



جامعة آل البيت
Al al-Bayt University

جامعة آل البيت

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية
المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

**The Impact of Internal Auditor's Control over the Costs Elements in
Improving the Financial performance of Industrial Companies Listed
in Iraqi stock Exchange Market**

إعداد الطالب

عبدالله محمد صداع الدليمي

الرقم الجامعي: (١٧٢٠٥٠٤٠٣٦)

إشراف

الدكتور نوفان حامد محمد العليمات

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

الفصل الدراسي الأول

٢٠١٩/٢٠١٨

أ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ
أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا
تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴾

[سورة المجادلة: 11]

مُودج التفويض

أنا عبدالله محمد صداع الدليمي ، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ رسالتي للمكتبات والمؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم وحسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:.....

التاريخ: / / ٢٠١٨

نموذج إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا: عبدالله محمد صداع الدليمي الرقم الجامعي: 1720504036

تخصص: محاسبة الكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

أقر بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها، السارية المفعول بها المتعلقة بأعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصياً بأعداد رسالتي بعنوان:

"أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطروحات العلمية، كما أنني أعلن أن رسالتي غير منقولة أو مستله من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية وتأسيساً على ما تقدم فأنتني أتحمّل المسؤولية بأنواعها كافة في ما لو تبين غير ذلك ما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم والاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

التوقيع:.....

التاريخ: / / ٢٠١٨

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة:

أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

The Impact of Internal Auditor's Control over the Costs Elements in Improving the Financial performance of Industrial Companies Listed in Iraqi stock Exchange Market

وأوصي بإجازتها بتاريخ: ٢٠١٨ / /

إعداد الطالب

عبدالله محمد صداع الدليمي

إشراف

الدكتور نوفان حامد محمد العليمات

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

الدكتور نوفان حامد العليمات (مشرفاً ورئيساً)

الدكتور عبدالرحمن خالد الدلابيح (عضواً داخلياً)

الدكتور عوده أحمد بني أحمد (عضواً داخلياً)

الأستاذ الدكتور سليمان مصطفى الدلاهمة (عضواً خارجياً)

الإهداء

إلى الذي سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء ولم يبخل عليّ مادياً ومعنوياً من أجل دفعي في طريق النجاح
أبي أطل الله عمره وأمدّه بالتقوى والعافية

إلى الصدر الحنون والقلب الرحيم التي كانت دوماً تفتح ذراعيها لمواساتي وتحملت وصبرت لأجل توفيقني

ونجاحي

أمي الحبيبة

إلى من شجعوني وجعلوا الحياة جميلة في عيني وشاطروني الأمل والأمل

إخوتي وأخواتي

إلى من جرى حبهام في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي

أصدقائي الأوفياء

إلى من صاغوا من علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تضيء لي طريق النجاح

أساتذتي الكرام

أهدي هذا الجهد المتواضع وسائلاً الله العليّ القدير أن يجد القبول والنجاح

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي أكرمني من فضله وأنار لي طريقي ودربي، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد:

لا يسعني وأنا أضع آخر اللمسات لهذا الجهد المتواضع إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للدكتور المشرف نوفان حامد محمد العليمات لتفضله الإشراف على هذه الرسالة وتقديمه الدعم والإرشاد لي طوال فترة إعداد الدراسة.

كما أتقدم بأجمل عبارات الشكر والتقدير وعظيم امتناني إلى أساتذتي الكرام في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية / قسم المحاسبة وأتوجه بجزيل الشكر إلى حضرات الأساتذة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة الموقرة، ولا يفوتني أن أتوجه بالشكر إلى من ساندني وتمنى لي الخير طوال مرحلة إعداد الدراسة.

قائمة المحتويات

ج	نموذج التفويض.....
هـ	قرار لجنة المناقشة.....
و	الإهداء.....
ز	الشكر والتقدير.....
ح	قائمة المحتويات.....
ي	قائمة الجداول.....
ك	قائمة الأشكال.....
ل	قائمة الملاحق.....
م	الملخص باللغة العربية.....
ن	ABSTRACT.....
١	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة.....
١	المقدمة.....
١	مشكلة الدراسة.....
٢	أهمية الدراسة.....
٢	أهداف الدراسة.....
٣	فرضيات الدراسة.....
٣	نموذج الدراسة.....
٤	مصطلحات الدراسة.....
٥	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة.....
٥	المبحث الأول: الرقابة الداخلية.....
١٥	المبحث الثاني: عناصر التكاليف.....
٢٢	المبحث الثالث: الأداء المالي.....
٢٨	المبحث الرابع: الدراسات السابقة.....
٣٨	الفصل الثالث : إجراءات الدراسة.....
٣٨	تهييد.....
٣٨	منهجية الدراسة.....
٣٨	مجتمع وعينة الدراسة.....

٤٠.....	مصادر جمع البيانات
٤٠.....	تطوير أداة الدراسة
٤١.....	التعريف بأداة الدراسة
٤١.....	آلية وإجراءات تحليل ومعالجة بيانات الاستبانة
٤٢.....	الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات
٤٣.....	ثبات أداة الدراسة
٤٤.....	التحقق من التوزيع الطبيعي ومن مشكلة الارتباط الخطي المتعدد لبيانات المتغيرات المستقلة
٤٥.....	الفصل الرابع : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
٤٥.....	تمهيد
٤٥.....	النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة
٥٢.....	اختبار فرضيات الدراسة
٥٧.....	الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات
٥٧.....	تمهيد
٥٧.....	مناقشة النتائج
٥٩.....	نتائج اختبار فرضيات الدراسة
٥٩.....	التوصيات
٦٠.....	قائمة المراجع
٦٠.....	أولاً- المراجع باللغة العربية
٦٦.....	ثانياً- الدراسات الأجنبية
٦٧.....	ثالثاً- المراجع الإلكترونية
٦٨.....	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
١-٢	ملخص الدراسات السابقة العربية والأجنبية واختلاف الدراسة الحالية عنها	٥٥
١-٣	الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	٦١
٢-٣	توزيع أفراد العينة تبعاً للمعلومات الشخصية	٦١
٣-٣	تحديد الأرقام والمتوسطات الحسابية	٦٥
٤-٣	مقياس تحديد مستوى الملاءمة للمتوسط الحسابي	٦٥
٥-٣	ثبات عناصر التكاليف في الشركات الصناعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق بأسلوب (كرونباخ ألفا)	٦٧
٦-٣	التحقق من مدى اعتدالية توزيع بيانات النسب المالية باستخدام اختبار كولمغروف وسميرنوف واختبار الارتباط الخطي المتعدد للمؤشرات المالية المستقلة باستخدام اختبار (VIF)	٦٨
١-٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف	٧١
٢-٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد مرتبة تنازلياً	٧٢
٣-٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور مرتبة تنازلياً	٧٣
٤-٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف غير المباشرة مرتبة تنازلياً	٧٥
٥-٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداء المالي مرتبة تنازلياً	٧٧
٦-٤	نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي	٧٩
٧-٤	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية	٨١
٨-٤	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي	٨٢
٩-٤	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي	٨٣

قائمة الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
١-١	أهمودج الدرسة	٦
١-٢	وصف التدقيق التشغيلي	١٨

قائمة الملحق

الرقم	الملحق	الصفحة
١	الاستبانة	١٠٠
٢	أسماء السادة محكمي استبانة الدراسة	١٠٤
٣	أسماء الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ٢٠١٨	١٠٥

أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

إعداد

عبدالله محمد صداع الدليمي

بإشراف

الدكتور نوفان حامد محمد العليمات

الملخص باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتكون من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وعددها (21) شركة لعام (2018)، اما وحدة المعاينة فقد شملت الموظفين العاملين في دائرة وأقسام التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وتم توزيع (72) من الاستبانات، واسترد منها (67)، اما الاستبانات الصالحة للتحليل كان عددها (64) استبانة، وتم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي إضافة إلى استخدام تحليل الانحدار المتعدد والبسيط في اختبار الفرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها، وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

ولقد أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات منها: تطوير الوسائل والأدوات المستخدمة في الرقابة على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة لدعم قدرة المدقق الداخلي في الكشف عن الانحرافات التي تحصل في هذه العنصر وتحديد المسؤولين عنها.

الكلمات المفتاحية: المدقق الداخلي، عناصر التكاليف، الأداء المالي، الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

The Impact of Internal Auditor's Control over the Costs Elements in Improving the Financial performance of Industrial Companies Listed in Iraqi stock Exchange Market

Prepared by

Abdullah Mohammad Sadaa Al-Dulaimi

Supervised by

Dr. Nofan Hamed Al-Olimat

ABSTRACT

This study aimed at recognizing the effect of Internal Auditor's Control over cost elements in improving the financial performance of the Industrial Companies Listed in the Iraqi Stock Market Exchange. In order to achieve the objectives of this study, a questionnaire has been developed and distributed on the community of the study which is consisting of (21) Industrial Companies listed in the Iraqi Stock Market Exchange for 2018. For the inspection unit, it covered the staff working in the directorate nad departments of Internal Audit in the Industrial Companies listed also in the Iraq Stock Market Exchange; (72) questionnaire has been distributed, out of which (67) were collected. Although, the questionnaires which are valid for analysis were (64) questionnaire. It is worth stating that the analytical descriptive method along with the multiple regression and simple analysis were used in testing the hypotheses of this study.

The study reached a number of results, most significant of which was the presence of a statistically significant effect at the level of ($\alpha \leq 0.05$) of the internal auditor's control over the cost component of materials in improving the financial performance of the industrial companies listed in the Iraqi Stock Market Exchange; besides a statistically significant effect at the level of ($\alpha \leq 0.05$) for the internal auditor's control over the cost of wages in improving the financial performance of the industrial companies listed in the Iraqi Stock Market Exchange; in addition to a statistically significant effect at the level of ($\alpha \leq 0.05$) for the internal auditor's control over the cost of the indirect industrial costs in improving the financial performance of the industrial companies listed in the Iraqi Stock Market Exchange.

The study recommended a number of recommendations, including: Developing the relevant techniques and tools used in controlling indirect industrial cost element so as to support the ability of the internal auditor in detecting the deviations what may occur in this element and identify those in-charge of this such deviations.

Keywords: Internal Auditor, Cost Elements, Financial Performance, Industrial Companies Listed in the Iraqi Stock Market Exchange.

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة

المقدمة:

يعتبر هدف تحقيق الأرباح وتعظيمها من الأهداف الرئيسية التي تسعى المنظمات إلى تحقيقها فهو أمر ضروري لاستمراريتها وبقائها وغاية يتطلع لها المستثمرون ومؤشراً لقياس مدى كفاءة إدارة المنظمات في استخدام الموارد المتاحة لها.

أصبحت ادارة هذه المنظمات تسعى إلى ضبط وترشيد تكاليفها خاصة في ظل المنافسة التي تواجهها في بيئة الأعمال التي تنشط فيها ، وهذا لا يتم إلا من خلال وجود نظام رقابة داخلي محكم يضمن السير الجيد لمختلف مصالحتها، وتعتبر وظيفة الرقابة من الوظائف المهمة التي يقوم بها المدراء في كافة المستويات الإدارية كلاً حسب أختصاصه ومسؤولياته ، ورقابة التكاليف من انواع الرقابة المهمة في منظمات الأعمال كونها تختص بجانب مهم من نشاط المنظمة وهو تكلفة النشاط التي تعتبر المحرك الأساسي للنشاط وتعكس من جانب آخر الوضع المالي للمنظمة وتؤثر في مبيعاتها في السوق ومن ثم إيراداتها لأن التكاليف تعتبر دالة للأسعار ، ووفق هذا المنظور فأن حُسن استخدام الموارد المالية والمادية المتمثلة بالتكاليف في المنظمة بصورة موضوعية وعقلانية حسب الخطط الموضوعية دليل أولي على نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها (ياسين، ٢٠٠٧).

وازداد الاهتمام بالتدقيق التشغيلي بزيادة وتوسع مسؤوليات المدقق الداخلي لخدمة المنظمة ككل حيث يركز التدقيق التشغيلي على ثلاث جوانب أساسية بالنسبة لأداء المنظمة وهي (الاقتصادية والكفاءة والفاعلية) وتعني الاقتصادية إنجاز الأعمال بأقل تكلفة، والكفاءة تعني تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة أما الفاعلية فالمقصود بها مدى القدرة على تحقيق الأهداف المخطط لها، (محمد، ٢٠١٧).

وظهرت رقابة المدقق الداخلي على التكاليف لدورها الكبير في حماية الموارد وتوفير الضمان بأن التكاليف التي انفقت والقرارات التي اتخذت تسير ضمن القوانين والتعليمات المعمول بها داخل المنظمة، وتتمثل هذه الرقابة بالجهود والسبل التي يمكن ان تكون عاملاً مهماً يساعد الإدارة على التحكم في تكاليفها لاسيما تكاليف الإنتاج والتصنيع بما يضمن حماية موارد المنظمة من الاسراف والتبذير أو السرقة وغيرها من الأمور التي تنعكس على مستويات الربحية وقدرة المنظمات في مواجهة الظروف الطارئة ، ومن هنا تأتي هذه الدراسة للتعرف على رقابة المدقق الداخلي على تكاليف الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وأثرها على الأداء المالي لهذه الشركات.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في التحديات التي تواجه الشركات الصناعية العراقية في سوق العمل وازدياد حدة المنافسة جعلت هذه الشركات أمام مهمة رقابية على عناصر التكاليف بهدف ضبطها وتخفيضها مع الحفاظ على جودة المنتج أو الخدمة وذلك تحقيقاً لأهدافها المتمثلة بالبقاء والاستمرار في السوق مع المحافظة أو زيادة حصتها السوقية وبزيادة أرباح المساهمين، ويعتبر التدقيق الداخلي أداة مهمة ترتكز عليها الشركات في حماية مواردها من الهدر وسوء الاستغلال ، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق الداخلي استجابة لمتطلبات التطورات الاقتصادية والصناعية التي تحدث.

وبذلك فأن مشكلة الدراسة تكمن في طرح السؤال الرئيسي التالي:

ما أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؟

ويتفرع من التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

١- ما أثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؟

٢- ما أثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة العمل (الأجور) في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؟

٣- ما أثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؟

أهمية الدراسة:

تعتبر رقابة المدقق الداخلي من الوظائف المهمة داخل الشركات الصناعية العراقية من خلال الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي من كونه الأداة التي يمكن من خلالها تحديد مواطن الضعف والخلل وتشخيصها، والمضي بالشركات قدما من خلال المحافظة على الموارد من الهدر والضياع، وجاءت هذه الدراسة على الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لما تلعبه هذه الشركات من أهمية في الاقتصاد العراقي وكذلك حاجة المجتمع إلى هذه الشركات ويمكن تلخيص أهمية الدراسة من خلال الآتي :

تناول الرقابة على عناصر التكاليف التي تعتبر من الركائز المهمة داخل الشركات الصناعية ، خاصة وان الشركات الصناعية في العراق تعرضت لمنافسة شديدة، الامر الذي دفع هذه الشركات البحث عن وسائل تمكنها من الاستمرار في سوق العمل.

يمكن الاستفادة من نتائج هذه الدراسة من قبل الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق من خلال التعرف على أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي، من خلال منع عمليات الغش والتلاعب أو الاسراف في الموارد المتاحة لها.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى اختبار: أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية، وتتمثل فيما يلي:

١- التعرف على أثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

٢ التعرف على أثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة العمل (الأجور) في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

٣- التعرف على أثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف غير المباشرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

فرضيات الدراسة:

بناءً على التساؤلات الواردة في مشكلة الدراسة تم بناء الفرضيات التي يتوجب إثباتها أو نفيها.
الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.
ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

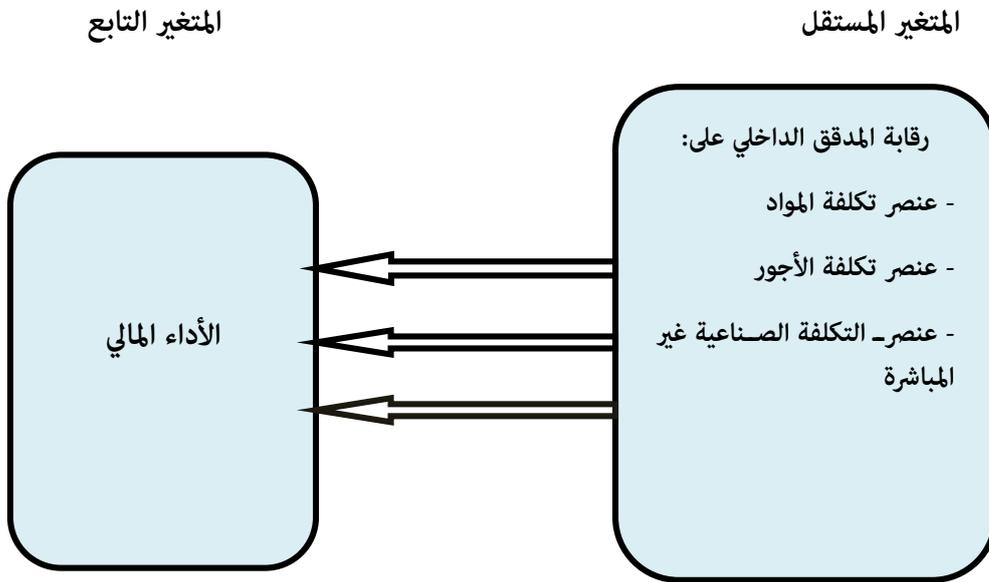
الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة العمل (الأجور) في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

أموذج الدراسة:

يوضح الشكل (١-١) نموذج الدراسة والذي يتكون من المتغير المستقل رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف (عنصر تكلفة المواد، عنصر تكلفة الأجور، عنصر التكلفة الصناعية غير المباشرة) والمتغير التابع هو الأداء المالي.



الشكل رقم (١-١) نموذج الدراسة

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على دراسة (Tunji & Mojeed, 2013)

مصطلحات الدراسة:

الرقابة الداخلية : عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة المنشأة، والموظفين الآخرين تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتمثلة بكفاءة العمليات، موثوقية التقارير المالية، الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها (COSO,2013).

المدقق الداخلي : هو شخص مؤهل يتم تعيينه من قبل المؤسسة لكي يؤدي مهمة استكشافية للتأكد من سير اجراءات الرقابة الداخلية والخطط الموضوعية من إدارة المؤسسة والادارة التنفيذية للحد من عمليات التلاعب (Afriyenti & Siri, 2018).

عنصر تكلفة المواد : يتمثل في تكلفة المواد المستخدمة في نشاط المنظمة والتي تدخل في تركيب وتكوين المنتج النهائي حيث يمكن أن يشكل هذا العنصر حوالي 40% - 60% من إجمالي تكلفة المنتجات في المنشآت الصناعية (السجاعي ، ٢٠٠٧).

عنصر تكلفة العمل (الأجور) : يتمثل في كل ما يدفع من اجر للعاملين في الأقسام المختلفة للمنظمة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو الخدمية وكذلك يدفع للعاملين في الأقسام التسويقية والإدارية (التكريتي، ٢٠١٠).

عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة : يتمثل في كل ما تحتاج له المنظمة بخلاف عنصري المواد والأجور حيث يتم صرف هذه التكلفة لتساعد المنظمة على إتمام نشاطها وتمثل في تكلفة الصيانة ، الإضاءة الهاتف ، المياه.. (نعيمة، ٢٠١٥).

الأداء المالي : يتمثل في القدرة على العمل بكفاءة، والربحية والاستمرارية والنمو والتفاعل مع الفرص والتهديدات البيئية وبالتالي يتم قياس الأداء من خلال مدى كفاءة المنظمة في استغلال الموارد المتاحة لتحقيق أهدافها (Ojong , 2014)

الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الرقابة الداخلية

تمهيد :

تم تجزئة هذا المبحث إلى جزئين ، تم التطرق في الجزء الأول عن مفهوم نظام الرقابة الداخلية، وأهمية وأهداف الرقابة الداخلية، والتطرق إلى أنواع الرقابة الداخلية، وكذلك التطرق إلى المقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية، أما الجزء الثاني فتم التطرق فيه إلى مفهوم المدقق الداخلي، وأهداف وأنشطة التدقيق الداخلي، كما تم التطرق إلى أساليب التدقيق الداخلي والدور الذي يؤديه المدقق الداخلي داخل المؤسسات، والعوامل التي تؤثر في عمل المدقق، وأخيراً تم التطرق إلى أداء المدقق الداخلي.

مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

من اجل ان تحقق المؤسسات أهدافها وبلوغ أقصى مستويات الأداء المطلوبة لديها يتوجب عليها توفير نظام رقابة فعال من شأنه أن يكشف الانحرافات والأخطاء عند حدوثها وتصحيحها في الوقت المناسب، كما إن كثرة اهتمام الباحثين والهيئات الدولية بنظام الرقابة الداخلية أدى إلى تعدد التعاريف الخاصة به (دحو وجيلالي، ٢٠١٨).

قدمت لجنة (COSO,2013) The Committee of Sponsoring Organization، تعريفاً للرقابة الداخلية على انها عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة المنشأة، والموظفين الآخرين تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتمثلة بفاعلية وكفاءة العمليات، موثوقية التقارير المالية، الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

كما يعرف محمد وآخرون (٢٠١٥، ص ٥) نظام الرقابة الداخلية بأنه "فحص منظم لعمليات المنشأة ودفاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مراجعين تابعين لها ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية إنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف الأخطاء أو التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة".

ويعرف Eniola & Akinselure (٢٠١٦) الرقابة الداخلية بأنها مجموعة من الآليات المصممة لتحفيز الفرد أو المجموعة نحو تحقيق الأهداف المرجوة.

كما عرف عبد علي والحسيني (٢٠١٨، ص ٩) بأن الرقابة الداخلية على انها سلسلة من العمليات المتكاملة وتتضمن كل الأنشطة للوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها وهي حماية الأصول ورفع مستوى الكفاية الإنتاجية والتحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.

بناءً على التعريفات المذكورة يمكن ان يورد الباحث تعريف الرقابة الداخلية بأنها مجموعة متشابكة من الأنشطة التي يتم وضعها على أساس إجراءات التشغيل الروتينية في المنشأة بقصد الحفاظ على الأصول وتقليل الأخطاء وضمان سير العمليات بطريقة سليمة وهذه الأنشطة تكون ضرورية للتخفيف من حجم ونوع المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية:-

أهمية نظام الرقابة الداخلية:

يرى ادريس وعلي (٢٠١٥) بأن أهمية نظام الرقابة الداخلية يتبين من خلال العمل على التأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة (المادية والبشرية) وتحديد ما تم تنفيذه عن طريق تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية حتى يتمشى الأداء مع الخطط الموضوعة، كذلك سعيها إلى ضمان اتخاذ القرارات السليمة على مختلف المستويات الإدارية.

لذلك فإن السبب النهائي لوجود الرقابة الداخلية هو تسهيل تحقيق أهداف المنظمة (Gift, 2018)، (حيث يحتوي نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تصميمها لأمداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن أهدافها التي ترغب في تحقيقها سوف يتم تحقيقها، ويشير عدد من الباحثين أن تزايد الاهتمام بالرقابة يرجع إلى العوامل التالية (البغدادي وعوده، ٢٠١٦؛ إبادي والدفاعي، ٢٠١٨):

تزايد نطاق المنظمات وحجمها أدى إلى تشعب هيكلها التنظيمي، لكي يمكن إجراء الرقابة بفاعلية ينبغي أن تعتمد الإدارة على تقارير ذات درجة عالية من الثقة.

أن الإدارة هي التي تتحمل المسؤولية الأولى للمحافظة على موجودات المنشأة ومنعها من الأخطاء واكتشاف الاختلاس، لذلك فإن الاحتفاظ بنظام كفوء للرقابة الداخلية أمر لا يمكن الاستغناء عنه.

من الناحية العملية يتعذر على المدقق الخارجي إجراء تدقيق تفصيلي لمعظم المنظمات في حدود أتعاب اقتصادية معقولة، والاعتماد على التدقيق الاختباري بدل الشامل لذلك من الضروري أن يتم معالجة العمليات وفق ضوابط سليمة منذ البداية وذلك ما يوفره نظام الرقابة الداخلي.

حاجة الإدارة إلى بيانات مستمرة ودقيقة عن الوحدة الاقتصادية لغرض تفويض الصلاحيات وتوزيع المسؤوليات لمديريات الإدارات في الوحدة الاقتصادية، ولغرض إخلاء الرقابة الداخلية الذي يعد أفضل وسيلة للقياس والاطمئنان والتأكد من حسن سير الأعمال في الوحدة الاقتصادية.

أهداف نظام الرقابة الداخلية:

تسعى الرقابة الداخلية إلى توفير ضمانات معينة باستخدام أفضل الممارسات التي تحقق أهداف الشركة المتمثلة في تقليل الخسائر التي تواجهها وبشكل مستمر وكذلك اتباع السياسات الكفيلة في القضاء على المخاطر التشغيلية والإدارية بما في ذلك المخاطر الناتجة عن الأخطاء والحوادث البشرية والتكنولوجية (Ozkardes, 2017).

