

نموذج رقم (1)

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:
" واقع الترسيد التحليلي لملابس العائنة من قطاع غزة - دراسة ميدانية "

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه
حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو
بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the
researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any
other degree or qualification

Student's name:

اسم الطالب: أحمد محمد

Signature:

التوقيع: أحمد محمد

Date:

التاريخ: 16/12/2013



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة - دراسة ميدانية

إعداد الطالبة
ابتهاال معين رجب

إشراف الأستاذ الدكتور
حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية
التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة

1435هـ - 2013 م

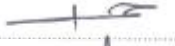




نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ ابتهاج معين محمد رجب لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل، وموضوعها:

واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة دراسة ميدانية

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الأربعاء 09 محرم 1435 هـ، الموافق 2013/11/13م الساعة العاشرة صباحاً بمبنى الحديدان، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:


	مشرفاً ورئيساً	أ.د. حمدي شحدة زعرب
	مناقشاً داخلياً	د. عصام محمد البحيسي
	مناقشاً خارجياً	د. نضال فريد عبد الله

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحثة درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحها هذه الدرجة فإنها توصيها بتقوى الله ولزوم طاعته وأن تسخر علمها في خدمة دينها ووطنها.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي وللدراسات العليا


أ.د. فؤاد علي العاجز

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ تَعَالَى:

﴿ وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا ﴾

سورة الإسراء: 85

صَدَقَ اللهُ الْعَظِيمُ

الإهداء

إلى الركن الشديد الذي أوي إليه كل حين
والذي العزيزين حفظهما الله تعالى

إلى من تقاسمت معهم لحظات الفرح والسرور
إخوتي الأحبة وأخص منهم أخي عابد
الذي طالما أزرني وقت الشدائد

إلى من كانوا لي سنداً ودعمًا متواصلًا
زملائي في وزارة المالية

إلى جسر المحبة والعطاء والصدق والوفاء
صديقتي رائدة أبو عطوي

إليهم جميعاً أهدي ثمرة غرسي

الباحثة

شكر وتقدير

الحمد لله الذي نزل الفرقان على عبده ليكون للعالمين نذيراً ، والصلاة والسلام على من بعثه الله هادياً ومبشراً وداعياً إلى الله بإذنه وسراجاً منيراً محمد ﷺ، أما بعد،،،

انطلاقاً من قوله تعالى " ﴿ بَلِ اللّٰهُ فاعْبُدْ وَكُنْ مِنَ الشّٰكِرِينَ ﴾ (سورة الزمر: 66) ، ولما كان الشكر حقاً لا بد من أدائه ، وديناً لا بد من قضائه، وإقراراً بالفضل لذويه ورداً لبعض المعروف إلى مستحقه ، أتوجه بالشكر والعرفان لكل من تفضل فساعد وأعان، فهل جزاء الإحسان إلا الإحسان ؟ !

فواجب العرفان بالجميل يدعوني إلى أن أبرق الشكر الجزيل إلى :

الأستاذ الدكتور / سالم حلس لأنه ساعدني في اختيار عنوان الرسالة .

كما أتقدم بخالص الشكر وعظيم التقدير إلى أستاذي :

الأستاذ الدكتور / حمدي زعرب

فقد تبنى هذه الرسالة منذ أن كانت فكرة، وتعهدها بذرة ، وسقاها غرسة، ونماها حتى أتت ثمارها، فأشكره على ما أسدى من نصح مفيد، وأغدق من توجيه سديد، حيث أفاض على من صائب معارفه، وجميل لطائفه، ما أنعش عزمي، وضاعف همتي، وفوق هذا وذاك خلقه الودود، وتواضعه المعهود. فهكذا الكرام يزدادون تواضعاً كلما ارتقى بهم المقام، فجزاه الله خير الجزاء وأدام عليه الفضل العظيم، والخير العميم.

وكذلك أشكر مديري في وزارة المالية الأستاذ فريد أبو لحية، الذي تفهم وتحمل انشغالي طيلة فترة الدراسة، كما لا أنسى الأساتذة الأفاضل الذين ما بذلوا بتوجيهاتهم وأرائهم السديدة في تحكيم أداة الدراسة " الاستبانة "، وكذلك موظفي شركات المساهمة العامة الذين قاموا بتعبئة الاستبانات.

وأخيراً فالشكر موصول إلى عضوي لجنة المناقشة ،،،

الدكتور/ عصام البحيصي حفظه الله.

الدكتور/ نضال عبد الله حفظه الله

فلهما مني كل الشكر والتقدير .

الباحثة

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة، ولقد تم الاعتماد على أسلوب المسح الشامل في اختيار عينة الدراسة، وذلك من خلال استبانة وزعت على جميع شركات المساهمة العامة في قطاع غزة، والتي بلغ عددها (21) شركة وذلك بواقع استبانتين لكل شركة، حيث تم استرداد (42) استبانة وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد اثنتين وبالتالي فإن عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة (40) استبانة.

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : وجود هيكل تنظيمي محدد بصورة واضحة داخل شركات المساهمة العامة، كما تلتزم تلك الشركات بتحقيق الأهداف الموضوعية بصورة فعالة، وتتصف الخطط التي تضعها الشركات بالمرونة والوضوح، وتحتوي هذه الخطط على ملخص لأهداف الشركات وسياساتها، كما يتم التأكد بأن السياسات الموضوعية واضحة وصريحة وأنها مرتبطة مع بعضها البعض، كما أن الإجراءات المتخذة داخل الشركات تتناسب مع أهدافها وسياساتها، ويتم التأكد من أن الآلات والأجهزة داخل الشركات يحتفظ بها في أماكن مناسبة حماية لها من أية أخطار، كما أن هناك اهتماماً كافياً بالعنصر البشري، بالإضافة إلى نظام رقابي مطبق باستمرار داخل الشركات وهذا النظام يتلاءم مع حجمها ونشاطها.

هذا وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطوير إرشادات ومعايير تتعلق بالتدقيق التشغيلي من خلال الجمعيات المهنية المختصة، ولا بد من وجود مدقق داخلي في شركات المساهمة يتمتع بأكبر قدر من الاستقلالية، وضرورة تطوير التأهيل العلمي للمدقق بحيث يتناول التخصصات الإضافية اللازمة لتنفيذ التدقيق التشغيلي، كما لا بد من الارتقاء بالوضع التنظيمي للمدقق وتحريره من أية رقابة إشرافية، إضافة إلى ضرورة إبداء المزيد من الاهتمام بالعنصر البشري داخل الشركات باعتباره هدف العملية الإنتاجية.

Abstract

The aim of this study is to know the reality of operational auditing in the public corporations in Gaza Strip, and it was depend on the Comprehensive survey method in choosing the study sample that through questionnaire distributed to all public corporations in Gaza Strip which numbered (21) company with the rate of 2 questionnaires to each company, where was recovered (42) questionnaire and after check them two were excluded so the number of questionnaires under study are (40) questionnaire.

The study found a set of the most important results: The existence of clearly specific organizational structure within the public corporations, as those companies committed to achieving the goals set effectively, and characterized the plans set by the companies in flexibility and clarity, and these plans contains the summary for the goals and strategies of the companies, also, be sure that the policies set clear and explicit and they are linked with each other, and the procedures inside the companies are fit with it's goals and policy , and be sure that machines and devices within companies kept in suitable places to protect her from any dangers, and there are enough attention to the human element, as there are regulatory control system applied consistently within companies and this system fits with their size and activity.

This, the study recommended the need for attention to the development of guidelines and standards relating to operational auditing through professional competent associations, and there must be internal auditor in corporations enjoy as much independence, and the need to develop rehabilitation scientific auditor so that it addresses the disciplines additional necessary to implement the operational auditing also must improve the situation auditor's organizational and editing of any supervisory control, in addition to the need to show more attention to the human element within companies as the goal of the production process.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الآية القرآنية
ب	الإهداء
ت	شكر وتقدير
ث	الملخص باللغة العربية
ج	الملخص باللغة الإنجليزية
ح	قائمة المحتويات
ر	قائمة الجداول
الفصل الأول الإطار العام للدراسة	
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
3	أهداف الدراسة
4	أهمية الدراسة
4	متغيرات الدراسة
5	فرضيات الدراسة
6	منهج الدراسة

رقم الصفحة	الموضوع
6	مجتمع الدراسة وعينتها
6	الدراسات السابقة
الفصل الثاني التدقيق التشغيلي	
15	مقدمة
15	تعريف التدقيق التشغيلي
17	أهداف التدقيق التشغيلي
18	العلاقة بين التدقيق المالي والتشغيلي
19	أنواع التدقيق التشغيلي
19	المنهج العام للتدقيق التشغيلي
23	متطلبات التدقيق التشغيلي
26	من الذي يقوم بالتدقيق التشغيلي ؟
27	صفات المدقق التشغيلي
الفصل الثالث مجالات التدقيق التشغيلي	
31	مقدمة
31	الهيكل التنظيمي
33	الخطط

رقم الصفحة	الموضوع
34	الأهداف
35	السياسات
36	الإجراءات
36	الإمكانيات المادية
37	الإمكانيات البشرية
40	أنظمة الرقابة المتبعة
الفصل الرابع الطريقة والإجراءات	
46	مقدمة
46	منهج الدراسة
46	مجتمع الدراسة وعينة الدراسة
51	أداة الدراسة
52	صدق الاستبانة
58	ثبات فقرات الاستبانة
60	المعالجات الإحصائية
الفصل الخامس نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها	
63	مقدمة

رقم الصفحة	الموضوع
63	اختبار التوزيع الطبيعي
64	تحليل فقرات ومحاور الدراسة
76	اختبار فرضيات الدراسة
الفصل السادس النتائج والتوصيات	
86	أولاً: نتائج الدراسة
87	ثانياً: توصيات الدراسة
88	ثالثاً: الدراسات المستقبلية
89	مراجع الدراسة
90	أولاً: المراجع العربية
95	ثانياً: المراجع الأجنبية
98	ملاحق الدراسة

قائمة الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
18	أوجه الاختلاف بين التدقيق المالي والتشغيلي	جدول (1)
47	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	جدول (2)
48	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	جدول (3)
48	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	جدول (4)
49	توزيع عينة الدراسة حسب مدة ممارسة الشركة لنشاطها	جدول (5)
49	توزيع عينة الدراسة حسب القطاع الذي تنتمي إليه الشركة	جدول (6)
50	توزيع عينة الدراسة حسب رأسمال الشركة	جدول (7)
50	توزيع عينة الدراسة حسب وجود المدقق الداخلي	جدول (8)
51	توزيع عينة حسب تبعية المدقق الداخلي	جدول (9)
52	مقياس ليكارت الخماسي	جدول (10)
53	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول - الهيكل التنظيمي	جدول (11)
54	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني - الخطط والأهداف	جدول (12)
55	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث - السياسات والإجراءات	جدول (13)
56	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع - الإمكانيات المادية والبشرية	جدول (14)
57	الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس - أنظمة الرقابة المتبعة	جدول (15)

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
58	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	جدول (16)
59	عامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	جدول (17)
59	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	جدول (18)
60	مقياس الإجابات	جدول (19)
63	اختبار التوزيع الطبيعي	جدول (20)
65	تحليل فقرات المحور الأول - الهيكل التنظيمي	جدول (21)
67	تحليل فقرات المحور الثاني - الخطط الأهداف	جدول (22)
70	تحليل فقرات المحور الثالث - السياسات والإجراءات	جدول (23)
72	تحليل فقرات المحور الرابع - الإمكانيات المادية والبشرية	جدول (24)
74	تحليل فقرات المحور الخامس - أنظمة الرقابة المتبعة	جدول (25)
75	تحليل محاور الدراسة	جدول (26)
76	معامل الارتباط بين الهيكل التنظيمي للشركة وواقع التدقيق التشغيلي	جدول (27)
77	معامل الارتباط بين الخطط والأهداف للشركة وواقع التدقيق التشغيلي	جدول (28)
77	معامل الارتباط بين السياسات والإجراءات للشركة وواقع التدقيق التشغيلي	جدول (29)
78	معامل الارتباط بين الإمكانيات المادية والبشرية للشركة وواقع التدقيق التشغيلي	جدول (30)

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
79	معامل الارتباط بين أنظمة الرقابة المتبعة وواقع التدقيق التشغيلي	جدول (31)
80	نتائج التحليل الأحادي تعزى إلى مدة ممارسة الشركة لنشاطها	جدول (32)
81	نتائج التحليل الأحادي تعزى إلى القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه الشركة	جدول (33)
83	نتائج التحليل الأحادي تعزى إلى رأسمال الشركة	جدول (34)
84	اختبار شففيه للفروق بين المتوسطات حسب متغير رأسمال الشركة	جدول (35)



الفصل الأول

خطة الدراسة ومنهجيتها

- ❖ المقدمة
- ❖ مشكلة الدراسة
- ❖ أهداف الدراسة
- ❖ أهمية الدراسة
- ❖ متغيرات الدراسة
- ❖ فرضيات الدراسة
- ❖ منهج الدراسة
- ❖ مجتمع الدراسة وعينتها
- ❖ الدراسات السابقة



المقدمة:

لقد بدأ الاهتمام بالكتابة عن التدقيق الداخلي بشكل عام عالمياً عام (1944م) وذلك عندما صدر أول عدد من مجلة المدقق الداخلي " Internal Auditor " حيث أصدرها معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة، والذي أسس عام (1941م)، وفي هذا الإصدار الأول كان الاهتمام بالتدقيق المالي بمفهومه التقليدي حيث يقوم المدقق بالتأكد من الدقة الحسابية والمحاسبية والذي يطلق عليه " tick and turn " (الذنبيات، 2010، 28).

هذا وقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في الآونة الأخيرة، وذلك في ظل الجدل السائد حول الفشل المؤسسي وفشل التدقيق، فالتدقيق الداخلي هو أحد المقومات الرئيسية للبيئة الرقابية السليمة، التي تساعد في توفير نظام رقابة داخلي قوي وفعال، يساعد في توفير الحماية للأصول من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ويُمكن المنشأة من زيادة الكفاءة الإنتاجية (الذنبيات وعبد الجليل، 2006، 95).

ولما كان التدقيق المالي يتجاهل التساؤلات المتعلقة بما إذا كانت موارد المنشأة تستخدم بصورة اقتصادية (Economically) وكفاءة (Efficiently) وفعالية (Effectiveness) في تحقيق الأهداف الموضوعية للمنشأة أم لا، ونظراً لأن أي منشأة تحقق أهدافها من خلال مجموعة من الأنشطة أو الوظائف الفنية (الإنتاج، المشتريات، البيع، التسويق.....)، فمن المنطق أن يكون هناك تكامل بين الوظائف الإدارية والفنية، حيث يتعين أن يتم التخطيط لكل وظيفة فنية والرقابة عليها من أجل فعالية وكفاءة تحقيق أهداف المنشأة، هذا وقد تعددت المسميات الخاصة بالتدقيق غير المالي وأنواعه، ولعل أبرزها وأكثرها انتشاراً تدقيق الأداء (Performance Auditing)، والتدقيق التشغيلي (operational audit)، تدقيق فعالية البرامج (program Effectiveness auditing)، وتدقيق الكفاءة (Efficiency auditing)، التدقيق الوظيفي (Functional Auditing)، وأخيراً التدقيق الشامل (Comprehensive Auditing) (جمعة، 2009، 122).

ويعد التدقيق التشغيلي أرضاً خصبة لبناء ميزة تنافسية لأي منشأة، وذلك من خلال توفير المزيد من المعلومات التي تساعد الإدارة في الحكم على جودة أداء العمليات وتمكنها من إجراء التحسينات اللازمة، فالتدقيق التشغيلي أداة لتوفير الرقابة الشاملة على كافة مجالات الأداء بالمنشأة، ويهدف إلى مساعدة الإدارة في التأكد من أن الأهداف التي وضعتها قد تم إنجازها بالمستوى المطلوب من جودة وأداء، وبأقل جهد مبذول، ووقت ممكن، وباستخدام أقل موارد ممكنة (يوسف، 2002، 19) .



ونظراً لأهمية الدور الذي لعبته شركات المساهمة العامة في قطاع غزة في السنوات الأخيرة، فقد شكلت ركيزة أساسية في دعم الاقتصاد الوطني الفلسطيني وتنميته، وليس أدل على ذلك من تزايد نطاقها المستمر في الواقع العملي، وما حققت من مشاريع كبرى في شتى مجالات الحياة وحيث إن التدقيق التشغيلي يلعب دوراً حيوياً في خدمة إدارة الشركات وترشيد قراراتها، لذا سوف تركز هذه الدراسة على واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة.

مشكلة الدراسة :

إن التغير المطرد في مجال التدقيق الداخلي عالمياً ، والنقلة النوعية من تدقيق مالي بمفهومه التقليدي إلى تدقيق مالي وتدقيق تشغيلي، كل ذلك يدفع للتساؤل عن مدى الاهتمام الذي تعطيه الإدارة والمدققون الداخليون في قطاع غزة لعملية التدقيق التشغيلي، ومن هنا تبرز مشكلة الدراسة في السؤال الآتي:

ما هو واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة ؟ ويتفرع عن ذلك :

- ما واقع الهيكل التنظيمي لشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، وما علاقته بالتدقيق التشغيلي ؟
- ما واقع الخطط والأهداف والسياسات والإجراءات التي تتبعها شركات المساهمة في قطاع غزة في أنشطتها المختلفة، وما أثرها على التدقيق التشغيلي ؟
- ما مدى استخدام الشركات لمواردها المتاحة (المادية والبشرية) لتحقيق أهدافها وما أثر ذلك على التدقيق التشغيلي ؟
- ما واقع أنظمة الرقابة المتبعة لدى الشركات في إدارة عملياتها المختلفة وما أثرها على التدقيق التشغيلي ؟

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة، وذلك من خلال الآتي :

- فحص وتحليل الهيكل التنظيمي لمساعدة الإدارة في تنمية مواردها، وجعلها أكثر كفاءة وفعالية.



- التعرف إلى الخطط والأهداف والسياسات والإجراءات المتبعة في عملياتها المختلفة.
- التعرف إلى مدى استخدام الشركات لمواردها المتاحة (المادية والبشرية) بأفضل طريقة ممكنة.
- التحقق من مدى إنجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة.

أهمية الدراسة:

لما كان التدقيق المالي يتجاهل التساؤلات المتعلقة فيما إذا كانت موارد المنشأة تُستخدم بصورة اقتصادية وبكفاءة وفعالية في تحقيق الأهداف الموضوعية للمنشأة، فإن الطلب قد تزايد على التدقيق التشغيلي في ظل بيئة الأعمال التنافسية، وفي ظل رغبة المنشأة في زيادة الإنتاج والإيرادات، وتخفيض التكاليف، وتقليل الهدر وعدم الكفاية، ونظراً لما تُشكله شركات المساهمة العامة في قطاع غزة من ركيزة مهمة في دعم الاقتصاد الوطني الفلسطيني وتنميته.

ومن هنا برزت أهمية هذه الدراسة حيث إنها تلقي الضوء على واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة في قطاع غزة، فالتدقيق التشغيلي يمد الإدارة بالعديد من المنافع وتشمل زيادة القدرة على تحقيق الأرباح، والتخصيص الأمثل للموارد، وإظهار ناحيتي الضياع وعدم الكفاءة في كافة الأنشطة والعمليات، ومعرفة المشاكل مبكراً في كل مرحلة ومحاولة معالجتها، بالإضافة إلى تحسين الاتصالات، مما ينعكس على أداء المنشأة ويُحسن من جودة الخدمات المقدمة.

متغيرات الدراسة :

▪ المتغير التابع :

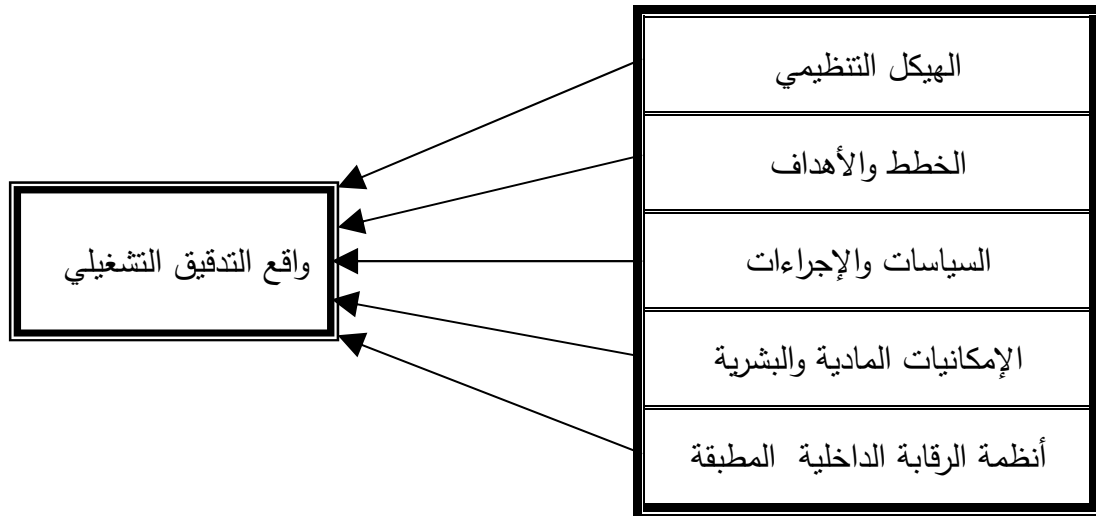
يتمثل في التدقيق التشغيلي لدى الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة.

▪ المتغير المستقل :

يتمثل في فحص وتقييم الهيكل التنظيمي - الخطط والأهداف - السياسات والإجراءات -
الإمكانات المادية والبشرية - أنظمة الرقابة المتبعة.



شكل رقم (1)



فرضيات الدراسة :

وتتمثل في الفرضيات الآتية :

- **الفرضية الأولى:** توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الهيكل التنظيمي للشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة.
- **الفرضية الثانية:** توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين خطط وأهداف الشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة.
- **الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين السياسات والإجراءات المتبعة للشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة.
- **الفرضية الرابعة:** توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الإمكانيات المادية والبشرية وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة.
- **الفرضية الخامسة:** توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة.
- **الفرضية السادسة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)



منهج الدراسة :

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل الدراسة، وتم جمع البيانات من المصادر الثانوية والأولية الآتية:

1- المصادر الثانوية :

- الكتب والمراجع العربية والأجنبية.
- الأبحاث المنشورة في مجلات علمية محكمة عربية وأجنبية.

2- المصادر الأولية :

- الاستبانة: كأداة رئيسية في البحث، ولقد تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في تفرغ وتحليل الاستبانة، ومن ثم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة.

مجتمع الدراسة وعينتها :

لقد ضم مجتمع الدراسة موظفي شركات المساهمة العامة في قطاع غزة سواء كانوا مدراء شركات أو مدراء ماليين أو محاسبين أو مدققين داخليين وغيرهم، ولكن تم التركيز على المحاسبين منهم، ولقد تم الاعتماد على أسلوب المسح الشامل في اختيار عينة الدراسة، وبالتالي فقد شملت العينة جميع شركات المساهمة العامة في قطاع غزة، والتي بلغ عددها (21) شركة، حيث تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد (42) استبانة، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد اثنتين نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة عليهما، وبالتالي فإن عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة (40) استبانة.

الدراسات السابقة :

أولاً الدراسات العربية :

- دراسة يوسف (2002م)، بعنوان "المراجعة التشغيلية والدور الاستشاري للمراجع الداخلي - دراسة نظرية تطبيقية".

