مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال
ISSN : 2602-6570
المجلد 04 العدد 02- ديسمبر2021

الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في الأداء المالي

بالتطبيق على (شركة السكر السودانية المحدودة)

Modern Activities of Internal Audit and Its Role in Financial Performance Applying to (Sudanese Sugar Company Limited)

د. ياسر تاج السر محمد سند–أستاذ المحاسبة المشارك[1*]،
د. عبد الرحيم محجوب أحمد– أستاذ المحاسبة المساعد[2]،
د. الجيلي أحمد محمد البشير– باحث[3].
[1]جامعة النيلين– السودان، yasirsanad@gmail.com
[2]جامعة كردفان–السودان، almahjoub333@gmail.com
[3]جامعة كرري– السودان، elgayliahmed94@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2021/09/15 **تاريخ القبول: 2021/11/09**

ملخص: تناولت الدراسة دور الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في الأداء المالي، تمثلت مشكلة الدراسة في تدني كفاءة الأداء المالي في الكثير من المؤسسات الأمر الذي يؤدي إلى ضعف الأداء الإداري لتلك المؤسسات لذا تسعى هذه الدراسة لمعرفة الدور الذي يمكن أن تساهم به الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ممثلة في إدارة المخاطر والدور الحوكمي للمراجعة الداخلية في كفاءة الاداء المالي، تم استخدام المنهج الاستنباطي والاستقرائي وكذلك المنهج الوصفي التحليلي لتحليل بيانات الدراسة الميدانية، توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن المراجعة الداخلية تساهم في تحديد وتخفيض وتحديد طرق علاجها مما يساعد في رفع كفاءة الأداء المالي، كما يساهم المراجع الداخلي في تفعيل الحوكمة في تلك المؤسسات بما يساهم إيجاباً في كفاءة الأداء المالي.

الكلمات المفتاحية: ادارة المخاطر، الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية، كفاءة الأداء المالي.

تصنيف JEL: M42; M40

Abstract : The study dealt with the role of modern activities of internal auditing in financial performance. The problem of the study was the low efficiency of financial performance in many institutions, which leads to weakness in administrative performance of these institutions. Therefore, this study seeks to find out the role that modern internal audit activities can contribute, represented in the management of risks and the governance role of internal auditing in the efficiency of financial performance, the deductive approach, inductive approach, and descriptive analytical approach for analyzing the data of the field study, the study reached results, including that the internal audit contributes to identifying, reducing and defining methods of treatment, which helps in raising the efficiency of financial performance, and the internal auditor also contributes to activating governance in those institutions, which contributes positively to the efficiency of financial performance.

Keywords: Risk Management, The Governance Role of Internal Audit, The Efficiency of Financial Performance.

Jel Classification Codes : M40 ;M42.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة

لقد تطورت المراجعة الداخلية في الحقب الأخيرة نتيجة لاتساع التعامل المالي مما يتطلب الاطمئنان على سلامة الأموال المستثمرة أو المستخدمة علاوة على هذا فإن انتظام المحاسبين والمراجعين في شكل جمعيات ونقابات خاصة بهم أدى إلى نشوء وعي مهني كان من نتائجه المشاكل والأمور التي تواجه مهمة المراجعة الداخلية، وقد ازداد هذا التطور في الآونة الأخيرة بطريقة مستمرة حيث اتسع مجال عملها وازدادت أهميتها كما تزايد الاعتراف بفائدتها من قبل الإدارات العليا للمنشاة وتمشياً مع ذلك بدأ الفكر المحاسبي في البحث عن مجالات وفرص جديدة للمراجعة الداخلية تساهم في التغلب على المشاكل والتحديات القائمة التي تواجه المنشآت.

يعتبر الأداء المالي من المقومات الرئيسية للشركات حيث توفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوقة بها لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محدودة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحدودة ويعتبر الأداء المالي أداة للحكم الشخصي من قيم وسلوك ومعايير معنوية وأخلاقية و أداة للحكم الموضوعي على كفاءة الشركات وعلى مستوى أنشطتها ومدى تحقيق الأهداف الفعلية من أرقام وجوانب مادية قابلة للقياس الدقيق خلال معايير معنية، ومن ثم تسعى هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن أن تلعبه الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي.

1.1. **مشكلة الدراسة:** تتمثل مشكلة الدراسة في معرفة الدور الذي يمكن أن تلعبه الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية (ادارة المخاطر، الدور الحوكمي) في رفع كفاءة الأداء المالي، ومن ثم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلين التاليين:

1.1.1. ما هو دور إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في كفاءة الأداء المالي؟

1.1.2. ما هي مساهمة الدور الحوكمي كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في كفاءة الأداء المالي؟

1.2. **أهداف الدراسة:** هدفت الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1.2.1. معرفة ودراسة الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية.

1.2.2. معرفة ودراسة كفاءة الأداء المالي .

1.2.3. معرفة ودراسة دور إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي.

1.2.4. دراسة ومعرفة كيفية مساهمة الدور الحوكمي كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي.

1.3. **أهمية الدراسة:** تتمثل أهمية الدراسة فيما يلي:

1.3.1. **الأهمية العلمية:**

1.3.1.1. تتمثل الأهمية العلمية في الموضوع الذي تتناوله الدراسة حيث تناولت موضوعاً حديثاً في مجال المراجعة الداخلية؛ حيث أن مدخل المراجعة وبحسب المخاطر والحوكمة يعتبر من الأنشطة الحديثة عموماً.

1.3.1.2. إثراء المكتبة العلمية ببحوث تربط الجانب النظري بالعلمي في بيئة العمل.

1.3.1.3. استكمال الجهود العلمية المبذولة في دراسة الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية وهي جهود متزايدة ومستمرة.

1.3.2. **الأهمية العملية:** تتمثل في الآتي:

1.3.2.1. توفر الدراسة مجموعة من القواعد التي يمكن أن يسترشد بها المراجعون الداخليون عند قيامهم تقييم الأداء داخل المنشأة بما يمكن من تحديد مدى قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها في ضوء المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها.

1.3.2.2. تكتسب هذه الدراسة أهميتها العملية من مسايرة الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية ومثل هذه البحوث يمكن أن تقدم إرشادات جيدة لتفعيل دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء بالمؤسسات العامة.

1.4. **فرضيات الدراسة:** في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة تسعي الدراسة إلى اختبار الفرضيتين التاليتين:

1.4.1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية وكفاءة الأداء المالي.

1.4.2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي كنشاط حديث للمراجعة الداخلية وكفاءة الأداء المالي.

1.5. **حدود الدراسة:** تتمثل فيما يلي:

1.5.1. الحدود المكانية: شركة السكر السودانية المحدودة.