ويمكن تحقيق الهدف الأساسي للرقابة الداخلية من خلال عدد من الأهداف الداعمة وهي (عبد الأمير ومحمد، ٢٠١٧)، (الدوغجي والخيرو، ٢٠١٣):

مساعدة الإدارة في تحقيق النجاح من خلال التأكد من أن الخطة تسير في المسار المرسوم لها.

اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو عندما تكون في طريق الوقوع لكي يتم معالجتها فوراً.

حماية الموجودات من السرقة والهدر وحماية سجلات المنشأة من الأخطاء المقصودة والغير مقصودة.

تحقيق التزام العاملين بالقوانين والسياسات والإرشادات الموضوعة من قبل إدارة المنشأة أو الجهات الحكومية التي تخضع لها.

أنواع الرقابة الداخلية :

من أجل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يتوجب تقسيم الرقابة الداخلية إلى أربعة أنواع وكما يلي:
الرقابة المحاسبية: تتمثل بالخطة التنظيمية وكافة الإجراءات التي تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجات المحاسبية (الحسيني والسعبري، ٢٠١٧، ص٧).

الرقابة الإدارية: هدفها الرئيسي هو رفع الكفاءة الإنتاجية وضمان الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعية من قبل الإدارة ومن أجل ذلك تستخدم مجموعة من الأدوات مثل تقارير الأداء، الموازنات التقديرية، التقارير الدورية، الرقابة على الجودة، محاسبة المسؤولية (عبد علي والحسيني، ٢٠١٨).

الرقابة الاقتصادية: ان الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد والإمكانات المتاحة للمنشأة باعتبار ذلك قاعدة أكثر دقة وموضوعية للتعرف على الانحرافات التي يمكن ان تحدث نتيجة للهدر والإسراف أو السرقة وتحديد العائد أو المنافع الضائعة التي كان بالإمكان الحصول عليها لو استخدمت هذه الموارد بصورة أمثل (ياسين، ٢٠٠٩).

الضبط الداخلي: هو مجموعة من الوسائل والإجراءات المحاسبية والإحصائية المادية التي تعمل على حماية الأصول من السرقة والاختلاس وكذلك توزيع الواجبات داخل أقسام المنشأة والتي تؤدي إلى ضبط عمليات المنشأة ومراقبتها تلقائياً (البشير، ٢٠١٢، ص١٩).

مقومات نظام الرقابة الداخلية :

لكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه يقوم هذا النظام على مجموعة من المقومات المحاسبية والإدارية وكما يلي:

أ-المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية:

إذ يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات أنظمة الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل

التي يمكن تلخيصها بما يلي (عزالدين، ٢٠١٥):

الدليل المحاسبي: ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتوافق مع طبيعة المنشأة ونوع النظام المحاسبي المستخدم فيها ومع الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها بحيث يتم تقسيم الحسابات إلى رئيسية وفرعية ويتم شرح كيفية استخدام هذه الحسابات

الدورة المستندية: يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستنديه على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الرئيسي للقيود وأدلة الأثبات.

المجموعة الدفترية: يتم إعداد مجموعة دفترية متكاملة وفق طبيعة المنشأة وأنشطتها ويجب ان تراعي النواحي القانونية عند إعدادها.

الوسائل الإلكترونية المستخدمة: تعتبر الوسائل الإلكترونية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدة الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال كما هو الحال في آلات الحاسوب الذي تزايد استخدامه في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات.

الجرد الفعلي للأصول: ان معظم الأصول التي تمتلكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي لذلك يمكن جردها فعلياً وأن نتائج الجرد يتم مقارنتها مع ما هو مسجل في السجلات المحاسبية يوضح نتائج عملية الرقابة على هذه الأصول.

ب- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

تتمثل المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية بما يلي (التميمي وهدا، ٢٠١٨، ص ٨؛ (السامرائي، ٢٠١٦؛ الجابري، ٢٠١٤):

نظام ضبط داخلي: يشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمراقبة والإشراف، بحيث لا ينفرد شخص بكافة مراحل العملية، إذ يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في تنفيذ العملية، والضبط الداخلي يتميز بأنه يساهم في تدعيم وتقوية الرقابة الداخلية بأقل قدر من التكاليف الإضافية

هيكل تنظيمي كفاء: ان وجود هيكل تنظيمي كفاء يجعل نظام الرقابة الداخلية فعال حيث يحدد المسؤوليات بدقة اذ تعتبر عملية فصل المسؤوليات مهم للحماية من الأخطاء متعمدة كانت أو غير متعمدة وان هذا الهيكل يتناسب مع طبيعة وحجم المنشأة.

كفاءة الأفراد: يعتمد نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين العاملين في المنظمة ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب، يؤخذ بنظر الاعتبار الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة العالية في نجاح نظام الرقابة الداخلية معايير أداء سليمة: ان كفاءة الموظفين والرؤساء العاملين في الإدارات لا تعني التخلي عن معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين كأساس يقارن به الأداء الفعلي وتحديد نقاط الضعف والانحرافات واتخاذ الإجراءات الكفيلة في تصحيح هذه الانحرافات.

التدقيق الداخلي:

- مفهوم التدقيق الداخلي:

تتعدد المفاهيم والتعريفات التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي وتدرجت حسب تطور هذا المفهوم تاريخياً وفي هذه الدراسة نورد بعض التعريفات المختلفة للتدقيق الداخلي:

يعرف الصالحي ومايو (٢٠١٦، ص ٢) التدقيق الداخلي بأنه "نشاط موضوعي يقدم خدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفية في تحقيق أهداف الشركة من خلال اتباع أسلوب منهجي لتقسيم وتحسين فعالية عملية الرقابة"، وعرفه حمزة (٢٠١٧) على انه وظيفة مستقلة داخل المنظمة يقوم بها شخص تابع للمنظمة حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرفه والتدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية لتحقيق الأهداف المرغوبة.

أما الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي يعرفه Milan (٢٠١٣) بأنه شخص يتم تعيينه من قبل إدارة المنظمة للمساهمة بفحص تنظيم وعمل أنظمة المحاسبة والضوابط الداخلية ذات الصلة وكذلك فحص مصداقية المعلومات المالية والتشغيلية وتقييم الكفاءة الاقتصادية ومدى تطبيق السياسات والخطط الموضوعية من إدارة العليا، كما يعرفه مشكور وآخرون (٢٠١٧) بأن المدقق هو شخص مؤهل ولديه الكفاءة ويتمتع بالاستقلالية يجمع ويقيم أدلة الإثبات التي تتعلق بمعلومات المنشأة المعنية لغرض تحديد وتقرير مدى التوافق بين المعلومات القابلة للقياس والمعايير المحددة مسبقاً.

كما يرى علون (٢٠١٨) ان التدقيق الداخلي يحظى بأهمية كبيرة في المؤسسات العمومية والخاصة على حد سواء حيث يمثل أداة الإدارة في قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر في المؤسسة.

بناءً على ما ورد من مفاهيم للتدقيق والمدقق الداخلي يمكن للباحث تعريف المدقق الداخلي بأنه شخص يتم تعيينه من قبل المنظمة يعمل ضمن قسم التدقيق الداخلي يقوم بعملية التدقيق الداخلي ويتحمل مسؤوليتها وتسعى الإدارة من وراء تعيينه إلى توفير التأكيد والاطمئنان بأن الإجراءات والخطط الموضوعة تسير بالاتجاه الصحيح نحو تحقيق الأهداف.

أهداف التدقيق الداخلي :

يهدف التدقيق الداخلي إلى فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وكذلك تقييم جودة المهام الموكلة لكل موظف (Departamentul,2017) ونتيجة للتطورات التي شهدتها مختلف المؤسسات تطورت أهداف التدقيق هي الأخرى ويمكن إيجاز أهداف التدقيق بالاتي (تقي الدين، ٢٠١٨):
التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بالأهداف والسياسات المعتمدة خلال فترة زمنية ومالية معينة.

التأكد من مدى ملائمة سياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها.

التأكد من صحة البيانات ومدى اعتماد العمليات عليها من خلال تدقيق وفحص العمليات ودراسة الضبط الداخلي وتقييم إدارة المخاطر وتدقيق البيانات.

تدقيق إجراءات إدارة المخاطر وما تشمل عليه من مركز خطر، وتدقيق فعالية الأساليب المستخدمة لتقييم تلك المخاطر

التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة ومن ثم إعداد تقارير دورية مفصلة بنتيجة التدقيق ورفعها للإدارة العليا.

أساليب التدقيق الداخلي :

حدد الباحثون والمتخصصون في مجال التدقيق العديد من أساليب التدقيق الداخلي منها مرتبط بالجانب المالي وآخر مرتبط بالجانب التشغيلي الذي تقوم به المنظمة وتتمثل هذه الأنواع بالاتي:

تدقيق المالي: يقوم به المدققون الداخليون التابعون للوحدة الاقتصادية من اجل حماية أموال الوحدة ولتحقيق أهداف الإدارة المتمثلة بتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ويتضمن التدقيق المالي التحقق من مدى مطابقة الكشوفات المالية للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (سلمان وحسان، ٢٠١٧).

تدقيق الالتزام: يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى التزام الأنشطة التشغيلية والمالية بالقوانين والقواعد والشروط المحددة (شرقي، ٢٠١٥).

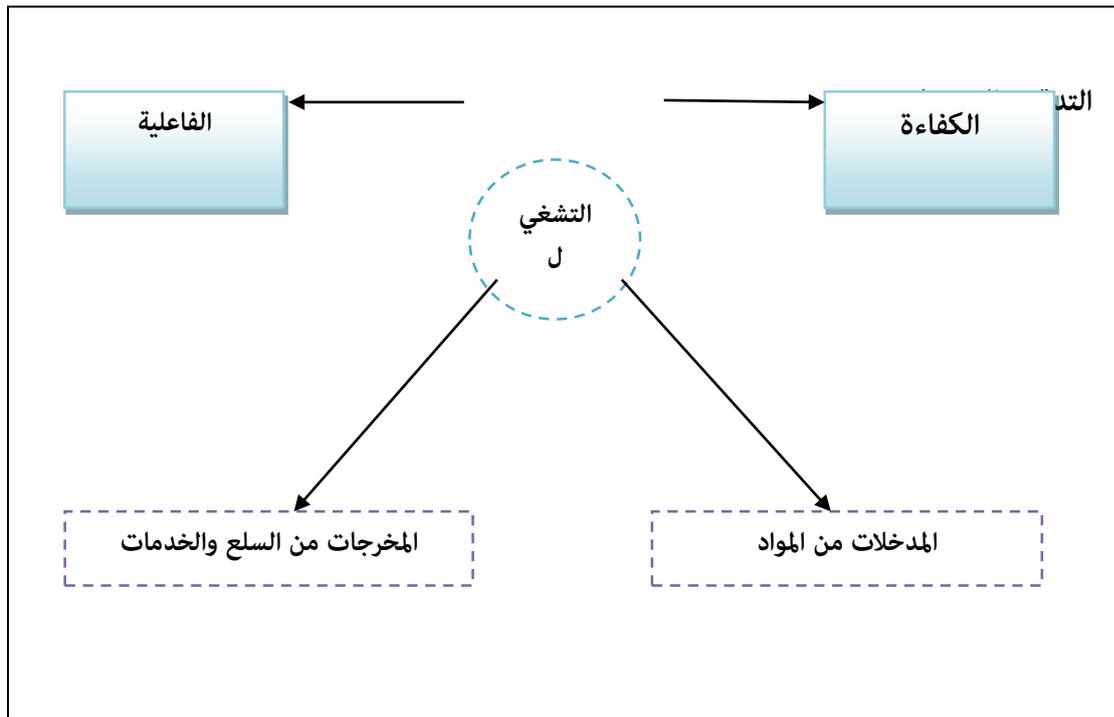
تدقيق التشغيلي: سوف نركز على هذا النوع من التدقيق الداخلي لأنه يخدم موضوع الدراسة.

فيما يلي نورد بعض التعريفات للتدقيق التشغيلي حيث تعرفه خيرة (٢٠١١، ص ١٦) على انه تدقيق منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية ومدى تحقيقها للأهداف المرجوة منها بغرض تحسين الأداء وتحديد الفرص المتاحة لتحسين هذا الأداء ووضع التوصيات اللازمة لذلك أو اتخاذ تصرفات أخرى كما يعرف النعامي وآخرون (٢٠١٣، ص ١٣) التدقيق التشغيلي بأنه "فحص شامل للوحدة والمنظمة لتقويم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي، وفقا لطريقة القياس المحددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة العمليات التشغيلية وفعاليتها واقتصاديتها".

ويلاحظ الباحث من التعاريف السابقة بأن التدقيق التشغيلي يهدف إلى فحص جميع أعمال المنظمة وأنشطتها المختلفة وتقويمها من اجل تحقيق فاعلية وكفاءة في استخدام الموارد المتاحة وفق خطة محددة مسبقا بما يعظم ربحية المؤسسة.

ويرى عبد السيد (٢٠١٠) ان الكفاءة والفاعلية تستخدم في التعبير عن التدقيق التشغيلي حيث تقدم الكفاءة رؤية لقياس المدخلات والتي ترتبط بالرقابة على التكاليف باتجاه تخفيض تكاليف الوحدة الاقتصادية اما الفاعلية فإن اهتمامها ينصب على المخرجات وتركز على قياس الإنتاجية في استخدام الموارد وعلى مصطلح الربحية طويلة الأجل.

ويمكن تقديم وصفاً للتدقيق التشغيلي من خلال الشكل رقم (٢-١) أدناه:



شكل رقم (٢-١) وصف التدقيق التشغيلي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على دراسة (عبد السيد ، ٢٠١٠، ص ٨)

دور المدقق الداخلي:

تتعدد المهام والاختصاصات لإدارة المدقق الداخلي حيث تتمثل المهمة الرئيسية للمدقق الداخلي في التأكد من أن جميع المعاملات المالية تتماشى مع اللوائح المعتمدة وأن هناك نظام أمن مناسب في المؤسسة (Ibrahim, 2018). ويمكن ان نوجز هذه المهام والاختصاصات بالآتي (Kagermann et al., 2008؛ ابراهيم، ٢٠١٦، ص ٢١):

التحقق من الامتثال لعمليات الأعمال والتقارير المالية مع السياسات والإجراءات واللوائح.

ضمان نهج متكامل لحوكمة الشركات في جميع أنحاء المنظمة.

الحفاظ على نظام إبلاغ منظم بشكل واضح، بما في ذلك تحليلات الشركة على نطاق واسع.

تقديم الدعم لتحسين العمليات ووضع مبادئ توجيهية جديدة

رفع تقارير التدقيق الداخلي للإدارة العليا حول الأنشطة المختلفة، ومتابعة تنفيذ التوصيات.

تقييم المخاطر التي قد تواجه المنشأة بصفة دورية.

قياس كفاءة الأساليب والإجراءات المتبعة، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف المنشأة.

يسعى المدقق الداخلي من خلال التدقيق التشغيلي إلى تحسين مستوى الكفاءة والفاعلية، الذي من شأنه تحقيق عدة أهداف ومنافع منها ترشيد التكاليف وعليه يمكن تجنب كل التكاليف المترتبة على إنتاج منتجات معينة مثل تكاليف إعادة تشغيل وإصلاح التالف وتحسين الوضع الاستراتيجي للمنشأة (سعدون، ٢٠١٧)، ومن اجل ترشيد هذه التكاليف فإن المدقق الداخلي يجب ان يلتزم بتنفيذ بعض الإجراءات المتعلقة بفحص وتقويم نظام الرقابة للتكلفة حيث ان مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية يقدم أساس لتحديد حجم الاختبارات والفحوصات التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات التدقيق وتتمثل هذه الإجراءات بالآتي (الجوهر ورشيد، ٢٠٠٦):

طبيعة نشاط الشركة: يجب على المدقق الداخلي أن يؤقلم نفسه مع طبيعة نشاط الشركة بغية تحديد العوامل الرئيسية المتعلقة بالتكلفة فضلا عن نوع نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه الشركة ليتمكن من فهم طبيعة عمل الشركة فهماً واضحاً.

هيكل الشركة: على المدقق الداخلي أن يفحص نظام التكلفة المعمول به وهيكل الشركة لتحديد خطوط السلطة والمسؤولية التكاليفية، ودراسة كل من دليل التكلفة، مراكز التكلفة، وحدات التكلفة، وحسابات التكلفة وغيرها.

السجلات ونظام التسجيل: يتطلب من المدقق الداخلي الاطلاع على سجلات التكلفة المستخدمة في الشركة والمتعلقة بعملية التصنيع، ويكون رأيه حول التفاصيل المقدمة كافيًا لإجراء التدقيق.

مبادئ يجب اتباعها: عند قيام المدقق بدراسة نظام التكلفة المتبع يتأكد بأن النظام يعتمد مبادئ تكاليف معترف بها وعليه التأكد بأن النظام المعتمد ينسجم مع مبادئ محاسبة التكاليف.

ويذكر (Lwarere 2014) بأن هناك خصائص لتدقيق التكلفة تتمثل بالآتي:

-التحقق من ان سجلات التكلفة تتماشى مع إجراءات محاسبة التكاليف المحددة للشركة.

-كشف الأخطاء والوقاية من الاحتيال في التكاليف.

-الإبلاغ عن النتيجة المتعلقة بمراجعة التكاليف المستخدمة وتقديم الاقتراحات عند الضرورة.

-دراسة مدى ملائمة إجراءات تقدير التكاليف المصممة للمنظمة من اجل تحديد ما إذا كان هناك حاجة لمواصلة التحسين لهذه الإجراءات.

وقد جاء في الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات العراقية الصادر عن ديوان الرقابة المالية (٢٠٠٧) إجراءات لتدقيق التكاليف منها:

-دراسة وتقييم نظام الكلفة المتبع والتأكد من ملائمته لطبيعة نشاط المنشأة وحاجة الإدارة والجهات العليا منه.

-التأكد من صحة تطبيق الإجراءات الواردة في النظام المتبع في تداول المستلزمات السلعية وعناصر الإنتاج الأخرى ووجود سيطرة على أرقام أوامر الإنتاج أو المراحل للأغراض الكفوية.

-اختبار عمليات سحب المواد من المخازن لأغراض الإنتاج للتأكد من صحة هذه العمليات ودقة تبويب كلف تلك المواد على مراكز الكلف والمراحل أو أوامر الإنتاج الخاصة بها.

-التحقق من صحة تقييم المواد عند تحميلها على حسابات الإنتاج والتحقق من عدم تحميل أرباح عند التحويل بين الأقسام والمراحل.

-تدقيق عمليات توزيع المصاريف غير المباشرة على مراكز الكلف أو المراحل أو أوامر الإنتاج وأوامر العمل والتأكد من صحة التوزيع وفق الأسس المحددة بنظام الكلفة المتبع.

-مقارنة المستلزمات السلعية المصروفة للإنتاج مع الكميات القياسية المحددة بالمعادلات الفنية واكتشاف الانحرافات الظاهرة من خلال نتائج المقارنة.

-دراسة الهدر والضياع الحاصل في عناصر الكلفة من المواد والأجور والمصاريف ومقارنة هذه الضياع مع النسب القياسية وإبداء الرأي بشأن الانحرافات غير الطبيعية.

إن رقابة المدقق الداخلي على التكاليف امر مهم جدا في منظمات الأعمال كونها تختص بجانب مهم جدا من نشاط المنظمة وهو التكلفة بجميع عناصرها (مواد مباشرة - أجور مباشرة - تكاليف صناعية غير مباشرة) والتي تعتبر المحرك الأساسي للنشاط وتعكس من جانب اخر الموقع المالي للمنظمة، وتؤثر في مبيعاتها في السوق وبالتالي التأثير على إيراداتها لان التكاليف تعتبر دالة للأسعار (ياسين، ٢٠٠٩).

يذكر Suyono (٢٠١٢) ان المدقق الداخلي يجب ان يحافظ على الأستقلالية نسبياً والخبرة والمسائلة حيث ان استقلالية المدقق مهمة لان استقلالية التدقيق تعتبر أمر حاسم لمصداقية وسلامة البيانات، اما الخبرة تتمثل بالخبرة التي يحصل عليها المدقق بعد فترة طويلة من العمل على اعتبار ان التدقيق المتكرر لفترة طويلة سيحسن جودة عمل المدقق اما المسائلة تعرف بأنها تحفيز اجتماعي ونفسي لإنجاز الفرد ما هو مطلوب منه، اما المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) أشار في المعايير الخاصة بالممارسات المهنية للتدقيق الداخلي المعيار ٢٠١٠ يجب على مسؤول التدقيق وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتلائم مع أهداف المنظمة وجاء في المعيار 2200 يجب أن يقوم المدققون الداخليون بوضع خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها، كما جاء في المعيار رقم ١١٠٠ يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية، والمعيار رقم 1210 يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارة والكفاءة اللازمة لتنفيذ المسؤوليات الفردية المكلفين بها (نقاز، ٢٠١٤).

أداء المدقق الداخلي:

هناك عدة تعاريف للأداء حيث تعرف بلعالم (٢٠١٥، ص ١٣) الأداء بأنه "أداء مركز ذو مسؤولية ما ، يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ فيها هذا المركز الأهداف التي قبلها، الفاعلية تحدد اي مسؤولية تحقق الأهداف، الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة" كما يعرف محمد (٢٠١٨) الأداء بأنه مجموعة من الإجراءات التي تمكننا من الحكم على النتائج التي تم التوصل لها ومدى مطابقتها للأهداف المرسومة مسبقاً.

يتمثل أداء المدقق الداخلي في تخطيط عملية التدقيق المتمثلة بوضع أهداف ونطاق للعمل ومن ثم فحص المعلومات وتقييمها لدعم نتائج التدقيق، يتم إصدار تقرير التدقيق المتضمن لنتائج عملية فحص وتقييم الأنشطة واكتشاف الأخطاء والانحرافات وتقييم الأثر السلبي لها وتقديم اقتراحات وتوصيات لتلافيها (العاني، ٢٠٠٥).

وبذلك تعتمد مخرجات عملية التدقيق بشكل عام على أداء المدقق الذي يرتبط بشكل كبير بالخبرة والخلفية العلمية والوقت المبذول في مهمة التدقيق، إذ أن هناك علاقة موجبة ما بين أداء المدقق وخلفيته المهنية، كما ان أخلاقيات المهنة تشجع المدقق على إنجاز مهام التدقيق بفاعلية وكفاءة، ويعرف أداء المدقق بأنه مستوى إنجاز المدقق الداخلي للأهداف التي ترتبط في طبيعة مسؤولياته والمهام الموكلة له (عز الدين، ٢٠١٥).

ويشمل أداء المدقق الداخلي على ما يلي (المدهون، ٢٠١١):

تقديم نصح وتوصيات للإدارة عن الأمور التي تتطلب اهتمام داخل المؤسسة
إعداد خطة عمل سنوية للسير عليها مع تصميم جداول زمنية وبرامج عملية لكل مهمة تدقيق وتقديم تقارير التدقيق للإدارة العليا.

القيام بمهام مخصصة بناءً على طلب الإدارة العليا بخصوص مشاكل ومخالفات تتطلب اهتمام خاص.

مساعدة إدارة المنظمة في تطوير النظم وحل المشاكل في مراحلها الأولى قبل ان تشتد.

كما وضع معهد المدققين الداخليين التحول الذي شهدته التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة فيما يتعلق بدوره في الماضي حيث كان التدقيق الداخلي يعتبر وظيفة دعم إدارية تركز بشكل عام على الأمور المالية والمحاسبية وقد يشمل دوره الآن إدارة المخاطر المشتركة، والتي تعتبر إلى جانب المراجعة التقليدية جزءاً لا يتجزأ من عملية حوكمة الشركات فلم يعد التدقيق الداخلي يركز فقط على المعاملات التي حدثت في الماضي لتحديد ما إذا كانت أنظمة التحكم فعالة بل أصبح المدققون الداخليون يتطلعون إلى تحديد المخاطر المحتملة التي قد تؤثر سلباً على المنظمة وتقييم آليات التحكم التي من شأنها تجنبها أو تقليلها (Kagermann et al., 2008) وبذلك ينبغي على المدقق الداخلي بذل الجهد المناسب لتغطية أبعاد الأداء ومن أهم الإجراءات التي يجب القيام بها لتنفيذ دوره وفقاً لما جاء في الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات العراقية الصادر عن ديوان الرقابة المالية سنة ٢٠٠٧ هي:

يجب أن يتمتع موظف وحدة التدقيق الداخلي بالمهارات والخبرات والمعرفة خاصةً فيما يتعلق في تطبيق معايير التدقيق والإجراءات الفنية للتدقيق.

أن يكون للمدققين الداخليين المهارة في التعامل مع الآخرين والاتصال معهم بكفاءة حيث يجب أن يكونوا قادرين على التعبير عن وجهة نظرهم بوضوح وفاعلية.

المعرفة بالقوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات الإدارية ذات العلاقة بنشاط المنشأة.

يجب على المدقق أن يقوم بأداء عمله بأمانه وتجنب أي شبهات وخاصةً فيما يتعلق بالمصالح المتعارضة.