هدفت الدراسة إلى تحليل المراجعة التشغيلية كمدخل لتحسين كفاءة وفعالية الخدمات الاستشارية للمراجع الداخلي، وذلك من خلال استبانة وُرِّعت على بعض الشركات الصناعية في



المنطقة الشرقية بالمملكة العربية السعودية، ولقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك حاجة لتدعيم إدارة المراجعة الداخلية بالشركات السعودية وتحويلها لإدارة استشارية، حتى تتمكن من اجتياز أهداف المراجعة التشغيلية والوفاء باحتياجات الإدارات المختلفة، وكان من أبرز توصيات الدراسة ضرورة الارتقاء بالوضع التنظيمي للمراجع الداخلي وتحريره من أي رقابة إشرافية، بحيث يمكنه من التفكير بطريقة مستقلة، وكذلك العمل على زيادة وعي المستويات الإدارية للشركات السعودية بأهمية المراجعة التشغيلية في تحقيق الرقابة الشاملة.

• دراسة النميان (2003م)، بعنوان: "الرقابة الإدارية وعلاقتها بالأداء الوظيفي في الأجهزة الأمنية - دراسة مسحية على شرطة منطقة حائل".

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع الرقابة الإدارية لدي شرطة منطقة حائل في المملكة العربية السعودية ومدى فعاليتها تجاه الأداء الوظيفي في الأجهزة الأمنية، وكذلك معرفة أهم العقبات والمشكلات التي تواجهها العملية الرقابية هناك، وذلك من خلال استبانة وزعت على ضباط شرطة منطقة حائل، ولقد تم التوصل إلى وجود رقابة إدارية على الأقسام التابعة لشرطة المنطقة، وأن هذه الرقابة فعالة، وأن الرقابة الإدارية تُمارس من خلال الزيارات المفاجئة والاجتماعات واللقاءات الدورية، والاتصالات السرية، وكان من أبرز توصيات الدراسة ضرورة وضع وتصميم نظام رقابي متخصص وحديث، يتلاءم مع واقع مراكز الشرطة وأساليب عملها وأدائها.

• دراسة الذنبيات وعبد الجليل (2006م)، بعنوان: "دراسة تحليلية لآراء مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن حول التدقيق التشغيلي : الواقع والطموح".

هدفت الدراسة إلى معرفة انطباعات مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن عن واقع التدقيق التشغيلي، وذلك من حيث مدى قيام المدققين الداخليين بتقويم الأنشطة التشغيلية المختلفة، وكذلك التعرف على طموح المديرين لما ينبغي أن يكون عليه واقع التدقيق التشغيلي، ومن أجل ذلك تم تصميم استبانة وُزعت على عينة من مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ولقد تبين من نتائج الدراسة أنه يوجد انطباع لدي مديري الشركات بأن التدقيق التشغيلي لا يزال متدنياً في أكثر المجالات، وأن الإدارة تطمح بشكل عام إلى رفع مستوى التطبيق لأنشطة التدقيق التشغيلي في بعض المجالات دون سواها، ولقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المدققين الداخليين بالنواحي التشغيلية.



- دراسة القطاني (2007 م)، بعنوان: " أثر خصائص البيئة التقنية وتكنولوجيا المعلومات في مخاطر الرقابة التشغيلية - دراسة تحليلية في المصارف الأردنية ".

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر خصائص البيئة التقنية وتكنولوجيا المعلومات على مخاطر الرقابة التشغيلية في المصارف الأردنية من وجهة نظر العاملين في دوائر الرقابة والتدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين لهذه المصارف، وذلك من خلال استبانة وزعت على كافة العاملين في دوائر الرقابة والتدقيق في المصارف الأردنية، بالإضافة إلى مكاتب التدقيق التي تقوم بالتدقيق على أعمال المصارف، ولقد توصلت الدراسة بأن على الإدارة العليا الاستفادة من انخفاض أسعار نظم تقنية المعلومات وتكلفة استخدامها في تلبية الاحتياجات التشغيلية في ضوء التطور المستمر للصناعات المصرفية وتنوع أشكالها، ولقد أوصت الدراسة بأن توفر خصائص البيئة التقنية وتكنولوجيا المعلومات في المصارف الأردنية يؤثر بدرجة عالية في حجم المخاطر التشغيلية التي تتعرض لها الأنظمة الرقابية الداخلية في المصارف الأردنية.

- دراسة المدلل (2007 م)، بعنوان: " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري _ دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في سوق فلسطين للأوراق المالية " .

هدفت الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في جميع شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على جميع وحدات التدقيق الداخلي في تلك الشركات ، وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أن وحدات التدقيق الداخلي تقوم بدور جيد في ضبط الأداء المالي والإداري داخل تلك الشركات ، وأنه توجد علاقة كبيرة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية لوحدات التدقيق الداخلي للشركات وبين ضبط الأداء المالي والإداري فيها ، هذا وقد أوصت الدراسة بضرورة توفر الموارد المالية والبشرية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي داخل هذه الشركات، وضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين ، إضافة إلى ضرورة فصل قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية (وذلك في الشركات التي يتبع التدقيق الداخلي فيها للدائرة المالية) .



• دراسة القطيش (2010م)، بعنوان " تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني ".

هدفت الدراسة إلى بيان مدى الحاجة إلى الأخذ بأسلوب تدقيق الأداء، و مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي في الأردن لتلبية أغراض تدقيق الأداء، وتقديم المقترحات لتطويره، ولتحقيق أغراض الدراسة تم إعداد استبانة وزعت على المدققين الحكوميين في وزارة المالية، ودائرة الموازنة العامة، ولقد تبين للباحث قصور النظام الحالي في توفير المعلومات الملائمة لتدقيق كفاءة وفاعلية الأداء، كما تبين ضرورة تطوير أسلوب التدقيق الحالي بالتوجه إلى استخدام تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، كما أوصت الدراسة إلى ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي تدريجياً باتجاه أساس الاستحقاق وعلى مراحل، كونه الأساس الذي يوفر المعلومات الملائمة لقياس وتدقيق الأداء، والأساس الذي يتلاءم مع موازنة البرامج والأداء.

• دراسة الناصر (2010م)، بعنوان: "التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في تحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية".

هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية المؤشرات غير المالية إلى جانب المؤشرات المالية في تقييم الأداء التشغيلي، وذلك استناداً إلى النماذج الحديثة في تقييم الأداء المستمدة من بيئة التصنيع الحديثة، والتي تقتضي التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية في تقييم الأداء، ومن هنا فقد تمت دراسة إمكانية تقييم أداء بعض الخطوط الإنتاجية في معمل الألبسة الولادية في الموصل باستخدام المؤشرات غير المالية، وذلك من خلال إجراء المقابلات الشخصية مع إدارة المعمل ومدراء الأقسام الإنتاجية، وتصميم استبانة وتوزيعها على الإدارات والأقسام الإنتاجية والإدارية في المعمل، وكان من أهم النتائج والتوصيات أن عملية تقييم الأداء التشغيلي في عينة البحث باستخدام المؤشرات المالية لوحدها تعد غير كافية، وأنها بحاجة إلى استخدام المؤشرات غير المالية حتى يتحقق التكامل في عملية تقييم الأداء.



- دراسة الصواف (2011م)، بعنوان " أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية " .

هدفت الدراسة إلى التأكيد على أهمية دور الرقابة والتدقيق الداخلي في حماية المصارف واستمراريتها، نظراً لدورها في تحجيم المخاطر التشغيلية، من خلال استبانة وُزعت على عينة البحث في مدينة الموصل، واعتماداً على نتائج التحليل التي دعمت فرضية البحث وأهدافه تم التوصل إلى اتفاق أهمية غالبية أفراد العينة على أهمية الرقابة والتدقيق في درء المخاطر التشغيلية، كما أن هناك علاقة ارتباط معنوية بين إدارة الخطر في المصرف وأنواع المخاطر التشغيلية، وهذا بدوره يبين دور الرقابة والتدقيق الداخلي في دعم إدارة الخطر، ولقد أوصت الدراسة على التأكيد على أن يكون الهدف من الرقابة الداخلية والتدقيق هو تقليل الأخطاء، وتقليص حجم الأخطار التي قد يتعرض لها المَصْرِف في ظل الظروف الاقتصادية العالمية.

ثانياً - الدراسات الأجنبية :

- دراسة Daujotait and Macerinskiene (2008 م) ، بعنوان :

" Development of Performanc audit in public sector " .

هدفت الدراسة إلي معرفة واقع تدقيق الأداء الحكومي في مدينة (فيلينس) بليتوانيا ، حيث بينت الدراسة أن تدقيق الأداء ما هو إلا تحقيق لأهداف المنشأة من خلال العلاقة بين المدخلات والمخرجات ، من أجل تحقيق الكفاءة والفعالية ، وحسن استخدام الموارد الاقتصادية ، وذلك من خلال مقارنة لأداء المدققين الإداريين في مكتب التدقيق الوطني الحكومي خلال السنوات ما بين (2006-2002) ، ولقد توصلت الدراسة إلي أن تدقيق الأداء الحكومي في تحسن مستمر ، وانه يتأثر بالعديد من العوامل مثل التغيير في وظائف وأنشطة الحكومة ، سياسات السوق والإدارة ، مستخدمي المعلومات في الوحدات الحكومية ، وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة اعتبار تدقيق الأداء وسيلة بيد الإدارة لخدمة مختلف الوحدات والإدارات الحكومية من أجل تحقيق التقدم الاقتصادي .



• دراسة Anderson and Nilsson (2011م) ، بعنوان:

"Financial or performance auditing ,the role of elect auditors in Swedish Municipality".

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان المدققين في (بلديات السويد) يُركزون في تقاريرهم على التدقيق المالي أم التدقيق التشغيلي، وذلك نظراً للدور الحيوي ال تلعبه البلديات داخل السويد، وباعتبار أن ذلك سؤالاً مهماً في القطاع العام، إضافة لتغيير مسؤوليات المدقق وواجباته، وذلك من خلال فحص تقارير المدققين لعينة من بلديات السويد ذات الحجم الكبير وذلك بسبب قيود الوقت، وتوصلت الدراسة إلى أن معظم تقارير المدققين تُركز على الجانب المالي أكثر من الجانب التشغيلي كما أن هناك علاقة بين حجم البلدية ومدى تطبيق التدقيق التشغيلي، كما أوصت الدراسة بضرورة أن تشمل الدراسات المستقبلية البلديات ذات الحجم الصغير، لأن هذا سوف يجعل النتائج أكثر دقة.

• دراسة Khalili et.al. (2012م)، بعنوان:

"prioritizing The factors influencing The Development Of Operational Audit".

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل التي تؤثر على تنمية وتطوير التدقيق التشغيلي في مدينة (طهران) آخذين بعين الاعتبار أن تطوير التدقيق التشغيلي يعتمد على ثلاثة عوامل وهي: الأفراد، وظروف البيئة، وكذلك ظروف المنظمة، وذلك من خلال استبانة وُرعت على عدد من المدققين، وبعد استخدام التحليل الإحصائي لعينة الدراسة تبين أن التدقيق التشغيلي مازال بحاجة إلى المزيد من التطوير لكي يصل إلى المستوى المطلوب، كما اقترحت الدراسة بأنه لابد من عمل دورات للأفراد لتطوير مهاراتهم فيما يخص التدقيق التشغيلي، وكذلك إيجاد لجان تهتم بالتدقيق التشغيلي وتضع معايير في ذلك، مع ضرورة إبداء اهتمام بالمديرين المهنيين في المستويات الإدارية العليا، كذلك من الضروري وضع نموذج لتطبيق التدقيق التشغيلي.



• دراسة Minu (2012م)، بعنوان:

"Impact of performance audit On Government Social program – Case Study On forest management In Bangladesh with particular focus on social forestry".

هدفت الدراسة إلى معرفة دور تدقيق الأداء في تحقيق شفافية ومصداقية أداء البرامج الحكومية الاجتماعية في مكافحة الفقر في (بنجلادش)، وذلك بالتطبيق على البرنامج الاجتماعي (Social forestry) وهو برنامج يهدف إلى تحقيق الاحتياجات الأساسية للفقراء من خشب ووقود وغيره، وذلك من خلال استبانة وُزعت على مجموعة من الأفراد المنتفعين من البرنامج وكذلك العاملين في هذا البرنامج وبعض المدققين المنتفعين، وبعد التحليل الإحصائي للاستبانة تبين أن الفقراء يزدادون فقراً عند قيامهم بسداد فوائد القروض التي يحصلون عليها من هذه البرامج، كما توصلت الدراسة أيضاً أن تدقيق الأداء لبرنامج (Social forestry) ساهم في تحسين مستوى معيشة الفقراء واكتفائهم ذاتياً فهو بدون فوائد، كما أوصت الدراسة أيضاً بأن تشمل الدراسات المستقبلية المختصة برامج أخرى تحد من درجات الفقراء.

• دراسة Nikjoo et.al. (2011م) : بعنوان

"Relationship Between Operational Auditing the public response in Iran " .

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع التدقيق التشغيلي الحكومي في (إيران) وما يتمتع به من شفافية قد تحسّن من جودة الخدمات الحكومية، وذلك انطلاقاً من أن هدف التدقيق سواء كان خاصاً أم حكومياً لم يعد يقتصر على المجال المالي فقط، وإنما تعداه إلى المجال غير المالي وهو تدقيق الأداء، ومن أجل ذلك قام (نيكجوو وزملاؤه) بتوزيع استبانة على مجموعة من المدققين الحكوميين في إيران، وبعد تحليل الاستبانة وإجراء الاختبارات المناسبة تبين أن التدقيق الحكومي في إيران في تقدم مستمر يوماً بعد يوم، ولكنه ليس بدرجة الجودة المطلوبة، وكان من أبرز توصيات هذه الدراسة ضرورة تبني الوحدات الحكومية مجموعة من المعايير والقواعد التي قد تحسّن من أداء الوحدات الحكومية للعمل بمزيد من الكفاءة والفعالية.



ما يُميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

تعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة، ولكن ما يُميز هذه الدراسة أنها تناولت واقع التدقيق التشغيلي ككل من حيث فحص وتحليل الهيكل التنظيمي، والخطط والأهداف والسياسات والإجراءات، والإمكانات المادية والبشرية، وأنظمة الرقابة المتبعة وهو الذي لم تتناوله أي من الدراسات السابقة بصورة مجتمعة، كما أن معظمها تناول بعض جوانب التدقيق التشغيلي في بيئات عربية وأجنبية مختلفة، ولكن ركزت هذه الدراسة على واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في بيئتنا المحلية، إضافة إلى أن الدراسات التي ركزت على هذا الموضوع في قطاع غزة تكاد تكون معدومة.



الفصل الثاني

التدقيق التشغيلي

❖ مقدمة

❖ تعريف التدقيق التشغيلي

❖ أهداف التدقيق التشغيلي

❖ العلاقة بين التدقيق المالي والتشغيلي

❖ أنواع التدقيق التشغيلي

❖ المنهج العام للتدقيق التشغيلي

❖ معايير التدقيق التشغيلي

❖ من الذي يقوم بالتدقيق التشغيلي ؟

❖ صفات المدقق التشغيلي



الفصل الثاني

التدقيق التشغيلي

مقدمة :

لقد ساهمت الهيئات والجمعيات المهنية للمحاسبة والتدقيق في تطوير دور التدقيق في حماية أصول المشروع من الضياع والسرقة، إلى تقديم خدمات للإدارة عن طريق فحص وتقييم أوجه النشاط المختلفة للمشروع (الإنتاج، التسويق، التمويل.....)، والمساعدة في تحقيق الوفورات الاقتصادية، وتجنب الإسراف والضياع في استخدام الموارد، وكان من مظاهر هذا التطوير ما أصدرته هذه الهيئات والجمعيات من آراء وتوصيات لتوسيع نطاق عمل مدقق الحسابات الداخلي؛ لكي يذهب إلى ما وراء الرقابة المالية والمحاسبية، ليغطي جميع نواحي النشاط داخل المشروع، وكذلك ضرورة خروج مدقق الحسابات الخارجي عن النطاق التقليدي لعمله، والذي يتمثل في إبداء الرأي الفني والمحايد عن مدى صدق تمثيل القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي إلى نطاق جديد وهو تقديم الخدمات للإدارة، ولقد كان من نتيجة ذلك الاتجاه الأخير قيام العديد من مكاتب التدقيق الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية بتكوين قسم خاص بالخدمات في الوقوف على المشاكل التي تواجه الإدارة، وكذلك تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى أداة جديدة تعمل على خدمة الإدارة وترشيد قراراتها، وهذه الأداة هي "التدقيق التشغيلي" (محمود وآخرون، 2011، 229).

تعريف التدقيق التشغيلي :

لاشك أن تعدد المُسمَّيات المستخدمة لوصف هذا النوع من التدقيق يشير إلى تنوع الجوانب والمجالات التي يغطيها، ومن هنا حظي التدقيق التشغيلي باهتمام المحاسبين والمراجعين في السنوات الأخيرة ، كما تعددت المحاولات التي بُذلت للتوصل إلى مفهوم شامل ومحدد له، ومن هذه المحاولات :

- " اختبار مستقل وموضوعي لإدارة المنظمة وبرامجها، أو وظائفها لأغراض تكوين أو إبداء الرأي حول ما إذا كانت المنظمة قد أُديرت بشكل اقتصادي وكفؤ وفاعل، وأن كفاءة الإجراءات الداخلية تساعد في تعزيز وتطوير الاقتصاد والكفاءة والفعالية، بالإضافة إلى اقتراح الوسائل التي يتم من خلالها تحسين الممارسات الإدارية بما ذلك إجراءات رقابة الأداء " (القطيش، 2010، 23).



• " تدقيق منهجي منظم للإجراءات والطرق التي تُتبع في تشغيل التنظيم، أو جزء منه لتقييم الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد، وبالتالي الهدف من هذا التدقيق هو تقييم الأداء، وتحديد أي المجالات التي تحتاج إلى تحسين وتطوير في الأداء مع إبداء التوصيات الخاصة " (السيد، 2010، 157).

• " الفحص الشامل للوحدة أو المنظمة لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقاً لطريقة القياس المحددة ضمن الأهداف الإدارية، وذلك للتحقق من كفاءة وفعالية واقتصادية العمليات " (النونو، 2009، 23).

• " فحص للجوانب التشغيلية للمنشأة، بهدف معرفة مدى تحقيقها للكفاءة والفعالية والاقتصادية، من أجل تقديم التوصيات المناسبة " (Australian National Audit Office, 2011, 19)

• " أداة تستخدمها المنظمة لتحقيق الكفاءة والفعالية، وإقامة نظام لمعالجة أي مشاكل محتملة " (The institute of cost and works Accountants Of India) (2010, 388)

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن التوصل لتعريف شامل للتدقيق التشغيلي بأنه " أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمشروع، ويشتمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعية بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية، وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة، والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية ".

ومن التعريف يمكن أن نستنتج الآتي:

- توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الداخلي ليشمل الأعمال التشغيلية يعد تطوراً منطقياً ينتج من التفويض الأساسي للمراجع الداخلي لحماية مصالح المنشأة.
- مفهوم التدقيق التشغيلي هو توسيع لنطاق المراجعة الداخلية ليتضمن وضع الضوابط الرقابية في المجالات الإدارية والتشغيلية وتقييمها.
- التدقيق التشغيلي يتناول ثلاثة جوانب أساسية لأداء المنشأة هي الاقتصادية، والكفاءة والفعالية :



- الاقتصادية (Economy) : ويقصد بها الحصول على الموارد اللازمة بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة (ISSAI, 2004,15).
- الكفاءة (Efficiency) : وهي تعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام كمية محددة من الموارد، أو تحقيق مستوى معين من المخرجات باستخدام أقل قدر من الموارد (الهبيل، 2013، 22).
- الفعالية (Effectiveness) : وهي تعبر عن مدى تحقيق نشاط ما لأهدافه المحددة مسبقاً (Carmichael , 2001 , 3).

أهداف التدقيق التشغيلي :

- يتضح من العرض السابق لمفهوم التدقيق التشغيلي أنه يسعى لتحقيق الأهداف الآتية (Ratliff and Reding , 2002 , 195) و (حجازي ، 2010 ، 210) :
- إبداء الرأي بمدى استخدام الإدارة لمواردها المتاحة (البشرية والمادية)، ويتضمن ذلك بطبيعة الحال إظهار نواحي الضياع، وعدم الكفاءة في كافة العمليات والأنشطة للقضاء عليها، وترشيد استخدام الموارد الاقتصادية للمشروع.
 - معاونة الإدارة على ترشيد قراراتها عن طريق اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء التي يتعرض لها المشروع، واقتراح وسائل التصحيح الملائمة، ثم إمداد الإدارة بهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين إنجازها في المستقبل .
 - فحص وتحليل الهيكل التنظيمي لمساعدة الإدارة في تنمية مواردها .
 - تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة.
 - البحث عن الاختناقات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها، وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرق التصحيح المناسبة.
 - مساعدة الإدارة في إنجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة.
 - تقديم العون للإدارة في مجال تحديد النواحي غير الضرورية فيما يزاوله المشروع من أنشطة، وإذا ما تم الاستغناء عنها قد يتحقق وفر في التكاليف وزيادة في الإيرادات.



العلاقة بين التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي :

يتشابه التدقيق المالي مع التدقيق التشغيلي في كثير من الخصائص، فالمدقق في كل منهما يقوم بعملية التخطيط لعملية المراجعة بعناية قبل البدء في عملية الفحص والتقييم، كما أن الأدوات والأساليب التي يلجأ إليها المدقق التشغيلي هي تقريباً نفس الأدوات التي يلجأ إليها المدقق المالي للحصول على المعلومات اللازمة لإجراء عملية الفحص والتخطيط (يوسف، 2002، 25) ، ورغم ذلك فإن هناك اختلافات بينهما كالاتي :

جدول رقم (1)

أوجه الاختلاف بين التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي

التدقيق التشغيلي	التدقيق المالي	وجه المقارنة	مسلسل
يهتم بفحص وتحليل العمليات المالية وغير المالية، ويركز على الكفاءة والفعالية، وبالتالي فهو ينظر إلى المستقبل.	يهتم بفحص السجلات المالية والمحاسبية والمستندات المؤيدة لهما، والتحقق من صدق وعدالة القوائم المالية، وبالتالي فهو يتعلق بالماضي.	الهدف	1
تعتبر الإدارة هي المستفيد الرئيس من نتائج التدقيق التشغيلي.	حيث يعتبر المساهمون (الحاليون والمرتبون) والبنوك والجهات الحكومية وباقي الأطراف ذات المصلحة المستخدمة للتقارير المالية هم الجهات المستفيدة في المقام الأول من نتائج التدقيق المالي.	الأطراف المستفيدة	2
يتطلب التدقيق التشغيلي مهارات متنوعة وقدرة عالية على التحليل والإقناع وتحديد مواطن المشاكل، ومعرفة بكثير من العلوم.	يعتمد المدقق المالي في فحصه للسجلات، ومراجعته للقوائم المالية على خبرته المحاسبية.	المؤهلات العلمية	3
تتم بصفة مستمرة، وغالباً من خلال إدارة المراجعة الداخلية بالمنشأة.	تتم غالباً في نهاية العام من خلال المراجع الخارجي " مدقق الحسابات " .	توقيت القيام بعملية التدقيق	4

المصدر : إعداد الباحثة



أنواع التدقيق التشغيلي :

هناك ثلاث مجموعات واسعة لعمليات المراجعة التشغيلية، وهي المراجعة الوظيفية (functional) ، والمراجعة التنظيمية (organization) ، بالإضافة إلى مراجعة المهام الخاصة (Special assignment) (العازمي، 2012، 20-21) :

■ المراجعة التشغيلية الوظيفية :

حيث يقوم المدقق عند قيامه بعملية المراجعة بتتبع العملية أو النشاط محل التدقيق منذ بداية العملية إلى نهايتها، فالعمليات قد تشترك في إنجازها وحدة أو أكثر داخل المنظمة، فمثلاً عملية شراء لوازم في المنظمة مشتركة بين الدائرة التي طلبت تلك اللوازم والدائرة المالية ولجنة العطاءات المختصة في المنظمة، وهناك يقوم المدقق بمتابعة وتدقيق العملية منذ وضع مواصفات اللوازم المراد شراؤها، وحتى تسديد قيمة هذه اللوازم أو المشتريات، ومن أهم مميزات المراجعة التشغيلية أنها تسمح بتوافر ميزة التخصص في المراجعين .

