



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة ابن خلدون تيارت



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم: علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت عنوان:

قياس جودة التدقيق الداخلي باستخدام منهج *SIX SIGMA* الرشيق  
لتعزيز ممارسة حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية على عينة من شركات  
المساهمة الجزائرية -

تحت إشراف:

أ.د. زياني عبد الحق

من إعداد الباحثة:

بن سعيد حياة

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
أ.د. يماني خالدية أمينة ليلي	أستاذ التعليم العالي	جامعة ابن خلدون تيارت	رئيسا
أ.د. زياني عبد الحق	أستاذ التعليم العالي	جامعة ابن خلدون تيارت	مقررا
أ.د. مجدوب خيرة	أستاذ التعليم العالي	جامعة ابن خلدون تيارت	عضوا مناقشا
أ.د. كلاخي لطيفة	أستاذ التعليم العالي	جامعة ابن خلدون تيارت	عضوا مناقشا
أ.د. قورين حاج قويدر	أستاذ التعليم العالي	جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف	عضوا مناقشا
أ.د. عبو عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2025/2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ

أَوْثَرُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ﴾

صدق الله العظيم

[المجادلة: 11]

# الإهداء

إلى من قال فيهما الله عز وجل ﴿ وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا  
إِذَا يَبُغْنَ مِنْكَ الْكِبَرَ أَمْ لَكُمْ أُولَادًا فَلَا تَقُلْ لَهُمْ أُنْجِي وَلَا تَنْمُرُهُمْ وَقُلْ لَهُمْ  
قَوْلًا حَرِيمًا ﴾ [الإسراء: 23].

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.

إلى أخي وأخواتي.

إلى أولاد أخواتي: مروة، إلهام، آدم، إسحاق، أميمة، بلقيس، يعقوب، سمير.

إلى كل أفراد عائلتي.

إلى كل من علمني حرفا.

إلى كل طالب علم.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

حياة

# كلمة شكر وتقدير

الحمد والشكر لله الذي بفضلته تم إنجاز هذا العمل المتواضع.

وعملا بقول النبي صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير وعظيم الامتنان إلى أستاذي الفاضل أ.د. زياني عبد

الحق على قبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى توجيهاته السديدة ونصائحه

القيمة التي كانت لي عوناً في إتمام هذا البحث.

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على

قبولهم مناقشة هذا العمل وإثرائه.

ولا يفوتني أن أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل.

إلى كل هؤلاء أقول شكراً جزيلاً.

# ملخص الدراسة

## ملخص الدراسة باللغة العربية:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى تأثير منهج ستة سيقما الرشيقية على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال جودة التدقيق الداخلي، حيث يبرز هذا المنهج كأداة فعالة لتحسين الجودة في مختلف المجالات، بما في ذلك التدقيق الداخلي من خلال أبعاده الخمسة. ولتحقيق هذا الهدف واستكمال الجانب النظري تم تصميم استبيان تضمن (36) عبارة لجمع البيانات الضرورية من عينة الدراسة المكونة من (100) مفردة، وتم تحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامجي SPSS و SMART PLS.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها عدم وجود تأثير مباشر لمنهج ستة سيقما الرشيقية على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، ووجود تأثير غير مباشر إيجابي لهذا المنهج على الحوكمة من خلال جودة التدقيق الداخلي.

**الكلمات المفتاحية:** ستة سيقما، التصنيع الرشيق، منهج ستة سيقما الرشيقية، جودة التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، شركات المساهمة الجزائرية.

This study sought to examine the extent of the influence exerted by the Lean Six Sigma methodology on corporate governance within Algerian joint-stock companies, mediated through the quality of internal auditing. The methodology emerges as an effective instrument for enhancing quality across diverse domains, including internal auditing through its five-dimensional framework. To achieve this objective and complement the theoretical foundation, a questionnaire comprising 36 statements was developed to collect essential data from a study sample of 100 units. Subsequent data analysis and hypothesis testing were conducted using SPSS and SMART PLS software.

The findings revealed several key outcomes, most notably the absence of a direct impact of the Lean Six Sigma methodology on corporate governance, coupled with the presence of a positive indirect effect mediated through internal audit quality.

**Keywords:** Six Sigma, lean manufacturing, lean Six Sigma methodology, internal audit quality, corporate governance, Algerian joint-stock companies.

# فهرس المحتويات



الصفحة	المحتوى
III	الإهداء.....
IV	كلمة شكر وتقدير.....
VI	ملخص الدراسة باللغة العربية.....
VII	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية.....
IX	فهرس المحتويات.....
XVI	قائمة الجداول.....
XIX	قائمة الأشكال.....
XXII	قائمة الملاحق.....
XXIV	قائمة الاختصارات.....
ب-م	مقدمة.....
-	<b>الفصل الأول: الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيقية</b>
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: منهج ستة سيقما.....
03	المطلب الأول: نشأة منهج ستة سيقما ومفهومه.....
03	أولاً: نشأة منهج ستة سيقما.....
04	ثانياً: مفهوم منهج ستة سيقما.....
06	المطلب الثاني: أهمية وأهداف منهج ستة سيقما.....
06	أولاً: أهمية منهج ستة سيقما.....
06	ثانياً: أهداف منهج ستة سيقما.....
07	المطلب الثالث: مبادئ ومعايير والبناء التنظيمي لمنهج ستة سيقما.....
07	أولاً: مبادئ منهج ستة سيقما.....
08	ثانياً: معايير منهج ستة سيقما.....
09	ثالثاً: البناء التنظيمي لمنهج ستة سيقما.....
11	المبحث الثاني: التصنيع الرشيق.....
11	المطلب الأول: التطور التاريخي للتصنيع الرشيق ومفهومه.....

11	أولاً: التطور التاريخي للتصنيع الرشيق .....
12	ثانياً: مفهوم التصنيع الرشيق .....
13	المطلب الثاني: أشكال الهدر وأهداف ومنافع التصنيع الرشيق.....
13	أولاً: أشكال الهدر .....
17	ثانياً: أهداف التصنيع الرشيق .....
17	ثالثاً: منافع التصنيع الرشيق .....
18	المطلب الثالث: مبادئ ومتطلبات تطبيق التصنيع الرشيق .....
18	أولاً: مبادئ التصنيع الرشيق .....
19	ثانياً: متطلبات تطبيق التصنيع الرشيق .....
21	المبحث الثالث: التكامل بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق.....
21	المطلب الأول: أوجه الاختلاف والتشابه بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق.....
21	أولاً: أوجه الاختلاف بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق.....
22	ثانياً: أوجه التشابه بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق .....
22	المطلب الثاني: ماهية منهج ستة سيقما الرشيق .....
22	أولاً: مفهوم وأهداف منهج ستة سيقما الرشيق .....
24	ثانياً: منافع منهج ستة سيقما الرشيق.....
25	ثالثاً: مراحل تطبيق منهج ستة سيقما الرشيق .....
34	خلاصة الفصل .....
-	<b>الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي</b>
36	تمهيد .....
37	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق والتدقيق الداخلي.....
37	المطلب الأول: ماهية التدقيق .....
37	أولاً: لمحة تاريخية عن التدقيق ومفهومه .....
39	ثانياً: أهداف وأهمية التدقيق .....
41	ثالثاً: أنواع التدقيق.....
43	المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي .....

43	أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي والعوامل التي ساعدت على تطوره .....
46	ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي .....
48	ثالثاً: أنواع التدقيق الداخلي .....
50	المطلب الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .....
50	أولاً: أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .....
52	ثانياً: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .....
54	<b>المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي</b> .....
54	المطلب الأول: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي .....
54	أولاً: المبادئ .....
55	ثانياً: قواعد السلوك .....
56	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي .....
56	أولاً: مفهوم معايير التدقيق الداخلي .....
56	ثانياً: معايير التدقيق الداخلي الدولية .....
58	المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي .....
58	أولاً: مراحل مهمة التدقيق الداخلي .....
61	ثانياً: أدوات التدقيق الداخلي .....
64	<b>المبحث الثالث: أساسيات جودة التدقيق الداخلي</b> .....
64	المطلب الأول: مفهوم وأهمية جودة التدقيق الداخلي .....
64	أولاً: مفهوم جودة التدقيق الداخلي .....
67	ثانياً: أهمية جودة التدقيق الداخلي .....
69	المطلب الثاني: محددات والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي .....
69	أولاً: محددات جودة التدقيق الداخلي .....
69	ثانياً: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي .....
71	المطلب الثالث: رقابة وقياس جودة أداء التدقيق الداخلي .....
71	أولاً: رقابة جودة أداء التدقيق الداخلي .....
72	ثانياً: قياس جودة التدقيق الداخلي .....

74	..... خلاصة الفصل
-	الفصل الثالث: أهمية تطبيق منهج سنة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة
76	..... تمهيد
77	..... المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات
77	..... المطلب الأول: عوامل ظهور حوكمة الشركات
77	..... أولا: نظرية الوكالة
77	..... ثانيا: الشركات المتعثرة
78	..... ثالثا: الأزمات المالية
79	..... رابعا: عوامة أسواق رأس المال
79	..... المطلب الثاني: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات
79	..... أولا: مفهوم حوكمة الشركات
81	..... ثانيا: خصائص حوكمة الشركات
82	..... المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات
82	..... أولا: أهمية حوكمة الشركات
84	..... ثانيا: أهداف حوكمة الشركات
86	..... المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات
86	..... المطلب الأول: محددات والأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
86	..... أولا: محددات حوكمة الشركات
88	..... ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
90	..... المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات
90	..... أولا: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
91	..... ثانيا: مبادئ لجنة بازل للرقابة البنكية العالمية
93	..... ثالثا: مبادئ شركة التمويل الدولية
93	..... المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات
93	..... أولا: الآليات الداخلية

95	ثانيا: الآليات الخارجية .....
98	المبحث الثالث: علاقة جودة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات، منهج ستة سيقما الرشيقة
98	المطلب الأول: علاقة جودة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات.....
98	أولا: دور جودة التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات .....
99	ثانيا: دور جودة التدقيق الداخلي في دعم آليات حوكمة الشركات .....
101	المطلب الثاني: علاقة جودة التدقيق الداخلي بمنهج ستة سيقما الرشيقة .....
101	أولا: علاقة جودة التدقيق الداخلي بمنهج ستة سيقما الرشيقة .....
104	خلاصة الفصل .....
	<b>الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية</b>
106	تمهيد .....
107	المبحث الأول: منهجية الدراسة .....
107	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة .....
107	أولا: مجتمع الدراسة.....
108	ثانيا: عينة الدراسة.....
108	المطلب الثاني: مصادر بيانات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة .....
108	أولا: مصادر بيانات الدراسة.....
109	ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة .....
109	المطلب الثالث: تقديم الاستبيان.....
110	أولا: مراحل تصميم الاستبيان .....
110	ثانيا: هيكل الاستبيان .....
112	ثالثا: طرق توزيع واسترجاع الاستبيان .....
113	المبحث الثاني: اختبار الاستبيان وتحليل البيانات .....
113	المطلب الأول: اختبار الاستبيان.....
113	أولا: اختبار ثبات الاستبيان .....
114	ثانيا: اختبار صدق الاستبيان .....

118	المطلب الثاني: تحليل البيانات .....
118	أولاً: تحليل البيانات الشخصية .....
121	ثانياً: تحليل نتائج محاور الدراسة .....
128	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة .....
128	المطلب الأول: ماهية النمذجة بالمعادلات الهيكلية .....
128	أولاً: مفهوم النمذجة بالمعادلات الهيكلية .....
128	ثانياً: أنواع ورموز النمذجة بالمعادلات الهيكلية ..
130	ثالثاً: أهداف النمذجة بالمعادلات الهيكلية .....
131	المطلب الثاني: عرض وتقييم نموذج الدراسة .....
131	أولاً: عرض نموذج الدراسة .....
132	ثانياً: تقييم نموذج الدراسة .....
143	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات .....
143	أولاً: اختبار صحة الفرضيات المباشرة .....
146	ثانياً: اختبار صحة الفرضيات غير المباشرة .....
148	خلاصة الفصل .....
150	خاتمة .....
154	قائمة المراجع .....
174	الملاحق .....

# قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
21	أوجه الاختلاف بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق .....	(1-1)
41	أنواع التدقيق.....	(1-2)
44	مساهمة معهد المدققين الداخليين في تطوير تعريف التدقيق الداخلي .....	(2-2)
51	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .....	(3-2)
106	شركات المساهمة محل الدراسة .....	(1-4)
108	الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان .....	(2-4)
109	مقياس ليكارت الخماسي.....	(3-4)
111	محاور الدراسة.....	(4-4)
113	معاملات الثبات للاستبيان .....	(5-4)
114	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول.....	(6-4)
115	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني .....	(7-4)
116	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث.....	(8-4)
118	صدق الاتساق البنائي للاستبيان.....	(9-4)
119	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي .....	(10-4)
120	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي .....	(11-4)
121	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية .....	(12-4)
122	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول منهج ستة سيقما الرشيق .....	(13-4)
124	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول جودة التدقيق الداخلي .....	(14-4)
126	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول حوكمة شركات المساهمة .....	(15-4)
129	الفرق بين (SEM-PLS) و (SEM-CB).....	(16-4)
130	رموز النمذجة بالمعادلات الهيكلية.....	(17-4)
133	نتائج معايير تقييم الصدق التقاربي .....	(18-4)
135	نتائج معيار التحميلات المتقاطعة .....	(19-4)
137	نتائج معيار فورنيل لاركر .....	(20-4)
138	نتائج فحص التداخل الخطي بين المتغيرات .....	(21-4)



139	نتائج فحص التداخل الخطي بين العبارات .....	(22-4)
142	نتائج معامل التحديد ( $R^2$ ) .....	(23-4)
142	نتائج حجم التأثير ( $F^2$ ) .....	(24-4)
143	نتائج الملائمة التنبؤية ( $Q^2$ ) .....	(25-4)
144	نتائج الفرضيات المباشرة.....	(26-4)
146	نتائج الفرضيات غير المباشرة.....	(27-4)

# قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
04	شركات ستة سيقما المشهورة عالميا .....	(1-1)
09	معايير منهج ستة سيقما .....	(2-1)
15	الأشكال السبعة للهدر .....	(3-1)
16	الأشكال الثلاثة للهدر (3M) .....	(4-1)
16	العلاقة بين الأشكال الثلاثة للهدر 3M .....	(5-1)
19	مبادئ التصنيع الرشيق .....	(6-1)
24	أهداف منهج ستة سيقما الرشيق .....	(7-1)
26	مراحل تطبيق منهج ستة سيقما الرشيق وفق نموذج DMAIC .....	(8-1)
27	مخطط SIPOC .....	(9-1)
28	المدرج التكراري .....	(10-1)
29	مخطط باريتو .....	(11-1)
30	مخطط السبب والأثر .....	(12-1)
31	خطوات منهجية 5S .....	(13-1)
33	خرائط الرقابة .....	(14-1)
50	أنواع التدقيق الداخلي .....	(1-2)
58	معايير التدقيق الداخلي الدولية .....	(2-2)
61	مراحل مهمة التدقيق الداخلي .....	(3-2)
82	خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات .....	(1-3)
83	أهمية حوكمة الشركات .....	(2-3)
87	المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات .....	(3-3)
89	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات .....	(4-3)
89	العلاقة بين أطراف حوكمة الشركات .....	(5-3)
91	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية .....	(6-3)
92	مبادئ لجنة بازل للرقابة البنكية العالمية	(7-3)
93	مبادئ شركة التمويل الدولية .....	(8-3)

97	آليات حوكمة الشركات .....	(9-3)
119	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي .....	(1-4)
120	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي .....	(2-4)
121	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية .....	(3-4)
132	النموذج الهيكلي للدراسة .....	(4-4)

# قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
174	..... استمارة الاستبيان	01
179	..... قائمة الأساتذة محكمي الاستبيان	02
180	..... مخرجات SPSS	03
189	..... مخرجات SMART PLS 4	04

# قائمة الاختصارات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية	تفسير الاختصار باللغة العربية
3M	Muda, Mura, Muri	الهدر، عدم الانتظام، الفائض
5S	Sort, Set in order, Shine, Standardize, Sustain	الفرز، الترتيب، التنظيف، الصيانة، الانضباط
AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
AFNOR	L'Association Française de Normalisation	الجمعية الفرنسية للمواصفات القياسية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ASQC	American Society for Quality Control	الجمعية الأمريكية لرقابة الجودة
AVE	Average Variance Extracted	متوسط التباين المستخرج
BADR	La Banque de l'Agriculture et du Développement Rural	بنك الفلاحة والتنمية الريفية
BB	Black Belt	الحزام الأسود
BEA	La Banque Extérieure d'Algérie	بنك الجزائر الخارجي
BNA	La Banque Nationale d'Algérie	البنك الوطني الجزائري
BST	British Standards Institution	هيئة المواصفات البريطانية
DMAIC	Define, Measure, Analyze, Improve, Control	التحديد، القياس، التحليل، التحسين، الرقابة
ENIE	L'Entreprise Nationale des Industries Electroniques	الشركة الوطنية للصناعات الالكترونية
ENPEC	L'Entreprise Nationale des Produits de l'Électrochimie	الشركة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية
ENPI	L'Entreprise Nationale de Promotion Immobilière	الشركة الوطنية للترقية العقارية
GB	Green Belt	الحزام الأخضر
ICC	International Chamber of Commerce	غرفة التجارة الدولية
IFACI	L'Institut Français de L'Audit et Contrôle Interne	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية



IFC	International Finance Corporation	شركة التمويل الدولية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين الأمريكيين
ISO	International Organization for Standardization	المنظمة الدولية للتقييس
JIT	Just In Time	الإنتاج في الوقت المحدد
MAE	Mean Absolute Error	متوسط الخطأ المطلق
MBB	Master Black Belt	الحزام الأسود الرئيس
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
RMSE	Root Mean Squared Error	جذر متوسط مربع الخطأ
SEM	Structural Equation Modeling	النمذجة بالمعادلات الهيكلية
SEM-CB	Structural Equation Modeling-Covariance Based	نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على التغيرات المشتركة
SEM-PLS	Structural Equation Modeling-Partial Least Squares	نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية
SEROR	Société d'Etudes et de Réalisation d'Ouvrages d'Art de l'Ouest	شركة الدراسات وإنجاز الأعمال الفنية بالغرب الجزائري
ServPerf	Service Performance	أداء الخدمة
ServQual	Service Quality	جودة الخدمة
SIPOC	Supplier, Input, Process, Output, Customer	المورد، المدخلات، العملية، المخرجات، العميل
SOTREFIT	Société De Tréfilage De Tiaret	شركة القلد تيارت
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats	نقاط القوة، نقاط الضعف، الفرص، التهديدات
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
VIF	Variance Inflation Factor	معامل تضخم التباين

# مقدمة

تعتبر جودة التدقيق الداخلي أداة رقابية وحيوية في نظام حوكمة الشركات، حيث تلعب دوراً محورياً في تحقيق الشفافية والمساءلة داخل الشركات. وكنتيجة للاقتصاد الحالي، الذي يتسم بالتعقيد والتغير السريع، تواجه الشركات تحديات متعددة تتعلق بالامتثال للقوانين والأنظمة، مما يزيد من أهمية وجود نظام تدقيق داخلي فعال. إن جودة التدقيق الداخلي لا تقتصر فقط على ضمان دقة المعلومات المالية، بل تمتد لتشمل تقييم المخاطر وتحسين أداء الشركات. وبالتالي، يعد تعزيز جودة التدقيق الداخلي أمراً ضرورياً لضمان استدامة الشركات وزيادة ثقة الأطراف المعنية.

في الآونة الأخيرة، تم تسليط الضوء على العلاقة الوثيقة بين جودة التدقيق الداخلي وممارسات حوكمة الشركات. حيث تشير الدراسات إلى أن التدقيق الداخلي الجيد يمكن أن يؤدي إلى تحسينات ملموسة في الحوكمة، من خلال تحديد المخاطر وتقديم التوصيات المناسبة. ومع ذلك، لا تزال العديد من الشركات تواجه صعوبات في تحقيق مستويات عالية من الجودة في عمليات التدقيق الداخلي. لذلك، من الضروري البحث عن أساليب جديدة ومبتكرة لتحسين هذه العمليات، بما يتماشى مع متطلبات البيئة الاقتصادية المتغيرة.