المبحث الثاني: عناصر التكاليف

تمهيد:

تم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التكاليف وأغراض قياس التكاليف، والتطرق إلى عناصر التكاليف وتبويبها والرقابة عليها والوقوف على دور المدقق الداخلي من هذه الرقابة، كذلك تم التطرق إلى مفهوم إدارة التكلفة وترشيدها.

مفهوم التكاليف:

تطور تعريف التكلفة مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين، حيث أصبح معنى كلفة يعطي معنى عاما يختلف باختلاف الغرض الذي يستخدم من أجله، لذلك أصبح من الضروري تعريفها بإضافة الصفة الدالة لها وهذه الصفات مثل المباشرة، المتغيرة، الأولية وغيرها من الصفات فالمحاسبون ينظرون إلى التكلفة لاستنتاج الأرباح والخسائر من خلال ما يتوفر لديهم من بيانات ومعلومات حتى الإيرادات والتكاليف أما الاقتصاديون فإنهم ينظرون إلى التكلفة على أساس معرفة حجم الإنتاج وهل تستمر المؤسسة به أم تتوقف عنه (نعيمه، ٢٠١٥).

يرى منصور والصدیق (٢٠٠٩) ان مصطلح التكلفة يمكن أن يستخدم للدلالة على معان متعددة وذلك استناداً إلى السياق الذي تستخدم فيه ، فمفاهيم وتصنيفات التكلفة المختلفة تستخدم لأغراض مختلفة.

ويعرف الربيعي والساقي (٢٠٠٨، ص١٦) بأن التكلفة هي "قيمة" التضحية مقابل الحصول على السلع والخدمات مقاسة بصورة نقدية، من خلال الانخفاض في الأصول أو تحقق مطلوبات وقت الحصول على المنافع، ففي وقت الحصول (الشراء) فإن التكلفة المتحققة هي منافع حالية أو مستقبلية.

ويعرفها هورنجرن (٢٠٠٩، ص٦٥) بأن التكلفة "هي مورد مضى به أو ضائع لتحقيق هدف محدد وعادة تقاس التكلفة مثل (المواد المباشرة أو الإعلان) بقيم نقدية من الواجب دفعها للحصول على السلع أو الخدمات"

كما يعرف كاظم (٢٠١٢، ص١١) التكلفة بأنها "تضحية اقتصادية يتحملها المشروع مقابل خدمة أو منفعة ضرورية لتحقيق أهداف المشروع وتستخدم وفقاً للمعايير المقررة ويمكن قياسها في شكل وحدات نقدية، على هذا من الممكن التنبؤ بها وتحديدتها مقدماً".

من خلال المفاهيم التي تم ذكرها يرى الباحث ان جميع المفاهيم تتفق في ان التكلفة هي قيمة المورد المضى به من اجل الحصول على منافع حالية أو مستقبلية لذلك يمكن تحديد مفهوم التكلفة بأنها قيمة التضحية بالموارد في سبيل الحصول على منافع في الوقت الحاضر أو مستقبلاً وتكون هذه التضحية اختيارية واحياناً إجبارية لتحقيق أهداف المنظمة وقد تكون المنافع المتحصل عليها اقتصادية أو اجتماعية.

بعد التعرف على مفهوم التكلفة نعرض بعض المفاهيم التي يجب التفرقة بينها وبين مفهوم التكلفة وهذه المفاهيم تتمثل ب (النفقة - المصروف - الخسارة)، حيث تعرف النفقة، بأنها تضحية بالموارد الاقتصادية جبراً يترتب على هذه التضحية منفعة حالية مستقبلية وقد لا يترتب عليها منفعة على الإطلاق، أي بعبارة أخرى إذا تم إضافة الخسائر أو الضياع بالمواد إلى التكلفة نحصل على النفقة

وقد جرى العرف المحاسبي إلى تقسيم التكلفة حسب توقيت الاستفادة منها إلى نوعين هما (الجبوري، ٢٠١٥):

التكلفة المستنفذة: هي التكلفة التي يترتب عليها الحصول على منافع في الفترة التي حصلت فيها التكلفة وتحمل هذه التكلفة على الفترة المالية باعتبارها مصروف ويتم تبويبها كأحد عناصر قائمة كشف الدخل.

التكلفة غير المستنفذة: هي التكلفة التي يترتب عليها منافع مستقبلية ويتم تبويب هذه التكلفة باعتبارها اصل لذلك محاسبيا تبوب كأحد عناصر قائمة المركز المالي، وفي حال انتفاء المنفعة المتوقعة منها لسبب معين فإن التكلفة في هذه الحالة يتم تبويبها محاسبيا كخسارة.

قياس التكاليف:

إن الغرض من قياس التكلفة يتمثل بالآتي (وداعة الله، ٢٠١٦):

لأغراض قياس تكلفة الإنتاج: بهدف تقييم المخزون وتحديد الأرباح وتحديد تكاليف المنتج وتكاليف الفترة وإعداد القوائم المالية.

لأغراض التخطيط: عند قياسها يتم الاهتمام بدراسة سلوك عنصر التكلفة ومدى ارتباطها بمستويات النشاط المختلفة.

لأغراض الرقابة وتقويم الأداء: يعد احد الأغراض الأساسية لمحاسبة التكاليف والتي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة نظراً لما تتطلبه من المنافسة الشديدة بين المنشآت وضرورة تخفيض التكاليف مع المحافظة على مستويات عالية من الجودة.

لأغراض اتخاذ القرارات: الاهتمام بقياس التكلفة التي يمكن ان تؤثر في القرار، لذا يجب التمييز بين ما يطلق عليه التكاليف الملائمة والغير ملائمة لاتخاذ القرار.

عناصر التكاليف:

تتكون عناصر التكاليف لأي منتج من العناصر الأساسية المتعارف عليها لأي نظام تكاليفي والتي تحمل على المنتج النهائي وهذه العناصر حسب التبويب الأساسي هي:

أولاً: عنصر تكلفة المواد: يتمثل في تكلفة المواد المستخدمة في نشاط المنظمة والتي تدخل في تركيب وتكوين المنتج النهائي ويطلق على هذا النوع من المواد بالمجموعات السلعية (مواد خام - نصف مصنعة - تامة الصنع) إن ما يمثل مادة خام في منظمة ما، يمكن ان يمثل مادة نصف مصنعة أو تامة الصنع في منظمة أخرى.

وكذلك يمثل هذا العنصر تكلفة المواد التي لا تدخل في تركيب وتكوين المنتج بشكل مباشر لكن تستلزمها عملية الإنتاج (مهمات التشغيل - مواد البيع والتوزيع)

ويمكن توضيح هذه المجموعات بالآتي (السجاعي، ٢٠٠٨):

مواد الخام: مثل البترول الخام في صناعة تكرير البترول أو القمح في طحن الأغلال.

مواد نصف مصنعة: هي مواد خام اجري عليها بعض العمليات الصناعية والتشغيلية.

مواد مصنعة: تقوم المنظمة بشرائها من المنظمات الأخرى بقصد استخدامها في العملية الإنتاجية ولا يشترط إضافتها إلى العملية الإنتاجية في مراحلها الأولى فقد يمكن إضافتها في منتصف العملية أو نهايتها.

مهمات التشغيل: هي التي تستلزمها عملية الإنتاج دون ان تدخل في تركيب أو تكوين المنتج النهائي مثل الزيوت والوقود والشحومات وقطع الغيار.

مواد البيع والتوزيع: تتمثل في مواد اللف والحزم والتعبئة والتغليف للمنتج النهائي وهي تخص النشاط التسويقي أو النشاط البيعي.

ثانياً: عنصر تكلفة العمل (الأجور): ان توفر المواد في المنشآت الصناعية يحتاج إلى أيدي عاملة لتحويل هذه المواد إلى منتج نهائي حيث يعتبر هذا العنصر بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية بعد عنصر تكلفة المواد، وهو يمثل كل ما يدفع من اجر للعاملين في الأقسام المختلفة للمنظمة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو الخدمية وكذلك يدفع للعاملين في الأقسام التسويقية والإدارية (التكريتي، ٢٠١٠).

ثالثاً: عنصر تكلفة المصروفات: يشمل هذا العنصر كل ما تحتاج له المنظمة بخلاف عنصري المواد والأجور حيث يتم صرف هذه التكلفة لتساعد المنظمة على إتمام نشاطها وتتمثل في تكلفة الصيانة، الإضاءة، الهاتف، المياه..(نعيمة، ٢٠١٥).

تبويبات عناصر التكاليف:

هناك الكثير من التبويبات نذكر منها:

أولاً: التبويب الوظيفي: يهدف هذا التبويب إلى ربط التكلفة بوظائف المنظمة وبذلك يمكن تصنيف عناصر التكاليف حسب التبويب الوظيفي إلى (الجبوري، ٢٠١٥):

تكاليف التصنيع: تتمثل في جميع التكاليف التي تنشأ داخل الوظيفة الإنتاجية أو الصناعية وتستفيد منها الوحدات التامة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

تكاليف التسويق والبيع: وتشمل كافة التكاليف المطلوبة لتنفيذ طلبات العملاء وتوصيل المنتجات أو الخدمات إلى يد العميل اذ ان تكاليف التسويق تتمثل بالاتصال بالزبون، اما التكاليف البيعية تتمثل في تكاليف نقل وشحن المبيعات وعمولة المبيعات وتكاليف خزن البضاعة الجاهزة وخدمات ما بعد البيع.

تكاليف إدارية وتمويلية: تتمثل بالتكاليف التي تنشأ داخل الوظيفة الإدارية والتمويلية ولا تعد هذه التكاليف ضمن تكاليف الإنتاج أو التسويق مثل رواتب الإدارة، وموظفي العلاقات العامة والمحاسبة، كما تشمل تكاليف كافة المواد المستخدمة في الوظيفة الإدارية كالقرطاسية ومواد التنظيف.

ثانياً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، وتقسم عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى (الركابي وصاحب، ٢٠١٢):

التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير في مجموعها بتغير حجم النشاط تغيراً طردياً، أي عند تضاعف حجم النشاط فإن التكاليف المتغيرة تتضاعف أيضاً والعكس صحيح، أما تكلفة الوحدة الواحدة منها سوف تبقى ثابتة ضمن المدى الملائم.

التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي تبقى ثابتة في مجموعها خلال مدى ملائم معين من النشاط، بينما التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة تتغير عكسياً مع تغير مستوى النشاط.

التكاليف المختلطة: هي التكاليف التي تجمع بين خصائص التكاليف المتغيرة والثابتة حيث تتغير مع التغير في مستوى النشاط لكن بنسبة أقل، مثل تكاليف الصيانة التي تكون مرتبطة بمستوى النشاط لكن في الوقت نفسه تزداد بزيادته وتخفض بانخفاضه.

ثالثاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج، وتقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى (منصور والصديق، ٢٠١٢):

التكاليف المباشرة: تتمثل بالعناصر التي يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة المنتج بسهولة وتوجد علاقة مباشرة وارتباط قوي بين هذه العناصر ووحدة الإنتاج.

التكاليف غير المباشرة: تشمل تلك العناصر التي لا يمكن تتبعها بسهولة ولأنها توجد علاقة ارتباط واضحة بينها وبين وحدة المنتج مثل المسامير والغراء في صناعة الأثاث

الرقابة على عناصر التكاليف :

يرى شقر (٢٠١٠) إن أحكام الرقابة على عناصر التكاليف وعلى استخدام عوامل الإنتاج من حيث متابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية من أهم أهداف محاسبة التكاليف فإن الإدارة تعمل جاهدة على تحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى بأقل تكلفة ممكنة بما يعظم أرباحها، وتحتاج الإدارة إلى قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمقاييس المعيارية كوسيلة للتعرف على مسببات أي زيادة في التكاليف، ويرى أبو بكر (٢٠١٢) بأنه لا يمكن لأي منشأة صناعية أن تعمل بصورة خالية من الرقابة على تكاليفها لأن الرقابة على صلة وثيقة بعملية التخطيط، فهي وسيلة تمكن للمدير التأكد من تحقيق الأهداف ووضع الخطط موضع التنفيذ بالنمط المرسوم، كما تمكن للمدير كشف العوائق التي تعترض عملية التنفيذ كما أن شأن الرقابة هو شأن التخطيط فكلاهما يتعلق بالمستقبل إذ أن أفضل أنواع الرقابة هي التي يمكنها تصحيح الأخطاء ومعالجة الانحرافات قبل وقوعها.

إن الوظيفة الأساسية لرقابة التكاليف تتمثل في تحديد الفروقات بين التكاليف والإيرادات مع المحافظة على أن يكون استهلاك الموارد ضمن القيم المقدرة والمعيارية (Nita & Stefa, 2014).

ويعرف ياسين (٢٠٠٩، ص٤) رقابة التكاليف بأنها "العمل المكرس لتحقيق تطابق العمليات مع الأهداف والغايات التي سبق أن تم تحديدها، إضافة إلى أن الرقابة تشمل عمليات قياس أداء المرؤوسين والمنظمة وتصحيحها للتأكد من أن الأهداف والخطط المرسومة قد نفذت بشكل سليم".

ويمكن للباحث تعريف رقابة التكاليف بأنها قياس مدى قدرة الأقسام المختلفة داخل المؤسسة في استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة بكفاءة وفعالية ومنع أسرافها وتبذيرها أو سرقتها بما ينعكس سلباً على المؤسسة المعنية.

ويرى Tony (٢٠١٥) ان عملية تخطيط ورقابة التكاليف تهدف إلى تقديم مشورة لأصحاب رأس المال حول التكلفة لدعم قراراتهم حول افضل السبل لأنفاق أموالهم، يمكن توضيح الرقابة على عناصر التكاليف كما يلي:

أولاً: الرقابة على عنصر المواد: تشكل المواد حوالي 40% - 60% من إجمالي تكلفة المنتجات في المنشآت الصناعية لذا فإن الرقابة عليها وضبط حركتها والمحاسبة عنها تحتل أهمية كبيرة بهدف ترشيد استخدامها وتقليل الهدر والضياع مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإجمالية (فخر والقطيش، ٢٠١٤)، كما إن مسؤولية الرقابة على المواد تتوزع على كافة الأطراف المعنية بهذا العنصر، المسؤولين عن التموين، التخزين، الاستخدام، لذلك فإن عملية الرقابة عليها مستمرة بين هذه الأطراف ومن اجل ضبط الرقابة على المواد يجب وضع نظام يتميز بالخصائص التالية (حمودي وأحمد، ٢٠١٣؛ رابع، ٢٠١٤):

- إن المواد التي صدر امر شراؤها مطلوبة فعلا وبكميات محددة ومن الجهة التي لها صلاحية طلبها.
- أن المواد المستلمة مطابقة لأوامر الشراء الصادرة وقوائم الشراء من حيث الأسعار والمفردات والمواصفات.
- إن المواد المشتراة قد دخلت المخازن فعلاً أو استلمت من قبل القسم الذي طلب الشراء.
- إعداد نظام دوري لعمليات التموين والاستلام والتخزين والاستخدام.
- إنشاء نظام داخلي لحركة المواد وذلك لتفادي الهدر والضياع.
- مقارنة مستمرة للجرد الفعلي والدفترية.
- وضع نظام يحدد مسؤولية كل طرف له علاقة بعنصر المواد.
- ثانياً: الرقابة على عنصر العمل (الأجور): يحتل هذا العنصر مكانة مهمة في تشكيل تكاليف المؤسسة والعمل على ضبطه وترشيده مهم جداً (رابع، ٢٠١٤، ٨).
- وقد جاء في الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي الصادر عن ديوان الرقابة المالية العراقي لسنة ٢٠٠٧ الإجراءات الخاصة في تدقيق الأجور وكما يلي:
- التحقق من عدم صرف الرواتب والمخصصات إلا بموجب أوامر إدارية صريح.
- تدقيق قوائم الرواتب المنظمة يدوياً للتحقق من صحة تثبيت الرواتب والمخصصات والاستقطاعات بالمقارنة مع قوائم الشهر السابق والتحقق من صحة عمليات جمع مبالغ القوائم.
- التأكد من صحة مصادقة القوائم وتوقيع المسؤولين المخولين عليها.
- التحقق من منح المخصصات وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات والضوابط.
- التحقق من صحة تطبيق نظام حوافز الإنتاج المطبق في المنشأة وصحة المبالغ المصروفة.
- التحقق من توقيع أصحاب الاستحقاق باستلام رواتبهم، والتحقق من إعادة الرواتب غير المدفوعة إلى الصندوق وأنها قد أعيدت في الصندوق بموجب وصل قبض وضمن الفترة المحددة.

ثالثاً: الرقابة على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة : تمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة جانباً أساسياً من تكلفة وحدات الإنتاج والخدمات التي تقوم المنظمة بإنتاجها، نظراً لعدم وضوح العلاقة السببية المباشرة بين هذه البنود من التكاليف والوحدات المنتجة لذلك يصعب تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف لذلك فإن هذا النوع من التكاليف له سلوك مختلف وصعب التحميل وأن عملية الرقابة على هذه التكاليف يستوجب تحديدها حيث يتم حصر البنود المختلفة المكونة له وتصنيفها حسب طبيعتها وعلاقتها بالوظائف داخل المنظمة ومن ثم يتم تحليلها وتفسيرها لغرض تحديد النموذج الذي يمثلها وأساس توزيعها ورقابتها

مفهوم إدارة التكلفة وترشيدها :

مفهوم إدارة التكلفة:

إن مفهوم إدارة التكلفة يطلق على وصف القرارات المتخذة من قبل الإدارة لإشباع رغبات الزبائن، مع العمل في الوقت نفسه على رقابة وتخفيض التكلفة (العفيري، ٢٠١٠)

كما ان الصفار وعبيد (٢٠١٦) وصفوا إدارة التكلفة انها "مجموعة من الأنشطة والإجراءات التي تمكن وحدات الأعمال من إدارة أعمالها داخليا واتخاذ القرارات ذات العلاقة بالكلف ويمكن ان تتضمن إدارة الكلف مجموعة من الإجراءات التي تطبق ضمن سلسلة القيمة الداخلية لإدارة التكلفة كالتكاليف على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر.

ويعرف شريف (٢٠١٥) إدارة التكلفة بأنها عملية إدارية الهدف منها توفير معلومات تخدم عملية اتخاذ القرارات بالتزامن مع عمليات خفض التكلفة وتحسين القيمة والتحسين المستمر داخل المنظمة.

إن إدارة التكلفة تعتبر امر مهم جدا لربحية اي مشروع صناعي خاصة بالنسبة للصناعات التي تتعامل مع سلع يؤثر السوق في أسعارها بشكل مباشر (Botin & Vergarn, 2015)، وفي بيئة الأعمال التي تتميز بضغط تنافسية شديدة يجب على المنظمات تنفيذ استراتيجيات لإدارة التكاليف وخفض هذه التكاليف ليس فقط على المدى القصير ولكن على المدى البعيد أيضاً (Henri et al., 2016).

إن إنجاز عمل إدارة التكلفة يمر بأربعة مراحل كالآتي (سرور وصالح، ٢٠١٦):

المرحلة الأولى: يتم فيها التركيز على تحديد ووصف أنشطة وفعاليات الوحدة الاقتصادية وتحليلها وتحديد الكلف وموجهاتها ومعرفة سلوكها من خلال مقاييس الأداء لبيان أثر التغير على الأنشطة والموارد.

المرحلة الثانية: يتم فيها تحديد تكاليف العملية على أساس الأنشطة من خلال تحديد الموارد وربطها بالأنشطة اعتماداً على معدلات الاستهلاك، ومن ثم ربط هذه الأنشطة بأهداف الكلفة النهائية وذلك عن طريق معرفة العلاقة السببية بين موجهات الكلفة والأنشطة.

المرحلة الثالثة: يتم فيها تحديد تكاليف العمليات والمنتجات، وعليه فإن الجهود المبذولة في المرحلة الثانية سوف تتضح نتائجها في كلف العمليات والمنتجات ويتم تقديم صورة واضحة عن الكلف الكلية إذ ان استعمال المؤشرات والنتائج لتحليل العمليات وتحديد التكاليف على أساس كل نشاط يمكن تحديد كلف المنتجات بشكل دقيق وموضوعي.

المرحلة الرابعة: يتم فيها تكامل المعلومات المالية واستخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من تحليل وإدارة الأنشطة لغرض إعداد التقارير المالية والإدارية.

مفهوم ترشيد التكاليف:

تعد التكلفة جوهر العملية الإنتاجية في اي شركة لأنها من متطلبات مزاوله النشاط واستمراره لذلك لا يمكن الاستغناء عنها حتى في حال توقف النشاط بأكمله ستكون هناك تكاليف غارقة وتكاليف مغادرة الموقع وتكاليف بيئية لإرجاع المكان إلى ما كان عليه قبل وجود الشركة ولغرض زيادة ربحية الشركات يتم اللجوء إلى ترشيد هذه التكلفة إلى ادنى حد دون المساس بجودة المنتج أو الخدمة (حسن، ٢٠١٧).

حيث عرفها الزويني (٢٠٠٧) ان ترشيد التكلفة يعني أسلوب مخطط يهدف إلى تحسين الكفاءة من خلال الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والسرعة في إنجاز العمليات، أو زيادة الإنتاج بما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة دون ان يؤثر ذلك على نوعية ومواصفات السلعة أو الخدمة المقدمة.

كما عرفها شريف (٢٠١٥، ص٥٤) ترشيد التكلفة بأنها "وسائل وطرق تستخدم لضبط التكاليف اثناء وقبل حدوثها ووضع الخطط المناسبة لأدارتها واستبعاد العناصر غير الضرورية في التكاليف لتحقيق تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة".

ويرى عبيد (٢٠١٨، ص٦) ان ترشيد التكلفة يعني "مقدار انخفاض التكلفة (وحدة الإنتاج أو وحدة العمل) اي الخفض النسبي للتكلفة عن طريق رفع الكفاءة الإنتاجية وهي تعني اما زيادة عدد الوحدات الإنتاجية باستخدام المواد نفسها (اليد العاملة والمواد والتمويل) أو إنتاج العدد نفسه ونوع الوحدات الإنتاجية باستخدام مواد أقل حجماً.

الهدف من خفض التكلفة: ان الهدف الرئيسي لخفض التكلفة هو تحقيق ما يلي (عوض الله والصديق، ٢٠١٨):

الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المتاحة بما يقلل من الهدر وسوء الاستخدام.

زيادة قدرة المنشأة على المنافسة.

تحقيق رضا العميل من خلال تقديم منتج بالجودة والمواصفات المطلوبة وبأسعار مرضية.

يتضح مما سبق ان ترشيد التكلفة يعني خفض تكاليف السلع المنتجة والخدمة المقدمة إلى ادنى حد مع المحافظة على الجودة وعلى ان يكون التخفيض وفق تخطيط مسبق ويكون تخفيض حقيقي ومستمر.

المبحث الثالث: الأداء المالي

تمهيد:

تمّ في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم الأداء المالي، ومعايير الأداء المالي، ومن ثم التطرق إلى مؤشرات قياس وتقييم الأداء المالي، وكذلك أهمية وأهداف الأداء المالي للمؤسسات، والتطرق إلى العوامل الخارجية والداخلية المؤثرة على الأداء المالي، ومن ثم التطرق إلى الأساليب التي يمكن من خلالها تحسين الأداء المالي للشركات.

مفهوم الأداء المالي:

تتعدد المفاهيم وفقاً لتعدد آراء الباحثين بشأن تحديد ما المقصود بالأداء المالي حيث ربط البعض منهم الأداء المالي بالاستخدام الأمثل للموارد والبعض الآخر بالقدرة على تحقيق الأهداف أو مقارنة الأداء الفعلي بما تم التخطيط له وفيما يلي نورد عرضاً تفصيلياً لمفهوم الأداء المالي:

يعرف دادان وحفصي (٢٠١٤) الأداء المالي على أنه مدى مساهمة أنشطة المنظمة في خلق قيمة، أو الفعالية في استغلال الموارد المالية أفضل استغلال من خلال بلوغ الأهداف المالية في أقل تكاليف.

ويعرف Ojong (2014) الأداء المالي يتمثل في القدرة على العمل بكفاءة، والربحية والاستمرارية والنمو والتفاعل مع الفرص والتحديات البيئية وبالتالي يتم قياس الأداء من خلال مدى كفاءة المنظمة في استغلال الموارد المتاحة لتحقيق أهدافها.

كما عرف الطراونه (٢٠١٥) الأداء المالي بأنه يتمثل في قدرة الشركة على إنجاز أهدافها المالية ويعتبر الركيزة الرئيسية في دعم مختلف الأعمال التي تمارسها الشركة ويعبر عن الأداء المالي للشركة من خلال مؤشرات مالية مثل مؤشرات الربحية ومؤشرات السيولة.

و عرف حمه ومحمود (٢٠١٦، ص ١٤) الأداء المالي بأنه " تعبير عن تعظيم النتائج من خلال تحسين المردودية ويتحقق ذلك من خلال تقليل التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى البعيد والمتوسط بغية تحقيق التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء"

كما إن العلي وآخرون (٢٠١٧) عرفوا الأداء المالي بأنه الناتج النهائي للسياسات والعمليات المتبعة من الشركة من الناحية النقدية، والذي يتوجب قياسه بطرائق وأدوات مختلفة لمعرفة ما إذا كان هذا الأداء يسير بشكل صحيح وفق ما مخطط له.

