

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة



ميدان: العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية
فرع: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
رقم:

مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبين:

حسام شوق

جمال جعيج

تحت عنوان

دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الإنتاجية
- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة -

لجنة المناقشة:

رئيساً	أستاذ محاضر(ب)	د/ مصطفى قمان
شرفاً ومقرراً	أستاذ محاضر(ب)	د/ إسماعيل سبتي
مناقشاً	أستاذ مساعد (أ)	د/ بحري علي

السنة الجامعية: 2018/2017



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة ابراهيم

قال تعالى: ﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾ سورة ابراهيم الآية 07

قال الرسول صلى الله عليه وسلم: (من لم يشكر الناس لم يشكر الله)

نشكر الله العلي القدير ونحمده سبحانه وتعالى لتوفيقه لنا في إنجاز هذا العمل المتواضع،
ونسأله عز وجل أن يجعله خالصاً بوجهه الكريم وأن يوفقنا إلى ما فيه الخير وما يحبه
ويرضاه في الدنيا والآخرة.

وننتقدم بالشكر والعرفان لكل الذين أسهموا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل ونخص

بالذكر دكتورنا الفاضل: **إبراهيم**

بقبوله تأطيرنا وتوجيهنا فكان ذلك بمثابة الشرف الكبير لنا فلم يحرمانا وقته ولا جهده، فكان
لنا نعم النصيح والرشيد حفظه الله.

إلى أساتذتنا الأفاضل في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بصفة عامة وقسم
علوم المالية والمحاسبة بصفة خاصة.

إلى جميع موظفي المؤسسات الاقتصادية على التسهيلات والمعلومات التي زودونا بها ولم
يبخلوا علينا.

إهداء

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما
إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما
إلى والدي العزيزين أطال الله في عمرهما

إلى زوجتي العزيزة التي سمرت معي الليلي
وكانت نعو السند لي

إلى إخوتي وأخواتي، أقاربي وأصدقائي

إلى أستاذي المشرف سبتي إسماعيل

إلى زميلي في الدراسة شوق حسام

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستر بجامعة المسيلة

تخص محاسبة وتدقيق

إلى كل من لم يخطه قلبي سموا

أهدي هذا العمل

جمال جعيج

الإهداء

إلى من فقهنى سر الحياة، إلى من أرجو رضاه... إليك أباى إجلالا و تقديرا.

إلى معنى الحب و الحنان و التفانى، إلى من كان دعاؤها سر

نجاحى.....إليك أباى حبا و وفاء.

إلى كل أفراد العائلة حفظهم الله.

إلى كل الأصدقاء و الزملاء.....رعاهم الله.

إلى كل من اتخذ درب العلم سبيلا.

حسام شوق

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الإنتاجية، وتحقيق هذه الهدف تم تصميم استبيان اعتمادا على الدراسة النظرية والدراسات السابقة، وتم توزيع 43 منها على عينة من المؤسسات الانتاجية وقد تم استرجاع 39 استبيان قابلة للاستعمال أي ما نسبته 90%، وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي وتحليل متغيرات الدراسة، واختبار فرضياتها.

كان من نتائج الدراسة أن وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإنتاجية محل الدراسة تقوم بدور جيد في تحسين أدائها، من خلال دورها في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية، المساهمة في دعم نظام حوكمة فعال للرفع من فعالية وكفاءة الأداء داخل المؤسسة وبالتالي الرفع من الإنتاجية، وكذا تقييم جودة الأداء لتحقيق أهداف المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الأداء، الحوكمة، نظام رقابة الداخلية، جودة الأداء

Résumé de l'étude en français

L'objectif de cette étude était l'explication du rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise productif, Pour atteindre cet objectif, un questionnaire a été élaboré sur la base de l'études théoriques et d'études antérieures. Un total de 39 questionnaires valables ont été récupérés (90%).

L'étude était basée sur une analyse statistique descriptive de la description, l'analyse des variables de l'étude et la vérification des hypothèses.

Les résultats de l'étude que la fonction d'audit interne dans les entreprises productives jouent un bon rôle dans l'amélioration de la performance, grâce à son rôle dans l'évaluation et l'activation du système de contrôle interne, ce qui contribue au soutien d'un système de gouvernance efficace pour accroître l'efficacité et l'efficience de la performance au sein de l'organisation et d'accroître ainsi la productivité et de bien Évaluer la qualité de la performance pour atteindre les objectifs organisationnels.

Mots-clés: audit interne, performance, gouvernance, système de contrôle interne, qualité de la performance

الفهرس

الفهرس

رقم الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر و عرفان
	إهداء
	ملخص الدراسة باللغة العربية
	ملخص الدراسة باللغة الأجنبية
IV-I	الفهرس
VI- V	قائمة الجداول
VIII- VII	قائمة الأشكال
أ- ز	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي	
09	تمهيد
10	المبحث الأول: مدخل عام للتدقيق
10	المطلب الأول: مفهوم ونشأة التدقيق
10	أولاً: نشأة التدقيق
12	ثانياً: مفهوم التدقيق
12	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق
12	أولاً: أهمية التدقيق
14	ثانياً: أهداف التدقيق
15	المطلب الثالث: معايير وأنواع التدقيق
15	أولاً: معايير التدقيق المتعارف عليها.
17	ثانياً: أنواع التدقيق.
19	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
19	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي ونشأته
19	أولاً: نشأة وتطور التدقيق الداخلي

20	ثانيا: مفهوم التدقيق الداخلي
22	المطلب الثاني: مبادئ التدقيق الداخلي وأهدافه
22	أولا: مبادئ التدقيق الداخلي
23	ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي
24	المطلب الثالث: أنواع ومعايير التدقيق الداخلي
24	أولا: معايير التدقيق الداخلي.
28	ثانيا: أنواع التدقيق الداخلي
30	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الانتاجية	
32	تمهيد
33	المبحث الأول: ماهية الأداء
33	المطلب الأول: مفهوم الأداء، أبعاده وأنواعه
33	أولا: مفهوم الأداء
34	ثانيا: أبعاد الأداء
35	ثالثا: أنواع الأداء
37	رابعا: العوامل المؤثرة في الأداء
38	المطلب الثاني: قياس وتقييم الأداء
38	أولا: قياس الأداء
39	ثانيا: تقييم الأداء
41	المطلب الثالث: تحسين الأداء
41	أولا: مفهوم تحسين الأداء
41	ثانيا: خطوات تحسين الأداء
43	المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة
43	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة
43	أولا: مفهوم الرقابة الداخلية

43	ثانيا: دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية
45	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة
45	أولا: تعريف الحوكمة
45	ثانيا: التدقيق الداخلي والحوكمة
47	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم جودة الأداء بالمؤسسة
50	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة	
52	تمهيد
53	المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية
53	المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم في الدراسة
54	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
54	المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة
58	المبحث الثاني: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لمحاوّر استمارة الاستبيان
59	المطلب الأول: تحليل فقرات المحور الأول المتعلق بالتدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة الفعالة على الأداء
62	المطلب الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني المتعلق بدعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات
65	المطلب الثالث: تحليل فقرات المحور الثالث المتعلق بعلاقة التدقيق الداخلي بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية
72	خلاصة الفصل
74	خاتمة العامة
78	قائمة المراجع
83	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
39	تصنيف مقاييس الأداء	01
54	عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمسترجعة	02
55	درجات مقياس ليكرت الخماسي	03
56	محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية	04
57	قيمة معامل crombach's Alpha	05
59	اختبار التوزيع الطبيعي	06
59	تحليل فقرات المحور الأول المتعلق بالتدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة الفعالة على الأداء.	07
62	تحليل فقرات المحور الثاني المتعلق بدعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات	08
65	تحليل فقرات المحور الثالث المتعلق بعلاقة التدقيق الداخلي بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية.	09
69	نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول	10
70	نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني	11
71	نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثالث	12

قائمة الاشكال

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
34	ممثلث الأءاء	01
40	مستويات تقييم الأءاء	02

مقامة

تمهيد

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات خلال القرن الماضي، حيث أن هذا التحول مس حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكبرها وتعدد الوظائف المكونة لها وتشابكها مما نتج عن ذلك بعد الملكية عن الإدارة وحاجتهم إلى معلومات أكيدة عن مستوى الأداء في مؤسساتهم.

وقد أبرزت الفضائح المالية ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من هاته المؤسسات مما حدا بها إلى الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية لهما من دور بالمؤسسات الحديثة، وقد عزا الكثير من الباحثين هذا الضعف إلى عدم اعتماد هذه المؤسسات بشكل كاف على وظيفة التدقيق الداخلي وعدم إعطائها الأهمية اللازمة كأداة تسعى إلى تفعيل النظم الرقابية، وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في مؤسسات اليوم، وبالتالي لا بد من وجودها داخل المؤسسة توكل لشخص كفاء ومستقل يحكم على صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة ويبين مستوى أداء المؤسسة، ذلك أن التدقيق الداخلي يعد من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات لما له من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، وقد شهدت الجزائر خلال نهاية القرن العشرين إفلاس العديد من المؤسسات نتيجة لسوء التسيير وانعدام آلية الرقابة داخل هاته الأخيرة ومن هنا يمكن طرح الإشكال التالي :

الإشكالية:

ما هو دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الإنتاجية الجزائرية؟

من هذا السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

§ هل للتدقيق الداخلي دور في تفعيل الرقابة على الأداء؟

§ ماهي علاقة التدقيق الداخلي بنظام حوكمة الشركات؟

§ هل للتدقيق الداخلي دور في الرفع من الفعالية، الكفاءة والإنتاجية؟

الفرضيات:

- § للتدقيق الداخلي دور في تفعيل الرقابة على الأداء؛
- § يساهم التدقيق الداخلي في دعم نظام حوكمة الشركات؛
- § للتدقيق الداخلي دور في الرفع من الفعالية، الكفاءة والإنتاجية.

دوافع اختيار الدراسة

- إن الدوافع التي جعلتنا نختار هذا الموضوع عديدة نذكر منها:
- § أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.
 - § الضعف الذي تعانيه معظم المؤسسات في هذا المجال نظرا لحدائته على البيئة الجزائرية.
 - § ارتباط الموضوع بالتخصص العلمي المدروس.
 - § إثراء المكتبة ومواصلة البحث العلمي في هذا المجال وتوسيعه.

أهمية الدراسة

- § إبراز دور التدقيق الداخلي في المؤسسة؛
- § تبرز أهمية الموضوع في كون التدقيق الداخلي من بين أهم الوظائف بالمؤسسة؛
- § تظهر أهمية الموضوع أيضاً من كون أن التدقيق الداخلي يساهم في ضبط الأداء بالمؤسسة.

أهداف الدراسة

- § التعرف على دور التدقيق الداخلي في الرفع من كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- § التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحسين دعم حوكمة المؤسسات؛
- § التعرف على دور التدقيق الداخلي في تقييم جودة الأداء بالمؤسسة؛
- § إبراز حتمية تطبيق المؤسسة للتدقيق الداخلي إذا أرادت تحسين وتقييم ضبط الأداء؛
- § التعرف على نوع التدقيق المطبق داخل المؤسسة الإنتاجية؛

§ اقتراح الحلول الملائمة للمشاكل التي تحول دون تطبيق نظام التدقيق على عنصر الأداء الكلي في الحالة التي يتم فيها إهمال أنواع التدقيق الأخرى، حيث يتم التركيز على الأداء المالي بالدرجة الأولى.

المنهج المتبع في الدراسة

لغرض التحليل الجيد للموضوع تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي كونه يتوافق مع سياق الموضوع، مع العلم أنه تم الاعتماد على استمارة أسئلة كأداة لجمع المعلومات تم توزيعها على المستجوبين بشكل مباشر من أجل ضمان جودة ومصداقية أكثر للبيانات.

حدود الدراسة:

تتضمن حدود الدراسة الميدانية الحدود المكانية، الحدود الزمانية، الحدود البشرية وهي كالآتي:

§ الحدود المكانية:

أجريت الدراسة في جانبها الميداني بمجموعة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة، وتم التطبيق في هذه الولاية بالذات لأن الباحثين يقطنان بها، وهذا من أجل تخطي الصعوبات التي يمكن أن تعترضهما في التطبيق الميداني كما ذكر سابقاً.

§ الحدود الزمانية:

بدأ جمع المعلومات في الإطار النظري منذ بداية السنة الجامعية (2017 - 2018)، أما إجراء الدراسة الميدانية فقد تم في شهر مارس من سنة 2018، حيث تم تطبيق الدراسة الاستطلاعية في الأسبوع الأول منه.

§ الحدود البشرية:

تمثلت الحدود البشرية في المدققين الداخليين والموظفين بالمؤسسات الإنتاجية

الدراسات السابقة

§ دراسة يوسف سعيد يوسف المدلل (2007)، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين بعنوان: دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء

المالي والإداري، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، وتمثلت مشكلة الدراسة في هل أن وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بالوظيفة المنوط بها في ضبط الأداء المالي والإداري لشركات المذكورة سابقا، وهدفت إلى توضيح دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري لهاته الشركات، وكان من أهم النتائج المتوصل إليها أن وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المذكورة سابقا تقوم بدور جيد في ضبط الأداء المالي والإداري والمساهمة في دعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم ودعم إدارة المخاطر وقياس كفاءة وفعالية الأداء.

§ دراسة يونس عليان الشويكي (2014) بعنوان: أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الأول، دمشق، الأردن، حيث نصت إشكالية الدراسة على ما يلي: هل التدقيق الداخلي له أهمية في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية في الشركات الأردنية، وقد هدفت هاته الدراسة إلى التعرف على الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة التدقيق الداخلي بما يحد من خطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، ومدى كفاءة المدقق الداخلي وفاعليته في تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، وتوصلت إلى عدة نتائج منها: هناك التزام جيد ومقبول بمعايير التدقيق الداخلي، هناك نقص في عدد المدققين الداخليين.

§ دراسة عمر شريقي (2015) بعنوان: التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في رفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف 1، العدد 07، الجزائر، ومشكلة هذه الدراسة تمثلت في: ماهو الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة الأداء في المؤسسات باعتباره أحد الآليات الرئيسية لإرساء نظام حوكمة فعال، وكان الهدف من هذه الدراسة هو إبراز العلاقة بين التدقيق الداخلي ومختلف الآليات الأخرى للحوكمة من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي.

§ امحمد فرعون (2017) بعنوان: الأداء الشامل في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبية بن بوعلي بالشلف، الجزائر، وكانت مشكلة هاته الدراسة تتمثل



في: ماهو مستوى الأداء الشامل المحقق ضمن قطاع الصناعات الغذائية في الجزائر، وهدفت الدراسة إلى التعرف على شكل المسار العام الذي تنتهجه المؤسسات في الجزائر لبلوغ الأداء الشامل، الذي يعبر عن الدمج والتوفيق بين كل من الأداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج من بينها أن مؤسسات عينة الدراسة أبدت اهتماما واضحا بمتغيرات الأداء الاقتصادي ومتابعة مستوياته، غياب تام لآليات الاتصال مع أصحاب المصالح والأطراف المعنية بنتائج المؤسسات.

صعوبات الدراسة:

من خلال دراستنا للموضوع واجهنا بعض الصعوبات والتي تتمثل في عدم استقبالننا من طرف مدققي بعض المؤسسات الإنتاجية شخصيا لاستلام هاته الاستمارة من اجل الإجابة عليها.

هيكل الدراسة

من أجل طريقة أفضل للإجابة على الإشكالية المطروحة، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول تسبقها المقدمة، تهتم بتوضيح إشكالية الدراسة، أسباب اختيارها، أهميتها، أهدافها، المنهج المتبع، الدراسات السابقة، وتليها الخاتمة تحوي نتائج الدراسة، التوصيات، والآفاق المستقبلية، حيث يوجد فصلين نظريين وفصل أخير تطبيقي، يسبق كل فصل تمهيد وينتهي بخلاصة.

