



بسم الله الرحمن الرحيم  
جمهورية السودان  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة شندي  
كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

## أثر الرقابة المحاسبية علي الأداء المالي بالوحدات الحكومية

دراسة ميدانية علي محلية شندي  
بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في  
المحاسبه

إعداد الطالب: الهادي عبد الله بلال حاج علي  
اشراف: دكتور/ مهند جعفر حسن حبيب  
أستاذ المحاسبة المساعد: كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال  
جامعة شندي  
1437هـ - 2016م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

## الاستهلال

قال الله سبحانه وتعالى :

وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبُطْلِ وَتُدْخُلُوا بِهَا إِلَى  
الْحُكَّامِ لِتَأْكُلُوا فَرِيقًا مِّنْ أَمْوَالِ النَّاسِ بِالْإِثْمِ وَأَنْتُمْ  
تَعْلَمُونَ "

صدق الله العظيم  
سورة البقرة ، الآية

## الإهداء

إلى روح أمي وأبي لهما الرحمة والغفران ، وأبتهل إلى  
المولى المنان أن ينزلها أعلى الجنان  
إلى زوجتي وأولادي الذين صبروا معي وساعدوني  
كثيراً.

إلى من أحب الخير للغير .. أساتذتي الأجلاء في كل  
مراحل دراستي الذين مهدوا لنا الطريق وأزالوا عنا  
العثرات وأضاءوا لنا الساحات وبخالص جهدهم نلنا  
بعض الدرجات.

إلى الكرام زملاء الدراسة الذين كسروا حاجز فارق  
السنوات فكانوا نعم الأخوة والأصدقاء  
إلى كل من مد يد المساعدة وأعانتني بنصيحة أو إرشاد

الباحث

## الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والتسليم على من أنزل رحمة للعالمين  
سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم  
أولاً الشكر والفضل لله رب العالمين الذي أمد في عمري وأنعم علي  
بنعمة العافية وأعانتني على إعداد دراستي هذه والتي أرجو أن تكون فيها  
منفعة لغيري..

ثم التقدير والعرفان للأخوة بالإدارة المالية بجامعة شندي لما قاموا به  
من دعم وسند فكانوا خير معين  
وأخص بالشكر وعظيم الإمتنان الأخ الدكتور / مهند جعفر حسن  
حبيب الذي ما بخل بجهده ونصائحه الرشيدة ووقته الغالي حتى خرج  
هذا الجهد المتواضع بصورته هذه..

ولا يفوتني أن أهدي عظيم شكري لإخوتي بمحلية شندي في إدارة  
الحسابات والمراجعة الداخلية لما قاموا به من مساعدة وأمدوني بمعلومات  
كنت احتاجها في دراستي..

وشكري وتقديري لكل من ساهم بمعلومة أو قدم لي نصيحة أفادني في  
هذه الدراسة ، وخالص تقديري وعرفاني للأخت أميمة فاروق الحسين  
التي جاهدت معي كثيراً رغم ظروفها الخاصة وقامت بطباعة الدراسة  
فلها الشكر مكرراً...

ولله التجلة والثناء من قبل ومن بعد ...

الباحث

قائمة الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	قائمة الموضوعات
و	قائمة الجداول
ح	قائمة الأشكال
ي	قائمة الملاحق
ك	المستخلص
ل	Abstract
	المقدمة
2	أولاً : الإطار المنهجي
2	تمهيد
2	مشكلة البحث
3	أهمية البحث
3	أهداف البحث
3	فرضيات البحث
4	منهج البحث
4	مصادر جمع البيانات
4	حدود البحث
4	هيكل البحث
6	ثانياً : الدراسات السابقة

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة	
18	المبحث الأول : مفهوم الرقابة وأهميتها
25	المبحث الثاني : رقابة القطاع الحكومي
34	المبحث الثالث : الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني
الفصل لثاني : الإطار النظري للأداء المالي بالمؤسسات الحكومية	
45	المبحث الأول : المبحث الأول: مفهوم وأهداف الأداء المالي
53	المبحث الثاني : النظام المحاسبي الحكومي
64	المبحث الثالث: الرقابة الداخلية ودورها في تقييم الأداء بالوحدات الحكومية
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
72	المبحث الأول : المبحث الأول: نبذة تعريفية عن محلية شندي
80	المبحث الثاني : تحليل البيانات
113	المبحث الثالث : اختبار ومناقشة الفرضيات
الخاتمة :	
129	أولاً : النتائج
129	ثانياً: التوصيات
132	المصادر والمراجع
138	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
70	وظائف المراجعة الداخلية و الأهداف المرتبطة بكل وظيفة	(1/3/2)
81	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير العمر	(1-2-3)
82	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	(2-2-3)
83	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي	(3-2-3)
84	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	(4-2-3)
85	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة في مجال العمل	(5-2-3)
86	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى	(6-2-3)
87	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية	(7-2-3)
88	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة	(8-2-3)
89	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة	(9-2-3)
90	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة	(10-2-3)
91	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة	(11-2-3)
92	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة	(12-2-3)
93	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة	(13-2-3)
94	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة	(14-2-3)
95	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى	(15-2-3)
96	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية	(16-2-3)
97	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة	(17-2-3)
98	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة	(18-2-3)
99	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة	(19-2-3)
100	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة	(20-2-3)

101	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة	(21-2-3)
رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
102	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة	(22-2-3)
103	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة	(23-2-3)
104	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى	(24-2-3)
105	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية	(25-2-3)
106	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة	(26-2-3)
107	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة	(27-2-3)
108	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة	(28-2-3)
109	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة	(29-2-3)
110	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة	(30-2-3)
111	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة	(31-2-3)
112	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة	(32-2-3)
113	المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الفرضية الأولى	(33-2-3)
115	نتائج اختبار مربع كأي <sup>2</sup> لدلالة الفروق للإجابات عن عبارات الفرضية الأولى	(34-2-3)
117	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(35-2-3)
118	المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الفرضية الثانية	(36-2-3)
120	نتائج اختبار مربع كأي <sup>2</sup> لدلالة الفروق للإجابات عن عبارات الفرضية الثانية	(37-2-3)
122	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(38-2-3)
123	المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الفرضية الثالثة	(39-2-3)
124	نتائج اختبار مربع كأي <sup>2</sup> لدلالة الفروق للإجابات عن عبارات الفرضية الثالثة:	(40-2-3)
125	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(41-2-3)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
63	بيانات النظام المحاسبي الحكومي	(1)
81	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير العمر	(1-2-3)
82	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	(2-2-3)
83	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي	(3-2-3)
84	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	(4-2-3)
85	التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة في مجال العمل	(5-2-3)
86	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى	(6-2-3)
87	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية	(7-2-3)
88	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة	(8-2-3)
89	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة	(9-2-3)
90	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة	(10-2-3)
91	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة	(11-2-3)
92	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة	(12-2-3)
93	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة	(13-2-3)
94	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة	(14-2-3)
95	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى	(15-2-3)
96	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية	(16-2-3)
97	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة	(17-2-3)
98	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة	(18-2-3)
99	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة	(19-2-3)
100	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة	(20-2-3)
101	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة	(21-2-3)

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
102	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة	(22-2-3)
103	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة	(23-2-3)
104	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى	(24-2-3)
105	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية	(25-2-3)
106	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة	(26-2-3)
107	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة	(27-2-3)
108	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة	(28-2-3)
109	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة	(29-2-3)
110	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة	(30-2-3)
111	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة	(31-2-3)
112	التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة	(32-2-3)
117	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(33-2-3)
122	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(34-2-3)
127	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(35-2-3)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	أورنيك مالي إيراد رقم (15)	138
2	أنموذج مالي إيرادات رقم (67) دفتر معاون التحصيل	139
3	أورنيك مالي حسابات نمرة (39)	140
4	دفتر الخزينة (19)	141
5	دفتر المحاسب للإيرادات (65)	142
6	كشف التسوية (أورنيك 43)	143
7	دفتر مراقبة الموازنة لتسجيل الإيرادات والمصروفات (20)	144
8	أورنيك مالي حسابات (40) معدل إذن صرف	145
9	أورنيك حسابات (17)	146
10	أورنيك مالي (76) سجل المحاسب للمصروفات	147
	الاستبانة	148
	قائمة المحكمين	149

## المستخلص

تناولت الدراسة موضوع أثر الرقابة المحاسبية على الأداء المالي بالوحدات الحكومية ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ماهو دور الأجهزة الرقابية في بيان الجوانب المحاسبية وإظهار صدق الحقائق المالية في قوائم الوحدات الحكومية وكيفية الحد من الفساد المالي بواسطة الرقابة المستمرة في ظل القوانين واللوائح ، وبأتي اختيار الرقابة المحاسبية والمالية نظراً لأهميتها النابعة من كونها السند الأساسي في فاعلية الأداء المالي بالقطاع الحكومي بكل كياناته.

هدفت الدراسة إلى معرفة دور الرقابة المالية الحكومية وكيفية المحافظة على المال العام باستخدام الرقابة الحديثة عبر الأجهزة الإلكترونية بدلاً من الرقابة اليدوية. وقد إعتمدت الدراسة على عدة مناهج متعددة الجوانب منها المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستقرائي.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:

- لضمان الأداء المالي الجيد بالوحدات الحكومية يتطلب الأمر وجهات رقابية تقوم بدورها على الفور وتعالج الأخطاء في حينها.
- مسايرة الثورة التكنولوجية والتكيف معها يضمن بقاء المؤسسات الحكومية وإستمرارها في تقديم أفضل الخدمات.
- وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها:
- ضرورة دعم الأجهزة الرقابية الداخلية بالوحدات الحكومية بكادر مُدرب ومؤهل لإجادة الدور الرقابي المنوط به.
- نشر الوعي حول المراجعة الحديثة بإستخدام الحاسوب لما يتمتع به من إمكانيات هائلة تقلل الجهد وتختصر الزمن.

## **Abstract**

This study aimed at identifying the causes behind the weakness of reading skill among the pupils of the basic school.

It adopted the analytical descriptive approach and a questionnaire targeted the teachers of the subject.

The sample of the study is sixty male and female teachers in Shendi town.

The study finds out the following causes are responsible for the weakness of 'reading skill' among pupils:

1. Application of the synthesis approach in teaching.
2. The crowded classes.
3. Instability of families affects the pupils' performance.
4. The unqualified teachers.

The study recommends the following:

1. The synthesis approach should be substituted with another optimum one.
2. Teaching 'reading skill' should be assigned to teachers of expertise.
3. Teachers should update their knowledge and methods.
4. Large classes should be divided into small ones.

# المقدمة

وتشتمل على:  
أولاً: الإطار المنهجي  
ثانياً: الدراسات السابقة

## أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:-

يتطلب العمل في الوحدات الحكومية ضرورة أن يتضمن النظام المحاسبي الحكومي إجراءات رقابية أكثر من تلك المستخدمة في الوحدات ذات الربحية والشركات الخاصة بسبب الملكية العامة ، مما قد يعرضها للإسراف أو التلّف أو سوء الاستخدام .

ولما كانت الوحدات الادارية الحكومية تتمتع بسلطات سيادية تعطيها الحق عند الضرورة بفرض رسوم او ضرائب لزيادة الايرادات وما يقابلها من نفقات وتقديم خدمات عامة لذا وجب وجود نظام رقابي دقيق .

تجدر الإشارة الي أن النظام المحاسبي الحكومي لا يهدف إلي إستخراج نتيجة اعمال كل وحدة حكومية علي حده بسبب ان هنالك مصالح حكومية طبيعتها الانفاق دون إيراد يذكر مثل وزارتي الدفاع والداخلية ومصالح اخري طبيعتها ايرادية كمصلحتي الضرائب والجمارك فلا جدوي في مثل هذه الحالات من اعداد حساب ارباح وخسائر في كل مصلحة علي حدي وعليه يقصد بالرقابة المالية مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة اعمال التنفيذ بالخطط والسياسات الموضوعة بقصد معالجة الانحرافات بالوقت المناسب إضافة الي المحافظة علي المال العام من الضياع او سوء الإستخدام .

والرقابة المالية تعد من العناصر الأساسية للعملية الإدارية بأنواعها المختلفة ، سيما وقد تطورت الرقابة مع تطور الدولة من دورها كدولة حارسة ( المحافظة علي الامن) الي دولة الرفاهية للمجتمع.

مشكلة البحث :-

يمكن تلخيص مشكلة البحث في الأسئلة الآتية :-

1. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الرقابة المحاسبية والأداء المالي في الوحدات الحكومية؟
2. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين إستعمال الحساب الألي في الرقابة الإلكترونية و إختصار الوقت والجهد؟

3. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين أسلوب المراجعة في الوحدات الحكومية والوحدات التي تهدف الي الربحية؟  
أهمية البحث :-

تنقسم أهمية البحث إلى :-

1. أهمية علمية: وتتمثل في أن الرقابة المحاسبية هي المقوم الأساسي للأداء المالي بالوحدات الحكومية

2. أهمية عملية: وتتمثل في أن الرقابة الفاعلة بدورها تؤدي الي نتائج ايجابية تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية الملائمة ومن ثم المحافظة على أصول الوحدات الحكومية.

اهداف البحث :-

يرمي البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :-

1. التعرف علي دور الرقابة المالية الحكومية والتفتيش المالي للوحدات الحكومية

2. استمرار المراجعة يبين قيمة الرقابة ويصح مسار العمل المحاسبي في الوحدات المعنية

3. المحافظة علي المال العام من السرقة والإختلاس والحفاظ علي الأصول

4. مجارة التطور التكنولوجي بإتباع الرقابة الحديثة عبر الأجهزة الالكترونية بدلا عن الرقابة التقليديه

5. تطور العمل الإداري وفهم القوانين المحاسبية يسهل عملية الرقابة ويبرز دور المراجعة

فروض البحث :-

1. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الرقابة المحاسبية والأداء المالي في الوحدات الحكومية ؟

2. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين إستعمال الحساب الألي في الرقابة الإلكترونية و إختصار الوقت والجهد؟

3. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين أسلوب المراجعة في الوحدات الحكومية والوحدات التي تهدف الي الربحية؟

منهجية البحث :-

إعتمد البحث على مناهج متعددة منها :-

1. **المنهج التاريخي** :- وذلك لإستعراض الدراسات السابقة وسرد الأحداث التاريخية التي تنقلنا من التقليد الي التجديد ( الحداثة )
  2. **المنهج الوصفي التحليلي** : وذلك لوصف وتحليل الآليات التي يتم بموجبها عمل الرقابة من خلال بيانات الدراسة الميدانية
  3. **المنهج الإستقرائي** : وذلك لصياغة مشكلة البحث
  4. **المنهج الاستنباطي** : وذلك لصياغة فروض البحث.
- حدود البحث :-تتمثل حدود البحث في الآتي:  
حدود مكانية : ( ولاية نهر النيل -محلية شندي )  
حدود زمانية : 2016م  
مصادر جمع البيانات:

اعتمد البحث على مجموعتين من المصادر :

1. المصادر الأولية تتمثل في المقابلة والاستبانة
  2. المصادر الثانوية تتمثل في الكتب والرسائل العلمية والتقارير المالية والقوانين واللوائح والبحث في شبكة الإنترنت.
- هيكل البحث :-

يتكون من مقدمة تشتمل على الإطار المنهجي والدراسات السابقة وثلاثة فصول ، الفصل الأول يبين الإطار المفاهيمي للرقابة ويشتمل على ثلاثة مباحث الأول يوضح مفهوم الرقابة وأهميتها والمبحث الثاني يبين رقابة القطاع الحكومي والمبحث الثالث تطرق للرقابة في ظل التشغيل الالكتروني.

أما الفصل الثاني يوضح الإطار النظري للأداء المالي بالمؤسسات الحكومية ويحوي ثلاثة مباحث الأول يبين مفهوم وأهداف الأداء المالي والمبحث الثاني يوضح النظام المحاسبي الحكومي المبحث الثالث يبين دور الرقابة الداخلية في تقويم الأداء المالي بالوحدات الحكومية.

والفصل الثالث يمثل الدراسة الميدانية بالتطبيق على محلية شندي ويشتمل على مبحثين الأول تعريف المحلية والمبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

كما يشمل الخاتمة والتي تحتوي على النتائج والتوصيات .

## ثانياً: الدراسات السابقة

يستعرض الباحث بعضاً من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث والتي ركزت على موضوع الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية في بعض البلدان العربية غير ان هذه الدراسة تناولت دور الرقابة المحاسبية والمالية في الإدارة بأنواعها المختلفة في حماية المال العام في كل مظاهر الاعتداء بصفة خاصة في جمهورية السودان بالتطبيق على محلية شندي.

وفيما يلي أهم الدراسات السابقة التي إستطاع البحث الوقوف عليها وقد رتبت

بتوالي تسلسلها التاريخي كما يلي:

\* / دراسة حمدي ( 1998م )<sup>(1)</sup> :

تناولت الدراسة موضوع الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية بهدف إظهار مدى فاعلية وكفاءة الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية في الأردن والتعرف على أجهزة الرقابة بشقيها الإداري والمالي من خلال الأجهزة المختصة بالرقابة الإدارية والرقابة المالية .

وقد اتبعت الدراسة أسلوب تحليل النصوص القانونية التي تحكم عملية الرقابة على الأجهزة الحكومية في الأردن وارتباطها القانوني وعلاقة بعضها ببعض ، وتطرقت الدراسة إلى عدد من المعوقات التي تعترض أجهزة الرقابة الإدارية والمالية في ممارستها لمهامها وواجباتها ، وأهمها ضعف التشريعات التي تحكم عمل هذه الأجهزة وعدم مواكبتها للمفاهيم الحديثة وقصورها عن مثيلاتها في الدول الأخرى ، وأيضاً عدم تمتع إدارات هذه الأجهزة وموظفيها بالحصانة الكافية لأداء واجباتهم على أكمل وجه مما يقلل من شأنها .

وقد توصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ضرورة تعديل التشريعات التي تحكم عمل الأجهزة الرقابية لرفع أدائها ، كما يجب التنسيق بين أجهزة الرقابة الإدارية والمالية بحيث يزال التداخل بين تخصصاتها وعدم الازدواجية ، كما يجب على السلطات العليا أن تعطي أجهزة الرقابة اهتمام أكبر بما يعزز دورها ويفعل عملها .

---

(1) حمدي سليمان سحيمات القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، دراسة تطبيقية،(عمان : رسالة دكتوراة منشورة ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1998م) .

ويلاحظ الباحث أن الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بأن الدراسة السابقة ركزت على موضوع الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية في الأردن بينما تناولت الدراسة الحالية موضوع الرقابة المالية كنظام يطبق في مؤسسات القطاع العام بجمهورية السودان يوضح مدى كفاءة هذه الرقابة المالية على الأداء المالي بالوحدات الحكومية.

\* /دراسة عمار (2001م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وحالات التلاعب في الأموال العامة وإبراز دور الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة في الغش والتزوير والاختلاس وسوء الاستخدام . وقد أوضحت الدراسة الأساليب والأدوات والوسائل والإجراءات التي يمكن الاعتماد عليها في ظل مفهوم الرقابة الداخلية لتوفير أساس سليم للرقابة وحماية المال العام .

ومن النتائج التي خرجت بها الدراسة أن ارقابة الداخلية على المال العام أمر لا غنى عنه للتأكد في حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها ، كما أن من الأهمية بمكان أن يكون هنالك تكامل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية وذلك لتنسيق أعمال الرقابة على مختلف مستوياتها وأنواعها وأشكالها وظروف ممارستها كأدوات تخدم السلطتين التشريعية والتنفيذية ، كما أن النظام المحاسبي الحكومي يعتبر أداة من الأدوات التي تستعين بها الإدارة لتنفيذ برامجها بصورة فعالة باستخدام الأموال العامة استخداماً أمثل لما يوفره من معلومات لعمليات التقييم والتحليل والتخطيط والرقابة .

كما أنها خرجت ببعض التوصيات أهمها وضع خطة لتدريب المحاسبين في كل من ديوان الحسابات وإدارة المراجعة الداخلية بوزارة المالية تكفل تزويدهم بأحدث الأساليب المحاسبية والرقابية وأكثرها كفاءة . وكذلك إنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في المصالح والهيئات العامة .

---

(1) عمار محمد حامد البديري ، دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة ، (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2001م).

ويلاحظ الباحث أن هذه الدراسة والدراسة الحالية قد اختلفتا في أن هذه الدراسة اقتصرت على بيان دور الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة بينما ذهبت الدراسة الحالية إلى أبعد من ذلك وتناولت الرقابة المالية بأشكالها المختلفة والتي من ضمنها الرقابة الداخلية .  
\*/ دراسة أكرم ( 2003م )<sup>(1)</sup> :

تناولت الدراسة مفهوم الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها وأساليبها والتي من خلالها يمكن الحكم على فعالية نظام الرقابة المالية . كما تعرضت إلى الرقابة المالية في ظل التقنية الحديثة حيث تناولت استخدام الحاسوب في العمل الرقابي واستخدامه في أجهزة السلطة الفلسطينية .

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها أن ضعف الأداء الرقابي في المؤسسات الحكومية الفلسطينية والذي له مردود سلبي على جوانب العمل الرقابي في كافة المؤسسات . وأن الأجهزة الرقابية في كل مؤسسات السلطة الفلسطينية ينحصر عملها فقط في الرقابة المستمرة واللاحقة ولا تمارس الرقابة المسبقة إلا في حدود ضيقة ، أما الرقابة الشاملة فتمارس من خلال تطبيق الرقابة اللاحقة .

وتوصلت الدراسة إلى توصيات أهمها من الناحية السياسية تكثيف الجهود لتحقيق الحرية والاستغلال للشعوب ، إذ أن إغلاق الحدود وإغلاق المدن ساهم بشكل مباشر في إضعاف النظام الرقابي الفلسطيني . ومن الناحية الاقتصادية ضرورة سعي السلطة للتحرر من التبعية للاقتصاد الإسرائيلي وتشجيعها القطاع الخاص وإقامة مشاريع إنتاجية . وفي الناحية الاجتماعية تشجيع الرقابة الذاتية وانتماء الموظف للمؤسسة التي يعمل بها .

ويلاحظ الباحث أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية هو أن هذه الدراسة ركزت على الدور الرقابي لمؤسسات السلطة الفلسطينية والعوامل التي تحول دون تحقيقها ، بينما اشتملت الدراسة الحالية على نظام الرقابة المالية والأجهزة التي تقوم بتنفيذه في جمهورية السودان .

---

(1) أكرم إبراهيم عطية حماد ، تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي ، دراسة مقارنة ، ( الخرطوم : جامعة الجزيرة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2003م ) .

دراسة بنود ( 2004م )<sup>(1)</sup> :

أوضحت الدراسة أهمية الدور الذي تقوم به الأجهزة الرقابية وتحمل المسؤولية في رقابة القطاع العام والتحقق من كفاءة سير العمل والإنتاج والمحافظة على احترام القانون بين الموظفين وسلامة استعمالهم للأموال العامة وتحديد مدى سلامة سير الأجهزة المالية والمحاسبية .

وقد بينت الدراسة مهام أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا بأنها جيدة من الناحية النظرية ولا تفي بالغرض المطلوب من الناحية العملية وهدفت الدراسة إلى إظهار المعوقات والصعوبات التي تعاني منها تلك الأجهزة والعمل على تلافيتها لتحقيق أهدافها والوصول إلى جهاز رقابي فعال . والعمل على بث مفهوم الرقابة الذاتية وأن يبقى الرقيب الأساسي هو الضمير الإنساني .

وخلصت الدراسة إلى أن القوانين والتشريعات والقرارات المنظمة للعملية الرقابية تعد نقطة انطلاق إيجابية للبدء في عملية الرقابة لا بد أن يتم زود العملية الرقابية بكادر بشري كفوء ومتخصص وإدارات وأجهزة فعالة ومستقلة .

ويلاحظ الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بإبراز دور أجهزة الرقابة المالية وتحملها لمسئولياتها في الرقابة على مؤسسات القطاع العام في سوريا . وأن الدراسة الحالية شملت إلى جانب أجهزة الرقابة مفاهيم الرقابة المالية وأنواعها ومقوماتها التي تجعلها فاعلة وذات تأثير في السودان .  
\*/ دراسة عبد الوهاب ( 2005م )<sup>(2)</sup> :

حددت الدراسة بصورة أساسية مفهوم المال العام وتعريف الجوانب القانونية لحماية المال العام ، واستعرضت الدراسة بصورة عامة الرقابة المالية ونشأتها وماهيتها وأهدافها والتطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة المالية عبر مراحلها المختلفة.

(1) بنود محمد خالد ، دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا ، الجهاز المركزي للرقابة المالية - الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، (سوريا : مجلة الاقتصاد ، العدد 160 ، أغسطس 2004م).

(2) عبد الوهاب الوشلي، الرقابة العليا على المال العام في اليمن والأمارات العربية المتحدة ، (المملكة المغربية ، جامعة محمد الخامس ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2005م) .

كما تناولت الدراسة أهم مقومات الرقابة المالية العليا كالاستقلال وبذل العناية المهنية وفقاً للمنظمات الدولية المعنية بالرقابة . إضافة إلى بيان بعض صور الفساد المالي في اليمن والنصوص القانونية المؤكدة على حق الجهاز الأعلى في اليمن والأمارات العربية في ممارسة الرقابة لمنع هذه الحالات من الفساد . وأيضاً تطرقت الدراسة لبعض الطرق والتقنيات للوقاية من الغش والفساد المالي بالمقاييس الدولية .

وخلصت الدراسة إلى أن دور الديوان يتجاوز المفهوم الضيق للرقابة المالية اللاحقة ورصد الأخطاء والمخالفات إلى تحقيق مفهوم الرقابة الإيجابية ورفع كفاءة الأداء وتحقيق الاستقلال الأمثل للموارد المتاحة . وأكدت ضرورة وجود برامج عمل وسياسات وخطط تنمية معتمدة تعمل الجهات الفنية في إطارها .

وبلاحظ الباحث أن هذه الدراسة تناولت مفهوم المال العام ودراسة بعده القانوني والمالي ودور الجهاز الرقابي في اليمن والأمارات العربية المتحدة ، بينما اهتمت الدراسة الحالية بدور الرقابة المالية بأنواعها المختلفة في حماية المال العام في كل مظاهر الإعتداء بصفة خاصة في جمهورية السودان .

\* / دراسة زبير ( 2006م )<sup>(1)</sup> :

تناولت الدراسة أثر الرقابة المالية في تطوير الأداء المالي . وتمثلت مشكلتها في معرفة الأسباب التي تؤدي إلى تدهور المصارف في السودان معرفة دور السياسات المالية والتمويلية ومدى دور الأجهزة الرقابية في هذا التدهور .

وتطرقت الدراسة إلى أهمية وجود رقابة مصرفية فاعلة للحفاظ على نظام مصرفي سليم .

وهدفت الدراسة بصورة أساسية إلى القاء الضوء على تطبيق الرقابة المصرفية في السودان لتعميم إيجابياتها وتفادي سلبياتها في المستقبل . وأهم فرضيات الدراسة تمثلت في أن الأجهزة الرقابية لها دور كبير في تطوير الأداء المالي بالمصارف ، وأن السياسات المالية والتويلية تلعب دوراً كبيراً في تحقيق الرقابة المصرفية .

---

<sup>(1)</sup> زبير محمد عبد الله مبارك ، أثر الرقابة المالية في تطوير الأداء المصرفي بالتطبيق على المصارف السودانية (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية ، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م ) .

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها ضعف الأنظمة الإدارية والرقابية الداخلية بالمصارف وضعف الدور الرقابي للبنك المركزي هو السبب الرئيسي لتدهور بعض المصارف . وأن السياسة النقدية والتمويلية لها دور كبير في تحقيق السلامة المصرفية وأن الرقابة الفاعلة بواسطة الأجهزة الرقابية هي السد المانع من حيث تقليل الأخطاء واختفاء المخالفات المصرفية .

ويبدئ الباحث ملاحظته بأن الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بأن هذه الدراسة تناولت أثر الرقابة المالية في الارتقاء بالأداء المالي في المصارف السودانية والدور الإشرافي للبنك المركزي عليها . بينما كانت الدراسة دراسة الباحث تهتم بالدور الرقابي في مؤسسات القطاع العام عموماً بالسودان بما فيها وحدات الحكم المحلي .

\* / دراسة إلهام ( 2006 م )<sup>(1)</sup> :

تناولت الدراسة ظاهرة الفساد الإداري ووجودهما حيثما توافرت الفرصة لها بالظهور وتعدد صورها وأشكالها مثل الغش والرشوة والاحتيايل والتواطؤ في تنفيذ الأعمال الحكومية مع موظفي الدولة واستغلال النفوذ والسلطة وسرقة الأموال العامة . وأكدت الدراسة على أن الوضع الاقتصادي في العراق يواجه عدة صعوبات مثل ازدياد حدة الضغوطات المالية على القطاع العام واشتداد المنافسة جراء عوامة الاقتصاد ، مما أدى ذلك إلى تطور الرقابة من مراقبة محدودة المقاصد إلى رقابة متكاملة تهتم بمرود الإنفاق للأموال .

وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها تحديث القوانين الإدارية التي تسهم في الحد من الفساد الإداري . وتفعيل قانون انضباط الدولة للحد من سوء تصرف بعض الموظفين . وخلق وعي عام بأخطاء الفساد الإداري من خلال وسائل الإعلام .

كما خلصت الدراسة إلى ضرورة توافر شروط لكي يساهم ديوان الرقابة المالية في العرقي في منع حدوث الفساد الإداري ومنها تمتع ديوان الرقابة المالية بالاستقلال التام عن السلطة التنفيذية ، وتحسين الأدلة الرقابية ، ودعم أجهزة الرقابة الداخلية .

---

(1) إلهام عطا حطوط الموسوي ، دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري ، جزء من متطلبات نيل المحاسبة القانونية ، ( بغداد : دراسة منشورة ، جريدة الصباح ، 26 شباط 2006 م ) .

يلاحظ الباحث أن الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية أن هذه الدراسة هدفت بصورة أساسية إلى دراسة الفساد الإداري وصوره المتمثلة في الغش والرشوة والاحتيال والتواطؤ ، ودور ديوان الرقابة المالية في جمهورية العراق في الحد منه . في حين تناولت دراسة الباحث نظام الرقابة المالية ودور أجهزة الرقابة في تطبيقه بصورة سليمة وأثر هذا النظام في حماية المال العام بجمهورية السودان . دراسة محمد ( 2006م )<sup>(1)</sup> :

هدفت الدراسة إلى تناول أساليب الرقابة المالية في الوحدات الحكومية الولائية بالتطبيق على وزارة المالية بولاية القضارف ، وأتت أهمية البحث في دراسة مدى تطبيق وزارة المالية بالقضارف لأساليب الرقابة المالية في الوحدات التابعة لها . كما هدفت الدراسة إلى اختصار صحة الفروض التالية :

- عدم وجود لجنة للرقابة المالية يؤدي إلى ضعف في تطبيق أساليب الرقابة المالية .
  - عدم تأهيل الكوادر الحسابية والمالية يضعف الأداء المالي والحسابي .
  - عدم المتابعة اللصيقة يساعد على ضياع المال العام وإهداره .
- وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتاريخي والاستنباطي والاستقرائي مع استخدام وسائل المنهج العلمي .

وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها ، بالرغم من وجود لجنة للرقابة المالية بالولاية إلا أنها لا تقوم بإعداد النشرات الدورية ولا تقوم بزيارات ميدانية للوحدات التابعة لها ، كما أنه لم يتم التأمين على الأصول ضد الأخطار وهذا يؤدي إلى إهدار المال العام وضياعه . كما أن مهام واختصاصات أمناء المخازن غير واضحة أو محددة في معظم الوحدات .

وتوصلت الدراسة لبعض التوصيات أهمها ضرورة مراعاة كفاءة الموظفين ومؤهلاتهم ومتطلباتهم الوظيفية ، كما يجب تطبيق محاسبة المسئولية .

---

(1) محمد حسن حسين بابكر ، أساليب الرقابة المالية في الوحدات الحكومية الولائية بالسودان ، بالتطبيق على وزارة المالية ، ( الخرطوم: رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، 2006م) .

ويلاحظ الباحث أن هذه الدراسة اتفقت مع دراسته توعية استخدام المناهج البحثية وأساليب الرقابة المالية في الوحدات الحكومية ، واختلفت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في المجال المكاني إضافة إلى أن هذه الدراسة تناولت الرقابة المالية في الوحدات الحكومية الولائية وأن الدراسة الحالية تشمل الرقابة المالية في كل الوحدات الحكومية بالتطبيق على محلية شندي .  
\*/ دراسة جعفر ( 2008م )<sup>(1)</sup> :

هدفت الدراسة إلى دراسة نظام الرقابة المالية الحكومية من خلال إطار نظري متكامل في بعض الدول العربية للوقوف على دورها الرقابي وكذلك هدفت إلى بيان أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة واعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي والاستنباطي في التعرف على المفاهيم الأساسية للرقابة المالية وعلى المنهج الوصفي لدراسة الحالة .

واختبرت الدراسة الفرضيات التي توضح أن معظم مؤسسات القطاع في جمهورية السودان تفتقر إلى المقومات الأساسية التي يعتمد عليها أي نظام سليم للرقابة المالية ، كما أن وحدات المراجعة الداخلية بمؤسسات القطاع العام لا تعمل بكفاءة وفاعلية وحسب المتطلبات المتعارف عليها ، إضافة إلى ضعف الأداء الرقابي لديوان المراجعة القومي والذي يعتبر سبباً رئيسياً في الاعتداء على المال العام وقد توصلت الدراسة النتائج والتوصيات التي تسهم في إيجاد حلول جزرية للمشاكل المتعلقة بالرقابة المالية في مؤسسات القطاع العام الحكومي .