1.5.2. الحدود الزمانية: 2021م.

1.5.3. الحدود الموضوعية: الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية (ادارة المخاطر، الدور الحوكمي)، رفع كفاءة الأداء المالي.

1.6. **الدراسات السابقة:**لأهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية اهتم الباحثون في بدراسة دور المراجعة الداخلية فهنالك دراسات ركزت على دور المراجعة الداخلية في اتجاهات متنوعة؛ وعليه فإن هذه الدراسات تناولت هذا الموضوع من زاويا مختلفة كما يلي:

1.6.1. **دراسة المنتصر، 2009م:** هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية عوامل الحوكمة كضرورة لإحكام الرقابة المحاسبية والإدارية بالشركات لضمان استمراريتها واستقرارها، قدمت الدراسة خلاصة في صورة توصيات وهي: التأكيد على ضرورة تفعيل مواد القانون الخاص بضرورة وجود أنظمة مالية وإدارية وشئون الموظفين ونظام سير العمل وهيكل إداري واضح، تجعل من الإطار التشريعي لخلق بيئة رقابة داخلية قاعدة هامة للحوكمة، ضرورة مشاركة الفكر المحاسبي، والمنظمات العالمية ومؤسسات التمويل الدولية في وضع المبادئ والمقومات والمعايير والضوابط اللازمة لرفع كفاءة وفعالية الحوكمة.

1.6.2. **دراسة ياسر، 2013م:** تمثلت مشكلة الدراسة في أن هنالك حاجة ملحة لتبني مفهوم المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في القطاع الحكومي وخاصة في المنشآت العامة ذات الخصوصية والتي يقصد بها قطاع الأمن والدفاع (وزارة الداخلية، قوات الشعب المسلحة، جهاز الأمن الوطني)، يتمثل الهدف الرئيسي في إبراز دور المراجعة الداخلية في عملية إدارة المخاطر بالمنشآت العامة ذات الخصوصية، توصلت الدراسة إلى نتائج منها: يعتبر مدخل المراجعة بحسب المخاطر أحد الوسائل لتحسين الأداء المالي بمشروع السجل المدني.

1.6.3. **دراسة أشرف، 2013م:** يمكن تحديد مشكلة هذه الدراسة في معرفة الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي كأحد آليات الحوكمة في تعزيز إدارة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة الصناعية، هدفت الدراسة إلى بيان ماهية وأهمية المخاطر في منشأة الأعمال المعاصرة وعلاقتها بالمراجعة الداخلية على أساس المخاطر، النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: تطوير دور المراجع الداخلي من خلال إضافة مهام جديدة تساعده على اكتشاف ومنع التجاوزات التي تحدث بمنشأة الأعمال خاصة بعد فشل المراجع الخارجي في اكتشاف هذه المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف المنشأة.

1.6.4. **دراسة عادل، 2016م:** تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور المراعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي لشركات التأمين؛ هدفت الدراسة الي التعريف بالمراجعة الداخلية وبيان دورها في مراجعة أنظمة الجودة كأحد أهم المهام الحديثة التي أوكلت إليه وتحسين

الأداء في المنشأة المالية قطاع التأمين، توصلت الدراسة إلى نتائج تتمثل في الآتي: عدم توفر القدر الكافي من الاستقلالية والحيادية لإدارة المراجعة الداخلية لتحقيق أهدافها.

1.6.5. **دراسة سلمى، 2018م:** تم صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل هنالك علاقة بين استقلالية المراجع الخارجي واستمرارية المنشأة، هل هنالك بين الكفاءة المهنية للمراجعة الخارجية واستمرارية المنشأة؟ هل هنالك علاقة بين الالتزام بقواعد السلوك المهني واستمرارية المنشأة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن الجودة مطلب أساسي تسعى جميع منظمات الأعمال إلى تحقيقه من خلال تحديد أهداف واقعية ووضع معايير لقياس هذه الأهداف، تتأثر جودة المراجعة الداخلية بمجموعة من العوامل تساعد على تأدية خدمة المراجعة بأكثر مهنية وفاعلية. إن معرفة فريق المراجعة بنشاط العميل تساعد على التحقيق من أرصدة بنود القوائم المالية واستمرارية المنشأة.

1.6.6. **دراسة نون ، 2019م:** هدفت الدراسة إلى محاولة الكشف عن دور الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في دعم الميزة التنافسية، تم صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الاتية: إلى أي مدى يمكن أن تساهم إدارة المخاطر كاتجاه حديث للمراجعة الداخلية في تحقيق ميزة تنافسية؟ هل دور إضافة القيمة من الاتجاهات الحديثة للمراجعة تساهم في الميزة التنافسية؟ ماهي نوعية المساهمة التي يساهمها الدور الحكومي في تحقيق الميزة التنافسية؟، توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: تساهم المراجعة في فحص المعاملات الائتمانية وتحديد المخاطر المحيطة بالمصرف، تقدم المراجعة الداخلية مقترحاتها لمعالجة القصور في الهياكل المالية كما تعمل على الحد من الفشل المالي وزيادة القدرة التنافسية.

يري الباحثون أن هذه الدراسات تناولت بعض الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وعلاقتها ببعض المتغيرات الأخرى بينما تتناول دراسة الباحثين الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية وتركز على ادارة المخاطر، الدور الحوكمي ودورهما في رفع كفاءة الأداء المالي.

2. الإطار النظري للأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية:

2.1. **مفهوم المراجعة الداخلية:** تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها باعتبارها أساساً لخدمة الإدارة، وهي رقابة إدارية تختص بقياس فاعلية الأدوات الأخرى وتقويمها، أما المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية هي نشاط تأكيدي واستشاري مستقل يتم تصميمه بغرض إضافة قيمة وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة العمليات (السيد، 2009م، ص 44)

2.2. **أهداف المراجعة الداخلية:** مع أن الهدف الرئيسي لوحدة المراجعة الداخلية الكلية لهذا التنظيم فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية: (ثناء، 2007، ص 7)

2.2.1. مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.

2.2.2. تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المشروع وإجراءاته.

2.2.3. حماية أصول الشركة.

2.2.4. منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت.

2.2.5. تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية وأن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن الواقع.

2.2.6. القيام بمراجعة منتظمة للأنشطة المختلفة ورفع تقرير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.

2.2.7. تحديد مدى التزام الشركة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية.

2.2.8. تقييم أداء الأفراد بشكل عام.

2.2.9. التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية.

