



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

**دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية
(دراسة ميدانية في سورية)**

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالبة
بيان محمد تقوى

إشراف الدكتور:
الدكتور طالب أحمد العلي
الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

2023 م

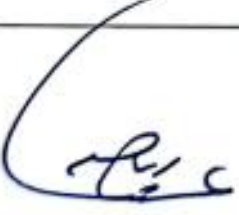


دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية
(دراسة ميدانية في سورية)

إشراف الدكتور: طالب العلي

إعداد الطالبة: بيان محمد تقوى

موافقة لجنة الحكم على الرسالة بعد إجراء التعديلات:

التوقيع	أعضاء لجنة الحكم	
	عضواً	د. رشا حمادة الأستاذ في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق
	عضواً مشرفاً	د. طالب العلي الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق
	عضواً	د. رياض عبد الرؤف المدرس في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي بنعمته تتم الصالحات وبتوفيقه تتحقق الغايات، أحمده سبحانه وتعالى على فضله، وأصلي وأسلم على خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وأصحابه أجمعين، امتثالاً لقوله تعالى "لئن شكرتم لأزيدنكم" فإنني أشكر الله العلي القدير الذي أمدني بتوفيقه بإتمام هذا العمل المتواضع، فإن أخطأت فمن نفسي وإن أصبت فمن الله وحده.

وأقدم بالشكر الكبير لوطني الغالي الجمهورية العربية السورية رمز الصمود، والشكر لكلية الاقتصاد في جامعة دمشق " عمادة وأعضاء هيئة تدريسية وإداريين" وأخص بالذكر من كانوا منارة مسيرة علم ونجاح إلى جميع أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة، الذين ساهموا في تأهيلنا لنصل إلى هذا المستوى العلمي.

وبعد فإنه لا يسعني في مقام كهذا إلا أن اعترف بالفضل لأهله، لأقدم بجزيل الشكر وكبير العرفان لأستاذي الدكتور طالب العلي الذي تشرفت بإشرافه على هذه الرسالة، لما قدمه من نصح ومساعدة علمية، مما كان له كبير الأثر في إنجاز هذه الرسالة، فله مني كل التقدير والاحترام.

وأتوجه بخالص شكري وامتناني للأساتذة الكرام رئيس وأعضاء لجنة المناقشة، الأستاذة الدكتورة رشا حمادة، والدكتور رياض عبد الرؤوف لتفضلهما بقبول تحكيم هذه الرسالة ومناقشتها، وتحملهما جهد قراءة الرسالة، وتقديم كل عون ممكن، والشكر لملاحظتهما القيمة لأنها أثرت الرسالة وأخرجتها بثوب لائق.

كما أتوجه بالشكر إلى شركات سوق دمشق للأوراق المالية، لما قدمته من معلومات قيمة، ساعد في إتمام هذه الدراسة في صورتها الحالية، ومساعدتهم جميعاً في الإجابة على الاستبانة لاستكمال الجانب الميداني من الدراسة.

والله ولي التوفيق

الباحثة

بيان محمد تقوى



الإهداء

إلى من بدعائهما يكمن سر نجاحي، ومن انتظرا هذا النجاح بفارغ الصبر ...
إلى نبع العطاء الذي لا ينضب ... إلى والدي العزيز ... نعم الأب أبي
إلى من ملكت القلب ... قلبي النابض والدتي الغالية

إلى من قاسموني أحلى الذكريات وتحلو معهم الحياة ...
إلى من منحوني الثقة ... إلى إخوتي ... سندي
نور، د.أروى، أسامة، سارية

إلى من شدوا أزرني ... إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً
إلى من كانوا نجوماً في مجرتي وزينوها بحسن معشرهم
إلى من رفعوا همتي ... إلى أصدقائي

إلى كل من أسدى لي معروفاً ونصحاً أو قضى لي حاجة
إلى كل من سلك سبيل العلم درباً في حياته طالباً رضا الله

إليكم جميعاً، ولمن أحب

أهدي ثمرة هذا الجهد، رسالتي المتواضعة هذه سائلاً المولى التوفيق والسداد
ولكم مني كل الحب والوفاء وكلّي رجاء أن يكون فيها الفائدة والخير.



الإقرار

أنا الطالبة بيان محمد تقوى، أقر بأن هذه الدراسة بعنوان " دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية" من إنجازي، ولم يسبق أن نشرت للحصول على أي درجة علمية من قبلي، أو من قبل باحثين آخرين.

دمشق 19 / 12 / 2022

الباحثة

بيان محمد تقوى

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أ	لجنة الحكم
ب	الشكر والتقدير
ج	الإهداء
د	الإقرار
هـ	فهرس المحتويات
ح	قائمة الأشكال
ح	قائمة الجداول
ح	قائمة الجداول الإحصائية
ي	قائمة المصطلحات والاختصارات
ك	الملخص
الإطار العام للدراسة	
2	مقدمة
3	أولاً - مشكلة الدراسة
3	ثانياً - أهمية الدراسة
4	ثالثاً - أهداف الدراسة
4	رابعاً - الدراسات السابقة
4	1-4 الدراسات العربية
8	2-4 الدراسات الأجنبية
12	خامساً - ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
12	سادساً - فرضيات الدراسة
13	سابعاً - أنموذج الدراسة
13	ثامناً - حدود الدراسة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لاستقلالية التدقيق الداخلي وموضوعيته	
15	مقدمة
16	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ومعايير
16	أولاً - مفهوم التدقيق الداخلي
18	ثانياً - أهمية التدقيق الداخلي
19	ثالثاً - أنواع التدقيق الداخلي

20	1-3 التدقيق المالي
20	2-3 التدقيق التشغيلي
20	3-3 تدقيق الالتزام
20	4-3 تدقيق نظم المعلومات
21	رابعاً- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
23	المبحث الثاني: استقلالية التدقيق الداخلي والعوامل المؤثرة فيه
23	أولاً- مفهوم استقلالية التدقيق الداخلي
24	ثانياً- مفهوم موضوعية التدقيق الداخلي
25	ثالثاً- أهمية استقلالية التدقيق الداخلي
26	رابعاً -العوامل المؤثرة في استقلالية التدقيق الداخلي
26	1-4 الدور المزدوج للمدقق الداخلي كمزود لخدمات التأكيد والاستشارة
26	1-1-4- الخدمات التأكيدية
27	2-1-4- الخدمات الاستشارية
28	2-4 مكانة إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي
29	1-2-4 التبعية الوظيفية
30	2-2-4 التبعية الإدارية
31	3-4 مشاركة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر
34	4-4 تقديم أنشطة التدقيق الداخلي من قبل مزود خدمة خارجي
35	5-4 علاقة المدقق الداخلي بلجنة التدقيق
36	خامساً- المعوقات والتهديدات التي تواجه استقلالية المدقق الداخلي وموضوعيته
37	سادساً- التدقيق الداخلي واستقلاليته في الشركات المساهمة في سورية
	الفصل الثاني: أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة
42	مقدمة
43	المبحث الأول: أداء الشركات المساهمة أنواعه ومقاييسه
43	أولاً - مفهوم أداء الشركات المساهمة
44	ثانياً- أهمية الأداء وتحسينه في الشركات المساهمة
45	ثالثاً -أنواع الأداء في الشركات المساهمة
45	1-3 - الأداء المالي
47	2-3-الأداء الإداري
49	3-3-الأداء التشغيلي
51	4-3 - الأداء البيئي

53	رابعاً-قياس الأداء وتقييمه بهدف تحسينه
54	4-1-قياس الأداء
55	4-2-تقييم الأداء
57	خامساً-العوامل المؤثرة في تحسين الأداء
57	5-1-العوامل المنظمية
59	5-2-العوامل البيئية
61	المبحث الثاني: التدقيق الداخلي وعلاقته بأداء الشركات المساهمة
61	أولاً-خصائص التدقيق الداخلي وعلاقتها بأداء الشركات المساهمة
61	2-1 مؤهلات مدير التدقيق الداخلي وعلاقته بأداء الشركات المساهمة
62	2-2 حجم قسم التدقيق الداخلي وعلاقته بأداء الشركات المساهمة
62	2-3 خبرة قسم التدقيق الداخلي ومؤهلاته وعلاقتها بأداء الشركات المساهمة
63	ثانياً-أهمية التدقيق الداخلي واستقلاليته في تحسين الأداء في الشركات المساهمة
65	ثالثاً- أهمية التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في الشركات المساهمة
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
68	مقدمة
69	المبحث الأول: المنهجية والإجراءات
69	أولاً-منهجية الدراسة
69	ثانياً-طريقة جمع البيانات ومصادرها
70	ثالثاً-مجتمع الدراسة وعينتها
71	رابعاً-أداة الدراسة
72	خامساً-صدق الاستبانة وثباتها
73	سادساً-الاتساق الداخلي للاستبانة
76	المبحث الثاني: التحليل واختبار الفرضيات
76	أولاً- المعالجة الإحصائية
77	ثانياً- خصائص عينة الدراسة
78	ثالثاً-تحليل البيانات الأولية للدراسة
84	رابعاً-اختبار فرضيات الدراسة
94	المبحث الثالث: نتائج وتوصيات الدراسة
94	أولاً-نتائج الدراسة
94	ثانياً-توصيات الدراسة
96	قائمة المراجع

103	الملاحق
110	ملخص الدراسة باللغة الإنكليزية

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	أنموذج الدراسة	13
2	التدقيق الداخلي	17
3	تدقيق نظم المعلومات	20
4	هيكل تبعية التدقيق الداخلي	29
5	الجزء الخاص بالتدقيق الداخلي في استمارة الحوكمة	38
7	مراحل تقييم الأداء	56

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	22
2	متوسط وقت العمل الاستشاري من العمل السنوي	27
3	دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر	32
4	مؤشرات الأداء المالي	47
5	مؤشرات الأداء التشغيلي	50
6	مؤشرات الأداء البيئي	53

قائمة الجداول الإحصائية

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	مجتمع الدراسة	70
2	عدد الاستبانات الموزعة والمستردة من عينة الدراسة	70
3	محاور الاستبانة	71
4	مقياس ليكرت الخماسي	72
5	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	73
6	قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور الأول	73
7	قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور الثاني	74
8	قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور الثالث	74

75	قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور الرابع	9
77	التوزع النسبي لعينة الدراسة	10
78	الإحصاءات الوصفية لبيان دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي	11
79	الإحصاءات الوصفية لبيان دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري	12
81	الإحصاءات الوصفية لبيان دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي	13
82	الإحصاءات الوصفية لبيان دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي	14
83	الإحصاءات الوصفية لمحاور الاستبانة	15
84	المؤشرات الاحصائية لعلاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي	16
85	المؤشرات الاحصائية لعلاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري	17
86	المؤشرات الاحصائية لعلاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي	18
86	المؤشرات الاحصائية لعلاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي	19
87	المؤشرات الاحصائية لعلاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء	20
88	الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين حسب المؤهل العلمي	21
89	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تعزى للمسمى الوظيفي	22
90	نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري تعزى للمسمى الوظيفي	23
90	نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي تعزى للمسمى الوظيفي	24
91	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تعزى لسنوات الخبرة	25
92	نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي تعزى لسنوات الخبرة	26
92	نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري تعزى لسنوات الخبرة	27
93	نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي تعزى لسنوات الخبرة	28
93	نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء تعزى لسنوات الخبرة	29

قائمة المصطلحات والاختصارات

الاختصار	إنكليزي	عربي
CAE	Chief Audit Executive	رئيس التدقيق التنفيذي
CCSA	Certification In Control Self-Assessment	شهادة التقييم الذاتي للرقابة
CFSA	Certified Financial Services Auditor	مدقق خدمات مالية معتمد
CGAP	Certified Government Auditing Professional	خبير تدقيق حكومي معتمد
CIA	Certified Internal Auditor	مدقق داخلي معتمد
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission	لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل التابع للجنة تريديوي
CRMA	Certification In Risk Management Assurance	شهادة إدارة المخاطر
ERM	Enterprise Risk Management	إدارة مخاطر المؤسسات
GRC	governance, risk and control	الحوكمة، المخاطر، الرقابة
IA	Internal Auditing	التدقيق الداخلي
IFAC	International Federation Of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IIA	Institute Of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IPPF	International Professional Practices Framework	إطار الممارسات المهنية الدولية
ISO	International Organization For Standardization	المنظمة الدولية للمواصفات القياسية
ISPPIA	International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing	المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
MTG	management training ground	مجال تدريب إداري
OSP	outside service provider	مزود الخدمة الخارجي
SOX	Sarbanes-Oxley	قانون ساربنس أوكسلي
SPSS	statistical package for social science	الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية
ROA	Return On Assets	العائد على الأصول طويلة الأجل
ROE	Return On Equity	العائد على حقوق الملكية
ROI	Return on Investment	العائد على الاستثمار

دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية (دراسة ميدانية في سورية)

إشراف الدكتور: طالب العلي

إعداد الطالبة: بيان محمد تقوى

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية بأنواعه الأربعة المالي والإداري والتشغيلي والبيئي، ولتحقيق أهداف الدراسة صُممت استبانة بصفتها وسيلة أساسية لجمع البيانات، وتكون مجتمع الدراسة من العاملين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها (27) شركة، واشتملت عينة الدراسة على المدققين الداخليين ومدراء التدقيق الداخلي والمدراء الماليين في الشركات المدرجة، ووزعت (75) استبانة، وتم الحصول على (69) استبانة قابلة للتحليل أي ما نسبته (92%)، واستخدمت في الدراسة المقاييس الإحصائية الملائمة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها، وخلصت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة إيجابية بين متغيرات الدراسة وبالتالي يوجد دور لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في الشركات المساهمة في سورية، وقد حصل الأداء المالي على المرتبة الأولى، وحصل الأداء الإداري على المرتبة الثانية، وحصل الأداء التشغيلي على المرتبة الثالثة، والأداء البيئي في المرتبة الرابعة، كما أظهرت النتائج أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية تعزى للمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، بينما توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لسنوات الخبرة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي، الأداء المالي، الأداء الإداري، الأداء التشغيلي، الأداء البيئي.

الإطار العام للدراسة

تشمل الدراسة في هذا الإطار على ما يلي:

مقدمة.

أولاً - مشكلة الدراسة.

ثانياً - أهمية الدراسة.

ثالثاً - أهداف الدراسة.

رابعاً - الدراسات السابقة.

خامساً - ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

سادساً - فرضيات الدراسة.

سابعاً - أنموذج الدراسة.

ثامناً - حدود الدراسة.

مقدمة:

شهد الاقتصاد العالمي المعاصر درجة عالية من التطور الملحوظ والتغيرات نتيجة كبر حجم الشركات ورؤوس أموالها وتطور الملكية من منشآت فردية إلى شركات أموال، لذلك فإنه يتعين على تلك الشركات أن تتمتع بدرجة عالية من الاستقرار المالي والإداري والتشغيلي بالإضافة إلى الاهتمام بالجانب البيئي لضمان الاستمرار في التطوير والتقدم وبقائها ضمن سوق العمل، ولما كان موضوع الأداء يحتل مكانة بالغة الأهمية في المؤسسات الاقتصادية، إذ يتأثر بعدد من المتغيرات قد تكون ذات تأثير إيجابي أو سلبي، ما جعل الشركات تسعى إلى تجنب نقاط الضعف في أدائها، وتبحث عن الأدوات والأساليب التي تسهم في تحسين أدائها.

وهذا ما رفع الحاجة لوجود إجراءات وسياسات إدارية وتفعيل آليات الحوكمة التي تساعد بالحفاظ على مصالح الأطراف ذات العلاقة وتؤثر على مستقبل الشركة ومدى نجاحها في تحقيق أهدافها، وأحد أهم هذه الآليات هو نشاط التدقيق الداخلي، ومسايرة للفكر المحاسبي المعاصر في المفاهيم والإجراءات يقوم نشاط التدقيق الداخلي بفتح آفاق جديدة أمام المدققين الداخليين لخدمة إدارات الشركات المختلفة ومساعدتها في أداء مهامها، ويعمل التدقيق الداخلي على تقديم عدد من المهام منها التحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة.

ونظراً لأهمية التدقيق الداخلي بوصفه نشاطاً يهدف إلى رفع قيمة أعمال الشركة وإمكانية استفادة أصحاب القرار منه في إنجاح الشركة، الأمر الذي دعى إلى دراسة استقلالية التدقيق الداخلي ومدى الالتزام بتطبيق معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وخاصة المرتبطة منها بالاستقلالية والموضوعية في الشركات المساهمة، مع التنويه بأن تنفيذ مهام التدقيق الداخلي سيكون محكوماً بالبيئة التي يقوم فيها نشاط التدقيق الداخلي بمسؤولياته وطبقاً للقوانين والأنظمة المطبقة، ومن خلال ما ذكر فإن هذه الدراسة تسعى لتوضيح دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

أولاً - مشكلة الدراسة:

تتعدد الأطراف المهتمة بأداء الشركة المساهمة وتطور مؤشراتها بوصفها واحدة من روافع النمو الاقتصادي، لذا يجب أن تتخذ هذه الشركات التدابير المناسبة لتحسين الأداء، ونظراً لأهمية التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة الذي يتميز بالشمولية ويغطي كافة أقسام الشركة يجب أن تتوافر فيه الاستقلالية والموضوعية لأداء عمله بحرفية ومهنية لأن عدم توفر عنصري الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي من الممكن أن تنعكس على أداء الشركات المساهمة، ما عزز الحاجة للتعرف على دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة ويمكن توضيح مشكلة الدراسة من خلال طرح السؤالين الرئيسيين الآتيين:

1- هل لاستقلالية التدقيق الداخلي دور في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية؟

ومن خلاله اشتقت الأسئلة الفرعية الآتية:

1-1 هل تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في الشركات المساهمة في سورية؟

2-1 هل تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري في الشركات المساهمة في سورية؟

3-1 هل تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات المساهمة في سورية؟

4-1 هل تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي في الشركات المساهمة في سورية؟

2- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين

أداء الشركات المساهمة في سورية تعزى للخصائص الشخصية؟

ثانياً - أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة العلمية من خلال بحثها لموضوع حيوي لممارسي مهنة التدقيق الداخلي، وهو قضية الاستقلالية فينبغي أن يكون لدى المدقق الداخلي السلطة لتقديم تقرير عن أي إجراء يراه ضرورياً للوفاء بواجباته، وأن يضمن لنفسه وضعاً مستقلاً مناسباً يمكنه من إبداء الرأي بكل حرية، وتسلط الضوء على التدقيق الداخلي بوصفه استشاري ومقدم خدمات تأكيدية، وبالتالي تأتي هذه الدراسة محاولة لتقديم فائدة علمية لأنها من الأبحاث التي تناولت موضوع استقلالية التدقيق الداخلي، ودورها في تحسين الأداء في الشركات المساهمة.

أما الأهمية العملية فتأتي من خلال إبراز دور أهم نشاط رقابي داخل الشركة وهو التدقيق الداخلي من خلال تمتعه بالاستقلالية والموضوعية لتعود بالفائدة وتحقيق الإصلاح والتخلص من العديد من مظاهر الإهمال في الشركة، ويبدو أن جودة التدقيق الداخلي أهم من مجرد وجود إدارة التدقيق الداخلي داخل الشركة، وبالتالي التعرف على دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في مختلف القطاعات، لكل من الأداء المالي والإداري والتشغيلي والبيئي، مما ينعكس على تحسين أدائها، والتقدم نحو الأفضل.

ثالثاً - أهداف الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة تتلخص أهداف الدراسة فيما يلي:

- 1- معرفة دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في الشركات المساهمة في سورية.
- 2- معرفة دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري في الشركات المساهمة في سورية.
- 3- معرفة دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات المساهمة في سورية.
- 4- معرفة دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي في الشركات المساهمة في سورية.
- 5- معرفة دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية تبعاً للخصائص الشخصية.

رابعاً - الدراسات السابقة:

1-4 الدراسات العربية:

- 1- دراسة (الشايح ودكسن، 2023) بعنوان: "فاعلية التدقيق الداخلي في تحسين أداء شركة التأمين العراقية العامة" بحث تطبيقي.

هدف البحث إلى التعرف على فاعلية كل من التدقيق الداخلي في تحسين أداء شركة التأمين العراقية، من خلال دراسة تأثير كل من الكفاءة المهنية والاستقلالية للتدقيق الداخلي، حيث تمت الدراسة لـ (41) استبانة موزعة على موظفي التدقيق الداخلي والقسم المالي في الشركة محل الدراسة، وجرى اتباع مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات من خلال برنامج (spss) وتحليلها للوصول إلى أهداف الدراسة وقد توصل الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يوجد علاقة ارتباط وتأثير بين كفاءة الأدار المهني والاستقلالية وتحسين

الأداء مما يعطي مؤشراً إلى مدى الترابط والتأثير الإيجابي الكبير لهذه الأبعاد في تحسين أداء شركة التأمين العراقية، ووجود اتفاق بين أفراد عينة البحث على ضرورة توفر مستوى عالٍ لاستقلالية التدقيق الداخلي والخارجي لدوره المهم والكبير في تحسين أداء الشركة.

2- دراسة (قبحا وحمدان، 2022) بعنوان: "دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين".

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص دور لجان التدقيق وفهمه في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، ولتحقيق هذه الأهداف، افترضت أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور لجان التدقيق في مجال كل من الرقابة الداخلية، والتدقيق الخارجي، والتقارير المالية وبين تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين، وتمت الدراسة الميدانية من خلال تصميم استبانة، ووزعت (50) استبانة على مجتمع الدراسة المكون من الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لعام (2019)، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور لجان التدقيق وبين تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في فلسطين وهذا ما يفسر أهمية وجود لجان التدقيق داخل الشركة فهي تعد حلقة الوصل بين المجلس والمدقق الخارجي والداخلي، وعملية الإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية.

3- (بوكا، 2021): دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في

الشركات - دراسة ميدانية:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات، واعتمدت الدراسة إجراء دراسة ميدانية من خلال استبانة لجمع البيانات الأولية وتم توزيعها على عينة الدراسة البالغ عددها 100 مدقق داخلي، في الشركات المساهمة السورية المدرجة والبالغ عددها 27/ شركة، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS في تحليل البيانات.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه يوجد دور للتدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في رأي المدققين الداخليين واحتل فحص وتقييم التدقيق الداخلي للحوكمة المرتبة الأولى

كأكثر مساهمة وأعلى إيجابية ، ثم المرتبة الثانية لإدارة المخاطر، بينما كان نظام الرقابة الداخلية في المرتبة الثالثة.

4- دراسة (عبدي، 2020) بعنوان: " مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الجزائرية".

هدفت الدراسة إلى إبراز مدى تأثير جودة وظيفة التدقيق الداخلي بوصفه أحد آليات الرقابة في تحسين الأداء المالي، من خلال تسليط الضوء على العوامل المؤثرة على التدقيق الداخلي كاستقلالية، وخبرة وتكوين المدقق الداخلي، وتأثيرهم على الأداء المالي، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقد وزعت استبانة على إحدى عشرة شركة اقتصادية متخصصة في قطاع الصناعة، خضعت (102) استبانة للتحليل، خلصت الدراسة إلى أن التزام المدقق الداخلي بشروط الاستقلالية، والموضوعية، والكفاءة، والخبرة يؤدي إلى تحسين الأداء المالي للشركات ورفع المعبر عنه بالمردودية الاقتصادية والمالية، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي والأداء المالي.

5- دراسة (المصاورة، 2018) بعنوان: " أثر جودة التدقيق الداخلي في العلاقة بين إدارة المخاطر المؤسسية وأداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر جودة التدقيق الداخلي بوصفه متغيراً وسيطاً (والمتمثلة بالوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة من التدقيق الداخلي) في العلاقة بين إدارة المخاطر المؤسسية بمكوناتها وأداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ولأجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها (63) شركة، أما العينة فتكونت من جميع الموظفين الذين يشغلون منصب مدير مالي، ومدير تدقيق داخلي، ورئيس قسم الحسابات، ومدير إدارة المخاطر في الشركات المذكورة، ولتحقيق أهداف الدراسة وزعت استبانة منها (196) استبانة صالحة للتحليل، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي وجود أثر إيجابي لجودة التدقيق الداخلي على العلاقة بين إدارة المخاطر المؤسسية وأداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

6- دراسة (أولاد البركة، 2016) بعنوان: "دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة بصفة عامة ودراسة حالة شركة الجزائرية للكهرباء والغاز بصفة خاصة، خلال المدة من (2013) إلى (2015)، ومحاولة إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال التطرق إلى كل ما يخص دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي، من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج منها أن التدقيق الداخلي يسهم في شركة سونلغاز في حماية ممتلكاتها من خلال التدقيق الآني والآلي الذي يقوم به المدقق الداخلي، ويساعد التحليل الأفقي الذي يقوم به المدقق الداخلي في شركة سونلغاز في معرفة مدى تطبيق سياسات الإدارة الهادفة للتوسع وتجديد الاستثمارات على مدى معين.

7- دراسة (أحمد، 2015) بعنوان: "المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة الداخلية والحوكمة ودورها في تحسين الأداء بالشركات بالتطبيق على الشركات السعودية الخاصة".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الاقتصادي في الشركات السعودية من خلال متغيرين وسيطين هما الرقابة الداخلية والحوكمة، اعتمد البحث على وصف المعطيات والمعلومات والمفاهيم النظرية وتحليلها كلها، واستخدام التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة وأجري التحليل لـ (100) استبانة تمثل آراء كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين وأعضاء لجان التدقيق وأعضاء مجلس الإدارة وأعضاء هيئة تدريسية في المحاسبة والتدقيق في الشركات السعودية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك دوراً جوهرياً للتدقيق الداخلي في تحقيق الرقابة الداخلية في ظل تطبيق آليات الحوكمة ويؤثر بإيجابية على الأداء الاقتصادي في الشركات السعودية، وهناك إسهاماً مشتركاً للرقابة والتدقيق الداخلي يحسن الأداء الاقتصادي للشركات السعودية في ضوء تطبيق آليات الحوكمة.

4-2 الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Lien and Viet، 2023) بعنوان:

"Factors Governing the Effectiveness of Internal Audit Activities at Enterprises: Evidence from Vietnamese Enterprises"

العوامل المؤثرة في فعالية أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات، أدلة من الشركات الفيتنامية.

هدفت الدراسة إلى تقييم تأثير عوامل التنفيذ الفعال لأنشطة التدقيق الداخلي الحالية في الشركات الفيتنامية وتمثلت عناصر فعالية للتدقيق الداخلي بـ (كفاءة وعدد موظفي التدقيق الداخلي، العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين، دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي، واستقلالية التدقيق الداخلي) ودورها في تحسين أداء الأعمال، وجعل أنشطة الشركة تتوافق مع الأهداف المحددة، وتحسين أنظمة المحاسبة وضوابط التشغيل، وضمان معلومات موثوقة لاتخاذ القرار من قبل قادة الأعمال، وتكونت العينة من (116) فرد من موظفي التدقيق الداخلي، ومدراء التدقيق الداخلي، والمدراء الماليين، ومدراء الأقسام الأخرى، وزعت عليهم استبانة وتم تحليل البيانات المجمعة باستخدام المعالجات الإحصائية المناسبة وتوصلت الدراسة إلى أن استقلالية التدقيق الداخلي لها التأثير الأكثر أهمية على فعالية أنشطة التدقيق الداخلي من بين بقية العوامل الأخرى ودورها في تحسين أداء الأعمال.

2- دراسة (kuzmenko، shalimova، 2022) بعنوان:

"INDEPENDENCE AS A MANDATORY PRINCIPLE OF INTERNAL AUDITORS"

الاستقلالية كمبدأ إلزامي للمدققين الداخليين.

هدفت هذه الدراسة التي جرت في أوكرانيا إلى تحديد متطلبات تقييد المدققين الداخليين بمبدأ الاستقلالية، يتمثل الأساس المنهجي والنظري للدراسة في الفهم العلمي لما قدمه العلماء الأجانب والوطنيين في مجال التدقيق عامة والتدقيق الداخلي خاصة، وكانت قاعدة المعلومات للدراسة هي الوثائق الرسمية والمعايير ودليل الأخلاقيات للمنظمات المهنية الدولية للمحاسبين والمدققين (IIA، IAASB، IFAC)، ولتحقيق هذا الهدف استخدمت مجموعة من الأساليب العلمية العامة (التحليل والاستقراء والاستنتاج) والتقنيات المنهجية (المراجعة والمقارنة) لدراسة مبدأ

الاستقلالية في الممارسة العملية للتدقيق الداخلي بوصفه نشاطاً مهنيّاً، وأثبتت الدراسة أنه ينبغي تحقق الاستقلالية في الفكر والسلوك بوصفهما عنصري استقلالية المدقق الداخلي والخارجي على حد سواء، سواء كان على مستوى شركة التدقيق أو المدقق أو أعضاء فريق التدقيق، لأن رأي المدقق هو محل اهتمام كل من الطرف المسؤول والطرف المستخدم، ويتطلب ذلك مزيداً من التعاون بينهما في تحديد التهديدات، ووضع ضمانات في بيئة العمل، وتحديد إجراءات تقييم جدوى استخدام نتائج المدققين الداخليين بالنظر إلى مستوى استقلاليته.

3- دراسة (Omwono، 2021) بعنوان:

"Effects of Internal Audit Function on Financial Performance in Rift Valley

Bottlers Limited Eldoret، Kenya"

تأثيرات وظيفة التدقيق الداخلي على الأداء المالي في شركة Rift Valley Bottlers Limited Eldoret، كينيا.

