



## جامعة العربي التبسي - تبسة -



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: ..... / 2022

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

فرع: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

المذكرة موسومة بـ:

دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة مناجم الفوسفات بولاية -تبسة-

إشراف الأستاذ:

- د/ عمار زرقني

من إعداد:

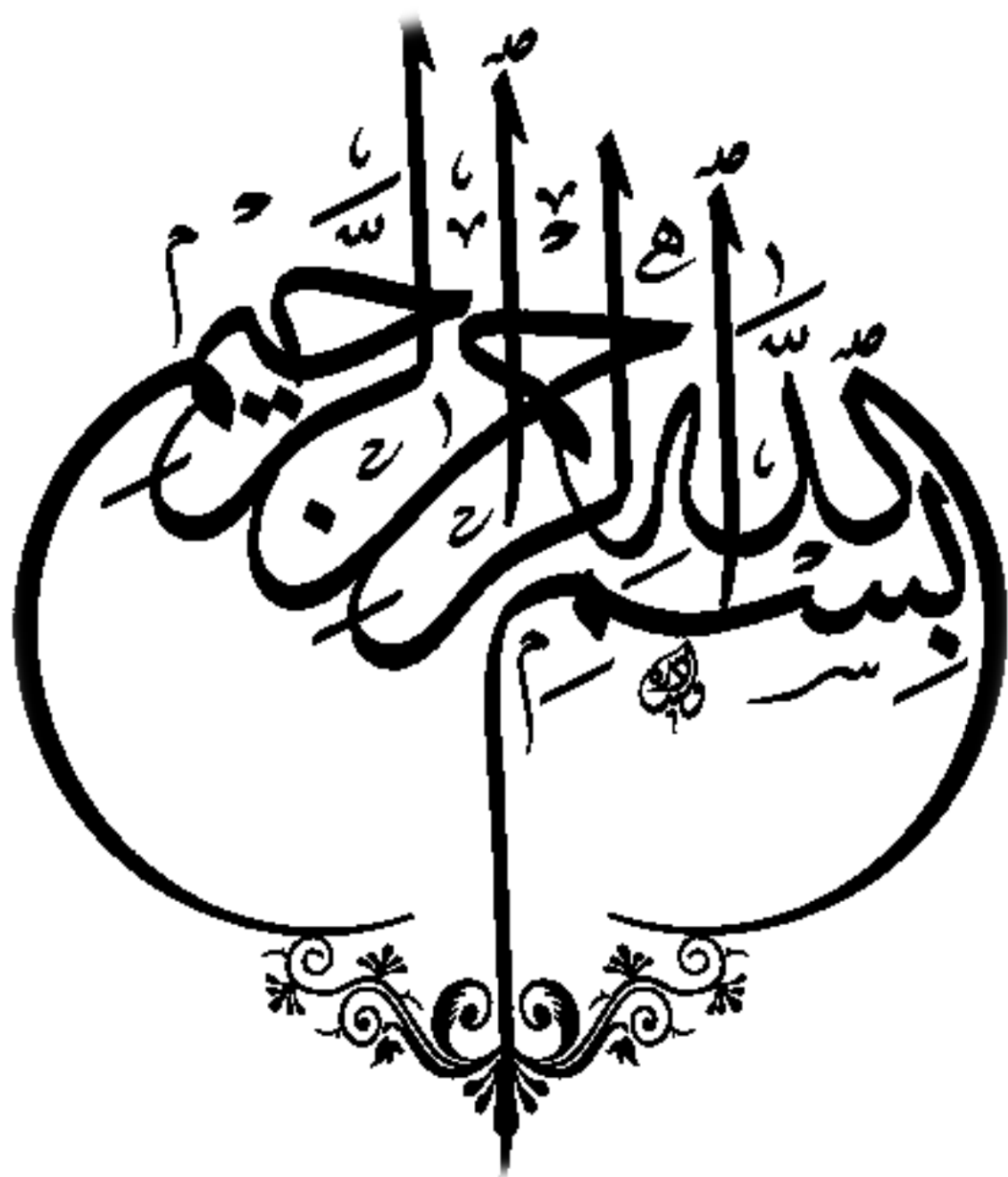
- دنيا عاشور

- نعيمة بن حملة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
سارة حليمي	أستاذ محاضر-أ-	رئيسة
عمار زرقني	أستاذ محاضر-ب-	مشرفا ومقررا
شادية بن عبود	أستاذ مساعد-أ-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2021-2022



# شكر وعرفان

في البداية والنهاية، لله الحمد والمنة من قبل ومن بعد، فما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وإليه نيب.

ولو أني أوتيت كل بلاغة \*\*\* وأفنيت بحر النطق في النظم والنثر

لما كنت بعد الكل إلا مقصرا \*\*\* ومعترفا بالعجز عن واجب الشكر

تقدم بالشكر لقوله صلى الله عليه وسلم «من لم يشكر الناس لم يشكر الله».

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا البحث العلمي، وبأرقى كلمات الشكر والثناء نتقدم بشكرنا لوالدينا، أوجه شكري وامتناني إلى من لا تسعه كلمات الشكر ولا عبارات الامتنان، إلى كل من ساهم في دفع هذا العمل إلى دائرة النور، وإلى كل من شارك في التدقيق والمراجعة والتنضيد، وحمل على عاتقه أعباء خطوات لا بد منها لكل عمل، وإلى كل من زودنا بآرائه وتوجيهاته، وفي مقدمتهم الدكتور زرقي عمار حفظه الله وأدام عليه موفور الصحة والعافية، الذي ساهم بقدر كبير في إنجاز هذا العمل، شكري وامتناني موصولان إلى السادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة وإثرائها بأفكارهم وآرائهم النيرة.

كما أتوجه بالشكر والامتنان إلى كل أساتذة الكلية، إلى كل من قدم لنا نصحاً أو أجاد علينا برأي أثناء إنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى عمال مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS لولاية -تبسة - الذين لم يخلوا علينا بالمعلومات الخاصة بالدراسة، ونخص بالذكر السيد " شنيخر عبد النور " على كل توجيهاته.

ونشكر كل الزملاء والاصدقاء وكل من ساهم لملاحظاتهم القيمة التي أعطت هذا البحث العلمي حلته هذه.

وأسأل الله العلي القدير أن يجزيهم عنا بما هو أهل له.

## الإهداء

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة... ونصح الأمة... إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم تسليماً. إلى الذي قال فيهم الله تعالى: (وَإِخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا).

أهدي ثمرة جهدي وعملي طيلة هذه السنوات، إلى من فتحت عيني على ابتسامتها، إلى القلب الحنون إلى من تعبت السنين لأرتاح إلى تلك التي وضعت الجنة تحت أقدامها إلى قرة عيني، إلى الغالية التي قدمت لنا حياتها وعمرها أمي ثم أمي ثم أمي سناء أطل الله في عمرك وأسكنك فسيح جناته أمين. إلى من علمني النطق في البداية كي أصرخ في النهاية إلى أصل الوجود مصدر إلهامي في حياتي إلى الذي غرس فيا شجرة مثمرة إلى الذي سهر الليالي من أجلي إلى الذي تعذب طول حياته ليراني في هذه المكانة إلى الرجل الكبير والعظيم إليك أنت فقط يا سندي وفخري في هذه الدنيا جدي الغالي لعبيدي. إلى ملاك في صورة انسان صاحب الفضل والإحسان ومن على يديه تعلمت معنى الشموخ والجد والمثابرة إلى من أفنى عمره في سبيل تعليمي إلى الذي ضحى بليله ونهاره من أجل راحة أبناءه إلى أطيب قلب وأعظم رجل أبي الحبيب الزين. إلى مصدر المحبة والحنان إلى التي ربنتي كابنتها إلى أمي الثانية إلى من تعبت لراحتي وأنارت دربي بنصائحها جدتي العزيزة دليلة. إلى سندي في الدنيا وعزوتي يوم الشدة والأعز من روحي إليكم يا إخوتي وأخواتي يعقوب، محمد، قصي، شهرزاد، ملاك، عبير وشيماء إليكم يا نور عيني... إليكم يا بهجة قلبي... إليكم عهدي بأن أذكركم مع كل دمعة تذرفها عيني إلى خالي عبد النور وزوجته هناء وخالاتي ملية، سماح، نبيلة وأزواجهم محمد، عماد، كتيب وأبنائهم. إلى شريك حياتي وسندي حمزة، إلى من ساقهم القدر في طريقي ونقشهم الزمان في ذاكرتي إلى الغالين على قلبي أمي نورة وأبي منير. إلى أحسن من عرفني بهم القدر عزيزاتي وردة، سعاد، سليمة، صليحة، حمامة ولددة.

إلى الاستاذ سمير شعابنة الذي ساندني بنصائح القيمة، وإلى الصديق رضوان

إلى أختي ورفيقة دربي ونور عيني صفاء وزوجها إسكندر، وإلى صديقة طفولتي التي لم تفارقني أبداً يمينه، إلى الصديقة والأخت التي كانت سنداً لي في هذه المذكرة والتي ساندتني طيلة مشوار الدراسة نعيمة، إلى الأستاذ المحترم الدكتور زريقي عمار الذي ساندني بنصائح القيمة والمفيدة لإتمام هذا العمل إلى كل أساتذتي الكرام والأفاضل. إلى كل من عرفتهم وأحببتهم يذكرهم قلبي ولساني ولم يكتبهم قلبي. إليكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي فيا ربي لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد بعد الرضى ولك الشاء على الخير كله.

دنيا عاشور

## الإهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك.

إلى ضياء قلبي ونور بصري وخير خلق الله... سيدنا محمد صلوات الله وسلامه عليه.

إلى من تعجز الكلمات عن إيفائه حقه، أبي الغالي "معمّر" أطال الله في عمره وورقه الصحة والعافية.

إلى من أثار لي دعائها حياتي وكانت ولا تزال خير سند لي أمي العزيزة "راضية" حفظها الله،

إلى أغلى ما منحني إياه الحياة إخوتي "بشينة، صلاح، ملاك"،

إلى مساندي وملهمي "ياسر"

إلى مرافقة الدرب "عاشور دنيا"

إلى صديقات المواقف والسنين «نائلة، مروى، بشينة» وإلى دفعة مالية المؤسسة

إلى جميع أساتذتي الكرام الذين لم يتوانوا عن مد يد العون لي وعلى رأسهم الأستاذ "زرقي عمار"

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

نعمة بن حملة

# الفهرس العام

الصفحة	المحتوى
	شكر وعرفان
	الإهداء
I	الفهرس العام
IV	فهرس الجداول
V	فهرس الأشكال
VII	فهرس الملاحق
VI	جدول الاختصارات
أ- د	مقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية</b>	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر -مقاربة نظرية-
07	المطلب الأول: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر -التأصيل النظري-
07	أولاً: تعريف التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
10	ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
10	ثالثاً: الأدوار التي يقوم بها التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
12	رابعاً: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر ومناهج التدقيق التقليدية
12	خامساً: مراحل التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
14	سادساً: معايير التدقيق الداخلي المتعلقة التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
15	سابعاً: برنامج ومنهجية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
20	ثامناً: متطلبات منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر (RBIA)
21	المطلب الثاني: القيمة المضافة للتدقيق الداخلي -التأصيل النظري-
21	أولاً: تعريف القيمة المضافة للتدقيق الداخلي
22	ثانياً: مرتكزات وسياسة القيمة المضافة للتدقيق الداخلي
23	ثالثاً: متغيرات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي

27	المبحث الثاني: العلاقة بين متغيرات الدراسة
27	المطلب الأول: فعالية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة
27	أولاً: خطة تدقيق مبنية على المخاطر في إضافة القيمة
29	ثانياً: دور المدقق الداخلي في إضافة القيمة
30	المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة
30	أولاً: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر وإضافة القيمة
31	ثانياً: الطرق المستخدمة للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر لدعم إضافة القيمة
33	المبحث الثالث: الدراسات السابقة لمتغيرات الدراسة
33	المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة باللغة العربية
33	أولاً: الدراسات الوطنية
35	ثانياً: الدراسات العربية
37	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
41	المطلب الثالث: المقارنة والقيمة المضافة
41	أولاً: المقارنة بين الدراسات الوطنية السابقة والدراسة الحالية
42	ثانياً: المقارنة بين الدراسات العربية والأجنبية السابقة والدراسة الحالية
46	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
48	تمهيد
49	المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
49	المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية
49	أولاً: مجتمع وعينة الدراسة
50	ثانياً: متغيرات الدراسة ومصادر جمع البيانات
51	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات
51	أولاً: محتوى أداة الدراسة (الإستبيان)
52	ثانياً: مقياس أداة الدراسة (الاستبيان)



53	ثالثا: صدق وثبات أداة الدراسة
55	المطلب الثالث: البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة
55	أولا: البرامج المستخدمة في معالجة البيانات
55	ثانيا: الأدوات الإحصائية الوصفية
59	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
59	المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة
59	أولا: متغير المستوى التعليمي
60	ثانيا: متغير المركز الوظيفي
61	ثالثا: متغير الخبرة المهنية
63	المطلب الثاني: عرض وتحليل محاور الدراسة
63	أولا: تحليل البيانات الشخصية إحصائيا
63	ثانيا: استجابات أفراد عينة الدراسة نحو متغير التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
67	ثالثا: استجابات أفراد عينة الدراسة نحو متغير القيمة المضافة للتدقيق الداخلي
70	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
70	أولا: اختبار التوزيع الطبيعي
71	ثانيا: نتائج الفرضيات الفرعية (الفرضية الرئيسية الأولى)
73	ثالثا: نتائج الفرضيات الفرعية (الفرضية الرئيسية الثانية)
76	رابعا: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات الرئيسية
80	خلاصة الفصل
82	خاتمة
87	قائمة المراجع
90	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
41	المقارنة بين الدراسات الوطنية السابقة والدراسة الحالية	01
42	المقارنة بين الدراسات العربية السابقة والدراسة الحالية	02
43	المقارنة بين الدراسات الأجنبية السابقة والدراسة الحالية	03
49	توزيع عينة الدراسة لمؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-	04
53	درجات مقياس ليكارت الخماسي	05
53	طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي	06
54	معامل الصدق الداخلي (الإرتباط)	07
54	قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة	08
59	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى العلمي	09
60	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي	10
61	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	11
63	تحليل البيانات الشخصية إحصائيا	12
64	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الفرعي الأول (متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر)	13
65	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الفرعي الثاني (دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر)	14
67	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني (القيمة المضافة للتدقيق الداخلي)	15
70	نتائج إختبار التوزيع الطبيعي	16
71	نتائج إختبار الفرضيات الفرعية (الفرضية الرئيسية الأولى)	17
74	تحليل التبيان الأحادي Anova للبيانات الوظيفية	18
77	نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الأولى	19

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
09	التدقيق الداخلي المبني على الخطر	01
23	التوازن بين حماية قيمة المؤسسة وتعزيز قيمتها وتحقيق قيمة مضافة من خلال التدقيق الداخلي	02
26	المخاطر التي تواجه المؤسسات الاقتصادية	03
50	متغيرات الدراسة	04
60	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي	05
61	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي	06
62	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	09

جدول الاختصارات

الاختصارات	الاسم الكامل باللغة العربية	الاسم الكامل باللغة الأجنبية
<b>IIA</b>	معهد المدققين الداخليين	Institute of Internal Auditors
<b>RBIA</b>	التدقيق الداخلي المبني على المخاطر	Risk Based Internal Auditing
<b>VAA</b>	القيمة المضافة للتدقيق	Value Add Audit

فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
90	إتفاقية التريص	01
92	استمارة الاستبيان	02
97	قائمة الأساتذة المحكمين	03
98	نتائج Spss	04
109	ترخيص بالدخول إلى المكتبة	05

حقوق المرأة

## مقدمة

تسعى كل المؤسسات الاقتصادية لتحقيق قيمة تنعكس على الوصول لأهدافها، خاصة وأنها تنشط في بيئة مفتوحة تشهد منافسة قوية، ولا يتم ذلك إلا عن طريق التعرف على المخاطر الداخلية للمؤسسة الاقتصادية والتحكم فيها، لذا أصبح التدقيق الداخلي ضرورة ملحة داخل المؤسسة الاقتصادية، وهذا نتيجة الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها، ومع التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أصبح لازماً على الهيئات المهنية بميدان التدقيق الداخلي إيجاد منهجية جديدة تقوم على أساس المخاطر وإعطاء تأكيدات وخدمات استشارية من شأنها أن تساهم في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة الاقتصادية وتحسين أدائها.

## 1- اشكالية البحث

تنشأ المخاطر الداخلية نتيجة التنفيذ الحاجة للعمليات التشغيلية، ومع تطور منهجية التدقيق الداخلي التي أصبحت وظيفة استشارية تأكيدية تقوم على تقييم المخاطر، وتحقيق قيمة مضافة للمؤسسة، وبناء على ذلك تبرز اشكالية الدراسة الرئيسية على النحو التالي:

**ما هو دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة قيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-؟**

إلى جانب السؤال الرئيسي السابق يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية تتمثل في:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي المبني على المخاطر؟ وما هي أهم ركائزه؟
- ما المقصود بالقيمة المضافة للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر؟
- ما علاقة التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة للمؤسسة الاقتصادية؟

## 2-فرضيات البحث

لمعالجة مشكلة الدراسة وكإجابة مبدئية عن التساؤلات الفرعية سيتم صياغة الفرضيتين الرئيسيتين

الموالتين:

## • الفرضية الرئيسية الاولى

"توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-".

ضمن هذه الفرضية الرئيسية تندرج جملة من الفرضيات الفرعية تتمثل فيما يلي:

- "توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمتطلبات التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-؛

- " توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور المدقق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات- تبسة-

### الفرضية الرئيسية الثانية

"لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى للخصائص الوظيفية (المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية) في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-".

ضمن هذه الفرضية الرئيسية تدرج جملة من الفرضيات الفرعية تتمثل فيما يلي:

- " لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المستوى التعليمي في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-؛"

- " لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المركز الوظيفي في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-؛"

- " لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير الخبرة المهنية في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-".

### 3-أهداف البحث

الغرض من هذا البحث هو التوصل الى مجموعة من الاهداف يكمن توضيح أهمها فيما يلي:

#### • الهدف الرئيسي

تحديد دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- بناءً على الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يمكن إدراج الأهداف الفرعية الموالية:

- التعرف على أبعديات ومرتكزات منهجية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛

- التعرف على واقع تبني منهجية التدقيق المبني على المخاطر في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-؛

- قياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في تقليل المخاطر؛

- الوصول الى نتائج يمكن من خلالها التوصل الى بعض التوصيات القابلة للتطبيق والتي يمكن الاستفادة منها في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-.



#### 4- أهمية البحث

يستمد هذا البحث أهميته من الحاجة إلى توفر أساس يمكن الاستناد إليه في تقديم حلول مستقبلية ملائمة، تتمثل في تبني منهج تدقيق داخلي جديد يقوم على أساس تقدير أوسع للمخاطر، وبالتالي تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز مفهوم التدقيق الداخلي المبني على المخاطر ودوره في إضافة القيمة، ومن ثم إظهار العلاقة بينهما.

#### 5- أسباب اختيار البحث

جاء اختيار هذا الموضوع بناء على الاعتبارات أهمها ما يلي:

- الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع؛
- قلة البحوث والدراسات بالجزائر في مثل هذه المواضيع ذات الصلة المباشرة حول التدقيق الداخلي المبني على المخاطر ومدى مساهمته في إضافة القيمة؛
- إبراز العلاقة بين التدقيق الداخلي المبني على المخاطر وإضافة القيمة؛
- اندراج الموضوع ضمن التخصص.

#### 6- حدود البحث

تمثلت حدود البحث فيما يلي:

- الحدود المكانية: اختصر المجال المكاني الذي تم اختياره للقيام بالدراسة الميدانية في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-.
- الحدود الزمنية: تمتد الفترة الزمنية من 2022/03/19 - 2022/04/19.

#### 7- منهج البحث

لدراسة الموضوع وقصد الإجابة على الإشكالية والتساؤلات، ومحاولة الربط بين متغيرات الدراسة فإنه تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري، وذلك بالتطرق للمفاهيم والأدبيات المتعلقة بالتدقيق الداخلي المبني على المخاطر والقيمة المضافة والعلاقة التي تربط بين المتغيرين كما تم استخدام المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال تحليل أسلوب الاستبيان، المقدم لأفراد مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-ومعالجتها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي Spss.

#### 8- هيكل البحث

لمعالجة الموضوع محل الدراسة وقصد الإلمام بمختلف جوانبه وعلى ضوء الإشكالية والمنهجية المعتمدة تم تقسيم البحث إلى فصلين على النحو الموالي:

**الفصل الأول:** يتناول الفصل الاول الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تم التعرض في المبحث الأول الى الجوانب النظرية للتدقيق الداخلي للمبني على المخاطر والقيمة المضافة، أما المبحث الثاني فقد خصص للعلاقة بين التدقيق الداخلي للمبني على المخاطر والقيمة المضافة، في حين تم التطرق في المبحث الثالث للدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع ومقارنتها بالدراسة الحالية؛

**الفصل الثاني:** كان بعنوان الدراسة الميدانية بمؤسسة مناجم الفوسفات بولاية-تبسة -تم تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية من خلال المبحث الأول، أما المبحث الثاني تم عرض نتائج الدراسة وتحليلها واختبار الفرضيات.

## 9- صعوبات البحث

يمكن حصر أهم الصعوبات التي اعترضت هذه الدراسة فيما يلي:

- قلة المراجع والدراسات الأكاديمية، خاصة منها الكتب المتعلقة بموضوع القيمة المضافة للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر كمتغير أساسي في البحث.



**الفصل الأول:**  
**الأدبيات النظرية**

تمهيد:

في ظل التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال وتزايد المخاطر التي تواجه المؤسسات الاقتصادية وتعقدتها وصعوبة الاستجابة معها، أصبح من الضروري على وظيفة التدقيق الداخلي أن تساير تلك التطورات، والابتعاد عن الاتجاه التقليدي الذي كان يهتم بالجانب المالي فقط، إلى اتجاه حديث قائم على المخاطر يتماشى مع متطلبات المؤسسة الاقتصادية، ويساهم في مواجهة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية، ويضيف قيمة لها.

ومن خلال هذا الفصل سيتم التعرف على منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر ودوره في إضافة القيمة، وسيتم توضيح ذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر -مقاربة نظرية-؛
- المبحث الثاني: العلاقة بين متغيرات الدراسة؛
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة لمتغيرات الدراسة.

## المبحث الأول: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر -مقاربة نظرية-

تسعى المنظمات المهنية والجمعيات العالمية التي تختص بالتدقيق الداخلي لجعل عملية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر والتقارير المتعلقة بها مقبولة من قبل الأطراف ذات العلاقة كونها تضيف لها قيمة، وتمثل القيمة المضافة للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر خدمات المدقق والتي تتضمن نشاطات خدمية مبنية على دراسة المخاطر، وتعتمد القيمة المضافة للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر على مستوى المدققين الداخليين، والقيمة المضافة تعني بشكل عام الفائدة التي تحصل عليها الجهات الخاضعة للتدقيق من ملاحظات تساعد في تحسين أدائها، وعلى هذا الأساس سيتم تقسيم هذا المبحث للمطالب الموالية:

➤ **المطلب الأول: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر -التأصيل النظري-**؛

➤ **المطلب الثاني: القيمة المضافة للتدقيق الداخلي -التأصيل النظري-**؛

➤ **المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي المبني على المخاطر والقيمة المضافة.**

**المطلب الأول: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر -التأصيل النظري-**

يعد التدقيق الداخلي المبني على المخاطر مقارنة حديثة قائمة على المخاطر في تخطيط التدقيق الداخلي، يسمح بتقديم قيمة مضافة لأصحاب المصلحة، وسيتم في هذا المطلب محاولة الإلمام ببعض جوانبه.

**أولاً: تعريف التدقيق الداخلي المبني على المخاطر**

يعتبر التدقيق الداخلي المبني على المخاطر منهج خاص يركز على المواضيع الأكثر خطورة من أجل تقييمها والإبلاغ عنها، وقد تم تعريفه من قبل عدة باحثين وهيئات عديدة، وسيتم ذكرها كما يلي:

**1-تعريف معهد المدققين الداخليين (IIA):** "التدقيق الداخلي المبني على المخاطر (RBIA) منهجية تربط التدقيق الداخلي بالمخاطر الشاملة، حيث يسمح بتوفير ضمان لمجلس الإدارة بأن برنامج إدارة المخاطر يتعامل مع المخاطر بشكل فعال في حدود مستوى الإقدام على المخاطر.<sup>1</sup>

يتضح من التعريف السابق أن التدقيق الداخلي المبني على المخاطر يسمح بمعرفة مدى قدرة الإدارة في تحديد وتقييم والاستجابة للمخاطر، ومدى قدرتها على اتخاذ إجراءات تصحيحية.

**2-تعريف GRIFFITHSM:** " هو المنهجية التي تقدم التأكيد بأن المخاطر قد تم إدارتها بشكل صحيح لتصبح داخل حدود المستوى المقبول من الخطر.<sup>2</sup>

ويتضح من التعريف السابق أن التدقيق الداخلي المبني على المخاطر عبارة عن منهجية يمكن تطبيقها لدراسة المخاطر وتحليلها، حيث تصبح تلك المخاطر في حدود مستوى معقول من الخطر يمكن التحكم فيه.