أما محتويات الفصول التي تتكون منها الدراسة جاءت على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تم تقسيمه إلى مبحثين، تضمن أولها مدخل عام للتدقيق، من خلال عرض مفهوم ونشأة التدقيق، أهمية وأهداف التدقيق، معايير وأنواع التدقيق، أما المبحث الثاني تضمن طبيعة التدقيق الداخلي، من خلال تقديم مفهوم التدقيق الداخلي ونشأته، مبادئ التدقيق الداخلي وأهدافه، أنواع ومعايير التدقيق الداخلي.

الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة

تم تقسيمه إلى مبحثين، تضمن أولها ماهية الأداء، من خلال عرض مفهوم الأداء وأبعاده وأنواعه، قياس وتقييم الأداء، تحسين الأداء، أما المبحث الثاني تضمن مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة، من خلال تقديم دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة، دور التدقيق الداخلي في تقييم جودة الأداء بالمؤسسة.

في حين أن الفصل الثالث: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية تم تقسيمه إلى مبحثين خصص الأول لمنهجية وإجراءات الدراسة المتبعة، من خلال تحديد منهج الدراسة، طرق جمع البيانات، مجتمع وعينة الدراسة، قياس ثبات وصدق الاستمارة، كما يتناول هذا المبحث الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

أما المبحث الثاني فخصص لتحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة، عرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة، بواسطة استخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد:

إن تعقد أنماط التسيير بالمؤسسة والناجح عن التوسع الكبير للشركات، زيادة حدة المنافسة، التطورات السريعة التي تحدث في المجالات المالية والإدارية، التغيرات السريعة في التكنولوجيا وطرق التسيير، وظروف السوق وغيرها أدى إلى ضعف نظم الرقابة الداخلية مما اوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تتميز بالحياد والموضوعية يعتمد عليها في تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة وأمانة العاملين فيها، وكذا فحص وتقييم مدى فعالية الاساليب ومد الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرار ومواجهة المخاطر، ويعتبر التدقيق الداخلي الأداة المناسبة التي تسعى إلى تفعيل نظم الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: مدخل عام للتدقيق.

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن الإدارة، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة، يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء وكشف التلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق التدقيق الذي يقوم به في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة التدقيق

أولا: نشأة التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد كلمة مراجعة، تدقيق، "auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "audire" ومعناها يستمع، ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد، سنة 1494م، في موسوعة "لوقاباشيليو"

فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة المحاسبية للقيود ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنته من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.¹

¹ أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 8.

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب ست سنوات تدريبية إلى النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، ف جاء قانون الشركات عام 1862م، ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهمة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام، حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت. و تفاوتت الدول في تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854م، فرنسا سنة 1881م والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896م. ففي الفترة ما بين 1930م - 1940م، أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929م-1933م تضاعفت وسائل التدقيق، فقد أنشأت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى¹.

في عام 1939م، ظهرت فضيحة MC Kessou and robins نتيجة توزيع مزور وخاطئ للميزانية السنوية، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق. وبالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية. كما أن تضرر السياسة المالية للدول وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل، قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة ألا وهي الرقابة الضريبية ومن أدواتها التدقيق الضريبي.

على إثر ذلك؛ توسع مفهوم التدقيق كما تحددت تدريجيا المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات.

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 09.

ثانياً: مفهوم التدقيق

يوجد عدة تعاريف للتدقيق، نذكر منها ما يلي:

01- عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق بأنه: "عملية منهجية ومنظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".

02- عرفه خالد أمين بأنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة معلومة، ومدى تصور لها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة.¹ من خلال هذه التعاريف نستخلص ما يلي:

التدقيق هو عبارة عن فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصاً دقيقاً، حتى يطمئن المدقق من أن التقرير المالي سواء كان تقرير نتيجة المشروع خلال فترة زمنية، أو تقرير عن المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية، أو أي تقرير آخر يظهر صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي أعد من أجله هذا التقرير.²

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

أولاً: أهمية التدقيق

ليس من المتوقع أن يعرض المحاسب قوائم مالية دقيقة جداً، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرية التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من القوائم المالية، ومن ثم تجعلها تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرية الشخصية، لذا فإن المنفعة من تحقيق دقة عالية غالباً ما تكون قليلة. وبهذا فقد تبنى المحاسبون مبدأ الأهمية النسبية، والذي يشير إلى أن المحاسب عند اتخاذ قرار يتعلق بعملية المحاسبة يجب أن يعطي عناية أكبر لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية، وزيادة على ذلك فإنه على المدقق أن

¹ خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص17.
² عبد الفتاح الحصن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1994، ص4.

يتحقق فيما إذا كانت النتائج المعبر عنها في التقرير داخل حدود المدى المقبول، وهنا نجد أن المحاسبة قد فشلت لحد الآن في تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية في حالة اتخاذ قرار معين.

بناءً على ذلك فإن القاعدة هي أن العنصر يكون هاماً من وجهة نظر المحاسب إذا تسبب الخطأ فيه في تضليل مستخدم المعلومات الواردة في القوائم المالية¹، ويمكن أن يحكم المدقق أحياناً على الأهمية النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر الإجمالي للأصول أو صافي الدخل مثلاً.

يجب استخدام مثل هذه الإرشادات الضرورية لتقييم العلاقات النسبية في ضوء مدى تأثير هذا العنصر على العناصر الأخرى المرتبطة به، ونذكر على سبيل المثال إذا وجدنا أن الخطأ في عنصر من عناصر المخزون الذي يعد غير هام في علاقته بإجمالي المخزون، قد يكون هاماً فيما لو أن صافي الدخل تحدد بشكل خاطئ بسبب خطأ في المخزون، وعليه فإن استخدام معايير التدقيق المتعارف عليها تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالحصول على الحقائق المالية، إما من القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها، وإلا فإن مخالفة هذا سوف ينعكس في تقرير التدقيق.

التدقيق وسيلة وليس غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن أمثلة هذه الأطراف (الفئات): المدراء، المستثمرون، البنوك، رجال الأعمال والهيئات الحكومية...، إذ أن إدارة المؤسسة تعتمد كلياً على السياسات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، وتحرص على أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد أن إدارة المؤسسة تعتمد كلياً على السياسات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء، كما أن فئة المستثمرين تعتمد أيضاً على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 8.

ثانياً: أهداف التدقيق

إن التدقيق رافق نشأة الحضارات وتطور بتطورها، وقد كان نتيجة لعدة عوامل ذكرت في بداية الفصل، ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى:

1- أهداف تقليدية: يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

- § التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها؛
- § إبداء رأي فني استناداً إلى أدلة وبراهين على شفافية القوائم المالية؛
- § اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية؛
- § التقليل من حالات ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- § مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

2- أهداف حديثة:

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث انتقل التدقيق من مجرد قيام مدقق الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش أو تزوير، إلى فحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية، والخروج برأي فني محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة، ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، وتعتبر هذه الأهداف وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن بينها مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، تقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة بحيث لم يعد تحقيق أكبر ربح الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها: العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

لقد حاولت العديد من الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية في دول العالم وضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاول مهنة التدقيق علمياً وعملياً بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمو القوائم المالية ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المدققون من أحكام، والتغلب بذلك على الأشكال القائمة حول الصعوبات التي تعترض المراجع، إذ

¹ يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16، الأردن، 2003، ص3.

تتمحور حول الدراية بأمور غير محاسبية مثل الإدارة، القانون، التسويق، بحوث العمليات، التمويل، عند قيامه بقياس الكفاءة والفاعلية، وتقييم الأداء.

المطلب الثالث: معايير وأنواع التدقيق

أولاً: معايير التدقيق المتعارف عليها

المعايير هي إرشادات عملية يتم وضعها من طرف الدولة أو الجمعيات المهنية لمعالجة قضية ما وتقاس على ضوءها نتائج الأعمال. إن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد (معياري) لعمل المدقق المستقل والمحايد لأن هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة والكرامة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، هذه المعايير تعتبر المستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم.

المعايير التي سنقوم بتعدادها وشرحها هي المعايير الموضوعية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين علماً أن معظم أقطار العربية تقوم بتطبيق معايير التدقيق الدولية والتي سنقوم بتعدادها لاحقاً - إن لم يكن معظم المعايير البريطانية - مطابقة لمعايير التدقيق الدولية، وتقسم إلى ثلاث فئات (مجموعات رئيسية) وهي:¹

1- **المعايير الشخصية:** وهي معايير تخص شخص المدقق والمتعلقة بتأهيل المدقق ونوعية عمله وهي:

§ التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات.

هذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلاً وكفوفاً في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وإن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير كيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.

§ بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق، فعلى المدقق أن يحافظ على استقلاليته الذهنية

¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2004، ص 30.

الظاهرية والفعلية، فرأي مدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح غير ذي قيمة إذا لم يكن مستقلاً فعلياً وظاهرياً، أما الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات وفي حالة الشك باستقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستخفض نتيجة لذلك.

§ على المدقق أن يبذل عناية الرجل لعائلته أثناء إجراء التدقيق وعند تحضير التقرير. هذا المعيار يتطلب من المدقق المستقل إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التقرير. العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز (النتائج) من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي. وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويمتلك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالتبيب الاستشاري، المهندس وما شابه ذلك.

2- **معايير العمل الميداني:** وهي المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي عليه إنجازها وتشمل:

§ يجب التخطيط الكافي لعملية التدقيق كما يجب الإشراف على المساعدين، إن وجدوا.
 § يجب أن يكون هنالك فهم ودراسة وتقييم لنظام رقابة الداخلية ليكون أساساً لتخطيط عملية التدقيق وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الذي سيقوم به.
 § الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة وذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار، التأييدات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية.

3- **معايير التقرير:** تبين التوجيهات المعينة لتحضير تقرير المدقق وتشمل على:

§ يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموماً.
 § التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة (أي مبدأ التماثل والثبات)
 § تعتبر الأيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلافاً لذلك من قبل المدقق.
 § يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل (من جميع

جوانبها المادية) أو إعطاء رأي متحفظ، رأي [سلبى] أو عدم إعطاء الرأي وفي حالة عدم إعطاء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب.

ثانياً: أنواع التدقيق

ما زال بعض الكتاب يقسمون التدقيق من حيث نطاق العمل إلى تدقيق كلي وجزئي، أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة إلى تدقيق حكومي، تدقيق خارجي وتدقيق داخلي، أو من حيث زمن إجراء التدقيق إلى تدقيق مستمر وتدقيق نهائي، أو من حيث الالتزام إلى تدقيق الزامي وتدقيق غير الزامي، ولكن التقسيم الحديث للتدقيق يشمل الأنواع التالية:¹

1- **تدقيق البيانات المالية** وهو جمع وتقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية وتمثل الميزانية العامة والتدفقات النقدية وغيرها من الكشوفات المالية، مأخوذة ككل، لأجل التمكن من إعطاء الرأي من عدالة المركز المالي كما بتاريخ الميزانية وأن حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية تمثل النشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ وأن الايضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية. هذا النوع من التدقيق يتم من قبل شخص مستقل ومحاييد مؤهل ومدرب علمياً وعملياً ومجاز للممارسة في مهنته. أما المستفيدون من هذه البيانات المالية لأجل اتخاذ القرارات على أساسها وهم وعلى سبيل المثال:

-الإدارة، المساهمون، المستثمرون، الدائنون، المحللون الماليون، بعض هيئات الدولة والأسواق المالية.

2- **تدقيق الرقابة [تدقيق الالتزام]** وهو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع للضريبة أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة [النوعية] التي وضعتها مؤسسة التدقيق نفسها أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة. تقارير الرقابة عادة تعنون إلى الجهات التي قامت بوضع السياسات والإجراءات.

¹ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 23.

3- **تدقيق النشاط:** يشمل الحصول وتقييم القرائن والأدلة حول الكفاءة والفاعلية لنشاط المؤسسة [الشركة] والخاص بعملية معينة. وفي بعض الأحيان يسمون هذا النوع من التدقيق تدقيق الإنجازات أو تدقيق الإدارة. ويشمل هذا النوع من التدقيق ربما جميع الأنشطة، وعلى سبيل المثال: قسم المبيعات، أو المشتريات، أو المخازن، أو قسم التسويق، أو قسم الحاسوب.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي من أهم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة، حيث أنه يضمن للإدارة العليا تحقيق أهدافها ويسهم في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي بنسبة كبيرة، فهو أداة فاعلة للإدارة العليا من أجل تحقيق أهدافها وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى كل من مفهومه، نشأته، مبادئه، أهدافه، معايير وأنواعه.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي ونشأته

أولاً: نشأة وتطور التدقيق الداخلي:

كانت معظم الحكومات ومنذ بداية الحضارات في حاجة دائمة إلى من يراجع إيراداتها من الضرائب وكذا مصروفاتها. كما أنه منذ نشأة التجارة وأصحاب الأعمال يرغبون في التأكد من سلامة أداء العاملين معهم وأمانتهم ، فظهرت بذلك وظيفة جديدة تمثلت في التدقيق الداخلي¹ لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الازمة الاقتصادية سنة 1929 التي أدت إلى انهيار البورصات ،ولتفادي هذه الازمات ألزم المشرع الأمريكي أن تكون حسابات المؤسسة المسعرة في البورصة مراقبة من طرف مدقق خارجي ،وبالتالي أصبح واجبا على الشركات التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي ، حيث أن هذه الأخيرة قامت برفع أسعارها نظرا لزيادة المعاملات، مما دفع الشركات تدريجيا إلى تعيين مدققين داخليين يتقاضون أجرة من المؤسسات، ولهم نفس مهام المدقق الخارجي.

تعود بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى سنة 1941، واقتصارها في بداية الامر على النواحي المالية والمحاسبية لحماية لمصالح المؤسسات والشركات وممتلكاتها من أخطار الغش، السرقة، الضياع والتلاعبات الإدارية وغير الإدارية، «وتعززت أهمية التدقيق الداخلي بإنشاء معهد المدققين (The institute of intrernal auditeur) في الولايات

¹ كاروس أحمد، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010.2011، ص 27.

المتحدة الأمريكية ويمكن اعتبار هذه الخطوة هي الأساس في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي.

بحلول سنة 1957، وكذلك سنة 1971 تطور نطاق ومسؤوليات التدقيق الداخلي بشكل كبير وأصبح يشمل العديد من الخدمات التي يقدمها للإدارة، وبحلول سنة 1978 اعتمد المعهد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بشكل رسمي، ولقد استهدفت هذه المعايير بصفة خاصة توحيد مهنة التدقيق الداخلي عبر العالم بأسره من خلال وضع آلية يتم من خلالها الاعتراف الكامل بالتدقيق الداخلي كمهنة¹.

ثانياً: مفهوم التدقيق الداخلي

يوجد العديد من التعاريف للتدقيق الداخلي نذكر منها:

§ حسب نشرة عام 1999 لمعهد المدققين الداخليين (IIA) عرف التدقيق الداخلي بأنه «نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (التحكم)»².

§ عرف (عطا الله أحمد سويلم الحسبان) التدقيق الداخلي بأنه: وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى³.

1د صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في رفع تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البرية، عمان، 2016، ص41.

2خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص35.

3عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق الداخلي في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص

§ كما عرف (كمال عبد السلام على، خالد المعتصم) التدقيق الداخلي بأنه: هو الفحص المنظم لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة، بهدف تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية للمنشأة عن طريق محو الإسراف واكتشاف الأخطاء أو التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها¹.

§ عرفه مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) على أنه: وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة ويتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من ان مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية².

