جامعة يحي فارس بالمدية
كليةالعلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم مالية ومحاسبة

الموضـــــوع:

دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي–دراسة تطبيقية–

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:

محمد طجروني.

جمال الدين معاصمي.

إشراف الأستاذة:

شهيرة بعيليش.

اعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الاصلية	لجنة المناقشة
1– شمس الدين بوعرعار	– استاذ محاضر	– جامعة يحيا فارس	– رئيسا
2– شهيرة بعيليش	– استاذ مساعد	– جامعة يحيا فارس	– مقررا
3– عزيزة مهري	– استاذ محاضر	– جامعة يحيا فارس	– عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019



﴿...وَمَا تَوْفِيقِي إِلاَّ بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾

صدق الله العظيم

(الآية (88) من سورة هود)

التقدير والشكر:

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات والصلاة والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان الى يوم الدين

بادئ الأمر أشكر رب العباد العلي القدير شكرا جزيلا طيبا مباركا فيه الذي انارنا بالعلم وزيننا بالحلم، وانار طريقنا ويسر ووفق وأعان لإتمام هذه الدراسة وتقديمها على الشكل الذي هي عليه اليوم، فله الحمد والشكر وهو الرحمان المستعان.

وعرفانا بالمساعدات التي قدمت حتى يخرج هذا العمل الى النور نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان للأستاذة **شهيرة بعيليش** التي قبلت تواضعا وكرامة الاشراف على هذا العمل، فلها أخلص تحية وأعظم تقدير على كل ما قدمته لنا من توجيهات وارشادات وعلى كل ما خصتنا به من جهد ووقت طوال اشرافها على هذه الدراسة، كما نتقدم بالامتنان والعرفان للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم مناقشة هذه الرسالة ليسهموا في إنجازها واخراجها الى النور.

ولا يفوتنا توجيه الشكر والتقدير لكافة الأساتذة الكرام أعضاء هيئة التدريس لكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة يحي فارس بالمدية ونخص بالذكر الأستاذ **عمر علي عبد الصمد**، وكل الإداريين والعاملين في الجامعة على حسن المعاملة.

الإهداء:

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك. ولا تطيب الاخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك، ووقوفا عند قول النبي عليه الصلاة والسلام:" من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

إلى من تألمت قبل ألمنا وفرحت قبل فرحنا، إلى من أيقظت ليلها لراحتنا وسهرت على سعادتنا وكانت بمثابة المشعل الذي يترقب خطواتنا وحلمت دوما أن نكون في أعلى المراتب؛ إليك ننحني إرضاء ونقول شكرا لك

" أمي العزيزة "

الى نور عيني الذي نور درب حياتي والذي منحني محبة العلم والدين والناس، الى من بذل النفس والنفيس من اجل اسعادي الى من اعتبره قدوتي في الحياة وزادي.

" أبي الغالي "

إلى من هم أغلى من عمري وروحي، إلى من يقاسمونني جدران بيتي،

إخوتي واخواتي. سيد علي، أحلام، راوية، يسرى، دعاء؛

إلى الذي شاركني في هذا العمل الصديق العزيز ***" جمال الدين معاصمي "*** ؛

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة ***شهيرة بعيليش*** على توجيهاتها القيمة؛

إلى جميع أصدقائي الذين تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء؛

إلى جميع طلبة قسم المحاسبة وبالأخص طلبة الثانية ماستر محاسبة 2020/2019.

محمد طجروني.

الإهداء:

بسم الله والحمد لله والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم

اهدي هذا العمل المتواضع

الى من قرن الله عز وجل اسمه باسمها من فوق سبع طباق وأوصى ببرها من سابع سماء، ووضع اعز ما نطلب تحت قدميها، الى العطاء الذي يفيض بلا حدود، الى رمز يمثل الكفاءة والخلود، الى من علمتني ابجدية الحروف، الى من علمتني الصمود مهما تبدلت الظروف، الى اعز وأغلى ما في الكون.

"امي الحبيبة"

إلى من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز الى سندي وقوتي وملاذي بعد الله، إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو المعرفة والعلم.

"ابي الحبيب"

الى من حبهم يسري في عروقي ويلهج بذكرهم قلبي الى من عاشوا مع الحياة حلوها ومرها

"إخوتي واخواتي" الأعزاء، عبد النور، صارة، يونس، سماح.

الى من تحمل وقاسمني جهد هذا العمل واعبائه

"محمد طجروني"

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة ***شهيرة بعيليش*** على مجهوداتها الجبارة والتي لم تبخل علينا بما لها من معلومات.

الى اهل الوفاء أصدقائي الأحباء والاعز على قلبي، وكل من وقف بجانبي

الى جميع طلبة قسم المحاسبة وبالأخص طلبة الثانية ماستر محاسبة دفعة 2020/2019.

جمال الدين معاصمي.

الملخص

الملخص:

لقد تزايد الاهتمام بالتدقيق لما له من أثر بالغ من تحقيق حدة الأخطاء والانحرافات، نظرا للحاجة الماسة لإدارة المؤسسات للحصول على معلومات صادقة وسليمة تكون بمثابة قاعدة أساسية لاتخاذ القرارات المناسبة الخاصة المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسة وكذا تنفيذ مختلف العمليات الادارية.

وعلى هذا الأساس حاولنا إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للمؤسسات، حيث قمنا بإسقاط الدراسة على عينة من المحاسبين، أساتذة المحاسبة، خبراء محاسبيين و محافظي الحسابات، ولنتمكن من تحقيق أهداف الدراسة و اختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على أراء أفراد عينة الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي وظيفة هامة و ضرورية داخل أي مؤسسة، يقوم بها شخص مؤهل علميا وبالاستقلالية التامة وكذا معايير تحددها مهنة التدقيق الداخلي، ليتمكن من مد الغدارة بالمعلومات الكافية حول الوضع المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الأداء، الأداء المالي.

Résumé :

En raison de la nécessité urgente pour la direction des institutions d'obtenir des informations honnêtes et faibles, celles-ci serviront de base pour prendre les décisions appropriées, notamment en ce qui concerne les résultats financier de l'entreprise ainsi que la mise en œuvre de divers processus administratifs.

Sur cette base, nous avons tenté de mettre en évidence l'efficacité de l'audit interne pour améliorer les performances financières des entreprise en abandonnant l'étude sur un échantillon de comptables, commissaire ou compte, expert-comptable, professeurs de comptabilité, afin de réaliser les objectifs de l'étude et de tester des hypothèses, L'étude a conclu qui l'audit interne est une fonction importante au sein de toute entreprise, réaliser par une personne qualifiée du point de vue scientifique et en toute indépendance, ainsi que selon des normes déterminées par le métier d'auditeur interne, afin qu'il puisse fournir à la direction des information suffisantes sur la situation financière de l'entreprise.

Mots-clés : audit interne, performance, performance financière

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

التقدير و الشكر .....

الإهداء .....

المستخلص .....

فهرس المحتويات II

قائمة الجداول والأشكال II

قائمة المختصرات ..... **II**

قائمة الملاحق XII

مقدمة ..... **أ-هـ**

الفصل الأول: الاطار العام للتدقيق الداخلي .....

تمهيد 2

المبحث الأول: مدخل الى التدقيق الداخلي 3

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي. 3

المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي وأهدافه. 4

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي والمخاطر المترتبة عن عدم كفاءته. 7

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي 11

المطلب الأول: قواعد السلوك الأخلاقي 11
المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي 12
المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي 16
المبحث الثالث: سير مهمة التدقيق الداخلي 19
المطلب الأول: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي 19
المطلب الثاني: مراحل التدقيق الداخلي 22
المطلب الثالث: مواصفات المدقق الداخلي وإجراءات اختياره وتقييمه 25
خلاصة 29
الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في ظبط الاداء المالي .....
تمهيد 31
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء المالي 32
المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي 32
المطلب الثاني: خصائص وأهمية الأداء المالي 34
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء المالي 35
المبحث الثاني: أساليب قياس الأداء المالي وخطوات تقييمه 37
المطلب الأول: المؤشرات التقليدية لقياس الأداء المالي 37
المطلب الثاني: المؤشرات الحديثة لقياس الأداء المالي 46
المطلب الثالث: خطوات تقييم الأداء المالي 47
المبحث الثالث: فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي 488
المطلب الأول: تقرير المدقق الداخلي ومساهمته في تحسين الأداء المالي 488

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات. 511
المطلب الثالث: تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة 52
خلاصة 55
الفصل الثالث:الدراسة التطبيقية .....
تمهيد 57
المبحث الأول: المكونات المنهجية للدراسة 58
المطلب الأول: مجتمع الدراسة..... 58
المطلب الثاني: عينة الدراسة 58
المطلب الثالث: مصادر جمع البيانات..... 59
المبحث الثاني: إعداد الاستبيان و تفريغ بياناته..... 60
المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان. 60
المطلب الثاني: هيكل ومحتويات الاستبيان. 60
المطلب الثالث: أدوات التحليل الإحصائي 61
المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة 62
المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة 62
المطلب الثاني: وصف المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة..... 70
المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة 74
المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة 80
خلاصة 86
خاتمة **88**

قائمة المراجع **92**

الملاحق..... **97**

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
(**1–1**)	معايير التدقيق الداخلي	13
(**1–3**)	عينة الدراسة	59
(**2–3**)	مقياس ليكارت الخماسي	61
(**3–3**)	اختبار كلمجروف–سميرنوف (K-S) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	62
(**4–3**)	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات لمحور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.	64
(**5–3**)	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات بعد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها مع الدرجة الكلية للبعد نفسه.	65
(**6–3**)	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي مع الدرجة الكلية للبعد نفسه.	66
(**7–3**)	معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.	68
(**8–3**)	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان	69
(**9–3**)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي	70
(**10–3**)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية	71
(**11–3**)	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	73
(**12–3**)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات	75
(**13–3**)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لبعد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها.	77
(**14–3**)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لبعد فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي.	78
(**15–3**)	نتائج اختبار (t) لتحقق من صحة الفرضية الأولى	80
(**16–3**)	نتائج اختبار (t) لتحقق من صحة الفرضية الفرعية الأولى	81

(**3–17**)	نتائج اختبار (t) لتحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية	82
(**3–18**)	نتائج اختبار تحليل التباين الثنائي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات	83
(**3–19**)	نتائج اختبار تحليل التباين الثنائي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور دور الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه.	84

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	أنواع التدقيق الداخلي	08
(1-2)	الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي	20
(1-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	71
(2-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية	72
(3-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	74

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

الشرح بالعربية	الشرح بالأجنبية	المختصر
معهد المدققين الداخليين	Institute of internal auditors	**IIA**

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الرقم	الملحق	الصفحة
(**01**)	استمارة الاستبيان	97
(**02**)	مخرجات SPSS	101

مقدمة

مقدمة:

يشهد العالم في الآونة الأخيرة تحولات سياسية واجتماعية واقتصادية، كل لها تأثير على المحيط الاقتصادي ة الاجتماعي لمنظمات الأعمال والمؤسسات الاقتصادية، فالمؤسسة اليوم أصبحت مضطرة لإعطاء الضمانات الكافية لمتعامليها، وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تحيط به المخاطر الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي وزيادة المنافسة، كل هذه الأسباب دفعت بالمؤسسة للاعتماد والبحث عن خلية داخلية تقوم بعملية التدقيق والتي تتمثل في التدقيق الداخلي.

حيث تحظى وظيفة التدقيق الداخلي بثقة كبيرة من الأطراف ذات المصلحة نظرا لما توفره من ضمان لجودة ومصداقية القوائم المالية، وشهدت السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا بالتدقيق الداخلي من قبل المؤسسات والشركات في مختلف الدول، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام المؤسسات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

ولعل أهم الأسباب التي أدت إلى كل هذا الاهتمام هو فصل الإدارة عن الملكية وكبر حجم المؤسسات وظهور الشركات متعددة الجنسيات التي تمتاز بتعدد ملاكها وتعقيد عملياتها، لذلك وجب على الإدارة العليا وضع أنظمة رقابية داخلية تكفل حسن سير العمل والالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا أو الشركة الأم.

إشكالية الدراسة:

أدت الزيادة في الأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسات في كافة المجالات إلى زيادة أنشطتها الأمر الذي أدى إلى الحاجة الملحة للتدقيق الداخلي الذي يعمل على مراقبة أنظمتها المالية من أجل ضبط أدائها المالي، من خلال ما تقدم يمكن صياغة الاشكالية الرئيسية التالية:

* **الى أي مدى يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في ضبط الأداء المالي للمؤسسة؟**

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة؟
2. هل تساهم وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر داخل المؤسسة من خلال تحديدها وتقييمها؟

3. هل يساهم التدقيق الداخلي بشكل فعال في الأداء المالي للمؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

1. تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من اهم الوظائف داخل المؤسسة.
2. تساهم وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها.
3. يساهم التدقيق الداخلي بشكل فعال في تحسين وضبط الأداء المالي للمؤسسة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في إظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في المؤسسات، باعتبار أن التدقيق الداخلي من شأنه أن يساهم في اتخاذ القرارات المالية التي تصب في مصالح المؤسسة.

اهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كل من:

1. أهمية التدقيق الداخلي ودوره في ضبط الأداء المالي في المؤسسات.

2. مسار عمل المدقق الداخلي.

3. خدمات ومهام المدقق الداخلي التي من تساهم في ضبط الأداء المالي في المؤسسات.

دوافع اختيار الدراسة:

*** الأسباب الموضوعية:**

1. حاجة المؤسسات الجزائرية إلى التدقيق الداخلي بغية ضبط الأداء المالي.

2. تواجد المؤسسات الجزائرية في بيئة مليئة بالمخاطر مما يستوجب الاهتمام بالمعلومات المحاسبية المدققة.

*** الأسباب الذاتية:**

1. موضوع الدراسة يندرج ضمن المواضيع المناسبة لتخصصنا – محاسبة –.

2. الرغبة في التعرف أكثر على مجال التدقيق الداخلي.

3. تقديم قيمة مضافة وإثراء المكتبة في هذا لمجال.

منهج الدراسة:

لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة سنقوم باتباع المنهجية التالية:

1. منهجية الدراسة من الناحية النظرية:

سوف يتم انجاز هذا القسم بالاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي لأهم ما ورد في الكتب والمراجع العربية والأجنبية والبحوث العلمية والملتقيات والمقالات الصادرة في مجال الدراسة.

2. منهجية الدراسة من الناحية التطبيقية:

الجانب العملي يتضمن دراسة ميدانية على عينة من أساتذة المحاسبة، خبراء محاسبيين، محافظي الحسابات، المحاسبين، و ذلك بتوزيع الاستبيان عليهم وتحليله بالاعتماد على برنامج SPSS.

الدراسات سابقة:

أولا: دراسة حمو حفيظة، "دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام"، مستغانم، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، فرع علوم مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017 /2018.

والتي توصلت فيها إلى ما يلي: التدقيق الداخلي وظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية، كما أن تقييم الأداء يسمح لنا بالكشف عن بعض المشاكل ونقاط الضعف التي تواجه الأهداف المسطرة لدى المؤسسة، إضافة الى الدور الفعال الذي يؤديه تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية والمكانة التي وصلت إليها المؤسسة.

ثانيا: دراسة يوسف سعيد يوسف المدلل، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري–دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية–"،

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير، غير منشورة، فرع المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.

والتي توصل فيها إلى ما يلي: وحدات التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء المالي والمساهمة بدعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية، تقييم ودعم إدارة المخاطر وقياس كفاءة وفعالية الأداء، كما توجد علاقة كبيرة بين توفر درجة كافة من الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري بشركات المساهمة العامة.

ثالثا: دراسة بلعالم عائشة،" دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية- دراسة ميدانية استبيان بولايتي ورقلة والأغواط-"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، غير منشورة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

والتي توصلت فيها إلى: يركز المدققين الداخليين في عملهم على توفير تأكيد موضوعي حول المركز المالي وتقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال التقرير الذي ترفعه للجهات المختصة، كما نجد تعاون بين المدقق الداخلي والإدارة في المصالح التي تعد مشتركة ألا و هي تطور و رقي البنك، وبذل المدقق الداخلي العناية المهنية الهامة الواجبة عند القيام بعملية التدقيق وفقا لمعايير المراجعة الرسمية، كما نجد أهمية المدقق الداخلي تقديمه استشارات و نصائح للإدارة بخلاف التقارير التي يقدمها في نهاية السنة.

صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت الذي حال دون الإلمام الكافي بكل الجوانب.

- عدم التجاوب المحسوس من قبل ممارسي المهنة بسبب انشغالاتهم.

– الحالة الصحية التي تمر بها البلاد مما أدى إلى غلق الجامعات ومراكز البحث.

الهيكل العام للدراسة:

لقد تطلب من دراسة هذا الموضوع تقسيمه إلى ثلاث فصول، ففي الجانب النظري في الفصل الأول تناولنا الإطار العام للتدقيق الداخلي، حيث تطرقنا فيه إلى التطور التاريخي للتدقيق الداخلي وكذا مفهومه وأهميته، إضافة إلى أساسيات التدقيق الداخلي، و في نهاية الفصل قمنا بعرض كيفية سير مهمة التدقيق الداخلي، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي من خلال عرض مفاهيم عامة حول الأداء المالي و أدوات القياس المالي، ومن ثم تبيان فاعلية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي، و اختتمنا بالفصل الثالث الذي يخص الجانب التطبيقي، و الذي حاولنا من خلاله الربط بين الفصلين السابقين على الدراسة الميدانية، حيث استعملنا في هذه الأخيرة استمارة استبيان تم توزيعها على مجموعة من الاكاديميين والمهنيين.

الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الداخلي

تمهيد:

إن التطور الذي عرفته مهنة التدقيق الداخلي واعتباره أداة رقابة واتخاذ القرارات يوحي الى الأهمية القصوى والدور الفعال الذي يلعبه في توجيه المؤسسات وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعة، حماية الاصول والممتلكات والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية، اكتشاف الغش والاخطاء والاختلاسات وفي الوقت الحاضر اصبح له دور مهم في ضبط الاداء الكلي للمؤسسة من خلال فحص و تقييم السياسات و الاجراءات و كذا كفاءة اداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية وهذا من اجل اعطاء صورة صادقة وصحيحة عن المؤسسة وبالتالي يعتبر التدقيق الداخلي اداة تسيير فعالة تخدم المؤسسة بشكل خاص والاقتصاد الوطني بشكل عام.

ولهذا تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث رئيسية:

المبحث الاول: مدخل الى التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: سير مهمة التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: مدخل الى التدقيق الداخلي.

يعتبر التدقيق الداخلي أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات، والتي تهدف الى تلبية حاجيات الافراد واصحاب المصالح، وقد تطورت مهنة التدقيق الداخلي بحيث كانت قديما تعتبر اداة لكشف الغش والاحتيال لتتحول وتصبح اجراء رقابي لفحص وتقييم كفاءة الادارة، من خلال صحة وسلامة القوائم المالية باستخدام معايير ومبادئ متعارف عليها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي.

يرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي الى انشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية عام 1941 وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الاساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ انشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، حيث تم في عام 1947 اصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن معهد المدققين الداخليين **(IIA)**.

وفي عام 1954 تم اصدار اول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي، وعام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة لأعمال وسجلات تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض.

حيث تم في عام 1974 تشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقرير بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 وهذه المعايير التي تم اقرارها تعد بمثابة بروز مهنة جديدة.

عام 1988 وفي الأردن اصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات الافصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق للعمل بها.

في عام 1996 تم اصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن (IIA)، تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي في عام 1999 من قبل معهد المدققين الداخليين على أنه نشاط نوعي واستثماري وموضوعي

مستقل، وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.[1]

المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي وأهدافه.

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات في الآونة الأخيرة كأداة مساعدة لمواجهة التحديات الاقتصادية.

أولا: تعريف التدقيق الداخلي: للتدقيق الداخلي عدة تعاريف نذكر منها:

عرف معهد المدققين الأمريكيين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه:

"نشاط مستقل، موضوعي، يقدم تأكيدات واستشارات، تم تصميمه لإضافة قيمة للمؤسسة، وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر(Risk Management) ، الرقابة(Control) وعمليات الحوكمة Governance) process)". [2]

وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه: "تدقيق العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة".[3]

كما عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية على أنه: نشاط مستقل داخل المؤسسة لتقييم ومراقبة العمليات من خلال تقدير وتقييم فعالية الأشياء الأخرى من الرقابة، ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة في الممارسة الفعالة لمسؤوليتها بتزويدها بتحاليل، تقييمات واقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها.[4]

---

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2006، ص ص 30، 31

[2] زاهر عطا الرمحي، **الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص 19.

[3] Moller R, **Sarbanes-Oxley And The New Internal Audit,** John Wily And Son, New Jersey, 2004, P13.
[4] Renard J, **Théorie Et Pratique De L´audit Interne**, Et D´organisation, 6éme Edition, Paris, 2007, P76.

ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي.

