



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في
الشركات
دراسة ميدانية

**The Role of Internal Audit to Make Strategic Decisions to Improve the
operational Performance of Companies**

Field Study

استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في تدقيق الحسابات

إعداد الطالبة

لجين جمال بوكا

إشراف الدكتور

طالب العلي

٢٠٢٠-٢٠٢١

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ}

[هود: ٨٨]

صدق الله العظيم

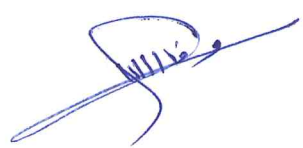
الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق - كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

اسم الباحثة: لجين بوكا

عنوان الرسالة: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات
(دراسة ميدانية)

لجنة المناقشة والحكم على الأطروحة

تشكلت لجنة المناقشة والحكم من السادة الأساتذة

الاسم	الصفة	التوقيع
د. عصام قريط	عضواً	
د. طالب العلي	عضواً مشرفاً	
د. وفاء بلان	عضواً	

تأكيد التدقيق اللغوي

تم التدقيق اللغوي لرسالة الماجستير بعنوان ((دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات - دراسة ميدانية)) إعداد الطالبة لجين بوكا استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد

وبناءً على ذلك أصبحت مطابقة لمتطلبات البحث العلمي.

الأستاذ: علاء الخمرى

التاريخ والتوقيع: ٢٠١٨/٥/٢٠

رقم الشهادة: ٩٨٩ ط

تصريح

أصرّح بأن هذه الدراسة (دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات - دراسة ميدانية) غير مقتبسة من أي عمل علمي منشور مسبقاً، ولم يُسبق أن قُبِلت للحصول على أية شهادة علمية.

الباحثة

لجين جمال بوكا

الإهداء

إلى من أفخر بأن أحمل اسمه مدى الحياة

ذلك التاج الذي أحمله فوق رأسي ومصدر قوتي واعتزازي

والدي العزيز.....

إلى من كان رضاها ودُعاها سر نجاحي وتوفيقي وسعادتي

إلى من أعطتني الحب والحنان

أمي الغالية.....

إلى من أرتاح برؤيتهم سندي وقوتي

إلى من لازمني بأصعب الأوقات وشجعني على المثابرة والحماس

أخي وأختي العزيزان.....

إلى كل من ساهم في إنجاز هذه الدراسة

إليكم جميعاً أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

شكر وتقدير

بعد الحمد لله تعالى كما ينبغي لجلال وجهه ولعظيم سلطانه الذي ألهمني الطموح والهمة وسدّد خطاي، بأن منّ عليّ بإتمام هذه الدراسة، ومنّ عليّ بفضلته ونعمته التي لا أحصيها، والصلاة والسلام على سيدنا ومعلمنا الأول محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد:

فإنني أتوجه بعميق الشكر وخالص التقدير لأستاذي، الأستاذ الدكتور طالب العلي، لتفضله بالإشراف على هذه الدراسة، وعلى ما قدمه من نصح وإرشاد في سبيل إتمامها، فلم يبخل بجهده أو نصيحة، وتوجيهاته وتشجيعه المتواصل.

فله كل الشكر، والتقدير، والعرفان وجزاه الله عني كل خير.

كما أتوجه بالشكر والتقدير للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين الأستاذ الدكتور عصام قريط والدكتورة وفاء بلان على ما بذلوه في قراءة دراستي المتواضعة.

كما أتوجه بالشكر للسادة المدققين الداخليين العاملين ضمن الشركات المساهمة على مشاركتهم في هذه الدراسة من خلال خبراتهم المهنية

والشكر إلى كل من قدّم يد العون والمساعدة، أو ساهم في ابداء النصح والمشورة في مسيرتي العلمية.

الباحثة

لجين بوكا

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	التدقيق اللغوي
ت	التصريح
ث	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د	فهرس المحتويات
ذ	فهرس الجداول
ز	فهرس الأشكال
س	فهرس الملاحق
ش	قائمة المصطلحات
ص	مستخلص الدراسة
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة
2	مقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أهمية الدراسة
4	أهداف الدراسة
5	الدراسات السابقة
12	ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

13	فرضيات الدراسة	1-6
13	منهجية الدراسة	1-7
14	مجتمع وعينة الدراسة	1-8
15	أنموذج الدراسة	1-9
16	الفصل الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي في شركات بيئة الأعمال المعاصرة	
17	مقدمة	
18	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي	2-1
18	تمهيد	2-1-1
19	تطور مفهوم التدقيق الداخلي	2-1-2
21	أهداف ونطاق التدقيق الداخلي	2-1-3
23	أنواع التدقيق الداخلي	2-1-4
27	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين وتقييم العمليات الإدارية	2-2
27	تمهيد	2-2-1
27	مفهوم الحوكمة	2-2-2
28	دور التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة	2-2-3
34	مفهوم إدارة المخاطر	2-2-4
35	أنواع المخاطر	2-2-5
36	دور التدقيق الداخلي في تقييم عمليات إدارة المخاطر	2-2-6
40	مفهوم الرقابة الداخلية	2-2-7
41	مكونات الرقابة الداخلية	2-2-8

42	دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية	2-2-9
47	الفصل الثالث: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي	
48	مقدمة	
49	المبحث الأول: أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية	3-1
49	تمهيد	3-1-1
49	مفهوم القرارات الاستراتيجية	3-1-2
50	خصائص القرارات الاستراتيجية	3-1-3
52	العوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات الاستراتيجية	3-1-4
53	مراحل عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية وترشيدها	3-1-5
58	الدور الاستراتيجي للتدقيق الداخلي ضمن تحديث إدارة المخاطر المؤسسية للجنة COSO كوسو	1-3-6
59	المبحث الثاني: أهمية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي	3-2
59	تمهيد	3-2-1
59	مفهوم الأداء التشغيلي	3-2-2
61	قياس الأداء التشغيلي وتحسينه	3-2-3
63	مداخل تحسين الأداء التشغيلي	3-2-4
65	أبعاد الأداء التشغيلي	3-2-5
65	أهداف الأداء التشغيلي	3-2-6
68	أهمية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي واتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3-2-7
72	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية واختبار الفروض	

73	مقدمة	
73	المبحث الأول: الدراسة الميدانية	1-4
73	مصادر جمع البيانات	1-4-1
74	مجتمع الدراسة وعينتها	1-4-2
74	أداة جمع بيانات الدراسة	1-4-3
77	الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة الميدانية	1-4-4
83	خصائص عينة الدراسة	1-4-5
87	الأساليب الإحصائية المستخدمة	1-4-6
88	المبحث الثاني اختبار فرضيات الدراسة	4-2
108	المبحث الثالث: النتائج والتوصيات	4-3
109	المراجع	
117	الملاحق	
124	Abstract	

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الجدول
74	عدد الاستبانات	1
76	الدلالة الاحصائية لمقياس ليكرت الخماسي	2
76	درجة الأهمية لل فقرات	3
78	معامل الارتباط عمليات الحوكمة	4

79	معامل الارتباط عمليات إدارة المخاطر	5
81	معامل الارتباط عمليات الرقابة الداخلية	6
82	نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ - ألفا	7
83	التوزع النسبي للبيانات التعريفية لعينة الدراسة حسب الدرجة العلمية	8
84	التوزع النسبي للبيانات التعريفية لعينة الدراسة حسب التخصص العلمي	9
85	التوزع النسبي للبيانات التعريفية لعينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	10
86	التوزع النسبي للبيانات التعريفية لعينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	11
89	الدالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات (عمليات الحوكمة)	12
91	الدالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات (عمليات إدارة المخاطر)	13
93	الدالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات (الرقابة الداخلية)	14
96	الدالات الإحصائية لاختبار محور الفرضية الفرعية الأولى (عمليات الحوكمة)	15
97	الدالات الإحصائية لاختبار محور الفرضية الفرعية الثانية (إدارة المخاطر)	16
98	الدالات الإحصائية لاختبار محور الفرضية الفرعية الثالثة (الرقابة الداخلية)	17
98	ترتيب متوسط آراء المدققين الداخليين في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات	18
100	الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين تبعاً للمسمى الوظيفي	19
101	الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين تبعاً للدرجة العلمية	20
103	الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين تبعاً للتخصص العلمي	21
104	اختبار تشيبيه لعمليات الحوكمة - التخصص العلمي	22

105	الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين تبعاً للخبرة	23
106	اختبار تشيفيه لعمليات الحوكمة- الخبرة	24
107	اختبار تشيفيه لعمليات الرقابة الداخلية- الخبرة	25

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
15	أنموذج الدراسة	1
31	خطوط الدفاع للشركات	2
33	العلاقة بين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية	3
46	أنشطة التدقيق الداخلي	4
55	مراحل التدقيق الاستراتيجي	5
57	عملية صنع القرار الاستراتيجي	6
84	توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية	7
85	توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	8
86	توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	9
87	توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	10

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الملحق
117	استبانة الدراسة الميدانية	1
123	محكمي الاستبانة	2

قائمة المصطلحات

الاختصار	المطلول	المعنى باللغة العربية
IIA	The Institute of Internal Auditor	معهد المدققين الداخليين الأمريكي
IFACI	L'Institut français des auditeurs et contrôleurs internes	المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشاريين الداخليين
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission	لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل التابع للجنة تريديوي
IRM	The Institute of Risk Management	معهد إدارة المخاطر
AIRMIC	Association of Insurance and Risk Managers	جمعية التأمين ومديري المخاطر
ALARM	The Public Risk Management Association	المنتدى الوطني لإدارة المخاطر في القطاع العام
RBIA	Risk-based internal audit	التدقيق الداخلي القائم على المخاطر
NYSE	New York Stock Exchange	سوق نيويورك للأوراق المالية
NASDAQ	National Association of Securities Dealers Automated Quotations	الرابطة الوطنية لسماسرة الأوراق المالية - نظام التسعير الآلي
SBU	Strategic Business Unit	وحدة الأعمال الاستراتيجية
ISO	The International Organization for Standardization	المنظمة الدولية للمعايير
KPI	Key Performance Indicator	مؤشرات الأداء الرئيسة
SPSS	Statistical Package for Social Science	الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية

مستخلص الدراسة

دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات

دراسة ميدانية

إعداد: لجين جمال بوكا

إشراف الدكتور طالب العلي

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في إجراء دراسة ميدانية من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، حيث أعدت استبانة خاصة لهذا الغرض تم توزيعها على عينة الدراسة البالغ عددها ١٠٠ مدقق داخلي، حيث تم توزيعها على المدققين الداخليين في الشركات المساهمة السورية المدرجة والبالغ عددها ٢٧/ شركة، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS في تحليل البيانات. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة:

١- احتل فحص وتقييم التدقيق الداخلي للحوكمة المرتبة الأولى كأكثر مساهمة وأعلى إيجابية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في رأي المدققين الداخليين، ثم المرتبة الثانية لإدارة المخاطر، بينما كان نظام الرقابة الداخلية في المرتبة الثالثة.

٢- يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للتخصص العلمي وهي لصالح فئة العلوم المالية والمصرفية.

٣- يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة والرقابة الداخلية) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للخبرة العملية وهي لصالح الفئة الأكثر خبرة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الحوكمة، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، القرارات الاستراتيجية، الأداء التشغيلي.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مقدمة

1-1 مشكلة الدراسة

1-2 أهمية الدراسة

1-3 أهداف الدراسة

1-4 الدراسات السابقة

1-5 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

1-6 فرضيات الدراسة

1-7 منهج الدراسة

1-8 مجتمع وعينة الدراسة

1-9 أنموذج الدراسة

مقدمة

حرص المدققون الداخليون منذ عقود على إظهار وتأكيد دور التدقيق الداخلي في إضافة قيمة لصالح الشركات، وقد خضعت أهداف وغايات التدقيق الداخلي للتغيير المستمر على مدى فترة من الزمن، حيث إن هذه التغييرات كانت ضرورية لمواكبة بيئة الأعمال المتغيرة، وقد أظهر الممارسون لنشاط التدقيق الداخلي نجاحاً كبيراً في مواكبة أنشطة التدقيق لهذه التغييرات.

ولا شك بأن مساهمات التدقيق الداخلي بتقييم الرقابة الداخلية والحوكمة والمخاطر سوف تحسّن من أداء الشركات وتدعمها في تحقيق أهدافها واتخاذ قراراتها الاستراتيجية^١.

حيث يمكن لنشاط التدقيق الداخلي، بسبب موقعه في الهيكل التنظيمي للشركة، أن يلعب دوراً مهماً في العديد من الجوانب سواء أكان ذلك الدور في التحقق من الامتثال أو المراجعة أو الاستشارة والمساعدة، ويتعين منح نشاط التدقيق الداخلي المكانة والصلاحيات الملائمة للقيام بدورها على نحو فعال، كما يطلب من المدقق الداخلي أن تكون لديه دوافع ذاتية وتحليلية، وأن يكون مطلعاً على مستجدات الأعمال وقادراً على إجراء تقييمات موضوعية وذات نظرة استراتيجية لتحسين أداء ونشاط الشركة .

ولمّا كانت عملية اتخاذ القرارات من أصعب المسؤوليات التي تقع على عاتق الإدارة في الشركات وخاصة الاستراتيجية منها، وللوصول إلى اتخاذ قرارات استراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي، كان لابد من الارتكاز على معلومات موثوقة وسليمة، من هنا يبرز دور التدقيق الداخلي في توفير هذه المعلومات في الوقت المناسب لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات.

1 Ala Abdelaziz Abu Maba'a , CPA,CIA CRMA. Head of Audit and Corporate Excellence at IFA Group of Companies (International Financial Advisors), Internal Auditor.me march 2018

1-1 مشكلة الدراسة:

إن تطوير دور التدقيق الداخلي في الشركات وإشراكه باتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركة، باتت حاجة ملحة في بيئة الأعمال ولا سيما تطوير خطة الاستراتيجية للتدقيق الداخلي الذي ليس من شأنه أن يحسن مواعيد التدقيق الداخلي مع أهداف العمل فقط، بل يتضمن إدارة التدقيق الداخلي وثيقة الصلة.

وقد أُشير مؤخراً إلى مدى ضرورة تعزيز الفكر والأداء الاستراتيجي لدى المدقق الداخلي، ضمن التعديلات التي طرأت على الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي.

وإن عدم إشراك المدقق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للشركة مع الإدارة العليا، يجعل من الصعب تبيان توافق إدارة التدقيق الداخلي مع الخطط الاستراتيجية للشركة، وكيفية مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها (كما هي محددة في استراتيجية الشركة). من هنا جاءت مشكلة الدراسة التي تتمثل في الإجابة على السؤال الرئيسي الأول التالي: هل يسهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يسهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات الحوكمة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات؟

- هل يسهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات إدارة المخاطر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات؟

- هل يسهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات؟

السؤال الرئيسي الثاني هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بدور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات.

2-1 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من خلال ضرورة التعرف على التطورات والاتجاهات الحديثة لنشاط التدقيق الداخلي ومدى دور التدقيق الداخلي في دعم الإدارة فيما يتعلق باتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي، وتمتع المدقق الداخلي بفكر استراتيجي ورؤية استباقية جديدة تخدم تحقيق أهداف الشركة وليس الاكتفاء بإبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالشركة، ويمكن اعتبار هذا الطرح مهماً لإدارات الشركات، إذ يمكنها اعتماداً على نتائج هذه الدراسة من تفعيل نشاط التدقيق الداخلي وإشراكه في عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية بما يكفل تحسين أدائها التشغيلي.

3-1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى بيان الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين مستوى الأداء التشغيلي للشركة من خلال دور المدقق في دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركات ويتفرع عن هذا الهدف العام الأهداف الفرعية التالية:

- معرفة دور التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات الحوكمة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي.

- التحقق من دور التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات إدارة المخاطر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي.

- معرفة دور التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لنظم الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي.

1-4 الدراسات السابقة:

1-4-1 الدراسات باللغة العربية:

١- دراسة (محسن، اكتفاء ٢٠١٩) بعنوان 2

" أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي "

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التدقيق الداخلي كونه أداة من أدوات الرقابة الداخلية، ويساعد في تقييم كافة نشاطات الرقابة الداخلية، كونها أداة للتأكد من الالتزام بالخطط والسياسات لتحقيق أهداف الشركة بقدر ممكن من الكفاءة والفاعلية، وقد تضمن الجانب العملي إعداد استمارة الاستبانة والتي شملت مجموعة من الأسئلة تتلاءم مع فرضية الدراسة، ووزعت على عينة الدراسة المتكونة من قسم التدقيق الداخلي وقسم إدارة المخاطر وهيئة الرقابة المالية العاملة في البنك المركزي العراقي، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: هناك علاقة طردية قوية بين التدقيق المبني على المخاطر وبين تحسين أداء البنك المركزي العراقي، وهناك تفاوت بين المدققين الداخليين من حيث الإحاطة التامة بمعايير التدقيق الداخلي ما يؤثر سلباً على وظيفة التدقيق الداخلي وينعكس على أداء البنك المركزي العراقي

٢- دراسة (بدران، ماهر ٢٠١٨) بعنوان 3

"دور التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر التشغيلية لتكنولوجيا المعلومات في عينة من الشركات العراقية في محافظة البصرة"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر التشغيلية لتكنولوجيا المعلومات في عينة من الشركات العراقية. ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استمارة استبيان لجمع البيانات من عينة الدراسة البالغة ١٣٠ مدققاً داخلياً يعملون في ٦ شركات، وفي ضوء الدراسة النظرية والعملية للموضوع تم التوصل إلى جملة من

2 محسن، اكتفاء. أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي المجلد الرابع عشر، العدد ٤٦ مجلة دراسات محاسبية ومالية ٢٠١٩

3 بدران، ماهر. دور التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر التشغيلية لتكنولوجيا المعلومات في عينة من الشركات العراقية في محافظة البصرة كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة ٢٠١٨

الاستنتاجات أهمها: يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر التشغيلية لتكنولوجيا المعلومات في الشركات العراقية.

٣- دراسة (نفاخ، أنس ٢٠١٨) بعنوان 4

"دور التدقيق الداخلي في الوقاية من المخاطر غير المعتادة في المصارف السورية- دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في الوقاية من المخاطر غير المعتادة في المصارف السورية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من أربعة محاور، اعتماداً على الدراسات السابقة والإطار النظري وزعت الاستبانة على المدققين الداخليين في المصارف الخاصة السورية. لقد استخدم الباحث البرنامج الإحصائي SPSS والمعالجات الإحصائية في التحليل بهذا الخصوص، وكان من أهم نتائج الدراسة: يقوم التدقيق الداخلي بدوره في إدارة المخاطر في المصارف السورية من خلال تحديد وتقييم والاستجابة للمخاطر وخصوصاً غير العادية منها. ومن أهم التوصيات ضرورة اهتمام البنوك الخاصة وبشكل كبير بعملية إدارة المخاطر لديها وخاصة المخاطر غير العادية، ومعرفة دورها البالغ الأهمية والعمل على متابعة تنفيذ خطط الطوارئ وتقييمها المستمر وإجراءات الاستجابة لها في حال حدوث الأحداث غير العادية خاصة لإدارة مثل هذا النوع من المخاطر.

٤- دراسة (العابد، مصطفى ٢٠١٧) بعنوان 5

"دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية - دراسة ميدانية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية المتضمن ٢٤ شركة ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة ووزعت على عينة الدراسة من مديري وموظفي في أقسام التدقيق الداخلي ضمن الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية تم تحليل نتائج

4 نفاخ، أنس. دور التدقيق الداخلي في الوقاية من المخاطر غير المعتادة في المصارف السورية - دراسة ميدانية كلية الاقتصاد- قسم المحاسبة- جامعة دمشق - رسالة ماجستير - ٢٠١٨

5 العابد، مصطفى، دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير جامعة دمشق، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة ٢٠١٧

الدراسة من خلال برنامج SPSS، ومن أهم نتائج الدراسة يسهم التدقيق الداخلي في تقييم مكونات الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية وتعاني أقسام التدقيق الداخلي في بعض الشركات من عدم الإدارة العليا لنشاطها ومن وجود نقاط خلاف معها، ومن أهم التوصيات ضرورة تعيين المدققين الداخليين الذين لديهم الخبرة والتأهيل المناسبين، أو العمل على دعم المدققين الحاليين بالتدريب والتأهيل، ويجب أن يعمل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق على تلافي أسباب معدل دوران المدققين الداخليين

٥- دراسة (هادي، علي ٢٠١٧) بعنوان 6

"استراتيجية الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمنشآت المالية "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان استراتيجية الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر التي تتعرض لها المصارف الأهلية العراقية والمساهمة في الحد من المخاطر، ولتحقيق هدف الدراسة تم تطوير استبانة تضمنت ثلاثة محاور تم توزيعها على العاملين في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في المصارف، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها إن استراتيجية الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي تساهم في الحد من المخاطر التي تتعرض لها المصارف العراقية من وجهة نظر الدراسة.

٦- دراسة (راضية، ٢٠١٦) بعنوان ٧

" دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال مراجعة وفحص وتقييم القوائم المالية الخاصة بأنشطة المؤسسة، وقد بينت الدراسة أن للمراجعة الداخلية دوراً فعالاً وأساسياً في عملية تقييم الأداء وخاصة المالي للمؤسسة محل الدراسة، حيث تساعد هذه

6 هادي، علي. استراتيجية الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمنشآت المالية دراسة ميدانية في عينة من المصارف الأهلية العراقية المجلد الرابع عشر، العدد ٣ كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الكوفة ٢٠١٧

٧ راضية، عميار. فؤاد، سعيد دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة وحدة تكرير السكر، رسالة ماجستير، جامعة الجبيل، الجزائر، ٢٠١٦

الوظيفة أعضاء المؤسسة على الالتزام بمسؤولياتهم بطريقة فعّالة وبدون أية أخطاء، وذلك من خلال تزويدهم بالتقرير المفصل الشامل حول الوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة، ومن أهم نتائج الدراسة: إن المراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء، وإعطاء مصداقية أكثر للقوائم المالية، وهذا ما يزيد من الاعتماد عليها كنشاط رئيسي في الشركة.

٧- دراسة (الشعباني، أجميلي ٢٠١٢) بعنوان 8

"ملاح تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق دراسة لعينة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى"

هدفت الدراسة إلى بيان أدوات قياس الأداء التقليدية والحديثة التي توائم التدقيق الاستراتيجي وتقديم إطار مفاهيمي للتدقيق الاستراتيجي، وفحص مدى تطبيق التدقيق الاستراتيجي في الشركات الصناعية العراقية من خلال استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة تتضمن دراسة استطلاعية لأراء مجموعة من العاملين في كل من الشركة العامة للإسمنت الشمالية، معمل الغزل والنسيج في الموصل، الشركة العامة للأدوية والمستلزمات الطبية، الشركة العامة للكبريت، للوقوف على مدى التطلع إلى تبني التدقيق الاستراتيجي في الشركات الأنفة الذكر، حيث تناولت الدراسة مفهوم التدقيق الاستراتيجي من حيث أهميته ومستوياته ومجالاته وخطوات تطبيقه وميزاته، لتنتهي الدراسة بعرض عدد من النتائج أهمها: تزداد كفاءة وفعالية الوحدات الاقتصادية باستخدام أسلوب التدقيق الاستراتيجي ، وهناك علاقة بين مستوى الأداء ونوع التقنية المستخدمة لقياس الأداء.

2-4-1 الدراسات باللغة الأجنبية:

١- دراسة (Nguyen,2020)9

“The effect of internal control on the performance of pharmaceutical firms in Vietnam”

8 الشعباني، صالح. أجميلي ، وعد ملاح تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق دراسة لعينة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى ، المجلد ٤ العدد ٩، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد ٢٠١٢

9 Nguyen Thieu, The effect of internal control on the performance of pharmaceutical firms in Vietnam, Academy of Finance, Vietnam, licensee Growing Science, Canada.2020

أثر الرقابة الداخلية على أداء الشركات الدوائية في الفيتنام

تحلل هذه الدراسة تأثير الرقابة الداخلية على أداء شركات الأدوية، وتقدم أدلة تجريبية إضافية حول تأثيرات الرقابة الداخلية على الأداء. وتشمل طريقة الدراسة استبيانات موزعة على شركات الأدوية لتقييم الرقابة الداخلية وكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية لهذه الشركات. تم إجراء البحث الكمي باستخدام برنامج SPSS 25، وأظهرت النتائج أن المراقبة والمعلومات والتواصل من العوامل التي لها أثر جيد على أداء شركات الأدوية، ويمكن تفسير ذلك أنه بالنسبة لشركات الأدوية، فإن المراقبة والمعلومات الجيدة ستؤثر بشكل إيجابي على فعالية الرقابة الداخلية خصوصاً وعلى أداء الأعمال بشكل عام، وبناءً على نتائج الدراسة يقترح الباحث بعض التوصيات لتحسين فاعلية الرقابة الداخلية وبالتالي المساهمة في تحسين أداء المؤسسات الصيدلانية.

٢- دراسة (Rudnicki, 2019) بعنوان

“Strategic audit as a means of implementation of the state financial control in Ukraine”

التدقيق الاستراتيجي كوسيلة لتنفيذ الرقابة المالية الحكومية في أوكرانيا ١٠

ظهر دور التدقيق الاستراتيجي في أوكرانيا في تنمية الاقتصاد الوطني، وتستكشف الدراسة الطبيعة القانونية للتدقيق الاستراتيجي في أوكرانيا، ويثير أهمية وضرورة تنفيذ التدقيق الاستراتيجي من أجل رقابة مالية حكومية فعالة على أساس تحليل الخبرة الأجنبية في مجال الرقابة المالية، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه تم اقتراح اتجاهات تطوير التدقيق الاستراتيجي في الاقتصاد المحلي، حيث يلعب التدقيق الاستراتيجي دوراً مهماً ليس فقط في السلوك التجاري الحديث، ولكن أيضاً في تنفيذ الرقابة المالية العامة حيث يتم تقييم آفاق تنمية الدولة بأكملها، فضلاً عن نتائج البرامج الضخمة للدولة، ثانياً يسمح التدقيق الاستراتيجي بتقليل المخاطر، و إن إنشاء إطار تشريعي واضح

10 Rudnicki Wasilij , Strategic audit as a means of implementation of the state financial control in Ukraine state Higher Educational Institution “Banking University”, Ukraine Lviv Educational Institute 2019

هو الخطوة الأولى والمهمة للغاية نحو بناء نظام فعال لتدقيق الحسابات من شأنه تحسين جودة التدقيق المالي وإعداد التقارير في المصلحة العامة.

٣- دراسة (El sayed Emam 2018) بعنوان:

“Assessing and Interpreting the Impact of Internal Control Mechanisms on the Firm’s Performance: An Applied Study”

قياس وتفسير أثر آليات الرقابة الداخلية على أداء الشركات دراسة تطبيقية

الغرض من هذه الدراسة هو التحقيق في تأثير آليات الرقابة الداخلية التي تتمثل في الملكية وهيكل رأس المال وفرص النمو على أداة الشركة المالية والتشغيلية. تم إجراء تحليل انحدار للبيانات خلال الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٥، حيث استخدم الباحث نموذج التأثيرات العشوائية للتحكم في حجم الشركة والآثار الزمنية التي قد تؤثر على أداء الشركة، وكانت نتائج هذه الدراسة دليلاً على أن آليات الرقابة الداخلية لها تأثير كبير على أداء الشركة مالياً وتشغيلياً، ويرتبط تركيز الملكية وفرص النمو بشكل إيجابي لكل من أداء الشركة المالية والتشغيلية، بالإضافة إلى ذلك فإن الرافعة المالية (كبدل لهيكل رأس المال) مرتبطة بشكل سلبي بكل من الأداء المالي والتشغيلي.

٤- (Wamyama,2018) بعنوان دراسة

“Internal Audit Functions and its Effect on Financial Performance”

أنشطة المراجعة الداخلية وأثرها على الأداء المالي¹¹

هدف الدراسة هو التحقيق في وظائف التدقيق الداخلي وتأثيرها على الأداء المالي لشركة Rift Valley bottler’s Eldoret Limited استرشدت هذه الدراسة بنظرية الوكالة، اعتمدت الدراسة على تصميم بحث الارتباط مع الاستبيان. كان المجتمع المستهدف ٤٠ موظفاً بحجم عينة من ٤٠ شخصاً، وكان المجيبون بشكل رئيسي من العاملين في إدارات

11 Wanyama.Mark, Dr. Fredrick Odoyo, Dr. B. Bogonko Internal Audit Functions and its Effect on Financial Performance, Scientifice Essay 2018

المالية والموارد البشرية والمشتريات. حيث تم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام نموذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لإظهار فعالية وظائف التدقيق الداخلي على الأداء المالي للشركة، وأظهرت النتائج أن التدقيق الداخلي هو نشاط استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة ومساعدتها على تحقيق أهدافها.

٥- دراسة (Dordevic, 2017) بعنوان

“Internal Audit and Company Performance in the Republic of Serbia”

التدقيق الداخلي وأداء الشركة في جمهورية صربيا ١٢

هدفت الدراسة إلى فحص ما إذا كان التدقيق الداخلي يؤثر على أداء الشركات العاملة على أراضي جمهورية صربيا ومدى تأثيره على أداء الشركات. وبشكل أكثر تحديداً، تختبر الاختلافات في أداء الأعمال للشركات التي لديها إدارة للتدقيق الداخلي وتلك التي لا تمتلك إدارة للتدقيق الداخلي، ومدى تأثير أدائها بهذا النشاط. حيث يركز البحث التجريبي على عينة من ١١٣ شركة وتشير نتائج الدراسة إلى أن الشركات التي لديها إدارة للتدقيق الداخلي مستقلة ومؤهلة تحقق أداءً تجارياً أفضل على مدار العامين المقارنين، مقارنة بتلك الشركات التي لم يتم إنشاء إدارة للتدقيق الداخلي لديها، كما تشير الأبحاث إلى أن الأداء المحقق يتأثر بالمستوى الذي تم تحقيقه من فعالية التدقيق الداخلي.