من خلال التعاريف السابقة يمكن بلورة تعريف عام وشامل للتدقيق الداخلي:

فالتدقيق الداخلي هو وظيفة إدارية توكيدية استشارية رقابية داخل المؤسسة تتميز بالاستقلالية يهدف إلى تقييم الأداء داخل المؤسسة من استخدام أمثل للموارد ومدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة، ولقد تضمن هذا التعريف المصطلحات التالية:

§ وظيفة إدارية داخلية: بمعنى أن القائم بعملية التدقيق هو عامل مسؤول ومختص داخل المؤسسة او الشركة.

§ نشاط توكيدي: يقوم بتنفيذ عمليات المؤسسة، ويبيدي رأيه فيما يخص مدى مصداقية وتكامل البيانات، ومدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية وحماية الأصول، ومدى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ومدى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

§ نشاط استشاري: يقوم بتقديم استشارات بطرق محددة.

§ وظيفة رقابية: من خلالها يتم تقييم مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية الأخرى.

¹ كمال عبد السلام على، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، بدون طبعة، بدون ناشر، جامعة المنصورة، مصر، 2003، ص 67.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 126.

§ وظيفة مستقلة: أي لا توجد أي قيود على قرار أو حكم المدقق الداخلي.

§ هدفه تقييم الأداء: بمعنى التأكد من مدى تحقق ابعاد قياس الأداء والتمثلة في الكفاءة والفعالية والاقتصاد.

المطلب الثاني: مبادئ التدقيق الداخلي وأهدافه.

أولاً: مبادئ التدقيق الداخلي¹:

01-الاستمرارية: ويتضمن هذا المبدأ ضرورة وجود وظيفة تدقيق داخلي مستمرة، ويقع على الإدارة العليا مسؤولية الإجراءات اللازمة التي تضمن استمرارية هذه الوظيفة مع مراعاة حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها.

02-الاستقلالية: هي أن تكون وظيفة المدقق الداخلي مستقلة عن تنفيذ النشاطات التي تدقق وعن إجراءات الرقابة الداخلية اليومية، مما يعزز من موضوعية هذه الوظيفة ونزاهتها.والاستقلالية تتطلب أيضاً عدم وجود تعارض في المصالح بين موظفي التدقيق وإدارة المؤسسة، وإن وجود علاقات شخصية بين المدققين الداخليين وأعضاء مجالس الإدارة بالمؤسسة يؤثر سلباً في استقلالية المدقق الداخلي مما يؤدي إلى إضعاف قدرتهم على أداء مهامهم.

03-وثيقة التدقيق: وهذا يتطلب أن يكون لدى كل مؤسسة وثيقة تعزيز وجود التدقيق الداخلي في المؤسسة بحيث تحتوي على اهداف التدقيق الداخلي ونطاق عمله، وموقع إدارة التدقيق في المؤسسة ومسؤوليات مدير إدارة التدقيق الداخلي، ويجب أن تعتمد اعتماد الوثيقة من قبل لجنة التدقيق في مجلس الإدارة.

04-النزاهة: تؤدي النزاهة الى تعزيز الثقة في المدققين الداخليين، ومن ثم تعزيز الثقة في الاحكام الصادرة عنهم، وتكمن النزاهة بالالتزام بالقوانين والافصاحات المطلوبة منهم وبذل

¹يونس عليان الشويكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الأول، دمشق، 2014، ص 285.

العناية المهنية والمسؤولية وعدم الإساءة للمهنة. وتعد النزاهة من أهم قواعد السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي.

05-الكفاءة المهنية: تعد عنصرا جوهريا في تأدية مهام التدقيق الداخلي بشكل مناسب داخل المؤسسة، وتشمل المعرفة والخبرة واستمرارية التأهيل ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي.

ثانيا: أهداف التدقيق

يهدف التدقيق الداخلي إلى فحص الأنظمة المحاسبية وإجراءاتها والسياسات المرسومة بهدف التحقق من تنفيذها طبقا لما هو مخطط لها واكتشاف أي انحرافات عن التنفيذ. كما أن المدقق الداخلي معني بمنع ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب في الدفاتر وفحص وتقييم وسائل الرقابة الداخلية بقصد تدعيمها وتحسينها واقتراح ما يراه كفيلا لتعديلها وتطويرها¹، وقد حدد (عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون) أهداف التدقيق الداخلي في النقاط التالية²:

- § التأكد من الالتزام بالسياسات، والإجراءات، ومسائل الرقابة الداخلية المصرح بها في المستويات الإدارية المختلفة.
- § التحقق من جودة المعلومات الصادرة عن مختلف اقسام المؤسسة.
- § المساهمة في تطوير القواعد والإجراءات حسب التطبيق.
- § التأكد من ان سياسات، واستراتيجيات، المؤسسة معدة ومتابعة من طرف كل المعنيين.
- § التأكد من ان معايير أداء المؤسسة يتم تحديثها، ويتم تحقيقها.
- § التأكد من الاقتصاد والكفاءة في استعمال موارد المؤسسة.

¹ محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الإيزو 9001، يوم دراسي، جامعة سكيكدة، ص 6.

² عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، بدون طبعة، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص 42

§ إحصاء وتقييم كل الآثار الجبائية التي يمكن ان تؤدي الى تغيير في الهيكل، أو الم مع الاستفادة من الامتيازات المقدمة من طرف التشريع الجبائي.

ما يلاحظ من خلال هذه الأهداف انها يمكن تصنيفها إلى صنفين: اهداف من أجل الحماية، وأخرى من أجل البناء.

1- اهداف الحماية: ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة، وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي بالإضافة الى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية:

§ تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة.

§ التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

§ اقتراح تطوير وتحسين الأداء في التطبيق.

2- اهداف البناء: حيث يتم القيام بأعمال الفحص، والمطابقة بين التطبيق الفعلي، والاطر والمعايير الموضوعة مسبقا لكل من: سياسات المؤسسة، الإجراءات المحاسبية، نظام الرقابة الداخلية، سجلات المؤسسة، أنشطة التشغيل.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي وأنواعه.

أولاً: معايير التدقيق الداخلي

وتتمثل في وثيقة رسمية صادرة عن هيئة معايير التدقيق الداخلي، تحدد فيها متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي، وتقييم أدائه. وتعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في العالم، حيث تنقسم إلى مجموعتين¹:

§ المجموعة الأولى: (المعايير الخاصة): وهي معايير الاستقلالية والموضوعية، معايير

¹يزيد صالح، عبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، الجزائر، 2016، ص 62.

الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة، معايير برنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق، معايير أهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي.

§ **المجموعة الثانية: (معايير الأداء):** معايير إدارة سلطة التدقيق الداخلي، معايير طبيعة العمل، التي تهتم بمعايير تخطيط عملية التدقيق، معايير أداء وتنفيذ عملية التدقيق، معايير توصيل نتائج التدقيق الداخلي، معايير مراقبة تنفيذ التوصيات، معايير مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات.

أ- المجموعة الأولى (المعايير الخاصة):

1- **المعيار الأول يتعلق بالاستقلالية والموضوعية:** ويوضح هذا المعيار أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة وأن المدققين الداخليين يجب أن يكونوا موضوعيين في أداء هذه الأنشطة ويشمل هذا المعيار على ثلاثة من المعايير الفرعية¹:

§ **الأول معيار يتعلق بالاستقلال التنظيمي:** حيث يفترض أن يرفع المدقق الداخلي تقريره إلى مستوى إداري مناسب داخل المؤسسة بما يضمن تنفيذ التوصيات الواردة.

§ **والثاني معيار يتعلق بالموضوعية الشخصية للمدقق الداخلي** حيث يفترض به أن يكون محايداً وغير منحاز وبعيداً عن تضارب المصالح مع جميع الأطراف ذات العلاقة.

§ **والثالث يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية** ويوضح هذا المعيار بأن أي ضعف في الاستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر يجب الكشف عنه فوراً للأطراف المناسبة وذات الاختصاص.

2- **المعيار الثاني يتعلق بمعايير الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة:** حيث يشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية:

الأول منها يتعلق بالاحترافية أو المهنية ويوضح هذا المعيار أن العمل يجب أن يتم بمنتهى الحرفية، والثاني معيار يتعلق بأن يبذل في أداء العمل العناية المهنية الواجبة والتي تضمن

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل ، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2007 ، ص 61

تحقيق النتائج والتي يتوقع أدائها من قبل مدقق داخلي رشيد ومؤهل بنسبة كافية، والثالث يتعلق بالتطور المهني المستمر ويوضح هذا المعيار أن المدققين الداخليين يجب عليهم أن يعززوا معارفهم ومهاراتهم بشكل مستمر.

3- المعيار الثالث يتعلق ببرنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق: حيث ينص هذا المعيار على أنه يجب على الرئيس التنفيذي أي المسؤول عن وحدة التدقيق الداخلي ان يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي، ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية:

§ معيار يتعلق بتقديرات جودة هذا البرنامج: ويقتضي هذا المعيار مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج وحدة التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

§ معيار يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة المقر: ويتطلب ذلك من المسؤول عن التدقيق الداخلي ابلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرنامج الجودة.

§ والمعيار الثالث هو معيار حول مراقبة اتساق العمل مع المعايير وينص على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير.

§ المعيار الرابع ينص على الكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير وهذا يقتضي من المسؤول عن التدقيق أن يكشف فوراً للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الامر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي.

4- المعيار الرابع يتعلق بأهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي: حيث يوضح هذا المعيار الغرض والسلطات والمسؤوليات الممنوحة للمدقق الداخلي التي يجب أن يتم تحديدها من خلال مجلس الإدارة عبر النظام الخاص بالتدقيق الداخلي.

المجموعة الثانية: معايير الأداء:

هي المعايير التي تحرص على متابعة أداء الأفراد عموماً، والمدققين الداخليين خصوصاً حتى يتم التأكد من توافق طبيعة أدائهم مع طبيعة عملهم وتشمل الأنواع التالية¹:

§ **إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

§ **طبيعة العمل:** يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة، إدارة الخطر، والرقابة وكذلك إتباع أسلوب منهجي منظم.

§ **تخطيط مهام التدقيق الداخلي:** يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة العمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توثيقها، والموارد المخصصة لها.

§ **تنفيذ مهام التدقيق الداخلي:** يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

§ **تبليغ النتائج:** يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.

§ **مراقبة سير العمل:** يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام متابعة ما يتخذ اتجاه النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

§ **حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر:** عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية، يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة، فيجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة، فإذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، فيجب على المدقق الداخلي رفع المسألة إلى مجلس إدارة الشركة لحسمها بمعرفته.

¹ صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في رفع تنافسية المؤسسة، مرجع سابق، ص 74 .

ثانياً: أنواع التدقيق الداخلي

أ- التدقيق الداخلي المالي: هو التدقيق الداخلي الذي يلتزم فقط بمتابعة كافة الحركات ، والنشاطات ، والعمليات المالية التي تتم داخل المؤسسة ، والتي قد ترتبط بعمليات مالية خارجية في حالات البيع ، والشراء ، وقد رأى (أحمد علي إبراهيم) أن هذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما التدقيق المالي قبل الصرف والتدقيق المالي بعد الصرف حيث يشير الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية ، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ ، أما التدقيق بعد الصرف فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف¹، إذن التدقيق الداخلي المالي يعتبر أداة هامة تمكن الإدارة العليا من التأكد من مدى مطابقة القوائم المالية التي تم اعدادها من قبل قسم المحاسبة مع الموجودات ، والالتزامات الخاصة بالمؤسسة والاطمئنان إلى دقة هذه البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس.

ب- التدقيق الداخلي الإداري: هو التدقيق الذي يشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية او المحاسبية ولذا فهو يتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة ومن المهام التي يتوجب القيام بها ما يلي²:

§ دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة.

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مرجع سابق، ص 56.

² سعودي مبروك رياض، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2003، ص 06.

- § التأكيد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالمؤسسة، وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.
- § المراجع الداخلي لا يتدخل في مهام مراقب التسيير الذي يقوم بوضع طرق التنبؤ وضمان سلامة السياسات العامة للمؤسسة، وإنما يتأكد من ان هذه الطرق مطبقة جيدا وتستجيب للأهداف المرسومة.

خلاصة الفصل:

عرف التدقيق الداخلي تطورات كبيرة باقتصاره في بداية الأمر على النواحي المالية والمحاسبية حماية لمصالح المؤسسات وممتلكاتها من أخطار الغش، السرقة، الضياع والتلاعبات الإدارية وغير الإدارية ليصبح يشمل العديد من الخدمات التي يقدمها للإدارة، فوظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة شاملة، دورية ومستقلة تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف سواء أهداف تتعلق بالحماية أو أهداف تتعلق بالبناء، كل هذا من أجل مساعدة المؤسسة في زيادة الفاعلية والرفع من الكفاءة والاقتصاد في النفقات، إذا يمكن القول أن التدقيق الداخلي أصبح من المهن الأساسية لحسن سير عمل أي مؤسسة.

الفصل الثاني:

مساهمة التدقيق الداخلي

في تحسين أداء المؤسسة الإنتاجية

تمهيد:

إن أي مؤسسة تسعى لتحقيق أهداف معينة، ويعتبر هدفها الاسمي هو البقاء والاستمرارية التي يضمنها الأداء الفعال، حيث أن الأداء أصبح اليوم شغلا شاغلا على مستوى الوظائف والعمليات المرتبطة بنشاطات المؤسسة، ذلك لأن الأداء في المؤسسة هو عبارة عن نتاج جماعي أي ما ينتج عن مشاركة جميع الأطراف المشاركة التي تؤثر على أداء المؤسسة سواءً كانت إنسانا أو آلة أو مادة، وبالتالي تحسين هذا الأخير أصبح أمرا ضروريا، خاصة في ظل تسارع التغيرات البيئية المحيطة واشتداد المنافسة من أجل التفوق على منافسيها وبالتالي لابد من وجوب وجود وظيفة داخل المؤسسة للاسترشاد بها، ويعتبر التدقيق الداخلي الوظيفة المناسبة لما لها من دور في تحسين اداء هاته الأخيرة وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة.

المبحث الأول: ماهية الأداء.

يعتبر الأداء المحور الأساسي الذي تعتمد عليه المؤسسة وخاصة في الوقت الحالي الذي يتسم بكبر حجم الشركات ووجود منافسة شديدة، فهو عنصر هام تبنى عليه العديد من القرارات الهامة، ويحدد مدى الاقتراب أو الابتعاد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية وسوف يتم التطرق إليه بشيء من التفصيل.

المطلب الأول: مفهوم الأداء، أبعاده وأنواعه.

أولاً: مفهوم الأداء.

لقد أكد الكثير من الباحثين على أن الأداء هو القدرة على الإنتاج بفعالية (باستهلاك القليل من الموارد) للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق (الجودة، الأجل، الخيار، السعر) بما يسمح بتحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي¹.

ويعرف الأداء على بأنه: "البحث عن تعظيم العلاقة بين النتائج والموارد، وفق أهداف محددة تعكس توجهات المؤسسة"²

كما عرف (وصفي الكساسبة) الأداء بأنه: "النتيجة النهائية لنشاط مؤسسة ما، لذلك فهو يعبر عن قدرة المؤسسة على استخدام مواردها المالية والبشرية والتكنولوجية والمعرفية بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها بطريقة كفؤة وفاعلة وتحقق توقعات وتطلعات أصحاب المصالح كالمستثمرين والعملاء والموظفين والموردين والحكومة والمجتمع بأكمله"³.

ويرى Bartoli بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين العناصر (نتائج - موارد - أهداف) والأبعاد (الكفاءة - الفعالية - والموازنة)⁴.

