

## The impact of internal audit on improving the efficiency of the financial performance of government units: a case study on King Abdulaziz University in Jeddah

Najla Ibrahim Abdulrahman

Lamis Jamel Banasser

Faculty of Economics and Administration || King Abdulaziz University || KSA

**Abstract:** The study dealt with the impact of internal auditing on improving the efficiency of the financial performance of government units, as applied to King Abdulaziz University in Jeddah. It aimed to know the impact of the independence of the internal auditor on improving the efficiency of financial performance, and to know the impact of the professional competence of the internal auditor on improving the efficiency of financial performance, and to know the impact of the internal organization of the internal audit department on improving the efficiency of the financial performance of government units. To the descriptive survey method for a random sample of the financial and administrative staff at King Abdulaziz University in Jeddah, where the questionnaire was distributed to the study sample and the results were analyzed using appropriate statistical methods. The two researchers reached a set of results, the most important of which are the following:

The internal auditor's enjoyment of independence, honesty, objectivity and impartiality contributes greatly to improving the efficiency of financial performance, and the internal auditor's enjoyment of ethical values contributes to increasing the efficiency of internal auditing and thus improving the efficiency of financial performance in government units.

Accordingly, the two researchers recommended the need for a legal obligation for internal auditors to abide by internal auditing standards and to adhere to the rules of professional conduct because they represent an important cornerstone of internal auditing in government units.

**Keywords:** internal audit, financial performance, government units.

## أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية - دراسة حالة على جامعة الملك عبد العزيز بجدة -

نجلاء إبراهيم الرحمن

لميس جميل باناصر

كلية الاقتصاد والإدارة || جامعة الملك عبد العزيز || المملكة العربية السعودية

**المستخلص:** تناولت الدراسة أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية وذلك تطبيقاً على جامعة الملك عبد العزيز بمدينة جدة. وهدفت إلى معرفة أثر استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي، ومعرفة أثر الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي، ومعرفة أثر التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية. ولتحقيق هدف الدراسة اعتمدت الباحثتان على المنهج الاستقرائي التاريخي بالإضافة إلى المنهج الوصفي المسحي لعينة

عشوائية من الكادر المالي والاداري في جامعة الملك عبد العزيز بجدة، حيث تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة وتحليل النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة. وتوصلت الباحثتان إلى مجموعة من النتائج أهمها التالي:  
إن تمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والحياد يساهم بشكل كبير في تحسين كفاءة الأداء المالي، كما أن تمتع المراجع الداخلي بالقيم الأخلاقية يساهم في زيادة كفاءة المراجعة الداخلية وبالتالي تحسين كفاءة الأداء المالي في الوحدات الحكومية.  
وبناء على ذلك، أوصت الباحثتان بضرورة وجود إلزام قانوني للمراجعين الداخليين بالالتزام بمعايير المراجعة الداخلية والالتزام بقواعد السلوك المهني لأنها تمثل ركناً جوهرياً مهماً في المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.  
الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، الأداء المالي، الوحدات الحكومية

## 1- الإطار العام للدراسة.

### مقدمة:

يعد كفاءة الأداء المالي من المقومات الرئيسية للوحدات الاقتصادية، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي للأنشطة من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة سابقاً. (محمد وتاي الله، 2017، ص122)  
وبما أن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر وظيفة رقابية تمت ممارستها منذ قرون عديدة، ولقد شهدت المراجعة الداخلية تطوراً كبيراً في الآونة الأخيرة لظهور العديد من التطورات الاقتصادية والتقدم التكنولوجي مما أدى إلى زيادة اعتراف الإدارات العليا بأهميتها، وبالتالي لم تعد مهامها تقتصر على فحص ومراجعة العمليات المحاسبية فقط، بل توسع مفهوم ونطاق المراجعة الداخلية حتى أصبحت أداة رقابية هامة لخدمة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في تحقيق الأهداف المخطط لها. (محمود وأمبدي، 2016، ص62)  
وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية داعمه لتحسين الأداء المالي (Unegbuand and Kida, 2011, p304) وفي الآونة الأخيرة أصبح تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية توجهاً هاماً في المملكة العربية السعودية، وذلك إيماناً بتأثيرها وفعاليتها ودورها في تحقيق السياسات الاقتصادية المرجوة، كونها أحد الركائز المهمة في تحقيق تطلعات قادة الدولة في تحسين أداء الوحدات الحكومية وتحقيق النزاهة، لذلك حاولت الباحثتان في هذه الدراسة الوقوف ملياً عند معرفة أثر المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية.

### مشكلة الدراسة:

أدى التطور الاقتصادي المتزايد والتوسع الانفاق الحكومي إلى ضرورة تحسين آليات وأنظمة الرقابة على الوحدات الحكومية، وتعد المراجعة الداخلية أحد أهم هذه الآليات التي تساهم في تقييم العمليات التشغيلية والمالية وتحسين الأداء المالي. (محمود وأمبدي، 2016، ص15)  
ولهذا من المهم تفعيل الدور الحقيقي لوظيفة المراجعة الداخلية ومواجهة المعوقات والصعوبات التي تحد من فاعليتها، فوجود نظام مراجعة داخلية مستقل وفعال في الوحدات الحكومية يساعد على تطوير وتدريب المراجع الداخلي والارتقاء بتأهيله العلمي الذي من شأنه تعزيز الرقابة على الأداء المالي للوحدات الحكومية ورفع وتحسين كفاءة أداءها المالي (حسن، 2015؛ محمود وأمبدي، 2016).  
وعليه يمكن بلورة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: ما أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية ؟  
وللإجابة على هذا التساؤل تم صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- هل تؤثر استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية؟
- 2- هل تؤثر الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية؟
- 3- هل يؤثر التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية؟

#### فرضيات الدراسة:

- الفرضية الرئيسية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية وتحسين كفاءة الأداء المالي في جامعة الملك عبد العزيز.
- وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الداخلي وتحسين كفاءة الأداء المالي في جامعة الملك عبد العزيز.
  - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وتحسين كفاءة الأداء المالي في جامعة الملك عبد العزيز.
  - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية وتحسين كفاءة الأداء المالي في جامعة الملك عبد العزيز.

#### أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الهدف الرئيسي وهو التعرف على أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- 1- بيان أثر استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية.
  - 2- بيان أثر الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية.
  - 3- بيان أثر التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية.

#### أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في التعرف على أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية، إن توفر نظام مراجعة داخلية فعال وفريق على قدر عالٍ من الكفاءة والمهنية داخل الوحدة الحكومية يؤدي إلى تحسين فعالية وكفاءة الأداء باعتبارها نظام رقابي مستقل، كما أن التزام الوحدات الحكومية بالقوانين واللوائح الواردة بتقارير المراجعة الداخلية يؤثر بشكل كبير في كفاءة الأداء المالي والمحاسبي بهذه الوحدات، وتنفيذ السياسات المالية للدولة دون انحراف، مما يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية للدولة. (النيحوي وآخرون، 2017، ص 143)

كما تكتسب هذه الدراسة أهميتها تماشياً مع الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية للمراجعة الداخلية، والتي تهدف إلى استقلالية ورفع الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، وتطوير جودة الأداء المهني للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية (اسماعيل والحسن، 2016، ص3)، مما ينعكس عملياً على تحسين الأداء التنظيمي للوحدات الحكومية السعودية، وتدعيم الثقة لدى المواطنين وأصحاب المصالح.

#### حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية.
- الحدود البشرية: الكادر الإداري والمالي بجامعة الملك عبد العزيز في مدينة جدة.

- الحدود المكانية: جامعة الملك عبد العزيز بجدة.
- الحدود الزمنية: عام 2019م - 2020م