٦- دراسة (Al-Matari , Al-Swidi, Binti Fadzil, 2014) بعنوان

“The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework”

أثر المراجعة الداخلية وأداء الشركة: إطار بحث مقترح 13

12 Dordevic Milica, Internal Audit and Company Performance in the Republic of Serbia, University of Niš, Faculty of Economics, Niš, Serbia, 10.22190/TEME1802585,2017

13 Al-Matari , Al-Swidi, Binti Fadzil, The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework , International Review of Management and Marketing , Vol.4, No.1, 2014 , pp.34-41

تهدف الدراسة إلى بيان العلاقة بين المؤهلات العلمية للرئيس التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي، وبين خبرته وعمله على تحسين أداء الشركة ويعتبر وجود قسم التدقيق الداخلي مهماً، حيث يعتبر العنصر الرئيسي في توظيف أنظمة المحاسبة، حيث تساعد كفاءة التدقيق الداخلي في تطوير أعمال الشركة، بالإضافة إلى ذلك فإن التدقيق الداخلي هو جزء مهم من هيكل حوكمة الشركات في المنظمة، وإن حوكمة الشركات تغطي أنشطة الرقابة التي يقوم بها مجلس الإدارة ولجان التدقيق، لضمان عملية موثوقة لإعداد التقارير المالي، و توفر هذه الدراسة بيان العلاقة بين التدقيق الداخلي وأداء الشركة. لقد كشفت الأدبيات السابقة أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين خصائص التدقيق الداخلي وأداء المنشأة سواء أكانت مفاهيمية أم تجريبية. الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو سد الفجوة في الأدبيات، وإتاحة الفرصة للبحث المستقبلي بشكل عميق. ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها: هناك علاقة بين كفاءة رئيس قسم التدقيق الداخلي وبين تحسين أداء المنشأة، وعلاقة إيجابية بين خبرة المدقق الداخلي وبين أداء الشركة، وإن أداء الشركة يتأثر بمدى جودة التدقيق الداخلي في الشركة.

5-1 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

من خلال عرض الدراسات السابقة، تبين أنها ألقت الضوء على أهمية نظام الرقابة الداخلية في الشركات، كما تناولت الدور الفعّال للتدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي، وبينما تناول بعضها الآخر دور التدقيق الاستراتيجي كوسيلة لتنفيذ الرقابة الداخلية.

وتأتي هذه الدراسة لتدرس العلاقة بين التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر ونظم الرقابة الداخلية وبيان دوره كشريك استراتيجي موثوق في العمليات التشغيلية للشركة، وبيان مدى دوره في دعم الإدارة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين أداء الشركات وتحديد الأداء التشغيلي، وبالتالي فإن هذه الدراسة تتميز عن الدراسات السابقة بأنها تأخذ بعداً استراتيجياً بتسليطها الضوء على استخدام نشاط التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات ضمن سوق دمشق للأوراق المالية.

6-1 فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة الدراسة، ولتحقيق أهدافها، يمكن تحديد الفرضية الرئيسية الأولى:

يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تعمل على تحسين الأداء التشغيلي للشركة ويتفرع عنها

الفرضيات التالية:

- يساهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات الحوكمة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات.
- يساهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات إدارة المخاطر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات.
- يساهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات.
- الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بدور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات.

7-1 منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف ونتائج الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، من خلال وصف ما جاء في الدراسات السابقة

والأبحاث العلمية والمؤلفات ذات الصلة بموضوع الدراسة.

وبالنسبة للبيانات اللازمة للدراسة الميدانية قامت الباحثة بتصميم استبانة عن أنشطة التدقيق الداخلي المتعلقة

بتقييم كل من الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ودورها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء

التشغيلي في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ومن ثم قامت الباحثة بتوزيع

الاستبانات على أفراد عينة الدراسة المكونة من المدققين الداخليين العاملين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

وقامت الباحثة بتحليل هذه البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامج الإحصائي SPSS مستخدمةً الأساليب الإحصائية التي يوفرها البرنامج لفحص بيانات الدراسة واختبار فرضياتها وصولاً إلى النتائج والتوصيات.

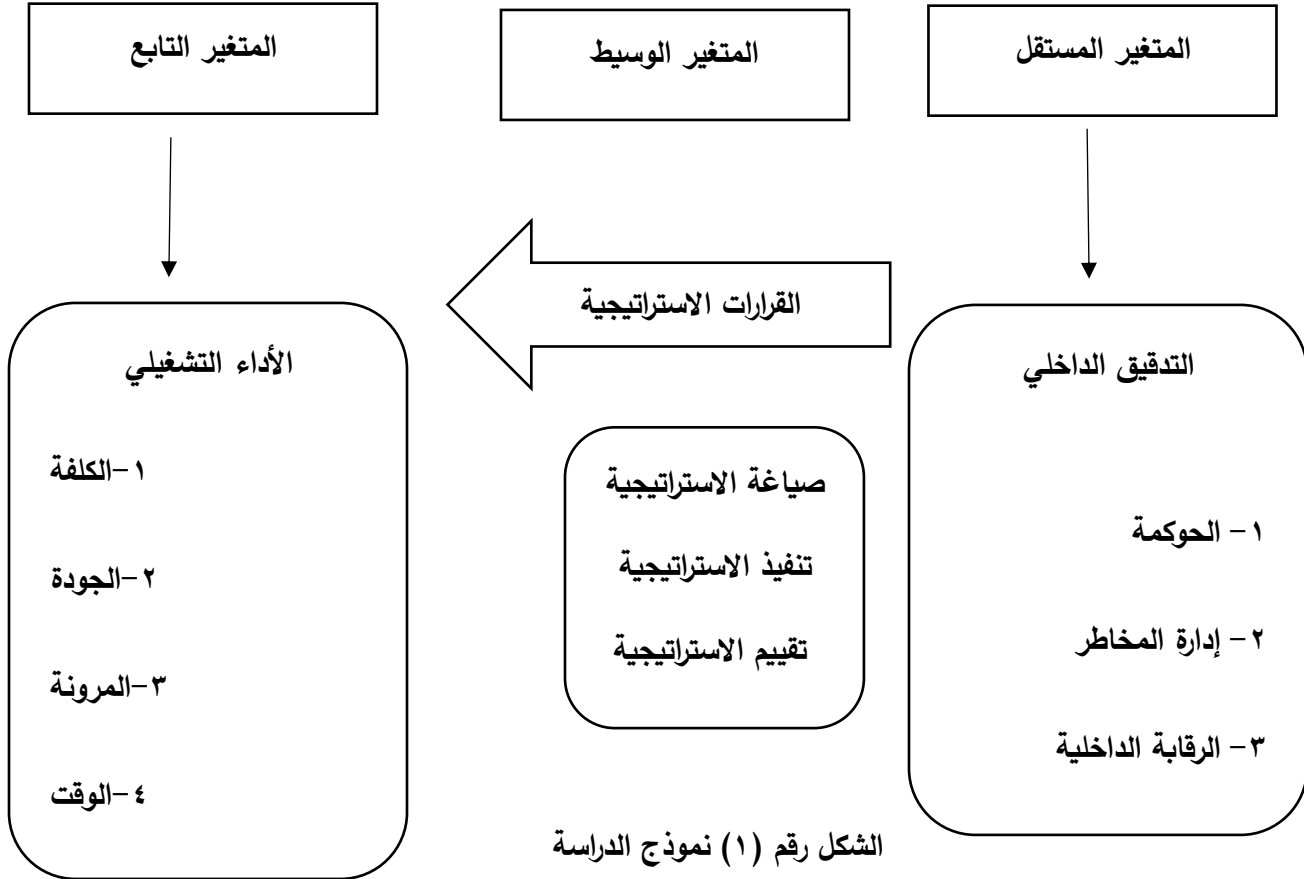
8-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين في الشركات المساهمة السورية وتم اختيار عينة الدراسة من خلال العاملين في أقسام التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والبالغ عددها (٢٧) شركة لحين توزيع الاستبانة.

9-1 نموذج الدراسة:

يمكن عرض أنموذج الدراسة بحسب المتغير المستقل وعناصره وأيضاً المتغير التابع والمتغير الوسيط من خلال

الشكل التالي:



المصدر من إعداد الباحثة استناداً إلى كل من:

- The Institute of Internal Auditors (IIA); International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing; Issued, 2017
- KPMG, IIA Netherland, Discussion Paper-Strategy-related auditing-Exploratory research on the consideration of strategic risk and organizational strategy in internal audits, June 2015

الفصل الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي في شركات بيئة الأعمال المعاصرة

مقدمة

2-1 المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

2-1-1 تمهيد

2-1-2 تطور مفهوم التدقيق الداخلي

2-1-3 أهداف ونطاق التدقيق الداخلي

2-1-4 أنواع التدقيق الداخلي

2-2 المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين وتقييم العمليات الإدارية

2-2-1 تمهيد

2-2-2 مفهوم الحوكمة

2-2-3 دور التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة

2-2-4 مفهوم إدارة المخاطر

2-2-5 أنواع المخاطر

2-2-6 دور التدقيق الداخلي في تقييم عمليات إدارة المخاطر

2-2-7 الرقابة الداخلية

2-2-8 مكونات الرقابة الداخلية

2-2-9 دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

مقدمة

مع توسع حجم الشركات وتعقد عملياتها وتوسع أنشطتها، لعب التدقيق الداخلي دوراً محورياً في ضمان نجاح واستدامة أي شركة من خلال دوره الفعّال على الأصعدة الثلاثة المتمثلة في تقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. فقد تنامي الدور الاستراتيجي للتدقيق الداخلي ليدعم الشركة من خلال المراقبة، والتقييم والتحليل للمخاطر والضوابط الرقابية للشركة ومراجعة المعلومات وتأكيداتها، والالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين، والعمل المشترك مع الإدارة . حيث يدرك مديرو التدقيق قيمتهم الاستراتيجية عن طريق تحديد المخاطر الاستراتيجية التي تواجهها الشركة فضلاً عن تقديم إسهامات جادة في تقييم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة وتقديم حلول إلى مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والتي تعمل على تحسين الأداء التشغيلي الذي يؤثر على المهام الاستراتيجية، حيث أصبح التدقيق الداخلي شريكاً موثقاً به عن طريق تقديم الحلول اللازمة لحل المشكلات.

2-1 المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

2-1-1 تمهيد

حرص المهنيون في مجال التدقيق الداخلي منذ عقود وعلى مدى فترات التدقيق الممتدة منذ عام ١٩٤٠ على إنشاء معهد المدققين الداخليين - مروراً بعامي ١٩٨٠ و ١٩٩٠، على إظهار وتأكيد الدور الجوهرى للتدقيق الداخلي في إضافة القيمة للشركة. ١٤.

وقد خضعت عمليات التدقيق الداخلي ومنهجياته لمواكبة سيناريوهات بيئة الأعمال المتغيرة، لذا سعى المدققون الداخليون إلى موازنة أنشطة التدقيق مع هذه التغيرات، إذ لم يعد مكلفاً بوظيفة المراقبة والضبط وحسب بل أخذ التدقيق الداخلي دور الاستشاري والشريك في الأعمال، ما أدى إلى تطوير معايير التدقيق الداخلي لتحكم المهنة وتوجيهها، فضلاً عن إجراء تعديلات على تعريف التدقيق الداخلي بما يوافق المكانة المناسبة للمهنة في الشركة، والتأكد من إدراك الأفراد أهمية المدقق، فأصبح نشاط التدقيق الداخلي ركناً أساسياً من بيئة الأعمال الحديثة في مختلف أنواع الشركات. ١٥.

وكان لا بد من تسليط الضوء بشكل مركّز على المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي في بيئة الأعمال المعاصرة من حيث التعريف، والأهداف، والاستراتيجيات التي يتبناها، وشرح المقومات والعناصر التي يتألف منها ونقاط القوة والضعف.

14 Hyde,G. (2007) Enhanced Audit Testing', Internal Auditor, Vol.64,No,4,Pp.65-68.

15 Shamsee A (2006) Improv Internal Audit Performance through Planning Internal Auditor- Middle East. March. Pp1-32

2-1-2 تطور مفهوم التدقيق الداخلي:

عرّف معيار التدقيق الدولي رقم ٦١٠ الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي على أنّه: نشاط تقييمي ينشأ ضمن الشركة لغرض خدمتها وتتضمن وظائفه اختبار وتقويم ومراقبة كفاءة وملاءمة وفاعلية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية. ١٦

كما عرف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين (IFACI) التدقيق الداخلي على أنّه: نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للشركة حول درجة تحكّمها في العمليات التي تقوم بها مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة. ١٧

نلاحظ من التعريفين السابقين توسّع مهام التدقيق الداخلي لتشمل الدور التقويمي للعمليات المالية والعمليات غير المالية والدور الرقابي، وإعطاؤه دوراً هاماً في الشركات. وحيث أنّه أصدر **معهد المدققين الداخليين IIA** تعريفاً ينسجم مع تطور ونمو دور نشاط التدقيق الداخلي، حيث جاء في الإصدار الأخير لمعايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي لعام ٢٠١٧ بأنّه نشاط تأكيد استشاري مستقل موضوعي مصمّم لإضافة قيمة لأغراض تحسين عمليات الشركة، فهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.

وسوف نستعرض النقاط الرئيسية التي يركز عليها التعريف:

- الاستقلالية والموضوعية.
- تأكيدات وخدمات الاستشارية.
- تحسين العمليات.

١٦ الاتحاد الدولي للمحاسبين. (٢٠٢٠). المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ص ٦٢٨

17 Messier F.William, Auditing & Assurance Services A Systematic Approach, Tenth Edition, Published by McGraw-Hill Education, 2Penn Plaza, New YORK, NY 10121, 2017.

- تقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. ١٨.

ويمكن الإشارة للنقاط السابقة بما يلي:

أولاً: الاستقلالية والموضوعية

الاستقلالية هي عدم وجود أي ظروف تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على ممارسة مسؤولياته دون انحياز ولتحقيق تلك الدرجة من الاستقلالية الضرورية للممارسة الفعالة لنشاط التدقيق الداخلي، يجب أن تكون علاقة

مدير التدقيق الداخلي مباشرة مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة. ١٩.

أما الموضوعية، فهي طريقة في التفكير تسمح للمدققين بأداء مهام التدقيق بحيث يؤمنون بصحة نتائج عملهم وبأنهم يؤدون عملهم دون التضحية بجودة العمل الذي ينفذونه. ٢٠.

حيث يجب اتباع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة لأعلى مستوى اداري يضمن شيء من الاستقلالية.

ثانياً: خدمات التأكيد والاستشارة

التأكيد هو الفحص الموضوعي للعمليات والمستندات وأي دليل آخر بهدف تقييم عمليات المخاطر والضوابط الرقابية والحوكمة، أما الخدمات الاستشارية، فهي تركز على تقديم القيمة المضافة ومساعدة الشركة على تحسين عملياتها، إذ تركز الخدمات الاستشارية عادةً على عملية محددة أو مجال محدد من العمل. ٢١.

ثالثاً: تحسين العمليات

نتيجة لموقع التدقيق الداخلي في الشركة، فإن المدققين الداخليين يمتلكون معرفة متميزة حول عملياتها ومخاطر

18 The Institute of Internal Auditors (IIA); International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing; Issued, 2017

١٩ زاهر عطا، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، عمان الأردن، الطبعة الأولى ٢٠١٧.

20 Murdock, Hernan Operational Auditing Principles and Techniques for a Changing World, Auerbach Publications 1st Edition, 2017

21 George, Drogalas, Theofanis, Karagiorgos, Konstantinos, Arampatzis, 2015, Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece, International Review of Management and Marketing, Vol. 4, No.1.

وضوابط الشركة، والكفاءة من المساهمة في تحسين العمليات، بالإضافة إلى قدرتهم على حل المشكلات، حيث تعتبر

هذه المعارف ذات قيمة مميزة بالنسبة للشركة. ٢٢

رابعاً: تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والضوابط الرقابية والحوكمة

يستخدم المدققون الداخليون معارفهم وخبراتهم وميزاتهم الأخرى، في تقييم فعالية الضوابط الأساسية في الشركة وهدفهم

الأساسي هو: المخاطر، والضوابط الرقابية، والحوكمة. والهدف من التقييم هو مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها. ٢٣

تستنتج الباحثة من خلال التعريفات السابقة أن التدقيق الداخلي أصبحت تتعدى الحدود التقليدية، وأن هناك تطوراً

ملموساً في أنشطة التدقيق الداخلي التي انتقلت من مجرد فحص النشاط المالي إلى تقييم النشاط التشغيلي، وبالتالي

أصبح التدقيق الداخلي ذا مفهوم واسع، من حيث شمولية إجراءاته ودوره الجديد في تقييم المخاطر التي من المحتمل

أن تواجه الشركات وتقييم نظام الرقابة الداخلية والحوكمة.

3-1-2 أهداف ونطاق التدقيق الداخلي

إنّ هدف نشاط التدقيق الداخلي هو التأكيد على أن كافة العمليات ضمن الشركة التي تقوم بها الإدارة كافية للتعرف

على المخاطر الهامة فهو يلتزم أسباب حدوث المخاطر حيث يضيف قيمة للإدارة لتفاديها، ومدى انسجام العمليات

المنفذة مع نظم الرقابة الداخلية المقررة، ومن ثم إعطاء معلومات ذات مصداقية عن إدارة المخاطر، ثم التأكيد على

أن مجلس الإدارة يتلقى معلومات صحيحة وموثوقة من الإدارة العليا. ٢٤

حيث تتلخص الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي تم استنتاجها من عدة دراسات حسب وجهة نظر الباحثة فيما يلي:

22 PRC book for CIA Internal Audit 2016

23Theiia www.theiia.com The Institute of Internal Auditors North America

24 King, Report of King, Committee on Corporate Governance, Institute of Directors in Southern Africa, March, 2002, p: 33

١- فحص المعلومات المالية والتشغيلية من خلال تدقيق الوسائل المستخدمة لإعداد التقارير حول تلك المعلومات ولعمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية للمعلومات وأرصدة الحسابات والإجراءات. ٢٥

٢- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها من خلال تقديم الاستشارات إلى الإدارة، بحيث يساعدها في تخطيط استراتيجية الوحدة وتوفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذ تلك الاستراتيجية. ٢٦

٣- التحقق من صحة ودقة البيانات على أن تكون موضوعية، بحيث تعطي صورة صادقة وعادلة عن الشركة وأن تكون هذه البيانات متوفرة وبشكل كامل وملائم في الوقت المناسب لخدمة الإدارة العليا والأطراف المستفيدة. ٢٧

٤- مساعدة الإدارة في إدارة مخاطر الأعمال والمخاطر المالية والتشغيلية وتقديم الأفكار البناءة للتخفيف من هذه المخاطر.

٥- المساعدة في تفعيل قواعد ومبادئ الحوكمة لتحسين عمليات الشركة. ٢٨

وحدد معهد المدققين الداخليين IIA هدف التدقيق الداخلي ورسالته بتعزيز قيمة الشركة وحمايتها من خلال:

تقديم التأكيد، والمشورة، والبصيرة، والموضوعية المستندة إلى المخاطر لأصحاب المصلحة. ٢٩

-
- ٢٥ معايير التدقيق الدولية لسنة ٢٠٢٠ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن ، ٢٠٢٠: ص ٦٢٩
- ٢٦ حسين، فائز حسن، تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد الثالث عشر العدد ٤٣، ٢٠١٨
- ٢٧ محمد، الإمام أحمد يوسف، أحمد فاروق، منصور حسن، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد ١٦، العدد الأول، ٢٠١٥ م ص ٤٨
- ٢٨ الزمر، عماد سعيد، رمضان، أحمد أبو الوفاء غريبة، وآخرون، مبادئ وبرنامج المراجعة، الناشر كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر ، ٢٠١٧ م
- ٢٩ الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي، ترجمة جمعية المدققين الداخليين في لبنان - لبنان ٢٠١٧ ص ١٦ جمعية المدققين الداخليين (٢٠١٧)

وهناك من يرى أيضاً أن هدف التدقيق الداخلي هو تقويم وتحسين الضوابط الرقابية وإدارة المخاطر والحوكمة لبيئة

تكنولوجيا المعلومات حسب إطار COBIT و COSO ٣٠

وترى الباحثة أنه نظراً لتشعب وزيادة تعقيدات العمل، فإن الأمر يتطلب وجود جهة داخلية تتولى مهام ومسؤوليات مراقبة ومتابعة الأداء، لذلك فإن عملية التدقيق الداخلي تكتسب أهمية كبيرة في الشركات، حيث يجب إخضاع جميع أنشطة الشركة لعملية التدقيق الداخلي، دون استبعاد أي نشاط من الأنشطة من نطاق هذا العمل، وبالتالي فإن من مسؤوليات التدقيق الداخلي إعطاء الاهتمام الكافي للضوابط القانونية والتنظيمية التي تحقق أهداف الرقابة على الأعمال وتحقيق أهداف الشركة.

4-1-2 أنواع التدقيق الداخلي:

١ - التدقيق المالي (Financial Audit):

يتضمن القيام بإجراءات تدقيق بنود القوائم المالية، والسجلات والأنظمة المحاسبية، حيث تهدف إلى توفير الحد المقبول بأن التقارير المالية المدققة تعكس بأمانة الوضع المالي، ونتائج عملياتها وحساباتها الجارية بما يتلاءم مع المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية. ٣١

٢ - التدقيق التشغيلي (Operational Audit)

ويقصد به التدقيق الشامل للوظائف المختلفة داخل الشركة للتحقق من كفاءة وفعالية وملاءمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية، وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف الشركة، وللعمل على إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين المستويات المختلفة في الإدارة، واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية

٣٠ يعقوب فيحاء، استطلاع آراء المهنيين والأكاديميين حول بناء استراتيجية وظيفة التدقيق الداخلي وإمكانية التطورات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر العدد ٤٢ ٢٠١٨.

٣١ مرجع سابق زاهر عطا.

وزيادة الربحية. ٣٢ ولقد عُرف على أنه تقييم منهجي ومستقل موجه نحو المستقبل للأنشطة التنظيمية، حيث يمكن استخدام البيانات المالية، ولكن المصادر الأساسية للأدلة هي السياسات التشغيلية والإنجازات المتعلقة بالأهداف التنظيمية. يمكن تقييم الكفاءات والضوابط الداخلية من خلال هذا النوع من التدقيق. ٣٣

حيث إن التدقيق التشغيلي يعد اختباراً لإجراءات الرقابة الداخلية وذلك فيما إذا كانت موجودة وتعمل بفعالية، وينتج عن هذا التدقيق قيام قسم التدقيق الداخلي بتقديم التوصيات للإدارة لتحسين النظام أو طرق تشغيله. ٣٤

إن الهدف من التدقيق التشغيلي مساعدة المدراء في إنجاز مسؤولياتهم الإدارية وتحسين الربحية. في سياق مشابه عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي التدقيق التشغيلي الذي تؤديه شركات التدقيق المستقلة على أنه نوع أساسي من الخدمات الاستشارية الذي يهدف إلى مساعدة العميل في تحسين استخدامه لقدراته وموارده حتى يتمكن من إنجاز أهدافه. بالتالي فإن المدققين الداخليين يعتبرون التدقيق التشغيلي جزءاً مكمل لعملية التدقيق المستقلة. ٣٥

٣- تدقيق الالتزام (Compliance Audit)

يقوم المدققون ضمن هذا النوع من التدقيق بالتحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات القانونية إضافة إلى مدى الالتزام بالتعليمات الصادرة عن الجهات المنظمة للعمل مثل البنك المركزي بالنسبة للبنوك كما يتم التحقق هنا من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المعتمدة لدى الشركة أو القرارات الصادرة عن مجالس الإدارة والإدارات العليا والمديرين التنفيذيين المخولين بإصدار قرارات. ٣٦

٣٢ الساعدي محمد زامل، حكيم حمود، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية، بغداد، ٢٠١٩

33 Murdock Hernan, Op Cit.

34 Association of Chartered Certified Accountant (ACCA), **Advance Audit Services and Assurance**, (International), Emile Woolf International, Great Britain.2010. P 296

35 Louwers J Timothy & Others **Auditing & Assurance Services**, Published by McGraw-Hill/Irwin companies, Inc 1221 Avenue of the Americas, New York, NY ,10020,2011, P 659

٣٦ اليوسف، فادي، دور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية في الشركات (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير (غير منشورة) - جامعة دمشق - كلية الاقتصاد - قسم مراجعة الحسابات ٢٠١٣.

٤ - تدقيق نظم المعلومات (Information Systems Audit)

يهدف إلى اختبار أمن تشغيل البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويضمن السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها، وتتضمن معلومات: دقيقة، قابلة للتصديق، ومعدة في الوقت المناسب.

٥ - تدقيق الأداء (Performance Audit)

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من فعالية وكفاءة أداء الموظفين ومدى التزامهم بالقوانين والأنظمة. ويطلق على هذا النوع (التدقيق الإداري) كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية المختلفة، ويتم ذلك من خلال:

- تقييم الأداء: من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات الموجودة مع تقديم التقارير عنها والمشورة اللازمة للمعالجة.

- الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق: وذلك من خلال حصر أي ضياع في استخدام موارد الشركة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكرر غير الضروري وأي إسراف في استخدام الموارد. ٣٧

٦ - التدقيق البيئي (Environmental Audit)

يهدف هذا النوع إلى قياس مدى التزام الشركة بالقوانين الخاصة بالبيئة، وتدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد في عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر بيئية في المستقبل، حيث يقوم بتحديد وتقييم الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين، والتخلص من النفايات. 38

37 PRC book for CIA Internal Audit p 5,6, op cit,

38 Chiggai Harriette Igonanga, Effect of internal audit practices on organization performance: a case of Regulatory Bodies in Kenya, KCA University, Novmber 2016

٧- التدقيق الاستراتيجي (Strategic Audit)

ظهر مفهوم التدقيق الاستراتيجي بناءً على طلب معهد المدققين الداخليين حيث عرف بأنه تدقيق شامل منهجي

منظم وحيادي في تقييم الأهداف الاستراتيجية للشركة، ويقارنها مع الاستراتيجية المنفذة للشركة من أجل تحديد

الصعوبات وفرص التطوير وتكوين علاقات لتحسين فعالية الشركات. ٣٩

وعُرف أيضاً بأنه طريقة منظمة وشاملة للعمليات الاستراتيجية للشركة من أجل تشخيص مواقع الضعف والقوة التي

تؤثر على الشركة، وبالتالي عرض الأسباب التي أدت إلى فشل الشركة وعدم تحقيق الأرباح والأداء المطلوب

للمستويات المتوقعة منها من خلال المراجعة الاستراتيجية، والبحث عن مجالات جديدة يمكن أن تكون سبباً لإضافة

قيمة ملموسة للشركة. ٤٠

تري الباحثة في ضوء ما سبق، أن التدقيق الداخلي بكل أنواعه يجسد تطوراً وتقدماً في نطاق وطبيعة أنشطة التدقيق

الداخلي، والتي تمكّن الشركة من تحقيق أهدافها، وإضافة قيمة لأعمالها، وخاصةً فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي

الاستراتيجي ودوره في دعم الشركات للوصول إلى تحسين أدائها التشغيلي والرفع من سوية عملياتها.

39 Al-Kake, F., Harun, A., Othman, B., & Hasan, N. M. (2019). **The Effect of Corporate Governance on Firm's Profitability: Evidence from London Stock EX-CHANGE.**

Firm's Profitability: Evidence from London Stock EX-CHANGE. International Journal of Psychosocial Rehabilitation, 23(02).

40Jaf Rizgar **The role of adopting strategic audit to improve audit quality**, Journal of Critical Reviews · July 2020

2-2 المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين وتقييم العمليات الإدارية

2-2-1 تمهيد

ساهمت العديد من العوامل في تطوير مفهوم التدقيق الداخلي بعد التغيرات التي طرأت في بيئة الأعمال الحديثة، فأصبح نشاط التدقيق الداخلي عبارة عن أداة رقابية إدارية تهدف إلى مساعدة الإدارة وغيرها من الجهات الأخرى في الشركات في تقييم كفاءة وفعالية العمليات المالية والتشغيلية بهدف تحقيق الأهداف المنشودة. وهذا ما أشار إليه المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين IIA في تعريفه لمفهوم التدقيق الداخلي، حيث أصبح من مهامه تقييم وتحسين فعالية عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، وهذا ما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الأداء التشغيلي. لذا تطرق هذا المبحث إلى إجراءات التدقيق الداخلي التي تدعم الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في الشركات، بعد عرض مختصر لهذه المفاهيم.

2-2-2 مفهوم الحوكمة

جاء بتعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD للحوكمة ((حيث تحتوي الحوكمة على مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أن الحوكمة المؤسسية تزود أيضاً بالهيكل الذي يوضح ويحدد من خلاله أهداف الشركة والوسائل لتحقيق هذه الأهداف ومراقبة الأداء والتحكم الجيد، حيث يجب أن يقدم الحوافز المناسبة لكل من الإدارة ومجلس الإدارة من أجل متابعة الأهداف التي تكون في صالح الشركة وحملة الأسهم، وتسهل المراقبة الفاعلة))^{٤١}

41 Gurria Angel (OECD Secretary- General) OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, G20/OECD Principles of Corporate Governance, September 2015

وقد وسّع معهد المدققين الداخليين (IIA) مفهوم الحوكمة باعتباره عمليات تتعامل مع الإجراءات المستخدمة من قبل الممثلين لأصحاب المصالح في الشركة لتزويد المراقبة على المخاطر وعمليات الرقابة المدارة من قبل الإدارة، ومراقبة المخاطر التنظيمية، إن التأكيد على الضوابط الرقابية يخفف بشكل مناسب من هذه المخاطر وسوف يساهم بشكل مباشر في تحقيق أهداف الشركة ويحافظ على قيمتها، كما أن الذين يؤدون الأنشطة التحكيمية مسؤولون أمام أصحاب المصالح للشركة من أجل الإدارة الفاعلة. ٤٢

مما سبق تجد الباحثة أن الحوكمة بتعدد مفاهيمها هي الاهتمام بتطوير واحكام الرقابة على الأداء وتحقيق الإفصاح والشفافية والانضباط والعدالة، حيث إنها لم تعد مجرد أنظمة وإجراءات تتبع في الشركات لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح فقط، بل غدت الحوكمة تربط بين الأداء الناجح للشركة وإدارة المخاطر بأنواعها المختلفة كمخاطر العمليات، ومخاطر السوق، ومخاطر الائتمان، ومخاطر التكنولوجيا، ومخاطر مخالفة القوانين ووضع الأهداف الاستراتيجية لأعمال الشركة من فريق واحد ومتابعتها ومراقبة نتائجها.