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

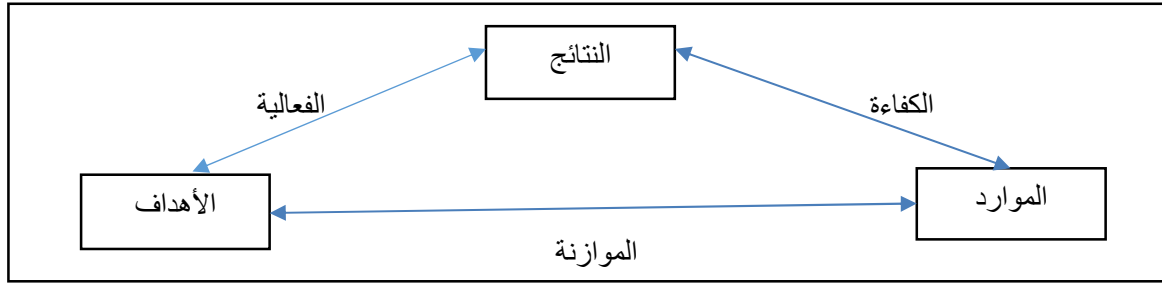
¹ بريش السعيد، يحيوي نعيمة، أهمية التكامل بين مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، 2011-2012، ص 31.

² Alain Fernandez , les nouveaux tableaux de bord des décideurs ,Edition d'organisation ,paris ,2000,p 40.

³ وصفي الكساسبة، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 27.

⁴ ناصر دادني عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص 13.

الشكل رقم (01): مثلث الأداء.



المصدر: ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص 13.

إن هذه العناصر ليس لها أثر بمعزل عن بعضها، إلا إذا تم التوفيق فيما بينها، وإن أخذ كل منها بمعزل عن بعضها من شأنه أن يسمح بالوقوع في مخاطر لا يتم التحكم فيها أو تتبعها.

إن هذا الاختلاف حول مفهوم الأداء ناتج عن اختلاف المعايير والمقاييس التي تستخدم في تقييمه وقياسه وعليه يمكن إعطاء تعريف شامل للأداء، وهو:

الأداء هو نتيجة ومستوى قدرة المؤسسة على استغلال مواردها وتحقيق الأهداف المخطط لها وذلك بالتوفيق بين العناصر (نتائج، موارد، أهداف) والأبعاد (الكفاءة، الفعالية، والموازنة).

ثانياً: أبعاد الأداء:

أ- **البعد الاقتصادي للأداء:** تتمثل أدوات قياس الأداء الاقتصادي في استخدام التحليل المالي، حيث يتم الاعتماد على مقاييس الربحية بأنواعها المختلفة والنسب المالية، انطلاقاً من القوائم المالية والتقارير التي تعدها، وكذا سجلات ودفاتر المؤسسة¹.

ب- **البعد التنظيمي للأداء:** يقصد بالأداء التنظيمي الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة

في المجال التنظيمي بعد تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، مع الإشارة أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية، وهذا يعني أنه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية.

¹ الجبارية كحيلي، دور استراتيجية التصدير في تحسين الأداء المؤسسي، رسالة ماجستير، جامعة محمد خبضر، بسكرة، 2014-2015، ص 33.

ومنه نستنتج مما سبق ان هذه المعايير المعتمدة في قياس الفعالية التنظيمية تلعب دورا هاما في تقويم الأداء، حيث تتيح للمؤسسة أدراك الصعوبات التنظيمية في الوقت الملائم من خلال مظاهرها الأولى، قبل ان يتم إدراكها من خلال تأثيراتها الاقتصادية.

ج - البعد الاجتماعي للأداء: يشير البعد الاجتماعي للأداء الى مدى تحقيق الرضا عند افراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لان مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشرا على وفاء الافراد لمؤسستهم. وتتجلى أهمية ودور هذا الجانب في كون ان الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد، إذا اقتصرت المؤسسة على تحقيق الجانب الاقتصادي، واهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية، كما هو معروف في ادبيات التسيير أن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية، لذا ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة، أي لكل ماله صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة (صراعات، أزمات..).¹

ثالثا: أنواع الأداء: يتم تصنيف الأداء حسب عدة معايير نلخصها كما يلي:

01- حسب معيار الشمولية: الذي قسم الأداء إلى كلية وجزئية²:

أ- الأداء الكلي: وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفية بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية، الشمولية، الأرباح، النمو، الاستقلالية، الريادة.

ب- الأداء الجزئي: وهو الذي يتحقق على مستوى الانظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن ينقسم حسب المعيار الوظيفي إلى: أداء وظيفة المالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة التموين، أداء وظيفة الإنتاج وأداء وظيفة التسويق.

¹ الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، الجزائر، 2010/2009، ص 219، 218
² عبد الملك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، 2001، ص 89.

02- حسب معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى أداء داخلي وأداء خارجي¹:

أ- الأداء الداخلي: وينتج من تفاعل مختلف أداء الأنظمة الفرعية للمؤسسة أي مختلف أداء الجزئية المتمثلة في الأداء البشري أي أداء الموارد البشرية في المؤسسة، والأداء التقني الذي يتعلق بجانب الاستثمارات، والأداء المالي الخاص بالموارد المالية المستعملة.

ب- الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن تغييرات البيئة المحيطة بالمؤسسة فهو ينتج عن المحيط الخارجي للمؤسسة، وبالتالي فإن المؤسسة لا يمكنها التحكم في هذا الأداء، حيث قد يظهر هذا الأداء في نتائج جيدة تحصل عليها المؤسسة، على سبيل المثال قد يزيد حجم مبيعات المؤسسة بسبب تحسن في الأوضاع الاقتصادية أو نتيجة إعانات تحفيزية من طرف الدولة، حيث أن هذه التغييرات قد تنعكس على أداء المؤسسة إيجابيا أو سلبيا، وبالتالي يجب على المؤسسة قيام وتحليل الأداء لأنه يمكن أن يشكل تهديدا عليها لذلك يجب أن تتحكم فيه كما هو الحال بالنسبة للأداء الداخلي.

03 - حسب المعيار الوظيفي: حسب هذا المعيار يقسم الأداء إلى:

أ- أداء وظيفة المالية: ويتمثل في قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي وبناء هيكل مالي فعال، بالإضافة إلى تحقيق المردودية وتعظيم العائد على الاستثمار باعتباره أحد أهم أهداف المؤسسة لذا فهو يقاس من خلال تحقيق المردودية وتعظيمها.

ب- أداء ووظيفة التسويق: يتحدد هذا الأداء من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق منها حجم المبيعات، الحصة السوقية، رضا العملاء، شهرة العلامة ومدى تموقعها في ذهن المستهلكين.

ج- أداء وظيفة الإنتاج: يتحقق عندما تحقق المؤسسة إنتاجية مرتفعة مقارنة بالمؤسسات الأخرى من خلال إنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف أقل تسمح لها بالمنافسة، بالإضافة إلى تخفيض في التعطلات الناتجة عن توقف الآلات أو التأخر في تلبية الطلبات.

د- أداء وظيفة الافراد: يعتبر المورد البشري أهم مورد في المؤسسة ومن خلاله يتم تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها بما يسمح بتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا يعني أن بقاء واستمرار المؤسسة مرهون بأداء العامل البشري فيها وهذا الأداء يبني على الكفاءات واختيار ذوي

¹ محمد جاسم الصميدعي، إستراتيجية التسويق، دار حامد، الأردن، 2000، ص 28.

المهارات العالية حيث أن فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب.

رابعاً: العوامل المؤثرة في الأداء

يتأثر الأداء بعدة عوامل منها خارجية وأخرى داخلية تتمثل في¹:

01- **العوامل الخارجية:** تتمثل هذه العوامل في مجموعة من المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق تحكم المؤسسة وعن رقابتها وتعتبر عن كل ما هو خارج عن المؤسسة بمختلف أبعاده، مما تؤثر على أدائها إما في شكل فرص يسمح بتحسين أدائها أو قد تكون خطراً يؤثر سلباً عليها مما يستدعي ضرورة التكيف معها لتخفيف آثارها، وتتمثل هذه العوامل في العوامل الاقتصادية، الاجتماعية، الثقافية، السياسية، القانونية والتكنولوجية.

02- **العوامل الداخلية:** تتمثل مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، حيث يمكن للمؤسسة التحكم فيها لحد ما والسيطرة عليها بشكل يسمح بزيادة آثارها الإيجابية أو التقليل من آثارها السلبية إذا ما أحكمت المؤسسة تنظيمها واهلت عمالها واستخدمت أساليب التسيير الحديثة ويمكن حصرها فيما يلي:

- **العوامل التقنية:** وهي مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني في المؤسسة والتي تضم على الخصوص الهيكل التنظيمي، مدى التنسيق والتكامل بين الوظائف المختلفة للمؤسسة، التكنولوجيا، العملية الإنتاجية، نوعية المنتج، شكله وتوافق منتجات المؤسسة ورغبات طالبيها ومستويات الأسعار، الموقع الجغرافي للمؤسسة، حجمها واستراتيجية المتبعة من قبل الإدارة.

- **العوامل البشرية:** يلعب العنصر البشري دوراً فعالاً في أداء المؤسسة باعتباره الموجه، الذي يختلف من حيث السن والجنس، مستوى تأهيل أفراد المؤسسة ومدى التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة، أنظمة المكافآت والحوافز، العلاقة بين العمال والإدارة.

- **نظام المعلومات السائد:** تلعب المعلومات دوراً مهماً في متابعة وتقييم أداء المؤسسة،

¹ شطارة نبيلة، لبرش سارة، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، ملتقى وطني، جامعة البليدة، ص 20.

حيث يتجسد انسياب المعلومة ضمن المحيط الداخلي للمؤسسة في نظام قائم بذاته، يتفاعل مع مجمل الأنشطة والوظائف التي تضطلع بها ومدى السرعة والفعالية في تحويل المعلومات من مواقع التنفيذ الى مواقع القرار أو العكس، إضافة الى نوعية هذه المعلومات ومدى الكفاءة العالية والدراية المعمقة بعملية جمع وتصنيف وتقييم البيانات المعبرة عن أدائها، وتحويلها الى معلومات يمكن استفادة منها في اتخاذ القرارات الكفيلة بتصحيح او تقييم مسار هذا الأداء.

المطلب الثاني: قياس وتقييم الأداء

أولاً: قياس الأداء:

01- مفهوم قياس الأداء:

تعتبر عملية قياس الأداء من أهم العمليات، لأنه بدونها لا يمكن القيام بعملية الرقابة، فهناك العديد من التعاريف لقياس الأداء نذكر منها:

التعريف الأول: القياس هو تحديد قيمة شيء بمقارنته بمعيار متفق عليه " ومعنى ذلك ان القياس هو مقارنة الشيء المراد قياسه بشيء آخر قدره ومتفق عليه.

التعريف الثاني: قياس الأداء هو المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المؤسسة وتوثيقها، ولا سيما مراقبة وتوثيق جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقاً.

02- مقاييس الأداء:

يمكن تصنيف مقاييس الأداء إلى ستة مقاييس وهي كالآتي¹:

§ **الفاعلية:** وهي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة مطابقة المخرجات لمتطلبات المؤسسة.

§ **الكفاءة:** هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة خروج عمليات المؤسسة بالنتائج المطلوب بأدنى تكلفة من الموارد.

§ **الجودة:** هي مستوى تلبية المنتج أو الخدمة لمتطلبات وتوقعات العملاء.

§ **التوقيت:** هذه الخاصية تقيس مدى إنجاز العمل بشكل صحيح وفي الوقت المحدد له، إذ

¹ وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، اساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 77.

لابد من وضع معايير لضبط أوقات الاعمال، وعادة ما تستند مثل هذه المعايير على متطلبات العملاء.

§ الإنتاجية: وهي القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال وجميع المستلزمات المستخدمة في تحقيق هذه القيمة.

§ السلامة: هذه الخاصية تقيس جانب القدرة العامة الكلية للمؤسسة وبيئة العمل للعاملين. وفي الجدول رقم (01) تتضح ماهية هذه المقاييس وكيفية التعبير عنها.

الجدول رقم (01): تصنيف مقاييس الأداء.

المقياس	يقيس	التعبير عنه بالوحدات
الكفاءة	قدرة المؤسسة على أداء المهام	المدخلات الفعلية مقارنة بالمدخلات المخططة.
الفاعلية	قدرة المؤسسة على التخطيط لمخرجات عملياتها	المخرجات الفعلية مقارنة بالمخرجات المخططة.
الجودة	مسألة إنجاز وحدة العمل بشكل صحيح، وإن معايير الصحة هنا تحدد حسب احتياجات العملاء.	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح مقارنة بإجمالي عدد الوحدات المنتجة
الإنتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لإنتاج وحدة عمل	عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد مقارنة بإجمالي عدد الوحدات المنتجة.

المصدر: وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، اساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 78.

ثانياً: تقييم الأداء

01- مفهوم تقييم الأداء:

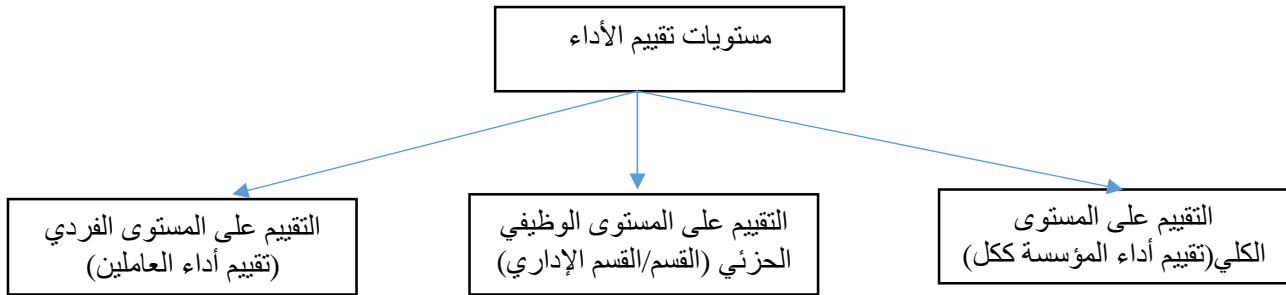
يعرف تقييم الأداء على أنه " تلك المرحلة الأساسية من مراحل عمليات الإدارة والتي يحاول فيها المديرون أن يفترضوا أن خياراتهم تنفذ بصورة صحيحة وأنها تلبي أهداف

¹ بودوح غنية، إستراتيجية التكوين المتواصل في المؤسسة الصحية وأداء الموارد البشرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة العلوم في علم الاجتماع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012، ص 166.

المؤسسة " وبالتالي فتقييم الأداء هو قياس الأعمال المنجزة ومقارنتها بالخطط المعدة مسبقاً، وذلك لاكتشاف الأخطاء ونقاط كل من الضعف والقوة داخل المؤسسة.

كما عرف تقييم الأداء بأنه عملية فحص وقياس الأداء من خلال دراسة ومقارنة ما يتم التخطيط له، وما تم القيام به من أعمال، وما تم إنجازه والوصول له¹. وهناك ثلاث مستويات لتقييم الأداء كما هي موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم (02) مستويات تقييم الأداء



المصدر: بودوح غنية، إستراتيجية التكوين المتواصل في المؤسسة الصحية وأداء الموارد البشرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة العلوم في علم الاجتماع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 167.

02 - أهداف تقييم الأداء: تتعدد أهداف عملية تقييم الأداء حيث يمكن تلخيصها في:

§ معرفة مستوى إنجاز الشركة للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بتلك الوظائف المدرجة في خططها.

§ الكشف عن أماكن الخلل والضعف في نشاط الشركة، وإجراء تحليل شامل لها، وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين إلى وسائل تلافيها مستقبلاً.

§ تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في المؤسسة، عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي تقوم به، وذلك من خلال إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية، وتحديد إنجازاته سلباً أو إيجاباً، الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداة الوحدة.

§ تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشرات في المسار الذي يوازن بين الطموح والإمكانات المتاحة.

¹ عبد الوهاب محمد جبين، تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة صحية، جامعة سانت كليمنتس العالمية، سوريا، 2009، ص 25.

- § الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً أكبر وبتكاليف أقل وبنوعية أفضل.
- § تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها عن طريق المعلومات التي تقدمها عملية تقييم الأداء.
- § تحفيز العاملين على تحسين الأداء.

المطلب الثالث: تحسين الأداء

أولاً: مفهوم تحسين الأداء¹:

يعرف تحسين الأداء على أنه استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات أو تحقيق التكامل بين تكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بطريقة مثلى، يتطلب تحسين الأداء لأي مؤسسة توازن العناصر التالية (الجودة، الإنتاجية، تكنولوجيا، التكلفة) وتوازن هذه العناصر يؤكد أن توقعات واحتياجات أصحاب المصلحة في المؤسسة قد أخذت في الاعتبار، ومن بين المبادئ الأساسية لتحسين الأداء:

- § الوعي بتحقيق احتياجات وتوقعات الزبائن (داخلي/خارجي)؛
- § إزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين؛
- § التركيز على النظم والعمليات؛
- § القياس المستمر ومتابعة الأداء.

ثانياً: خطوات تحسين الأداء²:

§ الخطوة الأولى: تحليل الأداء

يتم تحليل الأداء باختيار أداء المؤسسة ضمن أولوياتها وقدرتها وهو تعريف وتحليل للوضع الحالي والمتوقع للمشاكل في أداء العمل والمنافسة.

¹ آمال نمر حسن صيام، تطبيق التخطيط الاستراتيجي وعلاقته بأداء المؤسسات الأهلية النسوية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة الأزهر، غزة، 2010، ص 48.

² المرجع نفسه، ص 48-49.

§ الخطوة الثانية: البحث عن جذور المسببات

يتم تحليل المسببات في الفجوة بين الأداء المرغوب والفعلي، وعادة ما يتم الفشل في معالجة المشاكل لان الحلول المقترحة تهدف الى معالجة الأعراض الخارجية فقط وليست المسببات الحقيقية للمشكلة ولكن عندما تتم معالجة المشكلة من جذورها فذلك يؤدي إلى نتائج أفضل لذا فان تحليل المسببات هو رابط مهم بين الفجوة في الأداء والإجراءات لتحسين وتطوير الأداء.

§ الخطوة الثالثة: اختيار وسيلة التدخل أو المعالجة

التدخل في الاختيار هو طريقة منتظمة وشاملة ومتكاملة للاستجابة لمشاكل الأداء ومسبباته، واهم الطرق الملائمة لتجاوزه، وعادة ما تكون الاستجابة مجموعة من الإجراءات تمثل أكثر من وسيلة لتحسين الأداء ويتم تشكيل إجراءات الملائمة للمؤسسة ولوضعها المالي والتكلفة المتوقعة اعتمادا على الفائدة المرجوة، وأيضا تقييم المؤسسة ونجاحها يقاس بمدى تقليل الفجوة في الأداء والتي تقاس بمدى تحسين الأداء والنتائج التي توصلت اليها المؤسسة، لذا يجب أن تكون أي استراتيجية لتحسين وتطوير الأداء أخذًا بعين الاعتبار تغيير أهداف المؤسسة قبل تطبيق الاستراتيجية لضمان قبولها وتطبيقها في كل المستويات.

§ الخطوة الرابعة: التطبيق

بعد اختيار الطريقة الملائمة يتم وضعها حيز التنفيذ، ثم تصميم نظاما للمتابعة ومحاولة تضمين مفاهيم التغيير التي تريدها في الاعمال اليومية مع محاولة الاهتمام بتأثير الأمور المباشرة وغير المباشرة بالنسبة للتغيير لضمان تحقيق فعالية وكفاءة المؤسسة.

§ الخطوة الخامسة: مراقبة وتقييم الأداء

يجب ان تكون هذه العملية مستمرة، لأن بعض الأساليب والحلول تكون لها آثار مباشرة على تحسين وتطوير الأداء كما يجب أن يكون هناك وسائل مراقبة ومتابعة تركز على قياس التغيير الحاصل، لتوفير تغذية راجعة ومبكرة لنتيجة تلك الوسائل ولتقييم التأثير الحاصل على محاولة سد الفجوة في الأداء، يجب المقارنة وبشكل مستمر مع التقييم الرسمي بين الأداء الفعلي المرغوب وبذلك نكون حصلنا على معلومات من التقييم يمكن استخدامها والاستفادة منها في عمليات تقييم أخرى من جديد.

المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة.

يعتبر التدقيق الداخلي من المقومات الرئيسية لمراجعة ومتابعة أي نظام داخل المؤسسة، حيث أنه يسعى إلى البحث والتحقيق في النشاطات المتنوعة داخل المؤسسة مع تقديم الاقتراحات اللازمة حول سبل وطرق التحسين الواجب استخدامها، وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى هاته العناصر بشيء من التفصيل.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية

يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولرفع الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفعالية¹، وتشمل هذه الوسائل الهيكل التنظيمي، السياسات، الأنظمة، الإجراءات، التعليمات، المعايير، اللجان، دليل الحسابات، التنبؤات، الموازنات التقديرية، الجداول، التقارير، القيود، والتدقيق الداخلي.

ثانياً: دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية

طبقاً لآخر إصدار لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة سنة 2008 والتي تمت مراجعتها سنة 2012، فإن المعيار رقم 2130 الخاص بالرقابة، ينص على أن المدقق الداخلي يجب أن يساعد المؤسسة على المحافظة على نظام رقابة ملائم من خلال تقييمه لمدى كفاءته وفعالته والحث على تحسينه المستمر عند الضرورة.

ففي خدمات التأكيد، يجب على التدقيق الداخلي أن يقيم ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لمواجهة المخاطر المتعلقة بحوكمة المؤسسة والعمليات وأنظمة المعلومات في المؤسسة، ويشمل التقييم الجوانب التالية:

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سابق، ص

§ تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛

§ موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية؛

§ فعالية وفاعلية العمليات والبرامج؛

§ حماية الأصول؛

§ احترام القوانين، والأنظمة، القواعد والعقود.

أما في خدمات الاستشارة، فإنه يجب على المدققين الداخليين أن يستخدموا معارفهم بأنظمة الرقابة المكتسبة خلال مهام الاستشارة عندما يقيمون عمليات الرقابة في المؤسسة.

يظهر دور المدقق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال:¹

§ يبين المدقق الداخلي نتائج فحصه وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في

المؤسسة، ويبين نقاط القوة ونقاط الضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة الاختلالات.

§ مراجعة العمليات وتشمل وجود تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل تنظيم.

§ مراجعة الأداء، وتعني هل الأداء كفاء وفعال.

§ مراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات.

§ مراجعة الرقابة المالية والتي يمكن من خلالها تحقيق ثلاثة أهداف وهي:

- حماية الأصول المالية للمشروع.

- توفير الثقة والاكتمال في المعلومات المالية.

- دقة البيانات المحاسبية والإحصائية.

- مراجعة إدارية، وتعني مراجعة أداء الإدارة باعتبارها العامل الرئيسي للتدقيق

الداخلي.

¹ عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في رفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف 1، العدد 07، 2015، ص130.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة

أولاً: تعريف الحوكمة

تعددت تعاريف حوكمة المؤسسات نذكر منه:

عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة المؤسسات في مجلة (TONE AT THE TOP) والصادرة عنه بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها"¹

عرف (Monks and Minow) حوكمة المؤسسات بأنها "علاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء المؤسسة"².

ثانياً: التدقيق الداخلي والحوكمة

يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات، خاصة حسب المتطلبات الجديدة التي فرضته (SOX ACT,LSF). وبالنسبة ل IIA فقد نص المعيار 2110 على أن "نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقيم ويقدم التوصيات اللازمة لتطوير عملية الحوكمة، وذلك بالعمل على تحقيق الأهداف التالية:

§ تحسين الأخلاق والقيم داخل المؤسسة.

§ ضمان السير الفعال للأداء التنظيمي والمساءلة.

§ إيصال المعلومات حول الخطر والرقابة للجهات المعنية في المؤسسة.

¹ the institute of internal auditors, « the lessons that lie beneath», tone at the top, USA february 2002, p:02.

² عطا الله وراد خليل، «الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية»، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات – تدقيق المصارف والمؤسسات المالية – تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005، ص:15.

§ تنسيق النشاطات وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين والداخليين والإدارة.

يساهم التدقيق الداخلي بفاعلية في الحفاظ على توازن نظام الحوكمة، ويمكن تفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسة وفهم مبرراتها من خلال عدد من النظريات المتعلقة بالمؤسسة كمايلي:¹

1- التدقيق الداخلي، نظرية الوكالة، حوكمة الشركات:

من خلال تحليل العلاقة التعاقدية في ظل نظرية الوكالة يتم التوصل إلى وجود صراع مصالح بين المالك والمسير، تنبثق عنه تكاليف وكالة بالنسبة للمالك وهي تكاليف التدقيق الخارجي أو القانوني، الذي يعمل على مراقبة ومتابعة سلوك وأداء المسير، ويعتبر غياب التماثل المعلوماتي كأحد أوجه الصراع (عدم تماثل المعلومات بين: المساهمين، الإدارة العليا، مجلس الإدارة)، وهنا يتشكل ارتباط التدقيق الداخلي بكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة من خلال لجنة التدقيق (إن وجدت)، وتعاونه مع المدقق الخارجي يعد عاملاً أساسياً في التقليل من عدم تماثل المعلومات بين مختلف أطراف الحوكمة.

2- التدقيق الداخلي، نظرية تكاليف الصفقات، حوكمة الشركات

يرى المنظرون لتكاليف الصفقات أن الشركات على عكس السوق تظهر كأسلوب تنظيم يسمح بتحقيق وفورات على تكاليف الصفقات، وقد عملت إدارات المؤسسات على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي من خلال تحويل جزء من أعماله إلى تدقيق داخلي.

3- التدقيق الداخلي، نظرية الارتباط بالموارد، حوكمة الشركات.

يرى المنظرون للارتباط بالموارد، فإن المؤسسة تعتمد على محيطها فيما يتعلق بالموارد الأولية، رؤوس الأموال، العمل، التجهيزات، قنوات توزيع الإنتاج والخدمات. وعلى المؤسسة أن تتبنى نظاماً فعالاً من أجل التوجيه الأمثل للموارد، ويكون ذلك بتطبيق

¹ صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في رفع تنافسية المؤسسة، مرجع سابق، ص 194.

مبادئ الحوكمة والاعتماد على التدقيق الداخلي لتفعيل هياكلها وتحقيق كفاءة العمليات التنظيمية.

مما سبق يمكن القول إن مفهوم حوكمة الشركات يعتبر بمثابة المظلة التي يتم تحتها التدقيق وإعداد التقارير التي تتعلق بإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية، الذي يخدم الأداء الفعال ومسؤولية الأطراف ذات المصالح. فالحكم الجيد للمؤسسة يرتبط بإدارة تفهم المخاطر التي تواجهها المؤسسة، وقادرة على ضمان الرقابة الداخلية الكافية على أعمالها، وبهيكل إشرافية (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق...) قادرة على ضمان متابعة فعالية أداء المؤسسة أو سلوك الإدارة، بما يحقق أهداف كل الأطراف ذات المصالح في المؤسسة.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تقييم جودة الأداء بالمؤسسة

لقد زادت أهمية التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة من خلال الاتجاه المتزايد نحو ضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة وعلى الإدارة ذاتها، حيث يلعب التدقيق الداخلي دوراً مهماً في تقييم جودة الأداء في المؤسسة، وأن الغرض من ذلك هو تحديد ما إذا كانت أهداف المؤسسة قد تم تحقيقها، ومدى تحقق الأهداف التشغيلية وأهداف البرامج الموضوعية ومدى انفاقها مع أهداف المؤسسة ككل، ويتضمن دور التدقيق الداخلي في التحقق من جودة الأداء ما يلي:¹

§ فحص صحة واكتمال البيانات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب هذه المعلومات والتقارير عنها، كما يجب عليهم فحص أنظمة المعلومات باعتبارها توفر معلومات من أجل اتخاذ القرارات الرقابية والتقييد بالمتطلبات الخارجية.

وفي هذا المجال يجب على المدققين الداخليين تحديد:

§ ما إذا كانت السجلات والتقارير المالية والتشغيلية تحتوي على معلومات دقيقة، ويعتمد عليها في الوقت المناسب، وكاملة ومفيدة.

§ مدى كفاية وفعالية الأنشطة الرقابية على السجلات والتقارير.

§ فحص الأنظمة الموضوعية لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين

¹ عمر شريقي، مرجع سابق، ص 132

والتعليمات التي قد يكون لها تأثير مهم على الأعمال والتقارير، وأن يحددوا ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بذلك، وتقع على المدققين الداخليين مسؤولية تحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة كافية وفعالة.

§ فحص وسائل حماية الأصول من الأنواع المختلفة من الخسائر مثل السرقة، الحرائق، الأنشطة غير المشروعة، التعرض إلى العوامل الجوية.

§ تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، حيث تكون الإدارة مسؤولة على وضع معايير للتشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون مكتوبة وبشكل رسمي للرجوع إليها. ويكون المدققون الداخليون مسؤولين عن تحديد ما إذا كانت:

§ هناك معايير تشغيل وضعت لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاء.

§ معايير التشغيل مفهومة ويتم الالتزام بها.

§ الانحرافات عن معايير تشغيل يتم تحديدها وتحليلها وإبلاغها إلى المسؤولين لاتخاذ الإجراءات الصحيحة.

§ الخطوات التصحيحية قد تم اتخاذها.

§ فحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة والخاصة الموضوعة، وما إذا كانت العمليات والبرامج يتم تنفيذها كما هو مخطط لها، كما يجب عليهم تحديد ما إذا كانت الأهداف الخاصة بالعمليات التشغيلية تتماشى مع أهداف المؤسسة ككل ومدى الالتزام بذلك.

§ تحديد ما إذا كانت هناك معايير وضعتها الإدارة العليا لتحديد ما إذا كانت الأهداف العامة والخاصة قد تم تحقيقها، وفي اعتبارها كافية، فإنه يجب استخدامها في التقييم، أما في حالة عدم وجود معايير كافية، فإنه يمكن للمدققين الداخليين مساعدة الإدارة في صياغة معايير كافية وملائمة.

§ تحديد ما إذا كانت العوامل التي تعوق الأداء قد تم تحديدها وتقييمها والسيطرة عليها بطريقة ملائمة.

§ تحديد ما إذا كانت الأنشطة الرقابية لقياس تحقيق الأهداف والتقرير عنها قد تم وضعها وأنها كافية.

§ يمكن للمدققين الداخليين تقديم المساعدة للمديرين المسؤولين عن وضع الأهداف العامة والأهداف الخاصة والأنظمة، بتحديد ما إذا كانت الافتراضات الأساسية ملائمة، وما إذا تم استخدام معلومات دقيقة وملائمة، وما إذا تم إدخال على العمليات التشغيلية أو البرامج إجراءات رقابية مناسبة.

