



الآليات الداخلية للتدقيق كأساس لتعزيز الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية: دراسة لعينة من المدققين الداخليين

Internal Audit Mechanisms as a Basis for Enhancing Financial Performance in Economic Institutions: A Study of a Sample of Internal Auditors

بن يخلف موسى*

مخبر MIFMA، جامعة أبو بكر بلقايد

تلمسان، الجزائر

moussa.benikhlef@univ-tlemcen.dz

تاريخ النشر: 2025/04/27

تاريخ القبول: 2025/03/25

تاريخ الإرسال: 2025/02/10

ملخص:

هدفت الدراسة إلى تحديد دور الآليات الداخلية للتدقيق في تعزيز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية؛ و لغرض تحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى محورين، الأول تمثل في دراسة الجانب النظري لمتغيرات الدراسة و تحليل بعض الدراسات السابقة مع الاستدلال بها في نتائج الدراسة الحالية، أما المحور الثاني خصص لدراسة عينة من المدققين الداخليين تم توزيع إستبيان و تحليل نتائج إجاباتهم بواسطة برنامج الرزم الإحصائية SPSS V26 . من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج لأن الآليات الداخلية للتدقيق لها دور مهم في تعزيز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و تحقيق القيمة المضافة لمختلف وظائفها.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي؛ رقابة داخلية؛ لجنة التدقيق؛ أداء مالي.

Abstract :

The study aimed to determine the role of internal auditing mechanisms in enhancing the financial performance of economic institutions; In order to achieve the study objectives, it was divided into two axes, the first represented in studying the theoretical aspect of the study variables and analyzing some previous studies with reference to them in the results of the current study, while the second axis was devoted to studying a sample of internal auditors. A questionnaire was distributed and the results of their answers were analyzed using the SPSS V26 statistical package program. One of the most important results reached by the study is that internal auditing mechanisms have an important role in enhancing the financial performance of the economic institution and achieving added value for its various functions.

Key Words: Internal audit ; internal control audit committee financial performance .

JEL Classification : M42, G30

* مرسل المقال: بن يخلف موسى (moussa.benikhlef@univ-tlemcen.dz)



المقدمة:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسة و التي باتت الحاجة الملحة لوجود قسم التدقيق الداخلي لمراقبة الوظائف الأخرى و مدى تقيدها بالسياسات و الإجراءات التي تم تصميمها و مدى تطبيق توصيات قسم التدقيق الداخلي، من أجل بلوغ الهدف الأسمى و هو تعزيز الأداء المالي للمؤسسة. و لقد مر التدقيق الداخلي بعدة مراحل منذ بداية ظهوره مع سنة 1940 و ظهور الشركات الكبرى و زيادة الحاجة على خدمات التدقيق الداخلي التي فاقت تدقيق المعلومات و البيانات المالية. كما أن قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة يقدم القيمة المضافة و المتمثلة أساسا في التأكيد على الحوكمة و إدارة المخاطر و تفعيل آليات الرقابة مما يساعد في بلوغ الأهداف المتعلقة بالخطط المستقبلية ، العمليات ، الإمتثال و الإفصاح . و تتضح القيمة المضافة في وجهة النظر عن طريق تقديم التقييمات و التحليلات و التحفيزات ، أي أن موظفي قسم التدقيق الداخلي يعملون على التحفيز من أجل تحسين الكفاءة و الفعالية داخل المؤسسة ، و تقديم التوصيات إستنادا على تحليل المعطيات و تقييمها من أجل تصحيحها .

أما الموضوعية تتجلى قيمتها المضافة و أهميتها في التحلي بالاستقلالية و النزاهة و المسائلة ، أي أن قسم التدقيق الداخلي يقوم بتوفير مصدر ثقة لإدارة المؤسسة و الإدارة العليل و يعد أساس الإستشارة و يرفع من درجة الإعتماد على نتائج أعماله . كما تكمن أهمية التدقيق الداخلي في مساعدة موارد المؤسسة البشرية على إختلاف وظائفهم في تحديد المسؤوليات ، فحسب معهد المدققين الداخليين IAA فإن مهمة التدقيق الداخلي تتمثل في " تعزيز و حماية قيمة المؤسسة من خلال تقديم التأكيد و المشورة و البصيرة ، الموضوعية المستندة على المخاطر ، لأصحاب المصلحة " (سارة ب.، 2023).

أما لجنة التدقيق فتقوم بتعزيز المراقبة المستمرة لعملية إعداد المعلومات المالية و الرقابة القانونية ، و تهدف هذه الهيئة إلى منع أي تأثير غير طبيعي محتمل من جانب الإدارة التنفيذية . يجب أن تضم لجنة التدقيق أعضاء غير تنفيذيين (مدراء غير تنفيذيين) أو هيئات إدارية أو أعضاء مجلس الإشراف للجهة الخاضعة للتدقيق . و يجب أن يكون أحد الأعضاء على الأقل لديهم الكفاءة في مجال المحاسبة و التدقيق المالي.

إشكالية الدراسة: جاءت إشكالية الدراسة الرئيسية على الشكل الآتي:

كيف يكون التكامل بين الآليات الداخلية للتدقيق كأساس لتعزيز الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية؟

فرضية الدراسة: للإجابة عن إشكالية الدراسة تم صياغة الفرضية التالية :

يتحسن الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق التكامل بين الآليات الداخلية للتدقيق.

أهداف الدراسة: تم حصر أهم أهداف الدراسة في:

- تحديد التعاريف القاعدية للآليات الداخلية للتدقيق و الإداء المالي،
- التطرق لدور الآليات الداخلية للتدقيق في تصميم نظام رقابة داخلية فعال،
- إبراز دور الآليات الداخلية للتدقيق في تعزيز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.



أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في كون أن الآليات الداخلية للتدقيق لها أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية وبالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من مساهمين أو موردين أو بنوك تتعامل معها المؤسسات هذا من ناحية، ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية لذا يجب إعطاء الموضوع الأهمية البالغة في الدراسة وعلى هذا الأساس تم اختيار موضوع الدراسة.