### الدراسات السابقة.

1. دراسة (Enofe, et al, 2013) هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى أهمية فعالية المراجعة الداخلية كأداة لفعالية الإدارة في الوحدات الحكومية في ولاية ادو النيجرية، واعتمدت الدراسة في جمع بياناتها على استقصاء آراء عينة عشوائية من المحاسبين والمراجعين الداخليين العاملين في تلك الوحدات وعددها (54) مفردة. وخلصت إلى أن فعالية المراجعة الداخلية تلعب دوراً رئيسياً في ضمان فعالية الإدارة في هذه الوحدات، وأوصت الدراسة بضرورة اكساب المراجعين الداخليين المهارات التقنية اللازمة وحضور رئيسهم اجتماعات الإدارة العليا ليكون على علم بالسياسات التي تؤثر في أهداف المنظمة.
2. دراسة (يوسف، 2017) هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والأداء المالي بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية والمسجلة داخل بورصة الأوراق المالية المصرية؛ ولتحقيق ذلك الهدف تم اختيار عينة ميسرة من الشركات المصرية والتي بلغ عددها ٥٧ شركة تمثل عدد 13 قطاعاً اقتصادياً مختلفاً، وتم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والأداء المالي، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة بين جودة المراجعة الداخلية والأداء المالي معبرا عنه بمعدل العائد على الأصول ومعدل العائد على حقوق الملكية.
3. دراسة ( محمد، 2018) هدفت الدراسة إلى قياس واختبار أثر النظام المحاسبي المحوسب ومساهمة في زيادة كفاءة الوحدات الإيرادية وتحديد أثرها على الإيرادات بالوحدات الإيرادية الحكومية في السودان، وأتبع الباحث المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لمعرفة تأثير حوسبة النظام المحاسبي على الأداء المالي بهيئة الجمارك السودانية، وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج منها وهي أن تطبيق النظام المحاسبي المحوسب يسهل عملية تحصيل الإيرادات المختلفة، وأن وعي العاملين بأهمية حوسبة النظام المحاسبي يرفع كفاءة الأداء المالي، وأوصت الدراسة، وضرورة تطبيق نظام التحصيل الإلكتروني للإيرادات في جميع الوحدات الحكومية.
4. دراسة (Wanyama, et al, 2018) هدفت الدراسة إلى التحقيق في وظائف المراجعة الداخلية وتأثيرها على الأداء المالي لشركة ( Rift valley bottler's limited, Eldoret)، واعتمدت هذه الدراسة على تصميم استبانة، وبلغ حجم العينة 40 شخصاً، وكان المشاركون بشكل رئيسي موظفين من إدارات المالية والموارد البشرية والمشتريات، وتم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام نموذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لإظهار فعالية وظائف التدقيق الداخلي على الأداء المالي للشركة، وأظهرت النتائج أن المراجعة الداخلية للحسابات تهدف إلى إضافة قيمة وتحسين لعمليات المؤسسة وتساعد المنظمة على تحقيق أهدافها، كما توصي هذه الدراسة بضرورة أن تقوم المنظمات دائماً بالالتزام بوظائف المراجعة الداخلية بطريقة إيجابية لتحسين أدائها المالي.

### التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة، وأهدافها والنتائج التي توصلت إليها، وما خرجت به من توصيات، نلاحظ أن هناك اهتمام واسع النطاق بالمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية، وانطلقت كل دراسة من مشكلة رئيسية مختلفة عن الأخرى مع اختلاف في الفترات الزمنية والمكانية التي طبقت فيها تلك الدراسات، حيث استعرضت

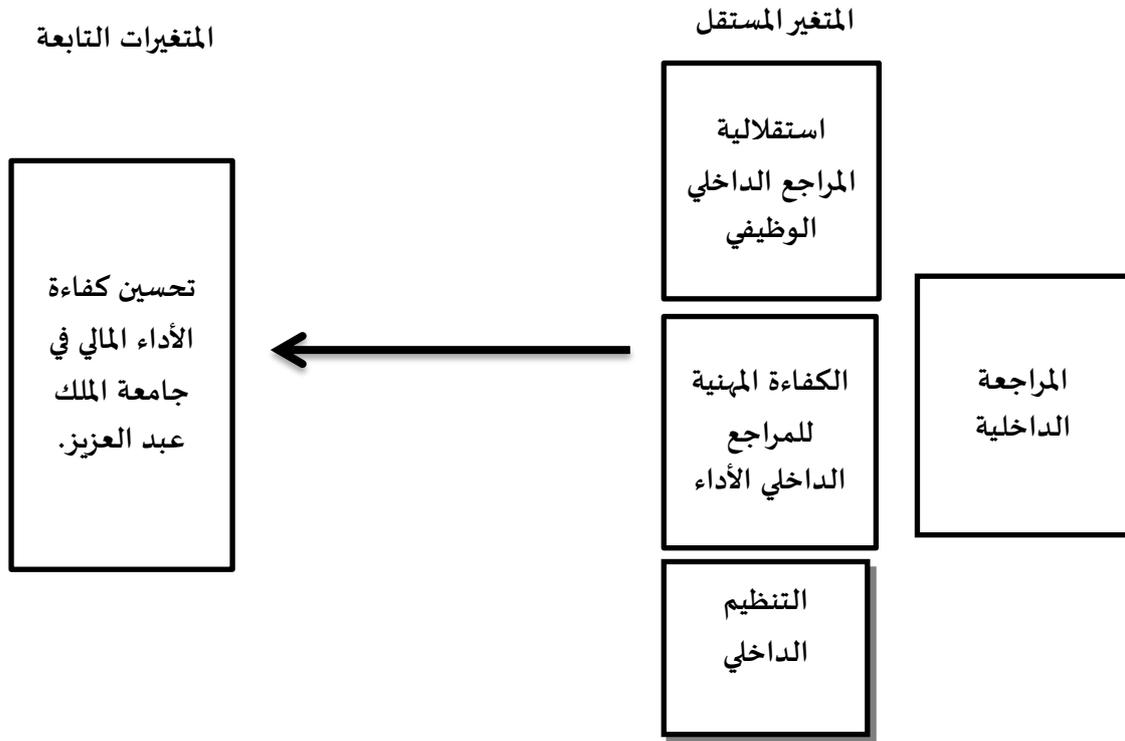
بعض الدراسات فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية كأداة لفعالية الإدارة مثل دراسة ( Enofe, et al, 2013) التي طُبقت على الوحدات الحكومية النيجيرية، أما دراسة (محمد، 2018) فأظهرت أثر حوسبة النظام المحاسبي على الأداء المالي للوحدات الإيرادية الحكومية في السودان.

وبعض الدراسات ربطت بين المراجعة الداخلية والأداء المالي مثل (يوسف، 2017)، ( Wanyama, et al, 2018)، وإيماناً بأهمية تكامل الدراسات والأبحاث العلمية، فإن الدراسة الحالية تُعد امتداداً لجهود الباحثين في هذه المجال، خاصة أن هذه الدراسات طُبقت في بيئات مختلفة عن بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية، حيث تتميز الدراسة الحالية عن هذه الدراسات السابقة بالبيئة المستهدفة من حيث تناولها أثر المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية وكان محور اهتمامها البيئة السعودية، وقد اختارت الباحثان جامعة الملك عبد العزيز بجدة كمجتمع للدراسة.

### منهجية الدراسة.

اعتمدت الباحثتان على المنهج الاستقرائي التاريخي، والذي يتم فيه تحديد المفاهيم النظرية والمصطلحات الأساسية المتعلقة بالدراسة وتتبع التطور التاريخي للمراجعة الداخلية، وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والدراسات الرائدة والدوريات التي أُتيح للباحثين فرصة الحصول عليها، ووضع الفرضيات البحثية التي يجب التأكد من صحتها لتحقيق أهداف الدراسة. كما استخدمت الباحثتان المنهج الوصفي المسحي في الدراسة الميدانية لمعرفة أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي في جامعة الملك عبد العزيز بمدينة جدة، وذلك باستخدام الاستبانة كأداة للدراسة تم من خلالها جمع البيانات وتحليلها عن طريق الأساليب الإحصائية الملائمة للتوصل إلى النتائج وتقديم التوصيات.

### متغيرات الدراسة:



الشكل رقم (1/1): متغيرات الدراسة (إعداد الباحثان)

### 3- الإطار النظري للدراسة.

مقدمة:

وتلقى وظيفة المراجعة الداخلية اهتماماً متزايداً في الوحدات الحكومية باعتبارها من أهم عناصر الرقابة الداخلية الفعالة، ومكوناً هاماً للإدارة المالية الحكومية، وأداة لتحسين أداء الوحدات الحكومية، فقد شهدت السنوات الماضية تغييرات وتطورات في بيئة العمل الحكومي مما أثر على أداء هذه الوحدات، حيث أصبح لزاماً على المدير التعرف على المركز المالي قبل التفكير في وضع الخطط المستقبلية، مما يساهم في تدعيم الشفافية والمساءلة والحوكمة. (محمود وأمبدي، 2016، ص 60 - 72).

وعليه، قسمت الباحثان هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: الأداء المالي للوحدات الحكومية.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية وعلاقتها بتحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية.

### المبحث الأول- المراجعة الداخلية.

تمهيد:

شهدت المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي تحولاً من الدور التقليدي لها كأداة مساءلة رقابية إلى أداة استشارية لتحسين النتائج المستقبلية، وقد اعترفت العديد من المنظمات المهنية بدور المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الوحدات الحكومية، وتنفيذ سياسات الدول المالية والاقتصادية بكفاءة وفعالية أكبر (السيد، 2013، ص335).

ونظراً لأهمية المراجعة الداخلية وما تحققه من دورٍ فعالٍ في أداء الوحدات الحكومية كان لابد من التطرق في هذا المبحث إلى المراجعة الداخلية، مفهومها، وأهميتها، وأهدافها، والفرق بين المراجعة الداخلية في المؤسسات والمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي وأخيراً معايير المراجعة الداخلية.

### أولاً- مفهوم المراجعة الداخلية:

تعددت المفاهيم عن المراجعة الداخلية من قبل الباحثين والمنظمات المهنية، ويعد تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي الصادر عام 1947م أول تعريف للمراجعة الداخلية، حيث تم تعريفها بأنها "نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهي نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى". (يوسف وعثمان، 2017، ص13).

وكذلك عرفها المعهد العربي للمحاسبين بأنها " نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى". (أبووظة وحلس، 2009، ص15).

كما عرفها بعض الباحثين بأنها "جزء من نظام الرقابة الداخلية الموضوعة من قبل إدارة المنظمة لضمان الالتزام بإجراءات العمل المنصوص عليها، وباعتبارها أداة مساعدة للإدارة". (Enofe et al., 2013, p 163).