■ المراجعة التنظيمية :

وهنا يُركز المدقق اهتمامه على الوحدة التنظيمية داخل المنظمة، ويقوم بإخضاع جميع عملياتها وأنشطتها لعملية تدقيق وتحليل وتقييم يشمل فحص وتدقيق أهداف وخطط وسياسات وإجراءات هذه الوحدة وعلاقتها بالوحدات الأخرى، وفي مثل هذا النوع من التدقيق التشغيلي فإن المدقق لا يخرج عن الحدود التنظيمية للوحدة أو الدائرة محل التدقيق، وذلك بعكس التدقيق الوظيفي الذي لا بد وأن يشمل جهات أخرى غير الوحدات الإدارية محل التدقيق .

■ مراجعة المهام الخاصة :

ويتميز هذا النوع من التدقيق التشغيلي بأنه فحص وتقييم أحد المجالات داخل التنظيم فقد يكون نشاط ما أو جزء منه يتم تدقيقه نظراً لأهميته، أو أنه يواجه بعض المشكلات التي يجب معرفتها وإيجاد الحلول الملائمة لها، مثل تحديد سبب عدم فعالية نظام تشغيل البيانات إلكترونياً .

المنهج العام للتدقيق التشغيلي :

تختلف مراحل التدقيق التشغيلي باختلاف طبيعة المشروع، وطبيعة المجال الذي سيخضع للفحص والتحليل التشغيلي، ويمكن حصر المراحل التي يمر بها التدقيق التشغيلي في الآتي:



أولاً - التخطيط :

يمثل التخطيط إحدى الجوانب الأساسية والضرورية لعملية المراجعة التشغيلية لإمكان إتمام المراجعة بكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب، وقبل البدء بعملية التدقيق لابد من تحديد الأهداف من المراجعة التشغيلية ومجال عملية المراجعة، وطرق تحديد الأهداف (ISSAI , 47, 2004) وأهم خطوتين في التخطيط هما:

- **الدراسة المبدئية لبيئة المنشأة :** يجب على المدقق التشغيلي أن يفهم طبيعة نشاط المنشأة فهماً كافياً ، كما يجب عليه أن يحصل على معلومات عن الصناعة التي تتبعها المنشأة، وكذلك معلومات كاملة وكافية عن الهيكل التنظيمي للمنشأة، والأهداف، والخطط، والسياسات، والإجراءات، وأنظمة الرقابة المتبعة، والمسؤوليات والاختصاصات المخولة للمسؤولين عن إنجاز العمليات، وكذلك التعرف إلى مواطن المشاكل والمخاطر التي تتعرض لها المنشأة، وهذه المخاطر يُقصد بها أي عوامل تتعرض لها بيئة المنشأة وتعيقها في تحقيق استراتيجياتها، كما لابد من اختيار فريق للمراجعة على درجة عالية من الكفاءة وضرورة التنسيق مع وحدة النشاط محل المراجعة للحصول على الحد الأقصى من التعاون مع العاملين بالوحدة محل المراجعة أثناء القيام بعملية التدقيق التشغيلي (Jarbou , 2008 , 47-50).

- **تنفيذ برنامج المراجعة :** ويتم إعداده عند الانتهاء من الدراسة المبدئية، كما يعتبر تطوير برنامج عملية المراجعة حجر الزاوية لتخطيط عملية المراجعة التشغيلية، ويستخدم كخطة تفصيلية لعملية المراجعة التشغيلية، حيث يشتمل على جميع الاختبارات المراد فحصها وتوقيت القيام بها وعمليات الفحص، والوقت المخطط، والوقت الفعلي لإنجاز ومتابعة العمل، ومتى يتم إنجاز العمل ومتى يتم متابعته، وما إذا كان العمل المنجز ينتج أي استثناءات ومن هنا أشار بعض الكُتَّاب إلى أن برنامج التدقيق يجب أن يتطور محتواه لكي يصبح أداة إدارية فعالة (جمعة، 2009، 274-272).

يتضح مما سبق أن مرحلة التخطيط في التدقيق التشغيلي مماثلة للتخطيط في التدقيق المالي، ولكن يتمثل الفرق الرئيسي بين التخطيط في التدقيق التشغيلي والمالي كالاتي (أرينز ولوبك، 2002، 1049) :

- التنوع الشديد في عمليات المراجعة التشغيلية، وبسبب ذلك التنوع من الصعب أن يتم تقرير الأهداف المحددة للمراجعة التشغيلية، وكل ذلك يعتمد على ظروف البيئة المحيطة، فالأهداف الخاصة بالمراجعة التشغيلية لفعالية نظم الرقابة الداخلية على خزينة المصروفات



النثرية ستختلف بشكل واضح عن تلك الخاصة بالمراجعة التشغيلية لكفاءة قسم البحوث والتطوير .

- كما يتمثل الاختلاف الآخر في أن تعيين أفراد فرق عمل المراجعة غالباً ما يكون معقداً في المراجعة التشغيلية مقارنة بنظيرها في المراجعة المالية، ويرجع ذلك إلى توسيع مهمة المراجعة، فليس فقط المجالات تتنوع وإنما أيضاً الأهداف داخل هذه المجالات تستلزم مهارات فنية خاصة، فعلى سبيل المثال فإن المراجع قد يحتاج خلفية هندسية عامة لتقييم الأداء في بناء المشروعات الهندسية.
- وأخيراً من الضروري قضاء وقت أطول مع الأطراف ذات المصلحة في إجراء المراجعة والتي اتفقت على شروط المراجعة ومعايير التقييم في مراجعة التشغيل بالمقارنة مع المراجعة المالية.

ثانياً - جمع الأدلة حول الأداء :

يجب أن يحصل المدقق التشغيلي على الأدلة التي تدعم نتيجة عملية المراجعة، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية وجيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة معقولة، ويحصل المدقق على تلك الأدلة من خلال الفحص والاستفسارات والملاحظات (Hayes et.al. 2010,380) وترى الباحثة أن المقابلات الشخصية لا غنى عنها عند أداء المراجعة التشغيلية، حيث تساعد المدقق في الحصول على المزيد من المعلومات، خاصة إذا تم التخطيط الجيد لها، كما ينبغي على المدقق تجميع الأدلة وكافة المعلومات التي حصل عليها في أوراق العمل كما هو الحال في المراجعة المالية، حيث تساعد تلك الأوراق المدقق، خاصة إذا تم إعدادها بطريقة منهجية على توثيق تلك الأدلة وتقديم الدعم المساند لتقرير المراجعة، وتوفير دليل مرجعي للمراجعات اللاحقة، كما أنها تمثل دليل إثبات على ما تم إنجازه من أعمال.

ثالثاً - تحليل وفحص الانحرافات :

على المدقق في هذه المرحلة التفرد بين الانحرافات المهمة وغير المهمة، وكذلك عليه التفرد بين الانحرافات التي تحققت في الماضي والتي قد يمكن تصحيحها، كما أن اهتمام المدقق الأساسي يجب أن يتركز على الأثر المهم للشركة في حال استمرار الانحرافات في المستقبل، وحتى يستطيع المدقق تحديد أسباب الانحرافات يجب أن يقوم بإجراء تحليل لهذه الأسباب بعناية؛ حتى يمكن التعرف على المحركات الحقيقية للخلل في أداء العمليات، وهذا



يتطلب منه أن يكون على قدر كبير من الحيطة والحذر، بالإضافة إلى قدرته على التحليل السليم وإصدار الأحكام (جمعة ، 2009 ، 39).

رابعاً - التوصية باتخاذ الإجراءات التصحيحية :

وهنا يجب على المدقق اقتراح التوصيات اللازمة بالإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح الانحرافات عن المعايير، ويجب أن تكون هذه التوصيات منطقية وممكنة التطبيق، وعلى المدقق مناقشة كل الإجراءات التصحيحية المقترحة مع الأفراد المعنيين للحصول على أفكارهم وضمن تأييدهم لها، إذ إن إتاحة الفرصة لأفراد التشغيل للمشاركة في إعداد التوصيات سوف تجعلهم أكثر التزاماً بتنفيذها، وبالتالي لن يكون هناك محل لعدم تطبيقها، نظراً لأنها لم تُفرض عليهم، ولكن اشتركوا في إعدادها بأنفسهم (يوسف ، 2002 ، 38).

خامساً - إعداد تقرير المراجعة عن النتائج :

لاشك أن صيغة التقرير في المراجعة التشغيلية تختلف حسب طبيعة عملية المراجعة لكل وحدة نشاط، على العكس من الصيغة المعيارية التي يتضمنها تقرير المراجعة في ظل مراجعة القوائم المالية، حيث يجب أن يتضمن التقرير ما يلي : (لطي، 2005، 210)

- بيان بأهداف ونطاق عملية المراجعة.
- تعليقات وحدة النشاط محل المراجعة.
- المقترحات الخاصة بالتحسين.
- ملخص بالنتائج.
- الوصف العام للعمل المؤدى في عملية المراجعة.
- ينبغي على المراجع أو مساعديه العمل على متابعة التقرير للتعرف على مدى الاستجابة لنتائجه والتوصيات الواردة فيه، ويجب أن يستغل المراجع هذا الموقف لاختبار توصياته ولذلك يجب على المراجع عند إعداد توصياته وكتابة تقريره أن يسأل نفسه السؤال الآتي:

"If we are asked to implement our recommendations , would we be able to ?"

(يوسف ، 2002 ، 39).



مما سبق يتضح أن هناك اختلافين رئيسيين بين تقارير المراجعة التشغيلية والمراجعة المالية يؤثران على إعداد تقارير المراجعة التشغيلية، حيث يشكل الاختلاف الأول في عمليات المراجعة التشغيلية عادة في إرسال التقرير إلى الإدارة فقط مع نسخة إلى الوحدة محل المراجعة حيث إن نقص مستخدم الطرف الثالث للتقرير يخفض من الحاجة إلى وجود صيغة معيارية في تقارير المراجعة التشغيلية، أما الاختلاف الثاني فهو يتمثل في أن تنوع عمليات المراجعة التشغيلية يستلزم أن يتم تفصيل التقرير بحيث يتلاءم مع نطاق عملية المراجعة ونتائجها وتوصياتها، ويترتب على الجمع بين هذين العاملين عدد من الاختلافات في تقارير المراجعة التشغيلية، وغالباً ما يأخذ كتابة التقرير مقداراً كبيراً من الوقت لإبلاغ نتائج المراجعة وتوصياتها بوضوح (أرينز ولوبك، 2002 ، 1050).

وإضافة إلى ما سبق ترى الباحثة أن إجراء المتابعة اللازمة أمراً مهماً في المراجعة التشغيلية، حيث يتمثل الغرض منها في متابعة ما إذا كانت التغييرات المطلوب عملها في ضوء التوصيات المقدمة للإدارة قد تم القيام بها، وإذا لم تقم بذلك يتعين تحديد الأسباب الملائمة.

متطلبات التدقيق التشغيلي :

حيث يقصد بها المفاهيم الأساسية أو الإرشادات أو القواعد التي يسترشد بها المدقق في تقييم عمله، للتأكد من أن هذا العمل قد نُفِّذَ في ضوء هذه المتطلبات التي تلقى قبولاً عاماً بين أعضاء المهنة، أي أن هذه المتطلبات تتعلق بقياس نوعية الأداء للإجراءات التي يستخدمها المدقق والأهداف التي تتحقق باستخدام هذه الإجراءات (الرماحي، 2009، 45)، وتنقسم هذه المتطلبات إلى ثلاث مجموعات :

❖ المجموعة الأولى - العامة أو الشخصية

حيث إنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات من ناحية تأهيله علمياً وعملياً ، وتشمل:

- **المتطلب الأول التأهيل العلمي والعملية:** إن التدريب اللازم للمدقق يشمل منهاجاً علمياً واسعاً، تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، كما يتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والمداولة والاطلاع على المجالات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعتنى بالمحاسبة، كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة، وإنما بالعلوم ذات العلاقة كإدارة الأعمال والاقتصاد غيرها (ميلود، 2006، 24)، وهذا المتطلب كأحد متطلبات التدقيق التشغيلي يُستخدم بشيء من التحفظ لأن التأهيل العلمي والخبرة المطلوبة في حالة



التدقيق التشغيلي تختلف إلى حد ما عما هو مطلوب في حالة التدقيق المالي التقليدي (محمود وآخرون، 239، 2011).

- **المتطلب الثاني استقلال المراجع في ممارسة عمله:** يُعتبر استقلال المراجع من المفاهيم الأساسية في عملية المراجعة، وهي تعني التزام المراجع بالحياد في أداء اختباره وتقييمه للنتائج، وكذلك في إصداره لتقرير المراجعة، ولا بد لمستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على ثقة باستقلال المراجع، فالاستقلال لا بد أن يكون في المظهر وكذلك في الحقيقة، حيث إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال يعزز من ثقة الجمهور بخدماته، ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجمهور أكثر من الحالة العقلية (Jarbou , 2008 , 28).
- **المتطلب الثالث بذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة:** ويقصد بهذا المتطلب التزام المدقق بمستوى معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة، أو بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص (الصبان، 2012، 73).

❖ المجموعة الثانية - متطلبات العمل الميداني

وهي أيضاً ثلاثة متطلبات حسب الآتي:

- **المتطلب الأول تخطيط عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين:** يجب على المدقق تخطيط عمله لكي يتم إنجاز المهمة بالشكل الفعال، حيث يتضمن ذلك دراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة، وأنظمة الرقابة المتبعة، والخطط، والأهداف، والسياسات، والإجراءات داخل المنشأة، كما يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيماً صحيحاً في مكتب المدقق وبين موظفيه، وذلك لضمان حسن سير العمل، وكلما زاد عدد الأفراد القائمين على عملية التدقيق كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات (عبد الله، 2000، 58).
- **المتطلب الثاني دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** حيث تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المدقق التشغيلي عند إعداد برنامج المراجعة، وتحديد



الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيقه إجراءات المراجعة، وإن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضاً العمق المطلوب في فحص الأدلة، والوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها (مسلم، 14، 2011).

- **المتطلب الثالث الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة :** من الضروري أن يحصل المدقق على أدلة مناسبة وكافية، لتكون أساساً لإبداء رأيه، ولا بد من تحديد أهداف المراجعة، وأنواع وإجراءات المراجعة الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويُشار لخطة المراجعة المحتوية على أهداف وإجراءات محددة باسم " برنامج المراجعة " (الزايغ، 2006، 16).

❖ المجموعة الثالثة - متطلبات إعداد التقرير:

لا يمكن استخدام معايير إعداد التقرير والخاصة بالتدقيق المالي التقليدي، كمتطلبات إعداد التقرير في حال التدقيق التشغيلي، ويرجع ذلك إلى أن تقرير المدقق يمثل خلاصة ما توصل إليه من نتائج خلال عمليات الفحص والتقييم، والتي لا شك أنها تختلف في كل من التدقيق المالي والتشغيلي، ومن ثم فإن الأمر يتطلب ضرورة إيجاد مجموعة من المتطلبات لإعداد تقرير التدقيق التشغيلي تتمشي مع الطبيعة المميزة لمجالات الفحص والتقييم والنتائج المتوقعة، ومن هنا ينقسم التقرير إلى أقسام عدة (محمود وآخرون، 2011، 241-240) :

- **القسم الأول:** ويشتمل على وصف لطبيعة وهدف المراجعة متضمناً المجالات الإدارية والوظائف، وأوجه الرقابة والأنشطة التي خضعت لعملية التدقيق، مع ضرورة الإفصاح عن المجالات التي لم يتم تدقيقها.
- **القسم الثاني:** ويشتمل على متطلبات وإجراءات التدقيق التشغيلي والتي وجدها التدقيق ملائمة للقيام بالمهام المطلوبة منه، مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف البيئة المحيطة .
- **القسم الثالث:** ويشتمل على حكم شخصي من المدقق لأداء الإدارة على ضوء ما قُدم إليه من قرائن ومعلومات.
- **القسم الرابع:** ويشتمل على النتائج الأساسية من عملية الفحص والتقييم وغالباً ما يكون هذا القسم من أطول أقسام التقرير.



- **القسم الخامس:** يخصص لوصف أية عيوب أو نواحي قصور وُجدت خلال عملية الفحص والتقييم، مع ضرورة إبراز الآثار المترتبة على هذه النواحي، وكذلك يشتمل هذا القسم على اقتراحات المدقق لمعالجة نواحي القصور الموجودة والعمل على تلافيها مستقبلاً، وقد ينفصل هذا القسم ليمثل ملحقاً خاصاً مستقلاً يرفق بالتقرير لإعطاء مزيد من التفاصيل عن نواحي القصور وطرق علاجها.

من الذي يقوم بالتدقيق التشغيلي ؟

لقد تعددت وجهات النظر في تحديد من يقوم بالتدقيق التشغيلي، ولقد استندت كل وجهة نظر إلى مجموعة من الأسباب لتدعيم ما تتادي به، ومن المناسب في هذا الصدد استعراض وجهات النظر هذه، وبيان ما تستند إليه من أسباب :

– يعتقد البعض أن المدقق الداخلي يمثل أفضل الأطراف للقيام بالتدقيق التشغيلي ويستند أصحاب هذا الرأي إلى مجموعة من الأسباب، أهمها (الذنيبات، 2010، 32) :

- إن التدقيق التشغيلي هو تطور لعملية التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عملها ليذهب إلى ما وراء النواحي المالية والمحاسبية.
- يهدف التدقيق الداخلي إلى خدمة الإدارة عن طريق تحديد نطاق الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، واقتراح وسائل علاجها، وهذا يمثل في حقيقة الأمر لب عملية التدقيق التشغيلي.
- يكون المدقق الداخلي أكثر خبرة ومعرفة بمجالات نشاط المشروع المختلفة وأهدافه ومشاكله المحتملة وذلك من خلال عمله المستمر داخل المشروع.

– بينما يفضل البعض قيام مدقق الحسابات الخارجي بالتدقيق التشغيلي استناداً إلى مجموعة من الأسباب، أهمها (محمود وآخرون، 2011، 243) :

- تمتع مدقق الحسابات الخارجي باستقلال كامل عن الإدارة، ولديه خبرة مهنية تمكنه من إبداء رأي فني محايد يعزز من قيمة التوصيات للإدارة.
- اهتمام مدقق الحسابات الخارجي بفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وهي تمثل إلى حد كبير أحد المجالات الرئيسية للمدقق التشغيلي.
- الاعتقاد السائد بأن الأجهزة الخارجية على درجة عالية من الخبرة والكفاءة مع احتمال عدم كفاية الإمكانيات الداخلية للمشروع للقيام بأعباء التدقيق التشغيلي.



- إن قيام مدقق الحسابات الخارجي بالتدقيق التشغيلي يعمل على تجنب حدوث تداخل في الاختصاصات.

- هذا ويرى فريق ثالث أنه من الأفضل وجود فريق للقيام بالتدقيق التشغيلي، فمدقق الحسابات الخارجي وإن كان يتمتع بالحياد والاستقلال فليس لديه دراية بكل الحقائق الخاصة بالهيكل التنظيمي والسياسات والخطط والظروف التي يعيشها المشروع، كما أن المدقق الداخلي من ناحية أخرى ليس لديه حرية إبداء الرأي لأنه أحد العاملين، وليست لديه السلطة على إقناع الإدارة بضرورة قبول ما يقدمه من توصيات، إذن فالتدقيق التشغيلي يتطلب خبرات تزيد على الخبرات التي يتمتع بها كل من مدقق الحسابات الخارجي والمدقق الداخلي، ومن ثم ظهرت فكرة نظام فريق للقيام بالتدقيق التشغيلي، حيث يتكون من مجموعة من المختصين في المجالات التي تتناولها عمليات الفحص والتقييم، ومن الأفضل أن يكون جميع أفراد هذا الفريق من خارج المشروع حتى يتمتع بالاستقلال والحياد في إبداء الرأي (جمعة، 2009، 131).

ومن الملاحظ أن العامل المؤثر في اختيار المدقق الداخلي أو مدقق الحسابات الخارجي يرجع أساساً إلى شعور الإدارة بأهمية التدقيق التشغيلي، وإمكانيات المشروع ونوع التدقيق التشغيلي المطلوب القيام به، فإذا كنا بصدد تدقيقات إدارية ذات هدف خاص سيكون من الأوفر من حيث الوقت والتكلفة قيام مدقق الحسابات الخارجي بها، أما في حالة التدقيقات التشغيلية المستمرة فلا شك أن قيام المدقق التشغيلي الداخلي بها سيكون أجدى للمشروع (محمود وآخرون، 2011، 242) .

وترى الباحثة أن تحقيق أهداف التدقيق التشغيلي بصورة فعالة يتطلب قيام تعاون بين مدقق الحسابات الخارجي والمدقق الداخلي، حيث إن تمتع مدقق الحسابات الخارجي باستقلال كامل عن الإدارة يمكنه من إبداء الرأي الفني والمحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة في المشروع، أما المدقق الداخلي فسوف يعمل على ترشيد القرارات الإدارية من حيث إظهار نقاط الضعف في الهيكل التنظيمي والخطط والنظم والسياسات واقتراح أفضل السبل لحلها، فهو لديه الكثير من المعلومات عن المشروع والظروف التي يعمل بها.

صفات المدقق التشغيلي :

لاشك أن المدقق التشغيلي لابد أن تتوفر فيه بعض الصفات الخاصة بالإضافة إلى تأهيله العلمي والعملية حتى يستطيع القيام بمهام التدقيق التشغيلي، ومن أهم هذه الصفات (رايدر، 2002 ، 18-19) و (Salehi , 2009 , 142) :



- الإلمام التام بكامل بيئة المراجعة المراد فحصها، والقدرة على التأقلم وفقاً للظروف المحيطة.
- فهم قيم وأهداف الأفراد الذين يشكلون المؤسسة، وحسن التعامل معهم بما يخدم أهداف المؤسسة ككل.
- القدرة على معرفة مناطق المشاكل الحرجة، وتحديد المعوقات بسرعة.
- القدرة على وضع نفسه مكان الإداري لتحليل المشكلة وأن يطرح الأسئلة من منظور الإدارة، فالمدقق التشغيلي يُنظر إليه كرجل إدارة وليس كمدقق فقط.
- المهارة في توصيل نتائج التدقيق التشغيلي حيث إن نجاح المراجعة التشغيلية يقاس بمدى تطبيق التوصيات.
- **حب الاستطلاع:** وهذا ما يجعل المدقق التشغيلي يهتم بكل ما يقابله من عمليات داخل المشروع ويتساءل باستمرار عن مدى الحاجة للقيام بمثل هذه العمليات، وهل هناك طريقة أفضل وبتكلفة أقل للقيام بمثل هذه العمليات.
- **الاستقلالية:** وهي تعني البعد عن أي تحيز عند أداء المراجع اختباره، وعند تقييمه لنتائج العمليات، وكذلك عند إصداره لتقريره، وهي تشمل الأمانة والموضوعية أيضاً .