2.2.10. المشاركة في برنامج تخفيف التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها.(ثناء، 2007، ص8)

يرى الباحثون أن عملية المراجعة هي عملية جوهرية لكل الممارسات الإدارية، ذلك لمنع حدوث الفساد وسوء الممارسات الإدارية، ومن هنا يتضح أنها أداة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، ثم تطورت أهداف المراجعة الداخلية لتوسع المنشآت واعتماد الإدارات العليا حالياً على المراجعة الداخلية في إحكام الرقابة الداخلية لديها.

2.3. **الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية:**

2.3.1. **مفهوم حوكمة الشركات:** عُرفت حوكمة الشركات بأنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة مثل (حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين من ناحية أخرى)، (محمد، 2008م، ص15) كما عُرفت بأنها نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها) (عطا الله، 2008م، ص ص26-27) أيضاً عرفت حوكمة الشركات بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد التي ترشد وتحد من سلطة طرف آخر، أي أن مجال الحوكمة الرئيسي رقابة أفعال وقرارات المديرين المؤثرة على مصالح الملاك والمقرضين

وذلك بغرض التوصل إلى توازن مصالح بين المُلاك والإدارة،(سمية وآخرون، 2011م، ص188) وتم تعريفها على أنها عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بوساطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف المخاطر وإدارتها بواسطة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي إلى مساهمة مباشرة في إنجاز الأهداف وحفظ قيم الشركة.(طارق، 2005م، ص149)

2.3.2. **أهداف حوكمة الشركات:** تتمثل أهداف حوكمة الشركات فيما يلي (عبدالوهاب، 2009م، ص111)

2.3.2.1. تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة وهذا يتم من خلال إيجاد قواعد وأنظمة وضوابط تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة.

2.3.2.2. العمل على تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإيجاد فرص عمل جديدة.

2.3.2.3. العمل على تجويد الأداء المالي من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين.

2.3.2.4. فرض الرقابة الجيدة والفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

2.3.2.5. العمل على محاسبة التصرفات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي.

2.3.2.6. جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال إلى الخارج.

2.3.2.7. الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية لتقليل الفساد في الشركة.

2.3.2.8. العمل على تحفيز العاملين في الشركة وتحسين معدلات الإنتاج وتعميق ثقتهم بالشركة.

2.3.2.9. مراعاة مصالح العمل والعمال (محمد، 2007م، ص64)

2.3.2.10. الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.

2.3.2.11. إتاحة فرص عمل جديدة.

2.3.2.12. تعظم الأرباح.

وعليه فإن الدور الحوكمي للمراجع الداخلي يتمثل في توفير تأكيد ذي منفعة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن فعالية تنفيذ إطار المراقبة وذلك في ضوء أن المراجعة الداخلية هي أحد الآليات المهمة التي يقوم عليها نجاح تطبيق حوكمة الشركات التي تهدف الي إضافة قيمة (أشرف، 2013م، ص27)

2.3.3. **أهمية الدور الحوكمي للمراجع الداخلي:** مع زيادة الانهيارات والأزمات المالية التي تعرضت لها كثير من المنشآت علي مستوي العالم، ازداد الاهتمام والتركيز علي أهمية إطار فعال للحوكمة داخل المنشأة وتتمثل أهمية الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية في النقاط التالية: (هدية، 2004م، ص ص116-117)

2.3.3.1. تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري تواجهه المنشأة.

2.3.3.2. رفع مستوي الأداء بالمنشأة وما يترتب عليه من دفع عملية التنمية والتقدم الاقتصادي للدول.

2.3.3.3. ضمان النزاهة بكافة العاملين في المنشأة.

2.3.3.4. زيادة فاعلية المراجعة الداخلية .

2.3.3.5. المساعدة في تدعيم نظام الإفصاح وتحقيق الشفافية من خلال نظام الرقابة الداخلية.

يرى الباحثون أن المراجعة الداخلية تعتبر من الأعمدة الأساسية لقيام حوكمة الشركات في أي نوع من أنواع المؤسسات وذلك بما تلعبه من دور رقابي من داخل تلك المؤسسات على الأنشطة المالية التي يفترض أن تسير حسب اللوائح الموضوعة والنظم المالية والمحاسبية المجازة والمتبعة والتي تضمن لمختلف أصحاب المصلحة كامل حقوقهم، ومن ثم فإن الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية يعتمد اعتماداً كبيراً على استقلاليتها وحياديتها حتى تلعب ذلك الدور الرقابي، كما يقتضي ذلك مساهمتها في صياغة النظم المالية والتأكد من كفاءتها لضمان جودة تطبيقها.

2.4. **دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر:**

2.4.1. **مفهوم المخاطر وإدارة المخاطر:** عرفت المخاطر بأنها عدم انتظام العوائد؛ فتذبذب هذه العوائد في قيمتها أو نسبتها إلى رأس المال المستثمر هو الذي يشكل عنصر المخاطرة وترجع عملية عدم انتظام العوائد أساساً إلى حالة عدم اليقين المتعلقة بالتنبؤات المستقبلية (حسني، 2007م، ص17) ويري آخر أن المخاطرة هي الخسائر والأضرار التي تصيب المستثمر نتيجة عدم التأكد والتنبؤ بعوائد الأداء الاستثمارية كالأسهم العادية مثلاً والتي يختلف مردودها من عام لآخر تبعاً لعدة ظروف وتأثيرات، ناهيك عن تحمل الأسهم خسائر في كثير من الأحيان في الوقت الذي تعتبر فيه السندات والأسهم الممتازة خالية من المخاطر إلى حد ما كونها تحمل عوائد ثابتة رغم تأثرها بمعدلات التضخم (ناظم، 1999م، ص316)

بينما عرفت إدارة المخاطر بأنها مجموعة من الأسباب العلمية التي يجب أخذها في الحسبان عند اتخاذ أي قرار لمواجهة أي خطر وذلك من أجل تقليل الخسائر أو منعها (أسامة وآخرون، 2010م، ص41)، كما تم تعريفها بأنها عبارة عن تنظيم متكامل، يهدف إلى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك عن طريق اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه وتحديد وسائل مجابهته مع اختيار أنسب وسيلة للمواجهة (نوري وآخرون، 2012م، ص26)

2.4.2.**أهداف إدارة المخاطر:** لا تقل أهداف وظيفة إدارة المخاطر أهمية عن أهداف الأقسام الأخرى في المؤسسة، حيث يكون لمعظم المؤسسات أهداف متعددة ويكون لمعظم الوظائف داخل المؤسسة الواحدة أهداف متعددة أيضاً كذلك إدارة المخاطر لا تختلف عن تلك الأقسام وتتمثل هذه الأهداف في (طارق، 2005، ص150)

2.4.2.1. البقاء والاستمرارية: من الواضح أنه مهما تكن أهداف المؤسسة، فإنها قد تتحقق فقط إذا ظلت تلك المؤسسة موجودة، إذن فالهدف الأول لإدارة المخاطر هو البقاء وضمان استمرارية وجود المؤسسة ككيان عامل في الاقتصاد. وبالنسبة لمعظم المؤسسات يمكن ترجمة هذا الهدف إلى هدف أبسط والمتمثل في تفادي الإفلاس.