خلاصة الفصل:

انطلاقاً من كون التدقيق الداخلي أحد الركائز الرئيسية لحوكمة المؤسسات وانعكاساً لتطور معايير التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي، فقد تغير الدور التقليدي للمدقق الداخلي وتجاوز عملية فحص وتقييم نظام رقابة الداخلية ليصبح يهتم كذلك بتقييم وتحسين الكفاءة والفعالية وضبط جودة الأداء والحوكمة، والقيام بدور كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية في المؤسسة، وفي الأخير يمكن القول أنه بات من الضروري تنمية الوعي لدى المنظمات بمختلف أنواعها بأهمية نظام حوكمة المؤسسات، وأهمية الدور الذي يقوم به نشاط التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال وقادر على الرفع من جودة الأداء في المؤسسة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مجموعة من المؤسسات

الإنتاجية بولاية المسيلة

تمهيد:

بعد التطرق في الفصلين الأول والثاني، لأهم الأسس النظرية لموضوع الدراسة، سنتناول في هذا الفصل منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية، من خلال تحديد دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء بالمؤسسة الإنتاجية بالتطبيق على عينة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة، وهذا بالاعتماد على تحليل وتفسير محاور الاستبيان، المستخدم كأداة رئيسية لجمع البيانات وتفسير النتائج، وفقا لفرضيات الدراسة. وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، خصص الأول لمنهجية وإجراءات الدراسة المتبعة، حيث تناول منهج الدراسة، وطرق جمع البيانات، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى شرح كيفية إعداد أداة الدراسة، والمتمثلة في الاستبيان، وزعت على أفراد العينة المختارة، وقياس ثبات وصدق هذه الاستمارة، من أجل التأكد من سلامة ووضوح فقراتها، بما يعزز الثقة والدقة في النتائج المتوصل إليها، كما يتناول هذا المبحث الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

أما المبحث الثاني فيتناول تحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة حيث خصص لعرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة، بواسطة استخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المبحث المنهج العلمي المستخدم في الدراسة الميدانية، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة المختارة والأدوات البحثية المستخدمة في جمع البيانات.

المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم في الدراسة

يمكن اعتبار منهج البحث الطريقة التي يتبعها الباحث ويعتمد عليها ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، كما أنه الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث، إضافة إلى أنه العلم الذي يعنى بكيفية إجراء البحوث العلمية.

حيث أنه تم التعرف مسبقا على جوانب وأبعاد الظاهرة موضوع الدراسة من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة، المتعلقة بموضوع البحث، سعينا للوصول إلى قياس دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء بالمؤسسة الإنتاجية بالتطبيق على عينة تكونت من مجموعة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة، فقد اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، والوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لها وتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضوع الدراسة.

كما استخدمنا لتحليل موضوع الدراسة، أسلوب من أساليب المنهج الوصفي التحليلي وهو أسلوب دراسة الحالة، من خلال تطبيق الدراسة النظرية على عينة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة، بالإضافة إلى ذلك استخدمنا مصدرين أساسيين للبيانات هما:

1-المصادر الثانوية: لمعالجة الإطار النظري للبحث، والمتمثلة أساسا في الكتب باللغة العربية واللغة الأجنبية ذات العلاقة، وكذا المقالات والتقارير التي تناولت موضوع الدراسة، بالإضافة إلى البحث والاطلاع على مواقع مختلفة على شبكة الانترنت.

2-المصادر الأولية: ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث، لجأنا إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، صمم خصيصا لهذا الغرض، ووزع على مجموعة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة الممثلة لعينة الدراسة، وتم القيام بجمع وتفريغ وتحليل الاستبيان باستخدام برنامج SPSS الإحصائي.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كل المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة، ولصعوبة تغطية جميع المؤسسات، فقد تم اختيار عينة عشوائية تمثلت في 43 مؤسسة إنتاجية عمومية وخاصة، والجدول التالي يوضح عدد استثمارات الاستبيان الموزعة والمسترجعة ونسبتها المئوية.

الجدول رقم (02): عدد استثمارات الاستبيان الموزعة والمسترجعة

عدد الاستثمارات	الموزعة	المستعادة	المفقودة	النهائية
المجموع	43	39	04	39
النسبة	%100	%90	%10	%90

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على بيانات استمارة الأسئلة

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02) ما يلي: بلغ عدد المؤسسات الإنتاجية الممثلة لعينة الدراسة 43 مؤسسة، تم توزيع فيها استمارة استبيان وتم استرجاع 39 استمارة أي بنسبة 90%، في حين بلغ عدد الاستثمارات الضائعة 04 استثمارات بنسبة 10% من عدد الاستثمارات الموزعة الكلية.

المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة

أولا- أداة الدراسة الميدانية:

نظرا لعدم وجود مقياس أو استبيان يقيس المؤشرات المراد قياسها على حد اطلاع الباحثان، فقد تم تصميم استبيان يشمل ثلاثة محاور أولهما خاص بالتدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة الفعالة على الأداء، والثاني خاص بدعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات، وآخرهم متعلق بعلاقة التدقيق الداخلي بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية، وذلك من خلال الرجوع إلى الجانب النظري المتعلق بالتدقيق الداخلي والأداء داخل المؤسسة الإنتاجية، وأيضا من خلال الاستعانة بمجموعة من الاستبيانات المتعلقة بمتغيري الدراسة.

1- تصميم استمارة الأسئلة: قبل التطرق لكيفية تصميم الاستبيان ندرج أهم الأهداف المرجوة من خلال فقراته، فبالإضافة إلى الهدف الأساسي وهو تحديد دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء بالمؤسسة الإنتاجية بالتطبيق على عينة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة، نهدف من خلال تصميم الاستمارة أيضا إلى ما يلي:

أ- التعرف على قياس دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية على الأداء.

ب- التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات.

ج - التعرف على قياس دور التدقيق الداخلي في زيادة الفعالية والكفاءة والرفع من الإنتاجية.

وفيما يخص تصميم استمارة الاستبيان، فقد تم من خلال جملة من الوثائق والدراسات السابقة والجانب النظري للبحث، وتم الاعتماد في تصميم استمارة الاستبيان، على سلم ليكرت خماسي الأبعاد كمقياس للإجابة عن فقرات الاستمارة المندرجة تحت ثلاث محاور أساسية، والجدول رقم (03) يوضح سلم ليكرت خماسي الأبعاد ودرجات المقياس.

جدول رقم (03): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

ولتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس ليكرت الخماسي-الحدود الدنيا والعليا- المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على أبعاد المقياس الخمسة للحصول على طول البعد أي (5/4 = 0.80)، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة، إلى أقل قيمة في المقياس، وهي الواحد الصحيح، وذلك لتحديد الحد الأعلى للبعد الأول وهكذا كما يلي:

- غير موافق بشدة: المتوسط ينتمي إلى المجال: [1.00 - 1.80].

- غير موافق: المتوسط ينتمي إلى المجال: [1.80 - 2.60].

- محايد: المتوسط ينتمي إلى المجال: [2.60 - 3.40].

- موافق: المتوسط ينتمي إلى المجال: [3.40 - 4.20].

- موافق بشدة: المتوسط ينتمي إلى المجال: [4.20 - 5.00].

وقد قمنا بالإجراءات الآتية:

- إعداد استمارة أسئلة أولية، من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.

الفصل الثالث دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة

- عرض استمارة أسئلة على الأستاذ المشرف، من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
 - تعديل استمارة أسئلة بشكل أولي، حسب ما رآه المشرف لازماً للتعديل.
 - إجراء دراسة استطلاعية أولية لاستمارة الأسئلة، والقيام بالتعديل المناسب.
 - القيام بتحليل وتفسير واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.
- تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى ثلاث محاور، كما يوضحه الجدول رقم (04)، والذي يبين عنوان المحور، وأرقام الفقرات وعددها، والنسبة المئوية لكل محور، بالمقارنة مع العدد الكلي لفقرات الاستمارة.

جدول رقم (04): محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية

رقم المحور	العنوان	أرقام الفقرات	العدد	النسبة المئوية %
1	التدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة الفعالة على الأداء.	10-1	10	31,25
2	دعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات	18-11	08	25,00
3	علاقة التدقيق الداخلي بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية.	32-19	14	43,75
المجموع	-	32-1	32	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم 04 أن عدد فقرات المحور الأول والمعنون التدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة الفعالة على الاداء بلغ 10 فقرات بنسبة 31.25 % من العدد الكلي لفقرات الاستبيان، وبلغ عدد فقرات المحور الثاني والمعنون دعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات 08 فقرات بنسبة 25% من العدد الكلي لفقرات الاستبيان، في حين بلغ عدد فقرات المحور الثالث المعنون علاقة التدقيق الداخلي بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية 14 فقرة بنسبة 43.75 %.

ثانيا: صدق وثبات أداة الدراسة

1- صدق الاستبيان.

يقصد بصدق أداة الدراسة، أن تقيس فقرات استمارة الأسئلة ما وضعت لقياسه، ولقد قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، والصدق البنائي لمحاور المقياس.

2- ثبات الاستبيان

يقصد بثبات استمارة الأسئلة، أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع استمارة الاستبيان أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات استمارة الأسئلة يعني الاستقرار في نتائج استمارة الأسئلة، وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة، عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استمارة أسئلة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ، والجدول رقم (05) يمثل معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات استمارة الأسئلة.

جدول رقم (05): قيمة معامل Crombach's Alpha

عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: التدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة الفعالة على الأداء	10	0,81
المحور الثاني: دعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات	08	0,73
المحور الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية.	14	0,73
جميع فقرات الاستبيان	32	0,71

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن معامل ألفا كرونباخ لكل محاور استمارة الاستبيان تتراوح بين (0,73 - 0,81) وهي معاملات مرتفعة، وكذلك معامل ألفا لجميع محاور استمارة الأسئلة معا بلغ 0,71 وهذا يدل على أن قيمة الثبات مرتفعة، مما تدل على أن أداة الدراسة ذات ثبات عال مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة استمارة الأسئلة وصلاحيتها لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة الموضوع هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار شبيرو - ويلك):

سنعرض اختبار شبيرو - ويلك لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا واختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ومن خلال الجدول نجد أن القيمة الاحتمالية SIG أكبر من (0.05) لكل محور من محاور استمارة الاستبيان، مما يدل على إتباع البيانات التوزيع الطبيعي ومنه لاختبار الفرضيات نتبع الأساليب الإحصائية المعلمية.

جدول رقم (06): اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk - 1)

المحور	عنوان المحور	القيمة الإحصائية	قيمة مستوى الدلالة SIG
01	التدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة الفعالة على الأداء	0,97	0,63
02	دعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات	0,98	0,73
03	علاقة التدقيق الداخلي بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية	0,96	0,34
المجموع		0,97	0,66

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS

المبحث الثاني: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لمحاور استمارة الاستبيان

لتحليل فقرات استمارة الأسئلة تم استخدام اختبار (one sample T test) للعينة الواحدة ومستوى الدلالة لكل فقرة وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها (إذا كانت القيمة المطلقة لـ T المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية) وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها (إذا كانت القيمة المطلقة للمحسوبة اقل من قيمة t الجدولية) وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة.

المطلب الأول: تحليل فقرات المحور الأول المتعلق بالتدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة الفعالة على الأداء.

جدول رقم 07: يوضح تحليل فقرات المحور الأول المتعلق بالتدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة الفعالة على الأداء.

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	القيمة الاحتمالية SIG	درجة الموافقة	الترتيب
03	يساهم المدقق الداخلي في تحقيق الأهداف المخططة للمؤسسة.	4,31	0,80	10,21	0,00	38	01
02	يكشف المدقق الداخلي نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية.	4,15	0,93	7,72	0,00	38	02
01	للمدقق الداخلي الخبرة والاطلاع الكافي على مكونات نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة.	4,15	0,81	8,87	0,00	38	03
05	التدقيق الداخلي ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.	4,15	0,87	8,23	0,00	38	04
09	يقدم المدقق الداخلي الاستشارات اللازمة بخصوص نظام الرقابة الداخلية.	4,10	0,88	7,80	0,00	38	05
07	يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير عن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع له لمجلس الإدارة.	4,05	0,94	6,95	0,00	38	06
10	يتأكد المدقق الداخلي من مدى موثوقية ملائمة إجراءات الرقابة الداخلية للمؤسسة.	3,97	1,08	5,59	0,00	38	07
04	التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة على حماية أصولها من الاختلاس.	3,90	1,16	4,81	0,00	38	08
06	التدقيق الداخلي وسيلة لقياس أنظمة الرقابة الداخلية وقياس مدى كفاءتها.	3,77	0,93	5,16	0,00	38	09
08	التدقيق الداخلي يعمل على خدمة الإدارة وتلبية متطلباتها في جميع المجالات.	3,59	0,99	3,71	0,01	38	10
	كل فقرات المحور الأول	40,15	4,28	54,17	0,00	38	/

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (07) نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة وتحليلها بالترتيب التنازلي للعبارة حسب المتوسط الحسابي وموافقة (إيجابية) أو عدم موافقة (سلبية) على محتواها باستعانة بالدلالة للقيمة الإحصائية للاختبار T (ستيودنت).

احتلت الفقرة رقم (03) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4,31 وانحراف معياري 0,80 وبلغت القيمة T المحسوبة 10,21 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثالثة ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المدقق الداخلي يساهم في تحقيق الأهداف المخططة للمؤسسة.

احتلت الفقرة رقم (02) المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ 4,15 وانحراف معياري 0,93 وبلغت القيمة T المحسوبة 7,72 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثانية ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المدقق الداخلي يكشف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية.

احتلت الفقرة رقم (01) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 4,15 وانحراف معياري 0,81 وبلغت القيمة T المحسوبة 8,87 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الأولى ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن للمدقق الداخلي الخبرة والاطلاع الكافي على مكونات نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة.

احتلت الفقرة رقم (05) المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ 4,15 وانحراف معياري 0,87 وبلغت القيمة T المحسوبة 8,23 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الخامسة ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

احتلت الفقرة رقم (09) المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ 4,10 وانحراف معياري 0,88 وبلغت القيمة T المحسوبة 7,80 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة التاسعة ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المدقق الداخلي يقدم الاستشارات اللازمة بخصوص نظام الرقابة الداخلية.

احتلت الفقرة رقم (07) المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ 4,05 وانحراف معياري 0,94 وبلغت القيمة T المحسوبة 6,95 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة السابعة ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن

المدقق الداخلي يقوم بإعداد تقرير عن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع له لمجلس الإدارة.

احتلت الفقرة رقم (10) المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ 3,97 وانحراف معياري 1,08 وبلغت القيمة T المحسوبة 5,59 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة العاشرة ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المدقق الداخلي يتأكد من مدى موثوقية ملاءمة إجراءات الرقابة الداخلية للمؤسسة

احتلت الفقرة رقم (04) المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي بلغ 3,90 وانحراف معياري 1,16 وبلغت القيمة T المحسوبة 4,81 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الرابعة ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة على حماية أصولها من الاختلاس.

احتلت الفقرة رقم (06) المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي بلغ 3,77 وانحراف معياري 0,93 وبلغت القيمة T المحسوبة 5,16 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة السادسة ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي وسيلة لقياس أنظمة الرقابة الداخلية وقياس مدى كفاءتها.

احتلت الفقرة رقم (08) المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي بلغ 3,59 وانحراف معياري 0,99 وبلغت القيمة T المحسوبة 3,71 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثامنة ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي يعمل على خدمة الإدارة وتلبية متطلباتها في جميع المجالات.

وبصفة عامة فإن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول بلغ 40,15 وانحراف معياري 4,28، وبلغت القيمة T المحسوبة 54,17، وبعد حساب القيمة الحقيقية للمتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (4.015) هذه القيمة تنتمي إلى المجال [3,40 - 4,20] هذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون وبدرجة عالية على أن جميع عبارات المحور الأول والذي يوضح بأن التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل الرقابة الفعالة على الأداء.

الفصل الثالث دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة

المطلب الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني المتعلق بدعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات.