وأيضاً عُرفت بأنها "منظومة مراجعة متكاملة من أساليب واجراءات رقابية تعمل على إرساء مجموعة من قواعد العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا، وتسهر على تنفيذها مع جميع العاملين لتوفير قدر مقبول من الثقة والاطمئنان، لتحقيق أهداف الوحدة من حيث كفاءة وفعالية العمليات ودقة وصحة سلامة التقارير المالية، والالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة". (يوسف وعثمان، 2017، ص15).

ومما سبق تعرف الباحثان المراجعة الداخلية على "أنها نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى الرقابة على العمليات ويساعد في الالتزام بتنفيذ الإجراءات والأنظمة والعمل على تحسين كفاءة الأداء من خلال رفع تقارير بالتوصيات والملاحظات".

#### ثانياً- أهمية المراجعة الداخلية.

ظهرت الحاجة للمراجعة الداخلية بصورة كبيرة خلال الأزمة المالية العالمية (1929م -1933م) نتيجة إفلاس العديد من الشركات والمؤسسات، وعدم معرفة الإدارات بمدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية لديها، مما دفعها إلى الاهتمام بالمراجعة الداخلية لفحص وتقييم جميع العمليات والأنشطة، وتتبع وتقويم جميع آليات الرقابة باعتبار المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الذي يشكل بؤرة هذا النظام وصمام الأمان له. (العفيفي، 2009، ص34).

ويمكن تقسيم أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للإدارة والمراجع الخارجي كالآتي:

#### 1- أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للإدارة:

يتم تصميم المراجعة الداخلية داخل الوحدات لضمان سير العمل بكفاءة وفعالية، والتأكد من سلامة الأصول والحفاظ على الموارد من الضياع والإهمال، كما تظهر أهميتها عندما تحتاج الإدارة إلى البيانات والمعلومات المثبتة بالتقارير، وللتأكد من سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية. وكذلك عندما تضطر الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية في المنشأة. (محمود وأمبدي، 2016، ص34)

كما أن إشراف الدولة المتزايد على المشروعات والمنشآت أدى إلى ضرورة التأكد من صحة المعلومات ودقتها، وحتى تخلي الإدارة مسؤولياتها عن هذه البيانات والمعلومات أصبح مهماً تواجد المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية خاصة بعد ظهور القوانين واللوائح في الدولة. (عبد الرحمن وحامد، 2017، ص40)

#### 2- أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي:

يعد نظام المراجعة الداخلية هاماً بالنسبة للمراجع الخارجي، كونها من العناصر الهامة لنظام الرقابة الداخلية، والتي يقوم المراجع الداخلي بدراسته باعتباره أحد المعايير الهامة والمتعارف عليها، ومن المتعارف عليه أن المراجعة الخارجية قد تحولت في الآونة الأخيرة من المراجعة التفصيلية الكاملة إلى المراجعة الاختيارية المعتمدة على العينات، وذلك نتيجة كبر حجم الشركات وتعدد عملياتها وبغرض تخفيض تكاليف عمليات المراجعة الخارجية، كما أن الضغوط التي يتعرض لها المراجع الخارجي لتخفيض الأتعاب بسبب المنافسة، جعلته يلجأ إلى تخفيض تكلفة عملية المراجعة من خلال محاولة تخفيض جهد المراجعة إلى أدنى حد ممكن، وذلك بزيادة الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية بالوحدة. (أبوروي، 2011، ص48)

وترى الباحثان بناءً على ما سبق أن تضخم الوحدات وتوسع احتياجاتها وتعقد عملياتها أدى إلى زيادة الوعي بأهمية المراجعة الداخلية وتعاضم الحاجة إليها من قبل كافة الأطراف المستفيدة الأخرى.

### ثالثاً- أهداف المراجعة الداخلية

يعد الهدف الرئيسي من المراجعة الداخلية هو ضبط البيانات المحاسبية للتأكد من سلامة السجلات والمحافظة على أصول المنشأة وكشف الغش والأخطاء، ويبرز دور المراجع الداخلي من خلال تحقيق هدف رفع قيمة المنشأة وتحسين عملياتها من خلال تقييم وتحسين اجراءات الرقابة الداخلية.

ويمكن تلخيص أهداف المراجعة الداخلية في التالي:

- 1- التأكد من سلامة المعلومات والبيانات المحاسبية المعدة ومدى الاعتماد عليها.
- 2- التأكد من حماية أصول المنشأة، من أي ضياع أو اختلاس أو سوء استعمال وهذا يتطلب ضرورة احكام الرقابة على العمليات. (سبيل وحسن، 2006، ص80)
- 3- مراجعة متانة وكفاءة تطبيق الرقابة المالية والمحاسبية على العمليات، بغرض زيادة الفعالية وتخفيض التكاليف. (علي وزيدان، 2012، ص99)
- 4- القيام بمراجعات منتظمة دورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير تتضمن النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا. (سليمان وحسن، 2015، ص49)
- 5- التأكد من كفاءة الاستخدام الاقتصادي للموارد.
- 6- خلق قيمة مضافة للمنشأة عن طريق تحقيق العائد النهائي للاستثمار فيها. (العفيفي، 2009، ص41)
- 7- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها، من خلال اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في الاجراءات والنظم بهدف التحسين والتعديل (يوسف وعثمان، 2017، ص16).

ومما سبق ترى الباحثان أن المراجعة الداخلية تسعى لتقديم خدمات رقابية واستشارية متكاملة تشمل الأنشطة المالية والإدارية، حيث أن تحقيق أهداف المراجعة الداخلية لم تقتصر على الأهداف الرقابية بل تمتد إلى الأهداف البناءة، مما يساعد على تحقيق أهداف الإدارة وتنفيذ خططهم وسياساتهم، وتحسين أداءهم.

### رابعاً- الفرق بين المراجعة الداخلية في المؤسسات والمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي:

أ- المراجعة الداخلية في المؤسسات:

وتتمثل وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات كونها تقوم بتقديم ضمانات حول مدى تحكم المؤسسة في مختلف نشاطاتها، وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية من حيث ملاءمتها وفعاليتها، والتأكد من الالتزام بمختلف السياسات والإجراءات المعمول بها في المؤسسة، والتأكد من فاعلية الأساليب المعتمدة في تقييم مختلف المخاطر على مستوى المؤسسة. (محمد، 2020، ص200)

ب- المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي:

يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بتقديمها لخدمات التوكيل، والتي تهدف لتقديم استنتاج يتعلق بالوحدة أو العملية محل المراجعة، وذلك من خلال التقييم الجيد والموضوعي للأدلة وتقييم إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة داخل الوحدة الحكومية.

وبالإضافة لهذا الدور فإنها تقوم بتقديم خدمات ذات طابع استشاري بناءً على طلب محدد من الإدارة بهدف تقديم النصح للإدارة، ومساعدتها في عملية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة. (محمد، 2019، ص232)

### خامساً- معايير المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية كمهنة تعتمد على مجموعة من المعايير المقبولة والمتعارف عليها والتي تصدرها المنظمات والهيئات المهنية، والتي تنعكس على الاجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة. وتهدف هذه المعايير إلى

تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، وتعد مقياساً للأداء المهني للمراجع الداخلي، ونموذجاً للحكم على نوعية العمل الذي يمارسه المراجع الداخلي (محمد وحامد، 2014، ص112).

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي هو قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية والتي اصدرها عام 1978م، وتتضمن خمس مجموعات رئيسية سيتم تلخيصها كالتالي:

#### 1- معايير الاستقلال:

ويقصد بها استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ويتحقق الاستقلال عندما يمارس المراجع الداخلي عمله بكل حرية وبموضوعية، ويُسمح له بإعطاء رأي محايد غير متحيز، وذلك بناءً على دعامتين أساسيتين هما المركز التنظيمي والموضوعية (ابراهيم وعثمان، 2016، ص37).

#### 2- معايير الكفاءة المهنية:

تنص معايير الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية على ضرورة تأدية جميع أعمال المراجعة على مستوى عالٍ من العناية المهنية والتفوق المهني، حيث يجب تنفيذ المراجعة الداخلية بكفاءة وعلى ضوء العناية المهنية المعقولة (محمد وحامد، 2014، ص118).

#### 3- معايير نطاق عمل المراجعة الداخلية:

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية دراسة وفحص وتقييم مدى فاعلية وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ومدى كفاءة أداء المهام والواجبات قبل تحديد نطاق العمل؛ وذلك بهدف التحقق من مدى توفر الضمانات والضوابط الكافية لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفعالية، ومدى قدرة الوحدة على حماية أصولها أو استغلال مواردها المتاحة بكفاءة وفاعلية (أبووظة وحلس، 2009، ص23).

#### 4- معايير أداء عمل المراجعة الداخلية:

يجب أن يتضمن عمل المراجع الداخلي تخطيط لعملية المراجعة الداخلية، وفحص المعلومات وتقييمها، وتوصيل النتائج ومتابعتها. وتتضمن هذه المعايير شرحاً لجميع المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية والتي تبدأ بعملية التخطيط وتنتهي بعملية المتابعة (موسى وحسب الله، 2011، ص45).