منهجية الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة المطروحة تم اتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري وهذا من أجل التعرف على مختلف عناصر البحث و تحليل بعض للدراسات السابقة أما الجانب التطبيقي قمنا بتحليل نتائج الإستبيان بواسطة برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية spss v 26 و لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار . One sample T-Test

الدراسات السابقة:

تطرق العديد من الدراسات لموضوع آليات التدقيق سواء كانت آليات داخلية أو آليات خارجية كأساس و دعامة رئيسية تعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية. فدراسة (الدين و بوزيان العجال، 2024) و التي هدفت الدراسة إلى إمكانية اعتماد قسم التدقيق الداخلي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بهدف تحسين أدائها ، من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تواجه صعوبة في تعزيز قسم التدقيق الداخلي بها ، وهذا راجع للقيود المالية و نقص الموارد البشرية و التقنية و ضعف الوعي بأهمية التدقيق الداخلي، و ان هذه المؤسسات تواجه تحديات في تحديد أهداف التدقيق الداخلي المتعلقة بأداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ربطها بأنظمة الرقابة الداخلية الفعالة، كما أوصت الدراسة بضرورة استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق الداخلي مما يساهم في تعزيز الأداء المالي لهذه المؤسسات؛ أما دراسة (عمر و بن العربي عباس، 2022) فهدفت إلى التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي على مستوى الشركة الوطنية للتأمينات من خلال الممارسات المناسبة، حيث توصلت الدراسة إلى أن الشركة الوطنية للتأمينات تولي إهتماماً بجودة التدقيق الداخلي وإدارة أنشطة التدقيق الداخلي و تقييم مخاطر عملية التدقيق الداخلي إلا أنها ليست ذات تأثير كلي و ان هناك تأثير من متغيرات خارجية عن وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي. و دراسة (Hadjer, 2021) فهدفت الدراسة إلى إبراز التحديات التي تواجهها الشركات كالمنافسة الشديدة، البيئة الاقتصادية المفتر به و العولمة، هذه التحديات يكون فيها أداء المؤسسة حساساً للغاية حيث يتضح جلياً أن في المستقبل نجاح الشركات مرتبط بالتي تتمتع بقدرة عالية في تحديد المخاطر والاستفادة من الفرص. أكدت الدراسة على وزن وأهمية وظيفة التدقيق الداخلي وتأثيره على أداء المؤسسة ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الشركات الجزائرية. كما تناولت دراسة (Sabrina & Mokrani, 2019) كيفية رؤية التدقيق من بين الأدوات التي ينبغي أن تسمح بتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية في المستشفيات العمومية في الجزائر ، ومعرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية و كفاءة أداء هذه المؤسسات ومن أهم ما توصلت له الدراسة من نتائج أنه يجب أن يهدف إصلاح الإدارة العمومية في الجزائر إلى زيادة استقلالية إدارة المنشآت وتطوير ممارسات الإدارة وتعزيز نظم إدارة الرقابة



الداخلية من أجل اتخاذ قرارات أفضل ومكافحة العبء الإداري؛ وأهمية التدقيق في المستشفى لتقييم الممارسات داخل هذه المؤسسة. إنها أداة دعم تساعد المديرين في اتخاذ قراراتهم والتحكم في التكاليف يساهم في خلق قيمة مضافة في المستشفى من خلال قدرته على اكتشاف المختلف الإختلالات.

قام الباحث بدراسة معمقة ، دقيقة ونقدية للدراسات السابقة ، مما أتاح له إستيعاب مناهجها التحليلية و الوصفية المتبعة و تقييم نتائجها ، مما أتاح للدراسة الحالية أن تبين أوجه النقص و مجالات القصور لهذه الدراسات ، بحيث تمثل هذه المرحلة خطوة هامة و خلفية معرفية للدراسة الحالية . من بين أهم الفجوات البحثية التي توصلت إليها الدراسة الحالية مقارنة مع نظيراتها السابقة والتي أعطت للدراسة الحالية قيمة مضافة في معيار تقييم الرقابة الداخلية فالدراسات السابقة أشارت إلى هذه النقطة من زاوية متغيراتها سواء كانت متمثلة في التدقيق الخارجي ، التدقيق الداخلي ، كل متغير على حدة ، أما الدراسة الحالية فأضافت آليات التكامل بين نظام الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي و لجنة التدقيق وهذا من أجل إيجاد توافق فعال يعمل على تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية .

I. الإطار النظري للدراسة:

1. تعريف التدقيق الداخلي:

تعدد تعريفات التدقيق الداخلي حسب التطور التاريخي لهذه المهنة ، ومن أهم التعريفات الحديثة لوظيفة التدقيق الداخلي ما يلي :

التدقيق الداخلي عبارة عن تصميم نشاط مستقل موضوعي ، إستشاري و تأكيد ، يخلق للمؤسسة قيمة مضافة و يعمل على تحسين عملياتها ، و يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال منهجية منضبطة ، كما يقوم بالعمل على تحسين الفعالية و إدارة المخاطر ، و القيام بمهام الرقابة و الحوكمة (Aljaaidi, 2019). كما عرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تقييم مدججة في المؤسسة تمارس مهامها بشكل مستقل تماما عن الوظائف المالية و الإدارية مهمات تقييم نظام الرقابة الداخلية . و التدقيق الداخلي عبارة عن نظام داخلي للمؤسسة يهدف إلى : تقييم دقة المعلومات المحاسبية ، ضمان الأمن المادي و المحاسبي للعمليات؛ ضمان سلامة أصول المؤسسة؛ الحكم على فعالية نظم المعلومات (Mounia & Debbi , 2020).

و عرف التدقيق الداخلي بأنه عملية منهجية و موضوعية لتقييم الوضعية الحالية لأعمال المؤسسة و نشاطها و عملياتها المالية و ممارسة الرقابة و وفقا لمعايير محددة ، و الإبلاغ عن النتائج للأطراف المعنية و تقييم مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات (Aja, Kechad Rabah, & Colot , 2021).

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن التدقيق الداخلي وظيفة مهمة داخل المؤسسة تتمتع بالإستقلالية عن الوظائف الأخرى ، تقوم بمراقبة و تقييم عمل مختلف أقسام و وظائف المؤسسة و مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات من أجل تحقيق أهداف المؤسسة و ضمان إستمراريتها .



