهمة في مراقبة وتحسين الأداء.

## ABSTRACT

The study represented a problem in that many of the Sudanese installations do not have an effective internal audit system has the ability to monitor and improve performance and provide effective and timely reports to the success of the monitoring process and improve performance. The study aimed to show the role of internal audit to monitor and improve performance in installations by highlighting the importance of the role of internal audit reports to monitor and improve the performance of enterprises and the Sudanese reflected on increasing production efficiency. I have used a researcher for the purpose of this study curriculum deductive and inductive approaches in addition to the descriptive approach applied on some Sudanese installations and data analysis of primary and secondary sources through extraction related.

Solve the problem of the study developed the following hypotheses:

1. interest in the internal audit system leads to improved financial performance.
2. The application of internal audit standards help monitor the financial performance of the process.
3. The weakness of the internal audit system does not help in monitoring and improving financial performance. The results were as follows:
  1. weak foundations and the foundations of the internal audit system is an indicator of poor oversight process and improve financial performance.
  2. considers internal audit an effective tool in improving the efficiency of financial performance.
  3. The application of internal auditing standards increases the confidence of management and owners in the performance of

their facilities monitored.

4. internal audit system fits well with the needs of the facility to get to the process of monitoring the financial performance of useful information.

5. transition from a manual system to review the automated system in the event of a lack of qualified human resources lead to a weak presence of internal audit.

6. rehabilitation and training of internal audit staff can be established to exploit the available resources in an optimum manner through the financial performance quality.

Researcher out a number of recommendations including the following:

1. To work on activating the internal audit system so that helps to prepare high-quality reports to facilitate monitoring and performance improvement process.

2. When you place an internal audit system needs to be taking into account the application of standards and abide by the rules of conduct.

3. The need for planning and implementation of good internal audit process so that they can plan and execute internal audit process to help monitor and improve performance.

## فهرست الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	البسمة
ب	الاية
ج	الاهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	ملخص الدراسة
ز	ABSTRACT
ط	فهرست الموضوعات
ي	فهرست الجداول
ل	فهرست الاشكال
1	المقدمة
1	الاطار المنهجي
7	الدراسات السابقة
<b>الفصل الاول: مفهوم واهداف المراجعة الداخلية وعلاقتها بالرقابة الداخلية</b>	
17	المبحث الاول :مفهوم وأهداف المراجع الداخلية وتطورها
34	المبحث الثاني : العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية
<b>الفصل الثاني: معايير المراجعة الداخلية ومفهوم واهمية الاداء المالي</b>	
45	المبحث الاول :معايير واجراءات المراجعة الداخلية وتطبيقاتها
57	المبحث الثاني : مفهوم واهمية الاداء المالي
<b>الفصل الثالث: دراسات تطبيقية وتحليل البيانات واختبار الفروض</b>	
69	المبحث الاول : مجتمع الدراسة
90	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفروض
150	الخاتمة
152	المصادر والمراجع
157	الملاحق

## فهرست الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
91	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
93	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
94	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
96	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(5/2/3)
97	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
99	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
103	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(7/2/3)
105	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(8/2/3)
106	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(9/2/3)
108	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(10/2/3)
109	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(11/2/3)
111	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(12/2/3)
112	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(13/2/3)
114	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(14/2/3)
115	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(15/2/3)
117	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(16/2/3)
118	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(17/2/3)
120	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(18/2/3)
121	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(19/2/3)
123	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(20/2/3)
124	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(21/2/3)
126	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(22/2/3)

129	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى	(1/3/3)
131	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى	(2/3/3)
133	توزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(3/3/3)
135	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية	(4/3/3)
137	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية	(5/3/3)
140	توزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(6/3/3)
142	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	(4/3/3)
144	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة	(5/3/3)
146	توزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(6/3/3)
148	لخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة	(7/3/3)

## فهرست الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الاشكال
92	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
93	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
95	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
96	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(5/2/3)
98	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
99	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
105	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(7/2/3)
107	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(8/2/3)
108	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(9/2/3)
110	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(10/2/3)
111	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(11/2/3)
113	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(12/2/3)
114	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(13/2/3)
116	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(14/2/3)
117	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(15/2/3)
119	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(16/2/3)
120	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(17/2/3)
122	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(18/2/3)
123	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(19/2/3)
125	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(20/2/3)
126	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(21/2/3)
134	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(1/3/3)
140	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(2/3/3)
147	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(2/3/3)
148	ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة	(3/3/3)

## الإطار المنهجي

### مقدمة:

لقد شهد العالم في الآونة الأخيرة الكثير من التطورات والتغيرات في كثير من المجالات ومنها العلوم الاجتماعية الذي ينتمي إليها علم المحاسبة والمراجعة وأصبح من المؤلف تناول مصطلحات مثل ثورة المعلومات والنظام العالمي الجديد واتفاقيات تحرير التجارة العالمية وشهادات الجودة وتأكيد الجودة وغيرها وأصبح دور القطاع الخاص يتعاظم على حساب القطاع العام الذي بدأ نجمه في الأفول والانحسار وطالته قوانين الخصخصة وظهرت المنشآت العملاقة ذات الفروع والأقسام وأخرى متعددة الجنسيات واتجه العالم نحو رفع القيود والحواجز الجمركية فاشتدت المنافسة بين المنشآت مما أوجد الحاجة الملحة إلى التطوير والتحسين وترشيد الأداء في المنشآت وهذا بدوره فرض تحديات كبيرة محلية ودولية على إدارة المنشآت لإيجاد أنظمة رقابية وضوابط محاسبية وإدارية قوية ومتطورة تمكنها من القيام بمسئوليتها المختلفة وتساعدتها في الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد الاقتصادية مما يليها ميزة تنافسية في أشد الحاجة إليها.

ومن المعلوم أن الإدارة وما أوتيت من مهارات وقدرات وإمكانيات فهي لا تستطيع أن تلم بكافة النواحي المختلفة لنشاط أي منشأة لا يفترض في شخص المدير أن يكون خبيراً في كافة المجالات لاسيما أن وقته واختصاصاته المتشعبة لا تسمح له بالملاحظة الشخصية أو المشاهدة الميدانية مدى تنفيذ سياسته بدقة مما الحاجة الملحة لخدمات أشخاص يتوفر لديهم الكفاءة العلمية والخبرة العملية ويتسمون بالاستقلالية في آرائهم ونظراتهم للأمور ليقوموا بالمراقبة والمتابعة المستمرة واليقظة لكافة أوجه نشاط المنشأة وتقديم التوصيات والمقترحات البناءة بهدف مراقبة وتحسين الأداء وهؤلاء الأشخاص هم المراجعون الداخليون حيث تعتبر المراجعة الداخلية بؤرة النظام الرقابي وإحدى المقومات والأدوات الرقابية الهامة.

هذا وقد تطورت المراجعة الداخلية وزاد الاهتمام بها على الصعيدين الأكاديمي والمهني منذ تأسيس معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة عام 1941 الذي أخذ في عاتقه مهمة تطويرها وإصدار المعايير والإرشادات ودستور الأخلاق لمهنة المراجع الداخلي وأصبحت هذه المهنة تحتل مكانة بارزة في معظم منشآت الأعمال الحديثة في العالم.

### **أهمية الدراسة:**

تمثل أهمية الدراسة في الآتي:

#### **أولاً: الأهمية العلمية النظرية**

1- إبراز مدى أهمية المراجعة الداخلية وذلك لما لها من قدرة على تحسين الأداء المالي.

2- التطرق لمفهوم وأهداف المراجعة الداخلية ومعاييرها.

3- اثراء المكتبة الأكاديمية بالدراسات التي توضح أهمية المراجعة الداخلية.

#### **ثانياً: الأهمية العملية التطبيقية**

1- ثقة المالك والإدارات وكافة الجهات الأخرى المستفيدة من البيانات

والمعلومات المحاسبية المعالجة من قبل منظمي المراجعة الداخلية والخارجية.

2- استقلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية كبيرة من خلال الرقابة التي يمكن أن تقوم بها أقسام المراجعة الداخلية.

3- تحقيق أهداف المنظمة من خلال تجويد الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة المعتمدة على البيانات والمعلومات الجيدة.

## مشكلة الدراسة:

تتبع مشكلة الدراسة في أن العديد من المنشآت ليست لديها نظام مراجعة داخلية فعال له القدرة على مراقبة وتحسين أدائها حتى تتمكن من استقلال مواردها بكفاءة عالية، وذلك لعدم وجود أنظمة مراجعة داخلية، لذا فالمراجعة الداخلية تمثل الطريق المرسوم للمنشأة لتحسين أدائها. عليه إذا توفر نظام مراجعة داخلية جيدة باعتبار نظام لمراقبة وتحسين الأداء يؤدي إلى رفع كفاءة إنتاجية المنشآت وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الآتية:

1- ما هو الدور الذي يمكن أن يؤديه المراجع الداخلي في سبيل الرقي بأداء المنشآت؟

2- لماذا لم تتل مهنة المراجع الداخلي حظها من الانتشار الواسع في المنشآت السودانية رغم التطور الكبير الذي شهدته المراجعة الداخلية على الصعيد المهني عالمياً؟

3- ما الذي يوقف المراجع الداخلي من مراجعة أنظمة الجودة كأحد أهم المهام الحديثة في المراجعة الداخلية؟

4- هل تدرك المنشآت أهمية الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع الداخلي في مراقبة وتحسين الأداء؟

5- كيف يمكن الحكم على جودة المراجعة الداخلية؟

## أهداف الدراسة:

إن الهدف الرئيسي للدراسة يتمثل في التحقق من فروضه والتوصل إلى نتيجة معينة بشأن تساؤلات مشكلة البحث ويمكن تحقيق ذلك من خلال الأهداف التالية:

1- التعرف بالمراجع الداخلي ومهامه ومواصفاته ومؤهلته ومجالات عمله وأهمية تمتعه بالاستقلال.

2- عرض تطور المراجعة الداخلية ومفهومها وأهدافها ومعاييرها ومسمياتها المختلفة توطئة لدراسة أسباب عدم انتشار مهنة المراجع الداخلي بشكل واسع في المنشآت.

3- تسليط الضوء على الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع الداخلي في مراقبة وتحسين الأداء في المنشآت المختلفة ومن ثم في خدمة الاقتصاد الوطني.

4- مساعدة المراجع الداخلي في تسويق نفسه وإبراز أهمية عمله للآخرين.

5- التعرف على جوانب التشابه والاختلاف بين المراجع الداخلي والخارجي وتوضيح العلاقة بينهما.

6- بحث العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية بما يساعد المراجع الداخلي على أداء عمله بجودة عالية.

### **فرضيات الدراسة:**

تسعى الدراسة لاختبار الفروض التالية:

- 1- الاهتمام بنظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين الأداء المالي.
- 2- تطبيق معايير المراجعة الداخلية يساعد في عملية مراقبة الأداء المالي.
- 3- ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يساعد في مراقبة وتحسين الأداء المالي.

### **منهج الدراسة:**

اتبع الباحث من خلال تناوله للموضوع الآتي:

- 1- المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض.
- 2- المنهج الاستقرائي لاختبار الفروض.
- 3- المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة.
- 4- المنهج التحليلي من خلال أسلوب الدراسة التطبيقية.

## مصادر الدراسة:

اعتمد الباحث على الآتي:

- 1- التقارير والأدلة والنشرات والدوريات التي تصدر من المنشآت.
- 2- رسائل الماجستير والدكتوراه والبحوث المتوفرة ذات الصلة بالدراسة.
- 3- الكتب والمراجع التي تصدر باللغة العربية والإنجليزية ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

## وسيلة جمع البيانات:

اعتمد الباحث على جمع الأدوات الآتية:

- 1- البيانات الأولية التي يتم جمعها بواسطة الاستبانة التي يتم توزيعها على الأشخاص ذوي الصلة بموضوع الدراسة.
- 2- البيانات الثانوية التي تم جمعها من الكتب والدراسات والرسائل الجامعية والتقارير المحاسبية.

## مجتمع الدراسة:

نظراً لأن الهدف الرئيسي من الدراسة هو استطلاع آراء المهتمين بمهنة المراجعة الداخلية فإن الباحث يعتقد أن المجتمع محل الدراسة يتكون من المهتمين بمهنة المراجعة الداخلية لذلك يتكون مجتمع الدراسة من عينة مختارة من موظفي المراجعة الداخلية بالمنشآت من أقسام الإدارة المالية والمراجعة الداخلية والشئون الإدارية.

## حدود الدراسة:

**الحدود المكانية:** يتم تطبيق الدراسة على شركة السكر السودانية.

**الحدود الزمانية:** تغطي الدراسة الفترة الزمنية 2015م.

## هيكـل الدراسة:

يتم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة فيما يختص بالمقدمة فقد تتناول الإطار المنهجي والدراسات السابقة أما الفصل الأول تتناول الباحث فيه مبحثين الأول مفهوم المراجعة الداخلية وتطورها الثاني العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية أما الفصل الثاني فيشمل على مبحثين الأول معايير ولجراءات المراجعة الداخلية وتطبيقاتها والمبحث الثاني مفهوم وأهمية وجودة الأداء المالي. ويتناول الفصل الثالث الدراسة التطبيقية وقسم إلى مبحثين الأول مجتمع الدراسة وأداة جمع البيانات المستخدم في البحث وطرق جمعها والثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات وأخيراً الخاتمة وتتضمن النتائج والتوصيات.

# الدراسات السابقة

## دراسة يحيى الفاضل 2008م<sup>(1)</sup>:

تناولت فروض هذه الدراسة في وجود نظام للمراجعة الداخلية يزيد سعة الإدارة والملاك في جودة الأداء المالي. هنالك علاقة عكسية بين وجود نظام المراجعة الداخلية ووجود الأخطاء والغش في البيانات المالية ضعف نظام المراجعة الداخلية لشركة أين العالمية يقلل من كفاءة استقلال الموارد المتاحة. وكانت نتائجها ضرورة استخدام المراجعة الداخلية لترقية الأداء المالي والإداري المنشأة، العمل على تأهيل المراجعين الداخليين وتدريبهم بما يحتاجون إليه بصورة مستمرة.

ضرورة الوقت على أسباب الأخطاء والغش والعمل على معالجتها. ضرورة وتنفيذ الخطط الموضوعية والوقف على الإنحرافات وأسبابها واقتراح المعالجات اللازمة لضرورة تقسيم إلى مراكز المساعدة والمراجعة الداخلية على قيام بدور فعال ضرورة وجود نظام مراجعة الداخلية مسئول يتبع للإدارة العليا مباشرة. ووصت الدراسة بالعمل على تأهيل الأفراد العاملين بقسم المراجعة بصورة مستمرة حتى تتمكن المنشأة من الوقوف على النواحي السالبة في تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية. والعمل على إلزام كافة الأقسام والمستويات الإدارية بالمنشأة على تنفيذ توصيات قسم المراجعة الداخلية حتى تتحقق الأهداف المرجوة ضرورة ترشيد السلوك الأفراد المنشأة من خلال الوقف المراجعة الداخلية على أدائهم. ضرورة جعل نظام المراجعة الداخلية المنشأة مستقلاً استقلال تام أن يكون تابعاً للإدارة العليا مباشرة.

---

(1) يحيى الفاضل حامد الرحمة - دور المراجعة الداخلية في تجويد الأداء المالي لدى شركات القطاع الخامس - دراسة شركة اين العالمية - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - رسالة غير منشورة - ماجستير (2008م).

## دراسة محمد 2004م<sup>(1)</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المراجعة الداخلية كنظام متابعة ومراقبة الأداء فإن ضعفها يؤدي إلى خلل فضلاً عن ضياع وفساد ممتلكات المنشأة التي تعني أساس المشروع والقضاء على المشروع وبالتالي القضاء على بنيات اقتصادية تؤثر على الاقتصاد القومي، بما أن ضعف المراجعة الداخلية ناتج عن عدم وجود لوائح تنظم عملية المراجعة أو أن الكوادر البشرية غير مؤهلة الأداء لعملية المراجعة أو أن هناك عدم دراية باللوائح الموجودة.

هدف الدراسة الرئيسي هو أن المراجعة الداخلية تساعد الإدارة على تحقيق خططها وذلك عن طريق توفير المعلومات والتحليلات لأن وظيفة المراجع الداخلي هو ضمان سلامة النظام الكلي للرقابة الداخلية بشقية (المالي - الإداري).  
عمل الباحث على اختبار صحة الفرضيات التالية:

- تؤدي مواطن الضعف في أنظمة المراجعة والنتيجة عن عدم وجود لوائح تنظم العمل أو إغفال العاملين لهذه اللوائح يؤدي إلى تحريق جوهري في البيانات المالية.
  - عدم تأهيل الكوادر البشرية في مجال المراجعة من شأنه أن يؤثر على الأداء سلباً مما ينحسب على وظيفة المراجع الداخلي.
  - قوة ومتانة أنظمة المراجعة الداخلية تحافظ على استمرارية المشروعات.
  - استغلال المراجع الداخلي له نتائج إيجابية في التقارير.
- توصلت الدراسة إلى أنه ليس هناك معيار محدد لاختيار ضباط المراجعة الداخلية، قصور اللوائح المنظمة للعمل لأنها لا تحوي المستجدات، اعتماد الإدارة العامة

---

(1) محمد صالح علي خليفة، المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة على الإيرادات دراسة حالة الجمارك السودانية، بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير والمحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا 2004م.

اعتماداً كلياً على تقارير المراجعة الداخلية والعقوبات لمرتكبي الأخطاء المالية والإدارية سلطة المحاكم شرطية.

من أهم توصيات الدراسة يجب توفير معينات العمل عربات، شبكات كمبيوتر، كوادر مؤهلة، يجب توزيع ضباط المراجعة الداخلية على الجهات المختلفة بالسودان حسب إمكانياتهم وخبراتهم، تخفيض فترة التقارير المالية من شهرية إلى نصف شهرية لأنه يضمن سلامة أداء الأقسام وتقليل احتمالات الغش، يجب زيادة عدد ضباط المراجعة الداخلية إلى الحد الكافي وتدريبهم وتأهيلهم.

دراسة حسام السعيد السيد محمد الوكيل 2011م<sup>(1)</sup>:

تتمثل مشكلة البحث في كيفية الانتقال بدور المراجعة الداخلية من مجرد نشاط رقابي يقوم بفحص وتقييم نظم الرقابة المطبقة إلى آفاق أوسع تتمثل في تحسين عمليات المنشأة وتحقيق أهدافها وإضافة قيمة لها وقد صاغ الباحث مشكلة البحث في عدة نقاط الأولى لم يعد الاقتصاد على الدور التقليدي للمراجعة الداخلية كفاً وملائماً لبيئة الأعمال الحالية في ظل التغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال والتطورات التكنولوجية وثورة الاتصالات وما تواجهه المنشآت من تحديد المخاطر، وما حدث من انهيارات لكبرى المنشآت، والثانية أن هناك حاجة ملحة لتفعيل دور المراجعة الداخلية داخل منشآت الأعمال للمساهمة في زيادة المنافع وتخفيض التكاليف.

اعتمد الباحث على كل من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن المراجعة الداخلية تقوم بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية كأداة حماية لجميع أصول المنشأة من كافة أنواع الغش والأخطاء، بالإضافة لكونها أداة بناء تقوم بتقديم التوصيات اللازمة لحل المشاكل

---

(1) حسام السعيد السيد محمد الوكيل - نموذج مقترح لقياس أثر دور المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة - دراسة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل غير منشورة - جامعة حلوان - كلية التجارة وإدارة الأعمال 2011م.

التي تواجه المنشأة، وأن المراجعة الداخلية تقوم بمراجعة وتقييم جميع عمليات وأنشطة المنشأة لخدمة المنشأة، وقد أوصت الدراسة المراجعين الداخليين بضرورة امتداد نطاق المراجعة الداخلية Risk Based Internal Audition بدلاً من مدخل المراجعة على أساس الرقابة، ومراعاة تنوع الخبرات والتخصصات الفنية عند تعيين أفراد إدارة المراجعة الداخلية، يضمن حسن استغلال الموارد والتخصيص الأمثل لها على المهام والإشراف المستمر على أفراد إدارة المراجعة الداخلية وعقد الدورات التدريبية فيما يتعلق بالبرامج الخاصة بإدارة المخاطر والأساليب التكنولوجية الحديثة.

دراسة حيدر محمد عثمان عمر محمد (2007م) (1):

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن العمل بوزارة الداخلية يحتاج إلى ضبط وترشيد الإنفاق وتطوير الأداء المالي والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وذلك وفقاً لتطور الأداء الشرطي وتمثلت مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل يؤدي وجود نظام مراجعة داخلية بوزارة الداخلية السودانية إلى تطوير الأداء المالي لمؤسسة الشرطة؟
- هل يؤدي وجود نظام مراجعة داخلية إلى تقليل الإنفاق غير المرشد وحسن استغلال كفاءة الموارد المتاحة؟
- هل تعتمد دائرة المراجعة الداخلية بالوزارة لتدريب وتأهيل الكادر البشري لزيادة كفاءة عمل المراجعة؟

استخدم من الدراسة الأسلوب الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي واختبار صحة الفروض وكذلك المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة الأسس والقواعد المستخدمة في وزارة الداخلية.

---

(1) حيدر محمد عثمان عمر، دور المراجعة الداخلية في تطوير الأداء المالي، دراسة حالة وزارة الداخلية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، في المحاسبة والتمويل، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، (2007م).

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هياكل المراجعة الداخلية بوزارة الداخلية لوجود نظام محاسبي ودورة مستندية مكتملة والاهتمام بتقارير المراجع العام فيما يختص بمعالجة أوجه القصور والضعف لأن دائرة المراجعة الداخلية تهتم بالرقابة المحاسبية والإدارية والاقتصادية مما يساعد على تطوير الأداء ترشيد الصرف وحماية أصول الوزارة. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتدريب العاملين على أعمال المراجعة والحاسوب والعمل على حوسبة المالي وتوحيد السياسات فيما يختص بتسجيل تشغيل البيانات المالية واستخراج الحسابات الختامية لجميع إدارات وأقسام وزارة الداخلية.

دراسة محمد إبراهيم محمد بابكر (2009م) (1):

هدفت الدراسة لمعرفة إذا ما كان نظام المراجعة الداخلية يؤدي دوره بكفاءة وفاعلية في الرقابة على الأداء المالي بالمؤسسة وما إذا كانت المؤسسة السودانية للنفط تطبق اللوائح والإجراءات المالية والإدارية، وهل تهتم دائرة المراجعة الداخلية بتدريب وتأهيل المراجعين الداخليين وصاغ المشكلة في عدة فرضيات أهمها نظام المراجعة الداخلية الكفاء وفعال في الرقابة على الأداء المالي بالمؤسسة وأن إدارة المراجعة الداخلية تهتم بتطبيق اللوائح المالية والإدارية وتدريب الكادر البشري وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتحديد الهيكل الوظيفي والوصف الوظيفي للعاملين بالمؤسسة والاهتمام بتدريبهم على أعمال المراجعة الداخلية بمراجعة الإيرادات والمصروفات يومياً.

---

(1) محمد إبراهيم محمد بابكر، دور المراجعة الداخلية في الرقابة على الأداء المالي، دراسة حالة المؤسسة السودانية للنفط، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، (2009).

## دراسة سهير (2002) (1):

تناولت الدراسة المراجعة الداخلية في ترقية الأداء بالتطبيق على ديوان المراجعة العامة وتمثلت مشكلة الدراسة في أنه هل هناك احتمال تغير الأرقام بصورة عمدية أو غير عمدية وهل عدم المراجعة له أثر سلبي أم أنه يؤدي إلى تنظيم العمل.

وهدفت الدراسة إلى التأكد من صحة البيانات المسجلة بالدفاتر وأدلة إثبات واكتشاف الغش واتخاذ القرارات الصحيحة بناءً على معلومات محاسبية مع إطمئنان الجهات الخارجية إلى صحة البيانات المالية وبحث أهمية البحث من التدريب في الرقابة والمحافضة على المال العام ومعرفة أساسيات العمل واللوائح المعمول بها زيادة على الخبرة العلمية والإلمام بالدور العلمي والمراجعة في إطار ترقية الأداء ووصفت الدراسة عدة فرضيات وهي أن المراجعة ترقى مستوى الأداء وتعالج نواحي الخلل والقصور فيه، وأن الاتجاهات الحديثة تلعب دور كبير في رفع كفاءة الأداء لاختبار هذه الفرضية اتبع الأسلوب الاستنباطي القائم على المصادر الأولية والمنهج الاستقرائي القائم على المصادر الثانوية وتمثلت نتائج الدراسة في المراجعة بشقيها الداخلية والخارجية تعمل على ترقية الأداء وكلما تعددت الأجهزة أمكن التحكم في الاتفاق واكتشفت الأخطاء مع إمكانية تطبيق المراجعة الداخلية متماثلة كاملة لتسهيل عملية المراجعة الحديثة في مجال المراجعة والعمل على استمرارية ترقية الأداء.

## دراسة صفوت مصطفى (2006) (2):

تمثلت مشكلة الدراسة في مجال زيادة فعالية المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات المساهمة من خلال تطبيق معايير المراجعة الداخلية الحديثة وذلك لمنع

---

(1) سهير عوض قديل - دور المراجعة في ترقية الأداء - دراسة ديوان المراجعة العامة - ماجستير - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - 2002م.

(2) صفوت محمد إبراهيم الدويري، تفصيل دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات المساهمة في ضوء معايير المراجعة الداخلية الحديثة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية - جامعة بنها كلية التجارة العدد الثاني، 2006م.

سوء تصرفات الإدارة العليا ومنع حدوث التواطؤ بين المراجعين الخارجيين والإدارة العليا ومنع الفساد المالي والإداري.

هدفت الدراسة إلى بيان دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات لتساهم وذلك عن طريق دراسة وتحليل لمعايير المراجعة الداخلية ودورها في زيادة فعالية نظام الحوكمة.

استمدت هذه الدراسة أهميتها من أهمية المشكلة التي تتعدى لها لكي تصبح المراجعة الداخلية أداة من الأدوات الفعالة لمنع الانحرافات والفساد المالي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن المراجعة الداخلية تمثل أحد الدعامات الأساسية لنظام الحوكمة في الشركات المساهمة وكذلك يوجد تأثير واضح لتطبيق معايير المراجعة الداخلية الحديثة خلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها ضرورة تدعيم نظم الحوكمة في جميع المنظمات بصفة عامة وفي شركات المساهمة بصفة خاصة، يجب على الجمعيات المهنية تشجيع الشركات المساهمة على تطبيق معايير المراجعة الداخلية الحديثة لتدعيم نظام الحوكمة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات من خلال تطوير دورها في الحد من الانحرافات والفساد المالي في ظل تطبيق معايير المراجعة الداخلية الحديثة بينما يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تفعيل دور المراجعة الداخلية لتحقيق جودة المعلومات.

**دراسة رقية عامر 2002<sup>(1)</sup>:**

تمثلت مشكلة البحث في عدم وجود قوانين مطبقة ومحددة تنظم مهنة المراجعة في السودان بالإضافة إلى عدم التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني مما ينتج عنه كثير من المخالفات والتي تؤثر على نتائج العمليات المالية وتظهرها

---

(1) رقية عامر عبد المجيد، تقويم عمليات المراجعة في السودان من خلال تطبيق معيار السلوك المهني، دراسة حالة الشركات المحدودة، دراسة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2002م.

بصورة غير حقيقية لا تتوفر فيها الصحة والصدق فهي بذلك لا تعبر عن حقيقة المركز المالي للمنشأة.

هدفت الدراسة إلى توضيح الأثر من عدم إتباع قواعد وآداب سلوك المهنة على مصداقية وعدالة التقارير المالية التي تقدمها الشركات المحدودة استخدم الباحث لأغراض البحث المنهج الاستنباطي والاستقرائي - التاريخي والوصفي التحليلي عمل الباحث على اختبار صحة الفروض التالية عدم وجود قوانين مطبقة تنظم مهنة المراجعة وهو السبب الرئيسي في عدم التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني - موثوقية المعلومات تعتمد على حياد المراجع واستقلاله. توصلت الدراسة إلى ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وأن يشرف عليها مجلس المحاسبين القانونيين، هنالك نص بقانون ديوان المراجعة العامة على الإشراف بالتنسيق على مهنة المراجعة تبين وجود ضعف وعدم اتساق بين نصوص القوانين المختلفة المتبعة إحقاق بعض المراجعين في استيعاب المستجدات حول مهنتهم المخالفات ناتجة عن عدم الإلمام بأهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني ودورها الاقتصادي والمهني.

ومن أهم توصيات الدراسة لابد من وجود معايير سودانية تنظم قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة تراعى فيه الظروف الاقتصادية والبيئية، وجود جهة رسمية تشرف على تطبيق قواعد السلوك المهني وتكوين جهاز فني من مسجل الشركات (وزارة العدل) ومجلس المحاسبين القانونيين وديوان المراجعة العامة للاهتمام بتطوير مهنة المراجعة واستخدام الحاسوب محافظة كل المراجعين على مسؤولياتهم تجاه زملائهم في المهنة احترام القوانين من قبل المراجعين وضرورة الالتزام الصارم بتطبيق قواعد الآداب مهنيًا وجنائياً. التأهيل الجيد للمراجعين بالدورات التدريبية وأوصت الدراسة بإجراء دراسات أخرى في ذات الموضوع لاستكمال بعض جوانبه والإفلاس بسبب ضعف رقابة تلك المنشآت مما ترتب عليه فقدان العديد من

المساهمين وأصحاب المصالح لثرواتهم نتيجة فساد إدارتها العليا من جهة، وفشل المراجعين الداخليين في الكشف عن تلك الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة من جهة أخرى فضلاً عن تقاعس المراجعين الداخليين عن القيام بدور فعال في مواجهة الفساد المالي المنسوب إلى الإدارات العليا لتلك المنشآت رغم التطورات المهنية الهائلة التي دعت مهنة المراجعة بنوعيتها (الداخلية والخارجية).