ويلاحظ الباحث أن هذه الدراسة تتفق مع الدراسة الحالية في الفكرة العامة وهو بيان أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة .

ولكن تختلف الدراسة السابقة عن الدراسة الحالية في أن الدراسة السابقة اعتمدت على المراقبة التقليدية وإن الدراسة الحالية أضافت إلى المراقبة التقليدية المراقبة الالكترونية التي تختصر الزمن . كما أنها انحصرت في مراقبة الوحدات في القطاع

---

(1) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز ، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة (الخرطوم: رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة أمدرمان الإسلامية ، 2008م).

العام بالسودان بينما شملت الدراسة السابقة بعض الدول الغربية إلى جانب جمهورية السودان .

\*/ دراسة إيدام ( 2009م )<sup>(1)</sup> .:

هدفت الدراسة إلى محاولة التعرف على أثر الرقابة على الأداء في القطاع الصناعي بالتطبيق على قطاع السكر والتعرف بأهمية الرقابة على الأداء وعناصرها وأهدافها . وأهم المؤشرات والمقاييس العلمية المستخدمة في الرقابة على الأداء في قطاع الصناعة وصناعة السكر والدور الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والتعرف بالطرق والوسائل المستخدمة في الرقابة في قطاع الصناعة بصفة عامة وصناعة السكر بصفة خاصة .

وقد هدفت الدراسة إلى اختيار الفرضيات التالية :

إن الرقابة على الأداء في القطاع الصناعي يساعد في رفع كفاءة المنشآت الصناعية وقدرتها على استغلال الموارد المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة ، وأن هنالك علاقة سببية بين الرقابة والأداء في القطاع الصناعي ، كما أن قطاع الصناعة يلعب دوراً في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، كما أن وجود مؤثرات سلبية لقياس الرقابة على الأداء في قطاع السكر يؤدي لقيامها بوظائفها بأقصى درجة ممكنة . وتوصلت الدراسة إلى أن الفروض التي وردت بها قد تمت التوصيات بمعالجتها وتصحيحها .

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة والدراسة الحالية تتفقان على أهمية الرقابة وعلاقتها بتحسين الأداء . وأن الاختلاف بينهما يتمثل في أن الدراسة السابقة تتحدث على أثر الرقابة على الأداء في القطاع الصناعي وبالتحديد قطاع السكر في حين تتحدث الدراسة الحالية على الرقابة المالية بمؤسسات القطاع الحكومي بصفة عامة بالتطبيق على محلية شندي .

---

(1) إيدام عبد العال عبد الحي الزين ، أثر الرقابة على الأداء في القطاع الصناعي بالتطبيق على قطاع السكر ، 1998-

2007م ، (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية ، رسالة الدكتوراة غير منشورة ، 2009م ) .

\* /دراسة إبراهيم ( 2010م )<sup>(1)</sup> :

هدفت الدراسة إلى إبراز دور أثر استخدام أساليب الرقابة المالية المعتمدة على إدارة الجودة الشاملة على الأداء المالي لبنك فيصل الإسلامي السوداني والتعرف على مدى تأثير أساليب التقنية الحديثة وتطبيقاتها على إدارة الجودة الشاملة في بنك فيصل الإسلامي ، ومدى رضا العملاء . وتناولت الدراسة مشكلة ضعف دور الرقابة في المنشآت المالية المتخصصة والمتمثلة في بنك فيصل الإسلامي والوقوف على أثر ذلك التقييم ورفع الكفاءات الإدارية لدى العاملين وفقاً لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة . وأثبتت الدراسة صحة فرضياتها المتمثلة في :

- استخدام أساليب الرقابة المالية المعتمدة على إدارة الجودة الشاملة تؤثر على الأداء المالي لبنك فيصل الإسلامي .
- الثقافة التنظيمية الشاملة السائدة بالبنك تساعد على تطبيق أساليب الرقابة المالية المعتمدة على إدارة الجودة .
- أسلوب التقنية الحديثة يؤثر في كفاءة أداء العاملين بالبنك ويؤثر على رضا العملاء .

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود علاقة إيجابية بين الرقابة المعتمدة على إدارة الجودة الشاملة والأداء المالي لبنك فيصل الإسلامي ، كما أن تطبيق أساليب الرقابة يعتمد على الثقافة التنظيمية بالبنك . وقد خرجت الدراسة ببعض التوصيات أهمها العمل على اعتزال العمل الروتيني الجامد والعمل على التغذية العكسية للمعلومات بين إدارة تنمية الموارد البشرية المختلفة واستخدام معايير تقييم ثنائية لجهود العاملين .

ويلاحظ الباحث أن هذه الدراسة تختلف عن دراسته الحالية في أن هذه الدراسة ركزت على الرقابة المالية والإدارية في المنشآت المتخصصة مطبقة في بنك فيصل

---

<sup>(1)</sup> إبراهيم بنداس حسين ، دور الرقابة المالية والإدارية في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري في منظور الجودة الشاملة في المصارف السودانية ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2010م).

الإسلامي السوداني في حين أن دراسته الحالية تشمل الرقابة على كافة الوحدات الحكومية فتخذا لها نموذجاً محلية شندي .

# الفصل الأول

## الإطار المفاهيمي للرقابة

ويشتمل على المباحث الآتية:  
المبحث الأول: مفهوم الرقابة وأهميتها  
المبحث الثاني: رقابة القطاع الحكومي  
المبحث الثالث: الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني

## المبحث الاول مفهوم الرقابة وأهميتها

تمهيد:

توضح هذه الدراسة من خلال مفهوم وأهمية الرقابة ابراز المدلول القانوني والاداري للرقابة المالية علي اجهزة الدولة المختلفة وأهميتها كوسيلة لضمان حسن استخدام الاموال العامة علي المستوي المحلي في التشريعات المحلية وعلي المستوي الدولي من خلال الاعلانات الدوليہ الصادرة في مجال الرقابة المالية واهميتها في دولة السودان بشكل خاص . كما تبين انواع الرقابة المالية والمتمثلة في الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية بأشكالها السابقة واللاحقة ، وكذلك الاساليب المتبعة في الرقابة المالية كالتقارير الرقابية والمراجعة والتفتيش والمتابعة .  
أولاً: مفهوم الرقابة وأهميتها :-

عرفت الدول علي اختلاف نظمها السياسية انواعا متقدمة من الرقابة علي اعمال الادارة وانشطتها وقراراتها وعقودها واموالها ، رغم اشتراكها في هدف رئيسي هو ضمان تقديم الاجهزة خدماتها بشكل مشروع وبأقل وقت وجهد ممكن .. والرقابة المالية واحدة من انواع الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية وفق اساليب الرقابة البرلمانية المحددة في الدساتير ، او الهيئات المركزية المعاونه من خلال التفتيش والمتابعة والتحقق ؛ بهدف التحقق من التزام الاجهزة الادارية بالقوانين والانظمة المالية وكشف المخالفات المالية المرتكبة وضبطها والتي تعوق سير الادارة نحو تحقيق اهدافها وتنفيذ سياساتها العامة . (1)

وتتعدد مفاهيم الرقابة المالية بحسب النظرة اليها والتشريعات التي تحكمها، كمفهوم الرقابة المالية من الناحية القانونية يختلف عن مفهومها من الناحية الإدارية فالرقابة المالية مدلولها القانوني يرجع الي وجود صلة او رابطة قانونية اي كان منبعها ( الدستور او القانون او اللوائح او القارات التي تحكم جميعها عمل السلطة التنفيذية ) وصاحب الحق في الرقابة المالية هو الهيئات الرقابية التي نص عليها الدستور او القانون سواء كانت سلطات عامة او اجزة رقابية متخصصة .

---

(1) نواف كنعان ، الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة ، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية ، دورية علمية محكمة ، (الشارقة: المجلد 2 ، العدد 2 ، يونيو 2005م) ، ص 92.

وتنص الدساتير صراحة علي المبادي التي تحكم الاموال العامة للدولة بشكل عام والرقابة المالية عل الاجهزة الادارية من خلال تحديد الهيئات التي تتولي الرقابة المالية وتحديد القواعد والاجراءات الخاصة بتحصيل الايرادات العامة وصرف النفقات العامة والتأكد من ان النفقات تتم علي الوجه المحدد قانونا ومما يخدم الصالح العام .

وقد نص الدستور الاتحادي في دولة الامارات العربية المتحدة علي ان الاموال العامة حرمة وحمايتها واجبة علي كل مواطن ، ويبين القانون الاحوال التي يعاقب فيها علي مخالفة هذا الواجب ، كما نص علي كيفية تحصيل بعض الايرادات وصرف النفقات من خزينة الدولة ، والرقابة المالية علي الاموال العامة من خلال جهاز مركزي اتحادي يراجع حسابات الاتحاد والاجهزة والهيئات التابعة له<sup>(1)</sup>

ان الرقابة المالية لا تختلف عن غيرها من الصور الاخري للرقابة علي النشاط الاداري ، حيث تحتوي علي عدة جوانب تتميز بها عن غيرها من الصور المتعددة للرقابة ، فالإدارة العامة هي التي تهدف إلي الحماية المالية العامة إيراداً وإنفاقاً . والرقابة المالية العامة لها أهمية بالغة ، فأبي إساءة للمال العام أو اهمال له يؤدي الي نتائج سيئة ، فتطور الدولة ادي الي زيادة نفقاتها ولما كانت ندرة الموارد المالية والاقتصادية تعتبر من اهم المشاكل التي واجهت معظم البلدان خاصة الدول النامية فلا بد من القيام بعملية المراقبة لاستخدام هذه الموارد والامكانيات حتي تتمكن من تخصيصها وتوزيعها توزيعاً عادلاً من اجل تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.

كما ان اهداف الرقابة تطورت وفق تطور الدول ، حيث ان هناك اهداف تقليدية واخري حديثة ومتطورة فالاهداف التقليدية تدور حول الانتظام والتأكد من سلامة العمليات المحاسبية التي خصصت من اجلها الاموال العامة والتحقق من صحة الدفاتر والسجلات والمستندات ، والتأكد من عدم تجاوز الوحدات النقدية في الانفاق وحدود الاعتمادات المقررة مع ما يستلزم من مراجعة المستندات المؤيدة للصرف

---

(1) المرجع السابق ، ص 93 .

والتأكد من صحة توقيع الموكل لهم سلطة الاعتماد . اما الاهداف الحديثة فتتمثل في :

- التأكد من كفاية المعلومات والانظمة والاجراءات المستخدمة
  - مدى التزام الادارة في تنفيذها للميزانية وفقاً للسياسة المعتمدة
  - بيان آثار التنفيذ علي مستوي النشاط الاقتصادي واتجاهاته
  - الربط بين التنفيذ وما يتخلله من انفاق والنتائج المترتبة عن هذا التنفيذ
- وفي هذا السياق يشير الكاتب الي ان السلطة التشريعية في السودان تمثل ( المجلس الوطني ) وان انواع الرقابة المالية تختلف بحسب موقع الجهة التي تقوم بهذه الرقابة ويمكن اجمالها في نوعين هما :-

1- الرقابة الخارجية والتي تعتبر اداة يمكن عن طريقها التأكد من تنفيذ الدوائر الحكومية للمهام المنوط بها وفقاً للخطط الموضوعة مسبقاً ويقوم بها ديوان المراجع العام وفقاً للقانون رقم 34 لسنة 1999م<sup>(1)</sup>.

2- الرقابة الداخلية وتسعي فيها السلطة التنفيذية لمنع الموظفين من ارتكاب الاخطاء او اساءة استعمال الموارد وحمايتها من الضياع والاختلاس واكتشاف المخالفات والانحرافات في وقت مبكر لاتخاذ الاجراءات المناسبة بشأنها ، ويقوم بهذا الدور جهاز المراجعة الداخلية بوزارة المالية والاقتصاد.<sup>(2)</sup> ثانياً: اهمية الرقابة المالية :-

حظي موضوع الرقابة المالية علي الاجهزة الادارية باهتمام علي المستويين الاقليمي والدولي ، فعلي مستوي التشريعات المحلية تضمنت الدساتير والقوانين المحلية قواعد تحدد طبيعة العلاقة بين الرقابة وسلطات الدول ( التشريعية والتنفيذية والقضائية ) ، وعلي المستوي الدولي انشئت لهذة الغاية منظمات إقليمية ودولية صدر عنها إعلانات دولية تضمنت مبادئ عامة دولية للرقابة المالية تشمل : تنظيم عمل

---

(1) شبكة الانترنت ، الملتقى حول تنفيذ ميزانية ولاية نيازة ، التشريعات الجديدة لتنظيم الإدارة المحلية ، أبريل 1999م ، ص 5.

(2) المرجع السابق ، ص 12 .

دواوين المحاسبة في الدول المختلفة ، وتقرير مبدأ المساءلة عن المخالفات المالية ، والاهتمام برقابة الأداء التي تؤكد علي كفاءة هيئات الرقابة المالية وفعاليتها (1) ..

كما حظي موضوع الرقابة المالية بإهتمام النظام الإسلامي لحرصة علي الاموال العامة للدول واهمية دورها في خدمة الفرد والمجتمع .

وقد وضع الاسلام اسس الرقابة والمحاسبة للمسلم سواء علي مستوي الفرد او علي مستوي الامه وقد اطلق الاسلام علي الرقابة المالية ( الحسبة ) وذلك لحرصه علي الاموال العامة واهمية دورها الحيوي كأداة من أدوات النفع العام الذي يوجب توجيهها نحو خدمة الفرد والمجتمع وقد بلغ اهتمام بعض الفقهاء بالرقابة المالية في النظام الاسلامي الي حد اعتبار حق الامة في الرقابة كاحدى السلطات التي يقوم عليها النظام الاسلامي وسمى هذه السلطة ( سلطة المراقبة والتقويم ) وهي تقوم علي حق الامة بمراقبة الحكام وتقويمهم والهدف منها هو تحقيق وكفاءة الالتزام بأحكام الشريعة الاسلامية . وقد حدد النظام الاسلامي الايرادات العامة للدولة التي تشمل ( الزكاة ، الجزية ، والتركة التي لا وارث لها ، والقروض الحسنة وهي قروض علي بيت المال اجاز الاسلام لولي الامر اقتراضها اذا خاف الفساد للانفاق علي مصالح المسلمين ) .

كما حدد النفقات التي تشمل ( النفقات العسكرية ، ونفقات الخدمات الاجتماعية ، ونفقات التعليم والثقافة والصحة والرفاهية الاجتماعية ) . كما حظي موضوع الرقابة المالية علي الاجهزة الادارية بإهتمام الدولة فأنشأت لهذة الغايه منظمات اقليمية ودولية صدرت عنها اعلانات دولية تتضمن مبادئ دولية اساسية للرقابة المالية تتعلق بتنظيم هيئات الرقابة المالية العليا والتاكيد علي استغلالها وتطبيق مبدأ المساءلة علي المخالفات المالية ونشر الوعي الرقابي المالي علي المستويين الدولي والاقليمي (2) .

(1) المرجع السابق ، ص 6 .

(2) نواف كنعان ، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والانسانية ، مرجع سابق ، ص ص 96-98

ثالثاً: أنواع الرقابة المالية :-

تتعدد الرقابة المالية وتتنوع بتعدد المعايير التي يتم بموجبها تقسيم هذه الانواع وتنوعها فهي من حيث نطاقها والهيئات التي تمارسها تنقسم الي : رقابة مالية خارجية ورقابة مالية داخلية

ومن حيث وقت ممارستها تنقسم الي : رقابة مالية سابقة ورقابة مالية لاحقة ومن حيث محل الرقابة وموضوعها وجراءاتها تنقسم الي : رقابة مالية شكلية تصب علي مشروعية التصرف محل الرقابة المالية من الناحية القانونية والمالية والمحاسبية ورقابة مالية علي الاداء والكفاءة والفعالية لتحقيق الاهداف المحددة مسبقا .<sup>(1)</sup> الرقابة المالية الخارجية :-

وهي الرقابة التي تتولي ممارستها جهة خارجية غير تابعة للجهة المركزية التنفيذية الخاضعة للرقابة المالية ، وهي جه مستقلة عن السلطة التنفيذية ، وهدفها التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة الاجهزة الادارية وفعاليتها في تحقيق اهداف وانجاز برامجها ومشاريعها. وتتعلق هذه لرقابة الخارجية في الغالب العام بالسياسة العامة والقانون والنواحي المالية وذلك لضمان التزام الادارات بالقوانين والانظمة المالية المعمول بها والاعتمادات المالية المخصصة لها .

وتتولي الرقابة المالية الخارجية في معظم الدول جهتان هما : السلطة التشريعية وديوان المحاسبة العام : فالسلطة التشريعية تختص بسن القوانين المالية بما فيها القوانين الرقابية مثل قانون الميزانية العامة للدولة التي تعد من اهم وسائل الرقابة المالية التي يمارسها البرلمان علي اعمال السلطة التنفيذية كما يتولي ديوان المحاسبة في معظم الدول الرقابة المالية علي الاموال العامة للدولة بأجهزتها الادارية المختلفة.

الرقابة المالية الداخلية :-

وتمارسها الجهة التنفيذية من خلال مراقبيها الماليين وفي دولة السودان تقوم بها الادارة العامة للمراجعة الداخلية والتي تتبع لوزارة المالية ، والهدف من الرقابة

(1) نفس المرجع ، ص ص 96-98

المالية الداخلية هو التأكد من مطابقة تحصل الإيرادات وصرف النفقات للاهداف المقررة مسبقا ومحاولة الكشف عن الانحرافات والاطء ومعرفة اسبابها واتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيحها . (1)

ويبدو التكامل بين الرقابة المالية الخارجية والرقابة المالية الداخلية من خلال العلاقة الوثيقة بينهما فسلامة نظام الرقابة الداخلية والتزامها بتطبيق القوانين والانظمة والتعليمات المالية كل ذلك يسهل مهمة هيئات الرقابة المالية الخارجية.(2)  
الرقابة المالية السابقة :-

وتعني قيام هيئات الرقابة المالية بالرقابة علي الاعمال المالية في الاجهزة الادارية قبل القيام بالتصرف سواء ان كان متعلقا بالنفقات او اجراء الارتباط والتعاقد او القيود المحاسبية ، وذلك بهدف الحيلولة دون وقوع الاخطاء او اكتشافها قبل وقوعها.

وغالبا ما تتم هذه الرقابة عن طريق الرقابة الداخلية بالاجهزة الادارية ويفترض هذا النوع من الرقابة ان يكون لدى هيئة الرقابة المالية سلطة الموافقة السابقة علي الاعمال المالية واهم مثال لها الرقابة المالية قبل الصرف .  
الرقابة المالية اللاحقة :-

وتعني هذه الرقابة بانها التي تتم بعد التنفيذ او بعد انجاز العمل كله او كل مرحلة من مراحلها واكنمال نتائجه .

وتتعلق هذه الرقابة بمقارنة النتائج الفعلية بالمعايير الموضوعة مسبقا لتحديد الاختلافات وذلك بعد التعرق علي الاخطاء والانحرافات ان وجدت وتوصف الرقابة المالية اللاحقة بانها رقابة سلبية لانها لا تمنع وقوع الخطاء ولكنها تتميز بأنها اكثر دقة من الرقابة المالية السابقة بحكم شمولها واتساعها لتشمل كافة مراحل الانفاق بدأ من تقدير الحاجة للنفقة وانتهاء بعملية الصرف .. الا انه يؤخذ عليها أنها تتم بعد أن يكون الصرف قد اكتملت له اسباب وجوده ومقومات بنيانه مما يجعل من

---

(1) المرجع السابق ، ص ص 96-98

(2) المرجع السابق ص ص 105 - 106

المستحيل في بعض الحالات اصلاح ما شاب تصرفها من عيوب ولا يكون الا طلب  
التحقيق والمساءلة في مثل هذه الحالات<sup>(1)</sup>

---

(1) المرجع السابق ص 107 - 109

## المبحث الثاني رقابة القطاع الحكومي

تمهيد:

يعد ديوان المراجع العام الإتحادي أحد الأجهزة الرائدة والمسئولة من حماية المال العام والكشف عن حالات الغش والاحتيال والفساد المالي والإداري في جمهورية السودان وذلك من خلال سعيه للحفاظ على المال العام من الهدر والتبذير وسوء التصرف ، فضلاً عن الإسهام في استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقراره ، ونشر أنظمة المحاسبة والمراجعة وتحسين القواعد والمعايير القابلة للتطبيق على المحاسبة بشكل مستمر وتطوير مهنتي المحاسبة والمراجعة ورفع مستوى الأداء المحاسبي والرقابي للجهات الخاضعة للرقابة علاوة على تطوير كفاءة أداء تلك الجهات.

إن الرقابة بشكل عام ومنها الرقابة المالية وجدت مع وجود المجتمعات المنظمة ، وتطور مفهوم الرقابة كما تطورت اهدافها بتطور دور الدولة وتطور المفاهيم الادارية والمالية والاقتصادية . وتعددت مفاهيم الرقابة بتعدد جهات النظر الي وظيفة الرقابة واهدافها والجهات التي تمارسها ، كما تعددت مواضعها واختلاف زمن ممارستها . (1)

الرقابة الإدارية هي الرقابة التي تصدر عن الجهات الإدارية التي تكون الجهاز التنفيذي للدولة ، ويعتبر الرئيس الإداري هو صاحب السلطة الأساسية في الرقابة.

وأن ازدياد النشاط الإداري للأجهزة الإدارية وتعقده وتنوعه قد أدى إلى وجود أنواع مختلفة من الرقابة ، سواء بالنسبة للإدارات المركزية أو للإدارات اللامركزية لتحقيق أهداف معينة.

وقد قسم الفقه الإداري الرقابة الإدارية إلى صور متعددة: فهي بحسب مداها ونطاقها تنقسم إلى رقابة إدارية (رئاسية) ، ورقابة إدارية (وصائية).

---

(1) حسام درعزيني ، الرقابة المالية ، ( دمشق: دراسة ماجستير غير منشورة ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد)

وتنقسم الرقابة الإدارية حسب وقت ممارستها تنقسم إلى رقابة إدارية (ملازمة) للعمل الإداري وأخرى (لاحقة) للعمل الإداري ، وتنقسم بحسب موضوعها أو محلها إلى رقابة على (الأشخاص) ورقابة على (الأعمال).

إلا أن هذا التعدد في صور الرقابة الإدارية لا يعني الفصل التام بين هذه الصور ، بل أن جميع هذه الصور متداخلة ، فقد تكون الرقابة خارجية ووصائية ولاحقة وعارضة في نفس الوقت. (1)

وتقضي ممارسة الرقابة الإدارية بشكل فعال وجود أجهزة إدارية تتولى تنظيم الأحكام الخاصة بالرقابة الإدارية ، سواء كان مجال تلك الرقابة الأجهزة المركزية أو الأجهزة اللامركزية.

ونتيجة لازدياد نشاط الإدارة وتعدد وتنوع الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الأجهزة الحكومية في الوقت الحاضر ، كان لزاماً أن تتواجد جهات إدارية تعمل في مجال الرقابة إلى جوار الرئيس الإداري والسلطة المركزية في الوصاية الإدارية ، وتعرف بالأجهزة ذات الطابع الإداري في الرقابة. (2)

الرقابة الإدارية على أجهزة الدولة:

وقد حدد المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية المنعقد عام 1077م ، مفهوم الرقابة المالية على أنها : ( منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية ويهدف للتأكد في المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية غير خاضع للسلطة التنفيذية(3).

أولاً: تعريف الرقابة المالية :-

(1) صباح سعد الدين العلمي ، دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإداري في الدولة ، (القاهرة: 2006م ) ، ص 27.

(2) المرجع السابق ، ص 27.

(3) حسام درعزيني ، مرجع سابق ، ص ص 3-4.

يمكننا ان نفرق بين ثلاث اتجاهات لتعاريف الرقابة المالية هي :-

- تعريف الرقابة المالية حسب اتجاه وظيفة الرقابة واهدافها : ان اصحاب هذا الاتجاه يعرفون الرقابة المالية بأنها ( مجموعة من العمليات التي تتخذ شكل قرارات او اجراءات يكون من شأنها تحقيق هدف او مجموعة اهداف واضحة ومحددة ) .
- تعريف الرقابة المالية حسب اتجاه اجراءات عملية الرقابة : ان اصحاب هذا الاتجاه يعرفون الرقابة المالية بأنها ( هي مجموعة من الاجراءات والاساليب او الخطوات التي تقوم بها جهة

- التحقق من ان التصرفات المالية منسجمة مع القوانين والانظمة النافذة .

- حصر الاخطاء والانحرافات وتحديد مواطن الهدر .

- اقتراح الحلول المناسبة للاخطاء . (1)

ثالثاً: مفهوم المحاسبة الحكومية :-

يقصد بمفهوم المحاسبة الحكومية بأنها تتبع الايرادات والمصروفات وفرض الرقابة عليها في حدود الميزانية ، بغض النظر عن إظهار نتيجة العمليات من ربح أو خسارة . (2)

كما يقصد بها مجموعة من المبادئ لاسس والقواعد التي تهدف الي المساعدة لفرض الرقابة المالية والقانونية للدولة علي مواردها . (3)

كما يقصد بها كافة العمليات الخاصة بإثبات وتحصيل وصرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختصة. (4)

كما يقصد بها الوحدة المالية والمحاسبية والتي تحتوي علي مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً والتي تسجل فيها كل الموارد النقدية وغير النقدية وكذلك ما يرتبط بها من التزامات وفائض الحقوق او ارصدة والتغير فيها ، وترتبط هذه الاموال او تخصص لتنفيذ نشاط معين او تحقيق هدف بذاته في حدود نظم او قيود محددة سلفاً.

وعلي وجه العموم يعتبر نظام المحاسبة الحكومية ( في السودان ) من قبيل نظم المحاسبة علي اساس الاعتمادات والتي تعتمد علي اطار الموازنة المصدقة.

رابعاً: الحاجة الفعالة للرقابة :-

(1) حسام درعزيني ، مرجع سابق ، ص 5.

(2) متولي محمد الجمل ، المحاسبة الحكومية شرح لنظم الميزانية والحسابات والمراجعة الداخلية ، ( القاهرة: دار المعارف ، 2004م ) ، ص 4

(3) مدحت محمد اسماعيل وآخر، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار وائل، ، 2006م) ط2، ص 89

(4) عبد الحي مرعي ، دراسات في المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة ، ( الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2004م ) ص 303

يتطلب العمل في الوحدات الحكومية ضرورة ان يتضمن النظام المحاسبي الحكومي اجراءات رقابية اكثر من تلك المستخمة في الوحدات والشركات الخاصة بسبب الملكية العامة ، مما قد يعرضها للاسراف او التلف او سوء الاستخدام .  
وتتمتع الوحدات الادارية الحكومية بالسلطات السيادية التي تعطيها الحق عند الضرورة في فرض الرسوم او الضرائب لزيادة الايرادات وتقديم الخدمات العام.(1)  
خامساً: الموازنة العامة للدولة :

إن اتساع نطاق الأنشطة والبرامج الحكومية وزيادة حجمها لم يكن له تأثير على مفاهيم المحاسبة عن هذه الأنشطة فحسب ، بل له تأثير - وبنفس الأهمية - على إعداد الموازنة العامة للدولة وضرورة إعادة النظر في دورها ووظائفها ، وأسس إعدادها وتبويبها حتى تسائر التقدم والنمو السريع في العمليات الحكومية . ويرجع ذلك إلى أن الموازنة تعتبر بمثابة أداة رئيسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية المخططة في أي دولة .  
مفهوم الموازنة العامة للدولة :

لا يختلف مفهوم الموازنة العامة للدولة عن مفهوم الموازنة بصفة عامة من حيث أنها بيان تقديري لنفقات الحكومة وإيراداتها عن فترة زمنية مقبلة عادة ما تكون سنة مالية ، وتهدف الحكومة من إعداد الموازنة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية محددة . أي الموازنة ما هي إلا خطة مالية معتمدة لفترة قصيرة الأجل تفيد في مجالات الرقابة والمتابعة عند تنفيذها وعليه يمكن النظر إلى الموازنة العامة للدولة على أنها برنامج أو خطة تقوم على تنبؤ مدروس لنفقات وإيرادات الدولة ، والتي تعكس سياساتها المختلفة من حيث تحديد الأوليات في الإنفاق واختيار البرامج والمشاريع التي تحقق الأهداف العامة(2) .

ومما تقدم نجد أن الموازنة العامة للدولة تختلف عن الميزانية العمومية التي تقوم بإعدادها الشركات و المؤسسات الخاصة من حيث أن الأرقام الواردة في الموازنة هي أرقام تقديرية للإيرادات والنفقات العامة معتمدة في من قبل السلطة التشريعية

(1) محمد السيد سرايا ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والحسابات القومية (بيروت : دار المعرفة الجامعية ، 1999م ) ، ص 39 .

(2) المرجع السابق ، ص ص 47 - 48 .

لفترة قادمة في حين أن الأرقام التي ترد في الميزانية العمومية هي أرقام فعلية تمثل خلاصة نشاط هذه المؤسسة عن فترة سابقة وتمثل مركزها المالي في تاريخ معين . فهي تصور ملخصاً مبدئياً للحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وحقوق الملكية في تاريخ معين .(1)

خصائص الموازنة العامة :

- 1-إن الموازنة العامة عبارة عن برنامج تنفيذي قصير الأجل(سنة في الغالب) وهذا البرنامج يعكس القرارات المتعلقة باختيار الأهداف المراد تحقيقها واختيار البرامج والسياسات التي تستوفي تحقيق الأهداف .
- 2-الموازنة تبني على فلسفة تحكم بنشاط الإدارة العامة ، وهي المساءلة القانونية ، وذلك لأن الموازنة توفر معايير وقائية على النشاطات التنفيذية بالإضافة لكونها وسيلة تنسيق .
- 3-يتم إعدادها لفترة قادمة وقد تطابق سنة الدولة المالية مع السنة الميلادية (كما في السودان ) وتمثل هذه السنة الفترة المحاسبية التي يتم إعداد التقارير المحاسبية فيها .
- 4-أن الموازنة هي إحدى وسائل الرقابة على أنشطة الدولة المختلفة وبخاصة العمليات المالية المتعلقة بهذه الأنشطة ، إضافة إلى كونها وسيلة تنسيق بين مختلف الأنشطة(2) .

أساليب وطرق التنبؤ بعناصر الموازنة :  
أ/ أساليب تقدير الإيرادات :

- المدخل التقليدي : ويفيد هذا المدخل على أن ما حدث في الماضي سوف يستمر حدوثه في المستقبل وهي طريقة لا يدخل فيها عناصر التقدير

---

(1) عقلة محمد يوسف ، النظام المحاسبي للحكومة وإدارته ، ( عمان: دار وائل ، 1999م ) ، ص ص 117/116 .

(2) المرجع السابق ، ص 116 .

- الشخصي ويعتمد هذا المدخل على افتراض وجود اقتصاد مستقر لا يأخذ في اعتباره العوامل الموسمية أو الدورية .
- أسلوب التقدير المباشر : ويعتبر أكثر تقدماً من المدخل التقليدي في مجال التنبؤ بالموارد العامة. ويأخذ في الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمالية المتوقعة ومحصلات السنوات السابقة والعوامل الموسمية .
- طريقة المتوسطات : يتم فيها تقدير الإيرادات بمتوسط معدل الزيادة و النقص في خلال فترة طويلة نسبياً ( 3 - 5 سنوات ) ويطبق هذا المعدل على كل نوع من الإيرادات على هذا .
- ب/ أسلوب التنبؤ بالمصروفات العامة :
- يتم هذا الأسلوب بمعرفة الوزارات والأجهزة الإدارية كل على حدا وفقاً للتعليمات التي تصدرها وزارة المالية ، ثم تتلقى هذه الوزارات التقديرات المختلفة على المصروفات.(1)
- سادساً: التبويب النوعي للدولة ( الموضوعي ) للموازنة العامة للدولة :
- طبعاً لهذا التبويب يتم تبويب المصروفات والإيرادات حسب أنواعها وقد قسمت الموازنة العامة للدولة في السودان كما يلي :
- أ/ الإنفاق العام : وقسم إلى ثلاثة أبواب :
- الباب الأول : ويتمثل في إنفاق الحكومة القومية ويشتمل على أربعة فصول هي :
- الفصل الأول : ويتكون من الأجور والمرتبات والمزايا العينية .
- الفصل الثاني : ويتكون من مصروفات التشغيل الجارية .
- الفصل الثالث : ويتكون من المصروفات الرأسمالية .
- الفصل الرابع : مصروفات التنمية القومية .
- الباب الثاني : ويشتمل على تحويلات جنوب السودان .
- الباب الثالث : ويشتمل على تحويلات حكومات الولايات الشمالية .
- ب/ الإيرادات العامة : وقسمت إلى الآتي :-
- إيرادات ضريبية ( في الضرائب المباشرة وغير المباشرة ) .

(1) محمد إبراهيم الجاك حسب الله ، المحاسبة الحكومية القومية ، ( الخرطوم : مطبعة جي تاون ، 2005م ) ص 49 .

- إيرادات غير ضريبية ( الرسوم المصلحية ، الإيرادات القومية الممركزة) .
- عائد الشركات .
- المنح والإعانات والهبات .
- أي إيرادات أخرى .