كان الغرض من هذه الدراسة هو التحقيق في تأثير وظائف التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، وضوابط الميزانية، والمساءلة المالية على الأداء المالي المتمثل بالعائد على الأرباح، والعائد على الأصول، والعائد على الاستثمار، وربح السهم، جاءت الدراسة وصفية لشركة Rift Valley Bottler's Limited، اعتمدت الدراسة الاستبانة أداة لجمع البيانات، وكان حجم عينة الدراسة مؤلفاً من (40) مستجيباً من العاملين في إدارات التدقيق والمالية والموارد البشرية والمبيعات والعمليات والمشتريات، وأشارت النتائج أنه عندما يقدم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي التقرير أساساً إلى لجنة التدقيق فإن تقييمات مخاطر الرقابة من قبل المدققين الداخليين تكون أعلى، وخلصت الدراسة إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي تؤثر على الأداء المالي لشركة Rift Valley.

4- دراسة (El Gharbaoui، Chraibi، 2021) بعنوان:

"Internal Audit Quality and Financial Performance: A systematic Literature Review

Pointing to New Research Opportunities"

جودة التدقيق الداخلي والأداء المالي: مراجعة منهجية للأدبيات.

تتمثل أهداف هذه الدراسة في فهم العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي (متمثلة بكفاءة المدقق الداخلي واستقلاليته) والأداء المالي وتقديم نظرة لهذه العلاقة من خلال البحوث الأكاديمية السابقة، وأجري استعراض بحثي للأدبيات استناداً إلى عينة من 37 بحثاً علمياً ورسالة دكتوراه اختيرت من قاعدة البيانات ونشرت بين عامي (2009-2020)، اختيرت هذه المدة التي تمثل المرحلة التي بدأ فيها النقاش بتزايد حول مفهوم جودة التدقيق الداخلي، وتبين النتائج أن جودة التدقيق الداخلي والأداء المالي مجالان للبحوث جرت مناقشتها على نطاق واسع ويتسمان بقلة تجانس النظريات والأساليب، فإن (81%) من الأبحاث المدروسة البالغ عددها (37) توصلت لوجود أثر إيجابي ومهم لجودة التدقيق الداخلي على الأداء المالي، وأن ما نسبته (16%) من الأبحاث توصلت إلى أنه لا يوجد أثر، و(2%) وجدت أن العلاقة محايدة.

5- دراسة (Bundaleska et al، 2020) بعنوان:

"THE INFLUENCE OF BOARD INDEPENDENCE AND INTERNAL AUDIT FUNCTION ON

COMPANY'S PERFORMANCE' STUDY OF MACEDONIAN COMPANIES "

تأثير استقلالية مجلس الإدارة ووظيفة التدقيق الداخلي على أداء الشركة، دراسة الشركات المقدونية.

هدفت هذه الدراسة لاستكمال ما بدأت به الأدبيات السابقة التي تظهر أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين آليات حوكمة الشركات وأداء الشركات، وتركز خاصة على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة ووجود وظيفة التدقيق الداخلي مع أداء الشركات المدرجة في البورصة المقدونية، لمدد محددة (2003-2004) مقابل (2014-2018) بعد اعتماد قانون 2004 متضمن التغيرات المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي، وتمت الدراسة على وجه الخصوص لـ(20) شركة توفرت لها البيانات وفق الفترة المحددة، استخدمت الدراسة التحليل الوصفي المقارن للبيانات المجمعة، وحقق في هذا التأثير من خلال مؤشرات الربح والعائد على حقوق الملكية (ROE) وعائد السهم (EPS)، وتشير نتائج البحث والتحليل الذي أجري إلى أن حوكمة الشركات مهمة لأداء الشركة، أي أن تحسينات حوكمة الشركات مثل استقلالية أعضاء مجلس الإدارة ووجود وظيفة التدقيق الداخلي لها تأثير إيجابي على أداء الشركات المدرجة في البورصة المقدونية.

6- دراسة (Ali، 2018) بعنوان:

“Factors influencing the effectiveness of internal audit on organizational performance”**العوامل المؤثرة في كفاءة التدقيق الداخلي على الأداء التنظيمي**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر جودة التدقيق وفعاليته على الأداء التنظيمي في الشركات، وقيست جودة التدقيق باختصاص قسم التدقيق الداخلي وحجم قسم التدقيق الداخلي ودعم الإدارة للتدقيق الداخلي واستقلالية التدقيق الداخلي، وصممت استبانة لجمع المعلومات اللازمة للتحليل الإحصائي، وزعت (139) استبانة على عينة عشوائية من الموظفين في الشركات في كردستان وحلت البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة مهمة بين كفاءة قسم التدقيق الداخلي، وحجم قسم التدقيق الداخلي، ودعم الإدارة للتدقيق الداخلي، واستقلالية التدقيق الداخلي وبين الأداء التنظيمي للشركة.

7- دراسة (ahmed and ndirangu، kiema، 2015) بعنوان:

"The Influence of Internal Audit Independence on the Financial Performance of Small and Medium Enterprises"**تأثير استقلالية المدقق الداخلي على الأداء المالي للشركات الصغيرة والمتوسطة**

درس هذا البحث تأثير استقلالية التدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في صناعة البناء في مقاطعة مومباسا، وحدد تأثير أربعة عناصر لاستقلالية التدقيق الداخلي وهي (إمكانية الوصول إلى السجلات، وهيكل الإبلاغ والتقرير، ومؤهلات المدققين الداخليين، ومهام التدقيق الداخلي) على الأداء المالي للشركات الصغيرة والمتوسطة في صناعة البناء في مقاطعة مومباسا، تألفت العينة من (65) شركة بناء، استخدم أسلوب المسح والمقابلات مع (27) مستجيباً تتكون من المدققين الداخليين وأعضاء لجنة التدقيق ومساعد المدققين الداخليين، وتوصل البحث إلى أن بعض شركات البناء في مقاطعة مومباسا لا تمنح المدققين الداخليين الاستقلالية التي يستحقونها لإبداء رأيهم إبداءاً فعالاً عن البيانات المالية للمؤسسات، بعضها الآخر مدرك لاستقلالية

وظيفة التدقيق الداخلي، وفي معظم المؤسسات لا يُعترف بدور المدقق الداخلي في التحقق والتقرير عن البيانات المالية للشركة، وأن هناك تأثيراً لاستقلالية التدقيق الداخلي على الأداء المالي إلا أنها لم تكن قوية من خلال الأنشطة التي يقوم بتدقيقها ومن ثم فإنها تحتاج إلى بعض التحسين.

خامساً - ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تعد هذه الدراسة استكمالاً للدراسات السابقة، فقد تناولت الدراسات السابقة نشاط التدقيق الداخلي عامة واستقلاليته بينما ركزت هذه الدراسة في موضوع استقلالية التدقيق الداخلي، وقد تمت الدراسات في بيئات أعمال مختلفة للتعرف على فعالية هذا النشاط إلا أنها تتميز عنها بأن هذه الدراسة تخص الشركات المساهمة في بيئة الأعمال السورية، كما يوجد ندرة في دراسات البيئة العربية توضح دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء، وفي بحث دور التدقيق الداخلي واستقلاليته في تحسين الأداء جرى التركيز في معظم الدراسات على الأداء المالي دون الأنواع الأخرى أو أحد الأنواع للأداء بينما تناولت هذه الدراسة دور استقلالية التدقيق الداخلي مباشرةً في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية من خلال أنواع الأداء الأربعة مجتمعة والمتمثلة بالأداء المالي، والأداء الإداري والأداء التشغيلي والأداء البيئي.

سادساً - فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأسئلتها ولمعالجة القضايا المطروحة، صيغت الفرضيات الأساسية التالية لتكون منطلقاً للدراسة، التي سيجري اختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات على أساسها، كالآتي:

الفرضية الرئيسة الأولى:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية.

ويتفرع عنه الفرضيات الفرعية الأربعة الآتية:

1. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في الشركات

المساهمة في سورية.

2. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري في الشركات المساهمة في سورية.

3. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات المساهمة في سورية.

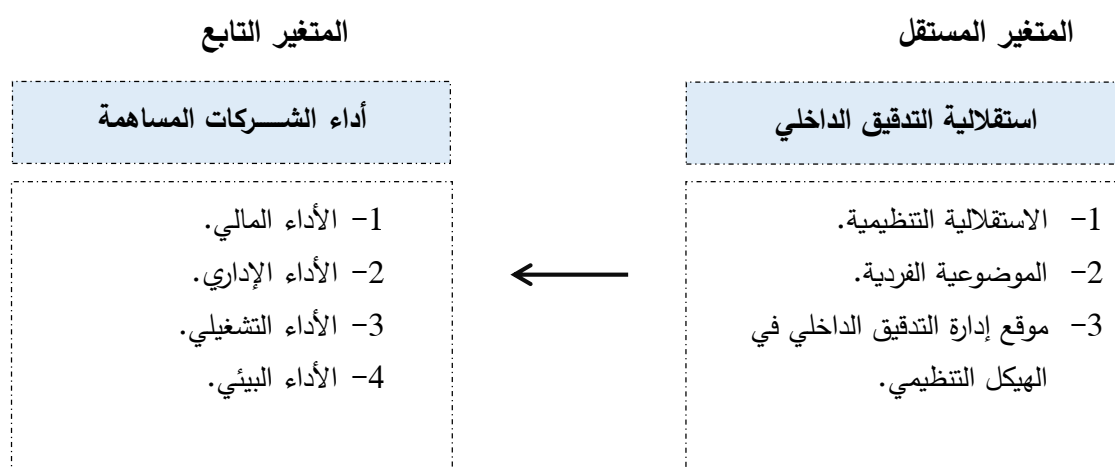
4. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي في الشركات المساهمة في سورية.

الفرضية الرئيسة الثانية:

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية تعزى للخصائص الشخصية.

سابعاً - أنموذج الدراسة:

يتمثل أنموذج الدراسة في عرض متغيرات الدراسة لتمثل استقلالية التدقيق الداخلي المتغير المستقل، بينما يمثل أداء الشركات المساهمة المتغير التابع للدراسة، كما يبين الشكل رقم (1) أدناه:



الشكل رقم (1) أنموذج الدراسة

ثامناً - حدود الدراسة:

1- الحدود المكانية: الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

2- الحدود الزمانية: فترة إعداد وتوزيع ومعالجة الاستبانة خلال عام 2022.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لاستقلالية التدقيق الداخلي وموضوعيته

تشمل الدراسة في هذا الفصل على ما يلي:

مقدمة

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ومعايير.

المبحث الثاني: استقلالية التدقيق الداخلي والعوامل المؤثرة فيه.

مقدمة:

تطور التدقيق الداخلي منذ نشوئه وحتى وقتنا الراهن فقد أصبح يضطلع بمسؤولية واسعة تجاه الشركة نفسها وأصحاب المصلحة الآخرين في الشركة، وامتد نشاط التدقيق الداخلي ليشمل تقييم أداء جميع إدارات وأنشطة الشركة وتحديد مدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الكلية للشركة، ويقوم نشاط التدقيق الداخلي في الشركات على اختلاف أهدافها وأنشطتها، بتقديم خدمات تأكيدية واستشارية حول نظم الحوكمة، وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وغايته في ذلك هو إضافة قيمة للشركة، ومساعدتها في تحقيق أهدافها، وإن الحاجة لهذه المهنة ما زالت تتصاعد بل وأصبحت مطلباً من متطلبات الحوكمة والإدارة الرشيدة، ويتولى معهد المدققين الداخليين (IIA) وضع معايير وإطار فكري للمهنة مشتملاً على قواعد وآداب وسلوكيات مهنية تم تعميمها عالمياً.

إلا أن تحقيق هذه الغاية يتوقف على مدى توفر مجموعة من المتطلبات، تشكل العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الداخلي ومدى استقلالية التدقيق الداخلي في الشركة، ويجب أن يتمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية في أثناء تأديته لكل من خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية التي يقدمها للشركة والإدارة إذ إنه لم يعد ذلك النشاط البسيط ضمن الإدارة المالية الذي يتلخص عمله في التأكد من صحة العمليات المالية والمحاسبية، لذلك فإن هذا الفصل يُعنى بمناقشة استقلالية التدقيق الداخلي وموضوعيته والعوامل المؤثر فيه والتدقيق الداخلي في الشركات المساهمة في سورية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ومعاييرها

عرف العالم الاقتصادي تطوراً كبيراً في عديد من المجالات وإن تعقد النشاطات وتضاعف أحجامها من الأسباب المباشرة في ظهور التدقيق الداخلي، الذي ظهر بعد التدقيق الخارجي بوقت طويل، وازدادت أهميته في وقتنا الحالي في مختلف الدول وتطور إلى نشاط تقييمي للأنشطة والعمليات كلها.

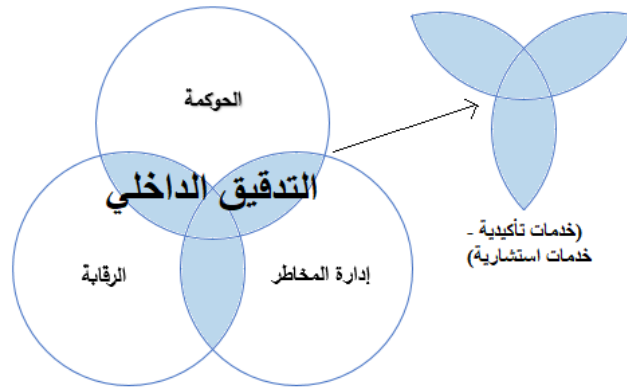
أولاً- مفهوم التدقيق الداخلي:

تمثل الاهتمام بالتدقيق الداخلي برغبة الشركات بإنشاء إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي ودعمها بالموارد البشرية ذات الكفاءات العالية لمساعدة إدارة الشركات في اتخاذ القرارات المناسبة سواء كانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة، ورسم السياسات المستقبلية وإنجاز أهدافها الإنجاز المطلوب (البيروتى، 2014، ص13)، وقد تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي، ودأب معهد (IIA) على تحديث التعريف كلما اقتضت التطورات المهنية إجراء تعديل عليه ليلائم مكانة التدقيق الداخلي في الشركات، وأورد المعهد تعريف التدقيق الداخلي (IA، 2023) على النحو التالي:

"نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط الشركة في تحقيق أهدافها من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم فعالية عمليات الحوكمة وتحسينها Governance وإدارة المخاطر Risk Management والرقابة Control".

هذا وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التدقيق الداخلي (IA) في معايير التدقيق الدولية ضمن المعيار رقم (610) لعام (2015) على أنه: "نشاط تقييمي يقدم خدمة للشركة وتشمل وظائفه من بين أمور أخرى فحص كفاية الرقابة الداخلية وفعاليتها وتقويمها ومراقبتها"، ويُعرف التدقيق الداخلي وفق القانون السوري (رقم 33 لعام 2009) المتضمن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق بأنه "فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة".

ويلاحظ بأن كلاً من تعريف IFAC والقانون رقم (33) ركزا على مهام التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالرقابة الداخلية فقط، بينما يشير التعريف الصادر عن معهد (IIA) الذي يعد أهم المنظمات المتخصصة في التدقيق الداخلي إلى التطورات المهمة التي حدثت في نشاط التدقيق الداخلي والمهمة التي يتبناها معهد (IIA) للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية ودعم الحوكمة GRC، كما يشير إلى أن التدقيق الداخلي نشاط تقييمي محايد مستقل عن الأنشطة والوظائف الأخرى في الشركة.



الشكل رقم (2) التدقيق الداخلي، من إعداد الباحثة بالاعتماد على تعريف معهد (IIA)

وبهذا أصبح التدقيق الداخلي نوعاً من الرقابة التنظيمية تتم من خلال إدارة خاصة في الشركة يطلق عليها إدارة التدقيق الداخلي وتعنى بالتأكد من التزام الشركة بالسياسات الإدارية والمالية المعتمدة (المغربي، 2016، ص 178)، وتقدم معلومات للإدارة عن مدى التزام العاملين داخل الشركة بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية المصرح بها من المستويات الإدارية المختلفة، ومدى كفاءة أداء الإدارات والأقسام المختلفة وفعاليتها، إضافة إلى أن نشاط التدقيق الداخلي هو أعم وأشمل من مجرد التدقيق المالي والمحاسبي فهو يشمل تدقيق المجالات الإدارية والتشغيلية كتقييم الخطط والسياسات والإجراءات واقتراح السبل المناسبة لتطويرها وتقييم الالتزام بها من جانب الموظفين وحسن استغلال الموارد والكفاءة (الحايك، 2015، ص 239).

إن التدقيق الداخلي هو نشاط يتصف بالخبرة يتم وفق منهجية معينة باستعمال الوسائل الممكنة، ومستقل عن الوظائف الأخرى، وتتم ممارسته داخل الشركة لتدقيق مختلف العمليات المالية وغير المالية، وذلك لخدمة الشركة كلها وليس فقط إدارتها، ولتحقيق أهدافها وتزويدها بتأكيدات عن كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على

التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، وبالتالي يعمل على تقييم مدى فاعلية الرقابة وتحسينها، وإدارة المخاطر، والحوكمة.

ثانياً-أهمية التدقيق الداخلي:

يشكل التدقيق الداخلي جزءاً من المراقبة المستمرة للرقابة الداخلية على عمل الشركات بما يكفل تقييم مستقل للامتثال للسياسات والإجراءات المحددة للشركة، وعلى هذا النحو يساعد التدقيق الداخلي كبار المديرين ومجلس الإدارة في الاضطلاع بمسؤولياتهم بفعالية وكفاءة (Ahmeti et al، 2020، ص174)، ويعد التدقيق الداخلي جهة الدعم الرابعة لحوكمة الشركات، بعد مجلس الإدارة والإدارة والمدقق الخارجي (Khan et al، 2020، ص507).

وتظهر أهمية التدقيق الداخلي بتطوره كأداة فعالة لمساعدة إدارة الشركة وإضافة قيمة للشركة وفي التغلب على التحديات التي تعترضها والعمل على تحقيق رقابة شاملة إدارية ومحاسبية وتشغيلية على الشركة من خلال توفي البيانات، وإجراء التحليل والتقييم، وتقديم التوصيات للإدارة، والمساهمة في تحديد المخاطر وتقييمها، والعمل على تحسين إدارتها وبالتالي مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها (عبد الوهاب، 2019، ص 46)، وقد زادت أهمية التدقيق الداخلي وأصبح نشاطاً تقويمياً للأنشطة والعمليات كلها في الشركة، بهدف تطوير هذه الأنشطة، ويعد صمام الأمان في يد الإدارة نسبةً للخدمات التي يقدمها للإدارة العليا في مختلف المجالات، ويمكن توضيح الخدمات المقدمة من التدقيق الداخلي بالآتي (شريقي، 2015، ص127):

- 1- **خدمات وقائية:** وتتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي، للتأكد من وجود الحماية الكافية لأصول الشركة وممتلكاتها من السرقة والاختلاس ومختلف المخاطر المحتملة، وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي، ومنع الاختلاس والغش وتقع مسؤولية اكتشاف ذلك على عاتق الإدارة، بينما تقع على المدقق الداخلي مسؤولية تقييم كفاية الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة وفعاليتها للحيلولة دون وقوع الغش والاختلاس.

2- **خدمات تقييمية:** يعمل نشاط التدقيق الداخلي على قياس فاعلية نظم الرقابة وإجراءاتها المطبقة في الشركة وتقييمها، وتخضع جميع الأنشطة والعمليات في الشركة للتقييم والمتابعة من طرف المدقق الداخلي، والتأكد من مدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من قبل الإدارة ومن التشريعات والقوانين سارية المفعول التي تخضع لها الشركة.

3- **خدمات إنشائية:** تتمثل في المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي من أجل توفير البيانات حول المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية المقدمة للإدارة العليا بأنها كاملة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتوجيه السياسات العامة والتأكد من أنها تتسم بمستويات عالية من الصحة والمصادقية، وتوضيح كيفية الأداء لمراكز المسؤولية من القاعدة وحتى القمة في الهيكل التنظيمي، ويقوم هذا النشاط باقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة والخطط الإدارية والرقابية.

4- **خدمات تصحيحية:** وتتمثل هذه الخدمات في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في تصحيح الأخطاء التي يكتشفها والتوصيات التي يتضمنها تقريره والخاصة بإصلاح أي خطأ وعلاج أوجه القصور في مختلف النظم.

وعليه يمكن إجمال أهمية التدقيق الداخلي بوصفه وسيلة لا غاية لإضافة قيمة للشركة بالتأكد للإدارة على سلامة الإجراءات المتبعة في جميع الأقسام أو تشخيص الانحرافات عن الخطط الموضوعة، ومحاولة وضع الحلول المناسبة على أسس علمية وموضوعية، وإدخال التحسينات التي يمكن أن يوصي بها، ويعد سمة من سمات الشركات الفاعلة في تقييم كفاية نظم الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية وفعاليتها.

ثالثاً-أنواع التدقيق الداخلي:

اتسعت مهام نشاط التدقيق الداخلي باتساع وتطور مفهومه لتشمل العمليات كلها في الشركة، مما ترتب على ذلك وجود أنواع عديدة للتدقيق الداخلي مرتبطة بعضها ببعض، ومن أهم أنواع التدقيق الداخلي ما يلي (Gleim،

3-1 التدقيق المالي (financial auditing): وهو الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات

المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها وتقييم موثوقية القوائم وعدالتها، وينظر التدقيق الداخلي المالي في الماضي.

3-2 التدقيق التشغيلي (operational auditing): يسعى هذا التدقيق إلى فحص أعمال الشركة وتقييمها

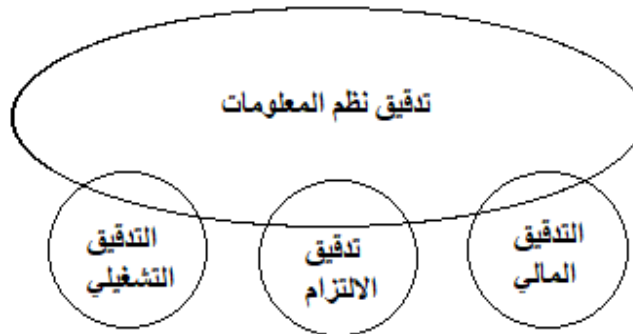
كلها لتحقيق الكفاءة (ضمان إنجاز الأمور الصحيحة) والفعالية (ضمان إنجاز الأمور بالطريقة الصحيحة) والاقتصادية (ضمان فعالية التكاليف) في استخدام الموارد المتاحة، وذلك وفق خطة معدة مقدماً ومتفق عليها مع الجهات العليا في الشركة.

3-3 تدقيق الالتزام (compliance audit): ينظر هذا النوع من التدقيق إلى الماضي ويدرس الحاضر،

ويهدف إلى التأكد من أن الشركة أكملها من موظفين وإدارة تعمل بما يتفق مع القوانين والتعليمات النازمة لعملها ومعايير الشركة وإجراءاتها الداخلية.

3-4 تدقيق نظم المعلومات (information systems audit): يهدف تدقيق نظم المعلومات إلى اختبار

أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها إضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم، وعادة ما يدمج هذا النوع مع جميع عمليات التدقيق.



الشكل رقم (3) تدقيق نظم المعلومات (المصدر: Gleim، 2020، ص 15)

ومن وجهة نظر أخرى فقد أضاف الباحث (الخيبي، 2013، ص 32) إلى الأنواع السابق ذكرها التدقيق الداخلي لأغراض خاصة (special assignments audit) ويشمل هذا النوع عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف إلى اكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذه الموضوعات، وغالباً ما يكون غير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي، ورأى أن تدقيق الالتزام يدخل في إطار النوعين الرئيسيين وهما المالي والتشغيلي.

رابعاً-المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

كان لإنشاء معهد (IIA) أهمية كبيرة في تطوير مهنة التدقيق الداخلي، وانتقلت المهنة من وظيفة تابعة للإدارة هدفها الرئيس كشف الخطأ والغش المحاسبي، إلى نشاط مستقل تحكمه قواعد سلوكية ومعايير خاصة، يساعد في تحقيق أهداف الشركة إضافة إلى تعزيز قيمة الشركة من خلال تحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة (Ayagre، 2014، ص53)، وقام معهد (IIA) في عام (2004) بإصدار أول إطار دولي عام للتدقيق الداخلي (IPPF) وأحدث إصداراته الحالية عام (2017)، وهو يتضمن تعريف التدقيق الداخلي، ومبادئ الممارسة المهنية وأخلاقياتها، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، والإرشادات التطبيقية لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (الشيخ، 2020، ص3).

ولذا أصبحت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (ISPPIA) مرجعاً لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم، وقد وضعت هذه المعايير ضمن ثلاث مجموعات اختص القسم الأول منها بالمعايير العامة أو الشخصية (معايير الصفات Attribute standards)، واختص القسم الثاني بمعايير العمل الميداني (معايير الأداء Performance standards)، أما القسم الثالث فقد اشتمل على معايير التطبيق (معايير التطبيق Implementation standards):

الجدول رقم (1) المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	
معايير الصفات (سلسلة 1000)	معايير الأداء (سلسلة 2000)
(الخصائص الواجب توفرها في الشركات والأشخاص التي تمارس التدقيق الداخلي لتنفيذ مهامها بكفاءة وفعالية)	(تصف طبيعة نشاط التدقيق الداخلي، وتهتم بجودة التدقيق الداخلي المقدمة للشركات، وتركز على الجوانب التنفيذية التي يجب أن تقوم بها إدارة التدقيق الداخلي وأعضاء القسم)
1000-الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات.	2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي.
1100- الاستقلال والموضوعية.	2100- طبيعة خدمات التدقيق الداخلي.
1200- المهارات والعناية المهنية اللازمة.	2200- تخطيط التدقيق الداخلي.
1300- برنامج ضمان وتحسين الجودة.	2300- تنفيذ التدقيق الداخلي.
	2400-إبلاغ النتائج.
	2500-مراقبة سير العمل.
	2600-الإبلاغ عن قبول المخاطر.
معايير التنفيذ	
معايير خاصة تتوسع في شرح معايير الصفات، ومعايير الأداء والالتزام بها	

(المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعايير الصادرة عن IIA، 2017)

إن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تشكل الإطار العام الذي ينظم الإجراءات التي يقوم بها المدقق الداخلي، وتضع المبادئ الأساسية للمدقق الداخلي للالتزام بها عند ممارسة مهامه لتحقيق الهدف من وجوده، إذ إن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدقق الداخلي سيمكن الإدارة من الاعتماد على التقارير المقدمة لها من قبله، أو من قبل مستخدمي هذه التقارير، وتساعد المعايير في الحكم على أداء المدقق والارتقاء به.

المبحث الثاني: استقلالية التدقيق الداخلي والعوامل المؤثرة فيه

يجب على أي شركة أن تراعي مجموعة من الشروط للوصول إلى الهدف الذي نشأ من أجله نشاط التدقيق الداخلي وتحقيق هذا الهدف، وتتمثل هذه الشروط في المعايير التي يكون من الواجب توفرها من استقلالية وموضوعية إلى العناية المهنية الكافية ونطاق العمل الذي يحكم إدارة قسم التدقيق الداخلي، وبهذا تعد استقلالية التدقيق الداخلي وموضوعيته العنصر الأساسي في هذه المهنة التي تؤثر تأثيراً إيجابياً على نشاط التدقيق الداخلي، وتستمد الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي قيمتها ومصادقيتها من الافتراضات الأساسية للاستقلال الذهني والاستقلال في المظهر وبالتالي المحافظة على الاستقلالية الكاملة.

أولاً- مفهوم استقلالية التدقيق الداخلي:

عرف معهد (IIA) الاستقلالية حسب معايير (ISPPIA) ضمن المعيار رقم (1100) أنها: " التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على الاضطلاع بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز " (IIA، 2017، ص4).

وحدد اتحاد (IFAC) مفهومين للاستقلالية: هما استقلالية الذهن واستقلالية المظهر، وعرف استقلالية الذهن بأنها "الحالة العقلية التي تسمح للمدقق الداخلي بتقديم رأي دون التأثير بما من شأنه إضعاف الحكم المهني، وتتيح له التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني"، أما استقلالية المظهر فتعني "تجنب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية، يمكن لطرف ثالث معقول مطلع وعلى دراية كافية بالمعلومات ذات العلاقة، ومن ضمنها أي وسائل حماية مطبقة، أن يتوصل بمعقولية إلى أنه أخل بالنزاهة أو الموضوعية أو الشك المهني" (IFAC، 2015، ص24).

ويشير مفهوم الاستقلالية إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق الداخلي أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وبعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى تدقيق عملياتها وأن يكون بعيداً عن تأثير مصالحه الشخصية في الوحدة، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم (kamau، 2014، ص134).

ويهدف معيار الاستقلال التنظيمي إلى تحديد المتطلبات التي يجب توافرها في الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي في الشركات المختلفة بما يحقق استقلال إدارة التدقيق الداخلي، بينما يحدد معيار الموضوعية المتطلبات الواجب توفرها حتى يمكن للمدقق الداخلي أداء العمليات التي يكلف بها بموضوعية.

ثانياً- مفهوم موضوعية التدقيق الداخلي:

أورد معهد (IIA) تعريف الموضوعية حسب معايير (ISPPIA) ضمن المعيار رقم (1100) بأنها: " نمط ذهني غير متحيز يخول المدققين الداخليين أداء مهمات التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون في سلامة نتائج أعمالهم وجودتها دون شائبة، وتتضمن الموضوعية بذلك ألا تتبع أحكام المدقق الداخلي بشأن مسائل التدقيق لأراء الآخرين، ويجب أن تدار الأمور التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً، وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي".