مع ازدياد اهتمام الادارة بالتدقيق بدأت بعض المؤسسات بتعيين موظفين للقيام بعمل التدقيق الداخلي من داخل المؤسسة حيث تساعد الادارة في المراقبة على الأمور المالية والادارية وكفاءة الأداء على جميع مجالات عمل المؤسسة، ومن الأسباب التي ساعدت على زيادة أهمية التدقيق الداخلي كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها الى الحد الذي أصبح معه من الصعب على إدارة المؤسسة التعرف على أوجه نشاطه المختلفة ونتائج أعماله المختلفة عن طريق الاتصال الشخصي فأصبح لزاما على القائمين بإدارة المؤسسات الاعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من ادارة المؤسسة.[5]

ترجع أهمية التدقيق الى كونه وسيلة تخدم عدة جهات تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الاستراتيجية ومن هذه الفئات نجد كل من:[6]

1. **إدارة المؤسسة:** تعتبر المستفيد الأول من عملية التدقيق، فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام المراقبة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.
2. **المستثمرون:** تمكنهم نتائج التدقيق من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.
3. **البنوك والدائنون الآخرون:** يعتبر تقرير المدقق مرجعا عاما لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم بمدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلا.
4. **إدارة الضرائب:** وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على حصيلة المدقق الداخلي.
5. **إدارة التسيير:** تعتمد ادارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في المراقبة والتخطيط للمستقبل ولتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية الا عن

[5] رضا خلاصي، **مرام التدقيق الداخلي للمؤسسة**، دار الهومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013، ص ص50، 51.

[6] خراف مختارية، **دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سعيدة،2018/2017، ص ص 36، 37.

طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

6. **الملاك والمستخدمين:** تلجأ هذه الطائفة الى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي لاتخاذ القرارات في توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

7. **الدائنين والموردين:** حيث يعتمدون على تقرير المدقق لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام من قبل المؤسسة في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.

8. **الهيئات الحكومية:** وذلك لغرض التخطيط، المراقبة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.

9. **البنوك والمؤسسات المالية الأخرى:** تلعب تقارير التدقيق الداخلي دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمؤسسات، لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية وتقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية وقبول المؤسسة من ناحية الائتمان المصرفي (القروض).

ثالثا: أهداف التدقيق الداخلي: ان الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أفراد المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، وهذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات والتوصيات والتحليلات، بالإضافة إلى كونها تهدف إلى[7]:

1. **التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها:**

يقصد بها أن تكون موضوعية تعطي صورة صادقة وعادلة عن وضعية المؤسسة، وأن تكون هذه البيانات متوفرة وبشكل كامل و ملائم في الوقت المناسب لخدمة الإدارة العليا و الأطراف المستفيدة.

2. **حماية ممتلكات المؤسسة:**

وذلك من خلال الحفاظ على أصول المؤسسة من السرقة، الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام،

[7] صالحي محمد، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية(رماح)، عمان، الأردن، 2016، ص ص 36، 37.

حيث يتأكد المدقق الداخلي من وجود التأمين اللازم وتفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية.

3. متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والاجراءات المعتمدة وتقييمها:

وذلك للتأكد من اتباع العاملين في المؤسسة لهذه الخطط والسياسات وتنفيذهم لها كما رسمت، ولا يتوقف على هذا الحد بل يعمل على اكتشاف نقاط الضعف والعمل على تصحيحها.

4. تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال:

يتم ذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات، وتحقيق قاعدة الفصل بين وظائف الحيازة، التسجيل والتنفيذ.

5. رفع كفاية العاملين عن طريق التدريب:

ان ادارة التدقيق الداخلي بحكم المامها التام بجميع أوجه النشاط في المؤسسة وبمختلف عملياتها، فإنها الأقدر بين مختلف الأقسام والإدارات الأخرى على المساهمة الفعالة في عملية الاقتراح، ووضع البرامج المختلفة لتدريب العاملين بالتعاون مع إدارة الموارد البشرية.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي والمخاطر المترتبة عن عدم كفاءته.

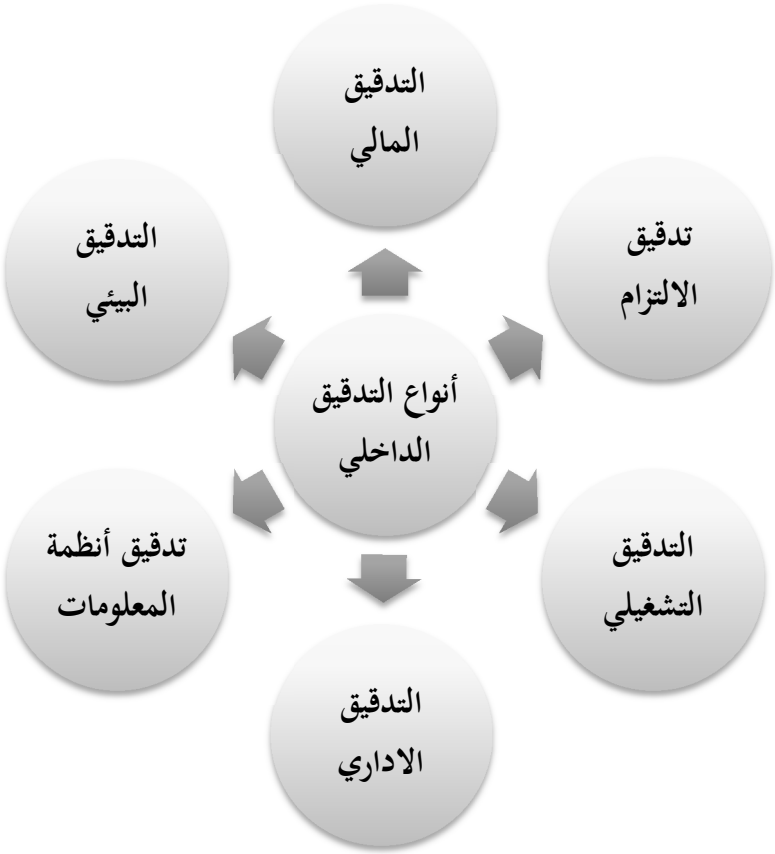
أولا: أنواع التدقيق الداخلي.

هناك عدة انواع من التدقيق يقوم بها المدقق الداخلي ونستطيع القول بأن هناك ستة أنواع للتدقيق.[8]

والموضحة في الشكل التالي:

[8] زاهر عطا الرمحي، **مرجع سبق ذكره**، ص 45-47.

شكل رقم (1-1): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من اعداد الطالبين اعتماداً على ما جاء في المطلب (نموذج)

1. التدقيق المالي Financial Audit:

ويتضمن هذا النوع من التدقيق القيام بإجراءات تدقيق بنود القوائم المالية، والسجلات والأنظمة المحاسبية والدورة المحاسبية، والتحقق من أن بنود القوائم المالية صحيحة وتمثل الواقع الفعلي، ويتم هنا تدقيق كافة الحسابات بكل أنواعها مع التركيز بشكل كبير على الحسابات المعلقة الوسيطة لما تتضمنه من مخاطر مرتفعة.

2. تدقيق الالتزام Compliance Audit:

يقوم المدققون ضمن هذا النوع من التدقيق بالتحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين و التشريعات القانونية، إضافة الى مدى الالتزام بالتعليمات الصادرة عن الجهات المنظمة للعمل مثل البنك المركزي بالنسبة للبنوك وهيئة مراقبة التأمين بالنسبة لشركات التأمين وهيئة رقابة أسواق المال بالنسبة لشركات المساهمة، كما يتم التحقق هنا من مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات المعتمدة لدى المؤسسة أو القرارات الصادرة عن مجالس

الإدارة والإدارات العليا والمدراء التنفيذيين المخولين بإصدار القرارات.

3. التدقيق التشغيلي Operational Audit:

المقصود بهذا النوع من التدقيق هو تدقيق الإجراءات التشغيلية لجوانب العمل المختلفة من معاملات ومستندات وملفات، وذلك ضمن السياسات والإجراءات المعتمدة لدى المؤسسة، اضافة الى تدقيق الدورات المستندية لمختلف العمليات وتقييمها. وهذا النوع من التدقيق يتطلب وقتا كبيرا من المدققين لذلك يفضل إعداد برامج حاسوبية لمساعدة المدققين في تنفيذ هذه المهام.

4. التدقيق الإداري Management Audit:

يعتبر هذا النوع من التدقيق من أهم أنواع التدقيق والقيمة المضافة من التدقيق الإداري أعلى من مثيلاتها من الجوانب الأخرى، ويقوم هذا النوع على التأكد من مدى كفاءة وفاعلية الوظائف المختلفة في المؤسسة، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة. إضافة الى التحقق من إجراءات تنفيذ المهام وطرق تقديم الخدمات.

5. تدقيق أنظمة المعلومات IS Audit:

ويتضمن هذا النوع تدقيق الجوانب المتعلقة بأنظمة المعلومات وشبكات الاتصال وإجراءات تشغيل الأنظمة إضافة إلى أجهزة ومعدات الحاسوب وكافة الجوانب الاخرى ذات العلاقة بالحاسوب.

وهذا النوع من التدقيق يتطلب القيام به من قبل أشخاص متخصصين في مجال الحاسوب.

6. التدقيق البيئي Environmental Audit:

يقوم هذا النوع من التدقيق على التحقق من مدى التوافق مع متطلبات البيئة، والتحقق من تقييم المخاطر المتعلقة بالتلوث البيئي، والتأكد من أن المنتجات تم إنتاجها بالتوافق مع متطلبات البيئة.

ثانيا: المخاطر المترتبة عن عدم كفاءة التدقيق الداخلي.

إن عدم نجاح التدقيق الداخلي في تحقيق واحد أو أكثر من الأهداف يؤدي إلى مخاطر نذكر منها

الآتي:[9]

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.
- عدم التقيد واتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- ضياع أو فقدان الأصول.
- الاستخدام غير الاقتصادي للموارد.
- عدم تحقيق الأهداف الموضوعة والمخططة.
- إمكانية زيادة نسبة الخطأ أو الغش.

ثالثا: علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر.

لقد تحول التدقيق الداخلي من كونه أداة لرقابة الداخلية لتصبح أوسع وأشمل من هذا المفهوم التقليدي، فلم يعد قاصرا فقط على التدقيق المنتظم لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية وإنما امتد دورها ليشمل أيضا التعريف بالمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتقديم الاستشارات اللازمة لمجلس الادارة، الادارة العليا، لجنة التدقيق والمراجع الخارجي في هذا الخصوص.[10]

و عليه يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف المؤسسات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدير بها مخاطرها، وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقسيمها وإدارتها، وتتمثل في:[11]

* عدم دقة المعلومات المالية التشغيلية.

---

[9] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، دار الوراق للنشر،عمان،2014، ص233.

[10] عمر علي عبد الصمد، **الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، يومي 11/ 12 أكتوبر 2010، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، عنوان المداخلة: " دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر و انعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات"، ص 10.

[11] يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، 2007، ص 112.

* الفشل في اتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين.

* ضياع الأصول نتيجة الاستخدام غير الكفء للموارد.

* الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي

ترتكز معظم الإدارات حاليا على مهمة التدقيق الداخلي وذلك لتعزيز نظام المراقبة، بصورة سليمة وبفعالية شرط أن تلم بمجموعة من قواعد السلوك الأخلاقي والمبادئ والمعايير المتعارف عليها وكذا مجموعة من الأدوات التي يعتمدها المدقق الداخلي لأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية وجدية.

المطلب الأول: قواعد السلوك الأخلاقي

وضع معهد المدققين الداخليين دليلا لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وهي كالتالي:[12]

1. **الاستقامة (النزاهة)**: على المدققين الداخليين القيام بأعمالهم بأمانة، اجتهاد ومسؤولية، وملاحظة القوانين وعمل الإفصاحات المتوقعة من قبل القانون والمهنة، وأن لا يكونوا طرفا في أي نشاط قانوني أو يقوموا بأعمال ضارة بسمعة مهنة التدقيق الداخلي، وكذا احترام الأهداف الأخلاقية للمنشأة.

2. **الموضوعية**: على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أي نشاط أو علاقة قد تفسد أو يفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيز، تتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المنشأة، وأن عدم قبول أي شيء قد يفسد أحكامهم المهنية، وأن يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي أن لم يتم الإفصاح عنها، قد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت المراجعة.

3. **السرية**: على المدققين الداخليين أن يكونوا متمرسين في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم، وأن لا يستخدموا المعلومات لمكسب شخصي أو بأي طريقة ممكن أن تكون ضد القانون أو ضارة بالشرعية أو الأهداف الأخلاقية للمنشأة.

[12] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، **مرجع سبق ذكره** ص، ص، 42، 43.

4. **الكفاءة:** على المدققين الداخليين أن يطلعوا فقط بالخدمات التي لديهم فيها معرفة و مهارات وخبرات مناسبة، وأن يقوموا بتقديم خدمات التدقيق الداخلي بالانسجام مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وأن يقوموا بتطوير كفاءاتهم وفعاليتهم ونوعية خدماتهم باستمرار.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

أولا: تعريف معايير التدقيق الدولية:

تعرف على أنها المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وذلك وفقا لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين وهذا يعني أن معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها تمثل أساسا لعمل المدققين الداخليين وتحديد مسؤولياتهم الفنية ومتابعة أدائهم المهني.[13]

لقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقا لمتطلبات ما يستنجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن.

ثانيا: أهمية معايير التدقيق الداخلي: تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي فيما يلي:[14]

- تعتبر ضرورة للمدققين الداخليين كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزمو بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم.
- يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

ثالثا: معايير التدقيق الداخلي

ترتكز المعايير الى عدد من المبادئ وتوفر إطار الأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي، كما تعد المعايير

[13] عبد الغني فضل علي، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك**، مذكرة ماجيستر، جامعة اليرموك، عمان،2003، ص51.

[14] بولنوار خيرة، **التدقيق الداخلي كأداة لتحليل وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017، ص13.

متطلبات إلزامية وتتألف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من ثلاث مجموعات وهي كالتالي:[15]

الجدول رقم (1-1): معايير التدقيق الداخلي.

معايير الصفات		معايير الأداء		معايير التنفيذ	
رمز المعيار	اسم المعيار	رمز المعيار	اسم المعيار	رمز المعيار	اسم المعيار
1000	الأهداف، الصلاحية و المسؤولية	2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي	A11130	أعمال التوكيد
		2100	طبيعة العمل		
1100	الاستقلالية و الموضوعية	2200	التخطيط للمهمة		
		2300	تنفيذ المهمة		
1200	البراعة و بذل العناية المهنية	2400	ايصال النتائج	nnn.c1	أعمال الاستشارة
		2500	رصد مراحل الانجاز		
1300	الرقابة النوعية	A1.2500			

[15] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، **مرجع سبق ذكره**، ص169.

	و برامج التحسين	C1.2500			
		2600	قبول الادارة للمخاطر		

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على ما جاء في الفرع (نموذج).

1. **معايير الصفات**: وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنشأة والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي، وهي تتضمن كلا من المعايير التالية:

- **"1000"–الأهداف، الصلاحية والمسؤولية**: يتم تحديدها بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دوريا وأخذ موافقة أعلى السلطة.

- **"1100"–الإستقلالية والموضوعية**: يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في أداء واجباته، وله صلاحية بدء أي إجراء وإنجاز والتبليغ عن أي عمل، كان ذلك ضروريا لممارسة اختصاصاته، وعلى المدقق أن يكون موضوعيا في القيام بعمله، وألا يتأثر بالبيئة التي يعمل بها، وأن يكون العمل بفعالية ومهنية وبدون تحيز كما عليه أن يتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق وبالسلوك المهني وبالقوانين والتنظيمات وأنظمة وإجراءات المنشأة.

- **"1200"–البراعة وبذل العناية المهنية**: يتوجب على المدققين امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية.

- **"1300"–الرقابة النوعية وبرامج التحسين**: يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع برنامجا للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي.

2. **معايير الأداء**: تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي بإمكانها قياس أداء

التدقيق الداخلي وهي تتضمن كل من المعايير التالية:

- **"2000"–إدارة نشاط التدقيق الداخلي**: على مدير المدققين أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على النحو الفعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة.

- **"2100"–طبيعة العمل:** نشاط التدقيق الداخلي يقيم ويساهم في تحسين أنظمة الحوكمة من خلال وضع القيم والأهداف والإعلان عنها والتأكد من فعالية الأداء ومساءلة الإدارة وإيصال ملاحظات التدقيق ومساعدة المنشأة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر والرقابة و إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها و كفاءتها.

- **"2200"–التخطيط للمهمة**: يحدد هذا المعيار المبادئ الأساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي، ويجب تدوين برنامج تدقيق لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر.

- **"2300"–تنفيذ المهمة**: يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم، وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.

- **"2400"–إيصال النتائج**: يجب على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة، وإن تضمن إيصالها أهداف ونطاق المهمة، بالإضافة الى ملائمة التوصيات، خطط انجاز التوصيات.

- **"2500" رصد مراحل الإنجاز**: وجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام لمراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

- **"A1.2500"**: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع أسلوب متابعة للمراقبة والتأكد من ان توجيهات الإدارة قد تم تطبيقها بفعالية أو أن الإدارة التنفيذية قررت تحمل مسؤولية عدم اتخاذ إجراء.

- **"C1.2500"**: على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة استبعاد نتائج المهمات الاستشارية الى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة.[16]

- **"2600"–قبول الإدارة للمخاطر**: في حالة اعتقاد الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإدارة قد قبلت مستوى

[16] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره**، ص 170.

من المخاطرة غير مقبول للمنشأة، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية.

في حالة عدم تدارك هذه المسائل المتعلقة بالمخاطرة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق والإدارة التنفيذية التقرير عن ذلك لمجلس الادارة لإيجاد الحل.

3. **معايير التنفيذ:** فهي تطبق كل من معايير الخواص ومعايير الأداء في الحالات التالية:

اختبار الالتزام والتحقق من الغش والاحتيال، التقييم الذاتي للرقابة، ويتم وضع معايير التطبيق بالأساس المتمثلة في:

- أعمال التوكيد: أشير لها بالحرف A متصلا برقم المعيار مثل A11130.
- أعمال الاستشارة: أشير لها بحرف C متصلا برقم المعيار مثل nnn.c1.

المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم الأدوات التي يستعملها المراجع الداخلي أثناء أداءه مهمته إلى ثلاث أنواع، لا يشترط استعمالها كلها خلال المهمة، لكن على المراجع الداخلي اختيار الطريقة الأنسب لتحصيل المعلومات والبيانات، كما أنه يمكن استعمال أكثر من أداة أو وسيلة من أجل هدف واحد، وهذه الأدوات تتمثل في:[17]

- أدوات الاستفهام Les Outils d´interrogation
- أدوات الوصف Les Outils de description
- ملف المراجعة الداخلية Le dossier de l´audit interne

1. **أدوات الاستفهام:** تعتبر هذه الأدوات الأكثر استعمالا في مجال المراجعة الداخلية ونوجزها في النقاط التالية:

1.1 الاستقصاء الإحصائي Le sondage statistique: هو طريقة رياضية تسمح للمراجع الداخلي

[17] محمد جلاب، ياسين بوكروني، **المراجعة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبية**، مذكرة تخرج ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2011، ص24.

انطلاقا من عينات مسحوبة عشوائية من مجتمع إحصائي، بتعميم الملاحظات المسجلة على كل هذا المجتمع.

فبالنسبة للمراجع الداخلي ونظرا لكبر حجم العمليات والوثائق الذي يؤدي بالضرورة إلى زيادة المخاطر، أصبح استعمال الطرق الإحصائية عند أداء مهمة المراجعة الداخلية ضرورة ملحة، خاصة إذا كان نظام الرقابة في المؤسسة قوي ومتين.

2.1 المقابلة L'interview: مفهوم المقابلة يختلف تماما عن مفهوم الحوار، فهذا الأخير غير موجه إلى هدف محدد، والمقابلة ليست كذلك، لذا يجب الأخذ بعين الاعتبار خلق جو من التفاهم والاتصال يساعد على بلوغ أهداف المقابلة، والمراجع الداخلي يمكنه إجراء مقابلات أثناء أداءه لمهمته في الوقت الذي يشاؤه، في بداية المهمة، أثناء المهمة، أو في نهاية المهمة وهذا حسب ما تتطلبه الضرورة.

3.1 أدوات الإعلام الآلي Les outils informatiques: إدماج أدوات الإعلام الآلي في عمل المراجع الداخلي أثناء تأديته لمهامه، أو حتى لتنظيم خلية المراجعة الداخلية ككل، أصبح من الضروري نظرا لتعدد العمليات والأشكال التنظيمية، ولا يمكن الاعتماد على نوع واحد من أشكال ووسائل الإعلام الآلي، بل يتطلب الأمر تخصيص برامج آلية تقريبا لكل نشاط من أنشطة المراجعة.

4.1 التحقيقات والمقاربات الأخرى Vérification et rapprochement divers:

وتتمثل فيما يلي:

- التحقيقات: وهي التحقق من كل ما يمكن ملاحظته.

- المقاربات: الحصول على المعلومة من مصدرين ثم المقارنة بينهما.

2. **أدوات الوصف**: نحاول أن نبين أدوات الوصف التي يعتمد عليها المراجع الداخلي أثناء أداء عمله وتتمثل في العناصر التالية[18]

1.2 المعاينة المادية L'observation physique: هي عملية لتحصيل وإدراك الحقيقة الحالية والفعلية للموجودات والإجراءات، حيث لا يكفي المراجع التأكد من الوثائق المستندية فحسب، بل يتعداه إلى

[18] محمد جلاب، ياسين بوكروني، **مرجع سبق ذكره**، ص25.

النزول إلى المخازن وغيرها، لمعاينة حقيقة ما هو موجود على الوثائق المستندية.

2.2 الطريقة السردية Narratif: توجد طريقتين للسرد:

الأولى: شفهية ويكون السرد من طرف الشخص المستوجب.

الثانية: كتابية ويكون السرد من طرف المراجع الداخلي.

كما تتميز كلتا الطريقتين بأنهما لا تتطلبان التحضير المسبق للموضوع محل الاستفهام والتساؤل.

3.2 الهيكل التنظيمي L'organigramme fonctionnel: يعتبر من المقاومات الأساسية لنظام الرقبة الداخلية في المؤسسة، دور المراد في مهمته هو دراسته وتقييمه وهذا بناء على المعلومات التي يتحصل عليه عم طريق المقابلات والمعاينات، الطريقة السردية...إلخ.

