

دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية
((دراسة ميدانية على محليات ولاية النيل الأبيض))
خلال فترة (2004 م – 2014 م)

د. احمد عبد الوهاب أبو محمد - أستاذ المحاسبة المساعد. جامعة الإمام المهدي

المستخلص

هدفت الدراسة للتعرف على دور المراجعة الداخلية في رفع كفاء الأداء المالي والإداري في محليات ولاية النيل الأبيض خلال الفترة (2004م-2014م) وتمثلت مشكلة الدراسة في إن المخاطر الناتجة من عدم بذل المراجع الداخلي للعناية المهنية الكافية، ومهددات الاستقلالية؛ يؤثران على الأداء، مما أدى إلي بروز الأخطاء والمخالفات. افترضت الدراسة، وجود كادر مؤهل علمياً ومهنياً ولديها الخبرة في المراجعة الداخلية يسهم في رفع كفاءة الأداء. تطبيق نظام فعّال للرقابة الداخلية والمتابعة المستمرة يسهم في رفع كفاءة الأداء. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي، عن طريق استقراء الدراسات والأبحاث والكتب والدوريات، والمنهج الاستقرائي التي تقوم عليه المشاهدة من خلال التطرق لعدد من القوانين التي تنظم المهنة، والتحليلي لتحليل الفروض. أهم النتائج وجود كادر مؤهل علمياً ومهنياً ولديه الخبرة يسهم في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري وتطويره، تطبيق نظام فعّال للرقابة الداخلية والمتابعة المستمرة يسهم في رفع كفاءة الأداء. توصي الدراسة بإزالة المخاطر التي تهدد استقلالية المراجع الداخلي والعمل بنظام المراجعة الشاملة، والاستعانة بالخبير في غير مجالات المراجعة لأنها تسهم في إضافة قيمة في الوحدات الحكومية.

Abstract

The study aimed to identifying the role of internal audit in raising financial and administrative efficiency in the governorates of White Nile State during the period (2004 – 2014). The problem of the study was that the risks resulting from the failure of the internal auditor to provide adequate professional care and the threats of independence affect performance, led to the emergence of errors and irregularities. The study assumed that there is a scientifically qualified and professional cadre with expertise in internal auditing, The study used the deductive approach, by extrapolation of studies, research, books and periodicals,

and the inductive method underlying the observation by addressing a number of laws governing the profession, The most important results are the presence of a scientifically qualified and professional cadre with experience that contributes to raising the efficiency of financial and administrative performance and its development, an effective system of internal control and continuous follow up contributes to raising the efficiency of performance. The study recommends removing the risks that threaten the independence of the internal auditor and the comprehensive review system, In non-audit areas as they contribute to the addition of value in government units.

1 مقدمة:

الوحدات الحكومية تقع على عاتقها مسؤولية تحقيق العديد من الأهداف العامة، التي لا تهدف لتحقيق الربح، بالإضافة إلى القيام بالخدمات الأساسية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية. والآن تزايد حالات المخالفات المالية والمحاسبية والإدارية، وذلك لعدم اهتمام الإدارة بتفعيل مقومات وأدوات الرقابة الداخلية. حيث أن الإدارة مهما تمتلك من مهارات وقدرات وإمكانات فهي لا تستطيع أن تغطي كافة النواحي الإدارية. وأن مدير الوحدة في الوحدات الحكومية ليس خبيراً في كل المجالات. مما دعي للاستعانة بأشخاص تتوافر فيهم الكفاءة العلمية والخبرة العملية ويتسمون بالاستقلالية في آرائهم ونظرتهم للأمر ليقوموا بدور المراقبة المالية والإدارية، وتقديم التوصيات والمقترحات لمراقبة وتحسين وتطوير الأداء، ومن خلال المسؤولية واختصاصات للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لابد من إحكام الضبط المؤسسي الداخلي بوسائله. وأن لا نحصر دور المراجعة الداخلية في السياسات والإجراءات بل ينتقل إلى رفع كفاءة الاداء. هذا وقد تطورت المراجعة الداخلية وتغيرت النظرة التقليدية لها من مجرد تصيد الانحرافات السالبة إلى أداة فاعلة في إضافة القيمة للوحدات الحكومية.

مشكلة الدراسة:

يمكن إيضاح مشكلة الدراسة بشكل عام والتي يحاول الباحث إيجاد حل لها في، أن المخاطر الناتجة من عدم بذل المراجع الداخلي للعناية المهنية الكافية. ومهددات الاستقلالية؛ يؤثران بشكل مباشر على الأداء الحكومي، وهذا أدى إلى بروز الأخطاء والمخالفات، وظهور الفساد المالي والإداري، ودعاوي الاختلاسات والاحتيال في المحاكم؛ وهذا بدوره ينعكس سلباً على كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية، مما يجعلها أمام تساؤلات مهمة، تتعلق بالمهنة والمجتمع، وعموماً يمكن التعبير عن هذه المشكلة بالأسئلة الآتية:

أ) هل تتوفر لدي المراجع الداخلي مؤهلات وخبرات تمكنه من مراقبة الأداء المطلوب الذي يستوفي معايير الكفاءة والفاعلية في الوحدات الحكومية؟

ب) هل تقوم إدارة المراجعة الداخلية بمتابعة إجراءات الضبط الداخلي وأساليب الرقابة الداخلية ومقوماتها في الوحدات الحكومية والتأكد بأنها نفذت كما هو موضوع لها؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة في تقديم بعض المقترحات لتفعيل دور الإدارة العامة للمراجعة الداخلية وربطها بالواقع من خلال إبراز الدور الذي يمكن إن تلعبه المراجعة الداخلية في الجوانب المهنية والأكاديمية حتى تتكامل العملية في تنفيذ المهام والاختصاصات المناط بها والتي تتمثل بشكل أساسي في رفع كفاءة الأداء بالإضافة إلي أنها تحاول تقديم حل لمشكلة الدراسة.

أهداف الدراسة:

أ) التعرف على دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري في محليات ولاية النيل الأبيض.

ب) تسليط الضوء علي العلاقة بين مهددات الاستقلالية في المراجعة الداخلية بوصفها متغير مستقل، وكفاءة الأداء المالي والإداري بوصفه متغيراً تابعاً.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: وجود كادر مؤهل علمياً ومهنياً ولديه الخبرة في المراجعة الداخلية يسهم في رفع كفاءة الأداء المالي و الإداري وتطويره في الوحدات الحكومية بولاية النيل الأبيض.

الفرضية الثانية: تطبيق نظام فعال للرقابة الداخلية والمتابعة المستمرة يؤثر في رفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية وتطويرها بولاية النيل الأبيض.

منهجية الدراسة:

استخدمت الدراسة في الجانب النظري عن طريق استقراء الدراسات والأبحاث والكتب والدوريات المحلية والأجنبية، وفي الجانب التطبيقي أستخدم المنهج الوصفي التحليلي.

حدود الدراسة:

أ) الحدود المكانية: محليات ولاية النيل الأبيض.

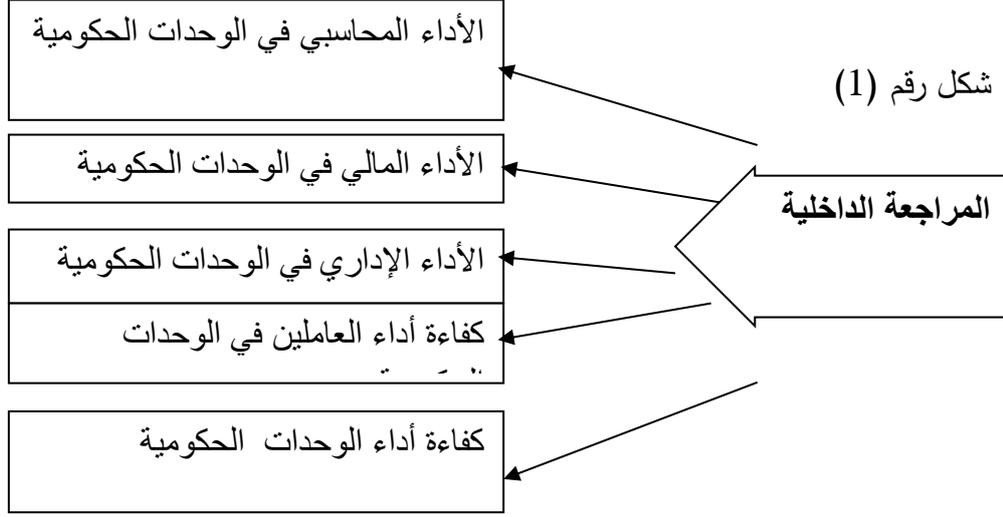
ب) الحدود الزمانية خلال الفترة (2004م - 2.14 م)

مصادر المعلومات:

أ) مصادر أولية: الإستبانة والمقابلات الشخصية.

ب) مصادر ثانوية: المراجع والانترنت والتقارير المالية والإدارية والمنشورات المالية والإدارية والبحوث العلمية والقوائم والدوريات المحلية والأجنبية .

متغيرات الدراسة:



المصدر: إعداد الباحث، (2.14 م).

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة لأربعة محاور حيث تناول المحور الأول الإطار المنهجي ويشتمل علي خطة الدراسة والدراسات التطبيقية السابقة، أما المحور الثاني فيشتمل علي الإطار النظري، ويتكون من المراجعة الداخلية وكفاءة الأداء في الوحدات الحكومية، المحور الثالث فيتناول الإطار التحليلي، إما المحور الرابع الخاتمة، وتشتمل علي النتائج، والتوصيات، والمصادر والمراجع، والملاحق.

ثانيا: الدراسات السابقة.

(2003م) (41)

هدفت الدراسة إلي تعريف وتحديد هياكل المسؤولية وأهداف المراجعة الداخلية في المنظمات الاسترالية وتحديد دورها في حوكمة هذه المنظمات. ودراسة الوضع الإداري والتنظيمي لوظيفة المراجع

الداخلي.وتقديم توصيات حول تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية، كما قام البعض بدراسة المؤهلات العلمية للمراجعين الداخليين والمسؤولين عنهم، وخط التقرير الخاص بهم لانجاز مهمته لإجراء الدراسة لجمع المعلومات و حصر الوظائف الحالية للمراجعة الداخلية، من خلال مسؤوليات المديرين التنفيذيين للمراجعة وعلاقة المديرين التنفيذيين للمراجعة مع إدارة المنظمات العامة.وقد قامت الدراسة بإجراء (25) مقابلة شبه مهيكلة للحصول على إيضاحات حول عملية الحوكمة.أهم النتائج أن (97 %) من المنظمات الاسترالية لها ميثاق للمراجعة الداخلية وأن المنظمات المتبقية لها لائحة بالسياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية بشأن الاستقلالية وعلاقة المراجعة الداخلية مع المراجع الخارجي.وقد استنتجت الدراسة تزايد أهمية المراجعة الداخلية على الصعيد المهني والأكاديمي، وأن المراجعة الداخلية كانوا أكثر تركيزا على نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وان هنالك تضاربا في خطوط الدراسة بتعزيز هذا الدور عبر ميثاق المراجعة الداخلية ومعاييرها أكثر صرامة لحوكمة المنظمات.ويتفق الباحث مع هذه الدراسة، أن تحديد هياكل المسؤولية تؤدي إلى تعزيز فاعلية المراجعة الداخلية.

