

أثر التدقيق الداخلي على المخالفات الإدارية ودور الرقابة الداخلية ونظام محاسبة استهلاك الموارد

بالوحدات الحكومية بالولاية الشمالية

The Effect of Internal Audit on Administrative Irregularities and The Role of Internal Control & Resources Consumption Accounting System at The Government Units in the Northern State

محمود عبد المعطي هاشم عبد الحميد^{*}، وزارة البنى التحتية والتنمية العمرانية بالولاية الشمالية.

Mahmoudmag81@gmail.com

تاريخ التسليم: (2024/12/9)، تاريخ المراجعة: (2024/12/19)، تاريخ القبول: (2024/12/29)

Abstract :

ملخص :

The study aimed to investigate the effect of (IA) on (AI) and the role of (IC) & (RCA) System at The Government Units in the Northern State. The problem of the study focuses on decrease level of the termination of committing (IA) at The Government Units because of unawareness of implementing effective accounting systems as well as (IA), (IC) and (RCA) system. Five hypotheses were developed and a questionnaire was designed.

After data collection and analysis from the respondents, the study reached up to a significant effect of (IA) on the termination of committing (IA) with standardized regression weight of (0.499), mediating (IC) relationship between (IA) and the termination of committing (IA) with an indirect effect of (0.451) and moderating (RCA) system relationship between (IA) and the termination of committing (IA) with a change in the determination coefficients of (0.011).

Key words: Internal Audit (IA); Internal Control (IC); Resources Consumption Accounting (RCA) System; Administrative Irregularities (AI); The Government Units in The Northern State..

هدفت الدراسة لبيان أثر التدقيق الداخلي على المخالفات الإدارية ودور الرقابة الداخلية ونظام محاسبة استهلاك الموارد بالوحدات الحكومية بالولاية الشمالية، حيث تمحورت مشكلة الدراسة في تدني مستوى الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بالوحدات الحكومية وذلك لإهمال تطبيق أنظمة محاسبية فاعلة مثل التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية ونظام محاسبة استهلاك الموارد، حيث تم وضع خمسة فرضيات وتصميم قائمة استقصاء.

وبعد جمع وتحليل البيانات من المبحوثين، توصلت الدراسة إلى وجود أثر دال إحصائياً للتدقيق الداخلي في الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بقوة تأثير معيارية (0.499)، وتتوسط الرقابة الداخلية العلاقة بين التدقيق الداخلي والحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بتأثير غير مباشر (0.451)، ويُعدّل نظام محاسبة استهلاك الموارد العلاقة بين التدقيق الداخلي والحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بقيمة تغير في معامل التحديد (0.011).

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، نظام محاسبة استهلاك الموارد، المخالفات الإدارية، الوحدات الحكومية بالولاية الشمالية.

* المؤلف المراسل: م. د. محمود عبد المعطي هاشم عبد الحميد، الإيميل: mahmoudmag81@gmail.com

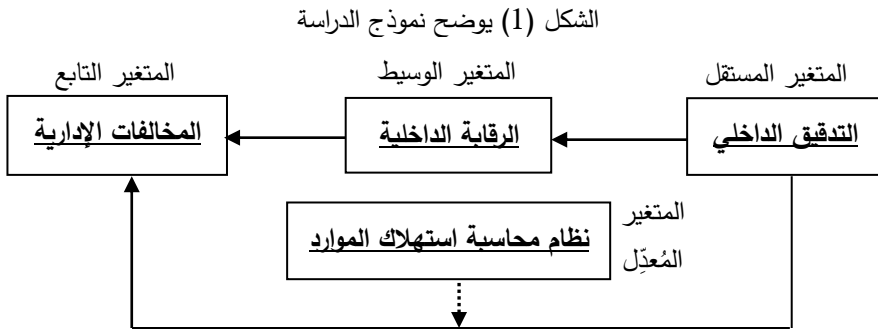
1. مقدمة:

تتضمن مهام التدقيق الداخلي عمليات فحص وتقويم النشاطات التشغيلية، ونظم الرقابة الداخلية، والتحقق من صحة التوجهات الاستراتيجية للإدارة، وكذلك صحة تطبيقها، والحد من ظاهرة الفساد المالي وارتكاب المخالفات الإدارية من هنا جاءت هذه الدراسة للتعرف على أثر التدقيق الداخلي على المخالفات الإدارية ودور الرقابة الداخلية ونظام محاسبة استهلاك الموارد بالوحدات الحكومية بالولاية الشمالية. الإشكالية:

تمثلت مشكلة الدراسة في تندي مستوى الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بالوحدات الحكومية بالولاية الشمالية، وذلك لإهمال تطبيق أنظمة محاسبية فاعلة مثل التدقيق الداخلي، والرقابة الداخلية، ونظام محاسبة استهلاك الموارد، لهذا تحاول هذه الدراسة التعرف على إمكانية الحل من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي التالي: هل يمكن للتدقيق الداخلي أن يحد من ارتكاب المخالفات الإدارية في ظل توسيط الرقابة الداخلية، وتعديل نظام محاسبة استهلاك الموارد في الوحدات الحكومية بالولاية الشمالية؟ نموذج الدراسة وفرضياتها:

أ- نموذج الدراسة:

تمثل في الشكل التالي:



المصدر: إعداد الباحث، (2024)، دنقلا.

ب- فرضيات الدراسة:

تمثلت في الفرضيات التالية:

1. يوجد أثر مباشر دال إحصائياً للتدقيق الداخلي في الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية.
2. يوجد أثر مباشر دال إحصائياً للتدقيق الداخلي في الرقابة الداخلية.
3. يوجد أثر مباشر دال إحصائياً للرقابة الداخلية في الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية.
4. تتوسط (IC) في العلاقة بين التدقيق الداخلي والحد من ارتكاب المخالفات الإدارية.

5. يُعدّل نظام (RCA) العلاقة بين التدقيق الداخلي والحد من ارتكاب المخالفات الإدارية.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من جانبين:

1. الأهمية العلمية: تساهم الدراسة في سد فجوة بحثية لم تنطرق لها الدراسات السابقة- على حد علم الباحث- وذلك من خلال التعرض للعلاقة بين التدقيق الداخلي والمخالفات الإدارية في ظل توسط الرقابة الداخلية وتعديل نظام محاسبة استهلاك الموارد وهي قضية لم تتعرض لها الدراسات السابقة بكامل أبعادها كما تعرضت له هذه الدراسة، فضلاً عن أن الدراسة تسهم من الناحية العلمية في توفير مرجعية علمية حول علاقات المتغيرات المبسوثة لتسهم في دعم المكتبة المرئية، وتعين الباحث على تطوير المعرفة في هذا المجال.

2. الأهمية العملية: تتمثل الأهمية العملية لهذه الدراسة في أنها توفر بيانات ومعلومات لمتخذي القرار في الوحدات تعينهم على ترشيد قراراتهم، فضلاً عن أن الدراسة تسلط الضوء على أهمية التدقيق الداخلي في حل مشاكل المخالفات الإدارية وتعزز أهمية الرقابة الداخلية ونظام (RCA) في الوحدات.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على أثر التدقيق الداخلي على المخالفات الإدارية، بالإضافة إلى اختبار الدور الوسيط للرقابة الداخلية، والدور المُعدّل لنظام محاسبة استهلاك الموارد بالوحدات الحكومية بالولاية الشمالية.

منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي (Deductive Approach) في تكوين الإطار النظري، وتحديد العلاقات بين المتغيرات التي تضمنها نموذج الدراسة بالاعتماد على الدراسات السابقة، وتحديد طرائق قياس هذه المتغيرات، وتطوير النموذج المقترح للعلاقة بينهم (سليمان، 2006)؛ (الفادني، 2008)، كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي (Inductive Approach) من خلال توجيه قائمة استقصاء لعينة من مجتمع الدراسة للحصول على البيانات اللازمة للدراسة، والتوصل من خلال ذلك لنتائج الدراسة، ومقترحاتها (الديب، 2012)؛ (إبراهيم، 2013).

2- الدراسات السابقة:

تناولت دراسة (موسى وآخرون، 2024) الدور المُعدّل للرقابة الإدارية في العلاقة بين الأداء العالي للموارد البشرية والأهداف الاستراتيجية في وزارة التربية والتوجيه بالولاية الشمالية، وأفادت أن الرقابة الإدارية تُعدّل تلك العلاقة، وسلطت دراسة (علي وعبد الحميد، 2023) الضوء على إبراز أثر نظم عمل الأداء العالي في مواجهة تحديات المنافسة ودور الرقابة الإدارية كمتغير مُعدّل في الجهاز المصرفي

بمحلية دنقلا، وتوصلت إلى ارتفاع مستوى الأهمية النسبية للرقابة الإدارية، وأفادت أن الرقابة الإدارية تُعدّل تلك العلاقة، كما ناقشت دراسة (Jauch, et al, 2020) دور الرقابة الإدارية في تحسين الأداء المؤسسي بشركات قطاع التأمين في أستراليا، وخلصت النتائج إلى أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية للرقابة الإدارية في تحسين الأداء المؤسسي، واستهدفت دراسة (الذهبي، 2019) بيان دور الرقابة الإدارية في التعليم قبل الجامعي في موريتانيا، وأفادت النتائج أن من شأن الرقابة الإدارية تعظيم الربح، وزيادة الحصة السوقية، وتحقيق مستوى الجودة التي تتناسب مع الاستثمار في قطاع التعليم، وركزت دراسة (Travaillé & Naro, 2017) على الرقابة الإدارية ودورها في مواجهة تحديات الأداء العام، وأفادت بوجود معوقات تواجه تطبيق الرقابة الإدارية كضعف المراقبين الإداريين في قيامهم بوظائفهم وأشارت إلى عدم وضوح الإستراتيجيات، وعدم ملائمة الأدوات الرقابية المستخدمة في عملية الرقابة لطبيعة أعمال الشركة، وأجرى (جادو، 2017) دراسة هدفت إلى التعرف على مدى فعالية المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري، وتوصلت إلى ارتفاع مستوى أهمية المراجعة الداخلية، الترشيح الأمثل للموارد، الضبط المالي، والحد من الفساد المالي والإداري، وجود علاقة بين المراجعة الداخلية والحد من الفساد المالي والإداري، وهدفت دراسة (طاهر، 2017) إلى التعرف على جودة المراجعة ودورها في الرقابة على المال العام في الوحدات الحكومية، وتوصلت إلى ارتفاع مستوى أهمية جودة المراجعة، الرقابة على المال العام، ووجود علاقة بين جودة المراجعة والرقابة على المال العام، وأجرى (علي، 2016) دراسة هدفت إلى التعرف على واقع تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الشركات الصناعية السودانية، وتوصلت إلى ارتفاع مستوى أهمية نموذج محاسبة استهلاك الموارد، وتستخدم الشركات مفاهيم نموذج محاسبة استهلاك الموارد في واقع الممارسة العملية بها، وتعمل على تخصيص الموارد المالية اللازمة لتطبيقه، وتلتزم بتوفير التجهيزات الفنية اللازمة لتشغيله، وناقشت دراسة (مناتي، 2015) أثر الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية على كفاءة الأداء المالي، وتوصلت إلى وجود أثر لمعايير التدقيق الداخلي الدولية على الأداء المالي، وأجرى (Salehi, et. al., 2013) دراسة هدفت إلى بحث فاعلية الرقابة الداخلية في القطاع المصرفي الإيراني، وتوصلت إلى أن نظام الرقابة الداخلية في القطاع المصرفي الإيراني كفؤ وفعال بشكل كبير في الحماية من حالات الخطأ والاختلاسات، وركزت دراسة (Ahmed & Moosa, 2011) على تقييم مدى إمكانية تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الجامعات والمعاهد العليا في باكستان، وتوصلت إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يسهم في تخصيص الأمثل للطاقات والموارد المتاحة وغير المستوعبة وبالتالي ترشيح القرارات بشكل أكثر دقة، وسلطت دراسة (الرشيدي، 2010) الضوء على تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، وتوصلت إلى أن كافة أبعاد فاعلية نظم الرقابة الداخلية تتسم بالفاعلية، وتواجه البنوك معوقات تتعلق بنظم الرقابة الداخلية المعمول بها، ولقد تميزت هذه الدراسة

بجمعها أربعة متغيرات في دراسة واحدة، وتوضيح العلاقة الارتباطية والتأثيرية بينها، علاوة على اختبار دور المتغيرين المُعدّل والوسيط.

2- الإطار النظري:

2-1 التعريف بمتغيرات الدراسة:

بحسب ما ورد في (التميمي، 1998) و(حلمي، 2011) و(علي، 2016) و(جادو، 2017) يمكن اعتماد تعريف مصطلحات (الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي، نظام محاسبة استهلاك الموارد، المخالفات الإدارية) على النحو التالي: إذ يعرف (التميمي، 1998: ص 92) الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من النظم الرقابية المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد تنفيذ أنشطة الوحدة بطريقة فعالة وسهلة، والتأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية، والمحافظة على الموجودات، وتأمين واكتمال ودقة السجلات إلى أقصى حد ممكن، ويعرف (حلمي، 2011: ص 46) التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل، وتأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها ومساعدتها على انجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم، ويعرف (علي، 2016: ص 169) نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه نموذج اقتصادي متكامل يجمع بين نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ونظام التكلفة الألماني (GPK) في نظام شامل للمحاسبة الإدارية، يقدم للمديرين وغير المحاسبين معلومات مفيدة تدعم عملية اتخاذ القرار، ويعرف (جادو، 2017: ص 66) المخالفة الإدارية بأنها فعل أو تقصير يقوم من جانب موظف عام داخل مؤسسة عامة (مثل الوحدة الحكومية)، عن قصد أو من غير قصد وفقاً لإرادته، حيث ينتهك فيه أحد واجبات الوظيفة العامة.

2-2 أثر التدقيق الداخلي على المخالفات الإدارية:

يعتبر (مناتي، 2015: ص 3) أن التدقيق الداخلي أحد ركائز الحد من ارتكاب المخالفات بشقيها المالية والإدارية، إذ ينبغي أن يرتقي دور التدقيق الداخلي في المؤسسات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح، وكذلك تفعيل دور التدقيق الداخلي في الإطلاع على هذه الإستراتيجية وإمكانية التأكد من تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها، وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة ومتابعة كيفية علاجها، ويصف (السلامي، 2005: ص 37) التدقيق التشغيلي بأنه هو الفحص الشامل للوحدة لتقييم أنظمتها المختلفة وراقبتها الإدارية وأدائها التشغيلي، وفقاً لطريقة القياس المحددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة العمليات التشغيلية الاقتصادية، ويسعى هذا النوع من التدقيق إلى فحص وتقييم كل أعمال الوحدة، وذلك لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وفق الخطة المعدة مسبقاً، ويؤدي إلى الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية.