2.4.2.2. استقرار الأرباح: تسهم إدارة المخاطر في الأداء الإجمالي للشركة بخفض التباينات في الدخل التي تنتج من الخسائر المرتبطة بالمخاطر البحتة إلى أقل مستوى وهو هدف مرغوب في حد ذاته بالإضافة إلى ذلك فإن خفض التباين في الدخل يمكن أيضاً أن يساعد في تقليل الضرائب على الأرباح مما يجعل العبء الضريبي الطويل المدى للمؤسسة سوف يكون أقل عندما تكون الأرباح مستقرة بمرور الوقت.

2.4.2.3. تقليل القلق: يقصد به راحة البال من معرفة أنه قد تم وضع كافة التدابير المناسبة للتصدي للظروف المعاكسة فعندما تظل المؤسسة دون حماية ولا تعرف الإدارة ما إذا تم التصدي للظروف المعاكسة أم لا فإن عدم التأكد والقلق الذهني يمكن لهما أن يصرفا انتباه الإدارة عن الاعتبارات الأخرى وفي الحالات القصوى يمكن أن يكون للقلق الذي ينشأ من عدم التأكد بخصوص بقاء المؤسسة تأثير ضار على صحة ورفاهية إدارة المؤسسة (طارق، 2005م، ص151)

2.4.2.4. تعظيم القيمة: إن الهدف النهائي لإدارة المخاطر هو نفس الهدف النهائي للوظائف الأخرى في أي مؤسسة، وهو تعظيم قيمة المؤسسة، ويرى المختصون أن هدف الإدارة عموماً وهدف المديرين الذين فوضت لهم المسئولات هو تعظيم القيمة لأنها تعكس

القيمة السوقية للأسهم العادية للمؤسسة ووفقاً لوجهة النظر هذه ينبغي تقييم قرارات إدارة المخاطر ووفقاً لمعيار ما إذا كانت تسهم في تعظيم القيمة أم لا.

يرى الباحثون من خلال استعراض مفهوم وأهداف إدارة المخاطر أنه لا بد من وجود إدارة مستقلة للمخاطر في أي مؤسسة وذلك للقيام بمجموعة من المهام تشمل الوقوف على المخاطر الممكنة أو المحتملة والحيلولة دون وقوعها من خلال اتباع أساليب علمية وطرق ممنهجة تمكن من تحديد المخاطر والتنبؤ بها وتحديد أسبابها لمنع وقوعها أو تخفيفها وعلاج أثارها؛ على أنه يمكن لإدارة المراجعة الداخلية القيام بهذا الدور انطلاقاً من خبرتها المالية والمحاسبية وإلمامها باللوائح الداخلية ومدى تطبيقها مما يتيح لها التعرف على أنواع المخاطر المختلفة التي يمكن أن تتعرض لها تلك المؤسسات والتنبؤ بحدوثها مستقبلاً ووضع الاحتياطات اللازمة بما يمكن حسن إدارتها والتعامل معها.

3. الأداء المالي:

3.1. مفهوم الأداء المالي وتقويمه: عرف الأداء المالي: بأنه ذلك الأداء الذي يشير إلى دور الأنشطة في إيجاد فعالية أو قيمة كنتيجة توظيف الموارد المتوفرة بأقل تكاليف مالية ممكنة للأهداف المالية المنشودة (جمعة، 2004م، ص38)، كذلك عرف بأنه عبارة عن عملية تأتي بعد عملية اتخاذ القرارات وتهدف لفحص المركز الاقتصادي والمالي للمنشأة خلال فترة زمنية معينة (عبدالمحسن، 2003م، ص3)، ويري آخر أن الأداء المالي هو أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه المؤسسات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى المؤسسة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح على غيرها (محمد، 2010م، ص45)، كما عرف تقويم الأداء المالي بأنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة بهدف معرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج، الجداول الملحقة، ولكن لا جدوى من ذلك إذا لم تؤخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية، ومتغيرات القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء المالي يتم بمعاينة المردودية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح، ومن ثم فإن تقويم الأداء المالي يعني تسليط الضوء على فحص النقاط التالية :(جميل، 2003م، ص36)

3.1.1. العوامل في المؤثرة في المردودية.

3.1.2. أثر السياسات المالية المتبناه من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.

3.1.3. مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض من الأرباح.

3.1.4. مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

يرى الباحثون أن الأداء المالي يعبر عن حسن إدارة الأموال استقطاباً واستثماراً وموازناً بين احتياجات المنشأة الحالية والاستراتيجية وبين متطلباتها التشغيلية والرأسمالية بما يسهم في تحقيق أهدافها وتمكين المنشأة من مواصلة السير في طريقها الصحيح وتجنيبها المخاطر.

3.2. **أهمية الأداء المالي:** تنبع أهمية الأداء المالي للمنشأة في تقديمه الصورة الحقيقية عن الوضع القائم في أي شركة، فبالتالي يساهم في إرشاد الإدارة لتصميم الخطط نحو ترشيد سياساتها وقراراتها، وتشير إلى مراكز القوة في المنشأة لتبني الإدارة دعمها وتعزيزها هذا، والتخلص من جوانب الضعف وتصويب الانحرافات السالبة عن مسار العمل بعد أن يكشف الأداء المالي لمركز الضعف والقصور في المنشأة وهذا كله يتيح للمنشأة مزيداً من القدرة التنافسية ويدعم نجاح الإدارة، وتنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في الشركة لتحديد جوانب القوة والضعف في الشركة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين. (محمد، 2010م، ص46)

3.3. **أهمية تقويم الأداء المالي:** لتقويم الأداء أهمية خاصة في كل المجتمعات والنظم الاقتصادية نظراً لندرة الموارد وعدم كفاءتها لمقابلة الاحتياجات الكبيرة المتنافس عليها بغرض الحصول على أقصى العوائد من هذه الموارد لذا أصبحت مسألة ضرورية وملحة في الجوانب المختلفة في الحياة الاقتصادية، وتتمثل أهمية تقويم الأداء المالي في الآتي (البشير، 2014م، ص14)

3.3.1. أنه يساعد توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسئولية اليت تكون أكثر حاجة إلى الإشراف.

3.3.2. يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمؤسسات المختلفة مما يؤدي إلى تحسين أدائها، ومساعدة المسئولين على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف خلال توجيه نشاطاته نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم.