يتميز الهيكل التنظيمي بأنه لا يحمل أسماء الأشخاص القائمين بالمهام والوظائف، وإنما الأفعال و المهام الموكلة لهؤلاء الأشخاص.

4.2 شبكة تحليل الوظائف La grille d'analyse des taches: تسمى أيضا شبكة الفصل بين الوظائف، يستعملها المراجع الداخلي لمعرفة مدى قوة نظام الرقابة الداخلية من خلال مبدأ الفصل بين المهام والوظائف.

5.2 خرائط التدفق « Le diagramme de circulation « flow-chart » : هي وسيلة تسمح للمراجع الداخلي من فهم كيفية سير و تدفق الوثائق و المستندات بين مختلف الوظائف و المسؤوليات، و بالتالي تكون له نظرة شاملة و كاملة لتدفق و سير المعلومات في النظام.

3. **ملف المراجعة الداخلية**: المراجع الداخلي وأثناء أداء مهامه، مطالب بمسك ملفين ضروريين هما الملف الدائم والملف الجاري، وذلك لتنظيم عمل المراجعة الداخلية، والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تمكنه من الإدلاء برأيه مدعما بأدلة الإثبات والقرائن الكافية حول الأنظمة الرقابية محل الفحص والتقييم. وينبغي على المراجع الداخلي العناية بهذه الملفات وأوراق العمل، واعتباره أسرار العمل لا يجوز

الاطلاع عليها من طرف الأشخاص المعنيين، فبالنسبة[19]

1.3 الملف الدائم Le dossier permanent: يتضمن هذا الملف خاصة العناصر التالية:

- عموميات حول قسم أو نظام موضوع الرقابة.
- الوثائق التي تسمح بتقييم النظام.
- المعلومات المحاسبية والمالية حول قسم محل المراجعة.

2.3 الملف الجاري le dossier d'audit: يتضمن هذا الملف بالخصوص:

- تنظيم وتخطيط المهمة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة.

المبحث الثالث: سير مهمة التدقيق الداخلي

باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة أساسية لا تستغني عنها المؤسسات الاقتصادية أصبحت ضرورة للإدارة بحيث تحقق رقابة فعالة على أعمال المؤسسة، ولتحقيق هذه الأهداف لابد على المدقق الداخلي إتباع مراحل عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وتتمثل مراحل إنجاز المهمة في مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق الداخلي في سبيل مراجعته و فحصه و تقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة.

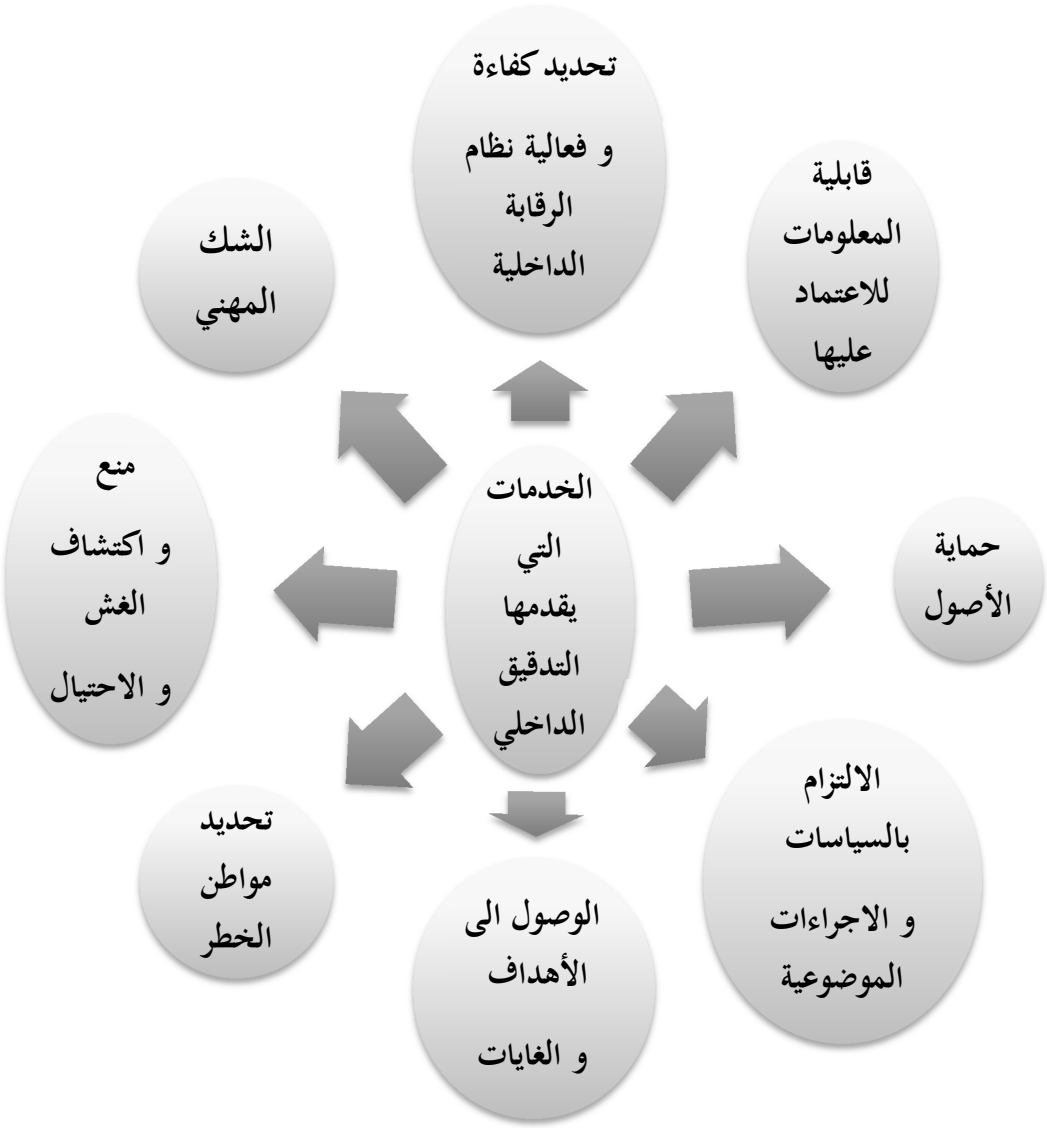
المطلب الأول: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي

تتمثل الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي فيما يلي:

و يمكن عرضها في الشكل التالي:

[19] محمد جلاب، ياسين بوكروني، **مرجع سبق ذكره**، ص26.

الشكل رقم (1-2): الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي.



المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على ما جاء في المطلب (نموذج)

1. **تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة:** تقوم الادارة بالتخطيط والتنظيم والاشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف و الغايات سوف يتم تحقيقها، هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها و لذلك فإن جميع أنظمة و عمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.[20]

2. قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب ان تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة

[20] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، **مرجع سبق ذكره**، ص 39.

وكاملة ومفيدة وأن تكون قدمت في الوقت المناسب، حق يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

3. **حماية الأصول:** يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة البحث في الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة لذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سواء استخدام الأصول وحمايتها من المخاطر المحتملة و ذلك من خلال التأمين عليها.

4. **الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية:** يتحقق التدقيق الداخلي بقيام موظفي المنشأة بما هو مطلوب منهم من اتباع السياسات و الخطط و الاجراءات و التعليمات الناتجة و المخاطر عن عدم الالتزام و ما هي الطريقة التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات و السياسات المحددة.

5. **الوصول الى الأهداف والغايات:** يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي في تحديد فيما إذا كانت متوافقة مع الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

6. **تحديد مواطن الخطر:** على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد أماكن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مأخوذة من مصادر أخرى، أو من مشاكل في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

7. **منع واكتشاف الغش والاحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص و تقييم كفاية و فعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش و لكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال و قدرته على التحقيق في ذلك أو المشاركة مع جهات أخرى.[21]

8. **الشك المهني:** يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق، ولا يجب افتراض عدم

[21] خلف عبد الله الوردات، **المرجع السابق**، ص 40.

الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، وبدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال.

المطلب الثاني: مراحل التدقيق الداخلي

من الضروري على أي مدقق داخلي اتباع مجموعة من المراحل حرصا على دقة النتائج التي تم التوصل إليها فتتمثل هذه المراحل في:

- مرحلة التخطيط.
- مرحلة العمل الميداني.
- مرحلة إيصال النتائج.
- مرحلة المتابعة.
- مراقبة نتائج مهمة التدقيق وإجراءاتها.

1. التخطيط:[22]

يستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الاقل مرة واحدة في العام وفق ما ورد في نص البند 2000 من معايير الأداء، فعلى الرئيس التنفيذي الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد اولويات نشاط التدقيق الداخلي، ويجب الاخذ بعين الاعتبار توجيهات الادارة العليا ومجلس الادارة ومن خلالها يتم:

1.1 التحضير للتدقيق: تعتبر اعمال التدقيق نشاطات معقدة **تتطلب** تخطيطا مناسبا، فالتخطيط يحول دون تجاهل المراحل الهامة من التدقيق ويشمل التعرف على المشاكل الهامة، والاستجابة للمهمات التي يتم تكليف الموظفين بها.

2.1 تحديد أهداف التدقيق: حددت نشرة المعايير المتلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي، مسؤولية المدقق الداخلي في تحديد نطاق العمل وبيان مجال العمل والأهداف التي يجب أن يحققها التدقيق والمجال الرئيسي الذي

[22] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**،**مرجع سبق ذكره** ص، ص 442- 445.

يجب مراجعته وتقييمه.

3.1 نطاق العمل: يجب أن يشمل على فحص وتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مستوى الاداء في تنفيذ المسؤوليات المخصصة لتنفيذ الأهداف والمهام المحددة ويجب أن يتضمن نطاق المهمة اعتبارات أنظمة القيود، الموظفين و الاصول الملموسة.

4.1 اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق: تبدأ مهمة التدقيق باختيار النشاط لذي سيخضع لعملية التدقيق الداخلي و يمكن للمدقق اختيار هذا النشاط بطرق مختلفة، و ليس أمر هذا لاختيار مناطا فقط برغبة المدقق و لكن بطلب من جهات أخرى داخل المنشأة ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يحدد الموارد المناسبة و الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

5.1 اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى: إن اختيار المدققين يجب أن يكون على أساس تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة، محددات الوقت، والموارد المتاحة، و إن اختيار عدد و مستوى و خبرة المدققين اللازمة يجب أن يعتمد على تقييم و درجة المهمة و الوقت اللازم لتنفيذها، كما يجب أخذ مهارات و معرفة و تدريب المدققين بالاعتبار عند اختيار الفريق لتنفيذ المهمة و مدى إمكانية الاعتماد على مصادر خارجية إذا تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من المعرفة و الخبرة و المهارات المتخصصة.

2. العمل الميداني:

بعد انتهاء المدقق من المرحلة الأولى ينتقل إلى مرحلة المعاينة، يتم تنفيذها مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق واعتماده من مدير التدقيق بحيث يقوم التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال اجراءات واختبارات ومقارنات وغيرها، بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق، وجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة أعمال التدقيق بحيث تعتبر عناصر اعمال التدقيق اثباتا تعزز عملية وعملية ونتائج وتوصيات التدقيق الناتجة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجزة وهي تشمل كل من:[23]

1.2 العينات: تتمثل المعاينة في أن نتائج العينة توفر معلومات عن المجتمع الذي سحبت منه العينة باعتبارها طريقة فعالة للحصول على أدلة وقرائن التدقيق.

[23] عبد الله ابو سرعة، **بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**، مذكرة ماجيستر، محاسبة و تدقيق، الجزائر، ص 68.

2.2 نسبة الانحراف المقبول: تمثل هذه النسبة معدل الانحراف عن ضبط المفروض الذي يرغب المدقق قبوله ويطلق عليه الخطأ المقبول، اي كلما كان معدل الانحراف المقبول اعلى كلما كانت حجم العين أقل.

3.2 نسبة الانحراف المتوقع: تمثل نسبة الانحراف المتوقع لمعدل الانحراف في المجتمع الذي يتم اكتشافه ويطلق عليه الخطأ المتوقع، فكلما كان الخطأ الذي يتوقع اكتشافه في المجتمع الاحصائي كلما كان حجم العينة المطلوب أكبر لتحقيق تقدير مقبول للمعدل الفعلي للانحراف.

4.2 مستوى الثقة: وهو قياس احتمال وقوع تقدير العينة من خلال درجة الدقة الموضوعة والمقترحة في شكل نسبة مئوية، فكلما زادت درجة الثقة المنتظر تحققها من نتائج العينة كلما كان حجم العينة المطلوب أكبر.

5.2 حجم المجتمع: وهو جميع الوحدات التي يتم استخراج أو اختيار العينة منها في حال المجتمعات الكبيرة تأثير الحجم الفعلي للمجتمع قليل على حجم العينة.[24]

3. إيصال النتائج:

بعد إتمام نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات الجوهرية لهذا النظام ومن ثم اعادة تضمينها من قبل المدقق الداخلي الى استنتاجات في ورقة خاصة في ملف العمل يتم ادراجها في تقرير لنتائج التدقيق، و يجب على المدققين الداخليين ايصال نتائج المهمة مباشرة.

4. المتابعة:

المتابعة هي عملية تحديد مدى كفاية وفعالية وحسن توقيت الاجراءات التي تتخذها الادارة بشأن الملاحظات والتوصيات التي تم تبليغها إياها ينبغي وضع الية من قبل المدققين لداخليين حسب (معيار الأداء 2500) لضمان تنفيذ الاعمال بفعلية و يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع و إرساء و صون نظام لمتابعة ما يتبع ازاء النتائج التي تم ابلاغها الى الادارة للتحقق من ان الاجراءات طبقت تطبيقا فعالا و تحديد طبيعة، وتوقيت ونطاق عملية المتابعة وتتمثل اجراءات المتابعة في:

-المخاطر المحتملة المتعلقة بالمهمة، مدى تعقد وصعوبة تطبيق الاجراءات التصحيحية اللازمة وأهمية توقيت

[24] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، **مرجع سبق ذكره**، ص 571.

التوصيات والملاحظات المبلغة، درجة الجهد والكلفة المطلوبين لتصحيح الوضع المبلغ عنه.

-التأثير الذي يمكن أن ينجم عن عدم تنفيذ الاجراءات التصحيحية اللازمة، والفترة الزمنية التي تستلزمها تلك الاجراءات التصحيحية.[25]

5. **مراقبة نتائج مهمة التدقيق وإجراءاتها:** يجب على المدقق الداخلي ان يحدد ما إذا كانت الاجراءات التصحيحية قد اتخذت، وما اذا كانت تحقق النتائج المنشودة و على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يضع الاجراءات اللازمة لذلك و التي تشمل على تحديد اطار زمني يلزم ان تقوم الادارة بالاستجابة للملاحظات والتوصيات المتعلقة بمهمة التدقيق و تقييم استجابتها من حيث كفايتها بالمقارنة مع الاهمية النسبية للملاحظات.

والتوصيات والتحقق من استجابة الادارة وكذا تنفيذ مهمة المتابعة مباشرة واجراء التبليغات اللازمة لرفع الردود والتصرفات غير المرضية في المستويات المناسبة في الادارة العليا.[26]

المطلب الثالث: مواصفات المدقق الداخلي وإجراءات اختياره وتقييمه

إن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تتوقف على توفر فئة من المدققين فيهم صفات مكتسبة سواء أثناء دراستهم أو أثناء ممارستهم لواجبهم المهني.

أولا: مواصفات المدقق الداخلي: وتتمثل فيما يلي:[27]

1. **الوعي الإداري:** يعني أن ينظر المدقق الداخلي الى الأمور الى داخل المنشأة من منظور إداري بحيث يربط بين العلاقات المتداخلة البشرية كانت أم مادية، ويوازن بين المهارات الوظيفية والادارية، ويحلل الوضع الداخلي للمنشأة في ظل البنية الاقتصادية الخارجية.

2. **الدافع الشخصي:** يعبر عن تطلعات ورغبات المدقق الداخلي في تحسين نوعية عمليات التدقيق التي يقوم بها، وهذا الدافع الذي يجعل المدقق الداخلي القيام بأعمال إدارية عالية المستوى، وتقديم خدمات

[25] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره**، ص، 495.

[26] خلف عبد الله الوردات، **المرجع السابق**، ص، ص 421- 422.

[27] أحمد حلمي جمعة، **مدخل الى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2005، ص 55.

رقابية أكثر فعالية فضلا على أنه يدفعه إلى محاولة تنفيذ واجباته الرسمية بطريقة مقبولة.

3. **الحكم**: بعد النظر بخطط المدقق للعمليات التي سينفذها قبل ابتدائه بها أثناء مباشرته لعملية التدقيق يجب أن يكون مرنا بحيث يقوم بإجراء التعديلات اللازمة على البرامج التي خططها مسبقا في ضوء المستجدات من الظروف وعندما يختتم عملياته لا يتوانى عن الاعتراف بالمشكلات التي واجهها.

4. **القدرة الاتصالية**: تتطلب وظيفة التدقيق الداخلي قدرة عالية من الاتصال، فهو يساعد المدققين على تبادل المعلومات حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين للتدقيق من جهة، وبينهم و بين الادارة العليا من جهة أخرى، و هذه المقدرة يمكن للمدققين تنميتها بالخبرة لذلك فهي تختلف من مدقق الى آخر و لكن المدقق الداخلي الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الاتصالية سواء كانت شفهية أو كتابية، حيث تمكنه هذه المهارة من تحقيق أهداف التدقيق بصورة واضحة و فعالة.

5. **المثابرة**: يحتاج تنفيذ اجراءات التدقيق الداخلي جهود فكرية وجسدية كبيرة، وعليه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يحاول باستمرار تدريب المدققين على الصبر والمثابرة ويعلمهم كيف يؤدون الأعمال الصعبة دون ملل أو ضجر.

6. **الابتكارية**: يفترض بالمدققين الداخليين أن يكونوا محبين للإبداع والابتكار ودائمي البحث عن الطرق والأساليب المحسنة لإنجاز الأعمال التي يؤدونها وكذلك بقية الأعمال التي يؤديها بقية العاملين في المنشأة.

7. **اللياقة**: تنطوي صفة اللياقة على الطريقة الايجابية التي يتعامل بها المدققون مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق وكذلك القدرة على إبداء الملاحظات وأحيانا الانتقادات البناءة دون استشارة غضب الشخص المنتقد.

8. **قوة الشخصية**: يجب ان يتمتع المدقق الداخلي بقوة الشخصية، بحيث لا يسمح لأي شخص آخر بأن يؤثر بشكل غير عادل على نتائج التدقيق وأن يكون صاحب رأي وقدرة على الدفاع عن رأيه.

9. **الأمانة والموضوعية**: يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقيما وأمينا ومخلصا في عمله وعليه أن يتوخى العدالة وأن يكون متحيزا، وأن يكون ذو استقامة حقيقية، وغير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته أو

تجرده مهم كان أثر تلك المصلحة.

10. **السرية في العمل:** يجب عل المدقق أ، يحترم سرية المعلومات التي يتحصل عليها أثناء عمله وألا يستخدم هذه المعلومات لغايات شخصية أو بطريقة تؤدي إلى إيذاء مصلحة المنشأة.

ثانيا: إجراءات اختيار المدققين الداخليين:[28]

- يتم اختيار المدققين الداخليين من عدة مصادر مثل: الجامعات والكليات حيث يجب أن يكون المدقق حاصل على شهادات جامعية أو مهنية.... أو غيرها.
- وقد يكون اختيار المدققين من داخل الشركة أو خارجها.
- يتم اجراء مقابلات مع طالبي الوظيفة إلى فترة تجريبية تدريبية قد تكون ثلاثة إلى ستة أشهر أو ما يقارب ذلك،
- يجب حسم قبول أو عدم قبول الطالب للوظيفة خلال أو في نهاية الفترة التجريبية.

ثالثا: كيفية تقييم المدققين الداخليين: من الأهمية وجود سياسة واضحة لتقييم موظفي التدقيق الداخلي حيث يجب أن يراعي التقييم الشروط الآتية:[29]

- تحديد معايير وطرق التقييم.
- أن يتم التقييم دوريا مرة في السنة على الأقل وقد يكون بعد إنهاء كل مهمة تدقيق.
- تحديد عناصر الأداء بوضوح.
- الأخذ بعين الاعتبار العناصر الشخصية.

-تقييم الأمور العلمية:[30]

[28] احمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 50.

[29] حمو حفيظة، **دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017-2018، ص 31.

[30] حمو حفيظة، **المرجع السابق**، ص 32.

1. الأهداف التي تم تحديدها ومدى كونها واقعية بالنسبة للإنجاز.
2. الالتزام بدليل التدقيق الداخلي.
3. عدد التوصيات التي تم تقديمها وتمت متابعتها.
4. القدرة على إنجاز الأعمال ضمن أوقات الموازنات التقديرية.

-تقييم الموظف (المدقق الداخلي) لنفسه:

ان عملية تقييم الأداء عملية ذات اتجاهين يعني تقييم الموظف المعني بواسطة المسؤول عن تقييم وبحث أداءه معه بحثا عملا صريحا، وللمساعدة في تنفيذ العملية وانجازها تحتوي نماذج التقييم قسما خاصا لتقييم الموظف لنفسه، الهدف منه هو توفير الفرصة لكل موظف لتقييم نفسه بنفسه على أساس توفير المعلومات بصورة واقعية لكي يتمكن المسؤول عن التقييم من مقارنة رأيه بالرأي الشخصي، وهو يساعد على تحديد المناطق التي تثير الخلافات في الرأي[31].