تمكنت الدراسة من إثبات صحة الفرضيات المتمثلة في ثلاث الأولى في أن استخدام نموذج تقييم الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال في ظل إطار حوكمة الشركات يؤدي إلى رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي والثانية يساهم استخدام نموذج تقييم الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية في تحسين درجة التزام منشآت الأعمال بمقومات إطار حوكمة الشركات والثالثة هي أن تقييم أداء إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال وفقاً لنموذج تقييم الأداء المتوازن يساهم في توضيح القيمة المضافة التي تقدمها تلك الإدارات لمنشآتها.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن الابتكار والتعلم يعد ضرورياً لتحسين العمليات الداخلية لإدارات المراجعة، وأن تحسين العمليات الداخلية لإدارات المراجعة الداخلية من شأنه زيادة درجة رضا التنفيذيين، وهو ما يؤدي إلى تحسين النتائج المالية لأداء إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال، وأن فهم وإلمام المراجع الداخلي بطبيعة عمليات المنشأة من شأنه جعل التوصيات المقدمة منه تدخل في جوهر التحسينات المطلوبة، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام إدارات المراجعة الداخلية لمنشآت الأعمال بالمشاركة في بناء وتطوير قاعدة إدارة وتداول المعلومات المالية داخل تلك المنشآت، والعمل على تنسيق الخطوط والعلاقات

التنظيمية بين إدارات المراجعة الداخلية، وبين إدارات التدريب والتطوير بمنشآت الأعمال.

دراسة رقية عامر 2004<sup>(1)</sup>:

يتمثل مجتمع البحث في مكاتب المراجعين الخارجيين للشركات المحدودة 75% مراجع خارجي و25% معتمدين.

وقد توصلت من تحليل الدراسة إلى عدة نتائج منها:

- أن مهنة المراجعة يشرف عليها مجلس المحاسبين القانونيين ديوان المراجعة العامة بالتنسيق معاً.
- وجود معايير سودانية تنظم قواعد السلوك المهني تراعي النواحي الاقتصادية والبيئية والتشريعات السودانية.
- وجود جهة رسمية لتنظيم السلوك وقواعده المهنية والاهتمام بمهنة المراجعة وتكوين جهاز فني يتكون من مسجل الشركات " وزارة العدل" ومجلس المحاسبين القانونيين وديوان المراجع العام ويعاقب من يخالف القواعد والسلوك المهنية.

---

(1) رقية عامر عبد المجيد، تقويم عمليات المراجعة في السودان من خلال تطبيق معيار السلوك المهني، دراسة حالة الشركات المحدودة، دراسة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2002م.

# الفصل الأول

مفهوم المراجعة الداخلية وتطورها وعلاقتها بالرقابة  
الداخلية

المبحث الأول: مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وتطورها  
المبحث الثاني: العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية

## المبحث الأول

### مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وتطورها

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها وقد سائر ذلك تطور في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية وكلما كبر حجم المشروعات ازدادت الحاجة إلى توافر نظام مراجعة داخلية فعال والتي يجب أن تمارس على كل أوجه نشاطات المشروع إذ أن وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتمياً لكل عملية من عمليات المشروع كالعلاقات النقدية مثلاً والتي تحتاج لمراجعة بغرض اكتشاف أي اختلاسات أو تلاعب بها.

### نشأة وتطور المراجعة:

استمدت مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، إضافة إلى مطابقة تلك البيانات للواقع.

وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية للمصريين واليونان على أن حكوماتهم كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

اتسعت مهنة التدقيق فشملت مؤسسات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، بعد التطور الذي حدث في عملية المحاسبة المتمثل في نظام القيد المزدوج فهو ما ورد في موسوعة لوقان باشيلو عام 1494م حيث أدت سهولة النظام إلى انتشار استخدامه وتطبيقه، الأمر الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، ونشأة حاجة صاحب أو أصحاب المنشأة إلى التأكد من الدقة المحاسبية للسجلات ومدى مطابقة ذلك الواقع لحال المنشأة<sup>(1)</sup>.

(1) خالد أمين عبد الله - علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، عمان: دار وائل للنشر، 2004م، ص 19-20.

زادت تلك الحاجة نتيجة لاتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال وما صاحب ذلك من فصل بين الإدارة والملاك، مما دعى المساهمين إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء عنهم القيام بمراقبة أعمال الإدارة.

ظهرت أول منظمة مهنية في مجال التدقيق بفينيا في إيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية Roxonati والتي تتطلب ست سنوات تمرينيه، إضافة إلى الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطاً من شروط مزولة مهنة التدقيق.

كان لبريطانيا فضل السبق في مجال التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية التدقيق مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدمبرة عام 1854م على الرغم من نشأة المهنة قبل ذلك بكثير.

جاء قانون الشركات 1862م ونص على وجوب التدقيق يقصد حماية أموال المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم. مما دفع بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام، وعمل على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جرائها. أما بخصوص الدول التالية في هذا المجال كانت فرنسا عام 1881م والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الأمريكيين 1916م)، وألمانيا 1896م، وكندا عام 1902م، وأستراليا عام 1904م وفنلندا عام 1911م.

تطور المهنة في البلدان ارتبط بالسياسات المالية والضريبية فيها وكان هذا التطور سبب في تطوير السياسة المالية وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل وظهر نوع جديد من الرقابة سمي بالرقابة الضريبية، ومن أدواتها التدقيق الضريبي الأمر الذي خلق الحاجة إلى مدققي حسابات وكذلك التوسع في ملكية الأسهم والسندات مما استدعى إنشاء الأسواق المالية البورصات، بسبب ذلك اتسع الطلب

على خدمات التدقيق والمدققين من ذوي الخبرة والكفاءة والذين باستطاعتهم تقويم نتيجة أعمال المنشأة ومراكزها المالية بحيادية واستقلال.

أما في المشرق العربي كان لمصر فضل السبق في هذا المضمار خبرات مهنة المراجعة فيها كجهد فردي غير منظم يعمل على إمساك الدفاتر ويتولى مراجعة ما تم تسجيله فيها من بيانات محاسبية وكان لظهور الشركات المساهمة ونموها وتطورها وانتشارها تأثير كبير على تطور علم ومهنة المراجعة وإقبال طوائف عديدة على خدماتها والمطالبة بها<sup>(1)</sup>.

يتبع التطور التاريخي لعلم ومهنة المراجعة قبل عام 1951م في مصر لم يكن هنالك تنظيم لمهنة المراجعة على الرغم من مزاولتها، وكان صدور القانون رقم 123 لسنة 1951م بمثابة أول تنظيم للمهنة في مصر وجاءت إصدارات قانون الشركات مبينة الشروط الخاصة بمزاولة المهنة ثم تلى صدور القانون رقم 26 لسنة 1954م، والذي تولى مهمة تنظيم الشركات المساهمة، واشترط ضرورة توافر شروط معينة في مراقب الحسابات، ثم أعقب ذلك إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين في سنة 1955م، والتي نصت على ضرورة اختصار ممارسة مهنة المراجعة على أعضائها، وفي تطور لاحق ساهمت حركة التأميم في الستينات في تطوير مهنة المراجعة بصدور القانون رقم 44 لسنة 1956م والذي يتعلق بنشأة الجهاز المركزي للمحاسبة وتشكيل إدارات لمراقبة حسابات الشركات والمؤسسات التابعة للقطاع العام ومنح هذا القانون رئيس الجهاز الحق في رفع الدعوى التأديبية على الأطراف الفنيين بالإدارات المختلفة إذا أخلوا بواجباتهم المهنية، وتلى ذلك تطور المهنة في السبعينات بعد تطبيق سياسة الانفتاح الاقتصادي وظهور الاستثمارات الأجنبية المشتركة وزاد الانتعاش كثيراً بعد تطبيق سياسة الخصخصة والتوسع في الاستثمارات الخاصة<sup>(2)</sup>.

(1) د/ يحيى حسنين عبيد، جمعة شهاب الدين، أصول المراجعة، الإسكندرية، دار الجامعية 1997م، ص15.

(2) د/ يحيى حسنين، المرجع السابق، ص11-12.

عليه يمكن القول أن تطور علم ومهنة المراجعة فاطر بدرجة كبيرة ببيئة النشاط الصناعي والعمل التجاري واهتمام المحاسبين والمراجعين بتطوير مجالهم المهني والعملية والرقابي، حيث كانت جهود وإسهامات الجمعيات المهنية، والمعاهد العلمية المتخصصة، والباحثين والمزاويلين للمهنة في الخارج والداخل في إصدار معايير وإرشادات للمراجعة، لرفع الأداء المهني والارتقاء بمستوى المراجع والمراجعين.

أما في العراق كانت هنالك تشريعات مهنية متقدمة في عام 1919م، تم استمداها من قانون الشركات البريطاني وبين تلك التشريعات حقوق وواجبات ومسئوليات مدققي الحسابات. وكان الترخيص بمزاولة المهنة يتم الحصول عليه من هيئة أو معهد معترف به أو من قبل الحكومة، إذا لم تسمح تلك التشريعات لشريحة المديرين والموظفين في الشركات بمزاولة مهنة التدقيق كما حصرت التعيين بالهيئة العامة للمساهمين، وأثبت للمدقق الحق في الإطلاع على الشركة محل التدقيق في أي وقت وحق طلب الإيضاحات والمعلومات الضرورية لعمله لقاء تقديمه تقرير المساهمين مبيناً فيه مدى حصوله على البيانات والمعلومات التي طلبها في أي وقت، ورأيه عن مدى الميزانية للقانون ومدى تصويره لوضع المنشأة المالي، وظل هذا القانون ساري حتى عام 1958م حيث تم استبداله بقانون الشركات العراقي عام 1958م وبعد ذلك أصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون خاص ينظم الدخول في المهنة.

في لبنان وسوريا لم يكن لمهنة التدقيق المكانة التي كانت له في البلاد التي تقع تحت نفوذ الحكم البريطاني لوقوع هذين البلدين تحت الاستعمار الفرنسي في تلك الفترة علاوة على أن السلطات الفرنسية لم تحاول إجراء أي تغييرات بالقانون التجاري العثماني الذي كان مطبقاً في سوريا ولبنان منذ عام 1850م وهذا القانون عبارة عن

ترجمة ضعيفة ومشوشة للقانون التجاري الفرنسي لعام 1807م وهذا لم يتضمن أي قواعد أو نصوص لتعيين المدققين في شركات المساهمة وتم تحديث هذا القانون في عام 1867م وتضمن نصوص التدقيق الخارجي المستقل، وبقي القانون العثماني على ما هو عليه وفي عام 1882م أوجبت السلطات العثمانية فيما يختص بشركات المساهمة أن يكون عقد تأسيسها مأخوذ من القانون الفرنسي لعام 1867م وظل نموذج عقد التأسيس سابق معمول به حتى إصدار القانون اللبناني عام 1943م أو القانون التجاري السوري عام 1949م، كما وأن القانون الفرنسي لعام 1867م، ونموذج عقد التأسيس المأخوذ به لم يأتي بجديد فيما يختص بمهنة التدقيق والمدققين إلا ما ذكر نصوص تتعلق بتعيين المدقق من قبل المساهمين.

في الكويت ظل قانون الشركات الهندي لسنة 1913م سائد التطبيق حتى سنة 1960م، حيث صدر قانون الشركات الكويتي رقم (15) والذي حوى الكثير من أصول التدقيق المتطورة بصورة أوضح كثير من القانون الهندي، وفي عام 1962م صدر القانون رقم (6) الذي عمل على تنظيم ممارسة مهنة التدقيق.

أما في فلسطين كانت هنالك تشريعات مهنية متقدمة في سنة 1919م مستمد من قانون الشركات البريطاني وأبقى قانون الشركات الفلسطيني الصادر عام 1929م تشريعه على نفس تلك النصوص إضافة إلى منع المساهمين والشركاء وموظفي ومديري الشركات من القيام بأعمال التدقيق، وظل هذا التشريع في فلسطين معمول به إلى عام 1948م، وكذلك في المملكة الهاشمية الأردنية حتى صدور القانون رقم (33) لسنة 1962م والذي أصبح قانون دائم في عام 1964م باسم قانون رقم (12)<sup>(1)</sup>.

---

(1) خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 22-25.

ظلت الدول العربية في الفترة الأخيرة تتمتع بتشريعات تنظم المهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية والإمارات العربية المتحدة وسلطنة عمان، واليمن، وتونس والسودان والمغرب وغيرها من بلدان العالم العربي.

### التطور التاريخي:

ظهرت المراجعة الداخلية منذ حوالي ثلاثين عاماً، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة مع المراجعة الخارجية وقد وجدت المراجعة الداخلية قبولاً كبيراً في الدول المتقدمة، وقد اقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات وبهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة يركز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاطات الأخرى.

ومن العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية:

- 1- ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.
- 2- الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش.
- 3- الحاجة إلى كشف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً.
- 4- ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للمراجعة الداخلية لكي تقوم بمراجعة العمليات أول بأول.

## مراحل تطور المراجعة الداخلية:

بدأت المراجعة الداخلية تنمو وتتطور سريعاً حيث لم تعد تعرف على أنها المراجعة التي يقوم بها موظف بالمنشأة خلافاً لتلك التي يقوم بها المراجع الخارجي، ولم تعد تلك الوظيفة التي ينحصر اهتمامها في مراجعة العمليات وحماية أصول المنشأة بل تطورت الوظيفة ومفهومها وأهدافها حيث اتسع مفهومها الحديث وشملت أنشطة التقييم للسياسات المخططة والإجراءات المتبعة إلى أنشطة تقييم فعالية الوسائل الرقابية المختلفة والتقييم الشامل للأداء التنظيمي بالوحدات التجارية الهادفة إلى تحقيق الربح وغيرها، وانتشرت المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث في الوحدات التجارية والحكومية وبالأخص في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>(1)</sup>.

كما تطورت المراجعة الداخلية من الناحية العلمية كذلك تطورت مهنياً، حيث تم إنشاء تنظيم مهني يجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، استهدفت رفع كفاءة الأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية وعمل هذا التنظيم إلى القيام بعدد من الدراسات والبحوث العلمية انتهت بوضع إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية. كان هذا التطور نتاج عوامل عديدة أدت بدورها إلى تزايد البحوث العلمية فيما يختص بتطوير ونمو الجانب المهني ثم تقسم تطور المراجعة الداخلية إلى ثلاث مراحل هي:

### المرحلة الأولى:

تميزت مرحلة النشأة الأولى للمراجعة الداخلية بأنها ظهرت في المنشآت التجارية المختلفة والوحدات الحكومية بغرض المساعدة في التعرف على ما إذا كانت الإيرادات من الضرائب ومصروفات الدولة تمت معالجتها وتدويلها بشكل سليم من قبل القائمين بالعمل.

(1) د. محمد محمود خيرى يوسف، دراسات في مستجدات المراجعة، القاهرة: دار الفكر العربي، 1983م، ص6.

كما وأنه إن ظهرت التجارة كان أصحاب الأعمال يرغبون في التأكد من سلامة أداء وأمانة من يعملون معهم الأمر الذي يتطلب القيام بفحص دفاتر وسجلات المؤسسات الحكومية والتجارية المختلفة، وبالرغم من أن هذه المصطلحات لم تكن معروفة حينها حيث أدت انفصال عوامل الملكية عن الإدارة وظهور شركات المساهمة الضخمة دوراً كبيراً في زيادة انتشار المهنة والاعتراف بالمراجعة الداخلية يقوم بتأديتها أشخاص أكفاء، مهمتهم التحقق من دقة الحسابات ومنع الغش إضافة إلى ذلك عامل آخر كان له دور بارز في زيادة الاهتمام وتوفير الوظيفة.

يمكن القول بأن مضمون الوظيفة حينها تلخص في صورتين:

الأولى: تتبع العمليات والأحداث المالية المحاسبية بغرض الكشف عن الأخطاء من ناحية الروتين المحاسبي وأطلق على من يقوم بذلك مصطلح كاتب المراجعة بينما تمثلت الصورة الثانية في تتبع العمليات التي تقوم بها الفروع، ومدى أمانة المسؤولين عنها في تنفيذ الإجراءات المخططة.

كما ظهرت في الثلاثينات من القرن الماضي عوامل أخرى أدت إلى تزايد الطلب على خدمات المراجعة الداخلية تلخصت في ظروف الكساد التجاري العالمي والحرب العالمية الثانية، مما دفع بإدارات الشركات والوحدات المختلفة إلى عملية توسيع دائرة المراجعة الداخلية حيث شملت بالإضافة إلى وظائفها السابقة وظيفة تقويم بعض وسائل الرقابة الإدارية<sup>(1)</sup>.

### المرحلة الثانية:

مرحلة التنظيم المهني للمراجعة الداخلية، وبناء بعض المفاهيم، تميزت عن سابقتها في أن الاهتمام انصب على النواحي الأكاديمية والتعليمية والنواحي المهنية حيث تم إنشاء مجمع المراجعين الداخليين في سنة 1940م وكان عدد مؤسسيه

(1) د/ محمد محمود خيرى يوسف، المرجع السابق، ص 7.

ضئيلاً حينها لـ24 عضو بعد ذلك بدء مصطلح المراجعة الداخلية في الظهور بصورته العلمية إلا أنه لم يكن هنالك تحديد واضح ومتكامل لمفهومها. بل كانت هناك اجتهادات عملية فيما يتعلق بتكوين أقسام المراجعة الداخلية في بعض المنشآت التي استشعر أهميتها، وضرورة وجودها كوظيفة مستقلة.

برزت في السنوات التي تلت تكوين تنظيم مجمع المراجعين الداخليين بعد الحرب العالمية الثانية متغيرات عديدة ومتشابكة، قادت إلى تطوير مفهوم المراجعة الداخلية الذي كان سائداً، إضافة إلى التوسع الجغرافي للمنشآت في داخل وخارج حدود الدولة وظهور التوسع في البنوك وشركات التأمين. بناء على ذلك قام معهد المراجعين الداخليين في سنة 1947م بإصدار قائمة تم فيها تحديد مفهوم ونطاق ومسئولية المراجع الداخلي ومدى استقلاله كما عرفت المراجعة الداخلية على أنها النشاط المستقل في التنظيم والذي يتعلق بمراجعة العمليات المحاسبية والمالية، وهذا النشاط موجه بصفة أساسية لخدمة الإدارة. وإنها رقابة إدارية قوامها قياس وتقويم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى.

امتد التطور ليشمل النواحي التعليمية للمراجعة الداخلية إذ قامت الجمعية الأمريكية المحاسبية بدراسة على الجمعيات الأمريكية وبينت الدراسة أن هنالك (16) جامعة أمريكية تدرس المادة العلمية للمراجعة الداخلية ضمن منهجها الدراسي، وهنالك (13) جامعة أخرى تدرس أوضاعها وتعيد النظر في برامجها وتطويرها لتشمل تدريس المادة العلمية للمراجعة الداخلية ضمن مناهجها الدراسية.

### المرحلة الثالثة:

هي المرحلة المعاصرة في التطور لتشيد الجانب الأكاديمي والمهني للمراجعة الداخلية في أوائل الستينيات من القرن الماضي وتميزت بعلاماتها التي تفرعت إلى الاتجاهات الآتية:

- الاهتمام بالجانب المهني لرفع مستوى الأداء المهني بتكوين إطار عام شامل لمعايير الأداء في المراجعة الداخلية أثار جدل حول ماهية الانتماء التخصصي لتدريس المراجعة بالجامعات.
- الاهتمام بالبناء النظري والتجريبي وتكوين النماذج العلمية للمراجعة الداخلية والتي تتضمن متغيرات من فروع مختلفة<sup>(1)</sup>.

### مفهوم المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية. وتعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقيمي داخل المشروع لخدمة إدارته، ويقوم بها إدارة داخل المشروع تسمى إدارة المراجعة الداخلية<sup>(2)</sup>. يمكن أيضاً تعريفها بأنها (طريقة منظمة للحصول على أدلة إثبات خاصة المثبت منها بالدفاتر والسجلات والعمليات المالية وتقييمها لكي يتم التأكد من درجة التطابق بين ما هو مثبت في الدفاتر وما تم من عمليات مالية وتوصيل النتائج للمستفيدين منها)<sup>(3)</sup>. وعرفها البعض بأنها عبارة عن نشاط تقيمي مستقل داخل المنشأة يهدف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية<sup>(4)</sup>. كما عرفت أيضاً بأنها عبارة عن موظف غير مستقل داخل المشروع يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى الموكلة له وذلك لخدمة الإدارة وتحقيق أهدافها<sup>(5)</sup>. وعرفت أيضاً بأنها (أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة

(1) محمد محمود يوسف، المرجع السابق، ص6.

(2) د. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الإسكندرية، الدار الجامعية، زكريا غنيم إبراهيم 2006/2006م، ص496.

(3) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، عمان: دار وائل للنشر، 1999م، ص11.

(4) د/ أسامة إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، عمان: دار البداية، 2009م، ص156.

(5) د/ توفيق مصطفى، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات أريد، دار الكندي للنشر، 1991، ص113.

العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى<sup>(1)</sup> عرفت المراجعة الداخلية على نشاط للتأكد والنصح المستقل والموضوعي الذي يتم إجرائه لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة<sup>(2)</sup>.

### **العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية:**

كانت المراجعة الداخلية في بدايتها الأولى وكان المراجع الداخلي يتصيد الأخطاء للعاملين داخل المنشأة وكان يطلق عليه مدقق الأرقام، وكانت الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية أقرب إلى الحماية، الأمر الذي أدى بالأشخاص الذين تتراجع أعمالهم أن يطلقوا على المراجع الداخلي لفظ جاسوس الإدارة أو عين الإدارة حيث كان المراجع الداخلي في خدمة إدارة المشروع. وبعد ذلك ظهرت نظرة أخرى للمراجعة الداخلية على أنها امتداد لخدمات المراجع الخارجي، أي أن خدمات المراجع الداخلي تحرم المراجع الخارجي ومن ثم خدمة ملاك المشروع. وكانت هذه النظرة نظرة ضيقة بالنسبة للخدمات التي يقوم بها المراجع الداخلي.

ولكن في الآونة الأخيرة ازدادت أهمية المراجعة الداخلية وذلك لعدة عوامل

زادت من أهميتها هي كما يلي:

#### **1/ كبر حجم المشروعات ولعقد عملياتها:**

أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر حجم الشركات وانفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المشروعات على الإلمام بكافة الأشياء عن هذه المشروعات وبالتالي استوجب الأمر استخدام نظم رقابة داخلية وحتى تطمئن الإدارة

---

(1) د/ محمد سعيد الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002م، ص42.

(2) د/ أمين السيد أحمد، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الإسكندرية الدار الجامعية، 2010م، ص462.

على سلامة نظم الرقابة كان لابد من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة<sup>(1)</sup>.

## 2/ التأثير الجغرافي للعمليات وتزايد نطلق العمليات الدولية:

مع كبير حجم المشروعات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال المراجع الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع وقد أطلق على هذا المراجع بالمراجع المتجول لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات وبنجاح المراجع المتجول في أداء هذه المهام كان له أثر كبير في نشأة المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية وفي إتساع نطاقها وتزايد أهميتها.

كما يعد الاتجاه نحو استخدام المراجعة الداخلية على النطاق الدولي ظاهرة حديثة نسبياً بظهور شركات متعددة الجنسية ترتب عليها زيادة أعباء الإدارة مع زيادة حجم النشاط وأدى ذلك إلى تزايد حاجة الإدارة إلى مراقبة هذه العمليات بطريقة سليمة، فقد برز اهتمام المراجعة الداخلية بالعمليات الدولية وترتب على ذلك وجود تغيرات جوهرية في وظيفة المراجعة الدولية تتمثل في :

- الزيادة في نطاق عمل المراجع الداخلي.
- اعتراف المراجعين الخارجيين بالمراجعة الداخلية باعتبارها مهنة.
- تزايد ضغوط الأطراف الخارجية لتحقيق مزيد من المساءلة المحاسبية وتوسيع وظائف المراجعة.

## 3/ لامركزية الإدارة:

أدى كبر حجم المشروعات وإنشاء فروع لها متباعدة جغرافياً إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع، ويتم تقييم أداء مديري

(1) د/ ثناء على القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الإسكندرية، الدار الجامعية شارع زكريا غنيم، 2011م، ص17-18.

هذه الفروع وحتى تتأكد الإدارة العليا من التزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة استخدمت الإدارة العليا المراجع الداخلي في ذلك.

#### 4/ التوسع في احتياجات الإدارة:

نجد أن الإدارة العميل الرئيسي لقسم المراجعة الداخلية وهي التي تحدد الخدمات التي تحتاجها من قسم المراجعة الداخلية وعلى إدارة المراجعة الداخلية توفير تلك الاحتياجات.

ويرى معهد المراجعين الداخليين في المملكة المتحدة أنه يوجد طلب جديد يعكس تغير كبير في روح المراجعة الداخلية وممارستها من تركيزها على الجانب المالي إلى اهتمام واسع بتحليل مخاطر الأعمال الحرجة.

#### 5/ التحول إلى المراجعة الاختبارية:

مع كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها لم يعد المراجع الخارجي يقوم بمراجعة كافة العمليات المراجعة الكاملة ولكنه بدأ يتحول إلى المراجعة الاختبارية وهي مراجعة عينة تمثل المجموع ويفترض أنها تمثل مجتمع العمليات، وعلى ذلك لا بد في ظل اختبارات المعاينة أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال.

ويعتبر من أهم ركائز نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود مراجعة داخلية للمنشأة وعلى ذلك فإنه من الناحية العملية كان لازماً تواجد المراجعة الداخلية بالمنشأة<sup>(1)</sup>.

#### الإطار الفكري للمراجعة الداخلية:

أدى النمو المطرد للمراجعة الداخلية في التنظيمات والمنشآت المختلفة إلى اهتمام المسؤولين عن المهنة بضرورة وضع إطار فكري لها يحدد المبادئ الأساسية التي تحكم المهنة. فمن المعروف أن المراجعين الداخليين يسألون أمام الإدارة وهي

(1) د/ ثناء علي القبانى، المرجع السابق، ص 19-20.

تقوم بتحديد طبيعة ونطاق المراجعة الداخلية ودورها في التنظيم. ويقصد بالإدارة في هذه الحالة مجلس الإدارة ويمكن أن يساعد مثل هذا الإطار الفكري كل من الإدارة والمراجعين الداخليين الممتهين في تقييم مدى مناسبة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

ويقصد بالإطار الفكري ذلك النظام المتكامل من الأهداف والسياسات التي ترتبط بها والتي يمكن أن تؤدي إلى معايير منسقة، ويصف هذا النظام المتكامل طبيعة ووظيفة وحدود المراجعة الداخلية وترجع أهمية وجود مثل هذا الإطار الفكري إلى ضرورة وجود معايير تحكم الممارسة العملية لمهنة المراجعة الداخلية ومن الطبيعي أنه كي تكون هذه المعايير مفيدة وتحقق الغرض منها فإنها يجب أن تبنى على هيكل واضح من الأهداف والمبادئ. ويؤدي وجود مثل هذا الإطار الفكري إلى توفير مرجع يمكن الاستناد إليه لقياس جودة أداء أقسام المراجعة الداخلية.

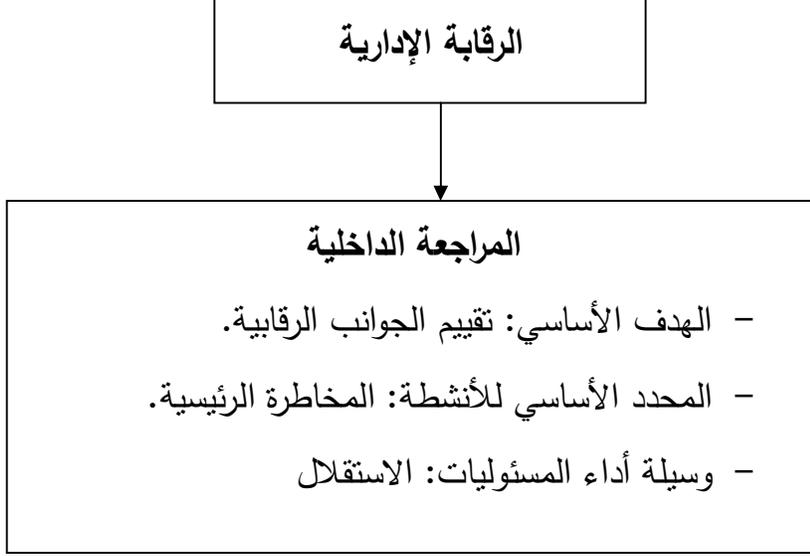
ويبين الشكل رقم (1) هيكلًا بالإطار الفكري للمراجعة الداخلية وكما يتضح من هذا الشكل فإن نقطة البداية هي الإدارة والتي تقع على عاتقها مسئولية التخطيط والتنظيم والإشراف على أنشطة التنظيم بمعنى أن يقع على الإدارة مسئولية الرقابة على الأنشطة وتتبع المراجعة الداخلية من هذه الوظيفة الرقابية بالإدارة.

ويتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في توفير تقسيم للجوانب الرقابية في التنظيم بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها، وتعتبر المخاطرة النسبية للأنشطة المختلفة هي العامل الذي يؤثر في توجيه وظيفة المراجعة الداخلية ويوفر الاستقلال النسبي عن الوظائف الأخرى داخل التنظيم للمراجعين الداخليين الموضوعية والوضع الوظيفي اللازمين لأداء مسؤولياتهم بفعالية. وسوف نتناول فيما يلي عناصر الإطار الفكري للمراجعة الداخلية بشيء من التفصيل<sup>(1)</sup>.

(1) د/ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية زكريا غنيم، 2004م، ص234-235.

## شكل رقم (1)

### إطار فكري للمراجعة الداخلية



المصدر: د/ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، ص236.

### المسئولية الإدارية والرقابية:

تقتضي المفاهيم الأساسية للمراجعة الداخلية بضرورة تفهم طبيعة العملية الإدارية في التنظيم ومن المعروف أنه يقع على عاتق الإدارة ثلاث مسئوليات رئيسية وهي التخطيط، والتنظيم، وتوجيه الأنشطة داخل التنظيم بما يحقق أهداف العامة وينطوي التخطيط على وضع الأهداف وتحديد أفضل الطرق لاستخدام الموارد والعناصر الوظيفية المتاحة بما يحقق تلك الأهداف. وتتضمن الموارد المتاحة كل من الموارد البشرية والآلات والتسهيلات، والمواد والنقود وما شابه. أما العناصر التنظيمية فهي تتضمن عادة الوظائف التنظيمية الأساسية مثل وظائف التسويق والإنتاج، والمحاسبة.