#### 5- معايير إدارة قسم المراجعة الداخلية

يُعرف قسم المراجعة الداخلية بأنه "دائرة أو قسم أو فريق من المستشارين أو غيرهم ممن يقدمون تأكيدات وخدمات استشارية موضوعية ومستقلة بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها" (IIA, 2013, p28). ويتوجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يدير ادارته بشكل سليم، حيث يلزم هذا المعيار مدير إدارة المراجعة الداخلية بضرورة تحديد قائمة الأهداف والسلطات والمسؤوليات المكلف بها قسم المراجعة الداخلية. وكذلك وضع الخطط الملائمة لتنفيذ المهام المطلوبة (ابراهيم وعثمان، 2016، ص40). كما يلزم هذا المعيار مدير قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من مطابقة عمل الإدارة للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية، والعمل على تنمية مهارات منسوبي إدارة المراجعة الداخلية وتوفير فرص مناسبة للتعليم والتطوير المستمر (محمد وحامد، 2014، ص128).

وفي ضوء ما سبق تستخلص الباحثان أن معايير المراجعة الداخلية التي تم اصدارها من قبل المنظمات المهنية الدولية تهدف إلى توحيد الجهود وتقليل الاختلافات وتحديد الأداء المهني الأمثل للمراجع الداخلي، وذلك من أجل تطوير وتعزيز وتنظيم مهنة المراجعة الداخلية، وتحقيق الاستفادة الكلية من تأثير المراجعة الداخلية على تحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية. ولذلك تناول المبحث التالي الأداء المالي للوحدات الحكومية والجوانب المتعلقة به والتي تفيدها في مجال الدراسة.

## المبحث الثاني- الأداء المالي للوحدات الحكومية

تمهيد:

يتضمن الأداء المالي في الوحدات الحكومية مجموعة من العمليات التي تهدف إلى تسهيل تنفيذ القرارات المالية والاقتصادية للدولة ومراقبتها، وتشتمل الإدارات المالية نشاطات واسعة من أهمها التخطيط المالي، وإعداد الموازنات وإدارة الاقتصاد الوطني، وتوفير مصادر التمويل الملائمة. (محمد وحامد، 2014، ص140) وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى الأداء المالي في الوحدات الحكومية، مفهومها، وأهميتها، وأهدافها، أخيراً العوامل المؤثرة عليها.

### أولاً- مفهوم الأداء المالي:

يمكن تعريف الأداء المالي بأنه "مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة، من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف". (دادن وحفصي، 2014، ص24) وأيضاً عُرّف الأداء المالي في الوحدات الحكومية بأنه "هو ما يتعلق بتحصيل الإيرادات العامة وأوجه إنفاقها على الأنشطة والخدمات التي ترغب الحكومة القيام بها ويتم عرضها في شكل تقارير وقوائم المالية تقدمها إلى الجهات المعنية بالتعرف على نتائج أداء الحكومة". (محمد وحامد، 2014، ص138) وعَرّف الباحثين تقييم كفاءة الأداء المالي "بأنها عملية قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً لتحديد ما يمكن قياسه، ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة". (محمد وتاي الله، 2017، ص125) ومما سبق تعرف الباحثان الأداء المالي على "أنه انعكاس لقدرة الوحدة الاقتصادية وقابليتها على تحقيق أهدافها المرجوة والمخطط لها".

### ثانياً- أهمية تقييم الأداء المالي:

تحتاج أي وحدة حكومية إلى إعداد نظام لتقييم أداءها المالي حتى تكتشف نقاط القوة والضعف مما يساعد في قياس حالة التقدم أو التأخر في الوحدة الحكومية وبالتالي العمل على تحسين الأداء المالي ورفع كفاءته، وتكمن أهمية الأداء المالي في الوحدات الحكومية في الآتي:

- 1- تعكس سياسات الحكومة في مختلف المجالات وأن جميع النشاطات الإدارية لابد أن تترجم في النهاية إلى عمليات مالية.
- 2- نشاط يسعى لتحقيق المصلحة العامة، وأنه يخضع للمساءلة العامة.
- 3- ترشيد الانفاق عن طريق الموارد المتاحة دون ضياع أو هدر ومدى تحقيق الأهداف المرسومة من خلال الاستغلال الأمثل والأفضل للمواد المتاحة. (محمود وأمبدي، 2016، ص51)
- 4- إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية، وذلك مقارنة مع الإيرادات والنفقات المقدرة للوحدات الإدارية الحكومية ومن ثم التعرف على الانحرافات بين الفعليات والتقديرية.
- 5- توفير المعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الحكومية. (عبد الرحمن، وحامد، 2017، ص102)

6- تحقيق الرقابة الفعالة على إيرادات ونفقات الدولة من حيث التحصيل والإنفاق من جهة ومن حيث اتساقها مع ما تفرضه القوانين واللوائح والإجراءات من جهة أخرى، ومدى تماشيها مع القوانين واللوائح المنظمة. (محمد وحامد، 2014، ص140)

وترى الباحثتان أن تقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية يعتبر ذا أهمية بالغة بإعتباره يعكس الصورة الكاملة لأداء تلك الوحدات، مما يساهم في نجاحها وتطورها على الصعيد المالي والإداري من خلال المعلومات والتوصيات والخدمات الاستشارية التي تقدمها.

### ثالثاً- أهداف تقييم الأداء المالي:

- يعد الهدف الرئيسي لعملية تقييم الأداء المالي هو التأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفقاً للخطط الموضوعية، كما أن هناك أهداف عديدة لتقييم الأداء المالي يمكن تلخيص أهمها في التالي:
- 1- تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم في الخطط والاستراتيجيات.
  - 2- تطوير الأداء من خلال مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي.
  - 3- التأكد من استغلال المصادر المالية والبشرية المناسبة في أنسب أوجه الاستخدام الممكنة.
  - 4- توفير المعلومات اللازمة لمختلف المستويات الإدارية في الوحدة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية. (محمد وأمبدي، 2016، ص53)
  - 5- يعمل تقييم الأداء المالي إلى المساعدة في تحقيق الأهداف المطلوبة. (ابراهيم وعثمان، 2016، ص54)
  - 6- اكتشاف الانحرافات ومعرفة اسبابها واقتراح الاجراءات التصحيحية منعاً لتكرارها.
  - 7- ترشيد الإدارة في اعداد الخطط المستقبلية.
  - 8- ترشيد الانفاق عن طريق متابعة كيفية استخدام الموارد المالية المتاحة واستغلالها بشكل فعال وجيد.
  - 9- اجراء المقارنات بين الوزارات بين القطاع الواحد ثم مختلف القطاعات.
  - 10- الرقابة على المدراء التنفيذيين ومدراء الاقسام. (عبد الرحمن وحامد، 2017، ص102)
- وترى الباحثتان أن تقييم الأداء المالي يهدف إلى مساعدة الإدارة في تحقيق جميع أهدافها من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، والعمل على معالجة أوجه القصور والأخطاء، ووضع الخطط المستقبلية المناسبة حتى يتم تطوير الأداء المالي نحو الأفضل.

### رابعاً- العوامل المؤثرة على تقييم الأداء المالي:

تتنوع العوامل التي تؤثر على الأداء المالي وتقييمه، ويمكن تلخيصها بالنقاط التالية:

#### أ- الهيكل التنظيمي:

وهو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالوحدات وأعمالها، وفيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، ويؤثر على الأداء المالي من خلال تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها داخل الوحدة وتخصيص الموارد بالإضافة إلى تحديد المهام للأفراد للمساهمة في اتخاذ القرارات المناسبة.

#### ب- التكنولوجيا:

وهي من الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المنشأة لتحقيق الأهداف المنشودة من خلال ربط المصادر بالاحتياجات، ويندرج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، وتكنولوجيا الإنتاج

المستمر، ومن الضروري تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمال الوحدات الاقتصادية والمنسجمة مع أهدافها، وذلك لأن التكنولوجيا تعد أحد أبرز التحديات التي تواجه الوحدات. (ابراهيم وعثمان، 2016، ص55)

### ج- العوامل الخارجية:

وهي التغييرات الخارجية التي لا يمكن للإدارة السيطرة عليها، وإنما توقع النتائج المستقبلية لهذه التغييرات ومحاولة إعطاء خطط للتقليل من تأثيرها، وتشمل الآتي:

1. مخاطر الأزمات المالية.
  2. التغييرات العلمية والمعلوماتية المؤثرة على نوعية الخدمات.
  3. القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق.
  4. تغيرات السياسات المالية والنقدية والاقتصادية في الدولة. (محمد وتاي الله، 2017، ص138)
- وعليه، ترى الباحثة أن زيادة حجم الوحدة الاقتصادية يترتب عليه زيادة عملياتها وتعقيد أنشطتها، وبالتالي زيادة العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على أدائها المالي، مما يتطلب ضرورة الاهتمام بالرقابة والمراجعة الداخلية لعمليات الوحدة وأنشطتها.

### خلاصة:

استعرضت الباحثتان في هذه المبحث الأداء المالي في الوحدات الحكومية، مفهومها، وأهميتها، وأهدافها، وخصائصها، وعناصرها والعوامل المؤثرة عليها وتناول المبحث التالي الجوانب المتعلقة بعلاقة المراجعة الداخلية بتحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية والتي تفيدها في مجال الدراسة.