وبالإضافة إلى ما سبق ترى الباحثة أن المدقق التشغيلي لا بد أن يتصف بالصفات الآتية:

- **اتساع الأفق والشمول :** فنظراً لتشابك عمليات المشروع بصورة تجعل أن نقاط الضعف في مجال معين قد يكون لها بعض الآثار على مجالات أخرى داخل المشروع أو خارجه، مما يعني ضرورة قيام المدقق التشغيلي بدراسة شاملة للآثار المترتبة عما يقدمه من توصيات في مجال معين على مجالات النشاط المختلفة.
- **القدرة على إحداث تطوير :** حيث إن هدف الفحص والتقييم الذي يقوم به المراجع التشغيلي - بناء - مما يعني أن اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء الموجودة ما هي إلا وسيلة لتحقيق غاية ألا وهي تقديم مجموعة من التوصيات عن كيفية معالجة نقاط الضعف هذه ومنع حدوث هذه الأخطاء في المستقبل.



الفصل الثالث مجالات التدقيق التشغيلي

- ❖ مقدمة
- ❖ الهيكل التنظيمي
- ❖ الخطط
- ❖ الأهداف
- ❖ السياسات
- ❖ الإجراءات
- ❖ الإمكانيات المادية
- ❖ الإمكانيات البشرية
- ❖ أنظمة الرقابة المتبعة



الفصل الثالث

مجالات التدقيق التشغيلي

مقدمة :

لقد استخدمت عبارة القيمة المرتبطة بمراجعة النقود value for Money Auditing لوصف مفهوم المراجعة الإدارية أو التشغيلية، وغالباً ما يتم التعبير عن القيمة المرتبطة بالنقود value for Money باصطلاح E وهي الأحرف الثلاثة للاقتصاد والكفاءة والفعالية Economy Efficiency and Effectiveness، حيث يشير اصطلاح Economy إلى الحصول على الجودة والكمية الملائمة للموارد المالية والبشرية والمادية في الأوقات المناسبة وعند أدنى تكلفة، أما اصطلاح Efficiency فهو يشير إلى استخدام الموارد البشرية والمادية بهدف تعظيم المخرجات لأي مجموعة من مدخلات الموارد أو بهدف تدنية المدخلات عند أي كمية للمخرجات المرتبطة، أما تعبير Effectiveness فهو يشير إلى تحقيق الأهداف أو الآثار المستهدفة للبرامج والعمليات أو الأنشطة (لطي، 2005، 196-195)، وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف الثلاثة، لابد للمدقق التشغيلي أن يقوم بفحص الهيكل التنظيمي، والخطط والسياسات والأهداف والإمكانات المادية والبشرية وأنظمة الرقابة المتبعة داخل المنشأة وسوف يتم الحديث عن كل واحد منهم في هذا الفصل.

أولاً - الهيكل التنظيمي :

لقد شغل موضوع الهيكل التنظيمي مساحة مهمة في الفكر الإداري والتنظيمي، ولا يزال يحظى باهتمام متزايد من قبل المستشارين والمديرين؛ لأنه يعد وسيلة حيوية لمساعدة المنظمات في إنجاز أعمالها، وتحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية لكونه متغيراً رئيسياً يؤثر في العديد من المتغيرات والجوانب التنظيمية لأي منظمة (حريم والخشالي، 2006، 145-144).

كما يعتمد نجاح المنظمة في بناء هيكل تنظيمي ناجح على قدرتها في خلق بيئة عمل مناسبة، وتحقيق درجة عالية من التكيف والمواءمة بين هيكلها التنظيمي وأهدافها، وكذلك كفاءة العنصر البشري وكفاءة مواردها المالية، فبدون هيكل تنظيمي جيد ومناسب فإن العمليات التنظيمية تسير بشكل فوضوي لا تستند إلى أساس علمي متين، حيث تتخبط المنظمة وتتحرف عن مسارها وعن أهدافها، وتصبح عديمة الفائدة، وتنتج نحو التراجع والانحدار، ومن هنا يمكن تشبيه الهيكل التنظيمي بالهيكل العظمي للإنسان، كونه يتمسك بالأنظمة الفرعية المختلفة لجسم



الإنسان، فدون هذا البنيان تبقى الدوائر والأقسام المختلفة وحدات منعزلة عن بعضها (اللزوي، 2002 ، 47-49).

ويمكن تعريف الهيكل التنظيمي " بأنه إطار يحدد الإدارات والأقسام الداخلية المختلفة للمنظمة، فمن خلال الهيكل التنظيمي تتحدد خطوط السلطة وانسيابها بين الوظائف، وكذلك يبين الهيكل التنظيمي الوحدات الإدارية المختلفة التي تعمل على تحقيق أهداف المنظمة " (اللوحي، 2006، 22)، وتتم عملية بناء الهيكل التنظيمي بعدة مراحل، وهي تحديد الهدف وتحليله، وتحديد الأنشطة الرئيسية، ثم تحديد الأنشطة الاستشارية والمعاونة، ثم تجميعها في تقسيمات تنظيمية وتحديد اختصاصها وعلاقات السلطة بينها، وتحديد الوظائف الإشرافية والتنفيذية وواجبات كل وظيفة ثم تصميم الهيكل التنظيمي (عواد، 2012، 283)، وعند تصميم الهيكل التنظيمي لا بد أن تتوفر فيه بعض الخصائص لكي يكون التدقيق التشغيلي ناجحاً :

1- ضرورة مراعاة التخصص وتقسيم العمل في ظل تضخم وتعقد الأعمال لم يعد بمقدور شخص واحد أن ينهض بأعمال المنظمة بمفرده، ولا بد أن يبحث عن مساعدة الآخرين ليعاونوه في ذلك، فكان تقسيم العمل ضرورياً، وجاء التخصص استجابة لحقيقة أن الشخص الذي يستطيع القيام بوظيفة ما قد لا يستطيع القيام بوظيفة أخرى لعدم وجود التأهيل والخبرة اللازمة (أبو شيخة، 2011، 149).

2- يجب أن تؤدي الخريطة التنظيمية للمنشأة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة والمسؤولية بطريقة تسهل عملية تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ، ويعني استقلال الإدارات أن لا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارات التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول كعهدة وإدارة الحسابات، وهذا يؤدي إلى الرقابة من قسم معين على آخر؛ للحد من احتمالات ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد من المسؤول عن تلك الأخطاء (المطارنة، 2006، 209).

3 - درجة المركزية واللامركزية : تعد المركزية واللامركزية من المفاهيم التنظيمية المهمة التي ترتبط بشكل كبير بدرجة تفويض السلطات، **فالتنظيم المركزي** هو ذلك التنظيم الذي لا يتم فيه تفويض السلطات بشكل كافٍ، وبالتالي فإن الإدارة العليا هي التي تتولى اتخاذ معظم القرارات الإدارية (Rasheed، 2002، 226)، وعلى العكس من ذلك فإن اللامركزية تتميز بدرجة كبيرة من تفويض السلطات في جميع المستويات التنظيمية وبالتالي يعطي للمرؤوسين حرية أكبر في التصرف واتخاذ القرارات، ومن المفضل أن يكون هناك مزيج



مناسب من المركزية واللامركزية بما يتناسب مع موقف ووظيفة كل عمل بالمنظمة وطبيعة البيئة المحيطة والتي فيها المنظمة (عواد ، 2012، 317).

4- **مراعاة الظروف البيئية** : فالهيكل التنظيمي الجيد هو الذي يهتم بالظروف المحلية والتغيرات التي تطرأ عليها، بحيث يتكيف الهيكل التنظيمي لهذه التغيرات كالتغيرات التي تطرأ على الإنتاج أو القوى العاملة أو نوع التكنولوجيا وغيرها من عناصر البيئة المحلية (العميان، 2005، 231).

5- **ضرورة تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية والثانوية والتميز بين هذه الأنشطة ومراعاة توزيعها** : فالهيكل التنظيمي الجيد يعطي اهتماماً خاصاً للأنشطة الرئيسية، من حيث وضعها في مستوى إداري مناسب، بحيث تكون النشاطات الرئيسية والمهمة في قمة الهيكل التنظيمي أي المستويات العليا، ووضع النشاطات الأخرى بما يتلاءم مع طبيعة وموقع المستويات الإدارية داخل التنظيم (أبو كويك، 2012، 24).

6- **ضرورة مراعاة نطاق الإشراف الملائم** : ويشير هذا المفهوم إلى عدد الأفراد والنشاطات التي يمكن للرئيس أن يشرف عليها، ويديرها بكفاءة (حرب، 2011، 23)، فإذا كان النطاق ضيقاً واحتاجت المنظمة أن تقيم عدداً أكبر من المستويات الإدارية فهذا يجعل شكل التنظيم طويلاً، أما إذا كان النطاق واسعاً فإن عدد المستويات الإدارية سوف يقل، كما أن شكل التنظيم سيصبح قصيراً أو مفرطحاً، ويعكس الشكل فكرة عن درجة المشاركة والحالة النفسية للعاملين، فالتنظيم الطويل يؤدي إلى تباعد بين المستويات وشعور العاملين بقلّة أهميتهم، أما التنظيم القصير فغالباً ما يؤدي إلى التقارب، ويعطي حالة نفسية إيجابية. (برنوطي، 2008، 298).

7- **ضرورة اتباع مبدأ التفويض السليم في الهيكل التنظيمي** وهي العملية التي يعطي الرئيس للمرؤوسين الحق في القيام بوظيفة ما وإنجازها خلال فترة ما، وتتماشى المسؤوليات جنباً إلى جنب مع تفويض السلطات (Dessler, 2002, 168)، ولا بد أن يكون هناك توازن بين السلطة والمسئولية بمعنى أن السلطة المفوضة تكون على قدر الأعمال المطلوب أدائها (عامر وقنديل ، 2010، 153).

8 - **ضرورة مراعاة عنصر التكلفة** : حيث يعتبر الهيكل التنظيمي جيداً إذا تمكن المنظم من تقدير التكاليف والإيرادات المتوقعة لإنشاء الوحدات التنظيمية ، ومن ثم يقرر التقسيمات التنظيمية التي يتوقع أن تكون فوائدها طويلة الأجل، أكثر مما ستكلفه من جهود ونفقات (العميان، 2005، 231).



وترى الباحثة أنه من الأفضل أن تنظم شركات المساهمة العامة هيكلها الإدارية وفقاً للتقسيم الأفقي، حيث إن التقسيم الأفقي يقوم على إنشاء عدد من الوحدات الإدارية يتولى كل منها القيام بوظيفة متخصصة، حيث يعتبر مبدأ التخصص على قدر كبير من الأهمية، مما يؤدي إلى إتقان العمل، ويؤثر إيجاباً على كمية ونوعية العمل، فبدلاً من بناء هيكل المنظمة وفقاً للطريقة الهرمية التقليدية التي يترتب عليها سلسلة طويلة من الأفراد أو الجماعات الذين يؤدون أجزاء من عمل المنظمة (مثل قيام جماعة ببيع الإعلانات، وأخرى بتخطيط الحملات الإعلانية....) فإن التنظيم الأفقي يقوم على وجود هيكل تنظيمي مسطح، ويتم وفقاً للتنظيم الأفقي ترتيب عدد من فرق العمل التي تدير نفسها بطريقة متوازنة، ففي مثال الإعلانات السابق فإن أحد فرق الإعلانات الذي يتكون من أفراد ذوي مهارات مختلفة يكون مسئولاً عن كل الأعمال السابقة، حيث يساعد ذلك على تخفيض التكاليف وبالتالي يسهل تدقيق الأداء.

ومن الدراسات التي تناولت الهيكل التنظيمي وعلاقته بالتدقيق التشغيلي (دراسة يوسف، 2002) التي توصلت إلى عدم قدرة المراجعة الداخلية بشكلها الحالي على تطبيق المراجعة التشغيلية بسبب عدم وجود نظام جيد للاتصالات داخل التنظيم وعدم تأييد ومساندة الإدارة العليا، وعدم وضوح السلطات الممنوحة للمراجع الداخلي داخل الهيكل التنظيمي، بينما توصلت (دراسة الذنبيات وعبد الجليل، 2006) إلى أن مدى قيام المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة بالتدقيق التشغيلي فيما يتعلق بتقويم الهيكل التنظيمي لا يزال منخفضاً، كما أن نسبة الطموح لدى الإدارة لتطوير دور المدققين الداخليين فيما يتعلق بتطوير الهيكل التنظيمي مرتفعة، وهذه النسبة أعلى بكثير من النسب الخاصة بمدى قيام المدققين فعلاً بتقويم ذلك النشاط.

ثانياً - الخطط :

لقد اتفق علماء الإدارة على ضرورة التخطيط الإداري، وقد جاء التأكيد على أهميته منذ ولادة علم الإدارة في بداية القرن العشرين، حيث اعتبر (فايول) التخطيط الفعالية الأولى التي يبدأ بها الإداري عمله، وما زال هذا هو المنظور لأهمية وظيفة التخطيط في إدارة الأعمال (برنوطي، 2008، 232).

ومن هنا يعد التخطيط بوجه عام عنصراً أساسياً في العملية الإدارية، بل هو أول مراحلها وأحد ركائز العمل المنظم الرشيد الذي يجب أن يتصف به كل جهد فردي أو جماعي ومن خلاله تتحدد الأهداف الأساسية والسياسات والإجراءات (يونس، 2009، 2).



وتعتبر عملية إعداد الخطة مرحلة حساسة، وتتطلب درجة عالية من الدقة والموازنة ويمكن تعريف الخطة بأنها " خطوات تفصيلية يتم وضعها بجهد عقلي لتحديد سلوك يلتزم به العاملون في المستقبل"، وتوصف الخطة بالكفاءة إذا تمكنت عند تطبيقها من تحقيق أهدافها بأقل جهد ممكن وتحقيق نتائج إيجابية تفوق التكاليف التي تحملتها المنشأة، أي ضرورة مراعاة تحقيق التناسب بين المدخلات والمخرجات (محمود، 2011، 132-131)، وتعد عملية تحديد وصياغة الأهداف من أهم الخطوات في عملية التخطيط إن لم تكن أهمها على الإطلاق، نظراً لأنها تشكل الأساس الذي تقوم عليه مراحل عملية التخطيط اللاحقة (Stanford,2009,80).

ثالثاً - الأهداف :

تشكل الأهداف رسماً موضوعياً لما سيكون عليه الحال، ووضع العمل في المستقبل، وحتى يسهل تقييم أداء المنظمة لابد أن تتوافر في الأهداف الشروط الآتية (محمود، 2011، 126-124) :

- 1- **الوضوح** : يجب أن تعبر الأهداف عن نتائج محددة يجب تحقيقها، كأن تعبر الأهداف عن المبيعات من منتج محدد.
- 2- **القياس** : يجب أن تكون الأهداف المحددة يمكن قياسها بطريقة كمية، فلا يكفي القول أن الهدف هو تحسين مركز الشركة، وإنما يجب ترجمة ذلك في شكل نتائج يمكن قياسها.
- 3- **التسجيل** : حيث تسجل الأهداف طويلة الأجل حتى يمكن الرجوع إليها وعدم الاختلاف حولها.
- 4- **الشمول** : حيث يجب أن تغطي الأهداف كل مجالات العمل في المنظمة، لأنها تلعب دوراً رئيسياً في تحقيق رسالة المنظمة ككل.
- 5- **التناسق** : تحدد المنظمة رسالتها ثم تضع مجموعة أهداف رئيسية، وهذه الأهداف الرئيسية تقسم إلى مجموعة من الأهداف الفرعية، تختص كل إدارة أو وحدة عمل استراتيجي بهدف أو أكثر منها، وهذه الأهداف الفرعية تُقسم إلى أهداف أصغر منها، ومن هنا يجب أن تتناسق هذه الأهداف فيما بينها لأنها تعبر عن منظمة واحدة لها رسالة وأهداف واحدة.
- 6- **الالتزام الزمني** : يجب أن تلزم الأهداف بتحقيق النتائج خلال فترة زمنية محددة سواء بالنسبة للأهداف القصيرة أو الطويلة.



7- المرونة : خاصة بالنسبة للأهداف طويلة الأجل، حتى يمكنها التكيف مع المتغيرات دون الحاجة إلى إعادة دراستها وتعديلها كل فترة وبشكل متكرر، مما يفقدها قدرتها على سير العمل التنفيذي.

8- مشروعية الهدف : المقصود بمشروعة الهدف أن يكون الهدف المراد تنفيذه من قبل الفرد أو المنشأة هدفاً غير مخالف للتعاليم الدينية والعادات والتقاليد السائدة في المجتمع.

ومن الدراسات التي تناولت الخطط والأهداف وعلاقتها بالتدقيق التشغيلي (دراسة يوسف، 2002) التي توصلت إلى عدم قدرة المراجعة الداخلية بشكلها الحالي على تطبيق المراجعة التشغيلية من وجهة نظر الأفراد الذين شملهم الاستقصاء، بسبب عدم وجود معايير لأداء الأنشطة والعمليات داخل الشركة، و(دراسة الذنبيات وعبد الجليل، 2006) التي أشارت إلى أن مدى قيام المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة بالتدقيق التشغيلي فيما يتعلق بالخطط والأهداف لا يزال منخفضاً، كما أن نسبة الطموح لدى الإدارة لتطوير دور المدققين الداخليين فيما يتعلق بتطوير الخطط والأهداف مرتفعة، وهذه النسبة أعلى بكثير من النسب الخاصة بمدى قيام المدققين فعلاً بتقويم ذلك النشاط.

رابعاً - السياسات :

السياسات هي مجموعة من المبادئ والمفاهيم التي توجه مسارات جميع وحدات المنظمة بشكل موحد تجاه قضايا معينة، بغض النظر عن موقع وزمن مواجهة مثل تلك القضايا، هذه السياسات تهتدي بها الإدارات في وضع خططها الوظيفية والتشغيلية، ويسترشد بها المديرون جميعاً في اتخاذ قراراتهم، أي أنها تفيده في الاسترشاد بها لاتخاذ القرارات وعمليات التنفيذ في ظل مواجهة قضايا محددة، ولا بد للسياسات أن تكون مستوحاة من الهدف أو الأهداف التي تسعى إليها المنظمة، وأن تستخدم في تحقيق تلك الأهداف، وأن تكون السياسات عملية وممكنة التنفيذ من قبل الجميع ووفقاً للموارد المتاحة، كما أن السياسات لا بد لها من مرونة مناسبة لإمكانية تعديلها في ظل مواجهة ظروف تستلزم تعديل تلك السياسات، كما أن صيغة عرض السياسات لا بد أن تكون عمومية تحتاج من متخذ القرارات أن يفسرها بموجب متطلبات الوضع الذي هو بصدد اتخاذ قرار بشأنه، والسياسات لا تعطي تفصيلاً، وإنما هي أطر عامة للضوابط يتحرك خلالها متخذ القرار بحرية إزاء كل حال، كما أن أهداف إدارة العاملين في المنظمة تبقى بصيغتها المجردة حتى يتم التعبير عنها عملياً في انتهاج سياسات محددة (زيارة، 2009، 197).



خامساً - الإجراءات :

يقصد بإجراءات العمل داخل المنظمة أنها الخطوات التفصيلية أو المراحل التي تمر بها المعاملة من البداية إلى النهاية، وهي طرق محددة سلفاً لكيفية القيام بالأعمال، كما أنها خطط موضوعة لأجل اتباعها عند القيام بالأعمال المتكررة، وهي تترجم الخطط والسياسات العامة إلى أسلوب محدد لاتخاذ القرارات والقيام بالأعمال (عصفور، 2011، 223).

وفي حين تركز الإجراءات على التفاصيل، فإن السياسات تركز على المداخل العامة الرئيسية، ولزيادة فاعلية الإجراءات ينبغي توافر الصفات الآتية فيها (فياض وآخرون، 2010، 114):

- 1- أن تساعد على تحقيق الأهداف.
- 2- أن تستند إلى معايير محددة تسهل حصر المسؤوليات والرقابة على التنفيذ.
- 3- أن يتم تحديثها حسب الحاجة، لا أن تكون ثابتة أو جامدة.
- 4- أن تتميز بالبساطة وتتضمن درجة مقبولة من المرونة تتيح للعاملين التصرف في الحالات الضرورية وتبعدهم عن شبح الروتين الممل.

وترى الباحثة أن تحقيق الهدف هو قلب عملية التخطيط، حيث إن التخطيط يركز على كيفية بلوغ الإدارة للأهداف التنظيمية، كما أن السياسات والإجراءات تمثل كلها خطاً مستمراً، ولكنها مختلفة عن بعضها البعض في طبيعتها وأغراضها داخل المنظمة، ولكي تكون الخطط المستمرة فاعلة، فإنه ينبغي أن تأتي متسقة ومترابطة وداعمة لبعضها البعض.

سادساً - الإمكانيات المادية (الأصول) :

تمثل الأجهزة والآلات والمعدات نسبة كبيرة من إجمالي أصول الشركة، وخاصة بالنسبة للشركات الصناعية (غياضة، 2008، 38)، كما أنها تعد مصدراً من مصادر الخدمات طويلة الأجل التي تقتنى من أجل المساعدة والمساهمة في العملية الإنتاجية، وليس من أجل إعادة بيعها وتحقيق أرباح (جربوع، 2002، 36)، ولما كانت هذه الأصول تلعب دوراً مهماً في العملية الإنتاجية لأي شركة فلا بد من الاستخدام الأمثل لهذه الموارد وحتى تكون رقابة الأداء عليها فعالة يجب اتباع الآتي (حجازي، 2010، 115-114) و (عياش، 2005، 44) :



- 1- يجب أن تكون مشتريات الأصول مؤيدة بطلب الشراء وتقرير الاستلام وفاتورة المورد، كما أن الأصول المرتفعة القيمة يتطلب شراؤها اعتماد مجلس الإدارة.
 - 2- لا بد أن تكون هناك وثائق مؤيدة لتسجيل المباني والآلات والسيارات لدى الدوائر المختصة، وهذه الوثائق تثبت ملكية هذه الأصول، دون وجود أي إشارة رهن أو منع تصرف بهذه الأصول.
 - 3- ضرورة حفظ الأصل عن طريق الحصر والعد، إضافة إلى التصميم الجيد للمستندات الذي يسهل عملية الحصر والعد.
 - 4- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل، وسلطة تسجيل العمليات لتقليل احتمالات سرقة الأصول، وزيادة فعالية الرقابة عليها.
 - 5- تقسيم العمل المحاسبي بحيث لا ينفرد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها حتى نهايتها، مما يتيح ضمان تدقيق هذا العمل ويقلل من فرص الخطأ والغش والتزوير.
- إضافة إلى ما سبق ترى الباحثة أنه عند اقتناء الأصول لا بد من :
- 6- الاحتفاظ بالأصول في أماكن مناسبة حماية لها في حال وقوع أي خطر.
 - 7- الحد من عدد المتعاملين غير المصرح لهم أن يتعاملوا مع الأجهزة المختلفة من خلال إجراءات مادية، مثل حراسة وتصاريح دخول للمناطق الحساسة، أجهزة إنذار، تركيب دائرة تلفزيونية وكاميرات مراقبة.
 - 8 - حماية استخدام الأصل بحيث لا يحق للشخص استخدام الأصل إلا إذا كانت لديه الصلاحية من خلال استيفاء المستندات المطلوبة.
- ومن الدراسات التي تناولت الإمكانيات المادية وعلاقتها بالتدقيق التشغيلي (دراسة يوسف، 2002) التي أشارت إلى عدم قدرة المراجعة الداخلية بشكلها الحالي على تطبيق المراجعة التشغيلية من وجهة نظر الأفراد الذين شملهم الاستقصاء، بسبب عدم توافر الموارد والإمكانيات اللازمة لتطبيق المراجعة التشغيلية.