ويقصد بالتنظيم تجميع ما يلزم من أفراد وإمكانات مادية، ومواد، وموارد وترتيبها داخل العناصر الوظيفية وذلك على ضوء إطار محدد من السياسات

والخطط والمعايير بطريقة تمكن من تحقيق أهداف التنظيم. أما التوجيه فيقصد به تفويض السلطات، وتوجيه التعليمات، ومتابعة الأداء، ومقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط وذلك بصورة دورية. ويتضمن التوجيه أيضاً ضرورة توثيق كل من ممارسة السلطات، والالتزام بالسياسات والإجراءات والمعايير والإشراف على الأنشطة. ويمكن أن ننظر إلى مسئوليات الإدارات من خلال هيكل يتضمن ثلاثة مستويات وهي: المستوى الإستراتيجي، المستوى التكتيكي، والمستوى التنفيذي. وينطوي كل من هذه المستويات الثلاثة على أنشطة التخطيط، والتنظيم، والتوجيه وإن كانت تختلف فيما بينها في مستوى العمق<sup>(1)</sup>.

### أهداف المراجعة الداخلية:

تنقسم أهداف المراجعة الداخلية إلى قسمين:

#### أ/ هدف الحماية:

كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة كما تهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره إلى حماية المنشأة من الاختلاس والسرقة. وعلى ذلك كان دور المراجع الداخلي ينصب على:

- 1- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الاعتماد عليها.
- 2- حماية أصول المنشأة.
- 3- التأكد من الموائمة بين أساليب القياس والسياسات والخطة والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة.
- 4- التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المنشأة.
- 5- التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

<sup>(1)</sup> د/ عيد الفتح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، المرجع السابق، ص236.

## ب/ هدف البناء:

ومع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية ويتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص<sup>(1)</sup>.

### خصائص المراجعة الداخلية:

1- المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية، إذ أن نظام الرقابة الداخلية بدونها لا يعد كافياً لضمان تنفيذ السياسات ودقة الأداء في التنفيذ.

2- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المنشأة وهذه الوظيفة تؤدي بصفة منتظمة ودورية مثلها مثل أي وظيفة أخرى، وليست قاصرة على توقيت معين.

3- تهدف المراجعة الداخلية إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب<sup>(2)</sup>.

(1) د/ ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 29-30.

(2) منصور حامد محمود، أساسيات المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1993م، ص 121.

## المبحث الثاني العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية

### مفهوم الرقابة الداخلية:

لقد عرفت لجنة طرائق التدقيق المنشقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها: "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة<sup>(1)</sup> وعرفت الرقابة الداخلية بأنها مجموعة الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة والتعرف على مدلولاتها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيقها<sup>(2)</sup>. كما عرفت لجنة معايير المراجعة رقم (1) بأنها خطة تنظيمية لكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية الأصول والتأكد من دقة ومكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية<sup>(3)</sup>. كما أصدر مجمع المحاسبين الأمريكي تعريفاً للرقابة الداخلية بأنها: مجموعة المقاييس والطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها، وضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات وعلى هذا الأساس كان الهدف من هذا التعريف هو: حماية أصول المنشأة، والتأكد من الدقة الحسابية للبيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات<sup>(4)</sup>. وقد عرفت نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المنشأة ولتتمكن

(1) د/ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك عمان: دار وائل للنشر، 1998م، ص163.

(2) د/ عبد القاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً وعملاً، الإسكندرية، الدار الجامعية 1991م، ص158.

(3) وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب د/ أحمد حامد، كمال الدين سعد، الرياض، دار المريخ للنشر، 1989/1400م، ص365.

(4) د/ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، عمان، مكتبة المجتمع العربي 2010م، ص170.

إدارة المنشأة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤوليتها<sup>(1)</sup>.

### **العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية:**

فقد ساعدت العوامل الآتي تلخيصها على زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية

وهي:

#### **1/ كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها:**

إن النمو الضخم في حجم الشركات وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، جعل من الصعوبة بمكان الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المشروعات فأدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.

#### **2/ اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية**

**بالمشروع:**

وهذا واضح تماماً في الشركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم. ولذلك نراهم (ممثلين في الهيئة العامة للمساهمين يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم مجلس الإدارة)، ومجلس الإدارة هذا لا يمكنه إدارة جميع أعمال الشركة بمفرده لذلك يفوض السلطات والمسؤوليات إلى إدارات الشركة المختلفة. ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة. ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية.

<sup>(1)</sup> د/ مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، عمان: دار المجتمع العربي 2014م،

### 3/ حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة:

لابد لإدارة المشروع من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من أجل اتخاذ المناسب واللازم من القرارات لتصحيح الانحرافات ورسم سياسة الشركة في المستقبل، ومن هنا لابد من وجود نظم رقابية سليمة وممتينة تطمئن الإدارة إلى صحة تلك التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها.

### 4/ حاجة إدارة المشروع إلى حماية وصيانة أموال المشروع:

على الإدارة توفير نظام رقابة داخلي سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابهما.

### 5/ تطور إجراءات التدقيق:

فلقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية، ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقدير حجمه وكمية اختباره على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المشروع المعني<sup>(1)</sup>.

### أهداف الرقابة الداخلية:

يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي<sup>(2)</sup>:

- 1- حماية أصول المنشأة من أي تلاعب أو اختلاس.
- 2- التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحرير درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات أو رسم أي خطط مستقبل.
- 3- المحافظة على مستوى الأداء الجاري واكتشاف أية انحرافات عن هذا المستوى.
- 4- الكشف عن أية اتجاهات للتغير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء ينعكس على التكاليف.

(1) د/ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 161-162.

(2) د/ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، 2000م، ص 81.

- 5- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
- 6- زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة.
- 7- وضع نظام للسلطات والمسئوليات وتحديد الاختصاصات.
- 8- حسن اختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها.
- 9- التدريب والعلاقات الإنسانية.
- 10- تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن إستباب العمل.

### أنواع وأقسام الرقابة الداخلية:

- 1- الرقابة المحاسبية.
- 2- الرقابة الإدارية.
- 3- الضبط الداخلي.

### 1/ الرقابة المحاسبية:

عرفت لجنة معايير التدقيق (SASN01) الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تهدف إلى حماية الأصول والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في سجلات المحاسبة. أو هي خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساساً وترتبط مباشرة بالمحافظة على الأصول ودرجة الاعتماد على السجلات المحاسبية التي تحقق بطريقة المسائل التالية:

- أ) النظم الفعالة للسلطة والاعتماد.
- ب) الرقابة الطبيعية على الأصول<sup>(1)</sup>.

---

(1) د/ مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 75.

ج) عزل الأعمال المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن الواجبات الخاصة بالتسجيل في الدفاتر والتقارير المحاسبية.

د) إيجاد نظام مستندي سليم ونظام محاسبي سليم (يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات) ونظام فعال للتدقيق الداخلي.

نجد أن الرقابة الداخلية المحاسبية يمكن أن تسمى الرقابة (المانعة) وذلك كونها تمكن من حماية الأصول والموارد من سوء الاستخدام وكذلك التحقق من صحة الحسابات ومصادقيتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية.

## 2/ الرقابة الإدارية:

وقد عرفت لجنة معايير التدقيق الرقابة الإدارية بأنها "خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات.

إذاً فهي خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساساً بتعزيز الكفاية في العمال والالتزام بالسياسات الإدارية التي ترتبط عادة بالسجلات والدفاتر المحاسبية بطريقة غير مباشرة التي تتحقق بطريقة الوسائل التالية:

أ) التحليل الإحصائي ودراسة الزمن والحركة.

ب) برامج تدريب العاملين وتقارير الأداء.

ج) الميزانيات التقديرية ورقابة الجودة.

د) الرسوم البيانية ومعرفة التكاليف النمطية (المعيارية).

نجد أن الرقابة الإدارية ترتبط بأقسام التشغيل وليس بقسم الحسابات أو القسم المالي في المنشأة والسبب في ذلك أن هذه الأقسام غير مرتبطة مباشرة بالقسم المالي بمعنى غير خاضعة لمسئولية المدير المالي مما يعني عدم قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقييمها.

### 3/ الضبط الداخلي:

خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساساً بتعزيز الكفاية في حماية أصول وممتلكات المشروع من الاختلاس أو السرقة أو الضياع أو سوء الاستعمال وما ترتبط به وسائل أو مقاييس هدفها ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة وذلك يجعل كل موظف يراجع عمل الموظف الآخر لضمان حسن سير العمال وعدم حدوث أخطاء أو غش أو تلاعب بأصول وممتلكات وحساب المشروع ويعتمد على تقسيم العمال وتحديد الاختصاصات والمسئوليات والفصل بين الأعمال التنفيذية بحيث لا يعهد لموظف واحد بتنفيذ العملية كاملة من بدايتها وحتى نهايتها<sup>(1)</sup>.

### مكونات نظام الرقابة الداخلية:

أشار كل من معيار التدقيق الدولي (315)، ومعيار التدقيق الأمريكي (SAS78) إلى أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن خمسة مكونات هي:

#### 1/ بيئة الرقابة:

وتشمل مواقف ووعي وإجراءات الإدارة والمكلفين بالرقابة، كما أنها تمثل قاعدة نظام الرقابة الداخلية التي توفر الهيكل الأساسي والضوابط لهذا النظام، ويمكن تحديد عناصر بيئة نظام الرقابة فيما يلي:

1- إيصال وتنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية: وتشمل إجراءات الإدارة لإزالة أو تقليل الدوافع والإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى الدخول في إجراءات غير شريفة أو غير قانونية أو غير أخلاقية قد تشمل إيصال المعايير السلوكية إلى الموظفين.

(1) مصطفى يوسف كافي، المرجع السابق، ص 176-177.

2- الالتزام بالكفاءة: يوضح هذا العنصر اعتبار الإدارة لمستويات الكفاءة

لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المسؤوليات إلى مهارات ومعرفة أساسية.

3- مشاركة المكلفين بالرقابة: وتهتم بأمور المكلفين بالرقابة من حيث

استقلاليتهم عن الإدارة ومدى مشاركتهم في فحص الأنشطة الرقابية

والتعليمات التي توجه إليهم ومدى ملائمة تصرفاتهم، وإشرافهم على تصميم

الرقابة الداخلية.

4- فلسفة وأسلوب الإدارة في تقبل وإدارة مخاطر العمل ومواقف وإجراءات

الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية ومعالجة المعلومات والمهام المحاسبية

ومعالجة شئون الموظفين.

5- الهيكل التنظيمي: يوفر هذا الهيكل الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط

وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطة المنشأة لتحقيق أهدافها.

6- توزيع السلطة والمسئولية: يوضح هذا العنصر كيف يتم توزيع السلطة

والمسئوليات الخاصة بالأنشطة التشغيلية، وكيف يتم وضع هرم العلاقات

والتفويض.

7- سياسة وممارسات الموارد البشرية: وهذه السياسات تظهر أمور هامة مرتبطة

بوعي المنشأة مثل معايير تعيين أكثر الأفراد تأهيلاً مع تفضيل الخبرة العملية

والكفاءة وأدلة النزاهة والسلوك الأخلاقي<sup>(1)</sup>.

## ب/ أنشطة الرقابة:

أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ

إجراءات الإدارة وتشمل:

<sup>(1)</sup> د/ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، عمان، دار وائل للنشر، 2015م،

## 1/ معالجة المعلومات:

من خلال هذا النشاط يتم وضع مجموعة من الإجراءات الرقابية الملائمة لفحص دقة وإكمال وتفويض المعاملات، وتشمل هذه الإجراءات:

أ) إجراءات رقابة التطبيق: ويتم أدائها عند معالجة التطبيقات الفردية ومن أمثلتها: فحص الدقة الحسابية للسجلات، ومراجعة الحسابات.

ب) إجراءات الرقابة الآلية للمعلومات: وتساعد في ضمان أن المعاملات قد حدثت وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق، ومن أمثلتها: فحوصات التعديل لبيانات الإدخال، وفحوصات التسلسل العددي.

## 2/ فصل المهام:

إن تفويض أفراد مختلفين بمسئوليات التصريح على العمليات وتسجيلها والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يهدف إلى تقليل فرص التلاعب والاحتيال أثناء التنفيذ العادي للمهام، مثل التفويض لعمليات الدفع والصرف والخصم وغيرها، والموافقة على المطابقات، ومستندات الرقابة.

## 3/ عناصر الرقابة الفعلية:

تشمل هذه الأنشطة الأمن الفعلي للأصول، بما في ذلك وسائل الحماية الكافية من تسهيلات آمنة للوصول إلى الأصول والسجلات، والتفويض بالوصول إلى ملفات بيانات الحاسب الآلي، بالإضافة إلى فرض الرقابة من خلال إجراء عمليات الجرد والمقارنة الدورية مع المبالغ المبنية في سجلات الرقابة.

## 4/ مراجعة أو تقييم الأداء:

خلال هذا النشاط تضع الإدارة نظاماً لتقييم أداء العاملين في مختلف الأنشطة والعمليات يعتمد على مراقبة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، حيث يتم تحليل الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات المخططة أو أداء لفترات سابقة، مما يساعد في

التعرف على إيجابيات وسلبيات هذا الأداء، وتحديد نواحي القصور به واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ت/ نظام المعلومات والاتصال:

يتكون نظام المعلومات والاتصال الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية من الإجراءات والسجلات التي أنشئت لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير المالية حول معاملات المنشأة والمحافظة على أصولها والتزاماتها<sup>(1)</sup>.

### الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

لكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه، فيتعين أن تتوفر فيه مجموعة من

الخصائص هي:

#### 1/ الخطة التنظيمية:

ويقصد بها تقسيم المنشأة إلى إدارات رئيسية وإدارات فرعية، تتم تحديد اختصاصات ومسئوليات كل إدارة بوضوح والتنسيق العام بين أنشطة الإدارات المختلفة.

#### 2/ إجراءات اعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول:

تهدف هذه الإجراءات إلى حماية ممتلكات المشروع وموجوداته من الغش والاختلاس وسوء الاستخدام. كما تهدف إلى التحقق من أن المصروفات لا يتم صرفها إلا بعد اعتماد الجهة الإدارية المختصة بذلك وأنها صرفت في الأغراض المخصصة لها، وتم تسجيلها في الدفاتر بطريقة صحيحة والتأكد أيضاً من الإيرادات التي تخص المشروع قد تم حصرها واستلامها في تاريخ استحقاقها وتسجيلها بطريقة صحيحة، وتحقيق هذه الأهداف يتطلب توافر نظام الضبط الداخلي.

(1) رزق أبو زيد الشحنة، المرجع السابق، ص 208-209.

والمقصود بالضبط الداخلي أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية في المشروع، وتعمل هذه الأنظمة بصفة مستمرة كجزء من النظام الروتيني للمشروع. ومن شأن هذه الأنظمة أن عمل أي موظف لا بد أن يكمله أو يحققه أو يبرهن على صحته عمل موظف آخر وبحيث يؤدي كل موظف عملاً مستقلاً عن عمل الآخر، ولا ينفرد أي موظف بعمل متكامل يتيح له فرصة الغش والاختلاس وتغطية ذلك وبالإضافة إلى وجود نظام للضبط الداخلي فإن الخطة التنظيمية يجب أن تحتوي على نظام لاعتماد العمليات على مختلف المستويات لتلافي اتخاذ أي إجراءات غير مصرح بها<sup>(1)</sup>.

### **علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية:**

في ظل استمرارية التقدم العلمي والتطور الفني الهائل تشعب البناء التنظيمي للمنظمات وتعقدت وظائف الإدارة وعظمت مسؤولياتهم واتسعت الفجوة بين الإدارة في قمة الهرم التنظيمي والإدارة المباشرة في المنظمة فكان لا بد من تفويض السلطات والصلاحيات، إن ذلك أدى إلى ازدياد أهمية وظيفة الرقابة الداخلية وتطورها باضطراد مع تطور الوظائف الإدارية الأخرى. كما اتسع نشاط المنشأة وكبر هيكلها التنظيمي وتعقدت أعمالها. ازدادت مشاكلها وتطلب ذلك تطورات في نظم الرقابة الداخلية لمراقبة التعقيدات وتلبية الاحتياجات المتلاحقة والمتعددة. إن الوظيفة الرئيسية للمراجعة الداخلية هي قياس فعالية الوسائل الرقابية ففي أي مشروع منظم تنظيمياً جيداً لا بد أن توجد طرق وسائل بغرض التأكد من العمل التنفيذي وتسمى هذه الطرق والوسائل بالرقابة الداخلية<sup>(2)</sup>. مفهوم الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية والتي تشتمل على وسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الشركة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من وقتها.

(1) د/ منصور عامر محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، حقوق النشر والتوزيع محفوظة للمؤلف، ص 115-116.

(2) عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سابق، ص 18.

ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث أن المراجعة الداخلية ترتبط ارتباط مباشر بالرقابة الداخلية حيث أن هدف المراجعة الداخلية هو التأكد من فعالية الرقابة الداخلية وإجراء مراجعة وفحص دقة وملائمة النظام ومدى اكتمال نظام الضبط الداخلي فالمراجعة الدورية للرقابة تمنع التثبيت والقصور في الإجراءات المستخدمة فعلاً واكتشاف عدم استخدام أساليب الرقابة المحددة مسبقاً.

---

(1) عطا الله أحمد سويلم الحسيان، الرقابة الداخلية والتدقيق، الاسكندرية، دار الراية 2009م، ص64.

# الفصل الثاني

معايير وإجراءات المراجعة الداخلية ومفهوم الأداء المالي

المبحث الأول: معايير وإجراءات المراجعة الداخلية وتطبيقاتها

المبحث الثاني: مفهوم وأهمية الأداء المالي

## المبحث الأول

### معايير واجراءات المراجعة الداخلية وتطبيقاتها

#### مفهوم المعايير:

عرف مجمع اللغة العربية المعايير بأنها نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، فالمعايير وسيلة للحكم على أداء شخص لعمل محدد وتتميز بالخصائص التالية:

- أن تكون قابلة للتطبيق ومرنة وتواكب التطور.
  - أن تكون وسيلة للقياس والحكم.
  - أن تكون متفقاً عليها سواء من خلال الالتزام بإتباعها أو بموجب قانون أو قرار رسمي أو بإجماع هيئة معينة أو قناعة الأفراد بها.
  - أن تكون أنموذجاً يسترشد الشخص به أثناء القيام بواجباته<sup>(1)</sup>.
- وأيضاً عرفت معايير المراجعة بأنها عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها<sup>(2)</sup>.

وعرفها البعض الآخر بأنها "المقاييس التي يستطيع المراجع في ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به" وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى منصة المحاسبة والمراجعة وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة ككل.

كما عرفها Silvos & Baner بأنها مجموعة معايير مقبولة من أعضاء المهنة يجب مراعاتها عند أداء عملية المراجعة وتعبير عن الأهداف الواجب تحقيقها في ذلك والوسائل المستخدمة لإتمام هذه العملية.

(1) د/ عطا الله أحمد سويلم الحسيان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، دار الراية، 2009م، ص59-60.

(2) د/ وليم توماس، د/ إمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الرياض، دار المريخ، ص52.

وعرفها البعض بأنها تلك المعايير أو المقاييس أو المستويات التي يستطيع المهتمين في ضوءها وعلى هديها أن يقوم عمله الذي أداه أو يتبين ما إذا كان قد أدى العمل المهني الذي كلف به، كعضو ينتمي إلى مهنة بنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة جميعاً<sup>(1)</sup>.

### أهمية المعايير:

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير لتكون أداة لعمل المدقق، بحيث تمدد بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في إنجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة وقد كان لهذه المعايير أهمية بالغة لمهنة التدقيق كما يلي:

(أ) تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.

(ب) تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.

(ت) تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة حيث الربحية وغير الربحية.

(ث) تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسئوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر<sup>(2)</sup>.

(1) د/ محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، المنصورة، مكتبة الجلاء، 1992م، ص45.

(2) د/رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، عمان: دار وائل للنشر، 2015م، ص103-

إن عملية تدقيق حسابات تعتمد في القيام بها على المجهود الذهني بصفة أساسية ويترتب على ذلك خضوع عملية تدقيق حسابات لقدر كبير من التقدير الشخصي يلجأ إليه مدقق حسابات في عمله ويصدر حكمه بناء عليه وإن كان هذا في حد ذاته له ميزات من حيث المرونة وإتاحة الفرصة لإبراز الكفايات وتحمل مسئولية العمل كاملة إلا أن التوسع في التقدير الشخصي يؤدي إلى عدد كبير من الصعوبات لعل أهمها:

1- صعوبة مقارنة الأداء، لوجود أكثر من بديل محتمل للتصرف في الحالات المتماثلة، تبعاً لاختلاف التقدير الشخصي.

2- صعوبة الحكم على مدى كفاية الأداء قضائياً ومهنياً.

3- احتمال تحميل مدقق حسابات بمسئوليات إضافية.

4- صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة لخضوعها لقدر كبير من التقدير الشخصي واختلاف وجهات النظر، والمتفق عليه أن وجود معايير لمهنة تدقيق حسابات الهدف منها هو تهذيب التقدير الشخصي لمدقق الحسابات القانوني دون إلغائه<sup>(1)</sup>.

### **أنواع معايير المراجعة الداخلية:**

أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية معايير المراجعة الداخلية في عام 1978م الميلادي ولقد تضمنت مقدمة تلك المعايير بعض ما تضمنته قائمة مسئوليات المراجعة الداخلية.

وتتقسم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام أساسية تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم وتتمثل تلك الأقسام الخمسة في:

1- الاستقلالية.

(1) د/ سامي محمد الوقاد، أ/ لؤي محمد ودبان، مرجع سابق، ص 137.

2- العناية المهنية.

3- نطاق العمل.

4- أداء أعمال المراجعة.

5- إدارة قسم المراجعة الداخلية.

وعلى الرغم من أن هذه المعايير تعتبر بمثابة الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين التي تحكم ممارسة المهنة، إلا أن المعهد يتبنى خطة جديدة لتعديل هذه المعايير إذا ظهرت على السطح مشكلة جوهرية عامة لم تتمكن تلك المعايير من توفير حل مناسب لها.

وفي مثل هذه الحالة يصدر المعهد إصدارات بمعايير المراجعة الداخلية Statement on Internal Auditing Standards (SIAS) وتعتبر هذه المعايير الجديدة امتداد وتفسير للمعايير القائمة التي سبق لإصدارها في عام 1978م ولا تعتبر تغييراً فيها وتضمن تلك المعايير التي تم إصدارها حتى نهاية عام 1995م الميلادي ثلاثة عشر معياراً.

ونتناول فيما يلي ملخصاً لمعايير المراجعة الداخلية بأقسامها الخمسة<sup>(1)</sup>:

### أولاً: استغلال المراجع الداخلي

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوط بها. ويجب أن يكون المراجع موضوعياً في أدائه لأعمال المراجعة.

(1) د/ فتحي رزق السوافيري، د/ أحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية 2002- ص 62-63.

## ثانياً : العناية المهنية

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق والعناية المهنية اللازمة أي  
عناية الشخص الحريص وهذا يتطلب ما يلي:

### 1/ بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية:

أ) يجب أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المراجعين الداخليين القائمة بعملية المراجعة المعنية.

ب) يجب أن تكون لدى قسم المراجعة الداخلية أو يحصل على المعرفة والمهارة، والأصول اللازمة لأدائه لمسئوليات المراجعة.

ج) يجب أن يتأكد المسئول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

### 2/ بالنسبة للمراجع الداخلي:

أ) يجب على المراجع الداخلي الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك.

ب) يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المعرفة، والمهارة، والأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة.

ج) يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد، والقدرة على الاتصال بفعالية.

د) يجب على المراجع الداخلي الحفاظ على تأهيله الفني عن طريق التعليم المستمر.

هـ) يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.

#### 4 ثالثاً : نطاق العمل

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسئوليات المختلفة ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:

1- مراجعة إمكانية الاعتماد على -ونزاهة- المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على، وقياس، وتصنيف التقرير عن مثل هذه المعلومات.

2- مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين، واللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير، ويجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا.

3- مراجعة وسائل المحافظة على الأصول، والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً<sup>(1)</sup>.

4- تقييم مدى كفاءة استخدام الأصول من الناحية الاقتصادية.

5- مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متمشية مع الأهداف الموضوعة وما إذا كانت العمليات والبرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.

#### رابعاً : أداء أعمال المراجعة

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة كل من تخطيط عملية المراجعة، وفحص وتقييم المعلومات والتقرير عن النتائج، ومتابعة التوصيات.

ويتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف للمراجعة ونطاق للعمل، والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها، وتحديد

(1) د/ فتحي رزق السوافيري، د/ احمد عبدالملك محمد، المرجع السابق، ص63-64.

الموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة، والاتصال بكل من يكون له علاقة بعملية المراجعة المعنية، والقيام بمسح للتعرف على الأنشطة والمخاطر، والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماماً أكبر أثناء عملية المراجعة، وأخيراً الحصول على موافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.

ويتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المراجع بتجميع المعلومات، وتحليلها، وتفسيرها، وتوثيقها لتدعيم نتائج المراجعة وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي:

1- تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع المراجعة وبما يتفق مع أهداف نطاق عملية المراجعة. ويتم ذلك باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية، والتي تشمل على المقارنات بين الفترة الحالية والفترات السابقة، والمقارنات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية التي تتعلق بها ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات، ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في تنظيمات أخرى، ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة من نفس الصناعة.

2- يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، وملائمة، ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليه في الوصول إلى النتائج والتوصيات بمعنى أنه يجب أن تستند تلك المعلومات على حقائق كافية ومقنعة بحيث يمكن للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج كما يجب أن تكون المعلومات ملائمة لتدعيم النتائج والتوصيات وتتمشى مع أهداف المراجعة وتساعد المعلومات المفيدة في تحقيق التنظيم لأهدافه<sup>(1)</sup>.

(1) د/ عبد الفتاح محمد الصحن، د/ فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004م، ص222-223.

3- يجب اختيار إجراءات المراجعة بما فيها اختيارات المراجعة، وأساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة مقدماً.

4- يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها بما يوفر تأكيد كافي من الحفاظ على موضوع المراجع والتأكد من تحقيق أهداف المراجعة.

5- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة وذلك عن طريق المراجع مع مراجعة هذه الأوراق عن طريق المشرف على قسم المراجعة الداخلية.

ويجب على المراجع -بعد انتهائه من عملية المراجعة- إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم، وقد يعد ذلك المراجع أيضاً تقارير مؤقتة خلال عملية المراجعة، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون التقرير موقفاً عليه عن طريق المراجع. ويجب على المراجع مناقشة النتائج والتوصيات التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي. ويجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومحددة وبناءة، وتعد في الوقت المناسب ويشمل التقرير عادة على الغرض من، ونطق، ونتائج عملية المراجعة، وكلما كان ذلك مناسباً فإنه يجب أن يتضمن رأي المراجع ويجب أن يتضمن التقرير توصيات المراجع بشأن التحسينات الممكنة مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء وأي إجراءات تصحيحية لازمة. كما أن قد يتضمن التقرير وجهة نظر الجهة محل المراجعة في النتائج والتوصيات ويجب مراجعة التقرير عن طريق المشرف على قسم المراجعة الداخلية قبل إصداره بصورته النهائية.

وبعد إصدار تقرير المراجعة يجب على المراجع الداخلي متابعة ما تم فيه وذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج المراجعة.

## خامساً: إدارة قسم المراجعة الداخلية

تقضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة مناسبة. ويكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسئولاً عن إدارة القسم بحيث:

1- تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسئوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة<sup>(1)</sup>.

2- تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية.

3- تتمشى جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

وحتى يمكن للمشرف على قسم المراجعة الداخلية إدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب أن:

1- تكون لدى المشرف على قسم المراجعة لائحة بأهداف، وسلطات ومسئوليات القسم.

2- يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع خطط لتنفيذ مسئوليات القسم.

3- يوفر المشرف على القسم سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشداً للعاملين معه في القسم.

4- يضع المشرف على القسم برنامجاً لاختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم المراجعة الداخلية.

5- يقوم المشرف على القسم بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.

(1) د/ عبد الفتاح محمد الصحن، و فتحي رزق السوافيري، المرجع السابق، ص 224-225.

6- يقوم المشرف على القسم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال قسم المراجعة الداخلية وتقييم أعمال القسم بصفة مستمرة<sup>(1)</sup>.

### إجراءات المراجعة الداخلية:

تمثل مجموعة خطوات التنفيذ التي تتبع في تدقيق حسابات والتي يصممها مدقق حسابات، حتى تغطي جميع ما يفترض فيه أدائه من الوجهة الفنية أثناء تدقيق حسابات بمعنى أنها تمثل الإجراءات التفصيلية لعملية مدقق حساباته، والتي تختلف تبعاً لاختلاف الموضوع الذي يتعرض مدقق حسابات لفحصه.

ويعني ذلك أن الإجراءات هي ذلك الجزء الذي يخضع للتقدير الشخصي للمراجع، وطبيعي يختلف باختلاف كل حالة يقوم مدقق حسابات بمراجعتها.

وتجدر الإشارة إلى أن الهدف من إيجاد معايير أداء لمهنة تدقيق حسابات هو تهذيب التقدير الشخصي لمدقق الحسابات دون إلغائه، كما أنه لكي تصبح نماذج مرشدة للعمل في تدقيق حسابات ومقاييس سليمة في الأداء، فإنها يجب أن توضح الأهداف المطلوبة أن تحقق وأساليب تحقيقها، إذ أن تحديد الهدف من كل عملية هو نصف طريق الوصول إلى المقياس السليم لأدائها<sup>(2)</sup>.

ومما لاشك فيه أن الهدف هو حد ذاته أحد المقاييس الأساسية التي تمكن من قياس مدى سلامة الأداء.

يضاف إلى ذلك أنه لكي تكون معايير أداء مهنة تدقيق حسابات متعارف عليها ينبغي أن يكون هناك اتفاق بين أعضاء المهنة على هذه المعايير إما عن طريق العرف المهني أو المنظمات المهنية أو التشريع<sup>(3)</sup>.

(1) د/ عبد الفتاح محمد الصحن، د/ فتحي رزق السوافيري، المرجع السابق، ص 225.

(2) سامي محمد الوقاد، مرجع سابق، ص 136.

(3) د/ سامي محمد الوقاد، د/ لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 137.