3-2-2 دور التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة

يشهد دور نشاط التدقيق الداخلي تطوراً دائماً فيما يتعلق بدوره في الحوكمة، حيث أجرى مجلس إعداد التقارير المالية بالمملكة المتحدة مراجعةً حديثةً للقانون الصادر عنه بشأن قانون حوكمة الشركات في المملكة المتحدة الذي بدأ تطبيقه في ١ أكتوبر ٢٠١٤، والذي ينص على أنه “ينبغي على مجلس الإدارة وضع ترتيبات رسمية وشفافة للنظر في كيفية تطبيق عمليات إعداد التقارير للشركة وإدارة المخاطر ومبادئ الرقابة الداخلية مع الحفاظ على العلاقة المناسبة مع مدققي الشركة. ٤٣

42 The Institute of Internal Auditors (IIA); International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing; Issued, 2017

43 <https://na.theiia.org/standards-guid-ance/mandatory-guidance/Pages/Defini-tion-of-Internal-Auditing.aspx>

ويجب أن يذهب هذا الدور الإيجابي إلى ما هو أبعد من المفهوم التقليدي المتمثل في الرقابة على الأصول وحمايتها والامتثال للقوانين وتطبيق سياسات الشركة. فدور التدقيق الداخلي يجب أن يركز أكثر على خلق القيمة للشركة وتقييم واقتراح التحسينات على أنظمة حوكمة الشركات. ٤٤؛

كما أن الأطراف المشمولة بعملية الحوكمة متعددة، كمجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين. ومن مسؤوليات مجلس الإدارة: ٤٥؛

- توفير بيئة رقابة فعّالة.
 - إعداد نظام رقابة داخلية فعال.
 - مشاركة فعّالة للأعضاء غير التنفيذيين.
 - تشكيل لجنة تدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين.
- أمّا بالنسبة لموقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل الحوكمة فقد تحول دوره من عصا غليظة (يمسك بها المدير العام ليكشف دقة وشفافية المعلومات من جهة ويقوم بتصفية خصومه من جهة أخرى) إلى أداة للحوكمة والشفافية تطل على كافة المستويات الإدارية ابتداءً من المدير العام أو المدير التنفيذي، ليرفع تقريره إلى رئيس مجلس الإدارة الذي يختلف عن المدير العام، وقد تم تعزيز دوره عن طريق لجنة التدقيق التي تتألف من عناصر مستقلة من غير العاملين في الشركة ليسهر على تطبيق قواعد الحوكمة والشفافية ويعمل على تعزيز وحماية المدققين. ٤٦؛
- حيث تتجلى مهام لجنة التدقيق في تقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي من خلال التأكد من مدى كفاية برامج التدقيق الداخلي وكفاءة فريقه في أداء المهام الموكلة إليهم، إذ يقدم التدقيق الداخلي تقارير سنوية إلى لجنة التدقيق عن

44 Karagiorgos, T, etal, 2010 **Internal Auditing as an Effective Tool for Corporate Governance**, Journal of Business Management, (Vol,2 No,1) p19.

٤٥ نجم، توفيق الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي (مجلة الاقتصادي العدد ٢٤ لسنة ٢٠١٣) مركز دراسات البصرة / جامعة البصرة دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقية))

٤٦ القاضي حسين، نظرية التدقيق دار أمل الجديدة، الطبعة الأولى، ٢٠١٧، ص ٥٠

نتائج عملية التقييم للتحقق من إنجاز الأعمال حسب ما تم تخطيطه^{٤٧}، مع ضرورة الاعتراف بالاختلافات الرئيسية

بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما هي مبينة فيما يأتي:

- العملاء الرئيسون للتأكيد والضمان.
- الغرض من الضمان والتأكيد.
- التغطية أو طبيعة العمل.
- توقيت وتكرار أعمال التدقيق.
- تركيز الرأي.
- مسؤولية التحسين.
- الوضع والسلطة.
- الاستقلال. 48

يمكن للمدققين الخارجيين الاستعانة بعمل التدقيق الداخلي في كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي ولكن عندما يعمل التدقيق الداخلي بكفاءة ويلتزم بالمعايير الدولية ويبدل العناية المهنية اللازمة، فنرى اتساع مجال التدقيق الداخلي وأهمية دوره في حوكمة الشركات والإشراف على إدارة المخاطر.

وفي سياق حوكمة الشركات تؤيد الباحثة رؤية (Endaya, 2014) بأن فعالية حوكمة الشركات تحتاج إلى التعاون والتنسيق بين ركائزها الأربع (لجنة التدقيق - الإدارة العليا - المدققون الخارجيون - المدققون الداخليون) وأن التعاون والتنسيق الحاصل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤثر في العلاقة بين الأطراف، إضافة إلى تعزيز كفاءة

^{٤٧} نصيف علاء، أهمية لجنة التدقيق ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع عشر، العدد ٣، ٢٠١٧.

48 Chartered Institute of Internal Auditors (CIIA), 2019.” Position paper: Internal audit’s relationship with external audit” October 1-5.

كل من الوظيفتين. فوجود لجنة تدقيق فعّالة يساهم بشكل كبير في تعزيز هذا التنسيق والتعاون من خلال دعم

موضوعية المدققين الداخليين والحد من تدخلات الإدارة العليا. ٤٩

ويمكن من خلال الشكل التعرف على خطوط الدفاع لدى الشركة:



مقتبس من إرشاد الاتحاد الأوروبي لمعاهد التدقيق الداخلي / اتحاد إدارة المخاطر الأوروبي الثامن لقانون الشركات للاتحاد الأوروبي، المادة 41

الشكل رقم (٢) خطوط الدفاع لدى الشركات

وإنّ معهد المدققين الداخليين أصدر المعيار (رقم ٢٠٦٠) بشأن رفع تقارير المدققين الداخليين إلى الإدارة العليا وإلى مجلس الإدارة، حيث يجب أن تتضمن التقارير المخاطر ذات الأهمية التي قد تتعرض لها الشركة وقضايا الرقابة، بما في ذلك مخاطر الاحتيال، والقضايا المتعلقة بالحوكمة، وأي مواضيع أخرى تكون استجابة لحاجات أو بطلب من الإدارة العليا والمجلس. ٥٠

وللتحقق من فعالية الحوكمة في الشركة يقوم نشاط التدقيق الداخلي بإجراء ما يلي: ٥١

49 Endaya, K.2014, "Coordination and Cooperation Between Internal and External Auditors", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.5No.9, Pp 76-81

50 The Institute of Internal Auditors (IIA); International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing; Issued, 2017

٥١ الغبار، أيمن فتحي " تقييم أثر تطبيق معايير حوكمة الشركات في حاجة حقوق المساهمين وعلاقتها التكاملية بالرقابة والمراجعة

الداخلية بمنظمات الأعمال"، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة ٢٠١٢ ص ٩١٠

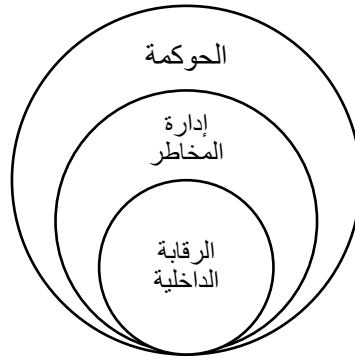
- تقييم مستقل وموضوعي لهيكل الحوكمة وللعمليات الخاصة بالحوكمة والمتعلقة بتعزيز أهداف الشركة والتأكد من فعالية أدائها التنظيمي.
 - المشاركة في وضع آليات الحوكمة في الشركة وإجراء مقارنات مع أفضل ممارسات للحوكمة في الشركات المماثلة.
 - تقديم التوصيات اللازمة وتحليل درجة شفافية وموثوقية التقارير الصادرة عن الأطراف المختلفة لهيكل الحوكمة. ٥٢
- وتتحقق فعالية أداء نشاط التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة في الشركة من خلال:**
- مراجعة البيئة الرقابية والتقرير عنها عن طريق التحقق من فعالية وكفاءة توجيهات الإدارة للأعمال في الشركة ومدى كفايتها في اكتشاف ومنع مخاطر الاحتيال.
 - الرقابة على العمليات التشغيلية والوظيفية في الشركة، بالشكل الذي يساهم في التحقق من الأداء الحالي والتنبؤ بالأداء المستقبلي وتوجيهه.
 - مراجعة سياسات تطوير النظم بما ينسجم مع أهدافها في تحسين الأداء وتخفيض التكاليف.
 - مراجعة إجراءات الحفاظ على الأصول وخطط الطوارئ اللازمة والتحقق من مدى الامتثال للتشريعات والمبادئ والمعايير والقوانين النازمة للعمل في الشركة. ٥٣
- وأصدر معهد المدققين الداخليين المعيار رقم (٢١١٠) حول "الحوكمة" الذي ينص على أن "نشاط التدقيق الداخلي الفعال يوفر تظميناً بأن عمليات حوكمة مناسبة في الشركات، بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:
- ١- اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية.
 - ٢- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.
 - ٣- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة داخل الشركة.
 - ٤- ضمان فعالية إدارة الأداء والمساءلة داخل الشركة.

٥٢ راضي حمد، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، جامعة كربلاء، ٢٠١٢

٥- إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة للجهات المناسبة داخل الشركة.

٦- تنسيق الأنشطة وإيصال وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة بشكلٍ فعّال. ٥٤

ومن هنا ترى الباحثة، بأن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، أوصت إدارة التدقيق الداخلي بالتقييم وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحوكمة، من خلال ما يقدمه من المشورة والدراسات الاستراتيجية التي تعزز عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركة ذات الأمد البعيد باعتباره شريكاً موثقاً في العمليات التشغيلية للشركة. ويوضح الشكل التالي العلاقة بين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية من الأضيق إلى الأعم والأشمل حيث وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يؤدي إلى تقوية نظم إدارة المخاطر والحوكمة المؤسسية



الشكل رقم (٣) العلاقة بين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية

المصدر: https://na.theiia.org/standardsguidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf

Adapted from COSO Internal Control-Integrated Framework (2013)

4-2-2 مفهوم إدارة المخاطر

عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) المخاطر بأنها: ((احتمال حدوث أي أحداث سيكون لها تأثير على

تحقيق الأهداف، وتقاس المخاطر بتأثيرها واحتمالات حدوثها))^{٥٥}

إن المخاطر تعني: حدث غير مؤكد له آثاره الإيجابية أو السلبية على أهداف الشركة، وقد تكون المخاطر معروفة

أو غير معروفة، حيث لا توجد شركة خالية من المخاطر حيث يجب التعامل معها بفعالية.^{٥٦}

وعُرفت إدارة المخاطر من خلال معيار إدارة المخاطر الذي تم وضعه من قبل فريق عمل مكون من معهد إدارة

المخاطر في المملكة المتحدة بالتعاون مع جمعية التأمين ومديري المخاطر (AIRMIC) Association of

Insurance and Risk Managers، والمنتدى الوطني لإدارة المخاطر في القطاع العام (ALARM) The

Public Risk Management Association كما يلي: هي جزء أساسي في الإدارة الاستراتيجية لأي شركة، وهي

الإجراءات التي تتبعها الشركات بشكل منظم لمواجهة المخاطر المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا الدائمة لكل

نشاط"^{٥٧}

وعُرفت إدارة المخاطر بأنها العملية التي تهدف إلى الحفاظ على أصول الشركة مقابل الخسائر التي تتعرض لها

نتيجة ممارسة نشاطها من خلال استعمال أنواع مختلفة من الأدوات مثل (الوقاية والتأمين الخ..).^{٥٨}

وترى الباحثة بأن التعريفات السابقة تؤكد أن عملية إدارة المخاطر هي عملية يقوم من خلالها القائمون على الإدارة

بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لتحديد المخاطر المحيطة بأعمال أنشطتها المختلفة، ومن ثم قياسها، وتقييم

55 The Institute of Internal Auditors (IIA); **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**; Issued, 2017.

56 Ciby, Joseph. (2013). **Advance Credit Risk Analysis and Management** Published by John Wiley & Sons. Ltd, United Kingdom.

57 The Institute of Risk Management Standers, 2002, London: Airmic Publishing. p2

58 venturini Karen, **Managing Risks in SMEs: A Literature Review and Research Agenda**, *Journal of Technology Management and Innovation* · November 2013, p 187

آثارها، والاستجابة لها من خلال الحد منها، أو التقليل من آثارها إلى المستوى المقبول من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

5-2-2 أنواع المخاطر

إن عملية تقييم المخاطر عملية ديناميكية ومتكررة لتحديد وتحويل المخاطر التي تمنع إنجاز الشركة لأهدافها ومن ثم صياغة الأساس لتحديد إدارة هذه المخاطر . ٥٩

من وجهة نظر الشركة ككل تصنف المخاطر إلى ما يلي:

١- **المخاطر الاستراتيجية:** أمثلتها المخاطر المتعلقة بالاستراتيجية والسياسة والاقتصاد وظروف السوق الدولية، ويمكن أن تشمل السمعة، خطر القيادات، خطر العلامة التجارية، وتغير احتياجات العملاء والاتجاهات التنظيمية والسياسية. 60

٢- **المخاطر المالية:** تتضمن مخاطر التقلبات في العملات الخارجية، وأسعار الفائدة والتضخم وأخطاء أو نقص التقارير، والضرائب، وقد تشمل أيضاً مخاطر السيولة، ومخاطر السوق. 61

٣- **المخاطر التشغيلية:** هي المخاطر التي تنشأ نتيجة عدم كفاءة العمليات الداخلية والأفراد والنظم أو نتيجة لأحداث خارجية ومن أمثلتها المخاطر المتعلقة بالموارد البشرية، العمليات التجارية، استمرارية الأعمال، رضا العملاء، نظم المعلومات، فشل المنتجات / الخدمات، الكفاءة، والقدرة. 62

59 Aquilla Jill D, **COSO.S Internal Control Integrated Farmwork**, CPA Journal October 2013

60 Passenheim, Prof.Dr.Olaf; **Enterprise Risk Management**; 1st edition , bookboon.com ,2013

61 عزيز كزار دور التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر في ظل التحديات المعاصرة – دراسة تطبيقية في مصرف الشرق الأوسط العراقي

للاستثمار رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، ٢٠١٤

62 Girling, Philippa (2013). **Operational Risk Management :Complete Guide to a Successful Operational Risk Framework** Published by John Wiley & Sons, Inc ,Hoboken, New Jersey.

6-2-2 دور التدقيق الداخلي في تقييم عمليات إدارة المخاطر

طالما كانت المخاطر جزءاً مستقلاً في مفاهيم التدقيق التقليدية السائدة، يقوم التدقيق الداخلي المعاصر RBIA على نقطة أساسية هي جعل المخاطر أحد العوامل الدافعة الرئيسية لما سيدرج في خطة التدقيق فيما يعرف بالتخطيط الاستراتيجي، بهدف إبراز نتائج ارتفاع المخاطر وتسليط الضوء عليها، وهذه الاستراتيجية والفلسفة لا تدور حول مقدار ما تقوم به الشركة من أنشطة وأعمال، بل بالاختلاف والاختلال الذي تحدثه أثناء قيامها بهذه الأنشطة والأعمال ٦٣ ، وبالتالي فإن التدقيق الداخلي يبنى استراتيجيته الجديدة من خلال النقاط التالية:

١- التركيز على مزيج من مراجعات تقنيات الأعمال والمعلومات، مع زيادة التركيز على المخاطر الاستراتيجية والتشغيلية.

٢- تأدية دور بالغ الأهمية في القضايا الهيكلية والتنظيمية في المنظمات مثل: مشاريع رأس المال الرئيسة، تطبيقات أنظمة تكنولوجيا المعلومات، عمليات الدمج والاستحواذ، والعمليات التعاقدية.

٣- مواءمة استراتيجيته الخاصة مع استراتيجية الشركة الشاملة، من خلال خطوات تؤديها مهام التدقيق الداخلي، التي يجب اتخاذها لتحقيق المواءمة الاستراتيجية، ومساعدة الشركة على تحقيق النضوج تجاه المخاطر، الذي يسرع من الأداء القوي. 64

٤- السماح للتدقيق الداخلي بالتركيز على البنود الأكثر أهمية ذات المخاطر الأكبر، إذ يمكن التدقيق الداخلي من تحقيق تأثير أكبر، ويعزز فكرة أن أي شيء يمكن تدقيقه، ولكن ليس أي شيء مهماً ٦٥

63 The Institute of Internal Auditors (IIA); International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing; Issued, 2017.

64 Ernst & Young. 2012 **The Future of Internal Audit Is Now Increasing Relevance By Turning Risk Into Results**. Insights On Risk, January. Pp 1-24

65 Marks.N 2014 . **Internal Audits of Strategy**. IA Internal Auditor. October. Online At: <http://laonline.org/Internal-Audits-Of-Strategy>.

٥- عدم الاقتصار على المخاطر المالية في أثناء التخطيط للتدقيق الداخلي، بل تضمين جوانب ذات أهمية كبيرة

مثل: عمليات التشغيل، نظم المعلومات، الأداء، البيئة، والاحتيايل، وذلك في نهج أكثر شمولاً واتساعاً.

٦- العمل على تحويل المخاطر إلى فرص، ونقاط الضعف إلى مصادر قوة، وتفعيل عقلية استند من التهديد. 66

٧- اتباع أسلوب التدقيق الداخلي المرن: حيث يشير مصطلح المرونة إلى العمل بأكثر الطرق كفاءةً وفعاليةً والقيام

بها بأسرع وأفضل وسيلة لتحقيق الهدف النهائي المطلوب سواءً للشركة أو لعملائها. 67

٨- اتباع استراتيجية تحليل السبب الجذري: من خلال تطبيق نهج استباقي متعلق بتحليل السبب الجذري يمكن

المدققين الداخليين من الوصول إلى صميم القضايا التي يقومون بتدقيقها وإضافة قيمة أكبر للشركات التي

يعملون بها. 68 ويوفر معهد المدققين الداخليين ممارسة استشارية واضحة تتعلق بهذا الخصوص رقم (٢-٢٠٢٣)

وتنص على: "إن المدققين الذين يقدمون توصيات فقط لقيام الإدارة بحل المشكلة دون ذكر الأسباب

الرئيسية المسببة للمشكلة يعجزون عن إضافة رؤى تحسن من فعالية وكفاءة العمليات والممارسات على المدى

البعيد، وبالتالي تحسين بيئة الحوكمة والمخاطر والرقابة "

ويمكن تصنيف مساهمات التدقيق الداخلي القائم على المخاطر إلى أربعة عناوين: ٦٩

١- المزايا الاستراتيجية: يساعد هذا المدخل على تسهيل التكيف مع الظروف المتغيرة بتطوير نهج متسق وشامل

لإدارة المخاطر ويوفر إدراكاً أفضل لإدارة المخاطر.

66 Ernst & Young. op,cit

67 Chartered Institute of Internal Auditors CIIA 2017 learn Auditing November Pp1-2 Online At: <https://Auditandrisk.Org.Uk/Features/Lean-Auditing-What-How-And-Why>

68 Chartered Institute of Internal Auditors CIIA 2018 Root Cause Analysis March Pp1-12 Online At <http://www.Iia.Org.UK/Resources/Delivering-Internal-Audit/Root-Cause-Analysis/?Downloadpdf=True>

69 Chartered Institute of Internal Auditors (CIIA), (2016) "RBIA: Ten Years On" August Pp1-2 On <https://www.IIA.ORG.UK/Resources/Risk-Management/Risk-Based-Internal-Auditing/Rbia-Ten-Years-On/>

٢- الأداء: يساعد في الحد من الآثار السلبية للمخاطر وتحويل التهديد إلى فرصة، ويوفر وسيلة لفهم المخاطر التي ينبغي تحديدها وإدارتها، كما يدعم أساليب الرقابة الداخلية لضمان أداء أفضل.

٣- مواءمة الموارد: يخلق القدرة على استخدام الموارد بكفاءة أكبر، ويخلق الفرصة للتخلص من التكاليف غير الضرورية، حيث يعزز من التوافق والمواءمة بين الموارد والمصادر.

٤- إدارة الأحداث غير المتوقعة: يخلق القدرة على إعطاء الحلول الأنسب للمطالب والتحديات التي تشكل مخاطر غير متوقعة في مواجهة الانحرافات عن الأهداف، حيث يعزز إدراك المخاطر المحيطة بالأعمال وتأثيراتها الفعلية.

وبناء على ما سبق، ترى الباحثة أنه على المدققين الداخليين ذوي الخبرة تكييف هذه الأفكار مع هياكل وعمليات الشركات التي ينضوون ضمن كوادرها، لتطبيق مدخل التدقيق الداخلي القائم على المخاطر RBIA بشكله الأمثل. فإذا لم يكن إطار إدارة المخاطر متيناً فلن تكون الشركة قادرة أو جاهزة لتطبيق RBIA، بالتالي يتوجب على المدققين الداخليين في مثل هذه الشركة تعزيز الممارسات الأجدر لإدارة المخاطر لتحسين نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات المثلى إلى الإدارة العليا بهذا الخصوص.

وتم وضع العديد من معايير التدقيق الداخلي التي تؤكد ربط التدقيق الداخلي مع إدارة المخاطر:

١- حيث أكد معيار التدقيق رقم (٢٠١٠) أنه " من أجل إعداد خطة التدقيق المبنية على المخاطر، يجب على مدير التدقيق الداخلي التشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة وأن يفهم استراتيجيات الشركة وأهداف العمل الرئيسة، والمخاطر المترتبة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بمراجعة وتعديل الخطة حسب الاقتضاء للاستجابة للتغيرات في الأعمال والمخاطر والعمليات والبرامج والنظم والضوابط الرقابية على مستوى الشركة. 70

70 الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي، ترجمة جمعية المدققين الداخليين في لبنان - لبنان ٢٠١٧ جمعية المدققين الداخليين (٢٠١٧)

ونلاحظ أن المعايير أوصت بأن يكون نشاط التدقيق الداخلي على صلة وثيقة باستراتيجيات الشركة وفهمها بشكل معمق ليكون دوره أكثر فعالية على مستوى عمليات الشركة التشغيلية والاستراتيجية.

٢- وكذلك أكد المعيار رقم (٢٠٦٠) أنه على مدير التدقيق الداخلي أن يقدم تقارير تشمل على مواقع المخاطر الهامة، ومواضيع الرقابة وأمور التوجيه العامة، وأية أمور تتطلب الانتباه من قبل الإدارة العليا أو مجلس الإدارة.

٣- ونص المعيار (٢١٠٠) على "إن المصادقية والقيمة المضافة للتدقيق الداخلي تتعززان عندما يكون المدققون

استباقيين وتعطي تقييماتهم آفاقاً جديدة وتأخذ الآثار المستقبلية في الاعتبار. " ٧١

كما أن من مهام التدقيق الداخلي النظر في جميع المجالات الرئيسية لإدارة المخاطر وكيفية إدارتها، ووفقاً لرأي لجنة رعاية المنظمات في تقريرها (COSO) بأن التدقيق الداخلي يمارس الرقابة المانعة التي تعد جزءاً متمماً لإدارة المخاطر في الشركة، وهي بهذا تعد إدارة كفوءة وفاعلة في إدارة الخطر قبل وقوعه ٧٢، وإن من أهمية إدارة المخاطر على المدى البعيد التأكد من استمرارية الشركة في نشاطها، والتأثير في سلوكيات العاملين، من خلال وضع ضوابط لمنع واكتشاف أي مخالفات أو تجاوزات في العمليات عند ممارسة النشاط.

٧٣

ترى الباحثة أن دور المدقق الداخلي دور بتقديم تقريره الداعم للعمليات التشغيلية والمالية، والعمل كمحلل للمخاطر والرقابة لتزويد المديرين بالمشورة والخبرة في مجال تحديد وتقييم المخاطر وأنظمة الرقابة والاستراتيجيات التي تحد من هذه المخاطر.

71 <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

72 Aquilla Jill, op cit

7-2-2 مفهوم الرقابة الداخلية

اتفقت كل من لجنة COSO المنبثقة عن لجنة المنظمات الراعية المعروفة بلجنة تريداوي، Treadway ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية حسب المعيار ٣١٥ على تعريف الرقابة الداخلية بأنها: عملية تنتج وتتأثر بمجلس إدارة الشركة وإدارتها وأفراد آخرين وتكون مصممة لتعطي تأكيداً معقولاً بخصوص فعالية الأعمال وكفاءتها والالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة.^{٧٤}

كما تم تعريف نظام الرقابة الداخلية بأنه " خطة الشركة والطرائق التي تستعملها الوحدة لحماية موجوداتها وتزويدها بالمعلومات الدقيقة والموثوق بها، لترقية وتحسين الكفاية التشغيلية وتشجع الالتزام بالسياسات الإدارية المفروضة

" ٧٥

ولقد عرفت معايير التدقيق الداخلي ٢٠١٧ الرقابة بأنها: أي تصرف أو تدبير تتخذه الإدارة والمجلس وجهات أخرى بهدف إدارة المخاطر وزيادة درجة احتمال تحقيق الغايات والأهداف المنشودة.^{٧٦}

وبناءً على ما تقدم، ترى الباحثة بأن الرقابة الداخلية تتمثل في مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم وضعها من قبل إدارة الشركة بهدف الإشراف ومتابعة أداء العمليات المالية وغير المالية والتحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المطبقة لإنجاز أهداف الشركة بفعالية.

74 International auditing and assurance standards Board, IAAS 315, 2017.

75 Romeny, Marshenall. B, Steinhart, Paul John; **Accounting information Systems**; 8th ed ,2000.

76The Institute of Internal Auditors (IIA); International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing; Issued, 2017

8-2-2 مكونات الرقابة الداخلية

إن كفاءة وفعالية النظام الرقابي الموضوع سيؤدي كنتيجة حتمية إلى تحقيق أهداف رئيسية للشركة وتتجلى في: (الثقة العالية في التقارير المالية المقدمة، فعالية وكفاءة وكفاية العمليات، الالتزام بالقوانين والأنظمة) ٧٧ حيث تتألف مكونات الرقابة الداخلية حسب كوسو COSO من:

١ - **بيئة رقابية:** تتضمن بيئة الرقابة مجموعة من المعايير والإجراءات التي تمثل الأساس لممارسة الرقابة الداخلية في الشركة، حيث تتضمن بعض المبادئ، مثل الاستقامة والالتزام بالنزاهة والأخلاق، حيث تمكّن مجلس الإدارة من القيام بالمهام الرقابية والإشراف وتحديد السلطة والمسؤولية، واستقطاب وتطوير وتدريب العاملين ذوي الكفاءة، ومساءلة الأفراد عن مستوى الأداء في السعي لتحقيق الأهداف. ٧٨

٢ - **أنشطة الرقابة:** هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، والأمثلة على أنشطة الرقابة المحددة تتضمن ما يلي:

- التفويض
- عمليات فحص الأداء
- معالجة المعلومات
- أدوات الرقابة المادية
- فصل المهام. ٧٩

والهدف من هذه الأنشطة هو حماية أصول الشركة وضمان موثوقية السجلات المحاسبية، وتشمل أنشطة الرقابة تسجيل المعاملات والوثائق والسجلات، الضوابط المادية، التحقق المستقل الدوري، الفصل بين الواجبات.

77 Robertson, Jack C. PhD ; Louwers, Timothy J. PhD; **Auditing and Services** ; McGraw-Hill/Irwin. 10th ed, 2002

78 Aquilla Jill, op cit

٧٩ معايير التدقيق الدولية لسنة ٢٠٢٠ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الاردن , ٢٠٢٠ المعيار ٣١٥

٣- **تقييم المخاطر:** تتكون من تشخيص المخاطر وتحليلها، إذ يتضمن تشخيص المخاطر فحص العوامل الخارجية، مثل: التطورات التكنولوجية والمنافسة والتغيرات الاقتصادية، وعوامل داخلية مثل نوعية وجودة المستخدمين، وطبيعة أنشطة الشركة وخصائص عملية معالجة نظام المعلومات^{٨٠}.

٤- **المعلومات والاتصالات:** تقدم معلومات حول بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وإجراءات الرقابة وتستخدم المتابعة من قبل الإدارة لتوجيه العمليات وضمان الامتثال للمتطلبات التنظيمية والقانونية، وتستخدم الإدارة أيضاً المعلومات الخارجية لتقييم الأحداث والظروف التي تؤثر في عملية صنع القرار والتقارير الخارجية^{٨١}.

٥- **المتابعة:** تعني العمليات التي تستخدمها الشركة لتقييم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية، وتتضمن المتابعة تقييم عملية تصميم وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية على أساس زمني، بالإضافة إلى أخذ التصرفات التصحيحية كلما كان ذلك ضرورياً^{٨٢}.

9-2-2 دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

تقع مسؤولية تبني تصميم نظام للرقابة الداخلية فعال على عاتق الإدارة ومجلس الإدارة، حيث يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقديم النصح فيما يتعلق بتصميم وفعالية الرقابة الداخلية ويرفع تقاريره لمجلس الإدارة أو للجنة التدقيق بخصوص ذلك. وقد تعزز دور التدقيق الداخلي من خلال متطلبات فرضتها كل من سوق نيويورك للأوراق المالية (NYSE) والرابطة الوطنية لسماسرة الأوراق المالية - نظام التسعير الآلي (NASDAQ) على الشركات المدرجة

^{٨٠} يعقوب، فيحاء عبد الله، مرجع سابق

81 Arens, Alvin A.& Elder, Randal J.&Beasley, Mark S. **Auditing AND Assurance Services**. An Integrated, Approach, 14th ed., Edition,2012

^{٨٢} هلاكي، محمد جمال، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٣.

فيهما من أجل إيجاد قسم للتدقيق الداخلي، إذ يساعد التدقيق الداخلي ويؤدي عملاً هاماً في توثيق وتقييم جودة الرقابة الداخلية.^{٨٣}

وقد وضع معهد المدققين الداخليين المعيار (٢١٢٠) الذي ركّز بشكل مباشر على هذه النقطة (الرقابة): ينبغي أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بمساعدة الشركة في الحفاظ على رقابة فعّالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتشجيع التحسين المستمر لها. ^{٨٤}

إن التدقيق الداخلي مسؤول عن المواضيع التالية فيما يخص تقييم فعالية الرقابة الداخلية في الشركة. ^{٨٥}

- ١- تقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة بحسب المفهوم الشامل.
- ٢- اختبار التزام الأفراد والسياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة لتحديد مدى الالتزام به.
- ٣- فحص وتقييم موثوقية المعلومات المالية والتشغيلية والأدوات المستخدمة لقياسها والتقرير عنها وفحص وتقييم كفاءة استخدام الموارد.
- ٤- مراجعة الأدوات المستخدمة في حماية الأصول والتحقق من وجودها بشكل مناسب.
- ٥- تزويد إدارة الشركة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والاستشارات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها من أجل مساعدتها في الوفاء بمسؤولياتها بفعالية.
- ٦- التحقق من مدى كفاية نظام المعلومات في توفير البيانات الأساسية لمختلف المستويات الإدارية عند اتخاذ القرارات.
- ٧- تأكيد التعاون بين الإدارات المختلفة المكونة للهيكل التنظيمي للشركة، ومدى قدرة هذه الإدارات على تبادل المعلومات المتاحة بسهولة ويسر، وبما يساعد على تحقيق الأهداف المخططة.