سابعاً_الإمكانيات البشرية :

لقد كان التركيز في العملية الإنتاجية ينصبُّ على الجوانب المادية، دون إيلاء العنصر البشري الاهتمام الذي يستحقه، لكن التطور المعرفي والإداري وما وصل إليه من الاهتمام بالعنصر البشري فرض على الإدارة الاستجابة لحاجات الأفراد ومتطلباتهم لدمجهم في العمل



والمنظمة التي يعملون فيها، وليأخذوا دورهم في إدارة وتوجيه الموارد المادية باعتبارهم العنصر البناء والمؤثر في العمل وعملية الإنتاج، فتبدلت نظرة الإدارة نحو الأفراد، فبدلاً أن يكون العنصر البشري أحد أدوات الإنتاج أصبح العنصر البشري هدف العملية الإنتاجية والتنظيمية في أي منظمة (الكلالدة، 2011، 13).

فمن هنا احتلت تنمية الموارد البشرية في الآونة الأخيرة مكانة بارزة من اهتمام الباحثين باعتبارها أحد المداخل الفعالة لرفع جودة العنصر البشري وتحسين أدائه، على اعتبار أن العنصر البشري هو منتج يجب أن تتوفر له خصائص معينة تجعله يتصف بدرجة من الجودة، حيث يدخل في تكوينه وتشكيله العديد من العوامل التي تساهم في تحقيق درجة جودة معينة له، وإن جزءاً من هذه العوامل يتواجد في البيئة الخارجية التي يولد ويعيش وينمو فيها الفرد، والجزء الآخر في أسلوب إدارته وتنميته داخل المنشأة (أحمد، 2009، 72).

وتعد عملية تدقيق أداء العاملين من السياسات الإدارية المهمة، لأنها تجبر الرؤساء على متابعة وملاحقة أداء مرؤوسيه بشكل مستمر، وإصدار حكم موضوعي على قدرة الموظف في أداء واجباته ومسؤولياته والتحقق من سلوكه أثناء العمل، ولذا يجب أن يكون هذا الأداء للعمل بكفاءة وفعالية؛ لأن ذلك يبين مدى مساهمة الفرد في الإنتاجية (رابعة، 2003، 85).

ولما كانت إدارة الموارد البشرية تلعب دوراً استراتيجياً في المنظمة، فلا بد لها أن تمارس الوظائف الآتية حتى تكون عملية تدقيق الأداء فعالة :

1 - تحليل الوظائف : وهي تعني جمع المعلومات الخاصة بالوظيفة، بهدف تحديد ووضع الوصف الكامل لها، وشروطها أو محدداتها، ومن الملاحظ أن كل وظيفة تنقسم إلى مجموعة من المهام، وكل مهمة تتكون من عدة أنشطة (أبوزايد، 2008، 13).

2- تخطيط الموارد البشرية : إن عملية تخطيط الموارد البشرية هي العملية التي تستهدف الاستخدام الأمثل للموارد البشرية المتاحة عن طريق وضع البرامج المناسبة لذلك في إطار خطة زمنية محددة، فهي وسيلة وأداة ترمي للتنبؤ بالمستقبل لتحديد الاحتياجات المستقبلية من القوى العاملة تحديداً دقيقاً من واقع معايير ومؤشرات معينة (أحمد، 2009، 89).

3- استقطاب واختيار وتعيين العاملين : حيث تهتم المنظمات الناجحة بعملية اختيار الموظفين باعتبارها عملية حاسمة في حياة المنظمة ونموها، وهي مرحلة تطوير وكشف عن مؤهلات الأفراد المتقدمين للعمل، كما أنها فرصة تمكّن كلاً من الطرفين (المنظمة، والفرد) التعرف على الآخر (أبو زايد، 2008، 23).



4- **الأجور والحوافز:** حيث تلعب الأجور والرواتب التي يحصل عليها الفرد في المنظمة لقاء جهده المبذول سواء كان فكرياً أو عضلياً دوراً كبيراً في تحقيق الفرد لإشباع حاجاته المادية والنفسية (حمود والخرشة، 2007، 185-175) ، كما أن هذا الأجر أو الراتب لا يوفر الأداء الفعال للأفراد إذ لا بد من وجود هيكل للحوافز المادية التي تشجع الأفراد على الأداء الفعال ولا بد أن يكون هذا الهيكل محدد بطريقة واضحة، فلو اعتمدت هذه الحوافز على أهداف الشركة فلا بد أن تكون أهداف الشركة محددة بطريقة واضحة، ولو اعتمدت هذه الحوافز على جودة الأداء فلا بد أن يكون الأداء قابلاً للقياس (Pettinger, 2007,) (440).

5- **تقييم أداء العاملين :** حيث يلعب تقييم أداء العاملين دوراً مهماً في نجاح المؤسسة ككل من حيث زيادة الإنتاجية، وتقليل معدل دوران العاملين، كما أنه يساعد في تصحيح الانحرافات، واكتشاف قدرات الأفراد (Qudah and Momanil, 2011,254)

6- **تدريب وتطوير العاملين :** حيث إن إعداد وتدريب وتطوير الكوادر والموارد البشرية تعد وظيفة إدارية مهمة تقوم بها إدارة الموارد البشرية الحديثة (الحريري، 2012 ، 34) ، كما أن تدريب العاملين يشمل إكسابهم مهارات وتلقيهم مفاهيم تساعد على تحسين أدائهم، ولاشك أن هذا التدريب ينعكس آثاره على الشركة في تحقيق أهدافها مثل ابتكار أساليب إنتاج، تحسين جودة المنتجات والخدمات وتقليل الفاقد (Rue and syars,2003,229) .

7- **تحديد الاختصاصات والصلاحيات:** يتطلب تحديد الاختصاصات والمسؤوليات تقسيم العمل، أي يجب أن لا يستأثر شخص بعملية ما من أولها لآخرها، أي عدم الجمع بين إنشاء أي عملية والاحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها، لذا على الإدارة توزيع العمل بشكل يضمن رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بسبب ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر، وبالتالي تتضاءل فرص التلاعب والغش (عياش، 2010، 43).

8- **صيانة الموارد البشرية :** وهي تهدف إلى توفير الأمن والصحة للعاملين، ووقايتهم من كل من شأنه التأثير على قدراتهم العقلية والعضلية وتأهيلهم بأساليب علاجية (عودة، 2012، 9)

9- **موقع إدارة الموارد البشرية في الهيكل التنظيمي :** إن المستوى التنظيمي الذي توضع فيه إدارة الموارد البشرية في أية منشأة له أثر مهم على نجاحها، وحيث إنه لا يمكن اقتراح نموذج ثابت لموقع إدارة الموارد البشرية وحجمه في كافة المنشآت، ولكن من الأفضل أن



يكون موضعها على اتصال مباشر مع الإدارة العليا، وهذا يمكنها من أداء رسالتها على أتم وجه تجاه الإدارة العليا والإدارات الأخرى (صيام، 2007، 13).

وترى الباحثة إضافة لما سبق أن الحكم على أداء الأفراد من خلال الظواهر الآتية:

10- مدى تجاوب العاملين معاً ومع المشرفين والرؤساء، فهذا يدل على حسن العلاقات الإنسانية من عدمه (العمل بروح الفريق).

11- معدل دوران الأفراد إذ إن ارتفاع هذا المعدل يدل على أن الأشخاص المختارين لا يتناسبون مع الأعمال الموكلة إليهم.

12- مدى توفير الخدمات الترفيهية للعاملين بالمشروع.

13- الزيادة في القوى العاملة أو النقص فيها، مما يدل على الاختناقات أو الإسراف في تخطيط القوى العاملة.

ومن الدراسات التي تناولت العنصر البشري وعلاقته بالتدقيق التشغيلي (دراسة يوسف، 2002) التي توصلت إلى عدم قدرة المراجعة الداخلية بشكلها الحالي على تطبيق المراجعة التشغيلية من وجهة نظر الأفراد الذين شملهم الاستقصاء بسبب عدم توافر الأعداد اللازمة من المراجعين، وعدم رغبة العاملين في إدارة العمليات في العمل مع المراجع لتحسينها وعدم توافر الجدية لدى مدراءهم في فحص ومراجعة عملياتهم، بالإضافة إلى عدم توافر روح التعاون بين الأفراد داخل التنظيم، بينما توصلت (دراسة الذنبيات وعبد الجليل، 2006) إلى أن مدى قيام المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة بالتدقيق التشغيلي فيما يتعلق بتقويم نشاط الأفراد لا يزال منخفضاً ، كما أن نسبة الطموح لدي الإدارة لتطوير دور المدققين الداخليين فيما يتعلق بتطوير ذلك النشاط مرتفعة وهذه النسبة أعلى بكثير من النسب الخاصة بمدى قيام المدققين فعلاً بتقويم ذلك النشاط، (ودارسة 2012، Khalili et.al.) التي اقترحت بضرورة عمل دورات تدريبية للأفراد لتطوير مهاراتهم فيما يخص التدقيق التشغيلي، مع ضرورة إبداء اهتمام بالمديرين المهنيين في المستويات العليا.

ثامناً - أنظمة الرقابة المتبعة :

يقع على عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، وهناك التزام قانوني يقع على عاتق إدارة المنشأة بإمساك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حال الشركات المساهمة، وليس من



المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم من الرقابة الداخلية (جربوع، 2002، 155)، ولاشك أن نظام الرقابة الداخلية له ثلاثة أهداف رئيسية؛ وهي تحقيق كفاءة وفعالية العمليات، ومصداقية التقارير المالية، والاستجابة للقوانين والتعليمات.

(Amude and Inange, 2011, 42)

ونظام الرقابة الداخلية كأى نظام له من المقومات ما تساعد في فعاليته، ولا بد أن تكون هذه المقومات مرتبطة ببعضها، ولا يوجد فيها أي قصور حتى لا ينعكس ذلك على نظام الرقابة ويحد من فعاليته ومن هذه المقومات هيكل تنظيمي كفاء، ونظام محاسبي دقيق يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، وكذلك تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الرجل المناسب في المكان المناسب، إضافة إلى نظام ضبط داخلي يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية ومنع الأخطاء والغش واكتشافها (المطارنة، 2006، 209-2011).

ويمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية بأنه مجموعة من السياسات والإجراءات التي تصمم لتزويد الإدارة بتأكيد معقول بأن الشركة قد حققت أهدافها (Elder et. al. ، 2010، 291)، ولكي يحقق النظام الرقابي فعاليته في تحقيق التدقيق التشغيلي، ومن ثم تحقيق الأهداف المنشودة لا بد أن تتوافر فيه الخصائص الآتية (عواد ، 2012، 488-492) :

1- ملاءمة النظام الرقابي مع طبيعة وحجم النشاط : أي يجب أن يكون النظام الرقابي متدرجاً في أهميته تبعاً لأهمية وكبر حجم المنظمة أو المشروع ، كما أن النظام الرقابي الذي تتبعه الإدارة العليا يختلف أو يجب أن يختلف عما تتبعه الإدارات الأدنى لاختلاف طبيعة النشاط الذي تراقبه كل منها، حيث نجد أن الإدارة العليا تراقب المسائل المهمة أو الاستراتيجية التي تخص المنظمة ككل، إلا أن الإدارات الأدنى تراقب أنشطة جزئية.

2- أن يكون النظام الرقابي مرناً : حيث أن النظام الرقابي وُجد للتأكد من أن النتائج الفعلية للأداء تطابق تلك المخططة من قبل، وهو ينظر دائماً إلى المستقبل ويتنبأ بما سيكون عليه هذا المستقبل، وبالتالي يضع معايير على هذا الأساس، ولذلك لا بد أن يتسم النظام الرقابي بالمرونة والقابلية للتعديل، وإلا أصبح عاجزاً عن مواجهة ما يطرأ على ظروف التنفيذ من تطورات وتغيرات، ومرونة النظام الرقابي تعني أن المعايير الموضوعية قابلة للتلاؤم والتكيف مع ظروف العمل أو التنفيذ.

3- أن يكون النظام الرقابي اقتصادياً : حيث إن أهداف النظام الاقتصادي هو تحقيق الوفرة الاقتصادي في التنفيذ أي اكتشاف الأخطاء أو الانحرافات التي سببها أي زيادة



في التكاليف عما هو مخطط أو متوقع له، والنظام الرقابي الذي يكلف الإدارة مبالغ طائلة يهدف لتوفيرها يكون نظاماً فاشلاً ، وبالتالي فإن تكلفة النظام الرقابي الفعال يجب أن يقل عن الوفورات التي يحققها ذلك النظام.

4- أن يتسم النظام الرقابي بالوضوح وسهولة الفهم : أي ليست العبرة بوجود النظام بل بإمكانية تطبيقه ونجاحه، كما يجب أن يتضمن معايير رقابية واضحة ليسهل تعديلها بل وتبديلها كلما اقتضت الحاجة لذلك، ويجب أن تكون أساليب مباشرته مفهومة من قبل أجهزة الرقابة، حيث إن هناك الكثير من الأساليب الإحصائية والرياضية والخرائط البيانية المعقدة وخرائط نقط التعادل غير مفهومة ، وبالتالي يصبح النظام الرقابي عبء بدلاً من أن يكون عاملاً مساعداً لأداء أفضل.

5- أن يتسم النظام الرقابي بالسرعة : تقاس كفاءة النظام الرقابي بمدى قدرته على مسايرة التنفيذ الفعلي للأداء، ولذلك كلما كانت الفترة الزمنية الواقعة بين تنفيذ الأداء وبين أعمال النظام الرقابي قصيرة كلما أمكن سرعة اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل تفاقمهما، وهذا يكون قبل وقوعها ومعرفة أسبابها، أو العوامل التي أدت إليها مما يساعد على مواجهتها قبل وقوعها، أو قبل أن تحدث آثارها السلبية في مسار التنفيذ، وذلك عكس ما إذا تمت الرقابة بعد تنفيذ الأداء بفترة طويلة.

6- أن يتسم النظام الرقابي بالموضوعية : كلما كان النظام كذلك كلما كان نظاماً دقيقاً وقادراً على أن يؤتي ثماره الموجودة أو يحقق أهدافه المنشودة بكفاءة وفعالية، ولكي يكون النظام الرقابي موضوعياً يجب أن يؤسس على أحكام واقعية.

7- أن يكون النظام الرقابي تصحيحياً وليس عقابياً فقط : فالرقابة ليست سيفاً مسلطاً على رقاب العاملين في الجهاز الإداري تهدف فقط لتصيد الأخطاء، وإنزال العقاب على المسؤولين من بينهم، حيث إن الرقابة الفعالة يجب أن تتم بطريقة يشعر بها العمال والموظفون بأنها أداة لمساعدتهم في تحسين مستوى أدائهم وتنشيط الحوافز وتشجيع المبادأة ورفع الكفاءة الإنتاجية لهم، وليست أداة إرهاب وتخويف لهم.

8- أن تتولى الرقابة عناصر أمينة واعية : لنجاح هذا النظام لا بد أن تتولاه عناصر تتسم بالثقة والأمانة، وتؤسس أحكامها على أسس واقعية وموضوعية، وأن تكون واعية ومدركة للمهمة التي تباشرها من حيث نوعية الأعمال محل الرقابة، وعناصر ومعايير وأهداف الرقابة وأن تكون على قدر من الخبرة والتخصص.



9- أن يعمل النظام الرقابي على اتخاذ إجراءات أو قرارات تصحيحية : فيجب ألا يقتصر دور النظام الرقابي على مجرد اكتشاف الأخطاء أو الانحرافات ومعرفة أسبابها، بل يجب أن يقوم بدراستها وتحليل واقتراح أنسب الحلول لها.

10- أن يتماشى النظام الرقابي مع نمط التنظيم السائد: وأخيراً فإن الرقابة لا بد وأن تتناسب مع حدود السلطة المفوضة للمختص بالرقابة، وكذلك مع ما هو متاح من خطوط الاتصال بالمنظمة سواء كانت رسمية أم غير رسمية، والتي على أساسها ترفع التقارير الرقابية وتحدد المسؤولية الخاصة بكل مستوى.

وإضافة إلى ما سبق ترى الباحثة أن النظام الرقابي الفعال لا بد أن يتصف بالصفات الآتية:

- 1- أن يعكس نظام الرقابة الداخلية الهيكل التنظيمي الذي يوضح طبيعة العلاقات بين أفراد التنظيم وحدود ونطاق الاختصاصات والمسؤوليات.
- 2- ضرورة أن لا ينفرد شخص معين بإنجاز عملية بأكملها، بل يجب تقسيمها بين عدة أشخاص، حتى يتم اكتشاف الخطأ سواء بقصد أو غير قصد.
- 3- تحديد المسؤولية لكل فرد داخل المؤسسة، وذلك لمحاسبته عند التقصير، ومكافأته عند القيام بعمله على أكمل وجه.
- 4- الاهتمام بالجانب الإنساني للعاملين من حيث تدريبهم التدريب المناسب، مع تبني نظام عادل للحوافز، وغرس روح الجماعة.
- 5- ضرورة أن ينظر النظام الرقابي إلى المستقبل.

ومن الدراسات التي تناولت أنظمة الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق التشغيلي (دراسة النميان، 2003) التي توصلت إلى أن هناك رقابة إدارية بشكل دائم على الأقسام التابعة لشرطة المناطق وأن حسن أداء شرطة المنطقة يرجع لكفاءة العاملين فيها وإخلاصهم، و(دراسة أبو هدف، 2006) التي توصلت إلى تدني مستوى تحقيق الرقابة المالية والإدارية للمهام التي أنشئ من أجلها والمشار إليها بنص المادة رقم (3) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية و(دراسة الذنبيات وعبد الجليل، 2006) التي توصلت إلى أن مدى قيام المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة بالتدقيق التشغيلي فيما يتعلق بتقويم أنشطة الرقابة لا يزال منخفضاً ، كما أن نسبة الطموح لدى الإدارة لتطوير دور المدققين الداخليين فيما يتعلق بتطوير ذلك النشاط مرتفعة وهذه النسبة أعلى بكثير من النسب الخاصة بمدى قيام المدققين فعلاً بتقويم



ذلك النشاط، و(دراسة القطاني، 2007) التي توصلت إلى أن توفر خصائص البيئة التقنية وتكنولوجيا المعلومات في المصارف الأردنية (الخصائص الإدارية - خصائص الملاءمة - وخصائص السلامة) تؤثر بدرجة عالية جداً في حجم المخاطر التشغيلية التي تتعرض لها أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف الأردنية، و(دراسة الصواف، 2011) التي توصلت إلى أن أنظمة الرقابة محكمة بمكوناتها ويتم تطبيقها في ضوء حجم المصرف وطبيعة عمله والمتطلبات التنظيمية والقانونية التي تتوفر فيه، كما أنه توجد علاقة ارتباطيه معنوية وقوية بين المتغير الأول (التعرف على أنواع المخاطر التشغيلية) والمتغير الثاني (إدارة الخطر في المصرف) من خلال التحليل، كما أن قوة أنظمة الرقابة في المصرف تقلل من الخطر التشغيلي.



الفصل الرابع الطريقة والإجراءات

❖ مقدمة

❖ منهج الدراسة

❖ مجتمع وعينة الدراسة

❖ أداة الدراسة

❖ صدق وثبات الاستبانة

❖ ثبات فقرات الاستبانة

❖ المعالجة الإحصائية



مقدمة :

تعتبر منهجية البحث وإجراءاتها محورياً رئيسياً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسات المتعلقة بالموضوع، وبالتالي تحقق الدراسة الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها (أبو عطوي، 2012، 75)، ويتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، وخصائص وسمات عينة الدراسة وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي استخدمت في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

منهج الدراسة :

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل الدراسة، وتم جمع البيانات من المصادر الثانوية والأولية الآتية:

1-المصادر الثانوية :

- الكتب والمراجع العربية والأجنبية.
- الأبحاث المنشورة في مجلات علمية محكمة عربية وأجنبية.

2-المصادر الأولية :

- الاستبانة : كأداة رئيسية في البحث، ولقد تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في تفرغ وتحليل الاستبانة، ومن ثم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة.

مجتمع الدراسة وعينتها :

لقد ضم مجتمع الدراسة موظفي شركات المساهمة العامة في قطاع غزة، سواء كانوا مدراء شركات أو مدراء ماليين أو محاسبين أو مدققين داخليين وغيرهم، ولكن تم التركيز على المحاسبين منهم، ولقد تم الاعتماد على أسلوب المسح الشامل في اختيار عينة الدراسة وبالتالي فقد شملت العينة جميع شركات المساهمة العامة في قطاع غزة، والتي بلغ عددها (21) شركة، حيث تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد (42) استبانة، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد اثنتين نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة عليهما، وبالتالي فإن عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة (40) استبانة.



والجداول الآتية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يأتي:

أولاً - المعلومات الشخصية :

■ المسمى الوظيفي :

يبين جدول رقم (2) أن 12.5% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " مدير شركة "، و7.5% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " مدير مالي"، و 40% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " محاسب "، و7.5% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مدقق داخلي"، و32.5% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " غير ذلك "، مما يشير إلى تنوع أفراد العينة للحصول على أكبر قدر من مصداقية النتائج.

جدول (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
12.5	5	مدير شركة
7.5	3	مدير مالي
40	16	محاسب
7.5	3	مدقق داخلي
32.5	13	غير ذلك
100	40	المجموع

■ المؤهل العلمي :

يبين جدول رقم (3) أن 12.5% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " دبلوم متوسط " ، و65% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس" ، و17.5% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "ماجستير" ، و 5% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "مؤهلات أخرى" ، وهذا يشير إلى أن المستجيبين لديهم مؤهلات مناسبة للإجابة على الاستبانة.



جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
12.5	5	دبلوم متوسط
65	26	بكالوريوس
17.5	7	ماجستير
5	2	غير ذلك
100	40	المجموع

■ عدد سنوات الخبرة :

يبين جدول رقم (4) أن 10 % من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " أقل من 5 سنوات "، و37.5% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " من 5 إلى أقل من 10 سنوات "، و27.5% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " من 10 إلى أقل من 15 سنة "، و25 % من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " 15 سنة فأكثر "، وهذا يشير إلى أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة كافية في مجال عملهم.

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة
10	4	أقل من 5 سنوات
37.5	15	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
27.5	11	من 10 إلى أقل من 15 سنة
25	10	15 سنة فأكثر
100	40	المجموع

ثانياً معلومات عن الشركة :

■ مدة ممارسة الشركة لنشاطها :

يبين جدول رقم (5) أن 15% من الشركات بلغت مدة ممارستها لنشاطها "من سنة إلى أقل من 5 سنوات"، و17.5% من الشركات بلغت مدة ممارستها لنشاطها "من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات"، و20 % من الشركات بلغت مدة ممارستها لنشاطها "من 10 سنوات إلى أقل من



15 سنة"، و47.5% من الشركات بلغت مدة ممارستها لنشاطها "15 سنة فأكثر"، مما يشير إلى أن مدة ممارسة الشركات لعملها ليست قليلة، وهذا يجعلها صالحة لأن تُجرى عليها الدراسة.

جدول رقم (5)

مدة ممارسة الشركة لنشاطها

النسبة المئوية	التكرار	مدة ممارسة الشركة لنشاطها
15	6	من سنة إلى أقل من 5 سنوات
17.5	7	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
20	8	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
47.5	19	15 سنة فأكثر
100	40	المجموع

■ القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه الشركة :

يبين جدول رقم (6) أن 15% من الشركات القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه هو "القطاع الصناعي"، و15% من الشركات القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه هو "قطاع التأمين"، و37.5% من الشركات القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه هو "قطاع البنوك والمؤسسات المالية"، و20% من الشركات القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه هو "قطاع الخدمات"، و12.5% من الشركات القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه هو "قطاع الاستثمارات"، وهذا يشير لتنوع القطاعات التي تنتمي إليها الشركات الخاضعة للدراسة.