## ملاحظات معايير المراجعة الداخلية:

1/ على الرغم من أهمية المراجعة الداخلية فليس لها أي نوع من الإلزام القانوني بإتباعها وإنما لها سلطة معنوية فقط ولإدارة المنشأة أن تطبق هذه المعايير أو لا تطبقها فالمراجع الداخلي موظف يعمل داخل المنشأة ويلتزم بنظمها وقواعدها ويخضع لإدارتها التي ترؤسه ويعاقب وفقاً لنظم المنشأة إذا خالف رئاسته الإدارية. وعلى ذلك فسلطان معايير المراجعة الداخلية مستمد من اقتناع المراجع الداخلي نفسه بها أو اقتناع رئاسته بها، وبالتالي إلزامه بإتباعها وعلى ذلك نجد أن الإلزام هنا مستمد من سلطة الرئاسة الإدارية أكثر من كونه مستمداً من سلطة المنظمة العالمية.

كما أن هذه المعايير لا يعرض المراجع الداخلي لأي جزاءات أو يتعرض بجزء قليل جداً بعكس الحال في مخالفة معايير المراجعة الخارجية التي قد تعرض المراجع الخارجي لعقاب مهني يصل إلى حد فصل المراجع الخارجي من العضوية وبالتالي حرمانه من ممارسة المهنة، وكذلك عقاب قضائي حيث تعتبر المعايير في حالة المراجعة الخارجية مرشداً للقضاء في حالة اتهام المراجع الخارجي بالتقصير المهني ومقاضاته نتيجة لذلك.

2/ اهتم مجمع المراجعين الداخليين أساساً في الولايات المتحدة الأمريكية وقد انعكس ذلك على توصياته المختلفة ومعايير أدائه<sup>(1)</sup>.

3/ مجال نشاط المراجعة الداخلية يختلف بين منشأة وأخرى من حيث المجالات والعمليات التي تخضع للمراجعة الداخلية، حيث أن تحديد مجال المراجعة الداخلية أمراً متروكاً في النهاية للمنشأة ومجلس الإدارة حسب مقتضيات المواقف ومتطلباتها وإعطاء التوجيهات العامة بشأن المراجعة والعمليات والأنشطة الواجب مراجعتها.

(1) د/ سامي محمد الوقاد، د/ لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 137.

حيث يقتصر الوضع في بعض المنشآت على مراجعة الجوانب المحاسبية المالية في حين يشمل الوضع في منشآت أخرى مراجعة بعض المجالات الأخرى أو مراجعة كافة المجالات<sup>(1)</sup>.

4/ من حيث الأهداف:

تهدف معايير المراجعة الداخلية كما سبق أن ذكرنا إلى:

- أن تتفهم الجهات المعنية حقيقة دور ومسئوليات المراجعة الداخلية.
- تحسين أداء المراجعة الداخلية.
- وضع أسس مرشدة لقياس أداء المراجعة الداخلية.

وعلى ذلك نستنتج أن هدف معايير المراجعة الداخلية ليس تقنياً لعرف مهني معروف كما هو في حالة المراجعة الخارجية ولكنها توضيح لأبعاد مهنة جديدة لممارسيها والمهتمين بأمرها.

وعلى ذلك نجد أن:

- 1- يجب تعديل كلمة معايير إلى توصيات.
- 2- يجب العمل بهذه التوصيات في جميع أنحاء العالم والعمل على تعديلها حتى تتوافق مع المنشآت والبيئات المختلفة.
- 3- تحديد مجال المراجعة الداخلية بدقة حيث أن التباين في تحديد مجال المراجعة الداخلية يؤدي إلى صعوبة بالغة في وضع معايير تنطبق على جميع الحالات.
- 4- يجب على المراجع الداخلي الحصول على شهادة مراجع داخلي قانوني حتى يكون عضواً في المنظمة المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية وبذلك يزيد من سلطات معايير المراجعة الداخلية حيث يجب أن يلتزم بها المراجع الداخلي<sup>(2)</sup>.

(1) د/ ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 64-65.

(2) د/ ثناء علي القباني، المرجع السابق، ص 65.

## المبحث الثاني مفهوم وأهمية الأداء المالي

### مفهوم وأهمية الأداء المالي:

يقصد بتقويم الأداء المالي الوقوف على درجة لإنتلاف بين عوامل الإنتاج المختلفة لتحديد مدى كفاءة استخدامها في الوحدة الاقتصادية وتطوير تلك الكفاءة سواء على فترات زمنية متتابعة أو فترة زمنية واحدة<sup>(1)</sup>. كما يقصد بعملية تقويم الأداء قياس الأعمال المنجزة ومقارنتها بما يجب أن يتم وفقاً لتخطيط المد مسبقاً أملاً في اكتشاف جوانب القوة أو تحديد نقاط الضعف<sup>(2)</sup>. كما عرف الأداء بأنه المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها أي أنه ما حدث بالفعل من جهود سواء كانت هذه الجهود ذهنية أو بدنية، ولا بد من قياس وتقويم لهذه الجهود حتى يتسنى للإدارة معرفة إلى أي درجة نفذت الخطط الموضوعة<sup>(3)</sup>.

إن قياس وتقويم الأداء يشمل المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المخططة ثم تقويم نتائج هذه المقارنة<sup>(4)</sup>.

عرف تقوم الأداء بأنه هو قياس الأداء الفعلي (ما أدي من عمل) أو مقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تتكون صورة حية لما حدث فعلاً ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء.

عرف تقويم الأداء بأنه تقديم الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة. وبمعنى حرفي يعتبر تقويم الأداء المالي للمنظمة قياساً للنتائج المحققة أو المنظرة في ضوء معايير محددة سلفاً.

(1) د/ نهال فريد مصطفى، مبادئ وأساسيات الإدارة المالية، الإسكندرية، مطبعة لطباعة الانمست والماستر 2000م، ص31.

(2) د/ حمزة محمد الزبيدي، التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، عمان، وحدة الورق للنشر 2000م، ص81-82.

(3) د/ نهال فريد مصطفى، مرجع سابق، ص3.

(4) د/ أحمد نور، مبادئ المحاسبة الإدارية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002م، ص16.

تم تعريف تقويم الأداء بأنه (عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمشروع بما يحقق الأهداف المحددة سلفاً) (1).

ومن خلال التعريفات يتضح أن الأساس في الأداء هو رفع الكفاءة لأنه جوهر العملية الرقابية. إن عملية تحسين الأداء يعتمد على جودة المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الأداء المالي فالأداء هو الركيزة الأساسية لعملية الرقابة في تحصيل البيانات والإدلاء بالمعلومات الكامنة في ترقية الأداء المالي وتحسين البيئة الإدارية فهو يوفر الكثير من الجهد لعملية الفحص والتقييم.

إن قياس وتقويم الأداء يتمثل في ثلاثة مراحل هي:

#### المرحلة الأولى:

وضع المعايير ومقارنتها مع الواقع (قياس).

#### المرحلة الثانية:

هي وصف هذه المقارنة (تقييم).

المرحلة الثالثة: هي عبارة عن اتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لتضييق الفارق بين المعايير الموضوعية والأداء الفعلي تقدم إجراءات ووسائل طرق القياس التعريف الوحيد لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم فهي تكشف عن أهميتها الإدارة وذلك للأسباب التالية:

1- تحديد مستوى الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية.

2- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة (2).

(1) محمد مطر، التحليل المالي الانتمائي والأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية، عمان، دار وائل للنشر 2000م، ص 411.

(2) د/ حمزة محمد الزبيدي، مرجع سابق، ص 84.

## أهمية تقييم الأداء:

تتبع أهمية تقييم الأداء من خلال طبيعته كوظيفة تستهدف دراسة درجة التناسق والائتلاف بين عوامل الائتلاف وعوامل الإنتاج للتعرف على مدى كفاءة استخدامها. وتطور تلك الكفاءة في فترات زمنية متتابعة وذلك من خلال مقارنة ما تحقق منها بالهدف وترجع أهمية تقييم الأداء إلى الأسباب التالية:

1- تساعد على توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر

حاجة إلى الإشراف وحيث يكون الإشراف أكثر إنتاجية.

2- تعمل على ترشيد الطاقة البشرية في المنظمة في المستقبل حيث يتم إبراز

العناصر الناجحة وتتميتها. وكذلك العناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر

الاستغناء عنها أو محاولة إصلاحها لزيادة كفاءتها حيث إن تقييم الأداء يمثل

أساساً موضوعياً لوضع نظم الحوافز والمكافآت التشجيعية.

3- تساعد مديري الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال

توجيه نشاطهم نحو المجالات التي ستخضع للقياس والحكم.

4- المساعدة على وجود نوع من الإقناع الوظيفي بتعرف المدير لكيفية أداء

العمل الذي سيتولى مهامه مقدماً، وكذلك توفير الأساس السليم لإقامة نظام

سليم وفعال للحوافز. كما أنها تساعد على تحديد المدى الذي يتحقق عنده

تحمل المسؤوليات الإدارية.

5- تمدنا مؤشرات تقييم الأداء بالأساس الذي يتم بمقتضاه إجراء مقارنات بين

القطاعات المختلفة داخل المنظمة، وكذلك بين منظمات الأعمال وبعضها

البعض.

6- تساعد مؤشرات تقييم الأداء المستويات الإدارية على التعرف على أسباب

الانحرافات التي تم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافيها.

ولزيادة فعالية تقييم الأداء ودعمه ينبغي أن تكون عملية التقسيم مستمرة، وذلك عن طريق تقسيم خطوات العمل في ضوء الأهداف الرئيسية. ووضع النماذج الخاصة بالتقسيم في كل خطوة، على أن يتم التقسيم النهائي بعد الانتهاء من العمل، ويتميز أسلوب التقييم المستمر في التعرف على الصعوبات والمشاكل في كل مرحلة من المراحل المختلفة<sup>(1)</sup>.

### **مراحل مراجعة وتقييم الأداء:**

من المفيد أن يخصص الموظفون والمدير المسئول عن تقييمهم بعض الوقت والتفكير للإعداد الجيد لمقابلة التقييم، واعتقد أن تلك إحدى المهام التي سيميل الطرفان إلى أرجائها بلا شك إذا لم تكن محددة الإطار.

وبالتالي يفضل أن تكون هناك وثيقة تشكل المرحلة الأولى من مجموعة نماذج (استمارات) تقييم الأداء، وتعبّر عن أفكار وأولويات المشاركين التحضيرية، ولذا يجب أن تحتوي على أقسام تمكن من تسجيل الأفكار والاقتراحات بشأن الأهداف الشخصية ونقاط القوة ومجالات التحسين، واحتياجات أو رغبات التدريب والتنمية والطموحات المستقبلية من منظوري الطرفين معاً. ولا توجد ضرورة للاحتفاظ بها كجزء من مجموعة الأوراق الرسمية أو السجل الإلكتروني في حالة استخدامه.

### **المرحلة الثانية: اتفاقية الأداء**

المرحلة الثانية من عملية التوثيق ينبغي أن يكون عبارة عن قائمة بالأهداف المشتقة مباشرة من أهداف الإدارة أو وحدة الأعمال، والتي ينبغي أن تكون محددة وقابلة للقياس وقابلة للتحقيق ووثيقة الصلة ومقيدة بإطار زمني، ويكفي عدد ستة أهداف، ولا مانع من أن يكون بعضها أهدافاً جماعية يتوقع من الفرد المساهمة في تحقيقها.

---

(1) محمد مطر، مرجع سابق، ص 415.

فالنقطة الرئيسية هي أنه برغم أن هذه الأهداف يجوز في أحوال كثيرة صياغتها بمعرفة المدير أو مسؤول التقييم، إلا أنه يجب أن يتفق عليها الطرفان ولذا أي أهداف أو مقاييس محتملة مرتبطة بها وتشكل هذه القائمة المتفق عليها الجزء الرئيسي من اتفاقية الأداء، وربما تشكل عقد أداء إذا كان ذلك مناسباً، وقد يكون العقد ملائماً في حالة رجال الإدارة العليا لجعلهم مسئولين وعرضة للمحاسبة بشكل كامل، أو في حالة الموظف المتعاقد معه بصفة مؤقتة طوال مدة مشروع ما على سبيل المثال، وفي مثل هذه الأحوال أن يشكل عقد الأداء جزءاً من عقد توظيفهم الرسمي.

وينبغي أيضاً أن تنص اتفاقية الأداء على تسجيل الاتفاق بخصوص احتياجات التدريب والتنمية، إذ أن ذلك لا يسهم فقط في تحفيز الموظفين وطمأنتهم على أن تنميتهم الشخصية مهمة بالنسبة للمنشأة بل يحدد أيضاً تكلفة ذلك الاتفاق تمهيداً لإدراجها في الميزانية وجدولتها، كما يساعد أيضاً في ضمان رؤية عملية المراجعة والتقييم بأسرها على أنها تنموية في جوهرها<sup>(1)</sup>.

### المرحلة الثالثة: مراجعة الأداء

المرحلة الثالثة من التوثيق ينبغي أن ينص على عقد اجتماع مراجعة عند نقطة وسيطة (بعد مرور ستة أشهر عادة) أثناء فترة التقييم التي تغطي في العادة السنة التشغيلية بالسنة التخطيطية. وتعطي هذه المقابلة الطرفين فرصة معرفة ما إذا كانت الأهداف المتفق عليها أصلاً لا تزال وثيقة الصلة ومناسبة من حين التوقيت. فإذا لم تكن كذلك يمكن تعديلها أو إضافة أهداف جديدة لها، ويمكن أيضاً تسجيل ما إذا كان أي تدريب وتنمية مقترحين قد تم إجراؤهما أم لا، وتأثير ذلك. ويوفر ذلك فرصة لمراقبة وتقييم ليس فقط شعور الموظف بأنه استفاد شخصياً من

(1) د/مدحت محمد أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، القاهرة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2012م، ص132-133.

ذلك التدريب والتنمية، وإنما أيضاً تحديد ما إذا كان التدريب مناسباً وفعال التكاليف في سياق قدراتهم وأدائهم المحسن.

### المرحلة الرابعة: تقييم الأداء

أخيراً وصلنا إلى المرحلة الرابعة من التوثيق والذي يسجل مقابلة التي غالباً ما تدخل الرهبة في النفس. هذا التقييم مرادف لمصطلح "إدارة الأداء" في أذهان معظم الناس ومن فوائد قصر التقييم على مناقشة والحكم على تحقيق الأهداف أنه سيكون بالنسبة لمعظم الأفراد أقل تهديداً لأنه سيتناول كميات معروفة ومن ثم يحتمل ألا يحمل لهم أي مفاجآت كريهة. ومع ذلك فربما يكون صحيحاً أن بعض الأفراد (خاصة المديرين) يمكنهم أن يحققوا نتائج جيدة ظاهرياً ومن خلال التعامل بقسوة واستعلاء مع موظفيهم على نحو أوتوقراطي أو مستبد ولجبارهم على الطاعة العمياء من خلال الخوف<sup>(1)</sup>.

ويرى بيتر ريد أن النتائج يستبعد أن تكون جاهزة أو تتجاوز التوقعات بدرجة كبيرة لأن الأفراد لن يقدموا أفضل ما عندهم في موقف هكذا، إلا أن ذلك يكون مدعاة حقيقة للقلق خاصة في الأحوال التي يكون لمثل هؤلاء المديرين دور مباشر متصل بالتعامل مع الزبائن وحين يمكن أن يظل افتقارهم لمهارات الاتصال بين الأشخاص غير ملحوظ طالما جاءت نتائج مرؤوسيههم بالمستوى المطلوب.

### فوائد تقويم الأداء:

تعتبر معدلات مفيدة في إظهار فعالية العمليات وإلقاء الضوء على مواطن المشكلات التي هي بحاجة إلى إجراء تصحيحي، وقد وردت فوائد تقويم الأداء في الآتي:

1- يعتبر تقويم الأداء أهم الركائز التي تبنى عليها عملية الرقابة.

(1) د/مدحت محمد أبو النصر، المرجع السابق، ص134-135.

2- يفيد تقويم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنشأة.

3- يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير أو للاستثمار أو عند إجراء تغييرات جوهرية مثل شراء ماكينات لتغيير المنتجات وغزو أسواق جديدة صار يعتبر من أهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى الصناعة أو على مستوى الدولة.

ما سبق يتبين لنا أهمية وفائدة قياس وتقويم الأداء حيث أنه مهم جداً في دفع عجلة المنشأة إلى الأمام لتحقيق المزيد من النجاحات من خلال معرفة نقاط القوة والضعف في المنشأة ومن خلال تقسيم المعلومات اللازمة للإدارة والتي تمكنها من التعديل في كافة المراحل وذلك من أجل اتخاذ قرارات سليمة تؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة.

### **مراحل عملية تقويم الأداء:**

إن عملية تقويم الأداء لا يمكن أن تتحقق من خلال القيام بعدد من المراحل

وهي:

1- وضع المعايير التي سوف تستخدم في قياس الأداء.

2- قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط.

3- اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء<sup>(1)</sup>.

### **أهداف عملية تقويم الأداء:**

إن عملية تقويم الأداء تتضمن الأهداف التالية:

1- يوفر تقويم الأداء مقياساً لمدى نجاح المنشأة من خلال سعيها لمواصلة

نشاطها بنية تحقيق أهدافها وذلك بخليط متماثل يجمع بين الكفاءة والفعالية

ويضمن البقاء والاستمرار.

(1) د/ سعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، الرياض، دار المريخ للنشر، 2000م، ص44.

- 2- يوفر نظام تقييم الأداء معلومات مهمة لمختلف المستويات الإدارية للمنشأة وذلك لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية.
- 3- يظهر تقييم الأداء التطوير الذي حققته المنشأة في سعيها نحو الأفضل أو الأسوأ وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء زمنياً ومكانياً (زمنياً في المنشأة من مدة لأخرى ومكانياً بالنسبة للمنشآت المماثلة).
- 4- ساعد على إيجاد نوع من التنافس بين الأقسام والإدارات المختلفة للمنشأة وهذا بدوره يدفع المنشأة لتحسين مستوى أدائها.
- 5- يؤدي إلى تحديد العنصر الكفاء وتحديد العناصر التي تحتاج إلى مساعدة من أجل النهوض بأدائها.
- 6- إن تقييم الأداء يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة<sup>(1)</sup>.
- 7- تزويد إدارة الشركة بمؤشرات متنوعة تفيد في اتخاذ قرارات سليمة ورسم سياسات مالية واضحة وجيدة.
- 8- توضيح الانحرافات وتحليلها وبيان أسبابها في جزئيات نشاط الحوسبة الاقتصادية سواء كانت إنتاجية أو تخزينية أو تسويقية أو تمويلية.
- 9- تكوين إطار هيكلية سليم لتقسيم أداء عناصر الإنتاج والتمويل والاستخدامات.
- 10- المساندة على ربط عملية الحوافز والحقوق للعنصر البشري لمسؤولياته وواجباته<sup>(2)</sup>.

(1) د/ رضوان حلوه، نظرية المحاسبة، أم بابه، منشورات جامعة حلب 1987م، ص147.

(2) د/ أبو الفتوح علي فضالة، الهياكل التمويلية، أم بابه، المكتبة العلمية للنشر والتوزيع 1994م، ص26.

## مقاييس وتقييم الأداء المالي:

إن وجود خطة دون وجود برنامج للأداء وآلية للتنفيذ محكوم عليها بالفشل.. ولا بد أن تتم موازنة الأداء من خلال برامج تنفيذ يرتبط فيها المدخلات (التكاليف/ المواد المستخدمة) بالمخرجات (النتائج/ العائد) فالموازنة تتمثل في اختيار كيفية إنفاق الأموال والموارد، ويحكم هذا الاختيار الهدف المراد تحقيقه والعائد المتوقع في مقابل الإنفاق والبدائل المتاحة التي يمكن من خلال تحقيق ذلك، ومقاييس التفضيل بينها طبقاً لأولويات أهداف المنشأة. أي يحقق الأداء مخرجات المنشأة، ويمثل البرنامج همزة الوصل أو البديل المختار للربط بين هذه المخرجات وبين الأهداف المحددة. وبمعنى آخر تمثل موازنة الأداء محاولة الربط بين نتائج الأداء ومخصصات الموازنة .. والنتائج تختلف عن المخرجات في أن النتائج تمثل أثر عمل المنشأة على الجمهور أما المخرجات فتتمثل الناتج المادي أو الخدمي الذي تحققه المنشأة.

## أهم مقاييس الأداء:

- 1- الكفاءة وهي تراقب استخدام الموارد (المدخلات) خلال النشاط، وتشير إلى أهمية إنجاز المطلوب سلمياً أو إنجاز الأداء كما يجب أو فعل الشيء بطريقة صحيحة.
- 2- الفعالية: وتشير إلى مدى تحقيق الأهداف، كما قد تستند إلى مستوى جودة تحقيق الأهداف والمخرجات. حيث أن محور الفعالية هو المخرجات والفعالية تشير إلى فعل الأشياء الصحيحة.
- 3- الإنتاجية: هي العلاقة بين المدخلات والمخرجات للنشاط أو العلاقة بين لنتائج والتكاليف، وهنا نستطيع أن نقول أن الكفاءة والفعالية ترتبطان ارتباطاً وثيقاً بمفهوم الإنتاجية.

4- وقت الإنجاز: هو الوقت المستنفذ في تنفيذ العمل، وفترات الانتظار خلال العمل.. إن الوقت الأقل في إنجاز العمل يحقق كفاءة أكبر للمنشأة<sup>(1)</sup>.

5- القيمة المضافة: هي الفرق بين قيمة المخرجات وقيمة المدخلات (قيمة المدخلات تتمثل في تكلفة المواد الخام والمعدات والخدمات اللازمة لتصنيع المنتج)، أي أن إجمالي القيمة المضافة تعادل المبيعات مستبعداً منها قيمة المواد والمعدات والخدمات المطلوبة للإنتاج. أما صافي القيمة المضافة فتتمثل في إجمالي القيمة المضافة مستبعداً منها إهلاكاً للأصول الثابتة.

6- النتائج: وتمثل الأثر الفعلي على المجتمع والجمهور المستفيد من الخدمة أو المستهلك للمنتج وهنا يجب الربط بين الأهداف المطلوب تحقيقها وأثر هذه الأهداف على المجتمع وعلاقتها بالنتائج التي تمثل مقياس لمدى تحقيق الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها في ضوء الاتجاهات المستقبلية لها.

### معايير تقويم الأداء:

تتمثل معايير تقويم الأداء في نوعين أساسيين هما:

#### أ/ العناصر:

وتشمل الصفات والمميزات التي يجب توافرها في الأفراد مثل:

1- مدى الإلمام بالعمل ومستوى الأداء فيه.

2- تحمل المسؤولية.

3- القابلية للتوجيه والتدريب.

4- المواظبة والالتزام في العمل والانضباط.

5- التعاون مع الزملاء والرؤساء.

6- تنفيذ المهام المرتبطة بالوظيفة.

(1) د/ حمد عبد الرحمن حمد، أساسيات الإدارة والأداء، الخرطوم، د.ن 2010م، ص 218-219.

## ب/ معدلات الأداء:

تتحدد على أساسها مدى كفاءة الفرد لعمله وذلك بمقارنة العمل الذي يحققه الفرد مع المعدل المحدد الذي يتبلور في شكل وحدات كمية ملموسة يمكن قياسها أو تأخذ شكل أهداف ونتائج يمكن تحقيقها.

ويجب توافر مجموعة من المتطلبات لنجاح تحديد المعايير وفعاليتها وهي:

- 1- أن يتم اختيارها على أساس من الدراسة والتحليل الوظيفي.
- 2- الموضوعية في القياس والتقويم بحيث تكون صالحة للاستخدام في قياس أداء الأفراد.
- 3- أن تتميز بالصحة والثبات والوضوح<sup>(1)</sup>.
- 4- أن توضع أوزان نسبية تتفق مع درجة أهمية مهام الوظيفة.
- 5- الدقة في تقييم الأداء.
- 6- المرونة.
- 7- الواقعية والارتباط بالأهداف.

## أساليب تقويم الأداء:

هنالك أساليب عديدة لتقييم الأداء ويعتمد استخدام أي أسلوب على أهداف وحجم المنظمة بالإضافة إلى الإمكانيات المتاحة.

## 1/ مقياس إعطاء الدرجات:

وهي تقسيم العامل، وذلك بإعطائه درجات بناءً على بعض المعايير مثل الولاء للمنظمة، والتعاون مع الزملاء، كمية وكيفية العمل. حيث يقوم المسئول بتقييم الموظف بناءً على هذه المعايير.

(1) د/ حمد عبد الرحمن حمد البيلي، المرجع السابق، ص 219.

## 2/ الإحداث الجوهرية:

حيث يقوم الشخص المسئول بتسجيل معلومات عن سلوكيات العامل في بعض الحالات والأحداث الجوهرية سواء كانت سلبية أو إيجابية. ويتم تسجيل الواقعة أو الحادثة والسلوك الذي قام به العامل في هذه الواقعة والتاريخ. ومن أمثلة الأحداث الجوهرية الإيجابية، قيام العامل بمساعدة أحد زملائه في العمل في وقت إضافي دون مقابل.

## 3/ الترتيب:

وهو تصنيف العاملين من الأكثر فعالية إنتاجية إلى الأقل حيث يقوم الشخص المسئول بتقييم العاملين بناءً على مقارنتهم ببعض.

## 4/ قائمة الاختيار:

وتتطلب قيام الشخص المسئول باختيار عبارات أو جمل تصف أداء العامل وسلوكياته، حيث يتم وضع نقاط لهذه السلوكيات. وتختلف هذه النقاط باختلاف أهميتها للمنظمة.

## 5/ المقارنة الزوجية:

إذ يتم المقارنة بين عاملين اثنين، وتكرر هذه العملية لبقية العاملين، ولتوضيح ذلك، يقارن عامل (أ) مع (ب) وعامل (ج) مع (د)، وإذا افترضنا أن نتيجة التقييم هي أن (أ) أفضل من (ب) وأن (ج) أفضل من (د) فنقارن بعد ذلك (أ)، (ج) فمثلاً نجد أن (ج) أفضل من (أ) ونقارن أيضاً (ب) مع (د) فإذا وجدنا أن (ب) أفضل من (د) فإن الترتيب النهائي لهؤلاء العاملين هو كالتالي من حيث الأفضل: (ج) - (أ) - (ب) - (د)<sup>(1)</sup>.

(1) د/مدحت محمد أبو النصر، مرجع سابق، ص 139-140.

# الفصل الثالث

## الدراسات التطبيقية

ويتمثل الفصل الثالث بمبحثين هما:

المبحث الأول: تعريف بمجتمع الدراسة

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفروض

## المبحث الأول نبذة تعريفية عن عينة الدراسة

### شركة السكر السودانية المحدودة:

- تعد شركة السكر السودانية إحدى الدعامات الاقتصادية الهامة بالبلاد كإحدى شركات القطاع العام. تعمل وفق قانون الشركات الخاصة لعام 1925م. وتقع تحت مظلة وزارة الصناعة. وتعتبر الشركة الرائد الأول لصناعة السكر بالسودان حيث أنها أول مؤسسة سودانية تعمل في هذا المجال.
- للشركة مجلس إدارة يرأسه السيد/ وزير الصناعة وتشارك في عضويته العديد من الجهات المختصة مثل وزارة المالية ووزارة الري ..إلخ.
- تدار الشركة بواسطة المدير العام ونائبه ومدراء القطاعات المتخصصة (بمقر الشركة بالخرطوم) ومدراء مصانع السكر والوحدات المساعدة بالمواقع المختلفة.
- للشركة مجلس مديرين يرأسه المدير العام ويضم نائب المدير العام ومدراء القطاعات ومدراء المصانع الأربعة ومدير مركز بحوث السكر. يقوم المجلس عبر اجتماعاته الدورية بوضع الخطط والبرامج الكفيلة بتنفيذ الأهداف العامة للشركة فضلاً عن متابعة سير الأداء بالمصانع والوحدات وإجازة الميزانية ومتابعة أعمال اللجان المتخصصة وإجازة توصياتها وتوفير كل معينات العمل لضمان دوران عجلة الإنتاج بالشكل المطلوب.
- هنالك لجان متخصصة يرأسها مدراء القطاعات كل في مجال تخصصه وتضم في عضويتها مديري الإدارات المعنية بالرئاسة والمصانع. تقوم هذه اللجان عادة بالطواف على المصانع لمتابعة سير الأداء بالمصانع والوحدات حيث يتم من خلالها تبادل الخبرات والتجارب ووجهات النظر بين الأعضاء. حالياً تتمثل هذه اللجان في اللجنة الاستشارية الفنية للمزرعة واللجنة الفنية

ولجنة الورش واللجنة الإدارية واللجنة المالية. إضافة للجان أخرى يتم تكوينها بشكل طارئ حسب ما تقتضيه ظروف العمل.

- يشتمل هيكل الشركة على المديرين العامين للمصانع الأربعة بالجديد وحلفا وسنار وعسلاية. وبكل مصنع نائب للمدير العام ومدراء لإدارات الزراعة والإنتاج والري والورش والمالية والإدارة العامة. كما توجد برئاسة الشركة عدد من القطاعات المتخصصة لمساعدة المدير العام ونائبه في أداء وظائف العمل الخاصة بالرئاسة والمصانع والوحدات.

#### الأهداف العامة للشركة:

- زراعة محصول قصب السكر وتصنيع وإنتاج السكر بمواصفات عالية بغرض الاكتفاء الذاتي والتصدير.
- الاستثمار في الصناعات التكاملية كتوليد الكهرباء والخشب المضغوط والأعلاف والإثانول والخميرة (اعتماداً على مخلفات صناعة السكر كالبقاس والمولاص).
- تصنيع مدخلات الإنتاج محلياً:
  - جولات البلاستيك للتعبئة (مصنع جولات البلاستيك بعسلاية).
  - الآليات والمعدات وقطع الغيار (مسبك الخرطوم المركزي).
  - تصنيع الجير (ضمن خطة قطاع المشروعات).
- تطوير ورفع القدرات والمهارات للعامل السوداني مهنيًا وفنيًا.
- المساهمة الفاعلة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية بمناطق الإنتاج.
- الاستفادة من خبراء الشركة المحليين في تدريب العاملين من مهندسين وزراعيين وفنيين في مختلف التخصصات مثل مجال هندسة وتكنولوجيا السكر - الزراعة - الري - الورشة وخلافه.

- إتاحة عدد وافر من فرص التدريب للعاملين بداخل البلاد في المؤسسات المتخصصة.