(2007م) (2)

تتمثل مشكلة الدراسة حول السؤال الرئيسي، ما هي المعوقات التي تعوق عمل وحدات المراجعة الداخلية التي تحد من قدرتها على القيام بالمهام المنوط بها؟.تتبع أهمية الدراسة من الدور الذي تلعبه وحدات المراجعة الداخلية على المستوى الإداري والمالي والفني داخل الوحدات الحكومية التابعة لها.من الفرضيات لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات التنظيمية ومدى تأثيرها على عمل وحدات المراجعة الداخلية.منهجية الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات.من النتائج على الرغم من أن تبعية وحدة الرقابة الداخلية للإدارة العليا تمدها بالقوة والاستقلالية عن الوحدات الأخرى فإنها في بعض الأحيان تمثل عائقا أمام عملها نتيجة للتوجهات الشخصية والسياسية التي تتفدها الإدارة العليا والتغيرات المستمرة لها والتي تؤثر بشكل مباشر على أداء هذه الوحدة.من التوصيات، العمل على وضع قوانين أو إصدار قرارات تنظم عمل مختلف الجهات الرقابية بحيث توجد إلى التعاون والتنسيق فيما بينها.بما يساهم في زيادة فاعلية الدور الذي تلعبه وحدات الرقابة الداخلية ويقلل من الارتباك في العمل الذي تسبب به الجهات الرقابية المختلفة. يتفق الباحث مع هذه الدراسة، لا بد من الوقوف على المعوقات التي تواجه مقومات الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

(2012 م) (29)

تتمثل المشكلة في ضعف أداء المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية، وعدم الاهتمام معظم الوحدات الحكومية بدور المراجعة الداخلية ينعكس سلباً على الأداء المالي والإداري. تهدف الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المالي والمحاسبي والإداري وإظهار الآثار السالبة الناتجة من عدم الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء. من الفرضيات، توجد عدة عوامل لها تأثير على كفاءة المراجعة الداخلية في تقييمها للأداء داخل الوحدات الحكومية. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. من النتائج، وجود عوامل لها تأثير إيجابي على المراجعة الداخلية في تقييمها للأداء المالي والمحاسبي والإداري في الوحدات الحكومية هذه العوامل غير مفعلة بالتالي أثرت على المراجعة الداخلية في تقييمها للأداء. من التوصيات، تنقيح قانون المراجعة الداخلية لمواكبة التطورات الحديثة. يتفق الباحث مع هذه الدراسة، في تفعيل القوانين واللوائح و تحليل المخالفات ومعرفة أسباب حدوثها لترشد في مواقع الخلل لمعالجتها.

(2.14 م) (6)

تتمثل المشكلة، من وجود العديد من الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت دراسة أنظمة الرقابة الداخلية في كافة القطاعات العامة والخاصة وعلي اختلاف أنشطتها إلا أنها كانت مختلفة ويعزي ذلك الاختلاف إلى طبيعة الدور الذي تلعبه عناصر الرقابة الداخلية، على جوانب الأداء المالي والإداري. تهدف الدراسة إلى ضبط نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بضبط الإنفاق الحكومي. من الفرضيات لا توجد تأثير ذو دلالة إحصائية لوجود موازنة عامة في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الأنفاق الحكومي. استخدمت الدراسة كل من المنهج التاريخي، والاستنباطي والمنهج الوصفي. من النتائج، وجود دور كبير لانتقاء وتدريب الموظفين الماليين في ضبط الإنفاق الحكومي، من توصيات. إيلاء ضوابط الرقابة الداخلية الفعالة من أجل ضبط الإنفاق الحكومي والحد من الهدر المالي الذي تعاني منه الموازنة العامة في الدولة الأردنية. اتفقت مع الدراسة أن أهمية تقسيم موازنة الوحدات الحكومية إلى مراكز المسؤولية وتحديد مخصصات وأهداف كل مركز من الموازنة العامة.

المحور الثاني الإطار النظري.

يشتمل الإطار النظري على المراجعة الداخلية، وكفاءة الأداء في الوحدات الحكومية .

أولاً: المراجعة الداخلية.

ويتناول الباحث في هذا المحور مفهوم وأهداف والرقابة والأدلة ومعايير ومخاطر المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.

1/ مفهوم المراجعة الداخلية .

يري البعض أن الحاجة للمراجعة الداخلية ظهرت بعد الأزمة المالية العالمية، في أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول، وعلى أثر تعرض عدد من هذه الوحدات للإفلاس، لعدم وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، مما اقتضى وجود مراجعة فعالة تضمن وجود نظم للرقابة الداخلية ملائم وجيدة، وهي المراجعة الداخلية، التي تستطيع من خلال فحصها وتتبعها المستمر لجميع نشاط الوحدة الحكومية، وأعلام الإدارة بحقيقة أوضاع الوحدات، وتزويدها بالنتائج والتوصيات التي تهدف إلى معالجة أي خلل أو تحسين أي عمل يتطلبه تنظيم الوحدات، وظهرت المراجعة الداخلية حديثاً مقارنة مع المراجعة الخارجية، واقتصرت المراجعة الداخلية على النظم المحاسبية من صحة تسجيل العمليات المحاسبية والمالية، ومن العوامل التي ساعدت على قيام المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية الإدارات المنتشرة جغرافياً، والحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء، وأن المراجعة الدورية الدقيقة حسابياً وموضوعياً، وظهور الشركات المساهمة، والتوسع في أداء الوحدات الحكومية أدى إلى ظهور الحاجة للمراجعة الداخلية لكي تقوم بمراقبة العمليات أول بأول، حيث بدأ الاهتمام بالمراجعة الداخلية في عام (1947م) عندما قام معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية بإصدار⁽¹⁾ عشرة معايير عامة متعارف عليها وإصدار أول قائمة بها مسؤوليات المراجع الداخلي، وفي عام (1957م) تم إدخال تعديلات عليها وفي عام (1964م) تم اعتماد دليل تعريف المراجعة الداخلية للأعمال والسجلات، تتم داخل المنظمة بصفة مستمرة أحياناً، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق المراجعة الداخلية وأهدافها كثيراً في المنظمات المختلفة وقد تتميز المنظمة الكبيرة في أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية فقط.

حيث تم تشكيل لجان عام (1974م) لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية، وفي عام (1979م) انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها وتم التصديق عليها، وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة، فقد يتصور بعضهم أن للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية ليست لها وظيفة ألا تصيد للأخطاء أو معاينة الآخرين عن الأخطاء المكتشفة أو الأعمال المشكوك في حدوثها.

تعريف كلمة المراجعة: كلمة مراجعة جاءت من الكلمة (Audire) اللاتينية التي تعني الاستماع (ecouter) وهذا راجع إلى المراجعة في العهود القديمة، حيث كان يستمع إلى ما يجري من قيود لإثبات العمليات المالية الخاصة بالنشاط الحكومي، لقد تعددت تعاريف المراجعة الداخلية ولكنها تتركز على بيان الهدف منها، ويعد أول تعريف للمراجعة الداخلية:

تعريف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية: هي نشاط تقومي مستقل يوجد في منظمات الأعمال للمراقبة العمليات الحسابية والمالية والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة وهي نوع من الرقابة هدفها فحص وتقويم فاعلية وسائل الرقابة الأخرى، وهذا التعريف يحدد النوع من المراجعة التي تتعامل أساساً مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية.

تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي: المراجعة الداخلية نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنظمة مصمم لمراقبة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

تعريف المراجعة الداخلية الحكومية: بأنها فحص كفاءة وفاعلية وأنشطة الوحدة الحكومية والتأكد من استخدام الموارد الموضوعية تحت تصرفها على نحو اقتصادي ومن هذا التعريف فإن المراجعة الداخلية الحكومية تتضمن ثلاثة أبعاد هي: الرقابة المالية والقانونية، رقابة الكفاءة، ورقابة الفاعلية (2).

مما سبق يرى الباحث أن نظرة الإدارة في الوحدات الحكومية جعلت وظيفة المراجعة الداخلية أداة رقابة فعالة على أنشطة الوحدات الحكومية، وأصبحت هذه الوظيفة كصمام الأمان في يد الإدارة، لكي يتطلب منح المراجع الداخلي كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بعيداً عن كل الضغوطات، وإعطاءه حرية الوصول إلى كافة العمليات في الوحدات الحكومية، والاتصال بالعاملين فيها، وعلي الإدارة توفير العدد المطلوب من المراجعين الداخليين المؤهلين، بحيث يتناسب مع الأهداف المرتبطة بالمراجعة الداخلية، للمساعدة في تحقيق أهداف الوحدات الحكومية وأن تتفاعل الإدارة مع النتائج والتوصيات والاقتراحات بشكل جاد، ومن التعريف يؤكد أن المراجعة الداخلية وظيفة تقويم مستقل، وتعني هذه أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وأن يتبع إدارياً لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي، مثل المجلس التشريعي أو لجنة الرقابة المالية في الوحدات الحكومية، وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكام غير منحازة، وأن هدف المراجع الداخلي هو فحص وتقويم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة الوحدات نفسها وليس إدارتها أو أي جهة أخرى سواء داخلية أو خارجية، وأن هذه التعريفات واسعة بشكل كافي للدرجة التي يمكن أن يشمل معها كثير من الأنشطة التي يتم تنفيذها في ظل هذا المفهوم العام للمراجعة الداخلية التي يتعين التركيز عليها وهي:

(أ) يشير اصطلاح داخلي إلي تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية يتم أساساً داخل الوحدات الحكومية عن طريق العاملين المتخصصين في الوحدات الحكومية .

(ب) إن الاتجاه التقليدي للمراجعة الداخلية يرتبط بتحديد مفهوم المراجعة الداخلية والشخص القائم به من ناحية، كما يربط بتحديد المراجعة الداخلية ومجالها ونطاقها من ناحية أخرى.

وهذا يؤكد ضرورة وجود إدارة المراجعة الداخلية داخل الوحدات الحكومية وأن كل من المراجعة الداخلية وديوان المراجع القومي يقومان بالرقابة المالية والرقابة التشغيلية (رقابة الكفاءة ورقابة الفاعلية)، والتحقق من التزام بالقوانين واللوائح، ومن المفترض أن تكون المراجعة الداخلية أقدر من المراجع القومي على تقييم الأنظمة والأنشطة المختلفة لوجود المراجع الداخلي المقيم في الوحدات الحكومية بصورة دائمة.

2: أهداف المراجعة الداخلية .

إن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذه الوحدات الحكومية وإحكام الرقابة الفعالة لأداء الدولة وضبطها، فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق العديد من الأهداف منها:

- أ) هدف الحماية: يشتمل هذا الهدف سلامة أصول الوحدات الحكومية بمختلف أنواعها
- ب) هدف التطوير: يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة الداخلية التي تعد وظيفة علاجية وإرشادية وتوجد أهداف أخرى فرعية للإدارة العامة للمراجعة الداخلية منها:
 - التحقق من إعداد السياسات والإجراءات والبرامج الفاعلة للمراجعة الداخلية، بغرض تمكين الإدارة من أداء مهامها ومباشرة سلطاتها وصلاحياتها بالصورة المطلوبة.
 - العمل على إنشاء أقسام للمراجعة الداخلية وتفعيلها في الوحدات الحكومية لتعمل مستقلة عن الوحدة الحسابية والمالية و الإدارية في الوحدات الحكومية وان تكون تابعة إلى اعلي جهة رقابية.
 - التأكد من أن الوحدة الحسابية التي تعمل على إدارة حسابات الموارد والأموال والأصول العامة وإعداد الحسابات الحكومية تؤدي واجباتها على الوجه الأكمل، وذلك بالتقيد بالقوانين واللوائح المالية والمحاسبية والمنشورات والقرارات الوزارية التي تصدرها وزارة المالية ومجلس الوزراء واتخاذ الإجراءات اللازمة لسلامة وحفظ الأموال والأصول العامة وسلامة قيدها بالدفاتر والسجلات المالية والمحاسبية وذلك على كافة المستويات الاتحادية الولائية وعلى مستوى الهيئات وشركات المساهمة.
 - التأكد من استجابة كافة الوحدات الحكومية المعنية باستفسارات المراجعة الداخلية، والرد على تقاريرها واستفسارات ديوان المراجع القومي والرد على تقاريره، وفي هذا الإطار تقوم الإدارة العامة للمراجعة الداخلية برفع تقارير دورية، والتأكيد على اتخاذ الإجراءات اللازمة حول ما يرد من استفسارات.
 - اتخاذ الإجراءات اللازمة والملائمة لتنمية القدرات المهنية للعاملين بالمراجعة الداخلية وتوزيعهم على أقسام المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية ولهذا الغرض تعمل الإدارة العامة للمراجعة الداخلية على استحداث

برامج تدريب متطورة باستخدام التقنية الحديثة لتفعيل أداء المراجعة الداخلية ورفع كفاءة ومقدرات المراجعين الداخليين.