**3-تعريف (IIA2009)** التدقيق الداخلي المبني على المخاطر على أنه " نشاط تقويمي واستشاري يوفر ضمانات مستقلة وموضوعية تهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول لمجلس الإدارة على أن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية، وتقديم النصائح والتوصيات اللازمة لتحسين عملية إدارة المخاطر من ناحية أخرى".<sup>3</sup>

يتضح من التعريف السابق أن التدقيق الداخلي المبني على المخاطر هو منهجية خاصة تركز على الأماكن الأكثر خطورة من أجل تقييمها، والإبلاغ عنها، بما فيها دعم وتقييم فعالية إدارة المخاطر في المؤسسة، وإعطاء استشارات وتأكيدات للإدارة بأن عمليات إدارة المخاطر تدار بكفاءة بما يخدم أهداف المؤسسة.

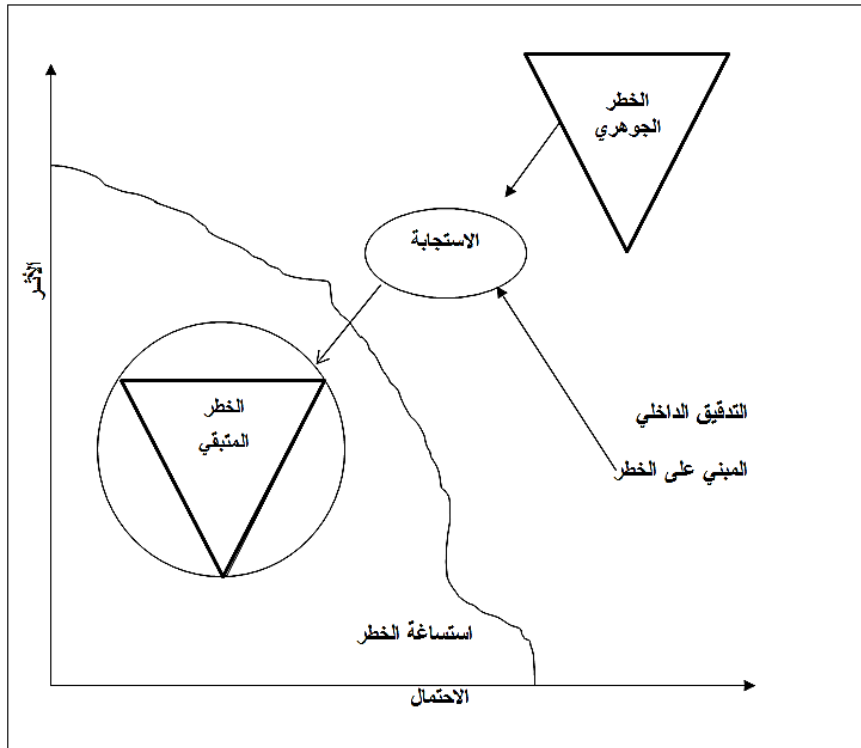
<sup>1</sup>Chartered institute of internal auditor, **Risk based internal auditing**, 08 October 2014, P:01. Available at <https://global.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/201501guidtoRBIApdf> Le 15/03/2022 à 14:05h.

<sup>2</sup> Griffiths David, **Risk based internal auditing**, three views on implementation, 2006 ,PP: 01-02, available at [www.internalaudit.biz](http://www.internalaudit.biz) Le 15/03/2022 à 13:00h.

<sup>3</sup>عبد الناصر محمد سيد درويش، دور أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين المصرية (دراسة ميدانية)، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني يوسف، مصر، 2016، ص 54.

من خلال ما تم عرضه يتضح بأن أغلب التعاريف السابقة التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي المبني على المخاطر تنطوي على موقف واحد وإن اختلفت في التعبير عنه وهو أن التدقيق الداخلي المبني على المخاطر عبارة عن منهجية حديثة في عمليات التدقيق الداخلي، يقوم على تحليل ودراسة المخاطر، ويمكن تطبيقه على أي مخطر يحول دون تحقيق المنظمة لأهدافها مهما كان نوعه سواء مخطر مالي أو تشغيلي أو استراتيجي والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (01): يمثل التدقيق الداخلي المبني على الخطر



المصدر: تايلي طارق، التدقيق الداخلي مدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، تخصص محاسبة، جامعة باجي مختار-عنابة-، 2012، ص114.

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي المبني على المخاطر

يسعى التدقيق الداخلي المبني على المخاطر لتحقيق جملة من الأهداف للمؤسسة الاقتصادية وسيتم توضيح ذلك فيما يلي: <sup>1</sup>

- وضع سياسة واستراتيجية إدارة المخاطر مع إعداد سياسة وهيكل للمخاطر داخلي للوحدات؛
- بناء الوعي الثقافي داخل المؤسسة، ويشمل التعليم الملائم مع التنسيق مع مختلف الوظائف؛
- اكتشاف المخاطر الخاصة بكل نشاط وتحليلها ومعرفة مسمياتها وتحديدتها؛
- قياس درجة الخطورة واحتمال حدوثها وتقدير حجم الخسارة واختيار أنسب وسيلة لإدارة المخاطر والتعامل معها والاستجابة لها؛
- التحقق من أن عملية الإدارة الشاملة للمخاطر داخل المنظمة تعمل بالشكل المتوقع؛
- التحقق من أن استجابات الإدارة للمخاطر الموجودة تتم بشكل مناسب وفعال لتخفيض المخاطر إلى المستوى المقبول.

يتضح مما سبق أن التدقيق الداخلي المبني على المخاطر يحقق أهداف تعالج فيها المخاطر التي تواجه المؤسسة.

ثالثا: الأدوار التي يقوم بها التدقيق الداخلي المبني على المخاطر

أشار معهد المدققين الداخليين (IIA 2010) إلى الأدوار التي يلعبها التدقيق المبني على المخاطر من خلال مساهمته في تحديد عوامل الخطر وتزويد الإدارة بنتائج تقييم المخاطر وتأكيدات ما إذا كانت أنظمة الرقابة كافية لتقليل المخاطر عن طريق: <sup>2</sup>

- تقييم المخاطر الحالية لنطاق المدقق ووضع تقرير حول ذلك التقييم للإدارة؛
- قيادة أنشطة إدارة المخاطر؛

<sup>1</sup> عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تحليل مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد درارية - أدرار -، 2018، ص 136.

<sup>2</sup> سايج نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر دراسة استقصائية، أطروحة دكتوراه في الطور الثالث علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2016، ص ص 44-45.



- تسهيل عملية تقييم المخاطر؛
- تقييم المخاطر المرافقة من التطورات المحاسبية الجديدة، وفي حال لم يتم السيطرة على المخاطر لمستويات مقبولة ومقررة سلفاً فإنه ينصح بإيقاف العملية؛
- مساعدة الإدارة على تنفيذ نموذج إدارة المخاطر في المؤسسة؛
- التحقق من كفاية وتوقيت التقارير حول نتائج إدارة المخاطر؛
- التحقق من كفاية إدارة المخاطر؛
- تقييم مدى تناسب التقارير مع أنشطة مراقبة المخاطر؛
- مراجعة تقارير تقييم المخاطر السابقة المعدة من قبل الإدارة وخدمات التأكيد الأخرى؛
- مراجعة مجلس الإدارة لتفاصيل سياسات الإدارة، وتقرير استراتيجيات عملها، وفلسفة إدارة المخاطر، واحتمالات المخاطر واستراتيجيات إدارتها؛
- توثيق تقييم المخاطر، عن طريق الامتثال للتعليمات والتشريعات الخاصة بإدارة المخاطر.

كما حدد معهد المدققين الداخليين على الأدوار التي لا ينبغي أن يضطلع بها المدقق الداخلي

مثل:

- تجنب أي نشاط يهدد استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي؛
- تجنب تحديد مستوى قدرة المؤسسة على مواجهة المخاطر؛
- تجنب الاضطلاع بعمليات إدارة المخاطر؛
- تجنب اتخاذ قرارات الاستجابة للمخاطر؛
- تجنب القيام بتنفيذ إجراءات الاستجابة للمخاطر لمصلحة الإدارة؛
- تجنب المساءلة عن عمليات إدارة المخاطر؛
- تجنب تقديم ضمانات إدارية متعلقة بالمخاطر.

في ضوء ما سبق يتضح أن التدقيق الداخلي المبني على المخاطر يتمثل دوره أساساً في دعم وتقييم وتقديم تقارير حول مدى كفاءتها، وليس القيام بمهامها.

### رابعاً: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر ومناهج التدقيق التقليدية

تختلف منهجية التدقيق القائم على مخاطر الأعمال عن المناهج التقليدية بعدد من الجوانب سيتم توضيح ذلك فيما يلي:<sup>1</sup>

- تقييم المخاطر يعتبر عملية مستمرة في إطار منهج التدقيق القائم على المخاطر، بينما تتم بشكل دوري ضمن المنهجيات التقليدية؛
- في إطار مناهج التدقيق التقليدية فإن سياسات وإجراءات الرقابة على المخاطر إن وجدت لا يتم دعمها بشكل كامل من قبل الإدارة العليا، ولا تتم بمشاركة أعضاء المؤسسة محل التدقيق، بينما وفق منهج التدقيق القائم على المخاطر تتم الموافقة عليها ودعمها بالكامل من قبل الإدارة العليا، وبمشاركة أعضاء المؤسسة محل التدقيق؛
- في إطار منهجية التدقيق التقليدية يتم البحث وتحديد المخاطر ومن ثم تتم عملية التعامل معها، بينما في إطار منهجية التدقيق القائم على المخاطر يتم التعامل مع المخاطر بشكل دائم ضمن عملية منظمة ومستمرة، ويتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة في حينها؛
- وفق أسلوب التدقيق القائم على المخاطر يتم استخدام موارد التدقيق بشكل أمثل، من خلال التركيز على المناطق الأكثر خطورة، بينما المناهج التقليدية يتم توزيع موارد التدقيق على كل الوحدات والأنشطة بغض النظر عن درجة المخاطر المرتبطة بها.

### خامساً: مراحل التدقيق الداخلي المبني على المخاطر

يقوم التدقيق الداخلي المبني على المخاطر على ثلاث مراحل رئيسية حددها معهد المدققين الداخليين IIA سيتم ذكرها كما يلي:<sup>2</sup>

- **تقييم المخاطر المستحقة:** من خلال الحصول على فهم عام عن المدى الذي ساهم فيه مجلس الإدارة والإدارة العليا في تحديد وتقييم وإدارة ومراقبة المخاطر، وهو ما يوفر مؤشراً على موثوقية سجل المخاطر عند تخطيط مهام التدقيق؛

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 62.

<sup>2</sup> Chartered institute of internal auditor, **Risk based internal auditing**, 11 October 2019  
PP:01-02 available at [www.iaa.org.uk](http://www.iaa.org.uk) Le 15/03/2022 à 14:05h

- التخطيط للتدقيق دورياً: تحديد التأكيدات والاستشارات المطلوبة الخاصة بفترة معينة، عادة ما تكون سنة، من خلال تحديد وترتيب أولويات كل المجالات حسب ما يقضيه تقديم التأكيدات الموضوعية، وبما يتضمن عمليات إدارة المخاطر؛

- تنفيذ مهام التدقيق : يتم تنفيذ مهام تقييم المخاطر بصفة فردية لتقديم تأكيدات على جزء من إطار إدارة المخاطر، بما يتضمن التخفيض من خطر وحدة المخاطر، وفي آخر هذه المراحل يأتي تكرار دورة التدقيق الداخلي القائم على المخاطر، حيث أن منهجية التدقيق الداخلي القائم على المخاطر هي دورية ، والفترة الفاصلة بين مراجعة تقييم التدقيق الداخلي للمخاطر المدركة والتخطيط للتدقيق يعتمد على طبيعة الشركة، وما هو عدد المرات التي تتغير فيها الظروف، في كثير من الأحيان يجب أن تقدم تقريراً عن إدارة المخاطر والمدة الفاصلة لابد أن تحدد مع لجنة التدقيق.

إن التغييرات في تقييم المخاطر المستحقة قد يغير في استراتيجية التدقيق، والتغيير في سجل الخطر، كما أن التغييرات في الاستجابة للمخاطر قد تغير أي استجابات تحتاج إلى التدقيق الداخلي، والطريقة التي يتم توزيعها لمهمة التدقيق وأوليات عمليات التقييم المختلفة، بالإضافة إلى وجود مصادر للتغيير تتمثل في:

- عمل المدقق؛
- إطار إدارة المخاطر؛
- البيئة الخارجية؛
- أهداف المؤسسة.

سادسا: معايير التدقيق الداخلي المتعلقة بالتدقيق الداخلي المبني على المخاطر

وفقا لمعهد المدققين الداخليين (IAA) فإن أهم المعايير التي تناولت عملية إدارة المخاطر سيتم توضيحها فيما يلي:<sup>1</sup>

✓ **المعيار 2100 طبيعة العمل** ينص على انه: " يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحكومة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر وتتغرز أهمية ومصداقية التدقيق الداخلي عندما يتمتع المدققون بالأسبقية عندما تعطى تقييماتهم رؤى جديدة وتأخذ الآثار المستقبلية في الاعتبار .

✓ **المعيار 2120 إدارة المخاطر** يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها، وهذا يعني تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة هو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي بأن:

- أهداف المؤسسة تساند وتتفق مع مهمة المؤسسة؛
- المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها؛
- يتم اختيار الاستجابة المناسبة للمخاطر بحيث يكون مستوى المخاطر في انسجام مع قابلية المؤسسة للمخاطر؛
- يتم التقاط المعلومات المتعلقة بالمخاطر والإبلاغ عنها في الوقت المناسب عبر المؤسسة لتمكين الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم؛

ولدعم هذا التقييم يمكن لنشاط التدقيق الداخلي أن يجمع المعلومات أثناء مهام التدقيق المتعددة، وتوفر نتائج هذه المهام عند النظر إليها معا فهما لعمليات إدارة المخاطر في المؤسسة ومدى فعاليتها، كما تتم مراقبة عمليات إدارة المخاطر من خلال الأنشطة الإدارية المستمرة أو من خلال تنفيذ تقييمات منفصلة، أو كليهما.

✓ **المعيار 2600 التبليغ عن قبول المخاطر** ينص على: " عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فإنه يجب على

<sup>1</sup> معهد المدققين الداخليين (IIA) ، ترجمة ناجي فياض، المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، 2017،

بتصرف، متاح على الموقع-<https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/standards-2017-ippf-standards-2017-arabic.pdf>

بتاريخ 2022/03/15 الساعة 13:05h.

الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يناقش في الأمر مع الإدارة العليا، وإذا ما رأى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن المسألة لم تحل، فإنه يجب عليه تبليغ المسألة إلى مجلس الإدارة". ويفسر ذلك بأن تحديد المخاطر التي قبلتها الإدارة يمكن أن تتم مراقبتها أثناء مهمة تأكيد أو مهمة استشارية، أو أثناء متابعة تقدم تنفيذ الإجراءات التصحيحية المتخذة من قبل الإدارة على أثر مهمات تدقيق سابقة، أو من خلال وسائل أخرى، وحل مشكلة المخاطر ليس مسؤولية الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

### سابعاً: برنامج ومنهجية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر

#### 1- برنامج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر

تشجع أغلب المؤسسات استخدام التدقيق المبني على المخاطر وتقييم المخاطر إذ يمثل الوسيلة التي تحدد فيها المؤسسة وتقييم كمية المخاطر التي تتعرض لها وجودة الرقابة عليها. وعلى العموم فإن برنامج التدقيق المبني على المخاطر يجب أن يتضمن الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- 1- تحديد كفاءة عمليات المؤسسة، والخدمات والوظائف ومن ثم تحديد النشاطات بداخلها التي يجب أن يتم تدقيقها مع تحديد مخاطر الرقابة وتوثيق هيكل إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية؛
- 2- استخدام نظام تسجيل وقياس لغرض وصف وتقييم المخاطر للأقسام المهمة؛
- 3- تنفيذ خطة تدقيق مبنية على المخاطر من خلال التنفيذ والإبلاغ والمتابعة؛
- 4- تضمين البرنامج عملية مراقبة لتقييم المخاطر على نحو منتظم وتحديثها لكل وحدات الأعمال المهمة والأنظمة؛
- 5- استخدام نظام تسجيل المخاطر، إذ تستخدم سجلات المخاطر كوسيلة لتسجيل وتوثيق كل التقديرات والقرارات المتخذة فيما يتصل بالمخاطر المحددة وكخطة للعمل، فضلاً عن ذلك فإنها قد تشكل جزءاً من عملية التوكيد حيث يمكن استخدامها كأداة للرقابة على أنشطة إدارة المخاطر.

مما سبق يمكن القول بأن برنامج التدقيق المبني على المخاطر يتضمن مجموعة من الخطوات انطلاقاً من التخطيط عبر تطوير خطة مبنية على المخاطر، وتقييم كفاءة وفعالية عمليات إدارة المخاطر والتقرير عنها لدى مجلس الإدارة، ومتابعة عملية مراقبة المخاطر ومدى تقبل واستجابة الإدارة للمخاطر.

<sup>1</sup>رافد عبيد النواس، مسؤولية مراقب الحسابات في تقويم مخاطر المشروعات الصغيرة والمتوسطة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 7، جامعة بغداد، 2009، ص 77.

2- منهجية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر: إن منهجية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر تركز على المناطق الأكثر خطورة في المؤسسة، حيث حسب ما نصت عليه المعايير المهنية للتدقيق الداخلي، يجب على المدقق أن يقوم ببناء خطة مبنية على المخاطر والتخطيط حسب هذا الأسلوب لغرض قيامه بمهمته والإشارة إلى النتائج في تقريره.<sup>1</sup>

2-1-1- بناء خطة مبنية على المخاطر أشار معيار التدقيق الداخلي رقم ( 2010 ) إلى ضرورة إعداد خطة خاصة بالمخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع أهداف المؤسسة، حيث أن الرئيس التنفيذي للمدققين مسؤول على إعداد خطة مبنية على المخاطر، مع الأخذ بعين الاعتبار إطار إدارة المخاطر بالمؤسسة بما في ذلك درجة القابلية للمخاطر التي تحددها الإدارة العليا في مستوى مختلف نشاطات وأجزاء المؤسسة، وفي غياب إطار لإدارة المخاطر بالمؤسسة يعتمد الرئيس التنفيذي للتدقيق على تقديره الخاص بالمخاطر بعد التشاور مع الإدارة العليا، كما يمكن تعديل ومراجعة الخطة حسب الاقتضاء استجابة للتغيرات في الأعمال والمخاطر والعمليات والبرامج والنظم والضوابط الرقابية في مستوى المؤسسة .

### 2-1-1-1- متطلبات إعداد خطة مبنية على المخاطر

يتم تنفيذ خطة التدقيق الداخلي وفق لأربعة متطلبات وسيتم ذكرها كما يلي:

2-1-1-1-1- الاعتماد على المتخصصين: إذ أن المدقق الداخلي ليس خبيراً بكل جوانب أنشطة المؤسسة، وعدم اعتماده على خبير متخصص عند تدقيقه مجالاً ما خارج نطاقه خبرته، يتطلب ضرورة سعيه لمعرفة طبيعة المجال والظروف المحيطة به معتمداً على القائمين بالتنفيذ؛

2-1-1-1-2- إتباع مدخل العملية: حيث أنه على فريق التدقيق الداخلي إتباع مدخل العملية عند أداء عمله، من خلال تقييم مجموعة الأنشطة المكونة للعملية المراد تدقيقها، للتعرف على نقاط القوة التي يجب تنميتها ونقاط الضعف التي يجب التخلص منها في كل نشاط بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق المراد من تنفيذ العملية ككل؛

2-1-1-1-3- إجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية: يجب على فريق التدقيق الداخلي أن يسعى لإجراء تقييم ذاتي لمخاطر الرقابة الداخلية من خلال ورش عمل يشترك فيها المتخصصين في المجال الخاضع للرقابة، يكون هدفها تحديد مخاطر الرقابة الرئيسية فيه، وإيجاد حلول رقابية تقلل من تلك المخاطر؛

<sup>1</sup> عامر حاج دحو، مرجع سبق ذكره، ص ص 162-163.

2-1-1-4-استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق: إذ أن استخدام التقنيات الحديثة لا يؤدي إلى دقة وسرعة الإنجاز فحسب، بل يساعد على رفع مستوى جودته، والتدقيق الداخلي كأى وظيفة يمكن تطويرها بالاعتماد على الأساليب التقنية الحديثة من خلال الوصول لمعلومات عن أفضل التطبيقات ووضعها كهدف يجب تحقيقه.

### 2-1-2-خطوات بناء خطة تدقيق مبنية على المخاطر

يتم استخدام أسلوب تقييم المخاطر في بناء خطة التدقيق السنوية من خلال تحديد المخاطر وقياسها وترتيبها وفق الأولويات، وفيما يلي الخطوات الواجب إتباعها لبناء خطة تدقيق مبنية على المخاطر:<sup>1</sup>

2-1-2-1-تحديد الوحدات أو الأنشطة الواجب تدقيقها: حيث يتم وضعها ضمن جدول ويمكن أن تكون على شكل مشاريع أو عمليات أو دوائر أو فروع أو مواقع؛

2-1-2-2-تحديد المخاطر الرئيسية: إذ يتم تحديد المخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسة أثناء تحقيق أهدافها؛

2-1-2-3-اختيار أوزان لقياس عناصر الخطر: يتم قياس المخاطر من خلال اختيار مجموعة من الأدوات لتحديد مدى أهمية وأثر كل عنصر من هذه العناصر؛

2-1-2-4-وضع مدى معين لكل عنصر من عناصر الخطر: اختيار مدى مثلا (1-5) أو (1-7) وتحديد وزن كل عنصر من عناصر الخطر ضمن هذا المدى حيث يكون أثر الخطر قليل أما فيكون أثره كبير ومتشعب؛

2-1-2-5-تجميع مخاطر كل وحدة تدقيق: أي تجميع نقاط خطر كل وحدة من الوحدات الخاضعة للتدقيق حيث يتم الوصول إلى إجمالي نقاط خطر كل وحدة من الوحدات؛

2-1-2-6-ترتيب الوحدات محل التدقيق: إذ يتم إجراء ترتيب حسب إجمالي نقاط الخطر وتحديد مستويات المخاطر العالية، والمتوسطة، والمنخفضة اعتمادا على نقاط الخطر؛

2-1-2-7-تحديد الخطة السنوية: وأخيرا يتم بناء خطة التدقيق السنوية اعتمادا على الترتيب الذي تم الوصول إليه في الخطوة السابقة أخذا بعين الاعتبار تكرار زيارات ومهام موظفي التدقيق للوحدات ذات المخاطر العالية وتخفيض تكرار الزيارات للوحدات ذات المخاطر المتدنية.

<sup>1</sup>نفس المرجع السابق، ص163

مما سبق يمكن القول إن المرحلة الأولى من هذا المنهج تتمثل في إعداد وتطوير خطة مبنية على المخاطر على الأقل مرة سنويا، ويجب أن تشمل جميع أنشطة وعمليات المؤسسة بما فيها الأماكن ذات الخطورة العالية عن طريق تحديدها وقياسها وتقييمها.

## 2-2- التخطيط حسب التدقيق الداخلي المبني على المخاطر

أشار معيار التدقيق الداخلي رقم (2200) إلى ضرورة التخطيط لمهمة التدقيق، ويجب أن يتضمن الأهداف والنطاق والمجال الزمني والموارد المتخصصة للمهمة، حيث عند وضع خطط عمل المهمة أن يأخذ المدققين الداخليين بعين الاعتبار ما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ أهداف النشاط الذي يتم إجراء التدقيق عليه والوسائل التي يستعملها النشاط لمراقبة أدائه؛
- ✓ المخاطر المرتفعة والأهداف والموارد والعمليات الخاصة بهذا النشاط، بالإضافة إلى الوسائل التي من خلالها يتم الإبقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في مستوى مقبول؛
- ✓ مدى ملائمة وفعالية إدارة المخاطر والرقابة في مستوى هذا النشاط وذلك بالمقارنة بإطار أو نموذج ذي صلة؛

✓ فرص إدخال تحسينات مهمة على مسار إدارة المخاطر والرقابة.

- كما يجب أن يراعي للتخطيط وفق التدقيق المبني على المخاطر أهداف المهمة، وفيما يلي أهم المراحل التي يجب اعتمادها عند التخطيط حسب أسلوب التدقيق المبني على المخاطر:
- يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه، ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم؛
- يجب أن يأخذ المدققين الداخليين في اعتبارهم عند تحديد أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود مخاطر؛

- وجود مقاييس ملائمة وضرورية لتقييم إدارة المخاطر والضوابط الرقابية، ويجب أن يتأكد المدققين الداخليين إلى أي مدى قامت الإدارة بوضع مقاييس لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تم تحقيقها، وإذا كانت تلك المقاييس ملائمة فإنه يجب على المدققين الداخليين أن يستعملوها في تقييمهم وأما إذا كانت غير ملائمة فإنه يجب عليهم العمل مع الإدارة بغرض إعداد مقاييس مناسبة.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 164



ويمكن القول بأن التخطيط وفق التدقيق المبني على المخاطر يجب أن يشمل أهداف مهمة التدقيق، وأن يأخذ بعين الاعتبار المخاطر المهمة في المؤسسة ومدى قدرة المؤسسة لقبولها والاستجابة لها، وتقييمها بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.