وتتطلب الموضوعية من المدقق الداخلي القيام بأعمال التدقيق بالطريقة التي تجعله يعتقد اعتقاداً صادقاً في نتائج أعماله، وألا يقدم تنازلات مهمة على حساب جودة العمل، وتتأثر موضوعية المدقق الداخلي سلباً بتدقيق أي نشاط تكون له سلطة عليه أو مسؤولية عنه خلال العام السابق، مع ذلك فإنه يمكن للمدقق الداخلي تقديم خدمات استشارية تتعلق بعمليات كان مسؤولاً عنها من قبل (القاضي وآخرون، 2015، ص 118-119).

ويتعلق مفهوم الموضوعية بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام انطلاقاً من الحالة الذهنية التي لا يشعر من خلالها بتضارب المصالح بمعنى أن الموضوعية هي نتاج الاستقلالية، وإن غياب الاستقلال بالنسبة للمدقق الداخلي يفقده القدرة على إضافة أي قيمة للشركة، وبمعنى آخر تفقد العملية التدقيقية قيمتها (Mutchler، 2004، ص 235).

وحسب ما أوضح (Gleim، 2020، ص 17) أن الاستقلالية هي سلوك نشاط التدقيق الداخلي، وبالمقابل إن الموضوعية هي سلوك أفراد التدقيق الداخلي، إذا تحقق الاستقلال في النشاط فهذا يعني أن الأشخاص العاملين في قسم التدقيق الداخلي مستقلون، ويقابله في الموضوعية أنه إذا كان جميع العاملين في قسم التدقيق الداخلي موضوعيين فهذا يعني أن نشاط التدقيق الداخلي موضوعي، وتحدد الاستقلالية والموضوعية في ميثاق التدقيق ضمن فقرات واضحة ومستقلة.

مما سبق يمكن القول إن معهد (IIA) يتخذ موقفاً قوياً بشأن حاجته إلى الاستقلالية والموضوعية بالنظر إلى أن المدقق الداخلي هو موظف في الشركة، وإن مفهومي الاستقلالية والموضوعية يرتبطان ارتباطاً وثيقاً، وهما ذوو طبيعة نسبية.

ثالثاً - أهمية استقلالية التدقيق الداخلي:

تعد الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في عملية التدقيق الداخلي وقدرة المدقق الداخلي على التعبير عن استنتاجاته بصدق ونزاهة أمراً حيوياً مهماً كان شكل الحوكمة، لأنها تشكل الأساس لثقة الجمهور في نشاط التدقيق الداخلي (kimotho، 2014، ص1)، وتحدد درجة استقلالية المدقق الداخلي كفاءة عمله وفعاليته سواء كان على مستوى شركة التدقيق أو المدقق أو أعضاء فريق التدقيق، لأن رأي المدقق الداخلي هو محل اهتمام كل من إدارة الشركة والمستخدمين المختلفين (kuzmenko،shalimova، 2022، ص49)، وقد بذل معهد (IIA) جهوداً لاحترام هذه المفاهيم والتأكيد على أهميتها لذلك سلط الضوء على الاستقلالية في كل من المبادئ الأساسية وتعريف التدقيق الداخلي والمعايير، وتمت الإشارة إلى الموضوعية في كل من الرسالة والمبادئ الأساسية والتعريف والمبادئ الأخلاقية والمعايير، وذكرت ضمن معايير (ISPPIA) تحت عنوان 1100-الاستقلالية والموضوعية (1110/الاستقلال التنظيمي، 1120/الموضوعية الفردية، 1130/معوقات الاستقلالية أو الموضوعية).

و أبرز معيار التدقيق الداخلي رقم (2050- تنسيق مجهودات المدققين الداخليين مع الآخرين) وكذلك معيار التدقيق الدولي رقم (610- استخدام عمل المدققين الداخليين)، أهمية التكامل والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين بتجنب التكاليف المرتفعة التي يتطلبها تنفيذ عملية تدقيق مستمرة من قبل المدقق الخارجي، ويثبت الواقع أن وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي يقلل إلى حد كبير من عمل المدقق الخارجي، ويختصر وقت عملية التدقيق وتكاليفها (Abbott et al، 2012، ص4) علماً بأن درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي تختلف من شركة إلى أخرى، ويعتمد على عوامل عديدة منها استقلالية المدقق الداخلي وموضوعيته وكفاءته وشكوكه المهنية في استخلاص النتائج (العلي، 2017، ص113) ليأخذها المدقق الخارجي في حسابه

عند تحديد مخاطر التدقيق ووضع إجراءات سير العمل مما يزيد فرص اكتشاف الأخطاء وحالات الغش (قبحها وحمدان، 2022، ص44).

فضلاً عن ذلك، فإنه يجب على المدقق الداخلي أن يكون نزيهاً وصادقاً بما لا يتعارض مع سرية عمل الشركة وألا يخل بمصلحة المجتمع من أجل مغانم شخصية كما يطلب منه الالتزام بنص المعايير الفنية والأخلاقية، وفي ضوء الحديث عن استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي فيمكن القول إنها تعطي قيمة لخدمات المدقق الداخلي وهي إحدى العلامات المميزة للنشاط.

رابعاً -العوامل المؤثرة في استقلالية التدقيق الداخلي:

إن عنصر الاستقلال لعضو التدقيق الداخلي أساسي لضمان تحقق الموضوعية في القرارات التي يصدرها بعيداً عن أي ضغوط مادية أو معنوية يمكن أن تمارس تجاهه للتأثير على رأيه وفيما يلي توضيح للعوامل المؤثرة على استقلالية التدقيق الداخلي وموضوعيته:

1-4 الدور المزدوج للمدقق الداخلي مزوداً لخدمات التأكيد والاستشارة:

إن المتتبع للتطور الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي يلمس ذلك التطور الحاصل من خلال الخدمات التي يقدمها، إذ إن التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث يشتمل على وظيفتين رئيسيتين هما (IIA، 2017):

1-1-4 الخدمات التأكيدية: هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل وموضوعي لفعالية إدارة

المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة وكفائيتها (مثال: مهمات تدقيق المالية والأداء والامتثال

ونظام الأمن والعناية اللازمة)، وذلك لتقديم الآراء أو الاستنتاجات، وتحديد طبيعة مهمة التأكيد وطبيعتها

من قبل المدقق الداخلي، ويجب تحديدها تحديداً واضحاً في ميثاق التدقيق الداخلي، وبصفة عامة تشترك

ثلاثة أطراف في خدمات التأكيد:

- المجموعة التي تعبر عن النشاط أو الوظيفة الخاضعة للتقييم (مالك المسار).

- المجموعة التي تقوم بإجراء هذا التقييم (المدقق الداخلي).

- المجموعة التي تستخدم هذا التقييم (المستخدم).

4-1-2 الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة والخدمات الإرشادية التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل الشركة أو خارجها، ويتفق على طبيعتها ونطاقها مع العميل والهدف منها إضافة قيمة للشركة وتحسين كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من دون أن يضطلع المدقق الداخلي بأي مسؤوليات إدارية (ومثال ذلك: تقديم النصيحة، والمشورة، والمساعدة وتقديم الإرشادات، وتصميم العمليات، والتدريب)، وتنفذ بصفة عامة بناءً على طلب محدد من عميل المهمة، وتخضع طبيعة المهمات الاستشارية ونطاقها للاتفاق مع عميل المهمة، وتحدد في ميثاق التدقيق الداخلي، وتتضمن هذه الخدمات بصفة عامة طرفين هما:

1. المجموعة التي تقدم المشورة (المدقق الداخلي).

2. المجموعة التي تبحث عن المشورة وتتلقاها (العميل).

وفحصت عديد من الدراسات مدى مشاركة التدقيق الداخلي في الأنشطة الاستشارية، وإن الاستشارات تشكل عموماً جزءاً صغيراً نسبياً من أنشطة التدقيق الداخلي في أوروبا، ويبلغ متوسط وقت العمل الاستشاري من العمل السنوي حسب الجدول الموضح أدناه رقم (2) (Stewart، 2010، ص9):

الجدول رقم (2) متوسط وقت العمل الاستشاري من العمل السنوي

السنة	نسبة الخدمات الاستشارية	
2005	27%	فرنسا
2006	12%	بلجيكا
2003	26%	إيطاليا

(المصدر: دراسة Stewart، 2010)

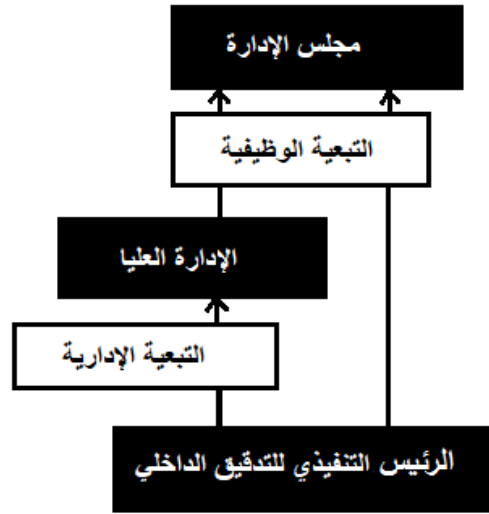
ولكن يمكن أن يؤدي الدور المزدوج لمزود الخدمات التأكيدية والاستشارية تحيزاً قد يتسبب في مشاكل حول استقلالية التدقيق الداخلي وموضوعيته، فمن المحتمل أن يتبنى المدقق الداخلي الرأي الذي يخدم مصلحة أصحاب الشركة، فإنه عندما يشارك في قدر كبير من الأنشطة الاستشارية يبدو أنه يدعم هذه الخطوة كإجراء يضيف قيمة إلى الشركة، ومن الممكن أن يؤدي الانخراط في أنشطة التأكيد والاستشارة إلى تهديد الضغط

الاجتماعي، إضافة إلى ذلك، لا يمكن معرفة كيف يؤثر أداء الأنشطة الاستشارية على خدمات التأكيد وما إذا كان المدقق الداخلي قادر على الحفاظ على موضوعيته عندما يقدم كلا النوعين من الخدمات للعميل (Stewart، 2010، ص10).

إن تقديم الخدمات الاستشارية للشركة بشكل كبير يؤثر على استقلال المدقق الداخلي في حال لم يلتزم بالمعايير والممارسات المهنية السليمة لأن قيام المدقق الداخلي بتقديم الخدمات الاستشارية سيقربه من اتخاذ القرار إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لا يقتصر على النصيحة فقط وإنما المساهمة في إصدار القرار.

2-4 مكانة إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي:

في ظل التطور في التدقيق الداخلي واتساع عمله نطاق عمله ليشمل الجوانب التشغيلية والمالية والإدارية، تغير موقع إدارة التدقيق الداخلي في الشركة، حيث أصبحت إدارة مستقلة تابعة لمجلس الإدارة والذي منح الحرية للمدققين الداخليين لتنفيذ مهامهم دون خوف أو حرج (عبد الوهاب، 2019، ص85)، وأولت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المكانة التنظيمية لإدارة التدقيق الداخلي أهمية أكبر من العوامل الأخرى لأنها الأشد تأثيراً في استقلالية المدقق الداخلي، ولأنه أحد أفراد الشركة التي يدقق أعمالها، لذا نص المعيار رقم (1100) أنه لكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة لأداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لا بد أن تتاح لرئيس التدقيق التنفيذي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وهذا يمكن تحقيقه بإقرار صلة تبعية مزدوجة تربط بهما، وطبقاً لما ورد في المعيار رقم (1100) فإنه يجب أن تكون إدارة التدقيق الداخلي تابعة وظيفياً (Functional Reporting) لأعلى سلطة حاكمة في الشركة كمجلس الإدارة ليستمد قوته وسلطته منها، وتكون التبعية (الثانية) تبعية إدارية (Administrative Reporting) للإدارة العليا للشركة وتحقق له هذه التبعية أحد أهداف وجوده، ألا وهو مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال الشركة، على أن يثبت ذلك ضمن ميثاق التدقيق الداخلي.



الشكل رقم (4) هيكل تبعية التدقيق الداخلي (المصدر: Gleim، 2020، ص14).

4-2-1 التبعية الوظيفية: تمكن التبعية الوظيفية المدقق الداخلي من النظر إلى الشركة بعمق وشمولية أكبر، وبما يسمح له الوفاء بمسؤولياته و إبداء رأيه بحرية وحيادية ويحقق له استقلالية أكبر نتيجة ابتعاده عن الإدارات التنفيذية أو التشغيلية، هذه التبعية تؤمن للتدقيق الداخلي القدرة على التواصل مع مجلس الإدارة بدون قيود، كما أن هذه التبعية تسمح بقيام مجلس الإدارة بدور الإشراف من الناحية الوظيفية على نشاط التدقيق الداخلي، وإيجاد ظروف العمل المناسبة التي تسمح بعمل نشاط التدقيق الداخلي باستقلالية وفعالية، وفيما يلي أمثلة لمعنى التبعية الوظيفية لمجلس الإدارة (الشيخ، 2020، ص18):

1. المصادقة على ميثاق التدقيق الداخلي.
2. المصادقة على تقييم إدارة التدقيق الداخلي للمخاطر وخطة التدقيق الداخلي.
3. المصادقة على القرارات كلها المتعلقة بتقييم أداء الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وتعيينه وعزله.
4. تلقي التقارير وغيرها من أشكال الاتصال من إدارة التدقيق الداخلي والتأكيد السنوي على الاستقلالية التنظيمية لإدارة التدقيق الداخلي.

ويندرج تحت التبعية الوظيفية عدة فرص للتواصل مع مجلس الإدارة، ويشارك التدقيق الداخلي في اجتماعات لجنة التدقيق، وجميع اجتماعات مجلس الإدارة التي تكون في الغالب ربع سنوية، وعلى الأقل مرة سنوياً يجتمع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمجلس الإدارة بدون الإدارة العليا أو أي فرد من الإدارة لمناقشة أمور الموازنة والتحديات وخطة التدقيق الداخلي (Gleim، 2020، ص 16)، ويمكن تلخيص العلاقة بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي فيما يحقق استقلالية التدقيق الداخلي في الآتي (شريقي، 2015، ص 129):

1. ضرورة وجود نشاط تدقيق داخلي في الشركة يحظى باحترام كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا وتعاونهما.
2. يجب على مجلس الإدارة تحديد سلطة وغرض ومسؤولية التدقيق الداخلي.
3. يجب على مجلس الإدارة أن يعيد النظر سنوياً في نطاق عمل نشاط التدقيق الداخلي، وبيان مدى سلطاته والموارد المتاحة له.
4. يجب على مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أن يضمن الفصل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لضمان الاستقلالية.
5. يقدم نشاط التدقيق الداخلي تأكيداً مستقلاً وموضوعياً لمجلس الإدارة عن مدى كفاءة الرقابة الداخلية وفعاليتها وإدارة المخاطر والأنشطة الأخرى بالشركة.

4-2-2 التبعية الإدارية:

تدعم هذه التبعية استقلالية إدارة التدقيق الداخلي وتدعم صلاحياتها في الحصول على المعلومات التي تحتاجها في أداء عملها، وتسهل العمل اليومي لنشاط التدقيق الداخلي على سبيل المثال المسائل المرتبطة بالموازنة التقديرية والموارد البشرية وتدفع المعلومات الداخلية (الشيخ، 2020، ص 18)، ويحدد ميثاق التدقيق الداخلي الموقع الإداري لوحدة التدقيق الداخلي في الشركة، بما يجيز للمدقق الداخلي الاطلاع والوصول إلى كل ما يلزم لأداء مهامه، سواء من السجلات أو الأفراد أو الممتلكات المادية الأخرى (Gleim، 2020، ص 10).

وتشمل المسائل التي تتعلق بالتبعية الإدارية في الغالب الآتي:

1. الأمور المتعلقة بالموازنة والمحاسبة الإدارية.
 2. الأمور المتعلقة بإدارة الموارد البشرية، ومنها أعمال تقييم الأفراد ومسائل الرواتب والمكافآت وما إليها.
 3. التبليغات والاتصالات الداخلية وتدفق المعلومات.
 4. تنظيم السياسات والإجراءات المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي.
- كما يناقش المعيار الاستقلالية التنظيمية أنه على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي (CAE) تقديم تقرير وظيفي إلى مجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق)، وتقريراً إدارياً إلى الإدارة العليا، وكحد أدنى، ينبغي أن تقدم التقارير الإدارية إلى مسؤول تنفيذي يتمتع بسلطة كافية لتعزيز الاستقلالية وتزويد نشاط التدقيق الداخلي بالمكانة والوضع المناسبين في الشركة (IIA، المعيار 1110).

ينبغي أن تكون علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة والإدارة العليا بناءة ومتوازنة علاقة واضحة قبل كل شيء، نظراً للتعاون الوثيق الذي يتعين تحقيقه من أجل توفير الدعم المتبادل في أداء الأنشطة، فيتشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة ليكتسب فهماً لاستراتيجيات الشركة ويركز في أنشطته على المجالات التي تعتقد الإدارة أنها مفتاح النجاح، وبالمقابل يقدم مجلس الإدارة والإدارة العليا الدعم الكبير للتدقيق الداخلي في أداء أنشطته.

4-3 مشاركة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر:

لقد أدت التطورات الأخيرة في حوكمة الشركات إلى رفع مستوى إدارة المخاطر داخل الشركات، في حين أن المسؤولية الرئيسية عن إدارة المخاطر تقع على عاتق الإدارة العليا، ويعد المدقق الداخلي أيضاً مساهماً رئيساً بوصفه استشارياً ومقدم خدمة تأكيد في عمليات إدارة المخاطر وأنظمتها، على وجه الخصوص، ومحركاً رئيسياً لمفهوم إدارة مخاطر المؤسسات (ERM)، التي تم تعريفها من قبل لجنة الـ (COSO) على أنها:

"العملية، التي تنفذ بواسطة مجلس إدارة أي شركة، وموظفي الإدارة والموظفين الآخرين، التي تطبق في وضع استراتيجية الشركة، والمصممة لتحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على الشركة وإدارة المخاطر لتكون ضمن حدودها المقدرة للمخاطر، لتوفير ضمان معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف الشركة".

أصدر معهد (IIA) في عام (2009) بياناً بشأن دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسات، واقترح طرقاً للمدقق الداخلي للحفاظ على موضوعيته واستقلاليته في هذا المجال، يحدد البيان هذه المهام الموصى بها للتدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسات، والمهام والضمانات التي لا ينبغي الاضطلاع بها في مراحل عملية إدارة المخاطر، تسرد هذه المهام في الجدول أدناه رقم (3) مع التأكيد على أن الإدارة تتحمل المسؤولية الكاملة عن ERM (IIA، 2009):

الجدول رقم (3) دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

أنشطة التأكيد: الدور الأساسي للتدقيق الداخلي فيما يتعلق بإدارة المخاطر هو تقديم تأكيد للإدارة ومجلس الإدارة حول فعالية إدارة المخاطر، عندما يمتد نشاط التدقيق الداخلي لأبعد من ذلك، يجب تطبيق الإجراءات الوقائية، لذا تم تحديد عوامل رئيسية من أنشطة إدارة المخاطر يجب أخذها بالحسبان عند تحديد دور التدقيق الداخلي هي ما إذا كان النشاط يهدد استقلالية وموضوعية خدمات التأكيد الخاصة بالتدقيق الداخلي. يجب توثيق طبيعة ومسؤوليات المدقق الداخلي في ميثاق التدقيق والمعتمد من قبل لجنة التدقيق فإنه يجب ألا يدير أيّاً من المخاطر نيابة عن الإدارة. لا يمكن للتدقيق الداخلي أيضاً أن يعطي تأكيداً موضوعياً بشأن أي جزء من آلية إدارة المخاطر التي كان مسؤولاً عنها. يجب على رئيس التدقيق الداخلي ألا يقدم تلك الخدمات الاستشارية في هذا المجال إذا كانت المهارات والمعرفة الكافية غير متوفرة في نشاط التدقيق الداخلي ولا يمكن الحصول عليها من مكان آخر.	أدوار التدقيق الداخلي الأساسية في ERM: • تقديم تأكيد حول إجراءات إدارة المخاطر. • تقديم تأكيد أن المخاطر يتم تقييمها تقييماً صحيحاً. • تقييم عمليات إدارة المخاطر. • تقييم الإبلاغ والتقرير عن المخاطر المهمة. • مراجعة إدارة المخاطر الرئيسية. أدوار التدقيق الداخلي القانونية مع الإجراءات الوقائية: • تسهيل تحديد وتقييم المخاطر. • تدريب الإدارة على الاستجابة للمخاطر. • تنسيق أنشطة إدارة مخاطر المؤسسات. • توحيد التقارير حول المخاطر. • المحافظة على إطار إدارة المخاطر وتطويره. • تأييد إنشاء إدارة ERM. • وضع استراتيجية لإدارة المخاطر للحصول على موافقة مجلس الإدارة. أدوار التدقيق الداخلي التي لا ينبغي الاضطلاع بها: • تحديد الشهية للمخاطرة. • فرض عمليات إدارة المخاطر. • تأكيد الإدارة على المخاطر. • اتخاذ القرارات بشأن الاستجابة للمخاطر. • تنفيذ استجابات المخاطر نيابة عن الإدارة. • المساءلة عن إدارة المخاطر.
---	---

(المصدر معهد IIA، 2009)

ويعد أحد المتطلبات الرئيسية لمجلس الإدارة هو الحصول على تأكيدات عن أن إجراءات إدارة المخاطر للشركة تعمل عملاً فعالاً وأن المخاطر المهمة تدار ضمن المستوى المقبول، من المحتمل أن يأتي التأكيد من مصادر مختلفة، ويعد ضمان الإدارة الأمر الأساسي، الذي يستكمل بتوفير ضمان موضوعي من نشاط التدقيق الداخلي الذي يعد المصدر الرئيسي له (IIA، 2020، ص3)، ، وتتحقق استقلالية التدقيق الداخلي بتجنب اتخاذ أي قرارات أو أي إجراءات تقع ضمن نطاق مسؤوليات الإدارة بما في ذلك إدارة المخاطر، فعلى سبيل المثال قد يطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تولي مسؤوليات إضافية لاتخاذ قرارات بشأن الأنشطة التي تستخدم كفاءات ومهارات مشابهة لما يقوم به التدقيق الداخلي مثل جوانب الامتثال القانوني أو إدارة المخاطر، في هذه الحالة لا يكون التدقيق الداخلي مستقلاً، فيجب الاستعانة بطرف خارجي مؤهل للقيام بذلك (IIA، 2020، ص9).

ويسهم التدقيق الداخلي إسهاماً مهماً في إدارة المخاطر، فهناك توافق بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر على توجيه نماذج عملياتها بشكل يضمن لكلا الطرفين التكامل المتبادل مع الحفاظ على الصورة الذاتية والاستقلالية لكل منهما، وهذا يتطلب وضع سياسة لضمان تدقيق البيانات والمعلومات بين كلا الطرفين فيجب على إدارة المخاطر أن تسمح للمدقق الداخلي بالمشاركة في اجتماعاتها مع الإدارة التي تهدف إلى وضع إستراتيجية لإدارة المخاطر، وينبغي أن تسمح له بالدخول إلى قاعدة البيانات الخاصة بها لتحقيق المشاركة وتقديم المشورة لإعداد نظام محكم لإدارة المخاطر، كما ينبغي على إدارة المخاطر المتطورة أن يكون لها نموذج خاص لعملياتها تحدد الملامح الأساسية لعملية إدارة المخاطر في مراحلها المختلفة، وهذا النموذج يمثل إطار التعاون بينها وبين التدقيق الداخلي (خلاف، 2014، ص64)،

إن هناك ضرورة لوجود تنسيق وتعاون بين إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي، حتى لا يسيء المدقق

الداخلي لمهنة التدقيق بسبب غياب فهمه لجوهر المهنة وصلاحياته ومسؤولياته.

4-4 تقديم أنشطة التدقيق الداخلي من قبل مزود خدمة خارجي:

تفضل بعض الشركات الاستعانة بمصادر خارجية (OSP) لأداء التدقيق الداخلي لتوفير خدمات غير مكلفة، أو الحصول على جودة أفضل للتدقيق، أو الافتقار إلى المعرفة التكنولوجية أو أنها غير قادرة على تشغيل قسم مستقل داخل الشركة، وغيرها من الدوافع لدى الشركة، والشركة التي يُسند لها مهمة التدقيق الداخلي تقدم تقاريرها مباشرة إلى لجنة التدقيق، وبالتالي فإنه تقع على الشركة (لجنة التدقيق) مسؤولية ضمان جودة الخدمات المقدمة، والحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال (Khan et al، 2020، ص503)، إلا أن جودة خدمات الضمان تختلف فيما إذا كان التدقيق الداخلي مقدم من جهة داخلية أو خارجية، فالجهة الخارجية رغم أنها أكثر موضوعية ولا تتعرض لضغوط المصالح الداخلية، إلا أنه من المرجح أن لا تبلغ عن الاحتيال مقارنة بالجهة الداخلية، وألا تدافع عن مواقف شركتها بنفس قوة الجهة الداخلية، ويؤدي إلى زيادة مخاطر انتهاكات السرية للمعلومات الحساسة (Grima، 2023، ص9).

ويجب الأخذ بالحسبان أن تتمتع الشركة المقدمة للخدمة باستقلالية أكبر من استقلالية موظفي الشركة في قسم التدقيق الداخلي، فإن هناك أيضاً عوامل يمكن أن تؤثر على استقلالية مقدمي الخدمات الخارجية وموضوعيتهم بنفس الطريقة التي يمكن بها المساس باستقلال المدقق الخارجي، على سبيل المثال، قد يؤدي الخوف من فقدان أحد العملاء الرئيسيين والمشاركة في كل من الاستشارات وأعمال التأمين والعلاقات الاجتماعية وغيرها مع العميل إلى تشكيك في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي (Stewart، 2010، ص10)، وحسب قانون (SOX) لم يعد من المقبول للمدقق الخارجي تقديم خدمات التدقيق الداخلي بنفس الوقت مع خدمات التدقيق المقدمة لعملائهم (حمدون، 2017، ص237).

ومن وجهة نظر أخرى يعتقد المدققون الخارجيون أن الاستعانة بمصادر خارجية لتأدية خدمات التدقيق الداخلي أكثر موضوعية من وجود قسم تدقيق داخلي ضمن الشركة معللين ذلك بأنه من الصعب على الموظف أن يكون مستقلاً حقاً عن الإدارة، بينما يقيم المدققون الداخليون موضوعية التدقيق الداخلي بأنها أعلى عند تقديم التدقيق الداخلي داخلياً للشركة (Stewart، 2010، ص10).

قد ينظر لمزود الخدمة الخارجي بوصفه وسيلة جذابة لتحقيق وفورات وخدمات أفضل، ويوفر مرونة أكبر من الاحتفاظ بعدد كبير من المدققين الداخليين داخل الشركة، وينظر للمدقق الداخلي بأنه يتمتع بفهم أكبر للأعمال داخل الشركة ومعرفة تنظيمية فائقة، بينما يتمتع المدقق الداخلي الخارجي بكفاءات فنية أكبر، إلا أنه يمكن نشوء شك حول استقلالية نشاط التدقيق الداخلي في الواقع والمظهر بسبب حجم هذه الخدمات وفي حال لا يوجد قواعد صارمة، ولا يوجد فصل لموظفي التدقيق الخارجي عن التدقيق الداخلي المقدم من نفس المدقق الخارجي.

5-4 علاقة المدقق الداخلي بلجنة التدقيق:

تعمل لجنة التدقيق تساعد لجنة التدقيق على تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة وقسم التدقيق الداخلي بالشكل الذي يدعم دور التدقيق الداخلي واستقلاليته ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي يواجهها التدقيق الداخلي، كما تقوم بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة التي تؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له تجاه التدقيق الداخلي مما يساعد في زيادة جودة التدقيق الداخلي (الأمين، 2017، ص 241).

وتظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، أنه من خلال هذه الأخيرة تُعتمد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالتدقيق الداخلي، كما أنه يعد من مهام لجنة التدقيق المشاركة في المساءلة الإدارية لإدارة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا وذلك باعتماد المشرفين على إدارة التدقيق الداخلي وتوظيفهم وفصلهم وباعتماد جداول عمل هذه الإدارة وكذلك خططها التوظيفية وموازنة مصروفاتها ومراجعة أداء المدقق الداخلي بالمشاركة في الإدارة العليا، وتظهر أهمية قيام لجنة التدقيق بالإشراف على نشاط التدقيق الداخلي في كون ذلك سيزيد من استقلاليته، وكلما زادت العلاقة بين لجنة التدقيق وإدارة التدقيق الداخلي وقلت العلاقة مع الإدارة العليا كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقارير (شريقي، 2015، ص 128).

يعد وجود لجنة التدقيق من العوامل الرئيسية التي تدعم استقلالية نشاط التدقيق الداخلي فضلاً عن دعم مصداقية القوائم والتقارير المالية، ولا سيما في القضايا التي تحتاج إلى رأي محايد للبت فيها أو لحل المشاكل والصعوبات التي تواجه إدارة التدقيق الداخلي.