### **الخطط المستقبلية:**

- تأهيل مركز التدريب بسنار من حيث الكوادر المتخصصة من المدربين والمشرفين. وتأهيل البنيات الأساسية وتوفير معينات العمل من ورش ومعامل ووسائل إيضاحية وخلافه حتى يقوم المركز بواجباته التدريبية بأكمل وجه.
- توطيد العلاقات القائمة بين القطاع ومراكز التدريب بالداخل والخارج بغرض الاستفادة من الفرص المتاحة لتدريب العاملين بالشركة.
- الاستفادة من الخدمات التدريبية بالخارج التي تقدمها الشركات الموردة للأجهزة والمعدات والآليات كجزء من خدمات ما بعد البيع. والعمل على توجيه هذه الفرص لخدمة أغراض الشركة وتعظيم المردود والعائد الإيجابي منها.
- وضع البرامج التدريبية والتأهيلية لإعداد الكوادر القادرة على إجراء عملية الإحلال لمن بلغ سن التقاعد وسد النقص الناجم عن خلو الوظائف لسبب أو آخر.

### **مصنع سكر الجنيد**

بدأ التفكير في صناعة السكر في السودان بعد أن أصبح استيراد السكر يستنزف موارد الدولة من العملة الصعبة. وقد روى الاستفادة من مشروع الجنيد الزراعي التابع حينها لمشروع الجزيرة لزراعة قصب السكر مستفيدين من كل الإمكانيات المتاحة من أرض وقنوات وطمبات ومزارعين وذلك بعد نجاح تجربة زراعة قصب السكر بالسودان. يقع مشروع سكر الجنيد على الضفة الشرقية للنيل الأزرق على بعد 120 كلم جنوب العاصمة القومية الخرطوم.

- بدأت زراعة القصب في 1959م. وتم وضع حجر الأساس للمصنع في ديسمبر 1960م.
- اكتمل إنشاء المصنع وبدأ التجريب الأولي في 1962م.
- يعمل المصنع حوالي 150 يوماً في الموسم. الطاقة التصميمية اليومية للطحن 4000 طن قصب. الطاقة التصميمية الكلية للإنتاج 60.000 طن سكر.
- مساحة المشروع الكلية 42816 فدان والعمل جاري لإكمال المرحلة الثانية من مزرعة التقاوي في مساحة 2100 فدان. عدد المزارعين بالمشروع 2507 مزارع لديهم 2518 حواشة.
- عدد العمال (عامل/ موظف) بالخدمة المستديمة حوالي 1400 بجانب 3000 عامل موسي إضافة إلى 1200 عامل عرضي (عمال حصاد).

#### الإدارة الزراعية:

مصنع سكر الجنيد هو المصنع الوحيد بالشركة الذي يتعامل مع المزارعين كملاك للأرض وترتبط بين الإدارة والمزارعين علاقة إنتاج بدأ العمل بها منذ 1991م. الدورة الزراعية سداسية (بور، محاصيل أخرى، غرس، خلفه أولي، خلفه ثانية، خلفه الثالثة). تزرع بالمشروع الأصناف Co 6806 و Co 527 إضافة لأصناف أخرى وفي مرحلة التجريب مثل Co 997 و BT 74209 و BJ82105 و BJ 7938.

#### إدارة الري:

يتم ري المشروع بطلمبات من النيل الأزرق تم تحديثها لتعمل بالكهرباء في عام 1987م وذلك بواسطة قنوات رئيسية وفرعية. هنالك محطتين بكل محطة عدد أربعة طلمبات.

• محطة رقم (1) تعمل على ري مشروع السكر القديم وهي تابعة لشركة السكر السودانية.

• محطة رقم (2) تعمل على ري الامتداد في مساحة 700 فدان قصب سكر بجانب مشروع حداف ود الفضل التابعين لمشروع الجزيرة. وهذه المحطة تتبع لهيئة مياه الري.

### إدارة الإنتاج:

يبدأ الموسم عادة بعد منتصف أكتوبر وينتهي في أوائل مايو من كل عام. حقق المصنع إنتاجية خلال عمره المديد بأرقام متفاوتة بلغت في الموسم 1998/99م 58576 طن سكر حيث ظل الارتفاع المضطرد في أرقام الإنتاج مستمراً حتى الآن. حقق المصنع أعلى رقم في إنتاج القصب وإنتاجية السكر في العام 2002/2001م بلغت 968255 طن من القصب و94188 طن من السكر أي ما يعادل 157% من الطاقة التصميمية.

### إدارة الورشة الزراعية:

تعمل الورشة الزراعية على صيانة الآليات العاملة في القسم الزراعي والتي تشكل أسطولاً لتحضير الأرض وشحن وترحيل القصب بجانب آليات العمليات الفلاحية والخدمية الأخرى المساعدة. وفي هذا الإطار تعد الورشة الزراعية هي المسؤولة عن عملية الإحلال للآليات بالمصنع.

### الخدمات الاجتماعية:

أحدث وجود المصنع بالمنطقة طفرة كبيرة في مجال الخدمات الاجتماعية مما كان له الأثر الفعال في تحسين وجه الحياة بصورة جيدة حيث تم إنشاء مدرستين (بنين وبنات) لمرحلة الأساس ومدرستين ثانويتين (بنين وبنات) لخدمة العاملين والمواطنين. كما تم إنشاء مستشفى بالجنيد يزوره اختصاصيون أسبوعياً ويقدم خدماته للعاملين

ومواطني المنطقة إضافة إلى الصيدلية الشعبية لتوفير الأدوية اللازمة. هناك أيضاً حملات لإصحاح البيئة بالمنطقة السكنية وقرى ومدن المشروع.

في مجال الكهرباء تم إنارة كل قرى المشروع والبالغ عددها 26 قرية. وقد ساهم المصنع في توفير مياه الشرب لكل القرى داخل المشروع بجانب المساهمة في حل المشاكل التي تعترض توفير المياه للمواطنين.

في مجال الإرشاد الديني تم بناء مساجد بالمناطق السكنية ومساهمة المصنع في بناء مساجد وخالوي بمنطقة المشروع وخارجها.

#### توفير المواد الاستهلاكية:

تخفيفاً لأعباء المعيشة للعاملين ومساهمة في استقرارهم وأسرهم يقوم المصنع بتوفير الخدمات الاستهلاكية بأسعار رمزية وذلك بإنشاء مزارع الماشية للألبان واللحوم مزارع الدواجن مزارع للخضر والفاكهة كمينة لإنتاج الطوب الأحمر.

#### إنتاج القصب والسكر للأعوام 2004-2008م

الموسم	المساحة (فدان)	إنتاج القصب (طن / ف)	إنتاج السكر (طن / ف)	الاستخلاص (%)	إنتاج السكر (طن)
2004/2003	19350	46.10	4.50	9.76	87081
2005/2004	19090	45.41	4.54	9.99	86615
2006/2005	19000	43.99	4.46	10.15	84771
2007/2006	19356	46.49	4.50	9.70	87211
2008/2007	19100	46.52	4.44	9.54	84831

## مصنع سكر حلفا الجديدة

يقع مصنع سكر حلفا في ولاية كسلا (محلية نهر عطبرة) شرق الخرطوم على بعد 400 كيلومتر. على بعد 17 كيلومتر شمال مدينة حلفا الجديدة. بداية الإنشاء في العام 1964م بواسطة مجموعة شركات ألمانية B.M.A و B.W وقد تم التنفيذ في عام 1966م بتكلفة قدرها 8 مليون جنيه سوداني. وقد بدأ التشغيل التجريبي في الموسم 1966-1967م. الطاقة القصوى للمصنع عند التشغيل 60 ألف طن سكر. المساحة الكلية للمشروع 40 ألف فدان.

### المزرعة:

المساحة المعدة للحصاد سنوياً تتراوح ما بين 21-22 ألف فدان. يزرع المحصول في فترتين قبل موسم الأمطار وبعده ويحصد في عمر 13-16 شهر. الدورة الزراعية سداسية (بور، غرس، خلفه أولى، خلفه ثانية، خلفه ثالثة، غرس جديد). يروى المشروع بواسطة الري الإنسيابي من خزان خشم القرية من ترعتين رئيسيتين وقنوات فرعية. الأصناف التجارية المزروعة Co527، Co6806، Co997 إضافة إلى بعض المساحات لاختبار الأصناف الجديدة BJ 7938، TUC-75-3.

### الورشة الزراعية:

يقوم قسم الهندسة الزراعية بتصنيع بعض المعدات بدلاً من استيرادها. وقد تم إنشاء ورشة جديدة على أسس عملية وفنية وصحية لمواكبة التوسع الذي تم بالمصنع بتكلفة بلغت 5 مليون مارك ألماني وحدى وعشرون مليون جنيه سوداني. ويتلخص دور الورشة في إعداد وصيانة وإصلاح الآليات التابعة للمصنع والعاملة في تحضير الأرض والعمليات الزراعية من جرارات ثقيلة وخفيفة وعربات وترايلات.

## المصنع:

الطاقة التصميمية للمصنع 4 ألف طن/ قصب/ اليوم لإنتاج 60 ألف طن سكر في الموسم. في عام 75/74 تخطت الإنتاجية الطاقة التصميمية إذ بلغت 75 ألف طن سكر مما دفع إدارة الشركة للتفكير في رفع الطاقة إلى 5 ألف طن/ قصب/ اليوم لإنتاج 75 ألف طن سكر للموسم في العام 1978م. وقد تم تنفيذ امتداد وتوسيع للمصنع بغرض التصدير. في العام 1989م تم تعديل في مراحل التصنيع لإنتاج سكر خام ذو جودة عالية لتقليل الفاقد وتبسيط مراحل وتكلفة الإنتاج.

## محطة التكرير:

في عام 2000م تم إنشاء محطة جديدة لتكرير السكر بواسطة الشركة المصممة (UK) Tate & Lyle tech. والشركات المنفذة والاستشارية محلية وأجنبية لإنتاج سكر مكرر بدرجة بياض ( $45 \pm$  ICUMSA) بمواصفات عالمية. (أطلق عليه اسم سكر النيل). ومن أهداف محطة التكرير إنتاج سكر بمواصفات السوق الأوروبية EEC II للأسواق العالمية والمحلية للصناعة الدوائية والغذائية. وقد كانت بداية التنفيذ في نوفمبر 2000م والتشغيل التجريبي في مارس 2002م وقد تم اختيار مصنع سكر حلفا للأسباب التالية:

- 1- تجاوز المصنع سقف الإنتاج.
- 2- حقق المصنع أرقام الكفاءة العالية المقبولة عالمياً.
- 3- قرب المصنع لميناء بورتسودان لأغراض التصدير.
- 4- انخفاض تكلفة الإنتاج.

## الخدمات الاجتماعية:

يقدم قسم المصنع جل الخدمات التي تساعد في تطوير المنطقة ففي مجال الصحة يوجد مستشفى ريفي يساعده عدد من المراكز الصحية في المنطقة مع وجود كادر من الاخصائيين بعد أن تم توفير كل المعينات للمستشفى من صيدلانية شعبية

ومعمل وغرفة عمليات وعربة إسعاف مجهزة لراحة العاملين وأسرههم هذا فضلاً عن الاهتمام الواسع بصحة البيئة. يساهم المصنع في توفير مياه الشرب النقية وتقديم الخدمات المختلفة من كهرباء وترحيل وتوفير الوسائل الخاصة يروى المشروع من بيارة عريديبة على النيل الأزرق والتي تبعد حوالي 56 كلم جنوب موقع المصنع، البيارة بها أربعة ظلمبات اثنين منها تضخ 6.1 متر<sup>3</sup>/ثانية. والاثنين الأخرى تضخ 6.8 متر<sup>3</sup>/ ثانية. تم تركيب ظلمبات الامتداد عام 1998م وهي تتكون من ظلمبتين سعة 3.5 متر<sup>3</sup>/ ثانية.

### **الخدمات الاجتماعية:**

(أ) يتم تقديم الخدمات الصحية عبر مستشفى السكر الريفي والمراكز الصحية بالمنطقة والمساهمة في توفير الكادر الطبي وتوفير العلاج عبر الصيدلية الشعبية التابعة للمصنع، هذا فضلاً عن الخدمات في مجال صحة البيئة والصحة الوقائية.

(ب) المساهمة في خدمات المياه النقية وخدمات الكهرباء بالقرى المجاورة والمناطق السكنية.

(ج) إنشاء البينات الأساسية لجميع المراحل التعليمية بالمناطق السكنية والقرى المتاخمة وتقديم اللازم في سبيل استقرار المعلمين وتوفير المستلزمات المدرسية بدعم كامل ومتواصل مساهمة في بناء وتنمية المجتمع.

(د) المساهمة في رفع المستوى المعيشي للعاملين والمواطنين بالمنطقة عبر المجمع الاستهلاكي الذي يوفر كل مستلزمات الحياة المعيشية الضرورية فضلاً عن المخبز الحراري وتوفير اللحوم للعاملين بأسعار زهيدة. وكذلك توفير المنتجات البستانية من خضر وفاكهة وبيض للعاملين وبعض المؤسسات المجاورة والمتعاونة بأسعار التكلفة.

هـ) تشمل برامج تنمية المجتمع خدمات مياه الشرب، الكهرباء، الصحة، التعليم، الثقافة، الخلوي والمساجد، القوات النظامية والمنظمات والجهات الحكومية والبحث العلمي موزعة على الوحدة الإدارية والمحلية بسنار والولاية سنار وولاية الجزيرة فضلاً عن المساهمات القومية. ويسير العمل حالياً بخطى حثيثة لربط موقع المصنع بكل المناطق المجاورة بشبكة طرق معبدة.

### استغلال مخلفات الصناعة:

#### إنتاج العلف:

أنشئت الوحدة في العام 1994م بطاقة 20 طن يومياً. وادخلت عليها تحسينات لرفع طاقتها إلى 30 طن يومياً. وتهدف الوحدة لإنتاج أعلاف من مخلفات السكر من المولاص والبقاس لتغطية حاجة المزارع بالمصنع وتسويق الفائض. تتكون الوحدة من ثلاثة كسارات وخلاط ومستودع ناقل حلزوني. ويتم إنتاج نوعين من الأعلاف (علف جاف وعلف رطب) بإنتاج سنوي يعادل 6 ألف طن. العمالة بهذه الوحدة حوالي 40 عامل في الخدمة المستديمة والمؤقتة. وقد وجد إنتاج الأعلاف بهذه الوحدة قبولاً طيباً من قبل المستهلك نسبة لجودة الخليط المكون من 30% مولاس - 25% ردة - 12% أمباز - 2% يوريا - 1% ملح طعام.

#### إنتاج القصب والسكر للأعوام 2004-2008م

الموسم	المساحة (فدان)	إنتاج القصب (طن/ ف)	إنتاج السكر (طن/ ف)	الاستخلاص (%)	إنتاج السكر (طن)
2004/2003	21000	42.56	3.75	8.81	89370
2005/2004	21400	39.04	3.38	8.67	83536
2006/2005	22518	39.05	3.58	9.02	80630
2007/2006	22848	40.20	4.03	9.78	92038
2008/2007	22339	39.01	3.82	9.82	85536

بممارسة الأنشطة الدينية والروحية والترفيهية بمختلف أنواعها وأيضاً يتم توفير المنتجات الزراعية بشقيها النباتي والحيواني وتوزيعها للعاملين بأسعار رمزية. وفي مجال التعليم تم تشييد 10 مدارس بمرحلة الأساس وأربعة مدارس ثانوية بنين وبنات وعدد من الخلاوي ورياض الأطفال. كما يقوم المصنع بتعليم نساء العاملین بفصول محو الأمية مع التدريب على فنون الخياطة والتفصيل والتدبير المنزلي. وفي العام 2004م قامت إدارة المصنع بتأسيس مركز للحاسب الآلي كرافد لخدمات المصنع التي يقدمها للعاملين والمواطنين في إطار التنمية الريفية وبرامج الجودة الشاملة كقرار إداري مستمد من لوائح ونظم شركة السكر السودانية. في المجال الرياضي يعتبر مصنع سكر حلفا قلعة قائمة بذاتها في المجال الرياضي ينافس مدينة حلفا الجديدة. ولذا فقد تم تشييد دار للرياضة لإقامة المنافسات الرياضية المختلفة بالاستناد بمشاركة الفرق التي تقوم بزيارة المنطقة.

#### إنتاج القصب والسكر للأعوام 2004-2008م

الموسم	المساحة (فدان)	إنتاج القصب (طن / ف)	إنتاج السكر (طن / ف)	الاستخلاص (%)	إنتاج السكر (طن)
2004/2003	22242	41.99	3.95	9.40	87759
2005/2004	21700	35.40	3.32	9.37	72002
2006/2005	21800	39.05	3.72	9.53	81136
2007/2006	21607	40.31	3.80	9.55	83172
2008/2007	21460	41.53	3.77	9.09	80959

## مصنع سكر سنار

يقع المصنع في ولاية سنار على بعد 40 كلم شمال غرب مدينة سنار و 300 كلم جنوب الخرطوم و 12 كلم غرب مدينة الحداد. تمت دراسة الجدوى عن طريق الشركة الهولندية المختصة. وقامت بالتنفيذ الشركة الإنجليزية فلتشر واستوارت بين عامي 72-1976م في مساحة كلية بلغت 32 ألف فدان. طاقة الطحن التصميمية اليومية 6.5 ألف طن قصب. بلغت تكلفة التنفيذ 28.4 مليون جنيه سوداني ساهمت في تمويلها حكومة السودان ومؤسستها الاقتصادية فضلاً عن القرض الكويتي. الطاقة الإنتاجية التصميمية للمصنع 110 ألف طن سكر سنوياً. بدأ أول موسم تشغيلي 1976م. وقد تم إدخال معدات تحسين لون السكر لإنتاج سكر أبيض بدرجة لون 120-150. كما تم إنشاء محطة لتذويب وتكرير السكر الخام بدرجة لون 1000 ليتم تكريره إلى درجة لون 60-70 بطاقة 75 ألف طن سكر خام.

### المزرعة:

تبلغ مساحة المشروع المزروعة 34.5 ألف فدان، حيث تتم فيه كل العمليات الزراعية آلياً ويدوياً في بعض العمليات. تتم عمليات الحصاد الموسمي في الفترة من نوفمبر حتى أبريل بعمر محصول يتراوح بين 14-15 شهراً في الزراعة و 11-13 شهراً في الخلفة وعدد ريات يصل إلى 36 رية للزراعة و 25 رية في الخلفة.

لتحقيق الطاقة التصميمية للمصنع كان لابد من زيادة إنتاجية المزرعة، وقد تمت الاستفادة من توفر الرقعة الزراعية حول المشروع واستغلال إمكانيات الري بزيادة الرقعة الزراعية بمساحة 4.5 ألف فدان تقع في الجزء الجنوبي الغربي للمشروع. تساهم هذه المساحة بصورة مباشرة في زيادة الإنتاج الكلي للمشروع. المساحة المزروعة بالرقعة الجديدة حالياً حوالي 3500 فدان. وتتم زراعة المساحة المتبقية حسب الدورة الزراعية.

## مصنع سكر عسلاية

يقع مصنع سكر عسلاية بولاية النيل الأبيض بالضفة الشرقية للنيل الأبيض وعلى بعد عشرة كيلومترات من مدينة ريك و 280 كيلومتر جنوب الخرطوم. تم التعاقد مع شركة HVA الهولندية لوضع دراسة الجدوى وإعداد المواصفات وفرز العطاءات. فوقع الاختيار على شركة فلنشر اند استيوارت الإنجليزية لتنفيذ المشروع في عام 1974م. وقد بدأ تشغيل المصنع في يناير 1980م. بلغت تكلفة المشروع حوالي واحد وعشرين مليون جنيه استرليني وسبعة مليون جنيه سوداني.

### المزرعة:

بلغت المساحة المقدره لزراعة قصب السكر 33286 فدان. المساحة المستقلة حالياً 28648 فدان منها أربعة ألف فدان أصبحت مالحة وذات إنتاجية متدنية. وقد تم تنفيذ مشروع زيادة الرقعة الزراعية بإضافة 12360 فدان كمرحلة أولى من أصل 16750 فدان. والعمل جار الآن لإضافة أكثر من 1000 فدان أخرى لتصبح المساحة الكلية المستغلة حوالي 37000 فدان.

يزرع المحصول وتحصد دورات الغرس والخلف في عمر يتراوح بين 10 إلى 16 شهراً. الدورة الزراعية خماسية (بور، غرس، خلفه أولى، خلفه ثانية، خلفه ثالثة). الاصناف المزروعة Co 6806، Co 527، 997 Co كما توجد أصناف جديدة BJ 7938 – B70531 الآن تحت الاختبار.

### الري:

يتم ري محصول القصب على عشرة أيام عبر سلسلة طلمبات يبلغ عددها 16 طلمبة في أربعة بيارات بواقع خمسة طلمبات في البيارة الأولى، أربع طلمبات في البيارة الثالثة وثلاثة طلمبات في البيارة الرابعة. يتم تشغيل الطلمبات بالطاقة الكهربائية من الشبكة القومية عن طريق محطة ريك الفرعية. وفي الآونة الأخيرة تم تركيب وتشغيل محطة كهربائية وديزل جديدة بطاقة ستة ميقاوات وضعت لتعمل

كاحتياطي في حال انقطاع التيار الكهربائي من الشبكة القومية لأي سبب من الأسباب. الاحتياجات الفعلية لتشغيل الطلمبات تبلغ حوالي تسعة ميقاوات بينما الاحتياج اليومي من الماء يصل حوالي 900 ألف متر مكعب لري محصول قصب السكر.

### **المصنع:**

الطاقة التصميمية للمصنع 6500 طن قصب في اليوم لإنتاج 110000 طن سكر سنوياً. ولكن نسبة لصغر المساحة المتاحة حالياً وبعض الأخطاء الفنية التي صاحبت إنشاء المصنع لم يحقق المصنع الطاقة التصميمية حتى الآن. وهناك مساعي قد بدأت بالفعل لإصلاح وتحديث المصنع لإزالة المعوقات. وفي هذا الإطار فقد تمت زيادة الرقعة الزراعية. ويتوقع أن يصل الإنتاج إلى حوالي 90.000 إلى 100.000 طن سكر خلال الثلاثة أعوام القادمة بإذن الله تعالى.

### **الورشة الزراعية:**

يتلخص دور الورشة الزراعية في إعداد وصيانة وإصلاح الآليات والعربات التابعة للمصنع والعاملة في تحضير الأرض والعمليات الزراعية وحصاد وشنن وترحيل القصب من جرارات ثقيلة وخفيفة وعربات وترلات. وأيضاً تحضير وطلب قطع الغيار والمواد اللازمة ومتابعة شرائها من السوق المحلي والخارج.

### **الخدمات الاجتماعية:**

يقدم قسم الخدمات الاجتماعية جُل الخدمات المساعدة في تطوير المنطقة. ففي مجال الصحة يوجد مجمع صحي به طبيب عمومي وكادر مؤهل. وقد تم التعاقد مع عدد من الاخصائيين في مجال أمراض النساء والولادة، الجراحة، الأمراض الصدرية، الأطفال، الباطنية والعيون.

يساهم المصنع في تطوير خدمات صحة البيئة والصحة الوقائية بالمنطقة. كما يساهم المصنع في توفير مياه الشرب الصحية النقية للعاملين بالمصنع ولعدد كبير من القرى المجاورة بالمشروع. ويقدم أيضاً وسائل الترحيل والترفيه بمختلف أنواعها. يساهم المصنع في رفع المستوى الاقتصادي والمعيشي وذلك بتشجيع ودعم الأسر المنتجة في مجال الإنتاج الحيواني (الأبقار والدواجن). كما توجد جمعية تعاونية وصندوق تكافل يوفر المواد الغذائية والاحتياجات الأخرى الضرورية للعاملين. وأيضاً يقوم المصنع بتوفير الفواكه والخضروات والإنتاج الحيواني من ألبان ودجاج بأسعار رمزية.

في مجال التعليم تم تشييد وبناء البنية الأساسية لجميع مراحل التعليم المختلفة التي تتمثل في عدد اثنين مدرسة ثانوية (بنين وبنات) ومدرستين مرحلة أساس بنين وبنات وعدد من الخلاوي ورياض الأطفال والأندية الرياضية. ويقوم المصنع بتقديم الرعاية والدعم الكامل المتواصل لهذه المؤسسات التعليمية حتى تسهم في بناء وتطوير المجتمع.

#### إنتاج القصب والسكر للأعوام 2004-2008م

الموسم	المساحة (فدان)	إنتاج القصب (طن/ ف)	إنتاج السكر (طن/ ف)	الاستخلاص (%)	إنتاج السكر (طن)
2004/2003	20282	44.74	3.62	8.11	73488
2005/2004	23037	41.73	3.80	9.10	81514
2006/2005	22854	41.70	3.56	8.54	83718
2007/2006	23051	41.77	3.88	9.30	89510
2008/2007	23829	41.68	3.81	9.16	90816

## حجم الاستثمار:

يبلغ حجم الاستثمار الكلي للشركة 350 مليون دولار أمريكي.

## القوة العاملة:

يبلغ حجم القوة العاملة بالشركة حوالي 20000 منها:

• 6000 في الخدمة المستديمة.

• 14000 في الخدمة الموسمية.

## الوحدات الإنتاجية والوحدات المساعدة:

### الوحدة الإنتاجية:

مصنع سكر الجنيد - مصنع سكر حلفا الجديدة - مصنع سكر سنار - مصنع سكر  
عسلاية - مسبك الخرطوم المركزي - مصنع جولات البلاستيك بعسلاية.

### الوحدات المساعدة:

وحدة خدمات الاستيراد والتصدير (بورتسودان) - مركز بحوث قصب السكر

(الجنيد) - مركز التدريب القومي للسكر (سنار).

### مزارع القصب:

تمتلك شركة السكر السودانية المساحات الزراعية التالية:

المصنع	المساحة الكلية (فدان)	المساحة المحصودة (فدان)
مصنع سكر الجنيد	42816	19000
مصنع سكر حلفا	40000	21800
مصنع سكر سنار	39000	22518
مصنع سكر عسلاية	41786	22854
الشركة	163602	86172

## القطاعات المتخصصة برئاسة الشركة الأهداف والمنجزات والخطط

حالياً توجد برئاسة الشركة عدد من القطاعات المتخصصة لأداء وظائف العمل. القطاع الزراعي - القطاع الفني - قطاع الورش - القطاع المالي - القطاع التجاري - قطاع التسويق - القطاع الإداري - قطاع تنمية الموارد البشرية - قطاع المشروعات - قطاع الاستثمار.

### القطاع الزراعي:

#### الأهداف:

وضع السياسة العامة للقطاع وفقاً لإستراتيجية وأهداف الشركة وتنزيلها لأرض الواقع. ويتمثل ذلك في الآتي:

- إنتاج محصول قصب السكر بأقل تكلفة اقتصادية وبالمواصفات المطلوبة.
- العمل على رفع إنتاجية الفدان من القصب.
- العمل على زيادة عدد الخلف وبالتالي تجنب إعادة عملية الزراعة في المواسم المتعاقبة قدر المستطاع.
- وضع الأهداف السنوية لإنتاج المحصول من خلال عمل اللجنة الاستشارية للمزرعة.
- رصد الاحتياجات من مدخلات الإنتاج حسب المساحات المبرمجة للزراعة وللحصاد.

## قطاع الاستثمار

### الأهداف:

المساهمة في تنمية الشركة وزيادة إيراداتها عبر منفذ الاستثمار في مخلفات الصناعة والاستفادة من إمكانيات المصانع في المجالات الأخرى. بالإضافة إلى استغلال أي فرص استثمارية أخرى.

### المهام:

- تقديم مقترحات لمشاريع الاستثمار بغرض الموافقة المبدئية عليها بواسطة مدير عام الشركة لإجراء دراسات الجدوى.
- إجراء دراسات الجدوى التفصيلية للمشاريع التي يتم الاتفاق عليها.
- بناءً على نتائج دراسات الجدوى يتم تحديد المشاريع للتنفيذ حسب الأسبقية التي تحددها إدارة الشركة.
- السعي مع القطاع المالي لإيجاد التمويل للمشاريع التي تتم الموافقة على تنفيذها.
- بعد اكتمال دراسات الجدوى وإيجاد التمويل يحول المشروع لقطاع المشروعات للبدء في التنفيذ.

### المنجزات:

- هنالك مهام جارية الآن تتم متابعة تنفيذها حتى مرحلة التشغيل وهي:
- تحسين لون السكر بمصنع سكر عسلاية بطريقة MRX وهي في طور طرح العطاءات حالياً ومتوقع تشغيلها خلال الموسم القادم 2008/2007م.
  - متابعة برنامج تكرير السكر الخام بالمصانع لتقليل الفاقد ورفع طاقة التكرير اليومي.

- متابعة برنامج زيادة طاقة مصنع جوالات البلاستيك بعسلاية وقد وصلت المعدات للموقع وسيتم تركيبها وتجربتها خلال شهر يناير 2007م ليبدأ الإنتاج التجاري خلال شهر فبراير 2007م.

### **الخطط المستقبلية:**

- التوسع في زراعة الغابات بالمصانع.
- إنشاء مزرعة لتربية الحيوان بولاية سنار بالمشاركة مع ولاية سنار.
- المشاركة في دراسة الجدوى لمصانع السكر المقترحة.

### **مهام أخرى:**

- يشارك قطاع الاستثمار في أعمال الشركة عبر اللجان الفنية والإدارية وأي مهام أخرى يحددها مدير عام الشركة.

### **القطاع الإداري**

يشمل القطاع إدارة شئون الأفراد وإدارة العلاقات العامة وإدارة الشئون العامة.

### **الأهداف:**

- المساهمة في وضع السياسة العامة للشركة وأهدافها.
- تخطيط وبرمجة والاستغلال الأمثل للموارد البشرية لتحقيق أهداف الشركة.

### **المهام الرئيسية:**

- تقديم المشورة اللازمة لإدارة الشركة في سياسات القوى العاملة.
- إدارة شئون الأفراد والشئون العامة برئاسة الشركة.
- الإشراف على أنشطة العلاقات العامة برئاسة الشركة.
- مشاركة ودعم ومساعدة الوحدات الإنتاجية والوحدات الأخرى في إيجاد الحلول للمشاكل الإدارية المتعلقة بالقوى العاملة على وجه الخصوص.
- الاهتمام بالعنصر البشري لما له من أثر في تنفيذ الخطط والبرامج. وذلك بالتدريب المستمر وتمليك المعرفة للعاملين كل في مجال عمله.

- تطوير العلاقات مع الشركات الموردة بغرض تقديم أفضل العروض والخدمات.

#### المنجزات:

- تنفيذ خطط وبرامج الشركة المتعلقة بالإحلال والإهلاك.
- إعداد المواصفات الفنية لكل الآليات العاملة بقطاع السكر.
- وضع أسس شراء قطع غيار الآليات المختلفة والمدخلات الأخرى كالإطارات والبطاريات والزيوت والشحوم وخلافه.
- اختيار أفضل الآليات لأداء العمل المحدد وبأقل تكلفة.
- شراء الآليات عبر مناقصات للحصول على أفضل الأنواع وبالتكلفة المناسبة.
- ترشيد الاستهلاك من مدخلات الإنتاج والمحروقات والزيوت والشحوم والإطارات والبطاريات.
- توحيد طلبيات المصانع من المدخلات بغرض الحصول على أفضل العروض.
- التوسع في استخدام الحصاد الآلي.