### 3-2- التقرير حسب التدقيق المبني على المخاطر

حسب ما نص عليه معيار التدقيق الداخلي رقم (2440) فإنه يجب على المدقق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف التي يمكن أن توفر الضمان بأن هذه النتائج ستحظى بالعناية المطلوبة، وأن يقوم قبل توزيع النتائج إلى أطراف لا ينتمون إلى المؤسسة أن يراعي الأمور التالية<sup>1</sup> :

- تقييم المخاطر المحتملة بالنسبة للمؤسسة؛
  - التشاور مع الإدارة العليا أو المستشار القانوني كلما لزم الأمر؛
  - الرقابة على نشر النتائج من خلال فرض قيود على استخدامها؛
  - كما يجب أن يحدد المدقق الداخلي في مستوى التبليغ عن رأيه ما يلي:
  - النطاق والمجال الزمني الذي يشملته الرأي؛
  - التحديد من النطاق؛
  - الإطار المرجعي للمخاطر أو للرقابة أو أي معيار يتم استعماله كأساس لصياغة الرأي العام.
- كما تجدر الإشارة إلى أنه عندما يخلص المدقق الداخلي بأن الإدارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فعليه أن يناقش ذلك الأمر مع الإدارة، وإذا ما رأى بأن ذلك الإشكال لم يحل فإنه يجب عليه إبلاغ مجلس الإدارة بذلك، ويمكن القول بأن أسلوب التدقيق المبني على المخاطر يقوم وفق منهجية واضحة المعالم، حيث يركز في بادئ الأمر على وضع خطة مبنية على المخاطر يحدد فيها مستوى المخاطر التي يمكن أن تتعرض إليها المؤسسة، بالإضافة إلى أنه يأخذ في اعتباره أهداف مهمة التدقيق عند مرحلة التخطيط حسب هذا الأسلوب، وأن يقيم مدى كفاءة وفعالية إدارة المخاطر في المؤسسة والتبليغ عن النتائج في تقريره.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 164-165

ثامنا: متطلبات تطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر (RBIA)

من أجل أن يكون التدقيق الداخلي القائم على المخاطر فعالاً، لا بد على الإدارة العليا التأكد من أنه:<sup>1</sup>

- تم التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق المؤسسة لأهدافها وتقييمها من قبل الإدارة، وقد تم تطوير نظام رقابي داخلي فعال، وفي حال عدم القدرة على تحقيق ذلك يتم الإبلاغ عنها لمجلس الإدارة؛

- تسجيل وتقييم المخاطر المتأصلة بطريقة تسمح لترتيبها تبعاً لأهميتها؛  
- اعتماد مستويات القدرة على التحمل من قبل مجلس الإدارة بأسلوب واضح يمكن معه تحديد ما إذا كانت المخاطر أقل أو أعلى من القدرة على التحمل؛

- تحديد مهام الجهات المسؤولة عن التأكد من فعالية إطار ومنهجية إدارة المخاطر، بما يشمل مسؤولية كل من الإدارة والتدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وأي إدارة أخرى لها مهام رقابية؛  
في الأخير يمكن أن نستنتج أن التدقيق الداخلي العالم على المخاطر (RBIA) إلى جانب تركيز عمله على المخاطر ذات الأهمية، يساهم في تحسين ومراجعة إدارة المخاطر في كل مرحلة من مراحل عملية إدارة المخاطر التي تقوم بها المؤسسة.

<sup>1</sup>رافد عبيد النواس، مرجع سابق، ص 53.

## المطلب الثاني: القيمة المضافة للتدقيق الداخلي-التأصيل النظري-

تساهم القيمة المضافة للتدقيق الداخلي بشكل كبير في إضافة قيمة للمؤسسة الإقتصادية، وسيتم توضيح ذلك من خلال هذا المطلب.

## أولاً: تعريف القيمة المضافة للتدقيق الداخلي

اختلفت التعاريف حول القيمة المضافة للتدقيق الداخلي باختلاف وجهات نظر الباحثين ويتمثل أهمها في:<sup>1</sup>

1- تعرف القيمة المضافة للتدقيق الداخلي على أنها: "الفائدة التي تحصل عليها الجهات التي تخضع للتدقيق والأطراف الأخرى من الملاحظات المستخلصة من العملية التدقيقية والتي تحسن في التنظيم المالي والمحاسب ونظم الرقابة الداخلية".

يتضح من التعريف السابق أن القيمة المضافة للتدقيق الداخلي هي المدى الذي يحقق لأطراف التدقيق قيمة موجبة لذلك على العملية التدقيقية أن تكون مفيدة من أجل تحقيق القيمة المضافة للتدقيق الداخلي.

2- كما تعرف على أنها "هدف مشروع يسعى المدققين الداخليين لتحقيقه ضمن نتائج أعمالهم بما ينعكس ذلك على تحسين سير وانتظام المعاملات المالية والحد من حالات الفساد أو الخروقات بما يؤدي ذلك إلى تحقيق قيمة مضافة من خلال تأكده أنها تهدف إلى التصحيح والتقييم".

3- ويمكن تعريف القيمة المضافة للتدقيق بأنها: "الأثر الإيجابي الذي يسعى المدققين الداخليين لتحقيقه للمؤسسة والأطراف ذات العلاقة والذي يعود عليها بالنفع حالياً أو في المستقبل من خلال إجراء عمليات التدقيق الداخلي لتحسين فعالية وكفاءة المؤسسة والالتزام بالنزاهة والشفافية وتقديم توصيات مستندة إلى عمليات تحليل وتقييم للبيانات والعمليات للوصول إلى تأكيد بإدارة المخاطر والرقابة عليها على مستوى المؤسسة بشكل خاص وعلى مستوى الدولة بشكل عام".

<sup>1</sup> أ.م. د سعد سلمان عواد، "القيمة المضافة للتدقيق الداخلي ودورها في تحقيق دعائم الحوكمة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المعهد العالي، مجلد رقم 15، العدد 52، 2020، ص 51.

يتضح من التعريف السابق أن القيمة المضافة للتدقيق الداخلي هدف مشروع يسعى المدققين الداخليين لتحقيقه ضمن نتائج أعمالهم بما ينعكس ذلك على تحسين سير وانتظام المعاملات المالية للمؤسسة الاقتصادية والتحسين من كفاءة وفعالية أداء المؤسسة الاقتصادية.<sup>1</sup>

ومما سبق يتضح أن القيمة المضافة للتدقيق الداخلي هي المساهمة الفعالة التي يضيفها التدقيق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية ولأصحاب المصلحة والتي تساهم في كفاءة وفعالية عمليات المؤسسة الاقتصادية.

### ثانياً: مرتكزات وسياسة القيمة المضافة للتدقيق الداخلي

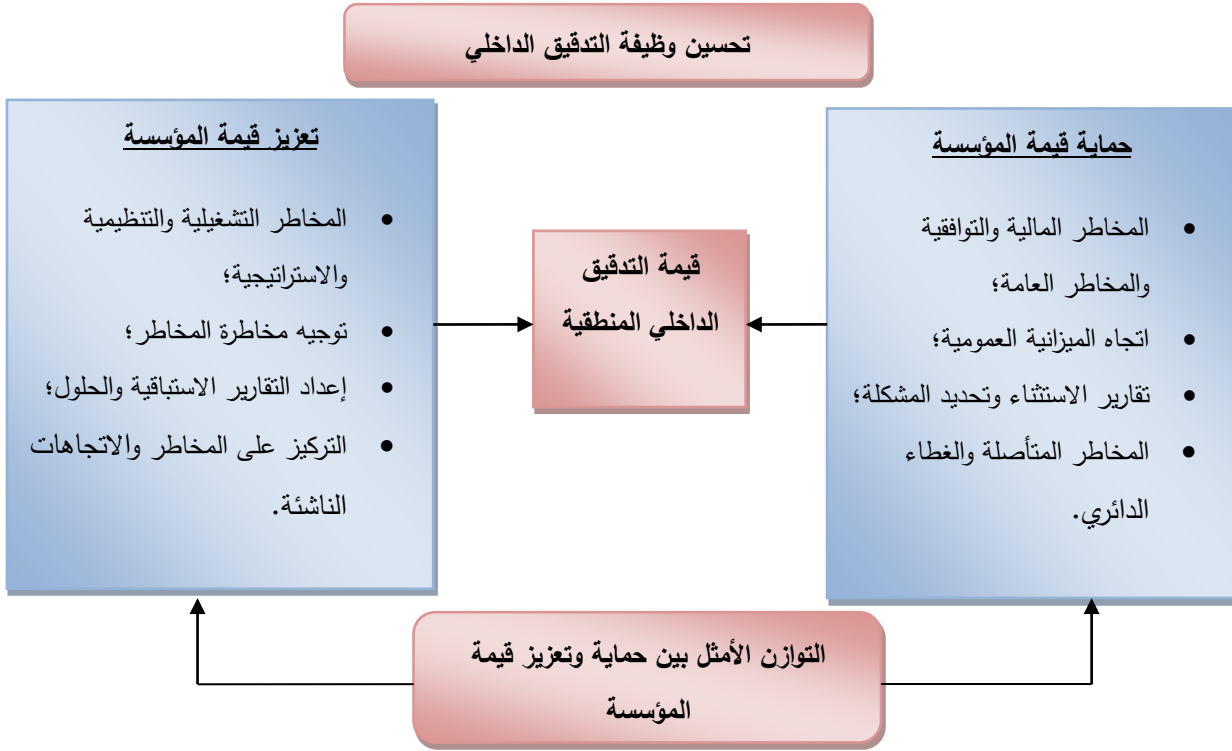
بدلاً من وصف الخدمات التي تدرج تحت تسمية القيمة المضافة للتدقيق الداخلي، من الأفضل إنشاء سياسة أساسية ومرتكزات تتبع لتغطي مفهوم القيمة المضافة، ومن المميزات الرئيسية التي يمكن أن تتضمنها هذه السياسة المميزات التالية:<sup>2</sup>

- ✓ تتحقق (Value Add Audit) بالاعتماد على تحقيق أكبر فائدة وتأثير من الموازنة المخصصة لنشاط التدقيق الداخلي؛
- ✓ تأتي (VAA) من ولاء مجلس الإدارة بالتزاماته لضمان تحكمه وسيطرته على المؤسسة؛
- ✓ تمثل صيغة (VAA) المفتاح الرئيسي الذي تستند عليه لجنة التدقيق لتأسيس استراتيجية تمكنها من الإشراف والمتابعة وضمان أن يكون أعضاء اللجنة مصدراً لنصيحة موثوقة؛
- ✓ تتعلق (VAA) بما هو مهم من حيث الاتجاهات والتوجهات الدولية والحالية؛
- ✓ (VAA) يعني أشياء مختلفة لشركات مختلفة في مختلف الصناعات والبيئات المختلفة، وستتباين قيمة الأنشطة بين الأداء والمواقف حسب درجة الثقة في أسواق الأسهم العالمية؛
- ✓ دوائر التدقيق التي لم تحدد نهجها في تقديم الخدمات التي تحقق (VAA) سوف تواجه خطر الفشل.

<sup>1</sup>K.H; SPENCER PICKETT, "**THE INTERNAL AUDITOR AT WORK**", A practical Guide, to Everyday Challenges, John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, 2004, p: 13-14.

كما يمكن الحصول على التوازن الأمثل بين العمل على حماية قيمة المؤسسة والعمل على تعزيز قيمتها وتحقيق قيمة مضافة من خلال وظيفة التدقيق الداخلي وفقاً للشكل (1) وكما مبين في أدناه:

الشكل رقم (2): يمثل التوازن بين حماية قيمة المؤسسة وتعزيز قيمتها وتحقيق قيمة مضافة من خلال التدقيق الداخلي



المصدر: أ.م. د سعد سلمان عواد، "القيمة المضافة للتدقيق الداخلي ودورها في تحقيق دعائم الحوكمة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المعهد العالي، مجلد رقم 15، العدد 52، 2020، ص 157.

### ثالثاً: متغيرات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي

تطور دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر من كونه إجراء إداري يركز على الالتزام إلى عنصر مهم وعام في إدارة المخاطر، وفي أكثر الحالات أصبح وجوده أمر ملزم وإجباري في المؤسسات، وفي الآونة الأخيرة أصبحت عملية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر عامل رئيسي في ظل وجود عصر المسائلة والرقابة الجديد؛<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أ.م. د سعد سلمان عواد، مرجع سابق، ص 159-160.

**1- الاستقلالية:** الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح وهي تبدأ من كيفية تشكيل مجالس الإدارة وتعيين لجان التدقيق، وتعد استقلالية التدقيق الداخلي بمثابة حجر الزاوية لمهنة التدقيق وهي ما تميز وظيفة التدقيق الداخلي عن باقي الوظائف الأخرى، كما وتعد انعدام الاستقلالية سبب يؤدي إلى فشل التدقيق كنتيجة، فمثلا انعدام استقلالية المدقق الداخلي يؤدي إلى عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية؛

**2- كفاءة استغلال الموارد المالية وكيفية إدارتها:** يجب أن يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق والكادر الذي يعمل معه جاهزا وفي وضع مناسب دائما للقيام بوظائفهم على أكمل وجه لرفع توصيات تنويرية مدعمة بمعلومات كافية وموثوق بها وذات صلة ومبنية على دراية ومفيدة للإدارة والمجلس عن الطرق والإجراءات المثلى لاستغلال موارد التدقيق الداخلي بما يحقق الكفاءة لاستغلال الموارد المالية للمؤسسة بشكل عام، وتحدد المعايير (1210) بوضوح أنه "عند توفير خدمات التدقيق الداخلي، يجب أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لأداء مسؤولياتهم الفردية"، وغني عن القول أن التدقيق الداخلي يجب أن يمتلك أو يحصل على المعرفة و المهارات و الكفاءات الأخرى اللازمة لأداء مسؤولياته؛

**3- تمكين أصحاب المساءلة من تحقيق المساءلة:** تعني المساءلة أن يكون أصحاب القرار مسؤولين أمام جهات معينة عن نتائج تلك القرارات، حيث تعتبر المساءلة أحد الخواص التي تقتضي محاسبة ومساءلة أولئك الذين يقع على عاتقهم اتخاذ القرارات في المؤسسة أو الذين ينفذون الأنشطة والأعمال حيث يكونوا مسؤولين عن نتائج قراراتهم أو أعمالهم؛

**4- متابعة وتسوية وإزالة المخالفات:** من مهام التدقيق الداخلي الرئيسية هي متابعة المعالجات والإجراءات المتخذة بخصوص الملاحظات والمخالفات ونقاط الضعف المؤشرة في تنفيذ أنشطة المؤسسة وتحقيق أهدافها المرسومة، فالهدف من التدقيق ليس اكتشاف المخالفات ونقاط الضعف بل الهدف هو تصحيح الانحرافات عن المسارات والأهداف المحددة للمؤسسة؛

كما أن متابعة المخالفات المكتشفة من قبل التدقيق الداخلي تكون على عاتق الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وحسبما أشار إليه معيار التدقيق الداخلي الدولي (2500) يجب على الرئيس التنفيذي أن يعد و يضع ويقوم بتعيين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها للإدارة، لذلك على المدقق الداخلي أن يقوم بوضع مسار متابعة لرصد وضمان أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال.

5- زيادة قيمة المنتج بتحقيق بعض أبعاد الجودة: يعتبر الاهتمام بجودة المنتجات أو الخدمات للمؤسسات لمواجهة التحديات الداخلية والخارجية التي تواجهها وتسعى المؤسسات وبشكل مستمر إلى الاهتمام بجودة المنتج والخدمة لتعزيز المركز التنافسي للمؤسسة ويتم ذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة وتخفيض التكاليف، وان متابعة المدقق الداخلي لجودة المنتجات في المؤسسة من أجل تعظيم قيمة المؤسسة والتحقق من تحقيق أهدافها؛

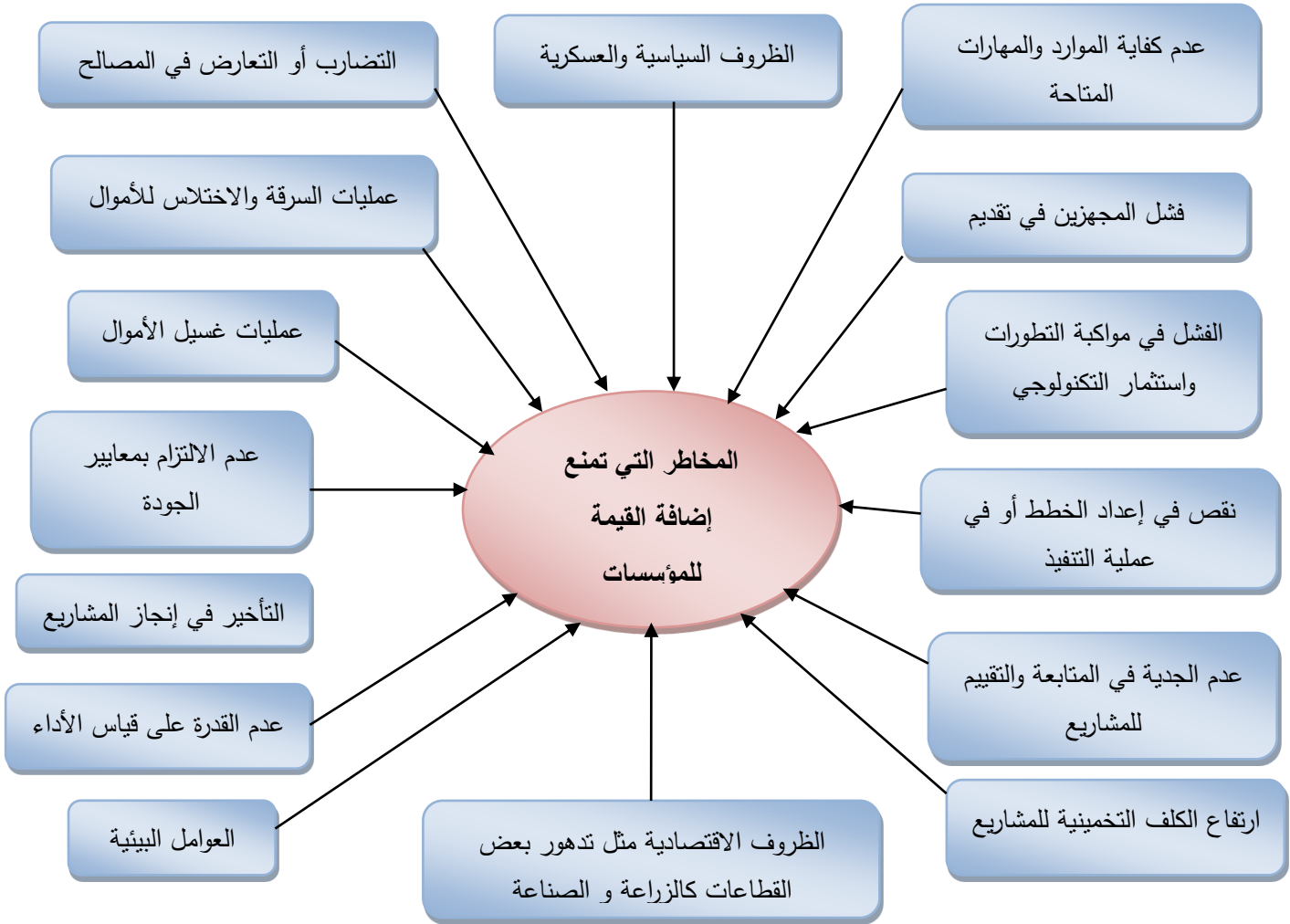
6- تقليل خسائر المخاطر: يعتبر مفهوم إدارة المخاطر التي تتعلق بالتدقيق الداخلي في المؤسسات حديثاً إلى حد ما، حيث يواجه العديد صعوبة في فهم دور إدارة المخاطر في المؤسسة والتي تعتبر وظيفة مستقلة في أغلب الدول المتقدمة، ويوضح (ماركس) وهو مفكر في مجال التدقيق الداخلي قائلاً يمكن أن تقدم المؤسسات المزيد من القيمة المضافة لأصحاب العلاقة من خلال تطبيق نهج حديث للتدقيق قائم على المخاطر عن طريق إجراء تقييمين.

➤ الأول: تطوير خطة التدقيق الداخلي بهدف تحديد الأوليات والعمليات ووحدات ومواقع العمل التنظيمية والتقييم.

➤ الثاني: عند بدء مهمة التدقيق حيث يتم تحديد المخاطر وتقييمها في المجال الخاضع للتدقيق.

وتواجه المؤسسات الاقتصادية العديد من المخاطر التي يجب التعامل معها وإيجاد الحل للقائم منها ومحاولة تجنب ما قد يحدث في المستقبل ويمكن تلخيص قسم من هذه المخاطر عبر الشكل الآتي:

الشكل رقم (03): يمثل المخاطر التي تواجه المؤسسات الاقتصادية



**المصدر:** أ.م. د سعد سلمان عواد، "القيمة المضافة للتدقيق الداخلي ودورها في تحقيق دعائم الحوكمة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المعهد العالي، مجلد رقم 15، العدد 52، 2020، ص160.

مما سبق يمكن القول أن التدقيق الداخلي المبني على المخاطر هو منهجية تقدم رأياً مستقلاً موضوعياً لإدارة المؤسسة الاقتصادية حول ما إذا كانت مخاطرها تدار إلى مستويات معقولة الخطر، كما يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية و تحسين أدائها.



## المبحث الثاني: العلاقة بين متغيرات الدراسة

إن القيمة المضافة هدف مشروع يسعى المدققين الداخليين لتحقيقه ضمن نتائج أعمالهم، حيث يقدم التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في كل مراحل قيمة مضافة للمؤسسة الاقتصادية بداية بالاعتماد على خطة مبنية على المخاطر بصورة صحيحة والانتهاؤ بالإبلاغ عن نتائج أعمال التدقيق بما يلبي احتياجات وتوقعات عميل التدقيق، وتدور هذه الاحتياجات والتوقعات أساساً حول كيفية إضافة القيمة من خلال التدقيق الداخلي المبني على المخاطر، وقد تكون هذه القيمة مادية ملموسة تقاس رقمياً أو تكون ضمنية لا تقاس بقيمة رقمية، وعلى هذا الأساس سيتم تقسيم هذا المبحث كما يلي :

➤ **المطلب الأول: فعالية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة؛**

➤ **المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة.**

### المطلب الأول: فعالية التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة

يعتبر التدقيق الداخلي المبني على إضافة قيمة جزء أساسي من خطة التدقيق الداخلي المبني على المخاطر، وعليه فإن الفهم الجيد لمعايير الأداء والتعريف بكيفية أداء نشاط التدقيق بشكل فعال تمكنه من وضع خطة فعالة للتدقيق المبني على المخاطر، والتي هدفها التحقق من التوافق مع أهداف واستراتيجيات المؤسسة بهدف تحقيق قيمة مضافة وحماية حقوق ومتطلبات أصحاب المصالح.

### أولاً: خطة تدقيق داخلي مبنية على المخاطر في إضافة القيمة

تعتبر خطة التدقيق الداخلي المبني على المخاطر هي حجر الأساس الذي يحدد مدى فعالية التدقيق الداخلي من عدمه، فاختيار مهام التدقيق المؤثرة والتي تخدم الشركة وتحقيق المطلوب من التدقيق الداخلي تعتبر من أصعب القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي.

إن الخطة المبنية على إضافة القيمة لا بد أن تأخذ بعين الاعتبار الأنشطة المتعلقة بخلق القيمة، والتي تشجع النتائج الإيجابية وكذلك الأنشطة المتعلقة بحماية القيمة والمحافظة عليها والتي تحد من الأحداث السلبية، فأنشطة الإنتاج والمبيعات وخدمة ما بعد البيع هي بعض الأنشطة التي تضيف قيمة لمنتجات الشركة فيما أنشطة التفتيش ورقابة الجودة وإدارة المخاطر والامتثال هي أمثلة لأنشطة تحمي

القيمة. وللوصول إلى خطة شاملة لا بد من الموازنة ضمن خطة التدقيق بين الأنشطة التي تضيف قيمة للشركة والأنشطة التي تحميها فليس من الضروري أن تكون الأنشطة الأعلى خطورة هي الأكثر أهمية للشركة فهي مهمة بالنسبة للتدقيق الداخلي فقط. وفيما يلي الخطوات الأساسية لإعداد خطة تدقيق مبنية على إضافة القيمة:

- مراجعة استراتيجية إضافة القيمة للشركة واعتبارها أحد مدخلات إعداد الخطة؛
- أخذ رأي أصحاب المصلحة فيما يتعلق بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للشركة والأنشطة التي تحمي القيمة؛
- تحديد عالم التدقيق وتصنيفه إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة تحمي القيمة؛
- تقسيم عالم التدقيق حسب نوع مجال التقييم (إدارة مخاطر، رقابة، حوكمة)؛
- تحديد العوامل التي سيتم بناءً عليها تقييم أولويات التدقيق (لا بد أن تراعي العوامل مدى الأهمية للشركة ومدى الأهمية للتدقيق)؛
- تحديد معايير التقييم للعوامل التي تم الاعتماد عليها في وضع الأولويات؛
- أخذ رأي أصحاب المصلحة فيما يتعلق بطريقة إعداد الخطة والعوامل التي سيتم الاعتماد عليها؛
- تقييم عالم التدقيق وترتيب أولويات التدقيق واختيار مهام التدقيق واعتماد الخطة.

في النهاية، إن الخطة المبنية على المخاطر ضرورية لتحديد أولويات التدقيق ولكن حان الأوان للنظر في تغيير الطريقة التقليدية لإعداد خطة التدقيق الداخلي والتي استمرت لعقدين من الزمن والسير خطوة إلى الأمام نحو تحقيق الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي وهو "إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها" والانتقال لمستوى نضج جديد قد يفتح مجالاً للتدقيق الداخلي ليكون مؤثر بشكل أكبر.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>[https://aymanoninternalaudit.wordpress.com/2018/08/02/value\\_added\\_based\\_audit\\_plan/](https://aymanoninternalaudit.wordpress.com/2018/08/02/value_added_based_audit_plan/), 1e14/04/2022, 13:15h.

ثانياً: دور المدقق الداخلي في إضافة القيمة

أعيد تحديد دور المدقق الداخلي، الدور الجديد أوسع وأكثر شمولاً ويحدد توقعات بإضافة قيمة من قبل المدققين الداخليين إلى الكيان الخاضع للرقابة عند أداء مهام العمل الخاصة بهم.