ومن بين الأساليب المبتكرة المتاحة، تبرز منهجية ستة سيقما الرشيقة كأداة فعالة لتحسين الجودة في مختلف المجالات، بما في ذلك التدقيق الداخلي، حيث تركز هذه المنهجية على تقليل العيوب وتحسين الكفاءة من خلال استخدام أدوات تحليل البيانات والتقنيات الإحصائية. من خلال تطبيق منهجية ستة سيقما الرشيقة، يمكن للمدققين الداخليين قياس جودة عمليات التدقيق وتحليلها بشكل منهجي، مما يساعد على تحديد جوانب الضعف وتطوير حلول عملية. وبالتالي، يمكن أن تسهم هذه المنهجية في تحسين الأداء العام للتدقيق الداخلي وتعزيز الثقة في نتائج التدقيق.

## 1. إشكالية الدراسة:

تأسيساً على ما سبق، يمكن بلورة إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي:

ما مدى تأثير منهج ستة سيقما الرشيقة على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال جودة

التدقيق الداخلي؟

## 2. الأسئلة الفرعية:

ينبثق عن التساؤل الرئيسي، الأسئلة التالية:

- هل لمنهج ستة سيقما الرشيقة تأثير على جودة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية؟

- هل لمنهج ستة سيقما الرشيقة تأثير على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؟
- هل لجودة التدقيق الداخلي تأثير على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؟
- هل لمنهج ستة سيقما الرشيقة تأثير على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال جودة التدقيق الداخلي؟

### 3. فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة عن التساؤل الرئيسي والأسئلة الفرعية نطرح الفرضيات الموالية:

- أ. **الفرضية الأولى:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لمنهج ستة سيقما الرشيقة على جودة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية.
- ب. **الفرضية الثانية:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لمنهج ستة سيقما الرشيقة على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.
- ت. **الفرضية الثالثة:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لجودة التدقيق الداخلي على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.
- ث. **الفرضية الرابعة:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لمنهج ستة سيقما الرشيقة على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال جودة التدقيق الداخلي.

### 4. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي لتحليل مدى تأثير منهج ستة سيقما الرشيقة على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تحقيق ما يلي:

- تقديم تاصيل نظري لمتغيرات الدراسة (منهج ستة سيقما الرشيقة، جودة التدقيق الداخلي، وحوكمة الشركات)؛
- دراسة تأثير منهج ستة سيقما الرشيقة على جودة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية؛
- دراسة تأثير منهج ستة سيقما الرشيقة على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؛
- دراسة تأثير جودة التدقيق الداخلي على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؛
- دراسة تأثير منهج ستة سيقما الرشيقة على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال جودة التدقيق الداخلي.

### 5. منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي لكونه المناسب للدراسة.

## 6. دوافع اختيار الموضوع:

تنقسم دوافع اختيار الموضوع إلى دوافع ذاتية وأخرى موضوعية:

## أ. الدوافع الذاتية:

- الرغبة الذاتية والميول الشخصي للاهتمام بهذا الموضوع؛
- توافق الموضوع مع التخصص المدروس.

## ب. الدوافع الموضوعية:

- الحدائة النسبية للمتغيرات البحثية؛
- لا توجد أبحاث تناولت كل متغيرات الموضوع في حدود اطلاعنا.

## 7. حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

- أ. الحدود الموضوعية: تقتصر دراستنا على مدى تأثير منهج ستة سيقما الرشيقة على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال جودة التدقيق الداخلي.
- ب. الحدود البشرية: يتمثل المجال البشري لدراستنا في جميع موظفي التدقيق الداخلي والجودة العاملين في شركات المساهمة محل الدراسة.
- ت. الحدود المكانية: تم اختيار مجموعة من شركات المساهمة الجزائرية تنشط على مستوى ولايات الجزائر العاصمة، تلمسان، سيدي بلعباس، وتيارت.
- ث. الحدود الزمنية: تتمثل في الفترة الممتدة من جوان إلى نوفمبر 2024.

## 8. الإطار العام للدراسة:

من أجل الإحاطة بجميع جوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول كالآتي:

## أ. الفصل الأول: الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيقة

سوف يتم فيه تناول منهج ستة سيقما (النشأة والمفهوم، الأهمية والأهداف، المبادئ والمعايير والبناء التنظيمي)، التصنيع الرشيق (التطور التاريخي والمفهوم، أشكال الهدر والأهداف والمنافع، المبادئ ومتطلبات التطبيق)، والتكامل بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق (أوجه الاختلاف والتشابه بين المنهجين، ماهية منهج ستة سيقما الرشيقة).

## ب. الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

سوف يتم من خلاله التطرق إلى المفاهيم العامة حول التدقيق والتدقيق الداخلي (ماهية التدقيق، ماهية التدقيق الداخلي، التكامل بين الوظيفتين)، أساسيات التدقيق الداخلي (قواعد السلوك المهني، المعايير، المنهجية)، وأساسيات جودة التدقيق الداخلي (المفهوم والأهمية، المحددات والعوامل المؤثرة فيها، الرقابة والقياس).

ت. الفصل الثالث: أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

سوف يتم فيه التطرق إلى ماهية حوكمة الشركات (عوامل الظهور، المفهوم والخصائص، الأهمية والأهداف)، أساسيات حوكمة الشركات (المحددات والأطراف المعنية بالتطبيق، المبادئ، الآليات)، وعلاقة جودة التدقيق الداخلي بكل من حوكمة الشركات ومنهج ستة سيقما الرشيقة.

## ث. الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

سيتم التطرق من خلاله إلى منهجية الدراسة، اختبار أداة الدراسة (الاستبيان) وتحليل البيانات، واختبار فرضيات الدراسة.

## 9. الدراسات السابقة:

فيما يلي استعراض لأهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة الحالية وفق ترتيبها الزمني والتي تنقسم إلى دراسات باللغة العربية وأخرى باللغة الأجنبية:

### أ. الدراسات باللغة العربية:

- دراسة هبة محمود حسين عبد الله، مدى الالتزام بمنهج سيقما ستة (Six Sigma) في ضبط جودة التدقيق الداخلي-دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2012.

تمثل الهدف الجوهري لهذه الدراسة في التعرف على مدى الالتزام بمنهج ستة سيقما في ضبط جودة التدقيق الداخلي في البنوك العاملة في قطاع غزة من خلال تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة والمتمثلة في معايير منهج ستة سيقما وجودة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى بيان أثر معايير منهج ستة سيقما في ضبط جودة التدقيق الداخلي، ولتحقيق الغرض من الدراسة تم اعتماد أداة الاستبانة التي صممت لتشمل (39) موظفاً في قسمي التدقيق الداخلي والجودة بتلك البنوك، كما اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي وعلى ضوء ذلك جرى تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها باستخدام برنامج SPSS وعدد من الأساليب الإحصائية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط بين التزام البنوك المستهدفة بمعايير منهج ستة سيقما وضبط جودة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى وجود أثر لاستخدام معايير منهج ستة سيقما على جودة التدقيق الداخلي في تلك البنوك.

– **دراسة جمال عادل الشرايري**، أثر بيئة الضبط والرقابة الداخلية على جودة التدقيق الداخلي لدى البنوك الإسلامية العاملة في الأردن، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، المجلد 10، العدد 04، 2014.

سعت إلى التعرف على أثر بيئة الضبط والرقابة الداخلية (بعناصرها المتمثلة في أنظمة الضبط والرقابة الداخلية، إجراءات التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، إدارة المخاطر، الامتثال) في ظل حوكمة الشركات على جودة التدقيق الداخلي لدى (4) بنوك إسلامية عاملة في الأردن، ولتحقيق غرض الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على المدققين الداخليين والخارجيين لتلك البنوك و أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين بصفتهم أعضاء لجنة التدقيق في كل بنك بواقع (57) استبانة، وقد جرى تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات باستخدام برنامج SPSS وعدد من المعالجات الإحصائية.

وخلصت الدراسة إلى وجود أثر لعناصر بيئة الضبط والرقابة الداخلية على جودة التدقيق الداخلي في البنوك المستهدفة وبدرجات مختلفة، على رأسها أنظمة الضبط والرقابة الداخلية ثم تليها إجراءات التدقيق الداخلي وأخيرا إدارة المخاطر، أما التدقيق الخارجي والامتثال فليس لهما أثر على جودة التدقيق الداخلي.

– **دراسة إنعام عيد أبو العدس**، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية – دراسة ميدانية، مجلة جرش للبحوث والدراسات، المجلد 21، العدد 01، 2019.

سعت إلى التعرف على أثر تطبيق مبادئ الحوكمة (المتثلة في الإفصاح والشفافية، المسؤولية، العدالة، القوانين والأنظمة، الاستقلالية) على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية، وفي سبيل تحقيق الهدف من الدراسة تم تصميم استبانة بالاعتماد على المراجع ذات الصلة بالموضوع والدراسات السابقة وتوزيعها على الموظفين بتلك الشركات بواقع (41) استبانة، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية بغية تحليل البيانات واختبار الفرضيات والوصول إلى نتائج الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى نتيجة عامة مفادها: وجود أثر لتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة التدقيق الداخلي في الشركات المستهدفة. وأهم توصيات الباحثة تتلخص بضرورة فهم ودراسة وتحليل العناصر المكونة لمبادئ حوكمة الشركات من طرف المدقق الداخلي، باعتبار ذلك أحد المرتكزات الهامة لضمان نجاح عملية التدقيق.

- دراسة بسام منيب علي محمد الطائي، تحسين جودة التصميم باستخدام منهجية الحیود السداسي الرشیق-دراسة تحليلية لآراء المدراء في الشركة العامة للصناعات الجلدية-بغداد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 38، العدد 121، 2019.

حيث حاول الباحث معرفة إلى أي مدى تؤثر مراحل منهج ستة سيقما الرشيقة تأثيراً مباشراً في تحسين جودة تصميم المنتجات المختلفة للشركة العامة للصناعات الجلدية ببغداد، وقد وزع عدد (28) استبانة على أعضاء مجلس إدارة الشركة ومدراء الوحدات والأقسام التابعة لها، كما اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، وتم استخدام برنامجي SPSS و AMOS وعدد من الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وخلصت دراسته إلى أن هناك تأثير كبير لمراحل منهج ستة سيقما الرشيقة في تحسين جودة التصميم للشركة المستهدفة، إذ أن أعلى تأثير كان من نصيب مرحلة التحسين، ثم تليها مرحلة التحليل وأخيراً باقي المراحل.

- دراسة لمياء محمد جاسم المشهداني، بصير خلف خزعل، دور Lean 6Sigma في أداء العمليات-دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في الشركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي-الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 38، العدد 121، 2019.

تمحورت إشكالية البحث حول مدى الارتباط والتأثير بين متغيرات الدراسة (مراحل منهج ستة سيقما الرشيقة وأداء العمليات في الشركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي بالموصل)، واستخدمت الدراسة الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات والتي وزعت على (40) موظفاً بتلك الشركة، وقد جرى تحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامج SPSS وعدد من المعالجات الإحصائية.

وتمكن الباحثان من خلال هذه الدراسة من إثبات أن مراحل منهج ستة سيقما الرشيقة لها تأثير على أداء العمليات في الشركة المستهدفة، إذ أن أعلى تأثير كان من حصة مرحلة التحديد، وأن هناك ارتباط بين مراحل المنهج وأداء العمليات حيث كانت أعلى علاقة ارتباط بين مرحلة التحديد وأداء العمليات.

- دراسة خليل سليمان أبو سليم، عامر عبد النبي داود راشد، أثر تطبيق منهج Six Sigma في الحد من مخاطر التدقيق الداخلي لتكنولوجيا المعلومات في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 54، 2021.

الهدف الرئيسي لهذه الدراسة الكشف عن الدور الذي يحدثه منهج ستة سيقما بمراحله (التحديد، القياس، التحليل، التحسين، الرقابة) في الحد من مخاطر التدقيق الداخلي لتكنولوجيا المعلومات في شركات المساهمة العامة



الأردنية، ولتحقيق ذلك تم تصميم استبانة وزعت على عينة من أعضاء لجان ومدراء ومشرقي التدقيق والمدققين الداخليين والموظفين في أقسام التدقيق الداخلي في (58) شركة مدرجة في بورصة عمان.

ومن أبرز النتائج التي خلصت إليها الدراسة وجود أثر لجميع مراحل منهج ستة سيقما في الحد من مخاطر التدقيق الداخلي لتكنولوجيا المعلومات في الشركات المستهدفة. ليوصي الباحثان في الأخير بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية التي تتعلق بمنهج ستة سيقما ومخاطر التدقيق الداخلي الأخرى.

- **دراسة طارق أحمد عبده الجماعي**، أثر استخدام منهجية سيجما ستة في تحسين جودة التدقيق الداخلي-دراسة ميدانية على البنوك التجارية في أمانة العاصمة- صنعاء، المجلة العلمية لجامعة إقليم سبأ، المجلد 03، العدد 01، 2022.

انطلقت الدراسة من تساؤل رئيسي مفاده: إلى أي مدى تؤثر معايير منهج ستة سيقما في ضبط جودة التدقيق الداخلي بالبنوك التجارية العاملة في أمانة العاصمة صنعاء؟ وللإجابة عن ذلك قام الباحث بتصميم استبانة لجمع البيانات الأولية من عينة الدراسة المكونة من الموظفين في قسمي التدقيق الداخلي والجودة بتلك البنوك بواقع (41) استبانة، واعتمد المنهج الوصفي التحليلي وجرى تحليل البيانات واختبار الفرضيات من خلال عدد من الأساليب الإحصائية باستخدام برنامج SPSS.

ومن أبرز النتائج التي تم التوصل إليها وجود تأثير لمعايير منهج ستة سيقما على جودة التدقيق الداخلي في البنوك المستهدفة.

- **دراسة عبد الواحد عبد الكريم عبد الواحد الشرعي**، سلطان حسن محمد الحالمي، أثر تطبيق ستة سيجما (Six Sigma) على جودة المراجعة الداخلية في البنوك العاملة في الجمهورية اليمنية -دراسة ميدانية، مجلة القلم للعلوم الإنسانية والتطبيقية، المجلد 10، العدد 40، 2023.

استهدفت الدراسة بيان أثر تطبيق مبادئ منهج ستة سيقما على جودة التدقيق الداخلي في (22) بنكا عاملا في الجمهورية اليمنية، وبغية الوصول إلى هدف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على المدراء الماليين ومدراء إدارة التدقيق الداخلي وموظفي الإدارة المالية والتدقيق الداخلي في تلك البنوك بواقع (210) استبانة، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام حزمة من الأساليب الإحصائية لمعالجة البيانات.

وخلصت الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق مبادئ منهج ستة سيقما على جودة التدقيق الداخلي في البنوك المستهدفة.

## ب. الدراسات باللغة الأجنبية:

– **Study Nabila Mohamed Abu Sharikh**, The Impact of Lean Six Sigma Practices on Physiotherapy Service Quality at UNRWA Health Centers -Gaza Strip, Master thesis, Faculty of Commerce, The Islamic University, Palestine, 2017.

حيث توصلت الدراسة إلى وجود أثر لمراحل منهج ستة سيقما الرشيقية على جودة الخدمة المقدمة في أقسام

العلاج الطبيعي بمراكز الرعاية الصحية بالأونروا.

كما أوصت الدراسة بضرورة تدريب الموظفين بناء على تقييم الاحتياجات من أجل تطبيق منهج ستة سيقما

الرشيقية بنجاح.

– **Study Zaroug Osman Bilal, Omar Igbal Twafik, Anaam Khamis Bakhit**, The Influence of Internal Auditing on Effective Corporate Governance in the Banking Sector in Oman, European Scientific Journal, Vol 14, No 07, 2018.

انطلق البحث من تساؤل مفاده: ما هي مستويات تطبيق كل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في

القطاع البنكي في سلطنة عمان؟، وقد سعى إلى إبراز مدى تأثير التدقيق الداخلي من خلال خمسة معايير في تعزيز

حوكمة الشركات في ذلك القطاع، وللإجابة عن التساؤل السابق وتحقيق الغرض من البحث تم تصميم استبانة وتوزيعها

على كبار المسؤولين والمدققين الداخليين في (100) بنك تجاري عماني مدرج في سوق مسقط للأوراق المالية،

وباستخدام عدد من المعالجات الإحصائية تم تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وخلص البحث إلى أن مستويات تطبيق كل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات هي بدرجة عالية في

البنوك المستهدفة، كما توصل أيضا إلى أن معايير التدقيق الداخلي لها تأثير كبير على تعزيز حوكمة الشركات في تلك

البنوك.

– **Study Andrea Chiarini et al**, Quality management internal auditing in small and medium-sized companies: an exploratory study on factors for significantly improving quality performance, Total Quality Management & Business Excellence, Vol 32, No 03, 2020.

توصلت هذه الدراسة إلى أن استخدام أدوات إدارة الجودة مثل ستة سيقما الرشيقية يؤدي إلى تحسين الأداء العام

للشركات الصغيرة والمتوسطة في إيطاليا عبر تعزيز جودة التدقيق الداخلي.

– **Study Ayad Hadi Abdul Bari et al**, The role of internal auditing in corruption control and enhancing corporate governance: A board of directors' outlook, Corporate Board: Role, Duties and Composition, Vol 20, No 02, 2024.

الغرض من هذه الدراسة استكشاف دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد وتعزيز حوكمة الشركات، وتحديدًا دراسة كيف يمكن للمدققين الداخليين تحديد عيوب الرقابة ومنع الاحتيال وكشفه وتعزيز السلوك الأخلاقي داخل الشركة.

وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أبرزها أن التدقيق الداخلي يلعب دورًا حاسمًا في مكافحة الفساد وتعزيز حوكمة الشركات من خلال تحديد أوجه القصور في الرقابة ومنع الاحتيال وكشفه وتعزيز الأخلاقيات داخل الشركة.

– **Study Winda Nurtria Utami, Masnawati, Fajriani, Pengaruh Audit Internal Terhadap Pelaksanaan Good Corporate Governace PT. Perkebunan Nusantara XIV, Indo-Fintech Intellectuals: Journal of Economics and Business, Vol 04, No 03, 2024.**

الهدف الجوهرى لهذه الدراسة هو تحليل تأثير التدقيق الداخلى على تنفيذ الحوكمة فى شركة PT

Perkebunan Nusantara XIV الإندونيسية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود تأثير كبير للتدقيق الداخلي على تنفيذ الحوكمة في الشركة المستهدفة، مما يشير إلى أن ممارسات التدقيق الداخلي الفعالة تساهم في تعزيز الحوكمة داخل هذه الشركة.

– **Study Hamideh Asnaashari, Fatemeh Khodabandehlou, Lean Six Sigma, effectiveness, and efficiency of internal auditing, International Journal of Lean Six Sigma, Vol 15, No 04, 2024.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير تطبيق تقنيات ستة سيقما الرشيقية على فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق تقنيات ستة سيقما الرشيقية يعزز فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي مما يساهم

في تعزيز حوكمة الشركات من خلال زيادة الشفافية والمساءلة.

ت. أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة:

يمكن تقسيم أوجه التشابه والاختلاف إلى عدة محاور رئيسية:

– من حيث الموضوع والهدف:

▪ أوجه التشابه:

○ التركيز على التدقيق الداخلي: جميع الدراسات، سواء باللغة العربية أو الإنجليزية، تشترك في اهتمامها بموضوع

التدقيق الداخلي، سواء من حيث جودته، أو فعاليته، أو دوره في جوانب أخرى مثل الحوكمة ومكافحة الفساد.

○ تحسين الأداء: العديد من الدراسات تهدف إلى استكشاف كيف يمكن لمنهجيات مثل Six Sigma و Lean

Six Sigma أن تساهم في تحسين جودة التدقيق الداخلي أو الأداء العام للشركات.

### ■ أوجه الاختلاف:

○ نطاق التطبيق: تختلف الدراسات في نطاق تطبيقها، فبعضها يركز على قطاعات معينة مثل البنوك (الإسلامية أو التجارية)، أو الشركات الصناعية، أو حتى قطاع الرعاية الصحية كما في دراسة ( Nabila Mohamed Abu Sharikh).

○ الجوانب المدروسة للتدقيق الداخلي: تدرس بعض الدراسات جودة التدقيق الداخلي بشكل عام، بينما يركز البعض الآخر على جوانب محددة مثل:

■ أثر بيئة الرقابة الداخلية؛

■ تطبيق الحوكمة المؤسسية؛

■ الحد من مخاطر التدقيق الداخلي لتكنولوجيا المعلومات؛

■ مكافحة الفساد وتعزيز حوكمة الشركات.

○ المنهجيات المستخدمة: تختلف الدراسات في المنهجيات التي تدرس أثرها على التدقيق الداخلي، مثل Six Sigma، Lean Six Sigma، حوكمة الشركات، وغيرها.

- من حيث المنهجية:

### ■ أوجه التشابه:

○ المنهج الوصفي التحليلي: أغلب الدراسات العربية تعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف إلى وصف الظاهرة وتحليل العلاقات بين المتغيرات.