خامساً - المعوقات والتهديدات التي تواجه استقلالية المدقق الداخلي وموضوعيته:

عرف معهد (IIA) المعوقات بأنها العناصر التي تؤدي إلى تدهور الاستقلالية التنظيمية والموضوعية الفردية، ويمكن توضيح المعوقات التي تواجه التدقيق الداخلي عامة كما هي محددة في المعيار رقم (1130) من معايير (ISPPIA) والتي تؤثر على الاستقلالية أو الموضوعية (على سبيل الذكر لا الحصر):

1- الحد من نطاق عمل التدقيق، والقيود المفروضة التي تمنع الحصول أو الاطلاع على السجلات أو الاتصال بالموظفين.

2- القيود المفروضة التي تمنع الدخول إلى مختلف مواقع الشركة والقيود المفروضة على الموارد كالتحويل.

3- تضارب في المصالح الشخصية.

وتتعلق السمة المعيارية (1120) بالموضوعية الفردية التي تتطلب من المدققين الداخليين "أن يكون لديهم موقف محايد وغير متحيز وتجنب تضارب المصالح"، ويشدد بيان الممارسة الاستشارية ذي الصلة إلى الحاجة لتجنب تضارب المصالح والانحياز المحتمل والفعلي على المستوى الفردي، ويقترح البيان أن مهام الموظفين يجب أن يتناوب عليها تناوباً دورياً ويسلط الضوء على أهمية رفض الرسوم أو الهدايا أو وسائل الترفيه من عملاء التدقيق (IIA، 2017).

ويمكن أن تكون معوقات الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي ظاهرية أو واقعية، وعندما يكون هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية، تتطلب المعايير الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المعنية، وتعتمد طبيعة هذا الإفصاح المطلوب على طبيعة معوقات الاستقلالية والموضوعية، كما يجب أن تدار معوقات الاستقلالية أو الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى مستوى النشاط أو القسم، وعلى مستوى الشركة (PRC، 2020، ص10).

ومن الأمثلة للعوامل المخففة التي تعمل ضمانات ضد معوقات الاستقلالية والموضوعية وتهديداتها، الهيكل التنظيمي والسياسات التي تزيد من مكانة المدققين الداخليين في الشركة، وبيئة حوكمة قوية وداعمة، وخطط

الحوافز المناسبة، واستخدام الفريق والإشراف الكافي على الموظفين (Stewart، 2010، ص8)، وتضمن استقلالية التدقيق الداخلي عن الإدارة خلوها من العوائق والتحيز في تخطيطه وفي الاضطلاع بعمله، والتمتع بوصول غير مقيد إلى الأشخاص والموارد والمعلومات التي يحتاجها، ومع ذلك، فإن الاستقلالية لا تعني العزلة، ويجب أن يكون هناك تفاعل منتظم بين التدقيق الداخلي والإدارة لضمان أن يكون عمل التدقيق الداخلي ذا صلة ومتوافقاً مع الاحتياجات الاستراتيجية والتشغيلية للشركة، ويقوم التدقيق الداخلي، من خلال جميع أنشطته، ببناء معرفته وفهمه للشركة، مما يساهم في توفير الضمان والمشورة التي يقدمها بوصفه مستشاراً موثقاً وشريكاً استراتيجياً (All، 2020، ص7).

ووضحت الإرشادات التنفيذية غير الإلزامية في (IPPF) بالتفصيل كيفية إدارة معوقات الاستقلالية والموضوعية، فيحتاج الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا للتعامل مع موضوع الاستقلالية على نحو فاعل، للوصول إلى فهم مشترك لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي وصلاحياته وما هو متوقع منه، وهذا الفهم يشكل أساساً لمناقشة موضوع الاستقلالية والموقع التنظيمي للنشاط، ويفضل دائماً عندما يقوم الرئيس التنفيذي بتعيين مدققين داخليين لأداء مهام التدقيق المختلفة أن يتجنب تعيين أعضاء يمكن أن يكونوا عرضة لأي معوق، ويقوم عديد من الرؤساء التنفيذيين للتدقيق الداخلي بوضع كتيب سياسات خاص بالتدقيق الداخلي يشتمل على التوقعات والشروط المطلوبة للمحافظة على الاستقلالية وللتوصل إلى الموقف الذهني غير المتحيز، إضافةً إلى ورشات العمل ودورات تدريبية تركز على هذه المفاهيم (Abu Nabaa، 2020، ص3).

سادساً - التدقيق الداخلي واستقلاليته في الشركات المساهمة في سورية:

تعد هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الهيئة المشرفة على عمل الشركات المساهمة العامة في الجمهورية العربية السورية عامة، والشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية خاصة، وقد أصدرت الهيئة في القرار رقم (31)/م "نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات - قواعد حوكمة الشركات المساهمة" تعليمات تخص استقلالية التدقيق الداخلي، وأوضحت أنه يجب على كل شركة مساهمة أن يكون لديها مدقق داخلي يقوم بأعمال

التدقيق الداخلي، ويكون موظفاً ومتفرغاً يتمتع بمؤهلات وخبرات مناسبة، ويعين المدقق الداخلي ويحدد راتبه وحوافزه ومكافآته وإنهاء خدماته وقبول استقالته وعزله بقرار من مجلس إدارة الشركة، باقتراح من لجنة التدقيق، ويجب أن يتمتع المدقق الداخلي بدرجة عالية من الاستقلالية، ويحظر تكليفه القيام بأية مهام أو وظائف أخرى قد تخضع للتدقيق والتقييم من قبله، ويوجه نسخة من تقريره إلى لجنة التدقيق ومجلس إدارة الشركة. مع التنويه أن هذه القواعد والمعايير التي يتضمنها هذا القرار ملزمة لجميع الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام وذلك وفق المادة رقم (17) من القرار 31/م (هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، 2008).

وقد أصدرت الهيئة استثمار خاصة بتطبيق نظام الحوكمة، خُصص فيه فقرة للتدقيق الداخلي على النحو الآتي (هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، 2021):

التدقيق الداخلي

1. المدقق الداخلي مع نبذة تعريفية عنه.
2. مسمى القسم وموقعه في الهيكل التنظيمي وبيان عدد الموظفين في وحدة مستقلة أو شخص طبيعي أو جهة خارجية.
3. مهام المدقق الداخلي.

الشكل رقم (5) الجزء الخاص بالتدقيق الداخلي في استثمار الحوكمة (المصدر: هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، 2021)

وقد أصدر مصرف سورية المركزي تعليمات خاصة بمتطلبات التدقيق الداخلي في المصارف، وأكد مجلس النقد والتسليف في القرار 123/م ن (التعليمات الخاصة بمتطلبات التدقيق الداخلي في المصارف) على استقلالية دائرة التدقيق الداخلي، وقد ورد في القرار أنه تتمثل استقلالية دائرة التدقيق الداخلي باستقلال عملها عن النشاطات المدققة ولا يوجد تضارب في المصالح الناشئة عن هذه النشاطات، وأنه على دائرة التدقيق الداخلي أن تعمل بتجرد وموضوعية بعيداً عن الانحياز والتدخل وتضارب المصالح، ويمكن لدائرة التدقيق الداخلي أن تبدي رأيها حول بعض الأمور والعمليات بناء على طلب من لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة أو الإدارة العليا دون أن يكون لهذا الرأي أي تأثير على برامج عملها وخططها، ويجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي التأكد من أن دائرة

التدقيق الداخلي تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي المعروفة بـ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ويجب أن تعمل دائرة التدقيق الداخلي تحت إشراف مجلس إدارة المصرف أو لجنة التدقيق المرتبطة به وأن يكون لديها الحرية في إبلاغ تقاريرها عن نتائج أعمالها إلى مجلس الإدارة بموضوعية وتجرد (مصرف سورية المركزي، 2005).

كما أصدر مجلس النقد والتسليف دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية والإسلامية العاملة في الجمهورية العربية السورية، أكد في قسم مختص بالتدقيق الداخلي أن فعالية التدقيق الداخلي في المصرف تتعزز من خلال ضمان استقلالية التدقيق الداخلي وأن يلتزم المدقق الداخلي بالقرار 123/م ن ومتضمناً ذلك استقلالية دائرة التدقيق الداخلي، نزاهة نشاط التدقيق الداخلي وتجرده، والكفاءة والمهنية (مصرف سورية المركزي، دليل الحوكمة، 2009).

وجاء في قرار هيئة الإشراف على التأمين السورية رقم (100/18/60) لعام 2018 (نظام الحوكمة في شركات التأمين) أنه يجب على المدقق الداخلي أن يعمل بصورة مستقلة داخل الشركة ويرفع تقاريره وتوصياته مباشرة إلى المجلس وإلى لجنة التدقيق، ويجب أن يلتزم في عمله بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

ويلاحظ من التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، أنها جاءت متوافقة مع معايير (ISPPIA) الصادرة عن معهد (AII) وأكدت على استقلالية التدقيق الداخلي، إلا أنها لم تلزم إدارة التدقيق الداخلي بتبعية مزدوجة كما هو محدد في معايير (ISPPIA)، وبالتالي لم تلزم باتباع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي كما هو مذكور ضمن تعليمات البنك المركزي الخاصة بالمصارف، فإنه يمكن للمعايير المهنية أن تضع أساساً علمياً للأداء المهني للمدققين الداخليين وتساعد في تطوير عملهم، ليقوموا بتطبيق هذه المعايير على أرض الواقع وتقليص الفجوة بين الواقع العملي والمنهج العلمي، وبهذا قطعت سورية خطوات لا بأس بها في مجال التدقيق الداخلي وخاصة في قطاعي المصارف والتأمين.

وبالاطلاع على تقارير الحوكمة حسب موقع الهيئة لعام (2021) للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ومقارنة ما أفصح عنه عن واقع التدقيق الداخلي مع ما هو مطلوب في الاستمارة، إضافةً للإفصاح عن الاستقلالية تبين ما يلي:

1- إن موقع التدقيق الداخلي في الهيكل الوظيفي لأغلب الشركات يحقق التبعية المزدوجة (التبعية الوظيفية لمجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق والتبعية الإدارية للإدارة العليا (أو بمصطلح مرادف الإدارة التنفيذية) وخاصةً قطاع البنوك.

2- إن جميع أقسام التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة المدرجة تلتزم بمتطلبات الإفصاح حسب البنود الثلاثة المحددة في استمارة الهيئة وفق الشكل رقم (5)، إلا أنه يوجد تفاوت بين إفصاحات الشركات بالنسبة للبند (2) من الاستمارة فإن هناك بعض الشركات تفصح عن التبعية الإدارية فقط، وأخرى تفصح عن التبعية الوظيفية فقط، وهو ما يمكن أن يسبب حالة شك في استقلالية التدقيق الداخلي وكيفية أداء مهامه.

3- يوجد دوائر متخصصة تقوم بمهمة التدقيق (غالبيتهم في المصارف) مكونة من موظف أو أكثر ويختلف حجم دائرة التدقيق باختلاف قطاع الشركة وحجمها.

4- وعلى مستوى تقسيم القطاعات فإن قطاع المصارف هو الأكثر استجابة لمبادئ التدقيق الداخلي والاستقلالية ويمكن تعليل ذلك عامةً بالإسهام الرقابي الذي يؤديه مصرف سورية المركزي.

5- وعامةً جميع المدققين الداخليين في الشركات يتمتعون بمستوى جيد من التأهيل العلمي الأمر الذي يزيد من ممارستهم لمهامهم بموضوعية.

الفصل الثاني

أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة

تشمل الدراسة في هذا الفصل على ما يلي:

مقدمة

المبحث الأول: أداء الشركات المساهمة أنواعه ومقاييسه.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي وعلاقته بأداء الشركات المساهمة.

مقدمة:

تعمل الشركات في ظل متغيرات وخصائص بيئية تؤثر على أنشطتها واستراتيجياتها بما يؤثر على أدائها مما يدفعها لتبني نظم وأساليب جديدة أو تعديل استراتيجياتها، وإن الأداء من الموضوعات الرئيسية بل الأساسية في الشركات التي تحظى بالاهتمام الواسع، ويحتاج متخذي القرارات مهما كانت مستوياتهم الإدارية إلى الاعتماد على معلومات ذات نوعية جيدة، الأمر الذي يجعل التدقيق الداخلي أداة مساعدة في توفير هذه المعلومات وضمان نوعيتها، وبالتالي دعم القرارات المتخذة في الشركة وتفعيلها، واكتشاف الأخطاء الأمر الذي يؤدي إلى تحسن كبير في أدائها.

ويعمل التدقيق الداخلي عمل الإنذار المبكر الأمر الذي يمكن الإدارة من التعامل مع المشكلات والمخاطر على اختلاف درجة خطورتها وتجنب الأخطاء التي يمكن أن تحدث، وأدت التطورات التي طرأت على التدقيق الداخلي إلى شمول عمله كل الأقسام والإدارات في الشركة وهذا يجعله على علم بالتفاصيل والعمليات التي تجري في الشركة، وبهذا أصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، مما يكسبه خاصية معرفية عملية تميزه عن سواه إذا ما استثمرت على نحو سليم، ليصبح لديه نظرة شاملة عنها تساعد على تقديم المقترحات المناسبة التي من شأنها أن ترفع من جودة عمليات الأقسام المختلفة وبالتالي تصبح أكثر كفاءة وفعالية في أدائها لعملها، لذا تناول هذا الفصل أداء الشركات وأهميته وأنواعه، وتناول التدقيق الداخلي وعلاقته بأداء الشركات المساهمة من خلال دوره في تقييم جودة الأداء وتحسينه ودوره في اتخاذ القرارات.

المبحث الأول: أداء الشركات المساهمة أنواعه ومقاييسه

تسعى جميع الشركات بما فيها المساهمة لتحقيق أهدافها من خلال وضع الخطط التنفيذية والأنظمة واللوائح المسيرة لمهامها وذلك لمساعدة المنفذين في أداء مهامهم لمتابعة حسن تنفيذ الخطط ومتابعة المعوقات التي تحول دون التنفيذ، الأمر الذي حول اهتمام الإدارة في القطاعات كلها إلى دراسة أداء الشركة لوظائفها المختلفة وتحليلها، فالشركات اليوم تمر بمتغيرات اقتصادية واجتماعية وتنظيمية جعلت الاهتمام يتركز على إدارة الموارد بالأسلوب الذي يسمح بالاستفادة منها إلى أبعد حد، ويضمن للشركة الاستمرارية والتطور، لذلك حظي الأداء ولا يزال يحظى بالاهتمام المتزايد من قبل الباحثين، ويكاد يكون الأداء الظاهرة الشمولية لجميع فروع المعرفة الإدارية فضلاً عن كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف الشركات، الذي يتمحور حوله وجود الشركة، فجميع الشركات تبحث عن الارتقاء بأدائها من خلال عدة مداخل.

أولاً - مفهوم أداء الشركات المساهمة:

يعد مفهوم الأداء من أكثر المفاهيم الإدارية سعةً وشمولاً إذ ينطوي على عديد من الموضوعات الجوهرية المتعلقة بجوانب مهمة من مسيرة حياة الشركات على اختلاف أنواعها، وإن مفهوم الأداء ليس جديداً على ساحة الأدبيات الإدارية، ويوجد عديد من التعريفات للأداء التي تناولها الكتاب والباحثون في هذا الإطار ولا يوجد اتفاق بين علماء الإدارة والمفكرين حول مفهوم دقيق وشامل للأداء (بوكا، 2021، ص59)، وعليه سيتم تقديم التعريفات الآتية، فيعرف الأداء بأنه: "حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما الطريقة في استعمال الموارد، ويقصد بذلك عامل الكفاءة، والأهداف المحققة من ذلك الاستخدام ويقصد به عامل الفعالية (حياهم وصالح، 2022، ص37)، وعرفه (لقدوعي ورواحي، 2021، ص 17) بمنظور أشمل نوعاً ما، بأنه يتضمن في " قدرة الشركة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة، باستغلالها لمواردها المتاحة استغلالاً أمثل".

ويشمل الأداء عدداً من المفاهيم المتعلقة بالنجاح والفشل، والكفاءة والفعالية، والمخطط والفعل، والكمي والنوعي، وغيرها الكثير من العوامل المتعلقة به، وفي هذا المجال يجب الفصل بين الأداء الذي يتمثل بالفعل، وبين

قياس الأداء الذي يتمثل بمدى الفعالية والكفاءة في إنجاز هذا الفعل، وعليه يحدد مفهوم الأداء بأنه: " النشاط الذي يمارس من خلال استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق الأهداف المحددة"، لذلك تسعى جميع الشركات باختلاف مجال عملها إلى تبني كل ما يمكن أن يساعد في تحسين هذا النشاط (حاتم، 2014، ص100).

وتتفق الباحثة مع ما جاء في تعريف (حاتم، 2014) عن الأداء إلى أن الأداء يشير إلى محصلة العمليات التي تقوم بها الشركة للوصول إلى النتائج المرغوبة وهو انعكاس لقدرة الشركة على تحديد أهدافها من خلال الاستخدام والاستثمار الكفوء والفعال لمواردها المتاحة لتمكين الشركة من تلبية متطلبات السوق والتنافس وتحقيق أهدافها، فالأداء مفهوم واسع، ومحتوياته متجددة ومتغيرة بتغير أي من مكونات الشركة وتطويرة على اختلاف أنواعها.

ثانياً-أهمية الأداء وتحسينه في الشركات المساهمة:

يشير تحسين أداء الشركات المساهمة إلى الفعل الذي يقود إلى إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز والذي يتصف بالاستمرارية ومن ثم فهو يعد المحدد لنجاح الشركة وبقائها في أسواقها المستهدفة ويمكن من إعطاء حكم على أنشطة الشركة ونتائجها، وعلى البيئة الخارجية المحيطة بها (قبا وحمدان، 2022، ص38)، ويعتبر تحسين الأداء من أهم الموضوعات التي تحدد درجة تطور وتنظيم الاقتصاد، وتطوير وزيادة كفاءة الشركات، عدا ارتباطه الوثيق بالإدارة الاستراتيجية (بوكا، 2021، ص59)، وإن عملية تقييم الأداء وتحسينه ضرورية لكل الأعمال وذلك لأنها تحقق الأهداف الآتية (أولاد البركة، 2016، ص25):

- 1- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس النتائج ومقارنتها مما يسمح بالحكم على الفعالية.
- 2- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.
- 3- يقدم أداة رئيسة لازمة لإجراء الرقابة في الشركة تظهر عن طريق تصحيح الاستراتيجية والخطة وتعديلها وترشيد استخدام الموارد المتاحة.

4- يسمح بالكشف عن نقاط القوة والضعف من خلال قياس حالة التقدم أو التأخر في الشركة، وإن الأداء الجيد يصبح شرطاً أساسياً لتأمين بقاء الشركة في بيئة تنافسية تسمح مؤشرات المتوقعة بالحكم على درجة أمان الشركة.

ثالثاً -أنواع الأداء في الشركات المساهمة:

تتمثل أنواع الأداء في الشركات في الأنواع الآتية:

3-1 -الأداء المالي the financial performance:

يعبر عن الأداء المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الأداء من خلال صيغ ملموسة ذات قيم عددية وكمية بدلاً من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة حتى يتسنى للشركات تحديد مستوى الأداء بدقة وفعالية (الأطرش، 2016، ص 25)، لذا فإن الأداء المالي هو عبارة عن "تحقيق الأهداف ذات الطابع المالي في الشركة التي تمكن من تحقيق هامش أمان لمواجهة المستقبل والتصدي للمخاطر والصعوبات المالية" (أولاد البركة، 2016، ص 25).

ويمثل الأداء المالي عصب الشركة لوضع الخطط المستقبلية لتوسيع نشاطاتها، والمحافظة على أدائها أمام الجمهور بأفضل نتائج، ويعد أداة للحكم الموضوعي إذ يوفر نظام معلومات رقمية دقيقة وموثوقة قابلة للقياس، وإن النمو والحفاظ على مراكز الشركات يتوقف إلى حد كبير على مدى كفاءة أدائها المالي بما يواكب التحديات المتزايدة واللامتناهية، التي تواجهها الشركات على الصعيد الداخلي والخارجي (الفار، 2018، ص 27).

ويعبر الأداء المالي عن نظرة شاملة على الشركة ومعرفة الأنشطة الاقتصادية كلها المؤثرة في الوضع المالي والقيام بعملية تحليل لها ومقارنتها مع أنشطة سابقة أو من خلال مقارنتها مع شركات تعمل في المجال نفسه الاقتصادي، كما أنه يعد أداة لقياس الانحرافات التي تؤثر في نمو الشركة ويحفز العاملين في الشركة لبذل جهد أكبر وذلك لتحقيق المعايير المالية التي تم تحديدها سابقاً لهم من خلال الإدارة وقياس مستوى النشاط (الشاعر،

2018، ص34)، ويهدف الأداء المالي إلى تقويم أداء الشركات من زوايا عدة وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات وترشيد القرارات المالية للمستخدمين، وبالتالي يمكن تلخيص أهمية الأداء المالي كالتالي (الفار، 2018، ص28):

- 1- مقياس لمدى نجاح الشركات، ومعرفة الكفاءة المالية في مدة معينة.
- 2- تقييم أداء الشركات وتحديد جوانب القوة والضعف وتقويمها.
- 3- توفير معلومات للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية والمالية الملائمة.
- 4- مراقبة السيولة وإعداد الموازنة السنوية.
- 5- تزويد الشركات بفرص استثمارية، والكشف عن اتجاهات التطور وأنماطه في الشركة.
- 6- رفع العوائد وخفض التكاليف.

ويعد الأداء المالي أداة قياس لمدى استخدام الأصول لتحقيق وتوليد الإيرادات، ويُستخدم مقياساً عاماً لمعرفة سلامة الوضع المالي الكلي خلال مدة محددة ومدى النجاح المالي الذي تستطيع فيه الشركات تعظيم ثروة مالكيها، ويعبر عن سلوك الشركة من مصاريف وإيرادات يتم عكسها ضمن مؤشرات، كمؤشر الربحية أو العائد على الموجودات أو غيرها من المؤشرات المالية (الجرد، 2020، ص72)، إضافة إلى استخدام أسلوب النسب المالية الذي يدرس العلاقة بين عناصر القوائم المالية ثم تفسير مدلول تلك العلاقة فإن الأرقام ليست الغاية وإنما الغاية هي المؤشرات والمعلومات التي يمكن استنباطها من هذه الأرقام، ومن أهم هذه النسب نسب السيولة، ونسب الربحية، ونسب السوق ونسب المديونية، التي تشير إلى مقدرة الشركة على مقابلة التزاماتها والاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة بفعالية وكفاءة للحصول على العائد بما يساعد على تقييم أداء الشركة واستقراء اتجاهاتها المستقبلية مع أخذ العوامل والظروف الاقتصادية المحيطة بالشركة جميعها بالحسبان (عثمان، 2019، ص28)، ويبين الجدول رقم (6) بعض مؤشرات الأداء المالي التي يعبر عنها بالنسب المالية التي تعكس جوانب مختلفة لعمل الشركات (عمران، 2021، ص 25):

الجدول رقم (4) مؤشرات الأداء المالي

الاختصار	النسبة	المعادلة
ROA (Return On Assets)	العائد على الأصول طويلة الأجل	صافي الربح / متوسط الأصول طويلة الأجل تستخدم هذه النسبة للحكم على قدرة الشركة في استغلال الأصول لتوليد العائدات، بمعنى إلى أي مدى يمكن أن تحقق كل ليرة مستثمرة في الأصول ربحاً.
ROE (Return On Equity)	العائد على حقوق الملكية	صافي الربح / متوسط حقوق الملكية تستخدم هذه النسبة للحكم على مدى نجاح الشركة في توظيف أموالها، وزيادة هذه النسبة يعني زيادة الاستغلال الأمثل لحقوق الملكية وزيادة الأرباح
ROI (Return on Investment)	العائد على الاستثمار	صافي الربح + فوائد الديون طويلة الأجل / متوسط رأس المال المستثمر (حقوق الملكية + الالتزامات طويلة الأجل) تعبّر عن مدى كفاءة الشركة في استخدام وإدارة كل الأموال المتاحة لديها في تحقيق عائد على تلك الأموال

(المصدر: عمران، 2021)

يمثل الأداء المالي الاستجابة المالية لقرارات الشركة في استخدام الموارد المتاحة لبلوغ الأهداف المالية وتحقيق نجاح ذا قيمة وتوليد الإيرادات لتحافظ الشركة على بقائها ونموها، مما يستوجب على الشركات الاهتمام بمراقبة أدائها المالي من خلال تقييمه باستمرار والوصول به إلى أعلى مستوى ممكن.

2-3- الأداء الإداري administrative performance :

يعبر الأداء الإداري عن مجموعة من الوظائف والأنشطة الإدارية التي يقوم بتنفيذها أي شخص وفق الأنظمة واللوائح والقرارات، من أجل تحقيق الأهداف التي تضعها الشركة، وتضم العملية الإدارية عمليات مرتبطة مع بعضها البعض، يتم تجزئتها لتسهيل دراستها وتطبيقها على أرض الواقع (الخروصي وآخرون، 2022، ص 38)، ويعد الأداء الإداري المنظمة المتكاملة لنتاج أعمال الشركة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية، والأداء الإداري بهذا المفهوم يشتمل على ثلاثة أبعاد (قويدر، 2013، ص 29):

1- أداء الموظفين في إطار السياسات العامة للشركة.

2- أداء الوحدات التنظيمية في إطار السياسات العامة للشركة.

3- أداء الشركة في إطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

ويقدر الأداء الإداري بالأنشطة التي تعكس كلاً من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، ويعبر عن مدى كفاءة العامل أو بلوغه مستوى الإنجاز المرغوب في هذا العمل ويرتبط بالمرجات التي تسعى الشركات إلى تحقيقها كما أن التميز في الأداء الإداري يحتل مكانة خاصة داخل أي شركة لأنه الناتج النهائي لمحصلة جميع الأنشطة، وذلك على مستوى الفرد أو الشركة لأن تميز أداء العاملين سيؤدي إلى الاستقرار في الشركة، كما يستمد الأداء الإداري أهميته من الهدف الذي تسعى الإدارة إلى تحقيقه فالجهاز الإداري قد أعد كادراً بشرياً مؤهلاً مع توفير التمويل اللازم لتحقيق الهدف المنشود (قويدر، 2013، ص29)، ويتم الأداء الإداري عن طريق العوامل الثلاثة الآتية (الستار، 2019، ص203):

1. الموظف وما يمتلكه من معلومات ومهارات وقيم ودوافع.
2. الوظيفة وما تتصف به من مواصفات ومتطلبات وتحديات وما تقدمه من فرص عمل.
3. والمواقف وهو ما تتصف به البيئة التنظيمية التي تتضمن مناخ العمل والإشراف والمسؤوليات والهيكل التنظيمي والأنظمة الإدارية.

وإن تقييم الأداء الإداري يعني الفحص الدقيق والمستقل والمنظم لكل أو لجزء من العملية أو النشاط أو البرنامج من أجل تقييم فاعلية أربعة عناصر أساسية وهي الالتزام والاقتصاد والكفاءة والفعالية ومن ثم العمل على تحسين هذه الفعالية وتطويرها، وتتنامى أهمية قياس الأداء الإداري بتنامي الوعي بما يمكن أن يقدمه لخدمة العمليات التخطيطية والتدريبية والوظيفية والمالية وتندرج أهميته في (قويدر، 2013، ص29)، (محسن، 2016، ص42):

1. قياس الأداء الإداري من تشخيص علمي للواقع وبيان إيجابيته وسلبياته، ويمنح المخطط الإدارة العليا الرؤية الصحيحة لاتجاه التغيير والتطوير وإعادة التنظيم بمعرفة مكان الخلل في اللوائح والسياسات.

2. يبرز قياس الأداء المجالات التي ينبغي أن تمنح أولوية في اختيار الاحتياجات وبرامج التدريب للموظفين في مجال أعمالهم المنوطة بهم التي يتطلبها تحسين الأداء.

3. الأداء سياسة ترشيد الإنفاق من خلال ما يقدمه من موازنة بين مدخلات العمل ومخرجاته، وترشيد خطة تنمية الموارد البشرية وأوجه القصور والضعف التي تشير إليها نتائج قياس الأداء.

4. يعد قياس الأداء الإداري من الأمور الأساسية لتوصيف العمل الإداري، وتحديد المسؤوليات والمهام الموكلة، لكونه وسيلة تدفع نحو أداء المهام بكفاءة وفاعلية.

وبالتالي يعكس الأداء الإداري اتجاهات الأفراد داخل الشركة وكفاءة الإدارة القائمة بتوجيههم والقوانين واللوائح والنظم التي تحكم سير العمل في الشركة وهو محصلة تفاعل الممارسة العملية للمعارف النظرية للقيام بالمسؤوليات والواجبات بكفاءة، فالأداء الإداري الجيد هو المدخل السليم لتحقيق أهداف التنمية والتقدم والإصلاح الإداري وتحسين أداء العاملين في ظل تعدد وترابط الأنشطة المختلفة داخل الشركة.

3-3 - الأداء التشغيلي operating performance :

يعرف الأداء التشغيلي بأنه " المؤشر الجوهري الذي يعكس قدرة الشركة والنجاح الذي تحققه في استثمار الموارد المادية، والبشرية، والفنية والمعلوماتية المتاحة لها، وهو مجموعة من الأولويات التنافسية المتمثلة في الجودة والتكلفة المنخفضة والمرونة والسرعة في التسليم والتي تمكن الشركة من قياس الأداء التشغيلي الخاص بها" (صلاح الدين، 2020، ص 82)، كما يمكن التعرف على الأداء التشغيلي من خلال مستوى التحسين والتطوير في درجة الاستجابة للبيئة والعلاقة مع المنافسين والتي تظهر في مرونة العمليات، التكلفة، جودة المنتج، وضمان سرعة التسليم، وبذلك يشمل جميع الأنشطة الفنية للأقسام الرئيسية ومراكز العمل للوحدات الاقتصادية والتي تمثل المحور الأساس لوجود تلك الوحدات (Bendickson، 2019، ص 165).