ويمكن تفسير دور المدقق الداخلي في كيفية تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة بشكل عملي من خلال<sup>1</sup>:

1. قيام المدقق الداخلي بتقديم توصيات لتحسين الأداء الناتجة من تقييم أداء جميع الأنشطة بالمؤسسة؛

2. التركيز على الأنشطة الأكثر قيمة للمنشأة بدلاً من التركيز على المراجعة المبنية على المخاطر فقط؛

3. العمل على اكتشاف نقاط الضعف والقوة للعاملين بالمؤسسة بهدف تقديم النصائح لتحسين العمل؛

4. التحقق من مدى تطبيق وكفاية الأنظمة الرقابية ومدى قدرتها في منع حدوث التلاعبات أو إتاحة الفرصة للغش وبالتالي تقليل فرص الفساد والاحتيال والغش وتوفير سبل حماية أصول وموارد المؤسسة والوصول بها لتحقيق أهدافها؛

5. العمل على التحقق من مدى توافق توقعات أصحاب المصالح مع الأهداف والاستراتيجيات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها؛

6. العمل على تقييم الأعمال وفقاً لمؤشرات الأداء المتوقعة ورفع تقارير بمدى تحقيقها، كما يمكن أيضاً للمدقق الداخلي التحقق من إمكانية تحقق الاستراتيجيات والخطط المستقبلية التي تسعى لتحقيقها المؤسسة من خلال التحقق من مدى توفر الدراسات والموازنات اللازمة لتحقيق لتلك الأهداف المستقبلية ومدى توافر الموارد اللازمة لتحقيقها بكفاءة وفاعلية.

وفي الأخير، المدقق الداخلي في وضع فريد يمكنه من تحقيق التوقعات بفعالية لتوفير قيمة مضافة للهدف والمهمة المصرح بهما للكيان.

<sup>1</sup>تايلي طارق، التدقيق الداخلي مدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، تخصص محاسبة، جامعة باجي مختار-عنابة-، 2012، ص114.

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة

أصبح التدقيق الداخلي المبني على المخاطر يضيف قيمة للمؤسسة الاقتصادية ويعمل على تحقيق أهدافها وسيتم توضيح ذلك من خلال هذا المطلب.

أولاً: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر وإضافة القيمة

تعتبر الطريقة التي تضيف بها مهام التدقيق الداخلي المبني على المخاطر قيمة للمؤسسات الاقتصادية هي المسألة الأكثر أهمية التي تواجه هذه المهنة ، وحتى في الأوقات المستقرة اقتصادياً، فإن الاعتقاد بأن التدقيق الداخلي المبني على المخاطر هو نفقات غير مبررة لا تحتوي على فائدة واضحة وقابلة للقياس يمكن أن يكون لها تأثير كبير على التوظيف والتطوير والتركيز على وظيفة التدقيق الداخلي، وفي أوقات الأزمات الاقتصادية، من الأهمية بالنسبة للمدققين الداخليين إثبات أن أنشطتهم التي تتعلق في المخاطر، والتأكيد، والاستشارات تساهم بشكل إيجابي في المؤسسات الاقتصادية وتضيف لها قيمة.<sup>1</sup>

ويتم معرفة القيمة التي تضيفها وظائف التدقيق الداخلي المبني على من خلال تقييم المخاطر، وأنظمة الرقابة الداخلية باستخدام البيانات الكمية والنوعية من المسوحات والمقابلات مع الخبراء. ولفهم كيفية إضافة القيمة للتدقيق، يحتاج المدققون الداخليون إلى النظر في كيفية تأثير إجراءاتهم على المنظمة ككل، وبالطبع توجد فرص للتحسين في كل نظام أو عملية تقريبا، ولكن يحتاج المدققون إلى معرفة ما إذا كان إضافة القيمة المضافة تتبعها زيادة في التكاليف أي ان لا تكون الكلفة لتحقيق القيمة المضافة أعلى من المنفعة المتحققة من القيمة نفسها، وإن فهم كيفية موائمة عمليات التدقيق الداخلي المبني على المخاطر مع المؤسسة الاقتصادية يضيف قيمة على الرغم من صعوبة تحديد مقدار هاته القيمة سواء كمدخرات أو إيرادات أو تقليل المخاطر إلى حد ما.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), "**Internal Audit Around the World A Perspective on Global**", Regions by the Maitland Avenue Altamonte Springs, Florida, 2014, P: 91.

<sup>2</sup> Lundin, Eric, "**Delivering Audit Value**", Internal auditors play an important role in evaluating, and contributing to, the organisation's well-being, 2009, P: 3.

ثانيا: الطرق المستخدمة للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر لدعم إضافة القيمة

عموما أصبح التدقيق الداخلي المبني على المخاطر يضيف قيمة للشركة ويعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر الشركة تدار بفعالية وكذا من خلال التحسينات الذي يقدمها في مجال إدارة المخاطر، فأتسع نشاط التدقيق الداخلي من مراجعة المجالات المحاسبية والمالية ليشمل مختلف الأنشطة التشغيلية للشركة، ثم التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال مراجعة إدارة المخاطر وتطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر Risk Based Audit، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين بالدرجة الأولى وأصحاب المصلحة الآخرين أيضا على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من طرف ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتحكم فيها بشكل منهجي منظم.<sup>1</sup>

فيما يلي ست طرق يدعم بها التدقيق الداخلي المستند إلى المخاطر التأكيد المشترك ويضيف قيمة إلى مؤسستك:

1. نهج يركز على الأعمال لمساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها يربط التدقيق القائم على المخاطر جميع جوانب التدقيق الداخلي معًا: الأهداف والعمليات والمخاطر والضوابط والاختبارات والتقارير. يمكن رؤية أهمية أي اختبار فيما يتعلق بإطار إدارة المخاطر بأكمله بسبب العلاقات التي أقيمت في عالم المخاطر والتدقيق. لا يكون هذا ممكنًا دائمًا عند استخدام برامج التدقيق القياسية، لأنه ليس من الواضح دائمًا سبب إجراء الاختبار؛ ما هي أهمية عنصر تحكم وجد أنه معيب؛ ما هي المخاطر التي تعالجها أداة التحكم؛ وما الهدف الذي يهدده هذا الخطر؛
2. نهج تدقيق شامل يسهل الشراء والملكية من الإدارة نتيجة لانخراط المنظمة عن كثب في عملية المخاطر والتدقيق من خلال ورش عمل المخاطر، والتقييمات الذاتية للمخاطر والرقابة، وأنشطة الضمان المشتركة وما إلى ذلك، يمكن للإدارة أن ترتبط بفوائد مخرجات المراجعة بشكل واضح. من المرجح أن تدعم الإدارة عمل التدقيق عندما يشاركون في العملية ويمكن أن ترى كيف ترتبط توصيات التدقيق بتحقيق أهداف أعمالهم؛
3. المستوى الأمثل من التأكيد الداعم لتحقيق أهداف العمل يعتبر التدقيق الداخلي القائم على المخاطر أكثر كفاءة لأنه يوجه عمليات التدقيق في المناطق عالية المخاطر، على عكس التناوب البسيط

<sup>1</sup>ضيف الله محمد الهادي، هشام لبرة، كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للشركات في إدارة المخاطر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة لونييسي علي، البليدة 2، الجزائر، العدد 09، 2016 ص429.

للمجالات التي يغلب عليها الطابع المالي، والتي قد لا تمثل الخطر الأكبر. يضمن التدقيق القائم على المخاطر أن المخاطر، الأكثر أهمية بالنسبة للمنظمة (المرتبطة بالأهداف الرئيسية)، يتم تدقيقها وأن الإدارة تأخذ الملكية والمساءلة للتخفيف من هذه المجالات عالية المخاطر ومراقبتها على أساس مستمر؛

4. تحسين تصنيفات الأولوية للنتائج والتوصيات يمكن تصنيف النتائج والتوصيات لتوفير أكبر قيمة مضافة من حيث المخاطر المخففة المتعلقة بتحقيق أهداف العمل؛

5. تحسين التخفيف من المخاطر يجب أن يسلط التدقيق الداخلي القائم على المخاطر الضوء على المخاطر الرئيسية التي لا يتم التحكم فيها بشكل كافٍ أو يتم التحكم فيها بشكل مفرط، وبالتالي تحسين التخفيف من المخاطر وكفاءة الأعمال بشكل عام؛

6. استخدام أكثر فعالية لموارد المراجعة مع التدقيق الداخلي على أساس المخاطر، يتم تحديد خطة التدقيق الداخلي حسب طبيعة وعدد المخاطر التي تتطلب لجنة التدقيق تأكيدًا بشأنها. وهو يختلف عن النهج البديل، حيث تحدد الموارد المتاحة عمليات التدقيق التي يمكن إجراؤها. كما يضمن توجيه الموارد نحو تدقيق المخاطر الأكثر أهمية.<sup>1</sup>

من أجل أن يضيف المدقق قيمة إلى عمليات الشركة ويحسنها، من المهم أن يفهم المدقق الأهداف التجارية للمؤسسة والمخاطر التي تهدد أو يلزم اتخاذها (الفرصة) لتحقيق هذه الأهداف. إن معرفة أين تكمن أكبر المخاطر، يسهل على المدقق الداخلي تركيز جهود التدقيق على المجالات التي يمكن إضافة أكبر قيمة فيها.

<sup>1</sup> [https://www.broadridge.com/article/six-ways-to-transform-your-internal-audit-into-a-value-added-function?fbclid=IwAR1fb-IB5TD2sUZXXgnJuNZevnxtSbeLW11msQjkmT5E1nP7qzNrqT\\_w4X8](https://www.broadridge.com/article/six-ways-to-transform-your-internal-audit-into-a-value-added-function?fbclid=IwAR1fb-IB5TD2sUZXXgnJuNZevnxtSbeLW11msQjkmT5E1nP7qzNrqT_w4X8) Le 14/04/2022 à 13 ;49h.

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة لمتغيرات الدراسة

تعددت الدراسات التي تناولت التدقيق الداخلي من الجوانب المختلفة، إلا أن الدراسات والأبحاث التي تناولت التدقيق الداخلي المبني على المخاطر لإضافة قيمة للمؤسسة بصفة عامة قليلة - في حدود علم الطالبتين-، هذا من ناحية، من ناحية أخرى تعتبر الدراسات السابقة من أهم الدعائم الأساسية لمنهجية الدراسة العلمية، حيث على أساسها يكون الباحث خلفية معتبرة على الدراسة، وفي نفس الوقت تعتبر العمود الفقري في بناء إشكالية وفرضيات هذه الدراسة، وكذا البدء من حيث انتهى الآخرون.

ومن هذا المنطلق تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات التي تناولت الموضوع قيد الدراسة في جانب من الجوانب، حيث تناولت كل دراسة القيم الأساسية لموضوع المدروس والنتائج المتواصل إليها ثم المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة وإبراز القيمة المضافة للدراسة الحالية التي تميزها عن الدراسات السابقة، وهذا ما سيتم توضيحه في هذا المبحث.

## المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

في هذا الجزء من الدراسة يتم التطرق إلى الدراسات الوطنية والعربية التي عالجت متغيرات الدراسة إما مجتمعة أو منفصلة، ومعرفة ما يميز الدراسات الوطنية والعربية على غيرها من الدراسات.

## أولاً: الدراسات الوطنية

على الرغم من ندرة الدراسات الوطنية لهذا الموضوع - في حدود علم الطالبتين- إلا أنه تم الحصول على أهم هاته الدراسات وأحدثها من خلال التقيب في المجالات العلمية المحكمة من خلال منصة المجالات العلمية الجزائرية، وكانت الدراستين التاليتين من أهم الدراسات قريبا للدراسة الحالية:

1-دراسة إسماعيل بوغازي وآخرون، تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر لدعم مسار الحوكمة وإضافة قيمة للشركة، مجلة الحوكمة المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، جامعة عين تيموشنت، المجلد 02، العدد 01، 2020.

تناولت هذه الدراسة موضوع التدقيق الداخلي المبني على المخاطر ودوره في مسارات الحوكمة وإضافة قيمة للشركة ككل، وهذا من خلال طرح الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي

المبني على المخاطر في تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة الاقتصادية؟ وهدف من خلال هذه الدراسة إبراز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في دعم مسار الحوكمة وإضافة قيمة للشركة، وقد تضمنت دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات الاقتصادية بالغرب الجزائري، وتحديدًا ولاية عين تيموشنت، واعتمدت الدراسة الميدانية على الاستعانة باستمارة استبيان تضمنت جزئين، جزء يخص البيانات الشخصية للعينة والثاني متضمن محوري الدراسة، وقد تم استخدام مقياس ليكارث الخماسي ضمن هذين المحورين أظهرت هذه الدراسة مجموعة من النتائج:

- ضرورة التنسيق بين قسمي إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي للمؤسسة؛
- العمل على استقلالية المدقق الداخلي ليتمكن من أداء مهامه على أكمل وجه؛
- إبراز أهمية متابعة مختلف التطورات التي تطرأ على معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ومدى علاقتها بإدارة المخاطر.

2-دراسة د. سايح نوال، مدى تطبيق مدخل التدقيق الداخلي القائم على المخاطر في المؤسسة الجزائرية، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة الأغواط، المجلد 01، العدد 01، 2017.

أشارت هذه الدراسة لموضوع التدقيق القائم على المخاطر، وتمحورت إشكالية الدراسة حول: ما مدى تطبيق منهج التدقيق الداخلي القائم على RBIA؟ وكان الهدف من هذه الدراسة هو قياس مدى تطبيق منهج التدقيق الداخلي القائم على المخاطر أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي في مجموعة من المؤسسات الجزائرية، وقد تضمنت دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات المساهمة في الجزائر وذلك عن طرق بناء استبيان وتوزيعه على 60 مؤسسة، وبلغ عدد المؤسسات التي استجابت إلى 50 مؤسسة ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هاته الدراسة:

- التدقيق الداخلي القائم على المخاطر إلى جانب تركيز عمله على المخاطر ذات الأهمية يساهم في تحسين ومراجعة إدارة المخاطر؛
- معظم المؤسسات لا تعطي أهمية كبيرة للشهادات المهنية المكتسبة في التدقيق ولا تعتبرها أولوية في التدرج الوظيفي؛
- يستند المدقق الداخلي على نظام إدارة المخاطر عند التخطيط لنشاط التدقيق.



ثانياً: الدراسات العربية

على الرغم من ندرة الدراسات العربية لهذا الموضوع - في حدود علم الطالبتين- إلا أنه تم الحصول على أهم هاته الدراسات وأحدثها، وكانت الدراستين التاليتين من أهم الدراسات قرباً للدراسة الحالية:

1-دراسة الأمين محمد عبد الباري توتو، ياسر تاج السر محمد سند، المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر ودورها في التنبؤ بالمخاطر المالية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 09، العدد 36، 2017.

تعالج هذه الدراسة موضوع المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر والمخاطر المالية وتركزت إشكالية الدراسة في السؤال التالي: ما دور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر في التنبؤ بالمخاطر المالية؟ هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر، وتحديد الأساليب التي تستخدمها لتفعيل إدارة المخاطر من خلال الاعتماد على مراجعين مختصين ومؤهلين في مجال المراجعة وأنظمة الرقابة، وكيفية إدارة المخاطر، للحصول على مؤشرات تفيد في التنبؤ بالمخاطر المالية. ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية بالمصارف السودانية، وقد تم الاعتماد على أسلوب الاستبانة، حيث يتكون مجتمع الدراسة من المصارف العاملة بالسودان، أما عينة الدراسة فقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة متكونة من مجموعة من العاملين بالمصارف السودانية، حيث قام الباحث بتوزيع 60 استبانة، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر ذات علاقة بالتنبؤ بالمخاطر المالية بالمصارف السودانية؛
- تطوير مدخل المراجعة الداخلية وتبني رؤية شاملة للمخاطر من خلال الاعتماد على مدخل المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر؛
- ضرورة وجود إطار للإدارة الشاملة للمخاطر في كل مصرف.

2-دراسة د. إيهاب، نظمي د. طارق مبيضين، قياس مدى تطبيق التدقيق الداخلي القائم على مخاطر الأعمال في مصارف دولة الامارات العربية المتحدة والعوامل المؤثرة في ذلك، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو ظبي، العدد 14، 2014.

تناولت هذه الدراسة موضوع التدقيق الداخلي المبني على المخاطر والعوامل المؤثرة في تطبيقه وقد تم طرح الإشكالية التالية: ما مدى تطبيق المصارف الإماراتية للتدقيق الداخلي القائم على مخاطر الأعمال؟ حيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق التدقيق الداخلي القائم على المخاطر والعوامل المؤثرة في ذلك في المصارف الإماراتية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية في مجموعة من المصارف الإماراتية، وذلك بالاعتماد على أسلوب الاستبانة وقد تم توزيع 23 على مدار التدقيق في المصارف السودانية، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

- لا تقوم البنوك الإماراتية بعقد دورات للمدققين الداخليين حول مفهوم التدقيق القائم على مخاطر الأعمال وهذا بدوره يؤدي إلى عدم وضوح هذا المفهوم مما ينعكس بشكل سلبي على تطبيق التدقيق القائم على مخاطر الأعمال؛
- أثبتت عينة الدراسة أن البنوك الاماراتية تتوافر لديها التكنولوجيا اللازمة لتطبيق التدقيق القائم على المخاطر؛
- لا تتوفر لدى العاملين في مجال التدقيق بالمصارف الاماراتية المهارات اللازمة لتطبيق مفهوم التدقيق القائم على المخاطر وهذا يعتبر أحد المعوقات التي تمنع تطبيق مثل هذا المفهوم.

## المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

في هذا الجزء من الدراسة يتم التطرق إلى الدراسات الأجنبية التي عالجت متغيرات الدراسة إما مجتمعة أو منفصلة، ومعرفة ما يميز الدراسات الأجنبية على غيرها من الدراسات.

**1-W. Robert Knechel, 2007, the business risk audit: Origins, obstacles and opportunities, Accounting, Organizations and Society 32 (2007) 383–408.**

تمحورت هاته الدراسة حول الإشكالية التالية: هل تدقيق مخاطر الأعمال طريقة أفضل لتقييم المخاطر التي تؤدي إلى اختبار تدقيق مركّز، أم أنها مجرد أداة لتوليد الفرص لبيع الخدمات غير المدققة؟

ومن خلال إجابة المعنيين بالدراسة كانت النتائج تبين أنه يشعر الكثيرون بقوة أن التدقيق كأداة لتوليد الفرص لبيع الخدمات غير المدققة، يمثل أكثر تمثيلاً للطريقة التي تم بها تنفيذ عمليات تدقيق مخاطر الأعمال. في هذه الورقة، يرى الباحث أن تطوير منهجية تدقيق مخاطر الأعمال في التسعينيات كان عملية معقدة نشأت بشكل طبيعي من الحاجة إلى التعويض عن التكرار السلبي لعمليات التدقيق التي حدثت في الثمانينيات. كما قدم النمو المتزامن لنظريات وعمليات إدارة المخاطر منظوراً قوياً يمكن على أساسه إعادة هندسة التدقيق. ومع ذلك، كانت عملية تطوير وتنفيذ عمليات تدقيق مخاطر الأعمال صعبة للغاية وربما واجهت عدداً من العقبات غير المتوقعة وغير المُدارة، لا سيما فيما يتعلق بالإجراءات الحالية للتدقيق التقليدي. وبالنظر إلى أن ثقافة المبيعات الخاصة بالاستشارات كانت تترسخ بين المراجعين في نفس الوقت تقريباً، فمن الممكن أن تكون الجهود حسنة النية لتنشيط عملية التدقيق قد انحرفت عن مسارها بسبب هذه الصعوبات، ثم تحولت لدعم نمو الإيرادات عبر الخدمات غير المدققة.

عندما حدثت فضائح أنرون وما تلاها من فضائح، نشأت أسئلة حول ما إذا كان تدقيق مخاطر الأعمال فعالاً، أو حتى مناسباً. قد توفر المبادرات التنظيمية التي أعقبت أعقاب أنرون، مثل التركيز المتزايد على حوافز الإدارة للإبلاغ الاحتمالي والتحليل المتعمق الأكبر للضوابط الداخلية، أساساً قابلاً للتطبيق لإعادة النظر في أساليب مخاطر الأعمال ودمج أفضل عمليات التدقيق التقليدية مع أفضل تدقيق لمخاطر الأعمال.

## 2- Philma Coetzee and Dave Iube, "Improving the efficiency and effectiveness of the risk-based internal audit", University of Pretoria, 2013

كان الهدف من الدراسة التي أجريت على 40 شركة في جنوب إفريقيا، هو تقديم نموذج من شأنه تحسين كفاءة وفعالية ارتباطات التدقيق الداخلي من خلال التنفيذ الأمثل لنهج قائم على المخاطر . للوصول إلى هذا الهدف، تم التحقيق في عملية ارتباط التدقيق الداخلي لتحديد كيفية إدراج منهجيات المخاطر . تم تطوير نموذج باستخدام عملية إدارة المخاطر كما هو موثق في تقرير COSO لعام 2004 . بعد ذلك تم اختباره في موقف عملي وكذلك من خلال الحصول على مدخلات من الرؤساء التنفيذيين للتدقيق في الشركات البارزة في جنوب إفريقيا أثناء اختبار نموذج ارتباط التدقيق الداخلي القائم على المخاطر، تمت إعادة تنفيذ مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي التي تم إجراؤها مسبقاً باستخدام مقارنة النموذج.

تشير النتائج إلى أنه إذا تم استخدام النموذج في تنفيذ المهمة، فسيتم تنفيذ عدد أقل من إجراءات المراجعة، ولكن في نفس الوقت كان سيتم الكشف عن المزيد من نتائج التدقيق، مما يدل على أن نموذج التدقيق الداخلي القائم على المخاطر لعمليات التأكيد سوف يعمل على ضمان إجراء عمليات التدقيق بشكل أكثر فعالية وكفاءة . حيث اتفق جميع الرؤساء التنفيذيين للتدقيق الذين تمت مقابلتهم على أن تنفيذ النموذج سيفيد بالتأكيد وظيفة التدقيق الداخلي بشكل عام، ولكن بشكل أكثر تحديداً مهمة ضمان التدقيق الداخلي، خاصة وأن المدققين الداخليين يميلون إلى حماية أنفسهم من خلال الإفراط في التدقيق. كما أنه لا ينبغي إهدار موارد التدقيق الداخلي في المجالات التي لا تخضع لرقابة الإدارة بشكل فعال، بل ينبغي بدلاً من ذلك لفت انتباه الإدارة إليها على وجه السرعة. وبالتالي، ينبغي أن تكون عمليات المراجعة أكثر تركيزاً. ومع ذلك، كان المستجيبون قلقين من أن أنظمة إدارة المخاطر لم تتضح بعد بما يكفي لاستيعاب النموذج.

## 3-Naibei, I. K. and al (2014), Application of Business Risk Auditing among Audit Firms in Western Region, Kenya, An International Multidisciplinary Journal, Ethiopia.

للبقاء على صلة بالموضوع، اضطر المدققون إلى إعادة هندسة مناهج التدقيق الخاصة بهم لتكون أكثر استجابة لمخاطر العمل. على الرغم من الدعوات العديدة للابتعاد عن عمليات التدقيق

التقليدية، لا يُعرف الكثير عن كيفية استجابة المدققين في الاقتصادات النامية مثل كينيا لمخاطر الأعمال المتزايدة في مشاركاتهم.

كان الغرض من هذه الدراسة هو تقييم مدى تطبيق مخاطر الأعمال بين شركات التدقيق في المنطقة الغربية، كينيا. تم استخدام علامة البحث المسح المقطعي. وكان المجتمع المستهدف من الدراسة هو 48 شركة تدقيق استخدمت فيها تقنية أخذ العينات المشبعة، يتألف المستجيبون من كبير المدققين ومدير التدقيق المختارين عن قصد من كل شركة. تم جمع البيانات الأولية باستخدام الاستبيانات ذاتية الإدارة والتي تم اختبارها مسبقاً واستكمالها ببيانات ثانوية من الحسابات المنشورة للشركات العميلة.

أثبتت الدراسة أن نهج BRA يمارس فقط إلى حد معتدل في منطقة الدراسة) متوسط 3.367، SDEV 0.086 بمقياس خماسي. (توفر الدراسة الأساس المنطقي لـ BRA وتقدم نتائجها توجيهاً للاستجابة لمخاطر الأعمال بين ممارسي التدقيق بالإضافة إلى إثراء أدبيات مخاطر التدقيق ونماذج الرسوم مع المتغيرات والأدلة الموسعة من الاقتصادات الناشئة.