○ الاستبيانات: تعتبر الاستبيانات أداة رئيسية لجمع البيانات في معظم الدراسات، حيث يتم توزيعها على المدققين الداخليين، والمدراء الماليين، وأعضاء مجالس الإدارة، والموظفين المعنيين.

○ برنامج SPSS: يستخدم برنامج SPSS بشكل شائع لتحليل البيانات واختبار الفرضيات في الدراسات العربية.

### ■ أوجه الاختلاف:

○ حجم العينة: يختلف حجم العينة من دراسة إلى أخرى، وهذا قد يؤثر على مدى تعميم النتائج.

○ الأدوات الإحصائية: تستخدم الدراسات أدوات إحصائية مختلفة لتحليل البيانات، وهذا يعتمد على طبيعة البيانات والفرضيات.

## - من حيث النتائج والتوصيات:

## ■ أوجه التشابه:

- أهمية التدقيق الداخلي: تتفق معظم الدراسات على أهمية التدقيق الداخلي ودوره في تحسين الأداء وتعزيز الحوكمة.
- أثر المنهجيات: تظهر العديد من الدراسات أن تطبيق منهجيات مثل Six Sigma و Lean Six Sigma يمكن أن يكون له أثر إيجابي على جودة التدقيق الداخلي أو الأداء العام.

## ■ أوجه الاختلاف:

- طبيعة الأثر: تختلف الدراسات في طبيعة الأثر الذي تتوصل إليه، فبعضها يجد أثراً كبيراً، والبعض الآخر يجد أثراً محدوداً أو غير ذي دلالة إحصائية.
- التوصيات: تختلف التوصيات باختلاف نتائج الدراسة، فبعضها يركز على ضرورة فهم وتطبيق مبادئ الحوكمة، والبعض الآخر يركز على تدريب الموظفين على منهجية Six Sigma، وهكذا.

## - نقاط قوة وضعف عامة في الدراسات:

## ■ نقاط القوة:

- تغطية جوانب مختلفة: تغطي الدراسات جوانب مختلفة من التدقيق الداخلي، مما يوفر رؤية شاملة للموضوع.
- استخدام منهجيات علمية: تعتمد الدراسات على منهجيات علمية وأدوات إحصائية لتحليل البيانات، مما يزيد من مصداقية النتائج.

## ■ نقاط الضعف:

- الاعتماد على الاستبيانات: الاعتماد الكبير على الاستبيانات قد يؤدي إلى تحيز في الإجابات أو عدم دقتها.
- صغر حجم العينة: في بعض الدراسات، قد يكون حجم العينة صغيراً، مما يقلل من إمكانية تعميم النتائج.
- التركيز على قطاعات معينة: قد يكون من الصعب تعميم نتائج الدراسات التي تركز على قطاعات معينة على قطاعات أخرى.

## 10. الفجوة البحثية وجوانب الاستفادة من الدراسات السابقة:

## أ. الفجوة البحثية:

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث:

- الفترة الزمنية: أجريت الدراسة في الفترة الزمنية الممتدة بين عامي 2021 و2025.

- بيئة التطبيق: أجريت الدراسة في البيئة الجزائرية.
  - قطاع التطبيق: أجريت الدراسة على قطاع مهم وهو شركات المساهمة.
  - عدد المتغيرات: في دراستنا تم التركيز على ثلاثة متغيرات رئيسية هي منهج ستة سيقما الرشيق، جودة التدقيق الداخلي، وحوكمة الشركات.
  - الهدف: سعت دراستنا إلى تحليل مدى تأثير منهج ستة سيقما الرشيق على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية عبر جودة التدقيق الداخلي.
  - حجم العينة: بلغ حجم العينة في دراستنا (100) مفردة.
  - البرنامج الإحصائي المستخدم في اختبار الفرضيات: اعتمدت دراستنا على برنامج SMART PLS باستخدام تقنية النمذجة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية.
- ب. جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة:
- ساعدتنا الدراسات السابقة في:
  - ضبط متغيرات الدراسة؛
  - تحديد مشكلة الدراسة؛
  - صياغة فرضيات الدراسة؛
  - اختيار الأداة المناسبة للدراسة؛
  - إثراء الجانب النظري؛
  - تفسير النتائج المتوصل إليها.

# الفصل الأول

الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيقية

### تمهيد

يعد منهج ستة سيقما الرشيق من أبرز الأساليب المستخدمة في تحسين العمليات الإنتاجية والخدمية، حيث يجمع بين استراتيجيتين رئيسيتين هما "ستة سيقما" و"التصنيع الرشيق". يهدف هذا المنهج إلى خفض الفاقد وزيادة الكفاءة من خلال تحسين الجودة وخفض التكاليف. في هذا الفصل، سنتناول الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيق، مع التركيز على ثلاثة مباحث رئيسية: منهج ستة سيقما، التصنيع الرشيق، والتكامل بينهما.

في المبحث الأول، سنتعرف على "منهج ستة سيقما" الذي يركز على خفض العيوب في العمليات باستخدام أدوات إحصائية وتقنيات تحليلية. تم تطوير هذا المنهج في الثمانينات من قبل شركة موتورولا، ويهدف إلى تحقيق مستوى عالٍ من الجودة من خلال خفض التباين في العمليات. يعزز هذا المنهج قدرة الشركات على تحسين أداءها وزيادة رضا العملاء من خلال تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة.

أما في المبحث الثاني، فسنتناول "التصنيع الرشيق" الذي يهدف إلى خفض الهدر وتحسين تدفق العمليات. يعتمد هذا المنهج على مبادئ مثل تقليص الوقت وخفض التكاليف، مما يسهم في زيادة كفاءة الشركة. تم تبني التصنيع الرشيق على نطاق واسع في العديد من الصناعات، حيث أظهر فعاليته في تحقيق تحسينات ملحوظة في الأداء.

في المبحث الثالث، سنناقش "التكامل بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق"، الذي يمثل استراتيجية شاملة تهدف إلى تحقيق أقصى استفادة من كلا المنهجين. من خلال دمج الأدوات والتقنيات المستخدمة في كل منهج، يمكن للشركات تحقيق تحسينات مستدامة في الجودة والكفاءة. تشير الدراسات إلى أن هذا التكامل يؤدي إلى نتائج إيجابية ملحوظة مثل خفض أوقات الانتظار وزيادة رضا العملاء.



### المبحث الأول: منهج ستة سيقما

يعتبر منهج ستة سيقما أحد أبرز الأساليب الحديثة في عالم إدارة الجودة الشاملة (TQM)، حيث تعتمد عليه الشركات الصناعية والخدمية بهدف تحسين جودة المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء. يركز هذا المنهج على مبدأ الوصول إلى أعلى مستويات الجودة بأقل قدر ممكن من العيوب تكاد تقترب من درجة العدم.

### المطلب الأول: نشأة منهج ستة سيقما ومفهومه

سنستعرض من خلال هذا المطلب نشأة منهج ستة سيقما ونوضح مفهومه.

### أولاً: نشأة منهج ستة سيقما

إن جذور منهج ستة سيقما تعود إلى Carl Frederick Gauss (1777-1855) الذي قدم مبدأ المنحنى الطبيعي (التوزيع الطبيعي) وتحديد Sigma، وفي عام 1922 قام Walter Shewart بتقديم 3 سيقما كمقياس للتغير في الإنتاج والتي تقوم على نسبة دقة 99.973% أو 2600 خطأ لكل مليون وحدة (فرصة)<sup>1</sup>. في منتصف ثمانينات القرن الماضي تم تطوير منهج ستة سيقما في شركة موتورولا الأمريكية للاتصالات<sup>2</sup>، حيث جمعت النظريات الجديدة والأفكار مع المبادئ الأساسية والأساليب الإحصائية التي كانت موجودة في دوائر الجودة الهندسية منذ عقود، كما تم تعزيز لبنات البناء مع مبادئ الأعمال والقيادة لتشكيل الأساس لنظام إدارة كامل، وكانت النتيجة زيادة مذهلة في مستويات الجودة لعدد من منتجات الشركة ما أدى إلى حصولها على جائزة مالكولم بالدريج الوطنية للجودة (Malcolm Baldrige National Quality Award) في عام 1988<sup>3</sup>. بين عامي 1987 و1997 حققت شركة موتورولا زيادة في حجم مبيعاتها بمقدار خمسة أضعاف ما كانت عليه مع ارتفاع الأرباح بما يقارب 20% سنوياً، كما تمكنت الشركة من توفير 14 مليار دولار خلال تلك الفترة بفضل تطبيق منهج ستة سيقما<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> فريد النجار، إدارة الجودة الشاملة والإنتاجية والتخطيط التكنولوجي للتميز والريادة والتفوق، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص ص 308-307.

<sup>2</sup> اسماعيل إبراهيم القزاز، رامي حكمت الحديثي، عادل عبد المالك كوريل، Six Sigma وأساليب حديثة أخرى في إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 01، الأردن، 2009، ص 15.

<sup>3</sup> Ravi S. Reosekar, Sanjay D. Pohekar, **Six Sigma methodology: a structured review**, International Journal of Lean Six Sigma, Vol 05, No 04, 2014, P 394.

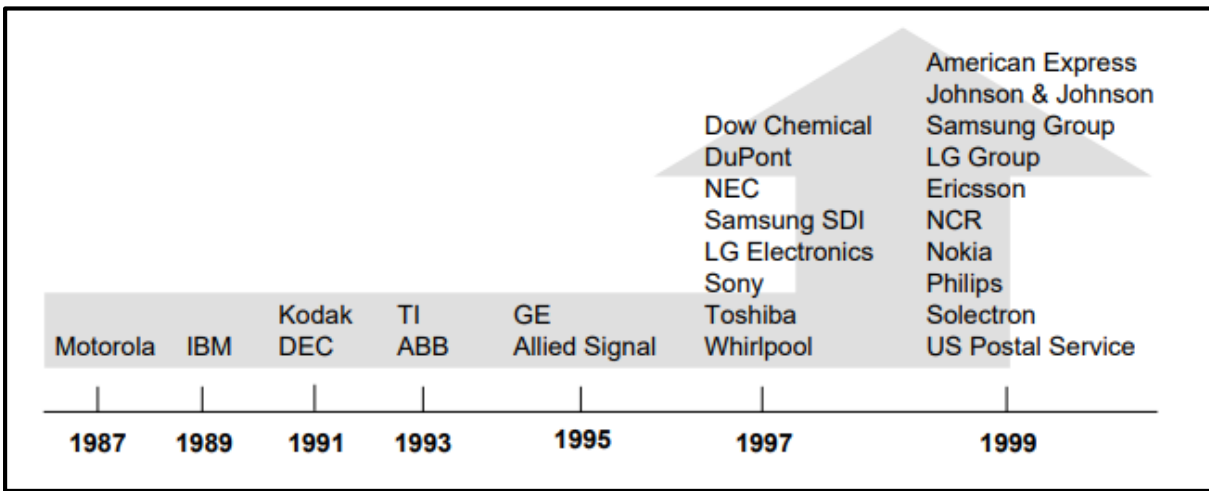
<sup>4</sup> Bengt Klefsjö, Håkan Wiklund, Rick L. Edgeman, **Six sigma seen as a methodology for total quality management**, Measuring Business Excellence, Vol 05, No 01, 2001, P 32.

## الفصل الأول.....الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيق

في عام 1998 قام Jack Welch بتطبيق منهج ستة سيقما في شركة جنرال إلكتريك، مما أسهم في تحقيق ربح قدره 300 مليون دولار كدخل صافي بفضل التحسينات التي حققها المنهج<sup>1</sup>. وقد شهد هذا المنهج انتشارا واسعا خلال تسعينات القرن الماضي، إذ تبنته الكثير من الشركات الكبرى حول العالم مثل (Sony، Ford، Toshiba، BMW)، مما أدى إلى تحقيق هذه الشركات لنجاحات كبيرة ومنتالية<sup>2</sup>.

والشكل الموالي يوضح أشهر الشركات العالمية التي تبنت منهج ستة سيقما بين عامي 1987 و1999:

الشكل رقم (1-1): شركات ستة سيقما المشهورة عالميا



Source: Sung H. Park, *Six Sigma for Quality and Productivity Promotion*, Asian Productivity Organization, Japan, 2003, P 5.

ثانيا: مفهوم منهج ستة سيقما

نبدأ بالمفهوم اللغوي له، ثم الاصطلاحي:

### 1. المفهوم اللغوي

مصطلح ستة سيقما يتكون من كلمتين هما: "ستة" و "سيقما".

– ستة (6): هو الرقم الذي يشير إلى مستوى من مستويات سيقما<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد عبد العال النعيمي، *Six Sigma* منهج حديث في مواجهة العيوب، المؤتمر العلمي لجامعة الزيتونة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، أبريل 2007، ص 2.

<sup>2</sup> خالد أحمد القصاص، استخدام منهج سيقما ستة (Six Sigma) في ترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، فلسطين، 2014، ص 31.

<sup>3</sup> أمل أشرف أحمد أبو الليل، إدارة الجودة في المكتبات ومراكز المعلومات باستخدام أسلوب Six Sigma، المجلة العربية الدولية لإدارة المعرفة، المجلد 01، العدد 02، 2022، ص 72.

- سيقما ( $\sigma$ ): هو حرف إغريقي يستخدم للدلالة على الانحراف المعياري (Standard Déviation)<sup>1</sup>.

### 2. المفهوم الاصطلاحي

يوجد لمصطلح ستة سيقما الكثير من التعاريف أهمها ما يلي:

- عرف Park ستة سيقما بأنها "مبادرة استراتيجية لتعزيز الربحية، زيادة الحصة السوقية وتحسين رضا العملاء من خلال الأدوات الإحصائية التي يمكن أن تقود إلى تحقيق مكاسب كمية كبيرة في الجودة"<sup>2</sup>.

- كما عرفها كل من Klefsjö, Bergquist & Edgeman بأنها "منهج لتحسين الأعمال يسعى إلى العثور والقضاء على أسباب الأخطاء أو العيوب في العمليات التجارية من خلال التركيز على مخرجات العملية ذات الأهمية البالغة للعملاء"<sup>3</sup>.

- أما الشنواني فقد أشار إلى أنها "بيئة عمل يتكاتف فيها الجميع، ويكرسون جهودهم لخفض مستوى المنتجات المعيبة (سواء في عمليات الإنتاج أو في مجال الخدمات) لقيمة 3.4 منتج معيب لكل مليون فرصة إنتاجية أو خدمة"<sup>4</sup>.

- وقدم Abdurrahman Coskun تعريفا مفاده أن ستة سيقما هي "استراتيجية عمل وفلسفة قائمة على مبدأ أن الشركات يمكنها تحقيق ميزة تنافسية من خلال خفض العيوب في عملياتها الصناعية والتجارية"<sup>5</sup>.

- في حين يرى Brue أنها "مفهوم إحصائي يعمل على قياس مستوى الأداء للعمليات اعتمادا على عدد العيوب وغرضها الوصول إلى 3.4 عيب لكل مليون فرصة، وهي أيضا فلسفة الإدارة في القضاء على العيوب من خلال الممارسات التي تؤكد على الفهم والقياس وتحسين العمليات"<sup>6</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن ستة سيقما تمثل لنا:

✓ استراتيجية لتحسين العمليات؛

✓ منهج لتحسين جودة المنتجات أو الخدمات؛

<sup>1</sup> محمد عبد العال النعيمي، مرجع سبق ذكره، ص 4.

<sup>2</sup> Sung H. Park, **Six Sigma for Quality and Productivity Promotion**, Asian Productivity Organization, Japan, 2003, P 1.

<sup>3</sup> Bengt Klefsjö, Bjarne Bergquist, Rick L. Edgeman, **Six Sigma and Total Quality Management: Different day, same soup?**, International Journal of Six Sigma and Competitive Advantage, Vol 02, No 02, 2006, P 167.

<sup>4</sup> أسامة عبد العزيز الشنواني، **Six Sigma** الإتجاهات المعاصرة لإدارة وتطوير الأداء، مركز جامعة القاهرة للطباعة والنشر، ط 01، مصر، 2008، ص 18.

<sup>5</sup> Abdurrahman Coskun, **Quality Management and Six Sigma**, Sciyo, Croatia, 2010, p 2.

<sup>6</sup> Greg Brue, **Six Sigma for Small Business**, Entrepreneur Press, United-States, 2006, P 5.

✓ مقياس إحصائي يشير إلى وجود 3.4 عيب لكل مليون فرصة إنتاجية أو خدمية.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف منهج ستة سيقما

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهمية منهج ستة سيقما وأهدافه.

#### أولاً: أهمية منهج ستة سيقما

حسب كورتل فإنه يمكن حصر أهمية منهج ستة سيقما في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- تغيير ثقافة الشركة باتجاه إيجابي من حيث ضرورة أداء العمل الصحيح من المرة الأولى؛
  - التحسينات الجوهرية التي يحدثها المنهج في أداء العمليات؛
  - تطبيق المنهج يؤدي إلى رفع مستوى الإنتاجية مما ينعكس على أرباح أكثر وجودة أعلى في الخدمات المقدمة؛
  - رفع مستوى رضا العملاء وزيادة ولائهم للشركة.
- أما Jiju Antony وآخرون فيرون أن أهمية منهج ستة سيقما يجب أن تشمل<sup>2</sup>:
- تحسين العمل الجماعي متعدد الوظائف على مستوى الشركة بأكملها؛
  - خفض عدد الخطوات التي لا تضيف قيمة للعمليات التجارية الحرجة من خلال القضاء المنهجي مما يؤدي إلى تقديم الخدمات بشكل أسرع؛
  - زيادة الوعي بمختلف أدوات وتقنيات حل المشاكل مما يقود إلى تعزيز رضا الموظفين؛
  - زيادة كفاءة القرارات الإدارية المختلفة نتيجة الاعتماد على البيانات والحقائق بدلاً من الافتراضات.

#### ثانياً: أهداف منهج ستة سيقما

- إن الهدف الرئيسي لمنهج ستة سيقما هو الحد من التباين في العمليات الذي يؤدي إلى العيوب باستخدام نموذج<sup>3</sup> DMAIC، وبشكل عام يسعى منهج ستة سيقما لتحقيق الأهداف الآتية<sup>4</sup>:
- زيادة العوائد المالية للشركة من خلال استهداف مستوى الجودة الأمثل؛

<sup>1</sup> فريد كورتل، الجودة والتميز في منظمات الأعمال، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الجزء الأول، ط 01، الأردن، 2011، ص 461.

<sup>2</sup> Jiju Antony et al, **Six Sigma in service organizations Benefits, challenges and difficulties, common myths, empirical observations and success factors**, International Journal of Quality and Reliability Management, Vol 24 , No 03, 2007, P 296.

<sup>3</sup> Alexandra Mirela Cristina Munteanu, **Comparative Analysis between Lean, Six Sigma and Lean Six Sigma Concepts**, Management and Economics Review, Vol 02, No 01, 2017, P 79.

<sup>4</sup> أحمد عبد العال رشوان، إدارة الجودة، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مصر، 2018، ص 205.

## الفصل الأول.....الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيقية

- زيادة مستوى جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة مع العمل على تحقيق سياسة المعيب الصفري عن طريق تحديد المشاكل الجذرية للجودة والعمل على حلها؛
- خفض وقت إنجاز العمليات؛
- خفض الوقت اللازم لإعادة الإنتاج؛
- خفض زمن تقديم المنتجات الجديدة؛
- تحسين مستوى الإنتاجية؛
- زيادة رضا العملاء.

### المطلب الثالث: مبادئ ومعايير والبناء التنظيمي لمنهج ستة سيقما

سنتناول من خلال هذا المطلب مبادئ منهج ستة سيقما ومعاييره والبناء التنظيمي له على النحو الآتي:

#### أولاً: مبادئ منهج ستة سيقما

يرتكز منهج ستة سيقما على ستة مبادئ رئيسية هي<sup>1</sup>:

1. **التركيز على العملاء:** فالعملاء في فلسفة منهج ستة سيقما تشمل كل من العملاء والموظفين في الشركة، وأن استمرار الشركة ونجاحها يعتمد على تلبية احتياجاتهم وتوقعاتهم.
2. **القرارات (الإدارة) المبنية على الحقائق والبيانات:** إن منهج ستة سيقما يساعد في حصول الشركات على بيانات أفضل حيث تقوم تلك الشركات في عملية تقييم الأداء من خلال التركيز على بيانات واقعية وكافية.
3. **التركيز على العمليات والأنشطة الداخلية:** يعتبر منهج ستة سيقما عند تطبيقه أن كل إجراء عملي (نشاط) بالشركة سواء كان تصميمًا للمنتجات والخدمات أو قياسًا للأداء أو تحسينًا للفعالية أو إرضاء للعملاء هو عملية بحد ذاته.
4. **الإدارة الفعالة المبنية على التخطيط المسبق:** وتعني أن الإدارة الناجحة تسعى إلى معالجة المشكلة قبل حدوثها، أي أن هناك إجراءات إدارية وفنية يتم اتخاذها قبل حدوث المشكلة من أجل تفاديها.