بناءً على ما سبق يمكن القول إن الأداء المالي يعني مدى نجاح الشركة في استخدام كل الموارد المتاحة لديها مادية كانت أو معنوية للحد الذي يمكن من خلاله تخفيض التكاليف وتعظيم الإيرادات، ويمثل الأداء المالي مقياساً لمدى قدرة الشركة في تحقيق أهدافها، ويمكن التعبير عن الأداء المالي للشركة من خلال مؤشرات مالية مثل مؤشرات السيولة.

يرى عياش (٢٠١٤، ص ١٠)، أن عملية تقييم الأداء تعني " نشاط مستمر يهدف إلى التعرف على مستويات التنفيذ التي قامت بها الوحدة الاقتصادية - ليس بالضرورة المنشأة ككل - خلال فترة محددة ومقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المرسومة سلفاً ومعرفة الانحرافات إن وجدت وتحديد أسبابها"، لذلك فإن عملية تقييم الأداء هي انعكاس لكيفية استغلال الشركة لمواردها المالية والبشرية واستخدامها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق الأهداف وهي تلعب دوراً مهماً من خلال تزويد الأطراف المختلفة داخل وخارج الشركة بالمعلومات حول أداء الشركة، وتساعدهم على اتخاذ القرارات الملائمة (المطيري، ٢٠١١).

إن الشركات ذات الإدارة الجيدة التي تولي اهتماماً للأنشطة المسؤولة اجتماعياً قد يتوقع منها ان تحقق أداء مالي أفضل (Farag et al.,2014) ان تفوق الشركة على غيرها من الشركات في ميدان الأداء المالي يضمن لها مركز تنافسي ويفتح الآفاق أمامها للانطلاق نحو تعزيز هذا المركز وتطويره، اذ ان تحقيق أداء متفوق والمركز المالي وجهاً لعملة واحدة وأن افضل الأدلة لقياس أداء الشركة استراتيجياً هو الأداء المالي الذي يستند إلى عملية التحليل المالي (الدعاس، ٢٠١٠)، الذي يساعد في التركيز على بيان مدى قوة الشركة الإرادية وهو لا يعنى بالماضي وإنما يستخدم ما تم فعلاً في التخطيط لأعمال المستقبل لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (الجعافرة، ٢٠١٢).

أهمية وأهداف الأداء المالي:

أهمية الأداء المالي:

تنبع أهمية الأداء المالي في عملية متابعة أعمال المنظمات وفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها، وفعالية وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الذي يحقق الأهداف المرسومة من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءات لتصحيحها للحفاظ على ديمومة الشركة وبقائها في المنافسة (قضاة، ٢٠١٥)، ويذهب بعض الكتاب إلى ابعده من ذلك في التأكيد على أهمية الأداء المالي وذلك على اعتباره الهدف الأكثر أهمية في المنظمات حيث يقول الحديثي (٢٠١٠) ان الأداء المالي المتفوق يعد هدف المنظمات الأساسي وان الأهداف الثانوية تتحقق ضمناً من خلال تحقيق الأداء المالي المتفوق.

ويمكن توضيح أهمية الأداء المالي في النقاط التالية (آسية، ٢٠١٨):

توفير المعلومات حول الوظيفة المالية التي من شأنها تعطي صورة واضحة عن الوضع المالي مما يساعد في تحديد نقاط الضعف والقوة، وترشيد القرارات، وفي التنبؤ باستمرار للأداء المالي المستقبلي، وفي إجراء المقارنات سواء بين المؤسسة وباقي المؤسسات في نفس القطاع أو بين حالة المؤسسة نفسها لعدة سنوات.

يساهم في عملية متابعة نشاط المؤسسة من الأطراف الخارجية كالعملاء والموردين والمستثمرين، مما يضيف الصورة الشفافة للوضعية المالية والتي تسمح بوضع الثقة في التعامل معها واتخاذ القرارات السليمة.

إضافة إلى ذلك تنبع أهمية الأداء المالي في عملية متابعة المؤسسات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءات تصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسات واستثماراتها وفقاً للأهداف العامة للمؤسسات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.

كما يساهم الأداء المالي في مساعدة الإدارة على ادراك العقبات والصعوبات التي قد تعيق تنفيذ الخطط المرسومة، حيث تعتبر المؤشرات المالية مقاييس دقيقة للخطر إذا كانت الشركة تواجه مشاكل نقدية أو لكثرة الديون والقروض أو مخاطر العسر المالي وبذلك تقدم تنبيهاً للإدارة للعمل على معالجة هذه المخاطر (شعير وآخرون، ٢٠١٧).

أهداف قياس الأداء المالي :

لا يمكن الحديث عن الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دون الحديث عن الأهداف التي تسعى هذه المؤسسات إلى تحقيقها، وبصفة عامة يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها وحسب الآتي السيولة النقدية: أي قدرة الشركة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل وبتعبير آخر تمثل مدى قدرة الشركة على تحويل أصولها المتداولة إلى أموال متاحة، لذا فإن النقص بالسيولة وعدم كفايتها يقود الشركة إلى عدم القدرة على مواجهة التزاماتها.

التعادل المالي: يعتبر التعادل المالي هدفا تسعى الوظيفة المالية إلى تحقيقه لأنه يمس استقرار المنظمة المالي ويتمثل التعادل المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به خلال الفترة المالية ويستوجب ذلك التوازن بين المدفوعات والمتحصلات النقدية.

المردودية: تدل على مقدرة الوسائل على تحقيق النتيجة وتتمثل هذه الوسائل بالرأس المالي والاقتصادي حيث يعكس رأس المال المالي المردودية المالية والآخر مردودية اقتصادية.

أنواع الأداء:

على اعتبار الشركات تشتمل على مجموعة من المكونات بشرية كانت أو مالية أو مادية أو تنظيمية تساهم جميعها في بلوغ الأداء إلا أن هذا يكون بدرجات متفاوتة مع الأخذ بنظر الاعتبار البيئة الخارجية حيث تتمثل هذه الأنواع بما يلي (زهور ونسيمة، ٢٠١٥).

الأداء الظاهري: يشمل جميع الفرص التي تتاح للشركة من جانب البيئة الخارجية والتي بفضل استغلالها تتمكن الشركة من تحقيق ادائها وتتمثل هذه الفرص بفتح أسواق جديدة وواعدة، براءات اختراع يتم استثمارها، إلا أن هذه الفرص لا يمكن استنادها أساسا لأداء الشركة وذلك لعدم وجود دور للشركة في وجودها.

الأداء الذاتي: يتمثل بالأداء المتحقق داخل الشركة نظرا للجهود التي يبذلها الأفراد داخل الشركة سواء القادة الإداريين والمرؤوسين في العمل وكذلك الاستغلال الأمثل لموارد الشركة ويتمثل في أنواع الأداء التالية:

الأداء المالي: يهدف إلى معرفة مدى فاعلية وكفاءة الشركة في تعبئة مواردها المالية وتوظيفها.

الأداء التمويلي: يهدف إلى معرفة مدى فاعلية وكفاءة وظائف الشراء، النقل والتخزين لتزويد الشركة بالمواد الأولية والمعدات التي تحتاجها في العملية الإنتاجية سواء من حيث الكمية أو النوعية

الأداء التجاري: يبرز فاعلية وكفاءة الشركة من حيث الوظيفة التجارية والتسويقية في تحقيق أهداف المبيعات وإرضاء العملاء.

الأداء التقني: يتمثل في مدى قدرة الشركات على استخدام أدوات وتجهيزات الإنتاج في العملية الإنتاجية.

الأداء البشري: يمثل أداء الأفراد العاملين في الشركة بغض النظر عن مواقعهم ومستواهم الوظيفي (إدارة عليا، إدارة وسطى، مشرفين، منفذين) ويعتبر من أهم مصادر الأداء حيث لا يمكن تطوير أي جانب من جوانب الأداء دون الاهتمام بالأفراد.

معايير الأداء المالي:

إن التوصل إلى رقم معين في القوائم المالية لا يعني شيئاً بالنسبة للمحلل المالي إذا لم يتم مقارنة هذا الرقم بغيره من الأرقام لمعرفة الموقف المالي للشركة، حيث توجد مجموعة معايير يمكن من خلالها المقارنة بين هذه الأرقام وكما يلي (عبدالرحيم، ٢٠١٥):

المعايير التاريخية: تعتمد هذه المعايير على الأداء في الفترات السابقة وتستمد أهمية هذا المعيار من فائدته في إعطاء فكرة عن التوجه العام لهذه الشركات والكشف عن مواطن القوة والضعف وبيان الموضع المالي الحالي بالمقارنة مع الفترات السابقة وذلك لغرض الرقابة على السنة المطلوب تقييم أدائها من قبل الإدارة العليا، ويعاب على هذا النوع عدم قدرته على المقارنة بين وضع الشركة المالي وأوضاع باقي الشركات المماثلة.

معايير الصناعة: تقارن هذه المعايير النسب المالية للشركة بالنسبة للشركات الأخرى التي تماثلها في الحجم والطبيعة والنشاط ويستفاد من هذه المعايير في عملية التحليل المالي لأنها مستمدة من القطاع الصناعي الخاص بالشركة وهذا القطاع تنتمي إليه الشركات المشابهة في الصناعة، ويعاب على هذه المعايير بعدم الدقة نتيجة لتفاوت الحجم من شركة إلى أخرى.

المعايير النمطية: هي معايير يتم التوصل إليها من خلال دراسة عدة قوائم مالية على عدة فترات ولشركات متعددة وبالتالي يمكن التوصل إلى نتائج (أرقام) مطلقة يمكن من خلالها الحكم على الشركات المعنية بالتحليل ومن الأمثلة على هذه المعايير (نسبة التداول).

المعايير المستهدفة: تستهدف الشركة هذه المعايير وتخطط للوصول إليها في ضوء الإمكانيات المتاحة ومن أمثلة هذا النوع من المعايير، أساليب الموازنات والتكاليف المعيارية

مؤشرات قياس وتقييم الأداء المالي:

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات ذلك لكونه يركز على استخدام مؤشرات مالية في قياس مدى إنجاز الأهداف كما يعتبر الأداء المالي الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ويتم قياس الأداء المالي عن طريق نسب ومؤشرات بالاعتماد على القوائم المالية (تقي الدين، ٢٠١٨).

يمكن تقديم بعض المؤشرات المهمة لقياس الأداء المالي كما يلي (الحافظ ورشدي، ٢٠١٧) (دادان وحفصي، ٢٠١٤):

القيمة الاقتصادية المضافة: يعتبر هذا المؤشر من المؤشرات الحديثة المستخدمة في المؤسسات الصناعية خاصة المدرجة في البورصة، وتستعمل لقياس الأداء الداخلي في المنظمة وتعتمد على مفهوم تكلفة رأس المال بدلاً عن التكلفة الداخلية التي تتمثل في جميع المصاريف المالية الداخلية في المنظمة التي تتولد من استغلال أصولها، ويمكن من خلالها قياس المردودية الاقتصادية لأصول الشركة من خلال ربطها بالأموال المستثمرة، ويمكن قياسها من خلال العلاقة التالية:

القيمة الاقتصادية المضافة = (معدل العائد على رأس المال المستثمر - معدل تكلفة رأس المال) رأس المال المستثمر

أو القيمة الاقتصادية المضافة = صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة - (تكلفة رأس المال * رأس المال المستثمر)

معدل العائد على الأصول: يعتبر من أكثر النسب المبنية على الربح المحاسبي شيوعاً حيث يعبر عن العلاقة بين الأرباح المحاسبية وحجم الأموال المتاحة للاستخدام من قبل المنظمة، ويساعد الإدارة في قياس مدى قدرتها على تحقيق الأرباح من الأموال الخاضعة لسيطرتها ويتم احتساب هذا المعدل من خلال العلاقة التالية:

معدل العائد على الأصول = صافي الربح بعد الضريبة / إجمالي الأصول

معدل العائد على حقوق المساهمين: يعبر هذا المعدل عن العائد المتوقع للملاك نتيجة لاستثمار أموالهم في الشركة، وهو من أهم نسب الربحية المستخدمة وبناءً عليه قد يقرر الملاك الاستمرار في النشاط أو تحويل الأموال إلى استثمارات أخرى تحقق عائد أفضل، يتم احتساب هذا المعدل وفق العلاقة التالية:

معدل العائد على حقوق المساهمين = صافي الربح / حقوق المساهمين) فإذا زاد ذلك المعدل يعني كفاءة قرارات الاستثمار والتشغيل في المنظمة.

معدل العائد على الاستثمار: يعبر هذا المعدل على مدى كفاءة المنظمة في استخدام وإدارة كل الأموال المتاحة لها من المساهمين والأموال المقترضة في تحقيق عائد على تلك الأموال، حيث يتمثل هذا المعدل في حقوق المساهمين والالتزامات قصيرة الأجل، ويمكن قياس هذا المعدل وفق العلاقة التالية:

معدل العائد على إجمالي المال المستثمر = صافي الربح بعد الضريبة / المال المستثمر * ١٠٠

نسبة التداول: تعبر هذه النسبة عن عدد المرات التي يمكن ان تغطي فيها الأصول المتداولة أو الخصوم المتداولة، وكلما زادت هذه النسبة دلّ ذلك ان الشركة قادرة على مواجهة أخطار سداد الالتزامات المتداولة المفاجئة دون الحاجة إلى بيع أصل من أصولها الثابتة أو الاقتراض، ويمكن قياس هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

نسبة التداول = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة

العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

تواجه الشركة خلال قيامها بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات تتمثل بالآتي:

-العوامل الداخلية التي تؤثر بالأداء المالي للشركة: هذه العوامل يمكن للشركة السيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم الربحية وتقليل التكاليف ومن أهم هذه العوامل ما يلي (زهور ونسيمة، ٢٠١٥):

-رقابة التكاليف

-الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة.

-الرقابة على تكلفة الحصول على الموارد.

-العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء المالي للشركة: هذه العوامل لا يمكن للشركة السيطرة عليها لكن يمكن التنبؤ بنتائجها المستقبلية وهذه العوامل تتمثل في (قوارح، ٢٠١٤):

-التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات.

-السياسة المالية والاقتصادية للدولة.

أساليب تحسين الأداء المالي:

هناك عدة أساليب يمكن من خلالها تطوير الأداء المالي للشركات منها (عبد، ٢٠١٧؛ عبدالهادي، ٢٠١٥؛ داود، ٢٠١٤):

أسلوب نظام الرقابة الداخلية: ان وظيفة التدقيق الداخلي من شأنها ان تساعد المنظمة في عملية التقييم الذاتي لأداء المنظمة وتقويم أنشطتها من خلال مساعدة الإدارة في وضع اطار لإدارة المخاطر وتحديد الاستجابة السريعة لهذه المخاطر، كما إن وجود التدقيق والرقابة دائماً يمنع من تسول له نفسه للقيام بأعمال غير مشروعة، حيث إن تدقيق أوجه التلاعب تهدف إلى الكشف عن التضليل المقصود في السجلات وأية عملية تخصيص غير مناسبة للأصول والموجودات، وينشأ خطر الاحتيال من وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين تدفعه إلى ممارسة الاحتيال عندما تكون لديه فرصة سانحة مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية، وكذلك عدم نزاهة الشخص القائم بالتحايل وبالتالي يقع على عاتق المدقق الداخلي تلمس الحالات السابقة بشكل دائم وعدم إغفال أي إشارة قد توحى بحدوث الغش والاحتيال ورصدها ومتابعتها ومعاينة مرتكبيها.

أسلوب التكاليف المبني على النشاط : حيث يوفر هذا الأسلوب معلومات دقيقة ومفصلة عن التكلفة، حيث ان هذه المعلومات تساعد على اتخاذ قرارات إدارية سليمة تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة الامر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس المالية التي تساعد في الوقوف على الوضع المالي للشركة في سبيل تطوير الأداء.

أسلوب تقنية المعلومات: ان تقدم الجوانب التقنية والتطور الذي أحدثته في الأعمال مثل تحسين الوقتية وتحسين وتسهيل عملية التحليل الإضافي للمعلومات، والتقليل من الخطر الذي يحيط بإجراءات وأساليب الرقابة الداخلية وكذلك استخدام الحاسوب في تحقيق الرقابة على عمليات التشغيل اليومية، تجعل من عامل السرعة في التأقلم مع التغير من اهم العوامل التي تعمل على زيادة الإنتاج.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

تمهيد:

تناول الباحث في هذا المبحث الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتحديد اتجاهاتها، نتائجها وتوصياتها، ومدى الاستفادة منها ومناقشة عناصر التشابه والاختلاف معها، تم تقسيم هذه الدراسات إلى دراسات عربية ودراسات اجنبية، وتم عرضها وفقاً للترتيب الزمني من الأسبق إلى الأحدث.

الدراسات العربية:

١- دراسة عبد السيد (٢٠١٠) بعنوان " دور التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها، دراسة ميدانية في معمل سمنت طاسلوجة"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة والوقوف ميدانياً على دور المدقق الداخلي في الرقابة على تكاليف الجودة والالتزام بمؤشراتها المالية والتشغيلية بما يعزز القدرة التنافسية لمعمل أسمنت طاسلوجة في محافظة السليمانية، وتم توزيع استمارة استبيان وتم اختيار عينة الدراسة من أقسام التكاليف، والتدقيق الداخلي، وإدارة الجودة وإدارة الإنتاج في معمل أسمنت طاسلوجة، وتم توزيع (٥٠) استبانة على إدارات الأقسام والعاملين في الأقسام، وتم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات في تحليل البيانات وتفسيرها واستخدام اختبار كرو نباخ الفالقياس ثبات الاستبانة محل الدراسة.

توصلت الدراسة إلى ان هناك اهتمام واضح من قبل أفراد العينة بكل إجراءات التدقيق الداخلي على تكاليف الجودة والمؤشرات المالية والتشغيلية المستخدمة لقياسها، كما ان التدقيق التشغيلي هو الذي يعول عليه في الرقابة على تكاليف الجودة والالتزام بمؤشراتها لكونه يتصف بالدقة والاهتمام بينما هناك قصور واضح في التدقيق التقليدي في الرقابة على كلف الجودة ومؤشراتها، وأوصت الدراسة بأنه على الإدارة ان تسعى إلى تعميق الالتزام بالمفاهيم والاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي من قبل العاملين من قسم التدقيق الداخلي بالشركة من خلال التركيز على التدقيق التشغيلي الذي يشمل كل أنشطة الشركة متجاوزة حالة التدقيق التقليدي، كما يجب على المدقق الذي يعتمد المفاهيم الحديثة للتدقيق الداخلي في إجراءات عمله ان يلتزم بأعداد ومتابعة تقريره النهائي المقدم للإدارة وذلك للتأكد من ان التوصيات التي اقترحها تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتصحيح نواحي القصور.

تم الاستفادة من هذه الدراسة في تغطية الاطار النظري لموضوع الدراسة الحالية.

٢- دراسة السيدية وناصر (٢٠١٢) بعنوان "استخدام أسلوب الفحص المستمر عند المنبع لفحص وتحليل انحرافات عنصر الكلفة، دراسة تطبيقية في معمل الألبسة في الموصل"

هدفت الدراسة إلى توضيح وتقييم الأساليب المحاسبية العلمية واختيار الأسلوب المناسب لفحص وتحليل انحرافات عناصر التكلفة المباشرة لعينة الدراسة ومدى أحقيتها بهدف تحقيق الرقابة على عناصر الكلفة وتقييم ادائها والإجراءات العملية اللازمة للتطبيق، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري استعانة بالدوريات والكتب والرسائل الجامعية ذات العلاقة بموضوع البحث والمنهج التحليلي شمل دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل بالاعتماد على سجلات وتقارير الكلفة وأسلوب المقابلات وأساليب إحصائية (الوسط الحسابي والمدى والانحراف المعياري) لاختيار الأسلوب المناسب لفحص وتحليل انحرافات عناصر التكلفة المباشرة وغير المباشرة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها إن فحص وتحليل انحرافات عناصر الكلفة المباشرة وغير المباشرة يحقق أغراضاً مختلفة تستفيد منها الإدارة وجهات أخرى ليس بقصد التعرف على الأخطاء وإنما للتعرف على نواحي الإسراف والمسئولين عنها، وأوصت الدراسة أن يتم شراء المواد بكميات تتناسب مع حجم الإنتاج المتوقع سنوياً مع الاحتفاظ بخزين لمواجهة الحالات الطارئة وإن يتم تحميل معدلات الأجور لكل مركز إنتاجي بصورة مستقلة على وفق أسس علمية صحيحة وذلك لتحديد وتحليل انحرافات الأجور بصورة سليمة.

تم الاستفادة من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الاطار النظرية لموضوع الدراسة الحالية.

٣- دراسة حمودي وأحمد (٢٠١٣) بعنوان "تقويم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معاينة الصفات، بحث تطبيقي في معهد الإدارة / الرصافة"

هدفت الدراسة إلى التعرف على سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المصممة والمنفذة لعمليات الشراء في معهد الإدارة / الرصافة والتعرف على نتائج تقويم سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبقة على المشتريات باستخدام المعاينة الإحصائية ومعاينة الصفات، والتعرف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليه في ضوء نتائج التقويم التفصيلي لإجراءات الرقابة وتحديد مواطن قوة النظام والتوصية بتنميتها وتأثير مواطن الضعف ومحاولة دعمها وتعزيزها بإجراءات رقابية أخرى لتعوض مواطن الضعف فيه، تناولت هذه الدراسة تطبيق أسلوب معاينة الصفات في اختبار وتقويم نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية لعمليات الشراء في معهد الإدارة / الرصافة في محافظة بغداد.

توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج منها يبين فحص واختبار سياسات وإجراءات الرقابة المصممة والمنفذة على المشتريات باستخدام معاينة الصفات أن النظام يعمل على نحو كفاء ويمكن الوثوق به، والاعتماد عليه يقلل احتمال وجود أخطاء جوهرية أو مخالفات مالية إلى حدها الأدنى، وأوصت الدراسة إلى استخدام المعاينة الإحصائية في تقويم نظام الرقابة الداخلية ومن أساليبها معاينة الصفات في فحص واختبار سياسات وإجراءات الرقابة المنفذة على العمليات المالية مثل المشتريات والرواتب والأجور وغيرها، لأنها تمثل انفتاحاً على أفقٍ حديثٍ في أساليب المراجعة عن جودة الأداء وترقى به إلى متطلبات المعايير الدولية.

تم الاستفادة من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الاطار النظري للدراسة الحالية ، وفي صياغة تساؤلات استبانة الدراسة المتعلقة بالقسم الثاني (رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف).

٤- دراسة النعماني وآخرون (٢٠١٣) بعنوان "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، دراسة تطبيقية"

هدفت الدراسة التعرف إلى مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي في قطاع غزة، مع استعراض لمفهوم التدقيق الداخلي وبيان أهميته وأهدافه ومبادئه، واعتمد الباحثون على الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة حيث من خلالها تم الحصول على البيانات الثانوية التي شكلت الاطار النظري، واما الجانب العملي فقد استخدم أسلوب المقابلة الشخصية والاستبانة التي تتناسب مع الموضوع محل الدراسة حيث وزع الباحثون (٥٠) استبانة على المدققين الداخليين العاملين بهيئات الحكم المحلي جميعهم، وتم الحصول على (٤٠) استبانة أي ما نسبته (٨٠%) واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها.

توصلت الدراسة إلى وضوح دور المدقق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري وان الهيئات المحلية تطبق إجراءات التدقيق الداخلي كافة بما يكفل صحة البيانات المالية والإدارية ودقتها، وان المدققين الداخليين ملتزمون بمعايير التدقيق الداخلي كافة وتتمتع وظيفته التدقيق الداخلي بالاستقلالية من خلال استقلال موقعها في الهيكل التنظيمي، وأوصت الدراسة بضرورة متابعة التطورات الفنية التي تطرأ على معايير التدقيق الداخلي، وضرورة وجود الزام قانوني من وزارة الحكم المحلي لتطبيق معايير التدقيق الداخلي في هيئات الحكم ، كما يجب ان يشتمل قسم التدقيق على التخصص الفني وان يكون هناك دور فعال لجمعية المدققين الداخليين الفلسطينية.

تم الاستفادة من هذه الدراسة في تدعيم وتعزيز الاطار النظري لموضوع الدراسة الحالية.

5- دراسة أبراهيم (٢٠١٦) بعنوان "الرقابة على التكاليف محاسبياً وإحصائياً في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف ECDE"

هدفت الدراسة إلى معرفة كيف يمكن تحقيق الرقابة على التكاليف بالنسبة للمؤسسة وأهمية الرقابة على هذه التكاليف وكذلك التعرف على الأساليب (المحاسبية والإحصائية) التي يمكن الاعتماد عليها للقيام بالرقابة على التكاليف، وفي هذا الدراسة تم التطرق إلى دراسة علاقة التكلفة بحجم الإنتاج، وتم بذلك التعرض إلى الدوال المتعددة المستخدمة في دراسة هذه العلاقة، وفق التحليل المحاسبي، المتمثلة في (نقطة التعادل، الانحرافات الإجمالية لعنصر المواد والأجور) اما التحليل الإحصائي تم تقدير دالة التكلفة الكلية للمؤسسة ECDE في صورتها التكميلية على أساس عينة تتكون من عشرة مشاهدات (التكاليف الكلية لفترة ٢٠٠٣-٢٠٠٩) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي "إيفيوز7" (E-VIEWS 7).