## المبحث الثالث- المراجعة الداخلية وعلاقتها بتحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية

### تمهيد:

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الأنشطة الممارسة في الوحدات الحكومية، حيث تسعى بالدرجة الأولى إلى الحفاظ المال العام وتسخير كافة الجهود من أجل ضمان صحة وسلامة ونزاهة عمليات التحصيل والإنفاق وفقاً للأصول والقواعد، وتعد مهنة المراجعة الداخلية أحد أهم عناصر الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة، الهادفة والمانعة والمصححة، وهي ليست فقط جزءاً من نظام الرقابة الداخلية وإنما تمثل بؤرة التركيز بالنسبة له وصمام الأمان خاصة بعد تحولها إلى مهنة معترف بها دولياً. (محمود وأمبدي، 2016، ص60)

وتسلط الباحثتان الضوء في هذا المبحث على أهمية المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية، كما تناولت الباحثتان دور المراجعة الداخلية في قياس كفاءة الأداء المالي في الوحدات الحكومية، وأخيراً أثرها على تحسين كفاءة الأداء المالي.

### أولاً- أهمية المراجعة الداخلية كأداة لتحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية:

تحظى وظيفة المراجعة الداخلية باهتمام متزايد في الوحدات الحكومية، باعتبارها مكوناً هاماً للإدارة المالية الحكومية، وأداة لتحسين أداء الوحدات الحكومية خاصة مع وجود ضغوط لتصبح الوحدات الحكومي أكثر كفاءة وفعالية، ولتزايد الحاجة إلى تدعيم المساءلة والشفافية والحوكمة في الوحدات الحكومية، وتتمثل أهمية المراجعة الداخلية في التالي:

1. ضمان وجود رقابة داخلية بالوحدات الحكومية.

2. زيادة الطلب على تحسين المساءلة وزيادة الشفافية داخل الوحدات الحكومية.
  3. الحاجة إلى تحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية.
  4. الحاجة إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر والحوكمة في الوحدات الحكومية.
  5. التركيز على الالتزام المالي والأداء والفعالية والكفاءة وتحسين الخدمات والعامه.
  6. الحاجة إلى مواجهة الفساد الحكومي وسوء استغلال السلطة. (الصاوي، 2012، ص198)
- وترى الباحثتان أن المراجعة الداخلية داخل الوحدات الحكومية هام وضروري لتحقيق دورها الفعال في تعزيز الرقابة على الأداء المالي ومواجهة الغش والاحتيال ومنعه، ومساعدة الإدارة على القيام بالأنشطة والأعمال بصورة أكثر فعالية وكفاءة واقتصادية.

#### ثانياً- دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية:

تقوم المراجعة الداخلية بالرقابة على الأداء المالي للوحدات الحكومية لتحسينه وزيادة كفاءته من خلال قيامها بعدة أدوار منها ما يلي:

1. دور الإشراف: يركز على الإشراف على الإدارات والوحدات والتأكد من مدى التزامها بالسياسات واللوائح والقوانين لضمان حماية أصول الدولة.
2. دور الدعم والتعزيز: يركز على تحسين نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية وتقوية ودعم إدارة الوحدات وتحسين الأداء المالي والمنافع الاقتصادية.
3. دور المنع والحماية: يركز على حماية أصول الوحدة الحكومية من خلال تدعيم الشفافية والمساءلة وإدارة المخاطر وتحسين عمليات الحوكمة، بما يساهم في منع واكتشاف المخالفات وحالات الغش والفساد.
4. دور التقييم والاعتماد: يركز على التقييم والتأكد من سلامة العمليات التشغيلية والمالية والإدارية.
5. الدور الاستشاري: يركز على توفير المعلومات الكافية والملائمة للإدارة للمساعدة في عمليات اتخاذ القرار. (محمود وامبدي، 2016، ص61)

وعليه، ترى الباحثتان أن المراجعة الداخلية شهدت تحولاً كبيراً في الأدوار التي تقوم بها، واتسع نطاق مسؤولياتها ووظائفها، حيث اشتملت عملياتها على الإشراف على أداء الإدارات، وتحسين نظم الرقابة، واكتشاف حالات الغش ومنع الاختلاسات، واعتماد سلامة العمليات، بالإضافة إلى تقديم الاستشارات التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة، وبما يكفل تحسين الأداء المالي للوحدة الحكومية.

#### ثالثاً- أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية:

تعد المراجعة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من الإدارة المالية وأداة هامة لتحسين الأداء المالي في الوحدات الحكومية، وذلك من خلال تطوير نظام المساءلة، والتأكد من افاق المال العام على الأغراض المخصص من أجلها. ويمكن استعراض أبرز مظاهر تأثير المراجعة الداخلية على الأداء المالي للوحدات الحكومية على النحو التالي:

1. تلعب المراجعة الداخلية دوراً أساسياً في أي نظام وحدة حكومية لإدارة النفقات والتأكد من أنها أنفقت وفقاً للإجراءات المحددة لها، وفي حدود المسموح به في الموازنة (محمد وامبدي، 2016، ص74).
2. تواجه المراجعة الداخلية أهم المخاطر التي تتعرض لها الوحدات الحكومية من خلال تقديم الاقتراحات المتعلقة بتخفيض المخاطر الحالية، وتوقع المخاطر المحتمل حدوثها، مما يساهم في حماية الوحدات الحكومية وتحسين كفاءة أدائها المالي وتدعيم استمراريتهما (السجيني وآخرون، 2016، ص145).
3. تساهم المراجعة الداخلية في تعزيز الشفافية والمساءلة وتحقيق العدالة في الوحدات الحكومية.

4. تعمل المراجعة الداخلية على منع الغش واكتشاف الفساد المالي في الوحدات الحكومية، بما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي الحكومي.

5. تعتبر المراجعة الداخلية أداة مهمة لتحسين أداء الوحدة الحكومية من خلال تحسين الأداء التنظيمي وتدعيم الثقة لدى كافة أصحاب المصالح (محمد وامبدي، 2016، ص75).

وترى الباحثتان أن المراجع الداخلي يستطيع أن يساهم في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية، من خلال تقييم أداء الإدارة المالي وفحص السياسات والإجراءات المطبقة واكتشاف الاختلالات ومنع حالات الغش؛ مما يساعد على تحسين كفاءة الأداء المالي، ويمكن تحقيق ذلك من خلال دعم استقلالية المراجع الداخلي وتأهيله وزيادة كفاءته المهنية.

#### 4- الدراسة الميدانية على جامعة الملك عبد العزيز بمدينة جدة

##### مقدمة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى تطبيق أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي في جامعة الملك عبد العزيز بمدينة جدة، حيث تم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية من الكادر المالي والإداري من منسوبي جامعة الملك عبد العزيز.

وعليه، قسمت الباحثتان هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، حيث تناول المبحث الأول خطوات وإجراءات الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني عرض النتائج وتفسيرها، في حين تناول المبحث الثالث نتائج الدراسة وتوصياتها.

##### المبحث الأول- خطوات الدراسة وإجراءاتها

##### تمهيد

تناولت الباحثتان في هذا المبحث خطوات وإجراءات الدراسة الميدانية من خلال بيان منهج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، أداة جمع البيانات وكيفية بنائها وإجراءات الصدق والثبات، وأخيراً الأساليب الإحصائية التي استخدمت في معالجة وتحليل المعلومات.

##### منهج الدراسة

استخدمت الباحثتان المنهج الوصفي المسحي الذي يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً أو تعبيراً كمياً" (عبيدات وآخرون، 2000، ص219) وقد اختارت الباحثتان هذا المنهج (المنهج الوصفي) لكونه ملائماً لطبيعة الدراسة وتحقيق أهدافه، وحتى يمكن الوصول إلى إجابات تسهم في وصف وتحليل نتائج استجابات أفراد العينة بهدف دراسة أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية السعودية.

##### مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة في الكادر الإداري والمالي بجامعة الملك عبد العزيز في مدينة جدة، وأما عينة الدراسة حيث تعتبر عينة عشوائية بسيطة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع رابط الاستبانة (أداة الدراسة) على منسوبي الكادر الإداري والمالي بجامعة الملك عبد العزيز بمدينة جدة، وكانت الاستجابات

المستردة (47) استبانة، جميعها صالح للتحليل الإحصائي، وعلى ذلك أصبح عدد الاستبانات المستوفاة والجاهزة للتحليل (47) استبانة.

وصف عينة الدراسة

أ- توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للجنس:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة وفقاً للجنس كما تبينه النتائج بجدول (5) التالي:  
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للجنس

جدول (1) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للجنس

النسبة المئوية %	العدد	الجنس
42.6%	20	ذكر
57.4%	27	أنثى
100.0%	47	المجموع

يلاحظ من الجدول (1) أن أغلب أفراد العينة هم من الإناث حيث بلغت نسبتهم (57.4%) في حين بلغت نسبة الذكور (42.6%).

ب- توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي كما تبينه النتائج بجدول (6) التالي:  
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي

جدول (2) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
57.4%	27	بكالوريوس
38.3%	18	ماجستير
4.3%	2	دكتوراه
100.0%	47	المجموع

يلاحظ من الجدول (2) أن معظم أفراد العينة هم من الحاصلين على البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم (57.4%).