2-3 الدور المُعزّل لنظام محاسبة استهلاك الموارد والدور الوسيط للرقابة الداخلية:

بحسب (علي، 2016: ص 190) يمثل نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) أحد المداخل الفكرية الحديثة لمحاسبة التكاليف، ويسعى إلى توفير معلومات أكثر دقة وموضوعية عن الطاقات المتاحة في الوحدات ومدى تخصيص الأمتل لها. ويوضح (هلال، 2012: ص 276) يمكن للوحدات الحكومية الاهتمام بتطبيق نظام (RCA) إذا كان لديها الظروف التالية: إذا كانت الوحدة لديها فاقد غير مخطط، وجود نقص في الموارد، تخفيض التكلفة عن الواقع الحقيقي لها أثناء تخطيط التكلفة، عدم كفاية المعلومات المتاحة أثناء اتخاذ قرار المفاضلة بين قرارات الشراء أو الصنع، نقص المعلومات المطلوبة لتقييم الأداء، وبحسب (الرشدي، 2010: ص 9) يشمل مفهوم النظم الرقابية الخطط التنظيمية والبطائق والأساليب التي تتبعها المؤسسات المالية لحماية أصولها والتأكد من دقة الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية في تزويد الإدارة بما يجعلها على بيئة وإطلاع على السياسات التشغيلية وكفاءة الأداء، ويؤكد (العامري والغالب، 2008: ص 200) أنه لكي يحقق النظام الرقابي فاعليته في توجيه نشاط الجهاز الإداري الوجهة الصحيحة، ومن ثم تحقيق الأهداف المنشودة فإن من المفترض مراعاة أن يتسم بالسرعة في الكشف عن الانحرافات التي تقيس كفاءة النظام الرقابي بمدى قدرته على مسايرة التنفيذ الفعلي للأداء، ولذلك كلما كانت الفترة الزمنية الواقعة بين تنفيذ الأداء وبين أعمال الرقابة قصيرة أمكن سرعة اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل تفاقمها، وهذا يكون قبل وقوعها ومعرفة أسبابها أو العوامل التي أدت إليها مما يساعد على مواجهتها قبل وقوعها أو قبل أن تحدث آثارها السلبية في مسار التنفيذ، وذلك على عكس إذا ما تمت الرقابة بعد تنفيذ الأداء بفترة طويلة.

2-4 مساهمة التدقيق الداخلي، والرقابة الداخلية، ونظام محاسبة استهلاك الموارد في الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بالوحدات الحكومية:

يذكر (طاهر، 2017: ص 155) تمثل الوحدات الحكومية بالولاية الشمالية جميع الأجهزة الحكومية بالولاية الشمالية، وتشمل الأمانة العامة للحكومة، والوزارات، والمحليات، والوحدات الإدارية، والمصالح والمؤسسات الحكومية، حيث يقوم ديوان المراجع القومي، وديوان الحسابات، وإدارة المراجعة الداخلية بوزارة المالية والقوى العاملة بإدارة ومراجعة حسابات هذه الوحدات الحكومية، حيث تكون المراجعة الداخلية بصورة مستمرة، وذلك بوجود مراجعين بصورة دائمة في كل وحدة من تلك الوحدات وذلك من أجل الرقابة على الإيرادات والمصروفات بها، أما المراجع الخارجي وهو الذي يتبع لديوان المراجع القومي فيقوم بمراجعة حسابات تلك الوحدات كل عام، أو بصورة طارئة إذا كانت هنالك حاجة لذلك. ويضيف؛ (عبد الرحمن، 2024) لا يخفى على أحد مدى أهمية التدقيق الداخلي سواء بالنسبة لإدارة المراجعة الداخلية أو للوحدة الحكومية، ونظراً لهذه الأهمية تبلور الدور المهم للتدقيق الداخلي في الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصادقية خدمة للوحدات الحكومية

وأُنظمتها الرقابية، وتوجد حاجة ماسة لتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة تحكم الرقابة على المال العام وتكون مدعومة بنظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يوظف للرقابة المستمرة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة، وتحديد الطاقات العاطلة والقيود والاختلافات لتشكل جرس إنذار للكشف عن الحد من ارتكاب المخالفات المالية والإدارية بالوحدات الحكومية.

3. الدراسة الميدانية

1.3 إجراءات الدراسة الميدانية

تكون مجتمع الدراسة من العاملين بالوحدات الحكومية بالولاية الشمالية، أما عينة الدراسة فتمثلت في جميع المدققين الداخليين والخارجيين والمحاسبين والمتواجدين بالوحدات الحكومية بمدينة دنقلا، والبالغ عددهم (100) مفردة، وذلك عن طريق المسح الشامل لتمثل عينة الدراسة، حيث تم توزيع (100) استمارة على المبحوثين، استلمت جميعها، ووجدت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي، وبعد تناول أدبيات متغيرات الدراسة، تم تطوير قائمة استقصاء لغايات الدراسة، حيث تكونت القائمة من جزأين، تناول الجزء الأول البيانات الشخصية للمبحوثين، أما الجزء الثاني فتناول البيانات الموضوعية، حيث اشتملت على (24) عبارة توزعت على أربعة محاور للدراسة، تناول المحور الأول التدقيق الداخلي؛ وتناول الثاني الرقابة الداخلية، أما المحور الثالث فتناول نظام (RCA)؛ بينما تناول المحور الرابع المخالفات الإدارية، كما تم استخدام برنامجي (SPSS)، و (AMOS) لمعالجة بيانات الدراسة إحصائياً، من خلال عدد من الأساليب الإحصائية، منها معامل كرونباخ ألفا، اختبار (1- Sample K- S)، التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، اختبار (T) لعينة واحدة، وتحليل المسار، واختبار مدى الثبات الداخلي والصدق الذاتي لفقرات قائمة الاستقصاء، تم تقييم تماسك القائمة بحساب قيمة (α) ألفا لحساب معامل الثبات الداخلي والجزء التربيعي لقيمة (α) لحساب معامل الصدق الذاتي وعلي الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة (Alpha) لكن من الناحية التطبيقية يعد (0.60) معقولاً في البحوث المتعلقة بالعلوم الإنسانية، والجدول التالي يوضح معامل الثبات والصدق لقائمة الاستقصاء (كرونباخ ألفا) لعينة الدراسة الميدانية.

جدول (1) معامل الثبات الداخلي والصدق الذاتي لمحاور الدراسة (كرونباخ ألفا) لعينة الدراسة الميدانية

المتغير	المحور	عدد الفقرات	قيمة (α) ألفا	معامل الصدق الذاتي
المستقل	التدقيق الداخلي	6	0.655	0.809
الوسيط	الرقابة الداخلية	6	0.746	0.864
المُعَدِّل	نظام (RCA)	6	0.745	0.864
التابع	المخالفات الإدارية	6	0.642	0.801
	الأداة ككل	24	0.808	0.899

المصدر: إعداد الباحث، بيانات الدراسة الميدانية، (2024)، دنقلا.