جدول رقم 08: يوضح تحليل فقرات المحور الثاني المتعلق بدعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات

الترتيب	درجة الموافقة	القيمة الاحتمالية SIG	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
01	38	0,00	7,39	0,99	4,18	الحكم الراشد بالمؤسسة يحقق أهداف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها.	26
02	38	0,00	8,87	0,82	4,15	يعتبر التدقيق الداخلي همزة وصل بين مختلف المصالح داخل المؤسسة ومجلس الإدارة والمدققين الخارجيين وذلك بتنسيق النشاطات وتوصيل المعلومات بينهم.	22
03	38	0,00	8,15	0,86	4,13	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المالية بالمؤسسة.	28
04	38	0,00	7,32	0,95	4,10	يتم تطبيق مبادئ الحوكمة بالاعتماد على تدقيق الداخلي للتحقيق كفاءة العمليات التنظيمية.	25
05	38	0,00	7,90	0,81	4,03	وجود ارتباط بين التدقيق الداخلي والإدارة العليا ومجلس الإدارة.	24
06	38	0,00	6,47	0,81	3,95	يساعد التدقيق الداخلي على الحفاظ توازن وكفاءة وفعالية حوكمة الشركات.	23
07	38	0,00	5,07	0,97	3,79	إدارة المؤسسة تعمل على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي وتحويل جزء منه للتدقيق الداخلي.	27
08	38	0,00	5,93	0,81	3,77	يقدم التدقيق الداخلي توصيات اللازمة لتطوير عملية حوكمة الشركات.	21
/	38	0,00	56,90	3,19	32,10	كل فقرات المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (08) نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة وتحليلها بالترتيب التنازلي للعبارة حسب المتوسط الحسابي وموافقة (إيجابية) أو عدم موافقة (سلبية) على محتواها بالاستعانة بالدلالة للقيمة الإحصائية للاختبار t (سيودنت).

احتلت الفقرة رقم (26) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4,18 وانحراف معياري 0,99 وبلغت القيمة T المحسوبة 7,39 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة السادسة والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن الحكم الراشد بالمؤسسة يحقق أهداف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها.

احتلت الفقرة رقم (22) المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ 4,15 وانحراف معياري 0,82 وبلغت القيمة T المحسوبة 8,87 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثانية والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي يعتبر همزة وصل بين مختلف المصالح داخل المؤسسة.

احتلت الفقرة رقم (28) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 4,13 وانحراف معياري 0,86 وبلغت القيمة T المحسوبة 8,15 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثامنة والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المالية بالمؤسسة.

احتلت الفقرة رقم (25) المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ 4,10 وانحراف معياري 0,95 وبلغت القيمة T المحسوبة 7,32 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الخامسة والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أنه يتم تطبيق مبادئ الحوكمة بالاعتماد على التدقيق الداخلي لتحقيق كفاءة العمليات التنظيمية.

احتلت الفقرة رقم (24) المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ 4,03 وانحراف معياري 0,81 وبلغت القيمة T المحسوبة 7,90 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الرابعة والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على وجود ارتباط بين التدقيق الداخلي والإدارة العليا ومجلس الإدارة.

احتلت الفقرة رقم (23) المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ 3,95 وانحراف معياري 0,81 وبلغت القيمة T المحسوبة 6,47 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة

الثالثة والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي يساعد على الحفاظ توازن وكفاءة وفعالية حوكمة الشركات.

احتلت الفقرة رقم (27) المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ 3,97 وانحراف معياري 0,97 وبلغت القيمة T المحسوبة 5,07 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة السابعة والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن إدارة المؤسسة تعمل على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي وتحويل جزء منه للتدقيق الداخلي.

احتلت الفقرة رقم (21) المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي بلغ 3,77 وانحراف معياري 0,81 وبلغت القيمة T المحسوبة 5,93 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثالثة ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي يقدر التوصيات اللازمة لتطوير عملية حوكمة الشركات.

وبصفة عامة فإن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني بلغ 32,10 وانحراف معياري 3,19، وبلغت القيمة T المحسوبة 56,90، وبعد حساب القيمة الحقيقية للمتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (4,012) هذه القيمة تنتمي إلى المجال [3,40 - 4,20] هذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون وبدرجة عالية على أن جميع عبارات المحور الثاني والذي يوضح أن التدقيق الداخلي داعم لحوكمة الشركات.

المطلب الثالث: تحليل فقرات المحور الثالث المتعلق بعلاقة التدقيق الداخلي بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية.

جدول رقم 09: يوضح تحليل فقرات المحور الثالث المتعلق بعلاقة التدقيق الداخلي بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	القيمة الاحتمالية SIG	درجة الموافقة	الترتيب
31	استقلالية المدقق الداخلي تؤدي إلى الحصول على تقييم فعال للأداء.	4,41	0,85	10,36	0,00	38	01
30	اعتماد المدقق الداخلي على معايير التدقيق يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة.	4,36	0,77	10,91	0,00	38	02
25	يقوم المدقق الداخلي بالكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت.	4,31	0,92	8,85	0,00	38	03
22	يقوم المدقق الداخلي بتقييم وقياس الأداء داخل المؤسسة.	4,10	0,96	7,11	0,00	38	04
29	التدقيق الداخلي يؤدي إلى التقليل من المخاطر المالية، الإدارية، والتشغيلية.	4,00	0,76	8,20	0,00	38	05
27	التدقيق الداخلي يؤدي إلى الرفع من جودة الإنتاج، زيادة مبيعات المؤسسة.	4,00	0,97	6,41	0,00	38	06
26	يقوم المدقق باقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلا وبالتالي السعي إلى تحسين أداء المؤسسة.	3,95	1,05	4,65	0,00	38	07
28	تقوم المؤسسة بإخضاع المدققين لدورات تدريبية لتحسين مستواهم.	3,92	1,20	4,80	0,00	38	08

الفصل الثالث دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة

09	38	0,00	5,90	0,92	3,87	المؤهلات العلمية والعملية للمدقق الداخلي تساهم في فعالية وكفاءة أداء المؤسسة.	19
10	38	0,00	5,28	1,03	3,87	يعتبر التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية لتحقيق الفعالية والكفاءة وزيادة الإنتاجية داخل المؤسسة.	20
11	38	0,00	4,82	1,12	3,87	المدقق الداخلي يقف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة.	21
12	38	0,00	4,62	1,03	3,77	توجد لجنة التدقيق بالمؤسسة بهدف متابعة مهام المدققين الداخليين.	32
13	38	0,00	4,08	1,09	3,72	يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين المعمول بها والمتعارف عليها.	24
14	38	0,00	2,91	1,20	3,56	يقوم المدقق الداخلي بالتدقيق في العمليات المالية فقط.	23
/	38	0,00	53,15	6,19	55,72	كل فقرات المحور الثالث	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (09) نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة وتحليلها بالترتيب التنازلي للعبارة حسب المتوسط الحسابي وموافقة (إيجابية) أو عدم موافقة (سلبية) على محتواها بالاستعانة بالدلالة للقيمة الإحصائية للاختبار t (ستيودنت).

احتلت الفقرة رقم (31) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4,41 وانحراف معياري 0,85 وبلغت القيمة T المحسوبة 10,36 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الواحد والثلاثون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن استقلالية المدقق الداخلي تؤدي إلى الحصول على تقييم فعال للأداء.

احتلت الفقرة رقم (30) المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ 4,36 وانحراف معياري 0,77 وبلغت القيمة T المحسوبة 10,91 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثلاثون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن اعتماد المدقق الداخلي على معايير التدقيق يؤدي على تحسين أداء المؤسسة.

احتلت الفقرة رقم (25) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 4,31 وانحراف معياري 0,92 وبلغت القيمة T المحسوبة 8,85 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الخامس والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المدقق الداخلي يقوم بالكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت.

احتلت الفقرة رقم (22) المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ 4,10 وانحراف معياري 0,96 وبلغت القيمة T المحسوبة 7,11 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثانية والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المدقق الداخلي يقوم بتقييم وقياس الأداء داخل المؤسسة.

احتلت الفقرة رقم (29) المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ 4,00 وانحراف معياري 0,76 وبلغت القيمة T المحسوبة 8,20 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة التاسعة والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي يؤدي إلى التقليل من المخاطر المالية، الإدارية، التشغيلية.

احتلت الفقرة رقم (27) المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ 4,00 وانحراف معياري 0,97 وبلغت القيمة T المحسوبة 6,41 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة السابعة والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي يؤدي إلى الرفع من جودة الإنتاج وبالتالي زيادة مبيعات المؤسسة.

احتلت الفقرة رقم (26) المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ 3,92 وانحراف معياري 1,05 وبلغت القيمة T المحسوبة 4,65 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة السادسة والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المدقق يقترح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلاً وبالتالي السعي إلى تحسين أداء.

احتلت الفقرة رقم (28) المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي بلغ 3,92 وانحراف معياري 1,20 وبلغت القيمة T المحسوبة 4,80 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثامنة والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن تقوم المؤسسة بإخضاع المدققين لدورات تدريبية لتحسين مستواهم.

احتلت الفقرة رقم (19) المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي بلغ 3,87 وانحراف معياري 0,92 وبلغت القيمة T المحسوبة 5,90 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة التاسعة عشر ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المؤهلات العلمية والعملية للمدقق الداخلي تساهم في فعالية وكفاءة أداء المؤسسة.

احتلت الفقرة رقم (20) المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي بلغ 3,87 وانحراف معياري 1,03 وبلغت القيمة T المحسوبة 5,28 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة العشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن التدقيق الداخلي يعتبر من الوظائف الأساسية لتحقيق الفعالية والكفاءة وزيادة الإنتاجية داخل المؤسسة.

احتلت الفقرة رقم (21) المرتبة الحادي عشر بمتوسط حسابي بلغ 3,87 وانحراف معياري 1,12 وبلغت القيمة T المحسوبة 4,82 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الواحد والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المدقق الداخلي يقف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

احتلت الفقرة رقم (32) المرتبة الثاني عشر بمتوسط حسابي بلغ 3,77 وانحراف معياري 1,03 وبلغت القيمة T المحسوبة 4,62 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثاني والثلاثون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أنه توجد لجنة التدقيق بالمؤسسة بهدف متابعة مهام المدققين الداخليين.

احتلت الفقرة رقم (24) المرتبة الثالث عشر بمتوسط حسابي بلغ 3,72 وانحراف معياري 1,09 وبلغت القيمة T المحسوبة 4,08 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الرابع والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المدقق الداخلي يقوم بالكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين المعمول بها والمتعارف عليها.

احتلت الفقرة رقم (23) المرتبة الرابع عشر بمتوسط حسابي بلغ 3,56 وانحراف معياري 1,20 وبلغت القيمة T المحسوبة 2,91 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني الفقرة الثالث والعشرون ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المدقق الداخلي يقوم بالتدقيق في العمليات المالية فقط.

وبصفة عامة فإن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث بلغ 55,72 وانحراف معياري 6,19، وبلغت القيمة T المحسوبة 53,15، وبعد حساب القيمة الحقيقية للمتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (3,98) هذه القيمة تنتمي إلى المجال [3,40-4,20] هذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون وبدرجة عالية على أن جميع عبارات المحور الثالث والذي يوضح بأن التدقيق الداخلي له علاقة بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية.

§ اختبار فرضية المحور الأول:

الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد دور للتدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الفعالة على الأداء.
الفرضية البديلة H_1 : للتدقيق الداخلي دور في تفعيل الرقابة الفعالة على الأداء.

جدول رقم (10): يوضح نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول

البيان	T المحسوبة	T الجدولية	(sig-t)	نتيجة اختبار الفرضية	
				H_1	H_0
نتائج المحور الأول	5,41	2,26	0,00	قبول	رفض

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على بيانات الاستمارة ومخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن اختبار T للمحور الأول بلغ 5,41 وهو أكبر بكثير من T الجدولية والتي تقدر بـ (2,26) وهذا ما يدل على أن المحور الأول دال إحصائيا عند مستوى الدلالة (0,05)، حيث أن القيمة الاحتمالية (SIG) لمجموع فقرات المحور بلغت (0,00) وهي أقل من (0,05) وذلك ما يثبت أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص فقرات المحور الأول، وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 والتي تقول أن للتدقيق الداخلي دور في تفعيل الرقابة الفعالة على الأداء، ويمكن تفسير هذا الدور من خلال نتائج الفحص والتقييم وكذا مراجعة العمليات وكفاءة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من طرف المدقق الداخلي.

تتم مراجعة العمليات عن طريق إعداد تقرير شامل يحدد فيه نقاط القوة ونقاط الضعف لأنظمة الرقابة الداخلية وتقديم الحلول اللازمة لحماية لأصول المؤسسة من الاختلاس ورفع لمجلس الإدارة وهذا ما تدعمه المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والتي تنص

على أن المدقق الداخلي يجب أن يساعد المؤسسة على المحافظة على نظام رقابة ملائم من خلال تقييمه لمدى كفاءته وفعالته والحث على تحسينه المستمر.

§ اختبار فرضية المحور الثاني:

الفرضية الصفرية H_0 : لا يساهم التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات.

الفرضية البديلة H_1 : يساهم التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات.

جدول رقم (11): يوضح نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني

نتيجة إختبار الفرضية		(sig-t)	T الجدولية	T المحسوبة	البيان
H_1	H_0				
قبول	رفض	0.00	2,36	7,11	نتائج المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على بيانات الاستمارة ومخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11)، أن اختبار T للمحور الثاني بلغ 7,11 وهو أكبر بكثير من T الجدولية والتي تقدر بـ (2,36)، وهذا ما يدل على أن المحور الثاني دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية (SIG) لمجموع فقرات المحور بلغت (0.00)، وهي أقل من (0.05)، وذلك ما يثبت أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص فقرات المحور الثاني، وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 والتي نقول بأن التدقيق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات.

يمكن تفسير هذه النتيجة من خلال العلاقة القوية بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والإدارة العليا من تنسيق للنشاطات وتوصيل للمعلومات، فهو يقدم خدمات استشارية للإدارة لتزويدهما بالتحليلات والاقتراحات لمعالجة الاختلالات اللازمة سواء كانت ناتجة عن عوامل داخلية أو خارجية تؤثر على الاداء، ومحاسبة المقصرين واتخاذ قرارات سليمة لرفع أداء المؤسسة وحمايتها، وكذا من سعي المؤسسة إلى تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي وتحويل جزء منه الى التدقيق الداخلي وهذا ما لمسناه من خلال اجابات أفراد العينة.

§ اختبار فرضية المحور الثالث:

الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد دور للتدقيق الداخلي في الرفع من الفعالية، الكفاءة والإنتاجية.

الفرضية البديلة H_1 : يوجد دور للتدقيق الداخلي في الرفع من الفعالية، الكفاءة والإنتاجية.

جدول رقم (12): يوضح نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثالث

نتيجة اختبار الفرضية		(sig-t)	T الجدولية	T المحسوبة	البيان
H_1	H_0				
قبول	رفض	0,00	2,16	3,79	نتائج المحور الثالث

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على بيانات الاستمارة ومخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أن اختبار T للمحور الثالث بلغ 3,79 وهو أكبر من T الجدولية والتي تقدر بـ 2,16 وهذا يدل على أن المحور الثالث دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن القيمة الاحتمالية (SIG) لمجموع فقرات المحور بلغت (0.00) وهي أقل من (0.05) وذلك ما يثبت أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص فقرات المحور الثالث، وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 ، وقبول الفرضية البديلة H_1 ، والتي تقول أن للتدقيق الداخلي دور في الرفع من الفعالية، الكفاءة والإنتاجية، ويمكن تفسير هذه النتيجة من خلال تأكيد ما تم ذكره سابقا من أهداف للتدقيق الداخلي والمتمثلة في تقييم الأداء داخل المؤسسة من استخدام امثل للموارد (الكفاءة) ومدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة (الفعالية).