83 Rittenberg Larry E & Others, Auditing A Business Risk Approach- Thomson Higher Education 2008

84 Pickett K H Spencer, The Essential Handbook of Internal Auditing, Published by John Wiley & sons Ltd, 2005.

85 Hock Brain & Lynn Roden. CMA/PART1/ Finance Planning Performance & Control/Fifth Edition 2017 Hock International L.L.C

٨- تقييم تلك المجالات التي تكون أكثر عرضة للمخاطر في ضوء أهداف الرقابة الرئيسية.

٩- عمل التدقيق اللاحق لاكتشاف ما إذا كانت الإدارة قد تفاعلت مع توصيات التدقيق. 86

وبعد صدور قانون سربانس أوكسلي عام ٢٠٠٢ فإن مهنة التدقيق الخارجي ابتعدت عن المسؤولية عن الغش والخطأ لتلقي هذه المسؤولية كاملة على الإدارة التي عليها تصميم رقابة داخلية فعّالة، ما اضطر الإدارة إلى اللجوء للاعتماد على إدارة التدقيق الداخلي لتقوم هي بالتأكد من فعالية الرقابة الداخلية التي تكفل بدورها الحماية من الغش

والخطأ⁸⁷

تجد الباحثة أن وجود قسم للتدقيق الداخلي يتمتع موظفوه بالكفاءة والخبرة والتأهيل المناسب، والاستقلالية والوضع التنظيمي الجيد ووجود إدارة ومجلس إدارة يدعم جهوده ويمنحه السلطات والصلاحيات اللازمة لأداء دوره الرقابي الهام، ويعمل وفق خطة ومنهج مدروس وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ليساهم في تحسين وتقييم فعالية الرقابة الداخلية في الشركة، وذلك من خلال ما يقدمه من مقترحات وتوصيات تساعد على تلافي نواحي القصور والضعف والتي ستؤدي إلى تحسينها وتطويرها في حال تم التعامل معها بالشكل المطلوب.

إن نشاط التدقيق الداخلي يؤدي إلى إضافة قيمة للشركة، وذلك من خلال إنجاز الأهداف التالية، والتي ترتبط بفعالية الرقابة الداخلية:

١- التعرف على مخاطر الصناعة وبيئة الأعمال والمخاطر التشغيلية وتحليلها، فعندما يكتسب المدقق الداخلي خبرة بالصناعة وبيئة العمل والمجالات التشغيلية التي تعمل بها الشركة، تسمح له بالتعرف على المتغيرات وتقييمها للحد من المخاطر أو إلغائها، والتي كان من الممكن أن تخلق خسائر محتملة، وبذلك يضيف قيمة للشركة.^{٨٨}

86 pickett,2005, P 87-88 op cit

87 القاضي حسين، مرجع سابق ص ٥٥

٨٨ الساعدي محمد زامل، مرجع سابق

٢- تحسين كفاءة العمليات التشغيلية

حيث اكتسب التدقيق الداخلي الدراية والاطلاع على تفاصيل عمل كل الأقسام والإدارات في الشركة من خلال التقييم المستمر لأنشطتها وعملياتها، ما ساعده على تقديم المقترحات المناسبة التي تؤدي إلى تحسين أدائها وترفع من جودة عملياتها، وبالتالي تصبح أكثر كفاءة وفعالية في أدائها لعملها. ٨٩

٣- تأكيد الالتزام بتوجيهات الإدارة

يقوم التدقيق الداخلي بالتقرير عن مدى التزام أقسام الشركة بتوصيات وتوجيهات الإدارة، حيث تصف هذه التوجيهات عادةً إجراءات الرقابة الداخلية التي تم تأسيسها من قبل الإدارة للحد من المخاطر أو إلغائها ضمن أنشطة العمليات. ٩٠

٤- تأدية الخدمات كممثل للإدارة

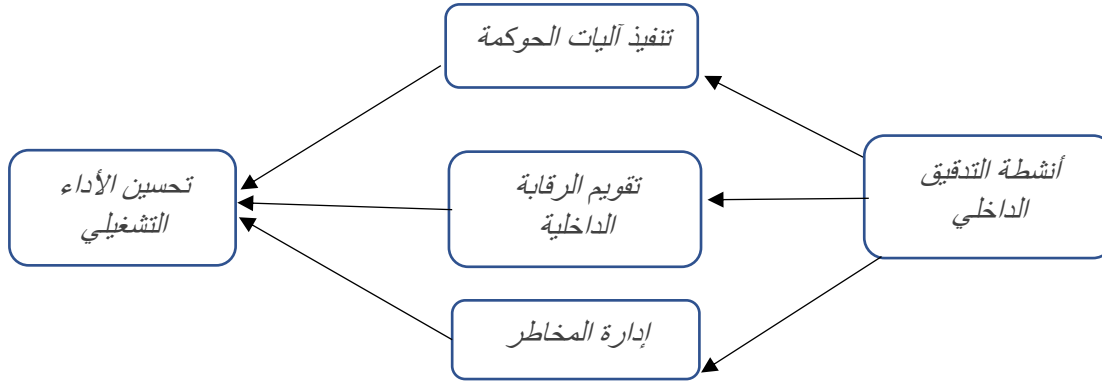
أضحت التعقيدات الموجودة في الشركات الضخمة عائقاً أمام الإدارة العليا لعمل الزيارات اللازمة للمواقع والفروع التابعة لها واكتشاف الثغرات في عملها، لذلك تم التعويل على إدارة التدقيق الداخلي لسد هذا الفراغ الحاصل من خلال التقييم الموضوعي الذي يقوم به لعمل هذه الأقسام والمواقع وتقديم المعلومات اللازمة لتلافي أي تقصير يمكن أن يؤثر على نجاح الشركة.

إن الأهداف الأربعة التي ذكرناها والتي يقوم بها التدقيق الداخلي تجعل منه مصدراً لإضافة قيمة للشركة فيما لو أنجزت هذه الأهداف، كما أن قيام التدقيق الداخلي بالتدقيق التشغيلي والاستراتيجي والتدقيق المالي وتدقيق الالتزام

٨٩ مالك ياسر، المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وأثرها على فعالية أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير جامعة الكوفة. ٢٠١٧

٩٠ الأمير علي، كفاءة وفعالية نظام التدقيق الداخلي وأثره في تطبيق حوكمة الشركات دراسة عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٢٠١٧

يسهم في تقييم فعالية الرقابة الداخلية، وبالتالي يقدم تطمينات حول تحقيق الشركة لأهدافها والمتمثلة بتحقيق الكفاءة والفعالية التشغيلية، لإعداد التقارير الموثوقة، والالتزام بالقوانين والأنظمة المتبعة. ٩١



الشكل رقم (٤) أنشطة التدقيق الداخلي

المصدر: الساعدي محمد زامل، حكيم حمود، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية

تجد الباحثة أن نشاط التدقيق الداخلي المتمثل بتقييم كل من الحوكمة والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من خطوات الدفاع الأولى للشركة، والذي يدعم استمرارية الشركة وتقديم تأكيد معقول حول تحقيق أهداف الشركة المتمثلة بالشقين المالي (التقارير المالية الموثوقة) والتشغيلي (الكفاءة والفعالية التشغيلية)

الفصل الثالث: دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي مقدمة

3-1 المبحث الأول: أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية

3-1-1 تمهيد

3-1-2 مفهوم القرارات الاستراتيجية

3-1-3 خصائص القرارات الاستراتيجية

3-1-4 العوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات الاستراتيجية

3-1-5 مراحل عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية وترشيدها

3-1-6 الدور الاستراتيجي للتدقيق الداخلي ضمن تحديث إدارة المخاطر المؤسسية للجنة كوسو COSO

3-2 المبحث الثاني: أهمية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي.

3-2-1 تمهيد

3-2-2 مفهوم الأداء التشغيلي

3-2-3 قياس الأداء التشغيلي وتحسينه

3-2-4 مداخل تحسين الأداء التشغيلي

3-2-5 أبعاد الأداء التشغيلي

3-2-6 أهداف الأداء التشغيلي

3-2-7 أهمية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي واتخاذ القرارات الاستراتيجية

مقدمة

في الشركات ذات الأداء الرفيع، يود كل جزء من الشركة أن يساهم على مستوى أعلى، ويكون له دور أقوى سواء كان ذلك في المبيعات أو العمليات أو الدعم الإداري.

فقد تحول دور المدير المالي من دور إبلاغي ضيق إلى دور أوسع في أعمال الشركة من خلال تقديم رؤية فريدة في النتائج المالية، وقد انتقل قسم الموارد البشرية من التوظيف إلى الإدارة الاستراتيجية لشؤون الأفراد من خلال ربط أهمية الأشخاص المناسبين بتحقيق النتائج. ولذلك يمكن رؤية المسار نحو الارتقاء بالتدقيق الداخلي من خلال نماذج ناجحة لتقدّم المجالات الأخرى في تعزيز أدورها. ويحتل التدقيق الداخلي من خلال اختصاصه المؤسسي الواسع وعلاقته الإبلاغية، مكانة فريدة تؤهله على نحو خاص إلى الاستفادة من ذلك في بيئة العمل المعاصرة التي لا تنتهي تحدياتها، حيث يحتل التدقيق الداخلي مركزاً فريداً يؤهله لأن يكون شريكاً استراتيجياً، فمن المستحيل تدقيق عملية ما دون فهم أهداف العملية وقواعد الحوكمة وسياقها في المجال، وهكذا الحال بالنسبة لخطة التدقيق، فعند وضع خطة تدقيق سنوية مناسبة بدون معرفة عميقة باستراتيجية العمل فلن يكون بمقدوره إحراز أي تقدم فيما يخص اعتباره شريكاً استراتيجياً.⁹²

⁹² The Institute of Internal Auditors **Elevating Internal Audits Strategic Impact**, globaliia.org,2016.

3-1 المبحث الأول: أهمية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية

3-1-1 تمهيد

أصبح التدقيق الداخلي بحاجة إلى أن يتعرف على الأدوار الرئيسية في الشركة وأن يكتسب فهماً شاملاً لكل من العمل على ما هو عليه حالياً وإلى أين يتجه. ولكن مع الرغبة في أن يكون دور التدقيق الداخلي أقوى فإنه توسع دوره من التدقيق والتقييم والاستشارة، إلى فهم الاستراتيجية فهماً عميقاً بحيث يكون أقدر على تحديد المخاطر المتأصلة التي تعترض تحقيق أهداف الشركة وتحديد ما إذا كانت تدار هذه المخاطر جيداً. فامتلاك مقعد على الطاولة والحضور فعلياً أثناء وضع الاستراتيجية يوفر سياقاً أفضل بكثير من مجرد قراءة الخطة في المرحلة الختامية.

3-1-2 مفهوم القرارات الاستراتيجية

الاستراتيجية هي اتجاه ونطاق الشركة على المدى الطويل، والتي تحقق ميزة في بيئة متغيرة من خلال تكوين الموارد والكفاءات بهدف تحقيق توقعات المساهمين.⁹³

فقد عرفها (Ansoff, H. Igor) (إن الاستراتيجية هي قاعدة لاتخاذ القرارات وهي ذات علاقة مباشرة بالقرارات طويلة الأجل). وتشكل استراتيجية الشركة خطة رئيسية شاملة توضح الخطوات الكفيلة بتحقيق مهمة الشركة وأهدافها حيث إن وجود استراتيجية واضحة للشركة يعزز الميزة التنافسية لديها ويقلل المخاطر التنافسية⁹⁴

أما القرارات الاستراتيجية فقد تباينت آراء الباحثين بخصوص مفهوم القرارات الاستراتيجية، فعرفها الباحثان Johnson & Scholes هي تلك القرارات التي تؤثر بعمق في قدر ومستقبل الشركة من خلال مدى التجاوب والتوافق بين هذه القرارات ومتطلبات البيئة المتغيرة.⁹⁵

⁹³ Johnsen Gerry, Scholes Kevan, **Exploring corporate strategy**, Eleven edition, 2017, p3

⁹⁴ Wheelen Thomas, Hunger David, **Strategic Management and Business Policy**, thirteenth Edition, TOWARD GLOBAL SUSTAINABILITY " 13th ed. , Pearson , Prentice-Hall Inc.2012

⁹⁵ Johnsen Gerry, Scholes Kevan, op cit, p

وفيما بعد عرفها (Mintzberg) إنها القرارات التي تحدد مسيرة الشركة الأساسية واتجاهها العام في ضوء المتغيرات المتوقعة وغير المتوقعة التي قد تحدث في البيئة المحيطة، وهي في النهاية تشكل الأهداف الحقيقية للشركة، وتساعد في رسم الخطوط العريضة التي من خلالها تمارس الشركة عملها وتوجه توزيع المصادر وتحدد فاعلية الشركة.^{٩٦} كما يمكن القول هي القرارات التي تتعامل مع المستقبل البعيد المدى للشركة بأكملها وهي نادرة، شاملة، وموجهة، تحدد الاتجاه العام للشركة في تحقيق أهدافها من خلال قدرتها على التنبؤ بكافة المستجدات التي تحدث في البيئة التي تحيط بالشركة، حيث تعالج مشاكل معقدة ويكون تأثيرها محورياً في نجاح الشركة.^{٩٧} تجد الباحثة مما سبق أنه بالرغم من الاختلافات الظاهرية في تحديد مفهوم القرار الاستراتيجي ولكنه يعتبر من قبل الباحثين ذا أهمية أساسية للشركة إذ يبنى عليها التنبؤ والتهيؤ بمستقبل الشركة وتوقع متطلباتها وتفعيل كافة مواردها المختلفة، ويتطلب موهبة ومهارات ابداعية وقيادة واعية وفاعلة مدركة تماماً لكافة المتغيرات البيئية لتساعد الشركة في التكيف مع بيئتها الخارجية من خلال تحليل تلك المتغيرات واستنباطها وفق المعلومات المستخلصة لديها.

3-1-3 خصائص القرارات الاستراتيجية

حدد الباحثون ثلاث خصائص للقرار الاستراتيجي والتي تتعلق بالمستقبل البعيد للشركة:

- ١- **قليلة:** القرارات الاستراتيجية غير اعتيادية، نادرة الحدوث وليس لها مدركات سابقة لتتبعها.
- ٢- **شاملة:** تمتاز بنطاق واسع من المعلومات وتتطلب التزام كافة العاملين في مختلف المستويات بها.^{٩٨}
- ٣- **موجهة:** تتناول القرارات الاستراتيجية الأعمال المستقبلية للشركة وذلك من خلال المستويات العليا حيث يترتب عليها تحديد الاتجاه العام لعمل المستويات الدنيا في الشركة والنهج الذي ستتبعه الشركة في المستقبل.^{٩٩}

⁹⁶ Wilson David, Nutt Paull, **Handbook of Decision Making**, 2010, United Kingdom, p19

⁹⁷ Asaari, M. & Razak, R. (2009). **Strategic decision-making practices and Organization performance: A conceptual perspective of Malaysian organizations**

⁹⁸ Shepherd, N. (2014). "An empirical examination of the strategic decision-making process the relationship between context, process, & outcomes". Doctoral dissertation, Aston University.

⁹⁹ صقور مجد، الصرن رعد، الإدارة الاستراتيجية، الجامعة الافتراضية السورية، ٢٠١٨

أضاف (Johnson and Schles) و (Wheelen) بأن طبيعة القرار الاستراتيجي يتصف بما يأتي:^{١٠٠}

١- يهتم بمجمل نشاطات الشركة لتكوين رؤية واضحة يستطيع صانع القرار من تقريب صورة للمستقبل من خلالها.

٢- ذو توجهات مستقلة، لذا يستوجب التمعن في جوانب التحليل البيئي لتقليل المفاجأة.

٣- مقابلة نشاطات الشركة قياساً بالبيئة التي تعمل فيها ومقابلتها مع قدراتها المستقبلية.^{١٠١}

٤- يتأثر بقيم وتوقعات أصحاب المصالح والمجتمع.

٥- النفقات المالية الكبيرة اللازمة للقرارات الاستراتيجية.

٦- الصعوبة في التراجع أو تغيير القرارات الاستراتيجية.

٧- تشكل القرارات الاستراتيجية في الغالب تعارضاً بين المديرين والعاملين في الشركة وفق المصالح المتباينة

لكلا الطرفين.^{١٠٢}

حيث تركز الاستراتيجية العليا للشركة على إعداد خطط الاستراتيجيات العامة اللازمة لإدارة المجالات التي تعمل

فيها الشركة ووحداتها الاستراتيجية SBU's من خلال اتخاذ القرارات الاستراتيجية التالية:

- متى تدخل الشركة مجالات أو أنشطة جديدة ولماذا؟
- ماهي الأنشطة التي يجب أن تخرج منها الشركة ولماذا؟
- ما الذي يجب أن تفعله الإدارة لتحسين وتطوير أداء الشركة ككل؟
- تطوير مسار استراتيجي موحد a common strategic theme يتم اتباعه بواسطة أنشطة الشركة المختلفة

كلها (توسع - الاحتفاظ بالموقف الحالي - ترشيد التكاليف) وذلك لكل نشاط داخل الشركة.^{١٠٣}

¹⁰⁰ Johnsen Gerry, Scholes Kevan, op cit, p

¹⁰¹ Wheelen Thomasm, Hunger David, op,cit

¹⁰² Bulog, I. (2014). "Strategic Decision-Making Practice in Croatia- Which Decision-Making Style is More Effective?". International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic & Management Engineering, Vol. 8, No. 8, pp. 2667-2671.

¹⁰³ Neil Ritson, Strategic Management, London, Ventus Publishing, 2011.

- التنسيق بين مجالات النشاط المختلفة بهدف تقوية المركز التنافسي لهذه الأنشطة وبالتالي للشركة ككل من خلال دراسة وتحليل القرارات التالية: ^{١٠٤}
- هل يمكن تخفيض مصروفات الشركة إذا اشتركت وحدات النشاط المختلفة في عمليات البحوث والتطوير، المجهودات التسويقية، التسهيلات الإنتاجية، التوزيع؟ وماهي أشكال التنسيق المطلوبة لتحقيق ما سبق؟
- هل تؤدي هذه المشاركة إلى تدعيم وتقوية المراكز التنافسية لوحدات النشاط المختلفة داخل الشركة؟
- تحديد أولويات الاستثمار، والرقابة على تخصيص موارد الشركة فيما بين أوجه النشاط المختلفة.

4-1-3 العوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات الاستراتيجية

إن البيئة الخارجية المتمثلة بالجوانب السياسية والاقتصادية والاجتماعية تؤثر في قدرة الشركة على اتخاذ قراراتها الاستراتيجية، فضلاً عن درجة المنافسة في الصناعة، والتكنولوجيا .. الخ، وعدم التأكد البيئي، وكذلك عوامل البيئة الداخلية، ومن الجدير بالذكر أن العوامل التي تتصل بالقرار الاستراتيجي عديدة ولا يمكن حصرها، فضلاً عن تداخلها وأهميتها، ويمكن التطرق إليها بما يأتي:

١ - العامل المعرفي

يعد عاملاً مهماً في اتخاذ القرار وفاعليته من حيث كونه يشكل محور الإدراك (البيئة) وتبني الاستجابة (الخيار) ومن ثم يتشكل السلوك الاستراتيجي في صياغة أسلوب البقاء للشركة، وإن أسباب اختلاف أساليب الإدارة وفلسفتها وقراراتها، إنما يعود إلى اختلاف المديرين والاستراتيجيين في الشركة لامتلاك موارد وأساليب معرفية. ^{١٠٥}

٢ - عامل المخاطرة

يشارك متخذو القرار الاستراتيجي في إحكام العلاقة بين تحمل المخاطرة والعائد المتوقع من ذلك، وتعرف المخاطرة

^{١٠٤} أبو ناعم عبد الحميد مصطفى، الإدارة الاستراتيجية، جامعة القاهرة، ٢٠١٨.

¹⁰⁵ Munjuri, M. G. (2013). "Human capital, social capital, employee empowerment, quality of decisions & performance of commercial banks & insurance firms in Kenya". Doctoral dissertation, School of Business, University of Nairobi.

بأنها تخمين ذاتي يحدده المدير حيال النتائج التي من المحتمل أن تحققها الشركة عند اتخاذها قرار أو فعل معين.^{١٠٦}

٣- التناسب الحركي بين القرار كهدف ووسيلة للتنفيذ

في حالة إدراك متخذ القرار بطبيعة الفجوة المتوقعة بين الهدف والوسيلة المشار إليها فإن التناسب الحركي قد يتحقق، وإلا فإن الأمر يؤول إلى خلق حالة أزمة وقصور في وسائل التنفيذ لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.^{١٠٧}

5-1-3 مراحل عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية وترشيدها

بعد المشاركة والمناقشة بين المستويات الإدارية، وتقديم الأفكار المختلفة عن المشكلة، تقوم الإدارة العليا برسم الخطوط العريضة لمجموعة خطوات تنفيذ القرار، وحيث يتم بموجب الخطة الاستراتيجية الموضوعية السير وفقاً لمنهجها حتى تتحقق أهداف الشركة.

كما أن فريق الإدارة العليا وبمساعدة بعض القيادات الإدارية (كإدارة التدقيق الداخلي) الذين تتوفر فيهم الخبرة والمهارة الإبداعية يقومون بتحليل أبعاد مشكلة القرار الاستراتيجي، إن كل ما ينتج من مخرجات من شأنه مساعدة الشركة من أن تضع الخطة الشاملة لكل مستوياتها الإدارية ويمكن توضيح أهم مراحل اتخاذ القرارات الاستراتيجية:

١- مرحلة تقييم نتائج الأداء الحالي من خلال مراجعة العائد على الاستثمار، الربحية، وكذلك مراجعة وتقييم رسالة الشركة، أهدافها، وإستراتيجيتها، وسياستها.

٢- مراجعة حوكمة الشركات أي الوقوف على أداء مجلس الإدارة، ومديري إدارة القمة.

٣- مسح وتقييم البيئة الخارجية لتحديد العوامل الاستراتيجية التي تساعد على رسم الفرص المتاحة والتهديدات المحتملة.

٤- مسح وتقييم البيئة الداخلية لتحديد عوامل القوة والضعف في الشركة.^{١٠٨}

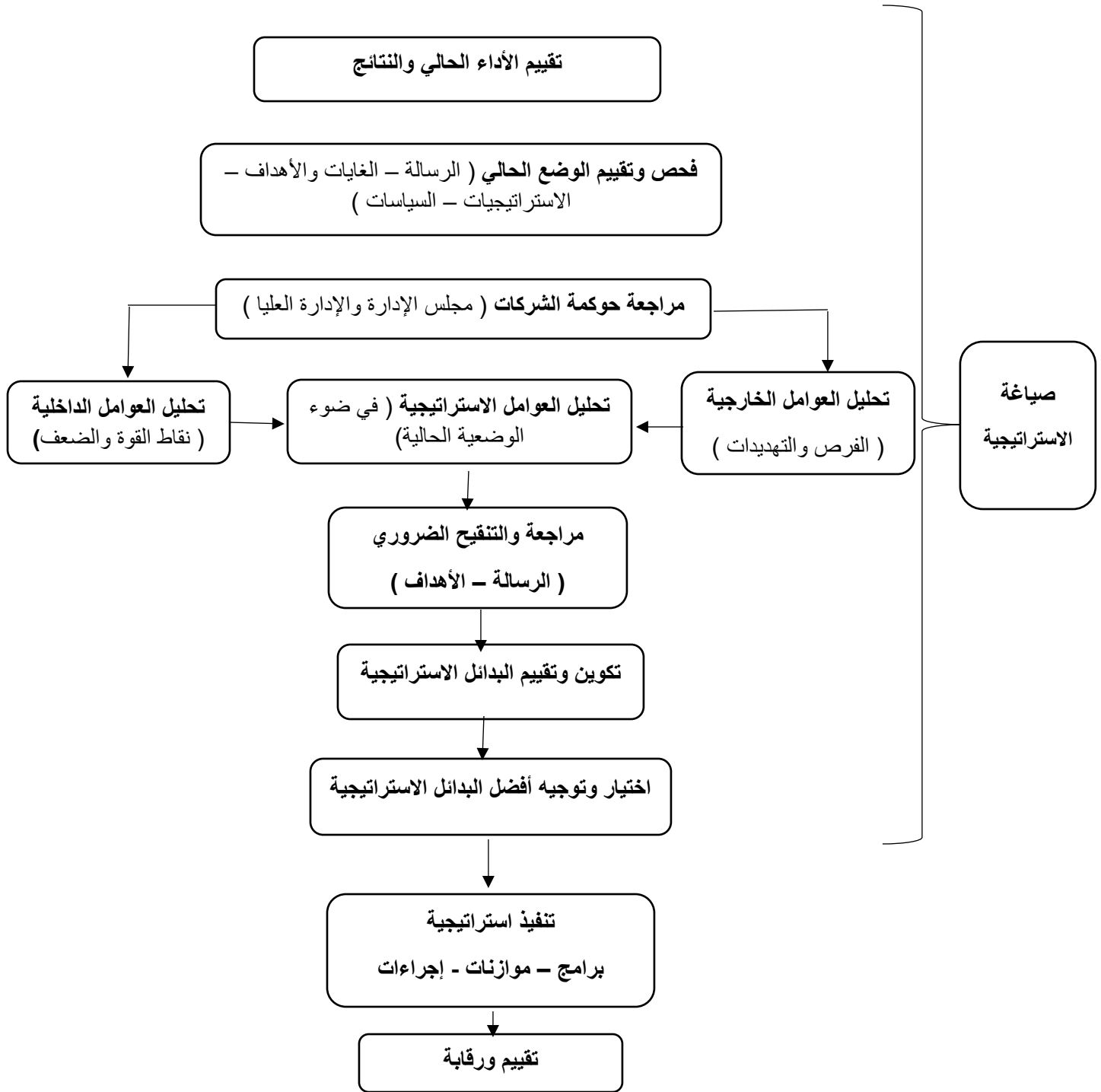
¹⁰⁶ Bulog, I. op cit

¹⁰⁷ Johnsen Gerry, Scholes Kevan, op cit, p

¹⁰⁸ الوظيفي كامل شكير، المشاركة وأثرها في ترشيد اتخاذ القرارات الاستراتيجية- بحث تطبيقي في مديرية كهرباء الفرات الأوسط، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد ٤٣.

- ٥- تحليل العوامل الاستراتيجية (SWOT) في الوضع الراهن إلى:
- تحديد المشكلة، فالمشكلات تتوضح عندما تحدد الأهداف، ووجود المشكلة يرتبط بوجود فجوة ما بين النتائج الفعلية والنتائج المخططة.
 - دراسة الأسباب الداخلة في حدوث المشكلة.
 - إنشاء وتقييم واختيار أفضل استراتيجية بديلة في ضوء التحليل (SWOT).
- ٦- تنفيذ القرار الاستراتيجي (البديل الأفضل)، ولا بد من التنفيذ بشكل فاعل لإنجاز الهدف.
- ٧- تقييم الاستراتيجيات المنفذة عبر أنظمة التغذية العكسية، والسيطرة على الأنشطة لضمان الحد الأدنى من الانحراف عن الخطط.¹⁰⁹
- وقد تشاركت مراحل عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية مع مراحل التدقيق الاستراتيجي في عدد من المراحل في الشكل التالي:

¹⁰⁹ Agnieszka Piasecka , (Strategic audit as an enterprise management tool – concept and methods), Administracja i Zarządzanie (42) 2017,p130.



الشكل رقم (٥) مراحل التدقيق الاستراتيجي

المصدر: Thomas L.Wheelen & J.David Hunger, Op.cit, p28

حيث تتمثل مراحل التدقيق الاستراتيجي بالآتي:

١- **تدقيق الموارد** هي عملية التأكد من الموارد المتوفرة والمرتبطة بأعمال الشركة، والتي يشكل جزء منها ممتلكات

الشركة. وتلك الموارد يمكن تصنيفها إلى موارد مالية وموارد بشرية والموارد المادية والموارد غير الملموسة (شهرة

المحل، السمعة، العلامة التجارية)¹¹⁰

٢- **تحليل سلسلة القيمة** هي عبارة عن مجموعة مرتبطة من الأنشطة التي تخلق القيمة والتي تبدأ من المواد الخام

الأساسية، وتنتهي بالموزعين في الحصول على السلع النهائية.¹¹¹

٣- **تحليل المقدرة الجوهرية**: تعد المقدرة الجوهرية عنصراً مهماً في تنافسية الشركة باعتبار الشركة نظاماً متكاملًا

من المقدرات الجوهرية تكون ذات قدرة مستمرة على العطاء لتتماشى ومتطلبات التنافسية، فالمقدرة الجوهرية هي

التي تصنع التفوق 112

٤- **تحليل الأداء**

الأداء يتحقق عندما تقوم الشركة بتحديد العناصر الرئيسية له، التي تشمل الممارسات والهياكل التنظيمية وهو

الحلقة الأخيرة التي ترغب الشركة بتحقيقها بكفاءة وفاعلية.¹¹³

حيث تبرز أهمية **التدقيق الاستراتيجي** في كونه وسيلة فعالة تزيد من قدرة الإدارة على تعديل خياراتها

الاستراتيجية بصورة مستمرة، وذلك بسبب التغيرات المستمرة في البيئة المحيطة، أي القيام بعمليات التقويم

والرقابة باستمرار، إذ إن تعقد عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية وإمكانية تأثيرها على كافة عمليات الشركة

يقضي بتبني إجراءات التدقيق الاستراتيجي التي تقوم على الشمولية والتكامل، فضلاً عن الخصائص الأخرى

¹¹⁰ Riley, Jim, " **Strategic Audit** " , (2012) , www.tutor2u.net

¹¹¹ Wheelen , Thomas L. & Hunger J. David, op cit

¹¹² Coulter, Mary , (2010) , " **Strategic Management in Action**", 5th Edition, Pearson Education , Inc. , Upper Saddle River , New Jersey, USA.,P 77.

¹¹³ Molina, C. & Callahan, J. , (2010) , " **Fostering Organizational Performance**", The Role of Journal of Management Development, Vol. 29, No.1.