توصلت الدراسة إلى إن نجاح المؤسسة الاقتصادية في تحسين قدرتها التنافسية والتفوق على منافسيها من خلال الرقابة على التكاليف، يتطلب منها ضرورة تحسين نوعية وأداء الموارد المتاحة، مع معرفة كيفية توجيه نفقاتها بما يسمح لها من الحصول على تخفيضات حقيقية ومستمرة في تكلفة الوحدة المنتجة دون تأثر المنتج في تصميمه وجودته، كما يمكن استخدام بيانات التكاليف في ترشيد القرارات من خلال توفير بيانات ترتبط ببعض التكاليف من خلال دراسة دوال التكاليف لاسيما دالة التكلفة التكميلية، لذلك تم التقدير الإحصائي لدالة التكلفة الكلية التكميلية لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بقصد المساعدة في تفعيل عملية الرقابة على التكاليف في المؤسسة، وأوصت الدراسة على الرغم من أن بعض المؤسسات الوطنية لها إمكانات مادية ومالية معتبرة، إلى أن استغلالها لمواردها غير كاف بالصورة التي يجب أن تكون فعلاً، لذلك من الأجدر أن يعاد النظر في طريقة استغلال هذه الموارد حيث تكون ذات مردودية أكبر.

تم الاستفادة من هذه الدراسة في بناء منهجية الدراسة وتعزيز الاطار النظري لموضوع الدراسة، وتوجيه الباحث للوسائل المثلى للوصول إلى النتائج.

6- دراسة سعدون (٢٠١٧) بعنوان آليات تدقيق دورة التمويل ودورها في تخفيض تكاليف منتجات المؤسسة، دراسة حالة وحدة إنتاج الكهرباء فكيرينة"

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية الجيدة لدورة التمويل والتعرف على المراحل التي تمر بها دورة التمويل من الشراء إلى التخزين والطرق المتبعة، وإبراز واقع سير دورة التمويل وكيفية الرقابة عليها في المؤسسة محل الدراسة وكيف تساهم دورة التمويل في تخفيض تكاليف الإنتاج، اعتمدت الدراسة في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية الموضوع المتمثل بالمراجع العربية والأجنبية والبحوث العلمية والمجلات والمقالات الصادرة في مجال الدراسة أما الجانب التطبيقي قامت بدراسة حالة لأحدى المؤسسات الوطنية (شركة إنتاج الكهرباء) واستخدام كل المعلومات المتاحة للإجابة على الإشكالية المطروحة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ان إعطاء إجراءات مدروسة تحكم دورة التمويل تمكن من تجنب خسائر تؤثر في تكلفة المنتج، وأن آليات التدقيق تعتبر وسيلة جيدة لتحديد مستوى خطر الرقابة لدورة التمويل وإن تخفيض خطر الرقابة الداخلية لدورة التمويل مرتبط بمدى الالتزام بتوصيات المراجعين، وأوصت الدراسة بضرورة الرفع في عدد زيارات المدققين الداخليين المبرمجة وذلك لإعطاء فرصة أكبر لتدارك الأخطاء خاصة وان الشركة تتعامل بصفقات ذات مبالغ معتبرة ودراسة إمكانية فتح مكتب للمدقق الداخلي يكلف بمتابعة عمل مجموعة من الوحدات، وضرورة البحث عن موردين جدد لدعم المنافسة حول الحصول على الصفقات.

كانت هذه الدراسة الاساس الذي تم من خلاله صياغة عنوان الدراسة الحالية ، وكذلك الاستفادة منها في دعم وتعزيز الاطار النظري لموضوع الدراسة الحالية.

٧- دراسة تقي الدين (٢٠١٨) بعنوان " دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المدقق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها والتعرف على مدى اهتمام المدقق الداخلي في الأداء المالي في هذه المؤسسات، وكذلك التعرف على مدى استقلالية وظائف التدقيق الداخلي وكفاءة المهنة للمدقق الداخلي في تحسين الأداء المالي، واعتمد الباحث على الإطار النظري بغية تشخيص متغيرات الدراسة إما الإطار العملي فقد استعان الباحث بأداة الاستبانة لجمع البيانات، إضافة إلى الأساليب الإحصائية من أهمها الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وبعض الاختبارات الإحصائية وتم تحليل البيانات بالاستعانة ببرنامج (SPSS).

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها إن التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية يتوافق مع معايير التدقيق الداخلي كما إن المدقق الداخلي يهتم بالأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية وأن استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي والكفاءة المهنية للمدقق الداخلي يلعبان دور مهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وتوجيهها نحو النجاح، وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في تحقيق أهداف المؤسسة على أكمل وجه وتحسين أدائها المالي.

تم الاستفادة من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الاطار النظري لموضوع الدراسة الحالية ، وصياغة تساؤلات الاستبانة المتعلقة بالقسم الثالث (الاداء المالي).

"The Impact of Cost Control on Manufacturing Industries' Profitability"

"تأثير التحكم في التكلفة على ربحية الصناعات التحويلية"

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين مراقبة التكاليف وربحية الأعمال وما هي المتطلبات التي تضمن نظام فعال لمراقبة التكاليف، وتركزت الدراسة على شركة بورتلاند أسمنت بي إل سي (WAPCO) في نيجيريا، وتم استخدام البيانات الأولية في جمع المعلومات من الموظفين من جميع الكوادر وأجريت المقابلات أيضاً مع أصحاب المصلحة الآخرين، بما في ذلك العملاء من شركة، يتكون الاستبيان من قسمي القسم (أ) يستقطب المعلومات الديموغرافية مثل النوع الاجتماعي، الخبرة العملية، في حين أن القسم (ب) يحتوي على عناصر مهيكلتة تتعلق بأسئلة البحث التي استلزمت هذا البحث.

توصلت الدراسة إلى أن التحكم في التكاليف له أثر إيجابي على ربحية الأعمال التجارية وأن عنصر التكلفة، مثل المواد والعمالة والتكاليف غير المباشرة وسلوك العمال، يمكن التحكم فيه استراتيجياً بتدابير مثل محاسبة المسؤولية وجمع البيانات والإبلاغ عن البيانات، وإن غياب الرقابة السلوكية من خلال التحفيز والحوافز سيغير باختصار أثر مراقبة التكاليف على هو الأرباح، وأوصت الدراسة يجب أن يكون التحكم في التكلفة مطبقاً في جميع الإدارات وعلى الأخص قسم الإنتاج، للتأكد من أن وحدات البضائع التامة الصنع يتم حسابها بشكل صحيح، كما يجب ألا تبقى ميزانية المنشأة ثابتة ولكن يجب مراجعتها عندما يتغير الوضع، وهذا يعني أنه ينبغي أن يكون هناك هدف يمكن تحقيقه وليس الهدف الذي يتجاوز قدرة العمال بالنظر إلى الموارد المتاحة لهم. تم الاستفادة من هذه الدراسة في بناء منهجية الدراسة الحالية وتحديد أهميتها وتغطية الاطار النظري لموضوع الدراسة الحالية

"Internal Audit of The Supply Chain Management In Function Of Cost Reduction Of The Company"

"التدقيق الداخلي لإدارة سلسلة التوريد في وظيفة تخفيض التكلفة للشركة"

هدفت هذه الدراسة الى تقديم مجالات أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات سلسلة التوريد مع التركيز على إنشاء نظام لتقييم وإدارة المخاطر، وكذلك تصوير أنواع وتأثيرات المخاطر التي تؤثر على سير عمل سلسلة التوريد في الشركات الصربية، توصلت الدراسة انه يمكن استخدام التدقيق الداخلي في تحسين عملية سلسلة التوريد من حيث الكفاءة والفعالية، من خلال توفير رؤية وتوصيات مبنية على تحليلات وتقييمات للبيانات المتاحة من الشركة، كما إن أداء سلسلة التوريد داخل المنظمة له تأثير كبير على قدرة الشركة على تقديم الخدمات لعملائها وخلق قيمة مضافة وتعتبر المراجعة الداخلية لسلسلة التوريد واحدة من أقوى الطرق وأسرعها لتقليل التكاليف التشغيلية وتوفير المزايا التنافسية للشركة في السوق العالمية في أوقات الأزمات الاقتصادية، وأوصت الدراسة بأنه يجب ان يقوم المدققون الداخليون بتغيير أدوارهم المتمثلة في توفير التحقق من معاملات المحاسبة إلى مساعدة وتقديم الدعم للشركات في إدارة مخاطر سلسلة التوريد.

تم الاستفادة من هذه الدراسة في صياغة تساؤلات الاستبانة المتعلقة بالقسم الثاني (رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف).

"Costs and Benefits of an Internal Audit Department: A Case Study of the Zimbabwean Banking Sector"

"تكاليف وفوائد إدارة التدقيق الداخلي: دراسة حالة للقطاع المصرفي في زيمبابوي"

كان الهدف من هذه الدراسة هو تحديد ما إذا كان من الأكثر فاعلية الاستعانة بمصادر خارجية لوظيفة التدقيق الداخلي بدلاً من وظيفة تدقيق داخلي دائم داخل مؤسسة ما وكذلك لتقييم فعالية إدارة التدقيق الداخلي في خفض التكاليف والأخطاء المالية والاحتيايات المؤسسي، اعتمد الباحث على البيانات الأولية والثانوية، وكانت البيانات الثانوية التي تم الحصول عليها إلى حد كبير من خلال مراجعة الأدبيات، والبيانات الأولية فقد تم جمعها بالاعتماد على استمارة الاستبيان والمقابلات الشخصية لعينة الدراسة التي تكونت من خمسة وعشرين مستجيباً (٢٥) المتمثلة في أربعة أقسام مرتبطة بوظيفة المراجعة هي (قسم التدقيق، قسم إدارة المخاطر، قسم المحاسبة، قسم المالية)، وأظهرت النتائج أن قسم التدقيق الداخلي يعتبر مكوناً رئيسياً للتكلفة داخل المؤسسة وسبب ذلك التكلفة الأولية لإنشاء الإدارة ونظام توثيق الرقابة الداخلية وهي تكلفة كبيرة تتطلب وقتاً لاستردادها، كما أظهرت النتائج أنه على الرغم من التكاليف الأولية فإن إدارة الرقابة الداخلية الفعالة تؤدي إلى فوائد كبيرة تفوق التكاليف، وأوصت الدراسة بإتباع منهج أكثر استباقية لمعالجة الاحتيايات وتقليل الأخطاء من خلال الاستفادة الفعالة من التدقيق الداخلي وخبرة المحاسبة الشرعية تحت تصرفه وكذلك تحليل الضعف الذي يشمل جميع الإدارات عبر مختلف وظائف المنظمة من أجل تحديد المجالات الأكثر عرضة للشغرات والاحتيايات.

تم الاستفادة من الدراسة في بناء وتعزيز الاطار النظري لموضوع الدراسة الحالية.

٤- دراسة Olalekan & Nuhu (2015) بعنوان

"Cost Control and Its Impact on the Survival of Nigeria Firms: A Case Study of Nigeria Bottling Company Plc"

"مراقبة التكاليف وأثرها على بقاء الشركات في نيجيريا: دراسة حالة لشركة نيجيريا لتعبئة الزجاجات"

هدفت الدراسة إلى دراسة أهمية التحكم في التكاليف وتقنيات مراقبة التكاليف المختلفة المستخدمة وتأثيرها على بقاء الشركات، ومدى فعالية مراقبة التكاليف فيما يتعلق بربحية الشركات النيجيرية باستخدام شركة تعبئة الزجاج في نيجيريا كدراسة حالة، وتم استخدام مصادر البيانات الأولية والثانوية حيث تم الحصول على البيانات الأولية باستخدام استمارة استبيان تم توزيعه على ٣٠ موظف تم اختيارهم عشوائياً وكذلك مناقشة مع بعض الموظفين المستهدفين من مصنع شركة تعبئة الزجاج في نيجيريا (NBC)، تم تسجيل النقاط في الاستبيان باستخدام مقياس ليكرت من خمس نقاط، وتتكون مصادر البيانات الثانوية من مقالات الصحف، والكتب، والمقالات الصحفية، والتقارير المالية للشركة، والإنترنت، تم استخدام اختبار t والنسبة المئوية المقارنة لاختبار الفرضية وكان مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$. اكتشف هذا البحث أن ٧٠٪ من المستطلعين كانوا يرون أن التحكم في التكلفة قد ساعد بشكل كبير في تعزيز الربحية في الشركة و١٣.٣٪ لم يقرروا فيما ١٦.٧٪ لا يوافقون. وافق ٧٩ في المئة من أولئك الذين تمت مناقشتها مع بقوة على أن إدارة التكاليف قد عززت ربحية الشركة في حين أن ٧٪ لا يوافقون و١٤٪ لم يقرروا بعد.

"The impact of the internal audit function to improve the financial performance of commercial banks in Jordan"

"أثر وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمصارف التجارية في الأردن"

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير وظيفة التدقيق الداخلي (المعايير المهنية، والمهارات المهنية، ومراقبة جودة المراجعة، وأنشطة تدقيق الإدارة، وتقييم وتطوير إدارة المخاطر، وتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وإبلاغ النتائج) إلى تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية العاملة في الأردن، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمدت مصدرين رئيسيين لجمع المعلومات وهما، المصادر الثانوية (الكتب العربية والأجنبية والمراجع ذات الصلة، والدوريات والمقالات والتقارير والبحوث والدراسات السابقة حول موضوع الدراسة)، والمصادر الأولية لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة من خلال اعتماد أسلوب الاستبيان كأداة رئيسة للدراسة، وتم توزيع الاستبيان على المدققين الداخليين العاملين في قسم التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية، وتم توزيع واسترداد (60) استبيان تم تحليله بواسطة برنامج حزم الإحصاء SPSS.

توصلت الدراسة بأن هناك درجة عالية من الجودة في تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية وهذا يؤكد على أهمية التدقيق وانعكاساته على الأداء المالي للبنك، وإن دراسة مخاطر العمليات التشغيلية أمر حاسم في البنوك الأردنية لأن هذا من شأنه أن يقلل من حجم المخاطر والخسائر التي قد يفقدونها البنك، وأوصت الدراسة بضرورة أن تعمل البنوك التجارية في الأردن على تطوير وظيفة التدقيق الداخلي من أجل الحفاظ على مستوى التأثير الفعال في تحسين الأداء المالي.

الاستفادة من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الاطار النظري لموضوع الدراسة الحالية وصياغة تساؤلات الاستبانة المتعلقة بالقسم الثالث (الاداء المالي).

6- دراسة Bunu & Omwenga (2017) بعنوان

"The Effect of Internal Audit Function on Financial Performance in Lamu County, Kenya"

"تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على الأداء المالي في مقاطعة لامو، كينيا"

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير أداء المراجعة الداخلية للأداء المالي، وتحديد تأثير إدارة المخاطر على الأداء المالي لمقاطعة لامو، من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة منظمة لجمع البيانات الأولية وتم تحليل البيانات باستخدام الطرق الإحصائية الوصفية والترددات والنسبة المئوية بمساعدة برنامج Microsoft Excel تم تقديمه باستخدام جداول APA.

توصلت الدراسة إلى أن مقاطعة لامو لديها وظيفة تدقيق داخلي فعالة تؤدي دور مراقبة وتقييم أنشطة المنظمة وقادرة على كشف الاحتيال، ولكنها غير قادرة على منعها والسيطرة عليها مما يدل على وجود نظم رقابة داخلية جيدة، وأوصت الدراسة بما يلي: يجب تمكين وظيفة المراجعة الداخلية في مقاطعة لامو ليس فقط للكشف عن عمليات الاحتيال بل وأيضاً القدرة على منعها والسيطرة عليها، كما يجب أن يقوم قسم التدقيق الداخلي بدور رئيسي في كشف الاحتيال والوقاية، ويجب أن يتم تقييم أنشطة الرقابة والتحكم في البيئة بشكل منتظم من قبل إدارة التدقيق الداخلي لتزويد الإدارة بالتأكدات على مدى كفاية وفعالية الضوابط التي وضعتها الإدارة.

تم الاستفادة من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الاطار النظري للدراسة وصياغة تساؤلات استبانة الدراسة المتعلقة بالقسم الثالث (الاداء المالي).

ملخص الدراسات السابقة العربية والأجنبية واختلاف الدراسة الحالية عنها:

عنوان الدراسة	الباحث والسنة	أهداف الدراسة	النتائج	اختلاف الدراسة الحالية
دور التدقيق الداخلي وفقا للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها	عبد السيد (٢٠١٠)	التعرف على مفهوم التدقيق الداخلي وفقا للمفاهيم والاتجاهات الحديثة والوقوف ميدانيا على دور المدقق الداخلي في الرقابة على تكاليف الجودة والالتزام بمؤشراتها المالية والتشغيلية بما يعزز القدرة التنافسية للشركة.	هناك اهتمام واضح من قبل أفراد العينة بكل إجراءات التدقيق الداخلي على تكاليف الجودة والمؤشرات المالية والتشغيلية المستخدمة لقياسها، كما ان التدقيق التشغيلي هو الذي يعول عليه في الرقابة على تكاليف الجودة والالتزام بمؤشراتها لكونه يتصف بالدقة والاهتمام بينما هناك قصور واضح في التدقيق التقليدي في الرقابة على كلف الجودة ومؤشراتها	أختلف في متغيرات الدراسة وعينتها
تقويم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معاينة الصفات، بحث تطبيقي في معهد الإدارة /الرصافة	حمودي وأحمد (٢٠١٣)	التعرف على سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المصممة والمنفذة لعمليات الشراء، والتعرف على نتائج تقويم سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبقة على المشتريات باستخدام المعاينة الإحصائية ومعاينة الصفات، والتعرف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية وإمكانية الإعتماد عليه في ضوء نتائج التقويم التفصيلي لإجراءات الرقابة.	يبين فحص واختبار سياسات وإجراءات الرقابة المصممة والمنفذة على المشتريات باستخدام معاينة الصفات أن النظام يعمل على نحو كفاء ويمكن الوثوق به، والإعتماد عليه يقلل احتمال وجود أخطاء جوهرية أو مخالفات مالية إلى حدها الأدنى، وأن إجراءات نظام الرقابة الداخلية محكمة وقادرة على الحد من وقوع التحريفات والتجاوزات المالية الجوهرية والكشف المبكر عنها	أختلف في متغيرات الدراسة ومنهجيتها

<p>أختلف في منهجية الدراسة وعينة الدراسة</p>	<p>إن نجاح المؤسسة الاقتصادية في تحسين قدرتها التنافسية والتفوق على منافسيها من خلال الرقابة على التكاليف، يتطلب منها ضرورة تحسين نوعية وأداء الموارد المتاحة، مع معرفة كيفية توجيه نفقاتها بما يسمح لها من الحصول على تخفيضات حقيقية ومستمرة في تكلفة الوحدة المنتجة دون تأثير المنتج في تصميمه وجودته، كما يمكن استخدام بيانات التكاليف في ترشيد القرارات من خلال توفير بيانات ترتبط ببعض التكاليف من خلال دراسة دوال التكاليف لاسيما دالة التكلفة التكعيبية.</p>	<p>معرفة كيف يمكن تحقيق الرقابة على التكاليف بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، وأهمية الرقابة على هذه التكاليف وكذلك التعرف على الأساليب (المحاسبية والإحصائية) التي يمكن الاعتماد عليها للقيام بالرقابة على التكاليف.</p>	<p>إبراهيم (٢٠١٦)</p>	<p>الرقابة على التكاليف محاسبيا وإحصائيا في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف ECD</p>
<p>أختلف في أهداف الدراسة وعينة ومنهجية الدراسة</p>	<p>إن إعطاء إجراءات مدروسة تحكم دورة التموين تمكن من تجنب خسائر تؤثر في تكلفة المنتج، كما أن آليات التدقيق تعتبر وسيلة جيدة لتحديد مستوى خطر الرقابة لدورة التموين وإن تخفيض خطر الرقابة الداخلية لدورة التموين مرتبط بمدى الالتزام بتوصيات المراجعين</p>	<p>التعرف على نظام الرقابة الداخلية الجيدة لدورة التموين والتعرف على المراحل التي تمر بها دورة التمويل من الشراء إلى التخزين والطرق المتبعة، وابرار واقع سير دورة التموين وكيفية الرقابة عليها في المؤسسة، وكيف تساهم دورة التموين في تخفيض تكاليف الإنتاج</p>	<p>سعدون (٢٠١٧)</p>	<p>اليات تدقيق دورة التموين ودورها في تخفيض تكاليف منتجات المؤسسة، دراسة حالة وحدة إنتاج الكهرباء فكيرينة</p>

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تختلف هذه الدراسة عن أغلب الدراسات السابقة التي تم ذكرها حيث تختلف عن دراسة جوهر والرشيد من حيث متغيرات الدراسة ومنهجيتها ومجتمع الدراسة وعينتها، حيث كانت الدراسة سرد نظري عن الإجراءات التي يمكن من خلالها تدقيق التكاليف، وعن دراسة عبدالسيد من حيث متغيرات الدراسة ومجتمع الدراسة وعينتها، حيث جاءت الدراسة للتعرف على دور المدقق الداخلي في الرقابة على تكاليف الجودة بشكل خاص، وتختلف عن دراسة حمودي وأحمد من حيث متغيرات الدراسة ومنهجيتها، حيث جاءت الدراسة بهدف تقويم الرقابة على المشتريات بشكل خاص، وتختلف عن دراسة إبراهيم من حيث أهمية وأهداف الدراسة وكذلك في منهجية الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة، حيث جاءت الدراسة بهدف قياس الرقابة على (المواد المباشرة والأجور المباشرة) محاسبياً وإحصائياً، وتختلف عن دراسة سعدون من حيث أهداف ومتغيرات الدراسة ومنهجيتها وفي عينة الدراسة، حيث جاءت الدراسة بهدف التعرف على نظام الرقابة الفعّال على (الشراء-التخزين) بشكل خاص. كما تختلف عن دراسة Tunji & Mojeed من حيث مجتمع الدراسة وعينتها وكذلك الأساليب الإحصائية المستخدمة وكذلك في مشكلة الدراسة وأهدافها، حيث جاءت الدراسة بهدف قياس أثر التحكم بالمواد والعمالة في ربحية الشركة التحويلية. وتختلف عن دراسة Olalekan and Nuhu من حيث مجتمع وعينة الدراسة ومنهجية الدراسة وأهدافها، حيث جاءت الدراسة للتعرف على الإجراءات التي يمكن من خلالها التحكم بالتكاليف (مواد وأجور) وأثرها على ربحية الشركة.

حيث تبرز أهمية الدراسة الحالية في كونها من الدراسات التي شملت جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث تناولت في أبعادها اختبار الأثر المحتمل من المتغير المستقل متمثلاً في رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف مجتمعة (عنصر تكلفة المواد- عنصر تكلفة الأجور- عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة) في المتغير التابع وهو الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وهذا ما لم تتطرق إليه الدراسات السابقة بشكل مجتمع، حيث ركزت أغلب الدراسات السابقة التي أجريت في بيئات مختلفة شملت مؤسسات في دول إفريقيا وأسيا وأوروبا على سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في رقابة وضبط تكاليف الجودة، دورة التمويل في المؤسسات المعنية والوقوف على دور المدقق من هذه الرقابة.

الفصل الثالث : إجراءات الدراسة

تمهيد:

يهدف هذا الفصل إلى عرض منهجية الدراسة ومجتمعها وعينتها، وتوضيح أداة الدراسة، وتطوير أداة الدراسة، وبيان الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة والتعريف بالأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات لبيان أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

منهجية الدراسة:

إن هذه الدراسة من الدراسات الوصفية التي تهدف إلى قياس أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث قام الباحث باستخدام الأسلوب الوصفي والتحليلي وتم إجراء هذه الدراسة في البيئة الفعلية التي تمارس فيها الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية أعمالها، وتعتبر دراسة ميدانية لأن المعلومات تم الحصول عليها مباشرة من العينة المقصودة داخل الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق المالي، وتعتبر دراسة تحليلية تم الاعتماد فيها على المسح الميداني لمجتمع الدراسة من خلال عينتها وذلك بتصميم استبانة لهذا الغرض وبما يتناسب مع الفرضيات التي أعتمد عليها الباحث.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وعددها (٢١) شركة صناعية، موضحة في الملحق رقم (٣) (سوق العراق للأوراق المالية ٢٠١٨).