ج- توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للتخصص العلمي:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة وفقاً للتخصص العلمي كما تبينه النتائج بجدول (6) التالي:

جدول (3) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للتخصص العلمي

النسبة المئوية %	العدد	التخصص العلمي
68.1%	32	محاسبة
10.6%	5	إدارة أعمال
2.1%	1	تمويل
2.1%	1	اقتصاد
6.4%	3	نظم معلومات
10.6%	5	أخرى
100.0%	47	المجموع

التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للتخصص العلمي  
يلاحظ من الجدول (3) أن معظم أفراد عينة البحث هم من المتخصصين في المحاسبة حيث بلغت نسبتهم (68.1%).

د- توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لعدد سنوات الخبرة:  
تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة وفقاً لعدد سنوات الخبرة كما تبينه النتائج بجدول (7) التالي:

التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً لعدد سنوات الخبرة  
جدول (4) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً لعدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من (5) سنوات	11	23.4%
من (5) إلى (10) سنوات	21	44.7%
أكثر من (10) سنوات	15	31.9%
المجموع	47	100.0%

يلاحظ من الجدول (4) أن معظم أفراد العينة خبرتهم من (5) إلى (10) سنوات حيث بلغت نسبتهم (44.7%).

هـ- توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للمؤهل المهني:  
تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة وفقاً للمؤهل المهني كما تبينه النتائج بجدول (8) التالي:  
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للمؤهل المهني

جدول (5) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للمؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية %
لا يوجد	46	97.9%
زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	1	2.1%
المجموع	47	100.0%

يلاحظ من الجدول (5) أن معظم أفراد العينة لا يوجد لديهم أي مؤهل مهني حيث بلغت نسبتهم (97.9%).

و- توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للعمر:  
تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة وفقاً للعمر كما تبينه النتائج بجدول (9) التالي:  
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للعمر

جدول (6) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقاً للعمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
أقل من (25) سنة	2	4.3%
من (25) إلى (40) سنة	34	72.3%
أكثر من (40) سنة	11	23.4%
المجموع	47	100.0%

يلاحظ من الجدول (6) أن معظم أفراد العينة ينتمون للفئة العمرية من (25) إلى (40) سنة حيث بلغت نسبتهم (72.3%).

## مصادر جمع البيانات:

- لتحقيق أهداف الدراسة، والحصول على البيانات الأولية والثانوية، والوصول إلى نتائج الدراسة وتوصياتها، تم الاعتماد على مصدرين لجمع البيانات، كالتالي:
- المصادر الأولية: تم الاستعانة في معالجة الجانب الميداني من الدراسة باستبانة تم تصميمها كأداة رئيسية لمعرفة أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية، وتم توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة بجامعة الملك عبد العزيز بمدينة جدة، ومن ثم جمع بياناتها، وتحليلها باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية الملائمة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات ترجمت إلى نتائج وتوصيات تدعم موضوع الدراسة وتساهم في حل مشكلة الدراسة.
  - المصادر الثانوية: قامت الباحثتان بمراجعة الكتب والدوريات والرسائل العلمية والأبحاث والمؤتمرات والدراسات الرائدة والمنشورات المتعلقة بموضوع الدراسة، وأية مراجع أخرى ترى الباحثتان أنها تساهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وقامت الباحثتان من خلال اللجوء للمصادر الثانوية بالتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وأخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدثت في مجال الدراسة.

## بناء أداة الدراسة

في سبيل الحصول على المعلومات اللازمة من مفردات العينة للإجابة عن تساؤلات البحث، اعتمدت الباحثتان على الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات المطلوبة لدعم البحث النظرية بالجانب التطبيقي للإجابة على تساؤلاتها وتحقيق أهدافها حيث تعد الاستبانة من أكثر الوسائل استخداماً للحصول على معلومات وبيانات عن الأفراد، وقد اختيرت هذه الأداة لتمييزها بالحياد والموضوعية وامكانية إرسالها إلى عدد كبير من عينة الدراسة، فبعد أن تم الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، قامت الباحثتان ببناء وتطوير استبانة بهدف التعرف على (أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية السعودية)، وقد صممت الباحثتان استبانة الاستبانة من خلال الاستعانة في صياغة عباراتها بالاستبانة المعتمدة المحكمة في عدد من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة وهي الآتي: دراسة (المدلل وجربوع، 2007)، (محمد وحامد، 2014)، (البشير وأحمد، 2016). وبعدها تم اعداد الاستبانة في صورتها النهائية لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع وعينة الدراسة المختارة.

## الاستبانة

احتوت الاستبانة على مقدمة ليتعرف أفراد العينة على موضوع الدراسة قبل الإجابة، ثم اشتملت على الأجزاء التالية:

الجزء الأول: ويحتوي على بيانات أولية عن عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة، المؤهل المهني، العمر، وأخيراً الجنس.

الجزء الثاني: ويشتمل على أداة الدراسة والتي تتعلق بأثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية السعودية وتتكون من (3) محاور وهي كالتالي:

المحور الأول: تؤثر استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي في جامعة الملك عبد العزيز، ويتكون من (9) عبارات.

المحور الثاني: تؤثر الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي في جامعة الملك عبد العزيز، ويتكون من (9) عبارات.

المحور الثالث: يؤثر التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي في جامعة الملك عبد العزيز، ويتكون من (9) عبارات.

وقد استخدمت الباحثان مقياس ليكرت (Likert) خماسي التدرج (لا أوافق بشدة - لا أوافق - محايد - أوافق - أوافق بشدة) وذلك لتحديد أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية، بالتطبيق على جامعة الملك عبد العزيز في مدينة جدة.

#### صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

تم حساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه كما توضح نتائجها الجدول التالي:

معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

جدول رقم (7) معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي		تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي		تأثير التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي	
م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط
1	**0.834	1	**0.595	1	**0.591
2	**0.681	2	**0.526	2	**0.572
3	**0.688	3	**0.496	3	**0.716
4	**0.528	4	**0.779	4	**0.673
5	**0.875	5	**0.563	5	**0.789
6	**0.637	6	**0.688	6	**0.769
7	**0.617	7	**0.532	7	**0.631
8	**0.604	8	**0.932	8	**0.679
9	**0.732	9	**0.539	9	**0.724

\*\*وجود دلالة عند مستوى 0.01

كل فقرة من فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه جاءت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة (الاستبانة).

وقامت الباحثان باستخراج معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية وكانت النتائج كالتالي:

معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة

جدول (8) معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة

معامل الارتباط	المحور
**0.882	تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي
**0.846	تأثير التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي
**0.913	تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي

\*\*\*وجود دلالة عند مستوى 0.01

يتضح من الجدول (8) السابق أن قيم معاملات الارتباط لمحاور الاستبانة بالدرجة الكلية جاءت بقيم مرتفعة حيث تراوحت بين (0.846-0.913)، وكانت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01) مما يعني وجود درجة عالية من الصدق البنائي للاستبانة.

#### ثبات أداة الدراسة

للتحقق من ثبات الاستبانة استخدمت الباحثتان معادلة ألفا كرونباخ، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة:

معاملات ثبات أداة الدراسة طبقاً لمحاورها المختلفة

جدول رقم (9) معاملات ثبات أداة الدراسة طبقاً لمحاورها المختلفة

معامل الفاكرونباخ	عدد الفقرات	المحور
0.888	9	تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي
0.891	9	تأثير التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي
0.900	9	تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي
0.908	27	الاستبانة ككل

يتضح من الجدول (9) إن قيم معاملات الثبات جاءت بقيم عالية حيث تراوحت بين (0.888-0.900) وبلغ معامل الثبات الكلي (0.908).

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة

بالإضافة إلى ما سبق استخدامه لتقنين أداة الدراسة مثل معامل الارتباط لـ "بيرسون" (Person Product-moment correlation)، ومعامل "ألفا كرونباخ" (Cronbach Alpha)، فإنه تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف مجتمع الدراسة بالنسبة للمعلومات الأولية.
- المتوسط الحسابي وذلك لحساب المتوسط الحسابي لكل فقرة ولكل محور.
- الانحرافات المعيارية للتعرف على التباين للفقرات والمحاور.
- اختبار "ت" لمتوسط مجتمع t-test for a Population Mean.

وبعد توضيح الباحثتان لخطوات وإجراءات الدراسة الميدانية من خلال تناول منهاج الدراسة ومجتمع الدراسة وعينها وبناء أداة الدراسة (الاستبانة) واثبات صدقها وثباتها، والأساليب الإحصائية المستخدمة، تستعرض الباحثتان في المبحث التالي نتائج الدراسة الميدانية في جامعة الملك عبد العزيز وتفسيرها ومناقشتها للتوصل إلى نتائج الدراسة والتوصيات المقترحة.