<sup>1</sup> عبد الناصر نور، محمد النعيمي، سينا أحمد الراوي، استخدام منهج سيجما ستة Six Sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر حول ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 23-26 أبريل 2012، ص ص 257-258.

## الفصل الأول.....الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيق

5. **التعاون اللامحدود:** إذ يركز منهج ستة سيقما على أهمية التعاون بين مختلف المستويات الإدارية في الشركة بدلا من المنافسة فيما بينهم، فمن خلال التعاون تستطيع الأقسام معرفة ما تحتاجه الأقسام الأخرى من موارد مالية وفنية وغيرها من المستلزمات المختلفة التي تساعد على دعم عملية التحسين المستمر للشركة.

6. **السعي إلى الكمال مع القدرة على تحمل الفشل:** لا يمكن لأي شركة الوصول إلى ستة سيقما بدون إدخال أفكار وأساليب جديدة تحمل في طياتها بعض المخاطر، فإذا كان الأشخاص الذين يسعون للاقتراب من الكمال في الأداء يخشون الفشل فإنهم لن يحاولوا أبدا، النقطة الرئيسية في هذا المبدأ أن أي شركة تجعل ستة سيقما كهدف لها عليها أن تواصل السعي للوصول إلى مزيد من الكمال في الأداء بينما هي في نفس الوقت قابلة وقادرة على إدارة بعض الانتكاسات من حين لآخر<sup>1</sup>.

### ثانيا: معايير منهج ستة سيقما

تتمثل معايير منهج ستة سيقما فيما يلي<sup>2</sup>:

1. **دعم والتزام الإدارة العليا:** هو شرط أساسي لنجاح تطبيق منهج ستة سيقما، إذ يعد هذا المنهج عملية استراتيجية مهمة ينبغي أن تُتبع من قمة الشركة وتتطلب إقناع وتحفيز الموظفين في المستويات الإدارية المختلفة (الإدارة الوسطى والدنيا) ولا بد أن يكون لدى قادة الإدارة العليا الحماس والاهتمام لتطبيقه.

2. **التغذية العكسية:** فتوفرها عن برامج الجودة وأدائها للموظفين والمدبرين في الوقت المناسب وبشكل مستمر، يسمح بتحسين العمليات وبالتالي رفع مستويات الجودة مما يساهم في زيادة فرص النجاح والإبداع والتميز للشركة وزيادة ارتباط عملائها بها.

3. **التحسين المستمر:** يقوم على أساس فرضية مفادها أن العمل هو ثمرة سلسلة من الخطوات والنشاطات المترابطة التي تقود في الأخير إلى محصلة نهائية، ويعد التحسين المستمر عنصرا مهما لخفض الانحرافات التي تحدث في العملية الفنية مما يساعد في الحفاظ على جودة الأداء وزيادة الإنتاجية.

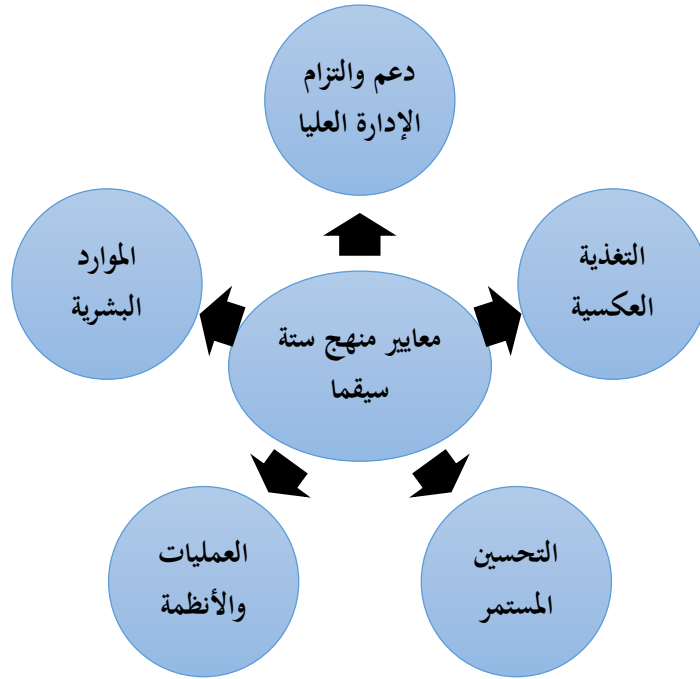
4. **العمليات والأنظمة:** يعتبر منهج ستة سيقما أن كل إجراء عملي يتم في الشركة يشكل عملية بحد ذاته، لذلك ينظر هذا المنهج إلى العمليات والأنظمة على أنها المحور الأساسي الذي يساعد الشركة على تحقيق النجاح المستمر.

<sup>1</sup> راضية بوزيان، إدارة الجودة الشاملة ومؤسسات التعليم العالي، مركز الكتاب الأكاديمي، ط 01، الأردن، 2015، ص 120.

<sup>2</sup> طارق أحمد عبده الجماعي، أثر استخدام منهجية سيجما ستة في تحسين جودة التدقيق الداخلي، المجلة العلمية لجامعة إقليم سبأ، المجلد 03، العدد 01، 2022، ص ص 34-35.

5. الموارد البشرية: يرتبط منهج ستة سيقما بالموارد البشرية من خلال ربط نظامي الترقيات والحوافز، وكذلك ربط مكافآت الإدارة العليا بإنجاح تطبيق هذا المنهج. ويمكن تمثيل هذه المعايير وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2): معايير منهج ستة سيقما



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على ما سبق.

### ثالثا: البناء التنظيمي لمنهج ستة سيقما

عندما تقوم الإدارة باختيار طريقة لتطبيق منهج ستة سيقما، يتم البدء في جمع قادة العمل، فرق العمل، قادة الفرق والمسيرين تكون لهم أدوار خاصة تأخذ أسماء والتي أطلقها عليهم أحد خبراء شركة موتورولا بالإيجاء من فن الكاراتيه<sup>1</sup>، وفيما يلي توضيح لهذه الأسماء:

1. القائد التنفيذي (Implementation Leader): إن نجاح ستة سيقما يتوقف بشكل كبير على وجود قائد تنفيذي يقع على عاتقه تنظيم كافة جهودها وغالبا ما يكون في منصب نائب الرئيس ويتواصل دائما مع الرئيس التنفيذي أو الإدارة العليا للشركة، ويشترط أن يكون هذا القائد خبيرا في مجال التطوير والجودة ولديه مهارات قيادية

<sup>1</sup> ناصري سمية، أهمية تطبيق ستة سيقما في تحسين جودة العملية التكوينية بالجامعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2018، ص 62.

## الفصل الأول.....الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيقية

قوية، والغرض من وجود هذا المنصب هو قيادة طريقة التفكير والمساعدة على تحقيق نتائج مادية مرضية وخدمة للعملاء وتلبية احتياجاتهم بعدة طرق<sup>1</sup>.

**2. المناصر (Champion):** إن المبادرات في الشركات لا تتحول بسهولة إلى برامج أو مشاريع إلا بوجود مناصر أو أكثر ضمن الإدارة العليا ليضمن قدر من التفهم والدعم وهذا ما ينطبق على ستة سيقما، ووفقا لألن لارسون فإن المناصر غالبا ما يكون من أعضاء الإدارة العليا للشركة، ومن أهم مسؤولياته ما يلي: تقديم الدعم المالي للبرنامج أو المشروع؛ إتاحة الفرصة للملائمة للقائمين على المشروع لتقديم بياناتهم ووجهات نظرهم؛ ترويض العقبات والحد من مقاومة التغيير للبرنامج<sup>2</sup>.

**3. الحزام الأسود الرئيس (Master Black Belt (MBB):** يتم اختياره من قبل المناصر، يكون خبير في الأدوات التحليلية لمنهج ستة سيقما ولديه خلفية علمية في الهندسة أو العلوم أو درجة علمية عليا في إدارة الأعمال وهذا يسمح له أن يعمل كمدرّب ومراقب ومستشار لحاملي الحزام الأسود وبقية المجموعات، والحزام الأسود الرئيس يلعب دور وكيل التغيير في الشركة فهو يساعد على تحسين واستخدام ستة سيقما وطرقها<sup>3</sup>.

**4. الحزام الأسود (Black Belt (BB):** يعد الحزام الأسود من أهم الأدوار في منهج ستة سيقما فيمثل الشخص الذي يقوم بالتحري عن فرصة التغيير المؤثرة طوال الوقت ثم يقوم بتطبيقها لتحقيق النتائج، فهو الذي يقود ويلهم ويدرب ويعلم الآخرين وينبغي أن تكون لديه القدرة على حل المشاكل وتصميم العمليات، كما يساعد الفريق على بناء الثقة بأنفسهم وعملهم ويشارك في تدريبهم وإدارتهم ويحافظ على استمرارية المشروع لتحقيق النتائج المرجوة، وأن فرق ستة سيقما لا تعمل بفعالية إلا بوجود حزام أسود قوي تكون لديه خبرة في إدارة المشاريع ويكون متفانيا في عمله ومؤمنا بالتغيير ويكون انتماءه للشركة التي يعمل بها بشكل عالي جدا، والحزام الأسود غالبا ما يكون من الإدارة الوسطى<sup>4</sup>.

**5. الحزام الأخضر (Green Belt (GB):** هو الشخص المدرب على تطبيق منهج ستة سيقما ويكون تقريبا بنفس مستوى الحزام الأسود، حيث يصرف جزء من وقته في إنجاز مشاريع الجودة تحت قيادة مجموعة الحزام الأسود مع إبقاء وقته الاعتيادي للعمل ضمن قسمه الاعتيادي، ويعمل كعضو في فريق ستة سيقما أو قائد لفرق ستة سيقما بشكل جزئي<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> محمد عبد العال النعيمي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

<sup>2</sup> نجم عبود نجم، إدارة الجودة الشاملة في عصر الأنترنت، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2010، ص 117.

<sup>3</sup> ناصري سمية، مرجع سبق ذكره، ص 63.

<sup>4</sup> محمد عبد العال النعيمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 11-12.

<sup>5</sup> ناصري سمية، مرجع سبق ذكره، ص 64.



### المبحث الثاني: التصنيع الرشيق

يعتبر ارتفاع تكاليف التصنيع، وتغير سلوك العملاء، واشتداد حدة المنافسة من أهم التحديات التي تواجه الشركات اليوم، ولذلك أصبح من الضروري أن تبحث الشركات عن أنظمة تصنيع جديدة في التصنيع من شأنها خفض التكاليف، وضمان تلبية متطلبات العملاء، وتعزيز القدرة التنافسية. ويعد التصنيع الرشيق أحد أبرز هذه الأنظمة حيث يركز على الحد من أو القضاء على الهدر بمختلف أشكاله، فضلا عن تحقيق أهداف الشركة بكفاءة عالية.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للتصنيع الرشيق ومفهومه

سنستعرض من خلال هذا المطلب التطور التاريخي للتصنيع الرشيق ونوضح مفهومه.

#### أولا: التطور التاريخي للتصنيع الرشيق

يعد التصنيع الرشيق (Lean Manufacturing) أو الإنتاج الرشيق كما يطلق عليه البعض حدثا ظهر بعد الحرب العالمية الثانية في اليابان وبالضبط في شركة تويوتا للسيارات، حيث واجهت الصناعة اليابانية خلال تلك الفترة نقصا في الموارد الاقتصادية (المادية، المالية، والبشرية) مما دفع الشركة من خلال قادتها مثل (Taiichi Ohno, Toyoda Kiichiro, Shigeo Shingo) إلى إيجاد نظام جديد موجه نحو العملية والمعروف اليوم باسم نظام إنتاج تويوتا أو التصنيع الرشيق<sup>1</sup>.

خلال خمسينات القرن الماضي قام رئيس مجلس إدارة شركة تويوتا (Eiji Toyoda) بزيارة إلى شركة فورد الأمريكية بهدف التعلم من مصنع السيارات الضخمة لمساعدة تويوتا على حل مشاكلها، إذ توصل بعد الزيارة إلى أن الإنتاج الواسع (الإنتاج الضخم) ليس الحل للمصنعين اليابانيين حيث واجهوا مشاكل مختلفة عن تلك الموجودة عند نظرائهم الغربيين<sup>2</sup>.

في عام 1972 أشار Theodore Levitt في مقال له بعنوان "مدخل خدمة خط الإنتاج" إلى أنه بالإمكان أيضا تطبيق ممارسات التصنيع على قطاع الخدمات لمجموعة من المبررات منها أن الخدمات تنتج كمشايط أكثر من الشيء المادي فضلا عن أنها تنتج وتستهلك في وقت واحد وفي أغلب الأحيان يدخل العميل كمشارك

<sup>1</sup> Fawaz Abdullah, *Lean Manufacturing Tools and Techniques in the Process Industry with a Focus on Steel*, Doctoral Dissertation, Faculty of School of Engineering, University of Pittsburgh, United States, 2003, P 5.

<sup>2</sup> محمد سمير دهبير الربيعي، علي محمد ثجيل المعموري، سعود جايد مشكور العامري، التفكير الرشيق في محاسبة التكاليف: إطار نظري وتطبيق عملي، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2019، ص 55.

## الفصل الأول.....الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيق

في تقديمها، أعقب ذلك مقاله في عام 1976 "تصنيع الخدمة" كخطوة لنقل فلسفة التصنيع إلى عمليات الخدمة وبدأ الاهتمام بالتصنيع الرشيق في قطاع الخدمات<sup>1</sup>.

في عام 1988 ابتكر John Krafcik مصطلح الرشيق في مقاله "انتصار نظام التصنيع الرشيق"، إذ ركز الكاتب على نظام إنتاج تويوتا وأدائها وقام بالمقارنة بين كبرى شركات صناعة السيارات في العالم، حيث أن عمليات إنتاج تويوتا كانت متفوقة، وكان أغلب منافسيها مهتمين بفهمها<sup>2</sup>.

كما كان Womack أول من استخدم مصطلح التصنيع الرشيق في كتابه المعروف "الآلة التي غيرت العالم" الصادر عام 1990<sup>3</sup>، وقد أصبح هذا الكتاب واحد من أهم المراجع في إدارة العمليات على نطاق واسع على مدى العقد الماضي، ولعب دورا كبيرا في نشر المفهوم خارج اليابان<sup>4</sup>.

### ثانيا: مفهوم التصنيع الرشيق

اختلف الباحثون والكتاب في تعريف التصنيع الرشيق، إذ عرفه Womack وزملاؤه على أنه "النظام الذي يستخدم أقل المدخلات (الموارد) لإنتاج نفس المخرجات (المنتجات أو الخدمات) التي تم إنتاجها بواسطة نظام الإنتاج الواسع التقليدي، مع المساهمة في زيادة التنوع للعميل النهائي"<sup>5</sup>.

بينما عرفه كل من Santos, Wysk & Torres على أنه "القضاء المنهجي على الهدر"<sup>6</sup>. كما قد عرفه غانم محمود أحمد الكيكي على أنه "نظام أعمال لإدارة وتنظيم وتطوير المنتج، والعمليات، وعلاقات الموردون والعملاء والذي يتطلب أقل جهد بشري، وأقل مساحة، وأقل رأس مال مستثمر في المعدات، وأقل وقت لتقديم منتجات بأقل العيوب وتلبي رغبات واحتياجات العملاء مقارنة بنظام الإنتاج الواسع"<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> شذى أحمد علوان، أريج كريم رحمان، تصميم نظام الإنتاج الرشيق باستخدام أسلوب المحاكاة، مجلة دراسات إدارية، المجلد 12، العدد 25، 2020، ص 149.

<sup>2</sup> Mohamed Amine Benhaddad, Mohamed Amine Belkacem, **Contribution à l'amélioration du temps de cycle du processus de service Surface Well Test**, Mémoire Fin d'Etudes, Ecole Nationale Polytechnique d'Alger, Algérie, 2014, P 28.

<sup>3</sup> نادية لطفي عبد الوهاب، إبراهيم سكران عبد الله الشمري، تطوير المنتج باستخدام أدوات الإنتاج الرشيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 88، 2016، ص 210.

<sup>4</sup> Matthias Holweg, **The Genealogy of Lean Production**, Journal of Operations Management, Vol 25, No 02, 2007, P 2.

<sup>5</sup> Fawaz Abdullah, **Op.Cit**, P 7.

<sup>6</sup> Javier Santos, Richard Wysk, José Manuel Torres, **Improving Production with Lean Thinking**, John Wiley & Sons, United-States, 2006, P 8.

<sup>7</sup> غانم محمود أحمد الكيكي، إمكانية تطبيق عناصر الإنتاج الرشيق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 26، 2012، ص ص 119 - 118.

أما بالنسبة لـ Mostafa, Dumrak & Soltan فقد أشاروا إلى أن التصنيع الرشيق هو "نظام اجتماعي تقني متكامل، يتكون من حزمة من الممارسات الإدارية التي يمكن تطبيقها للقضاء على الهدر والحد من تباين الموردين والعملاء والموارد والعمليات الداخلية"<sup>1</sup>.

وفي هذا السياق أوضح كل من Brahim, Chikh & Hichem أن التصنيع الرشيق هو "عملية تسعى إلى أداء الشركة عن طريق القضاء على الهدر، من أجل تلبية متطلبات العميل من حيث الجودة والتكاليف والمواعيد النهائية والتفاصيل"<sup>2</sup>.

بناء على ما سبق يمكن القول أن نظام التصنيع الرشيق يتعلق بالدرجة الأولى بفكرة القضاء على الهدر في كل أوجه أنشطة التصنيع.

### المطلب الثاني: أشكال الهدر وأهداف ومنافع التصنيع الرشيق

سنتناول من خلال هذا المطلب أشكال الهدر وأهداف التصنيع الرشيق ومنافعه على النحو التالي:

#### أولاً: أشكال الهدر

إن أهم قضية يركز عليها نظام التصنيع الرشيق هي الحد من الهدر (Waste) ووفقاً لـ Slack وآخرون فإن الهدر هو أي نشاط لا يضيف قيمة وأكدوا على أن تحديد أشكاله هو الخطوة الأولى في عملية الحد منه<sup>3</sup>، وقد حدد نظام إنتاج تويوتا أشكال الهدر في سبعة أشكال رئيسية أطلق عليها اسم (أشكال الهدر السبع المميتة)<sup>4</sup>، وهذه الأشكال هي:

**1. الإفراط في الإنتاج (Over Production):** يقصد به صنع منتج أكثر أو بوقت أسرع أو كلاهما مقارنة بما هو مطلوب من قبل العميل، يؤدي هذا الشكل من الهدر إلى استهلاك الكثير من الموارد والمواد والآلات والمخزون ومكان التخزين والطاقة والنقد المرتبط بهذه الأصول فضلاً عن أن هذه الموارد قد تكون مطلوبة في عمل آخر ذي أولوية، كما يؤدي أيضاً إلى حدوث اختناقات في محطات العمل<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Sherif Mostafa, Jantane Dumrak, Hassan Soltan, **A Framework for Lean Manufacturing Implementation**, Production & Manufacturing Research: An Open Access Journal, Vol 01, No 01, 2013, P 44.

<sup>2</sup> Assia Brahim, Djamil Chikh, Lacene Necer Hichem, **Le Lean Management et Son Rôle dans la Créativité des Employées**, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies, Vol 08, No 03, 2021, P 1062.

<sup>3</sup> أصفاد مرتضى سعيد، مستويات تطبيق أنشطة نظام الإنتاج الرشيق في المنظمات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص 184.

<sup>4</sup> نجم عبود نجم، مرجع سبق ذكره، ص 150.

<sup>5</sup> خضر خليل شيخو الجرجري، استراتيجية التصنيع الرشيق ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة، مجلة جامعة زاخو، المجلد 02، العدد 02، 2014، ص 454.

## الفصل الأول.....الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيق

2. الانتظار (Waiting): يعني الوقت الضائع في انتظار الخطوة القادمة للتصنيع، القطع، المعدات، المعلومات أو التعليمات<sup>1</sup>.

3. النقل (Transportation): هو عبارة عن أي حركة للمواد لا تضيف أي قيمة للمنتج النهائي مثل نقل المواد بين محطات العمل، يقود النقل المفرط بين مراحل المعالجة إلى إطالة أوقات دورة التصنيع والاستخدام غير الفعال للعمل والمساحة ويمكن أن يكون أيضا مصدر توقف طفيف عن التصنيع<sup>2</sup>.