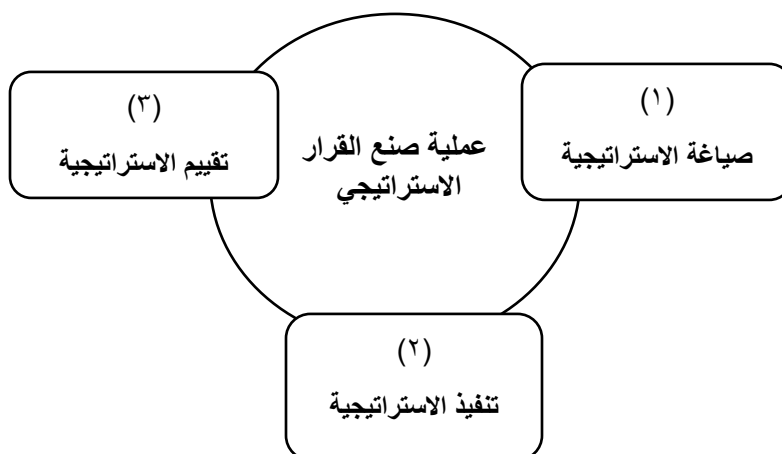
المذكورة ضمن مراحل اتخاذ القرارات الاستراتيجية^{١١٤}

ويمكن تلخيص عملية صنع القرارات الاستراتيجية بالشكل التالي:

١- تقييم جودة عملية صياغة الاستراتيجية.

٢- تقييم جودة محتوى الاستراتيجية الموضوعة.

٣- تقييم مدى تحقيق استراتيجية الشركة للأداء والنتائج المرجوة.^{١١٥}



الشكل رقم (6) عملية صنع القرار الاستراتيجي

المصدر: KPMG, IIA Netherland, Discussion Paper-Strategy-related auditing-Exploratory research on the consideration of strategic risk and organizational strategy in internal audits, 2015

وتم استخدام هذا النهج العقلاني في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بنجاح من قبل عدة شركات مثل Warner-

Lambert و Target و General Electric و IBM و Avon Products و Taisei Corporation

تري الباحثة أن الشركات تركز على إعداد الخطط الاستراتيجية لإدارة المجالات والأنشطة التي تعمل بها للوصول

إلى قرارات استراتيجية على تنوعها كدخول سوق جديد أو الاستغناء عن نشاط أو منتج غير مجدٍ من الناحية

التشغيلية للشركة، توسع، ترشيد التكاليف، تقوية المركز التنافسي لتحسين مستوى صنع القرار الاستراتيجي من خلال

^{١١٤} علي سلامة، دور التدقيق الاستراتيجي في الكشف عن حالات الفساد المالي في العراق- إطار مقترح، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٩٧، ص ٥٢٦-٥٤٤، ٢٠١٦

^{١١٥} KPMG, IIA Netherland, op cit

تقييم نتائج الأداء، ومراجعة حوكمة الشركات الذي عنى بها نشاط التدقيق الداخلي وأصبح أبرز أدوات الحوكمة في الشركات من خلال دعم الإدارة بمعلومات تسقط الضوء على مكان الخطر في الشركات للوصول بالأداء التشغيلي لأعلى المستويات.

6-1-3 الدور الاستراتيجي للتدقيق الداخلي ضمن تحديث إدارة المخاطر المؤسسية للجنة كوسو COSO

قامت لجنة المؤسسات الراعية للجنة تريداوي كوسو بتحديث إطارها "إدارة المخاطر المؤسسية - إطار متكامل" تحت عنوان إدارة المخاطر المؤسسية - الموازنة بين المخاطر والاستراتيجية والأداء، يعترف هذا التحديث بالأهمية المتزايدة لدور مديري التدقيق الداخلي في المساعدة على توجيه استراتيجية الشركة

حيث تسعى المسودة إلى تقديم رؤية متعمقة أكثر في الدور المناسب لإدارة المخاطر المؤسسية عند وضع الاستراتيجية وتنفيذها، كما تقدم المسودة نظرة مختلفة إلى طرق عرض المخاطر في وضع الأهداف وتحقيقها في عالم تتزايد فيه تعقيدات العمل ويشجع تحديث كوسو مجالس الإدارة على المضي قدماً في استخدام إدارة المخاطر في "اختيار الاستراتيجية وتقييمها".¹¹⁶

كما أنها توضح كيفية تعزيز اختيار الاستراتيجية، فاختيار الاستراتيجية يستلزم عملية منظمة لاتخاذ قرارات تقوم على تحليل المخاطر وتنسيق الموازنات والأنشطة مع مهمة الشركة ورؤيتها، وإضافة إلى ذلك، تنظر مسودة كوسو إلى الوظيفة الاستراتيجية لإدارة المخاطر باعتبارها وظيفة تعزز من "مرونة الشركة"¹¹⁷، وهو ما تعرفه المسودة بأنه قدرة الشركة على توقع التغير والاستجابة له، وذلك بتقديم تحليل حاسم في الأوقات التي تحتم تغيير الاستراتيجية نظراً لحالات العمل المتغيرة. لذلك تدعم مسودة كوسو وبحزم الانتقال إلى دور أكثر استراتيجية للتدقيق الداخلي.¹¹⁸

¹¹⁶ لجنة المؤسسات الراعية للجنة تريداوي (أو لجنة كوسو) COSO ، إدارة المخاطر المؤسسية - الموازنة بين المخاطر والاستراتيجية والأداء مسودة العرض العام ملخص تنفيذي، يونيو ٢٠١٦ ، ٥ ، ٣ ، www.globaliaa.org.

¹¹⁷ Akinosho Esi, how a disrupted internal audit can be a stronger strategic partner, Feb 2019

¹¹⁸ معهد المدققين الداخليين المعتمدين البريطاني الاستراتيجية ، "٢٥ مايو ٢٠١٦ www.iaa.org.uk

المبحث الثاني: أهمية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي

1-2-3 تمهيد

أصبحت إدارة المخاطر وأنظمة الحوكمة المؤسسية من العوامل المهمة في إدارة الأعمال عالمياً، حيث أصبحت العديد من الشركات والمؤسسات مطالبة بتبني وتطبيق إجراءات وسياسات الحوكمة إما عن طريق الأنظمة والتشريعات أو عن طريق الأطراف ذات العلاقة بها.

على الرغم من ذلك، فإن الكثير من الشركات تختار تطبيق مثل هذه الأنظمة كجزء من استراتيجية أعمالها للوصول إلى مستوى الأداء المطلوب، ومن أهم أنظمة الحوكمة المؤسسية وإدارة المخاطر نشاط التدقيق الداخلي الذي يسعى بشكل رئيس لدعم تحسين الأداء التشغيلي الذي يشمل المرونة، الكفاءة التكلفة، الجودة فاعلية التسليم بما ينعكس على أداء الشركة ككل.

2-2-3 مفهوم الأداء التشغيلي

يعتبر تحسين الأداء من أهم الموضوعات التي تحدد درجة تطور وتنظيم الاقتصاد، وتطوير وزيادة كفاءة الشركات، عدا ارتباطه الوثيق بالإدارة الاستراتيجية.

حيث تعددت مفاهيم الأداء بتعدد توجهات الباحثين والدارسين في هذا المجال، ولم يستطع علماء الإدارة الوصول إلى مفهوم دقيق وشامل، حيث إن الأداء وقياسه من أهم الأنشطة للإدارة الحديثة للشركات إذ ينقسم مفهوم الأداء

المؤسسي أو التنظيمي بشكل عام كما يطلق عليه البعض، إلى كل من الأداء التشغيلي وأداء الأعمال¹¹⁹

¹¹⁹ Jung, J.Y. and Hong, S. (2008), “Organizational citizenship behavior (OCB), TQM and performance at the maquiladora”, International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 25 No. 8, pp. 793-808.

حيث يُعرّف الأداء بأنه إنجاز أو تأدية الأعمال بطريقة أكثر فعالية وكفاءة بما يساعد الشركات على تحقيق

أهدافها، كما عُرف بأنه تحسين للسلوك وقدرة الفرد على الإسهام في تحقيق أهداف الشركات.^{١٢٠}

وإذا نظر إلى الأداء بمنظور أشمل نوعاً ما، فمن الممكن أن يساوي بينه وبين الفعالية حيث يُعرّف على أنه " علاقة

بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة " ويرى آخرون أنه يساوي الكفاءة فيعرفونه على أنه "تحقيق الأهداف

والمخرجات التي تسعى الشركة إلى تحقيقها"^{١٢١}

ويعرف العديد من الباحثين تحسين الأداء أنه "الاستعمال الأمثل للموارد لتحقيق الأهداف" ^{١٢٢}

إن الشركة التي تتميز بأداء أفضل هي التي تجمع بين الفعالية والكفاءة وتسيرهما بشكل جيد، ويمكن تعريف الفعالية

بأنها تحقيق أهداف الشركة، وتعريف الكفاءة بأنها تحقيق الأهداف بأقل الموارد الممكنة. (IIA 2016) ^{١٢٣}

أما الأداء التشغيلي فقد عُرف بأنه مستوى التحسين والتطوير في درجة الاستجابة للبيئة والعلاقة مع المنافسين،

والتي تظهر في: مرونة العمليات، التكلفة، جودة المنتج، وضمان وسرعة التسليم.

بينما يظهر أداء الأعمال في الأداء المالي مثال الربحية والعائد على الاستثمار ^{١٢٤}

وقد عُرف أيضاً بأنه الأداء الذي يشمل جميع الأنشطة الفنية للأقسام الرئيسية ومراكز العمل للوحدات

¹²⁰ Rexhepi,G,Ramadani,v,Abazi-Aili,H,Dana,L&Ibraimi,S. **The impact of Knowledge spillovers and innovation on Firm-performance: Findings from the Balkans countries.** International Entrepreneurship and Management Journal, Springer 13, 1.299-325.doi:10.1007/S11365-016-0393-8,2018

¹²¹ Barillot, "**MODELE CONCEPTUEL CAUSAL DE LA PERFORMANCE DE SYSTEMES INDUSTRIELS.**" 6ème Congrès Européen de science de systèmes (2018)

¹²² Tan,Y.(2016). Investigating the performance of Chinese banks: Efficiency and risk features London, United Kingdom: Palgrave Macmillan.

¹²³ Theiia The Institute of Internal Auditors North America www.theiia.com

^{١٢٤} أبو زيد حمادة فوزي ثابت، العلاقة بين سلوكيات القيادة البارة والتوجه الريادي والأداء : توسط دور رأس المال التنظيمي الاجتماعي والمحددات التنظيمية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة بنها مصر، ص ٥٦٤

الاقتصادية والتي تمثل المحور الأساس لوجود تلك الوحدات، وتكمن أهمية الأداء التشغيلي في أنه يمثل حجر الزاوية لنجاح أو فشل أي فكرة لعمل استثماري، لذا ومن أجل الكشف عن الأداء التشغيلي لشركة ما فإنه يتوجب علينا الارتكاز على ما يلي:

- مدى قدرة الإدارة على توليد الأرباح.
 - إمكانية المنافسة في مجالات أنشطتها التشغيلية.
 - تحسين قدرة المستثمرين على استنباط أداء الوحدة الاقتصادية.
 - استقراء مستقبل أنشطة الشركة.^{١٢٥}
- وترى الباحثة أن مفاهيم الأداء تعددت بتعدد توجهات الباحثين والدارسين في هذا المجال، ولم يستطع علماء الإدارة الوصول إلى مفهوم دقيق وشامل، حيث إن الأداء وقياسه من أهم الأنشطة للإدارة الحديثة للشركات لذا فإنه يجب أن يتم وفق أسس علمية ومنهجية مقننة والحقيقة إن الاهتمام بالأداء أصبح سمة للشركات الحديثة.

3-2-3 قياس الأداء التشغيلي وتحسينه

لقياس مدى تحسن أداء الشركة، لا بد من وجود أهداف ومقاييس ومقارنة موضوعية لما تم تحقيقه مع ما هو مخطط للوصول له، حيث يشير قياس الأداء إلى تقييم إنجازات الشركة مقارنة بالأهداف المحددة أي تحديد مدى النجاح في تحقيق الخطط المرسومة وتجسيد الاستراتيجيات المعتمدة حيث يتضمن قياس الأداء مقارنة أداء الشركة مع ما هو مخطط أو مستهدف تحقيقه.

¹²⁵ Papazafeiropoulou, Anastasia, Spanaki, Konstantina, 2015, "Understanding Governance, Risk and Compliance Information Systems (GRC IS): The Experts View", Information Systems Frontier, Volume 18, Issue 6, pp 1251-1263.

إن من وظائف عملية قياس الأداء تقديم معلومات عن الشركة من النواحي الأتية: النتائج، الموارد العمليات الجودة والكفاءة وبطريقة أخرى تقديم معلومات من وجهة نظر داخلية والتي تهتم بالقضايا الأساسية مثل إرضاء الزبون، خلق القيمة وغيرها من القضايا، وخارجية ترتبط بالبيئة المحيطة بالشركة وتطورات العرض والطلب والمنافسة¹²⁶. إن القضية الأساسية لقياس الأداء في الشركات هو قياس القيمة الناشئة أو المضافة في هذه الشركة، حيث يرى من يدعم هذه الفكرة أن الشركة ملزمة بتحقيق نوعين من الأهداف، الأول يرتبط بتعظيم القيمة المالية للشركة، والمنفعة هنا لأصحاب المال، والثاني يتعلق بالأطراف الأخرى مثل الزبائن والموظفين والمديرين وغيرهم من الأطراف صاحبة المصلحة.¹²⁷

ومن أهم القضايا التي يهتم بها لقياس الأداء وتحسينه: الأداء الاستراتيجي الذي من إحدى أدوات قياسه هي بطاقة الأهداف المتوازنة التي طورها كل من نورتون وكابلان ١٩٩٦ التي تتضمن مقاييس كمية للنواحي الأتية رضا الزبائن، مؤشرات الإبداع والابتكار، مؤشرات تشغيلية، مؤشرات مالية¹²⁸

وإن هذه الأداة تقيس الأهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل حيث تفيد بالأمور الأتية¹²⁹

- ١- تبين وتترجم مفهوم الاستراتيجية من خلال مقاييس ومعايير محددة.
- ٢- توضح معنى الاستراتيجية لكل المستويات التنظيمية وتربطها بالأهداف على مستوى الوحدات التشغيلية والتكتيكية.
- ٣- دمج الخطط المالية مع الخطط الاستراتيجية.
- ٤- تساعد في وسائل التعلم الاستراتيجي (المعلومة، اختبار فرضيات بناء الاستراتيجيات والتعديل حسب الاحتياجات)

¹²⁶ Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2018). **Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems**. Accounting, Organizations and Society, 51, 12–28.

¹²⁷ Bititci Garengo, **Performance Measurement: Challenges for Tomorrow** Article in International Journal of Management Reviews · June 2012, p655

¹²⁸ Smith Hudson, **Implementing strategically aligned performance measurement in small firms** International Journal of Production Economics 106(2):393-408 ,2015

¹²⁹ <https://balancedscorecard.org/blog/tag/balanced-scorecard/>

ويعاب على بطاقة الأهداف المتوازنة أنها لم تأخذ بعين الاعتبار مساهمة الموردين في تحقيق أهداف الشركة بالإضافة إلى دور المجتمع المحيط بالشركة، والذي يشكل الجزء الأكبر من بيئة الشركة، كما أنها لا توضح الدوافع التي تجعل الأطراف المشتركة في العمل ضمن الشركة تحقق الأهداف الفرعية والرئيسية¹³⁰

وقد اقترح Barillot نموذجاً أكثر ملاءمة وكماً حيث يشمل هذا النموذج مقياسي الكفاءة والفعالية وهي المؤشرات التي يمكن أن تعطي صورة عن مدى مساهمة الشركة في تحقيق أهداف أصحاب المصلحة في الشركة¹³¹

وما يزال إعداد قوائم مؤشرات الأداء من الإشكالات التي تواجه الباحثين، فالقبول بمؤشرات معينة واعتمادها يعني القبول بعوامل معينة كعناصر ذات وزن أكثر في قياس الأداء، وهو الأمر الذي يفتح مجال التحيز والنسبية في عملية القياس.

4-2-3 مداخل تحسين الأداء التشغيلي

Approach of Improvement Operational Performance

تتطلب العمليات التشغيلية إجراء تحسينات في أدائها بشكل مستمر، ويتم إجراء هذه التحسينات من خلال مدخلين هما، مدخل منع العطل ومدخل تحسين العملية، إذ تدعم إدارة الجودة الشاملة هذين المدخلين:

١- مدخل منع العطل Failure Prevention Approach

يعرف العطل بأنه عدم تمكن المنتج أو الأجزاء أو النظام بأكمله من إنجاز الوظائف المنوطة بها وبهدف منع

الأعطال يأتي دور مديري العمليات الذين يقومون بأربع مهام وهي:

١- معرفة الأمور التي تؤدي إلى حدوث العطل في العملية.

٢- فحص الطرائق التي تمنع من حدوث العطل.

٣- التقليل من تكرار حدوث العطل إلى أقل ما يمكن.

¹³⁰ Awadallah, A Allam - A critique of the balanced scorecard as a performance measurement tool ,International Journal of Business and Social, 2015 p98

¹³¹ Barillot, p 147 Op.cit

٤- ابتكار الخطط والإجراءات التي تساعد على استرداد حيوية العملية وإعادتها إلى حالتها الطبيعية.^{١٣٢}

٢- مدخل تحسين العملية Process Improvement Approach

يتضمن مدخل تحسين العملية نوعين من الاستراتيجيات هما استراتيجية التحسين واستراتيجية إعادة هندسة

العمليات

١- استراتيجية التحسين: ((Improvement Strategic))

تتضمن استراتيجية التحسين مدخليين هما:

أ- التحسين المفاجئ Breakthrough Improvement

ويسمى أحياناً التحسين المستند على الإبداع، وهو عبارة عن تحسينات مفاجئة على هيئة قفزات متقطعة مع التأكيد على العامل التكنولوجي والموارد المالية الكبيرة. إذ يتم التأكيد وبشكل كبير على البحث والتطوير للوصول إلى معايير جديدة والعمل بموجبها إلى حين إيجاد ابتكارات أخرى.^{١٣٣}

ب- التحسين المستمر Continuous Improvement

والذي يعني فلسفة البحث المستمر عن طرق تحسين العمليات من خلال المقارنة مع التطبيقات المتميزة وتكوين الإحساس بالمسؤولية لدى الأفراد العاملين بمسؤوليتهم عن العمليات التي يقومون بها. كما أن التحسين المستمر يشمل كلاً من الأفراد والمعدات والمواد والإجراءات، والفكرة الأساسية له هي أن كل عملية في النظام يجب أن تكون محسنة وتتم من خلال مشاركة الأفراد العاملين في عملية التحسين.^{١٣٤}

٢- استراتيجية إعادة هندسة العمليات Process Reengineering Strategic

¹³² Stevenson, William J, **Operations Management.**, Eleventh Edition, McGraw – Hill, Irwin, New York.,2012, P152.

¹³³ Slack Nigel, Chamberers Stuart, **Operations Management**, Sixth Edition, 2010, P 543.

¹³⁴ Krajewski Lee J, Ritzman Larry P, **Operations Management, processes and Supply Chains**, Tenth Edition, 2016, P 136.

وسائل تستطيع الشركة بواسطتها تحقيق تغييرات جذرية في الأداء عن طريق اعتماد عدة أنواع من الأدوات والأساليب التي تركز على العمل بعدة مجاميع مترابطة من عمليات الأعمال الجوهرية التي تستهدف الزبون بدلاً من مجموعة وظائف تنظيمية.^{١٣٥}

5-2-3 أبعاد الأداء التشغيلي

- يشير كل من (Kaplan & Norton) إلى الأداء التشغيلي من خلال تناوله ثلاثة أبعاد أساسية وهي:
- ١- **الإنتاجية:** وهي نسبة مخرجات العملية إلى مدخلاتها وتتمثل أهم مؤشرات الإنتاجية من خلال إنتاجية العمل وإنتاجية رأس المال.
 - ٢- **الربحية:** تمثل العلاقة بين النتيجة التي حققتها الشركة بالنسبة لرأس المال المستثمر أو أي نشاط آخر.
 - ٣- **الكفاءة:** وهي استخدام أقل ما يمكن من الموارد (المدخلات) للوصول إلى حجم الإنتاج المطلوب من المخرجات.^{١٣٦}

6-2-3 أهداف الأداء التشغيلي The Objectives of Operational

Performance

يرى كلاً من Krajewski and Ritzman أنها مجموعة من الأولويات التنافسية مثل الجودة والسرعة في التسليم والمرونة والكلفة المنخفضة، والتي تمكّن الشركات من قياس أدائها التشغيلي والوصول إلى النتائج المرغوبة التي تسعى الشركة إلى تحقيقها، وقدرتها على تحديد أهدافها من خلال الاستخدام الكفء والفعال لمواردها المتاحة، ويمكن تقويم الأداء التشغيلي للشركات باستخدام مجموعة الأولويات وفيما يلي شرح لكل منها:^{١٣٧}

^{١٣٥} د. الرحيم إباد محمود، د. صبان وجدان كاظم، استخدام خارطة مجرى القيمة في تحسين الأداء التشغيلي دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الزيوت، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ١٥٠، ٢٠١٥.

^{١٣٦} الحدراوي حامد كريم، الكاظم مقدس عبد، دور إستراتيجية فرق العمل في تحسين الأداء التشغيلي للمنظمات الإنتاجية دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة ص ٦٨٨ مجلة كلية التربية للعلوم الإنسانية، ٦٨٩، العدد ٢١، ٢٠١٦.

¹³⁷ Krajewski Lee J, Ritzman Larry P op cit

١ - التكلفة Cost

إذ تسعى الشركات إلى أن تكون منتجاتها بأقل الأسعار مقارنة بالمنافسين الآخرين، والذي يقود إلى ارتفاع حصتها التسويقية، وذلك يتطلب الاهتمام بجميع العناصر التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف، فالعمليات تتطلب كلاً لأغراض التوظيف وكلف التسهيلات والتقنية والمعدات (الأموال المنفقة على نصب استبدال معدات العملية) وكلف المواد الأولية (الأموال المنفقة على استهلاك وتحويل المواد الأولية في العملية).^{١٣٨}

٢ - الجودة Quality

الجودة من وجهة نظر (Dilworth) هي تقديم احتياجات الزبون، لأنها تؤثر على المبيعات والدخل، إذ إن الشركات التي لا تدرك احتياجات الزبون قد تفقد مبيعاتها أو تفقد حصتها السوقية، لأن الجودة العالية هي قوة للشركة لغرض التميز في السوق.^{١٣٩} وينظر (Heizer & Render) إلى الجودة من وجهة نظر الزبون، ويتفق مع تعريف الجمعية الأمريكية للجودة الذي ينص على (أن الجودة هي مجموعة الخصائص والصفات للمنتج أو الخدمة التي تؤثر في إرضاء الاحتياجات المحددة للزبون) كما يقول إن الجودة تكمن في عيون المشاهد. كما ويصنفها إلى ثلاثة مداخل الأول (من وجهة نظر الزبون والتي تعني الجودة الأعلى والأداء الأفضل والخصائص الأجمل) والثاني (من وجهة نظر المنتج إذ أنه يرى أن الجودة متغير دقيق ويمكن قياسه) والثالث (من وجهة نظر الصناعي بأن الجودة تعني الالتزام بالمقاييس والصناعة بشكل جيد من أول مرة).^{١٤٠} وقد بينت دراسة GUSMAN NAWANIR أنه يمكن تقييم أداء الجودة من حيث العائد، فالعائد يشير إلى النسبة المئوية للمنتجات التي تجتاز الفحص النهائي في أول مرة تخضع فيها للفحص، حيث يتم تقدير الأداء كمجموع

¹³⁸ Slack Nigel, op cit, p 48

¹³⁹ Kotler, Philip, Kevin, Keller. (2012), **Marketing Management**, 14 th ed, Pearson Education limited USA.

¹⁴⁰ Elshaer, Ibrahim, **What is the Meaning of Quality?**, Suez Canal University, Management department, Egypt, May 2012, p 5.

لنسبة المنتجات ذات النوعية الجيدة بالإضافة إلى نسبة العيوب التي أعيدت صياغتها بنجاح وقد ساهمت الجودة في قياس أداء عمليات الشركات وظهرت علاقة قوية بين الجودة والأداء الجيد.^{١٤١}

ترى الباحثة أن هناك دراسات عديدة أكدت وجود علاقة طردية بين الجودة التي تدور حول مقابله احتياجات وتوقعات العملاء بالنسبة للسلعة أو الخدمة المقدمة وبين الأداء التشغيلي العالي للشركة.

٣- الوقت / التسليم Time

تسعى الإدارة لدراسة ثلاث أسبقيات تنافسية تركز على الوقت كأساس لتحقيق الميزة التنافسية وهي تتمثل بقدرة الشركة على:

١- تقليل الوقت المحدد لإنجاز العمليات المتعلقة بالعمليات الإنتاجية، أي تقليل وقت الانتظار لطالب المنتج أو الخدمة.

٢- سرعة التطوير (Development Speed) وهي السرعة اللازمة في تقديم منتجات (سلع/ خدمات) جديدة، ويتم احتساب الوقت الممتد من ولادة الفكرة إلى إعداد التصميم حتى الحصول على سلع جيدة تحقق ميزة تنافسية للشركة في السوق، فكلما كان الوقت أقصر كلما زاد ذلك من مستوى الأداء.^{١٤٢}

٤- المرونة Flexibility

ركزت الشركات مؤخراً على زيادة المرونة للبقاء في سوق العمل وقدرتها على المنافسة عالمياً، حيث عرف Stevenson المرونة على أنها القدرة على الاستجابة للتغيير، وقد يكون التغيير متعلقاً بالمنتج والحجم والتوجيه والمعدات والعمالة والعرض، وقد يعكس أيضاً مدى مرونة الشركة وقدرتها على التكيف والاستجابة لها.^{١٤٣} ويرى

كل من (Krajwaski& Ritzaman) أن هناك العديد من مؤشرات المرونة ومنها

١- حجم المرونة (Volume Flexibility) فإنه يشير إلى القدرة على تغيير حجم الإنتاج أو قدرة الإنتاج.

¹⁴¹ Nawanir Gusman, *The effect of lean manufacturing on operations performance And Business Performance in manufacturing companies* in Indonesia, University Utara Malaysia, 2016.

¹⁴² Krajewski Lee J, Ritzman Larry P op cit p 182

¹⁴³ Stevenson, William J, op cit, p

٢- التخصيص (Customization) أي التحويل حسب رغبة المستخدم، حيث تعني القدرة على إشباع الحاجات

المميزة لكل زبون (Unique Needs) من خلال التغيرات في تقديم الخدمة.^{١٤٤}

٣- وجود مزيج من المنتجات، يولد القدرة على التبديل بين المنتجات، حيث يضمن التغيير السريع والسهل بين

المنتجات الحالية، والمنتجات المصممة حديثاً.

٤- مرونة التوجيه، أي القدرة على إعادة توجيه تدفق الإنتاج لتحسين التعامل مع أي حالات طارئة.

٥- مرونة المعدات والآلات، حيث يمكن تعيين أنواع مختلفة من العمليات والوظائف على المعدات.

٦- المرونة في توزيع مهام العمل بما يكفل القدرة على تعيين وظائف ومهام مختلفة للعمال.

٧- مرونة العرض تتعلق بقدرة الموردين على تغيير كميات الطلبات دون تمديد فترة التسليم والتكاليف.^{١٤٥}

7-2-3 أهمية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي واتخاذ القرارات الاستراتيجية

غدت الإشكالية المطروحة على مستوى الشركات في التدقيق الداخلي الذي لا يخلق للشركة أي قيمة مضافة، حيث

يرون أنه مصدر من مصادر التكلفة بالرغم من وضوح الدور الذي يلعبه هذا النشاط خاصة فيما يتعلق بتحسين

الأداء للشركة، وهذا ما ذهبت إليه مختلف الأطر والنماذج التي اهتمت بتطوير عمليات وأنظمة الرقابة الداخلية

وعلى رأسها الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الأمريكي COSO والإطار الكندي COCO والنموذج الفرنسي

CDR AMF والنموذج البريطاني TURNBULI فبالنسبة لهذه الأطر والنماذج، فإن درجة الاهتمام بالتدقيق

مرتبطة بالفوائد التي يقدمها والتكاليف التي تنجم عن هذا الاهتمام، وكذلك بمدى مساهمته في مساعدة الإدارة العليا

على اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية وألا يكون عنصراً معرقلاً لاتخاذ مثل هذه القرارات من خلال التركيز

المبالغ فيه على المخاطر التي تنجم عن تصرفات وممارسات الإدارات العليا¹⁴⁶

¹⁴⁴ Krajewski Lee J, Ritzman Larry P, op cit p57

¹⁴⁵ Stevenson, William J, op cit, p

¹⁴⁶ Bertin, E (2007). **Audit interne : Enjeux et pratiques a l' international**, Edition d'Organisation, Paris, France.

وحسب الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO II فإن الشركة مطالبة بوضع نظام لإدارة المخاطر يسمح بتحقيق الأهداف التالية:

١- المطابقة للقوانين واللوائح سارية المفعول: من خلال التأكد من التطبيق للقواعد والإجراءات والمواصفات

والمخططات، ونظم المعلومات. 147

٢- الأهداف التشغيلية: من خلال تنفيذ وتحسين العمليات، بحيث يعكس تحسين الأداء.

٣- موثوقية المعلومات المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية.

٤- الأهداف الاستراتيجية.

ومما يؤكد على أهمية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي للشركة أنه أصبح يتلاءم وملء احتياجات هذه الأخيرة.^{١٤٨}

ولقد توصلت دراسة عالمية أجراها مكتب التدقيق والاستشارة العالمي ERNEST & YOUNG سنة ٢٠١٢ والتي شملت ٦٩٥ إطار مسير في كبرى الشركات العالمية وقد أعطي لهذه الدراسة عنواناً بارزاً The Future of internal audit is now إلى جملة من النتائج المفيدة منها أن ثلاثة أرباع (٧٥٪) من المستجوبين يعتبرون أن التدقيق يساعد على تحسين الأداء خاصة في مرحلة الأزمات نظراً للدور الذي يلعبه في مجال إدارة المخاطر إذ يُعتبر التحكم في المخاطر له الأثر الإيجابي على نتائج الشركة خاصة على المدى الطويل وتؤكد النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة أن هنالك علاقة وطيدة بين التدقيق وإدارة المخاطر.^{١٤٩} فالتدقيق الداخلي أصبح أحد الأنشطة التي يستعان بها من طرف الشركات من أجل تحسين وتقوية فعالية إدارة مخاطرها، حيث إن هذا الأخير يساعد الشركة في التعرف على مخاطرها وتقييمها والمساعدة في تحسن أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Committee of Sponsoring Organizations (COSO), "Enterprise Risk Management: An Integrated Framework (ERM)", New York, COSO, Sep. (2004).