أما وحدة المعاينة فقد تمثلت في (مدير قسم التدقيق والرقابة الداخلية، معاون مدير قسم التدقيق والرقابة الداخلية، مدقق داخلي) في كل شركة صناعية، بلغ عدد الاستبانات الموزعة (٧٢) استبانة، استرد منها (٦٧) استبانة وبما نسبته (٩٣%) من الاستبانات الموزعة واستبعد منها (٣) استبانة غير صالحة، وقد تم إخضاع (٦٤) استبانة للتحليل والتي تشكل ما نسبته (٨٩%) من الاستبانات الموزعة وكما يتضح من الجدول التالي:

الجدول رقم (٣-١) الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

البيان	العدد	النسبة المئوية
الاستبانات الموزعة	٧٢	١٠٠%
الاستبانات المستردة	٦٧	٩٣%
الاستبانات غير الصالحة للتحليل	٣	٤%
الاستبانات الخاضعة للتحليل	٦٤	٨٩%

جدول رقم (٣-٢) توزيع أفراد العينة تبعاً للمعلومات الشخصية (ن = ٦٤)

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %
المؤهل العلمي	دبلوم	31	48.44
	بكالوريوس	26	40.63
	ماجستير	7	10.94
	المجموع	64	100
التخصص العلمي	محاسبة	15	23.44
	رقابة وتدقيق	21	32.81
	علوم مالية ومصرفية	16	25.00
	إدارة أعمال	9	14.06
	أخرى	3	4.69
	المجموع	64	100
الخبرة العملية	أقل من ٥ سنوات	2	3.13
	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	13	20.31
	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنوات	14	21.88
	من ١٥ سنة فأكثر	35	54.69
	المجموع	64	100
المستوى الوظيفي	مدير قسم التدقيق والرقابة الداخلية	17	26.56
	معاون مدير قسم التدقيق والرقابة الداخلية	14	21.88
	مدقق داخلي	33	51.56
	المجموع	64	100

يلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

إن أكثر أفراد عينة الدراسة كان مؤهلهم العلمي (دبلوم) بنسبة (٤٨.٤٤%) ثم يليها المؤهل العلمي (بكالوريوس) بنسبة (٤٠.٦٣%) بينما بلغت نسبة مئوية (١٠.٩٤%)، للمؤهل العلمي (ماجستير) هذا يدل على ميل الشركات الصناعية العراقية إلى توظيف شهادات المعاهد والشهادات الجامعية، كما إن مهنة التدقيق لا تتطلب شهادات أكاديمية عليا.

إن أكثر أفراد عينة الدراسة كان تخصصهم (رقابة وتدقيق) بنسبة (٣١.٨١%) ثم يليه تخصص (علوم مالية ومصرفية) بنسبة (٢٥%)، ثم يليه تخصص (محاسبة) بنسبة (٢٣.٤٤) ثم يليه تخصص (إدارة أعمال) بنسبة (١٤.٠٦%) بينما بلغت الشهادات الأخرى ما نسبته (٤.٦٩%) وهذا يدل على إن غالبية عينة الدراسة يعملون ضمن تخصصهم وإن الشركات الصناعية العراقية تعين خريجي التدقيق والرقابة والعلوم المالية ومصرفية وخريجي المحاسبة للقيام بمهام التدقيق وهذا يساعد على الإجابة بشكل صحيح لأسئلة الاستبانة.

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير الخبرة العملية بالسنوات (٥٤.٦٩%) لفترة الخبرة (١٥ سنة فأكثر)، بينما بلغت أدنى نسبة (٣.١٣) لفترة الخبرة (أقل من ٥ سنوات)، ويعود ذلك إلى إن غالبية أفراد العينة من أصحاب الخبرات طويلة الأجل وهذا يعد مؤشراً إيجابياً مما يعزز القدرة العلمية على استيعاب أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بصورة مناسبة تساعد في تدعيم فرضيات الدراسة

إن أكثر عينة الدراسة كان المستوى الوظيفي لهم (مدقق داخلي) بنسبة (٥١.٥٦%) ثم يليه (مدير قسم التدقيق والرقابة الداخلية) بنسبة (٢٦.٥٦%) ثم يليه (معاون مدير قسم التدقيق والرقابة الداخلية) بنسبة (٢١.٨٨%)، وهي تمثل عينة الدراسة والذين لديهم الدراية الكافية والعلمية والخبرة، والذي ساعد على نجاح الاستبانة.

مصادر جمع البيانات :

لغرض تحقيق أهداف الدراسة وجمع البيانات اعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على نوعين من البيانات وهي كما يلي:

أولاً: البيانات الثانوية: تضمنت الأبحاث المنشورة والكتب والدوريات ورسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع دراسة أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي، بحيث تغطي الجزء النظري من الدراسة.

ثانياً: البيانات الأولية: من اجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بجمع البيانات الأولية من خلال تصميم نموذج استبانة وتم صياغة فقراتها من الجانب النظري والدراسات السابقة لتغطي كافة الجوانب التي بنيت عليها الفرضيات، وتم تسليمها باليد لأفراد عينة الدراسة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وعددها (٢١) شركة، لاستطلاع آرائهم حول أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

تطوير أداة الدراسة:

تم الاعتماد على دراسة (حمودي واحمد، ٢٠١٣، أبراهيم، ٢٠١٦، Mojeed & Tunji , 2013) في تطوير الاستبانة ، وتضمنت عملية تطوير الاستبانة عدة خطوات حتى وصلت إلى الصيغة النهائية، ولذلك تم اعتمادها واستخدامها، ويمكن تلخيص هذه الخطوات بما يلي:

١- تم اعتماد أبعاد الدراسة المتعلقة بأثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث قام الباحث بتبويب أسئلة الاستبانة على عدة محاور، وقام المشرف بمراجعتها للتأكد من تغطيتها وشمولها لجوانب الدراسة الأساسية.

٢- تم عرض أداة الدراسة على عدد من الأساتذة الأكاديميين العاملين في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة كما موضح في الملحق رقم (٢) ، وذلك للتأكد من تغطيتها وشمولها لجوانب الدراسة، ووضوحها وإزالة الغموض الذي قد يؤثر على عناصرها.

التعريف بأداة الدراسة :

تتكون أداة الدراسة (الاستبانة) من ثلاثة أقسام توضح الفكرة الأساسية التي تدور حولها أسئلة الاستبانة وفيما يلي شرحاً موجزاً لهذه الأقسام:

القسم الأول: هدفه معرفة الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من خلال أربعة أسئلة تحتوي على البيانات الديموغرافية والأساسية للمجيب وهي (المؤهل العلمي - التخصص العلمي - الخبرة العملية - المستوى الوظيفي).

القسم الثاني: هدفه قياس المتغيرات المستقلة للدراسة وهي (رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد - رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور - رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف غير المباشرة) من خلال (٢٧) سؤال بمقدار (٩) أسئلة لكل متغير، ركزت على قياس المتغيرات المستقلة.

القسم الثالث: هدفه قياس المتغير التابع والمتمثل بقياس تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث تضمن على (١٥) سؤال.

آلية وإجراءات تحليل ومعالجة بيانات الاستبانة:

لتسهيل إجراءات التحليل الإحصائي للبيانات، فقد تم تحديد مجال للإجابات، وقام الباحث بإعطاء خمسة بدائل لإجابة كل سؤال وهي (موافق بشدة، موافق، موافق لحد ما، غير موافق، غير موافق بشدة) لمعرفة رأي أفراد عينة الدراسة حول تأثير كل متغير من المتغيرات المستقلة في تحسين الأداء المالي، وقد تم قياسها من خلال استخدام مقياس ليكرت خماسي الدرجات (Five Point Likert Scale) لإجابات عينة الدراسة، حيث تم تحديد الأرقام (١,٢,٣,٤,٥) ووفقاً لما يبينه الجدول التالي:

الجدول (٣-٣) تحديد الأرقام والمتوسطات الحسابية

موافق بشدة	موافق	موافق لحد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
٥	٤	٣	٢	١

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذج الدراسة ولتحديد درجة الموافقة استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية كما استخدم الباحث مقياساً تصنيفياً ثلاثياً (منخفض / متوسط / مرتفع) لوصف قيم المتوسطات الحسابية على النحو التالي:

منخفض	١.٠٠ - ٢.٣٣
متوسط	٢.٣٤ - ٣.٦٧
مرتفع	٣.٦٨ - ٥.٠٠

وقد تم التوصل إلى الفئات التصنيفية السابقة وفقاً للمعادلة التالية (شريف، ٢٠١٥):

(اعلى وزن للاستجابة - ادنى وزن للاستجابة)

طول الفئة =

(عدد الفئات التصنيفية) (١ - ٥)

طول الفئة = ١.٣٣ =

الجدول (٤-٣) مقياس تحديد مستوى الملاءمة للوسط الحسابي

مرتفع	متوسط	منخفض
٥ - ٣.٦٨	٣.٦٧ - ٢.٣٤	٢.٣٣ - ١

استناداً إلى ذلك، فإن المتوسطات الحسابية التي توصلت لها الدراسة، سيتم التعامل معها لتفسير البيانات على النحو التالي:

تقسيم الأوساط الحسابية إلى ثلاث فئات: فئة (١ - ٢.٣٣) تعني درجة منخفضة أو متدنية، وفئة (٢.٣٤ - ٣.٦٧) تعني درجة متوسطة وفئة (٥ - ٣.٦٨) تعني درجة مرتفعة أو عالية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات:

تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة وذلك من اجل معالجة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أولاً: مقياس الإحصاء الوصفي (Descriptive Analysis) ويتضمن:

-المتوسط الحسابي: لقياس مستوى المتغير إذا كان منخفض أو متوسط أو مرتفع.

-الانحراف المعياري: لمعرفة مستوى تشتت الإجابات.

-النسب المئوية: لمعرفة نسبة أهمية المتغير.

ثانياً: اختبار ثبات الأداة (Reliability): لقياس ثبات أداة الدراسة ومقدار الاتساق الداخلي ومدى الاعتماد عليها، يتم ذلك باحتساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha).

ثالثاً: تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression): لاختبار الفرضية الرئيسية والانحدار البسيط في اختبار الفرضيات الفرعية.

رابعاً: اختبار التوزيع الطبيعي: من خلال اختبار الالتواء (Skewness) واختبار كولمغروف وسميرنوف.

خامساً: اختبائي معامل تضخم التباين (VIF) واختبار التباين المسموح به (Tolerance).

ثبات أداة الدراسة:

هي إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم وفي ظل ظروف واحدة.

ولاختبار أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لقياس مصداقية إجابات عينة الدراسة على كل الأسئلة الموجودة في المقياس، كما يمكن تفسير (ألفا) بأنها معامل الثبات الداخلي بين الإجابات، ويفسر معامل الثبات الداخلي بين الإجابات بأنها القيمة التي تتراوح بين (الصفري، ١) وان القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس هي ٧٠% فأكثر (Sakaran&Bougie,2010).

وقد أظهرت نتائج احتساب هذه العوامل إن الثبات في الفقرات كان عاليا جدا مما يؤكد إمكانية الاعتماد على الاستبانة في اختبار الفرضيات وكما موضح في الجدول التالي:

جدول (٥-٣) ثبات عناصر التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بأسلوب (كرونباخ ألفا)

الرقم	المجال	عدد الفقرات	قيمة الفا كرونباخ
١	تكلفة المواد	٩	0.881
٢	تكلفة الأجور	9	0.846
٣	تكلفة المصاريف غير المباشرة	9	0.913
	الكلية للتكاليف (المتغير المستقل)	27	0.936
	المتغير التابع / الأداء المالي	15	0.930

يبين الجدول (٥-٣) ان عناصر التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية تتمتع بقيم اتساق داخلي بدرجة عالية حيث بلغت قيم الثبات (٠.٩٣٦) للدرجة الكلية الممثلة لعناصر التكاليف كما بلغت قيمة الثبات (٠.٨٨١) لعنصر تكلفة المواد وبلغت (٠.٨٤٦) لعنصر تكلفة الأجور، كما بلغت (٠.٩١٣) لعنصر تكلفة المصاريف غير المباشرة كما بلغت قيمة الثبات للأداء المالي (٠.٩٣٠) حيث تعد جميع هذه القيم مناسبة وكافية لأغراض مثل هذه الدراسة وتشير إلى قيم ثبات مناسبة علما بان هذه القيم قريبة من الواحد الصحيح وهو الحد الأعلى الذي قد تصله قيم الثبات.

التحقق من التوزيع الطبيعي ومن مشكلة الارتباط الخطي المتعدد لبيانات المتغيرات المستقلة:

تطرق الباحث إلى موضوع اعتدالية توزيع بيانات متغيرات الدراسة حيث استخدم اختبار K-S للتحقق من اعتدالية توزيع البيانات وقد بينت النتائج ان البيانات الخام الخاصة بمتغيرات الدراسة المستقلة لم تتوزع طبيعياً ولذلك لجأ الباحث إلى تهذيب البيانات وذلك باستبعاد القيم الشاذة والمتطرفة. وقد أظهرت النتائج عدم خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي، بعد ذلك قام الباحث باستخدام التقريب والتمثيل اللوغاريتمي العادي للبيانات ويبين الجدول التالي نتائج اختبارات التوزيع الطبيعي لبيانات المتغيرات المستقلة إضافة إلى اختبار وتشخيص مشكلة الارتباط الخطي المتعدد للبيانات (Multi Collinearity).

جدول (٦-٣) التحقق من مدى اعتدالية توزيع بيانات النسب المالية باستخدام اختبار كولموجروف وسميرنوف واختبار الارتباط الخطي المتعدد للمؤشرات المالية (المستقلة) باستخدام اختبار (VIF)

مجال الرقابة على عناصر التكاليف	معامل الالتواء	VIF	Tolerance
تكلفة المواد	.038	1.975	.506
تكلفة الأجور	-.008	1.846	.542
تكلفة المصاريف غير المباشرة	.025	1.624	.616
الكلي للتكاليف	.086		
الأداء المالي	-.036		

يعرض الجدول قيم معامل الالتواء وباستعراض قيم معامل الالتواء يتبين انها كانت قيم منخفضة حيث كانت أكبر قيمة التواء تم الحصول عليها قد بلغت (٠.٠٨٦) وهي قريبة من قيم معاملات الالتواء التي تعكس التواءاً طبيعياً أي ضمن مدى (-١ إلى +١) ما يعكس اعتدالية توزيع منحني بيانات المتغيرات وقربها من اعتدالية المنحنى الطبيعي.

كما يوضح الجدول اعلاه نتائج اختبار الارتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة باستخدام اختبار (VIF) وتقوم فكرة الاختبار على دراسة علاقة المتغيرات المستقلة فيما بينها بحيث يتم الافتراض بانها علاقات منخفضة وتستخدم الدراسات القيمة (١٠) كمرجعية للتعبير عن ضعف وجود مشكلة من الارتباط الخطي بينما تستخدم القيمة ٥ أو اقل لتشير إلى وجود المشكلة ولكن بدرجة خفيفة يمكن تجاوزها ومن هنا وباستعراض القيم المبينة في الجدول فإن قيمة الارتباط الخطي لكل من المتغيرين بلغت (١.٩٧٥) وهي قيمة اقل من ٥ ما يعني ان مشكلة الارتباط الخطي بسيطة ويمكن تجاوزها ويرافق اختبار معامل تضخم التباين اختبار الحد الأدنى للتباين المسموح به (Tolerance) حيث يعرف هذا الاختبار عددياً بأنه مقلوب معامل تضخم التباين وان القيم المفضلة للاختبار عادة تكون أكبر من ٠.١٠ كما يمكن ان تكون القيم افضل وتشير إلى ارتباط خطي متعدد بمستوى منخفض) بين المتغيرات المستقلة إذا كانت أكبر من ٠.٢٠ وباستعراض القيم المبينة يتبين ان اقل قيمة تم الحصول عليها هي (٠.٥٠٦) في متغير عناصر تكاليف المواد وبالتالي وحيث ان هذه القيمة أكبر من ٠.٢٠ فإنها تشير إلى ارتباط خطي بدرجة خفيفة بين المتغيرات المستقلة، ومن خلال نتائج هذا الجدول يتبين ان اهم شروط تطبيق الانحدار (التوزيع الطبيعي للبيانات والارتباط الخطي المنخفض) متحققة وبالتالي فإن تطبيق الانحدار الخطي ممكن.

الفصل الرابع : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تمهيد:

يتضمن هذا الفصل عرضاً للبيانات وتحليلها ومناقشتها من خلال الأساليب الإحصائية المستخدمة في ضوء أهداف وأسئلة وفرضيات الدراسة التي تهدف إلى التعرف على أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وسيتم ذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة، وفيما يلي عرضاً للنتائج:

النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة:

تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للإجابات لمدى موافقة أفراد العينة على الفقرات التي تعكس أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث تمثلت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية كما موضحة في الجدول رقم (٤-١)

جدول (٤-١) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق المالي مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الأهمية	الرتبة
٢	تكلفة الأجور	4.33	0.44	86.60	مرتفع	١
١	تكلفة المواد	4.01	0.55	80.20	مرتفع	٢
3	تكلفة المصاريف غير المباشرة	3.78	0.60	75.60	مرتفع	3
	الكلّي للتكاليف	4.04	0.45	80.80	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (٤-١) أن مستوى متوسطات مجالات رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية كان مرتفعاً وجاء بمتوسط حسابي بقيمة (4.04) وأهمية نسبية (80.80)، وجاء مستوى متوسطات المجالات مرتفعاً حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٤.٣٣ - ٣.٧٨)، وجاء في الرتبة الأولى مجال تكلفة الأجور بمتوسط حسابي (٤.٣٣) وأهمية نسبية (٨٦.٦٠)، وفي المرتبة الأخيرة جاء مجال تكلفة المصاريف غير المباشرة بمتوسط حسابي (٣.٧٨) بأهمية نسبية (٧٥.٦٠).

وقد تم تحليل مجالات رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وفقاً لفقراتها وذلك على النحو التالي:

المجال الأول: رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد:

جدول (٤-٢) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد مرتبة تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الأهمية	الرتبة
١	يمارس المدقق الداخلي الرقابة على عنصر تكلفة المواد بدون ضغوط	4.17	0.72	83.40	مرتفع	١
٢	للمدقق الداخلي القدرة على كشف مؤشرات الغش والتلاعب في سجلات المواد	4.14	0.77	82.80	مرتفع	٢
٤	يتأكد المدقق الداخلي من وجود لجنة خاصة لفحص واستلام المواد المخزنية الواردة	4.13	0.85	82.60	مرتفع	٣
٩	يضمن المدقق الداخلي تدفق المعلومات الخاصة بالمواد التالفة إلى إدارة الشركة	4.08	0.57	81.60	مرتفع	٤
٧	يتحقق المدقق الداخلي من سلامة إجراءات الرقابة على المواد الداخلة والخارجة إلى الشركة	4.02	0.85	80.40	مرتفع	٥
٣	يتحقق المدقق الداخلي من دقة تحميل تكلفة المواد على حسابات المنتج	3.94	0.77	78.80	مرتفع	٦
٨	يتحقق المدقق الداخلي من وجود طلبات شراء من قبل قسم المشتريات والمخازن تؤيد بعدم وجود هذه المواد في المخزن	3.92	0.78	78.40	مرتفع	٧
٥	يختبر المدقق الداخلي عملية سحب المواد من المخزن لغرض الإنتاج والرقابة عليها لتقليل الهدر والإسراف على ان يكون استخدامها ضمن القيم المقررة	3.89	0.82	77.80	مرتفع	٨
	مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد	4.01	0.55	80.20	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (٤-٢) أن مستوى مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد كان مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٤.٠١) بأهمية نسبية (٨٠.٢٠)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفعاً، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٤.١٧ - ٣.٨١)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (١) وهي "يمارس المدقق الداخلي الرقابة على عنصر تكلفة المواد بدون ضغوط" بمتوسط حسابي (٤.١٧) وبأهمية نسبية (٨٣.٤٠)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (٦) وهي " يتأكد المدقق الداخلي من تبويب كلفة المواد على مراكز الكلف والمراحل أو الأوامر الخاصة بها "بمتوسط حسابي (٣.٨١) وبأهمية نسبية (٧٦.٢٠).

يرى الباحث إن حصول مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد على مستوى مرتفع كان بسبب تطابق آراء عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة، وعدم تشتت الإجابات في أسئلة الاستبانة حيث بلغ المتوسط الحسابي لمجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد (٤.٠١)، وانحراف معياري (٠.٥٥) وكانت الأهمية النسبية للمجال عالية، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أهمية الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في الرقابة على عنصر تكلفة المواد، وذلك يؤدي إلى تحقيق الفقرات التي تضمنتها أسئلة مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد ولجميع الفقرات وعددها (٩) لأن جميع الفقرات جاءت ذات أهمية نسبية مرتفعة ومتقارباً نسبياً.

المجال الثاني: رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة العمل (الأجور):

جدول (٤-٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور مرتبة تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الأهمية	الرتبة
٧	يتحقق المدقق الداخلي من التغيرات الحاصلة في الأجور للتحقق من انها تمت وفق أوامر إدارية	4.58	0.50	91.60	مرتفع	١
٥	يتحقق المدقق الداخلي من صرف الرواتب والمخصصات وفق أوامر إدارية	4.56	0.50	91.20	مرتفع	٢
٦	يتحقق المدقق الداخلي من صحة قوائم الأجور وتوقيع المسؤولين عليها	4.56	0.56	91.20	مرتفع	٢
٩	يتحقق المدقق من رد المبلغ المستحق للعامل إلى صندوق الشركة في حال تأخر العامل على استلامه	4.36	0.55	87.20	مرتفع	٤
٢	للمدقق الداخلي القدرة على كشف مؤشرات الغش والتلاعب في سجلات الأجور	4.34	0.76	86.80	مرتفع	٥
٤	يبلغ المدقق الداخلي الجهات المختصة عن نتيجة مراجعة كشوفات الأجور	4.23	0.64	84.60	مرتفع	٦
١	يمارس المدقق الداخلي الرقابة على عنصر تكلفة الأجور بدون ضغوط	4.2	0.80	84.00	مرتفع	٧
٨	يتحقق المدقق الداخلي من استلام العامل للأجر المستحق له وفقاً لما موجود في قائمة الأجور	4.19	0.73	83.80	مرتفع	٨
	مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور	4.33	0.44	86.60	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (٤-٣) أن مستوى رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور كان مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٤.٠١) بأهمية نسبية (٨٠.٢٠)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفع، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٤.٥٨ - ٣.٩٧)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (٧) وهي "يتحقق المدقق الداخلي من التغيرات الحاصلة في الأجور للتحقق من انها تمت وفق أوامر إدارية" بمتوسط حسابي (٤.٥٨) وبأهمية نسبية (٩١.٦٠)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (٣) وهي " يتحقق المدقق الداخلي من دقة تحميل تكلفة الأجور على حسابات المنتج" بمتوسط حسابي (٣.٩٧) بأهمية نسبية (٧٩.٤٠).

يرى الباحث إن حصول مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور (العمل) على مستوى مرتفع كان بسبب تطابق آراء عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة وإنها كانت مقنعة فيما يخص هذا المجال من خلال الفقرات التي تضمنتها، وعدم تشتت الإجابات في أسئلة الاستبانة حيث بلغ المتوسط الحسابي لمجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور (٤.٣٣)، وانحراف معياري (٠.٤٤) وكانت الأهمية النسبية للمجال عالية، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أهمية الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في الرقابة على عنصر تكلفة الأجور (العمل)، والذي يؤدي إلى تحقيق الفقرات التي تضمنتها أسئلة مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد ولجميع الفقرات وعددها (٩) لأن جميع الفقرات جاءت ذات أهمية نسبية مرتفعة ومتقارباً نسبياً.

تتفق هذه الدراسة مع دراسة ابراهيم (٢٠١٦)، التي لخصت إن تحسين نوعية وإدارة الموارد بالشكل الصحيح يمكن الشركة من الحصول على تخفيضات حقيقية ومستمرة في تكلفة الوحدة المنتجة.

المجال الثالث: رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة:

جدول (٤-٤) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة مرتبة تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الأهمية	الرتبة
٢	للمدقق الداخلي القدرة على كشف مؤشرات الغش والتلاعب في كشوفات المصاريف غير المباشرة	4.14	0.83	82.80	مرتفع	١
١	يمارس المدقق الداخلي الرقابة على عنصر تكلفة المصاريف غير المباشرة بدون ضغوط	3.89	0.69	77.80	مرتفع	٢
٣	يتحقق المدقق الداخلي من دقة تحميل تكلفة المصاريف غير المباشرة على حسابات المنتج	3.75	0.76	75.00	مرتفع	٣
٥	يتحقق المدقق من عملية توزيع المصاريف غير المباشرة على مراحل وأوامر الإنتاج وفق أسس محددة	3.75	0.84	75.00	مرتفع	٣
٦	يتحقق المدقق الداخلي من استخدام الموازنات التخطيطية في الرقابة على المصاريف غير المباشرة	3.72	0.77	74.40	مرتفع	٥

٧	يراقب المدقق الداخلي الانحرافات الناتجة عن الاختلاف بين المصاريف غير المباشرة الفعلية والمحملة	3.72	0.86	74.40	مرتفع	٥
٩	يقدم المدقق الداخلي تقريره إلى إدارة الشركة فيما يتعلق بالانحرافات واقتراحات تصحيحها	3.72	0.79	74.40	مرتفع	٥
٨	يكشف المدقق الداخلي عن أسباب الانحرافات بين المصاريف غير المباشرة الفعلية والمحملة والمسؤولين عنها	3.67	0.74	73.40	متوسط	٨
٤	يتحقق المدقق الداخلي من عملية حصر البنود المكونة للمصاريف غير المباشرة	3.66	0.76	73.20	متوسط	٩
	مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة	3.78	0.60	75.60	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (٤-٤) أن مستوى مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة كان مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٣.٧٨) بأهمية نسبية (٧٥.٦٠)، وتباين مستوى فقرات المجال بين المتوسط والمرتفع، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية بين (٤.١٤ - ٣.٦٦)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (٢) وهي "للمدقق الداخلي القدرة على كشف مؤشرات الغش والتلاعب في كشوفات المصاريف غير المباشرة" بمتوسط حسابي (٤.١٤) وبأهمية نسبية (٨٢.٨٠)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (٤) وهي "يتحقق المدقق الداخلي من عملية حصر البنود المكونة للمصاريف غير المباشرة" بمتوسط حسابي (٣.٦٦) بأهمية نسبية (٧٣.٢٠).