#### الخطط المستقبلية:

- تجويد الأداء بالورش الزراعية.
- استخدام الحصاد الآلي بنسبة 100%.
- استبدال نظام الترحيل الحالي بنظام الترحيل بالشاحنات والحاويات.
- استعمال اللوادر المستمرة (Continuous Loaders) بدلاً عن اللوادر الحالية.
- العمل على تصنيع الآليات الزراعية وقطع الغيار محلياً.

## قطاع المشروعات

### الأهداف:

يهدف القطاع إلى تطوير صناعة السكر وتحسين ورفع كفاءة إنتاجية مصانع السكر التابعة للشركة كما يهدف إلى استغلال مخلفات صناعة السكر (المنتجات الجانبية (By-Products) في صناعات أخرى ترفع من القيمة المضافة لهذه المواد.

### المنجزات:

- إعادة تأهيل مسبك الخرطوم المركزي.
- تركيب طقم مبخرات جديد لمصنع سكر سنار.
- نظام استقرار الضغط (الجنيد - سنار - عسلاية - حلفا).
- مضخات الري مصنع سكر الجنيد.
- محطة الطرد المركزي (عسلاية - سنار).
- مخفضات السرعة الجديدة لعصارات مصنع سكر الجنيد.
- نظام التحكم والآلات الدقيقة للقيزانات في الجنيد وسنار.
- تحسين معامل القدرة بمصنع سكر الجنيد وسنار وعسلاية.

### مشاريع تحت التنفيذ:

- مشروع توليد الطاقة المشترك بمصنع سكر عسلاية.
- مشروع إنتاج الإثانول بمصنع سكر سنار.

كما أن هنالك العديد من المشاريع المقترحة والتي سيشرع في تنفيذها حسب الأولوية مثل: إنتاج الخميرة الجافة / حامض الستريك / إنتاج السماد المخمر / تصنيع الجير عالي الجودة/ صناعة الخشب المضغوط (الموسنايت)/ صناعة الورق/ صناعة الأعلاف بأنواعها.

## المبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية

تناول الباحثون في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعوها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

### أولاً : مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثون أن يعممو عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع الموظفين في الجهات الآتية: مختلف البنوك، سوق الخرطوم للأوراق المالية، مكاتب المراجعة والمحاسبة، المستثمرين الأفراد، إضافةً إلى بعض الأساتذة الجامعيين من الاختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (30) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (26) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (87%) من المستهدفين.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحثون على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- 1-الأفراد من مختلف الفئات العمرية (من 30 سنة فأقل، من 31-40 سنة، من 41-50 سنة، أكثر من 50 سنة).
- 2-الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (دبلوم وسيط، بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).

3-الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة، تكاليف ومحاسبة إدارية، إدارة أعمال، اقتصاد، دراسات مصرفية، أخرى).

4-الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة بريطانية، زمالة أمريكية، زمالة عربية، زمالة سودانية، أخرى).

5-الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مدير عام، مدير مالي، مدير إداري، محاسب تكاليف، مراجع داخلي، محاسب مالي، أخرى).

6-الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (5 سنوات فأقل، من 6-10 سنوات، من 11-15 سنة، من 16-20 سنة، أكثر من 20 سنة).

#### 1- العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

#### جدول رقم (1/2/3)

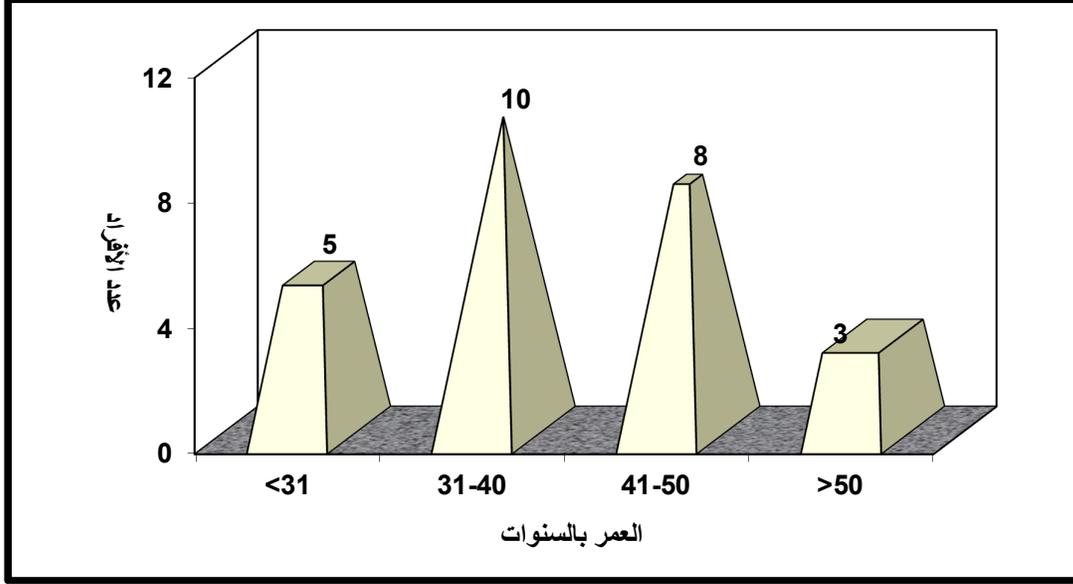
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

النوع	العدد	النسبة المئوية
من 30 سنة فأقل	5	19.2%
من 31-40 سنة	10	38.5%
من 41-50 سنة	8	30.8%
أكثر من 50 سنة	3	11.5%
المجموع	26	100.0%

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (1/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يبين الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية من (31-40) سنة، حيث بلغ عددهم (10) أفراد ويمثلون ما نسبته (38.5%) من العينة الكلية، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (41-50) سنة، إذ بلغ عددهم (8) أفراد ونسبة (30.8%) من العينة الكلية، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (30) سنة فأقل، إذ بلغ عددهم (5) أفراد ونسبة (19.2%) من العينة الكلية، وأخيراً الفئة العمرية أكثر من (50) سنة، والبالغ عددهم (3) أفراد ونسبة (11.5%) من العينة الكلية.

#### 2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

### جدول رقم (2/2/3)

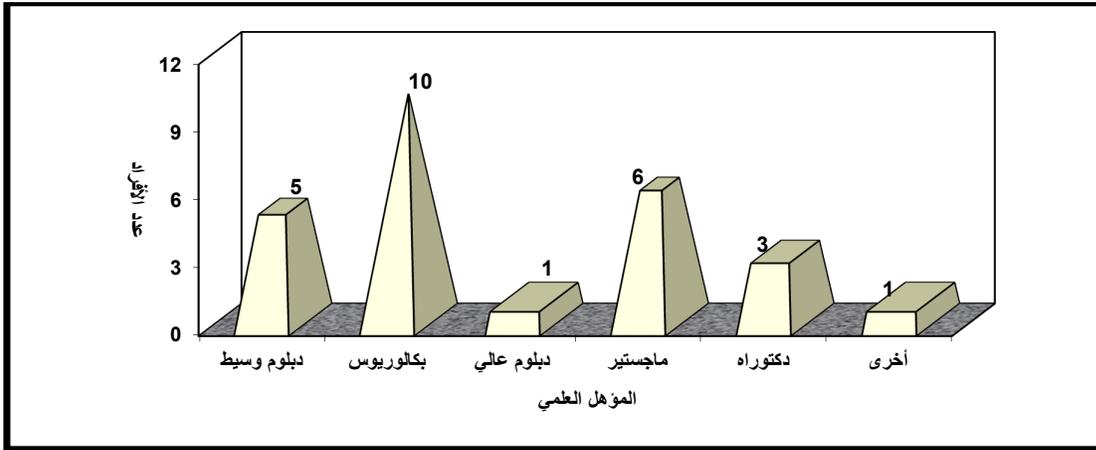
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
19.2%	5	دبلوم وسيط
38.5%	10	بكالوريوس
3.8%	1	دبلوم عالي
23.1%	6	ماجستير
11.5%	3	دكتوراه
3.8%	1	أخرى
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (10) أفراد وبنسبة (38.5%)، وتضمنت العينة على (6) أفراد وبنسبة (23.1%) من ذوي المؤهل

العلمي الماجستير، كما تضمنت العينة على (5) أفراد وبنسبة (19.2%) لهم المؤهل العلمي الدبلوم الوسيط، وتضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (11.5%) لهم المؤهل العلمي الدكتوراه، وتضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) له المؤهل العلمي الدبلوم العالي، وتضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) له مؤهل علمي آخر.

### 3- التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

#### جدول رقم (3/2/3)

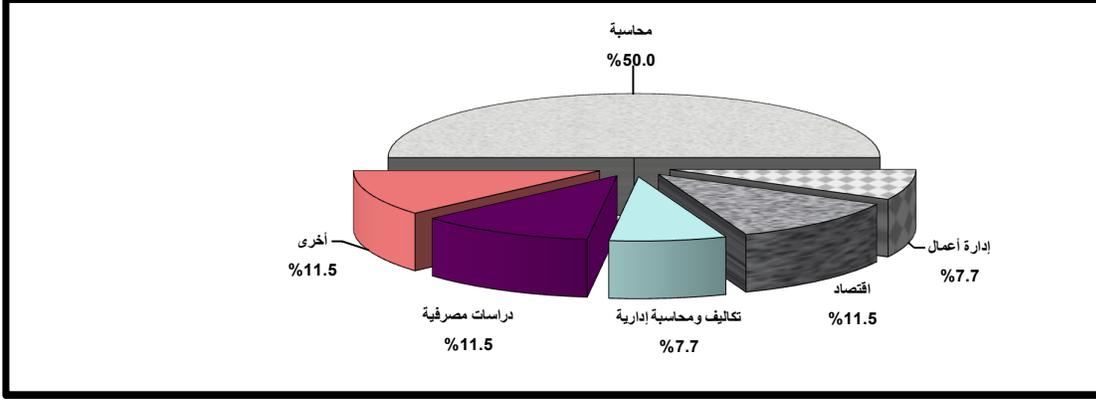
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
50.0%	13	محاسبة
7.7%	2	تكاليف ومحاسبة إدارية
7.7%	2	إدارة أعمال
11.5%	3	إقتصاد
11.5%	3	دراسات مصرفية
11.5%	3	أخرى
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (3/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يظهر الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة، حيث بلغ عدد أفراد العينة المتخصصين بالمحاسبة (13) أفراد وبنسبة (50.0%)، كما تضمنت عينة الدراسة على (3) أفراد وبنسبة (11.5%) من المتخصصين بالاقتصاد، وتضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (11.5%) من المتخصصين بالدراسات المصرفية، وتضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (11.5%) من ذوي التخصصات العلمية الأخرى، وتضمنت العينة على (2) أفراد وبنسبة (7.7%) من المتخصصين بالتكاليف والمحاسبة الإدارية، وتضمنت العينة على (2) أفراد وبنسبة (7.7%) من المتخصصين بإدارة الأعمال.

#### 5- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة

الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

### جدول رقم (5/2/3)

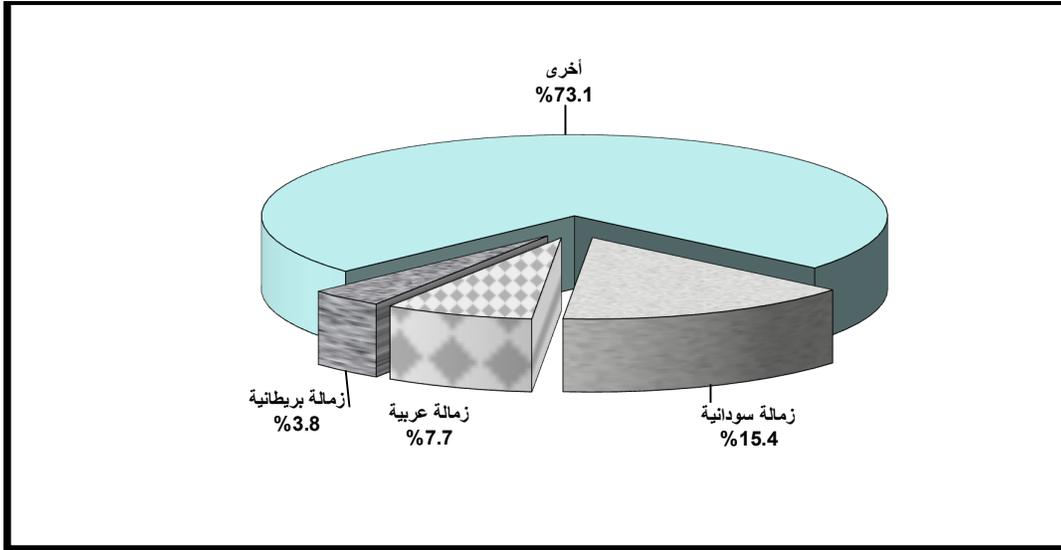
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
%3.8	1	زمالة بريطانية
%7.7	2	زمالة عربية
%15.4	4	زمالة سودانية
%73.1	19	أخرى
%100.0	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (5/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يظهر الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم مؤهلات مهنية أخرى، حيث بلغ عددهم (19) فرداً وبنسبة (73.1%)، وتضمنت العينة على (4) أفراد وبنسبة (15.4%) لديهم المؤهل المهني الزمالة

السودانية، وتضمنت العينة على (2) أفراد وبنسبة (7.7%) لديهم المؤهل المهني الزمالة العربية، وتضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) لديه المؤهل المهني الزمالة البريطانية.

#### 5- المركز الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

#### جدول رقم (5/2/3)

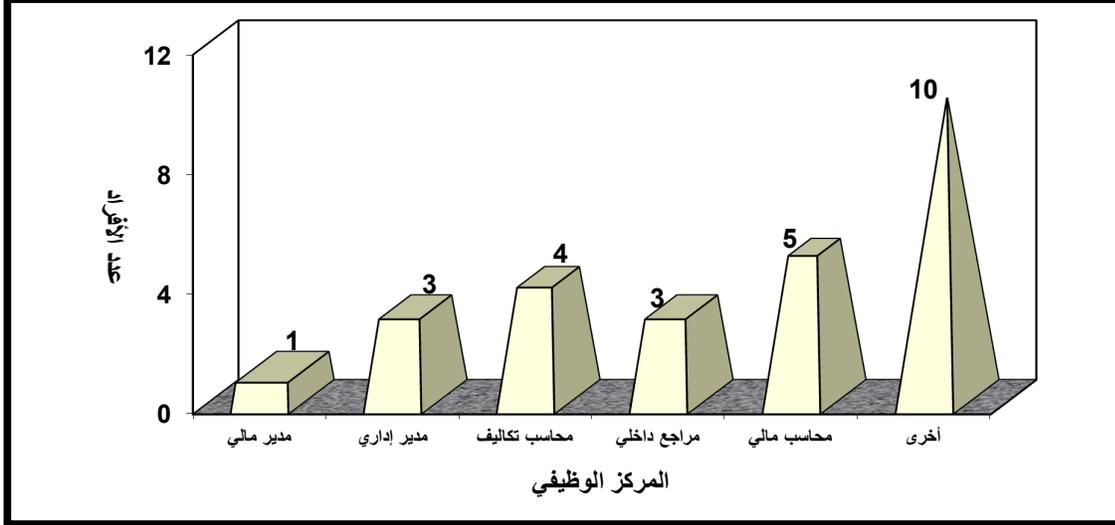
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المركز الوظيفي
3.8%	1	مدير مالي
11.5%	3	مدير إداري
15.4%	4	محاسب تكاليف
11.5%	3	مراجع داخلي
19.2%	5	محاسب مالي
38.5%	10	أخرى
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (5/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظائف أخرى، إذ بلغ عددهم في العينة (10) أفراد وبنسبة (38.5%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين يشغلون وظيفة محاسب مالي، حيث بلغ عددهم في العينة (5) أفراد وبنسبة (19.2%)، و(4) محاسبين تكاليف بنسبة (15.4%)، و(3) مدراء إداريين بنسبة (11.5%)، و(3) مراجعين داخليين بنسبة (11.5%)، ومدير مالي واحد بنسبة (3.8%).

## 6-سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

### جدول رقم (6/2/3)

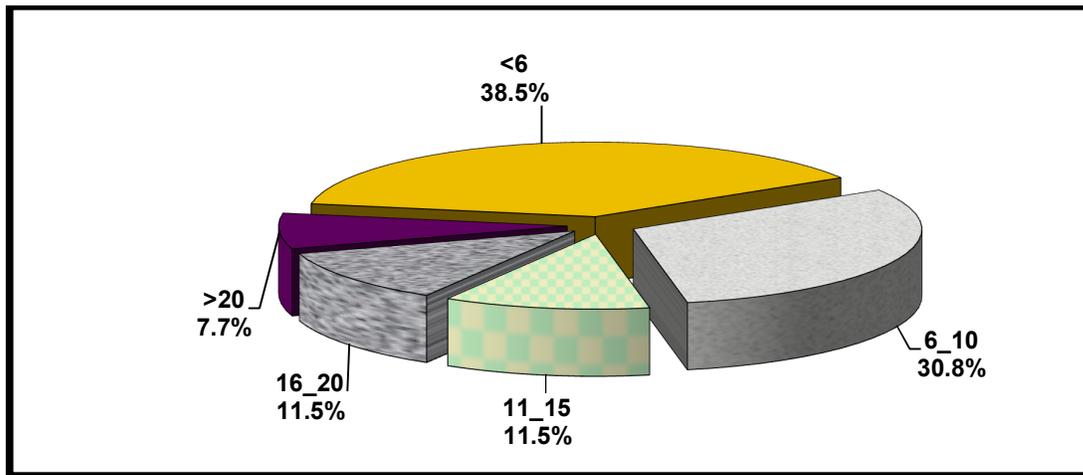
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
من 5 سنوات فأقل	10	38.5%
من 6-10 سنوات	8	30.8%
من 11-15 سنة	3	11.5%
من 16-20 سنة	3	11.5%
أكثر من 20 سنة	2	7.7%
المجموع	26	100.0%

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة من (5) سنوات فأقل، حيث بلغ عددهم في العينة (10) أفراد وبنسبة (38.5%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (6-10) سنوات، حيث بلغ عددهم (8) أفراد وبنسبة (30.8%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (11-15) سنة، حيث بلغ عددهم (3) أفراد وبنسبة (11.5%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (16-20) سنة، حيث بلغ عددهم (3) أفراد وبنسبة (11.5%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة أكثر من (20) سنة ، حيث بلغ عددهم (2) أفراد وبنسبة (7.7%).

#### ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي تستخدمها الباحثون في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحثون على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، وللاستبيان مزايا منها:

- 1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
- 2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
- 3- سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه.
- 4- يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير.
- 5- يشعر المجيبون عليه بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

## وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه

وغرض الاستبيان، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

**القسم الأولي:** تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث

يحتوي هذا الجزء على عبارات حول النوع، العمر بالسنوات، المؤهل العلمي،

التخصص العلمي، المؤهل المهني، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة.

**القسم الثانية:** يحتوي هذا القسم على عدد (15) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة

أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج

الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق

بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاث بواقع (5) عبارات لكل

فرضية.

### ثالثاً: ثبات وصدق أداة الدراسة

#### الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة

والوضوح قام الباحثون بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين

والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء

بعض التعديلات التي اقترحت عليهم.

#### الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر

من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار

ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار

نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار

ثابتاً تماماً، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم

الحصول عليها مما يقيسه الاختبار، ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

- 1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.
- 2- معادلة ألفا-كرونباخ.
- 3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.
- 4- طريقة الصور المتكافئة.
- 5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له، قام الباحثون بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\sqrt{\text{الصدق}} = \text{الثبات}$$

وقام الباحثون بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r \times 2}{r + 1}$$

حيث: ( ر ) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحثون بأخذ عينة استطلاعية بحجم (4) أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

### الجدول (7/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	الفرضيات
0.95	0.90	الأولى
0.75	0.57	الثانية
0.88	0.77	الثالثة
0.87	0.75	لاستبيان كاملاً

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح من نتائج الجدول (7/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الثلاث، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن الاستبيان يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

### رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية

الآتية:

1- الأشكال البيانية.

2- التوزيع التكراري للإجابات.

3- النسب المئوية.

4- معامل ارتباط بيرسون.

5- معادلة سبيرمان- براون لحساب معامل الثبات.

6- الوسيط.

7- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.

وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي *SPSS* والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية *Statistical Package for Social Sciences*، كما تمت الاستعانة بالبرنامج *Excel* لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

#### خامساً: تطبيق أداة الدراسة:

تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة المقررة (26) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحثون لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية، وتم إعداد الأشكال البيانية اللازمة.

1- الفريضة الأولى: " الإهتمام بنظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين الأداء المالي "

العبارة الأولى: تعتبر المراجعة الداخلية أداة فعالة في تحسين كفاءة الأداء المالي. يوضح الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (7/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (8/2/3)

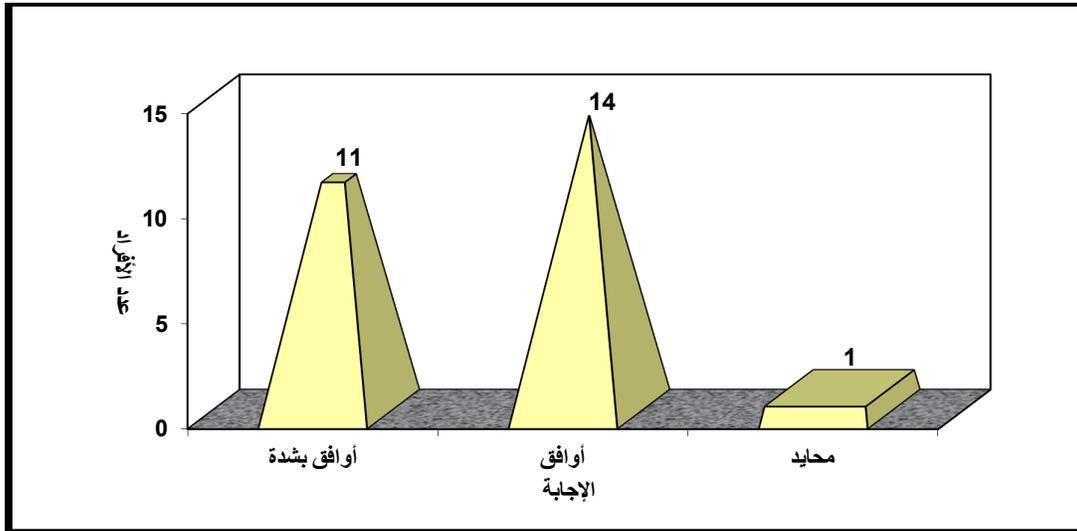
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
42.3%	11	أوافق بشدة
53.8%	14	أوافق
3.8%	1	محايد
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (7/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (7/2/3) أن (14) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (53.8%) وافقوا على أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة فعالة في تحسين كفاءة الأداء المالي، وكما وافق بشدة (11) فرداً وبنسبة (42.3%) على ذلك، وكان هناك فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) محايد بخصوص ذلك.

**العبارة الثانية: يعتمد تحسين الأداء المالي على دقة تقارير المراجعة الداخلية.**

يوضح الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (8/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

#### جدول رقم (9/2/3)

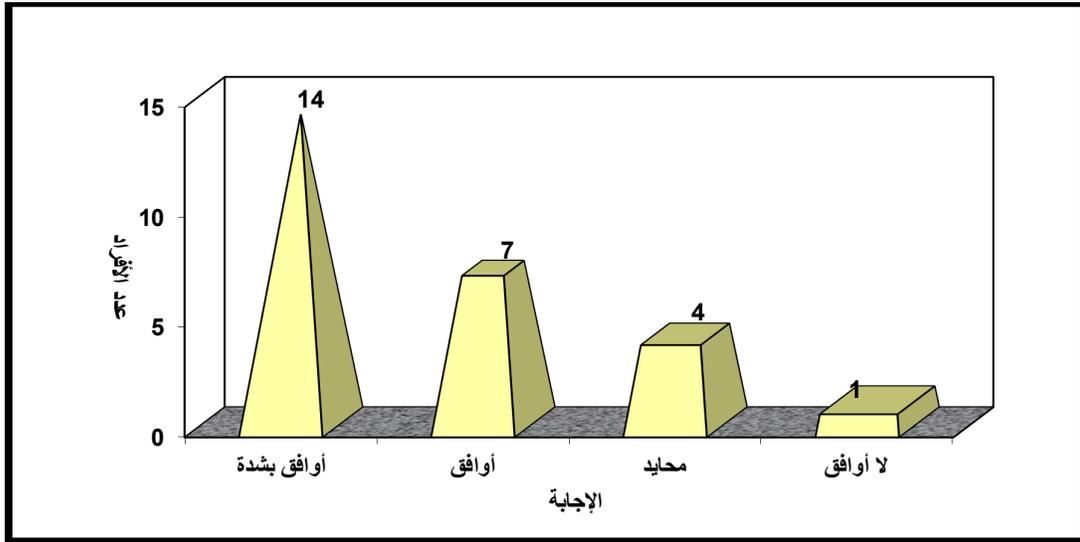
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
53.8%	14	أوافق بشدة
26.9%	7	أوافق
15.4%	4	محايد
3.8%	1	لا أوافق
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (8/2/3) أن (14) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (53.8%) وافقوا بشدة على أن تحسين الأداء المالي يعتمد على دقة تقارير المراجعة الداخلية، كما وافق (7) أفراد وبنسبة (26.9%) على ذلك، وكان هناك (7) أفراد وبنسبة (15.4%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

العبرة الثالثة: تأهيل وتدريب المراجعين الداخليين يساهم في رفع إنتاجية المنشآت.

يوضح الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (9/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (10/2/3)

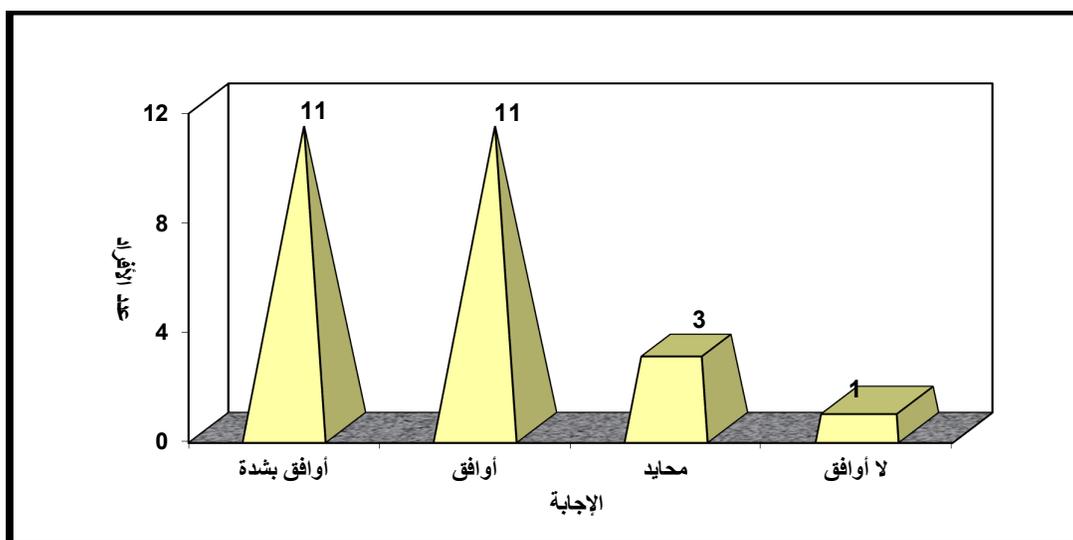
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%42.3	11	أوافق بشدة
%42.3	11	أوافق
%11.5	3	محايد
%3.8	1	لا أوافق
%100.0	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (9/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (9/2/3) أن (11) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (42.3%) وافقوا بشدة على أن تأهيل وتدريب المراجعين الداخليين يساهم في رفع إنتاجية المنشآت، كما وافق (11) فرداً وبنسبة (42.3%) على ذلك، وكان هناك (3) أفراد وبنسبة (11.5%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

العبارة الرابعة: نظام المراجعة الداخلية الجيد يتلائم مع إحتياجات المنشآت في الحصول على

#### المعلومات المفيدة لعملية مراقبة الأداء المالي.

يوضح الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (10/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

#### جدول رقم (11/2/3)

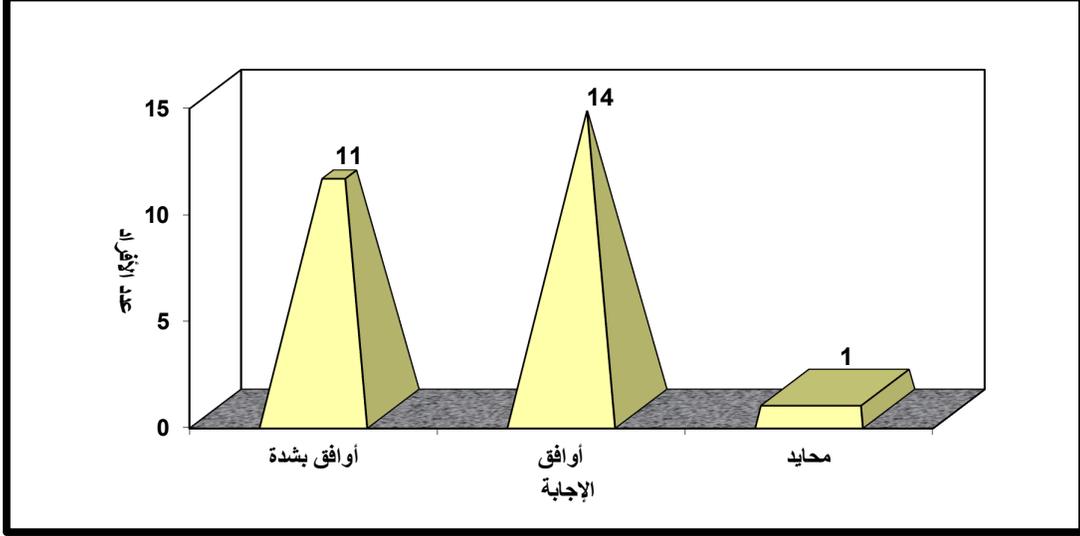
#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
42.3%	11	أوافق بشدة
53.8%	14	أوافق
3.8%	1	محايد
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (10/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (10/2/3) أن (14) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (53.8%) وافقوا على أن نظام المراجعات الداخلية الجيد يتلائم مع إحتياجات المنشآت في الحصول على المعلومات المفيدة لعملية مراقبة الأداء المالي، كما وافق بشدة (11) فرداً وبنسبة (42.3%) على ذلك، وكان هناك فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) محايد بخصوص ذلك.