وتتطلب العمليات التشغيلية إجراء التحسينات في أدائها إجراءً مستمراً، وتجري هذه التحسينات من خلال مدخلين مدخل منع الخطأ ومدخل تحسين العملية، وتدعم إدارة الجودة الشاملة هذين المدخلين لإجراء التحسينات

في الأداء التشغيلي في الشركات، ومدخل منع الخطأ الذي يعرف الخطأ بأنه ضعف تمكن المنتج أو الجزء أو النظام بأكمله من إنجاز الوظائف المنوطة به، وبهدف منع الأخطاء يأتي دور مدراء العمليات الذين يقومون بأربعة مهام وهي كالآتي (بوكا، 2021، ص63):

1. معرفة الأمور التي تؤدي إلى حدوث الخطأ في العملية.
 2. فحص الطرائق التي تمنع من حدوث الخطأ.
 3. التقليل من تكرار حدوث الخطأ إلى أقل ما يمكن.
 4. ابتكار الخطط والإجراءات التي تساعد على استرداد حيوية العملية وإعادتها إلى حالتها الطبيعية.
- والمدخل الثاني هو مدخل تحسين العملية والذي يتضمن نوعين من الاستراتيجيات هما:

1. استراتيجية التحسين التي بدورها تتضمن مدخليين هما التحسين المفاجئ والتحسين المستمر.
 2. استراتيجية إعادة هندسة العمليات وهي وسائل تستطيع الشركة بواسطتها تحقيق تغييرات جذرية في الأداء.
- ويعتمد الأداء التشغيلي على مجموعة من المؤشرات والمعايير التي تستخدم لكشف الانحرافات، وبيان أسبابها ومحركاتها في الأجلين القصير والطويل، واتخاذ ما يلزم لإجراء التصحيح اللازم وبيان جدول رقم (5) بعض مؤشرات الأداء التشغيلي التي تعبر عن مدى قدرة الشركة على استخدام الأصول المختلفة بفعالية:

الجدول رقم (5) مؤشرات الأداء التشغيلي

النسبة	المعادلة
معدل دوران الأصول	صافي المبيعات / إجمالي الأصول
معدل دوران الأصول طويلة الأجل	صافي المبيعات / إجمالي الأصول طويلة الأجل
هامش ربح المبيعات	إجمالي الربح من العمليات / صافي المبيعات
حصة السهم من التدفق النقدي التشغيلي	التدفق النقدي من العمليات التشغيلية / عدد الأسهم

(المصدر: طيفور، 2011، ص12)

إن الأداء التشغيلي يعكس مجاًلاً واسعاً من أداء الأعمال في الشركات، ويعبر عن قدرة الشركة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية وتلبية متطلبات السوق، فضلاً عن جودة المخرجات ونتائج النشاط مقارنة بالأهداف المراد تحقيقها وفعالية عمليات التشغيل.

3-4 الأداء البيئي Environmental Performance:

يعرف الأداء البيئي حسب مواصفة الأيزو (ISO 14031) بأنه: "النتائج التي تتحصل عليها إدارة الشركة من خلال تعاملها مع البيئة"، فهو بذلك يشير إلى كفاءة الإدارة في حماية البيئة من الأضرار الناتجة عن استغلال الموارد الاقتصادية، كما يقصد بالأداء البيئي كل الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الشركة سواءً إجبارياً أو اختياريّاً من شأنها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن أنشطتها الإنتاجية والعمل على التخفيف منها (الحمداني والموسوي، 2021، ص107).

وأصبح الأداء البيئي تحديّاً جديداً مفروضاً على الشركات لأنه يعكس مدى تفاعلها مع البيئة المحيطة من خلال كيفية استغلال الموارد والتحكم في مستويات التلوث، ونظراً لأهميته المتزايدة وضعت مواصفات قياسية عالمية من قبل اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للمواصفات القياسية التي تعرف بـ "أيزو 14000-14001-14031" من أجل ضبط مجالات الإدارة البيئية وإجراءاتها وقياس الأداء البيئي، التي تغطي الجوانب البيئية المتعلقة بالمنتج وتقييم الأداء البيئي، لذلك فإن أخذ الأداء البيئي بالحسبان يمكن التقليل من التأثيرات البيئية السلبية أو إزالتها وتعظيم تأثيراتها الموجبة من خلال توجيه الشركة إلى (بكوش، 2014، ص60):

1. وضع سياسة مناسبة لمعالجة المشاكل البيئية من خلال دمج المسؤولية البيئية ضمن أهداف الشركة.
2. ممارسة الأنشطة ممارسةً تمكن الشركة من الاستغلال الأمثل للموارد والتحكم في التكاليف البيئية، التي تتحملها الشركة تعويضاً عن أضرارها بالبيئة.
3. الاستجابة للقوانين والمعايير البيئية أو التطوع في تطبيقها.
4. اعتماد الطرق العلمية في تجميع مخلفات الشركة وإعادة تحويلها أو التخلص منها.

5. تدريب العاملين على التعامل الكفء مع الموارد البيئية وزيادة وعيهم البيئي.

وتزايدت احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للشركة في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير التقليدية أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية الاحتياجات، ويرجع ذلك إلى تعدد المستفيدين وتباين احتياجاتهم، وعلى ذلك تؤدي زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للشركة (رضا، 2016، ص8)، وتقدم الشركات مزيداً من السلوكيات الأخلاقية لدمج المسؤولية الاجتماعية للشركات كجزء من أعمالها وبيان مهمتها واستراتيجياتها المتعلقة بالبيئة والقيم والثقافة التنظيمية من أجل إرضاء العملاء والأطراف الأخرى المعنية (Bagh، 2017، ص302)، وتحصل الشركات التي تؤدي المسؤولية الاجتماعية للشركات وتكشف عنها في بياناتها المالية على استجابة أفضل من الجمهور وتكتسب الشركات ذات الأداء البيئي الأعلى تقديراً من المجتمع، وتؤدي زيادة تقدير الجمهور والولاء إلى زيادة مبيعات المنتج أو الخدمة التي تنتجها الشركة (Angelia، 2015، ص349).

ويضمن التطوع نحو تحسين الأداء البيئي للشركة أداءً اقتصادياً متميزاً على المدى الطويل، أداءً يمكن قياسه بعدة مؤشرات بيئية مختلفة تتطلب في إعدادها معارف تقنية متعددة (كيمياء، فيزياء، بيولوجيا وغيرها) التي في مجملها لا يمكن أن تتوفر في كل الأحوال لدى الأطراف الداخلية للشركة وخاصة المكلفين بقياس الأداء البيئي، مما يتطلب تدريب مختلف الأطراف على المعايير العالمية في هذا المجال والاستفادة من آراء الخبراء المتخصصين، والجدول التالي رقم (6) يحتوي على بعض المؤشرات المقترحة لقياس الأداء البيئي (بكوش، 2014، ص62):

الجدول رقم (6) مؤشرات الأداء البيئي

المجال	المؤشرات	مثال عن البيانات اللازمة للقياس
نشاط الشركة	- الإنتاج المادي - القيمة المالية - نتيجة الاستغلال	- الكمية المادية المستهلكة أو المرمية - رقم الأعمال، المنتجات، التكاليف، الاستثمارات ... - الإيرادات، تكاليف الإنتاج والبيع ...
الأثر البيئي	- أثر الاحتباس الحراري - تلوث المياه أو المحيط	الإفراز السنوي من الفضلات والمهملات، درجة خطورتها ...
الفعالية والإنتاجية	العلاقة بين المدخلات والمخرجات أو النتائج المتوصل إليها	ربط الكميات المادية المدخلة (عمال، رأس المال، الطاقة، مواد أولية ...) بالكميات المخرجة (تكاليف، مستوى إفراز الفضلات، التأثيرات المحيطة ...)
البعد المالي	تقييم الأثر البيئي على القيمة المضافة	التكاليف البيئية المرتبطة بتكاليف الفضلات، الرسوم البيئية ...
مجهودات التسيير	كل العوامل الوصفية الأخرى	الاستثمارات البيئية، النفقات الجارية والمخصصة لحماية المحيط، عدد العمال المكلفين بأعمال مرتبطة بالبيئة، درجة الالتزام بالقواعد والتشريعات ...

(المصدر: بكوش، 2014)

ومهما اختلفت هذه الأنواع أو هذه التقسيمات للأداء، فإنها جميعاً تصب في إطار الهدف الأساسي للشركة، ألا وهو تحقيق الربحية والاستمرارية، وبالتالي طالما أن أداء الشركة في هذا المجال إيجابي فإن وضع الشركة جيد، لأن النتيجة النهائية الممثلة بهذا الهدف هو في المحصلة نتيجة طبيعية لهذه الأنواع من الأداء، فلا يمكن الاعتماد على نوع دون الآخر، لأن أداء الشركة هو نتاج حالة التفاعل بين عناصر الشركة المختلفة، بالتالي مهما تعددت هذه التقسيمات تبقى واحدة في الهدف الذي تسعى لأجله (حاتم، 2014، ص102).

رابعاً - قياس الأداء وتقييمه بهدف تحسينه:

تواجه الشركات ضغوطاً تنافسية للقيام بمهامها بأفضل وأسرع وأقل الأسعار، لأنها بحاجة للتكيف والتعامل مع عدد متزايد من التحديات الناشئة عن بيئة الأعمال التجارية التي تتسم بمزيد من التعقيد، ولأن الأداء المستمر هو هدف أي شركة، لأنه من خلاله تكون الشركات قادرة على التطوير وإحراز التقدم، لذا فإن تقييم أداء الأعمال وقياسه يتسمان بأهمية كبيرة، لأن الشركات تسعى باستمرار إلى تحقيق نتائج ذات فعالية وكفاءة، كما تسعى إلى الابتكار وإلى تحسين أدائها بأي طريقة ممكنة (Taouab، 2019، ص93).

4-1 قياس الأداء :

إن قياس الأداء هو تحديد مقدار نتائج الشركة وتعد عملية قياس الأداء المرحلة الأولى من عملية الرقابة المتمثلة في ثلاث مراحل هي القياس، المقارنة، وتصحيح الانحراف (بن خليفة، 2017، ص105)، وتعد عملية قياس الأداء في الواقع عملية تقييم الكفاءة والفعالية في أداء الشركة عند قيامها بتنفيذ الأنشطة الموكلة إليها، سواء كان ذلك على المستوى المالي أم غير المالي ونظام قياس الأداء هو مجموعة موجزة ومحددة من المقاييس (المالية وغير المالية) تدعم عملية صنع القرار في الشركة عن طريق جمع البيانات الكمية لمعلومات الأداء وتجهيزها وتحليلها، وإن أهم وظيفة لقياس الأداء هي تقييم ما إذا كانت الاستراتيجية التنظيمية قد تحققت أم لا (Taouab، 2019، ص98)، وتوجد عديد من الأسباب المختلفة لقياس الأداء في الشركات، ويمكن تصنيفها ضمن أحد العناوين الثلاثة الآتية (بوباكور والعقون، 2017، ص35):

1. **السيطرة على السلوك:** الهدف من قياس الأداء هو القضاء على التباين غير المرغوب فيه بين الانجازات والأهداف.
2. **التقارير الخارجية:** عند قياس الأداء بغرض إعداد تقارير خارجية ومن أجل الامتثال فإنه يمكن الحصول تبعاً لذلك على تقارير ومؤشرات مثل البيانات المالية السنوية والحسابات، وتقارير الأثر البيئي.
3. **التعلم والتمكين:** تستخدم مقاييس الأداء لتمكين العملاء وتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات التي تؤدي إلى إحداث تحسينات، وفي هذا السياق، تستخدم المقاييس للتعلم والتحسين المستمر، ويعد التعلم والتمكين أكثر الطرق التي من شأنها أن تؤدي إلى إحداث أكبر تحسينات في الأداء.

ويعد نجاح الشركة وقدرتها على مواجهة المنافسة مرتبطاً بصفة أساسية بمقدرة الشركة على التحسين المستمر الذي يتحقق في مستويات الأداء المتعلقة بمقاييس الأداء باستخدام مقياس كمي حكمي (الحكم الشخصي) أو كمي موضوعي (النسب المحاسبية)، إضافة لقياس المجهودات وقياس الإنجازات، وهذا ما يدفع الباحثين لربط تحسن أداء الشركات بتحقيق هذه العوامل مجتمعة، الأمر الذي يتطلب بدوره مستوى عالياً من الأداء المالي والإداري والتشغيلي، وفي هذه الحالة إن هذه المقاييس إذا ما أدرجت بصورة دقيقة وصحيحة في تقرير الأداء، ستكون

مستخدميه من الاستفادة منه بالصورة الأفضل، خاصة إذا رافق هذه المقاييس والمؤشرات مقارنات نموذجية مرتبطة بشركات النشاط نفسه، أو معايير قائمة على أساس دراسات إحصائية وتسويقية (حاتم، 2014، ص106).

4-2 تقييم الأداء :

يعرف التقييم أنه "عملية إشراف ومراجعة من قبل سلطة أعلى بقصد معرفة كيفية سير الأعمال والتأكد من أن الموارد المتاحة داخل الشركة تستخدم وفقاً للخطة الموضوعة"، أما عملية تقييم الأداء فتعرف بأنها "قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها، وذلك بهدف قياس مدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة من أجل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء" (بن خليفة، 2017، ص105).

ويقيم أداء الشركة من خلال أربعة محاور تناقش كل من الآتي (بدر، 2017 ص123):

1. رضا الشركة (تحقيق الأهداف).

2. رضا الزبائن (جودة الخدمات المقدمة لهم).

3. رضا العاملين (توفير الأمن الوظيفي لهم).

4. رضا المجتمع (النظرة للشركة).

ولغرض تقييم الأداء لابد من التعرف والإلمام بعمليات الإنتاج ومراحلها كلها ويمكن حصر مراحل التقييم

في أربع مراحل مكتملة لبعضها بعضاً وهي (حياهم وصالح، 2022، ص51)، (الشاعر، 2018، ص35):

1- جمع المعلومات الضرورية: ويشترط أن تكون ذات جودة عالية، وتقدم في الأوقات المناسبة، للوقوف على

مدى دقتها وصلاحياتها إذ يتعين توفر مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات والمعلومات.

2- قياس الأداء الفعلي: يتمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي الشركة بقيم رقمية فيما يخص أدائها

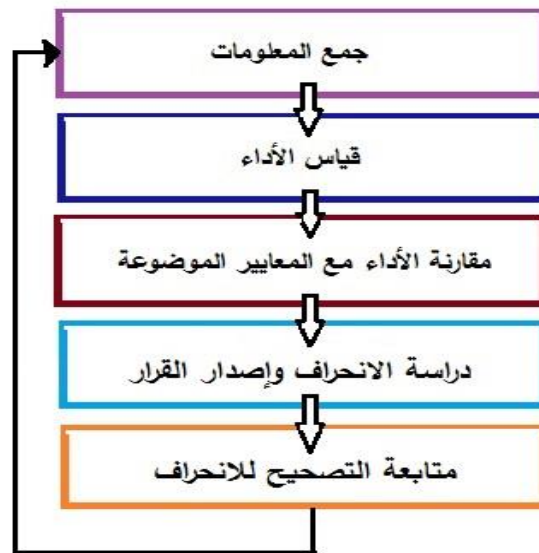
بناء على معايير الفعالية والكفاءة فقياس الأداء وتقييمه مرهون باختيار المعايير والمؤشرات التي تعكس

الأداء المراد تقييمه، وباستخدام الأساليب الإحصائية ومجموعة من أدوات القياس كمقاييس الكفاءة والفعالية،

ومقاييس الاقتصاد، ومقاييس المسؤولية الاجتماعية والبيئية، والمؤشرات المالية والتحليل الرأس والأفقي.

3- مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المرغوب فيه: لتحديد الانحرافات سواء كانت إيجابية أم سلبية، ولتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج في المستقبل، وجعلها قادرة على التعرف على طبيعة الأخطاء التي يمكن الوقوع فيها من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتفاديها، ومن العناصر التي تعد مراجع لمقارنة الأداء هي: الزمن، أداء الوحدات الأخرى، الأهداف والمعايير.

4- دراسة الانحراف وإصدار الحكم: عند عملية المقارنة نجد إحدى الحالات الثلاث الآتية: انحرافاً ملائماً ويكون في صالح الشركة كارتفاع الأرباح، انحرافاً غير ملائم ويكون ضد صالح الشركة كاستهلاك المواد بكميات تفوق المعيارية، انحرافاً معدوماً ليس له تأثير على نتائج الشركة، ويجب القيام بتحليل الانحراف الكلي للوصول إلى الأسباب الفعلية للانحراف، واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وفقاً للظروف المحيطة بالقرار، لتشجيع ما هو ملائم ومعالجة ما هو غير ملائم، وتحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحراف وزيادة فعالية المتابعة والرقابة، وتزويد الإدارات المسؤولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات التي نتجت عن عملية التقييم.



الشكل رقم (7) مراحل تقييم الأداء من إعداد الباحثة بناء على دراسة البشير، والشاعر

تمثل عملية تقييم الأداء المرآة التي تعكس حقيقة الشركة وأداء إدارتها من خلال حسن اتخاذ القرارات بمجالات الإدارة المختلفة مثل إدارة التدفقات النقدية والسيولة، وإدارة الاستثمار والقروض والالتزامات وإن الأداء الفعال للشركة يتحقق من خلال قدرة الشركة على إدارة مواردها الداخلية بالشكل الذي يضمن أكبر عائد للشركة، وتعد عملية قياس الأداء وسيلة تستخدم للتعرف على نشاط الشركة، ومن أهم العمليات لأنها تمكن من القيام بعملية الرقابة.

خامساً-العوامل المؤثرة في تحسين الأداء:

يتأثر أداء الشركات بعدة عوامل مختلفة منها ما هو داخلي (العوامل المنظمة) التي يمكن للشركة التحكم فيها، ومنها ما هو خارجي (العوامل البيئية) التي يصعب التحكم فيها وبالتالي على الشركة التكيف معها، وفيما يأتي أهم هذه العوامل (شحام، 2015، ص49):

5-1-العوامل المنظمة:

تنتج هذه العوامل عن تفاعل مختلف العناصر الداخلية للشركة، لذا فهي خاضعة لحكم الشركة وتشمل مختلف المتغيرات التي تؤثر على أداء الشركة سواء سلباً أو إيجاباً، ويقصد بها العوامل الداخلية والخاصة بالشركة ذاتها وهي:

5-1-1 الهيكل التنظيمي:

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، وتحدد ضمنه أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل المعلومات، ويتضمن الهيكل التنظيمي الوظائف الإدارية في الشركات، والتمايز الرأسي الذي يعبر عنه بعدد المستويات الإدارية في الشركات وأما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقسيم العمل من عدد الفروع والموظفين، ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء الشركات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها إضافةً إلى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في الشركات التي تسهل للإدارة اتخاذ القرار بأكثر فاعلية (حياهم وصالح، 2022، ص45).

5-1-2 المناخ التنظيمي:

هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين مهام الشركة وأهدافها وعملياتها مع ارتباطها بالأداء، وأما اتخاذ القرار هو أخذه بطريقة عقلانية وتقييمها ومدى ملائمة المعلومات لاتخاذها، وأسلوب الإدارة في تشجيع العاملين على المبادرة الذاتية في أثناء الأداء من مدى تأكد العامل من أدائه وتحقيق مستويات عليا من الأداء (حياهم وصالح، 2022، ص46)، ويشمل التنظيم توزيع المهام و تحديد المسؤوليات وفقاً للتخصصات على العمال داخل الشركة ووفق مهاراتهم وإمكانياتهم الخاصة، كما أن درجة التنظيم تؤثر على أداء الشركة، لذا يجب أن يكون قابلاً للتغيير وفق المستجدات الحالية (الكنفاني، 2018، ص64).

5-1-3 العنصر البشري:

يشكل العنصر البشري أهم مورد في الشركة، فنمو تنافسية وتطور الشركة مرهون بمدى استقطابها لعناصر بشرية متميزة في مهارتها ومعارفها وقدرتها على الانسجام في الجماعة، ومدى تعاونها معها، كما تعمل على بذل جهد أكبر وتحقيق أداء أفضل (الكنفاني، 2018، ص63) وتؤثر نوعية التوافق والانسجام بين الأفراد والوظائف على العديد من المتغيرات الحاسمة في أداء الشركة، وإن الاهتمام بالموارد البشرية وتطويرها بما يلبي حاجيات الشركة يساهم في نجاح الشركة (عبيدة، 2019، ص14).

5-1-4 حجم الأعمال:

وهو تصنيف الشركات إلى شركات صغيرة أو متوسطة الحجم أو كبيرة الحجم، وكذلك حجم الموارد التي تمتلكها الشركة وطبيعة تراكيبها وحركتها تمثل عوامل مهمة وذات تأثير كبير في تحديد كفاءة الأنشطة وإنتاجيتها، فكلما زاد حجم هذه الموارد، وانخفضت التكاليف الإجمالية لها، وقلت كمية المسحوبات منها ساعد ذلك على رفع الطاقة التشغيلية المتاحة في الشركة، الأمر الذي يساهم في تحسين إنتاجية الشركة وربحياتها (حياهم وصالح، 2022، ص47).

5-1-5 التكنولوجيا المستخدمة:

شهدت السنوات الماضية تطورات تكنولوجية متعددة وسريعة، فقد أصبح هناك تزايد مستمر من جانب الشركات في استخدام التكنولوجيا بدلاً من العنصر البشري، وإن في استخدام التكنولوجيا الحديثة المستخدمة في إنجاز عمل الشركة ودرجة الأتمتة في هذا العمل يساعد على تحسين كفاءة العملية الإنتاجية وتقليل التكلفة، وقد يساعد على تقليل زمن إنتاج الوحدة الواحدة أو قد يساهم في تقليل نسبة التلف من المواد الخام فكلما زاد استخدام التكنولوجيا وارتفعت درجة الأتمتة في الشركة، كلما أدى ذلك إلى رفع جودة الخدمات المقدمة من الشركة (عبيدة، 2019، ص14) وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنويع إضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية (حياهم وصالح، 2022، ص46).

5-1-6 الكفاءة الإدارية:

أي كفاءة الإدارة في اتخاذ القرارات، ومدى قدرتها على تحقيق الانسجام في العلاقات داخل الشركة، وقدرتها على تحقيق الموازنة بين المخاطر والعائد، ومدى قدرتها على دفع فريق العمل للتعامل مع الأطراف الخارجية بأسلوب يعكس الجودة في عمل الشركة، وقدرتها على التخطيط والتنظيم والتوجيه (حبيب، 2022، ص158)، وإن للإدارة مسؤولية كبيرة في تخطيط جميع الموارد وتنظيمها وتنسيقها ورقابتها التي تقع ضمن نطاق مسؤولياتها وسيطرتها فهي بذلك تؤثر على جميع الأنشطة في الشركة ومنه فهي مسؤولة بنسبة كبيرة عن زيادة معدلات الأداء داخل الشركة (الكنفاني، 2018، ص63).

5-2-العوامل البيئية:

تواجه الشركة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي فلا يمكن لإدارة الشركة السيطرة عليها، وإنما يمكن توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات، ومحاولة إعطاء خطط لمواجهةها والتقليل من تأثيراتها، تتمثل العوامل البيئية بالعوامل الخارجية المؤثرة في الشركة في مجموعة من المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق التحكم في الشركة، وعليه فإن آثارها قد تكون في شكل فرص، وتقسم هذه العوامل إلى:

1-2-5 البيئة القانونية والسياسية:

أي الظروف السياسية للبلد الذي توجد فيه الشركة والقوانين الناظمة لعملها في هذا البلد، تظهر هذه العوامل عموماً الاستقرار السياسي والأمني للدولة، كما يتأثر أداء الشركة بالسياسات الخارجية المتبعة من قبل الدولة والعلاقات الدولية ونوعيتها، وإن البيئة السياسية والقانونية تؤثر في نمو الشركة واستمرارها، ذلك أن للاستقرار السياسي واتجاهات المسؤولين آثاراً إيجابية على أداء الشركات وتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية على الدخول في شركات وطنية وتشكل هذه العوامل فرصاً تستفيد منها الشركة لتحسين أدائها (العفيري، 2010، ص 18).

2-2-5 البيئة الاقتصادية:

يمثل المناخ والظروف الاقتصادية متغيراً بيئياً له تأثير مباشر على أداء جميع الشركات في المجتمع، وتتمثل المتغيرات الاقتصادية في متغيرين رئيسيين الأول ظهور التجمعات الاقتصادية الضخمة ذات القدرات التنافسية العالية، أما المتغير الثاني فهو زيادة القدرة التنافسية للشركات المتعددة الجنسية، وتشمل طبيعة النظام الاقتصادي والموارد المتاحة في البلد، وكذلك المناخ الاستثماري والفرص الاستثمارية المتوفرة، وتؤثر هذه العوامل تأثيراً كبيراً على الشركة، خاصة الصناعية منها، نظراً لطبيعة نشاط الشركة من جهة، ومن جهة ثانية لكون البيئة الاقتصادية هي مصدر لمختلف موارد الشركة والمستقبل لمختلف منتجاتها، وتنعكس آثارها على أداء الشركة في المدى القصير (الكنفاني، 2018، ص 62).

3-2-5 البيئة الاجتماعية والثقافية:

هي العادات والتقاليد والمعتقدات التي يؤمن بها الأفراد، ومستوى الوعي والثقافة التي تؤثر في قرارات الأفراد الخاصة بالتعامل مع طبيعة أنشطة الشركة، والخدمات التي تقدمها، كما تتضمن هذه العوامل نماذج الحياة والقيم الأخلاقية والفنية والفكرية للمجتمع الذي توجد فيه الشركة وترجع أهمية البيئة الاجتماعية إلى أنها توفر للشركات ما تحتاجه من الخبراء الفنيين وأيضاً العمالة، ويؤثر مستوى الثقافة والعادات والتقاليد الاجتماعية تأثيراً واضحاً على موقف كل من العاملين والمستهلكين في علاقتهم بالشركة ومنتجاتها ومن ثم على مستوى الأداء لها (الكنفاني، 2018، ص 62).

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي وعلاقته بأداء الشركات المساهمة

أصبح وجود التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة ضرورة ملحة ليضمن سير العمل كما هو مخطط له، ويقوم بعمل مهم بوصفه أحد عناصر الحوكمة، ونظراً لأنه نشاطاً تقييماً للعمليات والأنشطة كلها فإنه يعد بمنزلة العين الساهرة على مصالح الشركات، ومن أجل مواجهة متغيرات بيئة الأعمال وتحقيق الأهداف المتوخاة من التدقيق الداخلي أكد معهد (IIA) لتفعيل دور التدقيق الداخلي كونه أداة لإضافة قيمة للشركة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها، إضافةً إلى الفحص والتقييم المستمر لجميع أنشطة الشركة ووظائفها لضمان الرقابة الصحيحة في الشركات.

أولاً-خصائص التدقيق الداخلي وعلاقتها بأداء الشركات المساهمة:

يعد وجود قسم التدقيق الداخلي داخل الشركة مهماً جداً بوصفه عنصراً أساسياً في تطبيق أنظمة المحاسبة التي بدورها تساعد في تقييم عمل الشركة، كما أنه يعد بمنزلة العمود الفقري للأعمال لأنه القسم الذي يقدم تقارير عن جميع الأعمال المتعلقة بالشركة، ويحدد مصداقية المعلومات المالية والتشغيلية وصحتها التي تأتي من الوحدات التنظيمية المختلفة داخل الشركة، التي يعتمد عليها لاتخاذ القرارات على جميع المستويات من قبل الإدارة، إضافةً لما ورد يعد التدقيق الداخلي جزءاً مهماً من هيكل الحوكمة في الشركة التي تشمل الأنشطة الرقابية التي يتخذها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق للتأكيد على أن عملية إعداد التقارير المالية ذات مصداقية لتقديم صورة واضحة للمستثمرين، ويهتم أصحاب المصلحة بالعائد على الاستثمارات والتقارير الموثوقة عن الأداء المالي والتنمية المستدامة والممارسات التجارية للشركة (al-matari et al، 2014، ص38،34):

1-2 مؤهلات مدير التدقيق الداخلي وعلاقته بأداء الشركات المساهمة:

من الضروري في بيئة الأعمال اليوم التي تتصف بالديناميكية، أن يكون المدقق الداخلي مؤهلاً وذا معرفة بالأعمال والأنظمة الخاصة إلى جانب المواضيع الأخرى الخاصة بالأعمال، ليكون قادراً على معرفة ما يجب القيام به وما لا يجب القيام به، إضافةً إلى أن المهنية العالية للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تحسن من جودة التدقيق، فالمدقق الداخلي الذي لديه مؤهلات أعلى يحصل على معلومات أوسع نطاقاً تزيد قدرته في إدارة المراقبة

والمساهمة في اتخاذ القرارات ومراقبة ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي تحسين أداء الشركات، وتتضمن مؤهلات رئيس التدقيق الداخلي حصوله على شهادات تدقيق مثل شهادة مدقق داخلي (CIA)، خبير تدقيق حكومي معتمد (CGAP)، شهادة مدقق خدمات مالية (CFSA)، شهادة التقييم الذاتي للرقابة (CCSA)، شهادة إدارة المخاطر (CRMA) (al-matari et al، 2014، ص38،34).