4. المخزون (Inventory): وجود مستويات عالية غير ضرورية من المواد الخام والنصف مصنعة والمنتجات النهائية، يؤدي هذا الشكل من الهدر إلى ارتفاع كل من تكاليف تمويل المخزون وتكاليف التخزين ومعدلات العيوب<sup>3</sup>.

5. الإفراط في المعالجة (Over Processing): عند معالجة عمليات التصنيع، يجب ألا تلي سوى احتياجات العملاء ورغبتهم لا أكثر ولا أقل، يمكن أن ينتج هذا الشكل من الهدر عند استخدام معدات قديمة أو تقديم تصاميم غير مفيدة للمنتج، كما ينتج أيضا عند تقديم منتجات بجودة أعلى مما هو ضروري ومطلوب من قبل العملاء<sup>4</sup>.

6. الحركة (Motion): إن الحركة غير الضرورية من قبل الموظفين تقود إلى زيادة الإجهاد وضياح الوقت، الأمر الذي تترتب عليه تكاليف إضافية، فضلا عن الهدر الناتج عن عدم الاستخدام الكامل لقابليات الأفراد (الأفكار، الإبداع، المهارات، الخبرات)<sup>5</sup>.

7. العيوب (Defects): يمكن وصفها بأنها أي شيء لا يريده العميل، وتشمل العيوب صفات المنتج أو الخدمة التي تتطلب الفحص والتفتيش اليدوي والإصلاح أو إعادة العمل في أي نقطة من تدفق القيمة<sup>6</sup>. ويمكن تلخيص هذه الأشكال في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> ياسمين حاتم الهشلمون، أثر تطبيق مركاتر التصنيع الرشيق في استراتيجيات الميزة التنافسية في شركات صناعة الأدوية الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017، ص 15.

<sup>2</sup> Mekong Capital, **Introduction to Lean Manufacturing for Vietnam**, 4 June 2004, PP 5-6, Available at: [www.mekongcapital.com](http://www.mekongcapital.com), on the date 25/11/2022.

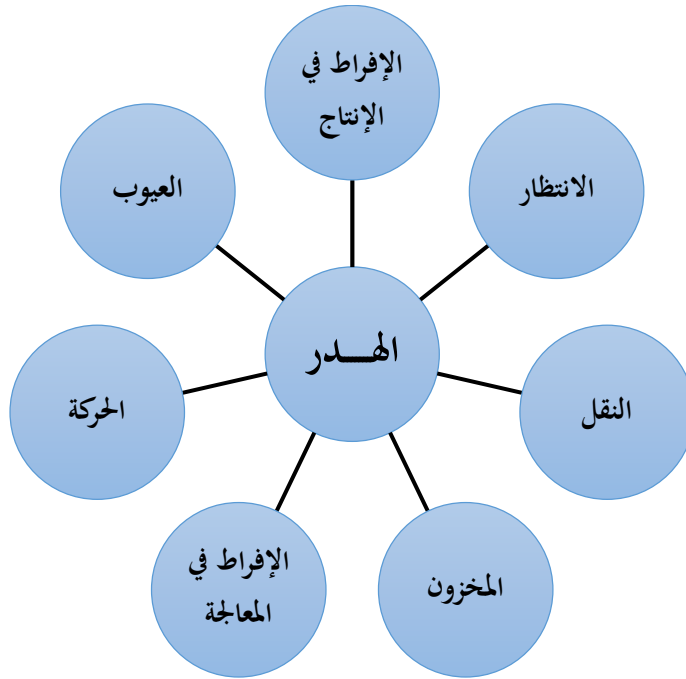
<sup>3</sup> Ibid, P 5.

<sup>4</sup> عجراد شرحيل، التصنيع الرشيق كأداة لتحسين القدرات التنافسية للمؤسسة في إطار تطبيقات إدارة الجودة الشاملة، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد 53، العدد 02، 2016، ص 361.

<sup>5</sup> خضر خليل شيخو الجرجري، مرجع سبق ذكره، ص 455.

<sup>6</sup> Frank Voehl et al, **The Lean Six Sigma Black Belt Handbook Tools and Methods for Process Acceleration**, CRC Press, 01<sup>st</sup> ed, United-States, 2014 , P 76.

الشكل رقم (1-3): الأشكال السبعة للهدر



Source: T. Melton, **The benefits of lean manufacturing: what lean thinking has to offer the process industries**, Chemical Engineering Research and Design, Vol 83, No 06, 2005, P 665.

وقد أضيف مؤخرا شكلا ثامنا من الهدر هو الاستغلال القليل للموظفين، يشمل هذا الشكل من الهدر عدم الاستغلال الصحيح للمهارات العقلية والإبداعية والبدنية للموظفين<sup>1</sup>.

أما الإدارة اليابانية فقد أوجزت أشكال الهدر في ثلاثة أشكال أطلق عليها (3M) توافقا مع اللغة اليابانية وهي<sup>2</sup>:

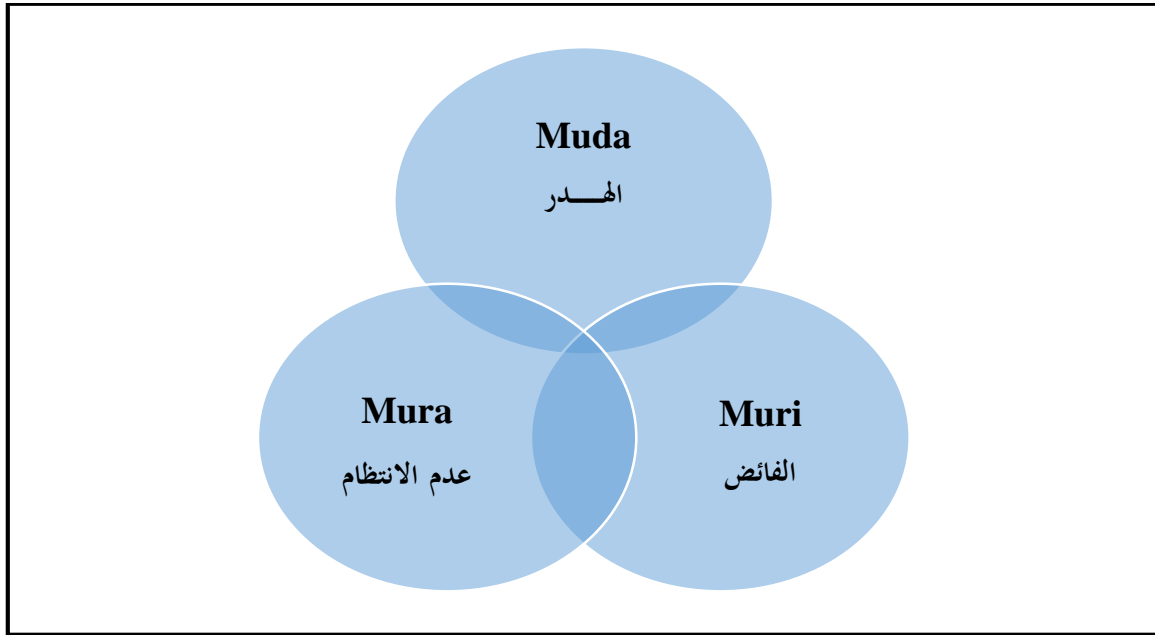
1. **Muda**: يقصد بها الهدر، والهدر في الفكر الياباني هو كل نشاط يمثل تكلفة ولا يضيف أي قيمة.
2. **Mura**: يقصد بها التغيير والتذبذب (عدم الاستقرار) في التصنيع وأسلوب العمل، وبشكل أوضح عدم اعتماد أساليب منهجية محددة في أداء العمل.
3. **Muri**: يقصد بها ضعف الحكمة أو اللاعقلانية من خلال التركيز على المحاسبة على الأخطاء والتوبيخ المستمر عليها أكثر من اتخاذ الفعل الصحيح.

والشكل التالي يوضح الأشكال الثلاثة للهدر (3M):

<sup>1</sup> عمر فلاح حسن أحمد العبيدي، إمكانية تطبيق متطلبات الإنتاج الرشيق في تعزيز فاعلية سلسلة التجهيز، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2014، ص 37.

<sup>2</sup> أصفاد مرتضى سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 184.

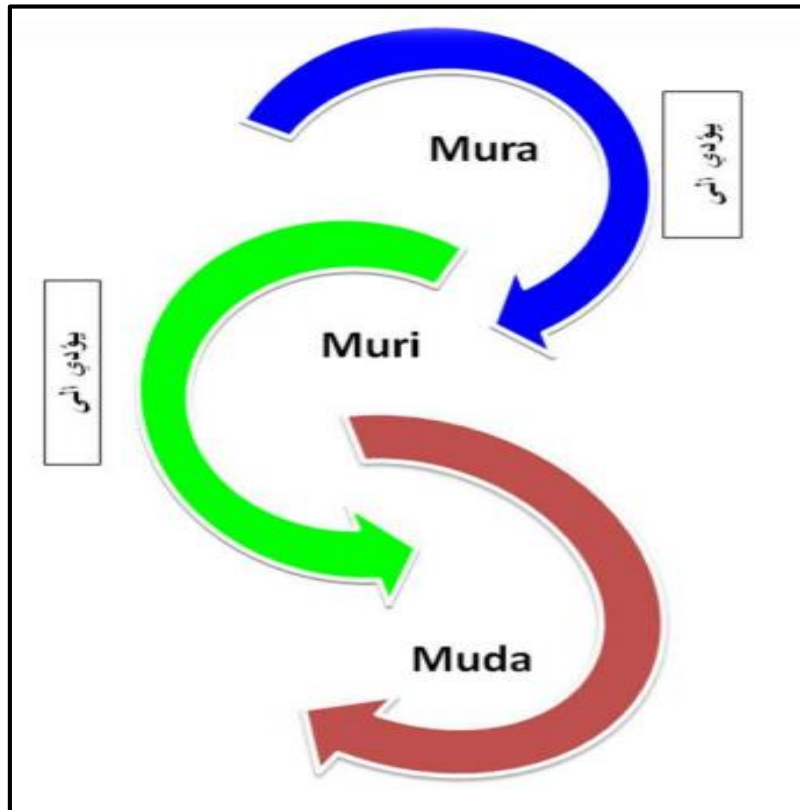
الشكل رقم (1-4): الأشكال الثلاثة للهدر (3M)



المصدر: محمد سمير دهيرب الربيعي، تطبيق بعض تقنيات التصنيع الرشيق لتخفيض الكلف والضياع وتحسين أداء العمليات الإنتاجية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 03، 2018، ص 240.

والعلاقة بين هذه الأشكال الثلاثة للهدر موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-5): العلاقة بين الأشكال الثلاثة للهدر 3M



المصدر: محمد سمير دهيرب الربيعي، تطبيق بعض تقنيات التصنيع الرشيق لتخفيض الكلف والضياع وتحسين أداء العمليات الإنتاجية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 03، 2018، ص 241.

### ثانيا: أهداف التصنيع الرشيق

لقد أوضح محمد إبراهيم الراعي أن الهدف الجوهرى لنظام التصنيع الرشيق هو القضاء على كافة أشكال الهدر والمتمثلة بالإفراط في الإنتاج، والانتظار، والنقل، والمخزون، والإفراط في المعالجة، والحركة، والعيوب، والاستغلال القليل للموظفين<sup>1</sup>، بينما يرى Suraj Kumar أن هناك أهداف أخرى يمكن إنجازها فيما يلي<sup>2</sup>:

- خفض وقت دورة التصنيع من خلال خفض أوقات الانتظار بين مراحل المعالجة؛
- خفض مستويات المخزون إلى أدنى حد في جميع مراحل التصنيع، ولا سيما المخزون تحت الصنع بين مراحل التصنيع؛

- تحسين إنتاجية العمل من خلال خفض وقت توقف الموظفين عن العمل؛
- الاستخدام الفعال للمعدات والمساحة من خلال القضاء على الاختناقات وخفض وقت توقف الآلة؛
- المرونة في التصنيع مع الحد الأدنى من تكاليف ووقت التغيير؛
- زيادة المخرجات من خلال تحقيق الأهداف المذكورة أنفا.

### ثالثا: منافع التصنيع الرشيق

تتمثل أهم منافع نظام التصنيع الرشيق فيما يلي<sup>3</sup>:

- تحسين علاقات العمل بين الأفراد الموظفين؛
- بناء علاقات جيدة وقوية مع الموردين؛
- خفض مستويات المخزون؛
- خفض المساحة المطلوبة للتصنيع والتخزين؛
- تحسين مستويات الجودة؛
- زيادة درجة المرونة وسرعة الاستجابة للتغيرات في المنتج؛
- تدفق منتظم للتصنيع؛

<sup>1</sup> محمد إبراهيم الراعي، أثر التصنيع الرشيق على تكاليف الإنتاج بشركات التصنيع الغذائي الكبرى في قطاع غزة، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، المجلد 02، العدد 02، 2021، ص 53.

<sup>2</sup> Suraj Kumar, **Lean Manufacturing and its Implementation**, International Journal of Advanced Mechanical Engineering, Vol 04, No 02, 2014, P 232.

<sup>3</sup> محمد منيب محمود الدباغ، صفوان ياسين حسن، متطلبات تطبيق التصنيع الرشيق في الصناعة العراقية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 97، 2010، ص ص 103-104.

– زيادة الإنتاجية؛

– خفض التكاليف من خلال خفض الحاجة إلى العمل غير المباشر.

### المطلب الثالث: مبادئ ومتطلبات تطبيق التصنيع الرشيق

سنتطرق في هذا المطلب إلى مبادئ التصنيع الرشيق ومتطلبات تطبيقه.

#### أولاً: مبادئ التصنيع الرشيق

يستند التصنيع الرشيق على خمسة مبادئ أساسية هي:

**1. تحديد القيمة (Identify Value):** يتم تحديد القيمة بشكل دقيق من وجهة نظر العميل في شكل منتج

معين أو خدمة معينة، وتعرف القيمة في ظل التصنيع الرشيق بأنها "كل ما يؤدي إلى رفع قيمة المنتج في السوق وإشباع رغبات العميل الحالي والمستهدف"<sup>1</sup>.

**2. تحديد تدفق القيمة (Identify the Value Stream):** يتم تحديد تدفق القيمة بالكامل لكل منتج أو

خدمة أو عائلة منتج والقضاء على الهدر، ويعرف تدفق القيمة بأنه "كافة الإجراءات والعمليات المطلوبة لتقديم منتج أو خدمة معينة من خلال ثلاثة أنشطة مهمة تتمثل في تحديد المنتج أو الخدمة وإدارة المعلومات والتحول المادي"<sup>2</sup>.

**3. جعل القيمة تتدفق باستمرار (Make the Value Flow):** يعني جعل خطوات العمل تتدفق باستمرار

من التصميم وصولاً إلى المنتج النهائي، أي من البداية إلى النهاية، لكي لا يكون هناك أي انتظار أو توقف أو هدر داخل أو بين الخطوات<sup>3</sup>.

**4. السحب (Pull):** يعرف أيضاً باسم الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)<sup>4</sup>، هو تصنيع ما يتم سحبه لدى العميل

فقط، ويشير هذا المبدأ إلى عدم القيام بأي عمل حتى تصدر أوامر العميل، ويتطلب تحقيق ذلك مرونة كبيرة وأوقات دورة قصيرة جداً من التصميم والتصنيع وتسليم المنتجات والخدمات<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> مفتاح محمد علي الحمروني، استخدام نظام التصنيع المرن في تحسين الأداء التنافسي بالمنشآت الصناعية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 07، العدد 01، 2016، ص 405.

<sup>2</sup> ITC, **Principles of Lean Thinking: Tools & Techniques for Advanced Manufacturing**, July 2004, P 3, Available at: [www.itc.mb.ca](http://www.itc.mb.ca), on the date 02/12/2022.

<sup>3</sup> Ibid, P 3.

<sup>4</sup> Mekong Capital, **Op.Cit**, P 3.

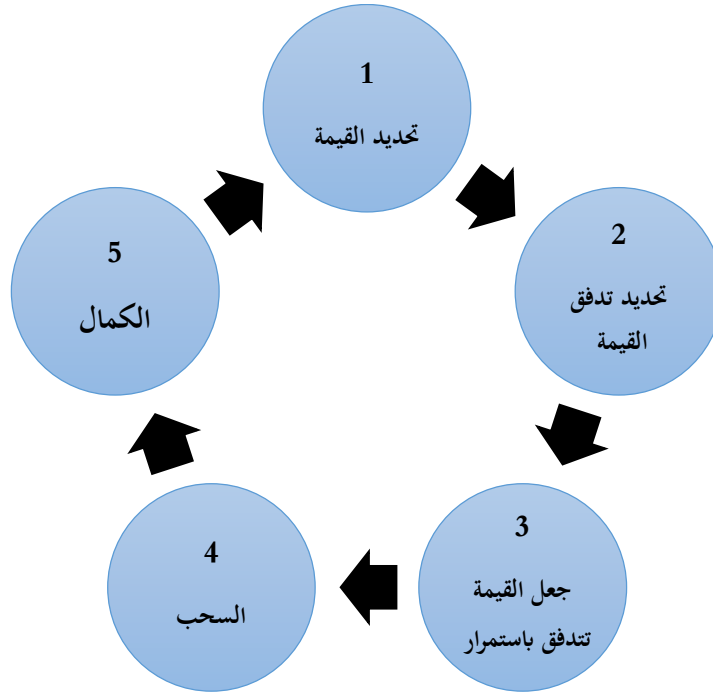
<sup>5</sup> بشرى عبد الحمزة عباس الربيعي، تصميم نظام التصنيع الرشيق باستخدام خارطة تدفق القيمة وتأثيره في تحسين الإنتاجية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2019، ص 18.



5. الكمال (Perfection): لا يقصد به تصنيع منتجات أو خدمات خالية من العيوب وإنما يقصد به توفير ما يريده العميل بالضبط بسعر مناسب مع الحد الأدنى من الهدر، ويتحقق الكمال من خلال القضاء المستمر على كل أشكال الهدر<sup>1</sup>.

ويمكن توضيح هذه المبادئ في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-6): مبادئ التصنيع الرشيق



Source: Peter Hines et al, *Staying Lean: thriving, not just surviving*, CRC Press, 02<sup>nd</sup> ed, United-States, 2011, P 4.

ثانيا: متطلبات تطبيق التصنيع الرشيق

فيما يلي أهم المتطلبات لتطبيق التصنيع الرشيق<sup>2</sup>:

1. دعم الإدارة العليا: نجاح نظام التصنيع الرشيق يتوقف على مدى شعور الإدارة العليا ورغبتها في توفير الإمكانيات والشروط اللازمة لتطبيقه.

2. الاهتمام بالتكوين والتدريب نوعا وكما: نظام التصنيع الرشيق يتطلب الاعتماد على موظفين ومسؤولين ذوي كفاءة كبيرة تمكنهم من اكتشاف الأخطاء في حينها ومن ثم الحد قدر الامكان من فرص الهدر للموارد، وذلك من خلال اتباع سياسة تدريبية مبنية على أسس موضوعية.

<sup>1</sup> نفس الصفحة والمرجع السابق.

<sup>2</sup> عبد الرحمن بن وارث، أحمد جابة، دور المؤسسات الإنتاجية في تطبيق أسلوب الإدارة الرشيق، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 2016، ص ص 149-150.

3. التغيير في ثقافة الشركة: نجاح نظام التصنيع الرشيق يرتكز على ضرورة تغيير الذهنيات والعقليات سواء كان ذلك بالنسبة للموظفين أو المسؤولين.

## الفصل الأول.....الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيق

### المبحث الثالث: التكامل بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق

سيتناول هذا المبحث التكامل بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق من خلال مطلبين: الأول يستعرض أوجه الاختلاف والتشابه بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق، بينما يتناول المطلب الثاني ماهية منهج ستة سيقما الرشيق.

#### المطلب الأول: أوجه الاختلاف والتشابه بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى أهم نقاط الاختلاف والتشابه بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق.

#### أولاً: أوجه الاختلاف بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق

يمكن توضيح أهم أوجه الاختلاف بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق من خلال الجدول الموالي:

#### الجدول رقم (1-1): أوجه الاختلاف بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق

التصنيع الرشيق	ستة سيقما	البيان
القضاء على الهدر.	الحد من التباين.	الرؤية أو النظرية
- تحديد القيمة. - تحديد تدفق القيمة. - التدفق. - السحب. - الكمال.	- التحديد. - القياس. - التحليل. - التحسين. - الرقابة.	منهجية التطبيق
التدفق/الهدر.	المشكلة/العيوب.	التركيز
- القضاء على الهدر سيؤدي إلى تحسين أداء العمل.	- المشكلة موجودة. - الأشكال والأرقام لها قيمة. - تتحسن مخرجات النظام إذا تم خفض التباين في كل العمليات.	الافتراضات
خفض وقت التدفق.	توحيد مخرجات العملية.	الأثر الأساسي
التحليل الإحصائي أو تحليل النظام ليس له قيمة.	تحسين العمليات بشكل مستقل.	النقد

Source: Dave Nave, How To Compare Six Sigma, Lean and the Theory of Constraints: A framework for choosing what's best for your organization, Quality Progress, Vol 35, No 03, 2002, P 77.