العبارة الخامسة: إستقلال وحياد المراجع الداخلي يساعد في تحسين الأداء المالي.

يوضح الجدول رقم (12/2/3) والشكل رقم (11/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد

عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

### جدول رقم (12/2/3)

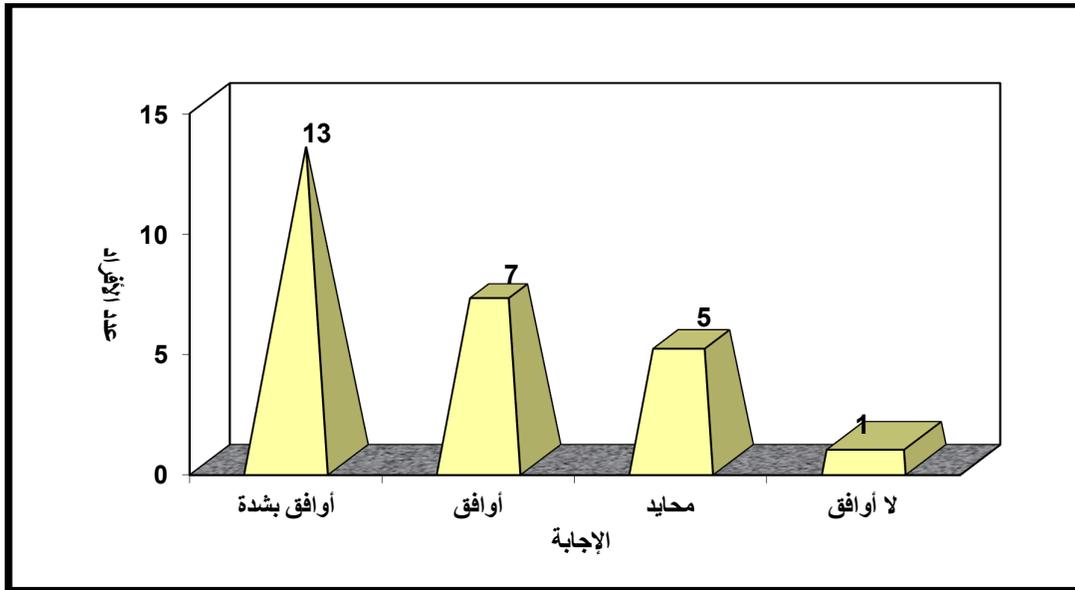
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
50.0%	13	أوافق بشدة
26.9%	7	أوافق
19.2%	5	محايد
3.8%	1	لا أوافق
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (11/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (12/2/3) والشكل رقم (11/2/3) أن (13) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (50.0%) وافقوا بشدة على أن إستقلال وحياد المراجع الداخلي يساعد في تحسين الأداء المالي، كما وافق (7) أفراد وبنسبة (26.9%) على ذلك، وكان هنالك (5) أفراد وبنسبة (19.2%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

2- الفريضة الثانية: " تطبيق معايير المراجعة الداخلية يساعد في عملية مراقبة الأداء المالي "

العبارة الأولى: تطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة الإدارة والملاك في مراقبة أداء منشأتهم.

يوضح الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (12/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (13/2/3)

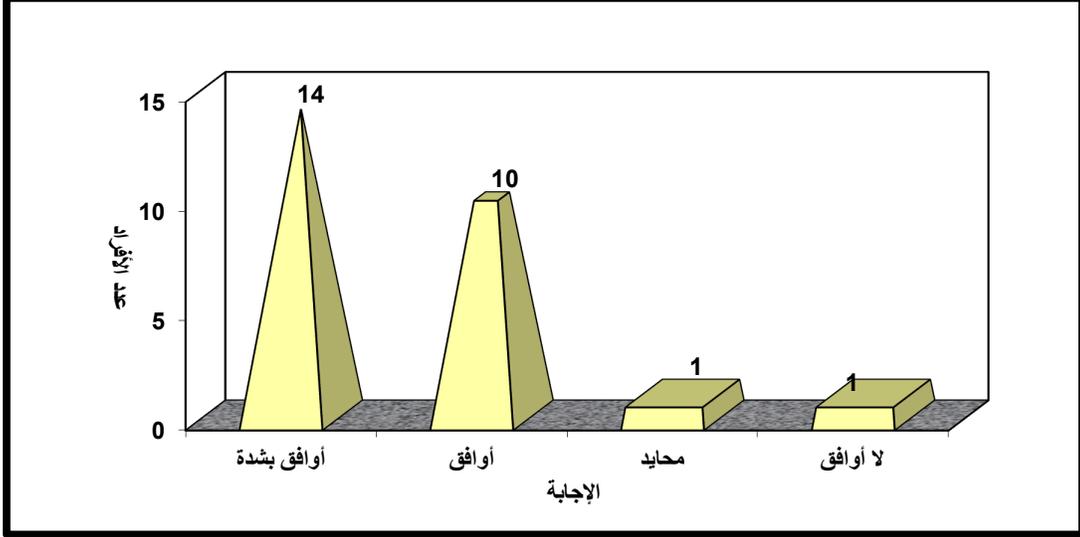
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%53.8	14	أوافق بشدة
%38.5	10	أوافق
%3.8	1	محايد
%3.8	1	لا أوافق
%100.0	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (12/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (12/2/3) أن (14) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (53.8%) وافقوا على أن تطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة الإدارة والملاك في مراقبة أداء منشئاتهم، كما وافق بشدة (10) أفراد وبنسبة (38.5%) على ذلك، وكان هنالك فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) محايد بخصوص ذلك، بينما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

العبرة الثانية: ضعف نظام المراجعة الداخلية يقلل من كفاءة إستقلال الموارد المتاحة.

يوضح الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (13/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية.

جدول رقم (14/2/3)

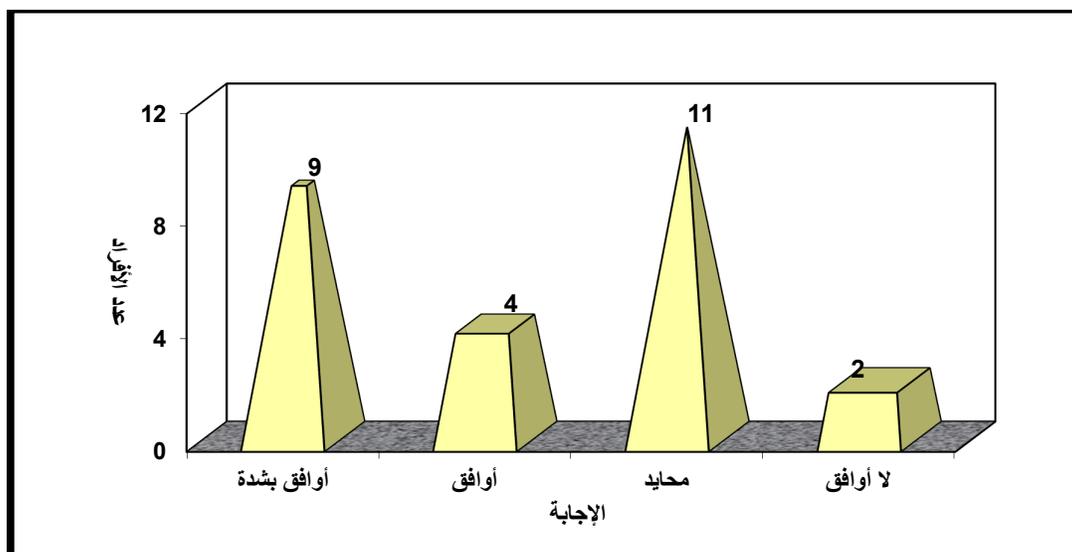
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
34.6%	9	أوافق بشدة
15.4%	4	أوافق
42.3%	11	محايد
7.7%	2	لا أوافق
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (13/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (13/2/3) أن (11) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (42.3%) محايدوا على أن ضعف نظام المراجعة الداخلية يقلل من كفاءة إستقلال الموارد المتاحة، بينما وافق بشدة (9) أفراد وبنسبة (34.6%) على ذلك، كما وافق (4) أفراد وبنسبة (15.4%) على ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (7.7%) على ذلك.

**العبارة الثالثة: وجود ضوابط وقوانين فعالة للمراجعة الداخلية يساعد في رفع كفاءة الأداء المالي.**

يوضح الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (14/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

#### جدول رقم (15/2/3)

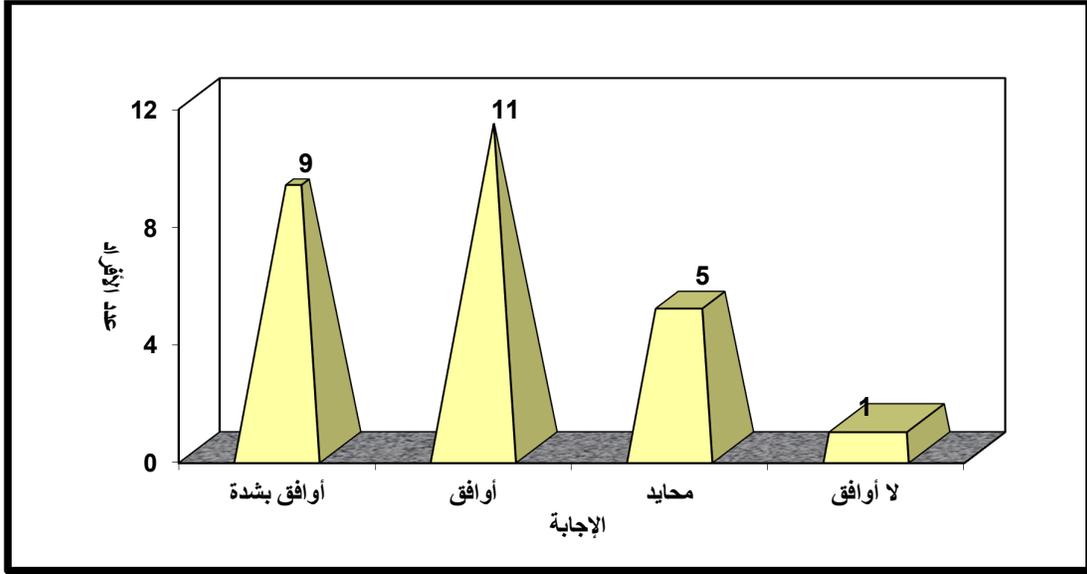
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
34.6%	9	أوافق بشدة
42.3%	11	أوافق
19.2%	5	محايد
3.8%	1	لا أوافق
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (14/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (14/2/3) أن (11) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (42.3%) وافقوا على أن وجود ضوابط وقوانين فعالة للمراجعة الداخلية يساعد في رفع كفاءة الأداء المالي، كما وافق بشدة (9) أفراد وبنسبة (34.6%) على ذلك، وكان هنالك (5) أفراد وبنسبة (19.2%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

العبارة الرابعة: نظام المراجعة الداخلية لا يؤدي الى إستقلال الموارد المتاحة بأقصى كفاية ممكنة.

يوضح الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (15/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

#### جدول رقم (16/2/3)

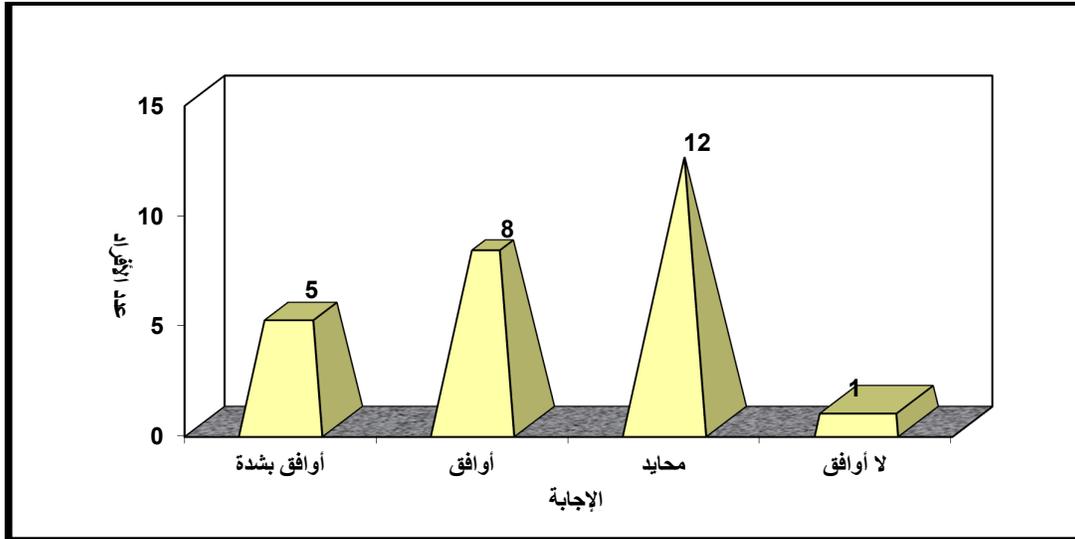
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	5	%19.2
أوافق	8	%30.8
محايد	12	%46.2
لا أوافق	1	%3.8
المجموع	26	%100.0

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

#### شكل رقم (15/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (15/2/3) أن (12) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (46.2%) محايدوا على أن نظام المراجعة الداخلية لا يؤدي الى إستقلال الموارد المتاحة بأقصى كفاية ممكنة، بينما وافق (8) أفراد وبنسبة (30.8%)، كما وافق بشدة (5) أفراد وبنسبة (19.2%) على ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

العبارة الخامسة: الإهتمام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية والإلتزام بقواعد السلوك المهني يساعد

#### في مراقبة الأداء المالي.

يوضح الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (16/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

#### جدول رقم (17/2/3)

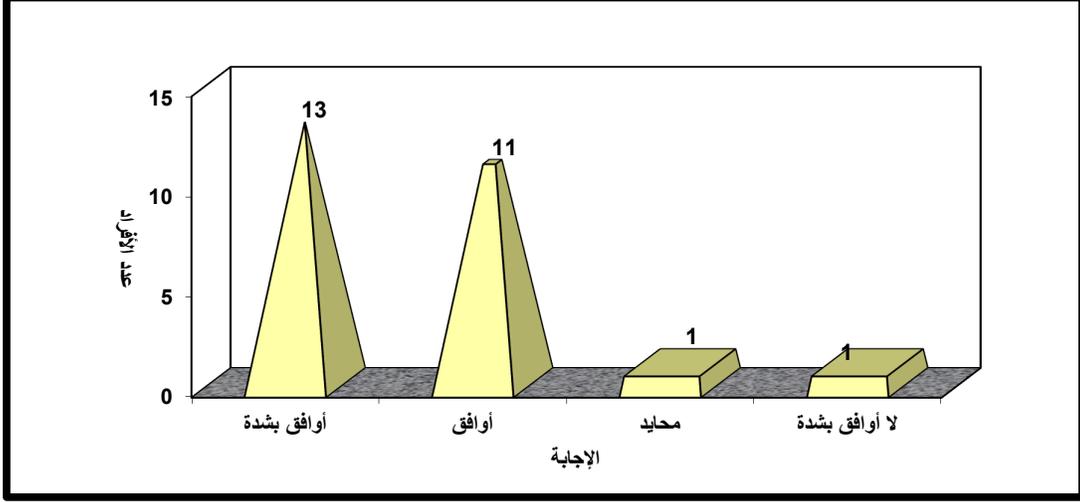
#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
50.0%	13	أوافق بشدة
42.3%	11	أوافق
3.8%	1	محايد
3.8%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (16/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (16/2/3) أن (13) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (50.0%) وافقوا بشدة على أن الإهتمام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية والإلتزام بقواعد السلوك المهني يساعد في مراقبة الأداء المالي، كما وافق فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

3- الفريضة الثالثة: "ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يساعد في مراقبة وتحسين الأداء المالي"

العبارة الأولى: يعتبر نظام المراجعة الداخلية في منشأة القطاع الخاص أداة غير فعالة لمراقبة أدائها.

يوضح الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (17/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (18/2/3)

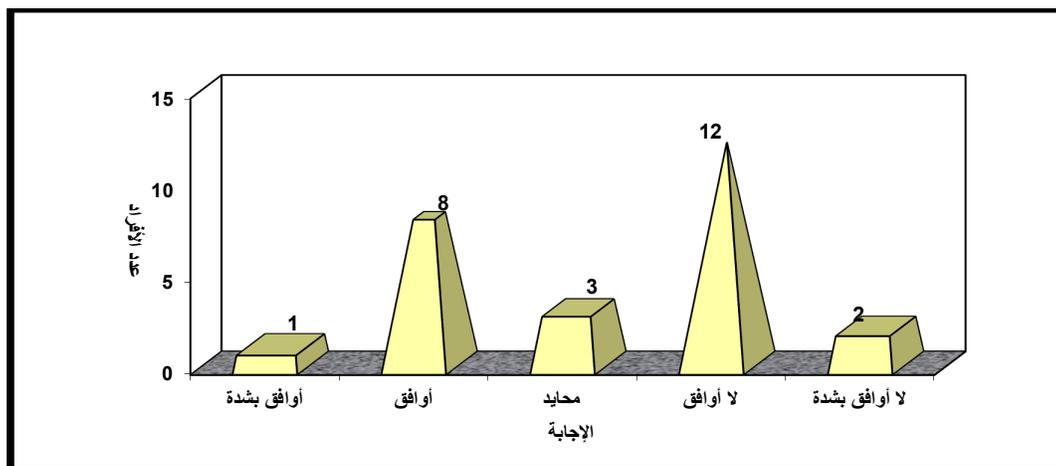
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
3.8%	1	أوافق بشدة
30.8%	8	أوافق
11.5%	3	محايد
46.2%	12	لا أوافق
7.7%	2	لا أوافق بشدة
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (17/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (17/2/3) أن (12) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (46.2%) وافقوا على أن نظام المراجعة الداخلية في منشأه القطاع الخاص يعتبر أداة غير فعالة لمراقبة أداؤها، بينما وافق (8) أفراد وبنسبة (30.8%) على ذلك، وكان هنالك (3) أفراد وبنسبة (11.5%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (7.7%)، بينما وافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

العبرة الثانية: وجود نظام لتحديد معايير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية مراقبة وتحسين الأداء

### المالي.

يوضح الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

### جدول رقم (19/2/3)

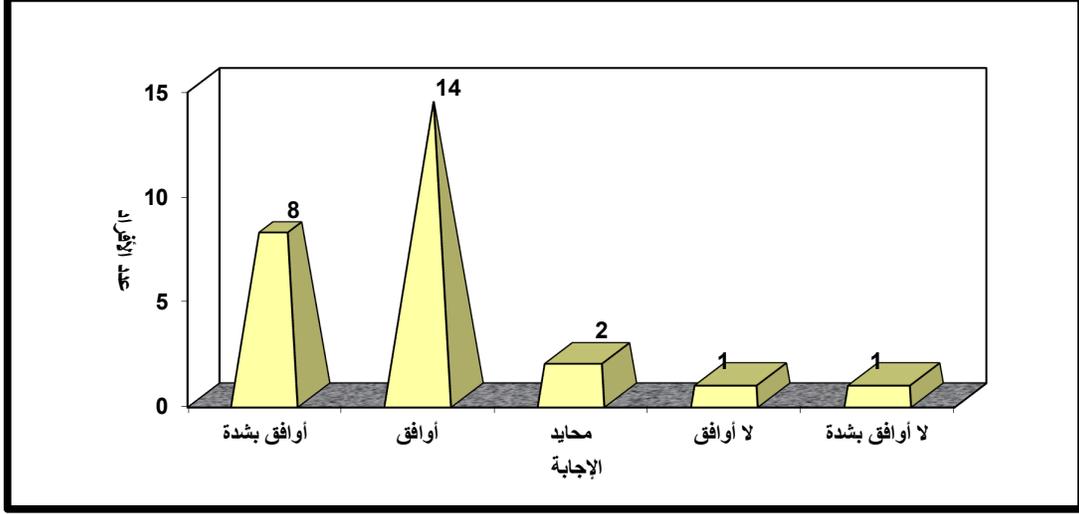
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
30.8%	8	أوافق بشدة
53.8%	14	أوافق
7.7%	2	محايد
3.8%	1	لا أوافق
3.8%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (18/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) أن (14) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (53.8%) وافقوا على أن وجود نظام لتحديد معايير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية مراقبة وتحسين الأداء المالي، كما وافق بشدة (8) أفراد وبنسبة (30.8%) على ذلك، وكان هناك (2) أفراد وبنسبة (7.7%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (3.8%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

العبرة الثالثة: ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يتلائم مع كفاءة تحسين استخدام الموارد المتاحة.

يوضح الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (19/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (20/2/3)

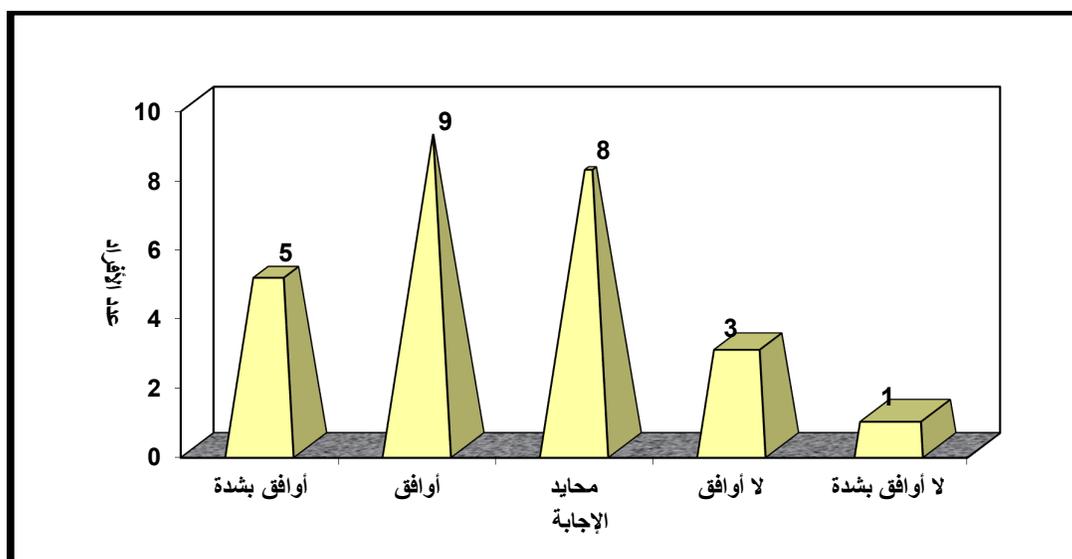
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
19.2%	5	أوافق بشدة
34.6%	9	أوافق
30.8%	8	محايد
11.5%	3	لا أوافق
3.8%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (19/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (19/2/3) أن (9) أفراد في عينة الدراسة وبنسبة (34.6%) وافقوا على أن ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يتلائم مع كفاءة تحسين استخدام الموارد المتاحة، وكان هناك (8) أفراد وبنسبة (30.8%) محايدين بخصوص ذلك، كما وافق بشدة (5) أفراد وبنسبة (19.2%) على ذلك، بينما لم يوافق (3) أفراد وبنسبة (11.5%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

**العبرة الرابعة: ضعف أسس ومقومات نظام المراجعة الداخلية يعد مؤشر لضعف عملية الرقابة**

**وتحسين الأداء المالي.**

يوضح الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (20/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

**جدول رقم (21/2/3)**

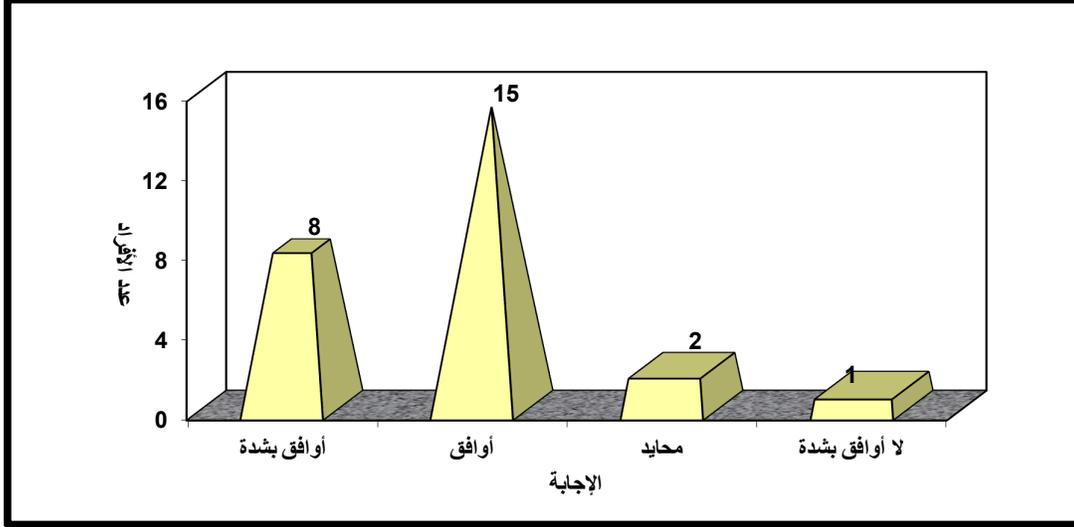
**التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة**

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
30.8%	8	أوافق بشدة
57.7%	15	أوافق
7.7%	2	محايد
3.8%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (20/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (20/2/3) أن (15) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (57.7%) وافقوا على أن ضعف أسس ومقومات نظام المراجعة الداخلية يعد مؤشر لضعف عملية الرقابة وتحسين الأداء المالي، كما وافق بشدة (8) أفراد وبنسبة (30.8%) على ذلك، وكان هناك (2) أفراد وبنسبة (7.7%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

العبرة الخامسة: الإنتقال من النظام اليدوي في المراجعة إلى النظام الآلي في حالة عدم وجود الكادر البشري المؤهل يؤدي إلى ضعف وجود المراجعة الداخلية.  
يوضح الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (21/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

### جدول رقم (22/2/3)

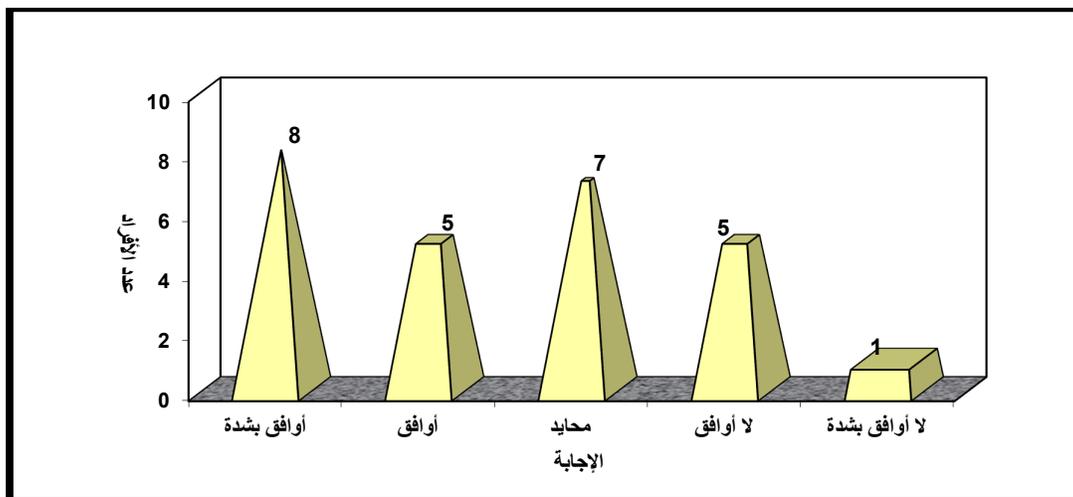
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
30.8%	8	أوافق بشدة
19.2%	5	أوافق
26.9%	7	محايد
19.2%	5	لا أوافق
3.8%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	26	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (21/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (21/2/3) أن (8) أفراد في عينة الدراسة وبنسبة (30.8%) وافقوا بشدة على أن الانتقال من النظام اليدوي في المراجعة إلى النظام الآلي في حالة عدم وجود الكادر البشري المؤهل يؤدي إلى ضعف وجود المراجعة الداخلية، وكان هناك (7) أفراد وبنسبة (26.9%) محايدين بخصوص ذلك، كما وافق (5) أفراد وبنسبة (19.2%) على ذلك، بينما لم يوافق (5) أفراد وبنسبة (19.2%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (3.8%) على ذلك.

## المبحث الثالث

### اختبار صحة الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الأداء المالي، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

#### 1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" الإهتمام بنظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين الأداء المالي " .