اتضح أن معاملات الثبات الداخلي والصدق الذاتي تدل على تمتع الأداة بصورة عامة بمعامل ثبات وصدق عالين على قدرة الأداة على تحقيق أغراض الدراسة، وبلغ معامل الثبات الداخلي الكلي للأداة (0.808) ومعامل الصدق الذاتي الكلي (0.899) ويقع في المدى بين الصفر والواحد الصحيح وهو ما يشير إلى إمكانية صدق النتائج التي يمكن أن تسفر عنها القائمة نتيجة تطبيقها، وكما تحقق الباحث من الصدق الظاهري للأداة بعرض القائمة في صورتها الأولية على عدد أربعة من المحكمين المختصين في إدارة الأعمال والمحاسبة وحرص على أن يُنجز ملء قائمة الاستقصاء بحضوره لتوضيح أية فقرة قد يتطلب الأمر توضيحها، مما زاد الاطمئنان إلى صحة النتائج التي تم التوصل إليها، للتأكد من مدى صلاحيتها لغرض الدراسة، والتأكد من شمولية المعلومات التي تغطي أهداف الدراسة وموضوعها، وقد وردت بعض الملاحظات التي أخذت بعين الاعتبار، ومن ثم تم إجراء التعديلات المناسبة، وبعد أن تأكد الباحث من الصدق الظاهري للأداة قام بتطبيقها على عينة من المجتمع المزمع إجراء الدراسة عليه بعدد (10) مفردات، واستهدفت هذه الخطوة التعرف على درجة التجانس الداخلي بين عبارات القائمة باستخدام اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الأداة، وذلك لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟، وقد تم استخدام اختبار (Skewness)، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزع البيانات طبيعياً والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

جدول (2) اختبار (Skewness) لاختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات

القرار الإحصائي	Error	Skewness	عدد الفقرات	المحور	المتغير
يتبع التوزيع الطبيعي	+0.241	-0.658	6	التدقيق الداخلي	المستقل
	+0.241	-0.767	6	الرقابة الداخلية	الوسيط
	+0.241	-0.114	6	نظام (RCA)	المُعَدَّل
	+0.241	-0.609	6	المخالفات الإدارية	التابع
	+0.241	-0.430	24	الأداة ككل	

المصدر: إعداد الباحث، بيانات الدراسة الميدانية، (2024)، دنقلا.

اتضح أن معامل الالتواء محصور في المدى (±3) وقيمة الخطأ المعياري له (+0.241) أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وأن محاور الأداة تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا يدل على الارتباط الجيد بين متغيرات الدراسة، والذي يؤكد أن هذه المتغيرات لها القدرة على تفسير التأثير فيما بينها.

2.3 التحليل واختبار الفرضيات

وصف البيانات الشخصية للعينة المبحوثة

فقد انتمت 62 مفردة بنسبة 62% لديوان الحسابات، و31 مفردة بنسبة 31% للإدارة العامة للمراجعة الداخلية، و7 مفردات بنسبة 7% لديوان المراجعة القومي؛ وأن 64% أعمارهم ما بين 30 - 40 عام، وأن 26% أعمارهم ما بين 40 - 50 عام، وأن 6% تقل أعمارهم عن 30 عام، وأن 4% تزيد أعمارهم عن 50 عام، وهذا يدل على توزيع أفراد العينة على جميع الفئات العمرية؛ وأن 75% مؤهلهم العلمي جامعي، وأن 15% ثانويين، وأن 10% مؤهلهم العلمي فوق الجامعي، وهذا يدل على الكفاءة العلمية للمبحوثين؛ وأن 63% تخصصهم محاسبية، وأن 8% تخصصهم اقتصاد، وأن 6% تخصصهم إدارة الأعمال، وأن 23% تخصصهم آخر، ويمكن هذه التخصصات من إدراك واجبات الوحدات الحكومية نحو مراجعيتها؛ وأن 89% درجتهم الوظيفية في (9-5)، وأن 9% درجتهم الوظيفية في (4-1)، وأن 2% درجتهم الوظيفية في (14-10)، وهذا يظهر التوزيع على الدرجات الوظيفية بشكل جيد؛ وأن 33% مفتشين، وأن 28% محاسبين، وأن 26% مراجعين داخليين، وأن 10% مديري إدارات، وأن 3% مراجعين خارجيين، وبالتالي تتم الموازنة بين الوظائف؛ وأن 40% خبرتهم بين 5 - 10 أعوام، وأن 27% خبرتهم بين 10 - 15 عام، وأن 25% خبرتهم تزيد عن 15 عام، وأن 9% خبرتهم أقل من 5 أعوام، وهذا يظهر التوزيع على مستويات الخبرة بشكل جيد؛ وأن 74% تدرّبوا داخلياً، وأن 14% تدرّبوا داخلياً وخارجياً، وأن نسبة 12% لم يتدرّبوا، وهذا يدل على التركيز على التدريب الداخلي بالوحدات الحكومية بالولاية الشمالية، ولدى تفحص الخصائص الديموغرافية يمكن الاستنتاج بأن تلك النتائج في مجملها توفر مؤشراً يمكن الاعتماد عليه بشأن أهلية المبحوثين للإجابة على الأسئلة المطروحة ومن ثم يمكن الاعتماد على إجاباتهم كأساس لاستخلاص النتائج المستهدفة من الدراسة الميدانية.

التكرارات والنسب المئوية لمحاوَر الدراسة

محور التدقيق الداخلي:

1. أن جُلّ العينة بعدد 79 مفردة ونسبة 79% يؤكدون أن تقارير التدقيق الداخلي في الوقت المناسب.
2. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 85 مفردة ونسبة 85% يؤكدون وجود تخطيط سليم للتدقيق الداخلي بالإدارة العامة للمراجعة الداخلية.
3. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 96 مفردة ونسبة 96.0% يؤكدون أن وجود التدقيق الداخلي بالوحدة الحكومية يقلل من فرص الغش والتلاعب داخل الوحدة الحكومية.
4. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 88 مفردة ونسبة 88% يؤكدون تحقق الرقابة المالية بالوحدات الحكومية بواسطة التدقيق الداخلي.

5. أن أكثر من نصف العينة بعدد 55 مفردة ونسبة 55% يرون أن بيئة العمل ملائمة للمدققين الداخليين بالوحدات الحكومية.
6. أن نسبة 32% لا يوافقون ولا يوافقون بشدة، ونسبة 38% محايدون، ونسبة 30% يوافقون ويوافقون بشدة، وهذا يشير إلى، لا يتم تدريب المدققين الداخليين بصورة مستمرة.

محور الرقابة الداخلية

1. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 98 مفردة ونسبة 98% يؤكدون على أن التزام المدقق الداخلي بالقوانين والمعايير يزيد من كفاءة الرقابة الإدارية بالوحدة الحكومية.
2. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 99 مفردة ونسبة 99% يؤكدون على أن تفعيل اللوائح والقوانين بالوحدات الحكومية يزيد من فعالية الرقابة الإدارية بها.
3. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 97 مفردة ونسبة 97% يؤكدون على أن محاسبة ومساءلة المعتدين على المال العام تزيد من إحكام الرقابة المالية والمحاسبية على المال العام.
4. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 95 مفردة ونسبة 95% يؤكدون على أن متابعة تنفيذ الميزانية المصدقة يضبط الأداء المالي للوحدة الحكومية.
5. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 99 مفردة ونسبة 99% يؤكدون على أن اكتمال الدورة المستندية في حسابات الوحدة الحكومية تسهل عملية الضبط الداخلي.
6. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 91 مفردة ونسبة 91% يؤكدون على أن الرقابة الداخلية تساهم في الحد من عمليات الاختلاس وتبديد المال العام.

محور نظام محاسبة استهلاك الموارد

1. أن أكثر من ثلثي العينة بعدد 73 ونسبة 73% يقرون بأن نظام (RCA) يخفض تكاليف التشغيل.
2. أن أكثر من ثلثي العينة بعدد 67 ونسبة 67% يقرون بأن نظام (RCA) يخفض تكاليف الصيانة.
3. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 89 مفردة ونسبة 89% يؤكدون على أن نظام (RCA) يتحقق من مدى صحة وسلامة وصدق القوائم المالية.
4. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 88 مفردة ونسبة 88% يؤكدون على أن تطبيق نظام (RCA) يقلل من الإسراف والهدر في الموارد في جميع نواحي نشاط الوحدة الحكومية.
5. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 90 مفردة ونسبة 90% يؤكدون على أن تطبيق نظام (RCA) يساهم في اكتشاف الغش والتزوير في المستندات والسجلات المحاسبية بالوحدة الحكومية.
6. أن أكثر من نصف العينة بعدد 63 مفردة ونسبة 63% يرون أن هناك استخدام أمثل للموارد في الوحدات الحكومية جراء تطبيق نظام (RCA).