2. تعريف لجنة التدقيق:

يعتبر مفهوم لجنة التدقيق من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول ، و لقد تعدد التعاريف المحددة لمفهوم لجنة التدقيق حسب الدور الذي تقوم به و المهام المسندة لها داخل المؤسسة . من أهم هذه التعاريف نذكر ما يلي : " لجنة التدقيق هي لجنة تم إنشاؤها من قبل و ضمن مجلس الإدارة ، بهدف مراقبة المعلومات المحاسبية و المالية للشركات ، و مراجعة التقارير و القوائم المالية الخاصة بالشركة " (أمنية، 2023، صفحة 79).

و عرفت لجنة التدقيق بأنها " لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة و عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين الذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة و المراجعة ، و تكون مسؤولة على الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ، و مراجعة المبادئ و السياسات المحاسبية ، و مراجعة وظيفتي المراجعة الداخلية و الخارجية ، ومدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات " (عثمان و الشريف ، 2021، صفحة 79).

كما عرفت لجنة التدقيق على أنها " لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة ، و تتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الكفاءة و الخبرة ، و تجتمع معظم لجان التدقيق كل ربع سنة ، و يجب أن يكون لها خط إتصال مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي ، وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات والقيام بمهمة التدقيق و الرقابة و المساءلة " (عناني، 2017، الصفحات 243-244).

يرى الباحث من التعاريف السابقة أن لجنة التدقيق على أنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة تتكون من أعضاء غير تنفيذيين يتمتعون بالاستقلالية و لهم خبرة عالية في مجال المحاسبة و التدقيق مهمتهم متابعة مراقبة عمل قسم التدقيق الداخلي و تقييم نظام الرقابة الداخلية و الربط بين عمل المدقق الخارجي و تعزيز إستقلاليته و بين عمل قسم التدقيق الداخلي ، ومتابعة نتائج أعمالهم .

3. العلاقة بين لجنة التدقيق و التدقيق الداخلي:

يعتبر التكامل بين لجنة التدقيق و قسم التدقيق الداخلي من أهم الأسس التي يتم التركيز على تحقيقها من أجل بلوغ أهداف المؤسسات الاقتصادية و تتضح هذه العلاقة من خلال :

- إدارة عمليات المخاطر من طرف لجنة التدقيق وتحقيق أفضل الممارسات للرقابة الداخلية من طرف قسم التدقيق الداخلي ،
- تحديد مواطن حالات التلاعب و الغش و إعداد تقارير بشأنها ،
- قيام قسم التدقيق الداخلي بمهام التدقيق الدورية و الإبلاغ عن نتائج أعماله للجنة التدقيق ،
- قيام بالفحص المتبادل بين لجنة التدقيق و قسم التدقيق الداخلي ، أي كل طرف يقيم عمل الطرف الآخر و القيام بالمقارنة مع الممارسات الحالية للرفع من جودة التدقيق .

من المهام التقليدية للجنة التدقيق الإشراف على التقارير المالية التي تعدها الإدارة ، إلا أن مهام لجنة التدقيق تطورت لتشمل ضمان فعالية إجراءات الرقابة الداخلية و الإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي ، و من هذا المنطلق و



لتحقيق أحسن المسؤوليات الإشرافية فإن لجنة التدقيق تعتمد أساسا على تقارير و المعلومات التي تحصل عليها من قسم التدقيق الداخلي الذي يعد من بين أهم الدعائم الأساسية و المورد الهام المساعد لعمل لجنة التدقيق ، خاصة بما يتعلق خدمات الإستشارة و التأكيد بأنظمة الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر .

يعتبر التدقيق الداخلي حلقة وصل بين لجنة التدقيق ومسؤوليات الإدارة ، و حددت الهيئات المهنية أشكال العلاقة بين لجنة التدقيق و التدقيق الداخلي ، فمسؤولية لجنة التدقيق مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته المتعلقة في سياسات و إجراءات المؤسسة المتبعة و الرقابة الداخلية ، و الحرص على المحافظة على قناة الإتصال بين مجلس الإدارة و التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي و قسم المالية و الإدارة ، و التأكد من أن قسم التدقيق الداخلي قام بتقييم و فحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية و إعداد تقرير بشأن ذلك ، و دراسة عمل التدقيق الداخلي خلال السنة و تدقيق الملاحظات المدونة في تقاريره و متابعة مدى تطبيق التوصيات و رفع التحفظات (بوابطة و بودرامه، دور لجان التدقيق في تعزيز التدقيق الداخلي لتفعيل و إرساء متطلبات حوكمة الشركات، 2021).

4. تعريف الرقابة الداخلية:

إن نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة ما يعتبر صمام الأمان و خط الدفاع الأول الواقي لمصالح المساهمين و جميع الأطراف ذات الصلة مع المؤسسة ، فهو نظام يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية و المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات الإستثمارية الصحيحة (ميالة، 2017).

تعددت تعاريف الرقابة الداخلية نظرا للتطور في حجم المؤسسات و ظهور الإدارة العلمية الحديثة بمفاهيمها و أساليبها المتطورة . من بين أهم تعاريف الرقابة الداخلية نجد :

التعريف 01: "إنها جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة وتمثل صمام الأمان في الدفاع عن أصول وممتلكات الشركة وحمايتها من التلاعب (الحسبان، 2009، صفحة 46) حيث تشمل هذه الرقابة الخطط والطرق والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أساس الأداء".

التعريف 02: "الرقابة الداخلية هي عملية مستمرة توفر ضمانا معقولا حول قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المتعلقة بالعمليات وإعداد التقرير و الإمثال بمشاركة مجلس الإدارة و الإدارة و جميع الموظفين . لذا فإن الرقابة الداخلية هي برنامج أنشطة ، هدفها الرئيسي هو المراقبة و الرصد و منع حدوث أي خطأ محتمل أو تحريف أو إحتيال " (Imane & Meziani, 2024, p. 470).

التعريف 03: "تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية و جميع الطرق و المقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية موجوداتها . و فحص دقة البيانات المحاسبية و درجة الإعتماد عليها و الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية و تشجيع الإلتزام بما تقتضي بها السياسات الإدارية المرسومة" (عثمان ع.، 1999، صفحة 84).

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الوظائف و الأنظمة و الإجراءات و الطرق و الأساليب التي تتخذها المؤسسة لحماية أصولها و ضمان إستمراريتها و دقة بياناتها المالية و درجة الإعتماد عليها و زيادة الكفاءة التشغيلية و ضمان الإلتزام بسياسات الإدارة الموضوعية .