[31] احمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 52.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل يمكننا ان نستخلص مكانة التدقيق الداخلي في المؤسسة، بحيث يمكننا القول ان الادارة لا يمكنها الاستغناء عن وظيفة التدقيق الداخلي باعتباره نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة و تحسين عملياتها، أهدافها وخدماتها المتمثلة في تحديد كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلي و قابلية المعلومات إضافة إلى مصداقيتها، وكذا حماية الأصول من المخاطر المحتملة يضيف لها تحديد مواطن الخطر ومنع واكتشاف الغش والاحتيال.

لتحقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة لابد على المدقق الداخلي ان يحترم تطبيق المعايير المتعارف عليه والاستخدام الأمثل لأدوات التدقيق الداخلي للوصول الى الأهداف المنشودة.

و عليه نستنتج أن وظيفة التدقيق الداخلي الهدف منها حماية ممتلكات المؤسسة وأصولها والمحافظة عليها و كذا محاربة كافة أساليب الفساد والاختلالات والانحرافات السالبة، و بالتالي الحفاظ على الوضع المرغوب فيه للمؤسسة و الوصول الى تحقيق الأهداف المسطرة المتمثلة في تحقيق أداء مالي جيد.

الفصل الثاني:

مساهمة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي.

تمهيد:

شهد العصر الحالي العديد من التغيرات و التطورات خاصة في المجال الاقتصادي حيث امتاز بالتعقيد و التقلب و المنافسة، مما أدى الى زيادة كفاءة و فعالية المؤسسات وجعلها تتبنى موضوع الأداء المالي باعتباره الدافع الأساسي لاستمرار ووجود المؤسسات خاصة الصغيرة منها والمتوسطة، كما يعرف بأنه آلية تمكن فاعلية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة ويوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة و الموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي للأنشطة من خلال استخدام أدوات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة مسبقا، إضافة الى مجموعة من الأدوات تعمل على تحسين الأداء المالي للمؤسسات منها التدقيق الداخلي.

وعليه هناك علاقة تربط التدقيق الداخلي بالأداء المالي وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي.

وقُسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء المالي.

المبحث الثاني: معايير وأساليب القياس المالي.

المبحث الثالث: فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء المالي

تعتبر المؤسسة الاقتصادية مكان لإنتاج القيم على شكل سلع وخدمات وهذه القيم ترتبط ارتباطا وثيقا بعوامل الإنتاج المستعملة وطرق استعمالها في المؤسسة، والعاملان اللذان يتطلعان بالدور القيادي فيها هما العامل المالي والبشري، فإذا تصرف العامل البشري بطريقة عقلانية وعلمية واقتصادية مفيدة كانت لها نتائج مرضية،

ومن هنا تأتي أهمية الاهتمام بالموارد المالية في المؤسسة وقد ظهر هذا الاهتمام في أول الأمر لدى البنوك ورجال الأعمال إذ يعتبرون الممولون للمؤسسات، ويتمثل هذا الاهتمام بمراقبة الأداء المالي للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي محورا أساسيا لتحديد ما إذا كانت المؤسسة ناجحة أو لا من حيث قراراتها وخططها.

أولا: مفهوم الأداء:

لم يتفق الباحثون على إعطاء تعريف واحد لمصطلح الأداء باعتبار أن هذا المصطلح يشمل العديد من المجالات، فمنهم من اعتمد على الجوانب الكمية في صياغة تعريف له ومنهم من اعتمد على أبعاد تنظيمية واجتماعية.

من بين التعاريف نجد:

الأداء هو "نشاط تنموي مستمر يعكس قدرة المؤسسة على استغلال إمكانياتها وفق أسس ومعايير معينة تضعها بناء على أهدافها طويلة الأجل".[32]

عرف(KHEMAKHEM) الأداء على أنه :"أداء مركز مسؤولية (ورشة ،وحدة ،مؤسسة....) ويعني الفعالية الإنتاجية، حيث يحقق هذا المركز الأهداف التي سبق وأن سطرها".[33]

كما عرفه (P.DRUKER) على أنه:" قدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين والعمال"[34].

[32] ابراهيم عبد الحليم عباده، **مؤشرات الأداء في البنوك الإسلامية**، دار النقاش للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص160-161.

[33] ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، **مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004 ص12.

[34] الشيخ الداوي، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، العدد7، 2010/2009، ص218.

وبشكل عام ينظر إلى الأداء على أنه: "سلسلة من النشاطات المرتبطة بوظيفة متخصصة أو نشاط جزئي تقوم به الإدارة لتحقيق هدف معين".[35]

كما ان الأداء يرجع إلى التسمية الفرنسية القديمة PERFORMER والتي تعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل.

لذا وجب التفريق بين الأداء والإنجاز:

الأداء: هو الحالة الفعلية للعمل في منظمة على أعلى وتيرة.

الإنجاز: يعبر عن إتمام عمل في نهاية المهمة.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف الأداء كما يلي:

بأنه الحالة الفعلية للعمل على مستوى عال من الدقة والوضوح قابلة للملاحظة والقياس.[36]

ثانيا: مفهوم الأداء المالي: للأداء المالي عدة تعاريف نذكر منها:

* يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف.[37]

* أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها.
* الأداء المالي هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة لمواجهة المستقبل، وذلك من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج، الجداول الملحقة.[38]
مما سبق يمكن أن تعريف الأداء المالي بأنه: تحقيق الأهداف ذات الطابع المالي في المؤسسة والتي تمكن من تحقيق هامش أمان لمواجهة المستقبل والتصدي للمخاطر والصعوبات المالية.

[35] على فضالة أبو الفتوح، **التحليل المالي، إدارة الأموال**، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1999، ص20.
[36] مجيد الكرخي، **موازن الأداء و آلية استخدامها في وضع و تقييم موازنة الدولة**، دار المناهج، الأردن، 2015،ص141.
[37] محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، دار الجامد للنشر و التوزيع، عمان،2009،ص45
[38] بن عيسى سمية أم كلثوم، **دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة**، جامعة أدرار، مذكرة ماستر،2016/2015، ص24.

المطلب الثاني: خصائص وأهمية الأداء المالي

للأداء المالي أهمية بالغة في التأثير على أداء الشركات، وحتى يكون هذا التأثير متميز لا بد من توفر خصائص عديدة تخص الأداء المالي.

أولا: خصائص الأداء المالي: تتمثل هذه الخصائص في:

- أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها تجاه الشركة الناجحة.
- أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة.
- أداة لتدارك الثغرات والمعيقات التي قد تظهر في مسيرة الشركة.
- أداة لتحفيز العاملين لبذل المزيد من الجهد بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل.[39]

ثانيا: أهمية الأداء المالي:

تنبع 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.

كما تنبع هذه الأهمية أيضا وبشكل خاص من عملية متابعة أعمال الشركات، تفحص سلوكها، مراقبة أوضاعها، تقييم مستويات أدائها وفعاليته وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب، وذلك من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للشركات واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للشركات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.

وبشكل عام يمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب الآتية:

* تقييم ربحية الشركة.
* تقييم سيولة الشركة.
* تقييم تطور نشاط الشركة.
* تقييم مديونية الشركة.
* تقييم تطور توزيعات الشركة.
* تقييم تطور حجم الشركة.

[39] السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص37.

لذلك يتم تحديد المؤشرات التي توفر للشركة أدوات وطرق تحليل الأداء المالي ،حيث إن الغرض من تقييم الربحية وتحسينها هو تعظيم قيمة الشركة و ثروة المساهم، و الغرض من تقييم السيولة هو تحسين قدرة الشركات في الوفاء بالالتزامات، أما الغرض من تقييم النشاط هو معرفة كيفية توزيع الشركة لمصادرها المالية و استثمارها، و الغرض من تقييم الرفع المالي لمعرفة مدى اعتماد الشركة على التمويل الخارجي، و الغرض من تقييم التوزيعات معرفة سياسة الشركة في توزيع الأرباح، أما الغرض من تقييم حجم الشركة فهو يزودها بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للشركات[40].

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء المالي

هناك عوامل مؤثرة في الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية منها الداخلية داخل المؤسسة والخارجية تتعلق بالمحيط الخارجي للمؤسسة.

أولا: العوامل الداخلية: تتمثل في:[41]

أ. الهيكل التنظيمي:

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات واساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء الشركات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد النشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى المساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة الشركات اتخاذ القرار بأكثر واقعية.

ب. المناخ التنظيمي: والمتمثل في:

* وضوح التنظيم: ويقصد به إدراك العاملين لمهام الشركة وأهدافها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء.
* اتخاذ القرار: أي اخذ القرار يكون بطريقة عقلانية.
* أسلوب الإدارة: المتمثل في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية.
* توجيه الأداء: أي مدى تأكد العامل من أدائه وتحقيق مستويات عليا من الأداء.
* تنمية العنصر البشري

كما يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية.

[40] محمد محمود الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص ص46-48.

[41] **المرجع السابق**، ص ص48-51.

ج. التكنولوجيا:

هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في الشركة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات ويتدرج تحت التكنولوجيا عدد من الأنواع كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكون وفقا للمواصفات التي يطلبها المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة.

على الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه الشركات والتي لابد لهذه الشركات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره.

د. الحجم:

هو مدى تصنيف الشركات إلى صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لحجم الشركة منها: إجمالي الموجودات، إجمالي الودائع، إجمالي المبيعات وإجمالي القيمة الدفترية.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات:

* **سلبا:** فقد يشكل الحجم عائقا لأداء الشركات حيث أن بزيادة الحجم عملية إدارة الشركة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أدائها أقل فعالية.

***إيجابا:** كلما زاد حجم الشركة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالشركة، وإن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم الشركات، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء الشركات وبينت أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية.

ثانيا: العوامل الخارجية: تتمثل في:[42]

أ. **السوق:** توجد العديد من الأشكال التي يمكن أن تأخذها أسواق السلع الاقتصادية، تعتمد على هيكل السوق والسلوك الذي تقوم المؤسسة باتباعه من أجل تعظيم الأرباح، ويؤثر الأداء المالي من الناحية القانونية للعرض والطلب.

[42] قسيمة إكرام، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، بسكرة، 2016، ص45.

ب. **المنافسة:** تلعب دورين وضع محفز للأداء المالي، عندما تواجه المؤسسة التداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي وفي حالة عدم تدارك التداعيات لا تستطيع مواجهة المنافسة وبذلك يتدهور أداءها المالي.

ج. **الأوضاع الاقتصادية:** تؤثر بطريقتين:

سلبا: حالة الأزمات الاقتصادية كالتضخم يؤثر سلبا على الأداء المالي.

إيجابا: حالة ارتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما يؤثر إيجابا.

المبحث الثاني: أساليب قياس الأداء المالي وخطوات تقييمه.

يعرف قياس الأداء المالي على أنه: تحديد كمية أو طاقة عنصر معين مما نستبعد استعمال التخمين والطرق الاخرى التي قد تكون غير دقيقة ولا تفي بالمطلوب.[43]

هناك مجموعة من المؤشرات والمعايير المالية لفهم البيانات المالية والتي يمكن ادراجها تحت عناوين عديدة تتعلق بالربحية، السيولة، النشاط والمديونية.

وعليه يمكن استخراج مؤشرات ومعايير مالية للشركات او تلك التي تساعد المستثمرين في التعرف بسهولة ويسر على الاداء المالي لشركات، بمختلف النواحي من خلال أرقام المقارنة من خلال النسب المئوية أو الرسوم البيانية لكي تسهل على المستثمر فهم التغيرات والنتائج بسهولة.

المطلب الأول: المؤشرات التقليدية لقياس الأداء المالي.

هنالك مؤشرات لقياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والغرض منها حماية أموال المودعين والمساهمين وغيرهم.

أولا: "قياس الأداء المالي باستخدام النسب المالية"

قبل الغوص في المؤشرات وجب علينا التطرق الى بعض المصطلحات التي لها علاقة بالموضوع.

– تعريف التحليل المالي: يعرف على أنه: النظام الذي تطبق من خلاله الأدوات التحليلية على القوائم المالية، والبيانات المالية الأخرى من أجل تفسير الاتجاهات والعلاقات على النحو الثابت، ويمثل التحليل المالي في جوهره

[43] وائل محمد ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، **اساسيات الادارة وبطاقة التقييم المتوازن**، دار وائل، عمان، 2009، ص64.

بتحويل البيانات إلى معلومات، ومن ثم المساعدة على أداء عملية تشخيصية هدفها مسح وفحص والتنبؤ بالمعلومات.[44]

– تعريف النسب المالية: تعرف النسب المالية على أنها: العلاقة بين البسط والمقام، وقيم البسط والمقام هي البيانات والأرقام التي تعرضها الميزانية العمومية وقائمة الدخل، شرط ان تكون العلاقة مرتبطة بالأداء ومفسرة له.[45]

أو هي علاقة بين قيمتين ذات معنى على الهيكل أو الاستغلال وتؤخذ هذه القيمة من جداول تحليل الاستغلال أو من الميزانية أو منهما معا.

أنواع النسب المالية: ونذكر منها:

1. **نسب الربحية:**

هي نسب يقاس من خلالها كفاءة ادارة المؤسسة في استغلال الموارد استغلالا عقلانيا لتحقيق الأرباح ومن بين هذه النسب نذكر.[46]

1.1 معدل العائد على حقوق الملكية: وتحسب من العلاقة التالية:

معدل العائد على حقوق الملكية = النتيجة الصافية ÷ حقوق الملكية

تقيس هذه النسبة مدى نجاح الشركة في استخدام مصادر التمويل الداخلية في تحقيق الأرباح.

2.1 معدل العائد على الاستثمار: تعبر على مدى كفاءة المؤسسة في استخدام كل الأموال المتاحة لديها، وتحسب كما يلي:

معدل العائد على الاستثمار = الربح الصافي ÷ اجمالي الاستثمار

تقيس هذه النسبة كفاءة الادارة في استغلال في هذه الأموال.

---

[44] طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**، الدار الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 474.

[45] حمزة الزبيدي، **اساسيات الادارة المالية**، الطبعة 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 80.

[46] وليد ناجي الحيالي، **التحليل المالي**، منشورات الاكاديمية العربية في الدانمارك، 2007، ص148.

3.1 نسبة العائد على اجمالي الأصول: ويتم من خلال هذه النسبة رصد كفاءة المؤسسة بتوليد الأرباح من الأصول، وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة العائد على اجمالي الأصول = النتيجة الصافية ÷ مجموع الأصول

يتم من خلال هذه النسبة رصد كفاءة الشركة في توليد الأرباح من الأصول، حيث أن الحصول على مؤشر عال يبين الكفاءة العالية في تحقيق الأرباح من الأصول بينما المؤشر المتدني يبين عكس ذلك.

4.1 هامش الربح الصافي: توضح هذه النسبة المدي الذي يمكن أن يخفضه الربح الصافي المتولد قبل أن تتعرض المنشأة على خسائر فعلية، أي قبل أن يتحول صافي الربح بعد الضريبة إلى قيمة سالبة، وتحسب وفق العلاقة التالية:

هامش الربح الصافي = صافي الربح بعد الضريبة ÷ المبيعات

تقيس هذه النسبة قدرة الشركة على تحقيق الأرباح من النشاط الرئيسي، اذا كانت النسبة مرتفعة فإن ذلك يعني أن المؤسسة قادرة على تحقيق الإرباح و العكس صحيح.

2. نسب السيولة:

تستخدم بسبب السيولة كأداة تقييم المركز الائتماني للمؤسسة، ولقياس ذلك يقوم المحلل بحساب جملة من النسب وهي:[47]

1.2 نسبة التداول: وتحسب وفق العلاقة التالية:

نسبة التداول = الأصول المتداولة ÷الخصوم المتداولة

[47] حمزة محمود الزبيدي، **التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي**، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة 2، الأردن، 2011، ص13.

وتكشف هذه النسبة مقدار تغطية الأصول المتداولة لكل وحدة نقدية من الالتزامات المتداولة، فإذا كانت أكبر من 1 فهذا يدل على أن الأصول المتداولة أكثر من الخصوم المتداولة، يعني أن سيولة الشركة عالية ومقدرتها كبيرة على تسديد الديون قصيرة الأجل.[48]

2.2 نسبة التداول السريعة: وتحسب وفق الشكل الآتي:

نسبة السيولة السريعة = (مجموع الأصول المتداولة- المخزون السلعي) ÷ مجموع الخصوم المتداولة

وتوضح هذه النسبة مدى امكانية سداد الالتزامات قصيرة الأجل خلال أيام معدودة، ويتم تجنب بند المخزون نظرا لكونه من أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة وكذلك لصعوبة تصريفه خلال وقت قصير دون تحقيق خسائر.[49]

3.2 نسبة المركز المالي: وتحسب وفق العلاقة التالية:

نسبة المركز المالي = قيمة الأصول المتداولة – (أوراق القبض+ المخزون السلعي) ÷ قيمة الخصوم المتداولة.

توضح هذه النسبة مدى امكانية سداد الالتزامات قصيرة الأجل، وهي تعطي مؤشرا للإدارة أنه في خلال أسوأ الأوقات يمكن سداد الالتزامات قصيرة الأجل، وتعتبر الأصول شبه النقدية هي كل ما يمكن تحويله الى نقدية خلال فترة وجيزة مثل الأوراق المالية أو قابلة للتداول في البورصة.

3. نسب النشاط:

تنحصر في قياس كفاءة وفعالية الادارة في استخدام ما لديها من استثمارات في الموجودات في خلق وتوليد المبيعات، يطلق على مجموعة النسب هذه ايضا نسب ادارة الموجودات وتقيس هذه النسب مدى كفاءة ادارة المؤسسة في توزيع مواردها المالية توزيعا مناسبا على مختلف عناصر الأصول، كما تقيس مدى كفاءتها في استخدام

[48] فايز تيم، **مبادئ الإدارة المالية**، دار اثراء للنشر والتوزيع، الطبعة 3، المملكة العربية السعودية، 2011، ص37.

[49] محمد سعيد عبد الهادي، **الادارة المالية**، دار الجامعة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص513،

أصولها لإنتاج أكبر قدر ممكن من السلع والخدمات، وتحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات وبالتالي أعلى ربح ممكن وتتمثل هذه النسب في الآتي[50]:

1.3 معدل دوران المخزون: وتعرف بالعلاقة التالية:

معدل دوران المخزون = المبيعات ÷ متوسط المخزون

2.3 متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون: تحسب وفق العلاقة التالية:

متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون = 360 ÷ معدل دوران المخزون

يقيس المعدل السابق مدى كفاءة وفعالية ادارة المخزون وكلما زاد معدل دوران المخزون او انخفض متوسط فترة الاحتفاظ بالمخزون كلما كان مؤشرا جيدا والعكس صحيح.

3.3 معدل دوران المدينين: وتحسب وفق العلاقة الأتية:

معدل دوران المدينين = المبيعات الآجلة ÷ متوسط حسابات المدينين

يوضح هذا المعدل مدى كفاءة عملية التحصيل ومتابعة ديون العملاء في المنشأة وكلما زاد هذا المعدل كان في صالح المنشأة.

4.3 معدل دوران الموجودات: وتحسب من خلال هذه العلاقة:

معدل دوران الموجودات = صافي المبيعات ÷ مجموع الأصول

تقيس مدى كفاءة المؤسسة وقدرتها على استخدام الموجودات المتاحة لإسناد المبيعات.

[50] محمد ابراهيم عبد الرحمان، **اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي**، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص ص 143، 144.

4. **نسب الهيكلة:** هي مجموع النسب التي تفيد المحلل المالي في تشخيص التوازنات المالية للمؤسسة على المدى المتوسط والطويل وتتمثل في النسب الأتية:[51]

1.4 نسبة التمويل الدائم: وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة ÷ الأصول الثابتة

تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة وتدل على نسبة تغطية الاصول الثابتة بواسطة الأموال الدائمة.

2.4 نسبة التمويل الذاتي: وتتمثل في العلاقة التالية:

نسبة التمويل الذاتي = الأموال الخاصة ÷ الأصول الثابتة

تعتبر هذه النسبة مصدر دائم تستخدم في تمويل الأصول الثابتة للمؤسسة بمواردها الخاصة، وتبين هذه النسبة مدى امكانية المؤسسة في تمويل أصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة.

3.4 نسبة الاستقلالية المالية: ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة ÷ مجموع الخصوم

من خلال هذه النسبة تتم مقارنة الأموال الخاصة بمجموع الخصوم ويجب ألا تنخفض هذه النسبة عن ½، وإلا فقدت المؤسسة استقلاليتها لان مواردها المشكلة بأكثر من 50% من الديون.

4.4 نسبة قابلية التسديد: تعرف بالعلاقة التالية:

نسبة قابلية التسديد = مجموع الديون ÷ مجموع الأصول

[51] خميسي شيحة، **التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة**، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2010، ص83.

تقيس هذه النسبة مدى قابلية المؤسسة للوفاء بديونها بمقارنة مجموع الديون بمجموع الأصول.

ثانيا: "قياس الأداء المالي باستخدام المردودية"

تعرف بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها وتتمثل نسب المردودية ثلاث أمواع رئيسية نجملها في الآتي:[52]

1. **المردودية التجارية:** هي المردودية التي تحققها المؤسسة من خلال مجموع مبيعاتها، حيث تعكس الربح المحقق من المبيعات الصافية، تعرف بالصيغة الرياضية التالية:[53]

المردودية التجارية = نتيجة الدورة الصافية ÷ رقم الأعمال السنوي الصافي

2. **المردودية الاقتصادية:** تقيس هذه النسبة الفعالية الاقتصادية في استخدام الأصول المتاحة للمؤسسة، أي تقيس قدرة الأصول الاقتصادية على تحقيق فوائض في إطار النشاط الاستغلالي.
وتعرف بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = اجمالي فائض الاستغلال ÷ مجموع الأصول

3. **المردودية المالية:** هي مقياس لقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح صافية كافية لضمان استمرار نشاطها وتهتم بإجمالي نشاط المؤسسة وتدخل في مكوناتها كافة العناصر.