- التنسيق الوثيق مع ديوان المراجع القومي لتبادل البيانات و المعلومات لازمة لتحقيق أهداف الجهازين، والتي تتكامل مع بعضها البعض إلى جانب إنشاء قنوات اتصال فاعلة مع ديوان الحسابات القومية ومع الشؤون المالية بوزارة المالية.

- مراقبة الاستخدام الفعال لأداء الدولة، على النحو الذي يستوفي المشروعية ومعايير الكفاءة، وكما تهدف المراجعة الداخلية إلى كشف الأخطاء والمخالفات عند تنفيذ الأداء بالسرعة الكافية، بما يمكن من المبادرة لأجراء التصحيح اللازم فضلا عن منع حدوثها أو تكرارها بأحكام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

3: الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

(أ) تقويم نظام الرقابة الداخلية.

تقويم نظام الرقابة الداخلية له علاقة وثيقة بعمل المراجعة، لان القيام بمراجعة جميع العمليات أمر يصعب تطبيقه من الناحية العملية لذلك لجأ المراجع إلى استخدام المراجعة الاختبارية التي تتم عن طريق اختبار عينات تمثل أنواع العمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية، ولا بد من مراجعة هذه العينات بدقة لأن المراجعة الاختبارية تطبيق عملي، فيتوقف على درجة اختبار مفردات العينة⁽¹⁵⁾ وعلى المراجع قبل إن يحدد نطاق فحصه أو حجم العينة عليه أن يقوم بدراسة وفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدات الحكومية، فدراسة نظام الرقابة الداخلية دراسة جيدة وواعية تعد أمراً حيوياً لعمل المراجع، وعلى ضوء الدراسة يستطيع أن يكون رأياً عن مدى ودقة وصلاحيته النظام، وأن يتبين نقاط القوة فيه وأن يحدد نقاط الضعف، ويحدد الثغرات التي تفسح المجال لوقوع الأخطاء والمخالفات في أنظمة الرقابة الداخلية، وفي هذه الحالة يتعين عليه أن يوسع إطار العينة بحثاً وراء الأخطاء أو الغش وتقدير مداه وتتبع آثاره، وقد يصل به الأمر إلى المراجعة الشاملة لنوع أو أكثر من عمليات الوحدات الحكومية التي يتبين له وقوع مخالفات ومخالفات فيها على وجه يؤثر على أصول الوحدة الحكومية ودقة حساباتها وسلامة نتيجة النشاط وصحة التقارير الشهرية والحسابات الختامية في الوحدات الحكومية.

إذا أهمل أو قصر المراجع في القيام بالمراجعة على الواجب أو الضروري عرض نفسه للمسؤولية، وعليه أن يبذل المراجع الداخلي العناية المهنية الواجبة في اختباره للعينات، وأن دراسة نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وتقويمه يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها المراجع الداخلي، وهي أيضاً المرتكز الذي يعتمد عليه عند إعداد مسار المراجعة الجيد، وفي تحديد نسبة الاختبارات والعينات فكلما كان نظام

الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا، زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، وكلما كان ضعيفا لجأ المراجع إلى زيادة حجم العينة، ويهدف المراجع من وراء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدات الحكومية محل المراجعة التعرف على مدى كفاية هذا النظام من ناحية التصميم والتعرف على ملائمة هذا النظام لطبيعة وحجم الوحدة محل المراجعة والتعرف على نواحي الضعف في النظام وما قد يوجد به من ثغرات وعلى المراجع أن يقوم بدراسة تقويمه في الآتي:-

- الدراسة التفصيلية للهيكल التنظيمي: وتهدف هذه الدراسة إلى المعرفة المستويات الإدارية في الوحدات الحكومية، وتوزيع المسؤوليات والسلطات والواجبات والاختصاصات ومدى تعادل كل منهما، ومدى وجود علاقات بين التنظيم، وما قد يوجد من ازدواج أو تضارب في المسؤولية ودرجة تفويض السلطة، والفصل الصحيح بين الواجبات والاختصاصات يدعم الرقابة الداخلية في المساعدة على منع واكتشاف الأخطاء (35).

- الدراسة التفصيلية للقرارات والتعليمات تكون الدراسة شاملة للإجراءات والأوامر والتعليمات الخاصة بالعمليات المالية والمحاسبية والإدارية وكيفية معالجتها والمستندات المؤيدة لكل عملية مالية ومن له حق التصريح بها وكيفية استيفاء هذه المستندات.

- توثيق فهم الرقابة الداخلية هي عملية جمع البيانات واستخراج المعلومات في القواعد والإجراءات المتبعة في تنفيذ وتسجيل العمليات المحاسبية والمالية المختلفة في الوحدات الحكومية، وأما إن تكون البيانات شفويًا أو تحريريًا، وهي عبارة عن أسئلة بواسطة المراجع يتم اختيارها بعناية، وتتميز بأنها هادفة ترمى إلى الكشف عن مدى دقة تطبيق الأسس والقواعد الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية الموضوع في الوحدات الحكومية (19).

ب) الرقابة الداخلية على الإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية.

- الرقابة على الإيرادات.

يشير البعض أن بنود الإيرادات في نظام إحصاءات مالية الحكومية (G F S)

هو جزء من الجهد العالمي المبذول لتحسين الإجراءات المالية والمحاسبية وشفافية العمليات الحكومية، ويعتبر هذا النظام عنصر أساسياً في تحليل المالية العامة، وتتناول أهم بنود الإيرادات في موازنة المحليات بولاية النيل الأبيض على النحو الآتي:

- العوائد العمومية: اعتماد البند منذ عام (1954م) وتطور مع تطور القوانين، والآن هي رسوم تفرض على المباني السكنية والأسواق والمصانع على أساس ما يعرف بإيجار المثل وهو ما يوازي (1: 12) من قيم متوسط الإيجار السنوي، فمن خلال المقابلة الشخصية⁽⁵⁾، أتضح أن المشاكل التي تواجه تحصيل العوائد هي ضعف كادر التحصيل، وعدم وجود وسائل الحركة، وانعدام الحس الوطني تجاه سداد رسوم العوائد.

الأطيان: هي ضريبة الأرض الزراعية المستثمرة، وهي تختلف عن أجرة العارض حيث لا يتم تحصيل الأرض غير المستثمرة.

القطاع: هي من الضرائب المباشرة يتم فرضها على أصحاب الماشية من الرعاة وهي من الإيرادات التي تميزت بها الأرياف، ورغم مما تشكل من عائد كبير إلا أن تكلفة جبايتها عالية جدا بسبب عدم استقرار المواشي، حيث تتحرك بحثا عن الماء و الكلاء إضافة إلي التداخل الحدودي بين المحليات والولايات، والآن من المشاكل التي تواجه جمهورية السودان مع دولة الجنوب بعد الانفصال.

وتتمثل المراقبة الداخلية للإيرادات من إمام المدير المالي وموظفو الشؤون المالية بالمتطلبات المالية لدورة الإيرادات النقدية، وتحصيل الشيكات، وكذلك أهم المستندات والسجلات وأسس القياس والإفصاح المحاسبي⁽²¹⁾ ويجب أن يتم تحصيل الإيرادات بنموذج مالي (15) الالكتروني، ومن المشاكل التي تواجه السداد والدفع الالكتروني ضعف المبادرة لدى كثير من الوحدات الحكومية في تقديم خدماتها الالكتروني أو تردد متخذي القرار بهذه الوحدات للبيروقراطية ومقاومة التغيير، وكذلك ندرة المتخصصين في السداد والدفع الالكتروني في الوحدات مشكلة خدمات الانترنت توصف بأنها غير سريعة .

اتضح من ورشة تطوير الإيرادات، بان الولاية تعاني من عدم توفر الكفاءة المالية، والاقتصادية، والإدارية، وعدم توفر الكوادر البشرية المقتردة في الجانب المالي، وارتفاع تكاليف التحصيل، وضعف فئات الضرائب والرسوم وعدم تناسبها مع تكلفة الخدمة، وإنشاء محليات ليس لديها مقومات، وعند إنشائها الأخذ بالعوامل السياسية والاجتماعية مع تجاهل العامل الاقتصادي بالرغم من أهميته، وضعف العقوبات الواردة في القوانين المصاحبة للميزانية للمخالفات المتعلقة بالتهرب أو الامتناع عن سداد الضرائب أو الرسوم⁽³⁷⁾.

- الرقابة على المصروفات.

تنقسم المصروفات إلي ثمانية أقسام رئيسية وفق نظام الإحصاء المالي الحكومي ونتناول أهم الفصول في الموازنة الآتي:

تعويضات العاملين: هي مجموعة المكافآت النقدية أو العينية المستحقة الدفع للموظف الحكومي مقابل العمل الذي أداه خلال الفترة المالية المعنية، وتعتبر الأجور من أهم بنود المصروفات التي تتطلب عناية تامة فهي الأكثر عرضة للتلاعب، بإدخال أسماء وهمية أو المغالاة في ساعات الأجر الإضافي أو زيادة معدلات الأجور من الهيكل الراتبى للأجور أو غيرها ولما كانت إعداد الأجور والمرتبات في الوحدات الحكومية يمر بمراحل مختلفة، فان الرقابة الداخلية يجب أن تواكب كل مرحلة من مراحل إعداد الأجور⁽²⁸⁾.

شراء السلع والخدمات: هي القيمة الكلية للسلع والخدمات، للاستخدام في العملية الإنتاجية أو اقتنائها لإعادة بيعها، وتختص عملية الشراء بتوفر السلع أو الخدمات التي تعتبر عنصراً أساسياً من عناصر الإنتاج التي تضمن توفير الاحتياجات بصفة مستمرة وبكفاءة عالية ولما كانت هذه العملية ذات طابع اقتصادي وفني وقانوني وإداري فلا بد من الحصول على السلع والخدمات أو الأعمال أن تؤخذ المواصفة المناسبة للاحتياجات من هذه السلع بالكمية المناسبة اقتصادياً ومن المصدر المناسب وبالسعر المناسب من المورد المناسب (22).

المنافع الاجتماعية: هي تحويلات جارية إلى الأسر لتلبية الاحتياجات الناشئة عن الإحداث مثل المرض أو البطالة أو التقاعد أو أي ظروف أسرية.

الأصول غير المالية: هي اقتناء أصول غير مالية أو التصرف في الأصول غير مالية.