محور المخالفات الإدارية

1. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 90 مفردة ونسبة 90% يؤكدون أن المدقق الداخلي لديه القدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية بالوحدة الحكومية.
2. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 78 مفردة ونسبة 78% يؤكدون على أن تطبيق اللوائح والقوانين المالية والإدارية يحد من ارتكاب المخالفات الإدارية في الوحدات الحكومية.
3. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 81 مفردة ونسبة 81% يؤكدون على أن تطبيق الجزاءات الإدارية والمالية يحد من ارتكاب المخالفات الإدارية في الوحدات الحكومية.
4. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 85 مفردة ونسبة 85% يؤكدون على أن وجود إجراءات محاسبية واضحة لتنفيذ العمل المحاسبي يحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بالوحدات الحكومية.
5. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 85 مفردة ونسبة 85% يؤكدون على أن عدم المساءلة يساهم في ارتكاب المخالفات الإدارية بالوحدات الحكومية.
6. أن أكثر من ثلاثة أرباع العينة بعدد 77 مفردة ونسبة 77% يؤكدون على أن عدم تطبيق معايير حوكمة المؤسسات يساهم في ارتكاب المخالفات الإدارية بالوحدات الحكومية.

المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام لمتغيرات الدراسة

الجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الأهمية لمتغيرات الدراسة الأربعة في الوحدات الحكومية بالولاية الشمالية.

جدول (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الأهمية لمحاو الدراسة الأربعة

الترتيب	الأهمية	Sig. T	قيمة T	الانحراف	المتوسط	المحور	المتغير
4	مرتفع	0.000	17.544	0.485	3.85	التدقيق الداخلي	المستقل
1	مرتفع	0.000	35.726	0.431	4.54	الرقابة الداخلية	الوسيط
2	مرتفع	0.000	16.361	0.627	4.03	نظام (RCA)	المُعَدِّل
3	مرتفع	0.000	17.090	0.556	3.95	المخالفات الإدارية	التابع

المصدر: إعداد الباحث، بيانات الدراسة الميدانية، (2024)، دنقلا.

أظهر الجدول (3) المتوسطات الحسابية لمتغيرات الدراسة، وكان أعلاها لمتغير الرقابة الداخلية، يليه متغير نظام (RCA)، يليه متغير المخالفات الإدارية، وأدناها لمتغير التدقيق الداخلي، وجميعها بمستوى أهمية نسبية أعلى من الوسط الفرضي (3)، وجاءت متسقة مع (طاهر، 2017) في ارتفاع مستوى أهمية التدقيق الداخلي، و(جادو، 2017) في الخد من ارتكاب المخالفات الإدارية، و(علي، 2016) في ارتفاع مستوى أهمية نظام (RCA)، و(الرشيدي، 2010) في ارتفاع مستوى أهمية الرقابة الداخلية.

اختبار الفرضيات:

الفرضيات (الأولى، والثانية، والثالثة، والرابعة):

لاختبار الفرضيات (الأولى، والثانية، والثالثة، والرابعة) تم عمل نموذج بنائي بين (المتغير المستقل) و(المتغير الوسيط)، و(المتغير التابع)، واستخدم الباحث نموذج المعادلة الهيكلية (SEM) من خلال برنامج (AMOS) النسخة (24)، بالإضافة إلى تطبيق اختبار (Sobel، 1986) للتحقق من معنوية توسط المتغير الوسيط، وجدول (4) يوضح مؤشرات المطابقة ودلالة جودتها:

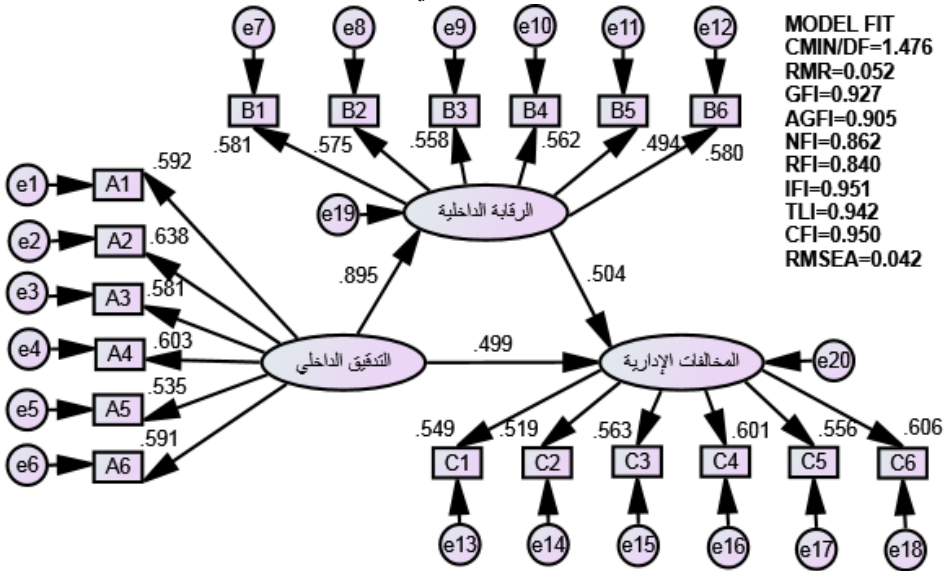
جدول (4) مؤشرات المطابقة ودلالة جودتها

المؤشر	القيم المقبولة	القيم الممتازة	المؤشر	القيم المقبولة	القيم الممتازة
CMIN/DF	<5	<2	RFI	0 to 1	≤ 0.90
RMR	0.06 to 0.1	<0.06	IFI	0 to 1	≤ 0.90
GFI	0 to 1	≤ 0.90	TLI	0 to 1	≤ 0.90
AGFI	0 to 1	≤ 0.80	CFI	0 to 1	≤ 0.90
NFI	0 to 1	≤ 0.90	RMSEA	0.06 to 0.08	<0.06

المصدر: (Kim et al, 2015)، (السماوي والسياعي، 2024)، و(أبو الذهب، 2024).

تحليل المسار موضح في الشكل (2)، والجدول (5):

الشكل (2) النموذج الهيكلي الأول للدراسة



المصدر: إعداد الباحث، بيانات الدراسة الميدانية، (2024)، دفقلا.

جدول (5) الأثر المباشر، غير المباشر، والكلّي في النموذج الهيكلي الأول للدراسة

المتغير المستقل	المتغير الوسيط	المتغير التابع	التقدير	الخطأ المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الأثر المباشر	غير المباشر
(IA)	(IC)	-	0.805	0.123	6.997	(***)	0.895	0.000
-	(IC)	(AI)	0.570	0.250	2.278		0.504	0.000
(IA)	(IC)	(AI)	0.542	0.237	2.281		0.499	0.451
(***) دال إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.001)							الأثر الكلي 0.950	

المصدر: إعداد الباحث، بيانات الدراسة الميدانية، (2024)، دنقلا.