5. تعريف الأداء المالي:

يعتبر الأداء المالي مفهوماً ضيقاً لأداء المؤسسات بصفة عامة ، الذي يركز على إستخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز أهداف المؤسسة . و يعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسات بحيث يعد الداعم الأساسي للأعمال المتنوعة التي تمارسها المؤسسة ، كما يساهم في إتاحة الموارد المالية و تزويد المؤسسة بالفرص الإستثمارية في ميادين الأداء المتعددة و التي تساعد على تحقيق أهداف أصحاب المصالح و تلبية حاجاتهم (أمال، 2021، صفحة 638) .

6. علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية:

تختص وظيفتنا التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية بالمراقبة على أنشطة المؤسسة إلا أن لكل منهما رؤية خاصة في عملية المراقبة ، ولكل منهما إستقلالية تامة عن بعضهما البعض . يمثل التدقيق الداخلي جزءاً من المتابعة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية ، حيث يقوم بإعداد تقييم مستقل عن كفاية و مدى الإلتزام بالإجراءات الموضوعية و مساعدة الإدارة العليا و مجلس الإدارة على القيام بمهامهم بفعالية و كفاءة عالية .

يعتبر التدقيق الداخلي جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ككل ، فمن الممكن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بدون وجود نظام التدقيق الداخلي ، فقسم التدقيق الداخلي يوجد في المؤسسات الكبيرة التي لها القدرة على تحمل مصاريف خاصة بهذه الوظيفة . ولا يقتصر تدقيق المدقق الداخلي على أنظمة الرقابة الداخلية ، و إنما يمتد إلى أنظمة الرقابة الداخلية الإدارية التي تهدف إلى الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، لأن هدف كما سبق و أن أشرنا خدمة الإدارة العليا للمؤسسة و تزويدها بالتقارير التي تساعد في إدارة المؤسسة بطريقة سليمة و علمية . للنظر في مدى فعالية و كفاءة الإجراءات و السياسات الموضوعية و التي لا بد من المؤسسة الإلتزام بها ، تخضع أنشطة الإلتزام لتدقيق دوري من قبل إدارة قسم التدقيق الداخلي وظلط بالتنسيق مع مسؤول القسم و مسؤولي الإدارات الأخرى لتبادل المعلومات في هذا المجال على أن يتم عرض نتائج التدقيق إلى الإدارة العليا للمؤسسة من أجل إتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب لحماية المؤسسة من أية مخاطر محتملة و أن يكون ذلك مدوناً في التقرير .

نظام الرقابة الداخلية كما أشرنا عبارة عن إجراءات شاملة لتنظيم العمل و تحديد المسؤوليات وتوزيع السلطات و المهام على جميع وظائف المؤسسة ، أما التدقيق الداخلي فهو عبارة عن أحد وسائل نظام الرقابة الداخلية مهمته التأكد من تنفيذ السيلسات المالية و الإدارية للمؤسسة و الحد من الوقوع في الأخطاء و الغش ، إضافة إلى تقييم مدى كفاية أنزمة الرقابة الداخلية ، و لتحقيق ذلك تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالإجراءات الموالية :

- التأكد من الدقة في تطبيق الإجراءات المالية و الإدارية المرسومة من قبل المؤسسة ،
- دراسة مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية و خاصة المالية و الإدارية منها ،
- تقييم الأداء و متابعة تحقيق الكفاية الإنتاجية من ناحية الكمية و الجودة ،
- التحقق من دقة وصحة المعلومات و البيانات المحاسبية المستخرجة من الدفاتر و السجلات المحاسبية ،
- الحفاظ على أصول المؤسسة و التقليل من حالات الوقوع في الأخطاء و الغش .



من خلال ما سبق يتجلى لنا أهمية قسم التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تعزيز و تقييم نظام الرقابة الداخلية (خلاصي، 2013، الصفحات 71-72-73).

7. التدقيق الداخلي كمرحلة و أداة رقابية هامة:

لزيادة فعالية الرقابة كوظيفة إدارية هامة يتطلب الأمر (زريقات، 2011، صفحة 234) الإعداد الجيد لها عن طريق تحديد و تصميم مراحلها المختلفة المتمثلة في :

1.7. المرحلة الأولى: التنظيم : حيث تتطلب هذه المرحلة (زريقات، 2011، صفحة 234) تنظيم العناصر المختلفة المرتبطة بعملية الرقابة حسب المراحل التالية :

__ تحديد العلاقات المختلفة بين المستويات الإدارية في المؤسسة .

__ تحديد مسؤولية كل فرد و دوره في تحقيق الأهداف المطلوبة .

__ تصميم معايير الأداء و تحديدها .

__ تحديد واجبات ، سلطات و مسؤوليات كل فرد .

2.7. المرحلة الثانية: التوجيه: تتضمن العناصر الرئيسية التالية لزيادة فاعلية دور الرقابة بصفة عامة تتمثل في :

__ توجيه الأفراد و إرشادهم بهدف الوصول إلى مستوى الأداء المثالي .

__ مراعاة الإستخدام السليم لعناصر النظام المحاسبي (زريقات، 2011، صفحة 234) .

__ إعطاء التعليمات الدورية بهدف تصويب الأخطاء و منع تكرارها .

3.7. المرحلة الثالثة: تدقيق الحسابات: و تتضمن هذه المرحلة (زريقات، 2011، صفحة 235) العناصر الرئيسية التالية :

__ فحص الحسابات و تدقيقها بهدف التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبية .

__ التحقق من الأداء الفعلي و مقارنته بالأداء المخطط و تحديد الفروقات .

4.7. المرحلة الرابعة: التقييم: تعتبر مكتملة للمرحلة (زريقات، 2011، صفحة 235) السابقة و تتضمن :

__ تحليل نتائج التقييم و تحديد نقاط القوة و الضعف .

__ تحديد مسؤوليات القصور في نظام الرقابة الداخلية .

5.7. المرحلة الخامسة : التقرير : تعد آخر مرحلة (زريقات، 2011، صفحة 235 ، 236) يتم خلالها إعداد

تقرير يوضح النتائج النهائية لهذه العملية مع مراعاة الإهتمام بإعداد التقرير بإعتباره وسيلة إتصال يمكن الإستفادة منها على جميع مستويات الإدارة .

8. أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الداخلي:

ليقوم قسم التدقيق الداخلي (علون، 2018، صفحة 182) بمهامه على أحسن وجه و الوصول إلى رقابة داخلية فعالة تساعد على بلوغ التسيير المثالي داخل المؤسسة يجب أن تصمم هذه الأخيرة ل :

- نظام لرقابة مختلف العمليات و التنظيم المحاسبي،



- معالجة مختلف المعلومات بطريقة ملائمة و قياس النتائج و المخاطر،

- نظام للتوثيق و المعلومات ،

-مراقبة الإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة و مدى الإلتزام بها .

9. تعارض المصالح بين المدقق الداخلي و المؤسسة الاقتصادية محل التدقيق :

إن الدور الرئيسي للمدقق الداخلي يكمن في تقييم المخاطر و توفير تأكيد معقول و موضوعي مدعم بأدلة إثبات لمجلس الإدارة و الإدارة العليا للمؤسسة محل التدقيق (أوسعيد، 2021) حول فعالية نشاطات إدارة مخاطر المؤسسة حيث يقدم المدقق الداخلي خدمات إستشارية وذلك بالتنسيق مع المديرين و الموظفين دون التدخل المباشر في مهامهم أو التعارض مع العمليات التي يقومون بها .

كما تعتبر الإدارة العليا للمؤسسة مسؤولة كاملة عن التحريفات الجوهرية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة ، حيث تتعمد أحيانا إعطاء صورة غير عادلة عن المركز المالي لها بغرض تحقيق أهداف خفية وهذا ما يتعارض و أخلاقيات مهنة المدقق الداخلي التي تفرض عليه المعايير الدولية للتدقيق الداخلي عند فحصه للقوائم المالية الإبلاغ عن التحريفات و حالات التلاعب و الغش في القوائم المالية ، إذ أن المدقق الداخلي يتحمل المسؤولية إتجاه الأطراف المتعاملة مع المؤسسة محل التدقيق و المستخدمة لتقارير المدقق الداخلي حول الوضعية المالية للمؤسسة .

10. إستقلالية قرار المدقق الداخلي :

تعتبر إستقلالية المدقق الداخلي مصدر الثقة الأساسي لمستهلمي تقاريره و أكدت المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المعدلة سنة 2017 خاصة المعيار رقم " 1100 الإستقلالية و الموضوعية " و المعيار رقم " 1110 الإستقلالية التنظيمية " و المعيار رقم " 1130 معوقات الإستقلالية و الموضوعية " ، التي أكدت على ضرورة وجود المدقق الداخلي في وضعية تمكنه من ممارسة مهامه و إتخاذ قراراته بكل إستقلالية لتحقيق الأهداف المرجوة و المطلوبة منه . إن إستقلالية قرار المدقق الداخلي من أهم الخصائص (ربيعه، 2017، صفحة 74) التي يجب أن تتوفر في تقاريره التي تهدف إلى إبداء وجهة نظر غير متحيزة لأية جهة مما يعزز من درجة الإعتماد عليها من طرف أصحاب المصالح داخل المؤسسة ، المساهمين ، مجلس الإدارة و جميع الأطراف الخارجية المتعاملة معها من عملاء ، بنوك ...

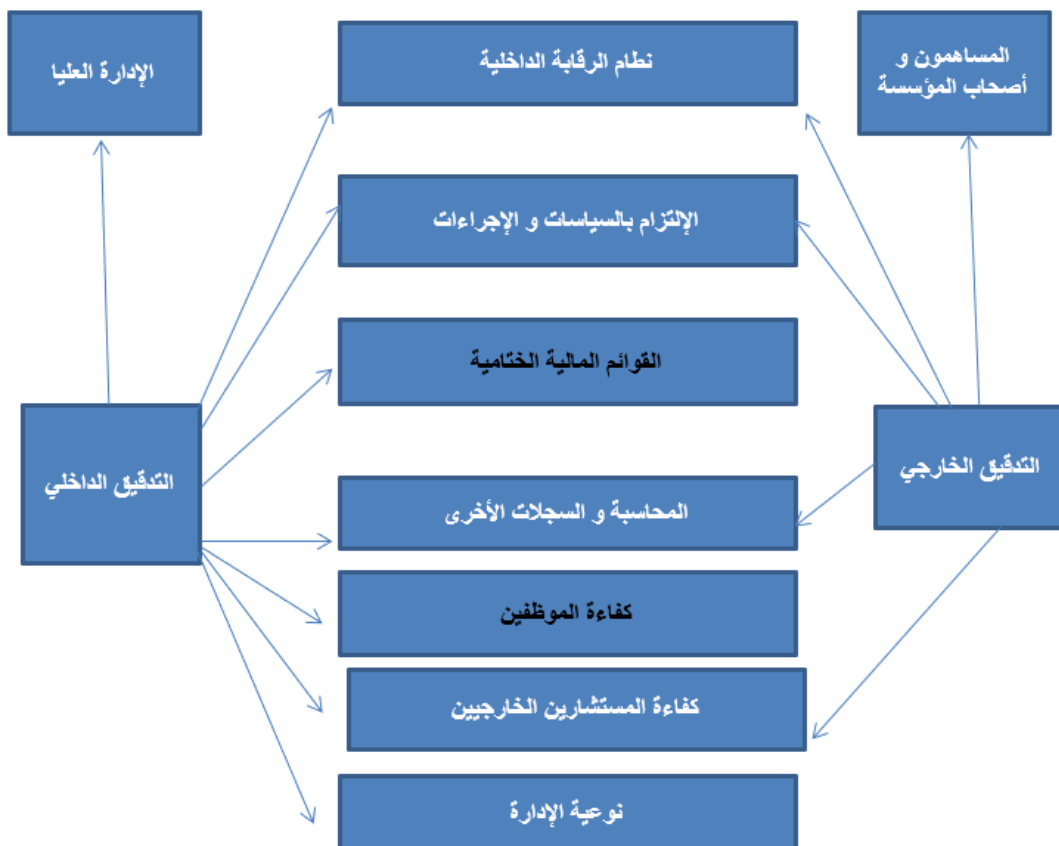
لقد عبر المعهد الدولي للمدققين الداخليين أن إستقلالية المدقق الداخلي تعني التحرر من القيود التي تعيق تنفيذ مسؤولياته (فروم، 2019، صفحة 5) و إتخاذ قراراته و عدم الإرتباط بالمستوى الإداري في قمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

إن إلتزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي (أوسعيد، 2021، الصفحات 47-48) يتيح إستقلالا للمدقق الداخلي سواء في الهيكل التنظيمي أو إستقلالا جوهريا ، كما أن تطبيق نظم الجودة في إدارة التدقيق الداخلي يزيد في تعزيز ثقة تقارير التدقيق الداخلي و قراراته .