ويتميز هذا التبويب بسهولة إعداد الموازنة وتيسير تنفيذها كما يمكن متابعة ودراسة المتغيرات التي تطرأ بالإضافة لإحكام الرقابة على توجيه الاعتمادات إلى الأغراض المخصصة لها والتقييد بأنواع الإيرادات الواردة بالموازنة<sup>(1)</sup>.  
سابعاً: مرحلة الرقابة المالية على الموازنة :

تعد من أهم مراحل الموازنة حيث تعني التأكد من أن الأحداث تسير وفقاً لما كان مخطط له ، ولا يمكن اعتبارها مرحلة منفصلة عن بقية المراحل ؛ ولذا تكون وزارة المالية مسؤولة عن الإشراف ، والرقابة على الإيرادات والمصروفات والأموال العامة في جميع أجهزة الدولة والتأكد من حسن استخدامها والأوجه المخصصة لها . والعمل على استنباط وتنمية مصادر الإيرادات والتأكد من تحقيق الربط المقدر في الموازنة<sup>(2)</sup>.

ولتنفيذ الموازنة بعد الاعتماد وصدور القانون بذلك ترسل وزارة المالية إلى كل الوحدات إخطاراً باعتماد موازنتها ويعد هذا الإخطار بمثابة تخويل بالصرف لكل جهة في حدود اختصاصاتها<sup>(3)</sup> .

هيكل الموازنة العامة للدولة بالسودان :

يعتمد هيكل الموازنة العامة في السودان على التقسيم الاقتصادي النوعي التنظيمي وطبقاً لهذا التقسيم يتم تقسيم العمليات المالية ، واعتمادات موازنة الدولة بصفة عامة إلى مجموعات حسب النشاط الذي تقوم به الدولة ومدى تأثيره في المتغيرات

(1) قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2007م ، جمهورية السودان ، المادة (5) .

(2) لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 1995م ، المادة (12) .

(3) محمد أحمد عبد الله مختار ، أثر الحسابات الوسيطة على تقويم الاداء المالي الحكومي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م ، ص 52.

الاقتصادية على مستوى الدولة ككل ، ومن ثم فقد تم تقسيم الموازنة العامة بالسودان إلى: (1)

1. موازنة جارية.

2. موازنة التنمية (موازنة استثمارية) وفيها يتم تحديد إجمالي الاتفاق العام والتمويل المتاح لهذا الاتفاق العام (الاستثماري).

أما التقسيم النوعي للموازنة العامة فقد يتم تقسيم الموازنة الجارية إلى إيرادات عامة ذاتية ؛ وهي تنقسم إلى إيرادات ضريبية وغيرها ، كذلك يتم تقسيم المصروفات الجارية إلى أربعة فصول ، أما عن التقسيم الوظيفي للموازنة العامة للدولة في السودان فقد قسمت المصروفات الجارية حسب نوعها ، والإيرادات حسب الوحدات والهيكل الوظيفية الحكومية بالسودان. وقد تم تقسيم القطاعات في السودان إلى إحدى عشرة قطاعاً (كما ورد سابقاً).

وتتمثل الصورة العامة لهيكل الموازنة العامة للدولة بالسودان وفق ما جاء بالملحق (3) والمرفق مع هذا البحث. (2)

---

(1) محمد إبراهيم الجاك ، المحاسبة الحكومية والقومية ، مرجع سابق ، ص ص 55-56.

(2) المرجع السابق ، ص 56.

## المبحث الثالث الرقابة في ظل التشغيل الالكتروني

تمهيد:

أصبحت كثير من المنشآت تستخدم الحاسوب في تشغيل البيانات المحاسبية مما إنعكس علي كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ومما لا شك فيه انه لا يوجد فرق بين مفاهيم المراجعة في حالة الدفاتر والسجلات العادية أو عند إستخدام الحاسوب ، كما سنتظل معايير المراجعة المتعارف عليها وميثاق السلوك المهني والمسئولية القانونية ومفاهيم تجميع الادلة كما هي ، وبالرغم من ذلك سيوجد تغيير في بعض الطرق التي تلائم تنفيذ المراجعة في نظم التشغيل الالكتروني . (1)

مفهوم المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يقصد به عملية جمع وتقييم لتحديد فيما إذا كان استخدام الحاسب يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤكد سلامة بياناتها ويحقق أهدافها بفاعلية ويستخدم مواردها بكفاءة. (2)

إن الرقابة الداخلية لتكنولوجيا المعلومات يمكن تقسيمها الي نوعين هما :-  
أولاً: الرقابة العامة General Controls: وتشمل اربعة اساليب هي :-

- تخطيط المنظمة - حيث يجب الفصل بين الواجبات المرتبطة بنظم التشغيل الالكتروني للبيانات
- التوثيق والفحص ، وهذا يهدف الي تأكد المراجع من أن المنشأة محل المراجعة تراقب علي نحو ملائم كل من برامج الحاسوب والوثائق المرتبطة به ، حيث يتم تضمين انواع الرقابة الاساسية عند تصميم واستخدام النظام
- الرقابة علي جهاز الحاسوب حيث يجب ادخال الرقابة علي جهاز الحاسوب بواسطة المصنع حتي يتم الكشف والتقرير عن كافة انواع الفشل التي يحدثها جهاز الحاسوب

---

(1) هالة عوض عبد الرحمن ، المراجعة في بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية 2010م ، شبكة الانترنت (Email:hala.awad1234@hotmail.com)

(2) د. أحمد حلمي جمعة ، التوثيق الحديث للحاسبات ، دار الضوء للنشر والتوزيع ، (عمان : 1999م)، ص 2 .

- الرقابة علي التوصيل والبرامج وملفات البيانات - حيث تعد هذه الاساليب من اساليب الرقابة العامة مهة لحماية جهاز الحاسوب والسجلات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات.

ثانيا: اساليب الرقابة علي التطبيقات (1):-

يقوم مراجعو الحسابات بتقويم فعالية الرقابة العامة قبل تقويم الرقابة علي التطبيقات فإذا اتضح انها لا تتسم بالفعالية سيكون هنالك احتمال لوجود تحريف ذا أهمية نسبية في كل تطبيق محاسبي بإستخدام الحاسوب .

**وعليه تشمل أساليب الرقابة علي التطبيقات :-**

- الرقابة علي المدخلات .. تصمم الرقابة علي المدخلات بغرض التأكد من أن كافة البيانات التي يتم إدخالها لجهاز الحاسوب صحيحة ومكاملة ودقيقة ، وتعتبر هذه الرقابة علي المدخلات ذات أهمية كبيرة لان معظ الاخطاء في نظم التشغيل الالكتروني تنتج عن خطأ في ادخال البيانات ، ومن امثلة الرقابة علي المدخلات الترخيص الملائم للعمليات والوثائق الملائمة لعمليات التحقق الاساسية.

- الرقابة علي التشغيل : حث يضم تصميم الرقابة علي التشغيل للتأكد من أن البيانات التي ادخلت جري تشغيلها بصورة دقيقة ، مع ملاحظة انه تتم برمجة الحاسوب للقيام بالفحص

- الرقابة علي المخرجات : تهدف الرقابة علي المخرجات للتأمن أن المعلومات التي تم الوصول اليها تتسم بالصحة والدقة والاكتمال ، كما يجب ان توزع هذه المخرجات وفقا للاشخاص المرخص لهم وعلي حسب مستوياتهم الوظيفية والادارية

وفي ظل التطور التكنولوجي كان لا بد من المسارعة في التفكير في اسلوب الرقابة علي معاملات الانشطة الحكومية في بيئة الكترونية بدون مستندات ورقية، وقد دعت المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة في مؤتمرها الرابع عشر بواشنطن عام 1992م في ندوتها التقنية والمحاسبية ( أنتوساي ) الي ضرورة استخدام

(1) هالة عوض عبد الرحمن ، مرجع السابق ، ص 29.

الاساليب الحديثة في اجراءات المراجعة بواسطة الحاسب الالكتروني والي معرفة وسائل تدقيق نظم الحاسب الالكتروني . كما اهتمت الهيئات والمجامع المعنية بإصدار معايير الرقابة المالية ذات الصلة لتقنية المعلومات حيث اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين عددا من العايير وبيانات التدقيق الدولية. (1)  
ثالثاً: طبيعة استخدام الحاسوب في العمل الرقابي:-

ازداد الاهتمام بشكل ملحوظ خلال السنوات الاخيرة بقضية استخدام الحاسوب في مجالات اعمال الرقابة المالية واضحي المراقبين الماليين سواء الداخليين او الخارجيين يستخدمون الحاسوب في كافة المجالات من تخطيط وعمل اداري بحت ومتابعة الفروقات في الموازنات وكتابة التقارير والعديد من المجالات المتصلة بشكل مباشر بطبيعة عملهم . ومفهوم الرقابة بالحاسوب عموما يعني : استناد النظام الرقابي علي استخدام الحاسوب في ممارسة العملية الرقابية وفق برامج محوسبة معدة خصيصا لهذا الغرض بما يحقق الاقتصاد في الجهد والوقت والتكلفة للوصول الى النتائج المطلوبة بأقل ما يمكن من مخاطر ، وفي سبيل استخدام الحاسوب في العمل الرقابي لا بد من الاخذ بعين الاعتبار المعايير التالية للاسترشاد بها(2)

أ- درجة المخاطر المتوقعة من اختيار الرقابة بالحاسوب - بمعني ادراك المراقب المالي الحكومي بدرجة احتمال عدم تحقيق الرقابة المحوسبة للاهداف المخططة ، مما يتطلب منه الموازنة بين المخاطر التي ستتجم عن استخدام الحاسوب في العملية الرقابية وبين المنافع التي يمكن تحقيقها بإستعماله ، وبناءا علي ذلك اختيار البديل الذي يحقق اقل قدر من المخاطر مع أكبر منفعة ممكنة .

ب-الاقتصاد في الجهد والنفقات - يقصد به اختيار اسلوب الرقابة الذي يحقق افضل النتائج بأقل كلفة وجهد ممكن ، أو هذا يعني المفاضلة بين الرقابة

---

(1) المرجع السابق ، ص 42

(2) فياض حمزة رملی ارباب ، الرقابة المالية الحكومية في بيئة الحاسب الالكتروني (الخرطوم: تحديات التطبيق في ظل الحكومة الالكترونية بدولة السودان ) ، ص 2

المحوسبة والرقابة اليدوية من ناحية الكلفة والجهد والنتائج مع مراعاة حجم العمليات المالية الخاضعة للرقابة في جميع الاحوال  
ج- الامكانيات و الموارد المتاحة : ويقصد بذلك مراعاة الاخذ بالامكانيات والموارد المالية والمادية الاخري اللازمة عند اختيار الرقابة بالحاسوب لتنفيذ الاعمال الرقابية ، ويدخل ضمن هذا المفهوم ضرورة جودة الكوادر المؤهلة .

د- اثار استخدام الحاسوب وما يترتب عليه من مشكلات - ان استخدام الحاسوب في الاعمال الرقابية يتطلب وجود نظام محاسبي او مالي محوسب وايضا وجود نظام رقابة داخلية محوسب ونظم شبكية للربط وكذلك نظم ادارية اخري محوسبة ، ومن المعروف ان اهم مبادي فلسفة انظمة المعلومات الالكترونية تدعو الي تكامل الانظمة مع بعضها البعض وعليه لا بد من تطبيق مفاهيم الحوسبة الشاملة اذا ما اريد تطبيق نظام رقابة محوسب .(1)  
وفي مجال اخر نجد انه عند استخدام الحاسوب في العملية الرقابية لا بد من تهيئة اجواء كافية من الحماية تجابه بها المشكلات التي تنتج عن استخدام الحاسوب وهي متعددة منها علي سبيل المثال اختراق امن المعلومات وسوء استخدام الكوادر العاملة واثر التردد الكهربائي علي الحاسوب والفيروسات التي تصيب الحاسوب والتقدم التقني وغيرها .(2)  
ويسهم الحاسوب عموما في مجال العمل الرقابي في تحقيق مزايا متعددة اهمها مايلي :-

- خفض مدة العمل الميداني عن طريق سرعة ودقة اختيار العينات واختبارها.
- تسهيل عمليات التحليل المالي.
- التركيز في الرقابة علي اهم العمليات المالية وفقا للبرمجة النوعية المسبقة مما يساعد علي تحقيق اهداف الرقابة وزيادة الكفاءة في العمل الرقابي .

(1) المرجع السابق ، ص 4.

(2) حمدي سليمان سحيمات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية (عمان: مكتبة دار الثقافة ، 1998م)، ص 15.

رابعاً: اجراءات الرقابة المالية الحكومية في ظل الانظمة الالكترونية :-  
يقصد بها الاجراءات التي تتبع في سبيل ممارسة العملية الرقابية علي

الانظمة المالية المحوسبة وتتمثل في الاتي:

1. اجراءات الرقابة الوقائية :-

وهي التي يتم عن طريقها الاشراف الشامل بهدف توقع الاخطار ومنع حدوثها قبل وقوعها او الاستعداد لمواجهتها والتحقق من نتائجها وذلك من خلال التصديق علي البيانات المالية واعتمادها واعداد المستندات الاصلية وتبويبها وتحديد المعاملات ومن هذة الاجراءات مايلي:-

- التحقق من مطابقة مجاميع البيانات المالية الرقمية مع مجاميع مفردات

البيانات المالية التي تدخل للنظام

- التحقق من الاستخدام السليم لنظرية القيد المزدوج وتوازن الارصدة تبعاً لذلك.

- التحقق من وجود دليل تشغيل واضح ومفهوم

- التحقق من وجود اشراف فني علي عمليات الحاسوب

- التحقق من توزيع الصلاحيات وفقاً للمسئوليات بين القائمين علي عمل النظام

الالكتروني.

- التحقق من ان المستندات المؤيدة للعمليات متسلسلة ومعبرة بطريقة سليمة

تسمح بالتاكيد من ان جميع بيانات المستندات قد تم ادخالها للنظام

المحوسب. (1)

- التحقق من ان العلاقات المنطقية للبيانات ، اي اختبار اداء الحاسوب

لمعرفة ما إذا كانت مقومات بينات المدخلات لها علاقتها المنطقية مع

بعضها البعض او مع بينات الملف الدائم.

2. اجراءات الرقابة العلاجية :-

هي مجموعة الاجراءات المتبعة بعد وقوع الاخطاء ، ثم محاولة تحليلها لمعرفة

مسبباتها ومن ثم تصحيحها وتهدف الي الرقابة علي كل العمليات المتصلة بتشغيل

البيانات اي عملية اختبار الحاسوب واعداده للتشغيل واختيار برامج التشغيل والرقابة

(1) فياض حمزة رملي ارباب ، مرجع سابق ، ص 5

علي الملفات ، وذلك بغرض التأكد من ضمان صحة عمليات المعالجة ، عادة ما يتم تضمين هذا النوع من الوسائل الاجرائية خلال كتابة برامج النظم .  
3. اجراءات الرقابة علي المخرجات :-

يقصد بها الرقابة علي اعداد النتائج ( المعلومات والتقارير النهائية وتهدف عموما الي التأكد من دقة وصحة واكتمال المخرجات ، وتتبع العديد من الوسائل الرقابية في هذا النوع مثل : -

- رقابة المجموعات ومقارنة البيانات الحالية ببيانات تاريخية
- التأكد من تمتع هذه المخرجات بالمصادقية والموضوعية
- التأكد من ان هذه المخرجات تصل الي الجهات المسؤولة في الوقت المناسب
- التأكد من ان هذه المخرجات تتضمن معلومات تعزز الرقابة عليها كأن يدون عليها الاسم وتاريخ الانتاج والبرنامج الذي انجزت بواسطته وارقام الصفحات واسم الملف الدائم الذي يحويها في الحاسوب. (1)

خامساً: مداخل المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات (2) :-

يمكن القول بأن مسؤولية المراجع لابداء الراي الفني المحايد لا تتغير تبعا لتغير طرية تشغيل البيانات المحاسبية واعداد الدفاتر والسجلات بمعنى ان المراجع يلتزم بإتباع معايير المراجعة المتعرف عليها سواء ان تم تشغيل البيانات المحاسبية يدويا او الكترونيا.

وتتمثل مداخل المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني في الاتي :-

1. اسلوب المراجعة بدون استخدام الحاسب ( حول الحاسوب )

وفية يتجاهل المراجع تماما الحاسب الالكتروني ويعامله علي انه صندوق أسود لا يعرف ما يحدث بداخله عند تشغيل الحاسب الالكتروني للعمليات ويقوم هذا الاسلوب علي فرض مؤداه انه ظلما ان البيانات المحاسبية التي استخدمت في التشغيل بيانات صحيحة وتم تغذيتها للحاسب بطريقة صحيحة ( مدخلات سليمة ) وتم تداول المخرجات بشكل صحيح وفقا لضوابط الرقابة وهذا الاسلوب يركز علي

(1) نفس المرجع ، ص 7

(2) هالة عوض عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص 7

فحص العلاقات بين المدخلات والمخرجات بصرف النظر عن عمليات التشغيل .  
وتتم المراجعة وفقا لهذا الاسلوب بقيام المراجع لاختبار بعض العمليات من بدايتها  
الي نهايتها عن طريق الحصول علي المستندات الاصلية لهذة العمليات والقيام  
بفحصها ومراجعتها يدويا ثم يقوم بمقارنة النتائج التي توصل اليها مع المخرجات  
التي كان قد تم الوصول اليها بواسطة ادارة التشغيل الالكتروني للبيانات وعلي ذلك  
لا يلجاء المراجع لاستخدام الحاسب في ادائه لعمله ، ولكي يستطيع المراجع  
استخدام هذا الحاسوب لا بد من حصوله على مصادر المستندات وعلي قائمة  
مفصلة بالمخرجات في شكل يمكن قرائتها.

ويلجاء عادة الي هذا الاسلوب المراجعون الذين ليس لديهم معرفة ودراية كافية  
بالحاسبات الالكترونية ونظم تشغيلها ويتسم هذا الاسلوب بالبساطة والسهولة كما  
يسمح للمراجع بإجراء المقارنات مستعينا بمخرجات الحاسب اكثر مما هو في ظل  
التشغيل اليدوي ولكن هناك عدة عيوب لهذا الاسلوب منها :-

- صعوبة تطبيقه في انظمة التشغيل الالكتروني المعقدة وصعوبة الحصول  
علي تقارير مفصلة للعمليات
- عدم استفادة المراجع من الامكانيات التي ينتجها الحاسب نفسه كأداة  
للمراجعة وهي مفيدة كثيرا في مراجعة اعمال الحاسب
- يتجاهل هذا الاسلوب اثار خصائص الرقابة الداخلية علي تحديد توقيت  
ونطاق الاختبارات الاساسية اللازمة للتحقق من صحة وشرعية عناصر  
القوائم المالية<sup>(1)</sup> .

2. اسلوب المراجعة من خلال الحاسوب<sup>(2)</sup>:-

مع تزايد خبرة المراجعين بأنظمة التشغيل الالكتروني للبيانات امكن تطوير  
اساليب اكثر تقدما لاختبار صحة برامج التشغيل نفسها بدلا من النظر الي الحاسب  
علي انه صندوق اسود مغلق وهو ما يعرف بأسلوب المراجعة من خلال الحاسوب.

(1) هالة عوض عبد الرحمن، المراجعة في بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية، 2010م ، مرجع سابق، ص7

(2) المرجع السابق، ص 8.

ويقوم هذا الاسلوب علي فرض مؤداه انه اذا تم التحقق من نظام التشغيل وكانت اجراءات الرقابة الخاصة به علي درجة علية من الكفاءة فلا بد وان يتولد عن هذا النظام نتائج علي درجة علية من الصحة والثقة وبالتالي تزداد امكانية اعتماد المراجع علي هذا النظام ولا شك ان كفاءة النظام من حيث التشغيل والرقابة تتوقف علي حجم كبير علي جودة ودقة البرامج التي يقوم عليها النظام المحاسبي ككل وبالتالي يتطلب فحص واختبار هذه البرامج ومن ثم لا بد من استخدام الحاسب في عملية المراجعة عن طريق عدة اساليب يمكن استخدام احدها او مجموعة منها ومن اهم هذه الاساليب :-

- اسلوب البيانات الاختبارية وطبقاً لهذا الاسلوب يتم اعداد مجموعة من البيانات غير الحقيقية ( وهمية ) عن العملية محل الفحص ويضاف لها بيانات خاطئة تغطي كافة احتمالات الخطأ التي تواجه عمليات تشغيل البيانات الفعلية

- اسلوب البيانات الاختبارية المتكاملة وطبق لهذا الاسلوب ينشئ المراجع وحدة وهمية علي سبيل المثال قسم او مستهلك او بائع وهمي ويدخلها ضمن السجلات الرئيسية للوحدة ليتم تشغيلها مع العمليات الحقيقية ويتم مراجعة الوحدة واي انحراف عن نتائج محددة مسبقا يشير الي احتمال وجود تلاعب .

- اسلوب المحاكاة المتوازنة : يتطلب انشاء مجموعة من برامج التطبيقات التي تحاكي وتمثل نظام التشغيل في المنشأة محل المراجعة وبلي ذلك مقارنة مخرجات النظام الذي استخدم فيه العميل برامجة الخاصة مع مخرجات النظام الذي استخدم فيه المراجع البرامج المماثلة ومن ثم يكتشف اي اختلافات بينهما وفحص اسباب حدوثها ومن عيوب هذا الاسلوب يستغرق وقتا طويلا وجهدا كبيرا كما يركز علي مقارنة المدخلات بالمخرجات ويتجاهل الخصائص الاساسية لنظام لتشغيل .

3. اسلوب المراجعة بمساعدة الحاسب :

يقصد بها ان الحاسب وبرامجة تستخدم كأداة مع ادوات المراجعة من خلال استخدام بعض البرامج الخاصة وينظر المراجع في ظل هذا الاسلوب إلى ان الحاسب

وبرامجة مساعدين له عند اداء الاختبارات ومدى الالتزام بالضوابط والاجراءات الرقابية كذلك الاختبارات الاساسية كاختبارات العمليات والاختبارات التحليلية وذلك يؤدي لتحقيق الاهداف التالي :-<sup>(1)</sup>

- استخدام قدرات الحاسب في التحقق من صحة الاجراءات الحاسبية التي نفذها العميل نظرا لسرعة ودقة نظم الحاسب في أداء تلك العمليات بشكل يقلل تكلفة اداء تلك العمليات يدوياً.

- استخدام قدرات الحاسب في تنفيذ العمليات المنطقية لتبويب الملفات المختلفة.

- استخدام قدرات الحاسب في القراءة والطباعة لاعداد القوائم او اي مراسلات اخري تتعلق بأدلة الاثبات.

- استخدام قدرات الحاسب لعمل التحليلات الرياضية مباشرة من واقع السجلات الالكترونية

- استخدام قدرات الحاسب في فحص السجلات المحاسبية بهدف اكتشاف العناصر غير العادية مثل الارصدة الدائنة .

ولكي يستطيع المراجع القيام بعملية المراجعة بمساعدة الحاسب فإنه يجب ان يتوافر له عدد من البرامج المناسبة التي تمكنه من جمع ادلة الاثبات اللازمة بواسطة الحاسب من المصادر التالي :-

- برامج يعدها ويستخدمها العميل لاعداد حسابات

- برامج عددها المراجع للمراجعة متعددة الاهداف<sup>(2)</sup>.

سادساً: طرق المراجعة و دور المراجع في ظل المعالجة الآلية للمعلومات :

على الرغم من المزايا الكثيرة التي حصلت عليها المنشآت في استخدام النظم المحاسبية الحديثة إلا أن هذه النظم قد تراكمت مع العديد من المشكلات وذلك نتيجة للأخطاء أو التلاعب أو ضعف نظام الرقابة الداخلية... إلخ . وتعتبر مهمة تقويم

---

(1) المرجع السابق ، ص 9.

(2) المرجع السابق، ص9.

البيانات أو المعلومات المعالجة محاسبياً جوهر عمل المراجع في بيئة الحاسوب والتي تتطلب الإجابة من خلالها على التساؤلات الآتية :

- هل تتم عمليات تشغيل البيانات بطريقة توفر المعلومات المطلوبة في الوقت والدقة المناسبين وبشكل اقتصادي ؟

- ما مدى مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام الحاسوبي ؟

للإجابة على هذه التساؤلات لابد للمراجع من أن يتمتع بالخبرة والمهارة الفنية الكافية لتقويم النظم الحاسوبية .<sup>(1)</sup>

يرى الباحث أن هذا الفصل تناول في جوانبه الإطار المفاهيمي للرقابة ، والذي يشمل ثلاثة مباحث ، المبحث الأول تعرض لمفهوم الرقابة وأهميتها و المبحث الثاني تناول رقابة القطاع الحكومي بينما تناول المبحث الثالث الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني. وقد اتفق مع تعدد الآراء لمفهوم الرقابة لأنها علم اجتماعي كل ينظر إليه من منظور مخالف للآخرين مما يترتب عليه تعدد تعاريف مفاهيم الرقابة، كما تعرض البحث للأسلوب الحديث للرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني بإعتباره أكثر تقدماً وفيه اختصار للوقت والجهد ، كما أنه بعد نقلة من التقليد إلى الحداثة في مجال المراجعة والرقابة.

---

(1) السيد أحمد السقا ، المراجعة الداخلية " الجوانب المالية التشغيلية " الجمعية السعودية للمعالجة ، الإصدار الثاني عشر ، الرياض ، ص 457 .

# الفصل الثاني

الإطار النظري للأداء المالي بالمؤسسات الحكومية

ويشتمل على المباحث الآتية:

المبحث الأول: مفهوم وأهداف الأداء المالي

المبحث الثاني: النظام المحاسبي الحكومي

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية ودورها في تقييم الأداء بالوحدات

الحكومية

## المبحث الأول مفهوم وأهداف الأداء المالي

تمهيد:

الوحدات الإدارية الحكومية التي يعهد إليها أداء خدمات عامة تتميز بخصائص عديدة أهمها أن موارد الوحدة تخصص لاستخداماتها وتعد ممتلكات عامة لا تخضع للملكية الخاصة وتستخدم هذه الممتلكات في أغراض الوحدة وفقاً لأحكام القانون وطبقاً لشروط موضوعة ومكتوبة.

ويكون تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية قياساً للنتائج المحققة عبر التقارير المالية وعن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.  
أولاً: مفهوم تقييم الأداء: (1)

وردت تعريفات كثيرة في تعريف تقييم الأداء نخلص منها إلى الجوانب الرئيسية التالية :

- مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط مع تحديد نقاط القوة والضعف وسبل علاجها في الحاضر والمستقبل .
- وجود معايير ومؤشرات محددة مسبقاً لتحقيق الهدف في عملية تقييم الأداء .
- لا بد أن تكون هناك مدة زمنية معينة تتم فيها المقارنة كنهاية مدة مالية محددة مثلاً .
- شمولية عملية تقييم الأداء فلا تقتصر على نشاط دون آخر أو مرحلة دون أخرى .
- إنها عملية مستمرة تهدف إلى استخلاص النتائج التي تستند عليها لتصحيح الأداء وتحسين مستوى الأداء في المستقبل ومنه فإن تقييم الأداء هو عملية مستمرة تستند على ثلاثة مبادئ رئيسية ، هي الاقتصادية والكفاءة والفاعلية وذلك للحكم على مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية للأهداف المحددة مسبقاً مع بيان الانحرافات التي تستظهر عند التنفيذ و الأسباب الكامنة وراءها ، وذلك لتحديد المسؤولية والتقصيرية في رسم السياسات المستقبلية للوحدة. وعند

---

(1) صبيحة قاسم هاشم وآخرون ، أثر جودة العمل الرقابي في تقييم الأداء ، " دراسة استطلاعية في ديوان الرقابة المالية الإتحادي ، (بغداد: المؤتمر العلمي الثالث ، 2014م) ، ص ص 11- 13 .

إجراء التقييم للأداء يجب مراعاة معايير الجودة بشكل متكامل ومحدد مسبقاً، ويمكن القول بأن الجودة بسماتها ومعاييرها وبأنواعها يعد لها دوراً مهماً في تقويم العمل الرقابي بحيث تؤكد بشكل كبير على إنجاز الأهداف الكلية والعمل بكفاءة وفاعلية ، ومن خلالها يتم تقويم الأداء للأجهزة الرقابية.(1)

ثانياً: تقييم الأداء :

تهدف عملية تقييم الأداء إلى تحسين وتطوير الأداء في المنظمات التي ترتفع فيها الرقابة من مستوى البحث عن الأخطاء وتصحيحها وإبداء الملاحظات بشأنها، إلى مستوى دراسة النشاط ككل في محاولة لمعرفة مستوى تحقيقه لأهدافه ، ومدى تأسيس إدارته على قواعد الكفاءة والتوفير ، من حيث التنظيم والتشغيل وصولاً إلى النتائج المستهدفة مع بيان المعوقات والانحرافات التي يسفر عنها التقييم ودراسة أسبابها ومن ثم الوصول إلى الوسائل الكفيلة بعلاجها وتجنب تكرارها مع ضرورة الحرص على استمرار تلك الأسباب والوسائل والعمل على تطويرها في المنشآت جميعها .

ويرى كل من ( POSTER & STREIB , 2005 , P: 46 ) أن تقييم الأداء هو عبارة عن مراجعة لما تم إنجازه بالاعتماد على معايير العمل ، فعملية تقييم الأداء توفر معلومات عن المهارات التي تحتاجها المنظمة للقيام بمهامها على أكمل وجه، فمن خلال التقييم يتم وضع معايير لتقييم الأداء من واقع الخطط والأهداف الاستراتيجية للمنظمة والتي تستند على استراتيجيات تقييم الأداء كموجه ومراقب وضابط لجهود العاملين في كافة المستويات الإدارية من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة .(2)

ثالثاً: مقومات الأداء الجيد :

(1) المرجع السابق ، ص ص 16- 17 .

(3) مريم شكري محمود نديم ، جامعة الشرق الأوسط ، (عمان: كلية الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة) ، ص ص 31- 33 .

يقصد بمقومات الأداء الجيد مجموعة الخصائص والمتطلبات التي يلزم توفرها للحكم على مدى جودة وكفاءة وفعالية أداء المنظمة ، وهذه المقومات هي :<sup>(1)</sup>

1- الإدارة الاستراتيجية : هي ذلك الأسلوب الذي من خلاله تقوم الإدارة العليا ببناء استراتيجيات المنظمة بتحديد التوجهات طويلة الأجل ، وتحقيق الأداء من خلال التصميم الدقيق لكيفية التنفيذ المناسب ، والتقييم المستمر للاستراتيجيات الموضوعية .

2- الشفافية : هي الحق في الوصول إلى المعلومات ، ومعرفة آليات اتخاذ القرار المؤسسي ، وحق الشفافية مطلب ضروري لوضع معايير أخلاقية ، وميثاق عمل مؤسسي لما تؤدي إليه من الثقة ، والمساعدة في اكتشاف الأخطاء .

3- إقرار مبدأ المساءلة الفعالة : وممارسته فعلياً من الإدارات العليا كمبدأ مكمل لتقييم الأداء ، فالموظف الذي يعطي مسئوليات وصلاحيات أداء وظيفة محددة يكون مسؤولاً عن أداء مهام تلك الوظيفة طبقاً لما هو محدد سلفاً ، فعند استخدام المساءلة كآلية لتقييم الأداء يكون التركيز على كل من مستوى الأداء الذي تم تحقيقه ، ومدى فعالية نظام المساءلة الذي تم اتباعه في ظل توفر عناصر تطبيق المساءلة الفعالة .

4- تطوير النظم المحاسبية : إذ أن وجود نظام محاسبي سليم ومتطور يمكن من الحصول على البيانات المالية والمحاسبية السليمة التي تعتبر إحدى مرتكزات رقابة الأداء ، كما أنه يساهم في بيان مدى التقيد بالقواعد المطبقة، ويسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها .

رابعاً: تعريف الأداء المالي :<sup>(1)</sup>

---

<sup>(1)</sup> المرجع السابق ، ص 33 .

يُعرف الأداء المالي بأنه تشخيص الوضع المالي للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ، ومجابهة المستقبل من خلال اعتمادها على الميزانيات وجدول حسابات النتائج والجدول الملحق ، ولكن لا جدوى من ذلك إذا لم يؤخذ في الاعتبار الظرف الاقتصادي والقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة ، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح بمعنى أن الأداء المالي يعني تسليط الضوء على فحص العناصر التالية :

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية .
- أثر السياسات المالية من طرف المسيرين على الأموال الخاصة .
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاز السياسة المالية وتحقيق فوائض الأرباح .
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة .

ومنه فإن الأداء المالي يعبر عن مدى قدرة المنشأة على الاستغلال الأمثل لمواردها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل والقصير من أجل تشكيل ثروة ، فالأداء المالي هو مدى نجاح المؤسسة في استغلال كل الموارد المتاحة لديها من موارد مادية ومعنوية أفضل استغلال وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

كما يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف ويعبر عن أداء الشركات حيث أنه الدعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم .

وعليه يعتبر الأداء المالي أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية كما يعتبر أداة لتدارك الثغرات والمشاكل التي قد تظهر .(2)

خامساً: تعريف تقييم الأداء المالي : (1)

---

(1) محمد محمود الخطيب ، العوامل المؤثرة على الأداء المالي ( وأثره على عوائد اسهم الشركات ) ، الطبعة الأولى ، دار الحامد ، (عمان: 2010م) ، ص 48 .

(2) المرجع السابق ، ص 48 .

عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة تعني تقييم حكم على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للمؤسسة وذلك لخدمة رغبات أطراف مختلفة ، إي يعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياساً للنتائج المحققة المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً .(2)

تعتبر عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة عملية بالغة الأهمية وذلك لما يخدم مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وذلك للأسباب التالية :-

- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج ، مما يسمح بالحكم على الفاعلية .

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

حيث أن الفاعلية هي تحقيق الأهداف المسطرة وفقاً للموارد المتاحة ، أما الكفاءة فهي تقوم على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لغرض الوصول للأهداف المسطرة .