جدول رقم (6)

القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه الشركة

النسبة المئوية	التكرار	القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه الشركة
15	6	القطاع الصناعي
15	6	قطاع التأمين
37.5	15	قطاع البنوك والمؤسسات المالية
20	8	قطاع الخدمات
12.5	5	قطاع الاستثمارات
100	40	المجموع



▪ رأس مال الشركة :

يبين جدول رقم (7) أن 12.5% من الشركات بلغ رأس مالهم " من 500,000 إلى أقل \$1000,000"، و15% من الشركات بلغ رأس مالهم " من 1000,000 إلى أقل من \$ 2000,000"، و27.5% من الشركات بلغ رأس مالهم " \$ 2000,000 فأكثر ".

جدول رقم (7)
رأس مال الشركة

النسبة المئوية	التكرار	رأس مال الشركة
12.5	5	من 500,000 إلى أقل \$1000,000
15	6	من 1000,000 إلى أقل من \$ 2000,000
72.5	29	\$ 2000,000 فأكثر
100	40	المجموع

▪ يوجد مدقق داخلي :

يبين جدول رقم (8) أن 82.5% من الشركات يوجد لهم " مدقق داخلي " ، و17.5% من الشركات لا يوجد لهم " مدقق داخلي " ، وإن وجود مدقق داخلي لمعظم الشركات الخاضعة للدراسة ينعكس إيجاباً على وضع الشركة .

جدول رقم (8)
وجود مدقق داخلي

النسبة المئوية	التكرار	وجود مدقق داخلي
82.5	33	موجود
17.5	7	غير موجود
100	40	المجموع

▪ تبعية المدقق الداخلي إذا كان موجوداً:

يبين جدول رقم (9) أن 12.5% من الشركات يتبع المدقق الداخلي لها إلى " الجمعية العمومية "، و47.5% من الشركات يتبع المدقق الداخلي لها إلى " مجلس الإدارة "، و20% من الشركات يتبع المدقق الداخلي لها إلى " المدير العام "، و20% من الشركات يتبع المدقق



الداخلي لها إلى " المدير المالي " ، وهذا يشير إلى تنوع تبعية المدقق الداخلي في الشركات الخاضعة للدراسة ، كما يتأثر استقلال المدقق الداخلي بمدى تبعيته .

جدول رقم (9)
تبعية المدقق الداخلي

النسبة المئوية	التكرار	تبعية المدقق الداخلي
12.5	5	الجمعية العمومية
47.5	19	مجلس الإدارة
20	8	المدير العام
20	8	المدير المالي
100	40	المجموع

أداة الدراسة :

وقد تم إعداد الاستبانة على النحو الآتي:

- 1- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- 2- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
- 3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وتعديل وحذف ما يلزم.
- 5- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل ما يلزم.
- 6- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة، ولقد تقسيم الاستبانة إلى قسمين، هما:

- القسم الأول : يتكون من البيانات الشخصية لعينه الدراسة ويتكون من 8 فقرات.
- القسم الثاني: يتناول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة، وتم تقسيمه إلى خمسة محاور كما يأتي:

- المحور الأول : يناقش الهيكل التنظيمي، ويتكون من 9 فقرات.

- المحور الثاني : يناقش الخطط والأهداف، ويتكون من 14 فقرة.



- المحور الثالث : يناقش السياسات والإجراءات، ويتكون من 6 فقرات.
 - المحور الرابع : يناقش الإمكانيات المادية والبشرية، ويتكون من 14 فقرة.
 - المحور الخامس : يناقش أنظمة الرقابة المتبعة، ويتكون من 9 فقرات.
- وقد كانت الإجابات على كل فقرة حسب مقياس ليكارت كما هو موضح في جدول رقم (10)

جدول رقم (10)

مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

صدق الاستبانة :

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق " شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (أبو ناهية، 2012، 63) وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي :

■ **صدق فقرات الاستبانة :** تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة بطريقتين :

1-الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين) :

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين، تألفت من (10) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعة الإسلامية وجامعة الأزهر وجامعة فلسطين وجامعة غزة وكليات جامعية أخرى، ويوضح الملحق رقم (2) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة، واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أباها المحكمون تم إجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمون، حيث تم تعديل صياغة بعض العبارات، وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

2-صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة :

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على عينة الدراسة البالغ حجمها (20) مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:



■ الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : الهيكل التنظيمي

جدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396). وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: الهيكل التنظيمي

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.722	يوجد بالشركة هيكل تنظيمي محدد بصورة جيدة.	1
0.000	0.744	يتم تصميم الهيكل التنظيمي بطريقة جيدة توضح خطوط السلطات والمسؤوليات.	2
0.007	0.525	يتم إعداد الخرائط التنظيمية الرسمية داخل الهيكل التنظيمي بحيث تؤدي إلى الفصل والاستقلال التام بين الإدارات.	3
0.001	0.635	يتم فحص درجتي المركزية واللامركزية داخل الشركة باعتبارهما مظهرين يعكسان طبيعة النظم الاقتصادية.	4
0.001	0.617	يتم التأكد أنه قد تم الاستفادة من ميزتي التخصص وتقسيم العمل عند تصميم الهيكل التنظيمي للشركة.	5
0.001	0.603	يحدد الهيكل التنظيمي نطاق الإشراف بالنسبة لكل رئيس.	6
0.014	0.483	يؤخذ بعين الاعتبار تكافؤ السلطات مع المسؤوليات في كل منصب من المناصب الإدارية داخل الشركة.	7
0.009	0.509	ينسجم الهيكل التنظيمي مع حجم الشركة واختصاصاتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية.	8
0.033	0.427	يتصف الهيكل التنظيمي المتبع بالمرونة في مقابلة التغيرات التي تحدث داخل الشركة وخارجها بدون إحداث تعديلات جوهرية فيه.	9

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "23" تساوي "0.396".



■ الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني : الخطط والأهداف

جدول رقم (12) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (الخطط والأهداف) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الخطط والأهداف

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يُنظر إلى التخطيط على أنه نقطة الانطلاق للوظائف الإدارية.	0.639	0.001
2	عند متابعة تنفيذ الخطط يتم التعرف على المعوقات التي تواجه الشركة، كما يتم اقتراح الحلول المناسبة لمعالجتها.	0.628	0.001
3	يتم التأكد بأن الخطط الموضوعه تتصف بالمرونة.	0.837	0.000
4	يتم التأكد بأن الخطط الموضوعه تتصف بالدقة.	0.722	0.000
5	يتم التأكد بأن الخطط الموضوعه تتصف بالوضوح.	0.840	0.000
6	تحتوي الخطط على ملخص للأهداف والسياسات.	0.855	0.000
7	توضح هذه الخطط المسؤولين عن تنفيذها.	0.908	0.000
8	يتم التأكد بالتزام الشركة بتحقيق الأهداف الموضوعه بصورة فعالة.	0.842	0.000
9	يتم التأكد بأن أهداف الشركة واضحة ومفهومة من جميع العاملين في الشركة.	0.837	0.000
10	يتم التحقق بأن الأهداف الرئيسية عملية ويمكن الوصول إليها.	0.812	0.000
11	تستخدم بعض المعايير الكمية والنسب المالية في التأكد من دقة التعبير عن الأهداف.	0.410	0.042
12	ربط أهداف الشركة بأهداف العاملين هدفاً رئيسياً من أهداف الشركة.	0.813	0.000
13	عند وضع الخطط يتم تجزئة الأهداف العامة إلى تفصيلية.	0.567	0.003
14	تتصف أهداف الشركة بالمرونة فهي تتناسب مع الظروف البيئية الداخلية والخارجية.	0.844	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية "23" تساوي " 0.396".



■ الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث : السياسات والإجراءات

جدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (السياسات والإجراءات) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396) ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (13)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: السياسات والإجراءات

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتم التأكد بأن السياسات الموضوعية واضحة وصريحة ومفهومة من العاملين في الشركة.	0.615	0.001
2	سياسات الشركة مرتبطة مع بعضها البعض	0.597	0.002
3	السياسات الموضوعية تغطي جميع أنشطة الشركة	0.634	0.001
4	عند فحص سياسات الشركة يجب التأكد بأنها تغطي المشاكل ذات الطبيعة المتكررة.	0.717	0.000
5	تتناسب الإجراءات المتخذة مع أهداف المشروع.	0.694	0.000
6	تتناسب الإجراءات المتبعة مع سياسات المشروع.	0.704	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "23" تساوي "0.396".

■ الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع : الإمكانيات المادية والبشرية

جدول رقم (14) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (الإمكانيات المادية والبشرية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396) ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.



جدول رقم (14)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: الإمكانيات المادية والبشرية

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.716	يتم فحص الوثائق المؤيدة لتسجيل المباني والآلات والسيارات الخاصة بالشركة.	1
0.000	0.969	يتم التأكد من أن المستندات مصممة بطريقة جيدة تسهل عملية الحصر والعد.	2
0.000	0.856	يتم تقسيم العمل المحاسبي بحيث لا ينفرد شخص واحد للقيام بعملية معينة من البداية حتى النهاية .	3
0.012	0.494	يتم التأكد بأن الآلات والأجهزة والمعدات يُحتفظ بها في أماكن مناسبة لحماية لها من أية أخطار.	4
0.011	0.500	يؤخذ بعين الاعتبار موقع إدارة الموارد البشرية في الهيكل التنظيمي للشركة عند الحكم على مدى نجاحها.	5
0.000	0.802	يتم فحص مدى قيام الشركة بتحديد الاحتياجات من القوى العاملة بصورة واضحة وفقاً للمهارات المطلوبة.	6
0.000	0.862	يتم توصيف كل وظيفة بصورة واضحة من أجل أن يتم التعيين بصورة محددة وسليمة.	7
0.000	0.776	يتم متابعة نظام الحوافز والأجور داخل الشركة.	8
0.003	0.577	يتم متابعة احتياجات العاملين في الشركة من البرامج التدريبية المختلفة.	9
0.000	0.686	يؤخذ بعين الاعتبار نتائج تقييم الأداء عند اتخاذ قرار ترقية العاملين في الشركة.	10
0.031	0.431	تُبذل محاولات لتخفيض معدل دوران العاملين إلى الحد الأمثل.	11
0.000	0.708	يتم متابعة مدى تنفيذ الأنشطة المتعلقة برفاهية العاملين في الشركة.	12
0.004	0.559	تهتم الشركة بتوفير الأمن والعلاج للعاملين داخل الشركة	13

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية "23" تساوي " 0.396 ."



■ الصّدق الداخلي لفقرات المحور الخامس : أنظمة الرقابة المتبعة

جدول رقم (15) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (أنظمة الرقابة المتبعة) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط الميينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396). وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (15)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: أنظمة الرقابة المتبعة

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يوجد نظام رقابي مطبق داخل الشركة.	0.504	0.010
2	يتم التأكد بأن النظام الرقابي يتميز بالوضوح وسهولة الفهم.	0.751	0.000
3	يعكس النظام الرقابي الهيكل التنظيمي للشركة.	0.553	0.004
4	يتصف النظام الرقابي بالمرونة حيث يراعي ما يطرأ على الشركة من تعديلات وتغييرات.	0.559	0.004
5	يتلاءم النظام الرقابي مع حجم ونشاط الشركة .	0.623	0.001
6	يتسم النظام الرقابي بالموضوعية فهو مؤسس على أحكام واقعية.	0.563	0.003
7	يعمل على تطبيق النظام الرقابي كوادر بشرية تتمتع بالكفاءة العلمية والعملية.	0.696	0.000
8	يتم تقويم نقاط الضعف الموجودة في النظام الرقابي باستمرار.	0.772	0.000
9	النظام الرقابي المطبق له أثر ملموس في تحسين مستوى أداء العاملين ورفع كفاءتهم الإنتاجية.	0.586	0.002

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية "23" تساوي " 0.396 ".



• صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة :

جدول رقم (16) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396).

جدول رقم (16)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	الهيكل التنظيمي	0.525	0.007
الثاني	الخطط والأهداف	0.869	0.000
الثالث	السياسات والإجراءات	0.929	0.000
الرابع	الإمكانات المادية والبشرية	0.774	0.000
الخامس	أنظمة الرقابة المتبعة	0.736	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية "23" تساوي " 0.396 " .

ثبات فقرات الاستبانة Rliability :

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة (أبو ناهية، 71، 2012)، وقد تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient :

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بُعد، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r^2}{r+1}$$

حيث r معامل الارتباط، وقد بين جدول رقم (17) أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان مما يساعد على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة :



جدول رقم (17)
عامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
الأول	الهيكل التنظيمي	9	0.7568	0.8616
الثاني	الخطط والأهداف	14	0.7924	0.8842
الثالث	السياسات والإجراءات	6	0.7625	0.8653
الرابع	الإمكانات المادية والبشرية	13	0.7489	0.8564
الخامس	أنظمة الرقابة المتبعة	9	0.8154	0.8983
	جميع المحاور	51	0.7126	0.8322

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية "23" تساوي " 0.396 " .

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha :

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين جدول رقم (18) أن معاملات الثبات مرتفعة مما يساهم على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة:

جدول رقم (18)
معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الهيكل التنظيمي	9	0.8937
الثاني	الخطط والأهداف	14	0.8994
الثالث	السياسات والإجراءات	6	0.8821
الرابع	الإمكانات المادية والبشرية	13	0.8795
الخامس	أنظمة الرقابة المتبعة	9	0.9014
	جميع المحاور	62	0.8564



المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكارت الخماسي لدرجة الاستخدام (1 غير موافق بشدة، 2 غير موافق، 3 محايد، 4 موافق، 5 موافق بشدة)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (4=5-1)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (0.8=4/5)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا، وجدول رقم (19) يوضح أطوال الفترات كما يأتي:

جدول رقم (19)

مقياس الإجابات

الفترة	1.8-1	2.6-1.8	3.4-2.6	4.2-3.4	5-4.2
درجة الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	5	6

- ولقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية الآتية:

- 1- حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.
- 2- حساب المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية.
- 3- الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي.



- 4- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- 5- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
- 6- معادلة سبيرمان براون للثبات.
- 7- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S).
- 8- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test.
- 9- تحليل التباين الأحادي للفروق بين ثلاث متوسطات فأكثر.



الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية

واختبار الفرضيات

❖ مقدمة

❖ اختبار التوزيع الطبيعي

❖ تحليل فقرات ومحاور الدراسة.

❖ اختبار فرضيات الدراسة.



الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

مقدمة :

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل واختبار الفرضيات وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة، ومن هنا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS)، للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

اختبار التوزيع الطبيعي :

سيتم عرض اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (20) نتائج الاختبار حيث أن قيمة القيمة الاحتمالية لكل قسم أكبر من 0.05 ($\text{sig.} > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (20)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	الهيكل التنظيمي	9	0.977	0.295
الثاني	الخطط والأهداف	14	0.728	0.664
الثالث	السياسات والإجراءات	6	1.174	0.127
الرابع	الإمكانات المادية والبشرية	13	0.997	0.273
الخامس	أنظمة الرقابة المتبعة	9	0.532	0.939
	جميع المحاور	51	1.105	0.174



تحليل فقرات محاور الدراسة :

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي "2.02" (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي " -2.02 " (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كانت القيمة الاحتمالية لها أكبر من "0.05".

❖ تحليل فقرات المحور الأول : الهيكل التنظيمي للشركة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي للشركة) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يأتي:

1- في الفقرة " 1 " بلغ الوزن النسبي "90.00%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "يوجد بالشركة هيكل تنظيمي محدد بصورة جيدة".

2- في الفقرة " 2 " بلغ الوزن النسبي "88.50%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "يتم تصميم الهيكل التنظيمي بطريقة جيدة توضح خطوط السلطات والمسؤوليات"

3- في الفقرة " 9 " بلغ الوزن النسبي "87.50%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أن "الهيكل التنظيمي المتبع يتصف بالمرونة في مقابلة التغيرات التي تحدث داخل الشركة وخارجها بدون إحداث تعديلات جوهرية فيه".

كما تبين النتائج أن أقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يأتي:

4- في الفقرة " 5 " بلغ الوزن النسبي "85.00%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "يتم التأكد أنه قد تم الاستفادة من ميزتي التخصص وتقسيم العمل عند تصميم الهيكل التنظيمي للشركة".



5- في الفقرة "3" بلغ الوزن النسبي "82.50%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "يتم إعداد الخرائط التنظيمية الرسمية داخل الهيكل التنظيمي بحيث تؤدي إلى الفصل والاستقلال التام بين الإدارات".

6- في الفقرة "4" بلغ الوزن النسبي "80.50%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "يتم فحص درجتي المركزية واللامركزية داخل الشركة باعتبارهما مظهرين يعكسان طبيعة النظم الاقتصادية".

وبصفة عامة نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي للشركة) تساوي "4.29"، والوزن النسبي يساوي 85.83% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي "14.094" وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي "2.02"، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه يتم تصميم الهيكل التنظيمي بطريقة جيدة توضح خطوط السلطات والمسؤوليات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (21)

تحليل فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي للشركة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يوجد بالمنشأة هيكل تنظيمي محدد بصورة جيدة.	4.50	0.716	90.00	13.248	0.000
2	يتم تصميم الهيكل التنظيمي بطريقة جيدة توضح خطوط السلطات والمسؤوليات.	4.43	0.781	88.50	11.543	0.000
3	يتم إعداد الخرائط التنظيمية الرسمية داخل الهيكل التنظيمي بحيث تؤدي إلى الفصل والاستقلال التام بين الإدارات.	4.13	0.939	82.50	7.579	0.000
4	يتم فحص درجتي المركزية واللامركزية داخل الشركة باعتبارهما مظهرين يعكسان طبيعة النظم الاقتصادية.	4.03	1.121	80.50	5.785	0.000



م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
5	يتم التأكد أنه قد تم الاستفادة من ميزتي التخصص وتقسيم العمل عند تصميم الهيكل التنظيمي للشركة.	4.25	0.899	85.00	8.797	0.000
6	يحدد الهيكل التنظيمي نطاق الإشراف بالنسبة لكل رئيس.	4.35	0.802	87.00	10.643	0.000
7	يؤخذ بعين الاعتبار تكافؤ السلطات مع المسؤوليات في كل منصب من المناصب الإدارية داخل الشركة.	4.30	0.823	86.00	9.993	0.000
8	ينسجم الهيكل التنظيمي مع حجم الشركة واختصاصاتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية.	4.28	0.816	85.50	9.881	0.000
9	يتصف الهيكل التنظيمي المتبع بالمرونة في مقابلة التغيرات التي تحدث داخل الشركة وخارجها بدون إحداث تعديلات جوهرية فيه.	4.38	0.740	87.50	11.747	0.000
	جميع العبارات	4.29	0.580	85.83	14.094	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية " 39 " تساوي " 2.02 " .

❖ تحليل فقرات المحور الثاني : خطط وأهداف الشركة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (خطط وأهداف الشركة) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كالاتي:

1- في الفقرة " 6 " بلغ الوزن النسبي " 90.00% " والقيمة الاحتمالية " 0.000 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أن "الخطط تحتوي على ملخص للأهداف والسياسات".



2- في الفقرة "5" بلغ الوزن النسبي "89.50%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "يتم التأكد بأن الخطط الموضوعة تتصف بالوضوح"

3- في الفقرة "3" بلغ الوزن النسبي "89.00%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "يتم التأكد بأن الخطط الموضوعة تتصف بالمرونة".

كما تبين النتائج أن اقل ثلاثة فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

4- في الفقرة "8" بلغ الوزن النسبي "85.00%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "يتم التأكد بالتزام الشركة بتحقيق الأهداف الموضوعة بصورة فعالة".

5- في الفقرة "13" بلغ الوزن النسبي "83.00%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "عند وضع الخطط يتم تجزئة الأهداف العامة إلى تفصيلية".

6- في الفقرة "12" بلغ الوزن النسبي "77.50%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أن "ربط أهداف الشركة بأهداف العاملين هدفاً رئيسياً من أهداف الشركة".

وبصفة عامة نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (خطط وأهداف الشركة) تساوي "4.31"، والوزن النسبي يساوي 86.25% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي "17.195" وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه يتم التأكد بأن الخطط الموضوعة تتصف بالمرونة والدقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (22)

تحليل فقرات المحور الثاني (خطط وأهداف الشركة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يُنظر إلى التخطيط على أنه نقطة الانطلاق للوظائف الإدارية.	4.28	0.847	85.50	9.521	0.000
2	عند متابعة تنفيذ الخطط يتم التعرف على المعوقات التي تواجه الشركة، كما يتم اقتراح الحلول المناسبة لمعالجتها.	4.40	0.672	88.00	13.181	0.000



م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
3	يتم التأكد بأن الخطط الموضوعية تتصف بالمرونة.	4.45	0.815	89.00	11.253	0.000
4	يتم التأكد بأن الخطط الموضوعية تتصف بالدقة.	4.45	0.749	89.00	12.238	0.000
5	يتم التأكد بأن الخطط الموضوعية تتصف بالوضوح.	4.48	0.716	89.50	13.035	0.000
6	تحتوي الخطط على ملخص للأهداف والسياسات.	4.50	0.716	90.00	13.248	0.000
7	توضح هذه الخطط المسؤولين عن تنفيذها.	4.38	0.774	87.50	11.233	0.000
8	يتم التأكد بالتزام الشركة بتحقيق الأهداف الموضوعية بصورة فعالة.	4.25	0.870	85.00	9.090	0.000
9	يتم التأكد بأن أهداف الشركة واضحة ومفهومة من جميع العاملين في الشركة.	4.28	0.877	85.50	9.198	0.000
10	يتم التحقق بأن الأهداف الرئيسية عملية ويمكن الوصول إليها.	4.28	0.877	85.50	9.198	0.000
11	تستخدم بعض المعايير الكمية والنسب المالية في التأكد من دقة التعبير عن الأهداف.	4.28	0.816	85.50	9.881	0.000
12	ربط أهداف الشركة بأهداف العاملين هدفاً رئيسياً من أهداف الشركة.	3.88	1.042	77.50	5.309	0.000
13	عند وضع الخطط يتم تجزئة الأهداف العامة إلى تفصيلية.	4.15	0.949	83.00	7.667	0.000
14	تتصف أهداف الشركة بالمرونة فهي تتناسب مع الظروف البيئية الداخلية والخارجية.	4.35	0.834	87.00	10.243	0.000
		4.31	0.483	86.25	17.195	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "39" تساوي "2.02".



❖ تحليل فقرات المحور الثالث : السياسات والإجراءات المتبعة للشركة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (السياسات والإجراءات المتبعة للشركة) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يأتي:

1- في الفقرة " 1 " بلغ الوزن النسبي " 92.50% " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه " يتم التأكد بأن السياسات الموضوعية واضحة وصريحة ومفهومة من العاملين في الشركة " .

2- في الفقرة " 2 " بلغ الوزن النسبي " 91.50% " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أن " سياسات الشركة مرتبطة مع بعضها البعض " .

3- في الفقرة " 6 " بلغ الوزن النسبي " 90.50% " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أن " الإجراءات المتبعة تتناسب مع سياسات المشروع " .

كما تبين النتائج أن أقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يأتي:

4- في الفقرة " 3 " بلغ الوزن النسبي " 89.50% " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أن " السياسات الموضوعية تغطي جميع أنشطة الشركة " .