2-2 حجم قسم التدقيق الداخلي وعلاقته بأداء الشركات المساهمة:

حجم التدقيق الداخلي ضروري لتحسين أداء الشركات، ويقاس حجم التدقيق الداخلي بعدد المدققين في قسم التدقيق الداخلي، وتختلف وجهات النظر حول دور حجم قسم التدقيق الداخلي، تفترض نظرية الاعتماد على الموارد أن الحجم الكبير لقسم التدقيق يشجع على مزيد من التركيز والمشاركة والتفاعلات والمناقشة الحقيقية ونشر المسؤولية ويؤدي إلى أداء مؤسسي متفوق بسبب تنوع المهارات والخبرات والمعارف المختلفة، وسيساعد في الحصول على الموارد الهامة وتقليل المخاطر البيئية (al-matari et al، 2014، ص34)، وهناك علاقة طردية بين حجم قسم التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي، بما يمكن القول أنه كلما كبر حجم قسم التدقيق الداخلي وكفاءته زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية مقارنة بإدارة تدقيق داخلي أقل عدداً وكفاءة (الصافي، 2023، ص228).

2-3 خبرة قسم التدقيق الداخلي ومؤهلاته وعلاقتها بأداء الشركات المساهمة:

لكي يعمل التدقيق الداخلي بشكل فعال يجب أن يكون قسم التدقيق الداخلي مجهز بالموارد اللازمة للاضطلاع بمسؤولياته بشكل مناسب، من حيث الكفاءة المهنية والخبرة العملية وعدد الساعات التي يتلقى فيها المدققون الداخليون التدريب وتحديث المعرفة المتخصصة باستمرار (Lien and Viet، 2023، ص287)، وعندما يمتلك المدقق الداخلي سنوات عديدة من الخبرة يمكنه ذلك من اتخاذ قرارات صحيحة، واتخاذ القرار بسرعة، والتعامل مع أي موقف بمرونة، وتقاس الخبرة بعدد السنوات، ويقصد بمؤهلات التدقيق الداخلي تأهيل الأفراد العاملين في قسم التدقيق الداخلي التي تعزز من جودة التدقيق الداخلي في الشركة، ويمكن للعضو الحاصل على مؤهلات عالية التعامل مع أي قضية داخل قسم التدقيق الداخلي، وتفترض نظرية الاعتماد على الموارد أن المدقق

الداخلي الخبير والمؤهل يساعد في نمو الشركة لامتلاكه رؤية واضحة حول كيفية التعامل مع الإجراءات كلها وإنجاز المهام بجودة عالية، وعندما تزود الشركة مجلس الإدارة بخبراء ذي كفاءة عالية يساعدها ذلك في فهم البيئة الخارجية ونتيجة لذلك سيحسن أداء الشركات (al-matari et al، 2014، ص38،34).

ثانياً- أهمية التدقيق الداخلي واستقلاليته في تحسين الأداء في الشركات المساهمة:

إن نشاط التدقيق الداخلي من أهم الوظائف عندما يتعلق الأمر بتعزيز إدارة الشركات والإدارة السليمة للشركة، وللتدقيق الداخلي أهمية حاسمة، لأنه وحدة تتولى تتبع عمليات جميع الوحدات في الشركة، ويجب على إدارة الشركة التي تسعى جاهدة لحماية مصالح جميع أصحاب المصلحة التأكد من أن الشركة لديها وظيفة تدقيق داخلي قوية ومؤثرة «مستقلة وموضوعية» (Bundaleska et al، 2020، ص113)، وزادت أهمية التدقيق الداخلي المستقل والموضوعي من خلال الاتجاه المتزايد نحو ضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة وعلى الإدارة ذاتها، فيسهم التدقيق الداخلي إسهاماً مهماً في أداء الشركات، وأن الغرض من ذلك هو تحديد ما إذا كانت أهداف الشركة قد تحققت، ومدى تحقق الأهداف التشغيلية وأهداف البرامج الموضوعية ومدى اتفاقها مع أهداف الشركة كلها، ويتضمن دور التدقيق الداخلي المستقل في التحقق الأداء بهدف تحسينه الآتي (شريقي، 2015، ص132):

1- فحص صحة البيانات المالية والتشغيلية واكتمالها والوسائل المستخدمة لتحديد هذه المعلومات وقياسها والتقرير عنها، كما يجب فحص أنظمة المعلومات كونها توفر المعلومات من أجل اتخاذ القرارات والرقابة والتقييد بالمطلوبات الخارجية، وفي هذا المجال يجب على المدقق الداخلي 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.

2-فحص الأنظمة الموضوعية لضمان الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات التي قد يكون لها تأثير مهم على الأعمال والتقارير، وأن يحددوا ما إذا كانت الشركة قد التزمت بذلك، وتقع على المدقق الداخلي مسؤولية تحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة كافية وفعالة.

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

4- تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للشركة، وتكون الإدارة مسؤولة عن وضع معايير للتشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد في الأنشطة المختلفة، وتكون مكتوبة ورسمية للرجوع إليها، ويكون المدقق الداخلي مسؤولاً عن تحديد ما إذا كانت:

- هناك معايير تشغيل وضعت لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاء.
- معايير التشغيل مفهومة ويلتزم بها.
- الانحرافات عن معايير تشغيل تحدد وتحلل وتبلغ إلى المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- الخطوات التصحيحية قد اتخذت.

5- فحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة والخاصة الموضوعية، وما إذا كانت العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط لها، كما يجب عليهم تحديد ما إذا كانت الأهداف الخاصة بالعمليات التشغيلية تتماشى مع أهداف الشركة كلها ومدى الالتزام بذلك.

6- تحديد ما إذا كانت هناك معايير وضعتها الإدارة العليا لتحديد ما إذا كانت الأهداف العامة والخاصة قد تحققت، وفي حالة عدها كافية، فإنه يجب عليهم استخدامها في التقييم، أما في حالة لا توجد معايير كافية، فإنه يمكن للمدقق الداخلي مساعدة الإدارة في صياغة معايير كافية وملائمة.

7- تحديد ما إذا كانت العوامل التي تعوق الأداء المرضي قد حددت وقيمت والسيطرة عليها بطريقة ملائمة.

8- تحديد ما إذا كانت الأنشطة الرقابية لقياس تحقيق الأهداف والتقرير عنها قد وضعت وأنها كافية.

ويعد نشاط التدقيق الداخلي اليوم من الأنشطة المهمة في الشركات على اختلاف أحجامها وأنواعها، نظراً للتوسع الكبير في حجم الأعمال، وقلة تفرغ الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية والتدقيقية المنوطة بها، لذا يُعد التدقيق الداخلي أداة مهمة من أدوات الرقابة داخل الشركة ينهض بمسؤولية التحقق من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية (الحايك، 2015، ص234).

ويعد التدقيق الداخلي أداة مرشدة للعمل يكشف عن نقاط الضعف وبالتالي يخلق فرصة لعلاج العيوب، فإن الشركة لن تستفيد إذا وضع التقرير على الرف من أجل الرجوع إليه مستقبلاً، بينما سيوفر الكثير من المناقشات مرجعاً مفيداً لسنوات مقبلة لأنها تحوي معظم تقارير التدقيق على توصيات قوية جديرة بالتنفيذ الفوري، وبالتالي يقلل من الخسائر ويرفع أداء الشركة وهو الهدف الذي تسعى إليه كل شركة (عبدي، 2020، ص53).

ثالثاً- أهمية التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في الشركات المساهمة:

إن التدقيق الداخلي الذي تتوافر فيه مواصفات الجودة المطلوبة ومنها الاستقلالية كونه أداة مهمة للإدارة من شأنه أن يحسن أداء الشركة بواسطة تركيزه وحرصه على توفير معلومات جيدة يستعان بها في اتخاذ قرارات رشيدة لتحسين عمليات الشركة وتقديم الحلول والمساهمة في تحسين الأداء والرفع من كفاءته (بوكا، 2021، ص70)، وإن عملية اتخاذ القرارات يعتمد بشكل أساسي على المعلومات المتوفرة والتي يستند عليها المسؤولون عند اتخاذ القرارات في الشركة، ويسهم التدقيق الداخلي إسهاماً مهماً في تحسين عملية اتخاذ القرارات ويساعد على تأهيل المعلومات لتكون جيدة وكاملة وكافية، لتستخدم في عملية اتخاذ القرارات، ولتوضيح الأثر الذي يتركه التدقيق الداخلي في تحسين عملية اتخاذ القرارات، يمكن توضيحه في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرارات الآتية (بلوحد، 2011، ص48-51):

- 1- تحديد المشكلة: يتمثل دور المدقق الداخلي في تحديد درجة الأثر الذي يمكن أن تخلفه المشكلة على الشركة، مع توضيح الأقسام المعنية بهذه المشكلة.
- 2- إيجاد البدائل: يأتي دور المدقق الداخلي في توفير المعلومات السليمة والدقيق لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد الحلول للمشكلة بسبب طرح مختلف البدائل للنقاش.
- 3- تقييم وتقويم البدائل: يبرز دور المدقق الداخلي في هذه الخطوة بأنه يعمل على تقييم واقتراح البدائل التي يراها مناسبة، والتي تكون عادة في شكل تقارير.

4- اختيار الحل الأفضل: نظراً لأن هذه المرحلة تعد أدق مرحلة، هنا يأتي دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل أمثل من خلال محاولة توضيح البديل ذو الفعالية والمردودية الأكبر حتى بالنسبة للبديل التي تم اقتراحها من جهات أخرى غير التدقيق الداخلي.

5- تنفيذ القرار: يقدم المدقق الداخلي الجهود لمساعدة متخذ القرار لتنفيذ القرار على الوجه المطلوب.

6- المتابعة والتقييم: في هذه الخطوة يزداد دور المدقق الداخلي وهذا بطبيعة عمله الرقابي، حيث يعمل على تتبع القرارات المتخذة وتقييمها، ورفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي.

ويعد التدقيق الداخلي بالنسبة للشركات أسلوباً لتقييم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية للشركة وكفاءة العاملين، وفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية، كما يعد مصدر معلومات للإدارة العليا لاتخاذ القرارات وأن التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل القرارات المتخذة بمستويات الإدارة داخل الشركة (أحمد، 2015، ص 48).

إن نشاط التدقيق الداخلي من الأنشطة المهمة في الشركات المساهمة، ويلعب دوراً مركزياً كونه يقدم مجموعة من الخدمات الاستشارية والتأكيدية في مجالات الحوكمة والرقابة وإدارة الرقابة مما يعزز فرص الشركات للاستغلال الأمثل للموارد، ويؤدي افتقار التدقيق الداخلي للاستقلالية والموضوعية إلى الحد من مدى أخذ التوصيات المقدمة من قبله على محمل الجد، ولمعرفة دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية، تم في الفصل اللاحق توضيح مختلف جوانب الدراسة الميدانية للاستبانة لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، لقياس درجة وجهات نظر عينة الدراسة حول موضوع الدراسة، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

تشمل الدراسة في هذا الفصل على ما يلي:

مقدمة.

المبحث الأول: المنهجية والإجراءات.

المبحث الثاني: التحليل واختبار الفرضيات.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة وتوصياتها.

مقدمة:

بحثت هذه الدراسة دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية، فسُلط الضوء على مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته ومفهوم استقلالية التدقيق الداخلي والعوامل المؤثرة عليه وكذلك الأداء في الشركات المساهمة، وذلك بالاستناد على مصادر معلومات متعددة منها المعلومات التي استقيت من المؤلفات والدوريات والأبحاث والدراسات السابقة ذات الصلة، ومن أجل دعم الدراسة النظرية أقيمت الدراسة الميدانية ويتناول هذا الفصل توضيح إجراءات الدراسة الميدانية التي اتبعت في هذه الدراسة، ومن ذلك تحديد منهجية الدراسة، تحديد مجتمع الدراسة وعينيتها وأهم صفات عينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة من خلال تصميم أسئلة الاستبانة التي تناولت متغيرات الدراسة وطرق إعدادها وصدقها وثباتها، كما يتضمن الفصل وصفاً للإجراءات التي تمت في المعالجة الإحصائية التي اعتمد عليها في تحليل الدراسة وكذلك الدراسة الديمغرافية لأفراد العينة، وصولاً يوضح أهداف الدراسة للوصول إلى نتائج الدراسة الميدانية وأخيراً تقديم بعض التوصيات.

المبحث الأول: المنهجية والإجراءات

يتناول هذا المبحث وصفاً للإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف الدراسة ودعم الدراسة النظرية، من خلال وصف منهجية الدراسة المستخدمة، ومجتمع الدراسة وعينتها، وأداة القياس، والإجراءات المتبعة للتحقق من صدقها وثباتها، فضلاً عن الإشارة إلى الوسائل الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات.

أولاً-منهجية الدراسة:

وللوصول إلى دراسة "دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية"، فقد اعتمد المنهج الاستدلالي الاستقرائي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق للوصول إلى المعرفة التفصيلية حول المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والأبحاث والمجلات وغيرها من الدراسات النظرية، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضوع الدراسة، أقيمت الدراسة الميدانية عن طريق استبانة ومن خلال التحليل الإحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المتعلقة بمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات والوصول إلى استنتاجات تسهم في حل مشكلة الدراسة.

ثانياً-طرق جمع البيانات ومصادرها:

اعتمد على نوعين من مصادر البيانات في هذه الدراسة، وذلك كما يلي:

1- البيانات الأولية:

وذلك بالبحث في الجانب الميداني من خلال إعداد استبانة، كأداة رئيسة للدراسة (الملحق رقم 1) صممت خصيصاً لجمع البيانات المتعلقة بمتغيرات البحث واختبار الفرضيات، ووزعت على عينة البحث وجمعت المعلومات اللازمة لموضوع الدراسة، ومن ثم فرغت وحللت باستخدام برنامج (spss) وصولاً إلى النتائج والتوصيات.

2- البيانات الثانوية:

من خلال الرجوع إلى الدراسات السابقة والأبحاث ذات الصلة بموضوع الدراسة العربية منها والأجنبية والاستفادة منها في الوصول إلى المعلومات الكافية عن متغيرات الدراسة، وأية مراجع قد تُسهم في إثراء الدراسة إثراءً علمياً كقرارات مصرف سورية المركزي الخاصة بقسم التدقيق الداخلي وتقارير الحوكمة المنشورة للشركات المساهمة في موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والتعرف على آخر المستجدات التي حدثت في مجال الدراسة.

ثالثاً -مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددهم (27) شركة وتم استبعاد الشركة الهندسية الزراعية للاستثمارات - نماء لعدم وجود قسم تدقيق داخلي ولأنها متوقفة عن التداول، ليصبح المجتمع (26) شركة، وتمثلت عينة الدراسة بعينة عشوائية من المدققين الداخليين ومدراء التدقيق الداخلي والمدراء الماليين في الشركات المدرجة:

الجدول رقم (1) مجتمع الدراسة

القطاع	العدد	القطاع	العدد	القطاع	العدد
قطاع البنوك	14	قطاع التأمين	6	القطاع الصناعي	2
قطاع الخدمات	2	قطاع الاتصالات	2		

ووزعت (75) استبانة، استرد منها (69) استبانة قابلة للتحليل بنسبة استجابة 92% على المدققين الداخليين ومدراء التدقيق الداخلي والمدراء الماليين مما وفر أكثر من وجهة نظر حول موضوع الدراسة لما يتمتع به هؤلاء المجيبون من خبرة مهنية عالية ويعطي معلومات قيمة، وفق الجدول التالي رقم (2):

الجدول رقم (2) عدد الاستبانات الموزعة والمستردة من عينة الدراسة

النسبة	العدد	البيان
100%	75	الاستبانات الموزعة
92%	69	الاستبانات المستردة الصالحة للتحليل
8%	6	الاستبانات غير المستردة

رابعاً - أداة الدراسة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة كون إطار معرفي حول موضوع الدراسة لينطلق منه أساساً لإعداد الدراسة وتصميم الاستبانة لتغطي فرضيات الدراسة، وقسمت الاستبانة إلى مجموعتين كما يلي:

1- المجموعة الأولى: معلومات عامة عن عينة الدراسة وتتكون من ثلاث فقرات وذلك على النحو الآتي:

(المؤهل العلمي - المسمى الوظيفي - سنوات الخبرة)

2- المجموعة الثانية: تتناول الأسئلة المتعلقة بفرضيات الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين

أداء الشركات المساهمة السورية، وقسمت إلى أربعة محاور كما يلي:

1- المحور الأول: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي.

2- المحور الثاني: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري.

3- المحور الثالث: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي.

4- المحور الرابع: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي.

الجدول رقم (3) محاور الاستبانة

رقم المحور	المحور	عدد العبارات
1	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي	9
2	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري	9
3	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي	9
4	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي	9
	إجمالي العبارات	36

تكونت الاستبانة من (36) عبارة ويقابل كل عبارة خمسة خيارات وفقاً لمقياس ليكرت (likert scale)

ذي الخمس درجات لتقييم إجابات أفراد العينة، وبالتالي اعتمد الوسط الفرضي (3) لمقارنته المتوسط الحسابي العام

لبنود العبارات والفرضيات من أجل قبول فرضية الدراسة أو رفضها، فإنه إذا تجاوز (3) فهو تقييم إيجابي، وإلا

فهو تقييم سلبي كما هو موضح في الجدول رقم (4):

الجدول رقم (4) مقياس ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1
النسبة المئوية	أكبر من 80%	60%-80%	40%-60%	20%-40%	أقل من 20%
الدلالة الإحصائية	عالية جداً	عالية	متوسطة	منخفضة	معدومة

خامساً-صدق الاستبانة وثباتها:

5-1 الصدق الظاهري:

بعد الانتهاء من إعداد الاستبانة بصيغتها النهائية حُكمت الاستبانة من خلال عدد من الأساتذة الجامعيين من أهل الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق في جامعة دمشق للوقوف على صلاحية فقراتها وقد أخذت ملاحظتهم بالحسبان قبل توزيع الاستبانة، فأجريت بعد ذلك التعديلات المناسبة.

5-2 ثبات أداة الدراسة:

بعد تصميم الاستبانة اختبرت لنتوافر فيها دلالات صدق وثبات مقبولة، والتأكد من أنها ستقيس ما صُممت من أجله، وأجريت جملة من الاختبارات الحكيمة الآتية:

تأكد ثبات الأداة باستخدام معامل (ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient)، إذ تراوحت قيمة معامل ألفا كرونباخ لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمحاول الاستبانة بين (0.71-0.88) وهي معاملات ثبات جيدة ومقبولة لأغراض الدراسة وبلغ معامل ألفا كرونباخ للاستبانة (0.89) وهو أكبر من الحد الأدنى المقبول المحدد ب (60%) بما يؤكد أن هناك درجة عالية من الثبات ويوجد تناسق بين الأسئلة بعضها مع بعض، فإنه كلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات استبانة الدراسة، ويبين الجدول رقم (5) نتائج اختبار ثبات الاستبانة:

الجدول رقم (5) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المحور	محتوى المحور	عدد العبارات	معامل كرونباخ-ألفا
الأول	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي	9	0.74
الثاني	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري	9	0.86
الثالث	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي	9	0.88
الرابع	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي	9	0.71
	الكلية	36	0.89

سادساً-الاتساق الداخلي للاستبانة:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي اتساق كل فقرة من فقرات المقياس مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة،

وذلك من خلال حساب معامل الارتباط (spearman)، وتبين ما يلي:

6-1 المحور الأول: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي:

الجدول رقم (6) قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور الأول

تحسين الأداء المالي	الدالة والمعامل	
.748**	Correlation Coefficient	1-يرتبط التدقيق الداخلي إدارياً في شركتكم بالإدارة العليا
0.000	Sig. (2-tailed)	
.673**	Correlation Coefficient	2-يرتبط التدقيق الداخلي وظيفياً في شركتكم بلجنة التدقيق أو مجلس الإدارة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.758**	Correlation Coefficient	3-تمثل تقارير المدقق الداخلي وثيقة تثبت صحة القوائم المالية وتعزز من كفاءة وجودة القوائم المالية
0.000	Sig. (2-tailed)	
.653**	Correlation Coefficient	4-تقود التدابير التي يقوم بها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.000	Sig. (2-tailed)	
.747**	Correlation Coefficient	5-يعزز التدقيق الداخلي المستقل اختبار المعلومات وتقييم مدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات
0.000	Sig. (2-tailed)	
.769**	Correlation Coefficient	6-يتميز التدقيق الداخلي بالاستقلال حتى يتمكن من مساعد إدارة الشركة في توفير البيانات المطلوبة لتحسين الأنظمة المالية
0.000	Sig. (2-tailed)	
.671**	Correlation Coefficient	7-يساعد التدقيق الداخلي المستقل في كشف الأخطاء المحاسبية والإلزام بالمعالجات البديلة السليمة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.585**	Correlation Coefficient	8-تؤدي استقلالية التدقيق الداخلي إلى تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية والحصول على استثمارات أكبر
0.000	Sig. (2-tailed)	
.383**	Correlation Coefficient	9-يقدم المدقق الداخلي ملاحظات تساعد في كشف الانحرافات الجوهرية وأعمال الاحتيال
0.001	Sig. (2-tailed)	

يوضح الجدول رقم (6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول دور استقلالية التدقيق

الداخلي في تحسين الأداء المالي والدرجة الكلية للمحور، الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى

معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95% وبذلك يعد المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

2-6 المحور الثاني: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري:

الجدول رقم (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور الثاني

تحسين الأداء الإداري	الدلالة والمعامل	
.458**	Correlation Coefficient	1-يستطيع المدقق الداخلي الاطلاع على السجلات والاتصال بالموظفين والدخول لمختلف مواقع الشركة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.688*	Correlation Coefficient	2-يقدم المدقق الداخلي خدمات تأكيد متعلقة بأنشطة كان مسؤولاً عنها خلال السنة الماضية
0.026	Sig. (2-tailed)	
.488**	Correlation Coefficient	3- تؤثر توصيات التدقيق الداخلي المستقل في تحقيق أهداف الشركة الحالية والمستقبلية
0.000	Sig. (2-tailed)	
.268*	Correlation Coefficient	4-تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في تقديم تقارير عن أعمال الإدارة بشفافية ووضوح
0.026	Sig. (2-tailed)	
.731**	Correlation Coefficient	5-يساعد التدقيق الداخلي المستقل في تحسين القرارات التنفيذية كقرار إنتاج منتجات جديدة أو تقديم خدمات جديدة والدخول إلى أسواق جديدة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.751**	Correlation Coefficient	6-يوفر التدقيق الداخلي معلومات خالية من التحيز تساعد في تخفيف العبء عن الإدارة ومساعدتها في أداء مهامها
0.000	Sig. (2-tailed)	
.748**	Correlation Coefficient	7-القيام بأعمال التدقيق الداخلي بحياد وموضوعية تزيد من الاعتماد على عمل المدقق الداخلي عند اتخاذ القرارات الإدارية
0.000	Sig. (2-tailed)	
.808**	Correlation Coefficient	8-فحص السجلات والتقارير يمنح المدقق الداخلي المقدرة لتحديد المشاكل الرئيسة لمجلس الإدارة والعمل على حلها
0.000	Sig. (2-tailed)	
.502**	Correlation Coefficient	9-يوفر التدقيق الداخلي المستقل البيانات الملائمة للإدارة تساعد في تحسين الأنظمة والسياسات والخطط الإدارية
0.000	Sig. (2-tailed)	

يوضح الجدول رقم (7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني دور استقلالية التدقيق

الداخلي في تحسين الأداء الإداري والدرجة الكلية للمحور، الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى

معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % وبذلك يعد المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

3-6 المحور الثالث: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي:

الجدول رقم (8) قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور الثالث

تحسين الأداء التشغيلي	الدلالة والمعامل	
.842**	Correlation Coefficient	1-تتم المصادقة على ميثاق التدقيق، خطة التدقيق، وموارد التدقيق، تعيين وعزل المسؤول التنفيذي للتدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق
0.000	Sig. (2-tailed)	
.693**	Correlation Coefficient	2-يقدم المدقق الداخلي تأكيد على الاستقلالية للجنة التدقيق أو مجلس الإدارة مرة على الأقل سنوياً
0.000	Sig. (2-tailed)	
.812**	Correlation Coefficient	3-تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في زيادة رضا العاملين في الشركة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.673**	Correlation Coefficient	4-يقدم المدقق الداخلي تقارير خاصة تساعد في التحقق والمراقبة من مستوى جودة المنتجات والخدمات المقدمة من قبل الشركة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.575**	Correlation Coefficient	5-يساعد التدقيق الداخلي المستقل في تقييم النظام الداخلي والتعرف على المخاطر لكل قسم
0.000	Sig. (2-tailed)	
.751**	Correlation Coefficient	6-يسهم وجود قسم تدقيق داخلي مستقل في شركتكم في نجاح إجراءات زيادة الإنتاج وزيادة المبيعات
0.000	Sig. (2-tailed)	
.650**	Correlation Coefficient	7-يؤدي تقييم المدقق الداخلي للنظام الموضوع إلى تحديد نقاط الضعف والحد من المشاكل ومعالجة القصور وتطوير العمل في الشركة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.432**	Correlation Coefficient	8-يتم الاستفادة من عمل التدقيق الداخلي في فحص وضبط ومراقبة عمليات الشركة كلها واقتراح التحسينات
0.000	Sig. (2-tailed)	
.903**	Correlation Coefficient	

0.000	Sig. (2-tailed)	9-تؤدي استقلالية التدقيق الداخلي إلى تحسين القرارات التشغيلية في الشركة كقرارات تسير عمليات البيع والشراء
-------	-----------------	---

يوضح الجدول رقم (8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث دور استقلالية التدقيق

الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي والدرجة الكلية للمحور، الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى

معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % وبذلك يعد المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

6-4 المحور الرابع: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي:

الجدول رقم (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور الرابع

تحسين الأداء البيئي	الدالة والمعامل	
.883**	Correlation Coefficient	1-يقوم المدقق الداخلي بكل حرية باختيار أساليب وإجراءات التدقيق الداخلي ونطاق تطبيقها
0.000	Sig. (2-tailed)	
.391**	Correlation Coefficient	2-يوازن المدقق الداخلي بحذر كبير بين كونه موظفاً داخل الشركة وبين الحفاظ على استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية
0.007	Sig. (2-tailed)	
.843**	Correlation Coefficient	3-يسهم التدقيق الداخلي في توفير معلومات للحد من مشاكل التلوث البيئي
0.000	Sig. (2-tailed)	
.321**	Correlation Coefficient	4-تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في رفع سمعة الشركة وتحسين صورتها أمام المجتمع
0.007	Sig. (2-tailed)	
.668**	Correlation Coefficient	5-يقوم المدقق الداخلي في شركتكم بالحصول على القوانين المتعلقة بالبيئة مما يؤدي إلى تفادي الجزاءات التي يمكن أن تتعرض لها الشركة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.708**	Correlation Coefficient	6-يساعد التدقيق الداخلي المستقل في تقديم الاقتراحات للإدارة للمساعدة في الريادة الاجتماعية
0.000	Sig. (2-tailed)	
.729**	Correlation Coefficient	7-يوفر التدقيق الداخلي البيانات الملائمة لإدارة الشركة لتحسين أنظمة الأمن والسلامة والبيئة في الشركة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.907**	Correlation Coefficient	8-يساعد التدقيق الداخلي المسقل الشركة على التصرف بمسؤولية تجاه البيئة والمجتمع
0.000	Sig. (2-tailed)	
.868**	Correlation Coefficient	9-تؤدي استقلالية التدقيق الداخلي إلى تقييم مدى مساهمة التأثيرات البيئية في قدرة الشركة على الاستمرار
0.000	Sig. (2-tailed)	

يوضح الجدول رقم (9) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع دور استقلالية التدقيق

الداخلي في تحسين الأداء البيئي، الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة

95 % وبذلك يعد المحور صادقاً لما وضع لقياسه.

يستنتج من الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة التي تمت من خلال معامل ألفا كرونباخ ومعامل الارتباط

سبيرمان أن الاستبانة صالحة للتحليل نظراً لتوفر هذه المؤشرات بنسب جيدة للثبات والصدق والاتساق الداخلي،

ويمكن الاعتماد عليها في تحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة وفرضياتها.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

يعرض هذا المبحث تحليل بيانات هذه الدراسة حسب المحاور كما وردت في أداة الدراسة تحليلاً علمياً وتفسير نتائجها والاستفادة منها في تحقيق أهدافها التي بنيت عليها واختبار فرضياتها، فإنه استخدم الأسلوب الوصفي الإحصائي (النسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري) لتفسير المؤشرات الإحصائية باتجاه أفعال عينة الدراسة حول فرضياتها، واختبار فرضيات البحث سيستخدم اختبار (One Sample T-Test) واختبار التباين الأحادي (One Way Anova).

أولاً- المعالجة الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة حللت البيانات المجمعة من خلال الاستبانة، باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج (SPSS)، وفيما يلي توضيح الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- 1- التكرار والنسب المئوية لتوصيف توزيع العينة وفقاً للخصائص الشخصية.
- 2- اختبار (كرونباخ-ألفا Cronbach's Alpha) وذلك لقياس درجة ثبات فقرات الأداة ومتغيرات الدراسة كلها، الذي يعكس استقرار المقياس، أي يعطي نفس النتائج في حالة إعادة تطبيقه على نفس العينة.
- 3- معامل ارتباط سبيرمان لقياس درجة الاتساق.
- 4- الإحصاء الوصفي: لوصف متغيرات الدراسة المتوسط الحسابي (للحصول على متوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة) والانحراف المعياري (الذي يمكن من معرفة مدى تشتت أو الانسجام تجاه المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على كل عبارة) لمعرفة الأهمية النسبية لكل فقرة من محاور الدراسة.
- 5- اختبار (One Sample T Tes) للتحقق من صحة الفرضيات باعتماد لمتوسط الحيادي (المعياري) والمتمثل بالقيمة (3).