3.3.3. يوفر قياساً لمدى نجاح المؤسسة فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفعالية والكفاءة في تعزيز المؤسسة لمواصلة البقاء والاستمرار.

3.3.4. يوفر نظام تقييم الأداء المالي معلومات لمختلف المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات مستنداً على حقائق علمية وموضوعية فضلاً عن أهمية المعلومات للأطراف الخارجية.

3.3.5. يكشف عن مدى إسهام الشركة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من العائد بأقل

3.3.6. التكاليف والتخلص من عوامل الهدر والضياع من الوقت والجهد المالي مما يعود على الاقتصاد والمجتمع بالفائدة.

3.3.7. توضيح عملية تقييم الأداء المالي المركز الاستراتيجي ضمن إطار البيئة القطاعية التي تعمل فيها ومن ثم تحدد الآليات وحالات التغيير المطلوب لتحسين مركزها الاستراتيجي ضمن إطار البيئة القطاعية التي تعمل فيها ومن تحدد الآليات وحالات التغيير المطلوب لتحسين مركزها الاستراتيجي.

3.3.8. يساعد نظم تقييم الأداء المالي من التأكد من توفر السيولة وقياس المخاطر بالإضافة إلى مقسوم الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة الحالية للشركة على أساس الأهداف المالية هي زيادة قيمة الشركة الحالية والمحافظة على السيولة للحماية من مخاطر الإفلاس و التصفية وتحقيق عائد مناسب على الاستثمار.

يرى الباحثون أن أهمية تقويم الأداء المالي تأتي من خلال المساعدة في فهم التعامل بين البيانات المالية وكذلك المساعدة في إجراء عمليات التحليل والمقارنة ومتابعة ومعرفة الظروف الاقتصادية.

3.4. **ركائز تقويم الأداء المالي:** لتقويم الأداء المالي عدة ركائز أساسية يستند عليها في المؤسسات الاقتصادية منها (محمد، 2010م، ص51)

3.4.1. وضع الخطط التفصيلية في كل المجالات مع مراعاة التنسيق بينهما.

3.4.2. التحديد الواضح لمركز المسئولية الإدارية.

3.4.3. الاختيار السليم لمؤشرات التقييم للأداء المالي.

3.4.4. إنشاء نظام متكامل للمعلومات وتطويرها.

3.5. **مراحل تقويم الأداء المالي:** عملية تقويم الأداء صعبة ومعقدة تتطلب تخطيطاً سليماً مبنياً على أسس منطقية ذات خطوات متسلسلة بغية تحقيق الأهداف التي تنشدها المنظمة ويرتب أحد الكُتاب هذه الخطوات كالتالي (سبيع، 2013م، ص28)

3.5.1. وضع توقعات الأداء وتعد أولى خطوات عملية التقويم حيث يتم التعاون بين المنظمة والعاملين على وضع توقعات الأداء وبالتالي الاتفاق حول المهام المطلوبة والنتائج المراد تحقيقها.

3.5.2. مرحلة التقدم في الأداء وتأتي هذه المرحلة في إطار التعرف على الكيفية التي يعمل بها الفرد العامل وقياساً إلى المعايير الموضوعية مسبقاً من خلاله يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بتوفير المعلومات عن كيفية إنجاز العمل وإمكانية تنفيذه بشكل أفضل أي أن عملية تقويم الأداء مستمرة لما لها من أثر فعال ودوره في تصحيح الانحرافات وتفادي حدوثها مستقبلاً.

3.5.3. الأداء يتم تقييم أداء جميع العاملين في المنظمة والتعرف على مستويات الأداء والتي يمكن الاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات المختلفة.

3.5.4. التغذية العكسية يحتاج كل فرد عامل إلى معرفة مستوى العمل الذي يزاوله ليتكمن من معرفة درجة تقدمه في أداء عمله وبلوغه المعايير المطلوبة.

3.5.5. أتخاذ الإجراءات الإدارية وهي كثير منها ما يرتبط بالترقية، النقل، التدريب، التحفز وغيرها.

3.5.6. وضع خطط تطوير الأداء: المرحلة الأخرى حيث يتم بموجبها وضع الخطط التطويرية التي تنعكس إيجابياً على تقسيم الأداء من خلال التعرف على جميع المصادرات والقرارات والمعارف التي يحملها الفرد العامل.

3.5.7. جمع المعلومات والبيانات الإحصائية.(سليمان، 1997م، ص102)

3.5.8. تحليل ودراسة البيانات والمعلومات.

3.5.9. إجراء عملية التقويم.

3.5.10.تحديد الانحرافات.

4. الدراسة الميدانية

4.1.**إجراءات الدراسة الميدانية:** هدف الباحثون من الدراسة الميدانية الى اختبار فرضيات الدراسة بهدف تحديد طبيعة العلاقة بين الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية(ادارة المخاطر، الدور الحوكمي) ورفع كفاءة الاداء المالي.

4.2. **مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بشركة السكر السودانية والبالغ عددهم (130) شخصاً ممثلين في كل من المدير المالي، المدير الإداري، المراجعين الداخليين، والمحاسبين، أما عينة الدراسة فقد اعتمد الباحثون علي عينة عشوائية من مجتمع الدراسة الموضح أعلاه وذلك بغرض الحصول علي البيانات المطلوبة حيث قام الباحثون بتوزيع 130 استمارة استبانة علي المستهدفين من عينة الدراسة واستجاب 100 فرد منهم بنسبة 76.9% حيث أعادوا الاستمارات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة في محاور الاستبانة.

4.3. **تحليل البيانات واختبار الفرضيات:**

4.3.1.**اختبار الفرضية الأولي:** تنص الفرضية على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية وكفاءة الأداء المالي) ولتحقيق هذا الهدف تم جمع استفسارات من المبحوثين حول مداركهم وكانت الإجابات محصورة في (أوافق بشدة– أوافق – محايد – لا أوافق بشدة– لا أوافق)

جدول رقم (1) التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة عن الفرضية الأولى

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		المجموع	
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
1. تساهم المراجعة الداخلية في تخفيض مخاطر السيولة بما يزيد من كفاءة الأداء المالي	14	14	82	82	4	4	0	0	0	0	100	100
2. يقوم المراجع الداخلي بتحديد مستوى المخاطر وطرق علاجها مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	10	10	84	84	6	6	0	0	0	0	100	100
3.تعاون إدارة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر يؤدي إلى كفاءة الأداء المالي	18	18	74	74	8	8	0	0	0	0	100	100
4.يساهم المراجع الداخلي بشكل كبير في تقليل المخاطر مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	14	14	41	41	45	45	0	0	0	0	100	100
5.يتعاون قسم المراجعة الداخلية وقسم إدارة المخاطر في مجال تبادل المعلومات لتحسين عملية إدارة المخاطر	18	18	29	29	53	53	0	0	0	0	100	100
6.يتوفر لدى المراجع الداخلي فهم لهيكلة الشركة وطبيعة تمويلها مما يساهم في رفع كفاءة الأداء المالي	14	14	38	38	45	45	3	3	0	0	100	100

المصدر: إعداد الباحثين،2021م، بالاعتماد على بيانات الاستبانة.