¹⁴⁸ DESGARDINS, C. (2012). « l'audit interne améliore la performance de l'entreprise », (<http://business.lesechos.fr/directions-financieres>).

¹⁴⁹ ERNEST & YOUNG, op cit

¹⁵⁰ Mohammed, H. K., & Knápková, A. (2016). The Impact of Total Risk Management on Company's Performance. Procedia-Social and Behavioral Sciences , 220 , 271-277.

ومنذ صدور تحديثات إطار معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي لعام ٢٠١٧، والإطار الصادر عن لجنة COSO، أصبحت مجالات تدخله متعددة ومتشعبة، منها الإنتاج والتسويق والموارد البشرية والتنظيم وكذلك مجالات البحث والتطوير وإدارة الجودة وغيرها ما يزيد من دوره في تحسين الأداء التشغيلي.^{١٥١} حيث أصبح يوفر تقويماً مستقلاً لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة والخدمات الاستشارية.

وتأكيداً لدور التدقيق في تحسين الأداء، ولكن من زاوية الحوكمة، وانعكاساً لتطور معايير التدقيق الداخلي فقد تغير الدور التقليدي له وتجاوز عملية تحديد مخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات الأداء الرئيسة KPI.^{١٥٢}

حيث أثبتت دراسة أجراها كل من MOORE & RONEN على أهمية التدقيق في ضمان توسع الشركة، ومنها الحصول على موارد مالية جديدة عن طريق استقطاب المستثمرين، وذلك عندما يكون التدقيق الداخلي حاجزاً أمام حدوث الفضائح الاقتصادية داخل الشركة.

وبهذا فالتدقيق الذي تتوفر فيه مواصفات الجودة في الأداء يعطي انطباعاً جيداً حول الإدارة والتسيير ما يزيد من ثقة المستثمرين. وفي دراسة أجراها ALVAREZ تم التوصل إلى أن التدقيق الداخلي هو أحد الحلول في مجال تحسين الأداء التشغيلي، وذلك بتركيزه على مكافحة الممارسات الإدارية عديمة الفعالية. وهي نفس النتائج التي توصل إليها KHRISHNAN سنة ٢٠٠٣ و DENSKI سنة ٢٠٠٦ واللذان أكدتا أن التدقيق الذي تتوفر فيه مواصفات الجودة المطلوبة من شأنه أن يحسن في أداء الشركة بواسطة تركيزه وحرصه على توفير معلومات جيدة يستعان بها في اتخاذ قرارات رشيدة.^{١٥٣}

¹⁵¹ Krajewski Lee J, Ritzman Larry P, op cit

¹⁵² Beyanga, A. A. **Role of Internal Audit Function in Corporate Governance**, A Synthesis of the Extent Internal Auditing Literature And Directions for Future Research. Journal Of Accounting Literature, Vol. 23, pp.263-78. (2013).

¹⁵³ Noubbigh, **Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise**, May 2008, France.

وفي دراسة لـ KPMG سنة ٢٠١٥ ركزت الدراسة على مدى درجة إدراج نشاط التدقيق الداخلي في استراتيجية الشركة وعملية الإدارة الاستراتيجية للشركة في خططها السنوية، حيث تبين أن العديد من عمليات التدقيق الداخلي تجري نوعاً من التدقيق المرتبط بالاستراتيجية بما يعرف بالتدقيق الاستراتيجي ولكن تتفاوت تفاوتاً كبيراً بين الشركات لما لها من محددات (علاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة وتفضيلات المجلس والخبرات السابقة لأصحاب المصلحة في التدقيق الداخلي) وبما أن الموضوع جديد نسبياً بالنسبة لمهام التدقيق الداخلي فقد وجه معهد المدققين الداخليين المنظمات لإجراء عمليات التدقيق المتصلة بالاستراتيجية كلاً حسب طبيعة أعمالها، وقد أشارت الدراسة إلى أنه يمكن للتدقيق الداخلي أن يكون على اتصال بكل مرحلة من المراحل الرئيسية الثلاث لعملية الإدارة الاستراتيجية: صياغة الاستراتيجيات، وتنفيذها وتقييم الاستراتيجية.^{١٥٤}

يشير معظم متخصصي التدقيق الداخلي إلى أن نجاح ممارسات التدقيق الداخلي يرتبط بأداء الشركة المحسن بالإضافة، وأوضحت Venables and Impey أن التدقيق الداخلي هي أداة مهمة للإدارة لتعزيز أداء الشركة وقد أشار Hermananson and Rittenberg إلى أن إدارة التدقيق الداخلي الفعالة ترتبط بالأداء الفعال للشركة^{١٥٥} وترى الباحثة أن التطور الذي عرفه التدقيق الداخلي أدى إلى تفعيل أهدافه والتي أصبحت تتمثل في تحسين عمليات الشركة بواسطة مد الإدارة العليا ومساعدتها على إعداد استراتيجيتها، وكذلك من خلال تقييم تنفيذ تلك الاستراتيجية والنتائج المترتبة عنها، تقييم أنظمة إدارة المخاطر وعملياتها وتقديم الحلول التي تسمح بتحسينها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وسبل تحسينها، والمساهمة في عمليات حوكمة الشركات للوصول إلى تحسين الأداء التشغيلي والرفع من كفاءته.

¹⁵⁴ KPMG, IIA Netherland, op cit, p 21

¹⁵⁵ HARRIETTE IGONANGA CHIGGAI, EFFECT OF INTERNAL AUDIT PRACTICES ON ORGANIZATION PERFORMANCE: A CASE OF REGULATORY BODIES IN KENYA, KCA UNIVERSITY, NOVEMBER, 2016

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

مقدمة

1-4 المبحث الأول الدراسة الميدانية

1-4-1 مصادر جمع البيانات.

1-4-2 مجتمع الدراسة وعينتها.

1-4-3 أداة جمع بيانات الدراسة

1-4-4 الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة الميدانية

1-4-5 خصائص عينة الدراسة.

1-4-6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

2-4 المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

3-4 المبحث الثالث: نتائج وتوصيات الدراسة

مقدمة

من أجل دعم الدراسة النظرية قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية وذلك من خلال توزيع استبانة على عدد من المدققين الداخليين ضمن الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وقامت الباحثة بتحليل هذه الاستبانات واستخلاص النتائج والتوصيات.

4-1 المبحث الأول الدراسة الميدانية

1-4-1 مصادر جمع البيانات

اعتمدت الباحثة على المصادر التالية في جمع بياناتها:

- المصادر الأولية: تم الاعتماد على الاستبانة في جمع المعلومات، وتعد الاستبانة من أكثر الأدوات شيوعاً في جمع البيانات، وقد تم تصميم هذه الاستبانة وفقاً لأهداف الدراسة، ومشكلتها، وفرضيتها وتم تحكيمها لدى الأساتذة المختصين، وبعد الموافقة عليها تم توزيعها على عينة من المدققين الداخليين العاملين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
- المصادر الثانوية: تم الاطلاع على الأدبيات التي تناولت موضوع الدراسة، وكذلك ما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية ومقالات في الدوريات المتخصصة.

وتم معالجة وتحليل الاستبانة من خلال استخدام برنامج إحصائي (SPSS Statistical Package for the Social Sciences) كذلك تم إجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع الدراسة أهمها: إجراء اختبار t لمتوسط عينة واحدة (One sample t test) لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي، واختبار One Way Anova لاختبار التباين بين أكثر من مجموعتين، بالإضافة إلى استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية مثل المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري.

2-4-1 مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والبالغ عددها (٢٧) شركة لحين توزيع الاستبانة http://www.dse.gov.sy/user/?page=issuers_company يعمل فيها (107) مدققين داخليين، ولتحديد حجم عينة الدراسة فقد اعتمدت الباحثة على معادلة كيرجسي ومورجان Kergcie & Morgan وفقاً لما يلي:
$$n = \frac{Z^2 N p (1-p)}{d^2 (N-1) + Z^2 P (1-P)}$$

- n حجم العينة المطلوب، N حجم مجتمع الدراسة (107).
 - P نسبة المجتمع واقتراح كيرجسي ومورجان أن تساوي (0.5) لأن ذلك سوف يعطي أكبر حجم عينة ممكن.
 - d درجة الدقة كما يعكسها الخطأ المسموح به، واقتراح كيرجسي ومورجان أن يساوي (0.05).
 - Z^2 اختبار مربع كاي عند درجة حرية واحدة ومستوى ثقة (0.95) وهي تساوي (3.841)
- بعد التعويض في المعادلة السابقة يكون حجم العينة المطلوب (83) مدققاً داخلياً، لكن الباحثة توسعت في اختيار حجم العينة ليصبح (100) مدقق داخلي من أجل زيادة الدقة في النتائج، وتم توزيع (100) استبانة على أفراد عينة الدراسة، فكانت حالة الاستبانات على النحو التالي:

جدول رقم (1): عدد الاستبانات

عدد الاستبانات	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة	الاستبانات المعتمدة في التحليل
عدد الاستبانات	100	84	84
النسبة %	100%	84%	84%

3-4-1 أداة جمع بيانات الدراسة

استخدمت الباحثة الاستبانة كأداة للدراسة الميدانية ووسيلة لجمع البيانات الأولية وقد تم تصميمها في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة، حيث تم تجميع البيانات بواسطة استبيان صُمم ليغطي متغيرات الدراسة وأبعادها، حيث قسم الاستبيان إلى:

١ - القسم الأول: يتكون من البيانات والمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة وذلك على النحو التالي: الدرجة العلمية، سنوات الخبرة، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي.

٢ - القسم الثاني: يتعلق بمحاور الفرضيات الفرعية للدراسة والتي تم اشتقاقها من الفرضية الرئيسية الأولى.

الفرضية الرئيسية الأولى: يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تعمل على تحسين الأداء التشغيلي للشركات.

ويندرج تحت الفرضية الرئيسية الأولى المحاور للفرضيات الفرعية التالية:

المحور الأول: يساهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات الحوكمة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات؟

المحور الثاني: يساهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات إدارة المخاطر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات؟

المحور الثالث: يساهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لنظم الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات؟

متغيرات الدراسة من حيث:

١. عمليات الحوكمة عدد العبارات (9) عبارات.

٢. عمليات إدارة المخاطر عدد العبارات (9) عبارات.

٣. الرقابة الداخلية عدد العبارات (9) عبارات.

الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة فيما يتعلق بدور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات.

وتم تصميم هذا الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي لمعرفة استجابة أفراد العينة لفقرات الاستبانة، حيث يعتبر مقياس ليكرت من أكثر المقاييس المستخدمة لقياس اتجاهات وآراء أفراد عينة الدراسة، وقد كانت بدائل الإجابات على النحو التالي:

جدول رقم (2): الدلالة الإحصائية لمقياس ليكرت الخماسي

التقييم	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	5	4	3	2	1
النسبة المئوية	أكبر من 80%	80%- 60%	60%-40%	40%-20%	أقل من 20%
الدلالة الإحصائية	عالية جداً	عالية	متوسطة	منخفض	معدومة

ولقياس درجة أهمية إجابات المستجيبين على فقرات الدراسة، تم الاعتماد على الجدول التالي لتحديد قياس أهمية كل فقرة كما هو موضح في الجدول رقم (3).

جدول رقم (3): درجة الأهمية للفقرات

المتوسط الحسابي	درجة الأهمية
من 0 - 0.99	عديمة الأهمية
من 1 - 2.49	منخفضة الأهمية
من 2.5 - 3.49	متوسطة الأهمية
من 3.5 - 3.99	ذات أهمية
من 4 - 5	عالية الأهمية

وبالتالي اعتمد المتوسط الفرضي (3) لمقارنته المتوسط الحسابي العام لبنود العبارات والفرضيات من أجل قبول أو رفض فرضية الدراسة.

4-4-1 الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة الميدانية

بعد الانتهاء من إعداد أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة، وتصميمها في صورتها المبدئية، وقبل الشروع في توزيعها على مفردات عينة الدراسة حتى تصل إلى شكلها النهائي الذي سيتم اعتماده واستخدامه كأداة لجمع بيانات هذه الدراسة، ومن أجل اختبار أداة الدراسة بحيث تتوافر فيها دلالات صدق وثبات مقبولة أي التأكد من أنها ستقيس ما صُممت من أجله، وشمولها لكل متغيرات الدراسة التي يجب أن تخضع للتحليل، ووضوح فقراتها حتى تكون مفهومة لكل متغيرات الدراسة التي يجب أن تخضع للتحليل، ووضوح فقراتها حتى تكون مفهومة لكل من سيستخدمها، تم اختبار الاستبانة على النحو التالي:

صدق وثبات الأداة المستخدمة:

قامت الباحثة باختبار الأداة المستخدمة بهدف معرفة مدى الاعتماد عليها في التعبير عن نتائج الدراسة وذلك باستخدام ما يلي:

لتحقيق صدق الأداة، والتأكد من دقة فقرات القياس، وتناسقها، وتوافقها، وملاءمتها للبيئة البحثية وقدرتها على قياس المتغيرات المراد قياسها، قامت الباحثة بإجراء جملة من الاختبارات الحكمية التالية:

- **الصدق الظاهري:** وهو ما يعرف بصدق المحكمين، وللتأكد من صدق أداة الدراسة قامت الباحثة بعرض الاستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين من الأساتذة المتخصصين في التدقيق، من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد، كما تم عرضها على عدد من المحكمين في مجالات الإحصاء والبحث العلمي، حيث تم إجراء بعض التعديلات الموضوعية، والشكلية على بعض الفقرات، شملت بعض التصحيحات اللغوية، وإعادة صياغة لبعض الفقرات، وإضافة البعض لها، واستبعاد بعضها الآخر، واستناداً إلى تلك الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون، قامت الباحثة بإجراء التعديلات اللازمة التي اتفق عليها المحكمون، حتى أصبحت استمارة الاستبانة بصورتها النهائية كما هو موضح في الملحق رقم (٢).

- الصدق (الاتساق) الداخلي internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي اتساق كل فقرة من فقرات المقياس مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه.

- المحور الاول (عمليات الحوكمة)

جدول رقم: (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (عمليات الحوكمة)

معنوية الدلالة الحسابية	عمليات الحوكمة	المحور الأول	
0.000	.636**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحوكمة بما يكفل وضع الاستراتيجيات واتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية لتحسين أداء الشركة.
0.000	.394**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي بدراسة مدى امتثال الإدارة للمتطلبات التنظيمية والقانونية ومشكلات الإفصاح.
0.000	.550**	Pearson Correlation	يتم اشراك التدقيق الداخلي الاستراتيجي في تقييم فعالية إجراءات الضبط الداخلي والتوصية بشأنها ما يساعد في تحسين أداء الشركة.
0.000	.808**	Pearson Correlation	يتميز التدقيق الداخلي بالاستقلال التنظيمي حتى يتمكن من تقييم وتحسين فعالية الحوكمة.
0.000	.775**	Pearson Correlation	يتم الاستفادة من نتائج عمل التدقيق الداخلي الاستراتيجي واتخاذ الإجراءات التصحيحية بالطريقة الملائمة وفي التوقيت المناسب من قبل الإدارة.
0.000	.756**	Pearson Correlation	إدراك مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي وإيصال وتوضيح هذه الأهمية لجميع العاملين في الشركة.

0.000	.588**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي بتنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات مع مجلس الإدارة والإدارة والمدققين الخارجيين بشكلٍ فعّالٍ وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلافي ازدواجية الجهود.
0.000	.521**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي على رفع تقارير دورية للإدارة العليا ومجلس الإدارة بما يضمن تقديم توصيات مناسبة حول المخاطر والرقابة لتحسين عملية الحوكمة.
0.000	.752**	Pearson Correlation	يلتزم التدقيق الداخلي بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي عند قيامه برفع التقارير وإجراءات التحليل اللازمة في إطار تطبيق الحوكمة.

يوضح الجدول (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور عمليات الحوكمة و الدرجة الكلية للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % تراوحت بين 0.39 و 0.80 وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور .

- المحور الثاني: عمليات إدارة المخاطر

جدول رقم: (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (عمليات إدارة المخاطر)

معنوية الدلالة الحسابية	عمليات إدارة المخاطر	المحور الثاني	
0.000	.412**	Pearson Correlation	يساعد التدقيق الداخلي على كشف المخاطر وتعميمها وتصحيحها حسب رغبة الشركة لقبول المخاطر، بحيث يتم منع حصولها أو تقليل احتمالية ذلك أو تقليل تأثيرها.
0.000	.523**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي بمراقبة عمليات إدارة المخاطر من خلال الأنشطة الإدارية المستمرة أو من خلال تنفيذ تقييمات منفصلة أو كليهما.

0.000	.422**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر على كافة مستويات أنشطة الشركة لمعرفة وتحديد أكثر الأنشطة تعرضاً للمخاطر.
0.000	.797**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقييم كفاءة وفعالية الضوابط لمواجهة المخاطر في الشركة واقتراح الوسائل المناسبة للتعامل معها.
0.000	.640**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بوضع خطة التدقيق مبنية على أساس المخاطر بما يتوافق مع خطة الاستراتيجية للشركة وأهدافها المستقبلية.
0.000	.577**	Pearson Correlation	يوجه التدقيق الداخلي الإدارة ومجلس الإدارة إلى المخاطر العالية أو غير المقبولة عن طريق تقارير منتظمة لضمان استمرارية الشركة في نشاطها.
0.000	.566**	Pearson Correlation	يقيم التدقيق الداخلي مخاطر الشركة المتعلقة بالعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر إلى الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات.
0.000	.670**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بالتأكد من مدى استجابة الإدارة لتوصيات الداخلية المعدة بواسطة المدققين الداخليين لتقوية نظام إدارة المخاطر في الشركة.
0.000	.804**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود خطة طوارئ في الشركة تشمل المخاطر كافة التي تم تحديدها ويتم مراجعتها بشكل مستمر ومنتظم.

يوضح الجدول (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور عمليات إدارة المخاطر والدرجة الكلية للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % تراوحت بين 0.41 و 0.80 وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور.

- المحور الثالث: الرقابة الداخلية

جدول رقم: (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (الرقابة الداخلية)

معنوية الدلالة الحسابية	الرقابة الداخلية	المحور الثالث	
0.000	.715**	Pearson Correlation	يساهم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بمراجعة العمليات والتقارير لتحديد فيما إذا كانت الشركة تلتزم السياسات والخطط واللوائح التنظيمية.
0.000	.719**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي بتقويم استخدام الموارد المتاحة وما إذا كان هناك معايير تشغيل وضعت من قبل الإدارة لقياس الكفاءة والاستخدام الاقتصادي.
0.000	.437**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي بمراجعة الأدوات المستخدمة في حماية الأصول والتحقق من وجودها بشكل مناسب.
0.000	.634**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقييم الأنظمة الرقابية من خلال وجود إجراءات مراقبة الأداء ومقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف ومع الأداء في الفترات السابقة.
0.000	.590**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي بفحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد مدى اتساقها مع الأهداف العامة والخاصة وتنفيذها كما هو مخطط.
0.000	.713**	Pearson Correlation	يتحقق التدقيق الداخلي من كفاية نظام المعلومات في توفير البيانات الأساسية لمختلف المستويات الإدارية عند اتخاذ القرارات ومن مدى سلامة التصرفات في حدود السياسات والصلاحيات المقررة.
0.000	.686**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي بمراجعة فعالية الهيكل التنظيمي للشركة، ومدى قدرة الإدارات على تبادل المعلومات المتاحة بسهولة ما يساعد على تحقيق الأهداف المخططة.

0.000	.777**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقييم الضوابط الرقابية للشركة بما يضمن تحقيق أهدافها وتطوير أدائها التشغيلي بطريقة اقتصادية وكفاءة.
0.000	.776**	Pearson Correlation	يقوم التدقيق الداخلي باكتشاف مدى تفاعل الإدارة مع توصيات التدقيق لتقويم نظام الرقابة الداخلية ورفع التقرير إلى لجنة التدقيق بخصوص ذلك للارتقاء بالأداء المستقبلي للشركة.

يوضح الجدول (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور الرقابة الداخلية والدرجة الكلية للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % تراوحت بين 0.43 و 0.77 وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور.

- ثبات الاستبانة:

استخدمت الباحثة أسلوب معامل كرونباخ - ألفا Cronbach's Alpha Coefficient، بهدف التعرف على ثبات الأداة المستخدمة، ودرجة الاعتماد على المحتويات الخاصة بها، والجدول التالي يعرض نتائج ثبات الاستبانة.

جدول رقم: (7) يوضح نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ - ألفا

معامل كرونباخ-ألفا	مجال الدراسة
0.826	عمليات الحوكمة
0.756	عمليات إدارة المخاطر
0.836	الرقابة الداخلية

أوضحت النتائج في الجدول السابق أن قيمة معامل كرونباخ - ألفا لاستجابات أفراد عينة الدراسة كانت مرتفعة 0.826 في المحور الأول، 0.756 في المحور الثاني، 0.836 في المحور الثالث حيث كل جزء من أجزائها أكبر

من الحد الأدنى المقبول وهو (60%)، وهذا يشير إلى معامل ثبات عالٍ، ويؤكد جودة الأداة المستخدمة ودرجة الاعتماد عليها باعتبارها الأداة الأساسية في الدراسة.

توزيع عينة الدراسة بحسب متغيرات العامة والشخصية:

5-4-1 خصائص عينة الدراسة.

أ- الدرجة العلمية

جدول رقم: (8) التوزيع النسبي للبيانات التعريفية لعينة الدراسة حسب الدرجة العلمية

متغير الدرجة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
إجازة جامعية	42	50%
دبلوم دراسات عليا	3	3.6%
ماجستير	37	44%
دكتوراة	2	2.4%
Total	84	100.%

يبين الجدول توزيع عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية حيث بلغ عدد أفراد عينة الدراسة من حملة الإجازة الجامعية

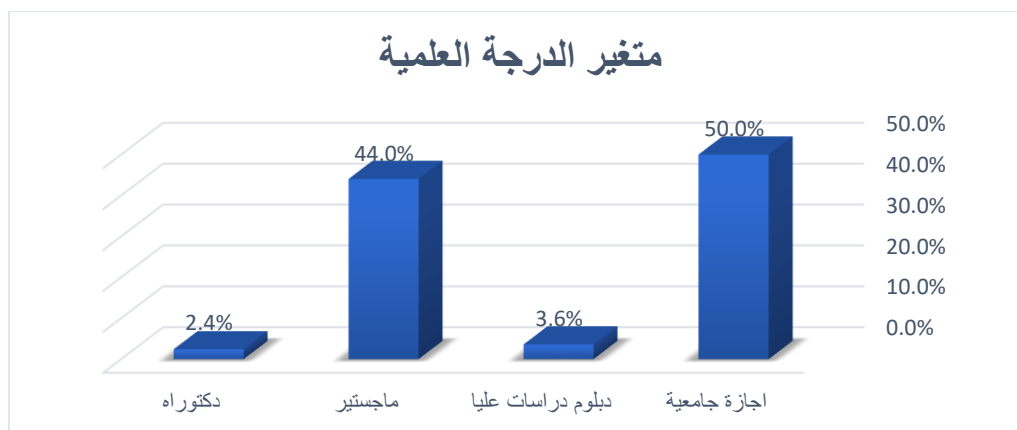
(42) أفراد بنسبة مئوية قدرها 50 % من أفراد عينة الدراسة، وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من حملة الماجستير

(37) أفراد بنسبة مئوية قدرها 44 % من أفراد عينة الدراسة، وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من حملة دبلوم الدراسات

العليا (3) أفراد بنسبة مئوية قدرها 3.6% من أفراد عينة الدراسة وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من حملة الدكتوراة

(2) فردين بنسبة مئوية قدرها 2.4 % من أفراد عينة الدراسة. والشكل البياني التالي يبين توزيع أفراد عينة الدراسة

حسب متغير الدرجة العلمية



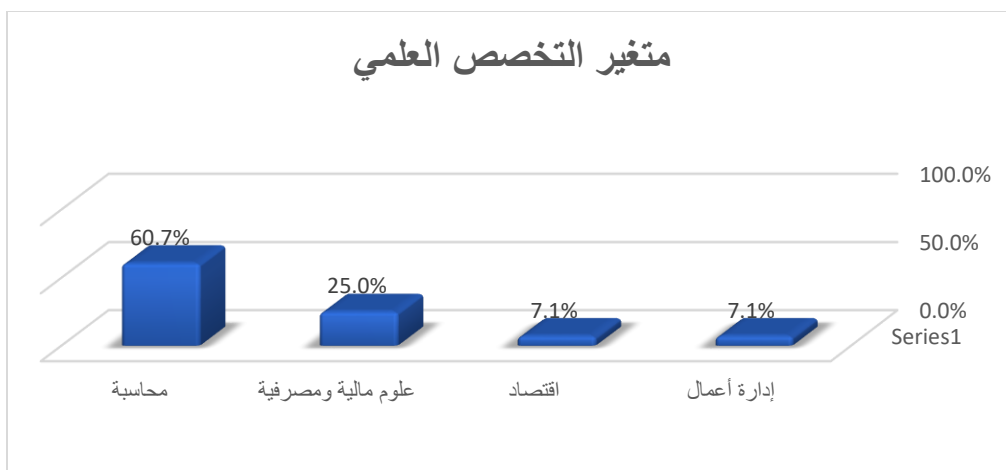
الشكل رقم (7) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية

ب-التخصص العلمي

جدول رقم: (9) التوزيع النسبي للبيانات التعريفية لعينة الدراسة حسب التخصص العلمي

متغير التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
إدارة أعمال	6	7.1%
اقتصاد	6	7.1%
علوم مالية ومصرفية	21	25%
محاسبة	51	60.7%
Total	84	100%

يبين الجدول توزيع عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي حيث بلغ عدد أفراد عينة الدراسة من اختصاص المحاسبة (51) أفراد بنسبة مئوية قدرها 60.7% من أفراد عينة الدراسة، وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من اختصاص علوم مالية ومصرفية (21) أفراد بنسبة مئوية قدرها 25% من أفراد عينة الدراسة، وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من اختصاص إدارة الأعمال (6) أفراد بنسبة مئوية قدرها 7.1% من أفراد عينة الدراسة وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من اختصاص الاقتصاد (6) أفراد بنسبة مئوية قدرها 7.1% من أفراد عينة الدراسة. والشكل البياني التالي يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.



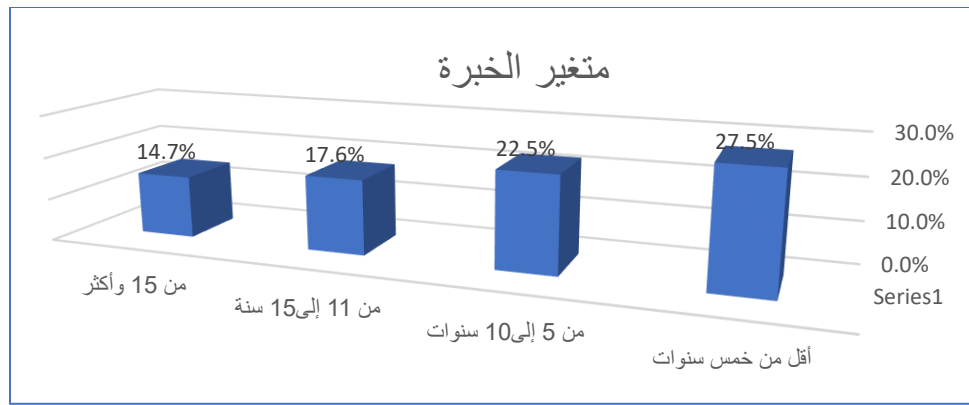
الشكل رقم (8) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

ت- متغير الخبرة

جدول رقم: (10) التوزيع النسبي للبيانات التعريفية لعينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

متغير الخبرة	التكرار	نسبة المئوية
أقل من خمس سنوات	28	33.3%
من ٥ إلى ١٠ سنوات	23	27.4%
من ١١ إلى ١٥ سنة	18	21.4%
من ١٥ وأكثر	15	17.9%
Total	84	100%

يبين الجدول توزيع عينة الدراسة من حيث سنوات خبرة حيث بلغ عدد أفراد عينة الدراسة من فئة أقل من خمس سنوات (28) أفراد بنسبة مئوية قدرها 33.3% من أفراد عينة الدراسة، وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من فئة 5 وأقل من 10 سنوات (23) أفراد بنسبة مئوية قدرها 27.4% من أفراد عينة الدراسة، وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من فئة 11 وأقل من 15 سنة (18) أفراد بنسبة مئوية قدرها 21.4% من أفراد عينة الدراسة وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من 15 سنة فأكثر (15) أفراد بنسبة مئوية قدرها 17.9% من أفراد عينة الدراسة. والشكل البياني التالي يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.



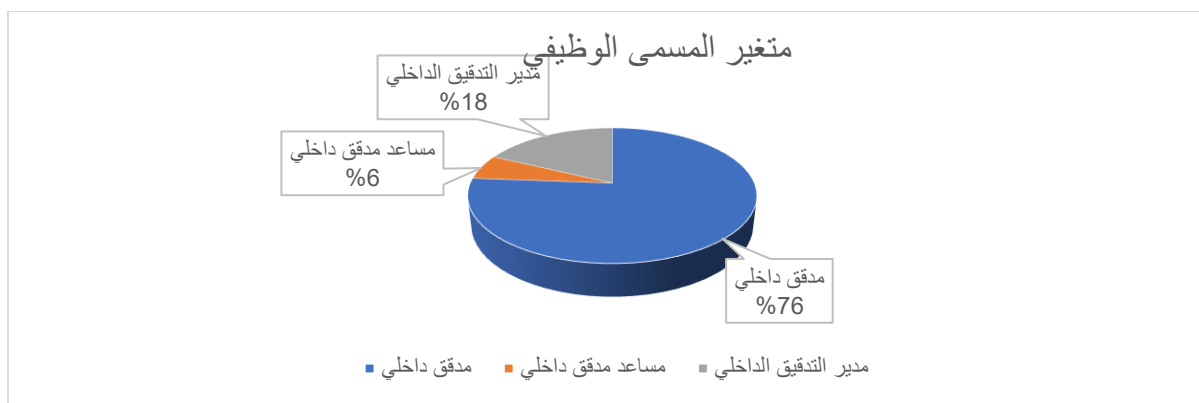
الشكل رقم (9) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

ث - المسمى الوظيفي

جدول رقم: (11) التوزيع النسبي للبيانات التعريفية لعينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

متغير المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدقق داخلي	64	76.2%
مدير التدقيق الداخلي	15	17.9%
مساعد مدقق داخلي	5	6%
Total	84	100%

يبين الجدول توزيع عينة الدراسة من حيث المسمى الوظيفي حيث بلغ عدد أفراد عينة الدراسة من فئة المدقق الداخلي (64) أفراد بنسبة مئوية قدرها 76.2 % من أفراد عينة الدراسة، وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من فئة مدير التدقيق الداخلي (15) أفراد بنسبة مئوية قدرها 17.9% من أفراد عينة الدراسة، وبلغ عدد أفراد عينة الدراسة من فئة مساعد مدقق داخلي (5) أفراد بنسبة مئوية قدرها 6% من أفراد عينة الدراسة. والشكل البياني التالي يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.