سادساً: مفهوم تقييم الأداء المالي :

مهما كان متاحاً للمؤسسة من موارد مختلفة فلا يمكن لها استغلالها إلا عن طريق إدارة رشيدة ومتطورة وجيدة ، ولا تستطيع هذه الإدارة معرفة ما حققته من نتائج وما ضيعته من فرص ومن أجل تحديد خططها المستقبلية إلا عن طريق تقييم أدائها وخاصة الأداء المالي ، لذا لا بد من التطرق إلى ماهية تقييم الأداء والمراحل التي يمر بها وماهية تقييم الأداء المالي .

سابعاً: ماهية عملية تقييم الأداء :

من البديهي أن تسبق عملية القياس مرحلة التقييم في المؤسسة ، ذلك أن عملية القياس هي عملية التقييم الجبري للشيء ووضعه في صيغة رقم أو عدد أو مبلغ أو نسبة مئوية مصحوبة بوحدة القياس كالوزن ، الطول..... الخ ، وبذلك تكون النتيجة صماء ومن غير تعليق لا تتضمن معنى الشيء المراد تقييمه ، لكن بعد

(1) السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2000م) ص 38 .

(2) المرجع السابق ، ص 38 .

عملية القياس تأتي مرحلة التقييم وهي التعليق أو إصدار حكم على النتيجة المتحصل عليها . (1)

أما الأداء فهو عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ، أو بمعنى القيام بعمل يساعد على الوصول إلى الأهداف المرجوة ، ومنه الأداء يعني " المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها " (2) .

إن عملية تقييم الأداء نعني بها إظهار أو استخلاص جوانب قوة الشيء وضعفه (أي الإيجابيات والسلبيات) ، وذلك بمقارنة بما كانت تهدف إليه المؤسسة أو المشروع مع ما حققته ، فينظر إلى عملية تقييم أداء المؤسسة على أنها : " معرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة للوحدة وكيفية استخدام الموارد وحساب التكاليف وآثار ذلك على الوحدة ذاتها " .

مما سبق يمكن القول أن عملية تقييم الأداء عبارة عن عملية تحليل انتقادي شامل للخطط و الأهداف ، واستخدام الموارد المالية والبشرية والمادية أحسن استغلال وبأعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف والخطط المرسومة والسماح لتحديد الانحرافات الناشئة ليتمكن المسيرين في اتخاذ قرارات صحيحة وتفاذي هذه الانحرافات في المستقبل .

ثامناً : أهمية تقييم الأداء في المؤسسة :

تكم أهمية تقييم الأداء في المؤسسة فيما يلي :

- تساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف .

- يقوم على ترشيد الطاقة البشرية في المؤسسة في المستقبل حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها ، وكذلك إبراز العناصر الغير منتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها (1) .

---

(1) المرجع السابق ، ص 38 .

(2) عبد المحسن توفيق ، تقييم الأداء ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، مطبعة الأخوة الأشقاء للطباعة ، 1998م)

- مساعدة المسؤولين على إتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم .
- هناك نظرية تقول: " إن هدف الرقابة هو أن نجعل الأخطاء تساوي صفر " ، ولكي نحقق هذا الهدف لا بد من تقييم وبشكل مستمر مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وهذا يتم عن طريق إدارة المراجعة الداخلية وديوان المراقبة العامة .
- ولتوافر الكفاءة اللازمة للموظفين داخل الوحدة الحكومية هذا يتطلب تصنيف الوظائف وتحديد امؤهلات العلمية والعملية التي يجب توافرها في من يشغلها مع ضرورة تنفيذ البرامج التدريبية الدورية ومراجعة عمل الموظفين من وقت لآخر مع توافر نظام للحوافز يساهم في مكافأة المميزين والمجتهدين .(2)
- تاسعاً: أهداف الأداء المالي :
- إن التطرق بالدراسة لأهداف المؤسسة في عملية تقييم أدائها أمر ضروري لا يمكن الاستغناء عنه ، إذ نجد معظم طرق تحديد مؤشرات ومعايير التقييم تتطلب تحديد الأهداف ، وبصفة عامة يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في الأهداف التالية :
- السيولة واليسر المالي ، المردودية ، إنشاء القيمة وهذا يعتبر هدفاً جديداً فرضته الوضعية الراهنة للمحيط الخارجي للمؤسسة ثم التوازن المالي .
- تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة إلتزاماتها القصيرة أو بتعبير آخر تعني قدرتها على التمويل بسرعة الأصول المتداولة .
- المخزونات والقيم القابلة للتحقيق – أي أموال متاحة .
- فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء بالتزاماتها وتأدية بعض المدفوعات .وبصفة عامة عدم قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يؤدي إلى الإضرار بمصالح المؤسسة وأصحاب الحقوق وعملاء المؤسسة .

(1) Patrik Gilbert et Geraldine Schmidt, evaluation des competences et situations digestion edition economical , France, p 152 .

(2) سظام بن عبد العزيز المقرن ، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي ، (دراسة تحليلية وصفية) ، الرياض: ديوان المراقبة العامة ، 1426هـ) ، ص 21 .

- التوازن المالي : يعتبر التوازن المالي هدفاً مالياً تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي .
- ويمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها .
- ومما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة وتكمن أهميته في : (1)
- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة .
- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم السير المالي .
- الاستقلال المالي للمؤسسة إتجاه الغير .
- تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة .
- المردودية : كمفهوم عام المردودية تدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة والوسائل التي تستعمل تتمثل في الرأس المالي الاقتصادي .
- إنشاء القيمة : إنشاء القيمة للمساهمين تعني القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حالياً . والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى ذات مستوى خطر مماثل . وإنشاء القيمة يعتبر معياراً حديثاً على عكس المردودية التي تعتبر معياراً تقليدياً ويكشف هذا المعيار قدرة المؤسسة على إثراء أصحاب المؤسسة . (2)

(1) السعيد فرحات جمعه ، مرجع سابق ، ص 247 .

(2) عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (قياس وتقييم) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، (الجزائر : جامعة محمد خضير بسكرة ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، 2000/2002م) ، ص 47 .

## المبحث الثاني

### النظام المحاسبي الحكومي " كأساس للرقابة واتخاذ القرارات الإدارية "

تمهيد :

يعتبر النظام المحاسبي الحكومي المطبق في مختلف الوحدات الحسابية بالجهاز الإداري بالدولة هو بالفعل نظام معلومات على درجة عالية من الأهمية حيث أنه مطالب بتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية وتوصيلها إلى الجهات والأطراف العديدة لها ويقصد بالاتصال هنا هو تدفق المعلومات والبيانات المحاسبية إلى الجهات والأطراف المعنية ، ويتم ذلك من خلال مجموعة التقارير والإحصائيات الدورية والتي يخرجها النظام لتوضيح ما تم إنفاقه من الاعتمادات المخصصة وما تم تحصيله فعلاً ومقارنته بما كان مقدراً في الموازنة العامة للدولة.

ويعتبر مستخدمى النظام المحاسبي الحكومي هم :-

- وزارة المالية بصفقتها المسئولة عن الرقابة والتوجيه والإشراف الفني على العمليات المالية لهذه الوحدات .

- الأجهزة الحكومية التنفيذية والتخطيطية .

- السلطة التشريعية باعتبارها السلطة التي قامت باعتماد الموازنة العامة للدولة للتأكد من أن ما تم تخطيطه واعتماده تم تنفيذه .

- الأجهزة الرقابية مثل ديوان المراجع العام .

- أي أطراف أخرى لها اهتمامات خاصة بالبيانات المالية الحكومية ، مثل الدائنون والمستثمرين وغيرهم . . . . .

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي الحكومي<sup>(1)</sup> :-

يعتبر النظام المحاسبي من أقدم النظم المحاسبية والمصدر الرئيسي للمعلومات الاقتصادية لما تتمتع به هذه المعلومات من أهمية في اتخاذ القرارات ، لأن عدم توفر القدر الكافي و المناسب و الصحيح منها يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات.

(1) محمود عبد الله محمود وشاح ، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (غزة: الجامعة الإسلامية ، عمادة الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م) ، ص 16 .

والنظام المحاسبي الحكومي يعتبر أحد النظم المحاسبية الخاصة التي تتولى متابعة النشاط وتناط مهمة الإشراف عليه بأعلى مستوى إداري ممكن في الإدارة المالية العامة لضمان تنظيم وتوحيد أسلوب العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية بصورة مركزية وشمولية كونه الأسلوب الأمثل لتجميع كافة التقارير التي تعدها الوحدات الحكومية في وثيقة واحدة تعرض نتائج أعمال الحكومة. ثانياً: تعريف النظام المحاسبي :-

يعرف النظام المحاسبي بأنه مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معاً لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف ليس بمقدور عنصر منها تحقيقه بمفرده ، فهو شبكة من الإجراءات ذات العلامة المرتبطة ببعضها البعض يتم إعدادها بطريقة متكاملة لأداء نشاط معين وبالتالي فهي تعمل ككيان واحد في سبيل تحقيق أهداف النظام.

وعليه يمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه :-

- نظام يحتوي على شبكة من الإجراءات والتعليمات المحاسبية التي تتم في عدد من الأقسام المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية من حيث تسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير عنها.

- مجموعة من العناصر الرئيسية والفرعية يجري العمل من خلالها على تحقيق أهداف النظام المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لخدمة الأطراف المختلفة (1) .

- سلسلة من المهمات والقيود المحاسبية لمنشأة ما تعالج معاملاتها بواسطة مسك السجلات المحاسبية مثل هذه الأنظمة تحدد وتجمع وتحسب وتصنف وتسجل وتلخص وتبلغ المعاملات والأحداث الأخرى .

ثالثاً: تعريف النظام المحاسبي الحكومي :-

يلاحظ من خلال التعريفات السابقة أن الهدف الأساسي من النظام المحاسبي هو إنتاج تقارير تخدم متخذي القرار ، وحيث أن النظام المحاسبي الحكومي يتولى متابعة النشاط الحكومي الذي يتميز بخصائص تميزه عن النشاط التجاري ، فإن

---

(1) المرجع السابق ، ص 17.

المفاهيم والقواعد والأسس المحاسبية التي يعتمد عليها تستند إلى مجموعة من القوانين والأنظمة والتعليمات ، ولتوضيح ذلك يمكن عرض مجموعة من التعريفات المتعلقة بالنظام المحاسبي الحكومي على النحو التالي :-

• يعرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه ( مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية التي تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي ).

• كما يعرف أيضاً بأنه النظام الذي يقوم بوظائف المحاسبة في الوحدات الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح وهو يعمل بموجب إطار من المبادئ والأسس والقواعد الهدف من وضعها السيطرة على الموارد المالية وتنظيم نفقاتها وفقاً للموازنة العامة .

• ويعرف أيضاً بأنه مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المقننة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات التي تساعد في تقييم أداء الوحدات الحكومية ومدى تقيدها بالقوانين والأنظمة المتعلقة بعمليات الجباية و الإنفاق وتسهيل أعمال الرقابة الداخلية والخارجية<sup>(1)</sup> .

وبتحليل التعريفات المذكورة يتضح أن النظام المحاسبي يستند إلى مجموعة من القواعد والإجراءات البعض وصفها بأنها مقننة والبعض الآخر أغفل عنها هذا الوصف وهذه القواعد يصنفها - حجازي 1992م . في مجموعتين رئيسيتين هما:

• قواعد علمية ومهنية : وهي مجموعة المبادئ العلمية للمحاسبة وأسس القياس المحاسبي المستخدمة في تتبع وتحليل ودراسة المعاملات المالية وقياس نتائجها .

• قواعد فنية : ويقصد بها مجموعة المستندات والسجلات والتعليمات والطرق والإجراءات لبيان الحسابات وأنواعها وهي تمثل عناصر النظام المحاسبي<sup>(2)</sup>

(1) المرجع السابق ، ص 19.

(2) المرجع السابق ، ص 22.

رابعاً: وظائف النظام المحاسبي الحكومي<sup>(1)</sup> :-

يؤدي النظام المحاسبي الحكومي العديد من الوظائف والمهام التي تساعد الإدارة على القيام بواجباتها على أكمل وجه وتتمثل في الآتي :

- النظام المحاسبي الحكومي أداة السلطة التنفيذية في تجهيز البيانات للعمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية لتوفير المعلومات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة ومعالجة الإنحرافات حال وقوعها .
- يمثل النظام المحاسبي الحكومي شبكة الاتصال الرئيسة والرسمية التي تربط بما توفره تلقائياً من بيانات ومعلومات ومؤشرات بين السلطة التنفيذية وأجهزة الرقابة الخارجية وخاصة السلطة التشريعية .
- يؤكد على الإحساس بالمسؤولية فبمجرد شعور الشخص أن عمله خاضع للمحاسبة والتقييم تمتلكه الرغبة في رفع مستوى أدائه وتحسين أسلوب عمله .
- يعتبر النظام الموحد للمعلومات ، وتلتزم به كافة الوحدات الإدارية الحكومية وذلك بتجميع كافة البيانات المتعلقة بالوحدات الحكومية ووضعها في خلاصة موحدة تبين نتائج العمليات المالية الحكومية وتحدد وضعها المالي كمؤسسة واحدة .
- التسجيل التاريخي للمعاملات المالية التي تقوم بها الوحدات بحيث يمكن الرجوع لهذه التسجيلات عند الحاجة .
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع إي ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها وكشف الأخطاء والتلاعب الذي يمكن أن يحدث .
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها .

خامساً: خصائص النظام المحاسبي الحكومي الجيد :-

ليكون النظام المحاسبي الحكومي متطوراً وقادراً على تحقيق أهدافه فإن ذلك يتطلب أن يتوفر لهذا النظام مجموعة من الخصائص التي تتمثل في الآتي :

---

(1) نفس المرجع ، ص 23.

- أن يتفق النظام المحاسبي مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات الأخرى .
- أن يرتبط النظام المحاسبي بتصنيفات الموازنة العامة وبما يكفل تحديد واجبات ومسؤوليات الأفراد في مختلف المستويات الإدارية .
- تصميم الحسابات بطريقة تحدد الأهداف والأغراض التي خصصت وصرفت من أجلها الأموال وتحديد مراكز المسؤولية التي تتولى صرف المخصصات خلال تنفيذ البرنامج .
- يجب أن يشتمل النظام المحاسبي الحكومي على نظام محكم للرقابة الداخلية وإجراءات فعالة للمراجعة توضح مدى التقيد بالقوانين والأنظمة<sup>(1)</sup> .
- توفير البيانات و المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي وتخطيط السياسات المالية وتسهيل إعداد تقديرات الدخل القومي والحسابات القومية .
- توفير نظام حسابات للتكاليف يهدف لتوليد البيانات والمعلومات المتعلقة بنفقات تنفيذ البرامج والمشروعات و يسمح بقياس تكلفة وحدة الخدمة ودرجة الكفاءة التي نفذت بها .
- ضمان تطبيق نظام محاسبي محكم ومتناسق بين الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة لتوفير مجموعة من الدفاتر والمستندات والحسابات المتصلة ببعضها لإنتاج بيانات متناسقة ومنظمة .
- توفير البيانات والمعلومات التي تفصح عن نتائج تنفيذ البرامج الاقتصادية والمالية وتلبي متطلبات التخطيط التتموي ومراجعة وتقييم الأداء .
- أن يسمح النظام بتنفيذ الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والعمليات ، وإدارة البرامج ويسهل عمل الرقابة الداخلية والخارجية وذلك بتوفير البيانات اللازمة لكل منهما .
- أن يقدم عرضاً واضحاً وشاملاً للوضع المالي ونتائج العمليات للأموال والأنشطة الحكومية بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .

(1) المرجع السابق ، ص 23.

• تنفيذ الأعمال المالية في الوقت المناسب وبأسلوب كفؤ وموثوق به وخاضع للرقابة .

• أن يوفر أساس مناسب للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة<sup>(1)</sup>.

سادساً: الموازنة العامة للدولة :

يصعب تصور وجود نظام محاسبي حكومي من دون أن يشتمل على الموازنة العامة من الناحية العملية ، وتتصف العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة بأنها علاقة متداخلة ومتزامنة ، فالموازنة باعتبارها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقديرات للإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي حيث أن البرامج والأنشطة المتفرعة عنها هي مجال تطبيق هذا النظام الذي تتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات عن تلك البرامج بغرض استخدامها في المجالات الإدارية والمالية .

ويعتمد النظام المحاسبي الحكومي على تقسيمات الموازنة ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام ويستخدم نفس التحليل الوارد في الدليل المحاسبي للموازنة . وعليه فإن عملية التنفيذ الفعلي التي يتم تثبيت قيودها المحاسبية من المستندات المختصة في المجموعة الدفترية تعطي النتائج الفعلية والحسابات الختامية لما حصل من تنفيذ لخطة الموازنة العامة . وإن اتخاذ القرارات بخصوص إعداد الموازنة لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج والشكل رقم (1) يبين دورة الموازنة العامة للدولة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي .<sup>(2)</sup>

سابعاً: تعريف الموازنة :

(1) المرجع السابق ، ص ص 23 ، 24.

(2) د. حسن عبد الكريم سلوم ، وآخر ، جامعة تكريت ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي ، العدد 65 ، 2010م ، ص 89 .

هي عبارة عن خطة شاملة يعبر عنها بصورة مالية ويتم تنفيذها خلال مدة معينة من الزمن وتتضمن تقريراً للمصروفات التي تنفق على الخدمات والنشاطات والمشروعات ، كما تتضمن تقريراً للموارد اللازمة لمواجهة هذه المصروفات .

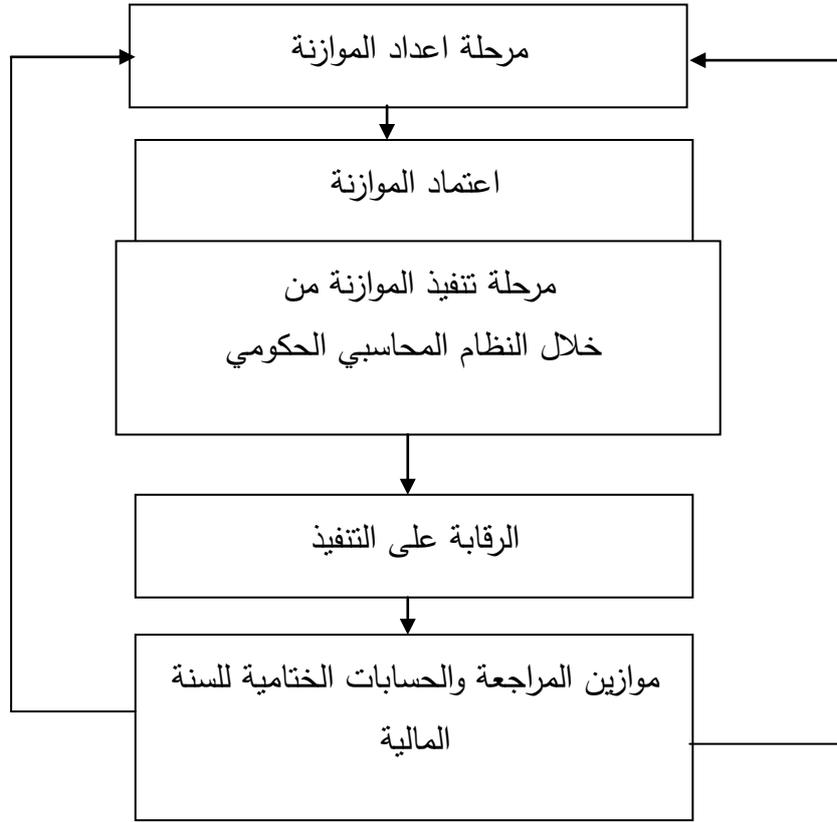
أما الميزانية فهي وثيقة معتمدة من السلطة التشريعية تعطي فرصة لمراقبة الإيرادات والمصروفات خلال هذه الفترة - أي أنها خطة تضعها الدولة لتعبر من خلالها عن أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية .

ويجب التأكد من كفاية الاعتماد المدرج بالميزانية وإلا تطلب الأمر الحصول على اعتماد تكميلي أو النقل من بند إلى بند داخل الباب الواحد أو النقل من باب إلى آخر والتحقق من موافقة السلطات المختصة بذلك سواء وزارة المالية أو السلطة التشريعية .

وتستلزم قاعدة وحدة الميزانية وضع جميع تقديرات الإيرادات والمصروفات للدولة في مجلد واحد شامل ، حتى يسهل على السلطة التشريعية والتنفيذية تحليل ودراسة عناصر الميزانية والرقابة عليها والتعرف على العلامات المتداخلة بين عناصرها المختلفة . ويتم تقدير إيرادات ومصروفات الدولة عن سنة مالية كاملة ميلادية نظراً لأن كثيراً من إيرادات الدولة تحقق على أساس سنوي . كما أن هنالك قاعدة عدم التخصيص التي تنص على أن الإيرادات لا تخصص لمصروفات معينة بذاتها داخل الوحدة المعنية وإنما تتم المقارنة بين إجمالي إيرادات الدولة واستخداماتها .<sup>(1)</sup>

### شكل رقم (1/2/2) بيانات النظام المحاسبي الحكومي

(1) حمد سليمان النعفي ، الرقابة المالية في دولة الكويت ، دراسة مقارنة لنظم الرقابة المالية في وزارة المالية لعدة دول .



المصدر: جامعة تكريت ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي ، العدد 65 ، 2010م ، ص 89.

ويتضح من الشكل أعلاه دورة الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي

ثامناً: الأداء المالي في الوحدات الحكومية<sup>(1)</sup>:

(1) محمد أحمد عبد الله مختار ، أثر الحسابات الوسيطة على تقديم الأداء المالي الحكومي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة شندقي ، 2010م ، ص ص 93-95.

تقع على الجهاز التنفيذي للوحدات مسئولية توفير الخدمة داخل الإطار المحدد له ، وتتوقف كفاءة الآراء في هذه الوحدات على الالتزام بالقواعد القانونية والتعليمات الموضوعية ، وبما أن الوحدات الحكومية تحصل على مواردها من مصادر محددة في قانون الموازنة ، وتخصص هذه الموارد أو الاعتمادات عادة لاستخدامها في أغراض محددة .

كان لا بد من معرفة الطريقة المثلى لصرف هذه الإيرادات ممثلاً ذلك في الأداء المالي الحكومي وإعداد التقارير الدورية ، ونتيجة لإتاحة هذه البيانات تستطيع الجهات المعنية القيام بواجباتها في مجالات التخطيط وإعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة ومتابعة ومراقبة الأموال العامة ، ويمكن تلخيص المعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تقوم بها الدولة في :

أ- المعالجة المحاسبية لعمليات التحصيل .

ب- المعالجة المحاسبية لعمليات الصرف .

المعالجة المحاسبية لعمليات التحصيل :-

تورد الإيرادات التي تحصلها الوحدة دائماً بإجماليات في حساب الإيراد المختص دون خصم أي مصروفات تكون الوحدة قد انفقتها في سبيل تحصيل هذه الإيرادات ، أما مصروفات التحصيل فهي تخصم على بنود مصروفات الموازنة في الجهة التي قامت بالتحصيل - أي لا تجري مقاصة بين الإيرادات المحصلة والمصروفات الخاصة بالتحصيل - بل يظهر إجمالي كل منهما في الدفاتر .

ويستخدم في التحصيل النقدي نماذج الإيرادات التالية :-

• أنموذج مالي / إيرادات / رقم(15) / ( للعمليات النقدية / والموضح بالملحق (2/2/2) .

• أنموذج مالي / إيرادات / رقم (67) ( دفتر معاون التحصيل ) والموضح بالملحق (3/2/2) .

• أنموذج مالي / إيرادات / رقم (39) ( حافظة التوريد ) والموضح بالملحق (4/2/2) .

يتم التحصيل نقداً بموجب أنموذج (15) والذي استعاض عنه بأورنيك (15) الالكتروني ، ثم ينقل ويفصل في دفتر معاون التحصيل رقم (67) ، ثم يورد للخبزفة بموجب حافظفة الفورفد رقم (39) والفف فلفق الصورة الأولى منها بظهر دفتر (67) فف آفر صففة ثم فورفدها .<sup>(1)</sup>

كما فقوم الصراف بففسفل المبالغ الموردة إلفه فف دفتر الخبزفة رقم (19) والموضح بالملفق (5/2/2) ، ومن ثم فقوم بإرسال حافظفة الفورفد إلف محاسب دفتر الإفرادات رقم (65) والموضح بالملفق (6/2/2) لفقوم بإجراء القفود اللازمة وفقاً للقبوب الوارد بالموازنة وففم إفبات الفحصفل النقدف بدفافر الوءة الفف قامت بفحصفل الإفرادات وفورفدها فف فزفنفها بفف ففعل حساب الخبزفة مءفناً وحساب الإفرادات المفففة ءائناً .

بنهافة الشهر ففم عمل فسوفة الإفرادات بففمفعها كافة فف دفتر حسابات رقم (43) كشف الفسوفة والموضح بالملفق (7/2/2) ومن ثم فرفل إلف دفتر مراقبة الموازنة أورفك مالي رقم (20) والموضح بالملفق (8/2/2) . ففف سبق أن تم ففسفل كافة الاعفمادات فف أعمءة أعلى الففر ، وففم ففسفل المبالغ المفففة وفق القبوب المصدق فف فسهل عملفة مراجعة الاعفمادات سواء كانت إفرادات أو مصروفات .

وهنالك الفحصفل عن فرفق الشفكات وففها ففرر كل شفك وارد إفصال ففسلم لمقدم الشفك وذلك على الانموزج مالي /إفرادات / رقم (15) ( مع مراعاة استعمال دفافر مففصلة ) ولكن بنفس فرفق الفحصفل النقدف .

المعالجة المحاسبفة لعملفات الصرف :-

فف فمهورفة السودان ففم الصرف الحكومف بأسلوبفن هما :-

(1) المرجع السابق ، ص ص 95-98.

- 1- الصرف بواسطة إذن صرف (أنموذج مالي / حسابات / رقم (40) ويسحب على الخزائن الحكومية ، كما موضح بملحق (9/2/2) .<sup>(1)</sup>
- 2- الصرف بواسطة شيكات مسحوبة على البنك المركزي أو أي بنوك مصرح بها ولا تختلف كثيراً عن الصرف نقداً حيث يستعاض عن إذن الصرف (40) بالشيك بالإضافة بملء أورنيك (17) ، ملحق (10/2/2) بدلاً عن الصورة الثابتة لإذن الصرف فيجعل حساب الموازنة مديناً وحساب البنك دائناً .
- ومثله إذا قامت الوحدة بصرف مبلغ ولم تتضح رؤية بند الخصم ؛ ذلك لعدم استيفاء المستندات ، أو المعلومات فيجعل حساب العهد تحت التسوية مديناً وحساب البنك دائناً .<sup>(2)</sup>

---

<sup>(1)</sup> مركز التفقي للرقابة المالية ، الرقابة المالية في دولة الكويت ، ( دراسة مقارنة لنظم الرقابة المالية ) .

<sup>(2)</sup> محمد أحمد عبد الله مختار ، مرجع سابق ، ص 99 .

### المبحث الثالث

#### الرقابة الداخلية ودورها في تقييم الأداء بالوحدات الحكومية

تمهيد :

نلاحظ أن المراجعة في القطاع الحكومي تشمل كل من المراجعة المالية ومراجعة الالتزام بالقوانين والتعليمات إضافة إلى المراجعة التشغيلية بما تتضمنه من مراجعة الكفاءة والفعالية ، ولعل إدارة المؤسسة من أكثر الجهات حاجة إلى التحقق من سير العمل داخلها باستخدام الأوجه المختلفة للمراجعة ، وهو ما يعكس ضرورة وجود وحدات للمراجعة الداخلية بها ذات موثوقية لخدمة احتياجاتها المختلفة .

هذا وتتمتع مهنة المراجعة الداخلية باحترام وثقة كل من الجهات الحكومية والتنظيمات المختلفة لما تقدمه من فحص وتقييم موضوعي لأنشطة تلك الجهات والتنظيمات ، ووجود أداة إدارية رقابية أصبح ضرورياً ، فلإدارة دائماً ترغب في التحقق من نظم الرقابة لديها تعمل بطريقة مرضية ، ومهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضاً للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو كانت لا تنفذ بطريقة سليمة .

أولاً: المراجعة الداخلية :

أهمية المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المشروع ، ففي أي مشروع منظم تنظيماً جيداً لا بد أن تتوفر لديه طرق ووسائل لغرض التأكد من العمل التنفيذي ، أي للتأكد من الرقابة الداخلية وفعاليتها وتطبيقها وعلى هذا فإن الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية هي الفحص المستمر للنظم الإدارية في سياسات وإجراءات وتسجيل للأحداث المالية وصحة تسجيل هذه الأحداث وسلامة ما تنتجه من بيانات<sup>(1)</sup> .

طبيعة ونشأة المراجعة الداخلية :

(1) أحمد محمد مخلوف ، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية ، (الجزائر: ماجستير ، تخصص نقود ومالية ، جامعة الجزائر ، 2006 - 2007م) ، ص 46 .

المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم ، وتهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطين بها بدرجة عالية من الكفاءة عن طريق التحليل ، والتقييم ، والتوصيات ، والمشورة ، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها .

إن التطور العلمي والتكنولوجي الذي ظهر في العصر الحالي وما أصاب قطاع الأعمال من تطور كبير وأيضاً ظهور الشركات المتعددة الجنسيات والعبارة للقارات وقيام شركات كبرى في معظم دول العالم وخاصة الدول الصناعية الكبرى كل ذلك أدى للمراجعة والتدقيق وذلك للحاجة الماسة لمعلومات موثوقة ودقيقة حول نشاط تلك الشركات ، والتوجيه نحو استثمارات مفضلة يكون العائد فيها مقبولاً . كما أن الفسائح المالية في منظمات الأعمال الناتجة عن عدم صدق المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية أدى إلى إفلاس كبرى الشركات ، مما أدى إلى الاهتمام الكبير بالمراجعة الداخلية لإعطاء ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن الأعمال التي يتم إنجازها وفقاً لما هو مخطط وأن الأنظمة والقوانين يتم احترامها وأن أصول والتزامات المنشأة يتم المحافظة عليها .

وتعددت المفاهيم والآراء حول طبيعة المراجعة الداخلية والبعض يعتبرها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية ، وآخرون يعتبرونها وظيفة إدارية حتمية ونشاط علمي مستقل ، ولما كانت المراجعة الداخلية تتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الأخطاء والغش وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للمراجع الداخلي<sup>(1)</sup> .

- ومما سبق يمكن أن نوفر العناصر الأساسية للمراجعة الداخلية فيما يلي :-
- هي أداة إدارية نشأت لخدمة احتياجات الإدارة .
  - ترجع تبعية العاملين بها إلى الإدارة العليا بالمنظمة .
  - تعمل على اختيار وتقييم الأنظمة التي وضعتها الإدارة ورفع التوصيات والتعديلات المطلوبة.

(1) المرجع السابق ، ص 46 .

- تقوم بتقييم مدى إلتزام العاملين في المؤسسة بالأنظمة الرقابية والقوانين والتعليمات .

- تشمل كل من المراجعة التشغيلية والمالية .

ولعل ما سبق يؤكد على ضرورة وجود وحدات للمراجعة الداخلية داخل منظمات القطاع الحكومي ، فكل من المراجعة الداخلية والمراجعة الحكومية تقومان على الرقابة المالية ، والرقابة التشغيلية ( رقابة الكفاءة ورقابة الفاعلية ) ، والتحقق من الإلتزام بالقوانين واللوائح ؛ هذا ويفترض بالمراجعة الداخلية أن تكون أقدر من المراجعة الخارجية على تقييم الأنظمة و الأنشطة المختلفة بالمنظمة لتواجدها المستمر فيها . والجدول رقم (1) يوضح وظائف المراجعة الداخلية و الأهداف المرتبطة بكل وظيفة . (1)

---

(1) عبير محمد فتحي العفيفي ، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية و الآليات المقترحة لزيادة فاعليتها ، (غزة: الجامعة الإسلامية: دراسة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2007م/ 1428هـ) ، ص 38 .