**4-Humphrey Jones and Rihab Khalifa, Business Risk auditing and the auditing profession : statut identity and fragmentation, The financial support of the Federal School of Business and Management, University of Manchester/UMIST facilitated the preparation of this paper and is gratefully acknowledged, (2004).**

طرحت هاته الدراسة مجموعة من الأسئلة التي تعتبر مفصلية في موضوع التدقيق الداخلي المبني على المخاطر، وهي: ما هو الموضوع الذي يعتبر على المحك في تطوير منهجية تدقيق جديدة؟ كيف يتم التعبير عن المطالبات الجديدة للمعرفة؟ إلى أي جمهور يتم تناول مطالبات المعرفة؟ ما هي شروط احتمالية ظهور - BRIA لأي ظروف كانت استجابة BRIA؟ في أي شبكة من العلاقات تم تأسيس BRIA ثم دمجها (بقدر ما تم تحقيق ذلك بالفعل)، وما هي آثار منهجية التدقيق هذه (المجردة) على التكوين المؤسسي للمهنة والمنظمات التي تمارس فيها؟

توصلت الدراسة الى النتائج التالية بعد اجراء دراسة قياسية:

- تتشابه تقنيات التدقيق الجديدة والخطابات والأسس المنطقية المرتبطة بها مع الوضع الذي يدركه المحاسبون والمدققون عن أنفسهم ومهنتهم وهويتهم كمدققين (أو "مستشاري الأعمال")؛
  - لا يزال هناك شكوك بشأن قيمتها المضافة. لا تشك المجموعات المعنية فقط في الصلاحية التقنية الكامنة لمثل هذه الأساليب ولكن أيضاً في التغيير المفاهيمي على مستوى الفكرة والنطاق والدور الذي يلعبه التدقيق بشكل عام. في كل هذا فإن الدرجة المحدودة من التحليل التجريبي لا تظل ممارسة التدقيق المعاصرة وأثارها على وضع المهنة وهويتها لافتة للنظر.
- بالإضافة الى ذلك، يبدو أن الخطاب المهني المؤيد لمنهجيات تقييم أداء الأعمال (BRA) يوضح الأسباب المنطقية التي يحركها العميل، فإن تطوير فهم لكيفية اكتساب هذه الأساليب للشرعية يستلزم إجراء تحقيق نقدي في مزيج أكثر تعقيداً من التأثيرات المرتبطة بكل من "العرض" و "الطلب". على الرغم من أن عدداً من الشركات الأكبر يميل إلى السعي لإثبات الحجة القائلة بأن التحول نحو المزيد من المناهج القائمة على المخاطر هو استجابة لـ "الطلب"، إلا أن هذه الورقة تجادل بأن الدعوة إلى التغيير، من حيث استعارة السوق، يبدو أنها مدفوعة أكثر بالعرض.

المطلب الثالث: المقارنة والقيمة المضافة

بعد التطرق للدراسات السابقة سيتم من خلال هذا المطلب القيام بمقارنة هذه الدراسات مع الدراسة الحالية، بذكر أوجه التشابه وأوجه الاختلاف، مع إبراز القيمة المضافة وذلك من خلال الجداول التالية:

أولاً: المقارنة بين الدراسات الوطنية السابقة والدراسة الحالية

سيتم توضيح مختلف أوجه التشابه وأوجه الاختلاف، مع إبراز القيمة المضافة وذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): المقارنة بين الدراسات الوطنية السابقة والدراسة الحالية.

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	القيمة المضافة
الدراسة الحالية ودراسة إسماعيل بوغـازي وآخرون.	-التطرق لموضوع التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ -إبراز أهمية تطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في المؤسسات؛ -التطرق لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة قيمة للمؤسسة.	-ركزت الدراسة الحالية حول مدى مساهمة التدقيق المبني على المخاطر في دعم مسار الحوكمة، بينما ركزت الدراسة الحالية حول مدى مساهمة التدقيق الداخلي المبني في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية.	-دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ -منهجية تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في المؤسسات الاقتصادية.
الدراسة الحالية ودراسة د. سايج نوال.	-الإحاطة بمفهوم التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ -التطرق لبرنامج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في المؤسسة.	-ركزت الدراسة الحالية حول الدور الفعال للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسات الاقتصادية، بينما ركزت الدراسة السابقة حول مدى تطبيق هذا المنهج في المؤسسات الاقتصادية.	-دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ -مدى مساهمة منهج التدقيق القائم على المخاطر في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة (2022)

ثانيا: المقارنة بين الدراسات العربية والأجنبية السابقة والدراسة الحالية

1-الدراسات العربية

سيتم توضيح مختلف أوجه التشابه وأوجه الاختلاف، مع إبراز القيمة المضافة وذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): المقارنة بين الدراسات العربية السابقة والدراسة الحالية.

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	القيمة المضافة
الدراسة الحالية ودراسة الأمين محمد عبد الباري توتو، ياسر تاج السر محمد سند.	-التطرق لأهمية ودور المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر؛ -تسليط الضوء حول اجراءات التدقيق الداخلي المبني على المخاطر.	-تناولت الدراسة الحالية الدور الرئيسي للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر وهو المساهمة في اضافة قيمة للمؤسسة بينما تناولت الدراسة السابقة دور غير مباشر للتدقيق المبني على المخاطر وهو التنبؤ بالمخاطر المالية؛ -الدراسة الحالية تستهدف المؤسسات الاقتصادية عموما بينما الدراسة السابقة تستهدف بالأساس المصارف.	-التطرق لكيفية إعداد خطة تدقيق داخلي مبنية على المخاطر؛ -مدى فعالية التدقيق الداخلي في اضافة القيمة.
الدراسة الحالية ودراسة د. إهاب، نظمي د. طارق مبيضين.	-التطرق لكيفية تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ -تسليط الضوء حول منهجية التدقيق المبني على المخاطر.	-تركيز الدراسة الحالية حول القيمة المضافة لتطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر بينما ركزت الدراسة السابقة حول العوامل المؤثرة في تطبيق هذا المنهج؛ -الدراسة الحالية تستهدف المؤسسات الاقتصادية بينما الدراسة السابقة استهدفت المصارف الاماراتية.	-التطرق لمراحل التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ -إبراز كيفية إعداد خطة تدقيق داخلي مبنية على المخاطر؛ -تسليط الضوء حول دور المدقق في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ -إبراز القيمة المضافة لهذا المنهج.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة (2022).



2-الدراسات الأجنبية

سيتم توضيح مختلف أوجه الشبة وأوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية، مع إبراز القيمة المضافة لهاته الدراسة، وذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (03): المقارنة بين الدراسات الأجنبية السابقة والدراسة الحالية.

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	القيمة المضافة
الدراسة الحالية ودراسة <b>Philma Coetzee and Dave lube</b>	-التطرق للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ -إبراز أهمية تبني هذا المنهج في عمليات التدقيق الداخلي.	-التركيز على المساهمة الفعالة لمنهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في الدراسة الحالية، بينما ركزت الدراسة السابقة حول تطوير نموذج للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر وتطبيقه؛ -تستهدف الدراسة الحالية المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، بينما استهدفت الدراسة السابقة المؤسسات الإقتصادية الجنوب إفريقية.	-دراسة تطور معايير التدقيق الداخلي الدولية المرتبطة بمنهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ -المساهمة الفعالة في الحد من المخاطر التي تواجه المؤسسات الاقتصادية ككل.
الدراسة الحالية ودراسة <b>Naibei, I. K. and al</b>	-تسليط الضوء حول منهج التدقيق القائم على المخاطر؛ -التطرق لبرنامج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر.	-التركيز حول ربط التدقيق المبني على المخاطر بالقيمة المضافة في الدراسة الحالية، بينما في الدراسة السابقة تم التركيز حول كيفية تطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ -استهدفت الدراسة الحالية المؤسسة الإقتصادية	-التطرق للدور الفعال المدقق في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ -إبراز القيمة المضافة لمنهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر.

	الجزائرية، بينما في الدراسة السابقة تم استهداف شركات التدقيق الكندية.		
الدراسة الحالية ودراسة <b>W. Robert Knechel</b>	-تسليط الضوء على التدقيق المبني على مخاطر الأعمال؛ -التطرق لمنهجية التدقيق الحديثة.	- التركيز على كيفية خلق قيمة عن طريق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في الدراسة الحالية، بينما ركزت الدراسة السابقة حول منهج تدقيق مخاطر الأعمال؛ -التركيز على مخاطر الأعمال الخارجية أكثر من الداخلية في الدراسة السابقة عكس الدراسة الحالية.	- التطرق لبرنامج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر؛ - تسليط الضوء حول دور المدقق الداخلي في إضافة القيمة.
الدراسة الحالية ودراسة <b>Humphrey Jones and Rihab Khalifa</b>	-تسليط الضوء حول منهجية التدقيق القائم على المخاطر؛ -إبراز مدى قبول والمؤسسات الاقتصادية لمنهج RBIA؛ -إبراز أهمية تفعيل منهج التدقيق القائم على المخاطر.	-تمحورت الدراسة الحالية حول التدقيق الداخلي المبني على المخاطر تحديدا بينما ركزت الدراسة السابقة حول التدقيق المبني على المخاطر عموما سواء داخلي أو خارجي؛ -الدراسة الحالية تستهدف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بينما استهدفت الدراسة السابقة البنوك البريطانية.	-توضيح برنامج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر وكيفية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية؛ -إبراز المساهم الفعالة لهذا المنهج في إضافة القيمة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة (2022)

من خلال ما سبق ذكره، يمكن القول أن هناك علاقة صلة وتأثير متبادل بين التدقيق الداخلي المبني على المخاطر وتحقيق أهداف المؤسسة، حيث أصبح من الضروري للمؤسسات الاقتصادية الالتزام بتطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر من أجل اضافة القيمة لعملها، والوصول الى الأهداف المرجوة.

في الأخير، نخلص الى إنه من خلال الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي المبني على المخاطر يمكن للمؤسسة تحقيق مجموعة من النقاط ذات الصلة، أهمها:

- رفع مستوى أداء المؤسسات الاقتصادية ومن ثم تحقيق أهداف المؤسسة؛
- التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات؛
- التنبؤ بالمخاطر المالية وزيادة الثقة في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.

وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة هو أن معظم الدراسات السابقة ركزت على كيفية تطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر فقط، إلا أن الدراسة الحالية تحاول معرفة القيمة المضافة التي يقدمها التدقيق الداخلي المبني على المخاطر للمؤسسات الاقتصادية بصورة عامة ومؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-بصورة خاصة.

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تبين أن التدقيق الداخلي المبني على المخاطر أصبح ذو أهمية كبيرة في مجال علم التدقيق، باعتباره الأسلوب الذي يساعد المؤسسة الاقتصادية من تحقيق أهدافها ومعالجة المخاطر التي تتعرض إليها، وذلك عن طريق قيام المدقق الداخلي بوضع خطة تدقيق مبنية على المخاطر تقوم على تحديد أهم المخاطر التي تواجهها المؤسسة الاقتصادية، وكيفية تقييمها ما يؤدي إلى إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية، كما تم التطرف الى العلاقة التي تربط التدقيق الداخلي المبني على المخاطر بإضافة القيمة للمؤسسة الاقتصادية.

إضافة إلى أنه توجد عدة دراسات تناولت موضوع التدقيق الداخلي للمبني على المخاطر ومدى أهمية تطبيقه لما له من آثار إيجابية على المؤسسات الاقتصادية الوطنية والعربية والأجنبية، أما الدراسة الحالية سيتم دراستها عبر مستوى مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الموالي.

# الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

## تمهيد

بعد التطرق في الفصل السابق للأدبيات النظرية وكذلك العديد من الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع البحث بصفة مباشرة، سيتم في هذا الفصل معرفة أداء وجهات نظر المهنيين حول دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة قيمة للمؤسسة الإقتصادية، وذلك من خلال توزيع الاستبيان لمجموعة من موظفي مؤسسة الفوسفات -تبسة-، وبغية تحقيق ذلك واختبار الفرضيات، تم تقسيم فصل الدراسة الميدانية على النحو الموالي:

- المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

### المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سيتم في هذا الفصل توضيح الطريقة والأدوات المستعملة في هذه الدراسة، حيث سيتم تعريف مجتمع الدراسة وبيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في هذه الدراسة، وسيتم تقسيمه إلى المطالب الموائية:

➤ **المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية؛**

➤ **المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات؛**

➤ **المطلب الثالث: البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة.**

### المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية

يشمل هذا المطلب تحليل مجتمع وعينة الدراسة وكذلك متغيرات وبيانات الدراسة الميدانية.

#### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

من خلال هذا الفرع سيتم عرض مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

➤ تم اختيار مجتمع الدراسة والذي تمثل في الأفراد العاملين بكل من مديرية التدقيق الداخلي المتواجد مقرها بوحدة ميناء عنابة بالإضافة إلى مسيري وإطارات مؤسسة مناجم الفوسفات بولاية -تبسة- وكذا المساعدين ورؤساء المصالح؛

➤ تم تحديد عينة بلغ حجمها 30 فرداً فقط بحكم تحديدها من طرف المؤسسة وقد شملت موظفي مديرية التدقيق الداخلي في مؤسسة مناجم الفوسفات وهي عينة عشوائية بسيطة، حيث تم توزيع 30 استبيان عن طريق استمارة أي تسليم الاستبيان واستجواب كل فرد من أفراد العينة، تم استرجاعها كاملة كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم (04): يوضح توزيع عينة الدراسة لمؤسسة مناجم الفوسفات بولاية -تبسة-.

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستبيانات الموزعة	30	%100
عدد الاستبيانات المستلمة	30	%100
عدد الاستبيانات المفقودة	00	%00

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على المعلومات من مؤسسة مناجم الفوسفات بولاية -تبسة-.

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات واسترداد الاستبيانات التي تم توزيعها، تم التحصل على 30 استبيان تعتبر صالحة للتحليل، وبذلك تكون نسبة الاسترداد (100%) تقريبا، حيث يمكن الاعتماد عليها في استكمال إجراءات الدراسة.

### ثانيا: متغيرات الدراسة ومصادر جمع البيانات

سيتم عرض متغيرات الدراسة ومصادر جمع البيانات من خلال مايلي:

#### 1- متغيرات الدراسة

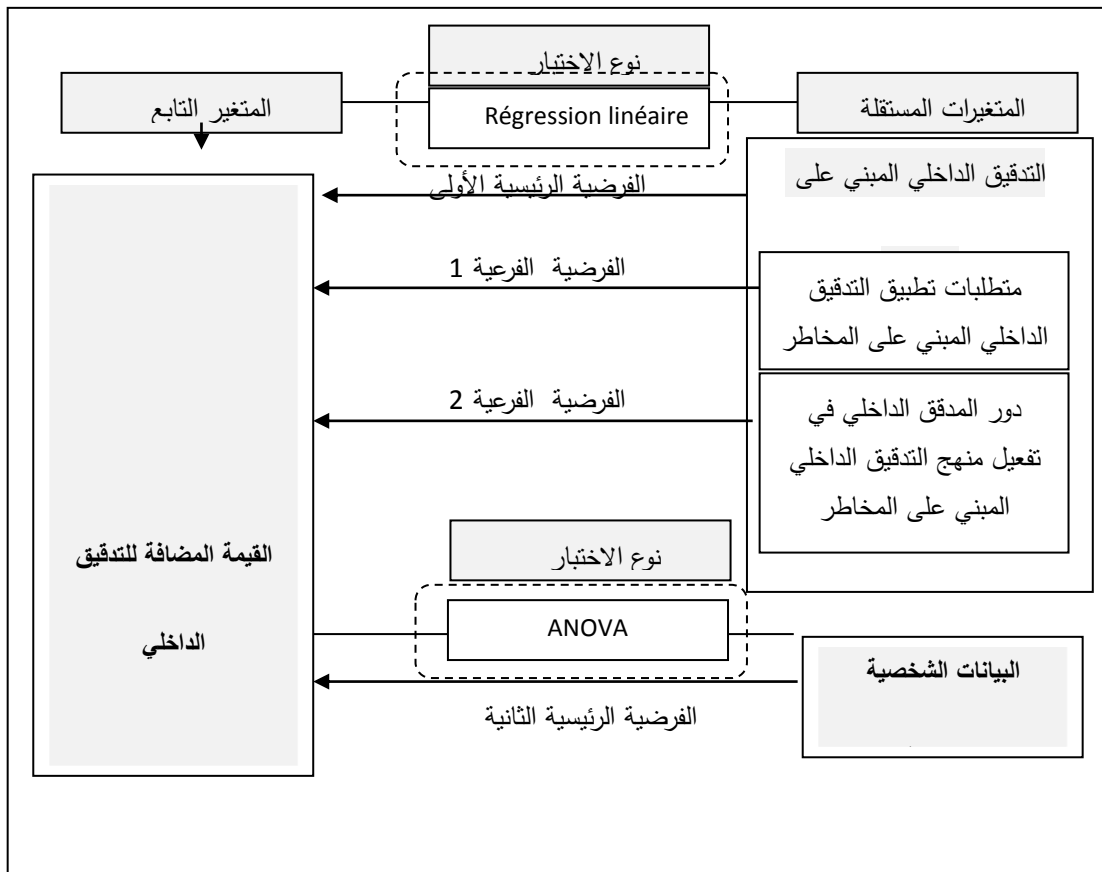
تمثلت أهم متغيرات الدراسة فيما يلي:

**1-1- المتغير المستقل:** ويتمثل أساسا في التدقيق الداخلي المبني على المخاطر والذي شمل المحاور التالية:

(متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر، دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر)؛

**1-2- المتغير التابع:** القيمة المضافة للتدقيق الداخلي.

الشكل رقم (04): يمثل متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على الإطار النظري للدراسة.



## 2- مصادر جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات لهذه الدراسة على نوعين من البيانات وهي كما يلي:

**2-1- البيانات الثانوية:** تتمثل البيانات الثانوية في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة والملتقيات والرسائل الجامعية ذات العلاقة بالدراسة وكذا مصادر أجنبية، حيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة والذي يعتبر جزءاً أساسياً في اجراء الدراسات الميدانية؛

**2-2- البيانات الأولية:** تتمثل البيانات الأولية فيما يلي:

**2-2-1- الاستبيان** قصد توضيح دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة قيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات لولاية -تبسة-، تم إعداد الاستبيان وتطويره بشكل يساعد في جمع البيانات ومعالجتها وتحليلها إحصائياً والحصول على النتائج.

**2-2-2- المقابلة** استخدمت المقابلة دعماً بالاستبيان في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة.

خلاصة القول أنه يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة الموظفين في مؤسسة مناجم الفوسفات لولاية -تبسة-، حيث تم توزيع 30 استبيان على الأفراد بالاعتماد على العينة العشوائية البسيطة، وذلك عن طريق المقابلة في دمج المعلومات والبيانات اللازمة، والذي يتمحور حول متغيرات الدراسة المتمثلة في التدقيق الداخلي المبني على المخاطر والقيمة المضافة، كما سيتم في المطلب الموالي عرض الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات لهذه الدراسة.

### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

قصد تسهيل الدراسة تم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع المعلومات ويمكن توضيح محتويات الاستبيان، واختبار قياس ثباتها وصدقها من خلال العناصر التالية:

#### أولاً: محتوى أداة الدراسة (الاستبيان)

يعد الاستبيان من أهم الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات في استخدامات البحوث ذلك نظراً لسهولة معالجة البيانات والنتائج المتحصل عليها، عن طريق التعرف المباشر من الأطراف الفعالة في مجال التدقيق الداخلي المبني على المخاطر باستخدام الاستبيان، الذي يعتبر الخيار الملائم لقياس درجة تطابق آراء ووجهات نظر موظفين مؤسسة مناجم الفوسفات لولاية -تبسة-، وقد تضمن الاستبيان محاور تتعلق بمتغيرات الدراسة وقسمت الى قسمين رئيسيين يتمثلان في:

### 1-القسم الأول

يتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من حيث المستوى العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية لغرض وصف عينة الدراسة وتبيان مدى تأثيرها في متغيرات الدراسة.

### 2-القسم الثاني

عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون الاستبيان من محورين يتمثلان في:

#### 1-2-المحور الأول

يتضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالتدقيق الداخلي المبني على المخاطر في المؤسسة محل الدراسة وتضمن 13 عبارة، موزعة على مجموعة من المحاور الفرعية فيما يلي:

- متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر من 1 إلى 6؛
- دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر من 7 إلى 13.

#### 2-2-المحور الثاني

يتضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالقيمة المضافة للتدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة، وتضمن 9 عبارات.

العبارة رقم 01: يحسن من نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؛

العبارة رقم 02: يكشف بشكل أفضل عن المخاطر الداخلية بالمؤسسة؛

العبارة رقم 03: يقلل من الأخطاء عند اعداد القوائم المالية؛

العبارة رقم 04: يقدم النصح حول كيفية التعامل مع المخاطر؛

العبارة رقم 05: يحسن من اداء المؤسسة المالي؛

العبارة رقم 06: يساهم في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛

العبارة رقم 07: يخفض المخاطر الى مستوى مقبول يمكن التحكم فيه؛

العبارة رقم 08: يوجه المدقق الداخلي الى الكشف عن المخاطر الاستراتيجية الداخلية؛

العبارة رقم 09: يساهم في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.

ثانيا: مقياس أداة الدراسة (الاستبيان)

لتحويل إجابات الدراسة إلى بيانات كمية، تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لكونه أكثر تغييرا وتنوعا وباعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة، ويمكن توضيح الدرجات الخمس للموافقة في الجدول كالاتي:

الجدول رقم (05): يوضح درجات مقياس ليكارت الخماسي

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر: أيمن صالح سلامة، الإحصاء (أسس ومبادئ)، دار النشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2013، ص 238.

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يعطي مجال أوسع للإجابة، حيث تمثل إجابة موافق بشدة الدرجة الأكبر أي 5، وموافق الدرجة 4، ومحايد الدرجة 3، وغير موافق الدرجة 2 وغير موافق بشدة الدرجة الأقل وهي 1.

الجدول رقم (06): يوضح طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط المرجح	[ 1,79-1]	[2,59-1,80]	[3,39-2,60]	[4,19-3,40]	[5-4,20]
اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: بوقلقول الهادي، تحليل البيانات باستخدام spss، ندوة علمية، جامعة عنابة، 2013، ص: 24.

يتضح من خلال الجدول السابق أن طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) حيث يتم حساب المدى ( $1-5=4$ ) ومن طول الخلية أي ( $0,80=5/4$ )، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى بداية المقياس وهي واحد (01)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

### ثالثا: صدق وثبات أداة الدراسة

قصد معرفة صدق الأداة المستخدمة في الدراسة وثباتها، لأي قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت لقياسها، تم عرض الاستبيان على بعض الأساتذة على مستوى الكلية من أجل تحكيمه، وقد أشاروا إلى بعض الملاحظات، تم أخذها بعين الاعتبار.

كما تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان من خلال توزيع الاستمارات على عينة من الأفراد، وتم استرجاعها وتفريغ بياناتها، ثم إعادة توزيعها على نفس العينة بعد فترة زمنية قدرت بخمسة عشر (15) يوما وكانت النتائج كما يلي:

### 1- صدق أداة الدراسة

وذلك عن طريق حساب معامل الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) بين كل عبارة من عبارات الاستبيان والمحور الذي تنتمي إليه والجدول الآتية تبين ذلك.

الجدول رقم (07): معامل الصدق الداخلي (الارتباط)

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	المحاور
0320.	3930.	المحور الفرعي الأول: متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
0030.	5320.	المحور الفرعي الثاني: دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
60.00	4940.	مجموع المحور
/	1	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج استمارة الاستبيان باستخدام Spss26.

يتضح من خلال نتائج الجدول أعلاه أن كل عبارات الاستبيان دلالتها الإحصائية أقل من مستوى المعنوية 0.05، وارتباط متوسط وموجب بين المحاور وبالتالي يمكن القول أن عبارات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

## 2- ثبات أداة الدراسة

تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ لكل محور وللاستبيان بأكمله والموضحة قيمه في الجدول الموالي: <sup>1</sup>

الجدول رقم (08): قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة

معامل الثبات (قيمة الفا)	رقم الفقرة في الاستبيان	المحاور
0.855	من الفقرة رقم 01 إلى الفقرة رقم 06	المحور الفرعي الأول: متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
0.851	من الفقرة رقم 07 إلى الفقرة رقم 13	المحور الفرعي الثاني: دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر
0.877	13 فقرة	مجموع المحور الأول
0.868	من الفقرة رقم 01 إلى الفقرة رقم 09	المحور الثاني
0.874	22	كامل الاستمارة

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج استمارة الاستبيان باستخدام Spss26.

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم (04)

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل بلغت 0.874، وجاءت كل قيم المحاور مرتفعة، والملاحظ أنها فاقت النسبة المقبولة إحصائياً والمقدرة بـ 60% (0.6) بمعنى أن الأداة المستخدمة تمتاز بالثبات ويمكن الاستعانة ببياناتها لإجراء الدراسة.

خلاصة القول أنه في هذه الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان في جمع البيانات والمعلومات حيث تضمن الاستبيان 22 عبارة مقسمة إلى قسمين، حيث تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي وتم إثبات وصدق الاستبيان بناءً على معامل ألفا كرونباخ، وسيتم في المطلب الموالي التعرف على البرامج والأدوات الإحصائية المعتمد عليها في تحليل الدراسة.

### المطلب الثالث: البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة

تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية والبرامج من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة للمؤسسة الاقتصادية، وسيتم توضيح ذلك من خلال هذا المطلب.

#### أولاً: البرامج المستخدمة في معالجة البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات سيتم الاعتماد على طرق إحصائية يتم من خلالها وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة الموجودة بينها، بداية بجمع البيانات الموزعة وترميزها ثم إدخال البيانات الموزعة وترميزها، ثم إدخال البيانات بالحاسوب الآلي باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية Sps26، كذلك تم استخدام برنامج (Excel 2016) وهو كذلك أحد البرامج الإلكترونية التي تستعمل لإدارة البيانات والمعلومات وتحليلها.

#### ثانياً: الأدوات الإحصائية الوصفية

تتمثل الأدوات الإحصائية المستخدمة في دراسة الاستبيان فيما يلي: <sup>1</sup>

#### 1- التكرارات والنسب المئوية

حيث استخدمت لغرض معرفة تكرارات فئات متغير ما ويفيد في وصف خصائص عينة الدراسة ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور أداة الدراسة، وتحسب بالعلاقة الآتية:

$$\text{النسبة المئوية} = \frac{\text{تكرار المجموعة} \times 100}{\text{المجموع الكلي التكرارات}}$$

<sup>1</sup> عبد الله إبراهيم الفقي، الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج SPSS، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص ص: 95-142.