5- في الفقرة " 5 " بلغ الوزن النسبي " 89.00% " والقيمة الاحتمالية " 0.05 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه " تتناسب الإجراءات المتخذة مع أهداف الشركة " .

6- في الفقرة " 4 " بلغ الوزن النسبي " 82.50% " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه " عند فحص سياسات الشركة يجب التأكد بأنها تغطي المشاكل ذات الطبيعة المتكررة " .

وبصفة عامة نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (السياسات والإجراءات المتبعة للشركة) تساوي " 4.46 " ، والوزن النسبي يساوي 89.25% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي " 16.430 " وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي " 2.02 " ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه يتم التأكد بأن السياسات الموضوعية واضحة وصريحة ومفهومة من العاملين في الشركة وتغطي جميع أنشطة الشركة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.



جدول رقم (23)

تحليل فقرات المحور الثالث (السياسات والإجراءات المتبعة للشركة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يتم التأكد بأن السياسات الموضوعية واضحة وصريحة ومفهومة من العاملين في الشركة.	4.63	0.586	92.50	17.550	0.000
2	سياسات الشركة مرتبطة مع بعضها البعض.	4.58	0.675	91.50	14.755	0.000
3	السياسات الموضوعية تغطي جميع أنشطة الشركة.	4.48	0.751	89.50	12.428	0.000
4	عند فحص سياسات الشركة يجب التأكد بأنها تغطي المشاكل ذات الطبيعة المتكررة.	4.13	0.992	82.50	7.173	0.000
5	تتناسب الإجراءات المتخذة مع أهداف المشروع.	4.45	0.846	89.00	10.842	0.000
6	تتناسب الإجراءات المتبعة مع سياسات المشروع.	4.53	0.716	90.50	13.477	0.000
	جميع الفقرات	4.46	0.563	89.25	16.430	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "39" تساوي "2.02".

❖ تحليل فقرات المحور الرابع : الإمكانيات المادية والبشرية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع (الإمكانيات المادية والبشرية) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يأتي :

1- في الفقرة (7) بلغ الوزن النسبي " 87.5% " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه " يتم توصيف كل وظيفة بصورة واضحة من أجل أن يتم التعيين بصورة محددة وسليمة " .



2- في الفقرة (5) بلغ الوزن النسبي " 87.0 % " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه " يؤخذ بعين الاعتبار موقع إدارة الموارد البشرية في الهيكل التنظيمي للشركة عند الحكم على مدى نجاحها".

3- في الفقرة (6) بلغ الوزن النسبي " 87.0 % " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه " يتم فحص مدى قيام الشركة بتحديد الاحتياجات من القوى العاملة بصورة واضحة وفقاً للمهارات المطلوبة " .

كما تبين النتائج أن أقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يأتي:

4- في الفقرة " 9 " بلغ الوزن النسبي " 81.00% " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه " يتم متابعة احتياجات العاملين في الشركة من البرامج التدريبية المختلفة " .

5- في الفقرة " 11 " بلغ الوزن النسبي " 80.50% " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه " تبذل محاولات لتخفيض معدل دوران العاملين إلى الحد الأمثل " .

6- في الفقرة " 12 " بلغ الوزن النسبي " 76.00% " والقيمة الاحتمالية " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه " يتم متابعة مدى تنفيذ الأنشطة المتعلقة برفاهية العاملين في الشركة " .

وبصفة عامة نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (الإمكانات المادية والبشرية) تساوي " 4.20 "، والوزن النسبي يساوي 84.00% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 13.704 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه يتم فحص مدى قيام الشركة بتحديد الاحتياجات من القوى العاملة بصورة واضحة وفقاً للمهارات المطلوبة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.



جدول رقم (24)

تحليل فقرات المحور الرابع (الإمكانات المادية والبشرية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يتم فحص الوثائق المؤيدة لتسجيل المباني والآلات والسيارات الخاصة بالشركة.	4.20	0.883	84.00	8.596	0.000
2	يتم التأكد من أن المستندات مصممة بطريقة جيدة تسهل عملية الحصر والعد.	4.08	0.917	81.50	7.417	0.000
3	يتم تقسيم العمل المحاسبي بحيث لا ينفرد شخص واحد للقيام بعملية معينة من البداية حتى النهاية .	4.25	0.899	85.00	8.797	0.000
4	يتم التأكد بأن الآلات والأجهزة والمعدات يُحتفظ بها في أماكن مناسبة حماية لها من أية أخطار.	4.30	0.723	86.00	11.368	0.000
5	يؤخذ بعين الاعتبار موقع إدارة الموارد البشرية في الهيكل التنظيمي للشركة عند الحكم على مدى نجاحها.	4.35	0.736	87.00	11.608	0.000
6	يتم فحص مدى قيام الشركة بتحديد الاحتياجات من القوى العاملة بصورة واضحة وفقاً للمهارات المطلوبة.	4.35	0.834	87.00	10.243	0.000
7	يتم توصيف كل وظيفة بصورة واضحة من أجل أن يتم التعيين بصورة محددة وسليمة.	4.38	0.774	87.50	11.233	0.000
8	يتم متابعة نظام الحوافز والأجور داخل الشركة.	4.30	0.966	86.00	8.510	0.000
9	يتم متابعة احتياجات العاملين في الشركة من البرامج التدريبية المختلفة.	4.05	1.108	81.00	5.992	0.000
10	يؤخذ بعين الاعتبار نتائج تقييم الأداء عند اتخاذ قرار ترقية العاملين في الشركة.	4.25	1.032	85.00	7.664	0.000
11	تبذل محاولات لتخفيض معدل دوران العاملين إلى الحد الأمثل.	4.03	1.050	80.50	6.176	0.000



م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
12	يتم متابعة مدى تنفيذ الأنشطة المتعلقة برهاية العاملين في الشركة.	3.80	1.043	76.00	4.853	0.000
13	تهتم الشركة بتوفير الأمن والعلاج للعاملين داخل الشركة.	4.28	0.877	85.50	9.198	0.000
	جميع الفقرات	4.20	0.554	84.00	13.704	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "39" تساوي "2.02".

❖ تحليل فقرات المحور الخامس: أنظمة الرقابة المتبعة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (25)، والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الخامس (أنظمة الرقابة المتبعة) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كالتالي:

1- في الفقرة "5" بلغ الوزن النسبي "88.50%" والقيمة الاحتمالية "0.00" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أن "النظام الرقابي يتلاءم مع حجم ونشاط الشركة".

2- في الفقرة "1" بلغ الوزن النسبي "87.00%" والقيمة الاحتمالية "0.00" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "يوجد نظام رقابي مطبق داخل الشركة".

3- في الفقرة "3" بلغ الوزن النسبي "87.00%" والقيمة الاحتمالية "0.00" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أن "النظام الرقابي يعكس الهيكل التنظيمي للشركة".

كما تبين النتائج أن أقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كالتالي:

4- في الفقرة "7" بلغ الوزن النسبي "84.00%" والقيمة الاحتمالية "0.00" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أنه "يعمل على تطبيق النظام الرقابي كوادر بشرية تتمتع بالكفاءة العلمية والعملية".

5- في الفقرة "9" بلغ الوزن النسبي "83.00%" والقيمة الاحتمالية "0.000" وهي أقل من "0.05" مما يدل على أن "النظام الرقابي المطبق له أثر ملموس في تحسين مستوى أداء العاملين ورفع كفاءتهم الإنتاجية".



6- في الفقرة " 8 " بلغ الوزن النسبي " 82.50% " والقيمة الاحتمالية " 0.000 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أنه " يتم تقويم نقاط الضعف الموجودة في النظام الرقابي باستمرار ". وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس (أنظمة الرقابة المتبعة) تساوي 4.29، والوزن النسبي يساوي 85.78% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي " 11.535 " وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي " 2.02 "، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.00 " وهي أقل من " 0.05 " مما يدل على أن النظام الرقابي يتصف بالمرونة والوضوح وسهولة الفهم عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (25)

تحليل فقرات المحور الخامس (أنظمة الرقابة المتبعة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يوجد نظام رقابي مطبق داخل الشركة.	4.35	0.834	87.00	10.243	0.000
2	يتم التأكد بأن النظام الرقابي يتميز بالوضوح وسهولة الفهم.	4.33	0.829	86.50	10.114	0.000
3	يعكس النظام الرقابي الهيكل التنظيمي للشركة.	4.35	0.921	87.00	9.268	0.000
4	يتصف النظام الرقابي بالمرونة حيث يراعي ما يطرأ على الشركة من تعديلات وتغييرات.	4.35	0.921	87.00	9.268	0.000
5	يتلاءم النظام الرقابي مع حجم ونشاط الشركة .	4.43	0.813	88.50	11.086	0.000
6	يتسم النظام الرقابي بالموضوعية فهو مؤسس على أحكام واقعية.	4.33	0.888	86.50	9.434	0.000
7	يعمل على تطبيق النظام الرقابي كوادرات بشرية تتمتع بالكفاءة العلمية والعملية.	4.20	0.992	84.00	7.649	0.000
8	يتم تقويم نقاط الضعف الموجودة في النظام الرقابي باستمرار.	4.13	0.966	82.50	7.367	0.000
9	النظام الرقابي المطبق له أثر ملموس في تحسين مستوى أداء العاملين ورفع كفاءتهم الإنتاجية.	4.15	1.001	83.00	7.264	0.000
	جميع الفقرات	4.29	0.707	85.78	11.535	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية " 39 " تساوي " 2.02 " .



تحليل جميع المحاور (واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة).

من خلال استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (26)، والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة المتعلقة بقياس واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل محور، وتبين النتائج أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع محاور الدراسة تساوي "4.29"، والوزن النسبي يساوي 85.87% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي "17.299" وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي "2.02"، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.00" وهي أقل من "0.05" ومن هنا أستنتج أن واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة جيد عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)

جدول رقم (26)

تحليل محاور الدراسة

(واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة)

الترتيب	القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عنوان المحور	المحور
3	0.000	14.094	85.83	0.580	4.29	الهيكل التنظيمي	الأول
2	0.000	17.195	86.25	0.483	4.31	الخطط والأهداف	الثاني
1	0.000	16.430	89.25	0.563	4.46	السياسات والإجراءات	الثالث
5	0.000	13.704	84.00	0.554	4.20	الإمكانات المادية والبشرية	الرابع
4	0.000	11.535	85.78	0.707	4.29	أنظمة الرقابة المتبعة	الخامس
	0.000	17.299	85.87	0.473	4.29	جميع المحاور	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "39" تساوي "2.02".



اختبار فرضيات الدراسة :

❖ الفرضية الأولى : توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الهيكل التنظيمي للشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين الهيكل التنظيمي للشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha = 0.05)$ والنتائج مبينة في جدول رقم (27) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي "0.00" وهي أقل من "0.05"، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.682" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي "0.304"، مما يدل على وجود علاقة طردية بين الهيكل التنظيمي للشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha = 0.05)$ ، وبناءً على ذلك تم قبول الفرضية، وهذا يتعارض مع دراسة كل من (يوسف ، 2002) ، (الذنبيات، 2006).

جدول رقم (27)

معامل الارتباط بين الهيكل التنظيمي للشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة

المحور	الإحصاءات	الهيكل التنظيمي للشركة
واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة	معامل الارتباط	0.682
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	40

قيمة r " المحسوبة عند درجة حرية " 39" ومستوى دلالة "0.05" يساوي "0.304".

❖ الفرضية الثانية : توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين خطط وأهداف الشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين خطط وأهداف الشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha = 0.05)$ والنتائج مبينة في جدول رقم (28)، والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي "0.00" وهي أقل من "0.05"، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.881" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي "0.304"، مما يدل على وجود علاقة طردية بين خطط وأهداف الشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha = 0.05)$ ، وبناءً على ذلك تم قبول الفرضية، وهذا يتعارض مع دراسة كل من (يوسف ، 2002) ، (الذنبيات، 2006).



جدول رقم (28)

معامل الارتباط بين خطط وأهداف الشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة

المحور	الإحصاءات	خطط وأهداف الشركة
واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة	معامل الارتباط	0.881
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	40

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية "39" ومستوى دلالة "0.05" يساوي "0.304"

❖ الفرضية الثالثة : توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين السياسات والإجراءات المتبعة للشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين السياسات والإجراءات المتبعة للشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) والنتائج مبينة في جدول رقم (29) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي "0.00" وهي أقل من "0.05"، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.834" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي "0.304"، مما يدل على وجود علاقة طردية بين السياسات والإجراءات المتبعة للشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) وبناءً على ذلك تم قبول الفرضية، وهذا يتعارض مع دراسة كل من (يوسف ، 2002)، (الذنيبات ، 2006).

جدول رقم (29)

معامل الارتباط بين السياسات والإجراءات المتبعة للشركة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة

المحور	الإحصاءات	الهيكل التنظيمي للشركة
السياسات والإجراءات المتبعة للشركة	معامل الارتباط	0.834
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	40

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية "39" ومستوى دلالة "0.05" يساوي "0.304"



❖ الفرضية الرابعة: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين الإمكانات المادية والبشرية وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين الإمكانات المادية والبشرية وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) والنتائج مبينة في جدول رقم (30)، والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي "0.00" وهي أقل من "0.05"، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.898" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي "0.304"، مما يدل على وجود علاقة طردية بين الإمكانات المادية والبشرية وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)، وبناءً على ذلك تم قبول الفرضية، وهذا يتعارض مع دراسة كل من (يوسف ، 2002)، (الذنيبات ، 2006)، (Khilili , and others , 2012).

جدول رقم (30)

معامل الارتباط بين الإمكانات المادية والبشرية وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة

المحور	الإحصاءات	الإمكانات المادية والبشرية
واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة	معامل الارتباط	0.898
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	40

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية "39" ومستوى دلالة "0.05" يساوي "0.304".

❖ الفرضية الخامسة: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) والنتائج مبينة في جدول رقم (31) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي "0.00" وهي أقل من "0.05"، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.838" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي "0.304"، مما يدل على وجود علاقة طردية بين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$)، ومن هنا تم قبول الفرضية، وهذا اتفق مع دراسة كل من (النميان، 2003) و(الصواف ، 2011)، واختلف مع دراسة كل من (أبي هدايف ، 2006) و(الذنيبات ، 2006).



جدول رقم (31)

معامل الارتباط بين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وواقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة

المحور	الإحصاءات	أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة
واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة	معامل الارتباط	0.838
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	40

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 39 " ومستوى دلالة " 0.05 " يساوي " 0.304 ".

❖ الفرضية السادسة : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى كل من (مدة ممارسة الشركة لنشاطها ، القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه الشركة، رأس مال الشركة) عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى مدة ممارسة الشركة لنشاطها عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى مدة ممارسة الشركة لنشاطها، والنتائج مبينة في جدول رقم (32)، والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي " 2.194 " وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 2.87 " ، كما أن قيمة القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي " 0.106 " وهي أكبر من " 0.05 " .

نستنتج مما سبق عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى مدة ممارسة الشركة لنشاطها، وبناءً على ذلك تم رفض الفرضية.



جدول رقم (32)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى مدة ممارسة الشركة لنشاطها

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
الهيكل التنظيمي	بين المجموعات	1.001	3	0.334	0.993	0.407
	داخل المجموعات	12.102	36	0.336		
	المجموع	13.103	39			
الخطط والأهداف	بين المجموعات	1.148	3	0.383	1.735	0.177
	داخل المجموعات	7.940	36	0.221		
	المجموع	9.089	39			
السياسات والإجراءات	بين المجموعات	3.395	3	1.132	4.545	0.008
	داخل المجموعات	8.965	36	0.249		
	المجموع	12.360	39			
الإمكانات المادية والبشرية	بين المجموعات	1.370	3	0.457	1.552	0.218
	داخل المجموعات	10.592	36	0.294		
	المجموع	11.962	39			
أنظمة الرقابة المتبعة	بين المجموعات	1.817	3	0.606	1.235	0.311
	داخل المجموعات	17.660	36	0.491		
	المجموع	19.477	39			
جميع المحاور (واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة)	بين المجموعات	1.348	3	0.449	2.194	0.106
	داخل المجموعات	7.376	36	0.205		
	المجموع	8.724	39			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 36" ومستوى دلالة " 0.05 " تساوي " 2.87 " .



2- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى القطاع لاقصادي الذي تنتمي إليه الشركة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه الشركة والنتائج مبينة في جدول رقم (33)، والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي "2.288" وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 2.64 "، كما أن قيمة القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي " 0.079 " وهي أكبر من "0.05".

نستنتج مما سبق عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه الشركة، وبناءً على ذلك تم رفض الفرضية.

جدول رقم (33)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه الشركة

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
الهيكل التنظيمي	بين المجموعات	1.213	4	0.303	0.893	0.479
	داخل المجموعات	11.890	35	0.340		
	المجموع	13.103	39			
الخطط والأهداف	بين المجموعات	2.103	4	0.526	2.634	0.051
	داخل المجموعات	6.986	35	0.200		
	المجموع	9.089	39			
السياسات والإجراءات	بين المجموعات	2.508	4	0.627	2.227	0.086
	داخل المجموعات	9.853	35	0.282		
	المجموع	12.360	39			



البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
الإمكانات المادية والبشرية	بين المجموعات	2.675	4	0.669	2.520	0.059
	داخل المجموعات	9.287	35	0.265		
	المجموع	11.962	39			
أنظمة الرقابة المتبعة	بين المجموعات	2.022	4	0.506	1.014	0.414
	داخل المجموعات	17.454	35	0.499		
	المجموع	19.477	39			
جميع المحاور (واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة)	بين المجموعات	1.809	4	0.452	2.288	0.079
	داخل المجموعات	6.915	35	0.198		
	المجموع	8.724	39			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية " 4، 35 " ومستوى دلالة "0.05" تساوي " 2.64 " .

3- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى رأس مال الشركة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى رأس مال الشركة والنتائج مبينة في جدول رقم (34)، والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي " 6.484 "، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.25"، كما أن قيمة القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي " 0.04" وهي أقل من " 0.05".

نستنتج مما سبق عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى رأس مال الشركة، وبناءً على ذلك تم رفض الفرضية.



ويبين اختبار شففيه جدول رقم (35) أن الفروق بين فئتي رأس المال "2000,000 \$ فأكثر"، و"من 500,000 إلى أقل 1000,000 \$" والفروق لصالح الفئة "2000,000 \$ فأكثر".

جدول رقم (34)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تعزى إلى رأس مال الشركة

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
الهيكل التنظيمي	بين المجموعات	2.422	2	1.211	4.194	0.023
	داخل المجموعات	10.682	37	0.289		
	المجموع	13.103	39			
الخطط والأهداف	بين المجموعات	1.977	2	0.988	5.142	0.011
	داخل المجموعات	7.112	37	0.192		
	المجموع	9.089	39			
السياسات والإجراءات	بين المجموعات	2.096	2	1.048	3.777	0.032
	داخل المجموعات	10.265	37	0.277		
	المجموع	12.360	39			
الإمكانات المادية والبشرية	بين المجموعات	1.508	2	0.754	2.669	0.083
	داخل المجموعات	10.454	37	0.283		
	المجموع	11.962	39			
أنظمة الرقابة المتبعة	بين المجموعات	5.060	2	2.530	6.494	0.004
	داخل المجموعات	14.416	37	0.390		
	المجموع	19.477	39			
جميع المحاور (واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة)	بين المجموعات	2.264	2	1.132	6.484	0.004
	داخل المجموعات	6.460	37	0.175		
	المجموع	8.724	39			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية " 2 ، 37 " ومستوى دلالة " 0.05 " تساوي " 3.25 " .



جدول رقم (35)

اختبار شففيه للفروق بين المتوسطات حسب متغير رأس مال الشركة

الفرق بين المتوسطات	من 500,000 إلى أقل	من 1000,000 إلى أقل من 2000,000 \$ فأكثر	\$ 2000,000
من 500,000 إلى أقل \$1000,000		-0.174	-0.618*
من 1000,000 إلى أقل من 2000,000 \$	0.174		-0.444
\$ 2000,000 فأكثر	0.618*	0.444	



الفصل السادس النتائج والتوصيات

- ❖ النتائج.
- ❖ التوصيات.
- ❖ الدراسات المستقبلية.



الفصل السادس

النتائج والتوصيات

أولاً : نتائج الدراسة

في ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة والتي أُجريت على شركات المساهمة العامة في قطاع غزة تم التوصل إلى النتائج الآتية :

■ يوجد هيكل تنظيمي محدد بصورة واضحة داخل شركات المساهمة العامة، حيث يتم تصميمه بطريقة جيدة توضح خطوط السلطات والمسؤوليات، ويتصف بالمرونة في مقابلة التغيرات التي تحدث داخل الشركة وخارجها دون إجراء أي تعديلات جوهرية فيه، كما يتم التأكد من الاستفادة من ميزتي التخصص وتقسيم العمل عند تصميم الهيكل التنظيمي للشركات، ويتم إعداد الخرائط التنظيمية الرسمية داخل الهيكل التنظيمي للشركات بحيث تؤدي إلى الاستقلال التام بين الإدارات، كما يتم فحص درجتي المركزية واللامركزية داخل الشركات باعتبارهما مظهرين يعكسان طبيعة النظم الاقتصادية إلى حد ما.

■ تلتزم الشركات بتحقيق الأهداف الموضوعية بصورة فعالة، كما تتصف الخطط التي تضعها الشركات بالمرونة والوضوح، وتحتوي هذه الخطط على ملخص لأهداف الشركات وسياساتها، كما يراعى عند وضع هذه الخطط تجزئة الأهداف العامة إلى أهداف تفصيلية، إلا أن ربط أهداف الشركة بأهداف العاملين لا يعد هدفاً رئيسياً .

■ يتم التأكد بأن السياسات الموضوعية واضحة وصريحة ومفهومة من العاملين في الشركات، وأنها مرتبطة مع بعضها البعض، كما يتم التأكد بأن هذه السياسات تغطي جميع أنشطة الشركات، وتغطي المشاكل ذات الطبيعة المتكررة، كما أن الإجراءات المتخذة داخل الشركات تتناسب مع أهداف الشركة وسياساتها.

■ يتم التأكد من أن الآلات والأجهزة والمعدات يحتفظ بها في أماكن مناسبة لحماية لها من أية أخطار، كما يتم تقسيم العمل المحاسبي بحيث لا ينفرد شخص واحد للقيام بالعملية من البداية إلى النهاية، ويتم فحص الوثائق المؤيدة لتسجيل المباني والآلات والسيارات



الخاصة بالشركات، كما يتم التأكد من أن المستندات مصممة بطريقة جيدة تسهل عملية الحصر والعد إلى حد ما.

- يتم فحص احتياجات الشركات من القوى العاملة بصورة واضحة وفقاً للمهارات المطلوبة، كما يتم توصيف كل وظيفة بصورة واضحة من أجل أن يتم التعيين بصورة محددة وسليمة، كما يؤخذ بعين الاعتبار موقع إدارة الموارد البشرية في الهيكل التنظيمي عند الحكم على مدى نجاحها، كما يتم متابعة احتياجات العاملين من البرامج التدريبية وهناك محاولات لتخفيض معدل دوران العاملين إلى الحد الأمثل إلى حد ما، إلا أن شركات المساهمة العامة لا تهتم كثيراً برفاهية العاملين فيها.
- هناك نظام رقابي مطبق داخل الشركات باستمرار وهذا النظام يتلاءم مع حجمها ونشاطها، كما أنه يعكس الهيكل التنظيمي للشركات، ويعمل على تطبيق النظام الرقابي كوادر بشرية تتمتع بالكفاءة العلمية والعملية، كما أن النظام الرقابي المطبق له أثر ملموس في تحسين مستوى أداء العاملين ورفع كفاءتهم الإنتاجية، كما يتم تقويم نقاط الضعف الموجودة بالنظام الرقابي داخل الشركات باستمرار إلى حد ما.
- بلغ عدد شركات المساهمة العامة التي لا يوجد بها مدقق داخلي نحو (7) شركات، أي ما نسبته (17.5%) من إجمالي عدد الشركات الخاضعة للدراسة، كما أن عدد شركات المساهمة العامة التي يتبع فيها المدقق الداخلي لمجلس الإدارة نحو (19) شركة، أي ما نسبته (47.5 %) من إجمالي عدد الشركات الخاضعة للدراسة، وهذا قد يؤثر على حياد واستقلال المدقق.