وتتمثل الرقابة في الصرف الحكومي بواسطة أذن صرف نموذج مالي حسابات (4). مسحوب على الخزينة، أو بموجب شيكات أو تحويل من حساب الوحدة إلى حساب آخر (28)، ولا يجوز لأي مصرف أن يصرف قيمة الشيك مسحوب بعد انقضاء ستة أشهر من تاريخ إصداره. وهذا لم ينص عليه في أي من قوانين العمل المصرفي في جمهورية السودان بل يعتبر من باب العرف المصرفي (9)، وعلي الوحدات الحكومية أن تحتفظ بدفاتر منتظمة، حيث إن المستندات تخضع للمراجعة الداخلية، وتحرق بعد مضي خمسة سنوات بعد مراجعة ديوان المراجع القومي. (36) حيث جاء في قانون ولائحة الإجراءات المالية والمحاسبية تعديل النماذج ذات القيمة المالية والرخص والبضائع من النظام اليدوي إلى النظم الالكترونية. (28)

ج) عيوب نظام الرقابة الداخلية.

- التواطؤ: فصل الاختصاصات، والواجبات في الوحدات الحكومية، مهم حتى لا يحدث اتفاق بين أفراد النظام في الوحدات الحكومية، وتحدث سرقة منتظمة، الشخص المسئول عن التحصيل يمكن أن يتواطأ مع شخص مسئول عن معالجة وتسجيل هذه المتحصلات
- سوء استغلال السلطات: تعارض أهداف الأفراد مع أهداف الوحدات الحكومية .
- الضغوط على الإدارة بسبب كثرة القوانين واللوائح والضوابط .
- أخطاء نظام الرقابة الداخلية: موجودة أساساً في نظام الوحدات الحكومية (19).

3: أدلة الإثبات في المراجعة الداخلية .

يقصد بالدليل في اللغة العربية المرشد، أما القرينة في اللغة هي المصاحبة (7)، ومصطلح أدلة الإثبات تعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة و قرائن تساعد في تدعيم الرأي الفني، ويعتبر دليل

الإثبات بيئة قاطعة بحد ذاتها، وتعرف الأدلة بأنها أيّ معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير⁽²⁾، إلا أن المراجع يجب عليه أن يكون ذا اتجاه عقلي وموضوعي عند جمع وتقويم أدلة الإثبات⁽¹⁾، ولكن عدم وجود أدلة الإثبات يكون رأى المراجع غير سليم، وليس له ذات قيمة، وبذلك يكون قد أساء إلى مهنة المراجعة، ويمثل الدليل أهمية قصوى لعملية المراجعة، وهى التي تساند وتدعم كافة معايير العمل الميداني⁽¹⁹⁾، كما يجب إن تتوفر في الأدلة أمور أساسية مثل الكفاءة وإمكانية الاعتماد عليها وأن تكون مناسبة. وهناك عدة معايير يمكن الاعتماد والاسترشاد بها في تقدير مدى حجية الدليل ومنها :

أ) الأسلوب الفني الذي يتبعه المراجع الداخلي في الحصول على دليل الإثبات ويتحصل حجيته الأدلة، عن طريق الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات المراجعة السابقة⁽³⁾.

ب) ومن أهم المقومات الأساسية للمراجعة هي توافر الاستقلالية والحيادية التام للمراجع، وبعده عن المؤثرات، وإلا فقدت هذه الأدلة أهميتها وحجيتها⁽¹⁹⁾ ويعتبر الفحص الفعلي: هو اختبار المستندات والسجلات المحاسبية في الدفاتر الحكومية للتحقق من الوجود الفعلي للأصول، وكذلك الملاحظة هي طريقة مباشر للحصول على أدلة الإثبات⁽³⁵⁾

ج) رواية من الغير، أو الأدلة الشفهية (الإشاعة): وهي أضعف شكل من أشكال أدلة المراجعة، ويجب تعزيزها بمزيد من أدلة الإثبات. وفي بعض الأحيان أن بعض البنود في البيانات المالية تحتاج إلى رأي خبير أو متخصصين ، ورأي الخبير يمثل توثيق لكل ما قام به فريق المراجعة الداخلية من عمل كما أنها تدعم تقرير المراجع الداخلي⁽¹⁹⁾.

4: معايير المراجعة الداخلية:

يشير البعض ما من مهنة إلا ولها أصولها وقواعد ومهنة المراجعة الداخلية كغيرها من المهن لها قواعدها وأصولها وممارساتها، وقد بقيت تلك القواعد والأصول الممارسة إلى وقت قريب في الحكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة⁽¹⁾، ونظراً لأهمية مهنة المحاسبة والمراجعة وبخاصة في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية، فقد بدأ التفكير في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لمهنة المراجعة، بحيث يسهل الرجوع إليها والإحكام إلى قواعدها وأصول ممارستها، بوضع قواعد و أصول لمهنتي المحاسبة والمراجعة، ويمكن الرجوع إليها والالتزام بأحكامها التي حلت محل ما كان متعارف عليه من الاجتهادات الشخصية، ولجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة خاصة مستقلة وأنشئت بهدف توحيد المعايير المستخدمة في المحاسبة والمراجعة، بتوفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لمهنة المراجعة، حيث حدثت من الاجتهاد الشخصي

في مجال المراجعة، وعن صياغة المعايير ونشرها، التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمول بها على نطاق عالمي⁽¹¹⁾.

فإن الهدف الأساسي من استنباط المعايير هو إلغاء وتقليل مساحة الاجتهاد الشخصي بحيث تزيد العلوم التطبيقية قوةً من المنهجية العلمية، وأن من أهداف مهنة المراجعة تحسين جودة الممارسة من خلال المعايير، وإصدار إرشادات على التطبيق، حيث أن إرشادات المعايير في المراجعة هي مصطلح عام يطلق على المعايير التي تطبق في المراجعة، والمعايير التي تطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة على مصداقية البيانات، أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال، والكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة⁽³⁾.

وجاء في تعريف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين للمعايير (بأنها تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المراجع وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي) ومن هذا التعريف يمكن أن نستنتج الصفات العامة المشتركة للمعايير الدولية في أن المعيار دليل على مصداقية البيانات، بالإضافة إلى أن المعايير وسيلة للقياس والحكم، ومؤشر يحتذي به المراجع أثناء أدائه لمهنته، وإن المعيار يُستنتج منطقياً من نظرية المراجعة بالإضافة إلى الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى اعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير والبحث والدراسة.

ولما كانت المراجعة الداخلية تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع، وهذه الأحكام التي تتفاوت من مراجع إلى آخر تبعاً لقدرته العلمية ونوعية تدريبه المهني، والمنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها، فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت، لذلك أشار قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لوضع معايير للمراجعة في كافة أنحاء جمهورية السودان لتنشيط كفاءة أداء المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية⁽¹²⁾.

5: مخاطر المراجعة الداخلية.

تعريف المخاطر لغوياً: على أنها مواضع الأخطاء أو المهالك، وهي مشتقة من كلمة خطر التي يقصد بها الإشراف على الهلاك⁽⁷⁾ وأن المخاطر في عملية المراجعة، عبارة عن احتمال فشل الإجراءات في الكشف عن الأخطاء الجوهرية، وتعريف بعض الكتاب لمخاطر المراجعة (بأنها احتمال إبداء المراجع لرأي غير متحفظ في القوائم المالية وهي تحتوي على خطأ جوهري)⁽¹⁹⁾ ولا شك أن المخاطر التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل الهامة، التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة

أو عند تحديد إجراءات المراجعة أو عند تجميع وتقييم الأدلة وقرائن المراجعة، ولقد أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على ضرورة تقدير المخاطرة عند التخطيط للمراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن ومناسب لإبداء رأي سليم في الحسابات الحكومية، فمخاطر المراجعة النهائية أو كما يسمى أحياناً مخاطر المراجعة المقبولة، هي قياس لكيفية استعداد المراجع لقبول احتمال أن يكون بالدفاتر والسجلات المحاسبية والبيانات المالية والحساب الختامي الحكومي، تحريف جوهري بعد انتهاء عملية المراجعة والوصول إلى رأي غير متحفظ، وهو ما يعني أن المراجع لا يمكنه إعطاء ضمان للحسابات الحكومية خالية تماماً من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وذكر البعض أن تقدير مستوى المخاطر في عملية المراجعة يعتبر المفتاح الرئيسي لضبط تلك المخاطر ويلاحظ أن مستوى خطر المراجعة الذي يمكن أن يقبله المراجع، قراراً اقتصادياً يحتاج إلي منها تحليل التكلفة والعائد⁽³⁾ ويحدد أحد الكتاب هذه المستويات للمخاطر في الأتي⁽⁸⁾.

(أ) **المخاطر المخططة:** التي يتم تحديد مستواها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القيام بإجراءات المراجعة، وهذه المخاطر هي مجرد تقدير أولي لاحتمال وجود أخطاء جوهرية.

(ب) **المخاطر النهائية:** وهي التي تعبر عن المستوى النهائي للمخاطرة الذي يقدره المراجع بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية.

(ج) **المخاطر الفعلية:** وهي التي تعبر عن المستوى الحقيقي للمخاطرة، والذي لا يعلمه المراجع، والواقع أن عملية اختيار عينة من مجتمع ما تخضع لمخاطرة، وبالتالي فإن عملية المراجعة التي تعتمد على بيانات تلك العينة تخضع لمثل هذه المخاطرة، وهذه المخاطرة توجد بغض النظر عن طريقة المعاينة التي يتم استخدامها، سواء أكانت العينة حكومية أم إحصائية احتمالية⁽⁴⁾.

(د) **مخاطر الاكتشاف:** وهي المخاطر التي لا يمكن لإجراءات المراجعة الداخلية التي يقوم بها المراجع أن تكشف المعلومات الخاطئة في بند من بنود الموازنة في الوحدات الحكومية

ويري البعض انه لم تحظ إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية لاهتمام مثلما حظيت به في القطاع الخاص، حيث زاد الاهتمام في السنوات الأخيرة إلي دور المراجعة الداخلية في عملية إدارة مخاطر في القطاع الخاص⁽³⁸⁾ وهذا ما أيدته الدراسة التطبيقية التي تم إجراؤها على بعض الدول حيث توصلت الدراسة إلي أن نسبة الوحدات التي تطبق مفهوم إدارة المخاطر على النحو التالي⁽¹⁷⁾.

الوحدات التي تطبق مفهوم إدارة المخاطر بالكامل تبلغ نسبة 12 %.

الوحدات التي تطبق مفهوم إدارة المخاطر تطبيقاً جزئياً تبلغ نسبة 37 %.

الوحدات التي تطبق مفهوم إدارة المخاطر تطبيقاً بصورة مبدئية تبلغ نسبة 18 %.

الوحدات ما زلت في مرحلة الفهم والإدراك لإدارة للمخاطر تبلغ نسبة 17%
الوحدات لا تدري شيئاً ولا توجد لديها خطط مستقبلية لمفهوم إدارة المخاطر 16%.

الآن بدأ الاهتمام بتصحيح الإدارة المالية في العديد من الدول النامية حيث تؤثر طريقة إدارة الوحدات الحكومية للمخاطر على أسلوب تقديمها لخدماتها. لذلك نادي بعضهم بضرورة تبني متخذي القرار في الوحدات الحكومية أحداث ممارسات إدارة المخاطر المطبقة في القطاع الخاص، والعمل على تطبيقها في الوحدات الحكومية (39).

ثانياً/ كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية.

ويناول الباحث في هذا المحور مفهوم الكفاءة وتقييم كفاءة العامل وتقييم كفاءة أداء الوحدات وأنظمة الجودة كمدخل لتطوير كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية .

1: مفهوم الكفاءة ورد تعريف الكفاءة في المعجم الوسيط، على أنها كلمة مُشْتَقَّة من (كَفَأَ)، نقول: لَهُ كَفَاءَةٌ عِلْمِيَّةٌ؛ أي لديه فُدْرَةٌ، ومُؤَهَّلَاتٌ عِلْمِيَّةٌ، ونقول: يَتَمَتَّعُ بِكَفَاءَةٍ عَالِيَةٍ؛ أي بِفُدْرَةٍ عَالِيَةٍ عَلَى الْعَمَلِ، وَبِحَدَارَةٍ، وَأَهْلِيَّةٍ، والكفاءة لغة تعني: حالة يكون فيها الشيء مُساوياً لشيءٍ آخر، علماً بأن مفاهيمها تختلف باختلاف مجالاتها، إلا أن جميعها يَنفَقُ في التركيز على تحقيق أفضل النتائج بأقلّ التكاليف، والجهود؛ فالكفاءة الإنتاجية تختلف مع الكفاءة الفنية، وتعريف الجمعية الفرنسية للمعايير للكفاءة علي إنها استخدام القدرات في وضعية مهنية بغية التوصل إلى الأداء الأمثل للوظيفة أو النشاط. ومن خلال التعريفات إن الكفاءة تعني عملية المقارنة بين الإنتاج والوضع الحالي وما يمكن إن يتم إنتاجه وتحقيقه وذلك باستخدام الموارد، كالموارد المالية والجهود المبذولة والوقت المناسب .

تعتبر كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية هي المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال الوحدات الحكومية في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والبيئة الخارجية . وتمثل في إبعاد أداء جميع العاملين في الوحدات الحكومية ،وأداء الوحدات الحكومية إن يكون في إطار السياسات العامة للدولة في تأثيرها علي الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق اكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل قدر من التكلفة وفي اقل وقت وعلي مستوى مناسب من الجودة علي إن تكون وسيلة المقاييس التي تستخدم في التقييم مقاييس فعالة لقياس كفاءة الأداء الحكومي وذلك لاتخاذ الإجراءات الوقائية والتصحيحية والتحفيزية في أوقاتها المناسبة . وسوف يناول الباحث تقييم كفاءة العامل في الوحدات وتقييم كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية علي النحو التالي :

2:تقييم كفاءة العامل في الوحدات الحكومية .

أشار البعض على إن الإدارة العامة للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية في حاجة إلى توسيع نطاقها وإعداد خبراتها على أن تتمشي مع الاتجاهات العالمية إذ أصبحت المراجعة الداخلية بشكل عام تغطي جوانب ثلاثة هي: المراجعة المالية والتأكد من الالتزام بالقوانين والتعليمات، والتحقق من كفاءة وفاعلية الأداء⁽³¹⁾، وقد أشار المجمع العربي للمحاسبين علي أن المراجع الداخلي ان يقوم بتقويم كفاءة الأداء وفاعليته في الوحدات الحكومية، حيث أن مفهوم الأداء، هو ما يتمتع به العاملون من مهارات وقدرات وإمكانات فإذا كان الأداء مناسباً للعمل المطلوب انجازه تحقق الغرض منه، أما إذا كان الأداء لا يرتقي إلى المستوى المطلوب، فإن ذلك يتطلب استحداث وسائل وطرق جديدة وتدريب العاملين عليها لرفع كفاءة الأداء، وعموماً جاء في تعريف الأداء حسب المنظمة العالمية للتقييس الإيزو (أنه يشمل الكفاءة والفاعلية و الفاعلية هي مدى بلوغ النتائج. أما الكفاءة هي العلاقة بين النتيجة المتحصل عليها والموارد المستعملة)، إن الاختلاف في أهداف وتوجهات القطاع الخاص عن الوحدات الحكومية، فإن إدارة الموارد البشرية تتعامل مع الإنسان بصفته إنساناً له مطامع وأمال وتوقعات واحدة بغض النظر عن موقعه في العمل، فالانفصال بين إدارة الموارد البشرية في إدارة الأعمال وإدارة الوحدات الحكومية انفصال تاريخي لا يكاد إن يصمد أمام التحديات والمشكلات⁽²³⁾، ويهدف تقويم أداء العامل في الوحدات الحكومية إلى توفير معلومات فنية واضحة وموضوعية وصحيحة، عن إدارة مواردها البشرية، التي تعمل لديها بشكل دوري ومستمر بما يخدم استمرارية عملية رفع كفاءة أداء العاملين، لقد أصبح التوجيه الاستراتيجي المعاصر فيما يخص هدف تقويم الأداء يركز على ما يحققه الأداء من قيمه مضافة كمعيار أساسي للتقويم إلي ما يحققه الأداء إلى عوائد من عوائد ومنافع للوحدات الحكومية والعاملين.

ومن مقومات القوي العاملة ثلاثة مقومات⁽³²⁾ وهي قدرة الفرد على العمل. و رغبة الفرد في العمل. وإتاحة

أو استعداد الفرد للعمل. ولا بد من وجود آلية لتقويم كفاءة أداء العاملين، حيث يقوم المقومون بإجراء مقابلات

شخصية مع من قوموا أدائهم، وذلك لشرح نتائج هذا التقويم، موضحين جوانب القوة والضعف في أدائهم

ويخطر العامل الذي يحصل علي تقرير أداء دون الوسط مع إبداء الأسباب.⁽¹²⁾

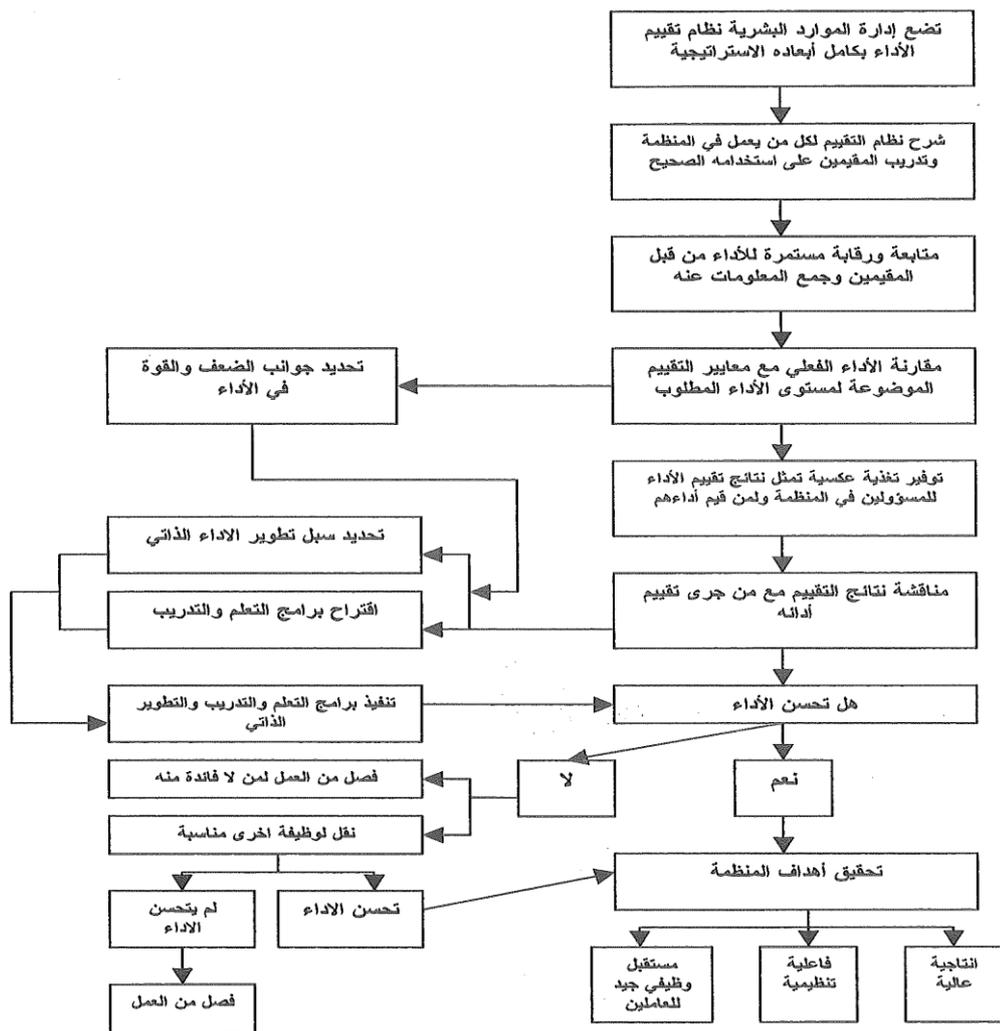
ومن خلال الشكل رقم (1) أدناه يمكننا توضيح كيفية تقويم أداء العاملين وهي عبارة عن مجموعة من

الأسس والقواعد العلمية والإجراءات التي يجب إن يطبقها كل من جرى تكليفه بتقويم أداء العاملين وعندها

يتحسن أداء العامل ستنعكس أثاره الايجابية على، ارتفاع إنتاجية العمل، وزيادة فاعلية الأداء التنظيمي الكلي

للوحدات الحكومية حتى تحقيق مكاسب مالية ومعنوية للوحدات الحكومية.⁽¹³⁾.

شكل رقم (2)
آلية تقويم كفاءة أداء العاملين في الوحدات الحكومية



المصدر: عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية، (عمان: دار وائل، 2005 م).

(3) تقويم كفاءة أداء الوحدات الحكومية.

ذكر البعض إن مسألة تقويم مستوى فاعلية الأداء في الوحدات الحكومية وجدت اهتماماً باعتبار أن فاعلية الأداء تشكل شرطاً للكفاءة الاقتصادية وجودتها بصفة عامة، ويعد تقويم فاعلية الأداء جزءاً لا يتجزأ

من عملية اشمول وأعمق لرفع كفاءة الأداء وتطويره في الوحدات الحكومية، لان تقويم الأداء هو التطور التاريخي للرقابة الداخلية وتحقيق النتائج التي تسعى الوحدات الحكومية إلى تحقيقها، ولكن في ظل نظم التقويم غالباً ما تكون البيانات المتاحة عن الأداء غير دقيقة، ولتقليل الأخطاء والتلاعب في البيانات المتاحة على المراجعة الداخلية التأكد من صحة هذه البيانات، ويرى بعضهم أن العالم تحول من عملية العد إلى عملية المحاسبة والآن إلى تقويم الأداء (33)، حيث نماذج تقويم الأداء التقليدية بدأت عام (1915م) بالتركيز على الجوانب المالية في التقويم، ومن أشهر هذه النماذج نموذج (Du Pont) الذي يقيس العائد على المال المستخدم وقد انتشر هذا المفهوم في مختلف الدول ولكن مع التطور وظهور تحديات جديدة ظهرت الحاجة إلى نماذج جديدة (18)، وقد حدث تطور كبير في مجال تقويم الأداء في مجالات المراجعة والموازنة بهدف دعم الإدارة وصناعة القرارات السياسية وركزت مؤشرات الأداء على مقاييس الإنتاجية حيث أصبحت عملية تقويم الأداء في الوحدات الحكومية مطلباً ضرورياً في الولايات المتحدة الأمريكية طبقاً لقانون تقويم الأداء الذي صدر عام (1993م) كما طبق هذا المدخل في بريطانيا، وأصبحت عملية تقويم الأداء عملية إجبارية في كل الهيئات والوحدات الحكومية البريطانية (18) .