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (1/3/3)

#### الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تعتبر المراجعة الداخلية أداة فعالة في تحسين كفاءة الأداء المالي	4	أوافق
2	يعتمد تحسين الأداء المالي على دقة تقارير المراجعة الداخلية	5	أوافق بشدة
3	تأهيل وتدريب المراجعين الداخليين يساهم في رفع إنتاجية المنشآت	4	أوافق
4	نظام المراجعات الداخلية الجيد يتلائم مع إحتياجات المنشآت في الحصول على المعلومات المفيدة لعملية مراقبة الأداء المالي	4	أوافق
5	إستقلال وحياد المراجع الداخلي يساعد في تحسين الأداء المالي	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (1/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة فعالة في تحسين كفاءة الأداء المالي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تحسين الأداء المالي يعتمد على دقة تقارير المراجعة الداخلية.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تأهيل وتدريب المراجعين الداخليين يساهم في رفع إنتاجية المنشآت.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن نظام المراجعات الداخلية الجيد يتلائم مع إحتياجات المنشآت في الحصول على المعلومات المفيدة لعملية مراقبة الأداء المالي.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن إستقلال وحياد المراجع الداخلي يساعد في تحسين الأداء المالي.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (8/2/3) إلى رقم (12/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (2/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (2/3/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	تعتبر المراجعة الداخلية أداة فعالة في تحسين كفاءة الأداء المالي	2	10.69
2	يعتمد تحسين الأداء المالي على دقة تقارير المراجعة الداخلية	3	14.31
3	تأهيل وتدريب المراجعين الداخليين يساهم في رفع إنتاجية المنشآت	3	12.77
4	نظام المراجعات الداخلية الجيد يتلائم مع إحتياجات المنشآت في الحصول على المعلومات المفيدة لعملية مراقبة الأداء المالي	2	10.69
5	إستقلال وحياد المراجع الداخلي يساعد في تحسين الأداء المالي	3	11.54

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (10.69) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة فعالة في تحسين كفاءة الأداء المالي.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (14.31) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تحسين الأداء المالي يعتمد على دقة تقارير المراجعة الداخلية.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (12.77) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تأهيل وتدريب المراجعين الداخليين يساهم في رفع إنتاجية المنشآت.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (10.69) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن نظام المراجعات الداخلية الجيد يتلائم مع إحتياجات المنشآت في الحصول على المعلومات المفيدة لعملية مراقبة الأداء المالي.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (11.54) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين الموافقين بشدة على أن إستقلال وحياد المراجع الداخلي يساعد في تحسين الأداء المالي.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (26) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (130) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أدناه:

#### جدول رقم (3/3/3)

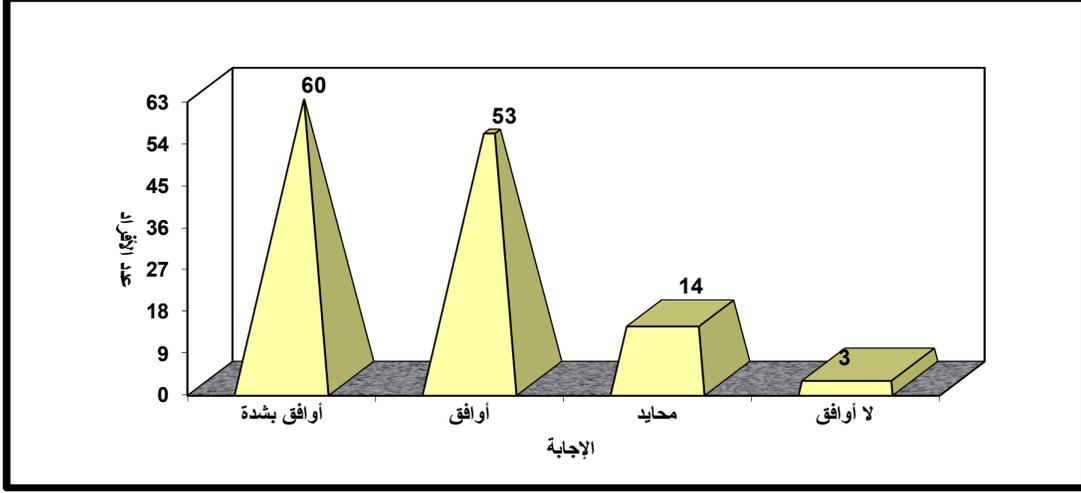
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
46.2%	60	أوافق بشدة
40.8%	53	أوافق
10.8%	14	محايد
2.3%	3	لا أوافق
100.0%	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (1/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (60) إجابة وبنسبة (46.2%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و(53) إجابة وبنسبة (40.8%) موافقة، و(14) إجابة وبنسبة (10.8%) محايدة، و(3) إجابات وبنسبة (2.3%) غير موافقة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (73.51) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " الإهتمام بنظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين الأداء المالي " قد تحققت.

2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تتص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" تطبيق معايير المراجعة الداخلية يساعد في عملية مراقبة الأداء المالي " .

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً ، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (4/3/3)

#### الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة الإدارة والملاك في مراقبة أداء منشأتهم	5	أوافق بشدة
2	ضعف نظام المراجعة الداخلية يقلل من كفاءة إستقلال الموارد المتاحة	3	محايد
3	وجود ضوابط وقوانين فعالة للمراجعة الداخلية يساعد في رفع كفاءة الأداء المالي	4	أوافق
4	نظام المراجعة الداخلية لا يؤدي الى إستقلال الموارد المتاحة بأقصى كفاية ممكنة	3	محايد
5	الإهتمام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية والإلتزام بقواعد السلوك المهني يساعد في مراقبة الأداء المالي	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (4/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة الإدارة والملاك في مراقبة أداء منشئاتهم.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن ضعف نظام المراجعة الداخلية يقلل من كفاءة إستقلال الموارد المتاحة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن وجود ضوابط وقوانين فعالة للمراجعة الداخلية يساعد في رفع كفاءة الأداء المالي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن نظام المراجعة الداخلية لا يؤدي إلى إستقلال الموارد المتاحة بأقصى كفاية ممكنة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الإهتمام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية والالتزام بقواعد السلوك المهني يساعد في مراقبة الأداء المالي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (13/2/3) إلى رقم (17/2/3) أن هناك أفراداً محايدون أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين

أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول رقم (5/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

### جدول رقم (5/3/3)

#### نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	تطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة الإدارة والملاك في مراقبة أداء منشئاتهم	3	19.85
2	ضعف نظام المراجعة الداخلية يقلل من كفاءة إستقلال الموارد المتاحة	3	8.15
3	وجود ضوابط وقوانين فعالة للمراجعة الداخلية يساعد في رفع كفاءة الأداء المالي	3	9.08
4	نظام المراجعة الداخلية لا يؤدي الى إستقلال الموارد المتاحة بأقصى كفاية ممكنة	3	10.00
5	الإهتمام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية والإلتزام بقواعد السلوك المهني يساعد في مراقبة الأداء المالي	3	18.92

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (19.85) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد

العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة الإدارة والملاك في مراقبة أداء منشأتهم.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (8.15) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%)، فإن (7.82) والبالغة (7.82)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح المحايدين على أن ضعف نظام المراجعة الداخلية يقلل من كفاءة إستقلال الموارد المتاحة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (9.08) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.82)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن وجود ضوابط وقوانين فعالة للمراجعة الداخلية يساعد في رفع كفاءة الأداء المالي.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (10.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.82)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين

إجابات أفراد العينة ولصالح المحايدين أن نظام المراجعة الداخلية لا يؤدي الى إستقلال الموارد المتاحة بأقصى كفاية ممكنة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (18.92) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبلغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (17/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن الإهتمام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية والالتزام بقواعد السلوك المهني يساعد في مراقبة الأداء المالي.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (5) عبارة وعلى كل منها هناك (26) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (130) إجابةً ، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أدناه:

جدول رقم (6/3/3)

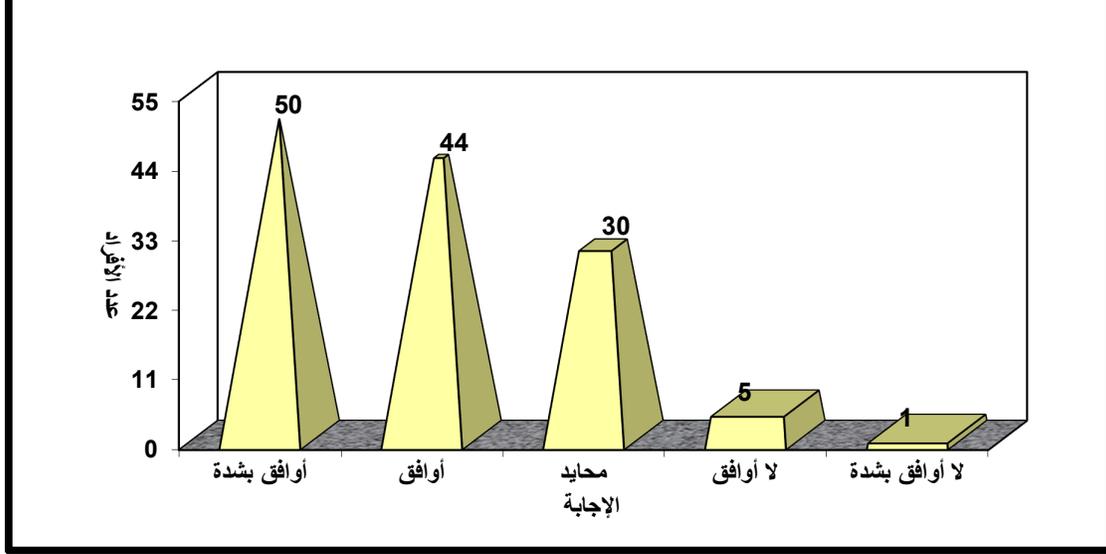
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%38.5	50	أوافق بشدة
%33.8	44	أوافق
%23.1	30	محايد
%3.8	5	لا أوافق
%0.8	1	لا أوافق بشدة
%100.0	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (2/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (50) إجابة وبنسبة (38.5%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و (44) إجابة وبنسبة (36.0%) موافقة، و (30) إجابة وبنسبة (23.1%)

محايدة، و(5) إجابات وبنسبة (3.8%) غير موافقة، وإجابة واحدة وبنسبة (0.8%) غير موافقة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (76.23) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وباللغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (6/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "تطبيق معايير المراجعة الداخلية يساعد في عملية مراقبة الأداء المالي" قد تحققت.

### 3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يساعد في مراقبة وتحسين الأداء المالي".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (4/3/3)

#### الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	يعتبر نظام المراجعة الداخلية في منشأه القطاع الخاص أداة غير فعالة لمراقبة أدائها	2	لا أوافق
2	وجود نظام لتحديد معايير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية مراقبة وتحسين الأداء المالي	4	أوافق
3	ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يتلائم مع كفاءة تحسين استخدام الموارد المتاحة	4	أوافق
4	ضعف أسس ومقومات نظام المراجعة الداخلية يعد مؤشر لضعف عملية الرقابة وتحسين الأداء المالي	4	أوافق
5	الانتقال من النظام اليدوي في المراجعة إلى النظام الآلي في حالة عدم وجود الكادر البشري المؤهل يؤدي إلى ضعف وجود المراجعة الداخلية	3	محايد
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (4/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (2)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة غير موافقين على أن نظام المراجعة الداخلية في منشأه القطاع الخاص يعتبر أداة غير فعالة لمراقبة أدائها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن وجود نظام لتحديد معايير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية مراقبة وتحسين الأداء المالي.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يتلائم مع كفاءة تحسين استخدام الموارد المتاحة.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن ضعف أسس ومقومات نظام المراجعة الداخلية يعد مؤشر لضعف عملية الرقابة وتحسين الأداء المالي.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن الانتقال من النظام اليدوي في المراجعة إلى النظام الآلي في حالة عدم وجود الكادر البشري المؤهل يؤدي إلى ضعف وجود المراجعة الداخلية.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (18/2/3) إلى رقم (22/2/3) أن هناك أفراداً محايدون أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدون وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (5/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

### جدول رقم (5/3/3)

#### نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	يعتبر نظام المراجعة الداخلية في منشأه القطاع الخاص أداة غير فعالة لمراقبة أدائها	4	16.69
2	وجود نظام لتحديد معايير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية مراقبة وتحسين الأداء المالي	4	25.15
3	ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يتلائم مع كفاءة تحسين استخدام الموارد المتاحة	4	8.62
4	ضعف أسس ومقومات نظام المراجعة الداخلية يعد مؤشر لضعف عملية الرقابة وتحسين الأداء المالي	3	19.23
5	الإنتقال من النظام اليدوي في المراجعة إلى النظام الآلي في حالة عدم وجود الكادر البشري المؤهل يؤدي إلى ضعف وجود المراجعة الداخلية	4	5.54

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (16.69) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح غير الموافقين على أن نظام المراجعة الداخلية في منشأه القطاع الخاص يعتبر أداة غير فعالة لمراقبة أدائها.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (25.15) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (19/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن وجود نظام لتحديد معايير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية مراقبة وتحسين الأداء المالي.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (8.62) وهذه القيمة أصغر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (9.49)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (20/2/3)، فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة على أن ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يتلائم مع كفاءة تحسين استخدام الموارد المتاحة.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (19.23) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (21/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن ضعف أسس ومقومات نظام المراجعة الداخلية يعد مؤشر لضعف عملية الرقابة وتحسين الأداء المالي.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (5.54) وهذه القيمة أصغر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (5%) وبالبالغة (9.49)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (20/2/3)، فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة على أن الانتقال من النظام اليدوي في المراجعة إلى النظام الآلي في حالة عدم وجود الكادر البشري المؤهل يؤدي إلى ضعف وجود المراجعة الداخلية.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لأغلبية العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (5) عبارة وعلى كل منها هناك (26) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (130) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أدناه:

#### جدول رقم (6/3/3)

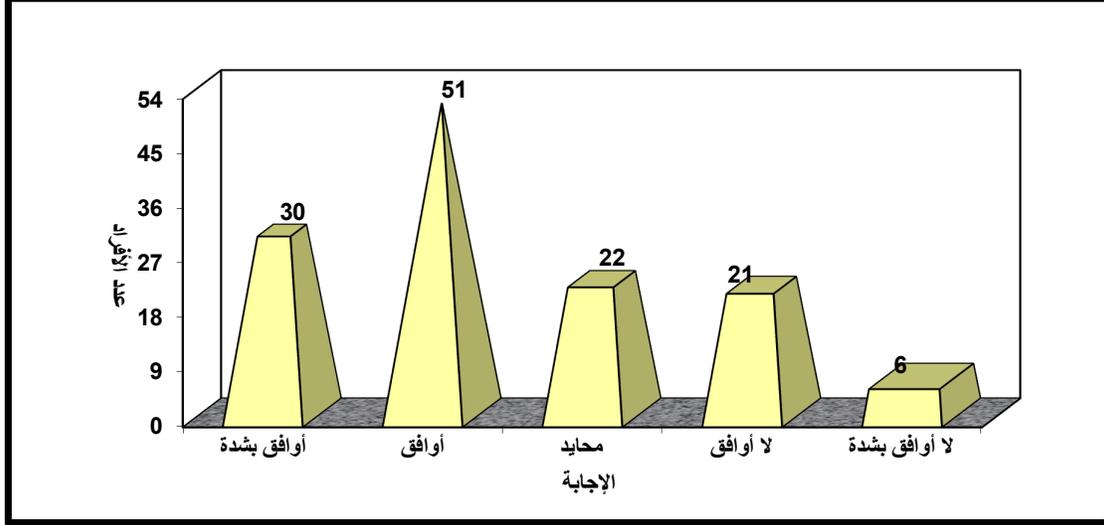
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
23.1%	30	أوافق بشدة
39.2%	51	أوافق
16.9%	22	محايد
16.2%	21	لا أوافق
4.6%	6	لا أوافق بشدة
100.0%	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (2/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (51) إجابة وبنسبة (39.2%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و(30) إجابة وبنسبة (23.1%) موافقة بشدة، و(22) إجابة وبنسبة (16.9%) محايدة، و(21) إجابة وبنسبة (16.2%) غير موافقة، و(6) إجابات وبنسبة (4.6%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (41.62) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (6/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يساعد في مراقبة وتحسين الأداء المالي " قد تحققت.

ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الثلاث بالجدول (7/3/3) والشكل (3/3/3) أدناه:

### الجدول (7/3/3)

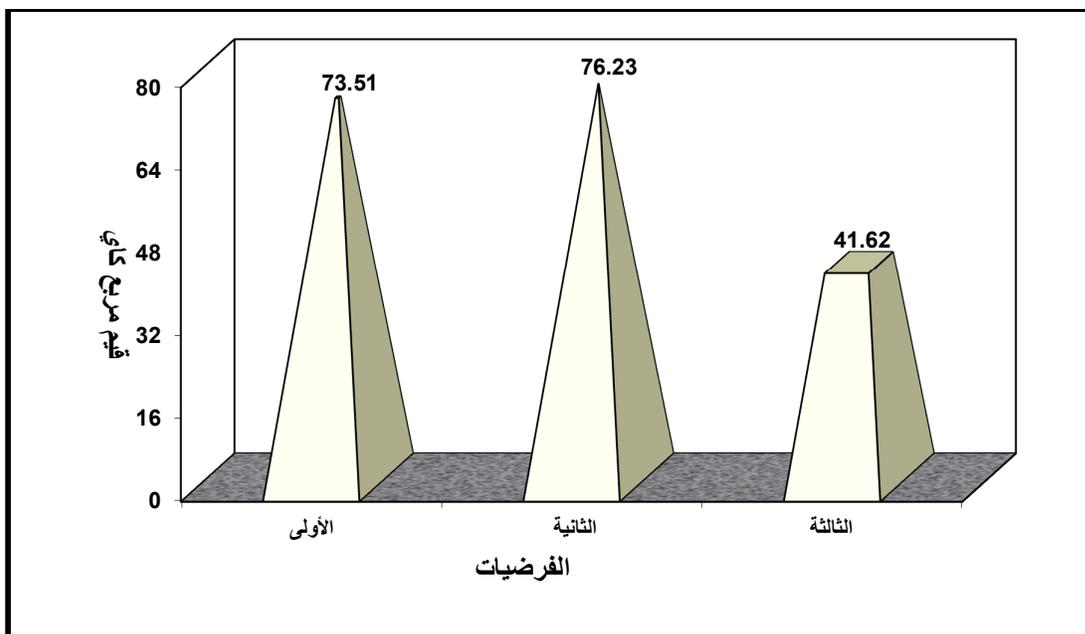
#### ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة

ت	الفرضيات	قيمة مربع كاي
1	الإهتمام بنظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين الأداء المالي	73.51
2	تطبيق معايير المراجعة الداخلية يساعد في عملية مراقبة الأداء المالي	171.12
3	ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يساعد في مراقبة وتحسين الأداء المالي	41.62

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### الشكل (3/3/3)

#### ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول (7/3/3) والشكل (3/3/3) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الثانية تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (76.23)، يليها تحقق الفرضية الأولى بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (73.51)، وأخيراً تحقق الفرضية الثالثة بالمرتبة الثالثة اعتماداً على أكبر ثالث قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (41.62).

# الخاتمة

النتائج  
التوصيات

## أولاً : النتائج

متمثلة فى الاتى :

- 1/ ضعف اسس ومقومات نظام المراجعة الداخلية بعد مؤشر تصنيف عملية الرقابة وتحسين الاداء المالى .
- 2/ تعتبر المراجعة الداخلية اداة فعالة فى تحسين كفاءة الاداء المالى .
- 3/ تطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من شقة الادارة والملاك فى مراقبة اداء منشئاتهم .
- 4/ نظام المراجعة الداخلية الجيد يتلائم مع احتياجات المنشاة فى الحصول على المعلومات المغيرة لعميلة مراقبة الاداء المالى .
- 5/ الانتقال من النظام اليدوى فى المراجعة الى النظام الآلى فى حالة عدم وجود الكادر البشرى المؤهل يودى الى ضعف وجود المراجعة الداخلية .
- 6/ تأهيل وتدريب موظف المراجعة الداخلية يمكن النشاة من استقلال مواردها المتاحة على امثل وجه من خلال جودة الاداء المالى .

## ثانياً : التوصيات:

خرج الباحث بعدد من التوصيات اهمها ما ياتى:-

- 1- العمل على تفعيل نظام المراجعة الداخلية حتى يساعد على اعداد تقارير ذات جودة عالية تسهل عملية المراقبة وتحسين الاداء .
- 2- عند وضع نظام للمراجعة الداخلية يلزم مراعات تطبيق المعايير والإلتزام بقواعد السلوك .
- 3- ضرورة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية للمساهمة فى مراقبة وتحسين الاداء .

# المصادر والمراجع

## المصادر والمراجع :-

1. . د/ ابو الفتوح علي فضالة، الهياكل التمويلية ،ام بابة ،المكتبة العلمية للنشر والتوزيع ،1994م.
2. د/ احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،الاسكندرية ،دارصفاء للنشر ،2000م.
3. د/ أحمد نور ،مبادئ المحاسبة الادارية ،الاسكندرية ،الدار الجامعية ،2002م.
4. د/ اسامة ابراهيم ،تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق ،عمان ،دار البداية ،2009م.
5. امين السيد احمد ،دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد ،الاسكندرية ،الدار الجامعية ،2010م.
6. . د/توفيق مصطفى ،عبدالهادي اسحق المصري ،تدقيق ومراجعة الحسابات ،اريد،دار الكنيدي للنشر ،1991م.
7. د/ثناء علي القباني ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني،الاسكندرية ،الدار الجامعية،2011م.
8. حسام السعيد السيد محمد الوكيل - نموذج مقترح لقياس أثر دور المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة - دراسة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،جامعة حلوان،2011م.
9. د/حمد عبدالرحمن حمد،اساسيات الادارة والاداء ،الخرطوم ،د،ن،2010م.
10. د/حمزة محمد الزبيدي ،التحليل المالي تقييم الاداء والتنبؤ بالفشل ،عمان،وحدة الوراق للنشر،2000م.
11. حيدر محمد عثمان ،دور المراجعة الداخلية في تطوير الاداء المالي،دراسة حالة وزارة الداخلية ،بحث تكميلي لنيل درجة الاجستير في

- المحاسبة والتمويل ،غير منشور،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا،2007م.
12. د/خالد امين عبدالله ،التدقيق والرقابة في البنوك ،عمان ،دار وائل للنشر ،1998م.
13. د/خالد امين عبدالله،علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية،عمان،دار وائل للنشر،2004م.
14. خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، عمان، دار وائل للنشر،1999م.
15. د/ رزق ابزيد الشحنة ،تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية ،عمان ،دار وائل للنشر ،2015م.
16. د/رضوان حلوه،نظرية المحاسبة ،ام بابة،منشورات جامعة حلب،1987م.
17. رقية عامر عبدالمجيد،تقويم عمليات المراجعة في السودان من خلال تطبيق معيار السلوك المهني ،دراسة حالة الشركات الحدودية،دراسة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا،2002م.
18. د/سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد وديان،تدقيق الحسابات،مكتبة المجتمع العربي،2010م.
19. د/ سعيد فرحات جمعة،الاداء المالي لمنظمات الاعمال والتحديات الراهنة،الرياض،دار المريخ للنشر،2000م.
20. سهير عوض قديل،دور المراجعة في ترقية الاداء،دراسة ديوان المراجعة العام،ماجستير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،2002م.

21. صفوت محمد ابراهيم، تفصيل دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات المساهمة في ضوء معايير المراجعة الداخلية الحديثة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، 2006م.
22. د/ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، الدار الجامعية زكريا غنيم، 2004م.
23. د/ عبدالفتاح محمد الصحن، كمال خليفة ابوزيد، المراجعة علما وعملا، الاسكندرية، الدار الجامعية، 1991م.
24. د/ عبدالوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة الاسكندرية، الدار الجامعية، 2006/2005م.
25. د/ عطا الله احمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق، الاسكندرية، دار الراية، 2009م.
26. د/ فتحي رزق السوافيري، احمد عبدالملك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2003/2002م.
27. د/ محمد ابراهيم محمد بابكر، دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي الاداء المالي، دراسة حالة المؤسسة السودانية للنفط، ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.
28. د/ محمد سعيد الصبان، عبدالله عبدالعزيز هلال، الاسس العملية والعلمية لمراجعة الحسابات، الاسكندرية، الدار الجامعية 2002م.
29. د/ محمد صالح علي خليفة، المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي الايرادات، دراسة حالة الجمارك السودانية، بحث تكميلي لنيل درجة

- الماجستير في المحاسبة والتمويل ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا ،2004م.
30. د/ محمد محمود خيرى يوسف ،دراسات في مستجدات المراجعة ،القاهرة ،دارالفكر العربي ،1983م .
31. د/ محمد مطرن ،التحليل المالي الائتماني والاساليب والادوات والاستخدامات العلمية،عمان،دار وائل للنشر،2000م.
32. د/ محمود السيد الناغى،المراجعة اطار النظرية والممارسة،المنصورة، مكتبة الجلاء،1992م.
33. د/مدحت محمد ابو النصر،الاداء الاداري المتميز،القاهرة،المجموعة العربية للتدريب والنشر،2012م.
34. د/ مصطفى يوسف كافي،تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة،عمان،دار الجتمع العربي،2014م.
35. د/ منصور حامد محمود،اساسيات المراجعة،الاسكندرية،الدار الجامعية،1993م.
36. د/منصور عامر محمود واخرون،اساسيات المراجعة،حقوق النشر والتوزيع محفوظة للمؤلف.
37. د/ نهال فريد مصطفى،مبادئ واساسيات الادارة المالية ،الاسكندرية مطبعة لطباعة الازمست والماستر،2000م.
38. د/ وليم توماس،امرسون هنكي،المراجعة بين النظرية والتطبيق،تعريب د/احمد حامد،كمال الدين سعد،الرياض،دار المريخ للنشر،1409م.

39. يحيى الفاضل حامد الرحمة، دور المراجعة الداخلية في تجويد الاداء المالي لدى شركات القطاع الخاصة، دراسة شركة اين العلمية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة غير منشورة، ماجستير، 2008م.
40. د/يحيى حسنين عبيد، جمعة شهاب الدين، اصول المراجعة، الاسكندرية، الدار الجامعية، 1997م.

**الملاحق**

بسم الله الرحمن الرحيم  
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات التجارية  
قسم المحاسبة والتمويل

السيد / ..... المحترم

(إختياري)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ...

### الموضوع : استمارة استبانة

يقوم الباحثون بإعداد بحث تكميلي للحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة والتمويل ، بعنوان : دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الأداء المالي ، ويأمل الباحثون منكم المساهمة من خلال إبداء آرائكم حول عبارات الاستبانة علماً بأن البيانات ستحظى بالسرية التامة وستستخدم لأغراض البحث فقط .

شاكرين لكم حسن تعاونكم ...

### الباحثون :

الزاكي الطاهر فضل الله مردس  
النيل علي محمد بابكر  
عمر محمد جامع حسن عبدالله  
محمد إدريس عجيب إدريس  
مهند مالك مؤمن جبريل

## القسم الأول : البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة ( √ ) أمام الإجابة الصحيحة :

### 1. العمر :

- |                          |                |                          |                |
|--------------------------|----------------|--------------------------|----------------|
| <input type="checkbox"/> | من 31 - 40 سنة | <input type="checkbox"/> | 30 سنة فأقل    |
| <input type="checkbox"/> | أكثر من 50 سنة | <input type="checkbox"/> | من 41 - 50 سنة |

### 2. المؤهل العلمي :

- |                          |            |                          |           |                          |            |
|--------------------------|------------|--------------------------|-----------|--------------------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | دبلوم عالي | <input type="checkbox"/> | بكالوريوس | <input type="checkbox"/> | دبلوم وسيط |
| <input type="checkbox"/> | أخرى       | <input type="checkbox"/> | دكتوراه   | <input type="checkbox"/> | ماجستير    |

### 3. التخصص العلمي :

- |                          |             |                          |                       |                          |        |
|--------------------------|-------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------|
| <input type="checkbox"/> | إدارة أعمال | <input type="checkbox"/> | تكاليف ومحاسبة إدارية | <input type="checkbox"/> | محاسبة |
| <input type="checkbox"/> | أخرى        | <input type="checkbox"/> | دراسات مصرفية         | <input type="checkbox"/> | اقتصاد |

### 4. المؤهل المهني :

- |                          |               |                          |                |
|--------------------------|---------------|--------------------------|----------------|
| <input type="checkbox"/> | زمالة أمريكية | <input type="checkbox"/> | زمالة بريطانية |
| <input type="checkbox"/> | زمالة سودانية | <input type="checkbox"/> | زمالة عربية    |
|                          |               | <input type="checkbox"/> | أخرى           |

### 5. المركز الوظيفي :

- |                          |            |                          |             |                          |              |
|--------------------------|------------|--------------------------|-------------|--------------------------|--------------|
| <input type="checkbox"/> | مدير إداري | <input type="checkbox"/> | مدير مالي   | <input type="checkbox"/> | مدير عام     |
| <input type="checkbox"/> | محاسب مالي | <input type="checkbox"/> | مراجع داخلي | <input type="checkbox"/> | محاسب تكاليف |
|                          |            |                          |             | <input type="checkbox"/> | أخرى         |

### 6. سنوات الخبرة :

- |                          |            |                          |                |                          |                |
|--------------------------|------------|--------------------------|----------------|--------------------------|----------------|
| <input type="checkbox"/> | من 11 - 15 | <input type="checkbox"/> | من 6 - 10 سنة  | <input type="checkbox"/> | 5 سنوات فأقل   |
|                          |            |                          |                |                          | سنة            |
|                          |            | <input type="checkbox"/> | أكثر من 20 سنة | <input type="checkbox"/> | من 16 - 20 سنة |

## القسم الثاني : عبارات الفرضيات

الرجاء وضع علامة ( √ ) أمام مستوى الموافقة المناسب

الفرضية الأولى : (الإهتمام بنظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحسين الأداء المالي).

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					1. تعتبر المراجعة الداخلية أداة فعالة في تحسين كفاءة الأداء المالي.
					2. يعتمد تحسين الأداء المالي على دقة تقارير المراجعة الداخلية .
					3. تأهيل وتدريب المراجعين الداخليين يساهم في رفع إنتاجية المنشآت .
					4. نظام المراجعة الداخلية الجيد يتلائم مع احتياجات المنشآت في الحصول على المعلومات المفيدة لعملية مراقبة الأداء المالي .
					5. استقلال وحياد المراجع الداخلي يساعد في تحسين الأداء المالي .

الفرضية الثانية: ( تطبيق معايير المراجعة الداخلية يساعد في عملية مراقبة الأداء المالي).

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					1. تطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة الإدارة والملاك في مراقبة أداء منشأتهم .
					2. ضعف نظام المراجعة الداخلية يقلل من كفاءة استقلال الموارد المتاحة .
					3. وجود ضوابط وقوانين فعالة للمراجعة الداخلية يساعد في رفع كفاءة الأداء المالي.
					4. نظام المراجعة الداخلية يؤدي الى استقلال الموارد المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة .
					5. الاهتمام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية والالتزام بقواعد السلوك المهني يساعد في مراقبة الأداء المالي.

الفرضية الثالثة : (ضعف نظام المراجعة الداخلية لايساعد في مراقبة وتحسين الأداء المالي).

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					1. يعتبر نظام المراجعة الداخلية في منشأة القطاع الخاص اداة غير فعالة لمراقبة ادائها .
					2. وجود نظام لتحديد معايير المراجعة الداخلية يزيد من فعالية مراقبة وتحسين الاداء المالي .
					3. ضعف نظام المراجعة الداخلية لا يتلائم مع كفاءة تحسين إستخدام الموارد المتاحة .
					4. ضعف أسس ومقومات نظام المراجعة الداخلية يعد مؤشر لضعف عملية الرقابة وتحسين الأداء المالي .
					5. الإنتقال من النظام اليدوي في المراجعة الي النظام الآلي في حالة عدم وجود الكادر البشري المؤهل يؤدي الي ضعف وجود المراجعة الداخلية .

## المحكمون :

1. د/ بابكر ابراهيم الصديق
2. د/ محمد النايير .
3. د/ مصطفى نجم البشاري .