وتعرف وفق العلاقة التالية:

المردودية المالية = نتيجة الدورة الصافية ÷ الأموال الخاصة

ثالثا: "قياس الأداء المالي باستخدام التوازنات المالية"

[52] بن خروف جليلة، **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات**، مذكرة ماجيستير، جامعة أحمد بوقرة الجزائر، 2009، ص 86.

[53] Pierre ramage, **analyse et diagnostic financier**, édition d´organisation, paris, 2001, p p: 144- 146 .

من أهم الأهداف التي تسعى اليها المؤسسة هو تحقيق توازنها المالي ويعتبر من أهم المبادئ والشروط التي يعتمد عليها في عملية التعامل مع المقرضين، حيث نجد التوازن المالي لهيكل المؤسسة الذي ينطلق من القاعدة العامة المتمثلة في ضرورة تقابل قيمة مصادر التمويل ومدة وجودها بالمؤسسة مع قيمة الاستعمالات ومدة استعمالها فيها، وهذه القاعدة تعطي ثلاثة توازنات وهي كالآتي:

1. **رأس المال العامل FRNG**: يقصد برأس المال العامل حجم الاستثمار المتاح في الموجودات قصيرة الأجل أي الأصول المتداولة، كما يمثل أيضا الجزء من الموارد الدائمة الممول للأصول الجارية، بحيث يسمح بتقييم قدرة المؤسسة على مواجهة خياراتها الاستراتيجية فيما يتعلق بالاستثمارات وامكانية المحافظة على جزء من الموارد الدائمة لتمويل دورة الاستغلال، ويحسب بالعلاقة التالية:[54]

- من أعلى الميزانية:

رأس المال العامل = الأموال الدائمة ÷ الأصول الثابتة

- من أسفل الميزانية:

رأس المال العامل = الأصول المتداولة ÷ الديون قصيرة الأجل

ان تحليل رأس المال العامل يقودنا الى دراسة وتحليل كل من:

احتياجات رأس المال العامل**BFR** و الخزينة الصافية **TN**.

2. **احتياجات رأس المال العامل BFR**: هي احتياجات التمويل الناشئة بفعل دورة الاستغلال وخارج الاستغلال، وذلك بسبب الاختلاف الزمني بين التدفقات الحقيقية والتدفقات التمويلية الموافقة، ويعرف بالعلاقة التالية:[55]

احتياجات رأس المال العامل = احتياجات التمويل الدورية÷ موارد التمويل الدورية

[54]Hervé Hutin, **Toute la finance d'entreprise en pratique**. 2eme édition d'organisation, paris 2003, p p.76-80.

[55] يوسف بومدين وفاتح ساحل، **تسيير التسيير المالي للمؤسسة**، دار بلقيس للنشر والتوزيع، الطبعة1، الجزائر، 2016، ص 15.

– **احتياجات التمويل الدورية:** هي احتياجات التمويل قصيرة الأجل، تتكون من المخزونات والحقوق، ويحسب كما يلي:

احتياجات التمويل الدورية = الأصول الجارية – خزينة الأصول

– **موارد التمويل الدورية:** هي التزامات اتجاه الغير قصيرة الأجل، تتكون من الديون قصيرة الأجل ما عدا خزينة الخصوم، ويحسب كما يلي:

موارد التمويل الدورية = الخصوم الجارية – خزينة الخصوم

- **إذا كان BFR موجبا:** معناه أن احتياجات التمويل الدورية تفوق موارد التمويل الدورية، مما يعني وجود عجز في تمويل دورة الاستغلال م يستدعي وجود رأس مال عامل صافي موجب يساوي عل الأقل قيمة العجز حتى تكون المؤسسة قادرة عل الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.
- **إذا كان BFR معدوما:** معناه ان احتياجات تمويل الدورية تساوي موارد التمويل الدورية، وهي حالة توازن الاستغلال، لكن هذه الحالة قد تكون خطيرة على المدى القصير إذا كان رأس المال العامل الصافي سالبا.
- **إذا كان BFR سالبا:** معناه ان احتياجات التمويل الدورية أقل من موارد التمويل الدورية، أي وجود فائض في تمويل دورة الاستغلال، هذه الحالة لا تستدعي رأس مال عامل صافي موجب، أما في حالة ما إذا كان رأس المال العامل الصافي موجب فهذا معناه أن المؤسسة قد حققت فائضا في تمويل دورة الاستثمار وفائضا في تمويل دورة الاستغلال.

3. **الخزينة الصافية TN**: يمكن حسابها بالطرق التالية:[56]

الخزينة الصافية = رأس المال العامل الصافي – احتياجات رأس المال العامل

الخزينة الصافية = خزينة الأصول – خزينة الخصوم

[56] يوسف بومدين، فاتح ساحلي، **مرجع سبق ذكره**، ص 16.

وعليه يمكن عرض حالات الخزينة:

- **إذا كانت TN موجبة:** اي وجود فائض، على المؤسسة أن تحسن استغلاله اعتمادا على مشاريعها التنموية المستقبلية وفترات استحقاق الديون وتحصيل الحقوق.
- **إذا كانت TN معدومة:** هي الحالة المثلى، أي أن المؤسسة قد استعملت كل دينار متاح لها، لكن تبقى هذه الحالة نظرية لأن نشاط المؤسسة يستدعي دائما وجود قيمة معينة في السيولة.
- **إذا كانت TN سالبة:** أي وجود عجز على مستوى الخزينة، هذه الحالة سيئة قد تدفع بالمؤسسة الى العسر المالي أذا كانت قيمة العجز معتبرة وحان وقت استحقاق الديون.

المطلب الثاني: المؤشرات الحديثة لقياس الأداء المالي.

تعتبر المؤشرات الحديثة أداة لإثبات صحة النتائج المالية المتوصل إليها في المؤسسات الاقتصادية، نحددها فيما يلي:

أولا: القيمة الاقتصادية المضافةEVA:

تعرف على أنها عبارة عن تلك النتيجة الاقتصادية التي حققتها المؤسسة بعد دفع مجموع الأعباء على الأموال المستثمرة.[57]

وتحسب بالعلاقة التالية:

القيمة الاقتصادية المضافة = رأس المال المستثمر (معدل العائد لرأس المال – تكلفة رأس المال)

و تمثل الحالات المتعلقة بالقيمة الاقتصادية المضافة في:

-إذا كانت موجبة فإنها تمثل القيمة المضافة التي تخلقها المؤسسة الى ثروة المساهمين.

-إذا كانت سالبة فإن هذا يدل على تدهور ثروة المساهمين أي المؤسسة غير قادرة على تحقيق معدل العائد المطلوب.

[57]هواري سوسي، **دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة**، مجلة الباحثين، عدد07، جامعة ورقلة، 2010.

ثانيا: القيمة السوقية المضافةMVA: تمثل الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة و رأس المال المستثمر، و تحسب بالعلاقة التالية:

القيمة السوقية المضافة = (القيمة السوقية لحقوق الملكية – القيمة الدفترية لحقوق الملكية)

إذا كانت هذه القيمة موجبة فإنها تدل على أن عوائد الأسهم في السوق قد ارتفعت، أما إذا كانت سالبة فإن هذه العوائد قد انخفضت، وإذا كانت معدومة فإن العوائد ثابتة.

المطلب الثالث: خطوات تقييم الأداء المالي.

يعتبر تقييم الأداء المالي من العوامل الأساسية التي يتوقف عليه نجاح أي تنظيم من التنظيمات الإدارية أو أي مشروع من المشروعات الاقتصادية للوصول إلى معدلات عالية من الكفاءة الإنتاجية، حيث تهدف الى قياس مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها المالية وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة لها.

وعليه يمكن حصر خطوات تقييم الأداء المالي في:

* الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل وإعداد الموازنات و القوائم المالية و التقارير السنوية بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.
* احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط وتتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي.
* دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات ومواطن الضعف للأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع.
* وضع التوصيات الملائمة، معتمدين على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على المؤسسة للتعامل معها ومعالجتها.[58]

[58] محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على المؤسسات**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 46-47.

المبحث الثالث: فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي.

أدت التطورات والتغيرات الحديثة في مهنة التدقيق الداخلي إلى المناداة بدور أكبر للمدقق الداخلي في عملية قياس الكفاءة والفعالية لجميع أنشطة المؤسسة، وقد نادى معهد المدققين الداخليين بزيادة دوره في مجال التدقيق الإداري وتدقيق العمليات لأن هدف التدقيق الداخلي مصمم أساسا لإضافة القيمة وتحسين عمليات المؤسسات كما نصت المعايير الدولية على نطاق التدقيق الداخلي بحيث يشمل مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وفعاليتها وكفاءتها ومن ضمنها الضوابط غير المالية وكذا اختبار المعلومات التشغيلية.

المطلب الأول: تقرير المدقق الداخلي ومساهمته في تحسين الأداء المالي

بعد ما يقوم المدقق الداخلي بكل ما يلزم من خطوات التدقيق والفحص وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات والقوائم المالية، يقوم بإعداد التقرير الذي يضم نتائج ما قام به ويكون موجها لإدارة المؤسسة، للاطلاع على الملاحظات والتوصيات والاقتراحات فيما يخص الأداء المالي وكذا تحسينه والذي يكون مرفقا بعدد من أدلة الإثبات.

1. **مشروع تقرير المدقق:** يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الاداة الرئيسة التي يعبر فيها المدقق عن رأيه الفني المحايد.

حيث يكون فيه جميع الملاحظات المسجلة ليتم المصادقة عليه، فلا يمكن اعتباره نهائيا حتى وإن تضمن مصادقة خاصة، هذه الوثيقة وإن احتوت على توصيات المدقق، فإنها لا تتضمن إجابات المؤسسة، ولا تتضمن مخطط العمل والذي يعتبر أحد ملاحق التقرير النهائي، أين تشير المؤسسة متى ومن سيقوم بتنفيذ التوصيات المقبولة.[59]

2. **الاجتماع الختامي:** يضم نفس الأعضاء الذين نشطوا الاجتماع الافتتاحي، والذين استمعوا لمخطط المدقق عند البداية، فيبدون رأيهم حول ما قام به فريق التدقيق، بالإضافة لفريق التدقيق والمصالح والأقسام المدققة.[60]
3. **تقرير التدقيق الداخلي:**

[59] الدكتور محمد صالحي، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2016، ص55.

[60] **المرجع السابق**، ص55.

يسمح التقرير للمدقق بإبداء رأيه (كتابيا) حول البيانات والقوائم المالية والمواضيع الأخرى التي كانت محل التدقيق، فهو يلخص مهمة التدقيق، ويعتبر وسيلة بين المدقق والجمهور، وفيما يلي مبادئ التقرير:

-لا وجود للتدقيق الداخلي من دون تقرير المدقق الداخلي.

-وثيقة نهائية : فهو اخر عقد لمهمة التدقيق، و التي لا تنتهي إلا باقتراحات و توصيات.

-عرض مسبق للمؤسسة : فمن المفترض أن النقاط تم عرضها خلال الاجتماع الختامي.

-حق المؤسسة في الإجابة : للمؤسسة الحق في الرد إما شفاهيا أو كتابيا.

الفصول الرئيسية لشكل تقرير التدقيق تتمثل في النقاط الأربعة التالية:

***الورقة الخارجية ورسالة الإحالة:** عادة ما يكون تقرير التدقيق مرفق برسالة إحالة، أما الصفحة الأولى فتحتوي على:

عنوان المهمة وتاريخ إرسال التقرير، كما يتم التذكير بالمهمة.

أسماء المدققين المساهمين في العمل ورؤساء المهمة.

أسماء المستفيدين من تقرير التدقيق.

***المقدمة والملخص:** يبدأ هذا الجزء بفهرس مفصل للتقرير، والذي يكون ضروري بالنسبة للتقارير كبيرة الحجم التي تحتوي على ملاحق كثيرة.

أ. **المقدمة:** عادة ما تكون مختصرة وتتضمن التذكير بمجال التدخل وأهداف المهمة، فالقارئ ليس له علم بمحتوى أمر المهمة وتقرير التوجيه، فهي تمثل وصف مختصر للوحدة أو العملية المدققة.

ب. **الملخص:** حيث يسمح للمسؤولين بفهم مجمل التقرير، حيث يتميز بالاختصار والوضوح.

***التقرير التفصيلي:** هو الوثيقة التفصيلية والكاملة، الموجهة بالدرجة الأولى للمؤسسة المدققة، ويشمل الملاحظات، التوصيات، بحيث يحترم التسلسل المعروض في الفهرس.

***الخلاصة، خطة العمل والملاحق:** الهدف من هذا الجزء ليس تكرار ما تم عرضه، ولكن اقتراح مهمات أخرى والتي ظهرت الحاجة لها من خلال هذه المهمة، أو التذكير بتاريخ المهمة القادمة.[61]

4. إرشادات تتعلق بالتزامات المدقق الداخلي:

يجب على المدققين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم التدقيقي من أجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية التدقيق بإصدار تقرير مكتوب وموقع بعد انتهاء عملية الفحص التدقيقي ويمكن أن تستخدم التقارير المرحلية لإيصال المعلومات التي تتطلب اهتمام فوري وذلك من أجل إيصال تفسير في نطاق التدقيق للنشاط موضع المراجعة

[61] الدكتور محمد صالحي، **مرجع سبق ذكره**، ص56

إن ملخص التقارير التي تلقي الضوء على نتائج التدقيق يمكن أن تكون مناسبة لتلك المستويات الإدارية التي تكون أعلى من رئيس الوحدة موضع التدقيق، فعلى المدقق الداخلي مناقشة الاستنتاجات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي وهناك مقابلات بعد عملية التدقيق تتضمن مناقشات وتوصيات وهناك أسلوب آخر وهو مراجعة مسودات تقارير التدقيق مع كل رئيس قسم أو دائرة مدققة.

يجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة وبناءة وفي الوقت المناسب وأن تتسم بالواقعية وعدم التحيز وخلوها من التحريف أو التشويه أي أنها تعتمد على الحقائق والأدلة والقرائن الثبوتية، وأن تعرض الهدف من التدقيق ونطاقه ونتائجه، كما يجب أن تحتوي تعبيرا عن رأي المدقق كلما كان ذلك ممكنا وأن تكتب المعلومات الإضافية بوضوح لتجنب القارئ لأن يقرأ أكثر وأن تصف المعلومات الهدف من التدقيق.[62]

5. أهداف التقرير:

من خلال التقرير يسعى المدقق الداخلي إلى الإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن أعمال التدقيق وكذا التغيير للأفضل من خلال عكس مجهود إدارة التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا، والتأثير في عملية اتخاذ القرارات من خلال تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء التدقيق الداخلي وإقناع القارئ بوجهة النظر التي جيء بها في التقرير وإبداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير اجراءات العمل ونقل الأفكار والمعلومات وتبادلها.[63]

6. **خصائص تقرير المدقق الداخلي**: من أهم الخصائص التي تؤثر في تصميم التقارير ما يلي:

- **المنفعة**: لا بد أن تعرض المعلومات في تقارير بشكل مختصر تفيد المدير على اتخاذ القرارات.
- **الشكل الملائم**: وضوح التقارير لتسهيل قراءتها وفهم ما تحتويه من معلومات.
- **محدد الهوية**: لابد من اشتماله على معلومات أساسية تحدد هويته مثل العناوين وأرقام الصفحات.
- **الثبات**: يجب أن تعد التقارير على أسس ثابتة، وتتم كتابة التقرير على ثلاث مراحل:

* مرحلة التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها المرحلي منها والنهائية.

* تكون متزامنة مع عملية التدقيق، ومن خلالها يتم كتابة الملاحظات والتوصيات أولا بأول.

* جمع الأجزاء المختلفة عن التقرير في وثيقة موحدة التنسيق والترتيب.

---

[62] علواني سفيان، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، 2018/2017 ، ص ص 52-53.

[63] **المرجع السابق**، ص51.

وعليه من خلال تقرير المدقق الداخلي يتم تقديم معلومات تمتاز بالموثوقية والمصداقية وهذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة وتحسين الأداء من خلال مقارنة أداء المؤسسة سواء كان داخل الوحدة الاقتصادية أو ضمن المؤسسات المماثلة باعتبار المؤسسة تنشط في محيط تنافسي.[64]

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات.

يتحدد دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي من خلال اتخاذ قرارات مهمة في المؤسسة وهذا ما سنتطرق إليه:

أولا: القرار: عرف القرار على أنه الاختيار بين بديلين أو أكثر.

هو اختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين الحلول البديلة لمواجهة مشكلة معينة واختيار الحل الأمثل من بينها.

عملية اتخاذ القرار هي تلك العملية المبنية على الدراسة والتفكير الموضوعي الواعي للوصول إلى قرار.

ثانيا: مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات:

هنالك خطوات منطقية ينبغي اتباعها للوصول إلى قرارات رشيدة وجيدة تتمثل في تحليل وتشخيص الموقف وتحديد البدائل لاختيار البدائل الأفضل.

يلعب التدقيق الداخلي أدوار مهمة في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات بحيث يساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة و كافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة و فعالية، و بالموازنة مع خطوات عملية اتخاذ القرارات فإن التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون اخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية و تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية و إعداد إجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع و بذلك يتم تشخيص الوضع المحيط وتحديد درجة الخطر الناجم و من ثم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتليها وضع الخطة اللازمة ليبدأ المدقق بتنفيذها مع العمل في كل مرة على ضبط الأداء و يتم من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي و يقوم بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص و هكذا في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة حيث تكتسي التقارير التي يعدها المدقق الداخلي أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات واقتراح التحسينات

[64] ثناء علي القباني، و نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص 111-112.

وإضافة قيمة مضافة للمتعاملين مع المؤسسة كالمساهمين وهذا يساعد المؤسسة في بلورة جملة من القرارات منها: قرار الاستثمار قرار التمويل.[1]

تعتمد الإدارة على هذه التقارير لاتخاذ قراراتها هذا يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات ويعطيها مركز تنافسي في السوق ويستوجب في ذلك أن يتمتع المدقق الداخلي في المؤسسة بالاستقلالية الكافية للقيام بمهامه وواجباته.[2]

المطلب الثالث: تقييم المدقق الداخلي لنتائج المؤسسة

إن النتائج النهائية عن الانتهاء من عملية التدقيق تعتمد على النشاط الفعلي والأهداف والتي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة، فهو المسؤول عن متابعة كافة العمليات ومراقبة أنشطة المؤسسة وأقسامها، ومن أهم مخرجاتها تقارير تقدم إلى مجلس الإدارة أو لجان التدقيق بهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الأفراد على أداء مسؤولياتهم بكل دقة وكفاءة من خلال توفير لهم جو مناسب وتقديم لهم مختلف التحاليل والتوصيات التي تتعلق بالأنشطة التي سيتم تدقيقها.

يقوم قسم التدقيق الداخلي بفحص وتقييم فعالية الأداء وذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط والمعايير والأهداف والسياسات الموضوعية داخل المؤسسة.

ويعتبر هذا النوع من تدقيق الأداء هو تدقيق الإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات والخطط أجزاء من نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى تستخدم مراجعة الأداء كجزء من عملية تقييم الأداء الكلي التي تقوم به الإدارة وحتى يتمكن عنه أن يتسموا بالموضوعية والاستقلالية في جميع مراحل عملية التدقيق الداخلي وتمتد قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي لتقييم الإدارة دائما نظرا لأن الإدارة هي المسؤولة عن استخدام تلك الموارد.

فالتدقيق الداخلي يعتمد على جزء كبير من المقاييس الموضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء.[3]

I. الخدمات الاستشارية:

تساهم مهنة التدقيق مساهمة كبيرة في هذه الخدمات الاستشارية التي تضمن لها القدرة على العمل في عدة من الأنشطة المتعلقة بها وتتمثل فيما يلي:

1. **تطوير المؤسسة ووضع سياساتها:** فنظرا لخبرة المدقق يستطيع أن يحدد نواحي الضعف والقوة وتقديم النصح بشأن تكوين وتنظيم أي وظيفة في المؤسسة.

[1] عزيز لوجاني، **دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي**، مذكرة ماجيستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 148.

[2] قسيمة إكرام، **مرجع سبق ذكره**، ص61.

[3] رعد عبد الله الطائي، عيسى قداده، **إدارة الجودة الشاملة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2008، ص80.

2. **إدارة الإنتاج:** وهنا يستطيع المدقق تحديد الاثار المالية للعمليات القائمة وتخطيط الإنتاج وسياسات المخزون والرقابة عليها.
3. **نظم المعلومات الإدارية ومعالجة البيانات:** فنظرا إلى برنامج التدقيق يتطلب القدرة على اختيار الجوانب التنظيمية في نظم المعلومات الخاصة لمعالجة البيانات والإلمام الكبير بالعمليات المحاسبية لأن للمدقق القدرة والمعرفة في هذا المجال.
4. **إدارة الموظفين والتعيينات:** ليستطيع المدقق أن يساهم بفعالية وكفاءة في اختبار العاملين في الحسابات كما أنه يستطيع المساهمة في تطوير السياسة العامة والخاصة بالموارد البشرية ونظام دفع الأجور والرواتب.

II. مراحل خطوات الخدمات الاستشارية الإدارية:

1. **تحديد المشكلة:** وتعتبر الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الداخلي عند تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية وهي تحديد المشكلة والهدف منها تقديم النتائج المتوقعة والعمل الذي ينبغي إنجازه.
2. **إنجاز مهمة الخدمة الاستشارية:** تكون عن طريق المراحل التالية:

أ. **تقصي الحقائق:** إن هذه الخطوة تحوز على جانب كبير من الأهمية والخطورة وذلك لأن المدقق يتأكد من خلالها من صحة أو خطأ البيانات الأولية، وإذا التعديلات اللازمة.