أ) أهمية تقويم كفاءة أداء الوحدات الحكومية:

قد أشار بعض الفلاسفة في الإدارة أنه حين تستطيع تقويم أو قياس ما نتحدث عنه وتعبّر عنه بالأرقام فمعني ذلك أنك تعرف شيئاً عنه ولكن حين تعجز عن قياسه أو تقويمه أو التعبير عنه بالأرقام فإن معرفتك سوف تكون ضئيلة وغير مرضية وفي تلك الحالة يكون الأمر بداية معرفة فقط، لأن ما يمكن قياسه يمكن عمله، وعند تحديد نسب التقويم أو نسبة الخطاء بصورة إجمالية للوحدات الحكومية من الأفضل أن توضح كل وحدة حكومية نسب التقويم أو السلبيات لكل وحدة علي انفراد، وهذا يؤدي إلى تقليل نسبة الخطاء.

وعلى الوحدات الحكومية أن تعمل بمنهج القطاع الخاص حيث أن تقويم الأداء في الوحدات الحكومية، من شأنه أن يسهم في ربط إدارة الأداء بالأهداف الاستراتيجية الحكومية بالأهداف العامة للوحدات الحكومية⁽¹⁴⁾، والوصول إلى تحقيق التميز ورضا المواطن، وعلى إدارة الوحدة أن تفهم حتمية التغيير واستخدام الوسائل الحديث ومعرفة احتياجات المواطن والسعي إلى تحقيق ضمان التحسين وتطوير ورفع كفاءة الأداء. حيث أن الوحدات الحكومية وجدت لكي تقدم خدمات مختلفة للمواطن الذي يعد عميلاً رئيسياً للوحدات الحكومية سواء تلقي خدمات مباشرة أو بشكل غير مباشر عن طريق إشراف الوحدات الحكومية، وبالتالي يتوقع المواطن أن تقوم الوحدات الحكومية بدورها الذي يحقق له الأمان. ونظراً لتعدد وتنوع البرامج والأنشطة

في الوحدات الحكومية يتطلب الأمر إيجاد المعايير المناسبة لكل برنامج أو نشاط على حدة، وبما يتناسب مع الأهداف التي تسعى كل وحدة حكومية إلى تحقيقها وفق السياسات واللوائح.

(ب) معايير تقويم الأداء في الوحدات الحكومية.

يرى البعض أن تعدد وتنوع البرامج والأنشطة في الوحدات الحكومية يتطلب الأمر إيجاد المعايير المناسبة لكل برنامج أو مشروع على حدة، وبما يتناسب مع الأهداف التي تسعى كل وحدة حكومية إلى تحقيقها وفق السياسات واللوائح والمنشورات التي تصدرها الدولة، علماً بأنه لا يوجد معيار واحد يمكن الحكم على مستوى أداء الوحدات الحكومية وتتعدد تلك المعايير بتعدد الأنظمة التشغيلية والتنفيذية لتلك الوحدات الحكومية⁽¹⁶⁾، و من أهم أنواع التقويم بالانحراف وأسبابها ومعادلاتها التي يستعين بها المراجع الداخلي لمراجعة وتقويم الأنشطة الرئيسية في الوحدات الحكومية، يمكن عرض نموذج مقترح لتقويم الأداء علي المال المستخدم في الوحدات الحكومية من خلال الجدول أدناه.

الجدول رقم (1).

نوع التقويم	أسباب التقويم	معادلات التقويم
الانحراف في حساب الإيرادات	(أ) الانحراف الكلي للإيرادات	$\text{أجمالي الإيرادات الفعلية} \div \text{أجمالي الربط المقدر للإيرادات} \%$
	(ب) الانحراف جزئي للإيرادات	$\text{الإيراد الفعلي للبند يطابق الربط المقدر للبند}$
الإيرادات	(ج) انحراف في القوانين المصاحبة	$\text{الإيراد الفعلي للبند يطابق الرسم القانون المصاحب للموازنة}$
الانحراف في حساب تعويضات العاملين	(أ) انحراف الكلي	$\text{أجمالي المنصرف الفعلي} \div \text{إجمالي الاعتماد المالي المصدق} \%$
	(ب) انحراف جزئي	$\text{الصرف في البند} \div \text{الاعتماد المالي المصدق} \%$
	(ج) انحراف عن الهيكل الراتبى للأجور	الفئات في الهيكل الراتبى للأجور تطابق الأرقام المقيدة في كشف المرتبات و الأجور
الانحراف في حساب سلع وخدمات	(أ) الانحراف الكلي	$\text{الصرف الفعلي في السلع والخدمات} \div \text{الاعتماد المالي} \%$
	(ب) الانحراف الجزئي	$\text{الصرف الفعلي في بند سلع وخدمات} \div \text{الاعتماد المالي في البند} \%$
الانحراف حساب	(أ) الانحراف	$\text{الصرف الفعلي لحساب الأصول غير مالية} \div \text{الاعتماد المالي}$

المصدق %	الكلي	في الأصول غير مالية
=الصرف الفعلي للبيد ÷ الاعتماد المالي المصدق للبيد %	(ب) انحراف الجزئي	
= أجمالي الإيرادات الفعلية - (الصرف الفعلي في تعويضات العاملين + الصرف في السلع والخدمات)	انحراف التشغيل	انحراف حساب التشغيل

المصدر: إعداد الباحث، (2.14 م).

شكل رقم (3)

نموذج مقترح لتقويم كفاءة أداء الوحدات الحكومية



المصدر: إعداد الباحث، (2.14 م)

ومن خلال الشكل أعلاه اتضح للباحث التالي:

(أ) وضع معايير تقويم الأداء في الوحدات الحكومية. هي مقاييس دقيقة ومحددة لقياس نتائج التطبيق الفعلي في الأهداف الموضوعية وهذه المعايير قد تكون كمية أو نوعية تتضمن عناصر متنوعة مثل الوقت والتكلفة ونوعية الإنتاج ودرجة الانحراف المقبول في الإنتاج ويجب أن تتصف هذه المعايير بالوضوح وسهولة الاستخدام والصدق والموثوقية، والواقعية مراعية أبعاد البيئة الداخلية والخارجية للوحدة الحكومية لتنفيذ تقويم الأداء في الوحدات الحكومية.

(ب) تقويم الأداء الفعلي لأداء الوحدات الحكومية. وهي عملية تحقيق النتائج المحققة عن انجاز الأنشطة التنفيذية في الوحدات الحكومية وتحتاج عملية قياس الأداء إلى توفير المعلومات والبيانات الصحيحة والدقيقة التي تبين واقع الحال وكيفية الأداء الفعلي وأدوات القياس المناسبة، ووضوح المعايير وموضوعيتها.

(ج) مقارنة الأداء الفعلي للوحدة الحكومية بالمعايير الموضوعية. تهدف هذه الخطوة إلى التحديد الدقيق للانحراف سلباً أو إيجاباً أثناء أداء الوحدات الحكومية أو تطبيق المعايير الموضوعية، وأيضاً تحديد الأخطاء الحاصلة أثناء الأداء.

د) كشف أسباب الانحراف والعمل على معالجتها وتصويبها، وتحديد الانحرافات السلبية والإيجابية لابد من تحليلها ومعرفة أسبابها وتكوين صورة كاملة عنها وبخصوص الانحرافات الإيجابية التي ينتج عنها فائدة للوحدة الحكومية، فأنها لا تحتاج إلى علاج ولكن تحتاج إلى تحسين، ولا بد من معرفة الأخطاء ومعرفة الأسباب التي أدت إليها وتصحيح الأخطاء، وإنما لابد من ضمان عدم تكرارها.

4) أنظمة الجودة كمدخل لتطوير كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية .

يرى البعض إن مفهوم الجودة ذات أهمية كبير سواء من قبل الأفراد أو من قبل الوحدات الحكومية بمختلف أنواعها وأنشطتها وهذا الاهتمام أدى إلى تباين واختلاف مفهوم الجودة، ومن ثم فإن الأدبيات والدراسات تؤكد أن مفاهيم الجودة كانت هي قاعدة الأساس التي انطلقت منها حركة البحث عن تطور الأداء وكانت أهميتها في تحسين الإنتاج والخدمات وتعزيز المركز التنافسي الأمر الذي يعكس أهمية هذا المدخل في تطوير وكفاءة أداء الوحدات الحكومية، وهي عبارة عن جهد مستمر ومتطور، ولا يوجد حد للجودة التي يمكن تحقيقها في الأعمال⁽³⁴⁾، تعريف المنظمة الدولية للمواصفات الايزو: في المواصفات الجديدة (بأنها مقدرة السلعة أو الخدمة علي تحقيق توقعات المتعاملين المعلنة والضمنية).

وأضاف بعض الباحثون إن المتعاملين هو مصدر العمل لنا فيجب أن تسعى المنظمات لتقديم منتج أو خدمة يرضي المتعاملين ويغطي احتياجاتهم على أقل بأفضل سعر ممكن. اليوم أصبحت إدارة الجودة في الوحدات الحكومية خياراً إستراتيجياً، لأن التحديات السكانية والاقتصادية والاجتماعية⁽²⁵⁾، والطلب على الخدمات الأساسية، لابد من تطوير الخدمة والسلعة من أجل تحقيق أهداف التنمية الشاملة، ومما يزيد كذلك من أهمية إدارة الجودة في الوحدات الحكومية حيث أن الاتجاهات المتزايدة نحو الحوكمة واللامركزية والشفافية والمساءلة وظهور الكثير من معايير التقييم والتميز الوطنية والإقليمية والعالمية التي تسعى لتعزيز مفهوم الجودة وفق مواصفات قياسية محددة فاستمرار الإدارات الحكومية في الاعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على تحقيق الحد المقبول من الأداء لبلوغ الأهداف لم يعد مقبولاً، فالفاعلية الإدارية في كل الأحوال لا تعني الكفاية الإدارية ولا تعني بالضرورة جودة المنتج أو الخدمة، لذلك لا بد من إحداث تغييرات جوهرية في هيكلية وأسلوب الأداء والإجراءات في الوحدات الحكومية⁽²⁴⁾، لكي تتواكب مع متطلبات روح العصر القائمة على جودة الخدمة وتحقيق الرضاء العام للمستفيدين منها كذلك التعرف على الاحتياجات المستقبلية الآن، وعدم تلبية هذه الحاجات من قبل الوحدات الحكومية يعني فشلها وعدم نجاحها⁽⁴²⁾، ويرى البعض أن الجودة هي معيار الخدمة سواء كانت خدمة خاصة أو خدمة عامة تقدمها الوحدات الحكومية، لذا فإن الأداء

من الأفضل أن لا يتعدى مفهوم زيادة الكمية للخدمات إلي التحسن النوعي في جودة هذه الخدمات، فإنه لا بد من تشجيع العاملين ومشاركتهم وجعلهم على المساهمة في إدخال تحسينات لتطوير وتحسين الأداء وذلك من خلال فهمهم للعمليات وكيف يمكن تحسينها، وقد أشار البعض أن مفهوم الجودة الشاملة لا يتعلق بالتكنولوجيا وإنما بالتفكير وتحديد البرنامج المراد اتخاذها بما يتماشى مع قدرات التنظيم واتخاذ القرارات الرشيدة حيث يتعين على الوحدة التحول من التفكير في الكمية والبدء في التفكير في النوعية، ومن الصعوبات التي تواجه تطبيق الجودة في الوحدات الحكومية.

(أ) عدم وجود المنافسة في القطاع العام.

فالتنافس يدفع المنشآت دوماً إلي تقديم الأفضل لإرضاء الجمهور ونتيجة لهذه الخاصية في انفراد القطاع العام ومؤسساته تتأثر بإبعاد⁽⁴⁾.

(ب) تأثير العوامل السياسية على اتخاذ القرارات.