يتضح من الشكل (2) والجدول (5) مجموعة من النتائج تتمثل في:

1. أن جميع مؤشرات جودة المطابقة جاءت قريبة من القيمة الممتازة وضمن القيمة المقبولة عدا قيمة، وهو ما يدل على جودة النموذج البنائي للمتغير الوسيط.
2. وجود تأثير مباشر إيجابي معنوي للتدقيق الداخلي على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بالوحدات الحكومية بقوة تأثير معيارية (0.499) عند مستوى دلالة (0.023)، وتؤكد النتيجة صحة الفرضية الأولى للدراسة، وهذا يتفق مع (جادو، 2017) و(مناتي، 2015)، ويعود ذلك إلى أن أهم أهداف التدقيق الداخلي الكشف عن الأخطاء والمخالفات ومعالجتها.
3. وجود تأثير مباشر إيجابي معنوي للتدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية بقوة تأثير معيارية (0.895) عند مستوى دلالة أقل من (0.001)، وتؤكد النتيجة الثانية للدراسة، واتفقت مع (طاهر، 2017).
4. كما تبين وجود تأثير مباشر إيجابي معنوي للرقابة الداخلية على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بالوحدات الحكومية بقوة غير تأثير معيارية (0.504) عند مستوى دلالة (0.023)، وتؤكد النتيجة صحة الفرضية الثالثة للدراسة، وتماشت مع (Salehi, et. al., 2013).
5. كما تبين وجود تأثير غير مباشر معنوي (0.451) للتدقيق الداخلي على المخالفات الإدارية من خلال توسط متغير (الرقابة الداخلية).
6. إن إجمالي التأثير (المباشر وغير المباشر) للتدقيق الداخلي على الحد من المخالفات الإدارية بلغ (0.950)، وبالتالي يتضح أن الرقابة الداخلية تتوسط العلاقة بين التدقيق الداخلي والمخالفات الإدارية بشكل جزئي، وذلك لأن كل من التأثير المباشر وغير المباشر والكلّي كان معنوياً.
7. نتائج اختبار (Sobel): (Z-Test = 2.153; P-Value = 0.031)، التوسط مدعوم ومتحقق، ومما سبق يتضح صحة الفرضية الرابعة، وتمثل هذه النتيجة أحد الإسهامات الرئيسية لهذا البحث نظراً - وفي حدود اطلاع الباحث - لندرة الدراسات السابقة المتعلقة باختبار هذه الفرضية.

اختبار الفرضية الخامسة:

لاختبار فرضية (التعديل) تم عمل نموذجين بنائين بين (المتغير المستقل) و(المتغير المُعَدَّل)، و(المتغير التفاعلي الناتج من ضرب المتغير المستقل في المتغير المُعَدَّل) و(المتغير التابع)، واستخدم الباحث نموذج المعادلة الهيكلية (SEM) من خلال برنامج (AMOS)، بالإضافة إلى حساب حجم التأثير (Effect Size) لتحديد مقدار التأثير الذي أحدثه المتغير التفاعلي مع كل من المتغير المستقل والمتغير المُعَدَّل في المتغير التابع (P 2 : Selya et al, 2012)، و(الربيعي، 2023: ص 167)، ولحساب حجم التأثير (Effect Size) تم تطبيق المعادلة:

$$f^2 = \frac{R_{AB}^2 - R_A^2}{1 - R_{AB}^2}$$

حيث أن: (f^2) = حجم التأثير؛

(R_{AB}^2) = معامل التحديد الناتج عن المسار بوجود متغير التفاعل (Interactive)؛

(R_A^2) = معامل التحديد الناتج عن المسار من دون متغير التفاعل (Interactive).

ويعتمد تفسير نتائج حجم التأثير على قاعدة (Cohen, 1988: P 413-414)، وكالاتي:

1. إذا كان حجم التأثير أقل من أو أكثر من (0.02) يكون حجم التأثير صغير؛

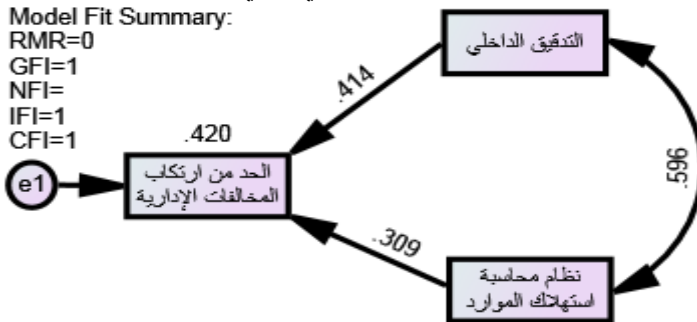
2. وإذا كان حجم التأثير (0.15) فأكثر يكون حجم التأثير متوسط؛

3. وإذا كان حجم التأثير (0.35) فأكثر يكون حجم التأثير كبير.

تحليل المسارات الخاصة بعلاقات التأثير المباشر المتعدد بين المتغير المستقل والمتغير المُعَدَّل على

المتغير التابع موضحة في الشكل (3)، والجدول (6):

الشكل (3) النموذج الهيكلي الثاني للدراسة



المصدر: إعداد الباحث، بيانات الدراسة الميدانية، (2024)، دنقلا.

جدول (6) الأثر المباشر، غير المعياري في النموذج الهيكلي الثاني للدراسة

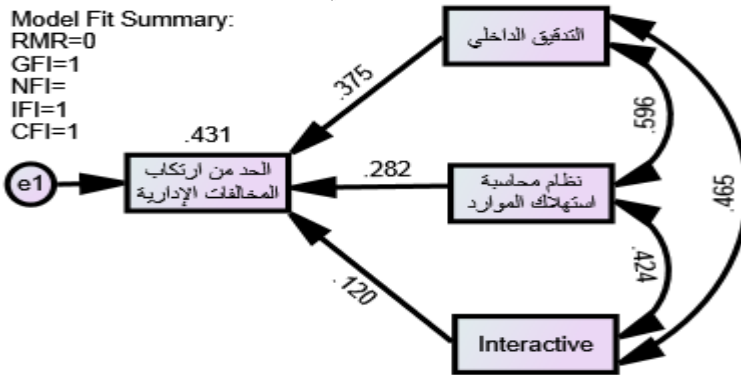
مستوى الدلالة	قيمة T	الخطأ المعياري	معامل المسار	معامل التحديد	اتجاه التأثير		
					المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	
(***)	8.720	0.042	0.367	0.420	(AI)	(IA)	المستقل
(***)	6.514	0.047	0.305		(AI)	(RCA)	المُعَدِّل

(***) دال إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.001)

المصدر: إعداد الباحث، بيانات الدراسة الميدانية، (2024)، دنقلا.

تحليل المسارات الخاصة بعلاقات التأثير المباشر المتعدد بين المتغير المستقل والمتغير المُعَدِّل ومتغير التفاعل على المتغير التابع موضحة في الشكل (4)، والجدول (7):

الشكل (4) النموذج الهيكلي الثالث للدراسة



المصدر: إعداد الباحث، بيانات الدراسة الميدانية، (2024)، دنقلا.

جدول (7) الأثر المباشر، غير المعياري في النموذج الهيكلي الثالث للدراسة

مستوى الدلالة	قيمة T	الخطأ المعياري	معامل المسار	معامل التحديد	اتجاه التأثير		
					التابع	المتغيرات المستقلة	
(***)	7.617	0.044	0.332	0.431	(AI)	(IA)	المستقل
(***)	5.866	0.047	0.278		(AI)	(RCA)	المُعَدِّل
0.006	2.742	0.023	0.064		(AI)	(RCA)*(IA)	التفاعلي

(***) دال إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.001)

المصدر: إعداد الباحث، بيانات الدراسة الميدانية، (2024)، دنقلا.