#### 5- عرض نتائج الدراسة وتفسيرها.

أ- نتائج فحص الفرضية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الداخلي وتحسين كفاءة الأداء المالي"

ولفحص الفرضية الأولى قامت الباحثتان بتخصيص (9) عبارات لتحديد تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الترتيب	درجة الموافقة
1	التزام المراجع الداخلي بالأمانة والموضوعية والحياد في أداء واجباته ومسؤولياته يؤثر ايجاباً على كفاءة الأداء المالي	4.77	0.538	%94	1	أوافق بشدة
2	تحرر المراجع الداخلي من المصالح الشخصية أثناء قيامه بأعمال المراجعة الداخلية يحسن من كفاءة الأداء المالي	4.60	0.538	%90	2	أوافق بشدة
8	الشفافية والافصاح في تقارير المراجع الداخلي تساعد على تحسين كفاءة الأداء المالي	4.60	0.542	%90	3	أوافق بشدة
3	مدى الاستقلال المتوفر لدى المراجع الداخلي يمكنه من تحقيق أهداف عملية المراجعة بمستوى كفاءة أفضل في المجال المالي والتشغيلي	4.57	0.547	%89	4	أوافق بشدة
9	قدرة المراجع الداخلي على اتخاذ قراراته بدون ضغوط يؤثر ايجاباً على كفاءة الأداء المالي	4.49	0.504	%87	5	أوافق بشدة
5	تساعد استقلالية المراجع الداخلي في الكشف والافصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع وعدم تكرارها مستقبلاً	4.47	0.675	%87	6	أوافق بشدة
6	خضوع المراجع الداخلي لضغوط ونفوذ ادارات الاقسام المختلفة سبب حقيقي لانخفاض كفاءة الأداء المالي	4.26	0.729	%81	7	أوافق بشدة
4	يستطيع المراجع الداخلي ايصال رأيه بدون عوائق إلى لجنة المراجعة حين يكتشف مخاطر تؤثر على تحقيق الأهداف المرجوة	4.23	0.704	%81	8	أوافق بشدة
7	عدم تدخل الإدارة في نظام واجراءات المراجعة الداخلية يؤثر ايجابياً على كفاءة الأداء المالي	4.06	0.538	%77	9	أوافق بشدة
	تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي	4.45	%86	0.385		أوافق بشدة
	قيمة ت79.253 مستوى الدلالة*0.000					

من خلال الجدول رقم (10) الموضح أعلاه يتضح أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة البحث على عبارات تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي حيث تراوحت المتوسطات ما بين (4.06) إلى (4.77) من (5) وهي متوسطات تشير إلى درجة الاستجابة (أوافق، أوافق بشدة) على التوالي.

كما يتضح من الجدول ان المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4.45) مما يشير في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة قوية لمدى تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي، كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (t) أقل من (0.05) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وبناء عليه فإننا نقبل الفرضية التي تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الداخلي وتحسين كفاءة الأداء المالي.

وتفسر الباحثان حصول العبارة (التزام المراجع الداخلي بالأمانة والموضوعية والحياد في أداء واجباته ومسؤولياته يؤثر ايجاباً على كفاءة وفعالية الأداء المالي) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (أوافق بشدة) ويرجع ذلك إلى أن تمتع المراجع الداخلي بالأمانة والموضوعية والحياد يساهم بشكل كبير في تحسين كفاءة الأداء المالي، كما تدل

على أهمية تمتع المراجع الداخلي بالقيم الأخلاقية مما يسهم في زيادة كفاءة المراجعة الداخلية وبالتالي تحسين كفاءة الأداء المالي في الوحدات الحكومية، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (حسن، 2015).

ب- نتائج فحص الفرضية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وتحسين كفاءة الأداء المالي"

ولفحص الفرضية الثانية قامت الباحثتان بتخصيص (9) عبارات لتحديد تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الترتيب	درجة الموافقة
2	التزام المراجعين الداخليين بمعايير الأداء المهني وموثيق شرف المهنة يساعد في اكتشاف الغش والتلاعب في السجلات والقوائم المالية	4.70	0.548	%93	1	أوافق بشدة
1	توفر التأهيل العلمي والعملية الكافي لدى المراجع الداخلي يساهم في تطوير عملية المراجعة وبالتالي تحسين كفاءة الأداء المالي	4.64	0.529	%91	2	أوافق بشدة
3	بذل المراجعين الداخليين العناية المهنية المطلوبة عند اجراء عملية المراجعة يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة، مما يؤثر ايجاباً على كفاءة الأداء المالي	4.64	0.529	%91	3	أوافق بشدة
4	التدريب والتطوير المستمر للمراجع الداخلي يمكنه من التعرف بسهولة على أساليب الغش والتلاعب في السجلات والقوائم المالية	4.60	0.577	%90	4	أوافق بشدة
9	الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي تساعد في منع وكشف الغش والتلاعب	4.53	0.776	%88	5	أوافق بشدة
5	المشاكل الفنية والمهنية لدى المراجع الداخلي من عدم الكفاءة او عدم الحصول على القدر الكافي من التدريب تؤثر سلباً على كفاءة الأداء المالي	4.51	0.655	%88	6	أوافق بشدة
6	مهارات المراجع الداخلي في فن التعامل والاتصال مع الآخرين في مختلف الاقسام يؤثر ايجاباً على كفاءة الأداء المالي	4.06	0.734	%77	7	أوافق
8	حيازة المراجع الداخلي على أعلى الشهادات المهنية يؤثر ايجاباً على كفاءة الأداء المالي	3.81	0.924	%70	8	أوافق
7	العلاقات الشخصية التي تنشأ بين المراجع الداخلي والإدارة تؤثر على الرأي المهني للمراجع الداخلي وعلى كفاءة الأداء المالي	3.79	0.690	%70	9	أوافق
	تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي	4.36	0.450	%84		أوافق بشدة
	قيمة ت66.535 مستوى الدلالة*0.000					

من خلال الجدول رقم (11) الموضح أعلاه يتضح أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة البحث على عبارات تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.79) إلى (4.70) وهي متوسطات تشير إلى درجة الاستجابة (أوافق، أوافق بشدة) على التوالي.

كما يتضح من الجدول ان المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4.36) مما يشير في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة قوية لمدى تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تحسين كفاءة الأداء المالي كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (t) أقل من (0.05) وهو مستوى الدلالة المعتمد في

هذه الدراسة، وبناء عليه فإننا نقبل الفرضية التي تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وتحسين كفاءة الأداء المالي.

وتفسر الباحثان حصول العبارة (التزام المراجعين الداخليين بمعايير الأداء المهني وموثيق شرف المهنة يساعد في اكتشاف الغش والتلاعب في السجلات والقوائم المالية) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (أوافق بشدة) إلى أهمية المام المراجعين الداخلية بمعايير المهنة وقواعد سلوك وآداب المهنة لما لها من دور كبير في اكتشاف حالات الغش والتلاعب ومنع الفساد في الوحدات، والذي يساهم بشكل كبير في تحسين كفاءة الأداء المالي، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (محمد وحامد، 2014).

ج- نتائج فحص الفرضية الثالثة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية وتحسين كفاءة الأداء المالي"

ولفحص الفرضية الثالثة قامت الباحثتان بتخصيص (9) عبارات لتحديد تأثير التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات تأثير التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الترتيب	درجة الموافقة
1	وجود إدارة مستقلة لقسم المراجعة الداخلية من أهم الدعائم التي تجعل في هذا القسم فائدة ومنفعة	4.74	0.530	%94	1	أوافق بشدة
9	اصدار وتحديد أهداف ومهام قسم المراجعة الداخلية بشكل واضح ومفصل ومكتوب يؤثر ايجابياً على كفاءة الأداء المالي	4.72	0.498	%93	2	أوافق بشدة
2	وجود هيكل تنظيمي منظم لقسم المراجعة الداخلية محدد في المسؤوليات والصلاحيات والسلطات بصورة واضحة يساعد في تحسين كفاءة الأداء المالي	4.68	0.515	%92	3	أوافق بشدة
7	وجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية يعزز من دورها كوظيفة رقابية مستقلة	4.68	0.556	%92	4	أوافق بشدة
3	يعتمد كفاءة الأداء المالي على انفصال قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا أو لجنة المراجعة	4.62	0.610	%90	5	أوافق بشدة
6	اهتمام قسم المراجعة الداخلية بالرقابة المحاسبية فيما يختص بحماية الاصول وسلامة السجلات المحاسبية يساهم في تحسين كفاءة الأداء المالي	4.62	0.573	%90	6	أوافق بشدة
4	الوجود الحقيقي والفعال لقسم المراجعة الداخلية يجعل العاملين في الجامعة أكثر حرص ودقة على الأداء الجيد	4.55	0.583	%89	7	أوافق بشدة
5	التنظيم الداخلي الجيد لقسم المراجعة الداخلية يرفع من جودة المراجعة الداخلية مما يؤثر ايجاباً على كفاءة الأداء المالي	4.53	0.584	%88	8	أوافق بشدة
8	وجود قسم مستقل للمراجعة الداخلية ضمن استقلالية وحياد المراجع الداخلي	4.49	0.688	%87	9	أوافق بشدة
	تأثير التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي	4.63	0.459	%91		أوافق بشدة
	قيمة ت 69.108 مستوى الدلالة *0.000					

من خلال الجدول رقم (12) الموضح أعلاه يتضح أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة البحث على عبارات تأثير التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي حيث تراوحت المتوسطات ما بين (4.49 إلى 4.74 من 5) وهي متوسطات تشير إلى درجة الاستجابة (أوافق بشدة).