نستنتج من الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل التدقيق أن إرتباط و تبعية المدقق الداخلي للمدير العام يجعل تركيزه على جميع الوظائف و الأقسام دون الإدارة العامة للمؤسسة و ذلك لأن تقريره يوجه إلى المدير العام و هذا ما يعني تقيد

إستقلالية قراره مما يؤثر على شفافيته، كما أن إرتباط منصب المدقق الداخلي لمجلس الإدارة فإن نطاق عمله يتغير و محتوى تقريره و قراره يتغير ليشمل و يركز على ما هو دون مجلس الإدارة . و عليه يجب إرتقاء منصب المدقق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث يعتبر إتصاله بلجنة التدقيق الوضعية الأنجع في إستقلالية إتخاذ قراراته و ذلك لتحرره من ضغوطات الإدارة التنفيذية من جهة و تبعيته لمجلس الإدارة و المساهمين من جهة أخرى .

الشكل 01: "مجالات التكامل بين آليات التدقيق و إنعكاسه على الأداء المالي للمؤسسة"



المصدر : (حسنة، مدى توافق الخلفية القانونية و التنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية -دراسة تحليلية-، 2018، صفحة 190)

II. الإطار التطبيقي للدراسة:

في هذا هذا المحور سنقوم بالدراسة الميدانية من خلال تطويرنا لاستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في في المدققين الداخليين على مستوى المؤسسات الإقتصادية، حيث بلغ عدد عينة الدراسة 50 فردا، و تمت معالجة إجاباتهم بواسطة برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS V26 و تم إستخدام أداة One Samle Test.



الجدول رقم 01: "حساب معامل الثبات"

محور الاستبيان	رقم العبارة	معامل ألفا كرونباخ
نظام الرقابة الداخلية معيار فعال في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية	14 عبارة	0,869

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.

الجدول يعرض قيمة ألفا كرونباخ، و هو مقياس للثبات أو الاتساق الداخلي لمجموعة من العناصر المقياسية. قيمة ألفا كرونباخ تتراوح بين 0 و 1، يعتبر أن قيمة ألفا كرونباخ أكبر من 0.7 مقبولة، وأن قيمة أكبر من 0.8 ممتازة. في دراستنا، قيمة ألفا كرونباخ للاستبيان ككل هي 0,869، وهي قيمة عالية جداً وتدل على أن الأسئلة مرتبطة بشدة بينها و مقياسنا ثابت ومتسق جداً.

أما الجدول الذي في الملحق 01، "صدق الإتساق الداخلي"، يقصد به اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي اليه العبارة وهذا بحساب معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات الاستبيان والدرجة الكلية للمحور نفسه. ويلاحظ منه أنه لصدق الاتساق الداخلي أن أغلب عبارات الاستبيان دالة إحصائياً، بالرغم أن بعض العبارات تتميز باتساق داخلي منخفض إلا أننا قررنا تركها لأهميتها في الدراسة خاصة وأن قيمة الثبات عالية جداً.

الجدول رقم 02: "تحليل نتائج محور الإستبيان"

رقم العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة	T Test	اتجاه العينة
1	4,10	0,99	82,00%	3,50	مرتفع
2	4,30	0,48	86,00%	8,51	مرتفع جداً
3	4,60	0,52	92,00%	9,80	مرتفع جداً
4	4,40	0,52	88,00%	8,57	مرتفع جداً
5	4,20	1,23	84,00%	3,09	مرتفع
6	4,10	0,88	82,00%	3,97	مرتفع
7	4,20	0,79	84,00%	4,81	مرتفع
8	4,50	0,53	90,00%	9,00	مرتفع جداً
9	4,00	1,05	80,00%	3,00	مرتفع
10	4,50	0,53	90,00%	9,00	مرتفع جداً
11	4,50	0,53	90,00%	9,00	مرتفع جداً
12	3,60	1,17	72,00%	1,62	مرتفع
13	4,60	0,52	92,00%	9,80	مرتفع جداً
محور الإستبيان	50,74	6,81	84,57%		

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.



الجدول رقم 03: درجات وحدود فئات لكرات الخماسي

التقييم	اتجاه العينة	حدود الفئة
منخفض جدا	معارض بشدة	1,8 - 1
منخفض	معارض	2,6 - 1,8
متوسط	محايد	3,4 - 2,6
مرتفع	موافق	4,2 - 3,4
مرتفع جدا	موافق بشدة	5 - 4,2

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26.

التحليل الكيفي:

- العبارة رقم 12 المتمثلة في: تطوير قدرات الموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 94%.
- العبارة رقم 6 المتمثلة في: يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في منع واكتشاف الأخطاء و الغش مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 92 %.
- العبارة رقم 10 المتمثلة في: وجود الجودة والكفاءة في تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 90 %.
- العبارة رقم 5 المتمثلة في: تطوير نظام الرقابة الداخلية حسب المتغيرات الاقتصادية، التكنولوجية و بيئة المؤسسة يساهم من رفع أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 88 %.
- العبارة رقم 2 المتمثلة في: يساهم التطبيق الفعال والتقييد بالتفويض الفعلي لإجراءات نظام الرقابة الداخلية بتوفير ضمان معقول للمؤسسة لتحقيق أهدافها المتعلقة بالإفصاح المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 84%.
- العبارة رقم 7 المتمثلة في: متابعة مجلس الإدارة لمدى تطبيق السياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 84 %.
- العبارة رقم 1 المتمثلة في: التصميم الجيد للسياسات، الخطط وإجراءات الرقابة الداخلية ضمان لتحقيق أهداف المؤسسة وفق إطار COSO 2013 المتعلقة بالأداء المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82%.
- العبارة رقم 3 المتمثلة في: يؤكد الإلتزام بقانون Sarbanes Oxley 2002 المتعلق بإعدادات تقرير فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالقوائم المالية منع إعداد تقارير مالية محرفة وتعبير في صورتها الحقيقية عن أداء مالي شفاف وذو مصداقية نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82%.
- العبارة رقم 11 المتمثلة في: تقوم لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82 %.