الشكل رقم (10) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

1-4-6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمد على مجموعة من الأساليب الإحصائية بما يتلاءم مع طبيعة الدراسة وتوجهاتها، وتم الحصول على النتائج باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Statistical (Spas) Ver 25 Package For Social Sciences**، وتمثلت الأساليب الإحصائية المستخدمة بالآتي:

- ١- **المتوسط الحسابي (Mean)** وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات بحسب أعلى متوسط حسابي.
- ٢- **الانحراف المعياري (Standard Deviation)** للتعرف على مدى انحراف استجابة أفراد الدراسة لكل فقرة من فقرات متغيرات الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسة عن متوسطها الحسابي.
- ٣- **اختبار (كرونباخ-ألفا)** وذلك لقياس ثبات فقرات الاستبيان ودرجة الاتساق لفقرات الأداة ومتغيرات الدراسة ككل، وجميع أسئلة الاستبانة، معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
- ٤- اختبار **One-Sample T test** للتحقق من صحة الفرضيات ولمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي (المعياري) (3).
- ٥- اختبار **ONE WAY ANOVA** لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة تبعاً للسمات الشخصية والوظيفية للمدقق الداخلي.

2-4المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

عرض بيانات الدراسة وتحليلها

تسعى الباحثة إلى الإجابة عن تساؤلات الدراسة من خلال تحليل نتائج إجابات عينة الدراسة من المدققين الداخليين العاملين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك من خلال التعرف على تقييم دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات، وذلك من خلال الوقوف على أهمية دور كل من المتغيرات المرشحة للتحليل التي وردت في (الاستبانة) ومدى توافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات، وقد تم إجراء 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 متغيرات الدراسة.

وتم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان المتوسط الحسابي لدرجة الاستجابة لكل فقرة من فقرات محاور الاستبانة تساوي القيمة الوسطى وهي 3، أم تختلف عنها اختلافاً جوهرياً، وموضحة كما يلي: إذا كانت $\text{sig} > 0,05$ ، أي إن (قيمة Sig أكبر من مستوى الدلالة 0,05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة آراء مجتمع الدراسة تقترب من القيمة المتوسطة وهي 3، أما إذا كانت $\text{Sig} < 0,05$ أي أن (قيمة sig أصغر من مستوى الدلالة 0,05) فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بأن متوسط درجة الإجابة تختلف عن القيمة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهريّة عن القيمة المتوسطة.

١- الفرضية الفرعية الأولى: ما مستوى مساهمة التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات الحوكمة في اتخاذ

القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي (حسب آراء السادة المدققين الداخليين)

لمعرفة مستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة)، فقد تم قياس هذا المحور (بمجموعة من

العبارات) تبرز هذا التقييم والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة لاعتماد عمليات الحوكمة وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودلالة التقييم باستخدام one sample T test لكل عبارة، كما يلي:

جدول رقم: (12) الدالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات (عمليات الحوكمة)

الرقم	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية	الأهمية النسبية
1	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحوكمة بما يكفل وضع الاستراتيجيات واتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية لتحسين أداء الشركة	84	4.35	0.48	25.78	87	0.000	1
2	يقوم التدقيق الداخلي بدراسة مدى امتثال الإدارة للمتطلبات التنظيمية والقانونية ومشكلات الإفصاح.	84	4.29	0.53	22.32	86	0.000	4
3	يتم اشراك التدقيق الداخلي الاستراتيجي في تقييم فعالية إجراءات الضبط الداخلي والتوصية بشأنها ما يساعد في تحسين أداء الشركة.	84	4.35	0.53	23.43	87	0.000	2
4	يتميز التدقيق الداخلي بالاستقلال التنظيمي حتى يتمكن من تقييم وتحسين فعالية الحوكمة.	84	4.05	1.18	8.13	81	0.000	7
5	يتم الاستفادة من نتائج عمل التدقيق الداخلي الاستراتيجي واتخاذ الإجراءات التصحيحية بالطريقة الملائمة وفي التوقيت المناسب من قبل الإدارة.	84	3.89	0.81	10.14	78	0.000	8
6	إدراك مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي وايصال وتوضيح هذه الأهمية لجميع العاملين في الشركة.	84	4.07	0.85	11.40	81	0.000	6

9	0.000	77	12.92	0.62	3.87	84	يقوم التدقيق الداخلي بتنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات مع مجلس الإدارة والإدارة والمدققين الخارجيين بشكل فعال وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلافي ازدواجية الجهود	7
3	0.000	86	18.83	0.64	4.32	84	يقوم التدقيق الداخلي على رفع تقارير دورية للإدارة العليا ومجلس الإدارة بما يضمن تقديم توصيات مناسبة حول المخاطر والرقابة لتحسين عملية الحوكمة.	8
5	0.000	84	19.83	0.56	4.21	84	يلتزم التدقيق الداخلي بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي عند قيامه برفع التقارير وإجراءات التحليل اللازمة في إطار تطبيق الحوكمة.	9
	0.000	83	23.07	0.46	4.16	84	عمليات الحوكمة	

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بمستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة) قد بلغ (4.16) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (83%) والذي يقابل مستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة) بدرجة عالية، وهي أعلى من نسبة المتوسط الحسابي المعتمدة في هذه الدراسة والبالغة (60 %) وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.46) فقط ما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي وهذا التقييم دال إحصائياً.

حيث نلاحظ من الجدول رقم (12) أعلاه أن الفقرات من المحور الأول ذات الأرقام (1)، (3)، (8)، (2)، (9)، (6)، (4)، تتوافر بدرجة ذات أهمية عالية جداً، حيث بلغ المتوسط الحسابي لتلك الفقرات على التوالي (4.35)، (4.32)، (4.29)، (4.21)، (4.07)، (4.05) أما الفقرات ذات الأرقام (5)، (7) تتوافر بدرجة ذات أهمية في الشركات

فقد بلغ المتوسط الحسابي لتلك الفقرات على التوالي (3.89)،(3.87) وهذا يدل أن قيام التدقيق الداخلي بمراجعة سياسات الرقابة والإشراف على الأداء والتحقق من مدى الالتزام بها وبالقوانين والتشريعات النافذة مع تقديم التوصيات الملائمة لتطويرها وتحسينها بشكل ينسجم مع الأهداف المرجوة، له مساهمة في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات.

٢- الفرضية الفرعية الثانية: ما مستوى مساهمة التدقيق الداخلي من خلال تقييمه عمليات إدارة المخاطر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي (حسب آراء السادة المدققين الداخليين)

لمعرفة مستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (عمليات إدارة المخاطر)، فقد تم قياس هذه المحور (بمجموعة من العبارات) تبرز هذا التقييم والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة لاعتماد عمليات إدارة المخاطر وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test لكل عبارة، كما يلي:

جدول رقم: (13) الدالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات (عمليات إدارة المخاطر)

الرقم	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية	الأهمية النسبية
1	يساعد التدقيق الداخلي على كشف المخاطر وتعميمها وتصحيحها حسب رغبة الشركة لقبول المخاطر، بحيث يتم منع حصولها أو تقليل تأثيرها.	84	4.04	0.57	16.68	81	0.000	7
2	يقوم التدقيق الداخلي بمراقبة عمليات إدارة المخاطر من خلال الأنشطة الإدارية المستمرة أو من خلال تنفيذ تقييمات منفصلة أو كليهما.	84	3.99	0.63	14.36	80	0.000	9
3	يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر على كافة مستويات أنشطة الشركة لمعرفة وتحديد أكثر الأنشطة تعرضاً للمخاطر.	84	4.17	0.46	23.18	83	0.000	5
4	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقييم كفاءة وفعالية الضوابط لمواجهة المخاطر	84	4.29	0.45	25.93	86	0.000	1

							في الشركة واقتراح الوسائل المناسبة للتعامل معها.	
2	0.000	85	26.70	0.42	4.23	84	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بوضع خطة التدقيق مبنية على أساس المخاطر بما يتوافق مع خطة الاستراتيجية للشركة وأهدافها المستقبلية.	5
4	0.000	84	20.75	0.53	4.19	84	يوجه التدقيق الداخلي الإدارة ومجلس الإدارة إلى المخاطر العالية أو غير المقبولة عن طريق تقارير منتظمة لضمان استمرارية الشركة في نشاطها.	6
6	0.000	83	21.05	0.50	4.15	84	يقيم التدقيق الداخلي مخاطر الشركة المتعلقة بالعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر إلى الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات	7
8	0.000	80	14.10	0.63	3.99	84	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بالتأكد من مدى استجابة الإدارة لتوصيات الداخلية المعدة بواسطة المدققين الداخليين لتقوية نظام إدارة المخاطر في الشركة.	8
3	0.000	84	27.26	0.40	4.20	84	يقوم التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود خطة طوارئ في الشركة تشمل المخاطر كافة التي تم تحديدها ويتم مراجعتها بشكل مستمر ومنتظم	9
	0.000	83	34.61	0.30	4.14	84	عمليات إدارة المخاطر	

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بمستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (عمليات إدارة المخاطر) قد بلغ (4.14) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (83%) والذي يقابل مستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (عمليات إدارة المخاطر) بدرجة عالية ، وهي أعلى من نسبة المتوسط

الحسابي المعتمدة في هذه الدراسة والبالغة (60 %) وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.30) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي، وهذا التقييم دال إحصائياً.

حيث نلاحظ من الجدول رقم (13) أعلاه أن الفقرات من المحور الأول ذات الأرقام (4)،(5)،(9)،(6)،(3)،(7)،(1) تتوافر بدرجة ذات أهمية عالية جداً، حيث بلغ المتوسط الحسابي لتلك الفقرات على التوالي (4.29)،(4.23)،(4.20)،(4.19)،(4.17)،(4.15)،(4.04) أما الفقرات ذات الأرقام (8)،(2) تتوافر بدرجة ذات أهمية في الشركات فقد بلغ المتوسط الحسابي لتلك الفقرات على التوالي (3.99)،(3.99) وهذا يدل على أهمية فحص سياسات إدارة المخاطر وتقييمها ودراسة البدائل المختلفة والملائمة للاستجابة لها من قبل إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي لدعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالشكل الذي يساهم في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات.

٣- الفرضية الفرعية الثالثة: ما مستوى مساهمة التدقيق الداخلي من خلال تقييم الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات

الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي (حسب آراء السادة المدققين الداخليين)

لمعرفة مستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (الرقابة الداخلية)، فقد تم قياس هذه المحور (بمجموعة من العبارات) تبرز هذا التقييم والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة لاعتماد عمليات الرقابة الداخلية وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test لكل عبارة، كما يلي:

جدول رقم: (14) الدالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات (الرقابة الداخلية)

الرقم	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة المعنوية	الأهمية النسبية
1	يساهم التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات والتقارير لتحديد فيما إذا كانت الشركة تلتزم السياسات والخطط واللوائح التنظيمية.	84	4.18	0.39	28.04	%84	0.000	3
2	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقييم استخدام الموارد المتاحة وما إذا كان هناك معايير تشغيل	84	3.99	0.55	16.50	%80	0.000	7

							وضعت من قبل الإدارة لقياس الكفاءة والاستخدام الاقتصادي.	
9	0.000	%77	15.41	0.50	3.85	84	يقوم التدقيق الداخلي بمراجعة الأدوات المستخدمة في حماية الأصول والتحقق من وجودها بشكل مناسب.	3
4	0.000	%83	18.56	0.57	4.15	84	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقييم الأنظمة الرقابية من خلال وجود إجراءات مراقبة الأداء ومقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف ومع الأداء في الفترات السابقة.	4
6	0.000	%80	17.21	0.53	3.99	84	يقوم التدقيق الداخلي بفحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد مدى اتساقها مع الأهداف العامة والخاصة وتنفيذها كما هو مخطط.	5
8	0.000	%79	17.26	0.50	3.94	84	يتحقق التدقيق الداخلي من كفاية نظام المعلومات في توفير البيانات الأساسية لمختلف المستويات الإدارية عند اتخاذ القرارات ومن مدى سلامة التصرفات في حدود السياسات والصلاحيات المقررة.	6
5	0.000	%83	25.25	0.41	4.14	84	يقوم التدقيق الداخلي بمراجعة فعالية الهيكل التنظيمي للشركة، ومدى قدرة الإدارات على تبادل المعلومات المتاحة بسهولة ما يساعد على تحقيق الأهداف المخططة	7
2	0.000	%85	26.70	0.42	4.23	84	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقييم الضوابط الرقابية للشركة بما يضمن تحقيق أهدافها وتطوير أدائها التشغيلي بطريقة اقتصادية وكفاءة.	8
1	0.000	%85	26.48	0.43	4.24	84	يقوم التدقيق الداخلي باكتشاف مدى تفاعل الإدارة مع توصيات التدقيق لتقويم نظام الرقابة الداخلية ورفع التقرير إلى لجنة التدقيق بخصوص ذلك للارتقاء بالأداء المستقبلي للشركة.	9
	0.000	%82	31.08	0.32	4.08	84	الرقابة الداخلية	

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بمستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (الرقابة الداخلية) قد بلغ (4.08) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (82%) والذي يقابل مستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (الرقابة الداخلية) بدرجة عالية وهي أعلى من نسبة المتوسط الحسابي المعتمدة في هذه الدراسة والبالغة (60 %) وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.32) فقط ما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي، وهذا التقييم دال إحصائياً.

حيث نلاحظ من الجدول رقم (14) أعلاه أن الفقرات من المحور الأول ذات الأرقام (9)،(8)،(1)،(4)،(7)، تتوافر بدرجة ذات أهمية عالية جداً، حيث بلغ المتوسط الحسابي لتلك الفقرات على التوالي (4.24)،(4.23)،(4.18)،(4.15)،(4.14)، أما الفقرات ذات الأرقام (5)،(2)،(6)،(3) تتوافر بدرجة ذات أهمية في الشركات السورية فقد بلغ المتوسط الحسابي لتلك الفقرات على التوالي (3.99)،(3.99)،(3.94)،(3.85) ، وهذا يدل على دور فحص وتقييم عناصر الرقابة الداخلية واختبار تطبيق الفعلي لها مع الوقوف على جوانب الضعف فيها ومعالجتها من قبل إدارة التدقيق الداخلي وماله من مساهمة في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات وللوصول لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة.

- اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار الفرضيات وانطلاقاً من تحليل البيانات، يتم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى الآتية

يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تعمل على تحسين الأداء التشغيلي في الشركات،

وتتفرع عنها الفرضيات الآتية:

١ - يساهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات الحوكمة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء

التشغيلي؟

تم إجراء اختبار One Sample T test لمقارنة المتوسط الحسابي لتقييم عبارات (عمليات الحوكمة) والمتوسط المعياري في القياس (3) وكانت النتائج التالية:

جدول رقم: (15) الدالات الإحصائية لاختبار محور الفرضية الفرعية الأولى (عمليات الحوكمة)

الانحراف المعياري	المتوسط	Test Value = 3						
		الاختلاف عند 95% درجة الثقة		الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة Sig.	df	T	
		الأعلى	الأدنى					
0.46	4.16	1.256	1.057	1.156	0.000	83	23.074	عمليات الحوكمة

إن المتوسط الحسابي العام لمستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة) قد بلغ (4.16) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.46) فقط ما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي، وقيمة $T=23.07$ وإن الدلالة المعنوية هي $Sig=0.000$ أصغر من 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة أي (يوجد دلالة معنوية لمساهمة التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات الحوكمة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي).

٢- يساهم التدقيق الداخلي من خلال قيامه بإدارة المخاطر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء

التشغيلي؟

تم إجراء اختبار One Sample T test لمقارنة المتوسط الحسابي لتقييم عبارات (إدارة المخاطر) والمتوسط المعياري في القياس (3) وكانت النتائج التالية:

جدول رقم: (16) الدالات الإحصائية لاختبار محور الفرضية الفرعية الثانية (إدارة المخاطر)

الانحراف المعياري	المتوسط	Test Value = 3						
		الاختلاف عند درجة 95% الثقة		الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة Sig.	df	T	
		الأعلى	الأدنى					
0.30	4.14	1.202	1.072	1.137	0.000	83	34.606	عمليات إدارة المخاطر

إن المتوسط الحسابي العام لمستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (عمليات إدارة المخاطر) قد بلغ (4.14) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.30) فقط ما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي، وقيمة $T=34.6$ وإن الدلالة المعنوية هي $Sig=0.000$ أصغر من 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة أي (يوجد دلالة معنوية لمساهمة التدقيق الداخلي من خلال قيامه بإدارة المخاطر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي).

٣- يساهم التدقيق الداخلي من خلال تقييم الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي؟

تم إجراء اختبار One Sample T test لمقارنة المتوسط الحسابي لتقييم عبارات (الرقابة الداخلية) والمتوسط المعياري في القياس (3) وكانت النتائج التالية:

جدول رقم: (17) الدالات الإحصائية لاختبار محور الفرضية الفرعية الثالثة (الرقابة الداخلية)

الانحراف المعياري	المتوسط	Test Value = 3						
		الاختلاف عند 95% درجة الثقة		الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة Sig.	df	T	
		الأعلى	الأدنى					
0.32	4.08	1.147	1.009	1.078	0.000	83	31.077	الرقابة الداخلية

إن المتوسط الحسابي العام لمستوى مساهمة التدقيق الداخلي من حيث (الرقابة الداخلية) قد بلغ (4.08) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.32) فقط ما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي، وقيمة $T=31.08$ وإن الدلالة المعنوية هي $Sig=0.000$ أصغر من 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة أي (يوجد دلالة معنوية لمساهمة التدقيق الداخلي من خلال الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي).

وبإجراء العمليات الإحصائية تم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم: (18) ترتيب متوسط آراء المدققين الداخليين في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط	العنصر
1	0.46	4.16	الحوكمة
2	0.30	4.14	إدارة المخاطر
3	0.32	4.08	نظام الرقابة الداخلية

نلاحظ من الجدول السابق أنه بلغ المتوسط الحسابي لفحص وتقييم الحوكمة 4.16 بانحراف معياري 0.46 وبالتالي احتل المرتبة الأولى كأعلى إيجابية لمساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي أما المرتبة

الثانية كانت لفحص وتقييم عمليات إدارة المخاطر حيث بلغ المتوسط 4.14 بانحراف معياري 0.30، بينما فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية كان في المرتبة الثالثة كخيار إيجابي لمساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء التشغيلي حيث كان المتوسط 4.08 بانحراف معياري 0.32.

الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بمساهمة التدقيق

الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات.

يتم دراستها من خلال:

١- دراسة الفروق بين درجات أفراد عينة الدراسة على استبانة دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية

التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات حسب متغير **المسمى الوظيفي** (مدقق داخلي - مدير التدقيق الداخلي - مساعد مدقق داخلي).

قامت الباحثة بدراسة الفروق في تقييم المحاور تبعاً للمسمى الوظيفي للمدققين باستخدام اختبار One way

anova كما يلي:

جدول رقم: (19) الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين تبعاً للمسمى الوظيفي

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	df	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
لا يوجد فروق	0.759	0.276	0.059	2	0.119	بين المجموعات	عمليات الحوكمة
			0.215	81	17.388	داخل المجموعات	
				83	17.507	المجموع	
لا يوجد فروق	0.874	0.135	0.013	2	0.025	بين المجموعات	عمليات إدارة المخاطر
			0.093	81	7.500	داخل المجموعات	
				83	7.525	المجموع	
لا يوجد فروق	0.128	2.106	0.207	2	0.415	بين المجموعات	الرقابة الداخلية
			0.098	81	7.975	داخل المجموعات	
				83	8.390	المجموع	

من حيث (عمليات الحوكمة) نجد أن دالة اختبار التباين $F=0.276$ ودرجة الحرية 2 والدلالة المعنوية $Sig=0.759$ وهي أكبر من 0.05 ونقبل فرضية العدم لا يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للمسمى الوظيفي.

من حيث (عمليات إدارة المخاطر) نجد أن دالة اختبار التباين $F=0.135$ ودرجة الحرية 2 والدلالة المعنوية $Sig=0.874$ وهي أكبر من 0.05 ونقبل فرضية العدم لا يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات إدارة المخاطر) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للمسمى الوظيفي.

من حيث (الرقابة الداخلية) نجد أن دالة اختبار التباين $F=2.10$ ودرجة الحرية 2 والدلالة المعنوية $Sig=0.128$ وهي أكبر من 0.05 ونقبل فرضية العدم لا يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (الرقابة الداخلية) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للمسمى الوظيفي.

٢- دراسة الفروق بين درجات أفراد عينة الدراسة على استبانة دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات حسب متغير الدرجة العلمية.

قامت الباحثة بدراسة الفروق في تقييم المحاور تبعاً للدرجة العلمية للمدققين باستخدام اختبار One way anova كما يلي:

جدول رقم: (20) الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين تبعاً للدرجة العلمية

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	df	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
لا يوجد فروق	0.194	1.610	0.332	3	0.997	بين المجموعات	عمليات الحوكمة
			0.206	80	16.510	داخل المجموعات	
				83	17.507	المجموع	
لا يوجد فروق	0.736	0.424	0.039	3	0.118	بين المجموعات	عمليات إدارة المخاطر
			0.093	80	7.407	داخل المجموعات	
				83	7.525	المجموع	
لا يوجد فروق	0.865	0.245	0.025	3	0.076	بين المجموعات	الرقابة الداخلية
			0.104	80	8.313	داخل المجموعات	
				83	8.390	المجموع	

من حيث (عمليات الحوكمة) نجد أن دالة اختبار التباين $F=1.61$ ودرجة الحرية 3 والدلالة المعنوية $Sig=0.194$ وهي أكبر من 0.05 ونقبل فرضية العدم لا يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للدرجة العلمية.

من حيث (عمليات إدارة المخاطر) نجد أن دالة اختبار التباين $F=0.424$ ودرجة الحرية 3 والدلالة المعنوية $Sig=0.736$ وهي أكبر من 0.05 ونقبل فرضية العدم لا يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات إدارة المخاطر) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للدرجة العلمية.

من حيث (الرقابة الداخلية) نجد أن دالة اختبار التباين $F=0.24$ ودرجة الحرية 3 والدلالة المعنوية $Sig=0.86$ وهي أكبر من 0.05 ونقبل فرضية العدم لا يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (الرقابة الداخلية) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للدرجة العلمية.

٣- دراسة الفروق بين درجات أفراد عينة الدراسة على استبانة دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات حسب متغير التخصص العلمي.

قامت الباحثة بدراسة الفروق في تقييم المحاور تبعاً للتخصص العلمي للمدققين باستخدام اختبار One way anova كما يلي:

جدول رقم (21) الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين تبعاً للتخصص العلمي

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	df	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
يوجد فروق	0.048	2.755	0.546	3	1.639	بين المجموعات	عمليات الحوكمة
			0.198	80	15.868	داخل المجموعات	
				83	17.507	المجموع	
لا يوجد فروق	0.842	0.277	0.026	3	0.077	بين المجموعات	عمليات إدارة المخاطر
			0.093	80	7.448	داخل المجموعات	
				83	7.525	المجموع	
لا يوجد فروق	0.280	1.300	0.130	3	0.390	بين المجموعات	الرقابة الداخلية
			0.100	80	8.000	داخل المجموعات	
				83	8.390	المجموع	

من حيث (عمليات الحوكمة) نجد أن دالة اختبار التباين $F=2.75$ ودرجة حرية 3 والدلالة المعنوية $Sig=0.04$ وهي أصغر من 0.05 إذا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للتخصص العلمي وهي لصالح تخصص العلوم المالية والمصرفية أولاً حيث أن اختبار Scheffe يبين أن قيمة المتوسط 4.38 ويليها تخصص إدارة الأعمال بمتوسط 4.11 كما هو موضح في الجدول رقم (22)

جدول رقم (22): اختبار Scheff لعمليات الحوكمة – التخصص العلمي

عمليات الحوكمة		
Scheffe a,b		
Subset for alpha = 0.05	N	التخصص العلمي
1		
3.9259	6	اقتصاد
4.0940	51	محاسبة
4.1111	6	إدارة أعمال
4.3862	21	علوم مالية ومصرفية

أي يعتقد المدققون الداخليون ذوو تخصص العلوم المالية والمصرفية بأن تقييمهم لعمليات الحوكمة من خلال دورهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية يسهم في تحسين الأداء التشغيلي.

من حيث (عمليات إدارة المخاطر) نجد أن دالة اختبار التباين $F=0.277$ ودرجة الحرية 3 والدلالة المعنوية $Sig=0.84$ وهي أكبر من 0.05 ونقبل فرضية العدم لا يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات إدارة المخاطر) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للتخصص العلمي.

من حيث (الرقابة الداخلية) نجد أن دالة اختبار التباين $F=1.30$ ودرجة الحرية 3 والدلالة المعنوية $Sig=0.28$ وهي أكبر من 0.05 ونقبل فرضية العدم لا يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (الرقابة الداخلية) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للتخصص العلمي.

٤- دراسة الفروق بين درجات أفراد عينة الدراسة على استبانة دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات حسب متغير الخبرة.

قامت الباحثة بدراسة الفروق في تقييم المحاور تبعاً لخبرة المدققين باستخدام اختبار One way Anova كما يلي:

جدول رقم: (23) الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين تبعاً للخبرة

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	df	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
يوجد فروق	0.000	8.009	1.348	3	4.044	بين المجموعات	عمليات الحوكمة
			0.168	80	13.463	داخل المجموعات	
				83	17.507	المجموع	
لا يوجد فروق	0.690	0.490	0.045	3	0.136	بين المجموعات	عمليات إدارة المخاطر
			0.092	80	7.389	داخل المجموعات	
				83	7.525	المجموع	
يوجد فروق	0.020	3.459	0.321	3	0.963	بين المجموعات	الرقابة الداخلية
			0.093	80	7.426	داخل المجموعات	
				83	8.390	المجموع	

من حيث (عمليات الحوكمة) نجد أن دالة اختبار التباين $F=8.00$ ودرجة الحرية 3 والدلالة المعنوية $Sig=0.000$ وهي أصغر من 0.05 إذاً نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للخبرة العملية وهي لصالح عدد سنوات الخبرة من ١٠ إلى ١٥ سنة أولاً حيث أن اختبار Scheffe يبين أن قيمة المتوسط 4.5062 ويليه عدد سنوات الخبرة ٥-١٠ سنوات بمتوسط

4.1981 كما هو موضح في الجدول رقم (24)

جدول رقم (24): اختبار Scheff لعملیات الحوكمة – الخبرة

عملیات الحوكمة			
Scheffea,b			
Subset for alpha = 0.05		N	سنوات الخبرة
2	1		
	3.8296	15	+١٥
	4.0719	28	٥-١ سنوات
4.1981	4.1981	23	١٠-٥ سنوات
4.5062		18	١٥-١٠ سنة

أي كلما ازدادت سنوات خبرة المدققين الداخليين ازداد اعتقادهم بأن تقييمهم للحوكمة من خلال دورهم في اتخاذ

القرارات الاستراتيجية يسهم في تحسين الأداء التشغيلي.

من حيث (عمليات إدارة المخاطر) نجد أن دالة اختبار التباين $F=0.499$ ودرجة الحرية 3 والدلالة المعنوية $Sig=0.84$ وهي أكبر من 0.05 ونقبل فرضية العدم لا يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات إدارة المخاطر) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للخبرة العملية.

من حيث (الرقابة الداخلية) نجد أن دالة اختبار التباين $F=3.45$ ودرجة الحرية 3 والدلالة المعنوية $Sig=0.02$ وهي أكبر من 0.05 إذاً نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (الرقابة الداخلية) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للخبرة العملية وهي لصالح عدد سنوات الخبرة من ١ إلى ٥ سنوات أولاً حيث أن اختبار Scheffe يبين أن قيمة المتوسط 4.1786 ويليها عدد سنوات الخبرة ١٠-٥ سنوات بمتوسط 4.1353

كما هو موضح في الجدول رقم (25)

جدول رقم (25): اختبار Scheff لعملیات الرقابة الداخلية - الخبرة

الرقابة الداخلية			
Scheffea,b			
Subset for alpha = 0.05		N	سنوات الخبرة
2	1		
	3.8963	15	+١٥
4.0000	4.0000	18	١٥-١٠ سنوات
4.1353	4.1353	23	٥-١٠ سنوات
4.1786		28	١-٥ سنوات

3-4 المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

النتائج:

في ضوء تحليل البيانات واختبار الفروض، أظهرت الدراسة النتائج التالية:

- ١- احتل فحص وتقييم التدقيق الداخلي للحوكمة المرتبة الأولى كأكثر مساهمة وأعلى إيجابية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في رأي المدققين الداخليين، ثم المرتبة الثانية لإدارة المخاطر، بينما كان نظام الرقابة الداخلية في المرتبة الثالثة.
- ٢- يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للتخصص العلمي وهي لصالح فئة العلوم المالية والمصرفية.
- ٣- يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة والرقابة الداخلية) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للخبرة العملية وهي لصالح الفئة الأكثر خبرة.

التوصيات

- ١- السعي لتطوير واقع التدقيق الداخلي وتفعيل متطلبات التدقيق الداخلي التشريعية والتنظيمية والشخصية.
- ٢- التركيز على الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي مما يضمن استقلالية المدقق الداخلي عن الإدارة العليا.
- ٣- ضرورة امتلاك المدقق الداخلي لمقومات التدقيق الداخلي المعاصر بما يضمن عمله كشريك استراتيجي للشركة وإعطائها قيمة مضافة والقدرة على تحقيق أهدافها.