ثانياً: أوجه التشابه بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق

يمكن حصر أوجه التشابه بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق فيما يلي<sup>1</sup>:

- كلاهما يركز على العملية؛
  - كلاهما يحتاج إلى دعم الإدارة لتحقيق النجاح، خاصة فيما يتعلق بإنشاء البنية التحتية، وتخصيص الميزانية والوقت المطلوبين لتغيير ثقافة الشركة؛
  - يمكن استخدام كلاهما في الشركات غير الصناعية؛
  - كلاهما يعتمد على فرق متعددة الاختصاصات لمعالجة المشاكل.
- بالإضافة إلى ذلك<sup>2</sup>:
- كلاهما يعتبر منهجية لتحسين المستمر للعملية؛
  - كلاهما يركز على احتياجات العمل التي يحددها العميل؛
  - كلاهما يتضمن مجموعة أدوات شاملة لمعالجة المشاكل المتعلقة بالعملية.

المطلب الثاني: ماهية منهج ستة سيقما الرشيق

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم وأهداف منهج ستة سيقما الرشيق ومنافعه ومراحله.

أولاً: مفهوم وأهداف منهج ستة سيقما الرشيق

1. مفهوم منهج ستة سيقما الرشيق

فيما يلي بعض التعاريف المختلفة لمنهج ستة سيقما الرشيق:

- عرف كل من Chen & Lyu ستة سيقما الرشيق بأنها "استراتيجية عمل قوية لاستخدام منهجية التحسين المستمر بشكل جيد من أجل الحد من تقلب العملية وزيادة الجودة في العمليات باستخدام الأدوات الإحصائية"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Jiju Antony, **Six Sigma vs Lean: Some perspectives from leading academics and practitioners**, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol 60, No 02, 2011, P 189.

<sup>2</sup> Jiju Antony, Maneesh Kumar, **Lean and Six Sigma methodologies in NHS Scotland: An empirical study and directions for future research**, Quality Innovation Prosperity, Vol 16, No 02, 2012, P 20.

<sup>3</sup> MingNan Chen, JrJung Lyu, **A Lean Six-Sigma approach to touch panel quality improvement**, Production Planning & Control, Vol 20, No 05, 2009, P 445.

- وفقا لكل من Laureani & Antony عرفت ستة سيقما الرشيق على أنها "منهجية لتحسين الأعمال تهدف إلى تعظيم قيمة المساهمين من خلال تحسين الجودة والسرعة ورضا العميل والتكاليف، يتحقق ذلك من خلال دمج أدوات ومبادئ كل من التصنيع الرشيق وستة سيقما"<sup>1</sup>.
- حسب تعريف كل من Dragulanescu & Popescu ستة سيقما الرشيق هي "منهجية لتحسين العملية تبدأ من صوت العميل ثم تحدد الطريقة الأكثر فعالية للوصول إلى رضا العميل، من خلال خفض المتغيرات في كل مرحلة من مراحل العملية، في كلتا الحالتين إنتاج السلع وتقديم الخدمات"<sup>2</sup>.
- عرفت Stern ستة سيقما الرشيق على أنها "منهجية مهيمنة ومصممة لاستيعاب التحديات العالمية والقيود من خلال الاستفادة من منهجي تحسين العملية (ستة سيقما والتصنيع الرشيق)"<sup>3</sup>.
- ستة سيقما الرشيق هي "منهجية تشكلت من خلال دمج نظامين هما التصنيع الرشيق وستة سيقما بهدف الحد من الهدر أثناء التشغيل وتحسين العمليات لخلق المزيد من القيمة وتحقيق الميزة التنافسية وضمان استدامتها"<sup>4</sup>.
- وفقا لتعريف Rosa & Broday ستة سيقما الرشيق هي "المنهج الذي يسعى إلى التحسين المستمر للجودة والحد من التباين والقضاء على العيوب، مما يؤدي إلى رضا العميل وخفض التكاليف وبالتالي زيادة الإيرادات"<sup>5</sup>.  
وكخلاصة لما سبق يمكن القول بأن ستة سيقما الرشيق هي "منهجية تؤدي إلى رضا العميل وإلى النتائج النهائية من خلال الحد من التباين في العمليات والهدر في التصنيع".

### 2. أهداف منهج ستة سيقما الرشيق

أوضح Park أن الهدف الأساسي لمنهج ستة سيقما الرشيق هو تحسين جودة العمليات التي تساعد الشركة على تحقيق ثلاثة إنجازات هي تحسين رضا العملاء، خفض التكاليف، وزيادة الإيرادات مما يؤدي إلى زيادة الأرباح<sup>6</sup>، ويمكن تلخيص أهداف هذا المنهج كما يلي<sup>7</sup>:

<sup>1</sup> Alessandro Laureani, Jiju Antony, **Standards for Lean Six Sigma certification**, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol 61, No 01, 2012, P 110.

<sup>2</sup> Irina-Virginia Dragulanescu, Delia Popescu, **Quality and Competitiveness: A Lean Six Sigma Approach**, Amfiteatru Economic Journal, Vol 17, No 09, 2015, P 1168.

<sup>3</sup> Terra Vanzant Stern, **Lean Six Sigma International Standards and Global Guidelines**, CRC Press, 02<sup>nd</sup> ed, United-States, 2016, P xiii.

<sup>4</sup> Ghassan Abduljalil Al-Mahmeed, **Investigating the Mediating Role of Workforce Agility on the Effect of Lean Six Sigma Elements on Competitive Advantage**, Master thesis, Faculty of Business, Middle East University, Jordan, 2018, P 22.

<sup>5</sup> Ana Carolina Martins Rosa, Evandro Eduardo Broday, **Comparative analysis between the industrial and service sectors: A literature review of the improvements obtained through the application of lean six sigma**, International Journal for Quality Research, Vol 12, No 01, 2018, PP 227-228.

<sup>6</sup> Sung H. Park, **Op.Cit**, P 5.

<sup>7</sup> Saja Ahmed Albliwi, Jiju Antony, Sarina Abdul Halim Lim, **A systematic review of Lean Six Sigma for the manufacturing industry**, Business Process Management Journal, Vol 21, No 03, 2015, P 667.

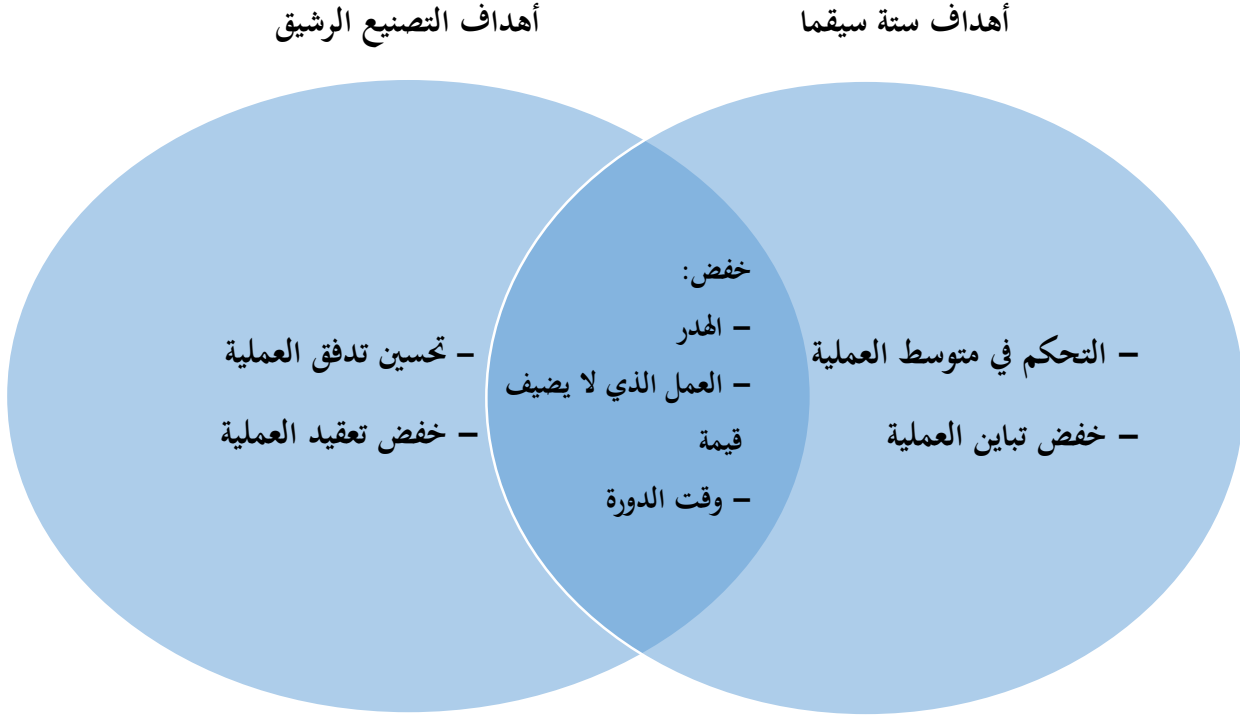
- تعزيز الكفاءة داخل الشركة؛

- خفض تكاليف التصنيع؛

- تعظيم قيمة المساهمين من خلال تحسين الجودة.

ويمكن تلخيص أهداف منهج ستة سيقما الرشيق في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-7): أهداف منهج ستة سيقما الرشيق



Source: Roderick A. Munro, Govindarajan Ramu, Daniel J. Zrymiak, **The Certified Six Sigma Green Belt Handbook**, ASQ Quality Press, 02<sup>nd</sup> ed, United-States, 2015, P 350.

ثانياً: منافع منهج ستة سيقما الرشيق

تتمثل منافع منهج ستة سيقما الرشيق في العناصر الآتية<sup>1</sup>:

- زيادة الربحية وخفض التكاليف؛

- تحسين الجودة ورضا العميل؛

- تعزيز استراتيجية الإدارة والمرونة والرشاقة؛

- تعزيز حماية البيئة؛

<sup>1</sup> Matthew John Franchetti, **Lean Six Sigma for Engineers and Managers: With Applied Case Studies**, CRC Press, 01<sup>st</sup> ed, United-States, 2015, P 31.

- تطوير وتحسين مهارات الموظف والروح المعنوية والرضا الوظيفي.

ويرى كل من Niu, Lau & Pecht أن منافع منهج ستة سيقما الرشيقية تشمل ما يلي<sup>1</sup>:

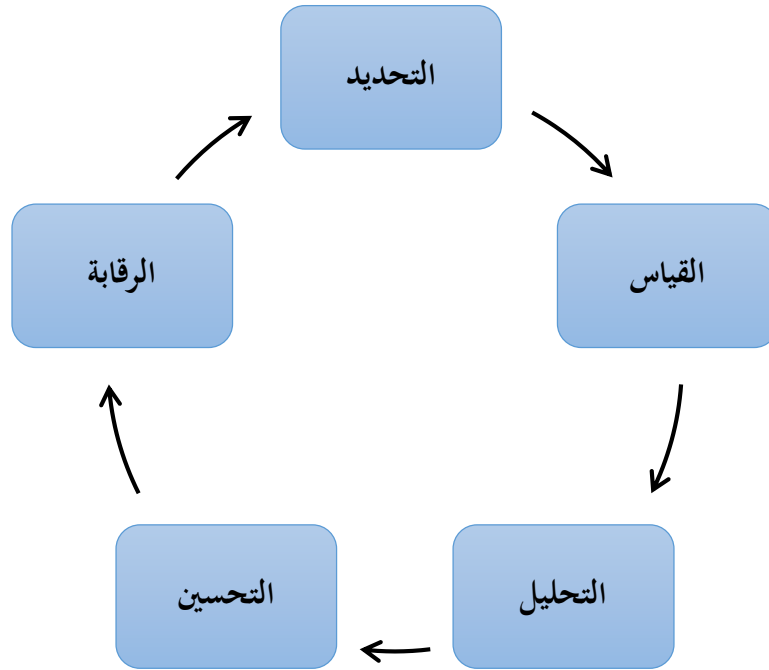
- تحسين تدفق العملية؛
- الحد من العيوب؛
- الحد من الهدر؛
- زيادة وتحسين الإنتاجية؛
- خفض المخزون؛
- بيئة عمل آمنة؛
- تحسين رضا الموظف؛
- تحسين التصميم؛
- زيادة العائد على الاستثمار.

### ثالثا: مراحل تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقية

يتم تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقية من خلال خمس مراحل متكاملة تشكل ما يعرف بنموذج DMAIC لحل المشاكل وهو اختصار للأحرف الأولى من المراحل التالية (Define, Measure, Analyze, Improve, Control)، ويعد هذا النموذج الإطار الأكثر شيوعا في تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقية كونه يتميز بالعديد من المزايا منها قياس المشكلة بدقة، إدارة المخاطر، والتحسين المستمر.

<sup>1</sup> Gang Niu, Daniel Lau, Michael Pecht, **Computer Manufacturing Management Integrating Lean Six Sigma and Prognostic Health Management**, International Journal of Performability Engineering, Vol 06, No 05, 2010, P 463.

الشكل رقم (1-8): مراحل تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة وفق نموذج DMAIC



Source: Graeme Knowles, *Six Sigma*, Graeme Knowles & Ventus Publishing APS, 01<sup>st</sup> ed, 2011, P 80.

وفيما يلي توضيح لهذه المراحل:

**1. التحديد (Define):** يتم في هذه المرحلة تحديد المشكلة المطلوب حلها، حيث تحتوي المشكلة على المتغيرات والغرض والنطاق، وخلال هذه المرحلة يستطيع مدير المشروع تحديد المشكلة الرئيسية مع فهم مخاوفها<sup>1</sup>، ويتم كذلك في هذه الخطوة تحديد احتياجات العملاء وتحديد العملية المطلوب تحسينها<sup>2</sup>.

وتستخدم في هذه المرحلة جملة من الأدوات منها:

أ. صوت العميل (**Voice of Customer**): يعرف على أنه "مصطلح يصف احتياجات ومتطلبات العميل المعلنة وغير المعلنة"<sup>3</sup>، ويمكن جمع أصوات العملاء من خلال<sup>4</sup>:

– المقابلات المباشرة: تفاعل لفظي بين شخصين أو أكثر من خلال حوار كلامي، قد يكون وجهًا لوجه أو عن طريق وسائل أخرى مثل الهاتف، الأنترنت وغيرها.

<sup>1</sup> Tariq Almuharib, *Service Quality Improvement Through Lean Management at King Khalid International Airport in Saudi Arabia*, Doctoral thesis, School of Marine Science and Engineering, University of Plymouth, England, 2014, P 18.

<sup>2</sup> محمد عبد الله عبد المقصود حسان، تطبيق أسلوب ستة سيقما لتحسين أداء أعضاء هيئة التدريس وجودة المخرجات بجامعة الجوف، ندوة حول التقويم في التعليم الجامعي: مرتكزات وتطلعات، جامعة الجوف، المملكة العربية السعودية، 09/05/2017، ص 106-107.

<sup>3</sup> سعدون حمود جثير، سارة علي سعيد العامري، أثر سماع صوت الزبون في تحقيق التفوق التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 68، 2012، ص 123.

<sup>4</sup> ويراد زواوي، إشكالية تطبيق نظام **Lean Six Sigma** في المؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليباس، الجزائر، 2014، ص 101.



## الفصل الأول.....الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيقة

- الاستبانات: هي وسيلة لجمع المعلومات من خلال مجموعة من الأسئلة المكتوبة موجهة إلى العملاء للإجابة عليها.

- مشاركة العميل ضمن فرق الجودة: بغية الاستماع إلى آرائه بشأن وسائل تحسين الجودة وطلبها لمساهمة في حل مشاكل الجودة.

ب. مخطط SIPOC: يستخدم هذا المخطط لتوضيح الأنشطة الرئيسية والفرعية في عملية الشركة مع إطار العملية، كما يتم استخدامه أيضا للمساعدة في تعريف الأطراف الحرجة في العمليات دون الخوض في تفاصيل كثيرة حتى لا تضيق الصورة الرئيسية<sup>1</sup>.

والشكل الموالي يوضح نموذجا لمخطط SIPOC:

### الشكل رقم (1-9): مخطط SIPOC

Customers من هم العملاء	Output مخرجات العملية	Process العملية	Input مدخلات العملية	Suppliers من هم الموردون
-1	-1	نقطة البدء.....	-1	-1
-2	-2	النشاطات.....	-2	-2
-3	-3	.....	-3	-3
	-4	.....		-4
		.....		
		.....		
		نقطة النهاية.....		

المصدر: فريد كورتل، الجودة والتميز في منظمات الأعمال، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الجزء الأول، ط 01، الأردن، 2011، ص 466.

يتضح من الشكل أعلاه أن كلمة SIPOC هي اختصار للعناصر التالية<sup>2</sup>:

✓ المورد (Supplier): يمثل نقطة بداية العملية، إذ يتم تسليم المواد اللازمة للتشغيل.

✓ المدخلات (Input): تمثل المادة التي يتم تشغيلها وتكون على شكل منتجات غير تامة الصنع أو معلومات.

✓ العملية (Process): عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات.

<sup>1</sup> زواوي حميدة، سياسات التدريب في المؤسسات الاقتصادية ومدى توافقها مع متطلبات تطبيق برامج الستة سيقما، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2011، ص 55.

<sup>2</sup> ناصري سمية، مرجع سبق ذكره، ص 68.

✓ المخرجات (Output): منتج يسلم للطرف التالي (العميل).

✓ العميل (Customer): الطرف الذي يتسلم مخرجات العملية الحالية.

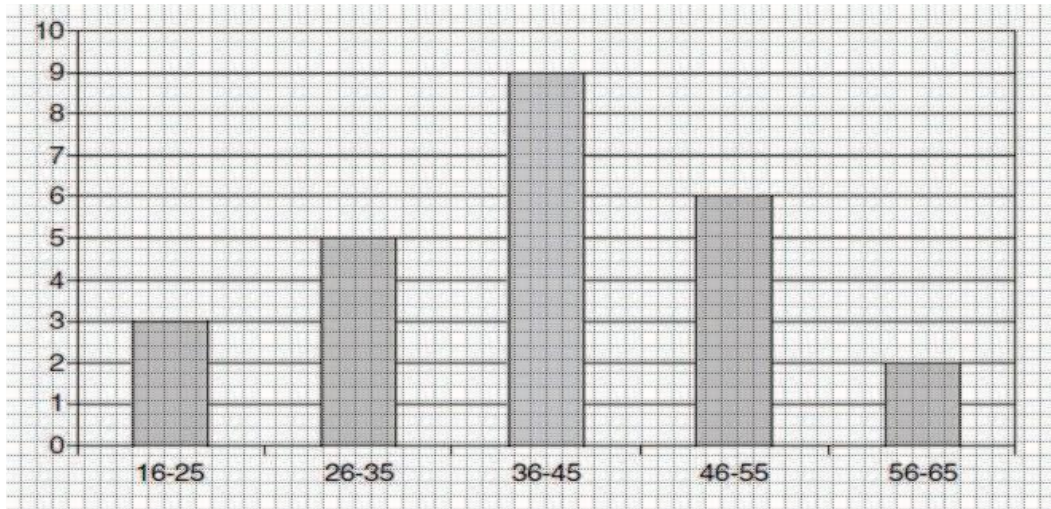
2. القياس (Measure): يتم في هذه المرحلة جمع البيانات والمعلومات لغرض فهم أسباب المشكلة ومن ثم تحديد أفضل المقاييس التي يمكن أن تستخدم لتحديد طبيعة المشكلة فضلا عن تحديد معايير الأداء، وقياس الأداء الحالي، وتحديد معدل تكرار العيوب، وتحليل التكلفة والعائد، وتحليل المكونات الرئيسية للنظام والتي تشمل على: المدخلات (وتتمثل بالمواد الأولية التي يتم إدخالها في العملية من أجل تحويلها إلى مخرجات)، العملية (وتتضمن الأنشطة والمهام التي يتم القيام بها لتحويل المدخلات إلى مخرجات)، والمخرجات (وهي الناتج النهائي للعملية)<sup>1</sup>.

والأدوات المستعان بها في هذه المرحلة هي:

أ. المدرج التكراري (Histogram): هو عبارة عن ملخص بياني يشير إلى مدى تكرار حدوث ظاهرة ما بإظهار نمط توزيعها، ويعتمد المدرج التكراري عادة على بيانات كمية ولا يصلح للبيانات الوصفية، ويستخدم هذا المدرج لتحديد الأسباب الجذرية، والتحقق من الإنجاز، وعادة ما يعطي نتائج عن الاختلافات الموجودة بين البيانات<sup>2</sup>.