يرى الباحث إن حصول مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة على مستوى مرتفع كان بسبب تطابق آراء عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة وعدم تشتتها حيث بلغ المتوسط الحسابي لمجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة (٣.٧٨)، وانحراف معياري (٠.٦٠) وكانت الأهمية النسبية للمجال عالية، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أهمية الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في الرقابة على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة، والذي يؤدي إلى كشف مؤشرات الغش والتلاعب في كشوفات المصاريف غير المباشرة والتحقق من عملية توزيعها على المراحل الإنتاجية ودقة تحميلها على حساب المنتجات، وكذلك التحقق من استخدام الموازنات التخطيطية ورقابة الانحرافات وبيان أسبابها وتقديم تقريره للإدارة فيما يتعلق بهذه الانحرافات واقتراحات تصحيحها.

المتغير التابع: تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية :

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والجدول (٤-٥) يبين ذلك.

جدول (٤-٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية مرتبة تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الأهمية	الرتبة
٤	كفاءة وخبرة المدقق الداخلي لها أثر إيجابي على تحسين الأداء المالي للشركة	4.27	0.70	85.40	مرتفع	١
٦	يفحص المدقق الداخلي مدى الالتزام بالسياسات والأوامر المالية والإدارية	4.27	0.65	85.40	مرتفع	١
١٢	يساعد تقرير المدقق الداخلي المقدم إلى الإدارة في تحقيق الأهداف المالية وتحسين الأداء المالي	4.19	0.56	83.80	مرتفع	٣
١٤	يمكن للمدقق الداخلي الحد من الهدر والإسراف في استخدام الموارد	4.19	0.77	83.80	مرتفع	٣
١	تساهم رقابة المدقق الداخلي على عنصر المواد في تحسين الأداء المالي للشركة	4.13	0.83	82.60	مرتفع	٥
٣	تساهم رقابة المدقق الداخلي على عنصر المصاريف في تحسين الأداء المالي للشركة	4.13	0.65	82.60	مرتفع	٥
١٣	يراقب المدقق الداخلي تنفيذ القوانين والإجراءات من أجل تقليص التكاليف وعدم تبذيرها بما يعظم ربح المال	4.11	0.65	82.20	مرتفع	٧
٢	تساهم رقابة المدقق الداخلي على عنصر الأجور في تحسين الأداء المالي للشركة	4.09	0.71	81.80	مرتفع	٨
٨	يفحص المدقق الداخلي كفاءة وفاعلية الأداء لتزويد الإدارة بمعلومات مالية وتشغيلية في الوقت المناسب تساعد في ضبط الأداء المالي.	4.09	0.64	81.80	مرتفع	٨
١٠	تستخدم الشركة طرق وأساليب علمية في تخفيض التكاليف وحسين ادائها المالي	4.08	0.76	81.60	مرتفع	١٠

١١	مرتفع	81.20	0.71	4.06	يؤخذ بتوصيات المدقق الداخلي في كافة النواحي المالية والاقتصادية ذات العلاقة	٥
١٢	مرتفع	80.40	0.77	4.02	يطبق قسم التدقيق الداخلي أساليب ووسائل فنية فاعلة للكشف عن مواطن الضعف والقصور في الأداء المالي	٧
١٣	مرتفع	78.80	0.61	3.94	يعتمد المدقق الداخلي على استخدام النسب المالية وأدوات التنبؤ المالي في أداء مهامه	١٥
١٤	مرتفع	77.80	0.96	3.89	توفر الشركة ظروف عمل مناسبة للعاملين تمكنهم من المشاركة جميعاً في تحسين الأداء المالي	٩
١٥	مرتفع	77.60	0.88	3.88	يملك المدقق الداخلي التأهيل الكافي للقيام بمهمة رقابة التكاليف بما يسهم ذلك في تحسين الأداء المالي	١١
	مرتفع	81.80	0.52	4.09	الأداء المالي	

يلاحظ من الجدول (٤-٥) أن مستوى الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية كان مرتفعاً، إذ تحقق بمتوسط حسابي (٤.٠٩) وبأهمية نسبية (٨١.٨٠)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفعاً، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية بين (٤.٢٧ - ٣.٨٨)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرتان (٤) و(٦) وهما "كفاءة وخبرة المدقق الداخلي لها أثر إيجابي على تحسين الأداء المالي للشركة" و"يفحص المدقق الداخلي مدى الالتزام بالسياسات والأوامر المالية والإدارية" على التوالي بمتوسط حسابي (٤.٢٧) وبأهمية نسبية (٨٥.٤٠)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (١١) وهي "يملك المدقق الداخلي التأهيل الكافي للقيام بمهمة رقابة التكاليف بما يسهم ذلك في تحسين الأداء المالي" بمتوسط حسابي (٣.٨٨) بأهمية نسبية (٨١.٨٠).

يرى الباحث إن التشتت المنخفض في استجابة أفراد عينة الدراسة حول الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية هو ما يعكس تقارب وجهات النظر لدى أفراد العينة.

تتفق هذه النتائج مع دراسة تقي الدين (٢٠١٨)، التي لخصت إن المدقق الداخلي يهتم بالأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية حيث جاء المتوسط الحسابي العام (٢.٤٢٦) وانحراف معياري عام (٠.٥٥٢).

اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسة الأولى:

H01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

لاختبار هذه الفرضية استخدم تحليل الانحدار المتعدد والجدول التالي يوضح نتائج اختبار هذه الفرضية:

جدول (٤-٦) نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الأولى أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

المعاملات					مؤشرات النموذج				المتغير المستقل
Sig t	t	SE	β المعياري	β غير المعياري	Sig f	f	R ²	R	
.017	2.454	.342	.131	.321	.0000	١٣.٨٤	٠.٤٠٩	٠.٦٤٠	تكلفة المواد
.113	1.608	.217	.158	.255					تكلفة الأجور
.153	1.446	.183	.109	.158					تكلفة المصاريف غير المباشرة

الحد الثابت = ١.٠٩٨

يبين الجدول (٤-٦) ان نموذج الانحدار لأثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية كان مقبولاً من الناحية الإحصائية حيث بلغت قيمة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابع (٠.٦٤٠).

وتعبر قيمة R² عن قيمة معامل التحديد (او التفسير) المحسوب لنموذج الانحدار المستخدم حيث تعبر عن مقدار التباين أو الاختلاف في قيم المتغير التابع الذي يكون منسوباً إلى (او بسبب) المتغير المستقل وعادة ما تدل القيمة الأكبر على قيمة افضل بحيث ان اعلى قيمة قد تصلها هي الواحد صحيح وقد بلغت هذه القيمة لهذا النموذج على شكل نسبة مئوية (٤٠.٩ %)

وباستعراض قيم التأثير المعيارية للمتغيرات المستقلة يتبين انها بلغت (٠.١٣١) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد وبلغت (٠.١٥٨) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور كما بلغت لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف غير المباشرة (٠.١٠٩) حيث يلاحظ ان أكبر قيمة تأثير قد اقترنت بمتغير رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور وان اقل قيمة تأثير قد اقترنت بمتغير رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة

وبهذه النتيجة وبالاعتماد على مستوى دلالة f البالغة (٠.٠٠٠) يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية وقبول البديلة أي يتم رفض فرضية عدم التأثير ونستنتج انه يوجد أثر لرقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

تتفق هذه النتائج مع دراسة ابراهيم (٢٠١٦) ودراسة Mogeed& Tunji (٢٠١٣)، حيث توصلت هذه الدراسات إلى إن نجاح المؤسسة في تحسين قدرتها التنافسية والتفوق على منافسيها من خلال الرقابة على التكاليف يتطلب تحسين اداء الموارد المتاحة وتوجيه نفقاتها بما يسمح لها الحصول على تخفيضات حقيقية ومستمرة ، والتحكم في التكاليف له أثر إيجابي على ربحية الأعمال التجارية وأن عناصر التكاليف يمكن التحكم فيها باستخدام تدابير استراتيجية مثل محاسبة المسؤولية.

وكذلك تتفق مع دراسة Olalekan & Nuhu (2015) التي تبين مختلف تدابير ضبط التكاليف التي تحسن الإنتاج مما يؤدي إلى زيادة الكفاءة والربحية، بالإضافة إلى نتائج اختبار الفرضية Hi التي كانت مقبولة وكانت تعني إن التحكم في التكلفة قد ساعد بشكل كبير في تعزيز ربحية شركة تعبئة الزجاجات.

الفرضية الفرعية الأولى:

H01-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة فيسوق العراق للأوراق المالية.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار البسيط ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية

جدول (٧-٤) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

المعاملات				مؤشرات النموذج				المتغير المستقل
Sig t	t	SE	B	Sig f	F	R ²	R	
٠.٠٠٠٠	٥.٧٣	٠.٠٩٦	٠.٥٥٣	٠.٠٠٠٠	٣٢.٨٨	٠.٣٤٧	٠.٥٨٩	رقابة المدقق الداخلي على تكلفة المواد

الحد الثابت = ١.٨٧١

تشير النتائج الجدول (٧-٤) إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وذلك بالاعتماد على قيمة f المحسوبة والبالغة (٣٢.٨٨) حيث تعتبر هذه القيمة دالة إحصائياً لان قيمة مستوى الدلالة المرافقة لها والبالغة (٠.٠٠٠) كانت اقل من (٠.٠٥).

وتبين قيمة المعامل β مدى تأثير المتغير المستقل في قيمة المتغير التابع في نموذج الانحدار الذي تم التوصل إليه حيث بلغت قيمة هذا التأثير (٠.٥٥٣) ويلاحظ ان قيمة رقابة المدقق الداخلي على هذا العنصر كانت إيجابية ما يعني انه كلما ازدادت الرقابة كلما ساهم ذلك في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

كما تبين قيمة t الأهمية الخطية للمعامل (β) الذي تم التوصل إليه حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠.٠٠٠) وهي قيمة دالة إحصائياً وتعني قبول قيمة التأثير المشار إليها من خلال قيمة β لتأثير المتغير المستقل على التابع

وتعتبر قيمة R^2 احدى مؤشرات جودة نموذج الانحدار الخطي وهي تشير إلى نسبة تباين المتغير التابع الذي يمكن تفسيره من خلال المتغير المستقل بحيث كلما ارتفعت قيمة هذا المؤشر (القيمة القصوى = 1) كلما دل ذلك على جودة النموذج ودل على القدرة الأكبر للمتغير المستقل في تفسير التباين الخاص بالمتغير التابع وقد بلغت هذه النسبة (٣٤.٧%).

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية وبالتالي يتم قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الثانية:

$H_{01.2}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة العمل (الأجور) في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار البسيط ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية:

جدول (٤-٨) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة العمل (الأجور) في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق المالي

المعاملات				مؤشرات النموذج				المتغير المستقل
Sig t	t	SE	B	Sig f	F	R ²	R	
٠.٠٠٠٠	٥.٠٠٠	٠.١٢٦	٠.٦٣١	٠.٠٠٠٠	٢٥.٠٨	٠.٢٨٨	٠.٥٣٧	رقابة المدقق الداخلي على تكلفة العمل (الأجور)

الحد الثابت = ١.٣٥٥

تشير النتائج إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة العمل (الأجور) في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وذلك بالاعتماد على قيمة f المحسوبة والبالغة (٢٥.٠٨) حيث تعتبر هذه القيمة دالة إحصائية لان قيمة مستوى الدلالة المرافقة لها والبالغة (٠.٠٠٠٠) كانت اقل من (٠.٠٥).

وتبين قيمة المعامل β مدى تأثير المتغير المستقل في قيمة المتغير التابع في نموذج الانحدار الذي تم التوصل إليه حيث بلغت قيمة هذا التأثير (٠.٦٣١) ويلاحظ ان قيمة رقابة المدقق الداخلي على هذا العنصر كانت إيجابية ما يعني انه كلما ازدادت الرقابة كلما ساهم ذلك في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

كما تبين قيمة t الأهمية الخطية للمعامل (β) الذي تم التوصل إليه حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠.٠٠٠٠) وهي قيمة دالة إحصائية وتعني قبول قيمة التأثير المشار إليها من خلال قيمة β لتأثير المتغير المستقل على التابع.

وتعتبر قيمة R^2 احدى مؤشرات جودة نموذج الانحدار الخطي وهي تشير إلى نسبة تباين المتغير التابع الذي يمكن تفسيره من خلال المتغير المستقل بحيث كلما ارتفعت قيمة هذا المؤشر (القيمة القصوى = 1) كلما دل ذلك على جودة النموذج ودل على القدرة الأكبر للمتغير المستقل في تفسير التباين الخاص بالمتغير التابع وقد بلغت هذه النسبة (٢٨.٨٪).

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية وبالتالي يتم قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة العمل (الأجور) في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

الفرضية الفرعية الثالثة:

$H_{01.3}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار البسيط ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية:

جدول (٤-٩) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر رقابة المدقق الداخلي على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

المعاملات				مؤشرات النموذج				المتغير المستقل
Sig t	t	SE	β	Sig f	F	R^2	R	
٠.٠٠٠٠	٤.٥٣	٠.٠٩٥	٠.٤٣١	٠.٠٠٠٠	٢٠.٥٥	٠.٢٤٩	٠.٤٩٩	رقابة المدقق الداخلي على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة

الحد الثابت = ١.٩٨٨

تشير النتائج إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لرقابة المدقق الداخلي على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وذلك بالاعتماد على قيمة f المحسوبة والبالغة (٢٠.٥٥) حيث تعتبر هذه القيمة دالة إحصائياً لان قيمة مستوى الدلالة المرافقة لها والبالغة (٠.٠٠٠٠) كانت اقل من (٠.٠٥).

وتبين قيمة المعامل β مدى تأثير المتغير المستقل في قيمة المتغير التابع في نموذج الانحدار الذي تم التوصل إليه حيث بلغت قيمة هذا التأثير (٠.٤٣١) ويلاحظ ان قيمة رقابة المدقق الداخلي على هذا العنصر كانت إيجابية ما يعني انه كلما ازدادت الرقابة كلما ساهم ذلك في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

كما تبين قيمة t الأهمية الخطية للمعامل (β) الذي تم التوصل إليه حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠.٠٠٠٠) وهي قيمة دالة إحصائياً وتعني قبول قيمة التأثير المشار إليها من خلال قيمة β لتأثير المتغير المستقل على التابع.

وتعتبر قيمة R^2 احدى مؤشرات جودة نموذج الانحدار الخطي وهي تشير إلى نسبة تباين المتغير التابع الذي يمكن تفسيره من خلال المتغير المستقل بحيث كلما ارتفعت قيمة هذا المؤشر (القيمة القصوى = 1) كلما دل ذلك على جودة النموذج ودل على القدرة الأكبر للمتغير المستقل في تفسير التباين الخاص بالمتغير التابع وقد بلغت هذه النسبة (٢٤.٩%).

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية وبالتالي يتم قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرقابة المدقق الداخلي على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات

تمهيد:

بناءً على التحليل الذي تم في الفصل الرابع لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات، فإن هذا الفصل يحتوي على عرض لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث كإجابة للتساؤلات التي مثلت مشكلة الدراسة والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة قدم الباحث عدداً من التوصيات والمقترحات.

مناقشة النتائج:

تناولت الدراسة تحليل أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وفيما يلي عرض لأهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج: النتائج الوصفية لمتغيرات الدراسة:

بينت نتائج التحليل الإحصائي في جدول رقم (٤-١)، إن تصورات عينة الدراسة لمستوى رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية كان مرتفعاً، وجاء بمتوسط حسابي بقيمة (٤.٠٤) وأهمية نسبية (٨٠.٨٠)، وبتحليل أبعاد رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف جاء مستوى متوسطات المجالات مرتفعاً حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٤.٣٣ - ٣.٧٨)، وجاء في الرتبة الأولى مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور بمتوسط حسابي (٤.٣٣) وأهمية نسبية (٨٦.٦٠)، ثم يليه مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد بمتوسط حسابي (٤.١) وأهمية نسبية (٨٠.٢٠) وفي المرتبة الأخيرة جاء مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف غير المباشرة بمتوسط حسابي (٣.٧٨) بأهمية نسبية (٧٥.٦٠). وكانت تصورات أفراد عينة الدراسة بمستوى مرتفع.

وتتفق مع دراسة إبراهيم (٢٠١٦)، حيث لخصت إن الرقابة على التكاليف تعنى بتحقيق الكفاءة في استخدام المواد والأجور والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج.

بينت نتائج التحليل في جدول رقم (٤-٢)، إن مستوى مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية جاء مرتفعاً، حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤.٠١) والانحراف المعياري (٠.٥٥) وبأهمية نسبية (٨٠.٢٠)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفع، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المجال بين (٣.٨١) للفقرة ٦ في حدها الأدنى و(٤.١٧) للفقرة ١ في حدها الأعلى، وقد احتلت الفقرة المتعلقة (يمارس المدقق الداخلي الرقابة على عنصر تكلفة المواد بدون ضغوط) المرتبة الأعلى، في حين جاءت الفقرة المتعلقة (يتأكد المدقق الداخلي من تبويب كلفة المواد على مراكز الكلف والمراحل أو الأوامر الخاصة بها) في المرتبة الأخيرة، ويفسر الباحث هذه النتيجة بأهمية الرقابة التي يؤديها المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية كافية تمكنه من الحصول على كافة المعلومات والوصول إلى كافة الكشوفات والسجلات التي يراها ضرورية للكشف عن حالات الغش والإسراف في المواد وتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة.

وتتفق مع دراسة سعدون (٢٠١٧)، حيث لخصت أن عملية التدقيق تستطيع أن ترشد تكاليف الإنتاج من خلال الرقابة البعدية على تكاليف الشراء والتخزين.

بينت نتائج التحليل في جدول رقم (٤-٣)، إن مستوى رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية جاء مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٤.٠١) والانحراف المعياري (٠.٤٤) وبأهمية نسبية (٨٠.٢٠)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفع، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المجال بين (٣.٩٧) للفقرة ٣ في حدها الأدنى و(٤.٥٨) للفقرة ٧ في حدها الأعلى، وقد احتلت الفقرة المتعلقة (يتحقق المدقق الداخلي من التغيرات الحاصلة في الأجور للتحقق من انها تمت وفق أوامر إدارية) المرتبة الأعلى، في حين جاءت الفقرة المتعلقة (يتحقق المدقق الداخلي من دقة تحميل تكلفة الأجور على حسابات المنتج) في المرتبة الأخيرة، وتفسر هذه النتيجة أهمية الرقابة التي يؤديها المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث يتحقق المدقق الداخلي من قوائم الأجور والتأكد من إن التغيرات التي تحدث فيها كانت بناءً على أمر إداري صادر لمنع حدوث أي تلاعب.

بينت نتائج التحليل في جدول رقم (٤-٤)، أن مستوى مجال رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة كان مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٣.٧٨) بأهمية نسبية (٧٥.٦٠)، وتباين مستوى فقرات المجال بين المتوسط والمرتفع، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية بين (٣.٦٦) للفقرة ٤ في حدها الأدنى و(٤.١٤) للفقرة ٢ في حدها الأعلى، وقد احتلت الفقرة المتعلقة (للمدقق الداخلي القدرة على كشف مؤشرات الغش والتلاعب في كشوفات المصاريف غير المباشرة) المرتبة الأعلى، في حين جاءت الفقرة المتعلقة (يتحقق المدقق الداخلي من عملية حصر البنود المكونة للمصاريف غير المباشرة) في المرتبة الأخيرة، وتفسر هذه النتيجة أهمية الرقابة التي يؤديها المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث يمتلك المدقق الداخلي القدرة والاستقلالية التي تمكنه من كشف مؤشرات الغش والتلاعب في كشوفات المصاريف غير المباشرة، ويؤدي دور مهم في كشف الانحرافات وأسبابها وإبلاغ الإدارة عنها لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

بينت نتائج التحليل في جدول رقم (٤-٥)، أن مستوى الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية كان مرتفعاً، إذ تحقق متوسط حسابي (٤.٠٩) وبأهمية نسبية (٨١.٨٠)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفعاً، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية بين (٣.٨٨) للفقرة ١١ في حدها الأدنى و(٤.٢٧) للفقرتين ٤ و ٦ في حدها الأعلى، وقد احتلت الفقرتان المتعلقة (كفاءة وخبرة المدقق الداخلي لها أثر إيجابي على تحسين الأداء المالي للشركة، يفحص المدقق الداخلي مدى الالتزام بالسياسات والأوامر المالية والإدارية) المرتبة الأعلى، في حين جاءت الفقرة المتعلقة (يمتلك المدقق الداخلي التأهيل الكافي للقيام بمهمة رقابة التكاليف بما يسهم ذلك في تحسين الأداء المالي) في المرتبة الأخيرة، يرى الباحث إن التشتت المنخفض في استجابة أفراد عينة الدراسة حول الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية هو ما يعكس تقارب وجهات النظر لدى أفراد العينة حول الاهتمام بالنواحي التي تؤدي إلى تعظيم البعد المالي في الشركات الصناعية.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

بينت النتائج الواردة في الجدول رقم (٦-٤)، إن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف (عنصر تكلفة المواد وعنصر تكلفة الأجور وعنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة) في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

بينت النتائج الواردة في الجدول رقم (٧-٤)، إن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

بينت النتائج الواردة في الجدول رقم (٧-٤)، إن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة العمل (الأجور) في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

بينت النتائج الواردة في الجدول رقم (٨-٤)، إن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة توصي الدراسة بما يلي:

تطوير الوسائل والأدوات المستخدمة في الرقابة على عنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة لدعم قدرة المدقق الداخلي في الكشف عن الانحرافات التي تحصل في هذه العنصر وتحديد المسؤولين عنها.

أن تأخذ الجهة المسؤولة عن رقابة عناصر التكاليف بنظر الاعتبار مبدأ التكلفة والمنفعة عند قيامها بأعمالها فإن ارتفاع التكلفة الخاصة بعملية الرقابة عن المنفعة تعتبر معوق للأداء المالي.

عمل الندوات وورشات العمل التي توضح أهمية الرقابة على عناصر التكاليف داخل الشركات الصناعية العراقية بشكل عام لما لها من تأثير كبير على تحسن الأداء المالي.

إجراء بحوث عن رقابة التكاليف وربطها مع أخلاقيات عمل المدقق الداخلي في المؤسسات الحكومية العراقية للوصول إلى تقارير تعكس طبيعة عمل قسم التدقيق الداخلي داخل المؤسسة وكفاءة العاملين فيه،

قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

أبادي، مصطفى والدفاعي، سوزان ميري (٢٠١٨)، دور أجهزة الرقابة الداخلية في تقويم أداء المؤسسات الخدمية: دراسة تطبيقية في دائرة عقارات الدولة فرع الديوانية. مجلة كلية التربية الأساسية للعلوم التربوية والإنسانية، جامعة بابل، (٣٨)، ٥٤٨-٥٦٨.

أبراهيم، فاطمة أحمد (٢٠١٦)، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

أدريس، آدم البشير مبارك وعلي، مصطفى نجم (٢٠١٨)، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء الإداري والمالي في مؤسسات التعليم العالي: دراسة حالة بعض الجامعات السودانية ٢٠١٢. مجلة العلوم الاقتصادية، ١٦(١).

آسية، بلعروسي (٢٠١٨)، محددات الأداء المالي في البنوك التجارية الجزائرية دراسة تطبيقية لعينة من البنوك التجارية العاملة في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي، الجزائر.

البشير، آدم (٢٠١٨)، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات التعليم العالي: دراسة حالة بعض الجامعات السودانية ٢٠١٢. مجلة العلوم الإدارية، (٢)، ١٩.

البغدادي، صلاح صاحب شاكر وعوده، أحمد نوفل (٢٠١٦)، كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات الحكومية: دراسة تطبيقية في مديرية مجاري محافظة القادسية. مجلة كلية التراث الجامعة، (٢٠)، ١٧٦-١٩٧.