كما يتضح من الجدول أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4.63) مما يشير-في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة قوية لمدى تأثير التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة الأداء المالي كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (t) أقل من (0.05) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وبناء عليه فإننا نقبل الفرضية التي تنص على : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التنظيم الداخلي لقسم المراجعة الداخلية وتحسين كفاءة الأداء المالي.

وتفسر الباحثتان حصول العبارة (وجود إدارة مستقلة لقسم المراجعة الداخلية من أهم الدعائم التي تجعل في هذا القسم فائدة ومنفعة) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (أوافق بشدة) إلى أن استقلال إدارة المراجعة الداخلية أحد أهم أركان نجاح مهنة المراجعة الداخلية، وأحد أهم أحد مكونات عناصر تحسين جودة الأداء المالي، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (محمود، 2017).

### خلاصة بأهم النتائج.

- توصلت الباحثتان إلى مجموعة من النتائج التي يدور أغلبها حول فرضيات الدراسة وتتلخص في الآتي:
1. إن تمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والحياد يساهم بشكل كبير في تحسين كفاءة الأداء المالي، كما أن تمتع المراجع الداخلي بالقيم الأخلاقية يساهم في زيادة كفاءة المراجعة الداخلية وبالتالي تحسين كفاءة الأداء المالي في الوحدات الحكومية.
  2. أن وجود مصالح ومنافع شخصية بين المراجع الداخلي والإدارة لها أثر سلبي على الرأي المهني للمراجع الداخلي مما يؤثر على كفاءة الأداء المالي.
  3. أهمية إلمام المراجعين الداخلية بمعايير المهنة وقواعد سلوك وآداب المهنة لما لها من دور كبير في اكتشاف حالات الغش والتلاعب ومنع الفساد في الوحدات، مما يساهم بشكل كبير في تحسين كفاءة الأداء المالي.
  4. تأهيل وتدريب موظفي المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية يساهم في رفع جودة المراجعة الداخلية مما يساهم في كشف ومنع حالات الغش والتلاعب وتعزيز الرقابة على الأداء المالي وبالتالي تحسينه.
  5. أهمية وجود قسم مستقل للمراجعة الداخلية، وأن قوة الهيكل التنظيمي تضمن استقلالية المراجع الداخلي كما تضمن وجود إدارة فاعلة للمراجعة الداخلية تمكنها من أداء دورها بكفاءة، مما يساعد بشكل كبير في تحسين الأداء المالي بالوحدة الحكومية.

### التوصيات والمقترحات.

- بناءً على نتائج الدراسة توصي الباحثتان وتقرحان الآتي:
1. ضرورة وجود إلزام قانوني للمراجعين الداخليين بالالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني باعتبارها ركناً جوهرياً مهماً في المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.
  2. ضرورة العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها بالوحدات الحكومية لما لها من أثر إيجابي في أعداد تقارير مراجعة ذات جودة عالية وتقديم توصيات إرشادية تساهم في تحسين كفاءة الأداء المالي.

3. العمل على تدعيم وتعزيز استقلالية المراجعة الداخلية لكي يتمكن المراجع الداخلي من القيام بأداء مهامه على أكمل وجه لضمان تحسين جودة الأداء المالي.
4. ضرورة قيام المنظمات المهنية بتوفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين في الوحدات الحكومية السعودية، وتنظيم المؤتمرات العلمية لتطوير المراجعة الداخلية، وتشجيع المراجعين على نيل شهادات الزمالة المهنية.
5. ضرورة العمل على تحسين بيئة العمل في قسم المراجعة الداخلية، وخلق روح التعاون والمحبة والانسجام بين المراجعين الداخليين، وتقديم الدورات الدورية لتطوير عملهم وتحسين كفاءتهم المهنية.

### قائمة المراجع.

#### أولاً- المراجع بالعربية:

- ابراهيم، أحمد بشير حسن؛ عبد الرحمن، عادل خليل عثمان، "المراجعة الداخلية ودورها في تقويم الأداء المالي والإداري: دراسة ميدانية على ديوان الزكاة في ولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، الخرطوم، (2016).
- أبو راوي، أسامة علي ميلاد، "دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلون، القاهرة، العدد الرابع، (2011).
- أبو وطفة، حسام سعيد؛ وسالم، عبد الله سالم حلس، "دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، (2016).
- إسماعيل، عادل حسن محمد الشيخ؛ وفتح الرحمن، الحسن منصور الحسن، "دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين"، دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، (2016).
- البشير، رؤى أسامة؛ أحمد، عبد الماجد عبد الله حسن، "دور المراجعة الداخلية في تقويم الأداء في القطاع الحكومي السوداني في ظل قانون المراجعة الداخلية لسنة 2008م: دراسة تحليلية ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان، (2016).
- دادن، عبد الوهاب؛ ورشيد، حفصي، "تقييم الأداء المالي، الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد السابع، العدد الثاني، (2014).
- سبيل، محمد عبد الرحمن إدريس؛ عبد الماجد، عبد الله حسن، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وأثرها على تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية: دراسة تحليلية على أمانة ديوان الزكاة بالسودان"، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان، (2006).
- سليمان، مأمون أحمد؛ عبد الماجد، عبد الله حسن، "دور المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي للشركات: دراسة ميدانية بالتطبيق على شركة Link Ech المحدودة بالسودان"، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان، (2015).

- سيد، مرفت محمد أحمد، "تقويم أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية: جامعة حلوان - كلية التجارة وإدارة الأعمال، العدد الرابع، مصر، (2012).
- الصاوي، عفت أبوبكر، "محددات فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية"، مجلة المحاسبة المصرية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الرابع، مصر، القاهرة، (2012).
- عبد الرحمن، خديجة حسن محمد عبد الله، محجوب، عبد الله حامد، "دور المراجعة الداخلية في تحقيق الرقابة على الأداء المالي والمحاسبي بوحدات القطاع العام في السودان: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة الخارجية وديوان المراجعة الداخلية في السودان"، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان، (2017).
- عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، عبد الحق كايد (2000) البحث العلمي مفهومه - أدواته - أساليبه ط2 ، الرياض : دارأسامة للنشر والتوزيع.
- العفيفي، مؤمن محمد حسن؛ يوسف، محمود محمد جربوع، "مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، (2009).
- علي، محمد أحمد محمد؛ نور الدين، قسم الله زيدان، "اثر استخدام تكنولوجيا نظم المعلومات المحاسبية في تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع المصرفي: دراسة حالة بنك أم درمان الوطني"، مجلة كلية العلوم الإدارية للبحوث العلمية: جامعة أم درمان الإسلامية - كلية العلوم الإدارية، العدد الثاني، السودان، (2012).
- محمد، الفاضل عبد الكريم أبكر؛ محجوب، عبد الله حامد، "تطور المراجعة الداخلية في السودان ودورها في ترقية الأداء المالي في القطاع العام: دراسة ميدانية بوزارة المالية - ولاية شمال دارفور"، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان، (2014).
- محمد، آمال ابراهيم، "العوامل المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة الأزهر، (2019).
- محمد، حواس، " دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مج32، ع23، الصفحات195-217، (2020).
- محمد، علي بخيت علي، "أثر حوسبة النظام المحاسبي على الأداء المالي للوحدات الإيرادية الحكومية - دراسة حالة هيئة الجمارك السودانية"، رسالة دكتوراه، جامعة دنقلا، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، السودان، (2018).
- محمد، نجوى تاج السراحمند؛ صالح، حسب الرسول البدوي تاي الله، "دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي لشركات النقل: دراسة ميدانية بالتطبيق على شركة ريبا للنقل"، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان، (2017).
- محمود، سامح محمد عثمان، "أثر معايير المراجعة الداخلية في تحسين جودة الأداء المالي بالتطبيق على المنشآت الصناعية السعودية"، مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، مج10، ع37، 1858-6228، (2017).

- محمود، هبة محمود حسن؛ عبد الرحمن، البكري منصور امبدي، "المراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية: دراسة ميدانية وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي - ولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، الخرطوم، (2016).
- المدلل، يوسف سعيد يوسف؛ جربوع، يوسف محمود محمد، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والاداري: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، غزة، (2007).
- النيجوي، اسماعيل محمد؛ محمد، صالح أبوغولة؛ ياسر، أحمد الخراز، "دور المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراتة"، المؤتمر الأكاديمي لدراسات الاقتصاد والاعمال، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة مصراته، ليبيا، (2017).
- يوسف، عائشة الحاج أحمد؛ عبد الرحمن، عادل خليل عثمان، "الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تقويم الأداء: دراسة حالة المصارف السودانية"، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، الخرطوم، (2017).
- يوسف، ماير سعيد نجيب، "العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والأداء المالي للشركات المساهمة المصرية: دراسة إمبريقية"، مجلة البحوث التجارية: جامعة الزقازيق - كلية التجارة، مج39، ع2، 274 - 291، (2017).

#### ثانياً- المراجع بالإنجليزية:

- Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E., & Ehiorobo, A. J. (2013). The role of internal audit in effective management in public sector. Research Journal of Finance and Accounting, 4(6).
- Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management. Journal of emerging trends in economics and management sciences, 2(4), 304-309.
- Wanyama, M., Odoyo, F., & Bogonko, (2018), Internal Audit Functions and its Effect on Financial Performance, Munich, GRIN Verlag, Scientific Essay.