إن معظم القرارات التي تتخذ في الوحدات الحكومية تتأثر بأبعاد سياسية واجتماعية مما ينعكس سلباً على موضوعية القرار، فالقرار الموضوعي المبني على أسس علمية هو ذلك القرار المتضمن مفهوم ومعني الجودة فلا بد من التحرير من فردية السيطرة مع التوسع في تفويض السلطة لضمان سرعة الإنجاز⁽²⁶⁾.

(ج) تغلب المصلحة الشخصية على المصلحة العامة.

يؤدي غياب الفهم الكامل لمعني المؤسسية في الوحدات الحكومية إلي تغلب المصلحة الشخصية على

المصلحة العامة، وهذا من أهم المعوقات التي تمنع تطبيق إدارة الجودة بصورة مثلى⁽²⁵⁾.

(د) مواجهة بعض العاملين في الوحدات الحكومية للتغيير.

هذه هي من المعوقات الأساسية التي تواجه تطبيق الجودة، باعتبار أن الدولة هي آلية للتوظيف دون النظرة إلي الإنتاجية، ودون اعتماد الاعتبارات العلمية في عملية تعيين الموظفين، وهو ما يؤدي إلي الترهل وتدني الإنتاجية وارتفاع التكاليف نتيجة لتزويد الإدارات بكفاءات بشرية غير مؤهلة، وعدم مرونة الأنظمة والقوانين يجعل من الصعب تطبيق إدارة الجودة بالإضافة إلي مشكلة ندرة الموارد المالية في الوحدات الحكومية⁽²⁵⁾.

المحور الثالث اختبار الفرضيات:

تناول الباحث في هذا المحور تحليل البيانات واختبار الفرضيات، عن طريق الوسط الحسابي واستخدام

مربع (كأي):

(أ) عدد المشاهدات في كل متغير ثابت. (ب) كل متغير مستقل عن الآخر.

(ج) قيمة المتغير واحدة من قيم وصفية محددة.

(د) عدد الخلايا التي تحتوي على تكرار اقل من 5 يجب أن تكون اقل من (2%) من خلايا الجدول

التكرارات للمتغيرين. ويبنى اختبار مربع (كأي) (χ^2) على الفروض التالية :-

- فرض العدم.

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^c \frac{(O_{ij} + E_{ij})^2}{E_{ij}}$$

(هـ) درجة الحرية = (عدد الصفوف [r] - 1) (عدد الأعمدة [c] - 1)

اختبار الفرضية الأولى:

اختبار الفرضية الأولى عن طريق الوسيط، ومربع (كأي)

اختبار الفرضية: (وجود كادر مؤهل علميا ومهنيا ولديه الخبرة في المراجعة الداخلية يسهم في رفع كفاءة

الأداء المالي والإداري وتطويره في الوحدات الحكومية بولاية النيل الأبيض).

جدول رقم (2)

م	العبارات	الدرجة	الوسيط	قيمة مربع (كأي)	درجة	p-value
1	الاهتمام بعملية قياس وتقويم الأداء في الوحدات يساعد في التعرف على الصعوبات والمشاكل.	أوافق بشدة	1	174.283	4	....
2	وجود تقارير دورية تبين الحقائق و الملاحظات والمناقضات والتوصيات تؤدي إلى رفع وكفاءة الأداء المالي والإداري.	أوافق بشدة	1	146.293	3	....
3	قيام الإدارة العليا بتنفيذ توصيات المراجع الداخلي له دلالة موجبة في تطوير الأداء المالي والإداري.	أوافق بشدة	1	51.161	4	....
4	توافر القدرات المهنية والخبرة العملية في المراجع الداخلي يرفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية.	أوافق بشدة	1	165.495	4	....
5	العمل على تطوير مهنة المراجعة الداخلية متناسقة ومنسجمة مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية تؤدي إلى تطوير الأداء في	أوافق	2	136.697	5	....

						الوحدات الحكومية .
--	--	--	--	--	--	--------------------

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، (2.14 م) .

من خلال الجدول رقم (2) اتضح الآتي:-

(1) بلغت قيمة مربع (كأي) المحسوبة بدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الأولى (17.4) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع (كأي) المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوي (5%) ودرجة حرية (4) البالغة (9.5)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين وافقوا على (اهتمام المراجع الداخلي بعملية قياس وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية يساعد في التعرف على الصعوبات والمشاكل)

(2) بلغت قيمة مربع (كأي) المحسوبة بدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الثانية (4.6) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع (كأي) المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوي (5%) ودرجة حرية (3) البالغة (7.8)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين وافقوا على (وجود تقارير دورية تبين الحقائق والملاحظات والمناقضات والتوصيات تؤدي إلى رفع وكفاءة الأداء المالي والإداري)

(3) بلغت قيمة مربع (كأي) المحسوبة بدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الثالثة (16.1) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع (كأي) المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوي (5%) ودرجة حرية (4) البالغة (9.5)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين وافقوا على (أن قيام الإدارة العليا بتنفيذ توصيات المراجع الداخلي له دلالة موجبة في تنمية الأداء في الوحدات الحكومية وتطويرها).

(4) بلغت قيمة مربع (كأي) المحسوبة بدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الرابعة (16.5) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع (كأي) المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوي (5%) ودرجة حرية (4) البالغة (9.5)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين وافقوا على أن، (توفر قوة الشخصية مع القدرات المهنية والخبرة العملية في المراجع الداخلي يساعد كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية)

(5) بلغت قيمة مربع (كأي) المحسوبة بدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الخامسة (13.6) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع (كأي) المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوي (5%) ودرجة حرية (5) البالغة (11.1)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه

الفقرة ولصالح المبحوثين الذين وافقوا على أن(العمل على تطوير وتنمية مهنة المراجعة الداخلية متناسقة ومنسجمة مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية تؤدي إلى تطوير الأداء في الوحدات الحكومية) اختبار الفرضية الثانية عن طريق الوسط، ومربع (كأي) اختبار الفرضية: (تطبيق نظام فعال للرقابة الداخلية والمتابعة المستمرة يؤثر في رفع كفاءة الأداء وتطويرها).

الجدول رقم (3)

م	البيان	الدرجة	الوسيط	قيمة مربع (كأي)	درجة الحرية	p-value
1	تفعيل الرقابة وزيادة التحصيل ومنع الفاقد الايرادي يؤدي إلى تطوير الأداء	أوافق بشدة	1	144.889	4	.....
2	الالتزام بضوابط المشتريات والمخازن يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي وتطويره .	أوافق بشدة	1	118.727	4	.....
3	إمام موظفي الوحدات الحكومية وتطبيق أساليب الرقابة الداخلية ومواكبة التطورات تساعدهم في رفع كفاءة الأداء المالي .	أوافق بشدة	1	1.200545	4	.....
4	استخدام خرائط التدفق يسهم في تطبيق أساليب الرقابة وتطويرها ورفع كفاءة الأداء	أوافق	2	71.364	5	.....
5	وجود وصف وظيفي يحدد المهام للعاملين في الوحدات الحكومية يؤدي لرفع كفاءة الأداء	أوافق بشدة	1	156.455	5	....

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، (2.14 م)

من خلال جدول رقم (3) اتضح الآتي :

(1) بلغت قيمة مربع (كأي) المحسوبة بدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الأولى (14.4) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع (كأي) المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوي (5%) ودرجة حرية (4) البالغة (9.5)، تشير هذه النتيجة إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه

الفقرة ولصالح المبحوثين الذين وافقوا على أن (تقوية وتفصيل الرقابة وزيادة التحصيل ومنع الفاقد الايرادي، وضبط وترشيد الأنفاق يؤدي إلي تطوير الأداء وتحقيق الغايات والأهداف).

(2) بلغت قيمة مربع (كأي) المحسوبة بدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الثانية (11.8) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع (كأي) المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوي (5%) ودرجة حرية (4) البالغة (9.5)، تشير هذه النتيجة إلي وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين وافقوا على أن (الالتزام بضوابط ونظم المشتريات والمخازن يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي و تطويره) .

(3) بلغت قيمة مربع (كأي) المحسوبة بدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الثالثة (2.5) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع (كأي) المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوي (5%) ودرجة حرية (4) البالغة (9.5)، تشير هذه النتيجة إلي وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين وافقوا على أن (إمام موظفي الوحدات الحكومية وتطبيق أساليب الرقابة الداخلية ومواكبة التطورات تساعدهم في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري)

(4) بلغت قيمة مربع (كأي) المحسوبة بدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الرابعة (71) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع (كأي) المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوي (5%) ودرجة حرية (5) البالغة (11.1)، تشير هذه النتيجة إلي وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين وافقوا على (استخدام خرائط التدفق في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط في الوحدات الحكومية يسهم في تطبيق أساليب الرقابة وتطوير ورفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية) .

(5) بلغت قيمة مربع (كأي) المحسوبة بدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين المختلفة على الفقرة الخامسة (15.6) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع (كأي) المستخرجة من الجدول تحت مستوى المعنوي (5%) ودرجة حرية (5) البالغة (11.1)، تشير هذه النتيجة إلي وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين حول هذه الفقرة ولصالح المبحوثين الذين وافقوا على أن (وجود وصف وظيفي يحدد المهام والاختصاصات للعاملين في الوحدات الحكومية يؤدي لرفع كفاءة الأداء في الوحدات).

المحور الرابع الخاتمة:

تشتمل الخاتمة علي النتائج، والتوصيات، والمصادر والمراجع.

أولاً: النتائج.

من خلال الدراسة الميدانية توصل الباحث للنتائج التالية:

- 1: أن وجود كادر مؤهل علمياً ومهنياً ولديه الخبرة في المراجعة الداخلية، يسهم في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري وتطويره في الوحدات الحكومية.
- 2: أن اهتمام المراجع الداخلي بعملية قياس وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية، يساعد في التعرف علي الصعوبات والمشاكل التي تواجه الوحدات الحكومية.
- 3: أن العمل على تطوير وتنمية المراجعة الداخلية متناسقة ومنسجمة مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، يؤدي إلى تطوير ورفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية.
- 4: أن الالتزام بأخلاقيات المهنة لكل من موظفي الإدارة العامة للمراجعة الداخلية وموظفي الإدارات الأخرى، تسهم في رفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية وتطويرها.
- 5: أن وجود آلية التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والوحدة المراجعة يقلل من الخلل في عمل المراجعة، ويسهم في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري وتطويره.
- 6: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود معاهد متخصصة في التدريب المستمر، وبين كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية.
- 7: أن تطبيق القوانين واللوائح والإجراءات المالية والإدارية بمنهجية والعمل بكفاءة وفعالية، يسهم في تطوير كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية ورفعها.
- 8: أن استخدام الإدارة لنظام الحوسبة للاستفادة من التقنيات وتكنولوجيا العصر، يزيد من الفاعلية ويؤدي إلى رفع كفاءة الأداء و تطويره في الوحدات الحكومية.
- 9: أن الحرص على تطبيق الوصف الوظيفي الذي يحدد المهام والاختصاصات للعاملين في الوحدة، يؤدي لرفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية وتطويرها .
- 10: أن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية والمتابعة المستمرة في الوحدات الحكومية، يسهم في رفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية وتطويرها.
- 11: التدريب بما يتفق مع المتغيرات التي تحدث في طبيعة الوظائف وأساليبها وأدواتها تؤدي إلى رفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية.
- 12: العمل على تطبيق قواعد السلوك المهني يساعد في تطوير الأداء في الوحدات الحكومية

13: ارتباط التطوير في الوحدات الحكومية ورفع كفاءة أدائها يرتبط مع مناهج التربية والتعليم في أساليبها ومخرجاتها التي تواكب متطلبات الدولة من الكوادر البشرية.