ب. **تحليل الحقائق:** وتحتوي على تطبيق الحقائق وتحليل الأساليب والعلاقات وإجراء المقارنة بالجميع بين العناصر.

ج. **صياغة الحلول والاقتراحات:** تتمثل في صياغة الحلول وطرحها على الجهة المسؤولة بأسلوب منطقي ويتطلب إيجاد الحلول البديلة واختيار الحل المناسب، لذلك يجب أن يتمتع المدقق بالخبرة والإبداع والقدرة على قياس البدائل وتقديم النصائح والإرشادات.

د. **التنفيذ:** هذه الخطوة تتمثل في تنفيذ العمل وتوزيع المسؤوليات وتحديد الزمن والتكلفة لكل عميل وإبداء النصح والتوجيهات إلى موظفي المؤسسة وتوفير المساعدة اللازمة.[1]

نظرا لخبرة المدقق الداخلي نتيجة تدقيقه لعدة عمليات مختلفة وفضلا عن خبرته في تفسير وتحليل البيانات المالية فإننا نجد الطلب على خدمات تحليل النظم وتحسين وتطوير النظم الموجودة.

تتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية:

- نصح الإدارة وتقديم المساعدة لها بخصوص تخطيط وتحليل وتنظيم ورقابة الوظائف المختلفة.
- القيام بالدراسات الخاصة مثل: الجوانب المحاسبية والإدارية وإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة لتنفيذها.
- العمل على تقييم وتطوير للسياسات والإجراءات والعلاقات التنظيمية.

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص35.

- تقديم الأفكار والمفاهيم الحديثة للإدارة.
- تقديم خدمات التدقيق الداخلي لتلبية احتياجات المؤسسة.
- تشجيع الالتزام بالمعايير والإجراءات المهنية، والمعايير الأخلاقية للمهنة والعمل على تطبيقها.[1]

[1] حمو حفيظة، **مرجع سبق ذكره**، ص 62.

خلاصة:

التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة داخلية مصممة لإضافة قيمة للمؤسسة يحتوي على مجموعة إجراءات وأنظمة التي تتبعها معظم المؤسسات، وهذه الإجراءات تحفز وتحسن من تقييم الأداء المالي للمؤسسات.

توجد علاقة وطيدة بين التدقيق الداخلي ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من خلال حماية الأصول وترشيد استخدام الموارد المتاحة وزيادة الفعالية وتحديد الأهداف المسطرة للمؤسسة أو كشف نقاط قوة وضعف تسييرها من خلال معايير ومؤشرات مالية متمثلة في مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية والنسب المردودية.

وعليه لتمكين المؤسسة الاقتصادية من تسييرها بأداء جيد يجب تحديد كلا من نقاط الضعف والقوة من خلال استخدام اجراءات رقابية متمثلة في التدقيق الداخلي للسهر على حماية أصولها وترشيد استخدام الموارد المتاحة بكل كفاءة وفعالية لبلوغ أهدافها المسطرة والمحددة باتباع معايير متعارف عليها ومؤشرات التوازن المالي والنسب المالي.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد

قصد الوصول الى تحقيق إسقاط للجانب النظري المدروس في الفصلين السابقين والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة، قمنا بدراسة ميدانية تبين دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في المؤسسات.

وقد قمنا باستهداف فئة الأكاديميين والمهنيين وهذا لإضفاء المصداقية لبحثنا هذا، من اجل تنويع الآراء وإثراء موضوع الدراسة.

حيث تم تقسيم هذا الفصل وفقا للتسلسل التالي:

المبحث الأول: المكونات المنهجية للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: اعداد الاستبيان وتفريغه.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: المكونات المنهجية للدراسة

تناولنا في هذا المبحث المنهج العلمي المناسب لدراستنا، وفقا لطبيعة موضوع بحثنا، حيث قسمنا هذا المبحث الى عدة مطالب تطرقنا فيها لمختلف الأدوات المنهجية التي ساعدتنا على تطبيق الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة

عند القيام باختبار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والعملي، كشرط أساسي لتوزيع الاستمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان قدرة افراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد، وفيما يلي عرض للفئات التي تشكل مجتمع الدراسة:

الفئة الأولى: أساتذة جامعيين.

الفئة الثانية: خبراء محاسبين.

الفئة الثالثة: محافظي الحسابات.

الفئة الرابعة: المحاسبين.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

ارتئينا ان تكون عينة الدراسة تحتوي على الحد الأدنى المقبول الذي يكفي لإتمام هذا البحث حيث قمنا بتوزيع 40 استبيان، ويعود ذلك لعدة عوامل منها ضيق الوقت وخاصة اننا نمر بمرحلة صعبة في البلاد والعالم عامة، كما اننا استشرنا بعض الأساتذة في الاختصاص الذين بينو لنا ان عدد العينة المناسب خاصة وان نظام"SPSS" الذي اعتمدنا عليه في تفريغ مختلف البيانات المتعلقة بالبحث ومن اجل الحصول على نتائج منطقية يحتاج ان تكون العينة عددها 30 فما فوق، وذلك كي لا نتحصل على نتائج غير صحيحة في نهاية البحث بواسطة هذا النظام.

الجدول رقم(3-1): عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	40	%100
الاستمارات المستردة	38	%95
الاستمارات القابلة للدراسة	38	%95

المصدر: من اعداد الطالبان

المطلب الثالث: مصادر جمع البيانات

تم الحصول على البيانات عن طريق مصادر البيانات الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك على النحو التالي:

أولا: مصادر البيانات الثانوية

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية من الكتب والمذكرات والمجلات العلمية والملتقيات والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.

ثانيا: مصادر البيانات الأولية

وتمثلت هذه المصادر في تصميم استبيان ومن ثم توزيعه على عينة الدراسة، وذلك لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج "**SPSS**".

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الكيفية التي تم بها إعداد هذا الاستبيان بمختلف تقسيماته بالإضافة إلى الطريقة التي تمت بها تفريغ بيانات هذا الأخير.

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان.

أولا: طرح الأسئلة بشكل مبسط ومفهوم بحيث لا تقبل أكثر من إجابة، أي اتبعنا أسلوب الأسئلة المغلقة وهو الأسلوب المتبع في إعداد الاستبانة.

ثانيا: بعد الانتهاء من إعداد الاستبانة قمنا بعرضها للتحكيم على الأستاذ المشرف.

ثالثا: التعديل في صياغة بعض الأسئلة التي كانت مبهمة وذلك بعد ملاحظات الأستاذ المشرف.

رابعا: البدء في توزيع الاستبيان على مختلف أفراد العينة من أساتذة ودكاترة بالإضافة إلى المهنيين حيث اعتمدنا على طريقتين في التوزيع الأولي وهي طريقة التسليم المباشر باليد أو عن طريق البريد الإلكتروني، ومن ثم استلام الاستبيان من أجل البدء بتفريغ الاستبيان.

المطلب الثاني: هيكل ومحتويات الاستبيان.

تضمنت الاستبانة 28 سؤال مقسمة إلى قسمين، وذلك على الشكل التالي:

- القسم الأول متعلق بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة بحيث احتوى هذا القسم على 3 أسئلة.
- القسم الثاني تضمن محورين أساسيين بنينا عليهما هذه الدراسة، ونعرضها على النحو التالي:

المحور الأول: تحت عنوان أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، حيث تضمن 13 عبارة.

المحور الثاني: تحت عنوان الأداء المالي ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في ضبطه.

اعتمدنا في هذه الدراسة الميدانية فيما يخص إعداد الأسئلة على مقياس ليكارت الخماسي (LIKERTSCALE) تماشيا مع أسئلة الاستبيان وحرصا منا على معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة لكل سؤال من محاور الدراسة.

الجدول رقم (3-2): مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	(4.2- 5)	(3.4- 4.2)	(2.6- 3.4)	(1.8- 2.6)	(1- 1.8)

المصدر: بتصرف الطالبين اعتمادا على كتاب الاحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام برنامج SPSS.

المطلب الثالث: أدوات التحليل الإحصائي

بعد الإنتهاء من تفريغ البيانات المتضمنة في هذه الاستبيانات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصارا (SPSS_ V25)، نقوم بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات عن طريق مجموعة من الاختبارات الإحصائية وهذا تماشيا مع نوع المتغيرات وفرضيات الدراسة وفيما يلي توضيح للاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها:

- اختبار كولمجروف-سمرنوف Kolmogorov-smirnov test (K-S) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
- معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان.
- معامل الإرتباط سبيرمان Spearman Corrélation Coefficient لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي، والعلاقة بين المتغيرات.
- التكرارات والنسب المئوية لوصف بيانات العيّنة من حيث خصائصها.
- المتوسطات الحسابية من أجل معرفة الأهمية النسبية للمتغيرات والعبارات التي تقيسها.
- الانحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت قيم استجابات الموظفين عن المتوسط الحسابي.
- قيمة (t) لاختبار فرضيات الدراسة.
- تحليل التباين الثنائي والمتعدد لاختبار فرضيات الفروق الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss)، حيث سيتم اختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة، بعد هذا يتم وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، بعد ذلك يتم إجراء تحليل وصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة

عند جمع البيانات العملية باستخدام الاستبيانات فإنه يتوجب التحقق من بعض المسائل المتعلقة بجمع البيانات. ومن أهم هذه المسائل هي: فحص التوزيع الطبيعي للبيانات، الثبات، صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وفما يلي توضيح لهذه المسائل.

أولا: التحقق من التوزيع الطبيعي

للتأكد من ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، قام الطالبين باستخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف (Kolmogorov-smirnov test (K-S) وهو اختبار ضروري في حالة استخدام الاختبارات المعلمية مثل اختبار (**t**) لعينة واحدة، حيث يشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، وحتى تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الاختبار فلابد أن يكون مستوى الدلالة لمتغيرات الدراسة أكبر من (0.05) والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (3-3): اختبار كولمجروف-سميرنوف (*K-S*) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

محاور الدراسة		قيمة الاختبار *K-S*	درجة الحرية *df*	مستوى الدلالة *P*
المحور الأول: أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات		0.176	38	0.075
المحور الثاني: الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه	البعد الأول	0.141	38	0.053
	البعد الثاني	0.119	38	0.194

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss

نلاحظ من الجدول رقم (3-3): أن التحقق من التوزيع الطبيعي من خلال اختبار كولمجروف-سميرنوف قد أفضى إلى نتيجة مفادها أن شكل التوزيع لمحاور الدراسة كان ضمن حدود التوزيع طبيعي، فبالرجوع إلى قيم الاختبار نجدها غير دالة إحصائيا ($P>0.05$).

ثانيا: اختبارات الصدق

يؤكد العديد من العلماء والباحثين أن صدق الاختبار يعتمد على صدق عباراته، إذ يزداد أو يقل على أساسها، وعليه فإن العناية بصدق العبارات تعد بمثابة قياس المعالجة على المستوى القاعدي مع المشكلة العامة، وقد تم في هذه الدراسة قياس صدق العبارات بعدة طرق، منها الصدق: الصدق الظاهري، صدق الاتساق الداخلي والصدق التمييزي. وفيما يلي تفصيل ذلك:

1-صدق المحتوى:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين ممثلين في (04) أساتذة من كلية العلوم التجارية والاقتصادية والتسيير، حيث طُلِب إليهم إبداء الرأي والملاحظات حول مدى انتماء العبارات لمحاور الدراسة التي أدرجت فيها، بالإضافة إلى سلامة الصياغة اللغوية، ووضوحها من حيث المعنى، وسهولة الفهم، وأي ملاحظات وتعديلات يرونها مناسبة، وقد تم إعادة تعديل الاستبانة وفق ما ارتآه السادة المحكمون حيث أصبحت الأداة بعد التحكيم بصورتها النهائية مكونة من (25) عبارة، موزعة على محورين.

2-صدق الاتساق الداخلي

تعد قوة الارتباط بين العبارات المعدة لقياس خاصية ما مؤشراً إحصائياً لصدق الاتساق الداخلي.

تشير "**أنستازي**" أن الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار يحسب عن طريق معامل الارتباط بين درجات العبارات ودرجات المحك الخارجي، وعندما لا يتوفر محك خارجي فإن الدرجة الكلية للاختبار تعد أفضل محك داخلي يمكن الاعتماد عليه، ومن أجل تحقيق ذلك تم حساب معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) بين درجات كل عبارة مع الدرجة الكلية للاختبار.

- **الاتساق الداخلي لمحور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات**

نوضح ذلك من خلال عرض الجدول الموالي:

الجدول رقم: (3–4) معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات لمحور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
A1	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي أحد الوظائف الأساسية في المؤسسة	0.777**	<0.001
A2	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة عن كل الأنشطة التنفيذية في المؤسسة	0.423**	0.003
A3	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها	0.805***	<0.001
A4	يوجد تعاون وتنسيق بين وظيفة التدقيق والوظائف الأخرى في المؤسسة	0.753***	<0.001
A5	يواجه المدقق الداخلي عدة صعوبات عند القيام بوظيفته بنزاهة	0.591***	<0.001
A6	القيام بوظيفة التدقيق الداخلي وفقا لمعايير التدقيق الداخلي يساهم بشكل كبير في فعاليته	0.854***	<0.001
A7	تتم وظيفة التدقيق الداخلي بشكل مستمر	0.723***	<0.001
A8	تهدف وظيفة التدقيق إلى تحقيق الرقابة المالية في المؤسسات	0.688***	<0.001
A9	يؤثر التدقيق الداخلي على الإجراءات والمهام الإدارية في المؤسسة	0.741***	<0.001
A10	تساهم وظيفة التدقيق الداخلي بتحديد الغش والاحتيال	0.694***	<0.001
A11	يقوم المدققون الداخليون بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية	0.736***	<0.001

A12	تساعد وظيفة التدقيق الداخلي الهيئات الحكومية في عملية التخطيط، المراقبة وفرض الضرائب	0.682***	<0.001
A13	تعتبر تقارير المدقق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا	0.763***	<0.001
***:P<0.001 **:P<0.01			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss

تبين النتائج الواردة في الجدول رقم (3-4) أن جميع معاملات الارتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ($SP = 0.423,\ P = 0.003$) للعبارة (A2) إلى ($SP = 0.854,\ P < 0.001$) للعبارة (A6) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه(أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات)، وبالتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- **الاتساق الداخلي لمحور الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه**

يتكون هذا المحور من بعدين سنوضح الاتساق الداخلي لهما من خلال عرض الجدولين الآتيين:

الجدول رقم: (3-5) معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات بعد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها مع الدرجة الكلية للبعد نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
B1	تعمل دائرة التدقيق الداخلي مع الجهة المسؤولة عن المخاطر من أجل تحديد المخاطر	0.409**	0.007
B2	يقوم التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود خطة طوارئ في المؤسسة تشمل كافة المخاطر التي تم تحديدها ويتم مراجعتها بشكل مستمر ومنتظم	0.583***	<0.001

B3	يقوم التدقيق الداخلي بإعداد خطة تدقيق شاملة ويحدد بها مجالات المخاطر في مختلف أنشطة المؤسسة	0.392*	0.013
B4	تتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي الأدوات والوسائل اللازمة لقياس المخاطر وتقييمها	0.603***	<0.001
B5	يساهم التدقيق الداخلي في تقديم مقترحات من أجل تخفيف المخاطر في المؤسسة	0.588***	<0.001
***:P<0.001	**:P<0.01	*:P<0.05	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين النتائج الواردة في الجدول رقم (3-5) أن جميع معاملات الارتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من (SP=0.392, P=0.013) للعبارة (B3) إلى ($SP = 0.603, P$ <0.001) للعبارة (B4) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات والمحور الذي تنتمي إليه (دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها)، وبالتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

الجدول رقم: (3-6) معاملات الارتباط سبيرمان بين درجات عبارات فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي مع الدرجة الكلية للبعد نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط ***SP***	مستوى الدلالة ***P***
C1	رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة	0.663**	<0.001
C2	التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة	0.764***	<0.001

C3	يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقارير موجهة لإدارة المؤسسة للاطلاع على الملاحظات والتوصيات والاقتراحات فيما يخص الأداء المالي وتحسينه	0.575***	<0.001
C4	يساهم التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات من خلال تقديم معلومات جيدة ذات مواصفات كاملة وكافية	0.768***	<0.001
C5	رفع تقرير عن سوء استخدام الموارد	0.692***	<0.001
C6	تحليل المدقق الداخلي للوضع الداخلي للمؤسسة في ظل البنية الاقتصادية الخارجية	0.833***	<0.001
C7	تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بفحص وتقييم فعالية الأداء الفعلي بالخطط والمعايير والسياسات داخل المؤسسة	0.809***	<0.001
***:P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين النتائج الواردة في الجدول رقم (3-6) أن جميع معاملات الارتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من (SP=0.575, P<0.001) للعبارة (C3) إلى (SP=0.833, P <0.001) للعبارة (C6) مما يعني وجود علاقة طردية بين العبارات وبعد فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي الذي تنتمي إليه، وبالتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

ثالثا: الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد أهم أنواع صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط درجة كل متغير مع درجة متغيرات الدراسة الأخرى والدرجة الكلية لعبارات الاستبانة.

الجدول رقم: (3-7) معاملات الارتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان.

المتغير	1	2	3	الدرجة الكلية للاستبيان
1- أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات	1	-	-	-
2- دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	0.736***	1	-	-
3- فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي	0.692***	0.745***	1	
الدرجة الكلية للاستبيان	0.794***	0.671***	0.806***	1
مستوى الدلالة الإحصائية	***:P<0.001			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss

نلاحظ من الجدول رقم (3-7) الذي يبين معاملات ارتباط المحاور مع بعضها البعض، ثم مع الدرجة الكلية للمقياس (جميع عبارات الاستبيان)، أن جميع معاملات الارتباط الظاهرة في الجدول محصورة بين القيمتين (SP=0.671 ;SP=0.806) وهي دالة إحصائيا عند مستوى (0.01%)، وهذا يعكس الصدق البنائي لأداة الدراسة.

رابعا: ثبات الاستبيان

يعد ثبات الفقرات شرطا أساسيا من شروط أدوات البحث، ويقصد به أن تعطي عبارات الاختبار نفس النتائج أو قريبة منها إذا ما أعيد تطبيقها على الأفراد أنفسهم في الظروف نفسها.

وقد تم حساب معامل ثبات الاختبار بطريقة التباين ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، حيث تتمتع هذه الطريقة بأهمية خاصة في حساب ثبات الاختبارات الموضوعية وهي تمثل التجانس في أداء الأفراد في قياس خاصية محددة، وتتراوح قيمة معامل الثبات بين (0) و(1) وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على ثبات عالٍ للمتغير أو المقياس، وكلما اقترب من الصفر دل على عدم وجود ثبات.

يوضح الجدول التالي نتائج معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لمتغيرات الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان.

الجدول رقم (3–8) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المتغيرات والدرجة الكلية للاستبيان

محاور الدراسة		معامل ألفا كرونباخ A
المحور الأول: أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات		0.863
المحور الثاني: الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي	البعد الأول	0.869
	البعد الثاني	0.876
الدرجة الكلية للإستبيان		0.874

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول الرقم (3-8) أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ كانت مرتفعة، حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات: (α= 0.863)، كما جاءت قيم معامل الثبات لأبعاد محور الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي على النحو الآتي: بالنسبة للبعد الأول: (α= 0.869)، وللبعد الثاني: (α= 0.876) ، أما على مستوى الدرجة الكلية للاستبيان (جميع عبارات

الاستبيان) فقد بلغ معامل الثبات (α =0.874)، وهذا يؤكد أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة وتقيس ما وضعت لقياسه، وبالتالي فهي تفي بأغراض الدراسة.

المطلب الثاني: وصف المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة

اشتملت الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة كما جاء في الاستبيان المرفق في الملاحق على المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة)، حيث سيتم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية في التعبير عن خصائص أفراد العينة وتحليلها.