جدول رقم (1/3/2)  
وظائف المراجعة الداخلية و الأهداف المرتبطة بكل وظيفة :

الأهداف المرتبطة بها	الوظيفة
خدمة الإدارة وطمأنتها عن حسن سير الأعمال	المشاركة الفعالة للإدارة في وظيفة الرقابة
التأكد من سلامة المعلومات والتقارير الدورية التي تنتجها تلك الأنظمة . اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات المستخدمة . إعطاء التوصيات وتقديم المقترحات لتعديل وتطوير تلك النظم والإجراءات لزيادة كفاءتها وفعاليتها . خفض مخاطر حدوث تواطؤ بين الموظفين نتيجة للمراجعات الدورية .	المراجعة المستمرة والتطوير والتحديث لنظم الرقابة وتشمل : - تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابات - تقييم الخطط والإجراءات
توحيد تفسير وفهم السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين من قبل الموظفين وتوحيد التطبيق لها للتخلص من مشكلة سوء الفهم سواء بحسن أو بسوء نية	مراجعة السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين لغرض تحديد ما إذا كانت مناسبة وكافية ومطبقة
التأكد من حماية أموال وأصول المنشأة من التلاعب والاختلاس ، أو من تحقيق الخسائر بها نتيجة الإهمال أو عدم الكفاءة أو سوء الاستعمال .	مراجعة مدى تطبيق الموظفين لنظم الرقابة الداخلية .
التأكد من كفاءة وفعالية الأنشطة و العمليات بالمنشأة .	القيام بالمراجعة التشغيلية لكافة الأنشطة والعمليات
التأكد من اكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها .	القيام بمراجعة نظم المعلومات
مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة في ظل تلك المعلومات ، وبالتالي تحسين كفاءة الأداء والإنجاز من خلال تحسين نوعية المعلومات المنتجة .	التحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية والإحصائية والتشغيلية وتحديد درجة الثقة فيها .
مساعدة الإدارة في الوصول إلى الكفاءة الإنتاجية والإدارية و المالية القصوى .	التنسيق بين الإدارات المختلفة .
الاستفادة من إلمام المراجعين الداخليين بالنظم والإجراءات الخاصة بجميع الوظائف .	تدريب الموظفين الجدد أو الموظفين القدامى المنقولين إلى وظائف جديدة

المصدر: عبير محمد فتحي العفيفي ، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية و الآليات المقترحة لزيادة فعاليتها ،  
(غزة: الجامعة الإسلامية: دراسة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2007م) ، ص ص 26 - 27  
ثانياً: أساسيات مفاهيم الرقابة الداخلية :

إن الرقابة الداخلية هي الطرق والأساليب التي تتبناها إدارة المؤسسة لتحقيق أهداف حماية أصول المؤسسة ، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور حدوثها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها واستخدام الموارد بكفاءة عالية وزيادة الإنتاجية مع التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات التي تروجها الإدارة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها<sup>(1)</sup> .  
عمل مسؤول الرقابة الداخلية :

إن مهمة الرقابة صعبة وتتوخى الدقة والحذر وجمع البيانات وتحليلها وأنه يسعى لتحقيق الأهداف المرسومة وهي كثيرة ومتنوعة حسب نوع العمل و المؤسسة وما تقدمه من أعمال وخدمات فمثلاً من أعمال مسؤول الرقابة عن الأمور المالية ما يلي:

- 1- أن يكون مسؤولاً عن مراقبة سلامة العقود .
- 2- أن لا يكون من المخولين وله صلاحية التعاقد والالتزام والصرف لحساب المؤسسة .
- 3- أن يكون مسؤولاً عن جميع العقود قبل توقيعها وكذلك مستندات الصرف قبل تنفيذها .
- 4- رفع تقرير يثبت فيه الملاحظات الأساسية عن مراحل تقيد الموازنة والموقف عن الديون<sup>(2)</sup> .

ثالثاً: علاقة تكنولوجيا المعلومات بالرقابة الداخلية وإجراءات تطبيقها :  
أصبحت تكنولوجيا المعلومات أحد أساسيات نشاط المؤسسات المالية والرقابية وأن تقنيات الحاسبة الالكترونية المستخدمة والمطورة تهدف إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التي لم تتحقق في العمل الرقابي . ومما لا شك فيه أن الحاسب يمتلك مجموعة من الخصائص تجعله مؤهلاً لتوفير المعلومات الرقابية والمالية بالشكل

---

(1) المرجع السابق ، ص 26.

(2) نفس المرجع ، ص 27.

الذي يلبي المتطلبات الرقابية وذلك مثل السرعة الفائقة والدقة العالية والموثوقية و التوافق و التخزين<sup>(1)</sup>.

رابعاً: إجراءات الرقابة الداخلية :

المقصود بهذا الركن هو وجود إجراءات سليمة لتنفيذ الأعمال التي تؤدي إلى توافر رقابة داخلية فعالة ، ويتم تصميم هذه الإجراءات على ضوء وسائل الرقابة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي .

ولقياس الأداء يصبح نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية في حالة وجود معدلات ملائمة لقياس الأداء وكما هو معلوم أن وظيفة المحاسبة الأساسية هي عملية القياس ووحدات القياس : هي العملة النقدية ، وعلى هذا الأساس نتساءل كيف يتم قياس الأداء الحكومي ؟

في غياب الربح في المشروعات الخدمية التي تؤديها الوحدات الحكومية فإن مسألة القياس تظل صعبة إلا أنها غير مستحيلة .

في الفكر المحاسبي الحديث هناك ما يسمى برقابة الأهداف ويطلق عليها المحاسبة الإدارية ولها عدة وسائل فعلى سبيل المثال الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية ...إلخ .

وأكد أقول أن المحاسبة الإدارية شبه معدومة في الوحدات الحكومية فقط تقديرات للنفقات والإيرادات للوحدة يتم مقارنتها مع النفقات والإيرادات الفعلية في الحساب الختامي .

يقول : " الدكتور ليستر هينجر و الدكتور سيرج ماتولتس " تهتم المحاسبة الإدارية بشكل أساسي بتوفير المعلومات والبيانات لإدارة المنشأة ، لتعينها على أداء وظائفها الإدارية من تخطيط وتنسيق وتوجيه ورقابة .<sup>(2)</sup>

---

(1) الست فاطمة عبد الجواد ، أثر تكنولوجيا المعلومات في نظام الرقابة الداخلية و الأمور المالية ،(العراق: الهيئة العامة للضرائب ، 2013م) ، ص 135 .

(2) سظام بن عبد العزيز المقرن ، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي ، دراسة تحليلية وصفية ، (الرياض : ديوان المراقبة العامة ، 2005م) ، ص ص 19 - 20 .

هذا الفصل حوى الإطار النظري والمفاهيمي للأداء المالي بالمؤسسات الحكومية ، وأشتمل على ثلاثة مباحث الأول منها تناول مفهوم وأهداف الأداء المالي والمبحث الثاني تعرض للنظام المحاسبي الحكومي وتناول المبحث الثالث الرقابة الداخلية ودورها في تقييم الأداء بالوحدات الحكومية. وأتفق أيضاً مع تعدد تعريفات مفهوم تقويم الأداء باعتباره علم اجتماعي ، كل يدلي فيه بدلوه من ناحية مغايرة لرأي الآخر ونشير هنا إلى كيفية تحسين وتطوير الأداء في المنظمات التي يرتفع فيها دور الرقابة وخاصة في الوحدات الحكومية في نظامها المحاسبي ومدى فاعلية المراجعة الداخلية بها<sup>(1)</sup>.

---

(1) الباحث.

# الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية

ويشتمل على المباحث الآتية:  
المبحث الأول: نبذة تعريفية محلية شندي  
المبحث الثاني: تحليل البيانات  
المبحث الثالث: اختبار ومناقشة الفرضيات

## المبحث الأول

### نبذة تعريفية عن محلية شندي

محلية شندي من المحليات ذات الأثر التاريخي والأهمية الاقتصادية والاجتماعية في السودان بصفة عامة وفي ولاية نهر النيل بصفة خاصة وقد ساعد على ذلك موقعها المميز إذ أن لها دور كبير في تاريخ السودان البعيد والقريب ، حيث شهدت مملكة مروى الممتدة آثارها في البجراوية والنقعة والمصورات حتى الآن ، وقد ساهم أبناء هذه المحلية في تاريخ السودان الحديث إبان مقاومتهم الكبيرة للغزو التركي المصري .

وفي الجانب الاقتصادي تقوم المحلية بإنتاج كثير من المحاصيل الزراعية والبستانية إضافة للثروة الحيوانية وبعض الصناعات ذات الأهمية الاقتصادية كصناعة الصابون والنسيج في مدينة شندي ، حيث أن إنتاجها تعدى المحلية إلى مناطق أخرى . بل وصل للخارج عن طريق التصدير .

كما أن محلية شندي تمثل قبلة للسواح في المناطق الأثرية ومنطقة استقبال للكثير من الهجرات داخل وخارج السودان مما جعل مجتمعها مزيجاً من القبائل المختلفة بعاداتها وتقاليدها المختلفة<sup>(1)</sup> .

ومن خلال هذا التمهيد يمكننا أن ننفذ إلى عدة جوانب في المحلية كالموقع الجغرافي والذي يمثله أمر التأسيس وأهملامح الاقتصادية والاجتماعية إضافة للهيكل الإداري للمحلية والصلاحيات الممنوحة لها بموجب القوانين كجهاز إداري يقدم خدمات مختلفة لمواطني المحلية .

التأسيس :

تأسست محلية شندي بوصفها الجغرافي الحالي في عام 2003م بعد دمج المحليات وأعيد تأسيسها مرة أخرى في أربع محليات هي :

( حجر العسل ، ريفي شندي ، مدينة شندي ، وكبوشية ) . في عام 2007م وفق قرار مجلس ولاية نهر النيل التشريعي رقم ( 134 ) الصادر في الثالث من سبتمبر 2007م<sup>(1)</sup> .

(1) محمد أحمد عبد الله مختار ، مرجع سابق ، ص 22 .

تبدأ حدود المحلية من الشمال الحدود الإدارية لمحلية الدامر الجنوبية (منطقة الضيقة) شرق نهر النيل وتتجه جنوباً من نهر النيل حتى حدود ولاية الخرطوم حتى جبل البابنوت ، ثم شمالاً مع الحدود الإدارية لمحلية الدامر ماراً بأب شديتو حتى قلعة حامد ثم غرباً حتى بلدة الضيقة في مساحة 14569 كلم/2<sup>(2)</sup> (النموذج 1/3/1) وقد كشفت الإحصائيات السكانية أن عدد سكان المحلية في عام 2012م يبلغ 264.868 نسمة<sup>(3)</sup> بنسبة 7% من سكان السودان. النشاط الإقتصادي:

يتمثل في التجارة لموقع المحلية للتعامل التجاري بين الجنوب والشمال في السودان والزراعة إذ عرفت المنطقة بنشاطها الزراعي منذ قديم الزمان على ضفتي نهر النيل والمشاريع الزراعية في الوقت الحالي ويمتحن الزراعة نحو 78% من سكان المحلية.

ومن جانب الصناعة بعد الغزل والنسيج من المهن المعروفة بالمنطقة من زمن طويل. الهيكل الإداري للمحلية:

يمكن بيان الهيكل الإداري للمحلية في النموذج رقم (1/3/2)<sup>(4)</sup>

---

(1) مجلس ولاية نهر النيل التشريعي ، القرار (134) بتاريخ 2007/9/3م ، الدامر ، السودان .

(2) أمر تأسيس محلية شندي ، مجلس ولاية نهر النيل ، الدامر ، السودان ، 2007م.

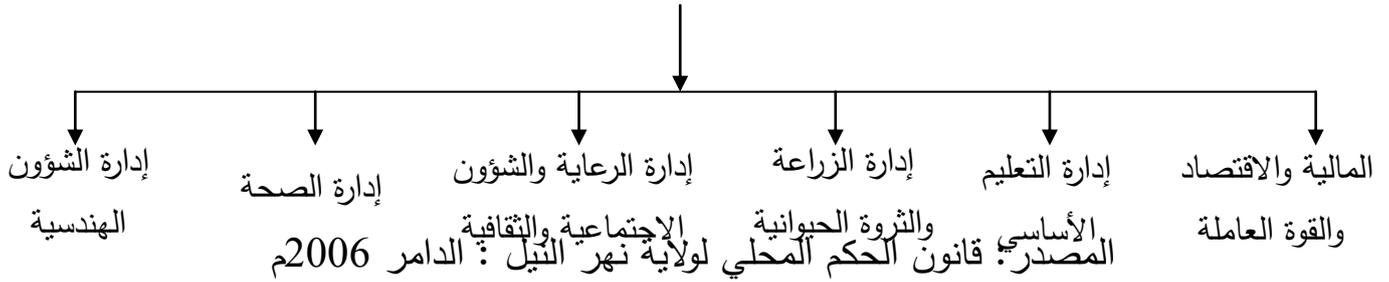
(3) وزارة الرعاية والضمان الاجتماعي ، المجلس القومي للسكان ، الأمانة العامة.

(4) قانون الحكم المحلي ، ولاية نهر النيل ، 2006م ، الدامر.

نموذج رقم 1/3/2  
الهيكل الإداري لمحلية شندي  
المجلس المحلي

المعتمد

المدير التنفيذي



\* المجلس المحلي: (1)

يتكون من عشرون عضواً ويحل بعد أربعة سنوات من أول جلسة له وفقاً  
لدستور الولاية الانتقالي لسنة 2005م.  
إختصاصات المجلس:

- إصدار الأوامر المحلية في الشؤون المخصصة له.
- إجازة خطة عمل المحلية.
- إجازة الموازنة السنوية للمحلية.
- الموافقة على إنشاء اللجان الشعبية.
- قيادة برنامج التعبئة والاستنفار بالمحلية.

\* المعتمد (1) :

ويكون مسئولاً لدى الوالي بالولاية والمجلس المحلي عن الإدارة بالمحلية.

(1) قانون الحكم المحلي ، ولاية نهر النيل ، 2006م ، المادة (17)

(1) المصدر السابق ، المادة (1/10).

واختصاصاته تتمثل في:

- العمل على تحقيق الأداء الراشد للجهاز التنفيذي بالمحلية لصالح أمنها ورفاهية مواطنيها.
  - العمل على رعاية أمن المحلية.
  - التعبئة الجماهيرية والإستنفار في الشأن الوطني العام.
  - إستقطاب الجهد الشعبي والدعم الجماهيري للتنمية والخدمات.
  - رعاية شئون المنظمات الطوعية والخيرية وترشيد جهودها في دفع عجلة التنمية والخدمات.
  - تمثيل المحلية رسمياً في المناسبات القومية.
- \* المدير التنفيذي: (2)

يعينه الوالي بتوصية من المعتمد ويكون من ذوي الخبرة والمؤهلات والكفاءة المهنية. وينوب عن المعتمد في حالة غيابه ويمارس صلاحياته . ومن اختصاصاته: متابعة تنفيذ وتوجيه الصرف على بنود الميزانية والإشراف على أداء الإيرادات وأداء الإدارات المخصصة بالمحلية وإعداد مقترحات الموازنة مع الجهاز التنفيذي ورفعها للمعتمد ، وإعداد تقارير الأداء ووضع خطة.

\* الإدارات العامة بالمحلية:

يتكون الجهاز التنفيذي للمحلية من عدة إدارات ينشئها المجلس المحلي ولا تتجاوز ست إدارات كما يوضح النموذج (1/3/2)

وتتكون مالية المحلية من الإيرادات والمصروفات والمخازن والمشتريات.

\* الإيرادات:

- تشمل كافة الإيرادات الخاصة بالمحلية الذاتية والدعم والجهد الشعبي.
- أ. الإيرادات الذاتية، تحصل مباشرة بغرض تكملة أوجه الإيرادات لمقابلة النفقات المصدقة بموازنة العام المضى وتتمثل في:
- الرخص التجارية.
  - رسوم وسائل النقل البري والنهري المحلي.

(2) المصدر السابق ، المادة (1/11).

- ضرائب العوائد والقطعان والنخيل والعشور ... الخ.
- أي رسوم محلية أخرى لا تتعارض مع سياسات الاقتصاد الكلي.
- ب. الدعم: ويشمل نوعين دعم جاري وهو لمقابلة نفقات الفصل الأول والخاص بمرتببات المحلية.

ودعم تنمية. وذلك المقابلة اكمال التنمية بالمحلية وتنمية الحكومة الولائية للمحلية نظير ما تتحصله الولاية من ضرائب داخل نطاق المحلية الجغرافي مثل ضريبة العقارات وضرائب الزراعة وضرائب الدمغة وضريبة القيمة المضافة. والتي يتم تحصيلها بواسطة ديوان الضرائب بمدينة شندي وتورد بوزارة المالية الولائية.

دعم تنمية وهو الدعم المخصص من وزارة المالية لمقابلة مصروفات التنمية المدرجة بموازنة العام المعني.

ج. الجهد الشعبي:

عبارة عن مبالغ ذات طبيعة صغيرة نسبياً تعرض بواسطة قوانين محلية للمساهمة في أعمال التنمية وفقاً لما جاء بالفقرة (12) من المادة (92) من دستور ولاية نهر النيل الانتقالي لعام 2005م.

\* المصروفات: وفقاً لما جاء ببنود الميزانية المختلفة بعد مراجعتها بواسطة قسم المراجعة الداخلية بالمحلية.

\* المخازن والمشتريات: يقوم هذا القسم بشراء الأصناف المصادق عليها وفقاً لأحكام الإجراءات المالية والمحاسبية لعام 2007م واللائحة المالية للعام 2005م كما تقوم بالتخزين وفقاً للأسس المتفق عليها<sup>(1)</sup>.  
الدور الرقابي بالمحلية<sup>(1)</sup>:

تتمثل الرقابة المالية والمحاسبية في وحدة المراجعة الداخلية بالمحلية إذ تقوم هذه الوحدة بالدور المناط بها في مراجعة جميع المستندات الخاصة بالمصروفات

---

(1) المصدر السابق المادة ( 1/11 ).

(1) نزار عبد الغني أحمد الزبير ، محلية شندي ، المراجعة الداخلية (مقابلة شخصية ، 2016/4/5م ، الساعة 12)

والإيرادات فنقوم بمراجعة أدونات الصرف والتأكد من سلامتها والتوقيع عليها من قبل من يفوض لهم التوقيع وذلك قبل صرفها من خزانة المحلية.

كما نقوم وحدة المراجعة الداخلية بمراجعة مستندات الإيرادات وتأشير أورنيك (15) اليدوي أو الالكتروني مع أورنيك (67) "معاون التحصيل" ومراجعة توريد النقدية بالخزينة عبر أورنيك (39) "حافضة التوريد" والتأكد من تبويب هذه الإيرادات عبر بنودها المصادق عليها بالميزانية. كما تتابع المراجعة الداخلية إجراءات التعاقدات وعطاءات المحلية وفقاً للمستندات المؤيدة لها وحسب ما ورد بشأنها في لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية 2011م والتي نص عليها القانون في 2007م. وتقوم برفع تقارير شهرية وربع سنوية ونصف سنوية وسنوية للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة لمطابقة ما جاء بها مع قفل الحساب الولائي.

ونوع المراجعة في المحلية على وجه الخصوص مراجعة مسبقة وفورية.<sup>(2)</sup>

إجراءات الدراسة الميدانية:

يستعرض الباحث ما قام به في سبيل الحصول على البيانات من مجتمع الدراسة، بدءاً بتعريف المتغير المدروس مروراً ببناء أدوات البحث الرئيسية (الاستبانة) وما يتعلق من إجراءات ثم شرح طرق كيفية معالجه البيانات إحصائياً وتحليلها.

---

(2) نزار عبد الغني أحمد الزبير ، محلية شندي ، المراجعة الداخلية ، (مقابلة شخصية ، الساعة 12 ، 2006/4/5م)

**1- متغير الدراسة :** أن من ضمن ما تهدف إليه هذه الدراسة التعرف على الواقع الفعلي لأراء المبحوثين ممثلي المجتمع المستهدف لذلك فان متغيرات الدراسة هي تلك المتغيرات المتعلقة بفرضيات الدراسة وقد تم التعبير عنها في استمارة المبحوثين في شكل عبارات وصفية ووضع لكل منها خمسة خيارات هي:

( أوافق بشده ،أوافق ،محايد ،لا أوافق بشده ،لا أوافق ) أعطيته القيم (1,2,3,4,5) كمستويات متدرجة لتلك الخيارات علي التوالي بغرض إخضاعها للتحليل الإحصائي .

**2- أدوات الدراسة :** في هذا البحث تم اعتماد أسلوب تحليل الاستبانة نسبه للمزايا المتعددة التي يمتاز بها هذا الأسلوب عن غيره مثل : الحصول علي البيانات المطلوبة من عدد كبير من الأفراد متباعدين جغرافيا في اقصر وقت ممكن مقارنة مع وسائل جمع البيانات البديلة وكذلك يوفر الاستبيان وقتا كافيا للشخص للتفكير مليا في إجاباته مما يقلل الضغط عليه فيراعي التدقيق في معلوماته وأضافه إلي ذلك فقد تم تخيير المبحوث في كتابة أو عدم كتابة أسمة مما يحفزه إلى إعطاء معلومات صحيحة موثوق بها .

**3- صدق الاستبانة :** للتحقق من صدق الأداة المستخدمة (الاستبانة) تم عرض فقراتها علي عدد (4) من المحكمين ذوي الخبرة والاختصاص في مجال الدراسة لبيان مدي صلاحية الفقرات ومناسبتها،حيث ابدوا عددا من الملاحظات ساعده في استبعاد بعض الفقرات وإضافة أخرى وتعديل بعضها وفقا لما أشاروا إليه وقاموا باقتراحه علي الباحث .

**4- الأساليب الإحصائية المستخدمة :** لتحقيق الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات الموضوعة لها تم استخدام الأدوات الإحصائية الآتية.

- العرض البياني والتوزيع التكراري لإجابات الاستبانة .

- النسبة المئوية .

- المنوال .

- مربع (كأي) لاختبار صحة الفرضيات .



## المبحث الثاني تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات

أولاً: تمهيد:

للإجابة علي التساؤلات الدراسية واختبار الفرضيات وتحليل بيانات الاستبيانة لمعرفة أداء عينة الدراسة حول أثر الرقابة المحاسبية على الأداء المالي بالوحدات الحكومية استخدم الباحث الطرق الإحصائية الآتية

1- المنوال: وهو القيمة السائدة الأكثر تكررا ،وسط مجموعة من القيم،وهو لا يتأثر بالقيم المتطرفة أو الشاذة،ويمكن استخدامه للقيم الكمية والنوعية(1)(1)

وسيقوم الباحث باستخدامه ،لمعرفه أكثر الإجابات تكررا عن كل سؤال من أسئلة الاستبيانة تجاه أداة أراء المبحوثين (عينة الدراسة) بخصوص أسئلة كل فرضية من الفرضيات.

2- اختيار(مربع كأي): أول من اوجد هذا الاختبار هو عالم الإحصاء (كارل بيرسون) في عام 1900م واتسع استخدامه فيما بعد حتى أصبح واحد من الأساليب المعتمدة.والمعروفة في عمليات التحليل الإحصائي .(2)(2)

والهدف من استخدام (مربع كأي)للفروق هو إن متغيرات الدراسة عبارة عن متغيرات نوعية تصنيفية وانسب اختبار لهذه الفرضيات هو اختبار(مربع كأي) ويكون ذلك عن طريق تحليل البيانات الخاصة بالفرضيات واستخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss) ولإجراء الاختبار يمكن حساب القيمة المحسوبة لمربع كأي ومقارنته بالقيمة الاحتمالية لمربع كأي فإذا كانت القيمة المحسوبة اكبر من القيمة الاحتمالية دل ذلك علي إن الفروق بين إجابات المبحوثين فروق معنوية وذلك تحت مستوي معنوية (0.05) أما إذا كانت القيمة المحسوبة اقل من القيمة الاحتمالية دل ذلك علي إن الفروق بين إجابات المبحوثين حول هذه الفرضية فروق غير معنوية

ولاستخدام هذا الاختبار تم تقسيم إجابات أفراد عينة الدراسة إلي ثلاثة مستويات:

1- الموافقون وتضم أجابه(أوافق بشده ،أوافق) في الاستبيانة

2- المحايدون وتضم إجابة(محايد)

3- غير الموافقون وتضم إجابة(لا أوافق بشده ،لا أوافق)

ثانياً: تحليل البيانات الشخصية:

(1) طارق محمد الرشيد، المرشد في الاقتصاد التطبيقي،(الخرطوم: ب ن 2005م) ص 124.

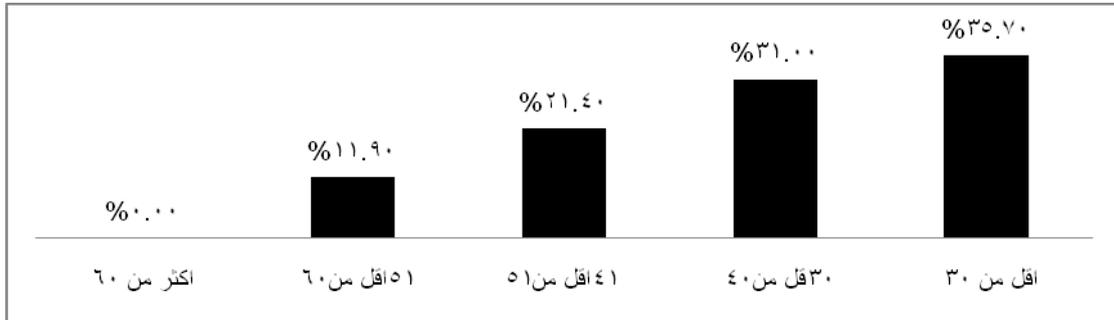
(2) صلاح الأمين الخضر،أثار سياسيه التمويل المصرفي علي الديون المتعثرة: دراسة محاسبية تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشوره(الخرطوم: جامعة شندي،كلية الدراسات العليا)، 2008م ، ص 316.

الجدول رقم (1-2-3) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير العمر :

العمر	العدد	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	15	35.7%
30 اقل من 40 سنة	13	31%
41 اقل من 51 سنة	9	21.4%
51 واقل من 60 سنة	5	11.9%
60 سنة فأكثر	صفر	صفر%
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (1-2-3) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير العمر :



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

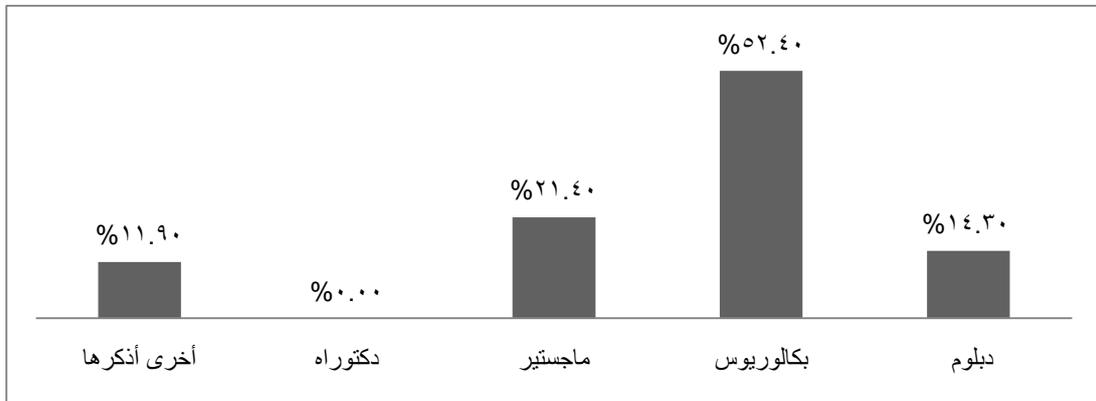
ونلاحظ من الجدول رقم (1-2-3) والشكل رقم (1-2-3) أعلاه أن الذين أعمارهم اقل من 30 سنة (15) وهم يمثلون نسبة (35.7%) من عينة الدراسة أن الذين أعمارهم 30 اقل من 40 سنة (13) وهم يمثلون نسبة (31%) من عينة الدراسة أن الذين أعمارهم 41 اقل من 51 سنة (9) وهم يمثلون نسبة (21.4%) من عينة الدراسة أن الذين أعمارهم 51 اقل من 60 سنة (5) وهم يمثلون نسبة (11.9%) من عينة الدراسة. أن الذين أعمارهم 60 سنة فأكثر (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة. وعلي ذلك نجد أن الذين أعمارهم اقل من 30 سنة (15) وهم يمثلون أعلا نسبة (35.7%) من عينة الدراسة.

جدول رقم (2-2-3) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي :

النسبة المئوية	العدد	المؤهل
14.3%	6	دبلوم
52.4%	22	بكالوريوس
21.4%	9	ماجستير
صفر %	صفر	دكتوراه
11.9%	5	أخرى اذكرها
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (2-2-3) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي :



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

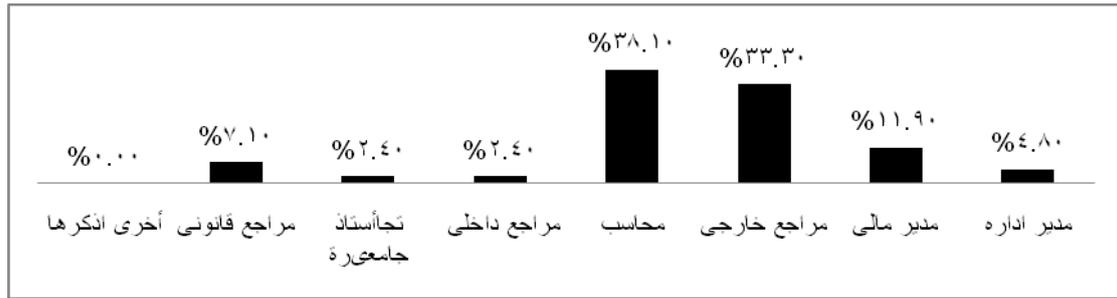
ونلاحظ من الجدول رقم (2-2-3) والشكل رقم (2-2-3) أعلاه أن الذين يحملون مؤهل علمي دبلوم (6) وهم يمثلون نسبة (14.3%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون مؤهل علمي بكالوريوس (22) وهم يمثلون نسبة (52.4%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون مؤهل علمي ماجستير (9) وهم يمثلون نسبة (21.4%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون مؤهل علمي دكتوراه (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر %) من عينة الدراسة أن الذين يحملون مؤهل علمي أخرى (5) وهم يمثلون نسبة (11.9%) من عينة الدراسة . وعلى ذلك نجد أن الذين يحملون مؤهل علمي بكالوريوس (22) وهم يمثلون أعلا نسبة (52.4%) من عينة الدراسة وهذا دلالة على أنهم مؤهلون علميا لفهم عبارات الاستبيان .

جدول رقم (3-2-3) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي:

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
مدير أداره	2	4.8%
مدير مالي	5	11.9%
مراجع خارجي	14	33.3%
محاسب	16	38.1%
مراجع داخلي	1	2.4%
أستاذ جامعي	1	2.4%
مراجع قانوني	3	7.1%
أخرى اذكرها	صفر	صفر %
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-3) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي:



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

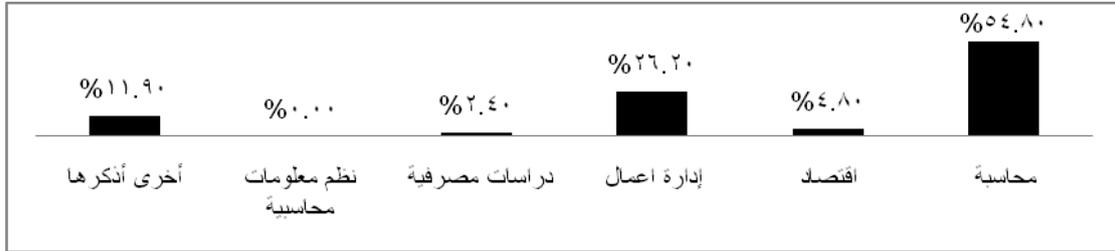
ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-3) والشكل رقم (3-2-3) أعلاه أن الذين يحملون المسمى الوظيفي مدير أداره (2) وهم يمثلون نسبة (4.8%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون المسمى الوظيفي مدير مالي (5) وهم يمثلون نسبة (11.9%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون المسمى الوظيفي مراجع خارجي (14) وهم يمثلون نسبة (33.3%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون المسمى الوظيفي محاسب (16) وهم يمثلون نسبة (38.1%) من عينة الدراسة. أن الذين يحملون المسمى الوظيفي مراجع داخلي (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) أن الذين يحملون المسمى الوظيفي أستاذ جامعي (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون المسمى الوظيفي مراجع قانوني (3) وهم يمثلون نسبة (7.1%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون المسمى الوظيفي أخرى اذكرها (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر %) من عينة الدراسة. وعلي ذلك نجد أن الذين يحملون المسمى الوظيفي محاسب (16) وهم يمثلون أعلا نسبة (38.1%) من عينة الدراسة وهذا دلالة على إن لهم القدرة على الاجابه عن الاستبانة لأنها في مجال تخصصهم .

جدول رقم (4-2-3) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي:

التخصص	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	23	54.8%
اقتصاد	2	4.8%
إدارة أعمال	11	26.2%
دراسات مصرفية	1	2.4%
نظم معلومات محاسبية	صفر	صفر%
أخرى أذكرها	5	11.9%
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (4-2-3) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي:



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (4-2-3) والشكل رقم (4-2-3) أعلاه أن الذين يحملون تخصص محاسبة (23) وهم يمثلون نسبة (54.8%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون تخصص اقتصاد (2) وهم يمثلون نسبة (4.8%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون تخصص إدارة أعمال (11) وهم يمثلون نسبة (26.2%) من عينة الدراسة أن الذين يحملون تخصص دراسات مصرفية (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة. أن الذين يحملون تخصص نظم معلومات محاسبية (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة. أن الذين يحملون تخصص أخرى أذكرها (5) وهم يمثلون نسبة (11.9%) من عينة الدراسة وعلي ذلك نجد أن الذين يحملون تخصص محاسبة (23) وهم يمثلون أعلا نسبة (54.8%) من عينة الدراسة وهذا دلالة على أن لهم القدرة على الاجابة عن الاستبانة لأنها في مجال تخصصهم .

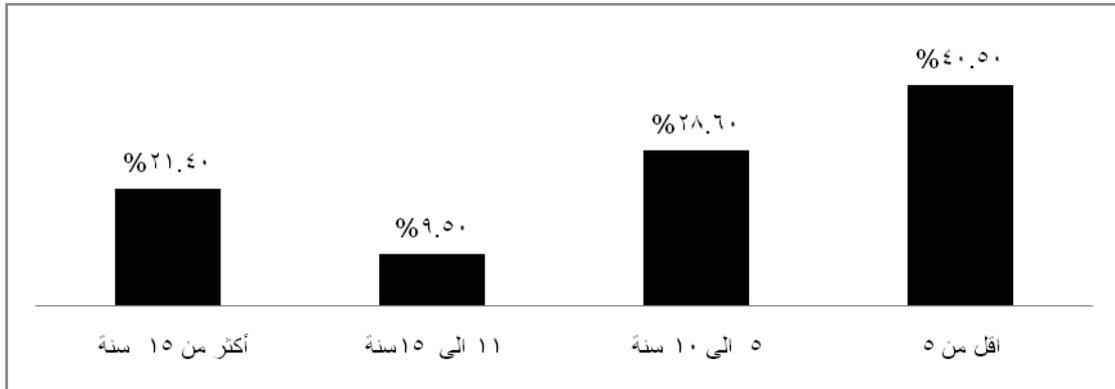
جدول رقم (5-2-3) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة في مجال العمل

:

الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنة	17	40.5%
5 إلى 10 سنة	12	28.6%
11 إلى 15 سنة	4	9.5%
أكثر من 15 سنة	9	21.4%
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-5) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة في مجال العمل :



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-5) والشكل رقم (3-2-5) أعلاه أن الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنة (17) وهم يمثلون نسبة (40.5%) من عينة الدراسة أن الذين لديهم خبرة 5 إلى 10 سنة (12) وهم يمثلون نسبة (28.6%) من عينة الدراسة أن الذين لديهم خبرة 11 إلى 15 سنة (4) وهم يمثلون نسبة (9.5%) من عينة الدراسة أن الذين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة (9) وهم يمثلون نسبة (21.4%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن الذين لديهم خبرة في مجال العمل أقل من 5 سنة (17) وهم يمثلون نسبة (40.5%) من عينة الدراسة هذا دلالة على أنهم ذوي خبره للإجابة عن العبارات .