ثانياً: التوصيات.

من خلال النتائج السابقة يوصي الباحث بالتالي:

1: الحرص على اختيار أفضل الكوادر البشرية التي لها القدرات والمهارات، وأكثرهم قدرة على الأداء، من خلال تقييم مؤهلاتهم عند التعيين، والاستفادة من إعادة التعيين لمن يمتلكون معلومات ومعارف اكتسبها من خلال حياتهم العملية، والتي تمكنهم العمل بسهولة، في تنفيذ مسار المراجعة الداخلية الجيد في الوحدات الحكومية،

2: التركيز على إزالة المخاطر التي تهدد أو تضعف استقلالية المراجع الداخلي، مع ضرورة التحول من المراجعة التقليدية، لأنها لا تتواءم مع المتغيرات والتطورات الحديثة، والعمل بنظام المراجعة الشاملة، والاستعانة بالخبير في غير مجالات المحاسبة والمراجعة لأنها تسهم في إضافة قيمة في الوحدات الحكومية .

3: التركيز على تطبيق معايير وإرشادات الجمعيات العلمية والمهنية، لأن أهدافها أكثر تحديداً وشمولية، والاستفادة من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الجيدة التي تسهم في تطوير كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية .

4: الحرص على دعم وتطوير التعاون والتركيز على التنسيق بين الأقسام والإدارات في الوحدات الحكومية، يوصي على المهام بدقة وفعالية، والعمل بروح الفريق الواحد يساعد في اكتساب المهارات وتقليل السلبات ويخلق جو من الرضا بين العاملين في الإدارة العامة للمراجعة الداخلية، والوحدات المراجعة.

5: التركيز على إزالة المشاكل والصعوبات التي تواجه تقييم أداء الوحدات الحكومية، بهدف زيادة الفاعلية وتحديد نسب مؤشرات التقييم التي تشكل سلباً أو إيجاباً في مستوى الأداء، والتركيز على تطبيق القوانين والأنظمة التي يخضع لها نشاط الوحدات الحكومية محل التقييم.

6: الاستفادة من التدريب المستمر لإدارة المراجعة الداخلية، والعاملين في الإدارات الأخرى، بما يتفق مع المتغيرات التي تحدث في طبيعة الوظائف الحكومية وأساليبها، والحرص على تنفيذ دليل القواعد المحاسبية والإجراءات الإدارية يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء وتطويره في الوحدات الحكومية.

7: الاهتمام بالمراقبة اللصيقة في تنفيذ قانون الموازنة العامة وموجهاتها والقوانين واللوائح الأخرى، لأنها تحدد تحديداً دقيقاً و تكون موضوعاً للمراجعة والمسألة محاسبياً وإدارياً، والتركيز على إزالة المعوقات التنظيمية والفنية، تساعد في كفاءة الأداء ورفع

في الوحدات الحكومية.

8: التركيز علي إزالة المعوقات والمشاكل التي واجهت نظام معلومات السداد والدفع الالكتروني في الوحدات الحكومية.

9: التركيز على تنفيذ الإجراءات الرقابية وأساليبها ومقومات نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، والحرص على تطبيق الوصف الوظيفي الذي يحدد المهام والاختصاصات يسهم في رفع كفاءة الأداء وتطويره في الوحدات الحكومية.

1.: استخدام الأسلوب الإحصائي في الفصل الأول (تعويضات العاملين)، ويستفاد منه في الرقابة والضبط الداخلي، وان يوضح البيان الإحصائي عدد العاملين في كل درجة على حده مع توضيح العلاوة في القطاع الذي يشغله العامل، وأثناء فترة التشغيل الشهرية يتم الإضافة للتعيينات وغيرها، وحذف من تم استبعادهم (الاستقالة، الوفاء، المعاش) ومن خلاله يعرف العدد لكل وظيفة في الهيكل يتم احتساب تكلفة المرتبات الشهرية في ديوان شؤون الخدمة، ويتم مطابقته مع كشف تعويضات العاملين الذي تعده الوحدة الحسابية لمعرفة الانحراف ومعالجة السلبيات وتحسين الايجابيات.

11: الاستفادة من استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي نظراً لما يوفره من معلومات مالية أكثر دقة، ويساعد على فرض رقابة مالية أكثر فاعلية، ومن خلال الواقع العملي عند تطبيق الأساس النقدي يصعب حصر الإيرادات التي لم تدفع خلال العام المالي وتصبح فاقد إيرادي بنهاية العام المالي، أما المصروفات تكون المستندات المؤيدة للصرف خارج الوحدة المحاسبية طرف (المستفيد) قد تتعرض المستندات المؤيدة للصرف للتزوير.

12: ضرورة تغيير الأسلوب المتبع في سجل الأصول الثابتة والمنقولة بالوحدات الحكومية، لأنه غير كاف لأحكام السيطرة علي حيازة واستخدام تلك الأصول، حيث تخلو سجل الأصول في الوحدات الحكومية من البيانات عن هذه الأصول خلال فترة حيازتها، ويكتفي بإثباتها في مرحلة الشراء فقط، وكذلك عدم الاهتمام بتسجيل أي بيانات عن تكاليف استخدام تلك الأصول (الاستهلاك) مما يصعب معه إعطاء بيانات غير مطابقة مع القيمة الدفترية لهذه الأصول عند أعداد الحسابات الختامية، وتسجيل الأصول في دفتر سجل الأصول كما هو متبع في القطاع الخاص، لإحكام الرقابة عليها وحفظها من الاستخدام الغير مشروع لها.

13: منح الشهادات الأكاديمية والمهنية المتخصصة وزناً أكبر في سجل الوظائف الحكومية، من خلال إعطاء علاوة مجزية لحاملها مما يشجع المراجعين الداخليين بصورة خاصة وباقي الوظائف الحكومية بصورة عامة، وذلك لأن التكلفة للحصول على الشهادة ستقابلها منفعة علمية ومادية تعود عليهم وعلى الوحدات الحكومية.

ثالثاً: المصادر والمراجع.

- 1: الفيومي محمد، أصول المراجعة، (مصر: دار أجيبت، 2005 م).
- 2: ألفينوجيمس، ترجمة محمد حامد، المراجعة مدخل متكامل، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2000م).
- 3: الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير المراجعة الدولية، (السعودية: دن، 1998م).
- 4: الخبراء العرب في الهندسة والإدارة، (عمان: ندوة سلسلة المواصفات الدولية، 1994م).
- 5: الصادق أبو القاسم، العوائد، (كوستي: تاريخ المقابلة، 2.13/3/5 م، 1. ظهراً).
- 6: إبراهيم يوسف العبادي، (2014م) دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الأنفاق الحكومي، الجامعة الإسلامية، دكتوراه.
- 7: إبراهيم مذكور، المعجم الوجيز، (القاهرة: دار التحرير للطباعة والنشر، 1989 م).
- 8: إسماعيل إبراهيم، تقدير المخاطر في عملية المراجعة نموذج مقترح، (جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة، العدد الأول، 1989 م).
- 9: الواثق عطا المنان، قوانين العمل المصرفي في السودان، (الخرطوم: دن، د ت)
1. توفيق إبراهيم، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (عمان: مكتبة المركز، 1994م)
- 11: جيمي تبرلي، مؤسسة ارنست ويونغ، (لندن: منشورات شركة خدمات مهنية، النشاط، التدقيق والاستشارات الضريبية، 1989 م).
- 12: جمهورية السودان (2004م) قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة
- 13: جمهورية السودان: قانون الخدمة المدنية (2007م).
- 14: جمهورية السودان: المجلس القومي للتخطيط الاستراتيجي، الاستراتيجية القومية، الأهداف والتحديات، والفرص، الربع قرنية، (2007- 2031م)
- 15: جربوع يوسف، مدي مسؤولية المراجع الخارجي، من استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة (القاهرة: الدار الجامعية، 2006 م).
- 16: داوود عبد الغني، وآخر، دور تدقيق الأداء في رفع كفاءة وفاعلية الخدمات العامة (الكويت: بحث مقدم إلي إدارة التدريب والبحوث، والمنظمات الدولية، 2001م)
- 17: رضوه احمد ماهر، معايير مقترحة لمراجعة أدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية، (حلوان: المجلة العلمية للبحوث والدراسات، العدد الأول، 2011م).
- 18: .سعد صادق بحيري، إدارة توازن الأداة، (الإسكندرية: الدار لجامعية، 2004م).

- 19: طارق عبد لعال، موسعة معايير المراجعة، (الإسكندرية:الدار الجامعية 2003م).
- 2: .: عبير محمد فتحي (2007 م)، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلة الآليات المقترحة لزيادة فاعليتها. بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- 21: عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية الحديثة، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2.14 م).
- 22: عبد الله محمد نور فقير، الشامل في الشراء الوطني والتعاقد، (الخرطوم: شركة الإنقاذ الوطني للاستثمار، 2008 م).
- 23: عبد الباري إبراهيم درة، زهير سفيح الصباغ، إدارة الموارد البشرية في القرن الحادي والعشرون، (عمان: دار وائل للنشر، 2010 م).
- 24: عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية، (عمان: دار وائل، 2005 م).
- 25: عبد الرحمن نيشوري، معوقات تطبيق الجودة الشاملة في الوحدات الحكومية، (دمشق: دورة إعداد المتدربين T.O.T، 2.11 م).
- 26: فتحي سرحان، الجودة الشاملة، (عمان: مكتبة الشريف، 2012 م).
- 27: فريد فهمي وظائف الإدارة، (عمان: دار اليازوري للنشر، 2009 م).
- 28: لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية، لسنة (2011 م).
- 29: مريم ادم بيلي (2012 م)، العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي والمحاسبي والإداري، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. دكتوراه .
- 3: .: محمد سمير، وآخر، المراجعة بين التنظير والتطبيق، (بيروت: الدار الجامعية 1990)
- 31: محمد نصر الهواري، دراسات في المراجعة، (القاهرة: مكتبة غريب، د ت).
- 32: مصطفى نجيب، إدارة الموارد البشرية، (عمان: دار الشروق، 1996 م).
- 33: محمد المحمدي، نحو إدارة اقتصادية للقطاع العام والحكومي، (القاهرة: مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، 2004 م).
- 34: نايل عبد الحفيظ، إدارة التنمية الأسس النظرية و تطبيقاتها، (عمان: زهران للنشر والتوزيع، 1992 م).
- 35: وليم توماس، امرسون هنكي، ترجمة، احمد حامد، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1989 م).
- 36: ولاية النيل الأبيض (2012 م)، وزارة المالية والاقتصاد المنشورات المالية

37:ولاية النيل الأبيض،وزارة المالية والاقتصاد،(ورشة عمل)،تنمية وتطوير الإيرادات،أعداد ناصر الاغيش
(2014 م).

38: Altamonte Springs .Florida . e Institute of Internal Auditors Standards for the professional practices of Internal Auditing of Internal USA : LA .Inc(2002)

39: Asare, Thomas , Internal Auditing in the public set or : Governance Financial Management. (2009)

4.: Herbert . Arkin , Sampling Methods for the Auditor :An Advanced Treatment , Ma Crow – Hill N.Y. (1982)

41: Leung ,Philomena The R.le of Internal Audit in corporate Governance and Management in Australia(.2003)

42: R. Michal Donovan (TOM) :it s Customer Satisfaction or you lose Industrial Mgt)(1994)