- العبارة رقم 4 المتمثلة في: تأخذ لجنة التدقيق و قسم التدقيق الداخلي ملاحظات و تحفظات المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية بعين الاعتبار و إعطائها الأهمية البالغة لرفعها و تحسينها مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا نسبة 88%.
- العبارة رقم 9 المتمثلة في: درجة استقلالية الهيئة المعدة لنظام الرقابة الداخلية ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع نسبة 70 %.
- العبارة رقم 10 المتمثلة في: الإلتقاء الدائم و الإحتكاك المباشر بين المدقق الخارجي ، لجنة التدقيق و موظفي قسم التدقيق الداخلي يؤدي إلى تكامل المهارات مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا نسبة 90%.

اختبار فرضية الدراسة:

الفرضية تقول أنه يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره من وجهة نظر المدققين الداخليين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثاني ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة.

الجدول رقم 04: "إختبار الفرضية من وجهة نظر المدققين الداخليين"

One sample test						
الفرضية						
عدد العينة	درجات df	الحسوبة t	Sig.	الوسط الحسائي	الانحراف المعياري	نتيجة الفرض H1 البديل
50	49	7,786	0,009	18.54	3,21483	تقبل

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 18,54 أي مايقابلها 3,71 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 و هو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الداخليين الى المستوى المرتفع (موافق) حسب ماهو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 7,786 و هي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 و بما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري و نقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر المدققين الداخليين بين الآليات الداخلية للتدقيق والأداء المالي. أي يتحسن الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عن طريق التكامل بين الآليات الداخلية للتدقيق.



الخاتمة:

من خلال دراستنا حاولنا تحديد دور الآليات الداخلية للتدقيق في تعزيز الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عبر التنسيق بين الجانب النظري للدراسة ابتداء من التطرق للمفاهيم الأساسية للآليات الداخلية للتدقيق و الأداء المالي من ثم التدرج من العام إلى الخاص الذي حاولنا فيه دراسة والإجابة على إشكالية دراستنا لتحديد أهم جوانب التكامل بين هذه الآليات وتوظيفها لتحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة الإقتصادية و التي من أهمها تعزيز أدائها المالي و الإستمرارية في النشاط و الإستغلال في محيطها الإقتصادي و القدرة على المنافسة.

أما من الناحية التطبيقية فقمنا بإسقاط الجانب النظري على بيئة العمل الحقيقية والميدانية بإجراء دراسة تطبيقية على عينة الدراسة والتي تمثلت في المدققين الدخيلين باعتبارهم ممتهي التدقيق الداخلي من ناحية، و مسؤولون عن إعداد نظام رقابة داخلية فعال يتماشى و إستراتيجية المؤسسة و أهدافها وإجراء عدة مقابلات مع عينة الدراسة من أجل أخذ الإجابات والإستنتاجات الآتية بهدف تأكيد النتائج التي توصلنا لها من خلال دراستنا.

من أهم ما توصلت إليه دراستنا من نتائج ما يلي:

- صعوبة تحديد أهداف التدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية و ربطها بأنظمة الرقابة الداخلية الفعالة، فبعض المؤسسات تحدد مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي و لجنة التدقيق في القيام بأعمال روتينية دورية و هذا ما أكدته دراسة دراسة سماعيل نور الدين و بوزيان العجال 2024.
- الآليات الداخلية للتدقيق ليست ذات تأثير كلي و أن هناك تأثير من متغيرات خارجية تؤثر بدورها على الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية مما يجعل حتمية إعادة النظر في المهام التي تقوم بها الآليات الداخلية للتدقيق؛ هذا ما يتطابق مع دراسة قمان عمر و بن العربي عباس 2022.
- وظيفة التدقيق لها دور هام في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسين أداء المؤسسة وتحقيق القيمة المضافة لمختلف وظائف المؤسسة، كما أن أداء المؤسسة مرتبط بالكفاءة والنجاعة و ظهر جليا أن العلاقة بين الرقابة الداخلية وأداء المؤسسة أصبح حتمية ضرورية، وأي خلل في نظام الرقابة الداخلية سيؤثر حتما في أداء المؤسسة، تطابقت هذه النتيجة تماما مع دراسة دراسة بلاحة هاجر 2021.
- يجب أن يهدف إصلاح تسيير المؤسسات الإقتصادية في الجزائر إلى زيادة استقلالية إدارة المنشآت وتطوير ممارسات الآليات الداخلية للتدقيق وتعزيز نظم إدارة الرقابة الداخلية من أجل اتخاذ قرارات أفضل ومكافحة العبء الإداري؛ وأهمية الآليات الداخلية للتدقيق في المؤسسات الإقتصادية لتقييم الممارسات داخلها. إنها أداة دعم تساعد المديرين في اتخاذ قراراتهم والتحكم في التكاليف يساهم في خلق قيمة مضافة في المستشفى من خلال قدرته على اكتشاف المختلف الإختلالات؛ هذا ما تناسب مع دراسة قبال صبرينة و مقراني عبد الكريم 2019.