ثانياً: التوصيات

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج هذه الدراسة فإنني أوصي بالآتي:

- يجب على الجمعيات المهنية المختصة أن تهتم بتطوير إرشادات ومعايير تتعلق بالتدقيق التشغيلي.
- لابد من وجود مدقق داخلي في شركات المساهمة العامة يتبع الجمعية العمومية حتى يتمتع بأكبر قدر من الاستقلال والمصداقية.



- ضرورة تطوير التأهيل العلمي للمدقق بحيث يتناول التخصصات الإضافية اللازمة لتنفيذ التدقيق التشغيلي والتي لها علاقة بطبيعة عمل الشركة.
- لابد من الارتقاء بالوضع التنظيمي للمدقق وتحريره من أية رقابة إشرافية، بحيث يمكنه التفكير بطريقة سليمة ومستقلة، وإبداء رأيه بدون أي تحيز أو تأثير من الإدارات التي تخضع للفحص والتحليل التشغيلي.
- لابد من الاهتمام بالعنصر البشري داخل أي شركة، باعتباره هدف العملية الإنتاجية، فلا بد من الارتقاء بأساليب التعيين ونظام الحوافز والأجور إضافة إلى متابعة احتياجات العاملين من البرامج التدريبية المختلفة وكذلك الاهتمام بالأنشطة الترفيهية وتوفير الأمن والعلاج لهم.

ثالثاً : الدراسات المستقبلية

- توصي الباحثة باستمرار إجراء الدراسات والبحوث في هذا المجال، والتي تأخذ بعين الاعتبار العديد من الجوانب التي لم تغطيها هذه الدراسة، والتي يمكن أن تلقي الضوء على هذا الموضوع مثل :
- تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الفلسطيني.
 - دور المراجعة التشغيلية في تطوير خدمات المدقق الداخلي في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
 - تطوير المعايير التي تصدرها الجمعيات والهيئات المهنية للمحاسبة والتدقيق لأجل خدمة التدقيق التشغيلي.



قائمة المراجع

- ❖ أولاً: المراجع العربية.
- ❖ ثانياً: المراجع الأجنبية.



مراجع الدراسة

أولاً المراجع العربية :

1. أبو زايد، بسمة (2008)، " واقع إدارة وتنمية الموارد البشرية في المصارف العاملة في فلسطين وسبل تطويرها "، رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية - غزة .
2. أبو شيخة، نادر (2011)، " التنظيم وأساليب العمل "، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
3. أبو عطوي، رائدة (2012)، " أثر استخدام مخاطر تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي، دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
4. أبو كويك، حسن (2012)، " دور الهياكل التنظيمية والأنظمة الإدارية في تطوير أداء الأجهزة الأمنية في قطاع غزة "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
5. أبو ناهية، جيهان (2012)، " مدى استخدام معايير منهج سيجما ستة لتحقيق جودة التدقيق الداخلي - دراسات حالة الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة .
6. أحمد، محمد (2009)، " الإدارة الاستراتيجية وتنمية الموارد البشرية "، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى.
7. أرينز، ألفين ولوبك، جيمس (2002)، " المراجعة - مدخل متكامل "، ترجمة محمد الديسبي، مراجعة أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض.
8. برنوطي، سعاد (2008)، " الإدارة - أساسيات إدارة الأعمال "، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان.
9. جربوع، يوسف (2002)، " مبادئ المحاسبة المالية - الجزء الثاني "، الطبعة الأولى، غزة.
10. جربوع، يوسف (2002)، " مراجعة الحسابات المتقدمة - وفقاً لمعايير المراجعة الدولية "، الطبعة الأولى، غزة.



11. جمعة، أحمد (2009) ، " المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث "، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
12. جمعة، علي (2009)، " الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد "، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان.
13. حجازي، وجدي (2010)، " أصول المراجعة الداخلية - مدخل عملي تطبيقي "، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.
14. حرب، حسام الدين (2011)، " أثر المتغيرات الشخصية والتنظيمية على واقع تفويض السلطة لدي القيادات الإدارية "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة
15. الحريري، محمد (2012)، " طرق واستراتيجيات - تنمية وتطوير الموارد البشرية "، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
16. حريم ، حسين والخشالي، شاكر (2006)، " أثر أبعاد الهيكل التنظيمي في بناء المعرفة التنظيمية : دراسة ميدانية في المستشفيات الأردنية الخاصة "، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات، المجلد الثامن، العدد الأول.
17. حمود، خضير والخرشة، وياسين (2007)، " إدارة الموارد البشرية "، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان .
18. الذنبيات، علي (2010)، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية- نظرية وتطبيق "، دار وائل للنشر، عمان.
19. الذنبيات، علي وعبد الجليل، وتوفيق (2006)، " دراسة تحليلية لأراء مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن حول التدقيق التشغيلي : الواقع والطموح "، مجلة دراسات، مجلد 33، عدد 1.
20. رايدر، هاري (2000)، "الدليل الشامل في مراجعة العمليات "، ترجمة ناصر القحطاني وبابكر الأمير بابكر الديسطي، مراجعة محمد ميرغني، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية.
21. رابعة، علي (2003)، " إدارة الموارد البشرية "، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.



22. الرماحي، نواف (2009) ، "مراجعة المعاملات المالية" ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
23. الزايغ، هاني (2006) ، " دور المراجع في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية - دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
24. زيارة، فريد (2009) ، "وظائف الإدارة" ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
25. السيد، ناظم (2010) ، " دور التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها - دراسة ميدانية في معمل أسمنت طاسلوجة " ، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 7، عدد 26.
26. الصبان، محمد (2012) ، " أصول المراجعة الخارجية - المفاهيم العلمية والإجراءات العملية " ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
27. صيام، محمد (2007) ، "فعالية متطلبات تطبيق وظائف إدارة وتنمية الموارد البشرية في جهاز الشرطة الفلسطينية في قطاع غزة" ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة
28. الصواف، محمد (2011) ، " أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية " ، مجلة التقني، مجلد 24، عدد 9 .
29. العازمي، وليد (2012) ، " أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي " ، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.
30. عامر، سامح وقنديل ، علاء (2010) ، " التطوير التنظيمي " ، دار الفكر ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان.
31. عبد الله، خالد (2000)، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية " ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان.
32. عصفور، محمد (2011) ، " أصول التنظيم والأساليب " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة السابعة، عمان.



33. العميان، محمد (2005)، " السلوك التنظيمي في منظمات الأعمال "، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان.
34. عواد، فتحي (2012)، " إدارة الأعمال ووظائف المدير في المؤسسات المعاصرة "، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
35. عودة، سماح (2012)، " أثر صيانة الموارد البشرية على أداء العاملين في الجامعات الفلسطينية "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
36. عياش، يوسف (2005)، " مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في إحكام الرقابة على أداء أنشطة وكالة الغوث الدولية (الأنروا) في غزة في ضوء معايير المراجعة الدولية "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
37. غياضة، سائد (2008)، " مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالامتلاكات والمصانع والمعدات - دراسة تحليلية "، رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية - غزة.
38. فياض، محمود وقداة، عيسي وعليان، رحي (2010)، "مبادئ الإدارة 1 - وظائف المدير "، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
39. القطاني، خالد (2007)، " أثر خصائص البيئة التقنية وتكنولوجيا المعلومات في مخاطر الرقابة التشغيلية - دراسة تحليلية في المصارف الأردنية "، مجلة المنارة "، المجلد 13، عدد 2.
40. القطيش، حسن (2010)، " تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 6، عدد 4.
41. الكلالدة، طاهر (2011)، " الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية "، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
42. لطفي، أمين (2005)، " مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة "، الدار الجامعية - القاهرة .
43. اللوح، نبيل (2006)، " تطور الهياكل التنظيمية للوزارات الفلسطينية وأثرها على الكفاءة الإدارية "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.



44. اللوزي، موسى (2002) ، " التنظيم وإجراءات العمل " ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان.
45. محمود، علاء الدين (2011)، " إدارة المنظمات " ، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
46. محمود، رأفت وكتبونه، أحمد وزريقات، عمر (2011)، " علم تدقيق الحسابات العملي " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
47. المدلل ، يوسف ، (2007) ، " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري – دراسة تطبيقية علي الشركات المساهمة العامة في سوق فلسطين للأوراق المالية " ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، رسالة ماجستير .
48. مسلم، خالد (2011)، " مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة – دراسة استطلاعية " ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية – غزة.
49. المطارنة، غسان (2006)، " تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان.
50. ميلود، عزوز (2006) ، " دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة " ، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، الجزائر.
51. الناصر، خالص (2010) ، " التكامل بين مقاييس الأداء المالية والغير مالية في تحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية " ، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 32، عدد 99.
52. النميان، عبد الله (2003)، " الرقابة الإدارية وعلاقتها بالأداء الوظيفي في الأجهزة الأمنية – دراسة مسحية على شرطة منطقة حائل " ، رسالة ماجستير، المملكة العربية السعودية.
53. النونو، كمال (2009)، " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية – غزة



54. الهبيل ، نهاد (2013) ، " قياس الكفاءة المصرفية باستخدام نموذج حد التكلفة العشوائية SFA، دراسة تطبيقية على المصارف المحلية "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.

55. يوسف، أبو بكر (2002)، " المراجعة التشغيلية والدور الاستشاري للمراجع الداخلي - دراسة نظرية تطبيقية "، مجلة البحوث التجارية، مجلد 24، عدد 1.

56. يونس، نزيه (2009) ، "توظيف التخطيط الاستراتيجي في تطوير الإشراف التربوي في محافظات غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.

ثانياً المراجع الأجنبية :

1. Amude , Angella and Inange , Enol (2011) ," evolution of internal control system – A case study from Agenda " , **Journal African economic and Finance** , Euro Journal Polishing. inc.
2. Anderson , Mary and Nilsson , Rebeca (2011) ," **Financial or performance auditing ,the role of elect auditors in Swedish Municipalities**" ,Kristianstad University.
3. Australian National Audit Office (2011) ," **Planning and Scoping Of Performance audit**" .
4. Carmichael, Robert (2001) ," **Measures of Efficiency and Effectiveness as Indictors of Quality a system a approach** , Australia .
5. Daujotaite and Macerinskiene ,Dalia and Irena (2008) , "**Development of performance audit in public sector**", International Scientific Conference Business and management.
6. Dessler, Gary (2002) ," **A framework For Management**" , Florida International University , Library Of Congress Cataloging, Second Edition.
7. Elder, Randal and Arens ,Nvin and Beasley , Mark (2010) ," **Auditing Assurance Service**" , thirteen Edition.
8. Hayes, Rick and Dassen ,Roger and Schilder ,arnold (2010), "**Principle of auditing – An introduction to international**



- Standards on Auditing"** , Person Education Limited , Second Edition.
9. Institute of cost and works Accountants Of India (2010)," **cost audit and operational audit"**, directorate of studies , second Edition.
 10. International Standards Of Supreme Audit Institutions –ISSAI (2004), "**Performance audit Guidelines"**.
 11. Jarbou , Yousif ," **Auditing between theory and application-theoretical framework"** (2008) , first edition , Islamic university- Gaza.
 12. Khalili , Alireza and Tehani , Reza and Karami , Gholamreze and Jandaghi , Gholamrez (2012) , ""prioritizing The factors influencing The Development Of Operational Audit", **International journal of Academic research in Business** , volume 2 , number 1 .
 13. Minu , Mahbuba (2012) ," **Impact of performance audit On Government Social program – Case Study On forest management In Bangladesh with particular focus on social forestry"** , Master, North South University.
 14. Nikjoo, Mahdi and Eavani , Farzad and Nazari Kamran and Emami , Mostafa (2012) , "The Relationship Between operational Auditing the Public response" , **Journal Of Basic and Applied**.
 15. Pettinger,Richard (2007) ," **Introduction to Management"** , Palgrave Macmillan , fourth edition , china.
 16. qudah , Hassan and Momani , Amin (2011) , "Effect of performance evolution at human resource department : A case study of Aleman public hospital in Jordan" , **International Journal of business and social since** , volume2 , number 16.
 17. Rasheed , Adel (2002) , "Structure of Jordanian business organizations : Manager's Attitudes Towards Formalization and centralization and Factors Affecting Them" , **Derasaat** , volume 30 , number 1, Amman.



18. Ratlif , Richard and Reding , Kurt (2002) ," **Introduction to auditing :_logic , Principles , and Techniques**" , The Institute of Internal Auditors, first edition.
19. Rue, lestie and syars, lioyd (2003) ," **Management Skills And Application**" , Library Of Congress , Tenth Edition , America .
20. Salehi, Mahdi (2009), "Non audit service-and audit independence: Evidence from Iran", **International Journal of business and management** , volume2 , number16.
21. Stanford, Naomi (2009) ," **Guide to organization design**", Profile Books Ltd , Second Edition ,India.





ملحق رقم (1) استبانة الدراسة



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

الموضوع : استبانة

الأخ الكريم.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،، وبعد

تسعى الباحثة في هذه الاستبانة لتقديم بحث أكاديمي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان " واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة " ، حيث أننا نؤمن بأنكم خير مصدر للحصول على المعلومات المطلوبة لكونكم أهل خبرة واختصاص، ونعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائم لمساندة الأبحاث العلمية، كما أن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية بدقة وموضوعية سيؤدي وبدون شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، مما سيعود بالنفع والخير لما فيه مصلحة مؤسساتنا ووطننا الغالي، علماً بأن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم ،،،،،،،،،،

الباحثة

ابتهاال معين رجب



الرجاء وضع إشارة [X] أمام الإجابة المناسبة لكم :

أولاً - المعلومات الشخصية :

▪ المسمى الوظيفي :

مدير شركة مدير مالي محاسب مدقق داخلي
 غير ذلك (الرجاء حدد)

▪ المؤهل العلمي :

دبلوم متوسط بكالوريوس ماجستير
 غير ذلك (الرجاء حدد) ..

▪ عدد سنوات الخبرة :

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

ثانياً معلومات عن الشركة :

▪ مدة ممارسة الشركة لنشاطها :

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

▪ القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه الشركة :

القطاع الصناعي قطاع التأمين قطاع البنوك والمؤسسات
المالية
 قطاع الخدمات قطاع الاستثمارات غير ذلك (حدد)



▪ رأس مال الشركة :

أقل من \$ 500,000 من 500,000 إلى أقل \$1000,000

من 1000,000 إلى أقل من \$ 2000,000 2000000 فأكثر .

▪ يوجد مدقق داخلي :

موجود غير موجود

▪ تبعية المدقق الداخلي إذا كان موجوداً :

الجمعية العمومية مجلس الإدارة المدير العام

المدير المالي أخرى (الرجاء حدد.....)



م	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الهيكل التنظيمي						
1	يوجد بالمنشأة هيكل تنظيمي محدد بصورة جيدة.					
2	يتم تصميم الهيكل التنظيمي بطريقة جيدة توضح خطوط السلطات والمسؤوليات.					
3	يتم إعداد الخرائط التنظيمية الرسمية داخل الهيكل التنظيمي بحيث تؤدي إلى الفصل والاستقلال التام بين الإدارات.					
4	يتم فحص درجتي المركزية واللامركزية داخل الشركة باعتبارهما مظهرين يعكسان طبيعة النظم الاقتصادية.					
5	يتم التأكد أنه قد تم الاستفادة من ميزتي التخصص وتقسيم العمل عند تصميم الهيكل التنظيمي للشركة.					
6	يحدد الهيكل التنظيمي نطاق الإشراف بالنسبة لكل رئيس.					
7	يؤخذ بعين الاعتبار تكافؤ السلطات مع المسؤوليات في كل منصب من المناصب الإدارية داخل الشركة.					
8	ينسجم الهيكل التنظيمي مع حجم الشركة واختصاصاتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية.					
9	يتصف الهيكل التنظيمي المتبع بالمرونة في مقابلة التغيرات التي تحدث داخل الشركة وخارجها بدون إحداث تعديلات جوهرية فيه.					
الخطط والأهداف						
10	يُنظر إلى التخطيط على أنه نقطة الانطلاق للوظائف الإدارية.					
11	عند متابعة تنفيذ الخطط يتم التعرف على المعوقات التي تواجه الشركة، كما يتم اقتراح الحلول المناسبة لمعالجتها.					
12	يتم التأكد بأن الخطط الموضوعة تتصف بالمرونة.					
13	يتم التأكد بأن الخطط الموضوعة تتصف بالدقة.					
14	يتم التأكد بأن الخطط الموضوعة تتصف بالوضوح.					
15	تحتوي الخطط على ملخص للأهداف والسياسات.					
16	توضح هذه الخطط المسؤولين عن تنفيذها.					
17	يتم التأكد بالتزام الشركة بتحقيق الأهداف الموضوعة بصورة فعالة.					



م	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
18	يتم التأكد بأن أهداف الشركة واضحة ومفهومة من جميع العاملين في الشركة.					
19	يتم التحقق بأن الأهداف الرئيسية عملية ويمكن الوصول إليها.					
20	تستخدم بعض المعايير الكمية والنسب المالية في التأكد من دقة التعبير عن الأهداف.					
21	ربط أهداف الشركة بأهداف العاملين هدفاً رئيسياً من أهداف الشركة.					
22	عند وضع الخطط يتم تجزئة الأهداف العامة إلى تفصيلية.					
23	تتنصف أهداف الشركة بالمرونة فهي تتناسب مع الظروف البيئية الداخلية والخارجية.					
السياسات والإجراءات						
24	يتم التأكد بأن السياسات الموضوعية واضحة وصريحة ومفهومة من العاملين في الشركة.					
25	سياسات الشركة مرتبطة مع بعضها البعض.					
26	السياسات الموضوعية تغطي جميع أنشطة الشركة.					
27	عند فحص سياسات الشركة يجب التأكد بأنها تغطي المشاكل ذات الطبيعة المتكررة.					
28	تتناسب الإجراءات المتخذة مع أهداف المشروع.					
29	تتناسب الإجراءات المتبعة مع سياسات المشروع.					
الإمكانات المادية والبشرية						
30	يتم فحص الوثائق المؤيدة لتسجيل المباني والآلات والسيارات الخاصة بالشركة.					
31	يتم التأكد من أن المستندات مصممة بطريقة جيدة تسهل عملية الحصر والعد.					
32	يتم تقسيم العمل المحاسبي بحيث لا ينفرد شخص واحد للقيام بعملية معينة من البداية حتى النهاية .					
33	يتم التأكد بأن الآلات والأجهزة والمعدات يُحتفظ بها في أماكن مناسبة لحماية لها من أية أخطار.					
34	يؤخذ بعين الاعتبار موقع إدارة الموارد البشرية في الهيكل التنظيمي للشركة عند الحكم على مدى نجاحها.					



م	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
35	يتم فحص مدى قيام الشركة بتحديد الاحتياجات من القوى العاملة بصورة واضحة وفقاً للمهارات المطلوبة.					
36	يتم توصيف كل وظيفة بصورة واضحة من أجل أن يتم التعيين بصورة محددة وسليمة.					
37	يتم متابعة نظام الحوافز والأجور داخل الشركة.					
38	يتم متابعة احتياجات العاملين في الشركة من البرامج التدريبية المختلفة.					
39	يؤخذ بعين الاعتبار نتائج تقييم الأداء عند اتخاذ قرار ترقية العاملين في الشركة.					
40	تبدل محاولات لتخفيض معدل دوران العاملين إلى الحد الأمثل.					
41	يتم متابعة مدى تنفيذ الأنشطة المتعلقة برفاهية العاملين في الشركة.					
42	تهتم الشركة بتوفير الأمن والعلاج للعاملين داخل الشركة.					
أنظمة الرقابة المتبعة						
43	يوجد نظام رقابي مطبق داخل الشركة.					
44	يتم التأكد بأن النظام الرقابي يتميز بالوضوح وسهولة الفهم.					
45	يعكس النظام الرقابي الهيكل التنظيمي للشركة.					
46	يتصف النظام الرقابي بالمرونة حيث يراعي ما يطرأ على الشركة من تعديلات وتغييرات.					
47	يتلاءم النظام الرقابي مع حجم ونشاط الشركة .					
48	يتسم النظام الرقابي بالموضوعية فهو مؤسس على أحكام واقعية.					
49	يعمل على تطبيق النظام الرقابي كوادر بشرية تتمتع بالكفاءة العلمية والعملية.					
50	يتم تقويم نقاط الضعف الموجودة في النظام الرقابي باستمرار .					
51	النظام الرقابي المطبق له أثر ملموس في تحسين مستوى أداء العاملين ورفع كفاءتهم الإنتاجية.					



ملحق رقم (2)

أسماء محكمي الاستبانة

الجامعة	الاسم	المسلسل
جامعة فلسطين	أ. د. يوسف جربوع	1
الجامعة الإسلامية	أ. د. على شاهين	2
الجامعة الإسلامية	د. نافذ بركات	3
جامعة غزة	د. زياد الدماغ	4
جامعة الأزهر	د. خالد عيسي	5
الجامعة الإسلامية	د. وسيم الهابيل	6
مدير عام الكليات والتعليم المهني والتقني	د. محمد الأعرج	7
جامعة فلسطين	د. خالد المدهون	8
مدير عام الإدارة المالية بوزارة التربية والتعليم	د. أكرم حماد	9
جامعة الأزهر	أ. عماد الباز	10



ملحق رقم (3)

أسماء شركات المساهمة العامة

أسماء شركات المساهمة العامة حسب إفادة وزارة الاقتصاد الوطني في 1/6/2013

المسلسل	اسم الشركة	تاريخ التأسيس
1	شركة بنك فلسطين المحدود	9/10/1960
2	شركة سيارات غزة والقرى الجنوبية	16/3/1938
3	شركة فلسطين للاستثمار العقاري	19/9/1994
4	شركة فلسطين للتأمين	9/10/1995
5	شركة ترست العالمية	10/2/1995
6	شركة كهرباء فلسطين	15/2/1998
7	الشركة الفلسطينية للكهرباء	14/12/1999
8	شركة معامل الشرق الأوسط	17/5/2000
9	شركة الاتحاد للإعمار	17/5/2005
10	شركة تصدير المحاصيل الغذائية	21/12/2005
11	شركة الأمين للاستثمار والتنمية	21/9/2000
12	شركة المجموعة الأهلية للتأمين	11/1/1994
13	شركة إعمار فلسطين للاستثمار العقاري	16/2/2006
14	شركة غزة للاستثمار والتنمية	



المسلسل	اسم الشركة	تاريخ التأسيس
15	شركة الملتزم للتأمين	13/11/2008
16	شركة البنك الوطني الإسلامي	9/11/2008
17	شركة البنك الإسلامي الفلسطيني	16/12/1995
18	شركة بنك الإنتاج الفلسطيني	20/12/2012
19	شركة بنك الاستثمار الفلسطيني	10/8/1994
20	شركة بنك القدس	4/2/1995
21	شركة فلسطين لتمويل الرهن العقاري	15/4/2000