ثانيا تحليل فرضيات الدراسة :  
الفرضية الأولي :

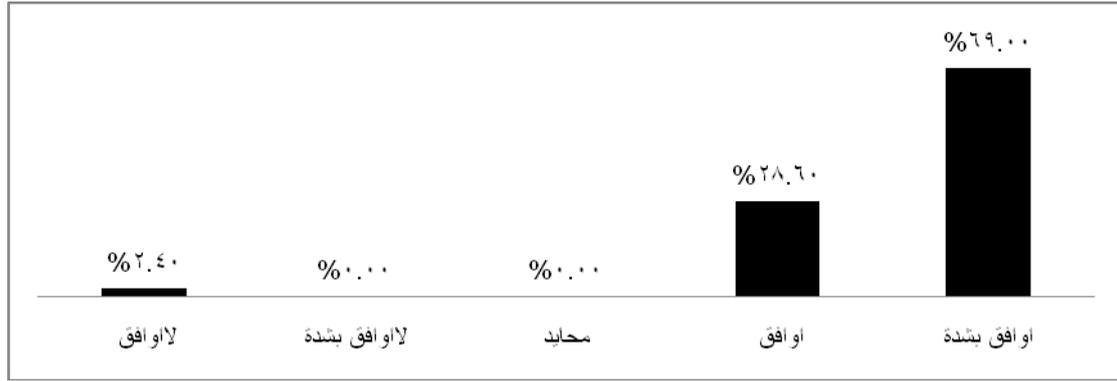
السؤال الأول: الدور الرقابي الذي تقوم به كافة الجهات الرقابية يحقق متطلبات الإصلاح الإداري.

جدول رقم (6-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
69%	29	أوافق بشدة
28.6%	12	أوافق
صفر%	صفر	محايد
صفر%	صفر	لا أوافق بشدة
2.4%	1	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (6-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (6-2-3) والشكل رقم (6-2-3) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (29) وهم يمثلون نسبة (69%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (12) وهم يمثلون نسبة (28.6%) من عينة الدراسة أن المحايد (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن الدور الرقابي الذي تقوم به كافة الجهات الرقابية يحقق متطلبات الإصلاح الإداري. (41) وهم يمثلون نسبة (97.6%) من عينة الدراسة .

السؤال الثاني : يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي احد الأجهزة الرائدة في حماية المال العام.

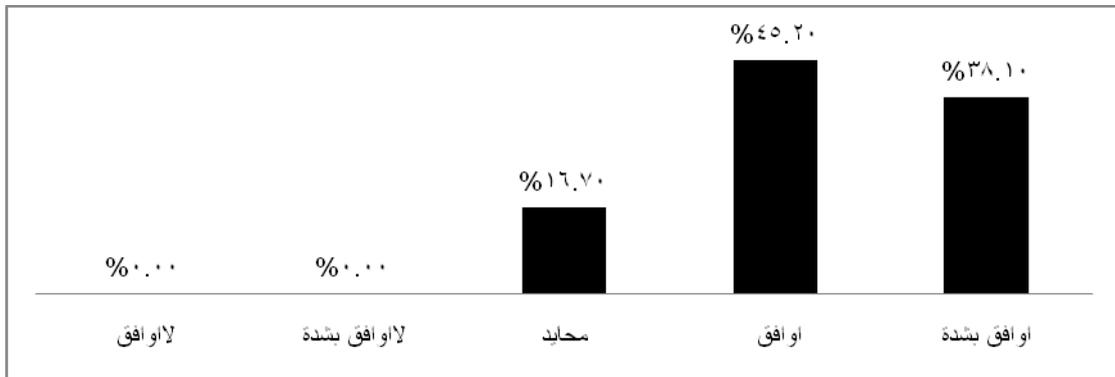
جدول رقم (7-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
----------------	---------	---------

أوافق بشدة	16	38.1%
أوافق	19	45.2%
محايد	7	16.7%
لا أوافق بشدة	صفر	صفر %
لا أوافق	صفر	صفر %
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (7-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (7-2-3) والشكل رقم (7-2-3) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (16) وهم يمثلون نسبة (38.1%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (19) وهم يمثلون نسبة (45.2%) من عينة الدراسة أن المحايدون (7) وهم يمثلون نسبة (16.7%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر %) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر %) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن إجمالي الذين يوافقون علي أن يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي احد الأجهزة الرائدة في حماية المال العام. (35) وهم يمثلون نسبة (83.3%) من عينة الدراسة.

السؤال الثالث : إبداء الرأي في بعض القوانين والأنظمة واللوائح التي تنظم العمل في الجهات الخاضعة للرقابة يساعد في تطوير تلك القوانين علي مستوي الدولة.

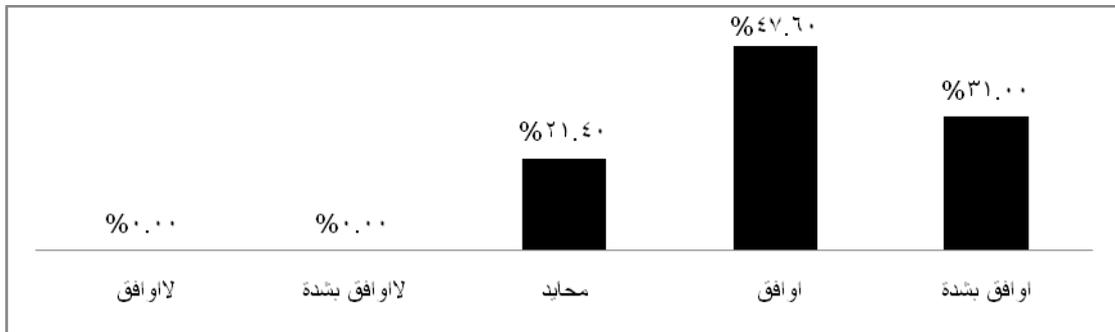
جدول رقم (8-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
----------------	---------	---------

أوافق بشدة	13	31%
أوافق	20	47.6%
محايد	9	21.4%
لا أوافق بشدة	صفر	صفر%
لا أوافق	صفر	صفر%
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (8-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (8-2-3) والشكل رقم (8-2-3) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (13) وهم يمثلون نسبة (31%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (20) وهم يمثلون نسبة (47.6%) من عينة الدراسة أن المحايد (9) وهم يمثلون نسبة (21.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن إبداء الرأي في بعض القوانين والأنظمة واللوائح التي تنظم العمل في الجهات الخاضعة للرقابة يساعد في تطوير تلك القوانين علي مستوي الدولة. (33) وهم يمثلون نسبة (78.6%) من عينة الدراسة .

السؤال الرابع : إن الأدوات الرقابية المستخدمة في الديوان علي المؤسسات ليست كافية لتحقيق عمليات الإصلاح الإداري.

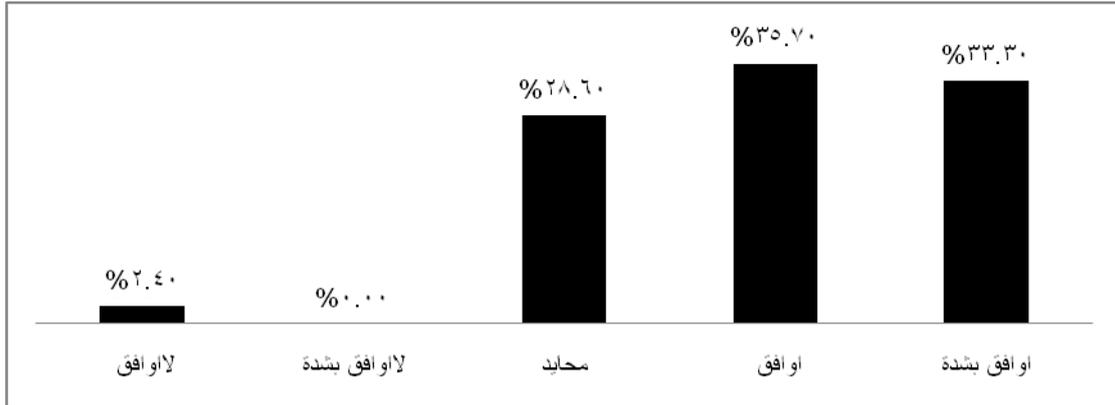
جدول رقم (9-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	14	33.3%
أوافق	15	35.7%

28.6%	12	محايد
صفر%	صفر	لا أوافق بشدة
2.4%	1	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (9-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (9-2-3) والشكل رقم (9-2-3) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (14) وهم يمثلون نسبة (33.3%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (15) وهم يمثلون نسبة (35.7%) من عينة الدراسة أن المحايدين (12) وهم يمثلون نسبة (28.6%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر %) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن الأدوات الرقابية المستخدمة في الديوان علي المؤسسات ليست كافية لتحقيق عمليات الإصلاح الإداري. (29) وهم يمثلون نسبة (69%) من عينة الدراسة.

السؤال الخامس : كثير من الأدوات الحكومية لا تدرك مهام الرقابة ودورها المناط بها.

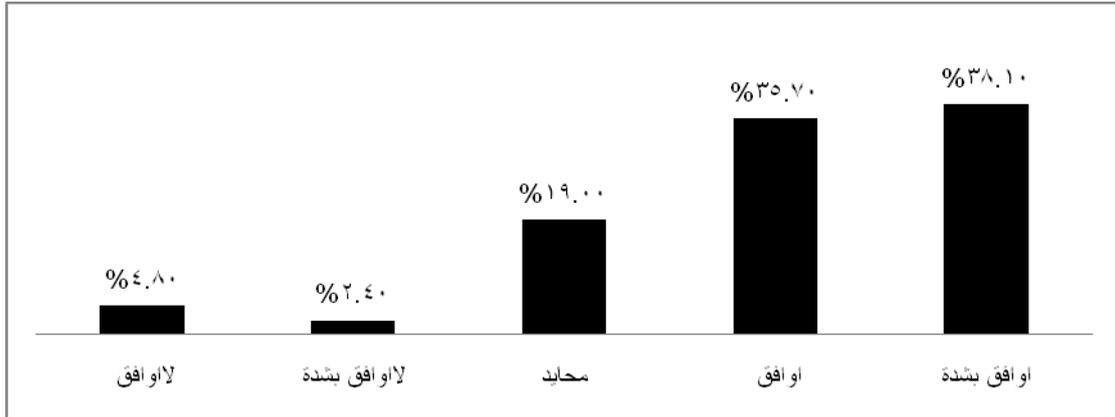
جدول رقم (10-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
38.1%	16	أوافق بشدة
35.7%	15	أوافق
19%	8	محايد

لا أوافق بشدة	1	%2.4
لا أوافق	2	%4.8
المجموع	42	%100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (10-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (10-2-3) والشكل رقم (10-2-3) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (16) وهم يمثلون نسبة (38.1%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (15) وهم يمثلون نسبة (35.7%) من عينة الدراسة أن المحايدون (8) وهم يمثلون نسبة (19%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (2) وهم يمثلون نسبة (4.8%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالى الذين يوافقون علي أن كثير من الأدوات الحكومية لا تدرك مهام الرقابة ودورها المناط بها. (31) وهم يمثلون نسبة (73.8%) من عينة الدراسة .

السؤال السادس : أن تطبيق محاسبة المسؤولية في الإدارات العليا تمثل إجراءات هامة في سبيل تحقيق عمليات الإصلاح الإداري.

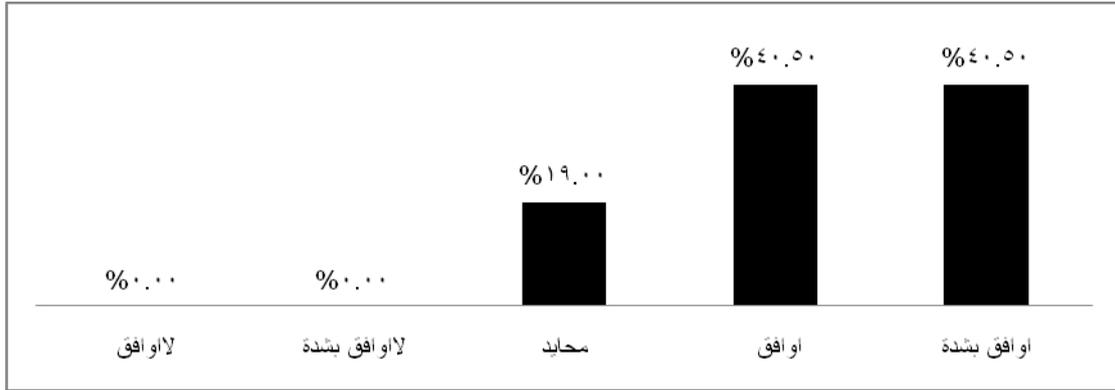
جدول رقم (11-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	17	%40.5
أوافق	17	%40.5
محايد	8	%19

لا أوافق بشدة	صفر	صفر %
لا أوافق	صفر	صفر %
المجموع	42	100 %

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-11) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-11) والشكل رقم (3-2-11) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (17) وهم يمثلون نسبة (40.5%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (17) وهم يمثلون نسبة (40.5%) من عينة الدراسة أن المحايد (8) وهم يمثلون نسبة (19%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن تطبيق محاسبة المسؤولية في الإدارات العليا تمثل إجراءات هامة في سبيل تحقيق عمليات الإصلاح الإداري. (34) وهم يمثلون نسبة (81%) من عينة الدراسة.

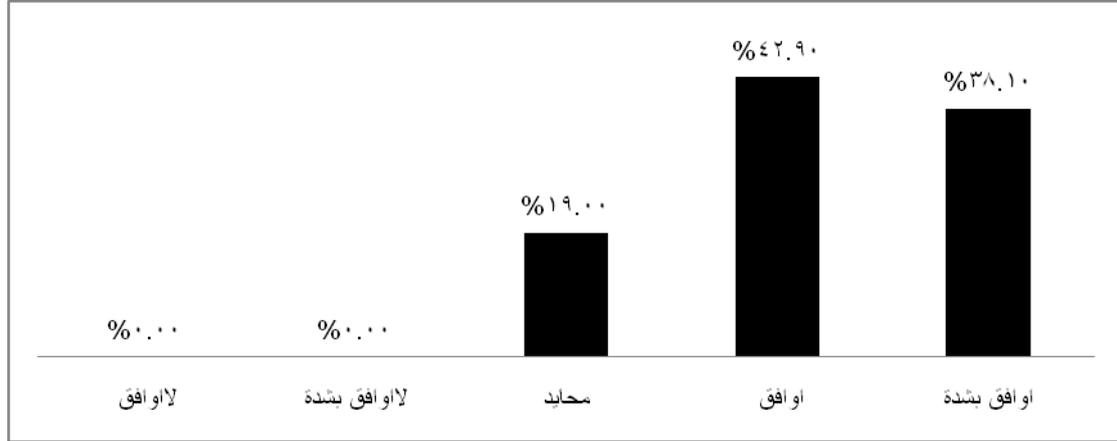
السؤال السابع : يستطيع المراجع من خلال فحصة الحكم علي درجة متانة نظام الرقابة الداخلية.  
جدول رقم (3-2-12) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	16	38.1%
أوافق	18	42.9%
محايد	8	19%
لا أوافق بشدة	صفر	صفر %
لا أوافق	صفر	صفر %

المجموع	42	%100
---------	----	------

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (12-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (12-2-3) والشكل رقم (12-2-3) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (16) وهم يمثلون نسبة (38.1%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (18) وهم يمثلون نسبة (42.9%) من عينة الدراسة أن المحايدون (8) وهم يمثلون نسبة (19%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أنه يستطيع المراجع من خلال فحصة الحكم علي درجة متانة نظام الرقابة الداخلية. (34) وهم يمثلون نسبة (81%) من عينة الدراسة .

السؤال الثامن : رقابة الأداء في إدارات المؤسسات يحتم ضرورة الالتزام بما هو مخطط ومرسوم له مسبقا.

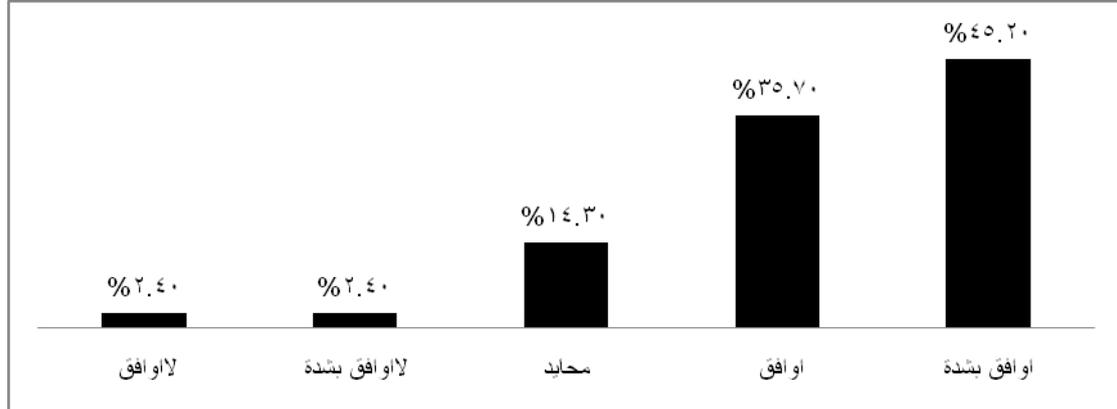
جدول رقم (13-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	19	45.2%
أوافق	15	35.7%
محايد	6	14.3%
لا أوافق بشدة	1	2.4%
لا أوافق	1	2.4%

المجموع	42	%100
---------	----	------

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-13) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-13) والشكل رقم (3-2-13) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (19) وهم يمثلون نسبة (45.2%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (15) وهم يمثلون نسبة (35.7%) من عينة الدراسة أن المحايدون (6) وهم يمثلون نسبة (14.3%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالى الذين يوافقون علي أن رقابة الأداء في إدارات المؤسسات يحتم ضرورة الالتزام بما هو مخطط ومرسوم له مسبقا. (34) وهم يمثلون نسبة (81%) من عينة الدراسة .

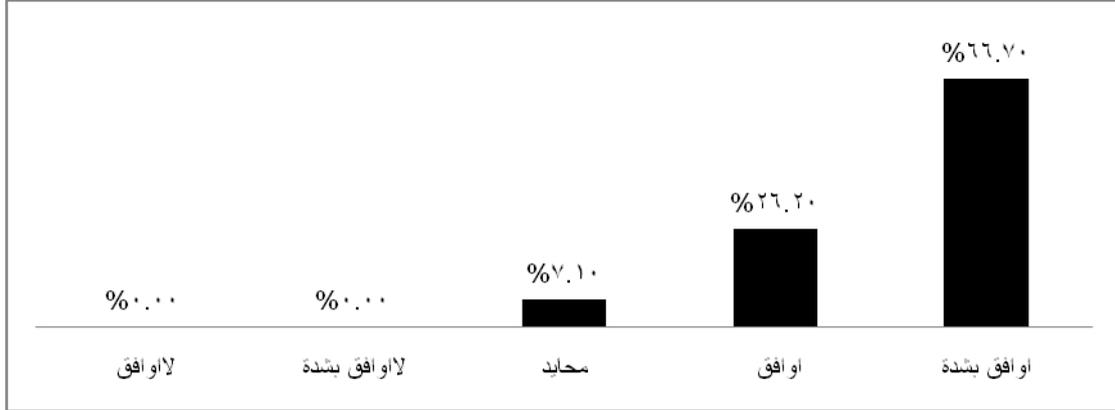
السؤال التاسع : اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة يساعد في عمليات الرقابة ومن ثم تصحيح الأداء.

جدول رقم (3-2-14) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن عبارة التاسعة

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
66.7%	28	أوافق بشدة
26.2%	11	أوافق
7.1%	3	محايد
صفر %	صفر	لا أوافق بشدة
صفر %	صفر	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-14) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-14) والشكل رقم (3-2-14) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (28) وهم يمثلون نسبة (66.7%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (11) وهم يمثلون نسبة (26.2%) من عينة الدراسة أن المحايدون (3) وهم يمثلون نسبة (7.1%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة يساعد في عمليات الرقابة ومن ثم تصحيح الأداء. (39) وهم يمثلون نسبة (92.9%) من عينة الدراسة .

الفرضية الثانية :

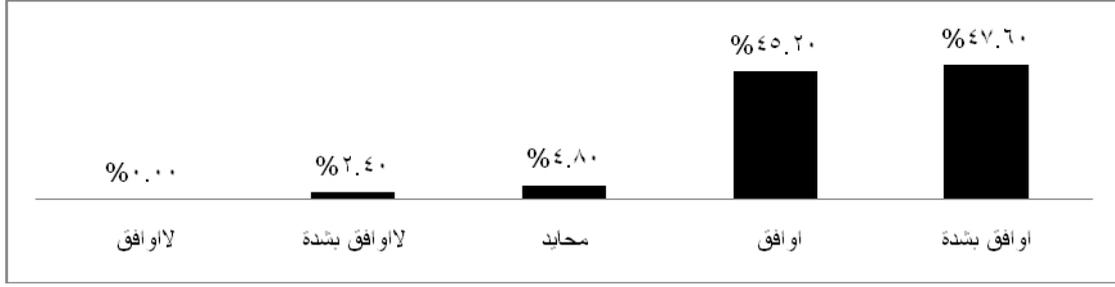
السؤال الأول : أصبحت تكنولوجيا المعلومات وما يرافقها من تقدم عملي وتقني وتغير نوعي في حقول المعرفة مجالا لانطلاقه مراجعة حديثة.

جدول رقم (3-2-15) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	20	47.6%
أوافق	19	45.2%
محايد	2	4.8%
لا أوافق بشدة	1	2.4%
لا أوافق	صفر	صفر%
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-15) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-15) والشكل رقم (3-2-15) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (20) وهم يمثلون نسبة (47.6%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (19) وهم يمثلون نسبة (45.2%) من عينة الدراسة أن المحايدون (2) وهم يمثلون نسبة (4.8%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن أصبحت تكنولوجيا المعلومات وما يرافقها من تقدم عملي وتقني وتغير نوعي في حقول المعرفة مجالا لانطلاقة مراجعة حديثة. (39) وهم يمثلون نسبة (92.8%) من عينة الدراسة .

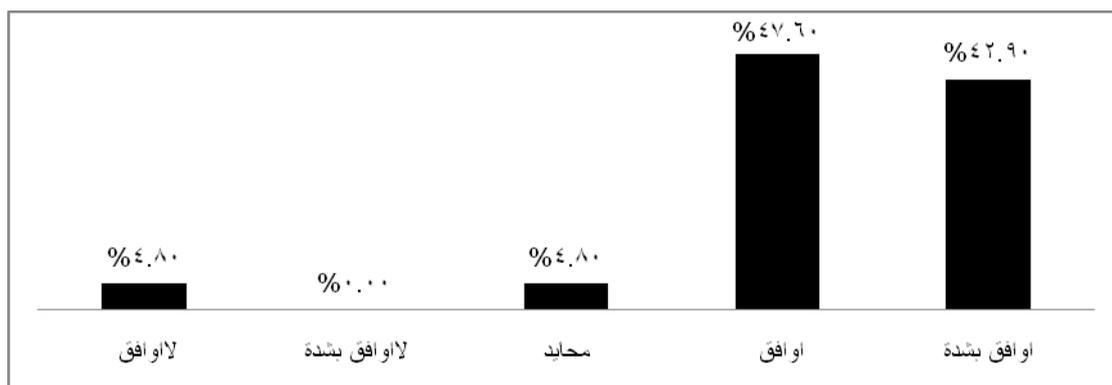
السؤال الثاني : يعد استخدام الحاسوب في معالجة بيانات الرقابة الداخلية هدفا لمبرمجي الحاسوب نظرا لما تتمتع به نظم المعلومات الرقابية من أهمية.

جدول رقم (3-2-16) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	18	42.9%
أوافق	20	47.6%
محايد	2	4.8%
لا أوافق بشدة	صفر	صفر %
لا أوافق	2	4.8%
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-16) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-16) والشكل رقم (3-2-16) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (18) وهم يمثلون نسبة (42.9%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (20) وهم يمثلون نسبة (47.6%) من عينة الدراسة أن المحايد (2) وهم يمثلون نسبة (4.8%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (2) وهم يمثلون نسبة (4.8%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن يعد استخدام الحاسوب في معالجة بيانات الرقابة الداخلية هدفا لمبرمجي الحاسوب نظرا لما تتمتع به نظم المعلومات الرقابية من أهمية. (38) وهم يمثلون نسبة (90.5%) من عينة الدراسة

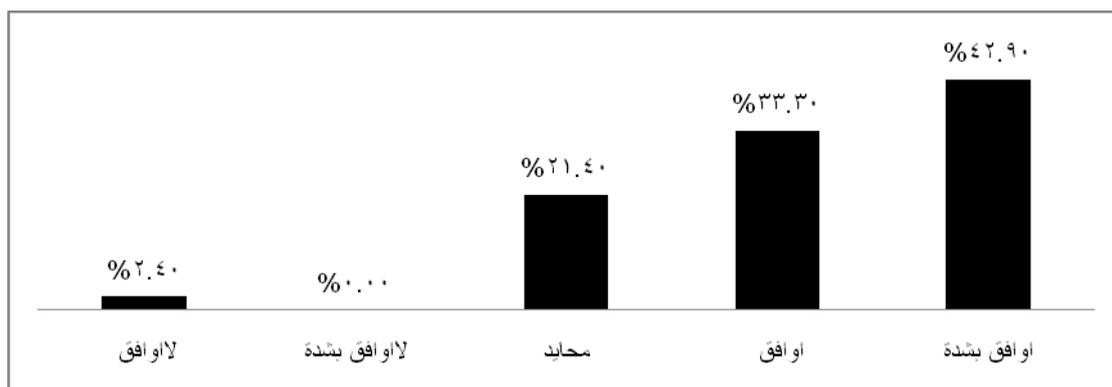
السؤال الثالث : لا تختلف أهداف المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني واليدوي إلا في الأساليب والإجراءات.

جدول رقم (3-2-17) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	18	42.9%
أوافق	14	33.3%
محايد	9	21.4%
لا أوافق بشدة	صفر	صفر %
لا أوافق	1	2.4%
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-17) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-17) والشكل رقم (3-2-17) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (18) وهم يمثلون نسبة (42.9%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (14) وهم يمثلون نسبة (33.3%) من عينة الدراسة أن المحايد (9) وهم يمثلون نسبة (21.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة. وعلي ذلك نجد أن الذين يوافقون علي أن لا تختلف أهداف المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني واليدوي إلا في الأساليب والإجراءات. (32) وهم يمثلون نسبة (76.2%) من عينة الدراسة.

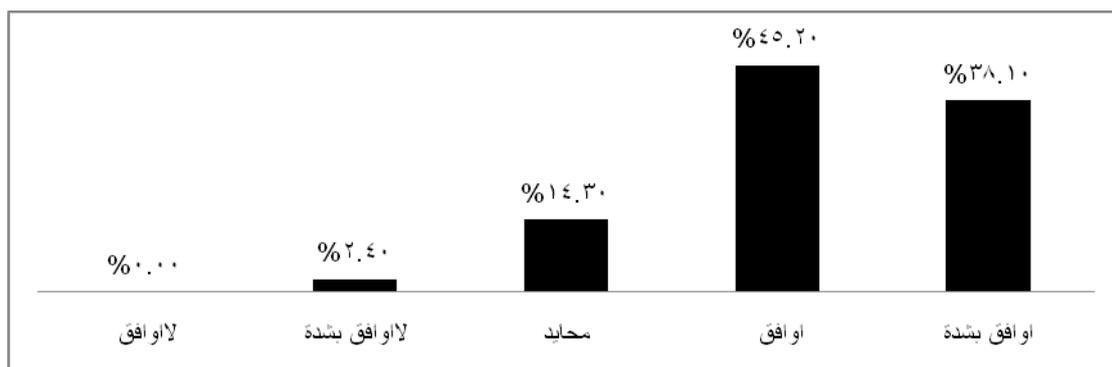
السؤال الرابع : يجب إن يحصل الموظف الرقابي المحاسبي علي معرفة كافية من عملية تقدير ظروف المؤسسة للمخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية.

جدول رقم (3-2-18) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	16	38.1%
أوافق	19	45.2%
محايد	6	14.3%
لا أوافق بشدة	1	2.4%
لا أوافق	صفر	صفر %
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-18) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-18) والشكل رقم (3-2-18) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (16) وهم يمثلون نسبة (38.1%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (19) وهم يمثلون نسبة (45.2%) من عينة الدراسة أن المحايدين (6) وهم يمثلون نسبة (14.3%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن يجب أن يحصل الموظف الرقابي المحاسبي علي معرفة كافية من عملية تقدير ظروف المؤسسة للمخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية. (35) وهم يمثلون نسبة (83.3%) من عينة الدراسة .

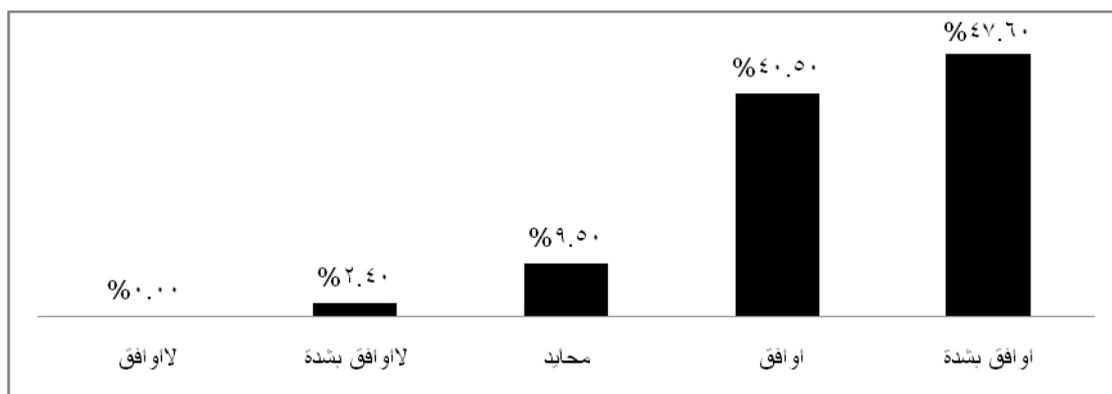
السؤال الخامس : سلامة النظم المحاسبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات له اثر واضح علي أهداف الرقابة.

جدول رقم (3-2-19) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
47.6%	20	أوافق بشدة
40.5%	17	أوافق
9.5%	4	محايد
2.4%	1	لا أوافق بشدة
صفر %	صفر	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-19) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-19) والشكل رقم (3-2-19) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (20) وهم يمثلون نسبة (47.6%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (17) وهم يمثلون نسبة (40.5%) من عينة الدراسة أن المحايدون (4) وهم يمثلون نسبة (9.5%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلى ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن سلامة النظم المحاسبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات له اثر واضح علي أهداف الرقابة. (37) وهم يمثلون نسبة (88.1%) من عينة الدراسة .

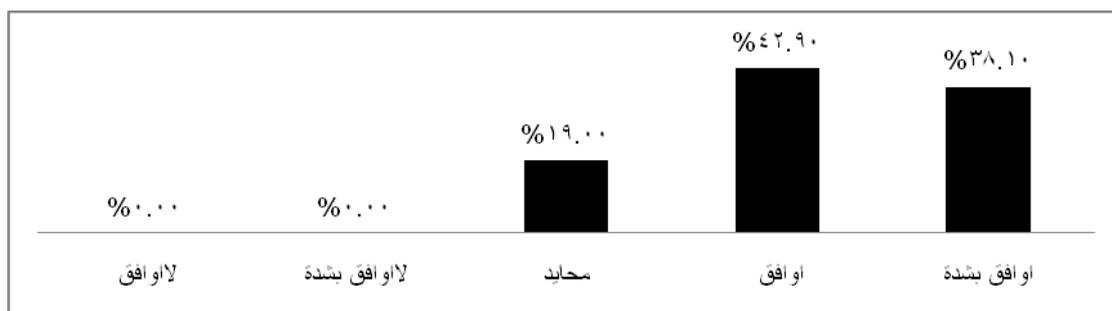
السؤال السادس : تسعى المؤسسات إلي استخدام التكنولوجيا في جوانب متعددة إلي تطوير الخدمات التي تحقق أهدافها.

جدول رقم (3-2-20) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
38.1%	16	أوافق بشدة
42.9%	18	أوافق
19%	8	محايد
صفر %	صفر	لا أوافق بشدة
صفر %	صفر	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-20) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-20) والشكل رقم (3-2-20) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (16) وهم يمثلون نسبة (38.1%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (18) وهم يمثلون نسبة (42.9%) من عينة الدراسة أن المحايدون (8) وهم يمثلون نسبة (19%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن تسعى المؤسسات إلي استخدام التكنولوجيا في جوانب متعددة إلي تطوير الخدمات التي تحقق أهدافها. (34) وهم يمثلون نسبة (81%) من عينة الدراسة.