## 2-معامل ألفا كرونباخ

يتم استخدامه لقياس درجة ثبات وصدق أداة الدراسة، يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، تعتبر قيمة المعامل التي تساوي 60% مقبولة للحكم على ثبات الاستبانة وكلما زادت قيمة المعامل زادت درجة ثبات وصدق أسئلة الاستبيان، يعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$a = \frac{n}{n-1} \left( 1 - \frac{\sum vi}{vt} \right)$$

حيث:  $\alpha$ : معامل ألفا كرونباخ؛

$n$ : عدد الأسئلة؛

$Vt$ : معامل التباين لأسئلة المحور؛

$Vi$ : التباين لأسئلة المحور.

## 3-الانحراف المعياري

يتم حسابها لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو محاور وأسئلة الدراسة، حيث أن الانحراف المعياري عبارة عن مؤشر احصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات، ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

$$\delta = \frac{\sqrt{\sum (Xi - \bar{X})^2}}{N}$$

حيث:

$S$ =يمثل الانحراف المعياري؛

$Xi$ =يمثل قيمة الأسئلة؛

$X$ =يمثل المتوسط الحسابي؛

## 4-المتوسط الحسابي (Mean)

هو عبارة عن مؤشرا لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد العينة المختارة، ويعبر عنه

$$X = \frac{\sum Xi}{N}$$

بالعلاقة الموالية:

حيث:

$X$  = يمثل المتوسط الحسابي.

$X_i$  = تمثل قيمة الأسئلة.

$N$  = يمثل عدد الأسئلة.

**5- الانحدار الخطي البسيط** ويستخدم هذا الاختبار لتحديد تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع. ويتعلق بتحليل الانحدار بالتنبؤ بالمستقبل (غير معروف) اعتماداً على بيانات جمعت عن الماضي (المعروف)، فهو يحلل أحد المتغيرات (المتغير التابع) متأثراً بعامل آخر أو أكثر من عامل مستقل، وقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات لولاية تبسة-.

**6- معامل الانحدار المتعدد:** هو نموذج يبين كيف يؤثر المتغير المستقل بأبعاد متعددة في المتغير التابع، وقد تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر محاور المتغير المستقل (متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر، دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر)، في المتغير التابع (القيمة المضافة للتدقيق الداخلي)، ومن خلاله يتم الحكم على قبول الفرضية أو رفضها.

**7- اختبار T-test** يتم الاعتماد عليه لاختبار الفرضيات عند مستوى دلالة  $0,05 \leq \text{sig}(a)$ ، والذي يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5% ما يعكس مجال الثقة بنسبة 95%.

**8- اختبار T للعينات المستقلة (T-Test pour échantillons appariés)** استخدم لاختبار

الفرضيات المتعلقة بمدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وترتبط بالمتغيرات المستقلة التي لا تستخدم الانحدار الخطي.

**9- تحليل التباين الأحادي (One wa ANOVA)** استخدم لاختبار الفرضيات المتعلقة بمدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية ترتبط بالخصائص الوظيفية التي تحتوي على أكثر من مجموعتين، وتتمثل في هذه الدراسة: العمر والمستوى التعليمي والصنف المهني وعدد سنوات الخدمة.

**10-معامل الارتباط بيرسون** يستخدم معامل الارتباط بيرسون لتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة ببعضها، وتم حسابه انطلاقاً من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss26، حيث أنه محصور ضمن المجال  $[-1, 1]$  أي بين الواحد الصحيح السالب والواحد الصحيح الموجب، فإذا اقترنت القيمة من الواحد الصحيح الموجب هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير إيجابي قوي جداً، والعكس إذا اقترنت من 0

هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير سلبي جدا بين المتغيرات والعكس إذا اقتربت من 0 فهناك علاقة عكسية ذات تأثير سلبي ضعيف جدا بين المتغيرات، ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$\left(\frac{y - \bar{y}}{S_y}\right) \sum \left(\frac{x - \bar{X}}{S_x}\right) r = \frac{1}{n}$$

n : عدد المشاهدات

xi : قيم المتغير الأول

yi : قيم المتغير الثاني.

SX : الانحراف المعياري للمتغير الأول.

sy : الانحراف المعياري للمتغير الثاني

خلاصة القول أنه تم في هذه الدراسة استخدام مجموعة من البرامج تتمثل في برنامج (Exel2016)، وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (spss26) وكذلك مجموعة من الأدوات الإحصائية، والمتمثلة في التكرارات والنسب المئوية ومعامل ألفا كرومباخ، واختبار T للعينات المستقلة وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري إضافة الى معامل الارتباط بيرسون.

وأن مجتمع الدراسة يتمثل في مجموعة من الموظفين في مؤسسة مناجم الفوسفات لولاية -تيسة-، كما تم الاعتماد على الاستبيان في جمع البيانات والمعلومات، حيث تضمن 22 عبارة مقسمة إلى قسمين تم الاعتماد فيه على مقياس ليكارت الخماسي وإثبات وصدق أداة الدراسة بناءً على معامل ألفا كرومباخ، حيث تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (spss26) وبرنامج (Exel2016) لتحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وكذلك مجموعة من الأدوات الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وهذا من أجل تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات والتي سيتم التطرق إليها في المبحث الموالي.



### المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

في هذا المبحث سيتم عرض وتحليل إجابات فرضيات الدراسة وتفسيرها، بغرض الوصول إلى نتائج الدراسة التطبيقية، التي تقيس متغيرات الدراسة وفقاً لتوجهات عينة الدراسة، ومنه تقتضي دراسة هذا المبحث تقسيمه إلى المطالب التالية:

➤ **المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة؛**

➤ **المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية؛**

➤ **المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.**

**المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة**

سيتم في هذا المطلب عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية.

**أولاً: متغير المستوى التعليمي**

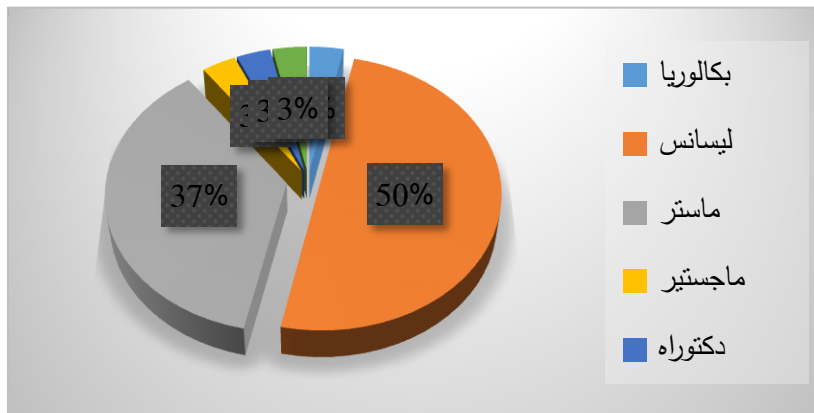
**الجدول رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المستوى التعليمي**

النسبة (%)	التكرار	البيان
4.0	1	بكالوريا
50.0	15	ليسانس
36.7	11	ماستر
3.3	1	ماجستير
3.3	1	دكتوراه
3.3	1	شهادات أخرى
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

**المصدر:** من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (Spss26).

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق الى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (05): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (10).

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن أغلبية أفراد العينة ذات مستوى جامعي بنسبة 50% للأفراد محل الدراسة الحائزين على شهادة ليسانس بما يعادل 15 فرد من إجمالي 30 فرد محل الدراسة بمؤسسة مناجم الفوسفات بولاية تبسة، يلي هذه النسبة أفراد العينة الحاملين لشهادات ماستر بنسبة 36.7% أي ما يقابل 11 فرد من إجمالي أفراد العينة البالغ عددهم 30 فرد، وأخيرا المستويات المتبقية لديها نفس النسبة 3.3% بمعدل فرد في كل مستوى من إجمالي الأفراد محل الدراسة، وهذا يدل على أن المؤسسة تمتلك كفاءات علمية متنوعة تتطابق مع مناصب المسؤولية وسلمها الإداري، وبالتالي هناك استقطاب كبير للعاملين أصحاب كفاءات علمية مرتفعة وهذا راجع لسياسة المؤسسة التي تعتمد على الإنتاج والتسيير بدرجة كبيرة والتي تتميز بالطموح نحو التحسين المستمر والمتواصل للإنتاج.

ثانيا: متغير المركز الوظيفي:

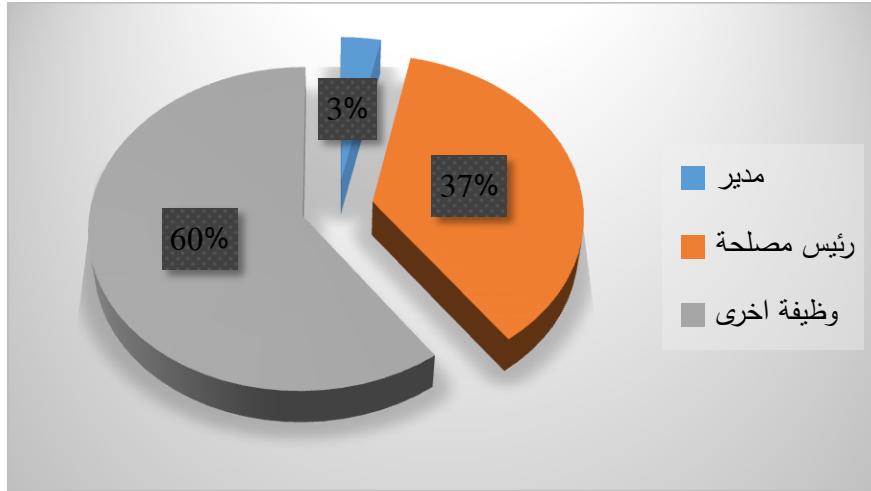
الجدول رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي

البيان	التكرار	النسبة (%)
مدير	1	4.0
رئيس مصلحة	11	36.7
وظيفة أخرى	18	60.0
المجموع	30	100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (Spss26).

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق الى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (06): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (11).

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن أغلبية أفراد الدراسة يشغلون وظائف متنوعة بالمؤسسة حيث سجل هذا الخيار النسبة الأعلى والتي قدرت بـ: 60%، يليها الأفراد الذين يشغلون مناصب رؤساء المصالح بنسبة قدرت بـ: 36.7%، فيما حلت فئة (مدير) في المرتبة الثالثة والأخير بنسبة ضعيفة قدرت بـ 04%، ومنه يمكن القول أن هذا التدرج في المناصب يرجع بالأساس للوظائف المتاحة في المؤسسة وفقا لهيكلها التنظيمي وتنظيمها الإداري.

ثالثا: متغير الخبرة المهنية

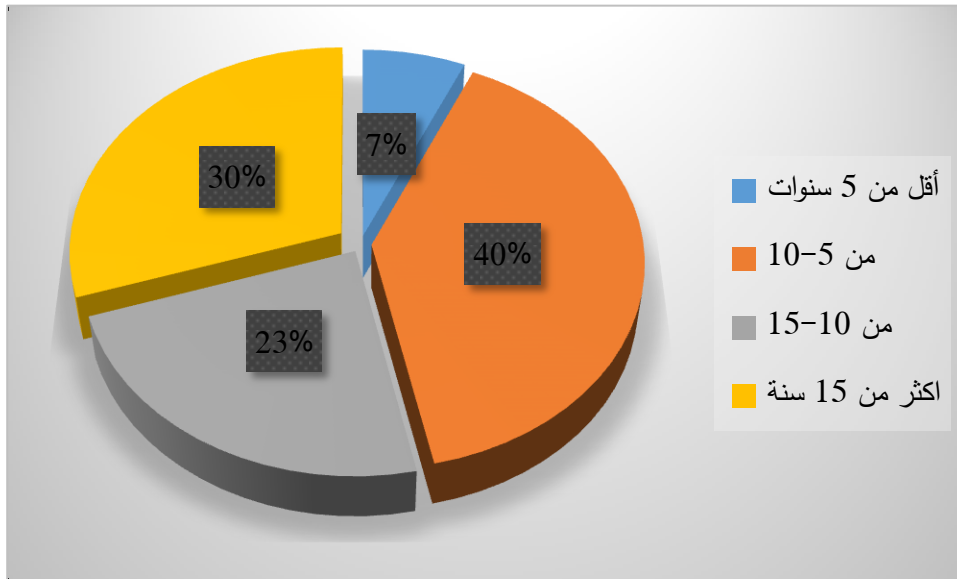
الجدول رقم (11): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

النسبة (%)	التكرار	البيان
6.7	2	أقل من 5 سنوات
40	12	من 05 إلى أقل من 10 سنوات
23.3	7	من 10 إلى أقل من 15 سنة
30.0	9	15 سنة فأكثر
100	30	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل (Spss26).

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق الى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (07): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (12).

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن الفئة الأكثر تكراراً هي فئة الأفراد الذين يتمتعون بخبرة متوسطة من (05 إلى 10 سنوات) حيث سجلت هذه الفئة النسبة الأعلى والتي قدرت بـ 40%، لتليها الفئة أكثر من 15 سنة بنسبة قدرت بـ 30%، وحلت الفئة من (10 إلى 15) في المرتبة الثالثة بنسبة قدرت بـ 23.3%، و في المرتبة الأخيرة حلت بنسبة وهي الاضعف قدرت بـ 6.7%، وبالتالي يمكن القول أن المؤسسة تتمتع بعامل خبرة مهم ومتنوع يمكن أن يساهم في تحقيق أعلى مهارة وقدرة ويشكل هذا التباين ميزة مهمة يمكن من خلالها دعم الفئات قليلة الخبرة والاستفادة من الفئات ذات الخبرة في تدعيم مهام المؤسسة. ومما سبق يتبين أن أفراد عينة الدراسة أغلبهم من فئة الشباب ويتمتعون بعامل خبرة مهم كما أن الأفراد على مستوى المؤسسة قيد الدراسة يمتلكون مؤهلات علمية جيدة، مما يمكن من تحقيق نتائج الدراسة المرجوة.

خلاصة القول أنه تم في هذا المطلب الوصف الإحصائي لعينة الدراسة، من خلال عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، من حيث متغير المستوى التعليمي، المركز الوظيفي والخبرة المهنية، وسيتم عرض وتحليل نتائج الدراسة في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: عرض وتحليل محاور الدراسة

في هذا المطلب سيتم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل استجابات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة، وقد تم الاستعانة في ذلك ببرنامج (Spss26).

أولاً: تحليل البيانات الشخصية إحصائياً

يبين الجدول الموالي نتائج تحليل البيانات الشخصية من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (12): تحليل البيانات الشخصية إحصائياً

البيان الشخصي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه وفق المتوسط الحسابي
المستوى التعليمي	2.63	0.999	متوسط
المركز الوظيفي	2.56	0.568	منخفض
الخبرة المهنية	2.76	0.971	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26.

يتضح من الجدول أعلاه أن اتجاه البيانات الشخصية تميل نحو متوسط في الأغلبية، كما أن المستوى التعليمي والخبرة المهنية الأكثر أهمية من حيث أعلى متوسط حسابي، في حين المركز الوظيفي يمثل البيان الأكثر تشتت من حيث الانحراف المعياري.

ثانياً: استجابات أفراد عينة الدراسة نحو متغير التدقيق الداخلي المبني على المخاطر

سيتم اختبار هذا المحور من خلال الفقرات من 01 الى 13 من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (13): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الفرعي الاول (تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الترتيب
المحور الفرعي الأول: متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر					
01	تأخذ المؤسسة دراسة المخاطر بعين الاعتبار؛	4.16	0.698	مرتفع	1
02	تحدد المخاطر الجوهرية بكل دقة؛	4.06	0.583	مرتفع	4
03	يتعامل نظام الرقابة الداخلية مع المخاطر بغرض الوصول لأقل درجة من الخطر؛	4.13	0.730	مرتفع	3
04	تحدد المخاطر المحيطة بالمؤسسة؛	4.00	0.742	مرتفع	5
05	تستخدم المؤسسة طريقة التنبؤ بالمخاطر قبل وقوعها؛	4.00	0.742	مرتفع	6
06	تعمل المؤسسة على توفير الموارد البشرية والمادية لمواجهة المخاطر.	4.13	0.571	مرتفع	2
إجمالي درجة وترتيب المحور الفرعي الأول		4.08	0.560	مرتفع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26.

يتضح من الجدول أعلاه أن استجابات أفراد العينة حول متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات 4.08، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية ان هناك فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.677 وسيتم توضيح ذلك وفقاً لكل عبارة من عبارات هذا المحور من خلال ما يلي:

- العبارة رقم 01: تأخذ المؤسسة دراسة المخاطر بعين الاعتبار، حيث سجلت متوسط حسابي قدر ب 4.16 وانحراف معياري قدر ب 0.698 واحتلت العبارة المرتبة 1 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني ان عينة الدراسة توافق بنسبة كبيرة على أن المؤسسة تأخذ دراسة المخاطر بعين الاعتبار؛
- العبارة رقم 02: تحدد المخاطر الجوهرية بكل دقة، سجلت متوسط حسابي قدر ب 4.06 وانحراف معياري قدر ب 0.583 واحتلت العبارة المرتبة 4 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن العينة ترى أن المؤسسة من خلال عملية التدقيق تقوم بتحديد المخاطر الجوهرية بدقة؛
- العبارة رقم 03: يتعامل نظام الرقابة الداخلية مع المخاطر بغرض الوصول لأقل درجة من الخطر، سجلت العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.13 وانحراف معياري قدر ب 0.730 واحتلت العبارة المرتبة 3

بدرجة قبول مرتفع وهذا يعني أن العينة ترى أن نظام الرقابة الداخلية يتعامل بنسبة كبيرة مع المخاطر بغرض الوصول لأقل درجة من الخطر؛

- **العبارة رقم 04:** تحدد المخاطر المحيطة بالمؤسسة، سجلت العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.00 وانحراف معياري قدر ب 0.742 واحتلت العبارة المرتبة 5 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على ان المؤسسة تقوم بشكل كبير بتحديد المخاطر المحيطة بها؛

- **العبارة رقم 05:** تستخدم المؤسسة طريقة التنبؤ بالمخاطر قبل وقوعها، سجلت العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.00 وانحراف معياري قدر ب 0.742 واحتلت العبارة المرتبة 6 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن العينة ترى تستخدم فعلا طريقة التنبؤ بالمخاطر قبل وقوعها؛

- **العبارة رقم 06:** تعمل المؤسسة على توفير الموارد البشرية والمادية لمواجهة المخاطر، سجلت العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.13 وانحراف معياري قدر ب 0.571 واحتلت العبارة المرتبة 2 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على ان المؤسسة تعمل على توفير الموارد البشرية والمادية لمواجهة المخاطر .

**الجدول رقم (14):** يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الفرعي الثاني (دور

**المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر)**

المحور الفرعي الثاني: دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر				
07	يقوم المدقق بوضع خطة لمهام التدقيق مرتكزة على الأخذ بعين الاعتبار المخاطر؛	4.26	0.639	مرتفع جدا
08	يقوم المدقق بالتأكد من تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة؛	3.86	0.860	مرتفع
09	يتأكد المدقق من اكتمال إجراءات تحليل المخاطر بالمؤسسة؛	4.03	0.668	مرتفع
10	يقيم المدقق كافة المخاطر التي تواجه المؤسسة بصورة مستمرة ومنظمة؛	3.93	0.827	مرتفع
11	يقوم المدقق بتقديم خدمات استشارية حول المخاطر؛	3.93	0.827	مرتفع
12	يتأكد المدقق من دقة التقارير المتعلقة بالمخاطر؛	4.23	0.660	مرتفع جدا
13	يقترح المدقق الآليات المناسبة للتعامل مع المخاطر.	4.23	0.817	مرتفع جدا
إجمالي درجة وترتيب المحور الفرعي الثاني		<b>4.06</b>	<b>0.582</b>	<b>مرتفع</b>
إجمالي درجة وترتيب المحور ككل		<b>4.08</b>	<b>0.543</b>	<b>مرتفع</b>

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26.

يتضح من الجدول أعلاه أن استجابات أفراد العينة حول دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر يتجه نحو الموافقة بنسب مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات 4.06 كما أكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لكافة الفقرات 0.582 وسيتم توضيح ذلك من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من العبارات الموالية:

- **العبارة رقم 07:** يقوم المدقق بوضع خطة لمهام التدقيق مرتكزة على الأخذ بعين الاعتبار المخاطر، حيث سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.26 وانحراف معياري قدر ب 0.639 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 1 بدرجة قبول مرتفعة جدا وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن المدقق يقوم بوضع خطة لمهام التدقيق مرتكزة على المخاطر؛

- **العبارة رقم 08:** يقوم المدقق بالتأكد من تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة، حيث سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 3.86 وانحراف معياري قدر ب 0.860 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 7 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن المدقق يقوم بشكل كبير بالتأكد من تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة؛

- **العبارة رقم 09:** حيث تأكد المدقق من اكمال إجراءات تحليل المخاطر بالمؤسسة، سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.03 وانحراف معياري قدر ب 0.668 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 4 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن المدقق يقوم بالتأكد من اكمال إجراءات تحليل المخاطر بالمؤسسة؛

- **العبارة رقم 10:** يقيم المدقق كافة المخاطر التي تواجه المؤسسة بصورة مستمرة ومنظمة، سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 3.93 وانحراف معياري قدر ب 0.827 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 5 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن المدقق يقوم بالتأكد من اكمال إجراءات تحليل المخاطر بالمؤسسة؛

- **العبارة رقم 11:** يقوم المدقق بتقديم خدمات استشارية حول المخاطر، هذه العبارة سجلت متوسط حسابي قدر ب 3.93 وانحراف معياري قدر ب 0.827 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 6 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن المدقق يقوم بتقديم خدمات استشارية حول المخاطر؛

- **العبارة رقم 12:** يتأكد المدقق من دقة التقارير المتعلقة بالمخاطر، سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.23 وانحراف معياري قدر ب 0.660 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 2 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن المدقق يقوم بالتأكد من دقة التقارير المتعلقة بالمخاطر؛



- العبارة رقم 13: يقترح المدقق الآليات المناسبة للتعامل مع المخاطر، سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.23 وانحراف معياري قدر ب 0.817 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 3 بدرجة قبول مرتفعة جدا وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن المدقق يقوم بشكل كبير باقتراح الآليات المناسبة للتعامل مع المخاطر.

ثالثا: استجابات أفراد عينة الدراسة نحو متغير القيمة المضافة للتدقيق الداخلي

يمكن معالجة بيانات هذا المحور والتي تعكس إجابات أفراد العينة حول القيمة المضافة للتدقيق الداخلي والذي تضمن 09 عبارات يمكن اختبارها من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (15): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني

(القيمة المضافة للتدقيق الداخلي)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	ترتيب العبارات
1	يحسن من نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؛	4.33	0.660	مرتفع جدا	2
2	يكشف بشكل أفضل عن المخاطر الداخلية بالمؤسسة؛	4.36	0.556	مرتفع جدا	1
3	يقلل من الأخطار عند إعداد القوائم المالية؛	4.30	0.466	مرتفع جدا	3
4	يقدم النصح حول كيفية التعامل مع المخاطر؛	4.23	0.430	مرتفع جدا	5
5	يحسن من أداء المؤسسة المالي؛	4.26	0.639	مرتفع جدا	4
6	يساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛	4.23	0.727	مرتفع جدا	7
7	يخفض المخاطر إلى مستوى مقبول يمكن التحكم فيه؛	4.06	1.142	مرتفع	8
8	يوجه المدقق الداخلي إلى الكشف عن المخاطر الإستراتيجية الداخلية؛	3.73	1.201	مرتفع	9
9	يساهم في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.	4.23	0.568	مرتفع جدا	6
	إجمالي درجة وترتيب المحور الثاني	4.19	0.535	مرتفع	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26.

يتضح من الجدول أعلاه أن استجابات أفراد العينة حول القيمة المضافة للتدقيق الداخلي يتجه نحو الموافقة بنسب مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات 4.19 كما أكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لكافة الفقرات 0.535 وسيتم توضيح ذلك من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من العبارات الموالية:

- **العبارة رقم 01:** يحسن من نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة حيث سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.33 وانحراف معياري قدر ب 0.660 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 2 بدرجة قبول مرتفعة جدا وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر يحسن فعلا من نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة؛

- **العبارة رقم 02:** يكشف بشكل أفضل عن المخاطر الداخلية بالمؤسسة، حيث سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.36 وانحراف معياري قدر ب 0.556 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 1 بدرجة قبول مرتفعة جدا وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن منهج RBIA يكشف بشكل أفضل عن المخاطر الداخلية بالمؤسسة؛

- **العبارة رقم 03:** يقلل من الأخطار عند إعداد القوائم المالية، حيث سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.30 وانحراف معياري قدر ب 0.466 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 3 بدرجة قبول مرتفعة جدا وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن منهج RBIA يقلل من الأخطار عند إعداد القوائم المالية كقيمة مضافة للمؤسسة؛

- **العبارة رقم 04:** يقدم النصح حول كيفية التعامل مع المخاطر، سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.23 وانحراف معياري قدر ب 0.430 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 5 بدرجة قبول مرتفعة جدا وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن منهج RBIA يقدم فعلا خدمات استشارية حول كيفية التعامل مع المخاطر؛

- **العبارة رقم 05:** يحسن من أداء المؤسسة المالي، هذه العبارة سجلت متوسط حسابي قدر ب 4.26 وانحراف معياري قدر ب 0.639 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 4 بدرجة قبول مرتفعة جدا وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن منهج RBIA يحسن من أداء المؤسسة المالي كقيمة مضافة للمؤسسة؛

- **العبارة رقم 06:** يساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.23 وانحراف معياري قدر ب 0.727 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 7 بدرجة قبول مرتفعة جدا

وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن منهج RBIA يساهم فعلا في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛

- العبارة رقم 07: يخفض المخاطر إلى مستوى مقبول يمكن التحكم فيه، سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.06 وانحراف معياري قدر ب 1.142 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 8 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن منهج RBIA يخفض المخاطر إلى مستوى مقبول يمكن التحكم فيه؛

- العبارة رقم 08: يوجه المدقق الداخلي إلى الكشف عن المخاطر الإستراتيجية الداخلية، سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 3.73 وانحراف معياري قدر ب 1.201 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 9 بدرجة قبول مرتفعة وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن منهج RBIA يوجه فعلا المدقق الداخلي إلى الكشف عن المخاطر الإستراتيجية الداخلية؛

- العبارة رقم 09: يساهم في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية، سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر ب 4.23 وانحراف معياري قدر ب 0.568 وقد احتلت هذه العبارة المرتبة 6 بدرجة قبول مرتفعة جدا وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على أن منهج RBIA يساهم في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية كقيمة مضافة للمؤسسة.