يتضح من الشكلين (4) و(5) والجدولين (7) و(8) مجموعة من النتائج تتمثل في:

1. أن جميع مؤشرات جودة المطابقة للنموذجين الهيكليين جميعها تشير إلى وجود حالة ملائمة تامة، حيث أن جميع المؤشرات كانت ذات قيم جيدة جداً، وهذا يؤكد صحة الافتراض بأن النموذجين الهيكليين الثاني والثالث ملائمين لبيانات الدراسة أي أنهما يتمتعان بجودة المطابقة التامة.
2. أن قيمة معامل التحديد للنموذج الهيكلية الثاني قد بلغت ($R^2=0.420$)، وقد بلغت في النموذج الهيكلية الثالث ($R^2=0.431$) وهذا يدل على وجود فرق إيجابي بين النموذجين في قيمة معامل التحديد بلغت (0.011)، وهذا الفرق يعود لدخول متغير التفاعل (Interactive Variable) بين المتغير المستقل والمتغير المُعدّل كمتغير ثالث في النموذج الهيكلية الثالث.
3. وجود تأثير مباشر إيجابي معنوي للتدقيق الداخلي على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بالوحدات الحكومية بكلتا النموذجين الهيكليين الثاني والثالث للدراسة.
4. وجود تأثير مباشر إيجابي معنوي لنظام محاسبة استهلاك الموارد على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بالوحدات الحكومية بكلتا النموذجين الهيكليين الثاني والثالث للدراسة، وتماشت مع ما توصلت إليه دراستي (علي، 2016)، و (Ahmed & Moosa, 2011).
5. وجود تأثير مباشر إيجابي معنوي لمتغير التفاعل بين التدقيق الداخلي ونظام (RCA) على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية بقوة تأثير غير معيارية (0.305) عند مستوى دلالة (0.006).
6. وبتطبيق معادلة حجم التأثير يتبين أن مستوى التأثير الذي أدخله نظام (RCA) بتفاعله مع التدقيق الداخلي في الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية قد بلغ (0.0114) وهو مستوى تأثير صغير حسب تصنيف (Cohen)، وتؤكد هذه النتيجة صحة الفرضية الخامسة للدراسة، وهذا يدل على الدور المُعدّل لنظام محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز تأثير متغير التدقيق الداخلي على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية على مستوى الوحدات الحكومية بالولاية الشمالية، وتمثل هذه النتيجة أحد الإسهامات الرئيسية لهذا البحث نظراً - وفي حدود اطلاع الباحث - لندرة الدراسات السابقة.

4. خاتمة:

استهدفت الدراسة بدايةً قياس التأثير غير المباشر للتدقيق الداخلي على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية من خلال توسيط الرقابة الداخلية، وهو ما تم تحقيقه من خلال النموذج البنائي الأول والموضح بالشكل (2)، ثم سعت الدراسة نحو قياس التأثير التفاعلي لنظام محاسبة استهلاك الموارد في العلاقة ما بين التدقيق الداخلي والحد من ارتكاب المخالفات الإدارية، وهو ما تم التوصل إليه من خلال النموذج البنائي الثالث والموضح بالشكل (4).

ولتحقيق هذه الأهداف تم اختبار مجموعة من التأثيرات المباشرة بين متغيرات الدراسة، وقد تبين وجود تأثير مباشر معنوي للتدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية (الفرضية الثانية)، وعلى جانب آخر تبين وجود تأثير مباشر معنوي للرقابة الداخلية على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية (الفرضية الثالثة)،

وبناءً على نتائج هاتين الفرضيتين تم اختبار الدور الوسيط للرقابة الداخلية على العلاقة بين التدقيق الداخلي والحد من ارتكاب المخالفات الإدارية (الفرضية الرابعة) والذي تبين من خلاله أن الرقابة الداخلية تتوسط هذه العلاقة بشكل جزئي وهو ما تم توضيحه من خلال النموذج الهيكلي الأول.

واستمراراً نحو تحقيق أهداف الدراسة تم قياس التأثير المباشر للتدقيق الداخلي ولنظام محاسبة استهلاك الموارد على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية، وقد تبين وجود تأثير مباشر معنوي للتدقيق الداخلي على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية (الفرضية الأولى)، ووجود تأثير مباشر لنظام (RCA) على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية، وهو ما تم توضيحه من خلال النموذج الهيكلي الثاني.

وكخطوة أخيرة نحو الوصول إلى النموذج الهيكلي الثالث للدراسة تم إدخال متغير التفاعل (Interactive Variable) بين المتغير المستقل والمتغير المُعدّل كمتغير ثالث في النموذج الهيكلي الثالث، وقد تبين أن مستوى التأثير الذي أدخله نظام محاسبة استهلاك الموارد بتفاعله مع التدقيق الداخلي في الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية تأثير صغير (الفرضية الخامسة)، وهو ما تم توضيحه من خلال النموذج الهيكلي الثالث.

ونستخلص مما سبق أن التأثير غير المباشر للتدقيق الداخلي على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية يرتبط بمستويات مرتفعة من توظيف الرقابة الداخلية ونظام محاسبة استهلاك الموارد، فكلما ارتفع مستوى تطبيق الرقابة الداخلية ودرجة استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد زاد التأثير غير المباشر للتدقيق الداخلي على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية، وبالتالي زاد مستوى التوسط والتعديل، والعكس صحيح، حيث يساهم التدقيق الداخلي بشكل مباشر في تطبيق الرقابة الداخلية، واستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد، وهو ما يساعد المراجعين الداخليين والخارجيين في اكتشاف الغش والاختلاس وتبيد المال العام، وهذا من شأنه يؤثر إيجاباً على معالجة قضية الفساد المالي والإداري بالجهاز الحكومي، وفي اكتشاف المخالفات الإدارية والحد من ارتكابها مستقبلاً، وبالتالي التأثير الإيجابي على الوحدات الحكومية وحوكمة أدائها المالي والإداري.

التوصيات:

1. في ضوء ما عرضه الباحث من نتائج لدراسته ومناقشتها، يقترح مجموعة من التوصيات يمكن الأخذ بها في الوحدات الحكومية بالولاية الشمالية محل الدراسة، والمؤسسات المماثلة لها، وذلك كما يلي:
 1. أن تهيئ الوحدات الحكومية البيئة الداخلية لإدارة التدقيق الداخلي، وتوفير الأدوات اللازمة للتدقيق الداخلي لأداء المهام الموكلة إليه للمساهمة في زيادة فعالية التدقيق الداخلي بها.
 2. حبذا قيام الإدارة العامة للمراجعة الداخلية بالتخطيط للتدقيق الداخلي بشكل سليم بكافة الوحدات الحكومية عن طريق الاستعانة بعاملين مؤهلين ومتخصصين ومدربين ولديهم الدراية والخبرة الكافية في تطبيق القوانين والمعايير المحاسبية، وقوانين ومعايير المراجعة الداخلية.

3. أن تهتم الإدارة العامة للتدريب بجوانب التأهيل والتدريب للعناصر البشرية وتستمر في رفع كفاءة أداء المدققين الداخليين، حيث بينت النتائج أن تدريب المدققين الداخليين لا يتم بصورة مستمرة.
4. أن يهتم العاملين في وظائف المحاسبة والتدقيق بتتقيف وتطوير الذات وذلك بالاطلاع ومواكبة كل ما هو جديد للارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق من خلال الحصول على المؤهلات العلمية والمهنية.
5. أن تضع حكومة الولاية الشمالية سياسات وإجراءات إدارية ومحاسبية تضمن تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية للمساهمة في الحد من الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية.
6. يتعين على جميع المستويات الإدارية بالوحدات الحكومية الاستغلال الأمثل للمال العام واتخاذ القرارات المالية وفق الاحتياجات الفعلية بتلك الوحدات ليحقق معه إصلاح أجهزة الدولة المنشود.
7. ضرورة تبني القيادة العليا بالوحدات الحكومية بالولاية الشمالية نظام محاسبة استهلاك الموارد كآلية عمل لتحسين القرارات الخاصة باستهلاك الموارد، وتوفير الدعم والتأييد اللازمين لتطبيق دعائمه.
8. يتعين على حكومة الولاية الشمالية تفعيل وإنزال أقصى العقوبات على المعتدين على المال العام للمساهمة في الحد من ارتكاب التجاوزات المالية والمخالفات الإدارية بكافة الوحدات الحكومية.
9. استمرارية البحث المحاسبي ببيئة القطاع العام نحو إجراء المزيد من البحوث والدراسات العلمية، بهدف سد الفجوة المعرفية بين الجانب العلمي وواقع ممارسات التدقيق الداخلي الجارية حالياً.