بوبر، أيمن عبدالله (٢٠١٢)، استخدام معلومات نظام التكاليف في ترشيد التخطيط والرقابة. مجلة جامعة دنقلا للبحوث العلمية، (٤)، ٥٨-٨٩.

تقي الدين، بكة (٢٠١٨)، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر. التكريتي، أسماعيل يحيى (٢٠١٠)، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (ط١)، الأردن: دار الحامد للنشر.

التميمي، عباس محمد وهدا، فاطمة فزع (٢٠١٨)، تقويم نظام الرقابة الداخلي في المنظمات غير الحكومية: بحث تطبيقي في لجنة الأولمبية الوطنية العراقية. مجلة دراسات محاسبية ومالية، ٣(٤٢)، ٨.

الجابري، محمد علي (٢٠١٤)، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، اليمن.

الجبوري، نصيف (٢٠١٥)، محاسبة التكاليف المتقدمة، (ط٤)، حقوق الطبع والنشر محفوظة للمؤلف.

- الجعافرة، أحمد ياسين (٢٠١٢)، مدى استخدام النسب المالية في اتخاذ القرارات التمويلية في المصارف الإسلامية العاملة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- الجوهر، كريمة علي ورشيد، ناظم حسين (٢٠٠٦)، معايير وإجراءات مقترحة لتدقيق التكاليف. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، (٤)، ١٦٩-١٤٩.
- حسن، كفاح جبار (٢٠١٧)، أثر استخدام أسلوب Six Sigma خفض التكاليف دراسة تطبيقية على الشركة العامة لصناعة الأسمدة. مجلة الاقتصاد الخليجي، ٣٣(٣٤).
- الحسيني، مرتضى محمد والسعبري، ابراهيم عبد موسى (٢٠١٧)، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخراجي: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة. مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية، ٢٥(٤)، ٤.
- حمزة، ضويقي (٢٠١٧)، دور التدقيق الداخلي في أرساء مبادئ حوكمة المؤسسات. مجلة المعيار، (٢٨)، ٢٨٨-٢٩٩.
- حمه، كاظم نوري ومحمود، به ناز رؤوف (٢٠١٦)، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السليمانية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، ١٢(٣٤)، ١٤.
- حمودي، أسامة هادي وأحمد صهباء عبدالقادر (٢٠١٣)، تقويم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معايير الصفات. مجلة الإدارة والاقتصاد، (٦٧)، ٣٠٩-٢٩٠.
- خيرة، رحو (٢٠١١)، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديد، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حسيبة بن علي، الجزائر.
- دادان، عبدالوهاب وحفصي، رشيد (٢٠١٤)، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي (AFD) خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١١. مجلة الواحات للبحوث والدراسات، (٢)٧.
- داؤد، احمد عدنان (٢٠١٤)، دور تقنية المعلومات في تقويم الأداء المالي باستخدام التحليل العمودي للشركة العامة للسمنت الشمالية للسنوات ٢٠١٠-٢٠١٢. ديوان الرقابة المالية الاتحادي دائرة التدقيق الأولى/الموصل.
- دحو، عامر حاج وجيلاوي، قالون (٢٠١٨)، تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة فيلامب. مجلة الحقيقة، ١٦(٤٢).
- الدعاس، عبدالله احمد (٢٠١٠)، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الأردنية. مجلة الدراسات العليا للعلوم الإدارية، ٣٧(١).
- الدوغجي، علي والخيرو، إيمان مؤيد (٢٠١٣)، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ١٩(٧٠).
- رايح، بلكراشة (٢٠١٣)، التكاليف المعيارية ودورها في عملية الرقابة. Algerian Scientific Journal Platform، (١٠)٥.

- الربيعي، كمال حسن جمعة والساقي، سعدون مهدي (٢٠٠٨)، محاسبة تكاليف صناعية، (ط١)، الأردن: أثراء للنشر والتوزيع.
- الركابي، ناجي شايب وصاحب، سحر يحيى (٢٠١٢)، أثر اختيار هيكل التكاليف الأمثل في تعظيم الربحية في الشركات الصناعية دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الإنشائية. مجلة التقني، ٢٦(٧).
- زهور، ميلود عويدات ونسيمة، حلال (٢٠١٥)، تقييم الأداء المالي لشركات التأمين دراسة حالة شركة سلامة لتأمينات الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجيلاوي بونعامة، الجزائر.
- الزويني، خديجة جمعة (٢٠٠٧)، دور التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة السيارات والمكائن. مجلة الإدارة والاقتصاد، ٦٧(٦)، ٤٧-٨٠.
- السامرائي، محمد حامد مجيد (٢٠١٦)، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- السجاعي، محمود (٢٠٠٨)، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية الصحية، (ط١)، مصر: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
- سرور، منال جبار وصالح، مهند هادي (٢٠١٦)، سلسلة القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بهدف التخطيط. مجلة العلوم الاقتصادية، ١١(٤١).
- سعدون، طارق (٢٠١٨)، آليات تدقيق دورة التمويل ودورها في تخفيض تكاليف منتجات المؤسسة دراسة حالة وحدة إنتاج الكهرباء، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهدي، الجزائر.
- سلمان، كاظم خماط وحسان، محمد فريح (٢٠١٨)، دور التدقيق الداخلي على الموازنة للحكومات المحلية دراسة ميدانية في الحكومة المحلية لمحافظة ذي قار. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٧(٢).
- شرقي، عمر (٢٠١٥)، التدقيق الداخلي كأحد أهم الأليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ٤(٧).
- شريف، ناصر طالب (٢٠١٥)، العوامل المؤثرة على ترشيد تكاليف العمليات المصرفية دراسة حالة البنوك التجارية العاملة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
- شعير، حاضر واحمد، احمد خضير ومحمد، محمد فخري (٢٠١٧)، أثر النظم الخبيرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق المالي. مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٤(٤٠).
- شقر، عامر عبدالله (٢٠١٠)، محاسبة التكاليف الصناعية، (ط١)، عمان: دار البداية ناشرون وموزعون.
- الصالح، يزيد ومايو، عبدالله (٢٠١٦)، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية دراسة ميدانية. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ٥(٩)، ٢.
- الصفار، عماد صبيح وعبيد، علاء محمد (٢٠١٦)، دور تحليلات سلسلة القيمة في إدارة وتخفيض التكلفة. مجلة الإدارة والاقتصاد، ١٨٠(١)، ٢٣٧-٢٥٢.

الطراونة، أنس مصلح (٢٠١٥)، العوامل المؤثرة في تقييم الأداء المالي لشركات التأمين الأردنية دراسة تطبيقية على شركات التأمين المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، دراسة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

عادل ، خلفاوي محمد (٢٠١٨)، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

العاني، صفاء أحمد محمد (٢٠٠٥)، دور لجان التدقيق في تعزيز أداء واستقلالية المدقق الداخلي. مجلة الإدارة والاقتصاد، (٥٤)، ٦٧-٨٧.

بلعالم، عائشة (٢٠١٥)، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

عبد السيد، ناظم حسن (٢٠١٠)، دور التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها: دراسة ميدانية في معمل سممت طاسلوجة. مجلة العلوم الاقتصادية، ٧(٢٦).

عبد، حيدر عباس (٢٠١٧)، اطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفرية لتطوير الأداء المالي دراسة تحليلية لآراء عينة من دوائر محافظة المثنى. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٧(١).

عبد الأمير، علي ناظم ومحمد، علي كريم (٢٠١٧)، كفاءة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي وأثره في تطبيق حوكمة الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٧(٣).

عبدالحافظ، عبيد أحمد ورشدي، سلوى حسين (٢٠١٧)، تقييم الأداء المالي للشركات التي تم خصصتها باستخدام البعد المالي لقياس الأداء المتوازن، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة.

عبدالرحيم، جمال كامل محمد (٢٠١٥)، قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة في البورصة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، مصر.

عبدالهادي، مخلوفي (٢٠١٥)، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، الجزائر.

عبدعلي، ليث علي حمادي والحسيني، مرتضى محمد (٢٠١٨)، أثر رأس المال البشري والهيكل على جودة نظام الرقابة الداخلية. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، ١٠(٢)، ٩.

عبيد، انتصار أحمد (٢٠١٨)، تأثير المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ٢٤(١٠٣)، ٦.

العرموطي، شذى أحمد (٢٠١٧)، أثر كفاءة رأس المال العامل على الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.

عزالدين، عمر زهير (٢٠١٥)، أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي: دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

العفيري، فؤاد أحمد (٢٠١٠)، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية.

علون، محمد أمين (٢٠١٨)، الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية بسكرة. مجلة الحقيقة، ١٦ (٤٣).

العلي، علي حميد هندي والجبوري، حيدر جاسم والعطوي، مهند حميد ياسر (٢٠١٧)، الركود المالي وتأثيره على الأداء المالي. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، ١٤ (١٣).

عوض الله، ليندا والصدیق، بابر ابراهيم (٢٠١٨)، أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف دراسة ميدانية على بعض شركات الصناعات الغذائية بالسودان. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ١٩ (١).

عياش، عبدالوهاب احمد (٢٠١٤)، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية. مجلة جامعة الناصر، ١٠ (٤)، ٢٩٣-٢١٠.

فخر، نواف محمد والقطيش، عطالله محمد (٢٠١٤)، محاسبة التكاليف الصناعية، (ط١)، عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.

قضاة، مصطفى عبدالله أحمد (٢٠١٥)، العوامل المؤثرة على الأداء المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية مقاساً بالعائد على الأصول والعائد حقوق الملكية للفترة من ٢٠٠٥-٢٠١١. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، ٣ (١).

قوارح، فاطمة (٢٠١٤)، تقييم الأداء المالي لشركات التأمين دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٢، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

كاظم، حاتم كريم (٢٠١٢)، لوحة السيطرة النوعية ودورها في الرقابة على التكاليف دراسة حالة الألبسة الرجالية في النجف. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، ١٤ (٣)، ١١.

محمد، الأمام احمد يوسف وفاروق، بدرالدين ومنصور، فتح الرحمن (٢٠١٥)، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار. مجلة العلوم الاقتصادية، ١٦ (١)، ٥.

المدهون، ابراهيم رباح ابراهيم (٢٠١١)، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

مشكور، سعود جابر والشرع، علاء حسن وعبد، حيدر عباس (٢٠١٧)، المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي وأثرها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري دراسة على عينة من المدققين في محافظة السماوة. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٧ (٣).

المطيري، مشعل جهز (٢٠١١)، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

منصور، فتح الرحمن الحسن والصدیق، بابر إبراهيم (٢٠٠٩)، محاسبة التكاليف، (ط١)، صنعاء، اليمن: دار الكتاب الجامعي.

نجاة، شمالال (٢٠١٦)، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية. مجلة المالية والأسواق، ٢(٤).

النعامي، علي سليمان والبا، عماد محمد والخيسي، عبدالباسط أحمد (٢٠١٣)، مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، ١(١)، ١٣.

نعيمة، زعرور نعيمة (٢٠١٥)، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، الجزائر.

هورنجرن، تشارلز هورنجرن (٢٠٠٨)، محاسبة تكاليف مدخل إداري، (ط١)، ترجمة أحمد حجاج، الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر.

وداعة الله، خطاب محمد سعد (٢٠١٦)، محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية على شركة النيل للبتروال المحدود، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

ياسين، زهير خضير (٢٠٠٩)، الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (٢٢)، ٢٢٥-٢٤٧.

يوسف، محمد محمود (٢٠١٨)، محاسبة التكاليف، (ط١)، القاهرة: كتب عربية للنشر والتوزيع الإلكتروني.

الحديثي، سري كريشان (٢٠١٠)، دور الرقابة على تكاليف تكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالي لشركات الأدوية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.

Afriyenti, Mayar & Sari, Vita Fitria (2018), Kapan Profesi Auditor Internal diminati?Pengujian Eksperimen terhadap Label Pekerjaan, Peran Auditor Internal dan Prospek Karir. Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis, 5(1).

Awdat, Abeer Atallah (2015), The impact of the internal audit function to improve the financial performance of commercial banks in Jordan. Research Journal of Finance and Accounting, 6(3).

Botin, Jose& Vergara, Marcelo (2015), A cost management model for economic sustainability and continuous improvement of mining operations. Journal homepage: www.elsevier.com/locate/resourpol.

Bunu, Mariam Abdalla & Omwenga, Jane (2017). The Effect of Internal Audit Function on Financial Performance in Lamu County, Kenya. International Journal of Management and Commerce Innovations, 5(1).

Cunningham, Tony (2015), Cost Control During the Pre-Contract Stage of a Building Project – An Introduction. Report prepared for Dublin Institute of Technology.

Departamentul (2017), The Evolution of Internal Public Auditing in Romania between 2006 and 2015. Introducing the IA-CM (Internal Audit Capability Model). Revista Transilvană de Științe Administrative, 2(44).

Eniola, Omoniyi Jacob& Akinselure, Oluwafemi Philip (2016), Effect of Internal Control on Financial Performance of Firms in Nigeria: A Study of Selected Manufacturing Firms. Journal of Business and Management, 18 (10).

Farag, Hisham & Mallin, Christine (2014), Corporate Social Responsibility and Financial Performance in Islamic Banks. Journal of Economic Behavior & Organization, <http://dx.doi.org/10.1016/j.jebo.2014.03.001>.

Gift, Eke (2018), Internal Control And Financial Performance Of Hospitality Organisations In Rivers State. European Journal of Accounting ,Auditing and Finance Research, 6(3).

Gona, Shingirirayi, Mutero, Sibonile& Mazani, Belinda (2014), Costs And Benefits Of An Internal Audit Department: A Case Study Of The Zimbabwean Banking Sector. International Journal Of Innovative Research & Development, 3(13).

Henri, Jean-Francois, Boiral, Olivier & Roy, Marie-Josée (2015), Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. Journal homepage: www.elsevier.com/locate/bar.

Ibrahim, Aliyu Gololo (2018), An Assessment of the Impact of Internal Auditing on the Financial Management of Local Government: A Study of Katagum Local Government Area of Bauchi State. International Journal of Accounting & Finance Review, 2(1).

Kagermann, Henning, Kinney, William & Kuting, Karlheinz (2008), Internal Audit Handbook, Directory issued by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Lwarere, H.T. (2014), The Need For Cost Audit In Enhancing Reliance In The Disclosed Operational Performance Of Organisations The Case Of Nigeria. African Journal Of Business Management, 8(9).

Milan, Pasula (2013), Internal Audit Of The Supply Chain Management In Function Of Cost Reduction Of The Company. Journal Of Engineering Management And Competitiveness, 3(1).

Nita, Cornel Gabriel & Stefea, Petru (2014), Cost control for business sustainability. Procedia - Social and Behavioral Sciences 124. Available online at www.sciencedirect.com.

Ojong, Ndifon (2014), The Effect Of Internal Audit Function On The Financial Performance Of Tertiary Institutions In Nigeria. International Journal of Economics, Commerce and Management, 11(10).

Olalekan, Lasisi Isiaka & Nuhu, Folorunsho (2015), Cost Control and Its Impact on the Survival of Nigeria Firms: A Case Study of Nigeria Bottling Company Plc. International Journal of Management, Accounting and Economics, 2(4).

Ozkardes, Gumruk (2017), The Approaches of Corporate Firms to Internal Control, Internal Audit and the Risk. Journal of Yasar University, 192-201.

Sekaran, Uma, and Bougie, Roger (2010). Research methods for business: A skill building approach, (5th ed), NY: John Wiley & Sons Ins.

Suyono (2012), Relationship Between Internal Control, Internal Audit, and Organization Commitment With Good Governance: Indonesian Case. China-USA Business Review, 11(9).

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) released its updated Internal Control Integrated Framework (2013 Framework).

Tunji, Siyanbola Trimisiu & Mojeed, Raji Gbolagade (2013), The Impact of Cost Control on Manufacturing Industries' Profitability. International Journal of Management and Social Sciences Research, 2(4).

Yanlin, Zeng (2016), Study on Internal Audit of Purchasing Cost Control in Decoration Projects. Canadian Social Science, 12(10).

ثالثاً- المراجع الإلكترونية :

<http://www.isx-iq.net/isxportal/portal/companyGuideList.html>

سوق العراق للأوراق المالية.

قائمة الملاحق

ملحق رقم (١)

الاستبانة

أخي الكريم / أختي الكريمة:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد....

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية بعنوان (أثر رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية) وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة آل البيت راجياً التكرم بالإجابة على الفقرات الواردة في الاستبانة بدقة وموضوعية لما لذلك من أهمية في وصول الباحث إلى نتائج دقيقة وتحقيق غاياتها العلمية المنشودة علماً بان هذه البيانات ستعامل بسرية مطلقة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير...

الباحث

عبدالله محمد صداع حمد

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

جامعة آل البيت

هاتف ٠٧٨١١٦٠٠٧٤٤

إشراف

الدكتور نوفان حامد محمد العليمات

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

جامعة آل البيت

القسم الأول: معلومات عامة:

أرجو التفضل بوضع علامة (X) في مربع الإجابة المناسبة:

المؤهل العلمي:-

بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دبلوم عالي مراقبة حسابات	دكتوراه

التخصص العلمي:-

محاسبة	رقابة وتدقيق	علوم مالية ومصرفية	إدارة أعمال	أخرى، اذكرها

الخبرة العملية:

أقل من 5 سنوات	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنوات	15 سنوات فأكثر

المستوى الوظيفي:

مدير قسم التدقيق والرقابة الداخلية	معاون مدير قسم التدقيق والرقابة الداخلية	مدقق داخلي

القسم الثاني: رقابة المدقق الداخلي على عناصر التكاليف :

الرقم	البند	موافق بشدة	موافق ق	موافق لحد ما	غير موافق بشدة
البعد الأول: رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المواد					
١	يمارس المدقق الداخلي الرقابة على عنصر تكلفة المواد بدون ضغوط				
٢	للمدقق الداخلي القدرة على كشف مؤشرات الغش والتلاعب في سجلات المواد				
٣	يتحقق المدقق الداخلي من دقة تحميل تكلفة المواد على حسابات المنتج				
٤	يتأكد المدقق الداخلي من وجود لجنة خاصة لفحص واستلام المواد المخزنية الواردة				
٥	يختبر المدقق الداخلي عملية سحب المواد من المخزن لغرض الإنتاج والرقابة عليها لتقليل الهدر والإسراف على ان يكون استخدامها ضمن القيم المقررة				
٦	يتأكد المدقق الداخلي من تبويب كلفة المواد على مراكز الكلف والمراحل أو الأوامر الخاصة بها				
٧	يتحقق المدقق الداخلي من سلامة إجراءات الرقابة على المواد الداخلة والخارجة إلى الشركة				
٨	يتحقق المدقق الداخلي من وجود طلبات شراء من قبل قسم المشتريات والمخازن تؤيد بعدم وجود هذه المواد في المخزن				
٩	يضمن المدقق الداخلي تدفق المعلومات الخاصة بالمواد التالفة إلى إدارة الشركة				

البعد الثاني: رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة الأجور						
					١٠	يمارس المدقق الداخلي الرقابة على عنصر تكلفة الأجور بدون ضغوط
					١١	للمدقق الداخلي القدرة على كشف مؤشرات الغش والتلاعب في سجلات الأجور
					١٢	يتحقق المدقق الداخلي من دقة تحميل تكلفة الأجور على حسابات المنتج
					١٣	يبلغ المدقق الداخلي الجهات المختصة عن نتيجة مراجعة كشوفات الأجور
					١٤	يتحقق المدقق الداخلي من صرف الرواتب والمخصصات وفق أوامر إدارية
					١٥	يتحقق المدقق الداخلي من صحة قوائم الأجور وتوقيع المسؤولين عليها
					١٦	يتحقق المدقق الداخلي من التغييرات الحاصلة في الأجور للتحقق من انها تمت وفق أوامر إدارية
					١٧	يتحقق المدقق الداخلي من استلام العامل للأجر المستحق له وفقا لما موجود في قائمة الأجور
					١٨	يتحقق المدقق من رد المبلغ المستحق للعامل إلى صندوق الشركة في حال تأخر العامل على استلامه
البعد الثالث: رقابة المدقق الداخلي على عنصر تكلفة المصاريف غير المباشرة						
					١٩	يمارس المدقق الداخلي الرقابة على عنصر تكلفة المصاريف غير المباشرة بدون ضغوط
					٢٠	للمدقق الداخلي القدرة على كشف مؤشرات الغش والتلاعب في كشوفات المصاريف غير المباشرة
					٢١	يتحقق المدقق الداخلي من دقة تحميل تكلفة المصاريف غير المباشرة على حسابات المنتج
					٢٢	يتحقق المدقق الداخلي من عملية حصر البنود المكونه للمصاريف غير المباشرة

					٢٣	يتحقق المدقق من عملية توزيع المصاريف غير المباشرة على مراحل وأوامر الإنتاج وفق أسس محددة
					٢٤	يتحقق المدقق الداخلي من استخدام الموازنات التخطيطية في الرقابة على المصاريف غير المباشرة
					٢٥	يراقب المدقق الداخلي الانحرافات الناتجة عن الاختلاف بين المصاريف غير المباشرة الفعلية والمحملة
					٢٦	يكشف المدقق الداخلي عن أسباب الانحرافات بين المصاريف غير المباشرة الفعلية والمحملة والمسؤولين عنها
					٢٧	يقدم المدقق الداخلي تقريره إلى إدارة الشركة فيما يتعلق بالانحرافات واقتراحات تصحيحها

الرقم	البند	موافق بشدة	موافق	موافق لحد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
١	تساهم رقابة المدقق الداخلي على عنصر المواد في تحسين الأداء المالي للشركة					
٢	تساهم رقابة المدقق الداخلي على عنصر الأجور في تحسين الأداء المالي للشركة					
٣	تساهم رقابة المدقق الداخلي على عنصر المصاريف في تحسين الأداء المالي للشركة					
٤	كفاءة وخبرة المدقق الداخلي لها أثر إيجابي على تحسين الأداء المالي للشركة					
٥	يؤخذ بتوصيات المدقق الداخلي في كافة النواحي المالية والاقتصادية ذات العلاقة					
٦	يفحص المدقق الداخلي مدى الالتزام بالسياسات والأوامر المالية والإدارية					
٧	يطبق قسم التدقيق الداخلي أساليب ووسائل فنية فاعلة للكشف عن مواطن الضعف والقصور في الأداء المالي					
٩	توفر الشركة ظروف عمل مناسبة للعاملين تمكنهم من المشاركة جميعاً في تحسين الأداء المالي					
١٠	تستخدم الشركة طرق وأساليب علمية في تخفيض التكاليف وحسين ادائها المالي					
١٢	يساعد تقرير المدقق الداخلي المقدم إلى الإدارة في تحقيق الأهداف المالية وتحسين الأداء المالي					
١٣	يراقب المدقق الداخلي تنفيذ القوانين والإجراءات من أجل تقليص التكاليف وعدم تبذيرها بما يعظم ربح المال					
١٤	يمكن للمدقق الداخلي الحد من الهدر والإسراف في استخدام الموارد					
١٥	يعتمد المدقق الداخلي على استخدام النسب المالية وأدوات التنبؤ المالي في أداء مهامه					

ملحق رقم (٢)

أسماء السادة محكمي استبانة الدراسة

الاسم	العمل	اسم الجامعة
محمد ياسين الرحاله	أستاذ دكتور	جامعة آل البيت
عوده أحمد سليمان	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
مهند نزال	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
صقر الطاهات	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
محمد الحايك	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
عبدالله الزعبي	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
وليد زكريا صيام	أستاذ دكتور	الجامعة الهاشمية
زياد الذيبه	أستاذ مشارك	جامعة الزرقاء
صفا الصمادي	أستاذ مساعد	جامعة اليرموك
طارق المبيضين	أستاذ مشارك	جامعة الزرقاء
حسين الشطناوي	أستاذ مشارك	جامعة أربد الأهلية
فادي شهاب	أستاذ مساعد	الجامعة الهاشمية
مصطفى العثامنة	أستاذ مساعد	جامعة جدارا

الملحق رقم (٣)

الشركات الصناعية المتداولة في سوق العراق للأوراق المالية (٢٠١٨)

ت	اسم الشركة
١	بغداد لصناعة مواد التغليف
٢	بغداد للمشروبات الغازية
٣	الصناعات الإلكترونية
٤	الفلوجة لإنتاج المواد الإنشائية
٥	الوطنية لصناعة وتجارة الأثاث
٦	الهلال الصناعية
٧	العراقية لصناعات الكارتون
٨	العراقية لتصنيع وتسويق التمور
٩	العراقية للأعمال الهندسية
١٠	العراقية للسجاد والمفروشات
١١	الخازر لإنتاج المواد الإنشائية
١٢	الكندي لإنتاج اللقاحات البيطرية
١٣	المنصور للصناعات الدوائية
١٤	الصناعات الكيماوية العصرية
١٥	صناعة المواد الإنشائية الحديثة
١٦	الصناعات المعدنية والدراجات
١٧	الخيطة الحديثة
١٨	صناعات الأصباغ الحديثة
١٩	الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية
٢٠	إنتاج الألبسة الجاهزة
٢١	الصناعات الخفيفة

المصدر: <http://www.isx-iq.net/isxportal/portal/companyGuideList.html>