- 6- اختبار الفروق (One Way Anova) لتحري وجود فوارق جوهرية بين الآراء في محاور الدراسة المختلفة حسب الخصائص الشخصية.

- 7- اختبار (Scheffe) للمقارنات البعدية المتعددة.

ثانياً - خصائص عينة الدراسة:

يتضمن القسم الأول من قائمة الاستبانة المعلومات العامة لخصائص عينة الدراسة، وقد بين التحليل باستخدام برنامج (SPSS) توزيع أفراد العينة حسب الخصائص الشخصية التي يوضحها الجدول رقم (10) الآتي:

الجدول رقم (10) التوزيع النسبي لعينة الدراسة

المؤهل العلمي			عدد سنوات الخبرة			المسمى الوظيفي		
البيان	التكرار	%	البيان	التكرار	%	البيان	التكرار	%
معهد	1	1.4%	أقل من 5 سنوات	8	11.6%	مدير مالي	12	17.4%
إجازة جامعية	50	72.5%	من 6-10 سنوات	36	52.2%	مدقق داخلي	37	53.6%
ماجستير	14	20.3%	من 11-20 سنة	19	27.5%	مدير تدقيق داخلي	20	29.0%
دكتوراه	4	5.8%	21 سنة فأكثر	6	8.7%			
الإجمالي	69	100%	الإجمالي	69	100%	الإجمالي	69	100%

يشير الجدول رقم (10) حسب توزيع المؤهل العلمي أن الحاصلين على مؤهلات جامعية هم الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة، وذلك لكبر نسبته وقد بلغت 72.5% من العينة، في حين بلغ نسبة حملة الماجستير 20.3%، وحملة الدكتوراه 5.8%، وفيما يتعلق بخبرة المجيبين فإن الجدول يوضح أن 11.6% من العينة تقل خبرتهم عن خمس سنوات، و52.2% تتراوح خبرتهم بين 6-10 سنوات، في حين بلغت نسبة 27.5% تتراوح خبرتهم من 11-20 سنة، ومن تزيد خبرتهم على 21 سنة بلغت 8.7%، وحول المنصب الوظيفي للعينة يتبين أن ما نسبته 17.4% يشغل منصب مدير مالي، و53.6% يشغل منصب مدقق داخلي و29.0% يشغل منصب مدير تدقيق داخلي.

تدل هذه النسب أن الأفراد في عينة الدراسة لديهم مؤهل علمي مناسب، ولديهم القدرة على فهم موضوع الدراسة للإجابة على أسئلة الاستبانة، كونهم ذوو كفاءات علمية وذوو خبرة تمكنهم من إدراك ما يحيط ببيئة عملهم.

ثالثاً - تحليل البيانات الأولية للدراسة:

قسمت البيانات الأولية إلى عدة عوامل مرتبطة بكل متغير من متغيرات الدراسة الأربعة، ولمعرفة دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة، فقد خُلت نتائج الدراسة باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع الأسئلة الواردة في الاستبانة، ولمعرفة مدى توافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات فقد أُجري استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي والأهمية النسبية لمتوسط تلك المتغيرات، وكذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من محاور الدراسة، وبالتالي الإجابة عن تساؤلات الدراسة، وكانت حصيلة التحليل على النحو الآتي:

1- تقييم العينة لدور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي:

لمعرفة مستوى تقييم العينة لدور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، فقد قيس هذا المحور (بمجموعة من العبارات) تبرز هذا التقييم والتحسين التي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة والفروق في التقييم بينهم لاعتماد مستوى المساهمة وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودلالة التقييم باستخدام لكل عبارة، كما يلي:

الجدول رقم (11) الإحصاءات الوصفية لتقييم دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

الدرجة الموافقة	الأهمية النسبية	الدلالة الإحصائية Sig	الوزن النسبي %	T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	
عالية جداً	1	0.000	94	22.52	0.63	4.70	69	1-يرتبط التدقيق الداخلي إدارياً في شركتكم بالإدارة العليا
عالية جداً	2	0.000	90	18.91	0.66	4.49	69	2-يرتبط التدقيق الداخلي وظيفياً في شركتكم بلجنة التدقيق أو مجلس الإدارة
عالية جداً	4	0.000	89	13.89	0.87	4.45	69	3-تمثل تقارير المدقق الداخلي وثيقة تثبت صحة القوائم المالية وتعزز من كفاءة وجودة القوائم المالية
عالية جداً	8	0.000	82	11.34	0.81	4.10	69	4-تقود التدابير التي يقوم بها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
عالية جداً	5	0.000	88	23.73	0.50	4.42	69	5-يعزز التدقيق الداخلي المستقل اختبار المعلومات وتقييم مدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات
عالية جداً	7	0.000	84	13.90	0.72	4.20	69	6-يتميز التدقيق الداخلي بالاستقلال حتى يتمكن من مساعد إدارة الشركة في توفير البيانات المطلوبة لتحسين الأنظمة المالية

7-يساعد التدقيق الداخلي المستقل في كشف الأخطاء المحاسبية والإلزام بالمعالجات البديلة السليمة	69	4.20	0.41	24.67	84	0.000	6	عالية جداً
8-تؤدي استقلالية التدقيق الداخلي إلى تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية والحصول على استثمارات أكبر	69	3.71	1.00	5.89	74	0.000	9	عالية
9-يقدم المدقق الداخلي ملاحظات تساعد في كشف الانحرافات الجوهرية وأعمال الاحتيال	69	4.43	0.50	23.87	89	0.000	3	عالية جداً
تحسين الأداء المالي	69	4.30	0.40	27.16	86%	0.000		عالية جداً

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن العبارات الخاصة بالمحور الأول كلها دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي قد بلغ (4.30) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، مما يعكس حالة تقييم إيجابي، وتراوحت متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات المحور بين (3.71-4.70)، وبلغت الموافقة النسبية على هذا التحسن (86%) والذي يقابل درجة عالية جداً حسب آراء العينة، وهي أعلى من النسبة المعتمدة في هذه الدراسة والبالغة (60%)، مما يدل أن هناك اتفاقاً كبيراً نسبياً بين أفراد العينة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في الشركات المساهمة في سورية.

2- تقييم العينة لدور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري:

لمعرفة مستوى تقييم العينة لدور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري، فقد قيس هذا المحور (بمجموعة من العبارات) تبرز هذا التقييم والتحسين التي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة والفروق في التقييم بينهم لاعتماد مستوى المساهمة وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودلالة التقييم باستخدام لكل عبارة، كما يلي:

الجدول رقم (12) الإحصاءات الوصفية لبيان دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة الإحصائية Sig	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
69	4.43	0.65	18.26	89	0.000	1	عالية جداً
69	2.46	1.13	-3.93	49	0.000	9	منخفض

3- تؤثر توصيات التدقيق الداخلي المستقل في تحقيق أهداف الشركة الحالية والمستقبلية	69	3.97	0.92	8.74	79	0.000	4	عالية
4- تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في تقديم تقارير عن أعمال الإدارة بشفافية ووضوح	69	4.36	0.64	17.65	87	0.000	2	عالية جداً
5- يساعد التدقيق الداخلي المستقل في تحسين القرارات التنفيذية كقرار إنتاج منتجات أو خدمات جديدة أو تقديم خدمات جديدة والدخول إلى أسواق جديدة	69	3.36	0.87	3.44	67	0.001	8	وسط
6- يوفر التدقيق الداخلي معلومات خالية من التحيز تساعد في تخفيف العبء عن الإدارة ومساعدتها في أداء مهامها	69	3.61	0.93	5.45	72	0.000	6	عالية
7- القيام بأعمال التدقيق الداخلي بجداد وموضوعية تزيد من الاعتماد على عمل المدقق الداخلي عند اتخاذ القرارات الإدارية	69	3.55	1.06	4.30	71	0.000	7	عالية
8- فحص السجلات والتقارير يمنح المدقق الداخلي المقدرة لتحديد المشاكل الرئيسية لمجلس الإدارة والعمل على حلها	69	4.01	0.95	8.90	80	0.000	3	عالية
9- يوفر التدقيق الداخلي المستقل البيانات الملائمة للإدارة تساعد في تحسين الأنظمة والسياسات والخطط الإدارية	69	3.90	0.57	13.04	78	0.000	5	عالية
تحسين الأداء الإداري	69	3.74	0.48	12.81	%75	0.000		عالية

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن العبارات الخاصة بالمحور الثاني كلها دور استقلالية

التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري قد بلغ (3.74) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، مما يعكس حالة تقييم إيجابي، وتراوحت متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات المحور بين (3.55-4.43) بعد استبعاد المتوسط للعبارات رقم (2) كونها تتضمن مضموناً سلبياً، وبلغت الموافقة النسبية على هذه التحسن (75%) الذي يقابل درجة عالية حسب آراء العينة، مما يدل أن هناك اتفاقاً كبيراً نسبياً بين أفراد العينة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري في الشركات المساهمة في سورية.

3- تقييم العينة لدور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي:

لمعرفة مستوى تقييم العينة لدور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي، فقد قيس هذا المحور (بمجموعة من العبارات) تبرز هذا التقييم والتحسين التي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة

والفروق في التقييم بينهم لاعتماد مستوى المساهمة وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودلالة التقييم باستخدام لكل عبارة، كما يلي:

الجدول رقم (13) الإحصاءات الوصفية لبيان دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي

الدرجة	الأهمية النسبية	الدلالة الإحصائية Sig	الوزن النسبي %	T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	
عالية جداً	1	0.000	92	26.77	0.49	4.59	69	1- تتم المصادقة على ميثاق التدقيق، خطة التدقيق، وموارد التدقيق، تعيين وعزل المسؤول التنفيذي للتدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق
عالية جداً	4	0.000	83	14.68	0.65	4.14	69	2- يقدم المدقق الداخلي تأكيد على الاستقلالية للجنة التدقيق أو مجلس الإدارة مرة على الأقل سنوياً
عالية	7	0.000	69	4.06	0.95	3.46	69	3- تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في زيادة رضا العاملين في الشركة
عالية	6	0.000	73	6.06	0.87	3.64	69	4- يقدم المدقق الداخلي تقارير خاصة تساعد في التحقق والمراقبة من مستوى جودة المنتجات والخدمات المقدمة من قبل الشركة
عالية جداً	2	0.000	86	17.21	0.62	4.28	69	5- يساعد التدقيق الداخلي المستقل في تقييم النظام الداخلي والتعرف على المخاطر لكل قسم
عالية	9	0.001	68	3.57	0.88	3.38	69	6- يسهم وجود قسم تدقيق داخلي مستقل في شركتكم في نجاح إجراءات زيادة الإنتاج وزيادة المبيعات
عالية جداً	5	0.000	81	14.95	0.58	4.04	69	7- يؤدي تقييم المدقق الداخلي للنظام الموضوع إلى تحديد نقاط الضعف والحد من المشاكل ومعالجة القصور وتطوير العمل في الشركة
عالية جداً	3	0.000	85	17.12	0.60	4.23	69	8- يتم الاستفادة من عمل التدقيق الداخلي في فحص وضبط ومراقبة عمليات الشركة كلها واقتراح التحسينات
عالية	8	0.000	68	3.76	0.90	3.41	69	9- تؤدي استقلالية التدقيق الداخلي إلى تحسين القرارات التشغيلية في الشركة كقرارات تسير عمليات البيع والشراء
عالية		0.000	78%	16.57	0.46	3.91	69	تحسين الأداء التشغيلي

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن العبارات الخاصة بالمحور الثالث كلها لدور استقلالية

التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي قد بلغ (3.91) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة

المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، مما يعكس حالة تقييم إيجابي، وتراوحت متوسطات

إجابات أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات المحور بين (3.64-4.59)، وبلغت الموافقة النسبية على هذه التحسن

(78%) الذي يقابل درجة عالية حسب آراء العينة، مما يدل أن هناك اتفاقاً كبيراً نسبياً بين أفراد العينة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات المساهمة في سورية.

4- تقييم العينة لدور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي:

لمعرفة مستوى تقييم العينة لدور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي، فقد قيس هذا المحور (بمجموعة من العبارات) تبرز هذا التقييم والتحسين التي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة والفروق في التقييم بينهم لاعتماد مستوى المساهمة وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودلالة التقييم باستخدام لكل عبارة، كما يلي:

الجدول رقم (14) الإحصاءات الوصفية لبيان دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة الإحصائية Sig	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
69	3.90	0.97	7.68	78	0.000	3	عالية
69	4.23	0.60	17.12	85	0.000	1	عالية جداً
69	2.74	1.17	-1.85	55	0.069	9	منخفض
69	3.94	0.73	10.79	79	0.000	2	عالية
69	3.19	0.71	2.20	64	0.032	8	متوسطة
69	3.38	0.67	4.70	68	0.000	5	متوسطة
69	3.64	0.82	6.44	73	0.000	4	عالية
69	3.28	0.92	2.48	66	0.016	6	متوسطة
69	3.26	0.87	2.49	65	0.015	7	متوسطة

تحسين الأداء البيئي	69	3.51	0.51	8.29	%70	0.000	عالية
---------------------	----	------	------	------	-----	-------	-------

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن العبارات الخاصة بالمحور الرابع كلها دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي قد بلغ (3.51) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغة (3) درجات، مما يعكس حالة تقييم إيجابي، وتراوح متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات المحور بين (2.74-4.23)، وبلغت الموافقة النسبية على هذه التحسن (70%) الذي يقابل درجة عالية حسب آراء العينة، مما يدل أن هناك اتفاقاً كبيراً نسبياً بين لأفراد العينة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي في الشركات المساهمة في سورية.

وبين الجدول رقم (15) أن الفقرة ذات المتوسط الحسابي الذي يقل عن (3) تعني درجة موافقة ضعيفة، والفقرة ذات المتوسط الحسابي الذي يزيد على (3) تعني درجة موافقة عالية، وذلك اعتماداً على مقياس الفقرات الذي تتراوح درجاته بين (1-5).

الجدول رقم (15) الإحصاءات الوصفية لمحاور الاستبانة

رقم المحور	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
الأول	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي	4.30	0.40	%86	1	عالية جداً
الثاني	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري	3.74	0.48	%75	3	عالية
الثالث	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي	3.91	0.46	%78	2	عالية
الرابع	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي	3.51	0.51	%70	4	عالية
		3.87		%77		

يبين الجدول رقم (15) ترتيب دور استقلالية التدقيق في تحسين الأداء للشركات المساهمة في سورية فقد حصل الأداء المالي على المرتبة الأولى والأداء التشغيلي في المرتبة الثانية والأداء الإداري في المرتبة الثالثة وأخيراً الأداء البيئي.

رابعاً-اختبار فرضيات الدراسة:

طبق ONE SAMPLE T TEST لاختبار فقرات الاستبانة بالنسبة للفرضية الأولى، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان المتوسط المحسوب أعلى من المتوسط الافتراضي والذي يقدر حسب هذه الدراسة بـ (3)، وأجري اختبار one way anova لمقارنة تقييم المؤشرات حسب الخصائص الشخصية بالنسبة للفرضية الثانية، وسيعتمد في هذه الدراسة على قيمة المعنوية (sig) عند مستوى دلالة إحصائية (0.05).

1-2 الفرضية الرئيسة الأولى:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية. ويتفرع عن هذه الفرضية أربع فرضيات وهي:

1-1-2 الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في الشركات المساهمة في سورية.

ولدراسة علاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي طبق اختبار ONE SAMPLE T

TEST كما يلي:

الجدول رقم (16) المؤشرات الاحصائية لعلاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي

Std. Deviation	Mean	Test Value = 3					الفرضية الفرعية الأولى
		95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	Df	T
		Upper	Lower				
0.40	4.30	1.40	1.21	1.30	0.000	68	27.160

يبين الجدول رقم (16) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة قد بلغ (4.30) مع انحراف معياري

(0.40) مما يدل على عدم تشتت، وقيمة $T=27.16$ والدلالة المعنوية $Sig=0.000$ أصغر من (0.05)، لذا

نقبل الفرض البديل، وبالتالي: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في الشركات المساهمة في سورية.

2-1-2 الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري في الشركات المساهمة في سورية.

لدراسة علاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري طبق اختبار ONE SAMPLE T

TEST كما يلي:

الجدول رقم (17) المؤشرات الاحصائية لعلاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري

		Test Value = 3						الفرضية الفرعية الثانية
Std. Deviation	Mean	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2- tailed)	Df	T	
		Upper	Lower					
0.48	3.74	0.86	0.63	0.74	0.000	68	12.807	

يبين الجدول رقم (17) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة قد بلغ (3.74) مع انحراف معياري

(0.48) مما يدل على عدم نشأت، وقيمة $T=12.8$ والدلالة المعنوية $Sig=0.000$ أصغر من (0.05)، لذا نقبل

الفرض البديل، وبالتالي: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري في الشركات المساهمة في سورية.

3-1-2 الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات المساهمة في سورية.

لدراسة علاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي طبق اختبار ONE SAMPLE T

TEST كما يلي:

الجدول رقم (18) المؤشرات الاحصائية لعلاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي

		Test Value = 3						الفرضية الفرعية الثالثة
Std. Deviation	Mean	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2- tailed)	Df	T	
		Upper	Lower					
0.46	3.91	1.02	0.80	0.91	0.000	68	16.569	

يبين الجدول رقم (18) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة قد بلغ (3.91) مع انحراف معياري

(0.46) مما يدل على عدم تشتت، و $T=16.56$ والدلالة المعنوية $Sig=0.000$ أصغر من (0.05)، لذا نقبل

الفرض البديل، وبالتالي: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي

في الشركات المساهمة في سورية.

2-1-4 الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي في الشركات المساهمة في سورية.

لدراسة علاقة استقلالية التدقيق الداخلي وتحسين الأداء البيئي طبق اختبار ONE SAMPLE T TEST

كما يلي:

الجدول رقم (19) المؤشرات الاحصائية لعلاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي

		Test Value = 3						الفرضية الفرعية الرابعة
Std. Deviation	Mean	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2- tailed)	Df	T	
		Upper	Lower					
0.51	3.51	0.63	0.38	0.51	0.000	68	8.286	

يبين الجدول رقم (19) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة قد بلغ (3.51) مع انحراف معياري

(0.51) مما يدل على عدم تشتت، و $T=8.28$ والدلالة المعنوية $Sig=0.000$ أصغر من (0.05) لذا نقبل

الفرض البديل، وبالتالي: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي

في الشركات المساهمة في سورية.

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية.

لدراسة علاقة استقلالية التدقيق الداخلي وتحسين الأداء طبق اختبار ONE SAMPLE T TEST كما يلي:

الجدول رقم (20) المؤشرات الإحصائية لعلاقة استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية

Std. Deviation	Mean	Test Value = 3					تحسين الاداء
		95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	Df	T
		Upper	Lower				
0.370	3.864	0.953	0.775	0.864	0.000	68	19.409

يبين الجدول رقم (20) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة قد بلغ (3.86) مع انحراف معياري

(0.37) مما يدل على عدم تشتت، و $T=19.40$ والدلالة المعنوية $Sig=0.000$ أصغر من (0.05) لذا نقبل

الفرض البديل، وبالتالي: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات

المساهمة في سورية.

2-2 الفرضية الرئيسية الثانية: "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية

التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية تعزى إلى الخصائص الشخصية".

لبيان أثر الخصائص الشخصية لعينة الدراسة لإيضاح الفرق بين آراء عينة الدراسة، تم ذلك من خلال استخدام أسئلة القسم الأول من استبانة الدراسة التي تتعلق بالخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء.

1-2-2 لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في

تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية تعزى إلى المؤهل العلمي:

أجري اختبار ONE WAY ANOVA لمقارنة الفروق في إجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبانة تعزى للمؤهل العلمي، وكانت النتائج كالآتي:

الجدول رقم (21) الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين حسب المؤهل العلمي

القرار	معنوية الدالة الحسابية Sig.	اختبار F	مربع المتوسطات Mean Square	درجات الحرية Df	مجموع المربعات Sum of Squares		
لا يوجد فرق دال إحصائياً	0.066	3.726	0.527	3	1.580	Between Groups	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي
			0.141	65	9.188	Within Groups	
				68	10.768	Total	
لا يوجد فرق دال إحصائياً	0.292	1.271	0.290	3	0.870	Between Groups	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري
			0.228	65	14.826	Within Groups	
				68	15.695	Total	
لا يوجد فرق دال إحصائياً	0.607	0.616	0.130	3	0.390	Between Groups	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي
			0.211	65	13.708	Within Groups	
				68	14.098	Total	
لا يوجد فرق دال إحصائياً	0.121	2.013	0.495	3	1.485	Between Groups	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي
			0.246	65	15.985	Within Groups	
				68	17.470	Total	
لا يوجد فرق دال إحصائياً	0.274	1.326	0.179	3	0.536	Between Groups	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء
			0.135	65	8.761	Within Groups	
				68	9.297	Total	

يبين الجدول رقم (21) أن الدالة المعنوية لاختبار الفروق Sig أكبر من (0.05) ودرجة حرية تساوي

(3) لكل من المحاور دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، والأداء الإداري، والأداء التشغيلي،

والأداء البيئي، وبالتالي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق

الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية تعزى للمؤهل العلمي.

2-2-2 لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في

تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية تعزى إلى المسمى الوظيفي:

أجري اختبار ONE WAY ANOVA لمقارنة الفروق في إجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبانة تعزى

للمسمى الوظيفي كما يلي:

الجدول رقم (22) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تعزى للمسمى الوظيفي

القرار	معنوية الدالة الحسابية Sig.	اختبار F	مربع المتوسطات Mean Square	درجات الحرية Df	مجموع المربعات Sum of Squares		
لا يوجد فرق دال إحصائياً	0.368	1.015	0.161	2	0.321	Between Groups	دور استقلالية التدقيق
			0.158	66	10.447	Within Groups	الداخلي في تحسين
				68	10.768	Total	الأداء المالي
يوجد فرق دال إحصائياً	0.014	4.536	0.948	2	1.897	Between Groups	دور استقلالية التدقيق
			0.209	66	13.799	Within Groups	الداخلي في تحسين
				68	15.695	Total	الأداء الإداري
يوجد فرق دال إحصائياً	0.002	6.576	1.171	2	2.343	Between Groups	دور استقلالية التدقيق
			0.178	66	11.755	Within Groups	الداخلي في تحسين
				68	14.098	Total	الأداء التشغيلي
لا يوجد فرق دال إحصائياً	0.767	0.266	0.070	2	0.140	Between Groups	دور استقلالية التدقيق
			0.263	66	17.330	Within Groups	الداخلي في تحسين
				68	17.470	Total	الأداء البيئي
لا يوجد فرق دال إحصائياً	0.137	2.050	0.272	2	0.544	Between Groups	دور استقلالية التدقيق
			0.133	66	8.753	Within Groups	الداخلي في تحسين
				68	9.297	Total	الأداء

يبين الجدول رقم (22) أن الدالة المعنوية لاختبار الفروق Sig أكبر من (0.05) ودرجة حرية تساوي

(2)، وبالتالي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي

في تحسين الأداء المالي، والأداء البيئي وتحسين الأداء في الشركات المساهمة في سورية تعزى للمسمى الوظيفي.

في تحسين الأداء الإداري، وتحسين الأداء التشغيلي نجد أن الدالة الإحصائية أصغر من (0.05) ودرجة

حرية تساوي (2)، وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق

الداخلي في تحسين الأداء الإداري، والأداء التشغيلي في الشركات المساهمة في سورية، تعزى للمسمى الوظيفي:

وتكون الفروق في دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري حسب اختبار تشيفيه كالاتي:

الجدول رقم (23) نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري تعزى للمسمى الوظيفي

تحسين الأداء الإداري			
^b Scheffe ^a			
Subset for alpha = 0.05		N	المسمى الوظيفي
2	1		
	3.4444	12	مدير مالي
3.6611	3.6611	20	مدير تدقيق داخلي
3.8799		37	مدقق داخلي

يبين الجدول رقم (23) أن الفروق في تحسين الأداء الإداري هي لصالح المدقق الداخلي.

وتكون الفروق في دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي حسب اختبار تشفيه كالاتي:

الجدول رقم (24) نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي تعزى للمسمى الوظيفي

تحسين الأداء التشغيلي			
^b Scheffe ^a			
Subset for alpha = 0.05		N	المسمى الوظيفي
2	1		
	3.6019	12	مدير مالي
3.7944	3.7944	20	مدير تدقيق داخلي
4.0691		37	مدقق داخلي

يبين الجدول رقم (24) أن الفروق في تحسين الأداء الإداري هي لصالح المدقق الداخلي.

2-2-3 لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة في سورية تعزى إلى سنوات الخبرة:

أجري اختبار ONE WAY ANOVA لمقارنة الفروق في إجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبانة تعزى إلى سنوات الخبرة كالاتي:

الجدول رقم (25) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تعزى إلى سنوات الخبرة

القرار	معنوية الدالة الحسابية Sig.	اختبار F	مربع المتوسطات Mean Square	درجات الحرية Df	مجموع المربعات Sum of Squares		
يوجد فرق دال إحصائياً	0.016	3.712	0.525	3	1.575	Between Groups	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي
			0.141	65	9.193	Within Groups	
				68	10.768	Total	
يوجد فرق دال إحصائياً	0.005	4.700	0.933	3	2.798	Between Groups	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري
			0.198	65	12.898	Within Groups	
				68	15.695	Total	
يوجد فرق دال إحصائياً	0.003	5.147	0.902	3	2.706	Between Groups	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي
			0.175	65	11.392	Within Groups	
				68	14.098	Total	
لا يوجد فرق دال إحصائياً	0.075	2.405	0.582	3	1.745	Between Groups	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي
			0.242	65	15.725	Within Groups	
				68	17.470	Total	
يوجد فرق دال إحصائياً	0.018	3.612	0.443	3	1.328	Between Groups	دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء
			0.123	65	7.968	Within Groups	
				68	9.297	Total	

يبين الجدول رقم (25) أن الدالة المعنوية لاختبار الفروق Sig أكبر من (0.05) ودرجة حرية تساوي

(3)، وبالتالي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي

في تحسين الأداء البيئي في الشركات المساهمة في سورية تعزى لسنوات الخبرة.

في اختبار دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، والأداء الإداري، والأداء التشغيلي،

وتحسين الأداء نجد أن الدالة الإحصائية أصغر من (0.05) ودرجة حرية تساوي (3)، وبالتالي يوجد فروق

ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في الشركات

المساهمة في سورية تعزى لسنوات الخبرة، وبدراسة اتجاه الفروق:

تكون الفروق في دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي حسب اختبار تشيفيه كالاتي:

الجدول رقم (26) نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي تعزى لسنوات الخبرة

تحسين الأداء المالي			
^b Scheffe ^a			
Subset for alpha = 0.05		N	عدد سنوات الخبرة
2	1		
	4.09	8	أقل من 5 سنوات
4.22	4.22	6	21 سنة فأكثر
4.36	4.36	36	من 6-10 سنوات
4.57		19	من 11-20 سنة

يبين الجدول رقم (26) أن الفروق في تحسين الأداء المالي هي لصالح الفئة من 11-20 سنة.

وتكون الفروق في دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري حسب تشفيه كالاتي:

الجدول رقم (27) نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري تعزى لسنوات الخبرة

تحسين الأداء الإداري			
^b Scheffe ^a			
Subset for alpha = 0.05		N	عدد سنوات الخبرة
2	1		
	3.6316	8	أقل من 5 سنوات
	3.6574	36	من 6-10 سنوات
3.8889	3.8889	6	21 سنة فأكثر
4.2639		19	من 11-20 سنة

يبين الجدول رقم (27) أن الفروق في تحسين الأداء الإداري هي لصالح الفئة من 11-20 سنة.

وتكون الفروق في دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي حسب تشيفيه كالاتي:

الجدول رقم (28) نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي تعزى لسنوات الخبرة

تحسين الأداء التشغيلي			
b ^a Scheffe			
Subset for alpha = 0.05		N	عدد سنوات الخبرة
2	1		
	3.8056	36	من 6-10 سنوات
	3.8246	8	أقل من 5 سنوات
4.1481	4.1481	6	21 سنة فأكثر
4.3889		19	من 11-20 سنة

يبين الجدول رقم (28) أن الفروق في تحسين الأداء التشغيلي هي لصالح الفئة من 11-20 سنة.

وتكون الفروق في دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء حسب تشيفيه كالاتي:

الجدول رقم (29) نتائج اختبار تشفيه للمقارنات البعدية على مقياس دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء تعزى لسنوات الخبرة

تحسين الاداء		
b ^a Scheffe		
Subset for alpha = 0.05	N	عدد سنوات الخبرة
1		
3.7354	8	أقل من 5 سنوات
3.8310	36	من 6-10 سنوات
4.0648	6	21 سنة فأكثر
4.1667	19	من 11-20 سنة

يبين الجدول رقم (29) أن الفروق في تحسين الأداء هي لصالح الفئة من 11-20 سنة.