مقترحات لدراسات مستقبلية:

ناقشت هذه الدراسة التأثير غير المباشر للتدقيق الداخلي على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية من خلال توسط الرقابة الداخلية، وتعديل نظام (RCA) بالتطبيق على الوحدات الحكومية بالولاية الشمالية، ويُعد المتغيران الوسيط والمُعَدِّل من المتغيرات الإيجابية التي زادت من فاعلية تأثير التدقيق الداخلي على الحد من ارتكاب المخالفات الإدارية داخل الوحدات الحكومية محل الدراسة، ولذلك يقترح الباحث أفكار لبحوث مستقبلية يتم من خلالها استبدال المتغيران الوسيط والمُعَدِّل الإيجابيين بأخرين سلبيين (عدم التأهيل المهني، وصمت المدققين)، ومن ثم قياس مدى تأثيرها على هذه العلاقة، فقد تقلل من تأثير التدقيق الداخلي على الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات العامة أو الخاصة.

5. قائمة المراجع:

أولاً - المراجع باللغة العربية:

- عبد العزيز عبد الرحيم سليمان، (2006)، مناهج البحث العلمي في العلوم الإنسانية، مطبعة جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
- أبو الحسن محمد أحمد الشيخ الفادني، (2008)، البحث العلمي ومناهجه، مكتبة الشريف الأكاديمية للنشر والتوزيع، الخرطوم، السودان.

- علي السيد الديب، (2012)، الإحصاء: المبادئ النظرية وتطبيقاتها العملية، الزعيم للخدمات المكتبية، القاهرة، مصر.
- السيد إبراهيم، (2013)، المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الإستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر.
- الوليد مصطفى إبراهيم موسى، وياسر محمد سعيد هبد المجيد محمد سعيد، ومحمود عبد المعطي هاشم عبد الحميد، (2024)، الدور المُعدّل والوسيط للرقابة الإدارية وتقليل الصراع المعرفي في العلاقة بين الأداء العالي للموارد البشرية والأهداف الإستراتيجية في وزارة التربية والتوجيه بالولاية الشمالية، مجلة كلية التربية بجامعة دنقلا للبحث العلمي، السودان، (مقبولة للنشر بتاريخ 2024/8/10).
- مشاعر حسين خليفة علي، ومحمود عبد المعطي هاشم عبد الحميد، (2023)، أثر نظم عمل الأداء العالي في مواجهة تحديات المنافسة ودور الرقابة الإدارية كمتغير مُعدّل في الجهاز المصرفي بمحلية دنقلا بالولاية الشمالية بالسودان، مقبولة للنشر بالمجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، المجلد (08)، العدد (03) الذي سيصدر في 30 مارس (2024).
- أحمد ناجح الذهبي، (2019)، دور الرقابة الإدارية في التعليم قبل الجامعي في موريتانيا، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، الأردن.
- أمير عبده جادو، (2017)، مدي فعالية المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الوحدات الحكومية بالولاية الشمالية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة دنقلا، السودان.
- سيد علي عثمان طاهر، (2017)، جودة المراجعة ودورها في الرقابة على المال العام في الوحدات الحكومية - دراسة ميدانية على الولاية الشمالية، رسالة دكتوراه غير (منشورة)، جامعة دنقلا، السودان.
- صالح حامد محمد علي، (2016)، واقع تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الشركات الصناعية السودانية، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الإدارية للبحوث العلمية في إدارة الأعمال والمحاسبة، جامعة العلوم والتقانة، السودان، العدد (1)، الصفحات (161-193).
- علاء عبد الكريم مناتي، (2015)، أثر الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية على كفاءة الأداء المالي لدى الشركات الصناعية الأردنية المساهمة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- عيد عباد مناور الرشدي، (2010)، تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

- هادي التميمي، (1998)، مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مركز كحلون للكتب، عمان، الأردن.
- أحمد حلمي، (2011)، التدقيق الداخلي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عارف عتيق السلامي، (2002)، مدى التزام شركات التأمين اليمنية بمعايير التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة آل البيت، الأردن.
- سمير رياض هلال، (2012)، دراسات الإدارة المتقدمة، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، مصر.
- صالح العامري، وطاهر محسن الغالبي، (2008)، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عبد الحي علي عبد الرحمن، مدير إدارة المراجعة الداخلية بوزارة البنى التحتية والتنمية العمرانية بالولاية الشمالية، مقابلة شخصية بعنوان واقع التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية ونظام (RCA) على المخالفات الإدارية بالوحدات، بتاريخ 2024/11/19.
- عبد الرحمن ناجي السماوي، وعبد الكريم قاسم والسياعي، (2024)، أثر اليقظة الاستراتيجية في جودة الخدمات الصحية- دراسة ميدانية في عينة من المستشفيات الخاصة بأمانة العاصمة، مجلة جامعة صنعاء للعلوم الانسانية، المجلد (3)، العدد (1)، اليمن، الصفحات (459-496).
- محمد صبحي أحمد أبو الذهب، (2024)، أثر القيادة السامة على صمت العاملين: الدور الوسيط للتمتر في مكان العمل والتهمك التنظيمي - دراسة ميدانية، المجلة العربية للإدارة، المجلد (44)، العدد (4)، مصر، الصفحات (225-254).
- محمد طارق جاسم الربيعي، (2023)، تأثير السلوك الاستراتيجي في جودة الخدمة المصرفية: الدور التفاعلي لليقظة الاستراتيجية - دراسة تحليلية لأراء عينة من القيادات الإدارية في مصرف الرافدين، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة كربلاء، العراق.

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية:

- Jauch, H.; Jon, R. & Diamong, G., (2020), The Role of Administratine Control in Improving Institutional Performance: Insurance Sector Companies: A Case Study, Eurasian Journal of Business and Economics, 4(2), Pages (43-62).
- Travaillé, D. & Naro, G., (2017), Management Control Facing the Challenges of Overall Performance: A Study Carried out with Management Controllers. Society and Business Review, 12(2), Pages (175-199).
- Salehi, M., M., M. & Ehsanpour, F., (2013), Effectiveness of Internal Control in the Banking Sector, Evidence from Bank Mellat, Iran, The IUP Journal of Bank Management, 7(1), Pages (23-34).
- Syed Ajaz Ahmed & Mehboob Moosa, (2011), Application of Resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational institute, Pakistan Business Review, 27(5), Pages (755-775).

-
- Sobel, M. E. (1986), Some New Results on Indirect Effects and their Standard Errors in Covariance Structure Models, In S. Leichardt (Ed.), Sociological Methodology, San Francisco: Jossey-Bass, Pages (159-186).
- Kim, S.; Sturman, E. & Kim, E. S. (2015), Structural Equation Modeling: Principles, Processes and Practices”, In: K. D. Strang (Ed.), The Palgrave Handbook of Research Design in Business and Management, Pages (153-172).