خلاصة القول أنه تم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل استجابة أفراد العينة في الاستبيان على مستوى محور التدقيق الداخلي وما تضمنه من متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر ودور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر وكذا متغير القيمة المضافة وذلك باختبار بيانات المحور وتوضيح النتائج المتوصل إليها وسيتم اختبار فرضيات الدراسة في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية سيتم مناقشتها في ضوء الفرضيات للوقوف على درجة تحققها وبطلانها، من خلال اختبار الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية مع التأكد من التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.

أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي

قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية تم إجراء اختبار كالمجروف-سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار أو بعبارة أخرى للتحقق من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) كاختبار ضروري للفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط ان يكون توزيعاً لبيانات طبيعياً. وقد تم إجراء الاختبار بعد توزيع كل الاستمارات وجمعها من قبل أفراد عينة الدراسة، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم(16): يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

مستوى الدلالة (sig)	قيمة Z	محتوى المحور	محاور الاستبيان
0.865	0.600	التدقيق الداخلي المبني على المخاطر	المحور الأول
0.571	0.784	القيمة المضافة للتدقيق الداخلي	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26.

يتضح من خلال نتائج الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من (0.05)، أي أن (sig>0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

ثانيا: نتائج الفرضيات الفرعية (الفرضية الرئيسية الاولى)

لاختبار الفرضيات تم الاعتماد على نتائج تحليل معامل الانحدار المتعدد والانحدار الخطي البسيط  $(y=aX+b)$ ، الذي يسمح بدراسة إمكانية وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل التدقيق الداخلي المبني على المخاطر والمتغير التابع القيمة المضافة للتدقيق الداخلي، كما تم الاعتماد على معامل الارتباط  $(R)$  لمعرفة طبيعة العلاقة (طردية أو عكسية) عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$  وقد تم حساب معامل التحديد  $(R^2)$  لمعرفة نسبة التغير في المتغيرات التابعة نتيجة للتغير في المتغير المستقل.

ويمكن توضيح نتائج اختبار الفرضيات الفرعية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (17): يوضح نتائج اختبار الفرضيات الفرعية (الفرضية الرئيسية الأولى)

المتغير المستقل: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر	المتغير التابع	B	الخطأ المعياري	قيمة (Beta)	قيمة (T)	مستوى الدلالة
متطلبات تطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر	القيمة المضافة للتدقيق الداخلي.	-0.134	0.390	-0.093	-0.343	0.734
دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر.		0.716	0.321	0.606	2.228	0.034
قيمة R		0.534				
قيمة R <sup>2</sup>		0.286				
قيمة F		5.399				

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26.

يتضح من خلال نتائج تحليل الانحدار المتعدد، الذي أستخدم لمعرفة ما إذا كان هناك تأثير للمتغير المستقل (التدقيق الداخلي المبني على المخاطر) في المتغير التابع (القيمة المضافة في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-)، حيث تبين أنه:

من خلال الجدول رقم (17) لتحليل معامل الانحدار المتعدد حيث بلغت قيمة معامل التحديد  $(R^2)=0.286$  بمعنى ان نسبة تأثير أبعاد التدقيق الداخلي المبني على المخاطر تقدر ب 28.6% وقيمة معامل الارتباط  $(R)=0.534$  أي أن القيمة المضافة وأبعاد التدقيق الداخلي المبني على المخاطر مرتبطان بنسبة 53.4% وهي نسبة ارتباط مرتفعة.

ومنه يتضح من خلال تحليل نتائج الانحدار المتعدد الذي أستخدم لمعرفة ما إذا كان هناك تأثير للمتغير المستقل في المتغير التابع حيث تبين أنه:

#### 1-الفرضية الفرعية الاولى

**الفرضية الصفرية:** لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  لمتطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-؛  
**الفرضية البديلة:** توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  لمتطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-.

يتضح من خلال الجدول رقم (18) أنه لا توجد علاقة أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ثقة (95%) وأظهرت قيمة (t) المقدر ب (-0.343) بأن القيمة المضافة لا تتأثر بمتطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر كما قدر مستوى الدلالة ب (0.734) وهو أكبر لمستوى الثقة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الصفرية التالية:

" لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  لمتطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-".

2- الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-؛

الفرضية البديلة: توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-.

يتضح من خلال الجدول رقم (17) أنه توجد علاقة أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ثقة (95%) وأظهرت قيمة (t) المقدرة ب (2.228) بأن القيمة المضافة بدور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر كما قدر مستوى الدلالة ب (0.034) وهو أقل لمستوى الثقة ( $\alpha \leq 0.05$ ).

وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية البديلة التالية:

" توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-".

ثالثا: نتائج الفرضيات الفرعية (الفرضية الرئيسية الثانية)

يمكن توضيح أهم نتائج اختبار الفرضيات الفرعية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (18): يوضح تحليل التباين الأحادي Anova للبيانات الوظيفية

المحور	المتغيرات التابعة	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
المستوى التعليمي	القيمة المضافة	بين المجموعات	13.717	14	0.980	0.964	0.525
		داخل المجموعات	15.250	15	1.017		
	المجموع		28.967	29			
المركز الوظيفي	القيمة المضافة	بين المجموعات	6.950	14	0.496	3.081	0.019
		داخل المجموعات	2.417	15	0.161		
	المجموع		9.367	29			
الخبرة المهنية	القيمة المضافة	بين المجموعات	17.533	14	1.252	1.910	0.113
		داخل المجموعات	9.833	15	0.656		
	المجموع		27.367	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على نتائج استمارة الاستبيان باستخدام Spss26.

يتضح من خلال نتائج تحليل التباين الأحادي Anova الذي استخدم لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى للخصائص الوظيفية (المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية) في مؤسسة مناجم الفوسفات لولاية -تبسة- حيث تبين أنه:

### 1-الفرضية الفرعية الاولى

**الفرضية الصفرية:** لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المستوى العلمي في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-؛

**الفرضية البديلة:** توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المستوى التعليمي في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-.



بما أن قيمة F المحسوبة (0.964) ومستوى الدلالة فيها أكبر من (0,05)، وعليها فإنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في محاور الدراسة تعود لاختلاف المستوى التعليمي في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-، وعليه تقبل الفرضية الصفرية الموالية:

" لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المستوى التعليمي في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-".

## 2-الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية الصفرية: توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المركز الوظيفي في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-؛

الفرضية البديلة: لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المركز الوظيفي في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-.

بما أن قيمة F المحسوبة (3.081) ومستوى الدلالة فيها أقل من (0,05)، وعليها فإنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في محاور الدراسة تعود لاختلاف المركز الوظيفي في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-، وهو ما يمكن أن يفسر أن مختلف المراكز الوظيفية التي تشغلها عينة الدراسة لها دور في تأثير التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة للمؤسسة محل الدراسة، وعليه تقبل الفرضية البديلة الموالية:

" توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المركز الوظيفي في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-".

### 3-الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير الخبرة المهنية في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-؛

الفرضية البديلة: توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير الخبرة المهنية في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-.

بما أن قيمة F المحسوبة (1.910) ومستوى الدلالة فيها أكبر من (0,05)، وعليها فإنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في محاور الدراسة تعود لاختلاف الخبرة المهنية في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-، وهو ما يمكن أن يفسر على أن سنوات الخبرة المهنية لا تؤثر في دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة الفوسفات-تبسة-، وعليه تقبل الفرضية الصفرية الموالية:

" لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير الخبرة المهنية في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-".

رابعاً: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات الرئيسية

#### 1-اختبار الفرضية الرئيسية الاولى

ويمكن تمثيل أهم نتائجها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (19): يوضح نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الانحدار	ثابت الانحدار	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة t	القيمة المحسوبة f	مستوى الدلالة sig
التدقيق الداخلي المبني على المخاطر	القيمة المضافة للتدقيق الداخلي	0.337	19.891	0.494	0.244	3.005	9.028	0.006

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss26.

-الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور التدقيق الداخلي المبني في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-؛

-الفرضية البديلة: توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور التدقيق الداخلي المبني في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-.

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (20) لتحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث بلغت قيمة ( $R^2$ ) معامل التحديد 0.244، مما يفسر أن نسبة 24.4% من التغيرات الحاصلة في القيمة المضافة يعود سببه للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر، كما أن معامل الارتباط ( $R$ ) يشير إلى أن المتغير المستقل والتابع مرتبطين بنسبة متوسطة تقدر ب 49.4% وفيما يتعلق بتأثير التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة فقد بلغت قيمة معامل الانحدار 0.337 وهي قيمة موجبة، أي أن الزيادة بمقدار واحد في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في القيمة المضافة ب نسبة 33.7%، وأن قيمة T و F بلغت على التوالي 3.005 و 9.028 عند مستوى الدلالة 0.006 وهي دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05، و بهذه النتائج تقبل الفرضية البديلة الموالية:

" توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-".

ويمكن كتابة العلاقة بين التدقيق الداخلي المبني على المخاطر والقيمة المضافة في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للانحدار الخطي البسيط كما يلي:

$$Y = 0.337x + 19.891$$

حيث أن:

X: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر

Y: القيمة المضافة

وبالتالي ومن خلال تحليل نتائج التحليل الإحصائي، تم برهنة أن التدقيق الداخلي المبني على المخاطر له دور في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-.

## 2- اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

- الفرضية الصفرية: توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى للخصائص الوظيفية (المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية) في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-؛

- الفرضية البديلة: لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى للخصائص الوظيفية (المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية) في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-.

من خلال نتائج جدول تحليل التباين الأحادي Anova للبيانات الوظيفية يتضح ما يلي:

أن متغيرات (المستوى التعليمي والخبرة المهنية)، تبين فيها أن قيمة F المحسوبة ومستوى الدلالة فيها جميعا (أكبر من 0.05)، وهو ما يشير إلى أنه لا توجد فروق إيجابية ذات دلالة إحصائية في كل من (المستوى التعليمي، الخبرة المهنية) في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-، وبالتالي وفق لهذه المتغيرات (المستوى التعليمي، الخبرة المهنية) يتم قبول الفرضية البديلة الموالية:

" لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى للخصائص الوظيفية (المستوى التعليمي، الخبرة المهنية) في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-".

أما بالنسبة لمتغير المركز الوظيفي، حيث تبين أن قيمة F المحسوبة (3.081) عند مستوى الدلالة (0,05) وقد اتضح كذلك أن مستوى الدلالة ( $\text{sig} = 0.019$ ) وهي أقل من مستوى الدلالة (0,05) وهو ما يدل على أنه توجد فروقات إيجابية ذات دلالة إحصائية يعزى إلى المركز الوظيفي في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة- وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية الموالية:

" توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المركز الوظيفي في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة-".

خلاصة القول أنه تم في هذا المطلب، استخدام التوزيع للبيانات والانحدار الخطي البسيط لإختبار فرضيات الدراسة الرئيسية المتعلقة بوجود علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-، كما تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد لإختبار الفرضيات الفرعية للدراسة المتعلقة بوجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لمتطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر، ودور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر بشركة مناجم الفوسفات -تبسة-.

خلاصة القول أنه تم في هذا المبحث الوصف الإحصائي لعينة الدراسة من خلال عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، كما تم عرض البيانات الأساسية المتمثلة في استجابات أفراد العينة نحو دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-، حيث تم التوصل إلى أن المستوى التعليمي والخبرة المهنية لعينة الدراسة لا يؤثران دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في القيمة المضافة إلا أن المركز الوظيفي له تأثير في دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة، واتضح أن متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر لا يؤثر في إضافة القيمة كما تم التوصل أن دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي يؤثر في إضافة القيمة كما هو موضح من خلال الدراسة الميدانية واتضح إجمالاً أن هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل والذي تم فيه إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، لمحاولة معرفة واقع اعتماد مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر ودوره في إضافة القيمة، وذلك بالاعتماد على نموذج افتراضي لتوضيح متغيرات الدراسة، وبناءً على هذا النموذج تم تصميم استمارة الدراسة والتي تتكون من قسمين أساسيين، يمثل القسم الأول جزء للبيانات الوظيفية لمجتمع الدراسة، والقسم الثاني خاص بمتغيرات الدراسة وقد تم تقسيمه إلى محورين أساسيين: المحور الأول خاصا بالمتغير المستقل وهو التدقيق الداخلي المبني على المخاطر والمكون من ثلاثة عشر (13) عبارة، أما المحور الثاني والذي يمثل المتغير التابع وهو القيمة المضافة للتدقيق الداخلي والمكون من تسعة (09) عبارات، والذي تم توجيهه الى عينة مكونة من 30 موظف، ليتم بعد ذلك إخضاع البيانات الواردة في الاستمارة للتحليل باستخدام برنامج التحليل الاحصائي الاجتماعي SPSS26 مع قياس صدق وثبات أداة الدراسة حيث تم الاستعانة بالأساليب الاحصائية، الوصفية والاستدلالية لتحديد أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، الذي يؤكد أو ينفي صحة فرضيات الدراسة.

حيث أكدت نتائج اختبار الفرضيات على أن:

- لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة احصائية لمتطلبات تطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة؛
- هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة احصائية لدور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة؛
- لا توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المستوى التعليمي الخبرة المهنية في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-
- توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة يعزى لمتغير المركز الوظيفي في مؤسسة مناجم الفوسفات-تبسة-.

الخاتمة

في ختام هذه الدراسة التي عالجت أحد المواضيع المتعلقة بالتدقيق الداخلي ألا وهي "دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة"، ولإمام بالموضوع تم تقسيم الدراسة إلى فصلين متكاملين: ففي الفصل الأول تم التعرف على الإطار النظري لكل من التدقيق الداخلي المبني على المخاطر وإضافة القيمة، وتم في الفصل الثاني إجراء دراسة ميدانية لإسقاط موضوع الدراسة على المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى أن للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر كأسلوب حديث يأخذ بعين الاعتبار المخاطر في كل مرحلة من مراحل عمله دور فعال في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة الاقتصادية، وهذا من خلال الفهم العميق لبرنامج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر من طرف المدقق الداخلي وتفعيله في المؤسسة الاقتصادية.

### 1- نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تم تقسيمها إلى نتائج نظرية وتطبيقية يتم توضيحها فيما يلي:

#### 1-1- النتائج النظرية:

تم التوصل إلى مجموعة من النتائج في الدراسة النظرية تتمثل في:

- يعد التدقيق الداخلي المبني على المخاطر من أهم المناهج الحديثة التي تساعد في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية؛
- يهدف التدقيق الداخلي المبني لتطوير وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية؛
- تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر يساهم في تحليل المخاطر الداخلية؛
- القيمة المضافة التي يخلقها التدقيق الداخلي المبني على المخاطر تكون قيمة غير ملموسة كتعزيز صدق القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية؛
- يعتبر تحسين نظام الرقابة الداخلية بدوره قيمة مضافة يضيفها التدقيق الداخلي المبني على المخاطر على المؤسسة الاقتصادية؛
- الخصائص الوظيفية للمدققين الداخليين تساهم في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر.



## 1-2- النتائج الميدانية:

- تم التوصل إلى مجموعة من النتائج الميدانية تتمثل في:
- أغلب الموظفين في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- يحملون شهادات جامعية؛
  - يتمتع أغلب الموظفين في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- على أقدمية تتراوح بين 05 إلى 10 سنوات؛
  - اتجاهات الموظفين في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- حول محور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر كانت إيجابية متوسطة؛
  - اتجاهات الموظفين في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- حول محور القيمة المضافة كانت إيجابية مقبولة؛
  - لا توجد علاقة تأثير إيجابية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمتطلبات تطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة؛
  - هناك علاقة تأثير إيجابية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة؛
  - هناك علاقة تأثير إيجابية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة؛
  - لا توجد علاقة تأثير إيجابية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة تعزى لمغير (المستوى التعليمي، الخبرة المهنية)؛
  - هناك علاقة تأثير إيجابية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة حول التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة تعزى لمتغير (المركز الوظيفي).

## 2- اختبار الفرضيات:

من خلال ما سبق وبعد الإحاطة بمختلف الجوانب النظرية لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة تم التوصل إلى وجود علاقة تأثير بين التدقيق الداخلي المبني على المخاطر وإضافة القيمة كلما تم تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر كلما كان هناك خلق قيمة مضافة للمؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية الأولى المتمثلة في: "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة.

- تتمحور الفرضية الفرعية الأولى لهذه الدراسة حول: "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمتطلبات تطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة. هذه الفرضية تم نفي صحتها لأنه وحسب الدراسة الميدانية التي تم القيام بها فإن متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر لا تؤثر في إضافة القيمة للمؤسسة.
- تتمحور الفرضية الفرعية الثانية حول: "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة". تم إثبات صحة هذه الفرضية لأنه توجد علاقة تأثير معنوية لدور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة.
- كما تم إثبات صحة الفرضية الرئيسية الثانية والتمثلة في: "توجد علاقة تأثير إيجابية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين إجابات أفراد العينة لدور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة تعزى للخصائص الوظيفية (المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية)، وبالتالي يمكن القول أن الخصائص الوظيفية للموظفين في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- لها أثر في إضافة القيمة للمؤسسة.
- تتمحور الفرضية الفرعية الأولى حول: "لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة تعزى لمتغير المستوى التعليمي". تم إثبات هذه الفرضية وذلك ما يفسر أن المستوى التعليمي لا يؤثر في متغيرات الدراسة.
- تتمحور الفرضية الفرعية الثانية حول: "لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية تعزى لمتغير المركز الوظيفي". تم نفي صحة هذه الفرضية وذلك ما يفسر أن المركز الوظيفي يتدخل بشكل كبير في التأثير على متغيرات الدراسة.
- تتمحور الفرضية الفرعية الثالثة حول: "لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) تعزى لمتغير الخبرة المهنية". تم إثبات صحة هذه الفرضية وذلك ما يفسر أن الخبرة المهنية لا تؤثر على متغيرات الدراسة.

### 3- الاقتراحات:

انطلاقاً من نتائج الدراسة يمكن تقديم جملة من الاقتراحات:

- على الرغم من تفعيل المدقق الداخلي في مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- لمنهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر إلا أن القيمة المضافة التي اكتسبتها المؤسسة من تطبيق هذا المنهج كانت متوسطة لذلك لا بد من إجراء تحسينات من شأنها تحقيق قيمة مضافة أعلى؛
- يجب أن تهتم المؤسسة بإرساء نظام لإدارة المخاطر؛
- يجب العمل على ترسيخ مفهوم التدقيق الداخلي المبني على المخاطر من خلال دورات تدريبية بصفة مستمرة؛
- الاستفادة من خبرات وكفاءات الدول المتقدمة في تطبيق منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر لخلق القيمة في المؤسسات الاقتصادية.

### 4- آفاق الدراسة:

بالنظر إلى محددات الدراسة التي كانت دافعا للتركيز على بعض جوانب الموضوع، وفي الأخير يتم اقتراح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون محاور لدراسات مستقبلية أو بداية أفكار جديدة تكمل مختلف زوايا هذه الدراسة، يتم ذكرها فيما يلي:

- قياس مدى تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- التدقيق الداخلي المبني على المخاطر كأداة تحسين أداء المؤسسة؛
- التدقيق الداخلي المبني على المخاطر كأحد مقومات نجاح مهنة المدقق.

قائمة المصادر

والمراجع

### المراجع العربية:

### المجلات:

- 1- رافد عبيد النواس، مسؤولية مراقب الحسابات في تقويم مخاطر المشروعات الصغيرة والمتوسطة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 7، جامعة بغداد، 2009.
- 2- سعد سلمان عواد، " القيمة المضافة للتدقيق الداخلي ودورها في تحقيق دعائم الحوكمة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المعهد العالي، مجلد رقم 15، العدد 52، 2020.
- 3- ضيف الله محمد الهادي، هشام ليرة، كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للشركات في إدارة المخاطر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة لونيبي علي، البليدة 2، الجزائر، العدد 09، 2016.
- 4- عبد الناصر محمد سيد درويش، دور أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين المصرية (دراسة ميدانية)، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني يوسف، مصر، 2016.

### المذكرات والاطروحات:

- 5- تايلي طارق، التدقيق الداخلي مدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، تخصص محاسبة، جامعة باجي مختار-عنابة-، 2012.
- 6- سايح نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر دراسة استقصائية، أطروحة دكتوراه في الطور الثالث علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 1، 2016.
- 7- عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تحليل مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد درارية -أدرار-، 2018.
- 8- عبد الله إبراهيم الفقي، الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج SPSS، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.

المراجع الاجنبية:

- 9- Chartered institute of internal auditor, **Risk based internal auditing**, 08 October 2014.
- 10- K.H; SPENCER PICKETT, "**THE INTERNAL AUDITOR AT WORK** ", A practical Guide, to Everyday Challenges, John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, 2004.
- 11- Chartered institute of internal auditor, **Risk based internal auditing**, 11 October 2019,
- 12- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), "**Internal Audit Around the World A Perspective on Global**", Regions by the Maitland Avenue Altamonte Springs, Florida, 2014.
- 13- Lundin, Eric, "**Delivering Audit Value**", Internal auditors play an important role in evaluating, and contributing to, the organisation's well-being, 2009.

المواقع:

14- معهد المدققين الداخليين (IIA) ، ترجمة ناجي فياض ، المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي ،

2017 ، بتصرف ، متاح على الموقع

<https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/standards-2017/ippf-standards-2017-arabic.pdf>

15- <https://global.theiia.org/standardsguidance/topics/documents/201501guidtoRBI.pdf>

16- <https://www.broadridge.com/article/six-ways-to-transform-your-internal-audit-into-a-value-added-function?fbclid=IwAR1fb->

IB5TD2sUZXgnJuNZevnxtSbeLW11msQjkmT5E1nP7qzNrqt\_w4X8

17- [https://aymanoninternalaudit.wordpress.com/2018/08/02/value\\_added\\_based\\_audit\\_plan/](https://aymanoninternalaudit.wordpress.com/2018/08/02/value_added_based_audit_plan/),

18- Griffiths David, Risk based internal auditing, three views on implementation, 2006, available at [www.internalaudit.biz](http://www.internalaudit.biz) available at [www.iaa.org.uk](http://www.iaa.org.uk)

الملاحق

## الملحق (01): إتفاقية التربص



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم : .....ق.ع.م.ك/ع.ا.ع.ت.ج.ت/2022

## اتفاقية التربص

المادة الاولى :

هذه الاتفاقية تضبط علاقات جامعة العربي التبسي - تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية والمحاسبة :

مع مؤسسة : ..... بينا جيم العقودسات - تبسة .....

مقرها في : ..... تبسة .....

ممثلة من طرف : .....

الرتبة : .....

هذه الاتفاقية الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الاتية أسماؤهم :

1- ..... دة. جميلة دةسة .....

2- ..... عانسور دينا .....

3- .....

4- .....

و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 88-90 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980

المادة الثانية :

يهدف هذا التربص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في

تخصص الطلبة المعنيين : ..... صالدية هو مؤسسة .....

المادة الثالثة :

التربص التطبيقي يجرى في مصلحة : ..... التدرجية الداخلي - عنابة - .....

الفترة من : ..... 2022 الى : ..... 2022 .....

المادة الرابعة :

برنامج التربص المعد من طرف القسم مراقب عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية .

المادة الخامسة :

و على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التربص التطبيقي هؤلاء الاشخاص  
مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج و كل غياب للمتربص ينبغي ان يكون على  
استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .



**المادة السادسة:**

خلال التربص التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع المتربص مجموع الموظفين في وجباته المحددة في النظام الداخلي و عليه يحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تربصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن و النظافة و تبين لم الخطاء الممكنة .

**المادة السابعة :**

في حالة الاخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في إنهاء تربص الطالب بعد إعلان القسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول.

**المادة الثامنة :**

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتربص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التربص.

**المادة التاسعة :**

في حالة حادث ما على المتربصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة ان تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة على القسم.

**المادة العاشرة :**

تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود إمكانية و حسي مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجوب و إلا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، المسكن ، المطعم.

حرر بتبسة : ..... 16.09.2022

ممثل المؤسسة

رئيس القسم



ملحق رقم (02): إستمارة استبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة -تبسة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة



### إستمارة استبيان:

تحياتنا الطيبة، واحتراماتنا الخالصة..... أما بعد

في إطار تحضير لإعداد مذكرة تخرج ماستر على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة بجامعة العربي التبسي -تبسة، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى معرفة آراءكم حول موضوع

**دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة للمؤسسة الاقتصادية -**

**دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات بولاية -تبسة-**

لذا نرجو من سيادتكم تقديم المساعدة في إتمام هذه الدراسة من خلال الإجابة على العبارات بوضع علامة (X) أمام العبارة المناسبة.