والشكل الموالي يوضح مثلا على المدرج التكراري:

### الشكل رقم (1-10): المدرج التكراري



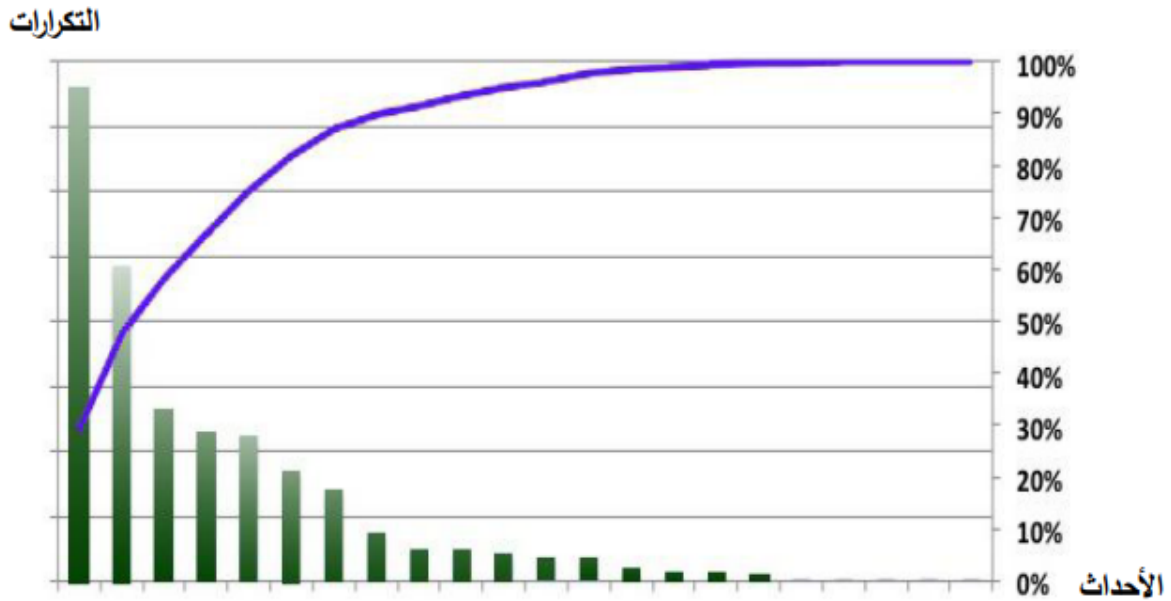
المصدر: مجدوب خيرة، تطبيق المجموعات المهمة لترتيب متطلبات الزبائن في نشر وظيفة الجودة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، الجزائر، 2015، ص 39.

<sup>1</sup> محمد صادق جبار، أمير عقيد كاظم العرداوي، كرار محمد مدلول الجنابي، دور ستة سيقما الرشيقة وإدارة التكلفة في تحسين التمايز السعري، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 2023، ص 630.

<sup>2</sup> راسم بوزان إيش، العوامل الداعمة لاستخدام ستة سيقما ودورها في تحسين جودة مخرجات خدمة الاتصالات، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2014، ص 46.

ب. مخطط باريتو (Pareto Diagram): يستخدم لتحديد أولوية حل المشاكل، إذ يساعد الإدارة في التركيز على المشاكل التي لها أهمية نسبية أكبر وحلها، ويقوم هذا المخطط على قاعدة مفادها أن 80% من المشاكل تعود إلى 20% من الأسباب ومن ثم فإن 20% من المشاكل تعود إلى 80% من الأسباب، ومهمة مخطط باريتو هي إظهار الأسباب الأكثر تكرارا لأجل لفت نظر الإدارة إليها ثم الأسباب الأقل فالأقل تكرارا<sup>1</sup>.

### الشكل رقم (1-11): مخطط باريتو



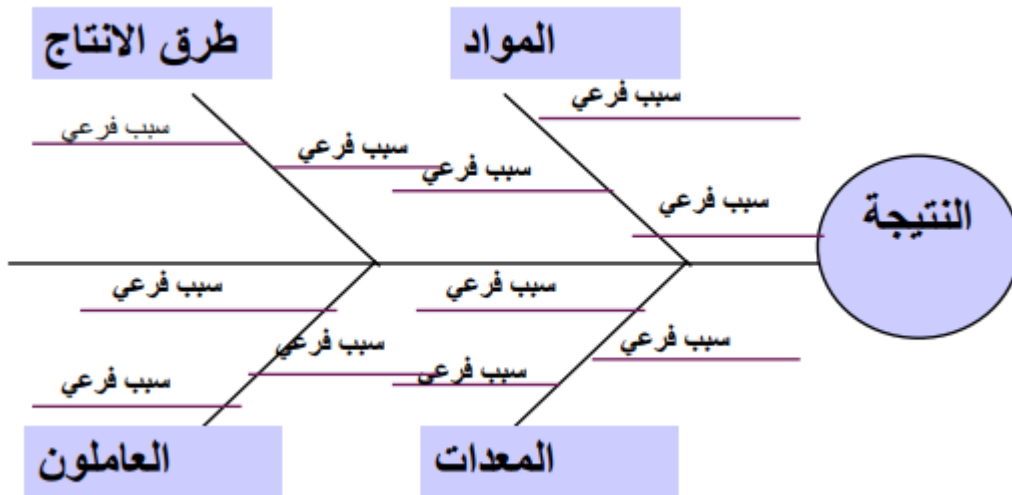
المصدر: علي هاتف عبد علي شربة، تحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية باستخدام معايير تقنية Six Sigma، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2015، ص 36.

ت. مخطط السبب والأثر (Cause and Effect Diagram): وضع من قبل الخبير الياباني إيشيكاوا عام 1950، يهدف هذا المخطط إلى تحليل مشكلة أو نتيجة يجب تصحيحها وإيجاد الأسباب الرئيسية والفرعية لها<sup>2</sup>. والشكل التالي يوضح ذلك:

<sup>1</sup> فريد كورتل، مرجع سبق ذكره، ص 472.

<sup>2</sup> فداء حامد، إدارة الجودة الشاملة: مفاهيم وتطبيقات، دار البداية ناشرون وموزعون، ط 01، الأردن، 2015، ص 60.

الشكل رقم (1-12): مخطط السبب والأثر



المصدر: فريد كورتل، الجودة والتميز في منظمات الأعمال، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الجزء الأول، ط 01، الأردن، 2011، ص 474.  
من مخطط السبب والأثر يتضح لنا أن الخطوط الأربعة المتفرعة من الخط المركزي (المواد، المعدات، طرق وأساليب التصنيع، الموظفين) تمثل الأسباب الرئيسية التي تقود إلى المشكلة، أما الخطوط المتفرعة من الخطوط الأربعة الفرعية فهي تمثل الأسباب الثانوية.

**3. التحليل (Analyze):** الغرض من هذه المرحلة هو الاستفادة من جميع البيانات والمعلومات التي تم جمعها في المرحلة السابقة واستخدامها في تحديد الأسباب الجذرية للمشكلة أو العيوب باستخدام أدوات وتقنيات علمية<sup>1</sup>.  
ومن بين الأدوات التي تستخدم في هذه المرحلة ما يلي:

أ. الارتباط والانحدار (**Correlation and Regression**): تشمل هذه الأدوات الانحدار الخطي البسيط، الانحدار المتعدد، اختبارات سطحية الإجابة، وطبيعة الروابط بين المتغيرات في العملية أو التصنيع<sup>2</sup>.

ب. تنظيم موقع العمل (**Workplace Organization**): هو أحد الأدوات الفاعلة للتحسين المستمر ويطلق عليه (5S) وهي مختصر لـ (الفرز والتنظيم، الترتيب المنهجي، تنظيف مكان العمل، التعقيم الشامل أو الصيانة، الانضباط الذاتي) والتي تعد الأساس للشركة الرشيقية الفعالة وهي خطوة النموذج الأولي باتجاه الحد من الهدر، فالمفهوم الضمني لـ 5S هو تناول الهدر ثم محاولة القضاء عليه<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ويراد زواوي، مرجع سبق ذكره، ص 93.

<sup>2</sup> خالد أحمد القصاص، مرجع سبق ذكره، ص 69.

<sup>3</sup> بسام منيب علي الطائي، إسرائ وعد الله قاسم السبعوي، دور مراكز التصنيع الرشيق في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2012، ص 309.

الشكل رقم (1-13): خطوات منهجية 5S



**Source:** Prabhakar Kaushik, Naveen Khatak, Jatin Kaloniya, **Analyzing Relevance and Performance of 5S Methodology: A Review**, International Journal of Advanced Research in Engineering and Applied Sciences, Vol 04, No 04, 2015, P 22.

ت. خريطة تدفق القيمة (**Value Stream Mapping**): تعرف على أنها "عملية بسيطة تتمثل في ملاحظة تدفقات المعلومات والمواد بشكل مباشر كما تحدث الآن في العملية وتلخيصها بشكل مرئي، من أجل تصور الحالة المستقبلية بأداء أفضل بكثير مما كانت عليه"<sup>1</sup>.

4. **التحسين (Improve)**: يتم وفق هذه المرحلة التركيز على نتائج المراحل السابقة ومن ثم تحديد الأنظمة المتعلقة بالمشكلة من أجل إيجاد حل أكثر فعالية، إذ أن مرحلتي القياس والتحليل يجب أن تتكرر من أجل التأكد بأن مرحلة التحسين قد حققت أهدافها، ومن جهة أخرى لا بد من تكرار هذه المرحلة لحين الوصول إلى حل أكثر فعالية للمشكلة<sup>2</sup>.

وتستخدم في هذه المرحلة مجموعة من الأدوات منها:

أ. **العصف الذهني (Brain Storming)**: يستخدم لتشخيص الحلول الممكنة للمشاكل وتحديد الفرص الكامنة لتحسين الجودة، وتشمل هذه الأداة مرحلتين<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> Stephen G. king, **Using Value Stream Mapping to Improve Forging Processes**, Master thesis, Sloan School of Management, Massachusetts Institute of Technology, United-States, 2004, P 14.

<sup>2</sup> محمد صادق جبار، أمير عقيد كاظم العرداوي، كرار محمد مدلول الجنابي، مرجع سبق ذكره، ص 630.

<sup>3</sup> اسماعيل إبراهيم القزاز، رامي حكمت الحديثي، عادل عبد المالك كوريل، مرجع سبق ذكره، ص 82.

- مرحلة توليد الأفكار، بحيث تعقد جلسة للعصف الذهني تطرح فيها قائمة من الآراء بهدف توليد أكبر عدد ممكن من الأفكار.

- مرحلة الإيضاح، حيث يستعرض الفريق قائمة الأفكار للتأكد من استيعابها ومن ثم تقييمها.

ب. مخطط الصلة (Affinity Diagram): يستخدم هذا المخطط لتنظيم عدد كبير من الأفكار والآراء المتعلقة بموضوع ما بصيغة مجاميع، استناداً إلى الصلة الطبيعية الموجودة فيما بينها بغية إثارة قابلية الإبداع والمشاركة التامة، ويفضل ألا يزيد عدد المجاميع على ثمانية لسهولة تنظيم الأفكار المتولدة عن العصف الذهني<sup>1</sup>.

ت. المخطط الشجري (Tree Diagram): يستخدم هذا المخطط لتوضيح العلاقات والهيكل البنوي للأفكار الذي وصل إليه الفريق من خلال العصف الذهني، كما يتم استخدامه أيضاً لربط احتياجات العملاء مع بعض المتطلبات الخاصة<sup>2</sup>.

ث. الصيانة الإنتاجية الشاملة (Total Productive Maintenance): تعرف الصيانة الإنتاجية الشاملة على أنها "مدخل نظامي لفهم وظيفة المعدات، وعلاقة المعدات بجودة المنتج، والسبب المحتمل لتكرار عطل الأجزاء الخرجة للمعدات"<sup>3</sup>، ويرى ماجد محمد صالح أنها تعتمد على مشاركة كافة الموظفين من خلال ما يعرف بـ (أنشطة المجموعة الصغيرة) التي تعرف بأنها "الأسلوب المستخدم لمعالجة وحل المشاكل من خلال البحث هيكلياً عن أصل الأسباب والقضاء عليها"<sup>4</sup>.

5. الرقابة (Control): يتم في المرحلة الأخيرة متابعة العمليات والتأكد من عدم تكرار الأخطاء مع الاستمرار بتطوير العمل وتزويد الإدارة العليا بمعلومات عن مخرجات الشركة<sup>5</sup>.

ومن أبرز الأدوات التي تستخدم في هذه المرحلة:

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 83.

<sup>2</sup> خالد أحمد القصاص، مرجع سبق ذكره، ص ص 64-65.

<sup>3</sup> Pekka Katila, A Technical Report on Applying Total Productive Maintenance - TPM Principles in the Flexible Manufacturing Systems, Lulea Technical University, 2000, PP 17-18. Available at: <http://epubl.luth.se/1402-1536/2000/23/LTU-TR-0023-SE.pdf>, on the date 03/12/2022.

<sup>4</sup> ماجد محمد صالح، التكامل بين الصيانة المنتجة الشاملة وإدارة الجودة الشاملة، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 30، العدد 89، 2008، ص 33.

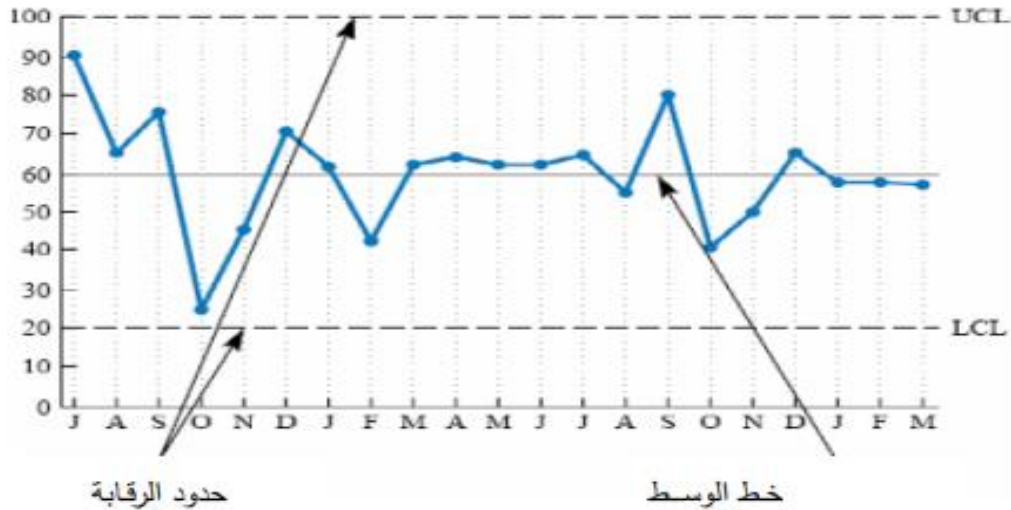
<sup>5</sup> محمد عبد العال النعيمي، Six Sigma أسلوب إحصائي متقدم للوصول إلى أقل نسبة خطأ ممكنة، المؤتمر الإحصائي العربي الثاني، ليبيا، 2-4 نوفمبر 2009، ص 10.

## الفصل الأول.....الإطار النظري لمنهج ستة سيقما الرشيقية

أ. خرائط الرقابة (Control Charts): هي عبارة عن رسم بياني يبين التغيرات والانحرافات التي تحدث في خصائص الجودة مع الزمن، بحيث يمكن من خلال هذه الخرائط التمييز بين التغيرات الطبيعية التي تعود إلى الأسباب العامة الكامنة في العملية وبين التغيرات التي تعود إلى أسباب محددة<sup>1</sup>.

ويكون شكل هذه الخرائط كالتالي:

### الشكل رقم (1-14): خرائط الرقابة



Source: Suresh Vasu, **Quality Improvement Using Six Sigma Concepts in Injection Moulding Manufacturing**, Bachelor thesis, Faculty of Manufacturing Engineering, Universiti Teknikal Malaysia Melaka, 2008, P 29.

يتضح من الشكل أعلاه أن خرائط الرقابة تحتوي على ثلاثة خطوط أساسية<sup>2</sup>:

✓ الخط الأوسط: يمثل الوسط الحسابي لمخرجات العملية؛

✓ الخط الأعلى: يمثل الحد الأعلى للرقابة؛

✓ الخط الأدنى: يمثل الحد الأدنى للرقابة.

<sup>1</sup> شرين سيد عثمان، رؤية جديدة لآليات تطبيق أدوات ونظم جودة المنتجات النسيجية وبعض المؤسسات الصناعية، مجلة العمارة والفنون والعلوم الإنسانية، العدد 13، 2019، ص 247.

<sup>2</sup> فريد كورتل، مرجع سبق ذكره، ص 477-478.

### خلاصة الفصل

بعد استعراض الخلفية النظرية لمنهج ستة سيقما الرشيقة يتضح أن ظهور هذا المنهج كان نتيجة للتغيرات السريعة في الثقافة الاستهلاكية للعملاء والمنافسة الشرسة الناجمة عن العولمة. يعد منهج ستة سيقما الرشيقة فلسفة إدارية تسعى إلى خفض التباين في العمليات بغية تحقيق 3.4 خطأ في المليون فرصة، بالإضافة إلى القضاء على كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل. ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يتم تطبيق المنهج من خلال خمس مراحل متتابعة، حيث يتم في كل مرحلة استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية لتحقيق التحسين المستمر في الأداء.



# الفصل الثاني

الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

### تمهيد

يعد التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في تحقيق الرقابة الفعالة داخل الشركات، حيث يساهم في تعزيز الكفاءة والفعالية التنظيمية من خلال النقد البناء وتقديم التوصيات اللازمة. وقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة نتيجة للطلب المتزايد على خدماته في القطاعين العام والخاص، مما أدى إلى نمو سريع في تنظيماته المهنية. وفي المقابل، تعتبر جودة التدقيق الداخلي عاملاً حاسماً في تحقيق أهداف الشركات وضمان سلامة تقاريرها المالية. فهي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بقدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية وإبداء الرأي الفني المحايد وغير المنحاز بناء على نتائج عملية التدقيق. كما أن جودة التدقيق الداخلي تساهم في تقليل المخاطر المحاسبية المتمثلة في التقارير المالية المضللة أو المزورة، والتي تعد من السمات المهمة للتدقيق.

يهدف هذا الفصل إلى استعراض الأسس النظرية والمفاهيم العلمية التي تشكل الإطار المرجعي لجودة التدقيق الداخلي. حيث سيتم تناول مفاهيم عامة حول التدقيق والتدقيق الداخلي، والتي تعتبر حجر الأساس في فهم ودراسة العلاقة بينهما. كما سيتم التطرق إلى أساسيات التدقيق الداخلي التي تدعم مفهوم جودة التدقيق الداخلي وتفسر أهميتها في تحقيق أهداف الشركات، بالإضافة إلى أساسيات جودة التدقيق الداخلي.

يتناول الفصل أيضاً الأساليب والمنهجيات العلمية المستخدمة في قياس وتقييم جودة التدقيق الداخلي.

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق والتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي حديثا مقارنة بالتدقيق الخارجي وقد لاقى قبولا كبيرا في الدول المتقدمة، في البداية اقتصر على التدقيق المالي والمحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب إن وجد، ولكن مع تطور الشركات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاقه بحيث يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات وبهذا يصبح إدارة تبادل المعلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: ماهية التدقيق

سنتناول في هذا المطلب لمحة تاريخية عن التدقيق ومفهومه ثم نتطرق إلى أهداف التدقيق وأهميته، وبعدها أنواع التدقيق.

### أولا: لمحة تاريخية عن التدقيق ومفهومه

#### 1. لمحة تاريخية عن التدقيق

تعود جذور التدقيق أو كما يطلق عليه في بعض الدول العربية (المراجعة) إلى العصور القديمة، حيث كان المدققون يُستخدمون من قبل الحكومات للتأكد من صحة الحسابات العامة ويستمعون وقتها إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها منذ أيام الحضارتين المصرية واليونانية، وهنا نجد أن كلمة تدقيق (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناها يستمع<sup>2</sup>.

ومع ظهور الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي لوكا باشيلو (Luca Paciolo) ونشرها في كتابه المعروف الذي صدر في مدينة البندقية في عام 1494 والتي ساعدت على تنظيم الحسابات، تحسنت عمليات التسجيل والتدقيق<sup>3</sup>.

في عام 1581 ظهرت أول منظمة مهنية في مجال التدقيق في فينيسيا الإيطالية إذ تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب ست سنوات تدريبية بالإضافة إلى النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبيرا في المحاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق<sup>4</sup>. وفي عام 1773

<sup>1</sup> محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، اليمن، 2014، ص 12.