قائمة المراجع:

- Aja, H., Kechad Rabah, & Colot , O. (2021). Apport De L'audit Interne A La Gouvernance Des Entreprises : Cas De L'algérie. *Revue Des Reformes Economique Et Intégration Dans L'économie Mondiale*, 15(1), Pp. 455-472.
- Aljaaidi, K. (2019). Internal Audit Function Quality And Audit Report Lag In Jordan . *مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة* , 4(3), Pp. 216-238.
- Hadjer, B. (2021). La Contribution Du Contrôle Interne Et De L'audit A La Performance De L'entreprise –Fondement Théorique Et Validation Empirique Dans Le Contexte Algérien (Thèse De Doctorat). Sciences Economiques, Algérie: Université De Sidi Bel-Abess.
- Imane, L., & Meziani, N. (2024). Responsibility Of The External Auditor In Statements. *مجلة المنهل الإقتصادي* , 6(2), Pp. 467-476.
- Mounia, B., &Debbi , A. (2020). La Contribution De L'audit Interne Dans L'amélioration De L'efficacité Du Contrôle Interne Dans L'entreprise Algérienne : Le Cas D'atm Mobilis. *Recherches Economiques Manageriales*, 14(3), Pp. 483-500.
- Sabrina, K., & Mokrani, A. (2019). Le Role De L'audit Interne Dans Le Pilotage Et La Performance Du Système De Contrôle Interne Des Etablissements De Santé En Algérie : Cas D'un Echantillon D'hôpitaux Publiques. *Revue Des Reformes Economiques Et Intégration Dans L'économie Mondiale*, 13(2), Pp. 386-401.
- الشريف جعفر عثمان، و عبد العزيز الشريف . (2021). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات الشركات المساهمة لغدارة الأرباح (دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية). *مجلة دراسات متقدمة في المالية و المحاسبة* ، 4(1)، الصفحات 76-95.
- أميرة بوباطة، و مصطفى بودرامة. (2021). دور لجان التدقيق في تعزيز التدقيق الداخلي لتفعيل و إرساء متطلبات حوكمة الشركات. *مجلة إدارة للدراسات الإقتصادية الإدارية و المحاسبية*، 2(1)، الصفحات 51-65.
- بولفراخ سارة. (2023). دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية - دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات - (أطروحة دكتوراه). سطيف، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، الجزائر : جامعة فرحات عباس سطيف 1.
- تريش حسنة. (2018). مدى توافق الخلفية القانونية و التنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية -دراسة تحليلية-. *مجلة دفاتر بواكس*، 7(1)، الصفحات 218-242.
- رأفت محمود سلامة ، أحمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات. (2011). علم تدقيق الحسابات النظري. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر و التوزيع.



- رضا خلاصي. (2013). *مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة*. الجزائر، الجزائر : دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع.
- سحنون أمال. (2021). دور أدوات التحليل المالي في قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة حضانة حليب. *مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية*، 14 (1)، الصفحات 634-650.
- سماعين نور الدين، و بوزيان العجال. (2024). دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الصغيرة و المتوسطة. *Marchés & Revue Finance*، الصفحات 144-164.
- سهيل نعيم أبو ميالة. (2017). أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج Coso 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الداخلي - دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية - فلسطين -. *مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث*، 15 (1)، الصفحات 1-15.
- صلاح ربيعة. (2017). الخدمات الإستشارية الإدارية و تأثيرها على إستقلالية المدقق. *دراسات إقتصادية*، 17 (1)، الصفحات 71-78.
- صويلح أمينة. (2023). تقييم لجنة التدقيق لوظيفة التدقيق الداخلي لتنفيذ حوكمة الشركات (أطروحة دكتوراه). قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير -قسم العلوم المالية و المحاسبة-، الجزائر : جامعة قسنطينة -2- عبد الحميد مهري .
- عبد الرزاق محمد عثمان. (1999). *أصول التدقيق و الرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة / قسم المحاسبة (الإصدار 2)*. العراق: الهيئة القطاعية للعلوم الإدارية و الاقتصادية .
- عبد الله عناني. (2017). دور لجنة التدقيق في دعم و تعزيز حوكمة المؤسسات. *مجلة الباحث الإقتصادي*، 5 (7)، الصفحات 240-258.
- عطا الله أحمد سويلم الحسبان. (2009). *الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات (الإصدار 1)*. عمان، الأردن: دار الراية.
- قمان عمر، و بن العربي عباس. (2022). دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة الشركة الجزائرية للتأمينات. *أبحاث إقتصادية معاصرة*، 5 (1)، الصفحات 335-350.
- محمد الصالح فروم. (2019). دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة. *مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية و الإدارية*، 2 (2)، الصفحات 1-12.
- محمد ملين علون. (2018). *التدقيق الداخلي و دوره في تحقيق التسيير الأمثل في المؤسسة*. عمان، الأردن: دار المناهج للنشر و التوزيع.
- نيسة أوسعيد. (2021). دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية (أطروحة دكتوراه). بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة بومرداس.



الملاحق

الملحق 01: "صدق الاتساق الداخلي"

472*	432*	1	التصميم الجيد للسياسات ، الخطط و إجراءات الرقابة الداخلية ضمان لتحقيق أهداف المؤسسة وفق إطار COSO 2013 المتعلقة بالأداء المالي
723**	693**	2	يساهم التطبيق الفعال و التقيد بالتنفيذ الفعلي لإجراءات نظام الرقابة الداخلية بتوفير ضمان معقول للمؤسسة لتحقيق أهدافها المتعلقة بالإفصاح المالي
554**	507*	3	يؤكد الالتزام بقانون Sarbanes Oxley 2002 المتعلق بإعداد تقرير فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالقوائم المالية منع إعداد تقارير مالية محرفة و تعبر في صورتها الحقيقية عن أداء مالي شفاف و ذو مصداقية .
688**	776**	4	الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية من طرف موارد المؤسسة البشرية يحسن من الأداء المالي للمؤسسة
806**	863**	5	تطوير نظام الرقابة الداخلية حسب المتغيرات الاقتصادية ، التكنولوجية و بيئة المؤسسة يساهم من رفع أدائها المالي
616**	0,360	6	يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في منع و إكتشاف الأخطاء و الغش مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة
753**	698**	7	متابعة مجلس الإدارة لمدى تطبيق السياسات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة
746**	681**	8	درجة إستقلالية الهيئة المعدة لنظام الرقابة الداخلية ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة
671**	600**	9	وجود الجودة و الكفاءة في تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة
596**	473*	10	تقوم لجنة التدقيق و قسم التدقيق الداخلي بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة
704**	574**	11	تطوير قدرات الموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي و لجنة التدقيق يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة
592**	627**	12	تأخذ لجنة التدقيق و قسم التدقيق الداخلي ملاحظات و تحفظات محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية بعين الاعتبار و إعطاؤها الأهمية البالغة لرفعها و تحسينها مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة
542**	0,400	13	الإلتقاء الدائم و الإحتكاك المباشر بين أعضاء لجنة التدقيق و موظفي قسم التدقيق الداخلي يؤدي إلى تكامل المهارات مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.