يتضح من الجدول (1) ما يلي:

4.3.1.1. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين للعبارة الأولى (96%) وبلغت نسبة المحايدين (4%) ونسبة الذين يوافقون ولا يوافقون بشدة (0%)، وهذه النتيجة تدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تساهم المراجعة الداخلية في تخفيض مخاطر السيولة بما يزيد من كفاءة الأداء المالي).

4.3.1.2. بلغت نسبة الموافقون بشدة والموافقون للعبارة الثانية (94%) بينما بلغت نسبة المحايدين (7%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (0%)، وهذه النتيجة تدل على موافقة غالبية أفراد العينة على أن (يقوم المراجع الداخلي بتحديد مستوى المخاطر وطرق علاجها مما يساعد في كفاءة الأداء المالي).

4.3.1.3. بلغت نسبة الموافقون بشدة والموافقون للعبارة الثالثة (92%) بينما بلغت نسبة المحايدين (6%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (0%)، وهذه النتيجة تدل على أن جميع أفراد العينة يوافقون على أن(تعاون إدارة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر يؤدي إلى كفاءة الأداء المالي).

4.3.1.4. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين للعبارة الرابعة (55%) بينما بلغت نسبة المحايدين (45%) ونسبة الذين يوافقون ولا يوافقون بشدة (0%)، وهذه النتيجة تدل على أن الغالبية يوافقون على أن (يساهم المراجع الداخلي بشكل كبير في تقليل المخاطر مما يساعد في كفاءة الأداء المالي).

4.3.1.5. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين للعبارة الخامسة (47%) وبلغت نسبة المحايدين (53%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (0%)، وهذه النتيجة تدل على موافقة الغالبية على أن (يتعاون قسم المراجعة الداخلية وقسم إدارة المخاطر في مجال تبادل المعلومات لتحسين عملية إدارة المخاطر).

4.3.1.6. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين للعبارة السادسة(52%) وبلغت نسبة المحايدين (45%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (3%)، وهذه النتيجة تدل على موافقة الغالبية على أن(يتوفر لدى المراجع الداخلي فهم لهيكلة الشركة وطبيعة تمويلها مما يساهم في رفع كفاءة الأداء المالي)

4.3.2.الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى: حيث تم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية وتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة اكبر من الوسط الفرضي (3), وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي. وفيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات التي تقيس وترتيبها وفقا" لإجابات المستقصى منهم.

جدول رقم (2) الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى

العبارات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	درجة الموافقة
1. تساهم المراجعة الداخلية في تخفيض مخاطر السيولة بما يزيد من كفاءة الأداء المالي	0.414	5.900	عالية جدا
2. يقوم المراجع الداخلي بتحديد مستوى المخاطر وطرق علاجها مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	0.400	5.960	عالية جدا
3. تعاون إدارة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر يؤدي إلى كفاءة الأداء المالي	0.502	5.900	عالية جدا
4. يساهم المراجع الداخلي بشكل كبير في تقليل المخاطر مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	0.706	5.310	عالية
5. يتعاون قسم المراجعة الداخلية وقسم إدارة المخاطر في مجال تبادل المعلومات لتحسين عملية إدارة المخاطر	0.770	4.350	عالية
6. يتوفر لدى المراجع الداخلي فهم لهيكلة الشركة وطبيعة تمويلها مما يساهم في رفع كفاءة الأداء المالي	0.760	4.370	عالية

المصدر: إعداد الباحثين، 2021م، بالاعتماد علي بيانات الاستبانة

يتضح من الجدول رقم (2) أن جميع العبارات التي تعبر عن الفرضية الأولى يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع العبارات التي تقيس محور الدراسة. كما بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (3.4–4.9) بانحراف معياري (0.40–0.77).

مما سبق يدل على أن غالبية إفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جدا على غالبية العبارات التي تقيس عبارات فرضية الدراسة الأولى.

جدول رقم (3) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	قيمة مربع كاي المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1.تساهم المراجعة الداخلية في تخفيض مخاطر السيولة بما يزيد من كفاءة الأداء المالي	10.810	4	0.00
2.يقوم المراجع الداخلي بتحديد مستوى المخاطر وطرق علاجها مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	11.580	4	0.00
3.تعاون إدارة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر يؤدي إلى كفاءة الأداء المالي	75.920	4	0.00
4.يساهم المراجع الداخلي بشكل كبير في تقليل المخاطر مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	17.060	4	0.00
5.يتعاون قسم المراجعة الداخلية وقسم إدارة المخاطر في مجال تبادل المعلومات لتحسين عملية إدارة المخاطر	19.220	4	0.00

6.يتوفر لدى المراجع الداخلي فهم لهيكلة الشركة وطبيعة تمويلها مما يساهم في رفع كفاءة الأداء المالي	46.960	4	0.00

المصدر : **إعداد الباحثين، 2021م، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية.**

من الجدول رقم (3) وبالنظر إلي قيمة مستوي الدلالة لاختبار مربع كاي لكل عبارات الفرضية الأولى يلاحظ الباحثون أن قيمة مستوي الدلالة أقل من قيمة مستوى المعنوية (0.05) لكل عبارات الفرضية وهذا يثبت صحة عبارات الفرضية الأولى والتي تنص على .**(توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية وكفاءة الأداء المالي).**

4.3.3.**اختبار الفرضية الثانية:** تنص الفرضية الثانية على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي كنشاط حديث للمراجعة الداخلية وكفاءة الأداء المالي) ولتحقيق هذا الهدف تم جمع استفسارات من المبحوثين حول مداركهم وكانت الإجابات محصورة في (أوافق بشدة – أوافق – محايد – لا أوافق بشدة– لا أوافق)

جدول رقم(4) التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة عن الفرضية الثانية