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

أولاً - نتائج الدراسة:

بناء على الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات وفي ضوء التحليلات السابقة للإجابات التي تم الحصول عليها يمكن تلخيص نتائج الدراسة بالنقاط الآتية:

- 1- يوجد علاقة إيجابية لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في الشركات المساهمة في سورية.
- 2- يوجد دور لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المرتبة الأولى في الشركات المساهمة في سورية وبلغت الموافقة النسبية بدرجة عالية جداً حسب آراء العينة.
- 3- يوجد دور لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي في المرتبة الثانية في الشركات المساهمة في سورية وبلغت الموافقة النسبية بدرجة عالية حسب آراء العينة.
- 4- يوجد دور لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري في المرتبة الثالثة في الشركات المساهمة في سورية وبلغت الموافقة النسبية بدرجة عالية حسب آراء العينة.
- 5- يوجد دور لاستقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي في المرتبة الرابعة في الشركات المساهمة في سورية وبلغت الموافقة النسبية بدرجة عالية حسب آراء العينة.
- 6- لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في الشركات المساهمة في سورية تعزى للمؤهل العلمي والمستوى الوظيفي.
- 7- يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في الشركات المساهمة في سورية تعزى لسنوات الخبرة وقد كانت لصالح الفئة من (11-20) سنة.

ثانياً - توصيات الدراسة:

يمكن تقديم مجموعة من التوصيات التي خلُصت إليها الدراسة التي من الممكن أن تكون مفيدة للجهات التنظيمية والإدارة، وتشمل الآتي:

- 1- زيادة اهتمام الإدارة ومجلس الإدارة في الشركات المساهمة بنشاط التدقيق الداخلي وتوفير الإمكانيات اللازمة لتدعيم مقومات الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي لدوره المهم في تحسين الأداء.

2- توسيع عمل التدقيق الداخلي ليشمل جميع الأنشطة والعمليات التي تمارسها الشركة في الجوانب الإدارية والتشغيلية والبيئية بالإضافة إلى المالية وبذل المدققين العناية المهنية اللازمة في هذه الجوانب، لتحسين الأداء في هذه المجالات.

3- إصدار هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية مزيداً من التعليمات التي تلزم الشركات المساهمة بالتقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بما يضمن درجة عالية للاستقلالية والموضوعية للارتقاء بمستوى أداء التدقيق الداخلي.

4- متابعة المدققين الداخليين التطورات الفنية التي تطرأ على المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والندوات والمؤتمرات لتُعكس في واقع عمل المدقق الداخلي في الشركات المساهمة بهدف تدعيم أركان استقلالية التدقيق الداخلي، وإبقاء المدققين على تواصل مع أهم التطورات المهنية الحاصلة في هذا المجال.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

الكتب:
2. الشيخ، خالد. (2020). <u>إجراءات المراجعة الداخلية وآثار تطبيقها على الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية</u> . منشأة المعارف بالإسكندرية.
3. القاضي، حسين، ودحود، حسين. وقريط، عصام. (2015). <u>التدقيق الداخلي</u> . منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد.
4. المغربي، محمد الفاتح. (2016). <u>المراجعة والتدقيق الشرعي</u> . المملكة الأردنية الهاشمية. عمان. دار الجنان للنشر والتوزيع.

الدوريات والمجلات:
1. الأمين، ميرة. والأزهر، عزة. (2017) <u>دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات</u> ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية. منشورات جامعة الوادي. العدد العاشر. الجزء الأول.
2. بدر، رشاد. والمدهون، محمد. (2017). <u>أثر تطبيق مبادئ الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الأهلية الأجنبية العاملة في قطاع غزة</u> . مجلد: 25، العدد 4، <i>Economics and Business IUG Journal of</i> ((Islamic University of Gaza
3. البشير، زبيدي. يحيى، سعيدي. (2016). <u>جودة التقارير المالية ودورها في تقييم الأداء المالي</u> (دراسة حالة مجمع صيدال). مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية. منشورات جامعة الوادي. العدد التاسع. المجلد الثاني.
4. بكوش، لطيفة. و ساهل، وسيلة. (2014). <u>بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الأداء البيئي للمؤسسات - دراسة حالة مؤسسة سونطراك بالجزائر</u> . مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية. منشورات جامعة الوادي. العدد السابع. المجلد الثاني.
5. بن خليفة، حمزة. (2017). <u>دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية</u> . مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية. منشورات جامعة الوادي. العدد العاشر. الجزء الثالث.
6. بوباكور، فارس. و عقون، سهام. (2017). <u>فاعلية إدارة الموارد البشرية والأداء التنظيمي - العلاقة وآليات التأثير</u> - العدد العاشر. الجزء الأول. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية. منشورات جامعة الوادي.
7. الجرد. رشا. (2020). <u>أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الأداء المالي للشركة</u> . مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 36. العدد 1.
8. الحايك، أحمد. وتوفيق، عمر. وبشائرة، محمد. (2015). <u>التدقيق الاجتماعي الداخلي مجالاته ومحددات تطبيقه من قبل المدققين الداخليين</u> (دراسة تحليلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية). مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية. المجلد الثالث والعشرون. العدد الأول.
9. حبيب. سمر. (2022). <u>مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المصارف الحكومية السورية ودوره في تقييم الأداء</u> (دراسة ميدانية). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 38. العدد الأول.

10. الحمداني، محمد. و الموسوي، محمد. (2021). <u>الإفصاح المحاسبية عن الأداء البيئي للشركات الصناعية العراقية وأثره في التنمية المستدامة دراسة استطلاعية على معمل سمنت كربلاء</u> . Warith Scientific Journal – المجلد الثالث – العدد الثامن.
11. حمدون، حارث. (2017). <u>تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في ظل قانون ساربنس أوكسلي</u> . مجلة الإدارة والاقتصاد. السنة الأربعون. العدد 113.
12. الخروصي، زيد. الخروصي، عيسى. الخروصي، سلطان. (2022). <u>أثر نظم المعلومات الإدارية في الأداء الإداري لدى مديري المدارس الحكومية بسلطنة عمان</u> . المجلة العربية للمعلوماتية وأمن المعلومات، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب. مصر.
13. الرحيم، إياد. صكبان، وجدان. (2015). <u>استخدام خارطة مجرى القيمة في تحسين الأداء التشغيلي دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الزيوت (معمل المأمون)</u> . مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 38. العدد 105.
14. رضا، زهواني. (2016). <u>ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للوحدات في الجزائر</u> . مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية. العدد التاسع. المجلد الثالث. منشورات جامعة الوادي.
15. الستار، عبد الستار. حسين، رشا. (2019). <u>تطوير الأداء الإداري لرؤساء الأقسام العلمية بالجامعات الحكومية المصرية في ضوء مدخل الذكاء التنظيمي</u> . المجلة التربوية. العدد 62.
16. الشايع، عصام. دكسن، قصي. (2023). <u>فاعلية التدقيق الداخلي في تحسين أداء شركة التأمين العراقية العامة – بحث تطبيقي</u> . مجلة مركز دراسات الكوفة. العدد 68. الجزء 1.
17. شريقي، عمر. (2015). <u>التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة</u> . مجلة أداء المؤسسات الجزائرية. العدد 7. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة سطيف.
18. الصافي، عماد الدين. (2023). <u>دور المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر المالية، دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد الرابع، العدد 3.</u>
19. صلاح الدين، صلاح الدين. محمد، حسين. (2020). <u>دور المتغيرات البيئية في تحسين الأداء التشغيلي (دراسة تطبيقية على الشركات الدولية في مصر)</u> . المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية. المجلد 34 – العدد 4.
20. الطائي، بشرى. (2019). <u>دور التدقيق الداخلي في تعزيز الأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية العراقية</u> . مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد 25 العدد 115.
21. عبيد، زكريا. حمادي، نبيل. (2020). <u>مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الجزائرية</u> . مجلة الوحدات للبحوث والدراسات. المجلد 13. العدد 1.
22. عثمان، قيس. (2019). <u>دور أدورات التحليل المالي ومؤشراته في ترشيط قرارات المستثمرين</u> . مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 35. العدد الأول.
23. العفيري، فؤاد. (2010). <u>مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة بين الشركات الصناعية</u> . مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية. جامعة الملك سعود.
24. العلي، طالب. (2017). <u>أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضيق فجوة توقعات التدقيق</u> . مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 33 العدد الأول.

25. عمران، مجد. (2021). <u>تقييم أداء المصرف الصناعي خلال الفترة الممتدة من 2013 إلى 2018</u> . مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 37. العدد الرابع.
26. قبحها، محمود. حمدان، منتصر. (2022). <u>دور لجان التدقيق في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين</u> . مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. المجلد 6. العدد 6. ص 35-65.
27. القضاة، مصطفى. (2015). <u>العوامل المؤثرة على الأداء المالي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية مقاساً بالعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية للفترة 2005-2011</u> ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية.
28. محسن، أحلام. أبو سمرة، محمود. الطيطي، محمد. (2016). <u>واقع الأداء الإداري لرؤساء الدوائر الأكاديمية في جامعتي القدس وبيت لحم</u> . مجلة اتحاد الجامعات العربية للبحوث في التعليم العالي. العدد 36(1).
29. نايل، طه. (2013). <u>دور التدريب في تحسين كفاءة الأداء (دراسة ميدانية في شركة الفلوجة لإنتاج المواد الإنشائية)</u> . مجلة الإدارة والاقتصاد. السنة 36. العدد 97.

الرسائل والأطروحات الجامعية:
1. أحمد، تامر. (2015). <u>المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة الداخلية والحوكمة ودورها في تحسين الأداء بالشركات بالتطبيق على الشركات السعودية الخاصة</u> . رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والإدارة. جامعة فان هولندا.
2. الأطرش، عبير. (2016). <u>أثر استخدام إدارة الجودة الشاملة على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية</u> . رسالة ماجستير. جامعة الأزهر. غزة.
3. أولاد البركة، أم كلثوم. (2016). <u>دور التدقيق الداخلي في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة - دراسة حالة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز (سونلغاز)</u> . جامعة أحمد دراية أدرار. الجزائر.
4. بلواحد، زكرياء. ومحمد، عبد الواحد. (2011). <u>المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار - دراسة حالة المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لقسنطينة</u> . رسالة ماجستير. جامعة منتوري قسنطينة. الجزائر.
5. بوكا، لجين. (2021). <u>دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات</u> . رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق.
6. البيروتي، روان. (2014). <u>مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز موثوقية التقارير المالية - دراسة ميدانية في المصارف الخاصة</u> . رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق.
7. حاتم، إياد. (2014). <u>تفسير إعداد الموازنات باستخدام المدخل الشرطي وأثرها على الأداء (دراسة تجريبية في المنشآت الزراعية السورية)</u> . قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة تشرين. سوريا.
8. حياهم، يسرى. صالح، ذكري. (2022). <u>أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي - دراسة ميدانية بمطاحن مرمورة ومجمع عمر بن عمر 2019-2021</u> . رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة قالمة.
9. الخيسي، عبد الباسط. (2013). <u>مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة</u> . رسالة ماجستير. جامعة الأزهر. غزة.
10. الشاعر، رامي. (2018). <u>دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي (دراسة تطبيقية على شركة توزيع الكهرباء - المحافظات الجنوبية)</u> . رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر. غزة.

11. خلاف، سميرة. (2014). دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في البنوك التجارية، دراسة حالة الوكالة رقم 324-BADR بأم البواقي. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة أم البواقي.
12. شحام ، رائد. (2015). قياس الأداء المالي للصيغ التمويلية وفقاً لمعايير المحاسبة الإسلامية "دراسة تطبيقية على بعض المصارف الإسلامية". رسالة ماجستير . كلية الاقتصاد . جامعة حلب.
13. طيفور، محمد. (2011). العلاقة بين الإنفاق الرأسمالي والأداء المالي والتشغيلي في شركات صناعة الأدوية الأردنية. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الأعمال. جامعة الشرق الأوسط.
14. عائشة، بلعالم. (2015). دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية -دراسة ميدانية بولايي ورقلة والأغواط. رسالة ماجستير. جامعة قاصدي مرباح . ورقلة . الجزائر.
15. عبد الوهاب، سامي. (2019). أثر جودة التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية). أطروحة دكتوراه. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق.
16. عبيدة، شلاب. (2019). سلسلة القيمة ودورها في تحسين أداء المؤسسة. دراسة حالة شركة المراعي السعودية. رسالة ماجستير. جامعة محمد بوضياف. الجزائر.
17. الفار، سماح. (2018). العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين باستخدام نموذج Tobin's q. جامعة الأزهر. غزة.
18. قويدر، سرحان. (2013). أثر عمليات الحوكمة على الأداء الإداري لبنك فلسطين. رسالة ماجستير. جامعة الأزهر. غزة.
19. الكنفاني، مؤيد. (2018). دور تقييم المدققين الداخليين لعناصر الرقابة الداخلية في تحسين أداء الشركات المساهمة. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق.
20. لقدوعي، عبد الرحيم. رواحي، عبد الرحمن. (2021). دور التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة احمد دراية ادرار
21. المصاورة، شذى. (2018). أثر جودة التدقيق الداخلي في العلاقة بين إدارة المخاطر المؤسسية وأداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية. جامعة آل البيت.

مواقع الانترنت:
1. موقع معهد المدققين الداخليين https:// www.theiia.org /
2. موقع مصرف سورية المركزي https://www.cb.gov.sy
3. موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية https://www.scfms.sy
4. موقع هيئة الإشراف على التأمين http://www.sisc.sy
5. موقع سوق دمشق للأوراق المالية http://dse.sy/user/company

القوانين والقرارات:
1. مصرف سورية المركزي. (2005). القرار 123/م ن التعليمات الخاصة بمتطلبات التدقيق الداخلي في المصارف.
2. مصرف سورية المركزي. (2009). القرار (489) دليل الحوكمة لدى المصارف التقليدية والإسلامية العاملة في الجمهورية العربية السورية.
3. هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. (2008). القرار رقم (31)/م "نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات /قواعد حوكمة الشركات المساهمة".
4. هيئة الإشراف على التأمين السورية. (2018) قرار رقم (100/18/60) نظام الحوكمة في شركات التأمين.

المراجع الأجنبية:
1. Abbott, Lawrence. Parker, Susan. Peters, Gary. (2012). Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness. Auditing: A Journal of Practice & Theory . Vol. 34 ,No. 4.
2. Abu Nabaa ,Alaa. (2020). The International Arab Society of Certified Accountants (IASCA) . Managing Internal Audit Independence and Objectivity Impairments. https://www.iascasociety.org/News.aspx?group_key=key_news&id=3137&keywords=internal+audit
3. Ahmeti, Ardi. Kalimashi, Albina. Ahmwti, Skender. Aliu, Muhamet. (2022). Impact of internal audit quality on the financial performance of insurance companies : Evidence from Kosovo. Journal of accounting, finance and auditing studies. 8/2
4. Ali ,Barazan. (2018). Factors influencing the effectiveness of internal . audit on organizational performance. International Journal of Advanced Engineering, Management and Science (IJAEMS). Vol-4 , Issue-4.
5. Ayagre ,Philip. (2014). the Adoption of Risk Based Internal Auditing in Developing Countries – The Case of Ghanaian Companies. Research paper, European Journals of Accounting Auditing and Finance Research ,Vol.2 ,No.7, pp. 52-65 ,September 2014.
6. Angelia ,Dessy. Suryaningsih ,Rosita. (2015). The Effect of Environmental Performance And Corporate Social Responsibility Disclosure Towards Financial Performance (Case Study to Manufacture, Infrastructure ,And Service Companies That Listed At Indonesia Stock Exchange). Procedia – Social and Behavioral Sciences 211 (2015) 348 – 355.
7. Bagh ,Tanveer. Khan ,Muhammad. Azad ,Tahir. Saddique ,Shamila. Khan ,Muhammad. (2017). The Corporate Social Responsibility and Firms' Financial Performance :

Evidence from Financial Sector of Pakistan. International Journal of Economics and Financial Issues, 7(2), 301-308.

8. Bundaleska ,Elena. Kocheska ,Aleksandra. Naumovski ,Vladimir. (2020) **The Influence Of Board Independence And Internal Audit Function On Company's Performance**. STUDY OF MACEDONIAN COMPANIES. Balkans JETSS (2020) 2: 112-121

9. Bendickson, J. S., & Chandler, T. D. (2019), **Operational Performance: The Mediator between Human Capital Developmental Programs And Financial Performance**, Journal Of Business Research, Vol.94, PP.162-171..

10. El Gharbaoui Bouteïna. Chraïbi Abdeslam. (2021). **Internal Audit Quality and Financial Performance**: A systematic Literature Review Pointing to New Research Opportunities. Revue Internationale des Sciences de Gestion. Volume 4 : Numéro 2.

11. Gatsi ,john.(2016). **Empirical note on debt structure and financial performance in ghana**: financial institutions' perspective ,xlibris publication ,Ghana.

12. International Organization for Standardization. (2015). ISO 14000-14001-14031.

13. IIA ,Iia Position Paper: **The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management**. Issued: January 2009.

14. IIA ,the IIA's three lines model ,Issued: july 2020.

15 IIA ,**the internal audit definition**. (2023), Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/> visited at: 10-3-2023

16. Mukono. Henry. Dubihlela ,Job. **Internal audit effectiveness ,role of internal audit function and performance of state-owned enterprises**. Academy of Accounting and Financial Studies Journal. Vol: 26 Issue: 2S

17. Gleim ,Irvin. (2020). **CIA REVIEW**.

18.Grima, Steven. (2023). **Designing A Characteristics Effectiveness Model For Internal Audit**. Journal Of Risk And Financial Management. 16,56

19. International federation of accountants (ifac),(2015) **"handbook of international quality control ,auditing ,review ,other assurance ,and related services pronouncements"** ,volume1.

20. **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**. 2017.

21. Khan, Sajjad. Asad ,Muzaffar. Fatima Arooj. Anjum Kaleem. Akhtar Kalsoom. (2020). **Outsourcing Internal Audit Services**: A REVIEW. International Journal of Management (IJM). Volume 11. Issue 8. August 2020. pp. 503-517.

22. Kamau ,Charles. Nduati ,Samuel. Mutiso ,Agnes. (2014). **exploring internal auditor independence motivators**: Kenyan perspective. International Journal of Economics , Finance and Management Sciences. 2014; 2(2): 132-137.
23. Kimotho, Thuweba. (2014). **Factors Affecting Internal Audit Independence**: A Case Study of Technical University of Mombasa. European Journal of Business and Management. Vol.6 ,No.6.
24. Kiema ,Harrison. Ahmed ,Anwar. Ndirangu ,Jane. (2015).**The Influence of Internal Audit Independence on the Financial Performance of Small and Medium Enterprises**: A Case of the Construction Industry in Mombasa County. International Journal of Management and Commerce Innovations ,Vol. 3, Issue 1 ,pp: (442-448).
25. Lien, vu thi. Viet, nguyen. (2023). **Factors Governing the Effectiveness of Internal Audit Activities at Enterprises: Evidence from Vietnamese Enterprises**. Res Militaris, vol.13, n°2, January Issue 2023
26. Mutchler ,Jane.(2004). **independence and objectivity: A framework for research opportunities in internal auditing**. The Institute of Internal Auditors Research Foundation pp.231-268
27. Al-matari, ebrahim. Al-swidi,Abdulla ,fadzil,faudziah. (2014) .**the effect of the internal audit and firm performance: a proposed research framework** ,international review of management and marketing ,vol 4 ,no1.
28. Rose ,Anna ,Rose ,Jacob ,Norman ,Carolyn. (2013). **Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground**. Accounting and Finance.
29. Powers Resources Corporation. (2020). **CIA**.
30. Shalimova N. ,Kuzmenko H. (2022). **Independence As A Mandatory Principle Of Internal Auditors**. Innovative Economics and Management. 2022.48-56
31. Stewaert, j. and n. subramaniam. (2010). **Internal audit independence and objectivity**: emerging research opportunities. Mangagerial auditing journal 25. 328-360.
32. Taouab ,Omar. Issor ,Zineb. (2019). **Firm Performance: Definition and Measurement Models**. European Scientific Journal January 2019 edition Vol.15 ,No.1 ISSN: 1857 – 7881.

الملاحق

Appendixes

ملحق رقم (1): الاستبانة.

ملحق رقم (2): قائمة بأسماء المحكمين.

(ملحق رقم 1)

الاستبانة

الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

السادة المجيبون الأفاضل:

تحية طيبة وبعد ،،،

تقوم الباحثة بإعداد دراسة موضوعها:

"دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية"
(دراسة ميدانية)

إيماناً بأهمية البحث العلمي أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي أعد استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات من جامعة دمشق، تسعى الباحثة لدراسة دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة بأنواعه المالي، والإداري، والتشغيلي، والبيئي. وتأمل الباحثة من حضرتكم التكرم بقراءة ما ورد في هذا الاستبيان والمشاركة في الإجابة على الأسئلة وذلك بوضع علامة (✓) أمام الإجابة التي تعبر عن وجهة نظركم، وستعكس آرائكم ومقترحاتكم الواقع المهني والأكاديمي، وإن تعاونكم سيكون سبباً في نجاح هذا البحث، علماً بأن هذه البيانات يقتصر استخدامها على أغراض البحث العلمي فقط.

مع فائق الاحترام والتقدير

2022

القسم الأول البيانات الشخصية:**1- المؤهل العلمي:**

- ☐ معهد.
- ☐ إجازة جامعية.
- ☐ دبلوم / ماجستير.
- ☐ دكتوراه.

2- المسمى الوظيفي:

- ☐ مدير مالي.
- ☐ مدقق داخلي.
- ☐ مدير تدقيق داخلي.
- ☐ أخرى: حدد

3- عدد سنوات الخبرة:

- ☐ أقل من 5 سنوات.
- ☐ من 6 سنوات لغاية 10 سنوات.
- ☐ من 11 سنة لغاية 20 سنة.
- ☐ 21 سنة فأكثر.

القسم الثاني: الأسئلة المتعلقة بفرضيات الدراسة:

من خلال خبرتكم العملية يرجى بيان رأيكم في كل من العبارات التالية من خلال وضع علامة (√) في المكان المناسب:

يهدف هذا المحور إلى معرفة رأي المجيبين عن دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية					
المحور الأول: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي:					
رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	م	غير موافق بشدة
1	يرتبط التدقيق الداخلي إدارياً في شركتكم بالإدارة العليا				
2	يرتبط التدقيق الداخلي وظيفياً في شركتكم بلجنة التدقيق أو مجلس الإدارة				
3	تمثل تقارير المدقق الداخلي وثيقة تثبت صحة القوائم المالية وتعزز من كفاءة وجودة القوائم المالية				
4	تقود التدابير التي يقوم بها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
5	يعزز التدقيق الداخلي المستقل اختبار المعلومات المالية وتقييم مدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات				
6	يتميز التدقيق الداخلي بالاستقلال حتى يتمكن من مساعد إدارة الشركة في توفير البيانات المطلوبة لتحسين الأنظمة المالية				
7	يساعد التدقيق الداخلي المستقل في كشف الأخطاء المحاسبية والإلزام بالمعالجات البديلة السليمة				
8	تؤدي استقلالية التدقيق الداخلي إلى تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية والحصول على استثمارات أكبر				
9	يقدم المدقق الداخلي ملاحظات تساعد في كشف الانحرافات الجوهرية وأعمال الاحتيال				

المحور الثاني: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري:						
رقم	الفقرة	موافقة بشدة	موافقة	محايد	غير موافقة	غير موافقة بشدة
1	يستطيع المدقق الداخلي الاطلاع على السجلات، والاتصال بالموظفين، والدخول إلى مختلف مواقع الشركة					
2	يقدم المدقق الداخلي خدمات تأكيد متعلقة بنشاط كان مسؤولاً عنها خلال السنة الماضية					
3	تؤثر توصيات التدقيق الداخلي المستقل في تحقيق أهداف الشركة الحالية والمستقبلية					
4	تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في تقديم تقارير عن أعمال الإدارة بشفافية ووضوح					
5	يساعد التدقيق الداخلي المستقل في تحسين القرارات التنفيذية كقرار إنتاج منتجات جديدة أو تقديم خدمات جديدة والدخول إلى أسواق جديدة					
6	يوفر التدقيق الداخلي معلومات خالية من التحيز تساعد في تخفيف العبء عن الإدارة ومساعدتها في أداء مهامها					
7	القيام بأعمال التدقيق الداخلي بحياد وموضوعية تزيد من الاعتماد على عمل المدقق الداخلي عند اتخاذ القرارات الإدارية					
8	فحص السجلات والتقارير يمنح المدقق الداخلي المقدرة لتحديد المشاكل الرئيسية لمجلس الإدارة والعمل على حلها					
9	يوفر التدقيق الداخلي المستقل البيانات الملائمة للإدارة تساعد في تحسين الأنظمة والسياسات والخطط الإدارية					
المحور الثالث: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي:						
رقم	الفقرة	موافقة بشدة	موافقة	محايد	غير موافقة	غير موافقة بشدة
1	تتم المصادقة على ميثاق التدقيق، خطة التدقيق، وموارد التدقيق، تعيين وعزل المسؤول التنفيذي للتدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة					
2	يقدم المدقق الداخلي تأكيد على الاستقلالية للجنة التدقيق أو مجلس الإدارة مرة على الأقل سنوياً					
3	تسهم استقلالية التدقيق الداخلي في زيادة رضا العاملين في الشركة					
4	يقدم المدقق الداخلي تقارير خاصة تساعد في التحقق والمراقبة من مستوى جودة المنتجات والخدمات المقدمة من قبل الشركة					

5	يساعد التدقيق الداخلي المستقل في تقييم النظام الداخلي والتعرف على المخاطر لكل قسم				
6	يسهم وجود قسم تدقيق داخلي مستقل في شركتكم في نجاح إجراءات زيادة الإنتاج وزيادة المبيعات				
7	يؤدي تقييم المدقق الداخلي للنظام الموضوع إلى تحديد نقاط الضعف و الحد من المشاكل ومعالجة القصور وتطوير العمل في الشركة				
8	يتم الاستفادة من عمل التدقيق الداخلي في فحص وضبط ومراقبة عمليات الشركة كلها واقتراح التحسينات				
9	تؤدي استقلالية التدقيق الداخلي إلى تحسين القرارات التشغيلية في الشركة كقرارات تسيير عمليات البيع والشراء				

المحور الرابع: دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء البيئي:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	
					يقوم المدقق الداخلي بكل حرية باختيار أساليب وإجراءات التدقيق الداخلي ونطاق تطبيقها	1
					يوازن المدقق الداخلي بحذر كبير بين كونه موظفاً داخل الشركة وبين الحفاظ على استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية	2
					يتم إشراك التدقيق الداخلي في توفير معلومات للحد من مشاكل التلوث البيئي	3
					تسهم استقلالية التدقيق الداخلي رفع سمعة الشركة وتحسين صورتها أمام المجتمع	4
					يقوم المدقق الداخلي في شركتكم بالحصول على القوانين المتعلقة بالبيئة مما يؤدي إلى تقاضي الجزاءات التي يمكن أن تتعرض لها الشركة	5
					يساعد التدقيق الداخلي المستقل في تقديم الاقتراحات للإدارة للمساعدة في الريادة الاجتماعية	6
					يوفر التدقيق الداخلي البيانات الملائمة لإدارة الشركة لتحسين أنظمة الأمن و السلامة والبيئة في الشركة	7
					يساعد التدقيق الداخلي المسقل الشركة على التصرف بمسؤولية تجاه البيئة والمجتمع	8
					تؤدي استقلالية التدقيق الداخلي إلى تقييم مدى مساهمة التأثيرات البيئية في قدرة الشركة على الاستمرار	9

... شاكرين لكم حسن تعاونكم ...

(الملحق 2)

أسماء المحكمين

تم تحكيم الاستبانة موضوع الدراسة من قبل الأساتذة الأفاضل مشكورين

الدكتور عصام قريط
الدكتور طالب العلي
الدكتور عمر سيدي

Abstract

This study aimed to recognize the role of independent internal auditing in improving the performance of Syrian Corporations. It is about four types: financial, administrative, operational, and environmental. The population consisted of the public corporations in Syria, and the sample of study included the listed corporation in Damascus Securities Exchange.

The researcher designed a questionnaire to gather the main information from the study sample, which consisted of listed companies in the Damascus Securities Exchange. The questionnaire was distributed to internal auditors, internal audit managers and financial managers (69). The study relied on the statistical programme (SPSS) and the appropriate statistical methods, to describe and analyze the study's variables and test its hypotheses, the main conclusions of the study were:

1. There is a significant relationship between the Independence of internal audit and financial performance.
2. There is a significant relationship between the Independence of internal audit and administrative performance.
3. There is a significant relationship between the Independence of internal audit and operational performance.
4. There is a significant relationship between the Independence of internal audit and environmental performance.
5. There are no statistically significant differences between the opinions of the study sample about the role of internal audit independence in improving the performance of Syrian Corporations due to the educational qualification and job title. However, there are statistically significant differences due to the years of experience.

Keywords: internal audit, the independence of internal audit and its objectivity, financial performance, administrative performance, operational performance, and environmental performance.

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Accounting



**"The Role of Internal Audit Independence in Improving the Performance
of Syrian Corporations"
(field Study in syria)**

A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the
Degree of Master in Auditing

Prepared by
Bayan Mohammad Takwa

Supervised by
Dr .Taleb AL–Ali
Assistant Professor, Accounting Department
Faculty of Economics – Damascus

2023