أولا: متغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (3–9) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي

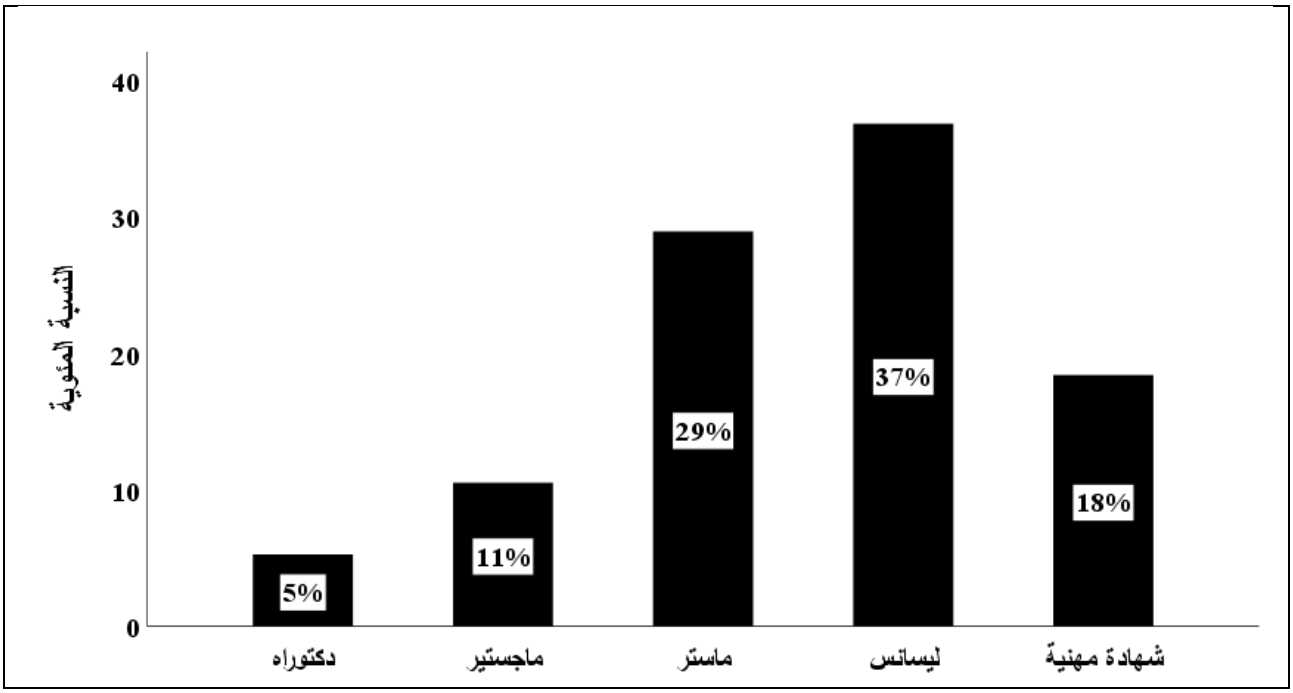
المتغير	الفئات	التكرار F	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	دكتوراه	02	05
	ماجستير	04	11
	ماستر	11	29
	ليسانس	14	37
	شهادة مهنية	07	18
	المجموع	38	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الموظفين الذين لهم شهادة ليسانس يمثلون المستوى التعليمي الغالب في عينة الدراسة إذ بلغ عددهم (14) موظف وبنسبة مئوية بلغت (37%)، يليهم الموظفين الذي لديهم شهادة ماستر بمجموع (11) موظف وبنسبة بلغت (29%)، ثم الموظفين الذي لديهم شهادة مهنية بمجموع (07) موظفين وبنسبة بلغت (18%) في حين نجد أن الموظفين من حاملي شهادة دراسات العليا يمثلون أدنى نسبة

من عينة الدراسة إذ بلغ عددهم (04) موظفين وبنسبة (11%) لفئة الحاملين شهادة ماجستير، وموظفين اثنين وبنسبة (05%) لحاملي شهادة دكتوراه. وعليه نستنتج أن غالبية الموظفين الذين يمثلون عينة الدراسة هم من حاملي شهادة ليسانس والماستر والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3–1) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

ثانيا: الوظيفة الحالية

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية:

الجدول رقم (3–10) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية

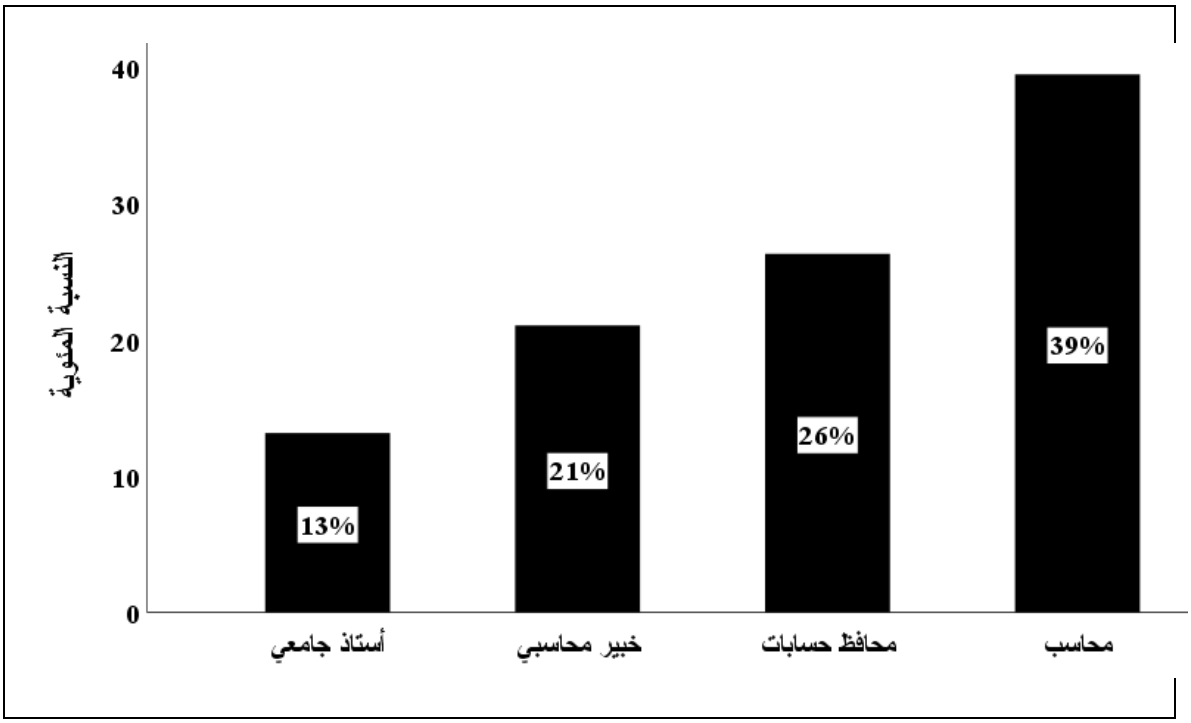
المتغير	الفئات	التكرارات *F*	النسبة المئوية %
الوظيفة الحالية	أستاذ جامعي	05	13
	خبير محاسبي	08	21
	محافظ حسابات	10	26

	محاسب	15	39
	المجموع	38	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن الموظفين الذين يتقلدون وظيفة المحاسب يمثلون الوظيفة الحالية الغالبة في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (15) موظف وبنسبة مئوية بلغت (39%)، يليهم الموظفين الذي هم في منصب محافظ الحسابات بمجموع (10) موظفين وبنسبة بلغت (26%)، ثم الموظفين الذي يزاولون وظيفة خبير محاسبي بمجموع (08) موظفين وبنسبة بلغت (21%)، وأخيرا الأساتذة الجامعيين بمجموع (05) موظفين وبنسبة (13%). وعليه نستنتج أن غالبية موظفي العينة هم من المحاسبين ومحافظي الحسابات، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3-2) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

ثالثا: عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة:

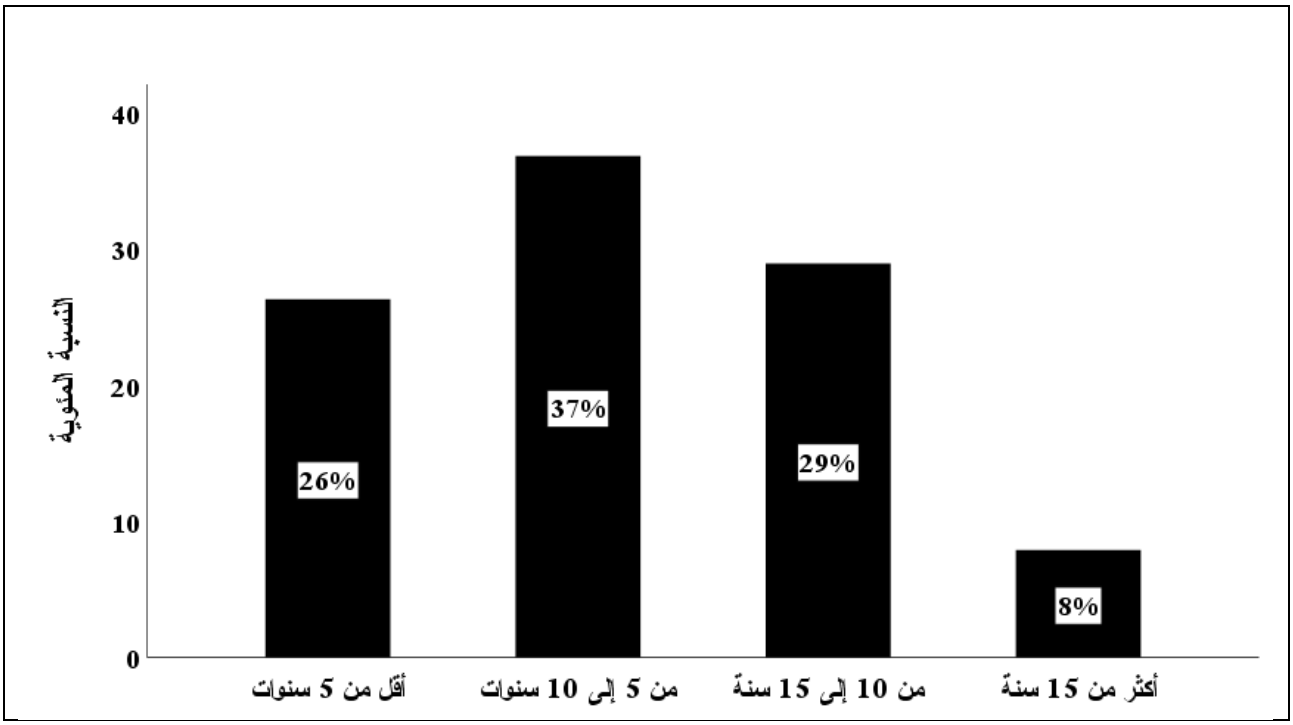
الجدول رقم (3–11) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

المتغير	الفئات	التكرار *F*	النسبة المئوية *%*
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	10	26
	من 5 إلى 10 سنوات	14	37
	من 10 إلى15 سنوات	11	29
	أكثر من 15 سنة	03	08
	المجموع	38	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن أعلى نسبة من موظفي عينة الدراسة يمتلكون سنوات خبرة [من 10 إلى 15 سنة]، حيث بلغ عددهم (14) موظف وبنسبة مقدارها (37%)، يليهم الموظفين الذين لديهم خبرة مهنية [من 10 إلى 15 سنة]، حيث بلغ عددهم (11) موظفين وبنسبة (29%)، ثم الموظفين الذين لديهم خبرة [أقل من 5 سنوات]، حيث بلغ عددهم (10) موظفين وبنسبة (26%)، في حين لم يشكل الموظفين الذين لديهم خبرة [أكثر من 5 سنوات] سوى (03) موظفين وبنسبة مقدارها (08%) من إجمالي حجم العينة. وتشير هذه النتائج إلى أن فئة المحصورة ما بين (5 إلى 10 سنوات) هي الأكثر تمثيلا لعينة الدراسة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-3) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة

سنركّز في هذا المطلب، على تحليل البيانات المتعلقة بآراء واستجابات موظفي عينة الدراسة اتجاه عبارات محاور الدراسة، وذلك عن طريق الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

أولا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات محور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين حول عبارات أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات

رمز العبارة	الفقرة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
A1	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي أحد الوظائف الأساسية في المؤسسة	3.421	0.758	موافق
A2	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة عن كل الأنشطة التنفيذية في المؤسسة	3.552	0.760	موافق
A3	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها	3.368	0.851	محايد
A4	يوجد تعاون وتنسيق بين وظيفة التدقيق والوظائف الأخرى في المؤسسة	3.526	0.796	موافق
A5	يواجه المدقق الداخلي عدة صعوبات عند القيام بوظيفته بنزاهة	2.763	0.675	محايد
A6	القيام بوظيفة التدقيق الداخلي وفقا لمعايير التدقيق الداخلي يساهم بشكل كبير في فعاليته	2.736	0.503	محايد
A7	تتم وظيفة التدقيق الداخلي بشكل مستمر	2.631	0.541	محايد
A8	تهدف وظيفة التدقيق إلى تحقيق الرقابة المالية في المؤسسات	4.105	0.763	موافق
A9	يؤثر التدقيق الداخلي على الإجراءات والمهام الإدارية في المؤسسة	3.421	0.889	موافق

A10	تساهم وظيفة التدقيق الداخلي بتحديد الغش والاحتيال	3.289	0.653	محايد
A11	يقوم المدققون الداخليون بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية	4.078	0.881	موافق
A12	تساعد وظيفة التدقيق الداخلي الهيئات الحكومية في عملية التخطيط، المراقبة وفرض الضرائب	3.894	0.894	موافق
A13	تعتبر تقارير المدقق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا	4.184	0.896	موافق
أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات		3.459	0.322	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3-12) أن المتوسط العام لمحور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M***=3.459) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.322) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (A13) التي نصت على " **تعتبر تقارير المدقق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا** " هي أكثر العبارات التي ساهمت في إثراء محور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات ، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.184) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.896) معبرا عن وجود تشتت في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (A8) الخاصة ب " **تهدف وظيفة التدقيق إلى تحقيق الرقابة المالية في المؤسسات**" بمتوسط حسابي (***M***=4.105) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.763) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (A7) المتعلقة ب " **تتم وظيفة التدقيق الداخلي بشكل مستمر** " على أدنى متوسط حسابي (***M***=2.631) وبانحراف معياري بلغ (***SD***=0.541) ما يدل على وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

ويلاحظ أيضا من نتائج إجابات موظفي عينة الدراسة أن باقي المتوسطات الحسابية انحصرت بين القيمتين [***M***= 2.736 ; ***M***=4.078]، حيث تتجمع غالبية هذه النتائج وفقا لمقياس (Likert) بين درجة (الموافق) ودرجة المحايد وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى موظفي عينة الدراسة حول محور دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للمؤسسة التي ينتمون إليها.

ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين لعبارات أبعاد محور الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه.

من أجل تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين حول عبارات أبعاد الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه داخل المؤسسات محل الدراسة، تم الاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الموضحة في الجدولين الآتيين:

الجدول رقم (3-13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لبعد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها.

رمز العبارة	الفقرة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	درجة الموافقة
B1	تعمل دائرة التدقيق الداخلي مع الجهة المسؤولة عن المخاطر من أجل تحديد المخاطر	4.526	0.922	موافق بشدة
B2	يقوم التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود خطة طوارئ في المؤسسة تشمل كافة المخاطر التي تم تحديدها ويتم مراجعتها بشكل مستمر ومنتظم	3.5	0.604	موافق
B3	يقوم التدقيق الداخلي بإعداد خطة تدقيق شاملة ويحدد بها مجالات المخاطر في مختلف أنشطة المؤسسة	3.473	0.603	موافق
B4	تتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي الأدوات والوسائل اللازمة لقياس المخاطر وتقييمها	3.736	0.644	موافق
B5	يساهم التدقيق الداخلي في تقديم مقترحات من أجل تخفيف المخاطر في المؤسسة	3.894	0.689	موافق
دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها		3.826	0.342	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3-13) أن المتوسط العام لبعد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M***=3.826) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.342) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (B1) التي نصت على " **تعمل دائرة التدقيق الداخلي مع الجهة المسؤولة عن المخاطر من أجل تحديد المخاطر** " هي أكثر العبارات التي ساهمت في إثراء بعد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها ، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.526) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.922) معبرا عن عدم وجود تشتت في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (B5) الخاصة ب " **يساهم التدقيق الداخلي في تقديم مقترحات من أجل تخفيف المخاطر في المؤسسة** " بمتوسط حسابي (***M***=3.894) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.689) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وعلى العموم يلاحظ أن نتائج إجابات موظفي عينة الدراسة انحصرت بين القيمتين [4.526 =***M*** ; ***M***=3.473]، حيث تتجمع غالبية هذه النتائج وفقا لمقياس (Likert) داخل درجة (الموافق) و(الموافق بشدة) وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى موظفي عينة الدراسة حول بعد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها.

الجدول رقم (3-14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لبعد فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي.

رمز العبارة	الفقرة	المتوسط الحسابي ***M***	الإنحراف المعياري ***SD***	درجة الموافقة
C1	رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة	3.815	0.651	موافق
C2	التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة	4.263	0.685	موافق بشدة
C3	يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقارير موجهة لإدارة المؤسسة للاطلاع على الملاحظات والتوصيات والاقتراحات فيما يخص الأداء المالي وتحسينه	3.342	0.582	محايد

C4	يساهم التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات من خلال تقديم معلومات جيدة ذات مواصفات كاملة وكافية	3.263	0.723	محايد
C5	رفع تقرير عن سوء استخدام الموارد	3.447	0.601	موافق
C6	تحليل المدقق الداخلي للوضع الداخلي للمؤسسة في ظل البنية الاقتصادية الخارجية	3.631	0.785	موافق
C7	تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بفحص وتقييم فعالية الأداء الفعلي بالخطط والمعايير والسياسات داخل المؤسسة	4.342	0.627	موافق بشدة
فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي		3.729	0.44	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3-14) أن المتوسط العام لبعد فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي جاء بدرجة موافق وفقا لمقياس ليكارت، حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (***M***=3.729) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.44) يشير إلى تجانس أراء أفراد عينة الدراسة.

أما على مستوى العبارات، فنجد أن العبارة (C7) التي نصت على " **تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بفحص وتقييم فعالية الأداء** " هي أكثر العبارات التي ساهمت في إثراء بعد فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.342) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.627) معبرا عن عدم وجود تشتت في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (C2) الخاصة ب " **التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة** " بمتوسط حسابي (***M***=4.263) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.685) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات موظفي عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (C4) المتعلقة ب " **يساهم التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات من خلال تقديم معلومات جيدة ذات مواصفات كاملة وكافية** " على أدنى متوسط حسابي (***M***=3.263) وبانحراف معياري بلغ (***SD***=0.723) ما يدل على عدم وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

ويلاحظ أيضا من نتائج إجابات موظفي عينة الدراسة أن باقي المتوسطات الحسابية انحصرت بين القيمتين [***M***= 3.815 ; ***M***=3.342]، حيث تتجمع غالبية هذه النتائج وفقا لمقياس (Likert) بين درجة

(الموافق) والمحايد وهذا يدل على انطباع ايجابي لدى موظفي عينة الدراسة حول بعد فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي التي ينتمون إليها.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

سنركز في هذا الجزء من التحليل على اختبار فرضيات الدراسة الحالية باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية

أولا: اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على أن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة يعتبر منخفضا من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وللتأكد من صحة هذا الفرضية تمت مقارنة المتوسط الحسابي المتحصل عليه لمحور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات مع المتوسط الفرضي لمقياس ليكارت الخماسي (1+2+3+4+5 =15 ،(5/15=3)، ولمعرفة دلالة الفرق بين المتوسط المحقق والمتوسط الفرضي(3) تم استخدام الاختبار التائي لعينة واحدة، حيث تكون الفرضية ذات اتجاه مرتفع إذا كانت قيمة (t) المحسوبة اكبر من (t) الجدولية والتي تساوي (2.05) أو مستوى الدلالة أقل من (0.05)، وتكون الفرضية ذات اتجاه منخفض عندما تكون قيمة (t) المحسوبة أقل من (t) الجدولية والتي تساوي (2.05)أو مستوى الدلالة أقل من (0.05) وتكون الفرضية متوسطة، إذا كان مستوى الدلالة أكبر من (0.05). والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-15): نتائج اختبار (t) لتحقق من صحة الفرضية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	t المحسوبة	T الجدولية*	درجات الحرية *Df*	مستوى الدلالة
الفرضية الأولى	3.459	3	8.779***	2.03	37	<0.001

* : راجع جدول (t)؛ قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة الحرية (37) يساوي (2.03).

***: مستوى الدلالة الإحصائية أقل من (0.001)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (3-15): نجد ان قيمة (t) المحسوبة تساوي (8.779) وهي أكبر من قيمة (2.03) الجدولية كما أن مستوى الدلالة (P<0.001) أقل من مستوى (5%) ما يعني أن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة يعتبر مرتفعاً وليس منخفضا من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وعليه يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن " **أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة يعتبر مرتفعا في المؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة**".

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الأولى على أن مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي يعتبر منخفضا **في المؤسسات محل الدراسة** من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسية فرضيتين فرعيتين:

-الفرضية الفرعية الأولى

تنص الفرضية الفرعية الأولى على ان دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها يعتبر منخفضا **في المؤسسات محل الدراسة** من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة وللتأكد من صحة هذا الفرضية سيتم الاعتماد على نفس الطريقة التي تم بها اختبار الفرضية الأولى وذلك من خلال مقارنة المتوسط الحسابي المتحصل عليه لبعد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها مع المتوسط الفرضي، وبعد هذا يتم الحكم على الفرضية عن طريق اختبار (t) والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-16): نتائج اختبار (t) لتحقق من صحة الفرضية الفرعية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	T المحسوبة	T الجدولية*	درجات الحرية *df*	مستوى الدلالة
الفرضية الفرعية الأولى	3.826	3	14.884***	2.03	37	<0.001

* : راجع جدول (t)؛ قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة الحرية (37) يساوي (2.03).

***: مستوى الدلالة الإحصائية أقل من (0.001)

من إعداد طالبين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (3-16): نجد ان قيمة (t) المحسوبة تساوي (14.884) وهي أكبر من قيمة (2.03) الجدولية كما أن مستوى الدلالة (P<0.001) أقل من مستوى (5%) ما يعني أن دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها يعتبر مرتفعا وليس منخفضا من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. وعليه يمكن القول أن هذا البعد إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي

تنص على أن " **دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها يعتبر مرتفعا في المؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة** ".

-الفرضية الفرعية الثانية

تنص الفرضية الفرعية الأولى على ان فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي يعتبر منخفضا **في المؤسسات محل الدراسة** من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة وللتأكد من صحة هذا الفرضية سيتم الاعتماد على نفس الطريقة التي تم بها اختبار الفرضية الأولى وذلك من خلال مقارنة المتوسط الحسابي المتحصل عليه لبعد فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي مع متوسط الفرضي، وبعد هذا يتم الحكم على الفرضية عن طريق اختبار (t) والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-17): نتائج اختبار (t) لتحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية

البيان	المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	T المحسوبة	T الجدولية*	درجات الحرية *df*	مستوى الدلالة
الفرضية الفرعية الثانية	3.729	3	10.209***	2.03	37	<0.001

* : راجع جدول (t)؛ قيمة t الجدولية عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة الحرية (37) يساوي (2.03).