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		المجموع	
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
1. في ظل تفعيل حوكمة الشركات يتمكن المراجعون الداخليون من الحصول على المعلومات التي يريدونها في أي وقت	11	11	76	76	13	13	0	0	0	0	100	%100
2. زيادة التفاعل الجيد بين إدارة المراجعة الداخلية وأطراف حوكمة الشركات يساهم في كفاءة الأداء المالي	7	7	72	72	20	20	1	1	0	0	100	%100
3. المراجعون الداخليون في المنشأة في ظل تفعيل حوكمة الشركات بالمنشأة قادرون على تقييم كفاءة الأداء المالي	21	21	55	55	22	22	2	2	0	0	100	%100
4. المراجعة الداخلية تقييم مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة عن مدى كفاءة الأداء المالي	24	24	40	40	31	31	5	5	0	0	100	%100
5. تعمل المراجعة الداخلية على تقديم تقارير وتوصيات عن تطبيق الحوكمة في المنشأة بما يزيد من كفاءة الأداء المالي.	16	16	40	40	40	40	4	4	0	0	100	%100

6. يقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة مسئولية أساسية في تطبيق مبادئ الحوكمة لضمان كفاءة الأداء المالي	15	15	47	47	35	35	3	3	0	0	100	%100
7. تتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة والخبرة في المهنة التي ينتمي إليها مما يساعد في تحسين كفاءة الأداء المالي	14	14	52	52	32	32	2	2	0	0	100	%100
8. يتوفر لإدارة المراجعة الداخلية نظام فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء المنشأة مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	16	16	51	51	32	32	1	1	0	0	100	%100

المصدر: إعداد الباحثين، 2021م، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية.

يتضح من الجدول (4) ما يلي:

4.3.3.1. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين للعبارة الأولى (87%) وبلغت نسبة المحايدين (13%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (0%). وهذه النتيجة تدل على موافقة الغالبية على أن (في ظل تفعيل حوكمة الشركات كدور حديث للمراجعة الداخلية يتمكن المراجعون الداخليون من الحصول على المعلومات التي يريدونها في أي وقت مما يساعد في كفاءة الأداء المالي).

4.3.3.2. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين للعبارة الثانية (79%) وبلغت نسبة المحايدين (20%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (1%)، وهذه النتيجة تدل على موافقة غالبية أفراد العينة على أن (زيادة التفاعل الجيد بين إدارة المراجعة الداخلية وأطراف حوكمة الشركات يساهم في كفاءة الأداء المالي).

4.3.3.3. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقون للعبارة الثالثة (76%) بينما بلغت نسبة المحايدين (22%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (2%). وهذه النتيجة تدل على أن جميع أفراد العينة يوافقون على أن(المراجعون الداخليون في المنشأة في ظل تفعيل حوكمة الشركات بالمنشأة قادرون على تقييم كفاءة الأداء المالي).

4.3.3.4. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين للعبارة الرابعة (64%) بينما بلغت نسبة المحايدين (31%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (5%). وهذه النتيجة تدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (المراجعة الداخلية تقييم مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة عن مدى كفاءة الأداء المالي).

4.3.3.5. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقون للعبارة الخامسة (56%) بينما بلغت نسبة المحايدين (40%) ونسبة الذين يوافقون ولا يوافقون بشدة (4%)، وهذه النتيجة تدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تعمل المراجعة الداخلية على تقديم تقارير وتوصيات عن تطبيق الحوكمة في المنشأة بما يزيد من كفاءة الأداء المالي.).

4.3.3.6. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين للعبارة السادسة (62%) بينما بلغت نسبة المحايدين (35%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (3%)، وهذه النتيجة تدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (يقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة مسئولية أساسية في تطبيق مبادئ الحوكمة لضمان كفاءة الأداء المالي).

4.3.3.7. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين للعبارة السابعة (66%) بينما بلغت نسبة المحايدين (32%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (2%). وهذه النتيجة تدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (تتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة والخبرة في المهنة التي ينتمي إليها مما يساعد في تحسين كفاءة الأداء المالي).

4.3.3.8. بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين للعبارة السابعة (67%) بينما بلغت نسبة المحايدين (32%) ونسبة الذين لا يوافقون ولا يوافقون بشدة (1%)، وهذه النتيجة تدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أنه (يتوفر لإدارة المراجعة الداخلية نظام فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء المنشأة مما يساعد في كفاءة الأداء المالي).

4.3.4.الإحصاء **الوصفي لعبارات فرضية الدراسة الثانية:**

جدول رقم (5) الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

العبارات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	درجة الموافقة
1. في ظل تفعيل حوكمة الشركات كدور حديث للمراجعة الداخلية يتمكن المراجعون الداخليون من الحصول على المعلومات التي يريدونها في أي وقت مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	0.491	4.020	عالية
2. زيادة التفاعل الجيد بين إدارة المراجعة الداخلية وأطراف حوكمة الشركات يساهم في كفاءة الأداء المالي	0.538	4.150	عالية
3. المراجعون الداخليون في المنشأة في ظل تفعيل حوكمة الشركات بالمنشأة قادرون على تقييم كفاءة الأداء المالي	0.715	4.050	عالية
4. المراجعة الداخلية تقييم مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة عن مدى كفاءة الأداء المالي	0.553	4.170	عالية
5. تعمل المراجعة الداخلية على تقديم تقارير وتوصيات عن تطبيق الحوكمة في المنشأة بما يزيد من كفاءة الأداء المالي.	0.789	4.320	عالية
6. يقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة مسئولية أساسية في تطبيق مبادئ الحوكمة لضمان كفاءة الأداء المالي	0.746	4.260	عالية

7. تتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة والخبرة في المهنة التي ينتمي إليها مما يساعد في تحسين كفاءة الأداء المالي	0.704	4.220	عالية
8. يتوفر لإدارة المراجعة الداخلية نظام فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء المنشأة مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	0.701	4.180	عالية

المصدر: إعداد الباحثين،2021م، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية.

يتضح من الجدول رقم (5) أن جميع العبارات التي تعبر عن الفرضية الثانية يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع العبارات التي تقيس فرضية الدراسة. كما بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.0-4.3) بانحراف معياري (0.49-0.85). مما سبق يدل على أن غالبية إفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على غالبية العبارات التي تقيس عبارات فرضية الدراسة الثانية.

جدول رقم (6) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثاتية

العبارة	قيمة مربع كاي المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1.في ظل تفعيل حوكمة الشركات كدور حديث للمراجعة الداخلية يتمكن المراجعون الداخليون من الحصول على المعلومات التي يريدونها في أي وقت مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	81.980	4	0.00
2.زيادة التفاعل الجيد بين إدارة المراجعة الداخلية وأطراف حوكمة الشركات يساهم في كفاءة الأداء المالي	12.540	4	0.00
3.المراجعون الداخليون في المنشأة في ظل تفعيل حوكمة الشركات بالمنشأة قادرون على تقييم كفاءة الأداء المالي	58.160	4	0.00
4.المراجعة الداخلية تقييم مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة عن مدى كفاءة الأداء المالي	26.840	4	0.00
5.تعمل المراجعة الداخلية على تقديم تقارير وتوصيات عن تطبيق الحوكمة في المنشأة بما يزيد من كفاءة الأداء المالي.	38.880	4	0.00
6.يقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة مسئولية أساسية في تطبيق مبادئ الحوكمة لضمان كفاءة الأداء المالي	46.720	4	0.00
7.تتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة والخبرة في المهنة التي ينتمي إليها مما يساعد في تحسين كفاءة الأداء المالي	57.120	4	0.00
8.يتوفر لإدارة المراجعة الداخلية نظام فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء المنشأة مما يساعد في كفاءة الأداء المالي	55.280	4	0.00

المصدر: إعداد الباحثين،2021م، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية.