خلاصة الفصل:

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة، حيث أنه ومن خلال إسقاط المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي، بواسطة تحليل إجابات الاستبانة الموزعة على المدققين الداخليين والمكلفين بالتدقيق، تبين لنا أن التدقيق الداخلي يعمل على تفعيل الرقابة الداخلية، دعم حوكمة الشركات، الرفع من الفعالية والكفاءة والإنتاجية، وبالتالي فالتدقيق الداخلي أصبح يعتبر كآلية يعتمد عليه في حماية أصول المؤسسات الإنتاجية من الضياع، في ظل استقلالية المدقق الداخلي.

خاتمة

من خلال ما تم عرضه وتحليله في الجزء النظري للدراسة؛ نستخلص بأن التدقيق الداخلي له أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، ذلك لأن له أدواراً عدة في تحديد مصيرها، وكذلك في تطورها وكبر حجمها ومنافسة المؤسسات الكبيرة، وقد تم استخلاص مجموعة من النتائج للدراسة في شقها التطبيقي، ومجموعة من الاقتراحات أيضاً، تمثلت في التالي:

1. النتائج:

§ التدقيق الداخلي يساهم في تحسين الأداء بالمؤسسة الإنتاجية؛ من خلال تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية عن طريق توفير كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها وموجوداتها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية؛

§ التدقيق الداخلي يعتبر وظيفة أساسية داخل المؤسسة لما يحققه من أهداف، سواء كانت من أجل الحماية أو البناء، فهو يلعب دوراً فعالاً في تحسين أدائها باتباع معايير التدقيق المعمول بها والمتعارف عليها والمنصوص عليها في المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

§ التدقيق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات، حيث يظهر من خلال العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والإدارة العليا، من تنسيق للنشاطات وتوصيل للمعلومات، إضافة إلى ذلك فإنه يقدم خدمات استشارية لتزويدهما بالتحليلات والاقتراحات لمعالجة الاختلالات اللازمة، سواء كانت ناتجة عن عوامل داخلية أو خارجية تؤثر على الأداء، ومحاسبة المقصرين، واتخاذ قرارات سليمة لرفع أداء المؤسسة وحمايتها، فالتدقيق الداخلي يعزز حوكمة الشركات من خلال مساءلة الموظفين؛

§ التدقيق الداخلي يؤدي دوراً أساسياً في تحسين الأداء، ويتضح ذلك من اهتمامه بقياس وتقييم الأداء داخل المؤسسة الإنتاجية، وبالتالي التقليل من المخاطر.

وبصفة عامة فإن التدقيق له دور متعلق بكل عناصر أو مكونات الأداء المتمثلة في الرقابة الداخلية، الحوكمة، الفعالية، الكفاءة والإنتاجية.

2. الاقتراحات:

رغم الدور المهم الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين الأداء بالمؤسسة الإنتاجية، إلا أن هناك بعض النقصات التي تعرقل هذا الدور بالمؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة، وعلى هذا الأساس يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي قد تساعد في تفعيله:

- § ضرورة إنشاء لجنة للتدقيق الداخلي بالمؤسسة من أجل تفعيل هذه الوظيفة؛
- § ضرورة إجراء تدقيق مستمر لجميع العمليات المالية وغير المالية، وعدم التركيز فقط على الجوانب المالية؛
- § ضرورة تصميم وظيفة التدقيق الداخلي، وتنظيمها بالشكل الذي يرفع من أهميتها وقيمتها في المؤسسة، وبالتالي اعداد تقرير تسوده النزاهة والشفافية والحياد؛
- § وجوب الاعتماد على معايير دقيقة أثناء عملية التوظيف للتأكد من توفر الشروط اللازمة لهذه الوظيفة.
- § متابعة تنفيذ التوصيات المشار إليها في التقرير الذي يقدمه المدقق الداخلي الى مجلس الإدارة بصرامة؛
- § على المؤسسات ذات الحجم الكبير تعيين أكثر من مدقق داخلي، يتوفر فيهم مؤهلات علمية في مجال المحاسبة والتدقيق ولديهم خبرة مهنية مقبولة؛
- § وجوب تفعيل عملية الاتصال بين مختلف المؤسسات الإنتاجية من أجل الاستفادة من تجارب بعضهم.

3. آفاق الدراسة:

دراسة هذا الموضوع أظهر إمكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى، تستحق البحث والدراسة، لأن التدقيق الداخلي من بين المواضيع الحديثة والواسعة التي يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية، ومن بين البحوث المقترحة:

- § إجراء دراسة للتعرف عن مدى اعتماد عملية الاتصال بين المؤسسات الإنتاجية فيما يخص تطبيقهم للتدقيق الداخلي، وأثر ذلك على مستواهم الأدائي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإنتاجية على المستوى الوطني -

§ إجراء دراسة مقارنة بين كل من التدقيق الداخلي والخارجي فيما يخص دورهما في تحسين الأداء بالمؤسسات الإنتاجية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإنتاجية بولاية المسيلة-

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- 2- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 3- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، (دار وائل للنشر)، عمان، الأردن، 2000.
- 4- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 5- صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في رفع تنافسية المؤسسة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الطبعة الأولى، عمان، 2016.
- 6- عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، بدون طبعة، الجزائر، 2008.
- 7- عبد الفتاح الحصن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1994.
- 8- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق الداخلي في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 9- كمال عبد السلام على وخالد المعتصم، أصول علم المراجعة، بدون ناشر، بدون طبعة، جامعة المنصورة، مصر، 2003.
- 10- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

- 11- محمد جاسم الصميدعي، استراتيجية التسويق، دار حامد، الأردن، 2000.
- 12- ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010 .
- 13- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2004.
- 14- وائل محمد صبحي ادريس و طاهر محسن منصور الغالبي، اساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2009 .
- 15- وصفي الكساسبة، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.

ب- الرسائل الجامعية:

- 1- أحمد كاروس ، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010.2011.
- 2- الجبارية كحيلي، دور استراتيجية التصدير في تحسين الأداء المؤسسي، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
- 3- أمال نمر حسن صيام ، تطبيق التخطيط الاستراتيجي وعلاقته بأداء المؤسسات الأهلية النسوية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة الأزهر، غزة، 2010.
- 4- عبد الوهاب محمد جبين، تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة صحية، جامعة سانت كليمنتس العالمية، سوريا، 2009.

- 5- غنية بودوح ، استراتيجية التكوين المتواصل في المؤسسة الصحية وأداء الموارد البشرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في علم الاجتماع، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.2013.
- 6- مبروك رياض سعودي ، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2003.
- 7- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.

ج - الدوريات

- 1- السعيد بريش ويحياوي نعيمة، أهمية التكامل بين مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، 2011-2012.
- 2- الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، الجزائر، 2009.2010.
- 3- عبد الملوك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد الأول، 2001.
- 4- عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في رفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف1، العدد 07، 2015.

5- يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16، الأردن، 2003.

6- يونس عليان الشويكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الأول، دمشق، 2014.

د - الملتقيات

1 - خليل عطا الله وراذ، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل حاكمية المؤسسية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24-26 سبتمبر 2005.

2- محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الإيزو 9001، يوم دراسي، جامعة سكيكدة.

3- نبيلة شطارة ولبرش سارة، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، ملتقى وطني، جامعة البليدة.

المراجع باللغة الأجنبية

1-Alain Fernande, les nouveaux tableaux de bord des décideurs, Edition d'organisation, paris ,2000.

2- The institute of internal auditors, the lessons that lie beneath, tone at the top, USA february 2002.

الملاحق

ملحق رقم 01 : أداة الدراسة



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة الاستبيان

يشرفنا أن نقدم إلى سيادتكم المحترمة هذا الاستبيان قصد التعاون معنا بتعبئته الدقيقة والموضوعية، وذلك من أجل مساعدتنا في إنجاز رسالة ماستر المعنونة بـ: دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة الإنتاجية — دراسة حالة مجموعة من المؤسسات، كما نؤكد لكم بأن جميع البيانات والمعلومات التي سيتم الحصول عليها من خلال هذا الاستبيان ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وسوف تعامل بالسرية تامة، لذا نرجوا منكم التكرم بإعطائه جزء من وقتكم للإجابة عليه بما يعكس وجهة نظركم وتقديركم الشخصي وجزاكم الله كل خير.
شاكرين لكم على تعاونكم بخدمة البحث العلمي.

إعداد الطالبين:

ü جعيج جمال

ü شوق حسام

إشراف الأستاذ: د. سبتي إسماعيل

المحور الأول: البيانات الشخصية

من فضلك ضع علامة (X) في المكان المناسب

1. التخصص العلمي

2. العمر

من 25 سنة إلى 30 سنة

من 31 سنة إلى 40 سنة

41 سنة فأكثر

3. سنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات

من 6 سنوات إلى 10 سنة

10 سنوات فأكثر

4. المؤهل العلمي

ليسانس

ماستر

ماجستير

دكتوراه

المحور الثاني: التدقيق الداخلي وتفعيل الرقابة الفعالة على الأداء.

رقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	للمدقق الداخلي الخبرة والاطلاع الكافي على مكونات نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة.					
02	يكشف المدقق الداخلي نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية.					
03	يساهم المدقق الداخلي في تحقيق الأهداف المخططة للمؤسسة.					
04	التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة على حماية أصولها من الاختلاس.					

قائمة الملاحق

					05	التدقيق الداخلي ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
					06	التدقيق الداخلي وسيلة لقياس أنظمة الرقابة الداخلية وقياس مدى كفاءتها.
					07	يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير عن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع له لمجلس الإدارة.
					08	التدقيق الداخلي يعمل على خدمة الإدارة وتلبية متطلباتها في جميع المجالات.
					09	يقدم المدقق الداخلي الاستشارات اللازمة بخصوص نظام الرقابة الداخلية.
					10	يتأكد المدقق الداخلي من مدى موثوقية ملاءمة إجراءات الرقابة الداخلية للمؤسسة.

المحور الثالث: دعم التدقيق الداخلي لحوكمة الشركات.

رقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11	يقدم التدقيق الداخلي توصيات اللازمة لتطوير عملية حوكمة الشركات.					
12	يعتبر التدقيق الداخلي همزة وصل بين مختلف المصالح داخل المؤسسة ومجلس الإدارة والمدققين الخارجيين وذلك بتنسيق النشاطات وتوصيل المعلومات بينهم .					
13	يساعد التدقيق الداخلي على الحفاظ توازن وكفاءة وفعالية حوكمة الشركات.					
14	وجود ارتباط بين التدقيق الداخلي والإدارة العليا ومجلس الإدارة.					
15	يتم تطبيق مبادئ الحوكمة بالاعتماد على تدقيق الداخلي للتحقيق كفاءة العمليات التنظيمية.					
16	الحكم الراشد بالمؤسسة يحقق أهداف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها.					
17	إدارة المؤسسة تعمل على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي وتحويل جزء منه للتدقيق الداخلي.					
18	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المالية بالمؤسسة.					

المحور الرابع: علاقة التدقيق الداخلي بالفعالية، الكفاءة والإنتاجية.

رقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
19	المؤهلات العلمية والعملية للمدقق الداخلي تساهم في فعالية وكفاءة أداء المؤسسة.					
20	يعتبر التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية لتحقيق الفعالية والكفاءة وزيادة الإنتاجية داخل المؤسسة.					
21	المدقق الداخلي يقف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة.					
22	يقوم المدقق الداخلي بتقييم وقياس الأداء داخل المؤسسة.					
23	يقوم المدقق الداخلي بالتدقيق في العمليات المالية فقط.					
24	يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين المعمول بها والمتعارف عليها.					
25	يقوم المدقق الداخلي بالكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت.					
26	يقوم المدقق باقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلاً وبالتالي السعي إلى تحسين أداء المؤسسة.					
27	التدقيق الداخلي يؤدي إلى الرفع من جودة الإنتاج وبالتالي زيادة مبيعات المؤسسة.					
28	تقوم المؤسسة بإخضاع المدققين لدورات تدريبية لتحسين مستواهم.					
29	التدقيق الداخلي يؤدي إلى التقليل من المخاطر المالية، الإدارية، التشغيلية ...					
30	اعتماد المدقق الداخلي على معايير التدقيق يؤدي على تحسين أداء المؤسسة.					
31	استقلالية المدقق الداخلي تؤدي إلى الحصول على تقييم فعال للأداء.					
32	توجد لجنة التدقيق بالمؤسسة بهدف متابعة مهام المدققين الداخليين.					

ملحق رقم (02): مخرجات SPSS

ثبات المحور الأول:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.812	10

ثبات المحور الثاني:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.735	8

ثبات المحور الثالث:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.735	15

صدق الاستبيان ككل:

Correlations

		XTOTAL	YTOTAL	ZTOTAL	TOTAL
XTOTAL	Pearson Correlation	1	.683*	.675*	.939**
	Sig. (2-tailed)		.014	.016	.000
	N	12	12	12	12
YTOTAL	Pearson Correlation	.683*	1	.207	.663*
	Sig. (2-tailed)	.014		.518	.019
	N	12	12	12	12
ZTOTAL	Pearson Correlation	.675*	.207	1	.846**
	Sig. (2-tailed)	.016	.518		.001
	N	12	12	12	12
TOTAL	Pearson Correlation	.939**	.663*	.846**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.019	.001	
	N	12	12	12	12

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

اختبار التوزيع الطبيعي:

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
X.TOTAL	.112	39	.200*	.978	39	.631
Y.TOTAL	.128	39	.106	.981	39	.732
Z.TOTAL	.121	39	.162	.969	39	.349

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

معالجة الفرضية الأولى باستخدام اختبار T للعينة الواحدة :

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1	8.870	38	.000	1.154	.89	1.42
X2	7.723	38	.000	1.154	.85	1.46
X3	10.211	38	.000	1.308	1.05	1.57
X4	4.810	38	.000	.897	.52	1.28
X5	8.238	38	.000	1.154	.87	1.44
X6	5.161	38	.000	.769	.47	1.07
X7	6.951	38	.000	1.051	.75	1.36
X8	3.711	38	.001	.590	.27	.91
X9	7.803	38	.000	1.103	.82	1.39
X10	5.593	38	.000	.974	.62	1.33
X.TOTAL	54.174	38	.000	37.154	35.77	38.54

معالجة الفرضية الثانية باستخدام اختبار T للعينة الواحدة :

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Y1	5.932	38	.000	.769	.51	1.03
Y2	8.870	38	.000	1.154	.89	1.42
Y3	6.467	38	.000	.949	.65	1.25
Y4	7.901	38	.000	1.026	.76	1.29
Y5	7.324	38	.000	1.103	.80	1.41
Y6	7.391	38	.000	1.179	.86	1.50
Y7	5.075	38	.000	.795	.48	1.11
Y8	8.156	38	.000	1.128	.85	1.41
Y.TOTAL	56.907	38	.000	29.103	28.07	30.14

معالجة الفرضية الثالثة باستخدام اختبار T للعينة الواحدة :

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Z1	5.900	38	.000	.872	.57	1.17
Z2	5.283	38	.000	.872	.54	1.21
Z3	4.826	38	.000	.872	.51	1.24
Z4	7.115	38	.000	1.103	.79	1.42
Z5	2.913	38	.006	.564	.17	.96
Z6	4.080	38	.000	.718	.36	1.07
Z7	8.857	38	.000	1.308	1.01	1.61
Z8	5.642	38	.000	.949	.61	1.29
Z9	6.416	38	.000	1.000	.68	1.32
Z10	4.802	38	.000	.923	.53	1.31
Z11	8.208	38	.000	1.000	.75	1.25
Z12	10.915	38	.000	1.359	1.11	1.61
Z13	10.365	38	.000	1.410	1.13	1.69
Z14	4.629	38	.000	.769	.43	1.11
Z.TOTAL	53.152	38	.000	52.718	50.71	54.73

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