***: مستوى الدلالة الإحصائية أقل من (0.001)

من إعداد طالبين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (3-17): نجد ان قيمة (t) المحسوبة تساوي (10.209) وهي أكبر من قيمة (2.03) الجدولية كما أن مستوى الدلالة (P<0.001) أقل من مستوى (5%) ما يعني أن فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي يعتبر مرتفعا وليس منخفضا من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. وعليه يمكن القول أن هذا البعد إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن " **فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي يعتبر مرتفعا في المؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة** ".

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α =0.05) بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية

(المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة). وللإجابة على هذه الفرضية نقوم باستخدام تحليل التباين الثنائي، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-18) نتائج اختبار تحليل التباين الثنائي لتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات.

مصدر التباين	أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات				
	قيمة *F*	درجات الحرية *df*	مجموع المربعات	متوسط المربعات	مستوى الدلالة *P*
المؤهل العلمي	0.359	4	0.191	0.048	0.836
الوظيفة الحالية	0.355	3	0.142	0.047	0.786
عدد سنوات الخبرة	0.148	3	0.059	0.020	0.930
الخطأ	-	27	3.591	0.133	-
المجموع	-	38	458.645	-	-
(Lvene test):(3,38) = 0.693, *P*= 0.771					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول رقم (3-18) أن قيمة اختبار التجانس لمحور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات غير دال إحصائيا (Lvene test = 0.693, *P*=0.771) ما يعني أن تباين المجموعات متساوي، كما أن شرط التوزيع الطبيعي محقق مسبقا، وعليه فإن افتراضات تحليل التباين الثنائي محققة وبالتالي يمكن مواصلة التحليل. حيث بينت النتائج الواردة في الجدول السابق أن مستوى الدلالة لقيمة F أكبر من (5%) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات تعزى للمتغيرات الشخصية.

وبناءً على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α =0.05) بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة).**

رابعا: اختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الرابعة على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α =0.05) بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد محور دور الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة). وللإجابة على هذه الفرضية نقوم باستخدام تحليل التباين المتعدد، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-19) نتائج اختبار تحليل التباين الثنائي للتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور دور الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه.

مصدر التباين	دور الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه	قيمة F	درجات الحرية *df*	مجموع المربعات	متوسط المربعات	مستوى الدلالة *P*
المؤهل العلمي	البعد الأول	0.277	04	0.133	0.033	0.890
	البعد الثاني	1.007	4	0.823	0.206	0.421
الوظيفة الحالية	البعد الأول	0.715	3	0.257	0.086	0.552
	البعد الثاني	0.573	3	0.351	0.117	0.638
عدد سنوات الخبرة	البعد الأول	1.411	3	0.506	0.169	0.261
	البعد الثاني	0.934	3	0.572	0.191	0.438
الخطأ	البعد الأول	-	27	3.230	0.120	-

	البعد الثاني	-	27	5.517	0.204	-
المجموع	البعد الأول	-	38	560.680	-	-
	البعد الثاني	-	38	535.673	-	-
البعد الأول: (Lvene test):(**3**,**38**)= 1.196, P= 0.345						
البعد الثاني : (Lvene test):(**3**,**38**)= 0.699, P= 0.766						

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول رقم (3-19) أن قيمة اختبار التجانس لأبعاد محور دور الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه غير دالة إحصائيا، حيث تراوحت قيمة الإختبار للبعد الأول دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها (Lvene test = 1.196, *P*=0.345)، وللبعد الثاني فعالية تدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي (Lvene test = 0.699, *P*=0.766) ومن خلال هذه النتائج يمكن القول أن تباين المجموعات متساوي، كما أن شرط التوزيع الطبيعي محقق مسبقا، وعليه فإن افتراضات تحليل التباين الثنائي محققة وبالتالي يمكن مواصلة التحليل. حيث بينت النتائج الواردة في الجدول السابق أن مستوى الدلالة لقيمة F أكبر من (5%) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في محور دور الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه تعزى للمتغيرات الشخصية.

وبناءً على ما تقدم فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α =0.05) بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد محور دور الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة).

خلاصة:

نستنتج في الأخير من خلال إسقاط المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي أن وظيفة التدقيق الداخلي مهمة جدا بالنسبة للمؤسسات والتي تعد بدورها كأداة من أدوات الرقابة الداخلية التي تؤثر على الأداء المالي من خلال تقييمه وتحسينه.

ومن خلال دراستنا الاستبيانية لاحظنا أن مختلف الآراء توافق على ضرورة أن وظيفة التدقيق الداخلي مهمة في المؤسسات لكن ليس بدرجة كبيرة، ومدى أهمية هذه الوظيفة في ضبط الأداء المالي لديها.

خاتمة

خاتمة:

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها الخاصة فهي دائما تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجم هذه المؤسسات وكثرة فروعها وتشتت أعمالها، وهذا ما يؤدي إلى ضمان بقائها واستمرارها في السوق، وحتى تتمكن المؤسسة من متابعة كافة أنشطتها ومهامها أصبحت تولي أهمية بالغة للتدقيق الداخلي حيث أن وظيفته مستقلة داخل المؤسسة، ويهدف هذا الأخيرة إلى تنفيذ السياسات التي تضعها الإدارة والمحافظة على أصولها وحميتها من كافة العمليات غير الشرعية كالغش والاختلاس والسرقة.

ومن أجل ذلك قمنا ببحثنا هذا المتمحور حول دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية بحيث أبرزنا فيه بعض الصفات التي يجب على المدقق الداخلي أن يتصف بها وتكون متعلقة بذاته وميدان عمله، كما يجب أن يكون مؤهلا علميا وصاحب خبرة في المجال، حيث تضع المؤسسة فيه كافة الثقة من أجل التحقق من صحة مركزها المالي عن طريق الكشف عن مواطن الضعف والقوة وكذا تحديد الفرص وإلغاء الانحرافات وهذا ما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها و محاولة معالجة نقاط ضعفها باختيار القرار المناسب، وعليه أصبح من الضروري أن تعتمد كل المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها على التدقيق الداخلي.

كما يمكن القول أن المدقق الداخلي يعتمد على مجموعة من المعايير التي أقرها معهد المدققين الداخليين وذلك من أجل أداء عمله بكل نزاهة ومصداقية، وحتى يصل المدقق الداخلي إلى إبداء رأيه وإعطاء التقرير المناسب الذي يعتمد عليه وجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية تؤيد هذا الرأي والتقرير.

وعليه حاولنا معالجة موضوع الدراسة من خلال إشكالية البحث التي تمحورت حول " إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي في أن يساهم في ضبط الأداء المالي للمؤسسة؟ " ومن أجل الجمع بين الدراسة النظرية من جهة الجانب التطبيقي من جهة أخرى والنقاط التي تساهم في ضبط الأداء المالي في المؤسسة، وهذا بالتعرف على أساسيات الأداء المالي وتبيان مختلف مؤشراته وكذا العناصر المعتمد عليها في التدقيق الداخلي، وبعد معالجة مختلف جوانب الموضوع نظريا وإسقاطه على عينة من الخبراء المحاسبيين، أساتذة المحاسبة، محافظي الحسابات، محاسبين، توصلنا إلى مجموعة من النتائج مع وضع مجموعة من الاقتراحات والتوصيات.

1) اختبار الفرضيات:

1. تعتبر أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة منخفضة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

2. دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها يعتبر منخفضا في المؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة

3. تعتبر مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي منخفضة في المؤسسات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

2) النتائج:

من خلال التحليلات النظرية والعلمية وتحليل نتائج الاستبيان واستقراء أراء عينة الدراسة توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل التدقيق، كما يعطي صورة واضحة عن واقع المؤسسات التي يقوم بتدقيقها.
- هناك وعي من طرف المدققين الداخليين حول أهمية تحديد المخاطر وتقييمها لكن بدرجة منخفضة.
- إضافة إلى المساهمة الكبيرة للتدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في المؤسسات.

3) التوصيات:

وبناءا على ما تم التوصل إليه من نتائج في هاته الدراسة، فإننا نوصي بالآتي:

- وجوب الأخذ بالرأي الذي يقدمه المدقق الداخلي واتخاذ القرار على أساس التقرير الذي تم إعداده من طرف المدقق الداخلي.
- يجب على المدقق الداخلي مواكبة مستجدات تسيير المخاطر مع إجراء دورات تكوينية للتدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها.
- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دوره لما له من أهمية وذلك من خلال دعم الإدارة وأحكام الرقابة على مختلف جوانب الأداء المالي في المؤسسات.
- على المدقق الداخلي أن يطلع على مختلف تقارير المدقق الخارجي الخاصة بالأداء المالي بالنسبة للسنوات الماضية لتكوين فكرة حول واقع المؤسسة.

4) أفاق الدراسة:

- دور التدقيق الداخلي في حماية ممتلكات المؤسسة.
- مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية.
- التدقيق الداخلي وعلاقته بالأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.

المراجع

أولا: مراجع باللغة العربية

I. الكتب.

1. إبراهيم عبد الحليم عباده، **مؤشرات الأداء في البنوك الإسلامية**، دار النقاش للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

2. أحمد حلمي جمعة، **مدخل الى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2005.

3. ثناء علي القباني، و نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006.

4. حمزة الزبيدي، **اساسيات الادارة المالية**، الطبعة 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

5. حمزة محمود الزيدي، **التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل المالي**، دار الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة2، الأردن، 2011.

6. خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2006.

7. خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، دار الوراق للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2014.

8. خميسي شيحة، **التسيير المالي للمؤسسة دروس ومسائل محلولة**، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2010.

9. الدكتور محمد صالحي، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2016.

10. رضا خلاصي، **مرام التدقيق الداخلي للمؤسسة**، دار الهومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013.

11. رعد عبد الله الطائي، عيسى قداده، **إدارة الجودة الشاملة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2008.

12. زاهر عطا الرمحي، **الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2018.

13. السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لمنظمات الأعمال**، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.

14. صالحي محمد، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية(رماح)، عمان، الأردن، 2016.

15. طارق عبد العال حمادة، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**، الدار الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 2006.

16. على فضالة أبو الفتوح، **التحليل المالي، إدارة الأموال**، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، 1999.

17. فايز تيم، **مبادئ الإدارة المالية**، دار اثراء للنشر والتوزيع، الطبعة3، المملكة العربية السعودية، 2011.

18. مجيد الكرخي، **موازن الأداء وآلية استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة**، دار المناهج، الأردن، 2015.

19. محمد ابراهيم عبد الرحمان، **اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي**، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 2008.

20. محمد سعيد عبد الهادي، **الادارة المالية**، دار الجامعة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

21. محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على المؤسسات**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

22. محمد محمود الخطيب، **الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات**، دار الجامد للنشر والتوزيع، عمان،2009.

23. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، **مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.

24. وائل محمد ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، **اساسيات الادارة وبطاقة التقييم المتوازن**، دار وائل، عمان، 2009.

25. وليد ناجي الحيالي، **التحليل المالي**، منشورات الاكاديمية العربية في الدانمارك، 2007.

26. يوسف بومدين وفاتح ساحل، **تسيير التسيير المالي للمؤسسة**، دار بلقيس للنشر والتوزيع، الطبعة1، الجزائر، 2016.

II. المذكرات والأطروحات.

1. خراف مختارية، **دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سعيدة،2018/2017.

2. يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، 2007.

3. عبد الغني فضل علي، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك**، مذكرة ماجيستر، جامعة اليرموك، عمان،2003.

4. بولنوار خيرة، **التدقيق الداخلي كأداة لتحليل وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017.

5. محمد جلاب، ياسين بوكروني، **المراجعة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبية**، مذكرة تخرج ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2011.

6. عبد الله ابو سرعة، **بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجيستر، محاسبة وتدقيق، الجزائر.

7. حمو حفيظة، **دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017-2018.

8. بن عيسى سمية أم كلثوم، **دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة**، جامعة أدرار، مذكرة ماستر،2016/2015.

9. قسيمة إكرام، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية**، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، بسكرة، 2016.

10. بن خروف جليلة، **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات**، مذكرة ماجيستير، جامعة أحمد بوقرة الجزائر، 2009.

11. علواني سفيان، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، 2018/2017.

12. عزيز لوجاني، **دور المراجعة الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي**، مذكرة ماجيستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.

III. المقالات العلمية.

1. الشيخ الداوي، **تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، العدد7، 2010/2009.

2. هواري سوسي، **دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة**، مجلة الباحثين، عدد07، جامعة ورقلة، 2010.

IV. المداخلات والملتقيات.

1. عمر علي عبد الصمد، **الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، يومي 11/ 12 أكتوبر 2010، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، عنوان المداخلة: " دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر و انعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات".

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية.

1. Moller R, **Sarbanes-Oxley And The New Internal Audit** , John Wily And Son, New Jersey, 2004.

2. Renard J , **Théorie Et Pratique De L´audit Interne**, Et D´organisation, 6éme Edition, Paris, 2007.

3. Pierre ramage, **analyse et diagnostic financier**, edition d´organisation, paris, 2001.

4. Hervé Hutin, **Toute la finance d'entreprise en pratique**. 2eme édition d'organisation, paris 2003.

الملاحق

الملحق رقم (01):





جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

السلام عليكم

تحية طيبة وبعد...

في إطار إعداد مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة بجامعة المدية، تحت عنوان " **دور وظيـــفة التدقـــيق الداخـــلي في ضبط الأداء المالي**"

يشرفنا أن نضع بين أيديكم كمهنيين وأساتذة جامعيين هذا الاستبيان من أجل المساهمة في انجاز وانجاح هذه الدراسة الميدانية الهادفة الى معرفة الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي.

كما نعلمكم بان هذا الاستبيان موجه خصيصا لأغراض بحثية بحتة، ولا يشار فيه إلى أية معلومات شخصية، وأنه محاط بالسرية التامة.

و في الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم و مساهمتكم من أجل انجاح هذا العمل.

من اعداد الطالبين:

* جمال الدين معاصمي.

* محمد طجروني.

المحور الأول: البيانات الشخصية

1. **المؤهل العلمي:**

دكتوراه:( )، ماجيستر:( )، ماستر:( )، ليسانس:( )، شهادة مهنية:( ).

2. **الوظيفة الحالية:**

أستاذ جامعي: ( )، خبير محاسبي: ( )، محافظ حسابات: ( )، محاسبين: ( ).

3. **عدد سنوات الخبرة:**

أقل من 5 سنوات:( )، من 5 الى 10 سنة:( )، من 10 الى 15 سنة:( )، أكثر من 15 سنة:( ).

المحور الثاني: أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات.

البيـــــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. تمثل وظيفة التدقيق الداخلي أحد الوظائف الأساسية في المؤسسة.					
2. تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة عن كل الأنشطة التنفيذية في المؤسسة.					
3. تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها.					
4. يوجد تعاون وتنسيق بين وظيفة التدقيق والوظائف الأخرى في المؤسسة.					
5. يواجه المدقق الداخلي عدة صعوبات عند القيام بوظيفته بنزاهة.					

6. القيام بوظيفة التدقيق الداخلي وفقا لمعايير التدقيق الداخلي يساهم بشكل كبير في فعاليته.					
7. تتم وظيفة التدقيق الداخلي بشكل مستمر.					
8. تهدف وظيفة التدقيق الى تحقيق الرقابة المالية في المؤسسات.					
9. يؤثر التدقيق الداخلي على الإجراءات والمهام الإدارية في المؤسسة.					
10.تساهم وظيفة التدقيق الداخلي بتحديد الغش والاحتيال.					
11. يقوم المدققون الداخليون بتنفيذ دورهم بموضوعية وبما يتفق مع المعايير المقبولة للممارسة المهنية.					
12. تساعد وظيفة التدقيق الداخلي الهيئات الحكومية في عملية التخطيط، المراقبة وفرض الضرائب.					
13. تعتبر تقارير المدقق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا.					

المحور الثالث: الأداء المالي ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبطه.

البـــيـــــــان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أولا: دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها.					
1. تعمل دائرة التدقيق الداخلي مع الجهة المسؤولة عن المخاطر من أجل تحديد المخاطر.					
2. يقوم التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود خطة طوارئ في المؤسسة تشمل كافة المخاطر التي تم تحديدها ويتم مراجعتها بشكل مستمر ومنتظم.					

3. يقوم التدقيق الداخلي بإعداد خطة تدقيق شاملة ويحدد بها مجالات المخاطر في مختلف أنشطة المؤسسة.					
4. تتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي الأدوات والوسائل اللازمة لقياس المخاطر وتقييمها.					
5. يساهم التدقيق الداخلي في تقديم مقترحات من أجل تخفيف المخاطر في المؤسسة.					
ثانيا: فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي:					
1. رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.					
2. التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة.					
3. يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقارير موجهة لإدارة المؤسسة للاطلاع على الملاحظات والتوصيات والاقتراحات فيما يخص الأداء المالي وتحسينه					
4. يساهم التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات من خلال تقديم معلومات جيدة ذات مواصفات كاملة وكافية.					
5. رفع تقرير عن سوء استخدام الموارد.					
6. تحليل المدقق الداخلي للوضع الداخلي للمؤسسة في ظل البنية الاقتصادية الخارجية.					
7. تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بفحص وتقييم فعالية الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالخطط والمعايير والسياسات داخل المؤسسة.					

الملحق رقم (02):

1- جدول اختبار التوزيع الطبيعي:

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	Ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات	,176	38	,075	,940	38	,042
دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	,141	38	,053	,941	38	,046
فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي	,119	38	,194	,975	38	,544
a. Correction de signification de Lilliefors						

2-ثبات الاستبيان

- **أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات:**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,863	13

- دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,869	05

- فعالية التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,876	07

- الدرجة الكلية للإستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,874	25

3-الخصائص الديمغرافية

Table de fréquences

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دكتوراه	2	5,3	5,3	5,3
	ماجستير	4	10,5	10,5	15,8
	ماستر	11	28,9	28,9	44,7
	ليسانس	14	36,8	36,8	81,6
	شهادة مهنية	7	18,4	18,4	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي	5	13,2	13,2	13,2
	خبير محاسبي	8	21,1	21,1	34,2
	محافظ حسابات	10	26,3	26,3	60,5
	محاسب	15	39,5	39,5	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرعدد سنوات الخبرة المهنية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	10	26,3	26,3	26,3
	من 5 إلى 10سنوات	14	36,8	36,8	63,2
	من 10 إلى 15سنة	11	28,9	28,9	92,1
	أكثر من 15 سنة	3	7,9	7,9	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

4- المتوسطات الحسابية لمحاور الدراسة:

Statistiques univariées			
	N	Moyenne	Ecart type
A1	38	3,4211	,75808
A2	38	3,5526	,76042
A3	38	3,3684	,85174
A4	38	3,5263	,79651
A5	38	2,7632	,67521
A6	38	2,7368	,50319
A7	38	2,6316	,54132
A8	38	4,1053	,76369
A9	38	3,4211	,88932
A10	38	3,2895	,65380
A11	38	4,0789	,88169
A12	38	3,8947	,89411
A13	38	4,1842	,89610
المحور_الأول	38	3,4595	,32265
B1	38	4,5263	,92230
B2	38	3,5000	,60404
B3	38	3,4737	,60345
B4	38	3,7368	,64449
B5	38	3,8947	,68928
البعد_الأول	38	3,8263	,34224
C1	38	3,8158	,65162
C2	38	4,2632	,68514
C3	38	3,3421	,58246
C4	38	3,2632	,72351
C5	38	3,4474	,60168

C6	38	3,6316	,78572
C7	38	4,3421	,62715
البعد_الثاني	38	3,7293	,44036

5-الإختبار التائي

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات	8,779	37	,000	,45951	,3535	,5656
دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	14,884	37	,000	,82632	,7138	,9388
فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي	10,209	37	,000	,72932	,5846	,8741

6-جدول تحليل تباين للمحور الأول:

Tests des effets intersujets					
Variable dépendante: أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات					
Source	Somme des carrés de type III	ddl	Carré moyen	F	Signification
Modèle corrigé	,261[a]	10	,026	,196	,995
Constante	158,128	1	158,128	1189,027	,000
المؤهل_العلمي	,191	4	,048	,359	,836
الوظيفة_الحالية	,142	3	,047	,355	,786
عدد_سنوات_الخبرة	,059	3	,020	,148	,930
Erreur	3,591	27	,133		
Total	458,645	38			
Total corrigé	3,852	37			
a. R-deux = ,068 (R-deux ajusté = -,277)					

7-جداول تحليل التباين الثنائي للمحور الثاني

Tests des effets intersujets						
Source	Variable dépendante	Somme des carrés de type III	ddl	Carré moyen	F	Signification
Modèle corrigé	دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	1,104[a]	10	,110	,923	,528
	فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي	1,658[b]	10	,166	,811	,620
Constante	دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	196,658	1	196,658	1643,976	,000
	فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي	202,873	1	202,873	992,844	,000
المؤهل_العلمي	دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	,133	4	,033	,277	,890
	فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي	,823	4	,206	1,007	,421

الوظيفة_الحالية	دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	,257	3	,086	,715	,552
	فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي	,351	3	,117	,573	,638
عدد_سنوات_الخبرة	دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	,506	3	,169	1,411	,261
	فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي	,572	3	,191	,934	,438
Erreur	دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	3,230	27	,120		
	فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي	5,517	27	,204		
Total	دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	560,680	38			
	فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي	535,673	38			

Total corrigé	دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحديد المخاطر وتقييمها	4,334	37			
	فعالية التدقيق الداخلي في ظبط الأداء المالي	7,175	37			
a. R-deux = ,255 (R-deux ajusté = -,021)						
b. R-deux = ,231 (R-deux ajusté = -,054)						