من الجدول رقم (6) وبالنظر إلي قيمة مستوي الدلالة لاختبار مربع كاي لكل عبارات الفرضية الثانية يلاحظ الباحثون أن قيمة مستوي الدلالة أقل من قيمة مستوى المعنوية (0.05) لكل عبارات الفرضية

وهذا يثبت صحة عبارات الفرضية الثانية والتي تنص على: **(توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي كنشاط حديث للمراجعة الداخلية وكفاءة الأداء المالي)**.

5. **النتائج:** من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحثون إلى النتائج التالية:

5.1. ساهمت المراجعة الداخلية في تخفيض مخاطر السيولة بما يزيد من كفاءة الأداء المالي.

5.2. قيام المراجع الداخلي بتحديد مستوى المخاطر وطرق علاجها ساعد في كفاءة الأداء المالي.

5.3. تعاون إدارة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر أدت إلى رفع كفاءة الأداء المالي.

5.4. ساهم المراجع الداخلي بشكل كبير في تقليل المخاطر مما ساعد في رفع كفاءة الأداء المالي.

5.5. فهم المراجع الداخلي لهيكل الشركة وطبيعة تمويلها ساهم في رفع كفاءة الأداء المالي.

5.6. المراجعون الداخليون في المنشأة في ظل تفعيل حوكمة الشركات بالمنشأة قادرون على تقييم كفاءة الأداء المالي.

5.7. يقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة مسئولية أساسية في تطبيق مبادئ الحوكمة لضمان كفاءة الأداء المالي.

6. **التوصيات:** بناءً علي النتائج السابقة توصي الدراسة بالآتي:

6.1. ضرورة تعاون إدارة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر للمساعدة في رفع كفاءة الأداء المالي.

6.2. أهمية معرفة المراجع الداخلي وفهمه للهيكل التنظيمي للشركة وطبيعة تمويلها للمساهمة في رفع كفاءة الأداء المالي.

6.3. أهمية قيام المراجع الداخلي بتحديد مستوى المخاطر وطرق علاجها لرفع كفاءة الأداء المالي.

6.4. ضرورة تفعيل حوكمة الشركات كدور حديث للمراجعة الداخلية حتى يتمكن المراجعون الداخليون من الحصول على المعلومات التي يريدونها في أي وقت للمساعدة في زيادة كفاءة الأداء المالي.

6.5. حرص المراجع الداخلي على المحافظة على استقلاليته الظاهرية وعدم ارتباطه بأي مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مع إدارة المنشأة للمساعدة في رفع كفاءة الأداء المالي.

6.6. ضرورة تقديم المراجعة الداخلية لتقارير دورية وتوصيات مستمرة عن تطبيق الحوكمة في المنشأة.

7. المصادر والمراجع:

أولاً: الكتب:

1- أسامة عزمي وآخرون، إدارة المخاطر والتأمين،(الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010م).

2- السيد أحمد السقا، المراجعة الداخلية، (جامعة طنطا: كلية التجارة، 2009م).

3- ثناء علي قباني، المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م).

4- جمعة فرحات السعيد، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، (القاهرة: مجموعة النيل العربية للنشر، 2004م).

5- جميل أحمد توفيق، أساسيات الإدارة المالية، (بيروت: دار النهضة، 2003م).

6- حسني علي خربوش وآخرون، الاستثمار والتمويل بين النظرية والتطبيق، (عمان: د.ن، 2007م).

7- سليمان أحمد اللوزي وآخرون، إدارة البنوك، (عمان: دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 1997م).

8- سمية أمين علي وآخرون، دراسات في المحاسبة المالية، (القاهرة: دار الميعادي، 2011م).

9- طارق عبدالعال، حوكمة الشركات والأزمات المالية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).

10- عبدالمحسن توفيق محمد، تقييم الأداء مدخل جديد لعالم جديد، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2003م).

11- عبدالوهاب نصر علي، دور آليات المراجعة في تفعيل الشركات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م).

12- عطا الله خليل وآخرون، الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسة العامة والخاصة، (القاهرة: مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008م).

13- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008م).

14- محمد عبدالفتاح، التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، (القاهرة: د.ن، 2007).

15- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد الشركات، (الأردن: دار الحمد للنشر والتوزيع، 2010م).

16- ناظم محمد نوري، أساسيات الاستثمار العيني والمالي، (عمان: د.ن، 1999م).

17- نوري موسى شقيري وآخرون، إدارة المخاطر، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2012م).

ثانياً: المؤتمرات و الدوريات العلمية:

1- أشرف أحمد محمد غالي، الانعكاسات الحكومية لدور المراجعة الداخلية كاستراتيجية لتعزيز أداء إدارة المخاطر بالمنشأة الصناعية إطار مقترح مقدم الي المؤتمر الدولي الإداري المنعقد في كلية التجارة، جامعة بني سويف بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية، 2013م.

2- البشير إبراهيم فضل المولى، أثر استراتيجية التمييز والأداء المالي للمصارف التجارية، (مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد الثاني، 2014م).

3- هدية محمد، دراسة تحليلية للأبعاد والمحاسبة لحوكمة الشركات، (المنصورة: جامعة المنصورة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 28، العدد(3)، 2004م.

ثالثاً: الرسائل الجامعية:

1- سبيع خالد عبدالعزيز، إدارة الأزمات على كفاءة الأداء المالي، (جامعة الزعيم الأزهري، كلية الدراسات العليا، دراسة ماجستير في المحاسبية غير منشورة، 2013م).

2- سلمي محمد البشير محمد، أثر خصائص جودة المراجعة الخارجية في التنبؤ باستمرارية المنشأة، كلية الدراسات العليا، جامعة أمدرمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2018م.

3- عادل حسن محمد الشيخ، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، رسالة دكتورة غير منشوره، 2016م.

4- نون جهاد عطية محمد، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في دعم الميزة التنافسية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2019م.

5- ياسر صلاح احمد محمد أثر المراجعة الداخلية بحسب المخاطر في تحسين الأداء المالي والإداري بالمنشآت العامة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة دكتورة غير منشورة، 2013م.