المراجع

الكتب العلمية

- ١- أبو ناعم عبد الحميد مصطفى، الإدارة الاستراتيجية، جامعة القاهرة، ٢٠١٨.
- ٢- الزمر، عماد سعيد، رمضان، أحمد أبو الوفاء غربية، وآخرون، مبادئ وبرنامج المراجعة، الناشر كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر ، ٢٠١٧ م
- ٣- الساعدي محمد زامل، حكيم حمود، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية، بغداد، ٢٠١٩
- ٤- القاضي حسين نظرية التدقيق دار أمل الجديدة، الطبعة الأولى، ٢٠١٧
- ٥- راضي حمد، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، جامعة كربلاء، ٢٠١٢
- ٦- زاهر عطا، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، عمان الأردن، الطبعة الأولى ٢٠١٧.
- ٧- صقور مجد، الصرن رعد، الإدارة الاستراتيجية، الجامعة الافتراضية السورية، ٢٠١٨
- ٨- هلال، محمد جمال، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٣.

رسائل الماجستير

- ١- العابد، مصطفى، دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة ٢٠١٧.
- ٢- اليوسف، فادي، دور لجنة المراجعة في تعزيز المراجعة الداخلية في الشركات (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير (غير منشورة) - جامعة دمشق - كلية الاقتصاد - قسم مراجعة الحسابات ٢٠١٣.
- ٣- بدران، ماهر. دور التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر التشغيلية لتكنولوجيا المعلومات في عينة من الشركات العراقية في محافظة البصرة، رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة ٢٠١٨
- ٤- راضية، عمار. فؤاد، سعيد دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة وحدة تكرير السكر، رسالة ماجستير، جامعة الجليلي، الجزائر، ٢٠١٦.
- ٥- عزيز كرار دور التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر في ظل التحديات المعاصرة - دراسة تطبيقية في مصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، ٢٠١٤

- ٦- مالك ياسر، المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وأثرها على فعالية أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير جامعة الكوفة. ٢٠١٧
- ٧- نفاخ، أنس. دور التدقيق الداخلي في الوقاية من المخاطر غير المعتادة في المصارف السورية - دراسة ميدانية - كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة - جامعة دمشق - رسالة ماجستير - ٢٠١٨

المجلات والدوريات

- ١- الأمير علي، كفاءة وفعالية نظام التدقيق الداخلي وأثره في تطبيق حوكمة الشركات دراسة عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ٢٠١٧
- ٢- أبو زيد حمادة فوزي ثابت، العلاقة بين سلوكيات القيادة البراعة والتوجه الريادي والأداء: توسط دور رأس المال التنظيمي الاجتماعي والمحددات التنظيمية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة بنها مصر.
- ٣- الحدراوي حامد كريم، الكاظم مقدس عبد، دور إستراتيجية فرق العمل في تحسين الأداء التشغيلي للمنظمات الإنتاجية دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة مجلة كلية التربية للعلوم الإنسانية، العدد ٢١، ٢٠١٦
- ٨- الغبار، أيمن فتحي " تقييم أثر تطبيق معايير حوكمة الشركات في حماية حقوق المساهمين وعلاقتها التكاملية بالرقابة والمراجعة الداخلية بمنظمات الأعمال"، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة (غ ٢٠١٢)
- ٩- د. الرحيم إياد محمود، د. صبكان وجدان كاظم، استخدام خارطة مجرى القيمة في تحسين الأداء التشغيلي دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الزيوت، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ١٥٠، ٢٠١٥.
- ١٠- الشعباني، صالح. أجميلي، وعد ملاح تطبيق التدقيق الاستراتيجي في العراق دراسة لعينة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، المجلد ٤ العدد ٩، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد ٢٠١٢
- ١١- حسين، فائز حسن، تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد الثالث عشر العدد ٤٣، ٢٠١٨
- ١٢- علي سلامة، دور التدقيق الاستراتيجي في الكشف عن حالات الفساد المالي في العراق - إطار مقترح كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٩٧، ص ٥٢٦ - ٥٤٤، ٢٠١٦
- ١٣- نجم، توفيق الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي (مجلة الاقتصادية العدد ٢٤ لسنة ٢٠١٣) مركز دراسات البصرة / جامعة البصرة دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقية.

- ١٤- نصيف علاء، أهمية لجنة التدقيق ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع عشر، العدد ٣، ٢٠١٧.
- ١٥- الوظيفي كامل شكر، المشاركة وأثرها في ترشيد اتخاذ القرارات الاستراتيجية - بحث تطبيقي في مديرية كهرباء الفرات الأوسط، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد ٤٣.
- ١٦- لجنة المؤسسات الراعية للجنة تريداوي أو لجنة كوسو COSO إدارة المخاطر المؤسسية - المواءمة بين المخاطر والاستراتيجية والأداء - مسودة العرض العام، ملخص تنفيذي، يونيو ٢٠١٦، ٥، ٣ .
www.globaliaa.org.
- ١٧- محسن، اكتفاء. أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي، المجلد الرابع عشر، العدد ٤٦ مجلة دراسات محاسبية ومالية ٢٠١٩.
- ١٨- محمد، الإمام أحمد يوسف، أحمد فاروق، منصور حسن، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد ١٦، العدد الأول، ٢٠١٥م.
- ١٩- هادي، علي. استراتيجية الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمنشآت المالية دراسة ميدانية في عينة من المصارف الأهلية العراقية، المجلد الرابع عشر، العدد ٣ كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الكوفة ٢٠١٧.
- ٢٠- يعقوب، فيحاء عبد الله، عبود، سالم محمد، التحكم المؤسسي واستراتيجية وظيفة التدقيق، دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية، بغداد، ٢٠١٤.

المراجع باللغة الانكليزية

References

- 1- Agnieszka Piasecka ,(**Strategic audit as an enterprise management tool – concept and methods**),Administracja i Zarządzanie (42) 2017
- 2- Aquilla Jill D, COSO.S **Internal Control Integrated Framework**,CPA Journal October 2013.
- 3- Ala Abdelaziz Abu Maba'a, CPA, CIA CRMA. **Head of Audit and Corporate Excellence at IFA Group of Companies (international Financial Advisors)**, Internal Auditor.me march 2018
- 4- Al-Kake, F., Harun, A., Othman, B., & Hasan, N. M. (2019). **The Effect of Corporate Governance on Firm's Profitability: Evidence from London Stock EX-CHANGE**. International Journal of Psychosocial Rehabilitation, 23(02).

- 5- Al-Matari , Al-Swidi, Binti Fadzil, **The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework**, International Review of Management and Marketing , Vol.4, No.1, 2014
- 6- Akinosho Esi, **how a disrupted internal audit can be a stronger strategic partner**, Feb 2019
- 7- Arens, Alvin A.& Elder, Randal J.&Beasley, Mark S. **Auditing AND Assurance Services. An Integrated, Approach**, 14th edk, Edition,2012
- 8- Asaari, M. & Razak, R. (2009). **Strategic decision-making practices and Organization performance: A conceptual perspective of Malaysian organizations**.
- 9- Association of Chartered Certified Accountant (ACCA), **Advance Audit Services and Assurance**, (International), Emile Woolf International, Great Britain.2010 .P 296
- 10-Awadallah, A Allam - **A critique of the balanced scorecard as a performance measurement tool International Journal of Business and Social**, 2015 p98
- 11-Bedford, D. S., Malmi, T., &Sandelin, M. (2018). **Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems**. Accounting, Organizations and Society, 51, 12–28.
- 12-Bertin, E (2007). **Audit interne: Enjeux et pratiques a l' international, Edition d'Organisation**, Paris, France.
- 13-Beyanga, A. A. **Role of Internal Audit Function in Corporate Governance**, A Synthesis of the Extent Internal Auditing Literate and Directions for Future Research. Journal of Accounting Literature, Vol. 23. (2013).
- 14- Bititci Garengo, **Performance Measurement: Challenges for Tomorrow** Article in International Journal of Management Reviews · June 2012,
- 15- Bulog, I. (2014). **"Strategic Decision-Making Practice in Croatia– Which Decision-Making Style is More Effective?"**. International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic & Management Engineering, Vol. 8, No. 8, pp. 2667-2671.
- 16- Ciby,Joseph.(2013).**Advance Credit Risk Analysis and Management Published** by John Wiley & Sons.Ltd,United Kingdom.
- 17- Chartered Institute of Internal Auditors (CIIA), 2019.” **Position paper: Internal audit’s relationship with external audit**” October 1-5.
- 18- Chartered Institute Of Internal Auditors CIIA 2018 Root Cause Analysis March Pp1-12 Online At [Http://Www.Iia.Org.UK/Resources/Delivering-Internal-Audit/Root-Cause-Analysis/?Downloadpdf=True](http://Www.Iia.Org.UK/Resources/Delivering-Internal-Audit/Root-Cause-Analysis/?Downloadpdf=True)
- 19- Chartered Institute Of Internal Auditors CIIA 2017 learn Auditing November Pp1-2 Online At: <https://Auditandrisk.Org.Uk/Features/Lean-Auditing-What-How-And-Why>
- 20- Chartered Institute of Internal Auditors (CIIA), (2016)” RBIA: Ten Years On” August Pp1-2 On [Https://www.IIA.ORG.UK/Resources/Risk-Management/Risk-Based-Inernal-Auditing/Rbia-Ten-YERS-On](https://www.IIA.ORG.UK/Resources/Risk-Management/Risk-Based-Inernal-Auditing/Rbia-Ten-YERS-On)

- 21- Chiggai Harriette Igonanga, **Effect of internal audit practices on organization performance: a case of Regulatory Bodies in Kenya**, KCA University, Novmber 2016
- 22- Committee of Sponsoring Organizations (COSO), “**Enterprise Risk Management: An Integrated Framework (ERM)**”, New York, COSO, Sep. (2004).
- 23- Coulter, Mary, (2010), “ **Strategic Management in Action**”, 5th Edition, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, USA.
- 24- DESGARDINS, C. (2012). « **l’audit interne améliore la performance de l’entreprise** », (<http://business.lesechos.fr/directions-financieres>).
- 25- Dordevic Milica, **Internal Audit and Company Performance in the Republic of Serbia**, University of Niš, Faculty of Economics, Niš, Serbia, 10.22190/TEME1802585,2017
- 26- D’Silva, K, Ridley, J,2007, **Internal Auditing’s international contribution to governance**, International Journal of Business Governance and Ethics, (Vol,3, No,2
- 27- Elshaer, Ibrahim, **what is the Meaning of Quality?** Suez Canal University, Management department, Egypt, May 2012,
- 28- Endaya, K.2014,” **Coordination and Cooperation Between Internal and External Auditors**”, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5No.9, Pp 76-81
- 29- Ernst & Young. 2012 **The Future of Internal Audit Is Now Increasing Relevance** By Turning Risk Into Results. Insights On Risk, January.
- 30- George, Drogalas, Theofanis, Karagiorgos, Konstantinos, Arampatzis, 2015, **Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece**, International Review of Management and Marketing, Vol. 4, No.1.
- 31- Girling,Philippa (2013).**Operational Risk Management :Complete Guide to a Successful Operational Risk Framework** Published by John Wiley & Sons, Inc ,Hoboken, New Jersey.
- 32- Gurria Angel (**OECD Secretary- General**) **OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors**, G20/OECD Principles of Corporate Governance, September 2015
- 33- HARRIETTE IGONANGA CHIGGAI, **EFFECT OF INTERNAL AUDIT PRACTICES ON ORGANIZATION PERFORMANCE: A CASE OF REGULATORY BODIES IN KENYA**, KCA UNIVERSITY, NOVEMBER, 2016
- 34- Hock Brain & Lynn Roden. **CMA/PART1/ Finance Planning Performance & Control/Fifth Edition** 2017 Hock International L.L.C
- 35- Hyde,G. (2007) Enhanced Audit Testing’, Internal Auditor, Vol.64,No,4,Pp.65-68
- 36- Jaf Rizgar **The role of adopting strategic audit to improve audit quality**, Journal of Critical Reviews · July 2020
- 37- Johnsen Gerry, Scholes Kevan, **Exploring corporate strategy**, Eleven edition,2017.

- 38- Jung, J.Y. and Hong, S. (2008), “**Organizational citizenship behavior (OCB), TQM and performance at the maquiladora**”, International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 25 No. 8
- 39- King, **Report of King, Committee on Corporate Governance**, Institute of Directors in Southern Africa, March, 2002
- 40- KPMG, IIA Netherlands, **Discussion Paper-Strategy-related auditing-Exploratory research on the consideration of strategic risk and organizational strategy in internal audits**, June 2015
- 41- Karagiorgos, T, et al, 2010 **Internal Auditing as an Effective Tool for Corporate Governance**, Journal of Business Management, (Vol,2 No,1)
- 42- Krajewski Lee J, Ritzman Larry P, **Operations Management, processes and Supply Chains**, Tenth Edition, 2016
- 43- Kotler, Philip, Kevin, Keller. (2012), **Marketing Management**, 14 th ed, Pearson Education limited USA.
- 44- Munjuri, M. G. (2013). "**Human capital, social capital, employee empowerment, quality of decisions & performance of commercial banks & insurance firms in Kenya**". Doctoral dissertation, School of Business, University of Nairobi.
- 45- Nawanir Gusman, **The effect of lean manufacturing on operations performance And Business Performance in manufacturing companies in Indonesia**, University Utara Malaysia, 2016
- 46- Neil Ritson, **Strategic Management**, London, Ventus Publishing, 2011
- 47- Nguyen Thieu **the effect of internal control on the performance of pharmaceutical firms in Vietnam**, Academy of Finance, Vietnam, licensee Growing Science, Canada.2020
- 48- Noubbigh, **Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise**, May 2008, France.
- 49- Papazafeiropoulou, Anastasia, Spanaki, Konstantina, 2015, "**Understanding Governance, Risk and Compliance Information Systems (GRC IS): The Experts View**", Information Systems Frontier, Volume 18, Issue 6
- 50- Passenheim, Prof.Dr.Olaf; **Enterprise Risk Management**; 1st edition ,bookboon.com ,2013
- 51- Pickett K H Spencer, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, Published by John Wiley & sons Ltd, 2005.
- 52- PRC book for CIA Internal Audit 2016
- 53- Rexhepi, G, Ramadani, V, Abazi-Aili, H, Dana, L & Ibraimi, S. **The impact of Knowledge spillovers and innovation on Firm-performance: Findings from the Balkans countries**. International Entrepreneurship and Management Journal, Springer 13, 1.299-325. doi:10.1007/S11365-016-0393-8, 2018
- 54- Riley, Jim, " **Strategic Audit** " , (2012) , www.tutor2u.net
- 55- Rittenberg Larry E & Others, **Auditing A Business Risk Approach**- Thomson Higher Education 2008
- 56- Robertson, Jack C. PhD ; Louwers, Timothy J .PhD ; **Auditing and Services** ; McGraw-Hill/Irwin. 10th ed, 2002

- 57- Romney, Marshall. B, Steinhart, Paul John; **Accounting information Systems**; 8th ed ,2000.
- 58- Rudnicki Wasilij, **Strategic audit as a means of implementation of the state financial control in Ukraine state Higher Educational Institution** “Banking University”, Ukraine Lviv Educational Institute 2019
- 59- Shamsee A (2006) **Improv Internal Audit Performance through Planning Internal Auditor**- Middle East. March.
- 60- Smith Hudson, **Implementing strategically aligned performance measurement in small firms**, International Journal of Production Economics 106(2):393-408 ,2015
- 61- Slack Nigel, Chamberers Stuart, **Operations Management**, Sixth Edition, 2010,
- 62- Stevenson, William J, **Operations Management.**, Eleventh Edition, McGraw – Hill, Irwin, New York.,2012,
- 63-Tan,Y.(2016). **Investigating the performance of Chinese banks: Efficiency and risk features**, London, United Kingdom: Palgrave Macmillan.
- 64-venturini Karen, **Managing Risks in SMEs: A Literature Review and Research Agenda**, Journal of Technology Management and Innovation · November 2013
- 65-Marks.N 2014. **Internal Audits of Strategy. IA Internal Auditor**. October. Online At: [Http://Iaonline.Org/Internal -Audits-Of-Strategy](http://Iaonline.Org/Internal-Audits-Of-Strategy).
- 66-Messier F.William, **Auditing & Assurance Services A Systematic Approach**, Tenth Edition, Published by McGraw-Hill Education,2Penn Plaza, New YORK, NY 10121,2017
- 67-Mohammed, H. K., & Knápková, A. (2016). **The Impact of Total Risk Management on Company's Performance**. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 220, 271-277.
- 68-Murdock, Hernan **Operational Auditing Principles and Techniques for a Changing World**, Auerbach Publications, 1st Edition,2017
- 69-Louwens J.Timothy &Other, **Auditing & Assurance Services**, Published by McGraw-Hill/Irwin companies,Inc,1221 Avenue of the Americas, New York ,NY ,10020,2011.
- 70-Shepherd, N. (2014). **"An empirical examination of the strategic decision-making process the relationship between context, process, & outcomes"**. Doctoral dissertation, Aston University.
- 71-The Institute of Internal Auditors **Elevating Internal Audits Strategic Impact**, ,globaliia.org,2016.
- 72-Wanyama.Mark, Dr. Fredrick Odoyo, Dr. B. Bogonko, **Internal Audit Functions and its Effect on Financial Performance**, Scientific Essay 2018
- 73-Wheelen Thomasm, Hunger David, **Strategic Management and Business Policy**, thirteenth Edition, TOWARD GLOBAL SUSTAINABILITY” 13th ed., Pearson, Prentice-Hall Inc.2012
- 74-Wilson David, Nutt Paull, **Handbook of Decision Making** ,2010, United Kingdom.

- 1- Barillot, "MODELE CONCEPTUEL CAUSAL DE LA PERFORMANCE DE SYSTEMES INDUSTRIELS." 6ème Congrès Européen se science de systèmes (2018).

International Auditing and Assurance Standards

- 1- Theiia www.theiia.com The Institute of Internal Auditors North America
- 2- International auditing and assurance standards Board, IAAS 315, 2017.
- 3- The Institute of Risk Management Standards, 2002 London: Airmic Publishing.p2
- 4- The Institute of Internal Auditors (IIA); International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing; Issued, 2017

معايير التدقيق الدولية

- ١- معايير التدقيق الدولية لسنة ٢٠٢٠ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن , ٢٠٢٠
- ٢- الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي، ترجمة جمعية المدققين الداخليين في لبنان - لبنان ٢٠١٧ ص ١٦ جمعية المدققين الداخليين (٢٠١٧)
- ٣- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (٢٠٢٠). المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

Website

1. <https://na.theiia.org/standards-guid-ance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
2. <https://balancedscorecard.org/blog/tag/balanced-scorecard/>
3. www.iaa.org.uk



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

الملحق (١)

الاستبانة العلمية

السادة المدققون الداخليون المحترمون

تحية طيبة وبعد:

أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي تم إعداده بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب العملي لرسالة الماجستير التي تعدها الباحثة، تحت عنوان:

(دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات - دراسة ميدانية)

علماً أن مشاركتكم في هذه الدراسة ضروري جداً لنجاحها، حيث إن رأيكم وخبرتكم في هذا المجال هما أحد مرتكزات هذه الدراسة وعامل رئيسي من عوامل نجاحها.

وما من شك أن اختياركم للإجابة المناسبة مع توشي الدقة سيكون له بالغ الأثر في إنجازها والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية، علماً أن جميع الأسئلة المطروحة ضمن هذا الاستبيان هي لأغراض البحث العلمي وإجاباتكم ستكون محاطة بالسرية التامة.

شاكراً حسن تعاونكم واهتمامكم.....

الباحثة

لجين بوكا

الجزء الأول: الخصائص الشخصية الديمغرافية

الرجاء وضع علامة () ضمن الاختيار المناسب:

١ - الدرجة العلمية في التخصص هي:

	دكتوراه		دبلوم دراسات العليا
	ماجستير		إجازة جامعية
	أخرى (يرجى التحديد)		

٢ - التخصص العلمي:

	محاسبة		علوم مالية ومصرفية
	إدارة الأعمال		اقتصاد
	أخرى (يرجى التحديد)		

٣ - عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الداخلي

	أقل من خمس سنوات		من ١١ وأقل من ١٥ سنة
	من ٥ وأقل من ١٠ سنوات		من ١٦ وأقل من ٢٠ سنة

٤ - المسمى الوظيفي

	مدقق داخلي		مدير تدقيق داخلي
	أخرى (يرجى التحديد)		

المحور الأول: يسهم التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لعمليات الحوكمة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي من خلال:

رقم		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحوكمة بما يكفل وضع الاستراتيجيات واتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية لتحسين أداء الشركة.					
٢	يقوم التدقيق الداخلي بدراسة مدى امتثال الإدارة للمتطلبات التنظيمية والقانونية ومشكلات الافصاح.					
٣	يتم اشراك التدقيق الداخلي الاستراتيجي في تقييم فعالية إجراءات الضبط الداخلي والتوصية بشأنها مما يساعد في تحسين أداء الشركة.					
٤	يتميز التدقيق الداخلي بالاستقلال التنظيمي حتى يتمكن من تقييم وتحسين فعالية الحوكمة.					
٥	يتم الاستفادة من نتائج عمل التدقيق الداخلي الاستراتيجي واتخاذ الإجراءات التصحيحية بالطريقة الملائمة وفي التوقيت المناسب من قبل الإدارة.					
٦	إدراك مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي وإيصال وتوضيح هذه الأهمية لجميع العاملين في الشركة.					
٧	يقوم التدقيق الداخلي بتنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات مع مجلس الإدارة والإدارة والمدققين الخارجيين بشكل فعال وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلافي ازدواجية الجهود.					
٨	يقوم التدقيق الداخلي على رفع تقارير دورية للإدارة العليا ومجلس الإدارة بما يضمن تقديم توصيات مناسبة حول المخاطر والرقابة لتحسين عملية الحوكمة.					

٩	يلتزم التدقيق الداخلي بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي عند قيامه برفع التقارير وإجراءات التحليل اللازمة في إطار تطبيق الحوكمة.				
---	--	--	--	--	--

المحور الثاني: يسهم التدقيق الداخلي من خلال تقييم عمليات إدارة المخاطر في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي من خلال:

رقم	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١					يساعد التدقيق الداخلي على كشف المخاطر وتعميمها وتصحيحها حسب رغبة الشركة لقبول المخاطر بحيث يتم منع حصولها أو تقليل احتمالية ذلك أو تقليل تأثيرها.
٢					يقوم التدقيق الداخلي بمراقبة عمليات إدارة المخاطر من خلال الأنشطة الإدارية المستمرة أو من خلال تنفيذ تقييمات منفصلة أو كليهما.
٣					يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر على كافة مستويات أنشطة الشركة لمعرفة وتحديد أكثر الأنشطة تعرضا للمخاطر.
٤					يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقييم كفاءة وفعالية الضوابط لمواجهة المخاطر في الشركة واقتراح الوسائل المناسبة للتعامل معها.
٥					يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بوضع خطة التدقيق مبنية على أساس المخاطر بما يتوافق مع خطة الاستراتيجية للشركة وأهدافها المستقبلية.
٦					يوجه التدقيق الداخلي الإدارة ومجلس الإدارة إلى المخاطر العالية أو غير المقبولة عن طريق تقارير منتظمة لضمان استمرارية الشركة في نشاطها.

٧	يقيم التدقيق الداخلي مخاطر الشركة المتعلقة بالعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر إلى الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات.				
٨	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بالتأكد من مدى استجابة الإدارة لتوصيات الداخلية المعدة بواسطة المدققين الداخليين لتقوية نظام إدارة المخاطر في الشركة.				
٩	يقوم التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود خطة طوارئ في الشركة تشمل المخاطر كافة التي تم تحديدها ويتم مراجعتها بشكل مستمر ومنظم.				

المحور الثالث: يسهم التدقيق الداخلي من خلال تقييم الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي.

رقم	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق بشدة
١	يساهم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بمراجعة العمليات والتقارير لتحديد فيما إذا كانت الشركة تلتزم السياسات والخطط واللوائح التنظيمية.				
٢	يقوم التدقيق الداخلي بتقويم استخدام الموارد المتاحة وما إذا كان هناك معايير تشغيل وضعت من قبل الإدارة لقياس الكفاءة والاستخدام الاقتصادي.				
٣	يقوم التدقيق الداخلي بمراجعة الأدوات المستخدمة في حماية الأصول والتحقق من وجودها بشكل مناسب.				
٤	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقييم الأنظمة الرقابية من خلال وجود إجراءات مراقبة الأداء ومقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف ومع الأداء في الفترات السابقة.				

٥	يقوم التدقيق الداخلي بفحص العمليات التشغيلية والبرامج لتحديد مدى اتساقها مع الأهداف العامة والخاصة وتنفيذها كما هو مخطط.				
٦	يتحقق التدقيق الداخلي من كفاية نظام المعلومات في توفير البيانات الأساسية لمختلف المستويات الإدارية عند اتخاذ القرارات ومن مدى سلامة التصرفات في حدود السياسات والصلاحيات المقررة.				
٧	يقوم التدقيق الداخلي بمراجعة فعالية الهيكل التنظيمي للشركة، ومدى قدرة الإدارات على تبادل المعلومات المتاحة بسهولة مما يساعد على تحقيق الأهداف المخططة.				
٨	يقوم التدقيق الداخلي الاستراتيجي بتقييم الضوابط الرقابية للشركة بما يضمن تحقيق أهدافها وتطوير أدائها التشغيلي بطريقة اقتصادية وكفاءة.				
٩	يقوم التدقيق الداخلي باكتشاف مدى تفاعل الإدارة مع توصيات التدقيق لتقويم نظام الرقابة الداخلية ورفع التقرير إلى لجنة التدقيق بخصوص ذلك للارتقاء بأداء المستقبلي للشركة.				

الملحق (٢)
محكمي الاستبانة

الاسم	اللقب العلمي	التخصص
د. عصام قريط	أستاذ	تدقيق حسابات
د. طالب العلي	أستاذ مساعد	تدقيق حسابات
د. منذر عواد	أستاذ مساعد	الطرائق الاقتصادية والرياضية (احصاء)

Abstract

The Role of Internal Audit to Make Strategic Decisions to Improve the operational Performance of Companies (Field Study)

Prepared by: Lujain Jamal Bouka

Supervision: Dr. Talib Al Ali

This study aims mainly to identify the role of internal audit in making strategic decisions to improve the operational performance in companies, and to achieve the objectives of the study, the researcher used the descriptive analytical approach in conducting a field study by collecting data from its primary and secondary sources, where a questionnaire was prepared specifically for this purpose. Distributing it to the study sample of 100 was distributed to the internal auditors of the Listed Syrian corporations the number is 27, and the SPSS statistical analysis program was used in the data analysis.

The most important findings of the study include:

- 1- The examination and evaluation of the internal audit of governance ranked first as the most positive and highest contribution to making strategic decisions to improve operational performance in the opinion of the internal auditors, then ranked second for risk management, while the internal control system ranked third.
- 2- There are differences between the scores of the study sample members for the role of internal auditing in terms of (governance processes) in making strategic decisions that help improve operational performance in companies according to the scientific specialization, which is in favor of the financial and banking sciences category.
- 3- There are differences between the scores of the study sample members for the role of internal audit in terms of (governance and internal control processes) in making strategic decisions that help improve operational performance in companies according to practical experience and it is in favor of the more experienced category.

Keywords: Internal Audit, Governance, Internal Control, Management Risk, Strategic Decision, Operational Performance

**Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economy
Department of Accounting**



The Role of Internal Audit to Make Strategic Decisions to Improve the Operational Performance of Companies (Field Study)

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

**Prepared by:
Lujain Jamal Bouka**

**Supervision:
Dr.Talib Al Ali**

2020 - 2021



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في
الشركات
دراسة ميدانية

**The Role of Internal Audit to Make Strategic Decisions to Improve the
operational Performance of Companies**

Field Study

استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في تدقيق الحسابات

إعداد الطالبة

لجين جمال بوكا

إشراف الدكتور

طالب العلي

٢٠٢٠-٢٠٢١

دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات

دراسة ميدانية

إعداد: لجين جمال بوكا

إشراف الدكتور طالب العلي

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في إجراء دراسة ميدانية من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، حيث أعدت استبانة خاصة لهذا الغرض تم توزيعها على عينة الدراسة البالغ عددها ١٠٠ مدقق داخلي، حيث تم توزيعها على المدققين الداخليين في الشركات المساهمة السورية المدرجة والبالغ عددها ٢٧/ شركة، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS في تحليل البيانات.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة:

١- احتل فحص وتقييم التدقيق الداخلي للحوكمة المرتبة الأولى كأكثر مساهمة وأعلى إيجابية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي في رأي المدققين الداخليين، ثم المرتبة الثانية لإدارة المخاطر، بينما كان نظام الرقابة الداخلية في المرتبة الثالثة.

٢- يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للتخصص العلمي وهي لصالح فئة العلوم المالية والمصرفية.

٣- يوجد فروق بين درجات أفراد عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي من حيث (عمليات الحوكمة والرقابة الداخلية) في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تساعد في تحسين الأداء التشغيلي في الشركات تبعاً للخبرة العملية وهي لصالح الفئة الأكثر خبرة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الحوكمة، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، القرارات الاستراتيجية، الأداء التشغيلي.

Abstract

The Role of Internal Audit to Make Strategic Decisions to Improve the operational Performance of Companies (Field Study)

Prepared by: Lujain Jamal Bouka

Supervision: Dr. Talib Al Ali

This study aims mainly to identify the role of internal audit in making strategic decisions to improve the operational performance in companies, and to achieve the objectives of the study, the researcher used the descriptive analytical approach in conducting a field study by collecting data from its primary and secondary sources, where a questionnaire was prepared specifically for this purpose. Distributing it to the study sample of 100 was distributed to the internal auditors of the Listed Syrian corporations the number is 27, and the SPSS statistical analysis program was used in the data analysis.

The most important findings of the study include:

- 1- The examination and evaluation of the internal audit of governance ranked first as the most positive and highest contribution to making strategic decisions to improve operational performance in the opinion of the internal auditors, then ranked second for risk management, while the internal control system ranked third.
- 2- There are differences between the scores of the study sample members for the role of internal auditing in terms of (governance processes) in making strategic decisions that help improve operational performance in companies according to the scientific specialization, which is in favor of the financial and banking sciences category.
- 3- There are differences between the scores of the study sample members for the role of internal audit in terms of (governance and internal control processes) in making strategic decisions that help improve operational performance in companies according to practical experience and it is in favor of the more experienced category.

Keywords: Internal Audit, Governance, Internal Control, Management Risk, Strategic Decision, Operational Performance