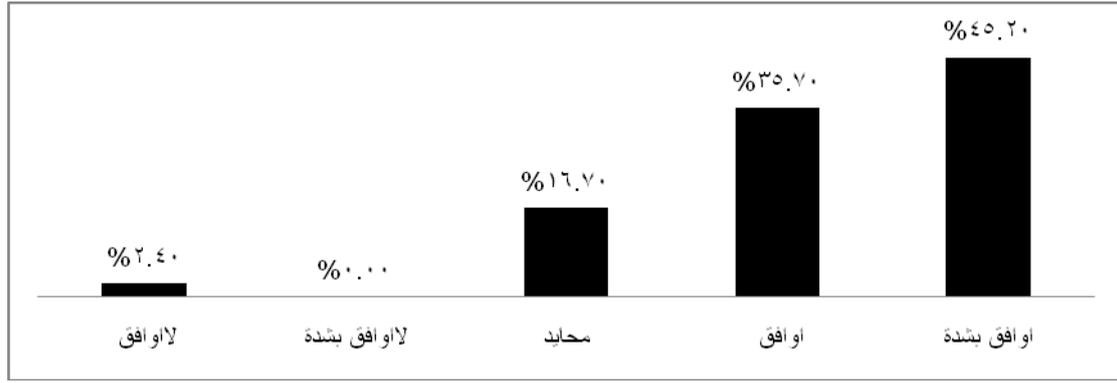
السؤال السابع : لكي تكون عملية الرقابة بصورة متكاملة ومتطورة يجب أن يكون المسؤول الرقابي مسئولاً عن محافظة سير إجراءات العمل الرقابي.

جدول رقم (3-2-21) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	19	45.2%
أوافق	15	35.7%
محايد	7	16.7%
لا أوافق بشدة	صفر	صفر%
لا أوافق	1	2.4%
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-21) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-21) والشكل رقم (3-2-21) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (19) وهم يمثلون نسبة (45.2%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (15) وهم يمثلون نسبة (35.7%) من عينة الدراسة أن المحايد (7) وهم يمثلون نسبة (16.7%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أنه لكي تكون عملية الرقابة بصورة متكاملة ومتطورة يجب أن يكون المسؤول الرقابي مسئولاً عن محافظة سير إجراءات العمل الرقابي. (34) وهم يمثلون نسبة (80.9%) من عينة الدراسة .

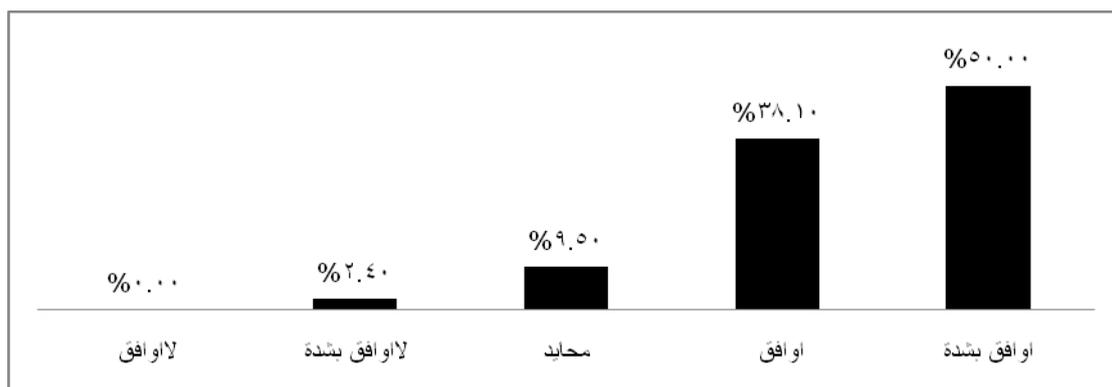
السؤال الثامن : استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلي تسهيل مهام ودور الأجهزة الرقابية علي مستوى المؤسسات.

جدول رقم (3-2-22) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
50%	21	أوافق بشدة
38.1%	16	أوافق
9.5%	4	محايد
2.4%	1	لا أوافق بشدة
صفر %	صفر	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-22) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

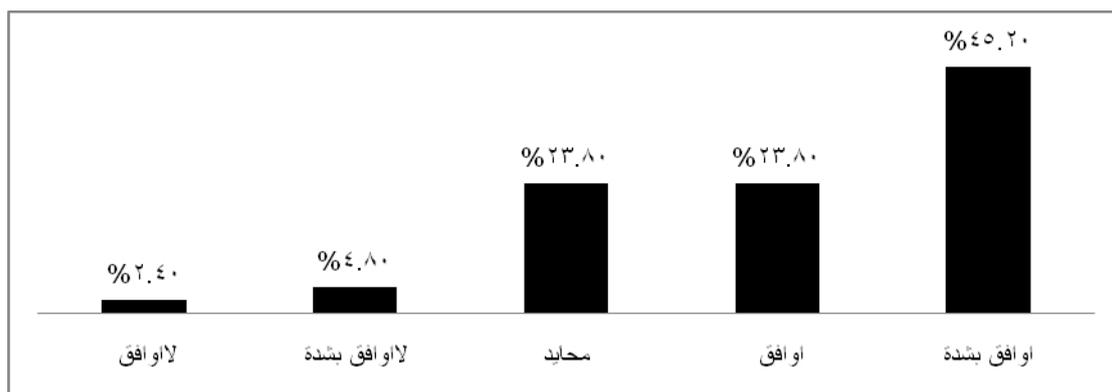
ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-22) والشكل رقم (3-2-22) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (21) وهم يمثلون نسبة (50%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (16) وهم يمثلون نسبة (38.1%) من عينة الدراسة أن المحايد (4) وهم يمثلون نسبة (9.5%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالى الذين يوافقون علي أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلي تسهيل مهام ودور الأجهزة الرقابية علي مستوي المؤسسات. (27) وهم يمثلون نسبة (88.1%) من عينة الدراسة .

السؤال التاسع : الاعتماد كلياً علي نظم الحاسوب يمكن أن يلغي نظم العمل المحاسبي اليدوي.  
جدول رقم (3-2-23) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	19	45.2%
أوافق	10	23.8%
محايد	10	23.8%
لا أوافق بشدة	2	4.8%
لا أوافق	1	2.4%
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-23) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-23) والشكل رقم (3-2-23) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (19) وهم يمثلون نسبة (45.2%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (10) وهم يمثلون نسبة (23.8%) من عينة الدراسة أن المحايد (10) وهم يمثلون نسبة (23.8%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (2) وهم يمثلون نسبة (4.8%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالى الذين يوافقون علي أن الاعتماد كليا علي نظم الحاسوب يمكن أن يلغي نظم العمل المحاسبي اليدوي. (29) وهم يمثلون نسبة (69%) من عينة الدراسة .

الفرضية الثالثة :

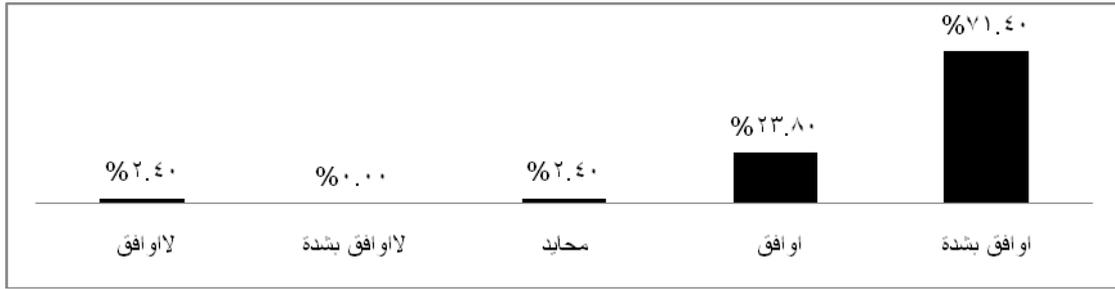
السؤال الأول : الوحدات الحكومية أكثر حوجه للمراجعة والدور الرقابي منه في الوحدات التي تهدف إلي الربح والتي يقوم أصحابها بالمتابعة الدقيقة.

جدول رقم (3-2-24) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
71.4%	30	أوافق بشدة
23.8%	10	أوافق
2.4%	1	محايد
صفر %	صفر	لا أوافق بشدة
2.4%	1	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (24-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (24-2-3) والشكل رقم (24-2-3) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (30) وهم يمثلون نسبة (71.4%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (10) وهم يمثلون نسبة (23.8%) من عينة الدراسة أن المحايد (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن الوحدات الحكومية أكثر حوجة للمراجعة والدور الرقابي منه في الوحدات التي تهدف إلي الربح والتي يقوم أصحابها بالمتابعة الدقيقة. (40) وهم يمثلون نسبة (95.2%) من عينة الدراسة .

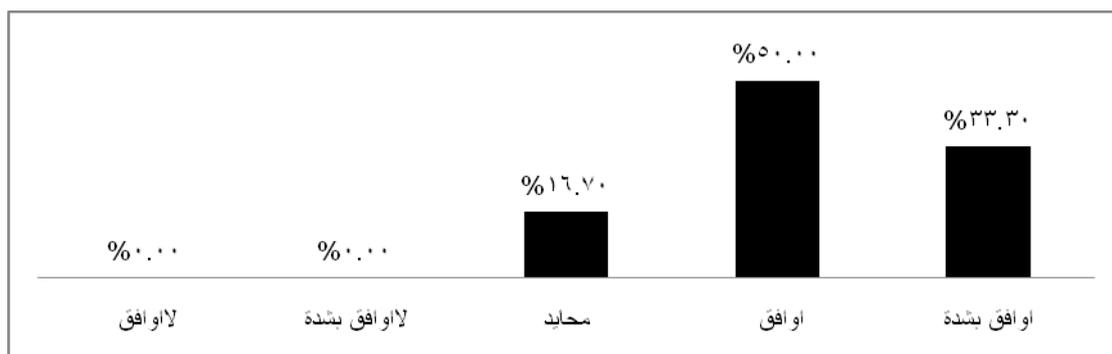
السؤال الثاني : يتوقع إن يكون لديوان المراجعة العامة مساهمة ايجابية واضحة في وحدات القطاع العام تنعكس علي سمات المجتمع ككل.

جدول رقم (25-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
33.3%	14	أوافق بشدة
50%	21	أوافق
16.7%	7	محايد
صفر %	صفر	لا أوافق بشدة
صفر %	صفر	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (25-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-25) والشكل رقم (3-2-25) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (14) وهم يمثلون نسبة (33.3%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (21) وهم يمثلون نسبة (50%) من عينة الدراسة أن المحايد (7) وهم يمثلون نسبة (16.7%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالي الذين يوافقون علي أن يتوقع إن يكون لديوان المراجعة العامة مساهمة ايجابية واضحة في وحدات القطاع العام تنعكس علي سمات المجتمع ككل. (35) وهم يمثلون نسبة (83.3%) من عينة الدراسة .

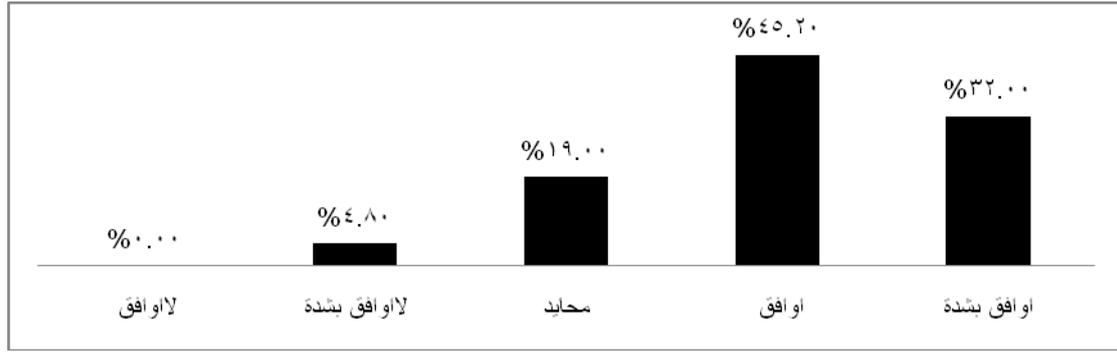
السؤال الثالث : المراجعة تهدف إلي الحفاظ علي سرية المعلومات والسلامة وسهولة الوصول واسترجاع وثائق التدقيق والحفاظ علي أصول المنشأة.

جدول رقم (3-2-26) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
31%	13	أوافق بشدة
45.2%	19	أوافق
19%	8	محايد
4.8%	2	لا أوافق بشدة
صفر %	صفر	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-26) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-26) والشكل رقم (3-2-26) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (13) وهم يمثلون نسبة (32%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (19) وهم يمثلون نسبة (45.2%) من عينة الدراسة أن المحايد (8) وهم يمثلون نسبة (19%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (2) وهم يمثلون نسبة (4.8%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن الذين يوافقون علي أن المراجعة تهدف إلي الحفاظ علي سرية المعلومات والسلامة وسهولة الوصول واسترجاع وثائق التدقيق والحفاظ علي أصول المنشأة. (32) وهم يمثلون نسبة (77.2%) من عينة الدراسة .

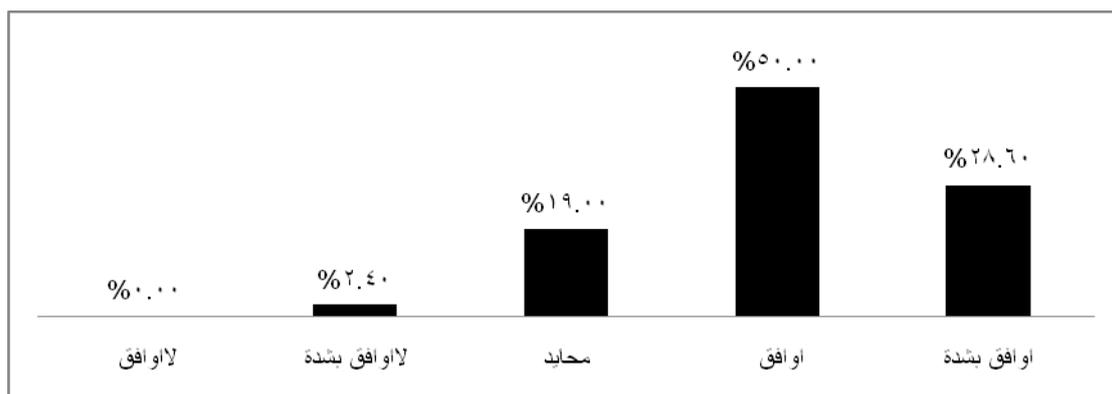
السؤال الرابع : يشجع ديوان المراجعة العاملين علي التجديد والابتكار في مجال الرقابة سواء في الجهات الحكومية أو وحدات القطاع الخاص.

جدول رقم (3-2-27) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	12	28.6%
أوافق	21	50%
محايد	8	19%
لا أوافق بشدة	1	2.4%
لا أوافق	صفر	صفر %
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-27) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-27) والشكل رقم (3-2-27) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (12) وهم يمثلون نسبة (28.6%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (21) وهم يمثلون نسبة (50%) من عينة الدراسة أن المحايد (8) وهم يمثلون نسبة (19%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن الذين يوافقون علي أن يشجع ديوان المراجعة العاملين علي التجديد والابتكار في مجال الرقابة سواء في الجهات الحكومية أو وحدات القطاع الخاص. (33) وهم يمثلون نسبة (78.6%) من عينة الدراسة .

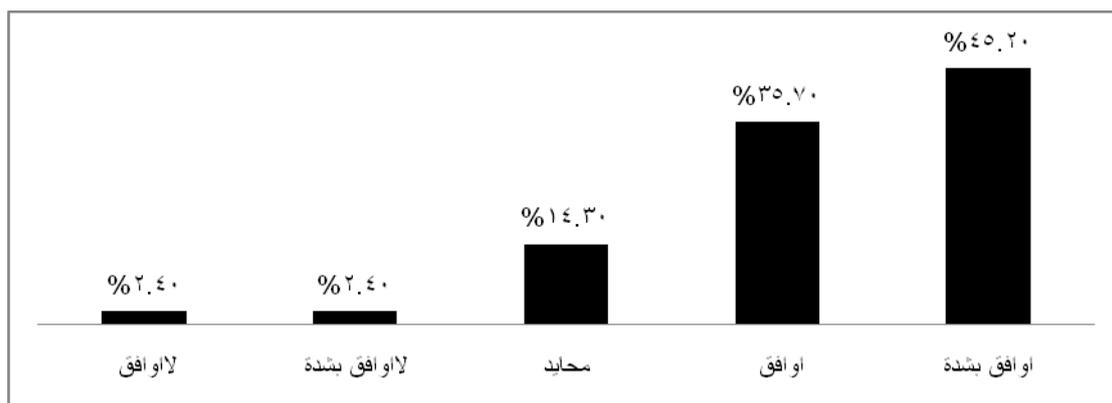
السؤال الخامس : وجود جهات معينة مسؤولة عن الرقابة تحقق الجودة في الأداء المحاسبي.

جدول رقم (3-2-28) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
45.2%	19	أوافق بشدة
35.7%	15	أوافق
14.3%	6	محايد
2.4%	1	لا أوافق بشدة
2.4%	1	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-28) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-28) والشكل رقم (3-2-28) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (19) وهم يمثلون نسبة (45.2%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (15) وهم يمثلون نسبة (35.7%) من عينة الدراسة أن المحايد (6) وهم يمثلون نسبة (14.3%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن الذين يوافقون علي أن وجود جهات معينة مسؤولة عن الرقابة تحقق الجودة في الأداء المحاسبي. (34) وهم يمثلون نسبة (80.9%) من عينة الدراسة .

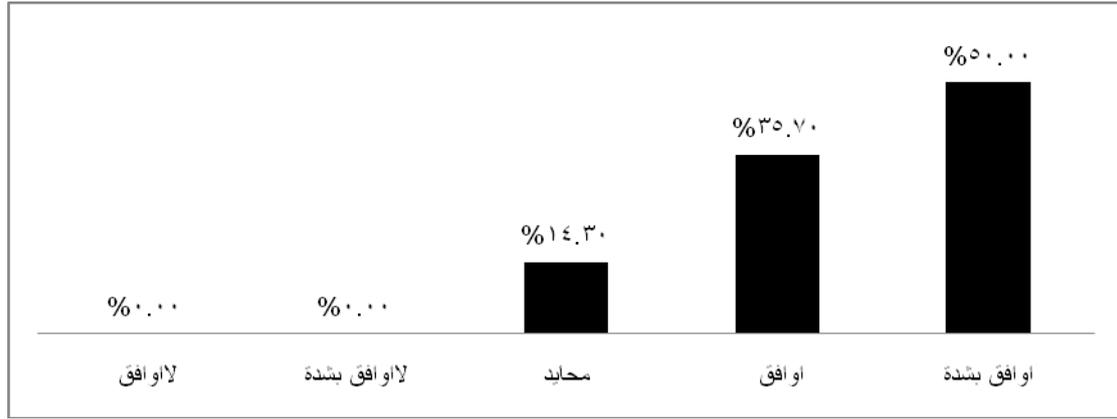
السؤال السادس : قابلية المراجع في كشف الغش والتلاعب والأخطاء والمخالفات القانونية له تأثيره الواضح في نجاح العملية الرقابية.

جدول رقم (3-2-29) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	21	50%
أوافق	15	35.7%
محايد	6	14.3%
لا أوافق بشدة	صفر	صفر %
لا أوافق	صفر	صفر %
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-29) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

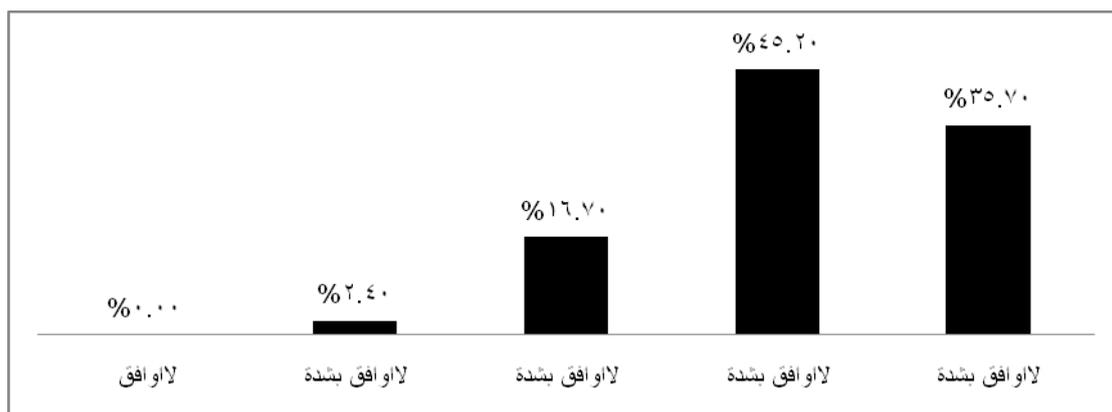
ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-29) والشكل رقم (3-2-29) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (21) وهم يمثلون نسبة (50%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (15) وهم يمثلون نسبة (35.7%) من عينة الدراسة أن المحايد (6) وهم يمثلون نسبة (14.3%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن الذين يوافقون علي أن قابلية المراجع في كشف الغش والتلاعب والأخطاء والمخالفات القانونية له تأثيره الواضح في نجاح العملية الرقابية. (36) وهم يمثلون نسبة (85.7%) من عينة الدراسة . السؤال السابع : مناقشة الاستنتاجات والتوصيات الصادرة من المراجعة الداخلية فيه ضمان للجودة وتطوير أعمال ترقية الأداء.

جدول رقم (3-2-30) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	15	35.7%
أوافق	19	45.2%
محايد	7	16.7%
لا أوافق بشدة	1	2.4%
لا أوافق	صفر	صفر %
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-30) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

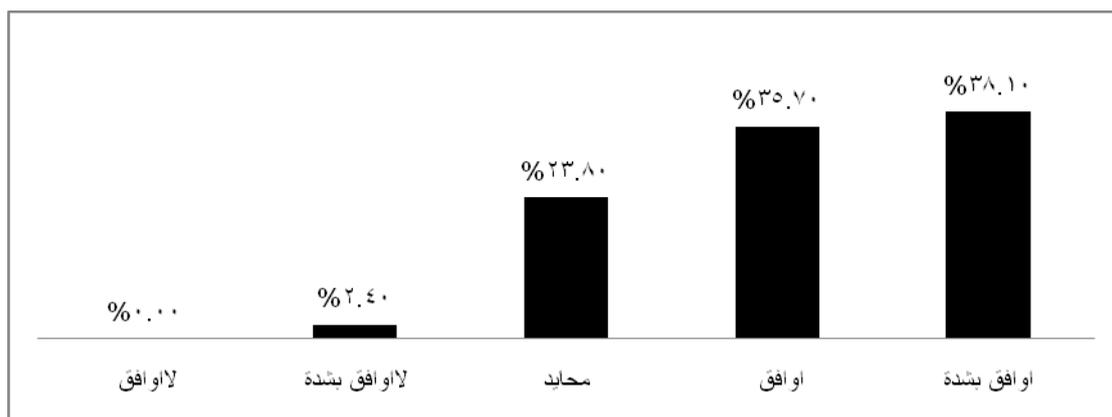
ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-30) والشكل رقم (3-2-30) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (15) وهم يمثلون نسبة (35.7%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (19) وهم يمثلون نسبة (45.2%) من عينة الدراسة أن المحايدون (7) وهم يمثلون نسبة (16.7%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن الذين يوافقون علي أن مناقشة الاستنتاجات والتوصيات الصادرة من المراجعة الداخلية فيه ضمان للجودة وتطوير أعمال ترقية الأداء. (34) وهم يمثلون نسبة (80.9%) من عينة الدراسة .

السؤال الثامن: أهداف الرقابة يجب أن تكون متنسقة مع أهداف الجهات الخاضعة للرقابة.  
جدول رقم (3-2-31) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة

النسبة المئوية	التكرار	النتائج
38.1%	16	أوافق بشدة
35.7%	15	أوافق
23.8%	10	محايد
2.4%	1	لا أوافق بشدة
صفر %	صفر	لا أوافق
100%	42	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-31) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة الثامنة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (31-2-3) والشكل رقم (31-2-3) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (16) وهم يمثلون نسبة (38.1%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (15) وهم يمثلون نسبة (35.7%) من عينة الدراسة أن المحايد (10) وهم يمثلون نسبة (23.8%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (1) وهم يمثلون نسبة (2.4%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن الذين يوافقون علي أن أهداف الرقابة يجب أن تكون متسقة مع أهداف الجهات الخاضعة للرقابة. (31) وهم يمثلون نسبة (73.8%) من عينة الدراسة .

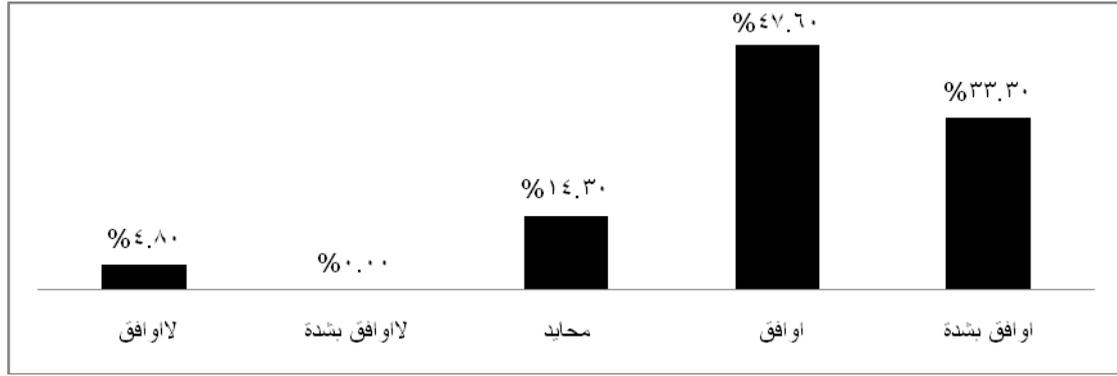
السؤال التاسع : أن رفع الأداء الحكومي وعمليات الإصلاح الإداري في الأجهزة الحكومية لا يقف حصرا علي ما يكشفه ديوان المراجع العام من مخالفات.

جدول رقم (32-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة

النتائج	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	14	33.3%
أوافق	20	47.6%
محايد	6	14.3%
لا أوافق بشدة	صفر	صفر %
لا أوافق	2	4.8%
المجموع	42	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (32-2-3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن العبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

ونلاحظ من الجدول رقم (3-2-32) والشكل رقم (3-2-32) أعلاه أن الذين يوافقون بشدة (14) وهم يمثلون نسبة (33.3%) من عينة الدراسة أن الذين يوافقون (20) وهم يمثلون نسبة (47.6%) من عينة الدراسة أن المحايدون (6) وهم يمثلون نسبة (14.3%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون بشدة (صفر) وهم يمثلون نسبة (صفر%) من عينة الدراسة أن الذين لا يوافقون (2) وهم يمثلون نسبة (4.8%) من عينة الدراسة . وعلي ذلك نجد أن اجمالى الذين يوافقون علي أن رفع الأداء الحكومي وعمليات الإصلاح الإداري في الأجهزة الحكومية لا يقف حصرا علي ما يكشفه ديوان المراجع العام من مخالفات. (34) وهم يمثلون نسبة (80.9%) من عينة الدراسة .

## المبحث الثالث اختبار ومناقشة الفرضيات

1- الفرضية الأولى: تحليل مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى والتي تقول أن:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة المحاسبية والأداء المالي في الوحدات الحكومية. نلاحظ أن الغرض من هذه الفرضية: هو معرفة هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة المحاسبية والأداء المالي في الوحدات الحكومية؟. ولتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه أفراد الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى وذلك عن طريق حساب المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات الفرضية .

جدول رقم (3-2-33) المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الفرضية الأولى

المنوال	العبارة	الرقم
أوافق بشده	الدور الرقابي الذي تقوم به كافة الجهات الرقابية يحقق متطلبات الإصلاح الإداري.	1
أوافق	يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي احد الأجهزة الرائدة في حماية المال العام.	2
أوافق	إبداء الرأي في بعض القوانين والأنظمة واللوائح التي تنظم العمل في الجهات الخاضعة للرقابة يساعد في تطوير تلك القوانين علي مستوى الدولة.	3
أوافق	إن الأدوات الرقابية المستخدمة في الديوان علي المؤسسات ليست كافية لتحقيق عمليات الإصلاح الإداري.	4
أوافق بشده	كثير من الأدوات الحكومية لا تدرك مهام الرقابة ودورها المناط بها.	5
أوافق بشده	إن تطبيق محاسبة المسؤولية في الإدارات العليا تمثل إجراءات هامة في سبيل تحقيق عمليات الإصلاح الإداري.	6
أوافق	يستطيع المراجع من خلال فحصة الحكم علي درجة متانة نظام الرقابة الداخلية.	7
أوافق بشده	رقابة الأداء في إدارات المؤسسات يحتم ضرورة الالتزام بما هو مخطط ومرسوم له مسبقا.	8
أوافق بشده	اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة يساعد في عمليات الرقابة ومن ثم تصحيح الأداء.	9

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

وتبين من الجدول رقم (3-2-33) أعلاه ما يلي:

1- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي أوافق بشده وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشده علي أن الدور الرقابي الذي تقوم به كافة الجهات الرقابية يحقق متطلبات الإصلاح الإداري.

2- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي احد الأجهزة الرائدة في حماية المال العام.

3- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن إبداء الرأي في بعض القوانين والأنظمة واللوائح التي تنظم العمل في الجهات الخاضعة للرقابة يساعد في تطوير تلك القوانين علي مستوي الدولة.

4- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن الأدوات الرقابية المستخدمة في الديوان علي المؤسسات ليست كافية لتحقيق عمليات الإصلاح الإداري.

5- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي أوافق بشده وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشده علي أن كثير من الأدوات الحكومية لا تترك مهام الرقابة ودورها المناط بها.

6- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي إن تطبيق محاسبة المسؤولية في الإدارات العليا تمثل إجراءات هامة في سبيل تحقيق عمليات الإصلاح الإداري.

7- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن يستطيع المراجع من خلال فحصة الحكم علي درجة متانة نظام الرقابة الداخلية.

8- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن رقابة الأداء في إدارات المؤسسات يحتم ضرورة الالتزام بما هو مخطط ومرسوم له مسبقا.

9- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة يساعد في عمليات الرقابة ومن ثم تصحيح الأداء.

أن النتائج السابقة لاتعني أن جميع أفراد العينة متفقون على ذلك ، فهناك أفراد غير موافقون لذلك قام الباحث باستخدام اختبار (مربع كاي) لتحديد الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين أعداد الأفراد الموافقون والمحايدون وغير الموافقين على عبارات الفرضية .

جدول رقم(3-2-34) نتائج اختبار مربع كأي<sup>2</sup> لدلالة الفروق للإجابات عن عبارات الفرضية الأولى:

م	العبرة	قيمة مربع كأي <sup>2</sup>	القيمة الاحتمالية	التفسير	الفروق لمصلحة
1	الدور الرقابي الذي تقوم به كافة الجهات الرقابية يحقق متطلبات الإصلاح الإداري.	28.429	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبرة	أوافق بشده
2	يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي احد الأجهزة الرائدة في حماية المال العام.	5.571	0.062	لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبرة	أوافق
3	إبداء الرأي في بعض القوانين والأنظمة واللوائح التي تنظم العمل في الجهات الخاضعة للرقابة يساعد في تطوير تلك القوانين علي مستوي الدولة.	4.429	0.109	لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبرة	أوافق
4	إن الأدوات الرقابية المستخدمة في الديوان علي المؤسسات ليست كافية لتحقيق عمليات الإصلاح الإداري.	11.905	0.008	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبرة	أوافق
5	كثير من الأدوات الحكومية لا تترك مهام الرقابة ودورها المناط بها.	23.476	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبرة	أوافق بشده
6	أن تطبيق محاسبة المسؤولية في الإدارات العليا تمثل إجراءات هامة في سبيل تحقيق عمليات الإصلاح الإداري.	3.857	0.145	لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبرة	أوافق بشده
7	يستطيع المراجع من خلال فحصة الحكم علي درجة متانة نظام الرقابة الداخلية.	4.000	0.135	لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبرة	أوافق
8	رقابة الأداء في إدارات المؤسسات يحتم ضرورة الالتزام بما هو مخطط ومرسوم له مسبقا.	32.286	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبرة	أوافق بشده
9	اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة يساعد في عمليات الرقابة ومن ثم تصحيح الأداء.	23.286	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبرة	أوافق بشده

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3-2-34) أعلاه كما يلي:

1- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الأولى تساوي (28.429) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

2- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الثانية تساوي (5.571) والقيمة الاحتمالية (0.062) وهي اكبر من مستوي المعنوية 0.05 لذلك لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

3- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الثالثة تساوي (4.429) والقيمة الاحتمالية (0.109) وهي اكبر من مستوي المعنوية 0.05 لذلك لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

4- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الرابعة تساوي (11.905) والقيمة الاحتمالية (0.008) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

5- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الخامسة تساوي (23.476) والقيمة الاحتمالية (0.001) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

6- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة السادسة تساوي (3.857) والقيمة الاحتمالية (0.145) وهي اكبر من مستوي المعنوية 0.05 لذلك لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

7- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة السابعة تساوي (4.000) والقيمة الاحتمالية (0.135) وهي اكبر من مستوي المعنوية 0.05 لذلك لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

8- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الثامنة تساوي (32.286) والقيمة الاحتمالية (0.397) وهي اكبر من مستوي المعنوية 0.05 لذلك لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة .

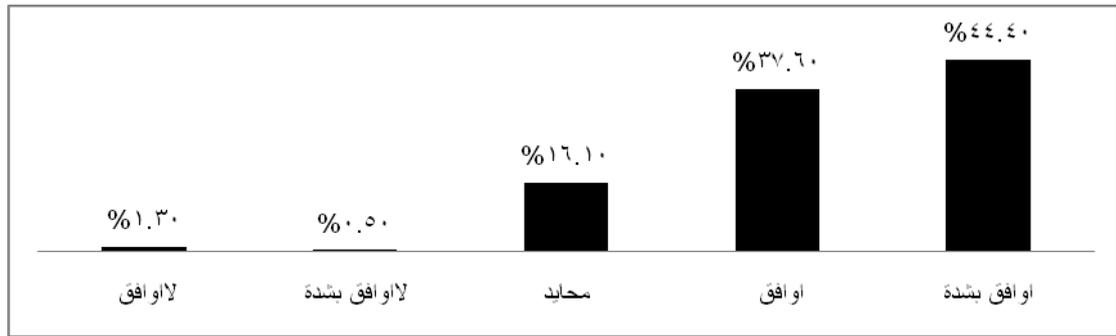
وعليه نجد أن أسئلة الفرضية الأولى (9) وعينة الدراسة (42) فرد اجمالى الإجابات (378) إجابة ، ويمكن تلخيص إجابات عينة الدراسة حول عبارات الفرضية الأولى كما يلي :

جدول رقم (3-2-35) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى

بيان	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	168	44.4%
أوافق	142	37.6%
محايد	61	16.1%
لا أوافق بشدة	2	0.5%
لا أوافق	5	1.3%
المجموع	378	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-33) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة عن جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

من الجدول رقم (3-2-35) والشكل رقم (3-2-33) أعلاه يلاحظ الباحث من خلال جميع عبارات الفرضية الأولى أن الأفراد الموافقين بشده قد بلغ عددهم (168) فردا بنسبة (44.4%) والأفراد الموافقين قد بلغ عددهم (142) فردا بنسبة (37.6%) والأفراد المحايدين قد بلغ عددهم (61) فردا بنسبة (16.1%) والأفراد غير الموافقين بشده قد بلغ عددهم (2) فردا بنسبة (0.5%) والأفراد غير الموافقين بقدر بلغ عددهم (5) فردا بنسبة (1.3%) وعليه يستنتج الباحث مما سبق أن عبارات الفرضية الأولى قد تحققت مما يؤكد صحتها لذلك فإن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة المحاسبية والأداء المالي في الوحدات الحكومية.

2- الفرضية الثانية: تحليل مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية والتي تقول أن: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الحاسب الآلي في عملية الرقابة الالكترونية واختصار الوقت والجهد الغرض من هذه الفرضية: هو معرفة هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الحاسب الآلي في عملية الرقابة وتوفير الوقت والجهد؟. وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه أفراد الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية وذلك عن طريق حساب المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات الفرضية .

جدول رقم (3-2-36) المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الفرضية الثانية

الرقم	العبارة	المنوال
1	أصبحت تكنولوجيا المعلومات وما يرافقها من تقدم عملي وتقني وتغير نوعي في حقول المعرفة مجالا لانطلاق مراجعة حديثة.	أوافق بشده
2	يعد استخدام الحاسوب في معالجة بيانات الرقابة الداخلية هدفا لمبرمجي الحاسوب نظرا لما تتمتع به نظم المعلومات الرقابية من أهمية.	أوافق
3	لا تختلف أهداف المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني واليدوي إلا في الأساليب والإجراءات.	أوافق بشده
4	يجب أن يحصل الموظف الرقابي المحاسبي علي معرفة كافية من عملية تقدير ظروف المؤسسة للمخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية.	أوافق
5	سلامة النظم الحاسوبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات له اثر واضح علي أهداف الرقابة.	أوافق بشده
6	تسعي المؤسسات إلي استخدام التكنولوجيا في جوانب متعددة إلي تطوير الخدمات التي تحقق أهدافها.	أوافق
7	لكي تكون عملية الرقابة بصورة متكاملة ومتطورة يجب أن يكون المسؤول الرقابي مسئولا عن محافظة سير إجراءات العمل الرقابي.	أوافق بشده
8	استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلي تسهيل مهام ودور الأجهزة الرقابية علي مستوى المؤسسات.	أوافق بشده
9	الاعتماد كليا علي نظم الحاسوب يمكن أن يلغي نظم العمل المحاسبي اليدوي.	أوافق بشده

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

وتبين من الجدول رقم(3-2-36)أعلاه ما يلي:

- 1- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن أصبحت تكنولوجيا المعلومات وما يرافقها من تقدم عملي وتقني وتغير نوعي في حقول المعرفة مجالا لانطلاقه مراجعة حديثة.
  - 2- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن يعد استخدام الحاسوب في معالجة بيانات الرقابة الداخلية هدفا لمبرمجي الحاسوب نظرا لما تتمتع به نظم المعلومات الرقابية من أهمية.
  - 3- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن لا تختلف أهداف المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني واليدوي إلا في الأساليب والإجراءات.
  - 4- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن يجب أن يحصل الموظف الرقابي المحاسبي علي معرفة كافية من عملية تقدير ظروف المؤسسة للمخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية.
  - 5- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن سلامة النظم المحاسبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات له اثر واضح علي أهداف الرقابة.
  - 6- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن تسعى المؤسسات إلي استخدام التكنولوجيا في جوانب متعددة إلي تطوير الخدمات التي تحقق أهدافها.
  - 7- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن لكي تكون عملية الرقابة بصورة متكاملة ومتطورة يجب إن يكون المسؤول الرقابي مسئولا عن محافظة سير إجراءات العمل الرقابي.
  - 8- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلي تسهيل مهام ودور الأجهزة الرقابية علي مستوي المؤسسات.
  - 9- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن الاعتماد كليا علي نظم الحاسوب يمكن أن يلغي نظم العمل المحاسبي اليدوي.
- أن النتائج السابقة لاتعني أن جميع أفراد العينة متفقون على ذلك ، فهناك أفراد غير موافقون لذلك قام الباحث باستخدام اختبار (مربع كاي) لتحديد الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين أعداد الأفراد الموافقون والمحايدون غير الموافقين على عبارات الفرضية .

جدول رقم(3-2-37)نتائج اختبار مربع كأي<sup>2</sup> لدلالة الفروق للإجابات عن عبارات الفرضية الثانية

م	العبارة	قيمة مربع كأي <sup>2</sup>	القيمة الاحتمالية	التفسير	الفروق لمصلحة
1	أصبحت تكنولوجيا المعلومات وما يرافقها من تقدم عملي وتقني وتغير نوعي في حقول المعرفة مجالاً لانطلاق مراجعة حديثة.	30.952	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق بشده
2	يعد استخدام الحاسوب في معالجة بيانات الرقابة الداخلية هدفاً لمبرمجي الحاسوب نظراً لما تتمتع به نظم المعلومات الرقابية من أهمية.	27.714	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق بشده
3	لا تختلف أهداف المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني واليدوي إلا في الأساليب والإجراءات.	15.333	0.002	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق
4	يجب أن يحصل الموظف الرقابي المحاسبي علي معرفة كافية من عملية تقدير ظروف المؤسسة للمخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية.	20.268	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق
5	سلامة النظم المحاسبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات له اثر واضح علي أهداف الرقابة.	25.238	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق بشده
6	تسعي المؤسسات إلي استخدام التكنولوجيا في جوانب متعددة إلي تطوير الخدمات التي تحقق أهدافها.	4.000	0.135	لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق
7	لكي تكون عملية الرقابة بصورة متكاملة ومتطورة يجب أن يكون المسؤول الرقابي مسئولاً عن محافظة سير إجراءات العمل الرقابي.	18.571	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق
8	استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلي تسهيل مهام ودور الأجهزة الرقابية علي مستوي المؤسسات.	26.000	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق بشده
9	الاعتماد كلياً علي نظم الحاسوب يمكن أن يلغي نظم العمل المحاسبي اليدوي.	25.381	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3-2-37) أعلاه كما يلي:

1- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الأولى تساوي (30.952) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

2- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الثانية تساوي (27.714) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

3- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الثالثة تساوي (15.333) والقيمة الاحتمالية (0.002) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

4- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الرابعة تساوي (20.286) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

5- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الخامسة تساوي (25.238) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

6- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة السادسة تساوي (4.000) والقيمة الاحتمالية (0.135) وهي اكبر من مستوي المعنوية 0.05 لذلك لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

7- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة السابعة تساوي (18.571) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

8- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الثامنة تساوي (26.000) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

9- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة التاسعة تساوي (25.381) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

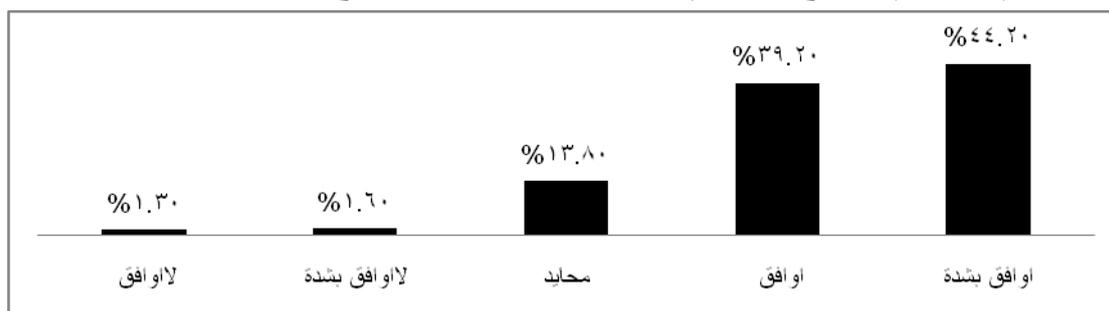
وعلية نجد أن أسئلة الفرضية الأولى (9) وعينة الدراسة (42) فرد اجمالى الإجابات (378) إجابة ، ويمكن تلخيص إجابات عينة الدراسة حول عبارات الفرضية الأولى كما يلي :

جدول رقم (38-2-3)التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية:

بيان	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	167	44.2%
أوافق	148	39.2%
محايد	52	13.8%
لا أوافق بشدة	6	1.6%
لا أوافق	5	1.3%
المجموع	378	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (34-2-3)التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة عن جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

من الجدول رقم (38-2-3) والشكل رقم (34-2-3) أعلاه يلاحظ الباحث من خلال جميع عبارات الفرضية الثانية أن الأفراد الموافقين بشده قد بلغ عددهم (167) فردا بنسبة (44.2%) والأفراد الموافقين قد بلغ عددهم (148) فردا بنسبة (39.2%) والأفراد المحايدين قد بلغ عددهم (52) فردا بنسبة (13.8%) والأفراد غير الموافقين بشده قد بلغ عددهم (6) فردا بنسبة (1.6%) والأفراد غير الموافقين بقدر بلغ عددهم (5) فردا بنسبة (1.3%) وعليه يستنتج الباحث مما سبق أن عبارات الفرضية الثانية قد تحققت مما يؤكد صحتها، لذلك فأن استخدام الحاسب الآلي في عملية الرقابة وتوفير الوقت والجهد .

### 3- الفرضية الثالثة: تحليل مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى والتي تقول أن:

نصت الفرضية الثالثة على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب المراجعة بالوحدات الحكومية والوحدات التي تهدف إلى الربحية . الغرض من هذه الفرضية : هو معرفة هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب المراجعة بالوحدات الحكومية والوحدات التي تهدف إلى الربحية ؟. وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة اتجاه أفراد الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة وذلك عن طريق حساب المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات الفرضية .

جدول رقم (3-2-39) المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الفرضية الثالثة

الرقم	العبارة	المنوال
1	الوحدات الحكومية أكثر حوجه للمراجعة والدور الرقابي منه في الوحدات التي تهدف إلي الربح والتي يقوم أصحابها بالمتابعة الدقيقة.	أوافق بشده
2	يتوقع إن يكون لديوان المراجعة العامة مساهمة ايجابية واضحة في وحدات القطاع العام تتعكس علي سمات المجتمع ككل.	أوافق
3	المراجعة تهدف إلي الحفاظ علي سرية المعلومات والسلامة وسهولة الوصول واسترجاع وثائق التدقيق والحفاظ علي أصول المنشأة.	أوافق
4	يشجع ديوان المراجعة العاملين علي التجديد والابتكار في مجال الرقابة سواء في الجهات الحكومية أو وحدات القطاع الخاص.	أوافق
5	وجود جهات معينة مسؤولة عن الرقابة تحقق الجودة في الأداء المحاسبي.	أوافق بشده
6	قابلية المراجع في كشف الغش والتلاعب والأخطاء والمخالفات القانونية له تأثيره الواضح في نجاح العملية الرقابية.	أوافق بشده
7	مناقشة الاستنتاجات والتوصيات الصادرة من المراجعة الداخلية فيه ضمان للجودة وتطوير أعمال ترقية الأداء.	أوافق
8	أهداف الرقابة يجب أن تكون متنسقة مع أهداف الجهات الخاضعة للرقابة.	أوافق بشده
9	أن رفع الأداء الحكومي وعمليات الإصلاح الإداري في الأجهزة الحكومية لا يقف حصرا علي ما يكشفه ديوان المراجع العام من مخالفات.	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

وتبين من الجدول رقم(3-2-39)أعلاه ماليي:

- 1- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن الوحدات الحكومية أكثر حوجه للمراجعة والدور الرقابي منه في الوحدات التي تهدف إلي الربح والتي يقوم أصحابها بالمتابعة الدقيقة.
  - 2- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن يتوقع إن يكون لديوان المراجعة العامة مساهمة ايجابية واضحة في وحدات القطاع العام تتعكس علي سمات المجتمع ككل.
  - 3- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن المراجعة تهدف إلي الحفاظ علي سرية المعلومات والسلامة وسهولة الوصول واسترجاع وثائق التدقيق والحفاظ علي أصول المنشأة.
  - 4- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن يشجع ديوان المراجعة العاملين علي التجديد والابتكار في مجال الرقابة سواء في الجهات الحكومية أو وحدات القطاع الخاص.
  - 5- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن وجود جهات معينة مسؤولة عن الرقابة تحقق الجودة في الأداء المحاسبي.
  - 6- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن قابلية المراجع في كشف الغش والتلاعب والأخطاء والمخالفات القانونية له تأثيره الواضح في نجاح العملية الرقابية.
  - 7- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن مناقشة الاستنتاجات والتوصيات الصادرة من المراجعة الداخلية فيه ضمان للجودة وتطوير أعمال ترقية الأداء.
  - 8- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة هي أوافق بشدة وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة علي أن أهداف الرقابة يجب أن تكون متسقة مع أهداف الجهات الخاضعة للرقابة.
  - 9- قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة هي أوافق وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون علي أن رفع الأداء الحكومي وعمليات الإصلاح الإداري في الأجهزة الحكومية لا يقف حصرا علي ما يكشفه ديوان المراجع العام من مخالفات.
- أن النتائج السابقة لاتعني أن جميع أفراد العينة متفقون على ذلك ، فهناك أفراد غير موافقون لذلك قام الباحث باستخدام اختبار (مربع كاي) لتحديد الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين أعداد الأفراد الموافقون والمحايدون غير الموافقين على عبارات الفرضية .

جدول رقم (3-2-40) نتائج اختبار مربع كاي<sup>2</sup> لدلالة الفروق للإجابات عن عبارات الفرضية الثالثة:

م	العبارة	قيمة مربع كاي <sup>2</sup>	القيمة الاحتمالية	التفسير	الفروق لمصلحة
1	الوحدات الحكومية أكثر حوجه للمراجعة والدور الرقابي منه في الوحدات التي تهدف إلي الربح والتي يقوم أصحابها بالمتابعة الدقيقة.	53.429	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق بشده
2	يتوقع إن يكون لديوان المراجعة العامة مساهمة ايجابية واضحة في وحدات القطاع العام تنعكس علي سمات المجتمع ككل.	7.000	0.030	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق
3	المراجعة تهدف إلي الحفاظ علي سرية المعلومات والسلامة وسهولة الوصول واسترجاع وثائق التدقيق والحفاظ علي أصول المنشأة.	14.952	0.002	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق
4	يشجع ديوان المراجعة العاملين علي التجديد والابتكار في مجال الرقابة سواء في الجهات الحكومية أو وحدات القطاع الخاص.	19.905	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق
5	وجود جهات معينة مسؤولة عن الرقابة تحقق الجودة في الأداء المحاسبي.	32.286	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق بشده
6	قابلية المراجع في كشف الغش والتلاعب والأخطاء والمخالفات القانونية له تأثيره الواضح في نجاح العملية الرقابية.	8.143	0.017	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق بشده
7	مناقشة الاستنتاجات والتوصيات الصادرة من المراجعة الداخلية فيه ضمان للجودة وتطوير أعمال ترقية الأداء.	18.571	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق بشده
8	أهداف الرقابة يجب أن تكون متسقة مع أهداف الجهات الخاضعة للرقابة.	13.429	0.004	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	أوافق بشده
9	أن رفع الأداء الحكومي وعمليات الإصلاح الإداري في الأجهزة الحكومية لا يقف حصرا علي ما يكشفه ديوان المراجع العام من مخالفات.	18.571	0.000	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الميدانية يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (3-2-40) أعلاه كما يلي:

1- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الأولى تساوي (53.429) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

2- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الثانية تساوي (7.000) والقيمة الاحتمالية (0.030) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

3- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الثالثة تساوي (14.952) والقيمة الاحتمالية (0.002) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

4- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الرابعة تساوي (19.905) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

5- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الخامسة تساوي (32.286) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

6- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة السادسة تساوي (8.143) والقيمة الاحتمالية (0.017) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

7- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة السابعة تساوي (18.571) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

8- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة الثامنة تساوي (13.429) والقيمة الاحتمالية (0.004) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

9- قيمة مربع كاي<sup>2</sup> للعبارة التاسعة تساوي (18.571) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي اقل من مستوي المعنوية 0.05 لذلك توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة

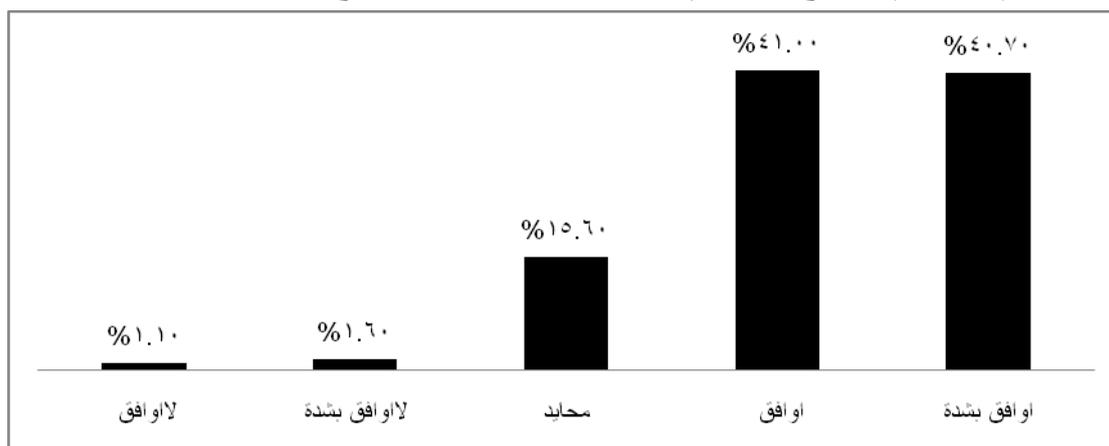
وعلية نجد أن أسئلة الفرضية الثالثة (9) وعينة الدراسة (42) فرد اجمالي الإجابات (378) إجابة ، ويمكن تلخيص إجابات عينة الدراسة حول عبارات الفرضية الثالثة كما يلي :

جدول رقم (3-2-41) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة

بيان	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	154	40.7%
أوافق	155	41%
محايد	59	15.6%
لا أوافق بشدة	6	1.6%
لا أوافق	4	1.1%
المجموع	378	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

الشكل (3-2-35) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2016م

من الجدول رقم (3-2-41) والشكل رقم (3-2-35) أعلاه يلاحظ الباحث من خلال جميع عبارات الفرضية الثالثة أن الأفراد الموافقين بشده قد بلغ عددهم (154) فردا بنسبة (40.7%) والأفراد الموافقين قد بلغ عددهم (155) فردا بنسبة (41%) والأفراد المحايدين قد بلغ عددهم (59) فردا بنسبة (15.6%) والأفراد غير الموافقين بشده قد بلغ عددهم (6) فردا بنسبة (1.6%) والأفراد غير الموافقين بقد بلغ عددهم (4) فردا بنسبة (1.1%) وعليه يستنتج الباحث مما سبق إن عبارات الفرضية الثالثة قد تحققت مما يؤكد صحتها، لذلك فإن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب المراجعة بالوحدات الحكومية والوحدات التي تهدف إلى الربحية .

# الخاتمة

وتشتمل على:  
أولاً: النتائج  
ثانياً: التوصيات

## النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية والميدانية إلى النتائج التالية :

- (1) إذا كانت الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية سليمة دل ذلك على حسن مسار الأداء المالي بتلك الوحدة.
- (2) لتمييز الأداء المالي في الوحدات الحكومية يتطلب ذلك رقابة فورية ومعالجة للأخطاء المحاسبية في حينها.
- (3) كلما كانت الإدارة رشيدة ، كان الأداء المالي مؤشراً لحسن استخدام الأموال العامة ومحققاً حماية المالية العامة إيراداً وإخفاً بمعنى أن الأداء المالي يصلح بصلاحي الإدارة.
- (4) الأسلوب اليدوي في المراجعة لم يعد مناسباً في مجال الرقابة لصعوبة حفظ وتحليل واسترجاع البيانات والمعلومات.
- (5) إن مسايرة الثورة التكنولوجية والتكيف معها يضمن بقاء المؤسسات الحكومية واستمرارها في تحقيق وتقديم أفضل الخدمات.
- (6) الوحدات الحكومية تحتاج لرقابة محكمة أكثر من تلك التي تكون في وحدات القطاع الخاص والتي يحرص أصحابها على رقابتها.
- (7) الشخص الرقابي له القدرة على كشف الغش والتلاعب والمخالفات في كل من وحدات الحكومة أو الوحدات ذات الطبيعة الهادفة للربح.

ثانياً: التوصيات:

بعد استعراض الباحث لنتائج الدراسة يوصي بالآتي :

- (1) ضرورة دعم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية بكادر مدرب ومؤهل لتجويد العمل الرقابي.
- (2) يجب أن تكون هنالك رقابة ومتابعة لبنود الميزانية المصادق عليها من قبل الجهات التشريعية لضمان حماية المال العام.
- (3) حفاظاً على الأموال العامة يجب تحفيز أتيام العمل الرقابي بما يتناسب مع جهودهم بما يبعث فيهم روح الإخلاص في العمل.

- (4) الاستفادة من إمكانيات نظم الحاسوب في العمل الرقابي لما لديها من سرعة وتقليل الجهد.
- (5) نشر الوعي حول المراجعة باستخدام جهاز الحاسوب للإمكانيات الهائلة التي يوفرها الحاسوب في مجال الرقابة.
- (6) تشجيع الابتكار والتجويد في مجال العمل الرقابي في كل وحدات الحكومة ووحدات القطاع الخاص مما يزيد كفاءة الأداء بتلك الوحدات.
- (7) يجب تبادل الخبرات في مجال تطبيقات الرقابة على النظم الحديثة بين العاملين في أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية.
- ثالثاً: توصيات بدراسات مستقبلية:
- لتعميم الفائدة وللاستفادة من جانب البحث العلمي للباحثين المرتقبين أوصي بالدراسات المستقبلية التالية:
1. أثر الرقابة المالية والمحاسبية على رفع كفاءة الأداء بالقطاع الحكومي.
  2. رقابة الأهداف وأثرها في رفع كفاءة الإدارات.
  3. أثر الرقابة المالية والإدارية على الجودة الشاملة بالقطاع العام (الحكومي)

# المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم  
أولاً: الكتب:

1. صباح سعد الدين العلمي ، دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإداري في الدولة ، (القاهرة: 2006م ) .
2. متولي محمد الجمل ، المحاسبة الحكومية شرح لنظم الميزانية والحسابات والمراجعة الداخلية ، ( القاهرة: دار المعارف ، 2004م ) .
3. مدحت محمد اسماعيل وآخر، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار وائل، ، 2006م) طبعة 2 .
4. عبد الحي مرعي ، دراسات في المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة ، ( الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2004م ) .
5. محمد السيد سرايا ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والحسابات القومية، (بيروت : دار المعرفة الجامعية ، 1999م ) .
6. عقلة محمد يوسف ، النظام امحاسبي للحكومة وإدارته ، ( عمان: دار وائل ، 1999م ) .
7. محمد إبراهيم الجاك حسب الله ، المحاسبة الحكومية القومية ، ( الخرطوم : مطبعة جي تاون ، 2005م) .
8. أحمد حلمي جمعة ، التوثيق الحديث للحاسبات ، دار الضوء للنشر والتوزيع ، (عمان : 1999م) .
9. فياض حمزة رملي ارباب ، الرقابة المالية الحكومية في بيئة الحاسب الالكتروني مخرجات التطبيق في ظل الحكومة الالكترونية بدولة السودان (باحث في الرقابة المالية) .
10. السيد أحمد السقا ، المراجعة الداخلية، الجوانب المالية التشغيلية ، الجمعية السعودية للمعالجة ، (الرياض : الإصدار الثاني عشر ) .
11. محمد محمود الخطيب ، العوامل المؤثرة على الأداء المالي وأثره على عوائد اسهم الشركات ، (عمان: دار حامد 2010 م ) .

12. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2000م) .
13. عبد المحسن توفيق ، تقييم الأداء ،(القاهرة: دار النهضة العربية ، مطبعة الأخوة الأشقاء للطباعة ، 1998م ) .
14. سطاتم بن عبد العزيز المقرن ، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي ، (دراسة تحليلية وصفية) ، الرياض: ديوان المراقبة العامة ، 1426هـ - 2005م)
15. مركز التقفي للرقابة المالية ، الرقابة المالية في دولة الكويت ، ( دراسة مقارنة لنظم الرقابة المالية ) .
16. الست فاطمة عبد الجواد ، أثر تكنولوجيا المعلومات في نظام الرقابة الداخلية و الأمور المالية ،(العراق: الهيئة العامة للضرائب ، 2013م) .  
ثانياً: الدوريات
1. بنود محمد خالد ، دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا ، الجهاز المركزي للرقابة المالية - الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، (سوريا : مجلة الاقتصاد ، العدد 160 ، أغسطس 2004م) .
  2. إلهام عطا حطوط الموسوي ، دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري ، جزء من متطلبات نيل المحاسبة القانونية ،( بغداد : دراسة منشورة ، جريدة الصباح ، 26 شباط 2006م) .
  3. مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية ، دورية علمية محكمة ،(الشارقة: المجلد 2 ، العدد 2 ، يونيو 2005م) .
  4. مجلة الإدارة والاقتصاد ، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي ، جامعة تكريت ، العدد 65 ، 2010م .
- ثالثاً: الرسائل الجامعية:
1. حمدي سليمان سحيمات القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، دراسة تطبيقية،(عمان : رسالة دكتوراة منشورة ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1998م) .

2. عمار محمد حامد البدري ، دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة ، (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2001م ) .
3. أكرم إبراهيم عطية حماد ، تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دراسة مقارنة ،( الخرطوم: جامعة الجزيرة ، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2003م) .
4. عبد الوهاب الوسكي، الرقابة العليا على المال العام في اليمن والامارات العربية المتحدة ،( المملكة المغربية ، جامعة محمد الخامس ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2005م) .
5. زبير محمد عبد الله مبارك ، أثر الرقابة المالية في تطوير الأداء المصرفي بالتطبيق على المصارف السودانية (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية ، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006م) .
6. محمد حسن حسين بابكر ، أساليب الرقابة المالية في الوحدات الحكومية الولائية بالسودان ، بالتطبيق على وزارة المالية ،( الخرطوم: رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، 2006م) .
7. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز ، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة (الخرطوم: رسالة دكتوراة في المحاسبة ، جامعة أمدرمان الإسلامية ، 2008م) .
8. إيدام عبد العال عبد الحي الزين ، أثر الرقابة على الأداء في القطاع الصناعي بالتطبيق على قطاع السكر ، 1998- 2007م ، (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية ، رسالة الدكتوراة في إدارة الأعمال ، 2009م) .
9. إبراهيم خضر بنداس حسين ، دور الرقابة المالية والإدارية في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري في منظور الجودة الشاملة في المصارف السودانية، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2010م) .

10. حسام درعزيني ، الرقابة المالية ، ( دمشق: دارسة ماجستير غير منشورة ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد) .
11. محمد أحمد عبد الله مختار ، أثر الحسابات الوسيطة على تقويم الاداء المالي الحكومي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م .
12. مريم شكري محمود نديم ، جامعة الشرق الأوسط ، (عمان: كلية الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة) .
13. عادل عشي ، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (قياس وتقييم) ، رسالة ماجستير غير منشورة ،(الجزائر: جامعة محمد خضير بسكرة ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، 2002/2000م) .
14. محمود عبد الله محمود وشاح ، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (غزة: الجامعة الإسلامية ، عمادة الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م) .
15. أحمد محمد مخلوف ، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية ،(الجزائر: ماجستير ، تخصص نقود ومالية ، جامعة الجزائر ، 2006 - 2007م) ..
16. عبير محمد فتحي العفيفي ، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية و الآليات المقترحة لزيادة فاعليتها ، (غزة: الجامعة الإسلامية: دراسة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2007م/ 1428هـ) .
17. صلاح الأمين الخضر،أثار سياسيه التمويل المصرفي علي الديون المتعثرة: دراسة محاسبية تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشوره(الخرطوم: جامعة شندي،كلية الدراسات العليا)،2008م .

رابعاً: القوانين واللوائح:

1. قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2007م ، جمهورية السودان .
2. قانون الحكم المحلي ، ولاية نهر النيل ، الدامر ، 2006م.
3. لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة لسنة 2005م.

خامساً: المقابلات الشخصية:

1. نزار عبد الغني أحمد الزبير ، محلية شندي ، المراجعة الداخلية ، (مقابلة شخصية ، الساعة 12 ، 2006/4/5م)  
سادساً: الندوات والمؤتمرات:
  1. صبيحة قاسم هاشم وآخرون ، أثر جودة العمل الرقابي في تقويم الأداء ، " دراسة استطلاعية في ديوان الرقابة المالية الإتحادي ، ( بغداد: المؤتمر العلمي الثالث ، 2014 م ).
  2. مجلس ولاية نهر النيل التشريعي ، القرار (134) بتاريخ 2007/9/3م ، الدامر ، السودان .  
سابعاً: المراجع باللغة الإنجليزية:
    1. PATRIK GILBERT et Geraldine Schmidt, evaluation des competences et situations digestion edition economical , France, p 152 .  
ثامناً: الإنترنت:
      1. شبكة الانترنت ، الملتقى حول تنفيذ ميزانية ولاية نيازة ، التشريعات الجديدة لتنظيم الإدارة المحلية ، أبريل 1999م .
      2. هالة عوض عبد الرحمن ، المراجعة في بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية 2010م ، شبكة الانترنت  
(Email:hala.awad1234@hotmail.com)

الملاحق



ملحق (1)  
أورنيك مالي إيراد رقم (15)

جمهورية السودان  
وزارة المالية والإقتصاد الوطنى  
الوحدات الاتحادية

أنموذج مالي إيرادات نمرة ١٥  
Fin Form (Rev.) No. 15

Receipt No. **FH** 2315616  
ايصال نمرة

Localities: \_\_\_\_\_ محلية Min./Prov. \_\_\_\_\_ وزارة / محافظة  
Received from: \_\_\_\_\_ وصل من:

ON A/C OF حساب	Particulars بيان	L.S جتية	P.T قرش

Total In Words: \_\_\_\_\_ الجملة كتابة

Date: \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / 200 م ٢٠٠٠ / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ التاريخ  
Name of Collector: \_\_\_\_\_ إسم المتحصل  
Signature of Collector: \_\_\_\_\_ امضاء المتحصل



ملحق (3)

أورنيك مالي حسابات نمرة (39)

أورنيك مالي حسابات نمرة ٣٩  
١٩٢٤ م

**جمهورية السودان**  
**THE REPUBLIC OF THE SUDAN**  
إيصال نمرة

**RECEIPT AR No 0597865**

Name of Receiving Treasury or Office : مكتب أو خزينة الاستلام

Received from : وصل من :

The Sum of : المبلغ  
(in words) : بالكتابة

On Account of : لحساب :

	دينار S.D.	قرش P.T.

Initialled : تأشير  
Accountant : محاسب

Date : 200 ..... م ٢٠٠ ..... التاريخ :

Signature of Sarraf or other Official  
authorized to recieve Payment  
إمضاء الصراف أو موظف مفوض إليه الاستلام





















## قائمة المحكمين

الرقم	الاسم	الكلية	الدرجة
1.	د. أمير عبد الله محمد أحمد	الاقتصاد/قسم الاقتصاد	أ.مساعد
2.	د. التجاني الطاهر عبد القادر	الاقتصاد/قسم الإدارة	أ.مساعد
3.	د. آمنة بابكر حسين	الاقتصاد/قسم الإدارة	أ.مساعد
4.	أ.محمد أحمد عبد الله مختار	الاقتصاد/قسم المحاسبة	محاضر
5.	د.زهراء تاج الدين عبد القادر	الاقتصاد/قسم المحاسبة	أ.مساعد