وللأمانة العلمية فان إجاباتكم ستعامل بشكل سري ولغايات البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الشكر، الاحترام والتقدير على تعاونكم.

إشراف الاستاذ:

اعداد الطالبين:

-د/ زريقي عمار

-بن حملة نعيمة

-عاشور دنيا

السنة الجامعية: 2022/2021

القسم الأول: المعلومات العامة

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

**1-المستوى العلمي**

باكالوريا  ليسانس  ماستر    
ماجستير  دكتوراه  شهادات اخرى

**2-المركز الوظيفي:**

مدير  رئيس مصلحة  وظيفة أخرى

**3-الخبرة المهنية**

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات    
من 10 إلى 15 سنة  أكثر من 15 سنة

القسم الثاني: محاور الدراسة

**المحور الأول: التدقيق الداخلي المبني على المخاطر**

التدقيق الداخلي المبني على المخاطر هو منهج حديث من مناهج التدقيق الداخلي يركز على دراسة المخاطر للمؤسسة والتي تؤثر بشكل مباشر على اهداف المؤسسة.

الرجاء الاجابة على العبارات التالية بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

رقم العبارة	عبارات الاستبيان					الدرجة
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
	<b>المحور الفرعي الأول: متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر</b>					
1						تأخذ المؤسسة دراسة المخاطر بعين الاعتبار؛
2						تحدد المخاطر الجوهرية بكل دقة؛
3						يتعامل نظام الرقابة الداخلية مع المخاطر بغرض الوصول لأقل درجة من الخطر؛
4						تحدد المخاطر المحيطة بالمؤسسة؛
5						تستخدم المؤسسة طريقة التنبؤ بالمخاطر قبل وقوعها؛
6						تعمل المؤسسة على توفير الموارد البشرية والمادية لمواجهة المخاطر؛
	<b>المحور الفرعي الثاني: دور المدقق الداخلي في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر</b>					
7						يقوم المدقق بوضع خطة لمهام التدقيق مرتكزة على الأخذ بعين الاعتبار المخاطر؛
8						يقوم المدقق بالتأكد من تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة؛

					9	يتأكد المدقق من اكتمال اجراءات تحليل المخاطر بالمؤسسة؛
					10	يقيم المدقق كافة المخاطر التي تواجه المؤسسة بصورة مستمرة ومنتظمة؛
					11	يقوم المدقق بتقديم خدمات استشارية لتحسين حول المخاطر؛
					12	يتأكد المدقق من دقة التقارير المتعلقة بالمخطر؛
					13	يقترح المدقق الاليات المناسبة للتعامل مع المخاطر.

### المحور الثاني: القيمة المضافة للتدقيق الداخلي

القيمة المضافة للتدقيق الداخلي هي عبارة عن المساهمة الفعالة التي يضيفها التدقيق المبني على المخاطر للمؤسسة.

الدرجة					عبارات الاستبيان	رقم العبارة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
					يحسن من نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؛	1
					يكشف بشكل أفضل عن المخاطر الداخلية بالمؤسسة؛	2
					يقلل من الاخطاء عند اعداد القوائم المالية؛	3
					يقدم النصح حول كيفية التعامل مع	4

					المخاطر؛	
					يحسن من اداء المؤسسة المالي؛	5
					يساهم في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛	6
					يخفض المخاطر الى مستوى مقبول يمكن التحكم فيه؛	7
					يوجه المدقق الداخلي الى الكشف عن المخاطر الاستراتيجية الداخلية؛	8
					يساهم في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.	9

## الملحق رقم (03): قائمة الأساتذة المحكمين



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة تيسرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



استمارة مقدمة للأساتذة الذين قاموا بتحكيم الاستبيان الخاص بمذكرة ماستر

تخصص مالية مؤسسة

تحت عنوان: دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات بولاية تيسرة

الرقم	إسم الأستاذ	الإمضاء
01	د. دنان سران	
02	د. دعاس مصعب	
03	د. سليم جابو	
04	د. حليمه نمارك	

تحت إشراف الأستاذ:

-/ ذرقي عمار

من إعداد الطالبتين:

- بن حملة نعيمة

- عاشور دنيا

السنة الجامعية:

2022-2021

## الملحق رقم (04): نتائج Spss

Correlations					
		اولا	ثانيا	المحور الأول	المحور الثاني
اولا	Pearson Correlation	1	,802**	,939**	,393*
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,032
	N	30	30	30	30
ثانيا	Pearson Correlation	,802**	1	,959**	,532**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,003
	N	30	30	30	30
المحور الأول	Pearson Correlation	,939**	,959**	1	,494**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,006
	N	30	30	30	30
المحور الثاني	Pearson Correlation	,393*	,532**	,494**	1
	Sig. (2-tailed)	,032	,003	,006	
	N	30	30	30	30

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,874	22

## Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
اولا	222,1000	603,472	,831	,855
ثانيا	218,0000	561,310	,900	,851
المحور الأول	193,5000	434,810	,907	,877
المحور الثاني	208,8333	578,626	,648	,868

## Frequency Table

## الجنس

		Frequency	Percent
Valid	ذكر	17	56,7
	انثى	13	43,3
	Total	30	100,0

## العمر



		Frequency	Percent
Valid	أقل من 30 سنة	2	6,7
	من 30-40	15	50,0
	من 40-50	13	43,3
	Total	30	100,0

## المستوى

		Frequency	Percent
Valid	بكالوريا	1	3,3
	ليسانس	15	50,0
	ماستر	11	36,7
	ماجستير	1	3,3
	دكتوراه	1	3,3
	شهادات اخرى	1	3,3
	Total	30	100,0

## المركز

		Frequency	Percent
Valid	مدير	1	3,3
	رئيس مصلحة	11	36,7
	وظيفة اخرى	18	60,0
	Total	30	100,0

## الخبرة

		Frequency	Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	2	6,7
	من 5-10	12	40,0
	من 10-15	7	23,3
	اكثر من 15 سنة	9	30,0
	Total	30	100,0

## X1

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	1	3,3
	محايد	2	6,7
	موافق	18	60,0
	موافق بشدة	9	30,0
	Total	30	100,0

## X2

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	1	3,3
	محايد	1	3,3
	موافق	23	76,7
	موافق بشدة	5	16,7
	Total	30	100,0

## X3

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	1	3,3
	محايد	3	10,0
	موافق	17	56,7
	موافق بشدة	9	30,0
	Total	30	100,0

## X4

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	1	3,3
	محايد	5	16,7
	موافق	17	56,7
	موافق بشدة	7	23,3
	Total	30	100,0

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	1	3,3
	محايد	5	16,7
	موافق	17	56,7
	موافق بشدة	7	23,3
Total		30	100,0

X6

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	1	3,3
	موافق	23	76,7
	موافق بشدة	6	20,0
Total		30	100,0

X8

		Frequency	Percent
Valid	محايد	3	10,0
	موافق	16	53,3
	موافق بشدة	11	36,7
Total		30	100,0

X9

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	3,3
	غير موافق	1	3,3
	محايد	4	13,3
	موافق	19	63,3
	موافق بشدة	5	16,7
Total		30	100,0

X10

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	1	3,3
	محايد	3	10,0
	موافق	20	66,7
	موافق بشدة	6	20,0
Total		30	100,0

X11

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	2	6,7
	محايد	5	16,7
	موافق	16	53,3
	موافق بشدة	7	23,3
Total		30	100,0

X12

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	2	6,7
	محايد	5	16,7
	موافق	16	53,3
	موافق بشدة	7	23,3
Total		30	100,0

X13

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	2	6,7
	محايد	1	3,3
	موافق	15	50,0
	موافق بشدة	12	40,0
Total		30	100,0

X14

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق	1	3,3
	محايد	2	6,7
	موافق	13	43,3
	موافق بشدة	14	46,7
Total		30	100,0

Y1

		Frequency	Percent
Valid	محايد	3	10,0
	موافق	14	46,7
	موافق بشدة	13	43,3
Total		30	100,0

Y2

		Frequency	Percent
Valid	محايد	1	3,3
	موافق	17	56,7
	موافق بشدة	12	40,0
Total		30	100,0

Y3

		Frequency	Percent
Valid	موافق	21	70,0
	موافق بشدة	9	30,0
Total		30	100,0

Y4

		Frequency	Percent
Valid	موافق	23	76,7
	موافق بشدة	7	23,3
Total		30	100,0

Y5

		Frequency	Percent
Valid	محايد	3	10,0
	موافق	16	53,3
	موافق بشدة	11	36,7
Total		30	100,0

Y6

		Frequency	Percent
Valid	محايد	5	16,7
	موافق	13	43,3
	موافق بشدة	12	40,0
Total		30	100,0

Y7

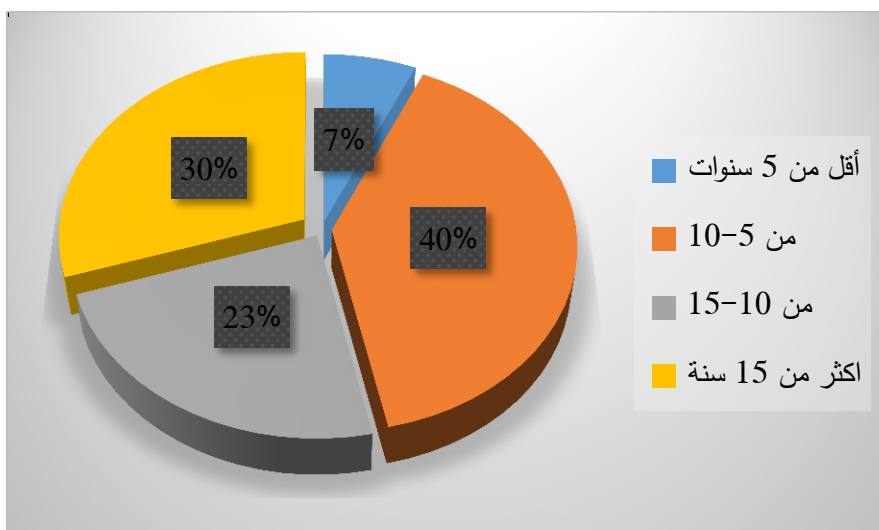
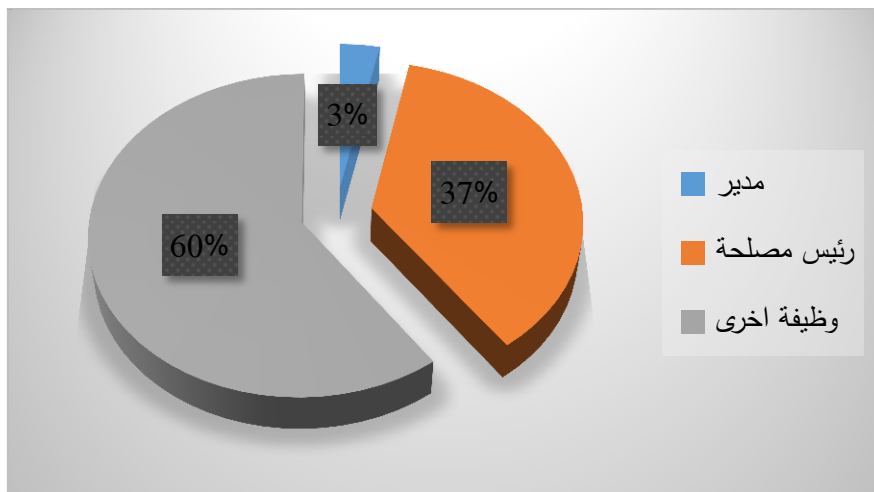
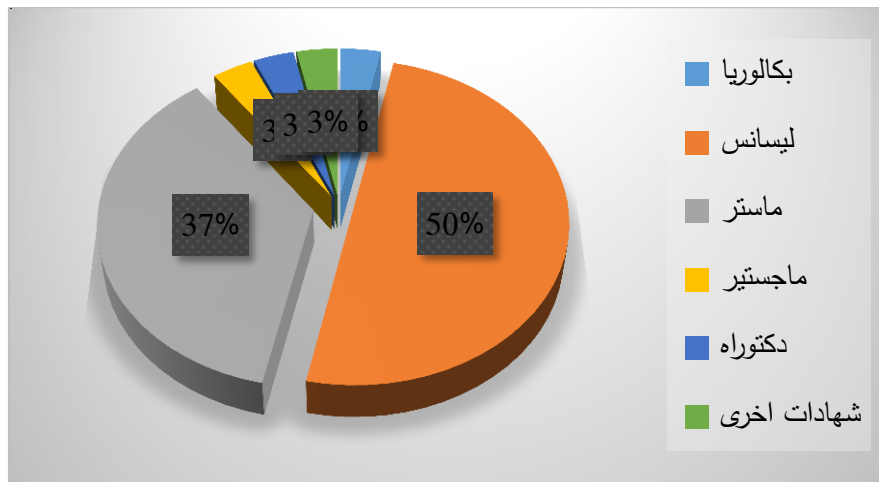
		Frequency	Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	6,7
	غير موافق	2	6,7
	موافق	14	46,7
	موافق بشدة	12	40,0
Total		30	100,0

Y8

		Frequency	Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	10,0
	غير موافق	2	6,7
	محايد	2	6,7
	موافق	16	53,3
	موافق بشدة	7	23,3
Total		30	100,0

Y9

		Frequency	Percent
Valid	محايد	2	6,7
	موافق	19	63,3
	موافق بشدة	9	30,0
Total		30	100,0



Statistics

	الجنس	العمر	المستوى	المركز	الخبرة	X1	X2
المتوسط الحسابي	1,4333	2,3667	2,6333	2,5667	2,7667	4,1667	4,0667
الانحراف المعياري	,50401	,61495	,99943	,56832	,97143	,69893	,58329

Statistics

	X3	X4	X5	X6	X8	X9	X10
المتوسط الحسابي	4,1333	4,0000	4,0000	4,1333	4,2667	3,8667	4,0333
الانحراف المعياري	,73030	,74278	,74278	,57135	,63968	,86037	,66868

Statistics

	X11	X12	X13	X14	Y1	Y2	Y3
المتوسط الحسابي	3,9333	3,9333	4,2333	4,3333	4,3333	4,3667	4,3000
الانحراف المعياري	,82768	,82768	,81720	,75810	,66089	,55605	,46609

Statistics

	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	اولا
المتوسط الحسابي	4,2333	4,2667	4,2333	4,0667	3,7333	4,2333	24,5000
الانحراف المعياري	,43018	,63968	,72793	1,14269	1,20153	,56832	3,36052

Statistics

	ثانيا	المحور الأول	المحور الثاني
المتوسط الحسابي	28,6000	53,1000	37,7667
الانحراف المعياري	4,08192	7,06790	4,81867

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	اولا	ثانيا	المحور الأول	المحور الثاني
Kolmogorov-Smirnov Z	,954	,705	,600	,784
Asymp. Sig. (2-tailed)	,322	,703	,865	,571

- a. Test distribution is Normal.  
b. Calculated from data.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,534 <sup>a</sup>	,286	,233	4,22082

- a. Predictors: (Constant), ثانيا, اولا

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	192,353	2	96,176	5,399	,011 <sup>b</sup>
Residual	481,014	27	17,815		
Total	673,367	29			

- a. Dependent Variable: المحور الثاني  
b. Predictors: (Constant), ثانيا, اولا

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	20,574	5,963		3,450	,002
	اولا	-,134	,390	-,093	-,343	,734
	ثانيا	,716	,321	,606	2,228	,034

- a. Dependent Variable: المحور الثاني

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,494 <sup>a</sup>	,244	,217	4,26440

a. Predictors: (Constant), المحور الأول

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	164,183	1	164,183	9,028	,006 <sup>b</sup>
Residual	509,184	28	18,185		
Total	673,367	29			

a. Dependent Variable: المحور الثاني

b. Predictors: (Constant), المحور الأول

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	19,891	6,000		3,315	,003
	المحور الأول	,337	,112	,494	3,005	,006

a. Dependent Variable: المحور الثاني

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,393 <sup>a</sup>	,154	,124	4,50962

a. Predictors: (Constant), اولاً

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	103,940	1	103,940	5,111	,032 <sup>b</sup>
Residual	569,427	28	20,337		
Total	673,367	29			

a. Dependent Variable: المحور الثاني

b. Predictors: (Constant), اولاً

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	23,964	6,160		3,890	,001
	اولاً	,563	,249	,393	2,261	,032

a. Dependent Variable: المحور الثاني

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,532 <sup>a</sup>	,283	,257	4,15380

a. Predictors: (Constant), ثانياً

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	190,253	1	190,253	11,027	,003 <sup>b</sup>
	Residual	483,114	28	17,254		
	Total	673,367	29			

a. Dependent Variable: المحور الثاني

b. Predictors: (Constant), ثانيا

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	19,821	5,457		3,632	,001
	ثانيا	,627	,189	,532	3,321	,003

a. Dependent Variable: المحور الثاني

التعليمي

## ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الأول	Between Groups	239,330	5	47,866	,950	,467
	Within Groups	1209,370	24	50,390		
	Total	1448,700	29			
المحور الثاني	Between Groups	237,088	5	47,418	2,608	,051
	Within Groups	436,279	24	18,178		
	Total	673,367	29			

المركز الوظيفي

## ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الأول	Between Groups	219,064	2	109,532	2,405	,109
	Within Groups	1229,636	27	45,542		
	Total	1448,700	29			
المحور الثاني	Between Groups	110,907	2	55,454	2,662	,088
	Within Groups	562,460	27	20,832		
	Total	673,367	29			

الخبرة المهنية

## ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الأول	Between Groups	288,343	3	96,114	2,154	,118
	Within Groups	1160,357	26	44,629		
	Total	1448,700	29			
المحور الثاني	Between Groups	170,013	3	56,671	2,927	,053
	Within Groups	503,353	26	19,360		
	Total	673,367	29			

## ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المستوى	Between Groups	13,717	14	,980	,964	,525
	Within Groups	15,250	15	1,017		
	Total	28,967	29			
المركز	Between Groups	6,950	14	,496	3,081	,019
	Within Groups	2,417	15	,161		
	Total	9,367	29			
الخبرة	Between Groups	17,533	14	1,252	1,910	,113
	Within Groups	9,833	15	,656		
	Total	27,367	29			

## Oneway

## Notes

Output Created	09-MAY-2022 10:56:41
Comments	
Input Data	C:\Users\kAIS\Desktop\spss عاشوري دنيا\2022 spss\Untitled1.sav
Active Dataset	DataSet1
Filter	<none>
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax	ONEWAY المستوى BY V /MISSING ANALYSIS.
Resources Processor Time	00:00:00,02
Elapsed Time	00:00:00,01

## ANOVA

المستوى

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	19,300	12	1,608	2,828	,025
Within Groups	9,667	17	,569		
Total	28,967	29			



## Oneway

## Notes

Output Created		09-MAY-2022 10:56:56
Comments		
Input	Data	C:\Users\kAIS\Desktop\spss عاشوري دنيا\2022\spss\Untitled1.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
	Syntax	ONEWAY المركز BY V /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

## ANOVA

المركز

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3,783	12	,315	,960	,518
Within Groups	5,583	17	,328		
Total	9,367	29			

## Oneway

## Notes

Output Created		09-MAY-2022 10:57:17
Comments		
Input	Data	C:\Users\kAIS\Desktop\spss عاشوري دنيا\2022\spss\Untitled1.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
	Syntax	ONEWAY الخبرة BY V /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,02

## ANOVA

الخبرة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	17,283	12	1,440	2,428	,046
Within Groups	10,083	17	,593		
Total	27,367	29			

## الملحق رقم (05): ترخيص بالدخول الى المكتبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث  
جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم المالية و المحاسبة  
مصلحة التدريس  
الرقم : 2021/001

تبسة في : 2021/12/08

الى السيد : محافظ مكتبة : بلدية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير  
جامعة : باصيرين جرجاج عننا بـ

**ترخيص بالدخول الى المكتبة**

نظرا لحاجة طلبة السنة الثانية ماستر : مالية المؤسسة جامعة العربي التبسي - تبسة  
الى المراجع من أجل مذكرة التخرج .  
يرجى منكم السماح للطلبة الاتية اسمائهم :

1- ..... عاتقور رانيا ..... رقم بطاقة الطالب 1717340331122

2- ..... رقم بطاقة الطالب: .....

3- ..... رقم بطاقة الطالب: .....

الاطلاع و استعمال مختلف الكتب و المراجع الموجودة على مستوى مكتبكم في حدود مايسمح به القانون .

سلم هذا الترخيص لاستعماله في حدود مايسمح به القانون .

السيدة خليفه ابراهيم  
رئيس مصلحة التوثيق و البحث  
البيبلوغرافى بالمكتبة

مكتبة سدي عاشور  
رئيسة المصاحرة

رئيس مصلحة التوثيق  
رئيس مصلحة التدريس



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم المالية و المحاسبة  
الرقم : ...../ق.ع.م.ك.ع.ا.ت.ع.ت/ج.ت/2022

تبسة في : 2022/03/19

الى السيد : مح.م.ك.ع.ا.ت.ع.ت.ع.ت  
العلوم الاقتصادية و علوم التسيير  
جامعة العربي التبسي - تبسة

### ترخيص بالدخول الى المكتبة

نظرا لحاجة طلبة السنة : الثانية - مالية مؤسسية

تخصص : مالية مؤسسية

بجامعة العربي التبسي - تبسة الى المراجع من أجل إعداد مذكرة التخرج :

برجى منكم السماح للطلبة :

1- ..... ع.ا.ت.ع.ت.ع.ت.ع.ت ..... رقم بطاقة الطالب : 141734033422

2- ..... بن حملة زريعة ..... رقم بطاقة الطالب : 141734017539

بالإطلاع و استعمال مختلف الكتب و المراجع الموجودة على مستوى مكتبكم

في حدود مايسمح به القانون و التنظيمات المعمول بها .

سلم هذا الترخيص لاستعماله في حدود ما يسمح به القانون .



رئيس مصلحة التدريس  
غريسي سليج

السيدة : هليفاوي عائدة  
رئيس مصلحة التوجيه و البحث  
البيولوجيا في باحثين



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة العربي التبسي - تبسة -



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
نيابة عمادة الكلية مكلفة بالدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة  
قسم علوم المالية والمحاسبة

14 ديسمبر 2021  
تبسة في : .....

الى السيد: محافظ مكتبة :... العلوم الاقتصادية والتسيير  
جامعة: ... الجزائر 3- .....

### ترخيص بالدخول الى المكتبة

نظرا الى حاج طلبة السنة الثانية ماستر: تخصص مالية المؤسسة بجامعة العربي التبسي - تبسة الى المراجع لاستكمال متطلبات مذكرة التخرج.

يرجى منكم السماح للطلبة :

رقم بطاقة الطالب: 171734033422

1- عاشور دنيا

الاطلاع واستعمال مختلف الكتب والمراجع الموجودة على مستوى مكتبكم في حدود ما يسمح به القانون.

سلم هذا الترخيص لاستعماله في حدود ما يسمح به القانون.

رئيس القسم  
مساعد رئيس قسم العلوم  
المالية والمحاسبة  
عبد السلام



جامعة الجزائر 3  
رئيس مصلحة التوجيه بالمكتبة  
عبد السلام

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



شهادة إفادة / رخصة

إلى السيد (ة) هوسون الوكيل

الموضوع : طلب الاستفادة من خدمات مكتبكم .

نحن مديرة مكتبة يشرفنا أن نطلب من سيادتكم السماح للطلاب (ة) عبدشكور حندي

المسجل بكلية العلوم الاقتصادية قسم : جسالات تحت الرقم 11A934633 بالسنة الجامعية 2013-2014

رئيس مصلحة التوجيه بالمكتبة المركزية  
جامعة الجزائر  
تفصيلاً من أفاق التقدير والإحرام  
مصلحة التوجيه

الاستفادة من خدمات مكتبكم في حدود مايسمح به القانون.

- رخصة للطلبة بدسور المكتبة كمر  
1 أسبوع أسبوعاً من 16 إلى 20  
- طعارة داخلية

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار دور التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة، وقد اعتمدت هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات بالاعتماد على أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، وقد ارتكزت الدراسة على عينة قدرت ب 30 استبانة صالحة للتحليل. وقد تم الاعتماد على أساليب الإحصاء الوصفي في وصف متغيرات الدراسة، كما تم الاعتماد على أساليب الانحدار البسيط والانحدار المتعدد في اختبار الفرضيات الرئيسية و الفرضيات الفرعية على التوالي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك أثر إيجابيا للتدقيق الداخلي المبني على المخاطر في إضافة القيمة لمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة-، كما توصلت الدراسة أيضا إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل من ( متطلبات تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر، دور المدقق في تفعيل منهج التدقيق الداخلي المبني على المخاطر) في تطوير إضافة قيمة للمؤسسة محل الدراسة.

وفي الأخير تم التوصل إلى جملة من النتائج النظرية والتطبيقية، بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي المبني على المخاطر، إضافة القيمة.

## Abstract

This study aims to show the role of risk-based internal auditing in the Phosphate Mines Corporation - Tebessa. And it relied on the use of the descriptive analytical method, where the data were collected based on the study tool which is the questionnaire. This study was based on a sample estimated at 30 valid questionnaires for analysis. Descriptive statistics methods were relied upon to describe the study variables, and simple regression and multiple regression methods were relied upon to test the main hypotheses and sub-hypotheses, respectively.

This study concluded that there is a positive impact of internal auditing based on risk on the added value of the Tébessa Phosphate Mines Corporation

This study also found a statistically significant effect for each of (the requirements for applying internal audit based on risk, the role of the auditor in activating the internal audit approach based on risk) in developing a value addition to the institution place the study.

Finally, a number of theoretical and practical results were reached, in addition to providing some recommendations

**Keywords :** internal audit based on risk, value addition