<sup>2</sup> أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2015، ص 7.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 02، الأردن، 2015، ص 24.

<sup>4</sup> أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 8.

ظهرت هذه المهنة في بريطانيا وقد أصبحت مستقلة فيها عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854. وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 والذي نص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، دور كبير في زيادة الاهتمام بمهنة التدقيق وانتشارها. ثم تبعت بريطانيا كل من فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا عام 1896 وكندا عام 1902 وأستراليا عام 1904 وفنلندا عام 1911<sup>1</sup>. وعلى مستوى الدول العربية فقد كان لجمهورية مصر فضل السبق في مجال تنظيم مهنة التدقيق، إذ كانت المهنة تمارس دون تنظيم حتى عام 1909 حيث صدر القانون رقم (01) المنظم لممارسة المهنة، وقد أنشئت جمعية المحاسبين والمدققين المصرية عام 1946، ثم تحولت إلى نقابة بموجب القانون رقم (394) عام 1955<sup>2</sup>.

### 2. مفهوم التدقيق

فيما يلي بعض التعاريف المختلفة للتدقيق:

- عرف أحمد حلمي جمعة التدقيق بأنه "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات الشركة فحصاً فنياً انتقادياً محاييداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للشركة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية"<sup>3</sup>.
- يعرف التدقيق أيضاً على أنه "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة، على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضع المالية ونتائج الشركة"<sup>4</sup>.
- أما هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية فقد قدمت تعريفاً مفاده أن التدقيق هو "فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لشركة ما"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 19.

<sup>2</sup> أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004، ص 23.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 25.

<sup>4</sup> أحمد فايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>5</sup> تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- والجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) فقد عرفت التدقيق على أنه "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة وتقومها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"<sup>1</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة نجد أن التدقيق يركز على ثلاثة نقاط رئيسية تتمثل في الآتي<sup>2</sup>:

- ✓ **الفحص (Examination):** التأكد من صحة وسلامة التسجيل المحاسبي للعمليات وخلوها من العيوب.
- ✓ **التحقيق (Verification):** يقصد به إمكانية إصدار حكم على صلاحية القوائم المالية النهائية (الختامية) كتعبير سليم لأعمال الشركة عن فترة مالية معينة، وكدلالة على سلامة الوضعية المالية في نهاية تلك الفترة.
- ✓ **التقرير (Reporting):** أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى المهتمين بأعمال الشركة سواء من داخلها أو من خارجها، وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في عدالة القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي للشركة وعملياتها بصورة سليمة وعادلة.

ثانيا: أهداف وأهمية التدقيق

### 1. أهداف التدقيق

تنقسم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة<sup>3</sup>:

أ. **الأهداف التقليدية:** وتنقسم بدورها إلى:

- **أهداف رئيسية**

- التحقق من أن جميع العمليات المالية قد أثبتت طبقا للقواعد المحاسبية السليمة بهدف التأكد من صحة البيانات المحاسبية ودقتها؛
- إبداء رأي فني محايد يعتمد على أدلة وقرائن عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة هذه القوائم على نتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وعلى مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

- **أهداف ثانوية**

- اكتشاف التزوير والغش والأخطاء التي قد توجد في المستندات والسجلات والدفاتر؛

<sup>1</sup> عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (1)، جامعة العلوم والتكنولوجيا، ط 01، اليمن، 2009، ص 17.

<sup>2</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2016، ص ص 27-28.

<sup>3</sup> عصام الدين محمد متولي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

- تقليل أو منع احتمالات ارتكاب الغش والتزوير والأخطاء، وذلك عن طريق أنظمة الرقابة الداخلية؛
- استناد إدارة الشركة على الحسابات المدققة التي تعتمد عليها عند اتخاذ قراراتها كالبنوك وحملة الأسهم والدائنين وغيرهم.

ب. الأهداف الحديثة: وتتمثل في الآتي:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم؛
- تقييم النتائج بالنسبة لما كان مستهدفاً؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة بمحو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالشركة؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

### 2. أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تتجلى في كونه وسيلة تخدم أطراف كثيرة ذات مصلحة مع الشركة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد<sup>1</sup>:

- أ. إدارة الشركة: تعتمد إدارة الشركة على تقارير المدقق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من المصادقية ويزيد من نسبة الاعتماد عليها وثقة المستخدمين فيها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.
- ب. الملاك والمساهمين: إن ظهور شركات المساهمة وانفصال الإدارة عن الملاك (نظرية الوكالة) زاد من أهمية التدقيق، لذلك كانت هناك رغبة مشتركة في الحصول على تأكيدات من طرف محايد بمصادقية القوائم المالية وهو المدقق.
- ت. الدائنين والموردين: ويعتمدون على تقرير المدقق المصادق عليه للتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى الشركة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى هذه الأخيرة.

<sup>1</sup> سايح نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016، ص ص 7-8.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

ث. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: حيث تعتمد على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، عند قيامها بدراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للشركة، عند طلب هذه الأخيرة لمجموعة من التسهيلات الائتمانية مثلا.

ج. المستثمرون: ويعتمدون على القوائم المدققة عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتوجيه مدخراتهم إلى ما يحقق لهم أعلى عائد ممكن، ولكي تكون هذه القرارات والتوجيهات سليمة، يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها، وهذا انطلاقا من تقرير المدقق الذي يؤكد ذلك.

ح. الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة: حيث تعتمد على القوائم المدققة في الكثير من الأغراض منها التخطيط والرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات.

### ثالثا: أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إليه، ويمكن توضيح ذلك من خلال

الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-1): أنواع التدقيق

أنواع التدقيق		تصنيف التدقيق
تدقيق اختياري	تدقيق إلزامي	من زاوية الإلزام القانوني
هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، وبطلب من إدارة الشركة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الأطراف التي تطلب عملية التدقيق.	هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث تلتزم الشركة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.	
تدقيق اختياري	تدقيق شامل (تفصيلي)	من زاوية مدى الفحص (الاختبارات)
في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق باختيار عينة من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالشركة، ويخضعها للفحص ثم يقوم بتعميم النتائج على المجتمع الذي تم اختيار العينة منه.	هو التدقيق الذي يشمل جميع القيود والدفاتر والمستندات التي تمت خلال السنة المالية، وهذا النوع من التدقيق يلائم الشركات صغيرة الحجم.	
تدقيق نهائي	تدقيق مستمر	

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

<p>هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويتبعه المدقق عادة في الشركات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.</p>	<p>تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعية أو شهرية) أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يلائم الشركات كبيرة الحجم والتي تتعدد فيها العمليات.</p>	<p>من زاوية توقيت عملية التدقيق</p>
<p><b>تدقيق جزئي</b></p>	<p><b>تدقيق كامل</b></p>	
<p>هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من جرد المخزون.</p>	<p>هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق أية قيود على مجال ونطاق عمله، ويشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء.</p>	<p>من زاوية النطاق</p>
<p><b>تدقيق خارجي</b></p>	<p><b>تدقيق داخلي</b></p>	
<p>يقوم به طرف من خارج الشركة بقصد فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية.</p>	<p>تقوم به مصلحة داخل الشركة، لها الحرية التامة في الحكم وتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتحول لهذا النوع من التدقيق مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمله دائم باعتبارها ينفذ من قبل مصلحة دائمة بالشركة.</p>	<p>من زاوية القائم بعملية التدقيق</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص ص 16-18.

وحسب التقسيم الحديث للتدقيق، ينقسم هذا الأخير إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي<sup>1</sup>:

1. **تدقيق القوائم المالية (التدقيق الخارجي):** يهدف هذا النوع من التدقيق إلى الخروج برأي في محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول عن مدى خلو القوائم المالية من الانحرافات المادية، ويقوم المدقق بالتأكد من مدى مطابقة القوائم المالية لمعايير المحاسبة الدولية.

<sup>1</sup> علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، ط 05، الأردن، 2015، ص ص 29-30.



2. **تدقيق الالتزام (تدقيق الإذعان):** يتعلق هذا النوع من التدقيق بالحصول على أدلة وقرائن تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى التزام بعض الأنشطة المالية والتشغيلية بالقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة، والتي قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة، وعادة توجه تقارير التدقيق في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط، وقد يشتمل التقرير على ملخص بالاستنتاجات ومدى الالتزام بالقواعد أو الشروط.

3. **التدقيق التشغيلي:** يتضمن هذا النوع من التدقيق الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للشركة وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية.

### المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

سنتناول في هذا المطلب مفهوم التدقيق الداخلي والعوامل التي ساعدت على تطوره ويليه التطرق إلى أهدافه، وفي الأخير نشير إلى أنواعه.

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي والعوامل التي ساعدت على تطوره

#### 1. مفهوم التدقيق الداخلي

لقد تنوعت وتعددت التعاريف المتعلقة بالتدقيق الداخلي ويمكن إيجاز البعض منها فيما يلي:

- تعريف Robert Moeller على أن التدقيق الداخلي هو "وظيفة تقييمية مستقلة تم إنشاؤها داخل الشركة من أجل فحص وتقييم أنشطتها خدمة للشركة"<sup>1</sup>.
- كما عرفه Jacques Renard بأنه "وظيفة عالمية تطبق في جميع الشركات وفي جميع الوظائف الممارسة على مستواها"<sup>2</sup>.
- ووفقاً لـ (IFACI) فإنه "نشاط مستقل وموضوعي يعطي للشركة تأكيداً حول درجة التحكم في عملياتها، ويقدم نصائح لتحسينها، ويساهم في خلق قيمة مضافة لها، كما يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال تقييم منظم ومنهجي لعمليات إدارة المخاطر، الرقابة، والحوكمة، ويقدم اقتراحات لتعزيز كفاءتها"<sup>3</sup>.
- ومن جهته معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) قدم عدة تعاريف للتدقيق الداخلي وذلك حسب التطور التاريخي الذي شهده هذا النشاط، ويمكن توضيح أهم التعاريف التي قدمها المعهد من خلال الجدول الموالي:

<sup>1</sup> Robert Moeller, **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**, John Wiley & Sons, 07<sup>th</sup> ed, United-States, 2009, p 3.

<sup>2</sup> Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Éditions d'Organisation, 08<sup>ème</sup> ed, France, 2013, p 28.

<sup>3</sup> Élisabeth Bertin, **Audit interne: enjeux et pratiques à l'international**, Éditions d'Organisation, 01<sup>er</sup> ed, France, 2007, p 21 .

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

الجدول رقم (2-2): مساهمة معهد المدققين الداخليين في تطوير تعريف التدقيق الداخلي

السنة	مفهوم التدقيق الداخلي
1947	النشاط التقييمي المستقل الذي يتم داخل الشركة بهدف تدقيق العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كأساس لتقديم خدمات للإدارة، وبالتالي فإنه رقابة إدارية تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى.
1958	النشاط التقييمي المستقل داخل الشركة لتدقيق العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية وبناءة، فهو جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى.
1971	نشاط تقييمي مستقل داخل الشركة لتدقيق عملياتها بقصد تقديم الخدمات إلى الإدارة وهو جزء من نظام الرقابة الإدارية، يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى.
1981	نشاط تقييمي مستقل داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطتها وكخدمة لها، وهو نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة الأخرى.
1991	وظيفة تقييمية مستقلة، تنشأ داخل شركة معينة، بغرض فحص وتقييم أنشطتها لخدمة الشركة.
1998	نشاط نوعي، استشاري وموضوعي مستقل داخل الشركة مصمم لتدقيق وتحسين إنجاز أهدافها من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى.
26 جوان 1999	نشاط تأكيدي واستشاري وموضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة، والمساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنتظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على محمد لين علون، نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي، دار أسامة للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2019، ص ص 31-33.

من خلال الجدول أعلاه يمكن القول أن التعريف الأخير يعتبر أكثر شمولاً، حيث يحتوي على:

✓ الخصائص التي يتميز بها التدقيق الداخلي:

- نشاط تأكيدي؛

- نشاط استشاري؛

- نشاط موضوعي؛
- نشاط مستقل داخل الشركة.
- ✓ الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي:
- إضافة قيمة للشركة؛
- تحسين عمليات الشركة؛
- مساعدة الشركة على إنجاز أهدافها.
- ✓ نطاق التدقيق الداخلي: تقييم وتحسين فعالية:
- إدارة المخاطر؛
- الرقابة الداخلية؛
- عمليات الحوكمة.

### 2. العوامل التي ساعدت على تطور مفهوم التدقيق الداخلي

هناك الكثير من العوامل التي تضافرت وساعدت على تطور مفهوم التدقيق الداخلي نذكر منها<sup>1</sup>:

أ. **كبر حجم الشركات وتعقد عملياتها:** أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر حجم الشركات وانفصال الإدارة عن الملكية (نظرية الوكالة) مما أدى إلى عدم قدرة الإدارة من الإلمام بكافة الأشياء عن الشركة الأمر الذي استوجب استخدام أنظمة رقابة داخلية، وحتى تطمئن الإدارة على سلامة أنظمة الرقابة الداخلية كان لابد من وجود التدقيق الداخلي الذي يعمل على تقييم كفاءة وفعالية هذه الأنظمة داخل الشركة.

ب. **التأثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية:** مع كبر حجم الشركات تم إنشاء فروع كثيرة لها في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال المدقق الداخلي إلى هذه الفروع لتدقيق أعمالها وقد أطلق على هذا المدقق (المدقق المتجول) لمتابعة مدى التزام الموظفين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات الضرورية، ونجاح المدقق المتجول في أداء هذه المهام كان له أثر كبير في نشأة المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي وفي اتساع نطاقه وتزايد أهميته.

ت. **لامركزية الإدارة:** أدى كبر حجم الشركات وإنشاء فروع لها متباعدة جغرافياً إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع، وحتى تتأكد الإدارة العليا من التزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة استخدمت المدقق الداخلي في ذلك.

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص 17-19.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

فضلا عن العوامل السابقة يمكننا استعراض بعض العوامل الأخرى التي ساهمت في تطور مفهوم التدقيق

الداخلي كالاتي<sup>1</sup>:

ث. حاجة الإدارة العليا المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة: تحتاج الإدارة بصفة دورية ومستمرة إلى بيانات ومعلومات إدارية ومحاسبية دقيقة وذلك لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، وهذا يتطلب وجود نشاط التدقيق الداخلي في الشركة كي تتأكد من دقة المعلومات والبيانات وسلامتها قبل تقديمها للإدارة العليا.

ج. التطورات التكنولوجية المتقدمة: أثار الاستخدام المتزايد لتكنولوجية المعلومات مخاوف جديدة تتعلق بأمن الأصول وحمايتها وبأمن البيانات، الأمر الذي اقتضى على الشركات أن تصمم أنظمة الرقابة وتنفيذها كي تتمكن من خلالها إدارة المخاطر على نحو ملائم، إذ جعلت تلك التطورات المتقدمة دور التدقيق الداخلي أكثر أهمية بشكل واضح، ويعد التنفيذ للتدقيق الداخلي أمرا مهما في تصميم أنظمة البيانات الجديدة وتطويرها، حيث يسمح ذلك للشركات بتصميم أساليب الرقابة الداخلية في الأنظمة الجديدة بدلا من أن يتم مراقبتها بعد التصميم الفعلي، إضافة إلى ذلك مكنت التقنيات الجديدة المدقق الداخلي من أداء اختبارات التدقيق والقيام بالتحليلات بشكل أسرع وأكثر جدوى اقتصادية.

ح. الزيادة في حالات فشل الشركات وإفلاسها: نتيجة لزيادة حالات فشل الشركات وإفلاسها في الولايات المتحدة الأمريكية في الأربعينات من القرن الماضي، أجريت العديد من الدراسات والبحوث حول أسباب هذا الفشل والإفلاس، وقد خلصت هذه الدراسات إلى أن السبب هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة، أو انخفاض جودة أداء لجان التدقيق، أو غياب نشاط التدقيق الداخلي، لذا بدأ الاتجاه نحو ضرورة الاعتراف بالتدقيق الداخلي باعتباره مهنة لها مقوماتها التي تمكنها من تحقيق الغرض منها.

### ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي

الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء الإدارة على تأدية مهامهم ومسؤولياتهم بقيام المدقق الداخلي بعمليات الفحص والتقييم وإعطاء نصائح للإدارة وتعليقات حول العمليات التي تم تدقيقها، وبصفة عامة يسعى التدقيق الداخلي لتحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا، 2008، ص 104-106.

<sup>2</sup> محمد أمين علون، نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي، دار أسامة للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2019، ص 40.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

- فحص وتقييم قوة وكفاءة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى داخل الشركة، والعمل على جعلها أكثر فعالية وتكلفة معقولة؛
  - التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول الشركة من جميع أنواع الخسائر أو السرقة؛
  - الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية التي تعدها إدارة الشركة؛
  - التحقق من مدى التزام الموظفين بسياسات الشركة ومقدار تحملهم لمسئولياتهم.
- بالإضافة إلى وجود أهداف أخرى حددها المعيار الدولي رقم 610 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمتمثلة في<sup>1</sup>:
- تقييم عملية الحوكمة خلال تحقيقها لأهدافها المتعلقة بالمعايير الأخلاقية والقيم، وإدارة الأداء والمساءلة، والإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في الشركة، وفعالية التواصل بين المكلفين بالحوكمة؛
  - مساعدة الشركة على تحديد وتقييم المخاطر وتحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، والقيام بإجراءات لمساعدة الشركة في الكشف عن الاحتيال؛
  - تقييم وتدقيق أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم توصية بالتحسينات التي يمكن إجراؤها على تلك الأنظمة وتقديم تأكيدا معقولا عن عملية الرقابة؛
  - فحص العمليات المالية والتشغيلية والاعتراف بها والابلاغ عنها وتقديم الاستفسارات لبنود معينة بما في ذلك الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة والإجراءات؛
  - التأكد من اقتصادية وكفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية والمالية وغير المالية؛
  - التأكد من الامتثال للقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية، فضلا عن الامتثال لسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية.

كما يمكن إضافة أهداف أخرى تتمثل في<sup>2</sup>:

1. **هدف الحماية:** يهدف التدقيق الداخلي بالدرجة الأولى إلى حماية وخدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، وذلك عن طريق تدقيق جميع العمليات المالية في الشركة بغرض مساعدة الإدارة العليا على التوصل إلى أقصى كفاءة إنتاجية

<sup>1</sup> محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، دار عشتار الأكاديمية (IAG) للنشر والتوزيع، ط 01، العراق، 2019، ص ص 19-20.

<sup>2</sup> محمد لبن علون، مرجع سبق ذكره، ص 41.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

ممكنة من خلال التأكد من (سياسات وخطط الشركة، الإجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي، استخدام الموارد والأصول، تقييم أنشطة التشغيل).

**2. هدف البناء:** ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة، وعلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بالإضافة إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية :-

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛
- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

**3. هدف الشراكة:** من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني مع الموظفين في الشركة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء الموظفين.

**4. هدف خلق قيمة مضافة:** وهو قدرة التدقيق الداخلي على إضافة القيمة للشركة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار فيها، وأن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمرين هما:

- ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطاً مضيفاً للقيمة، إذ أن الفشل في الوصول لهذا الفهم قد يعكس الوضع ويجعله حجر عثرة في طريق تحقيق الأهداف التنظيمية؛
- النظر لنشاط التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة.

### ثالثاً: أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي إلى الأنواع الآتية:

**1. التدقيق المالي (Financial Audit):** يسمى أحياناً بتدقيق العمليات، ويعرف بأنه "الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً"<sup>1</sup>.

ويحتوي هذا النوع من التدقيق على نوعين هما<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> أحمد محمد العمري، فضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، 2006، ص 347.

<sup>2</sup> محمد أمين علون، مرجع سبق ذكره، ص 46.

أ. **التدقيق قبل الصرف:** ويعد أحد مراحل الرقابة الداخلية الذاتية التي تتطلب أن يتم تدقيق الأعمال قبل أو أثناء تنفيذها، وذلك بتكليف المدقق المالي بالشؤون المالية بتدقيق عمل الإدارات الأخرى للتحقق من سلامة الإجراءات وصحة القيود المحاسبية واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.

ب. **التدقيق بعد الصرف:** يطبق بعد تنفيذ العمليات حسب خطة مرسومة وبنسبة اختبارية (عينات) ويتم فحص هذه العمليات ليؤكد المدقق الداخلي للإدارة العليا للشركة أن العمليات تسير وفق الأسس واللوائح والأنظمة والإجراءات الموضوعة والمقررة بما يؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة.

2. **تدقيق الالتزام (Compliance Audit):** يطلق عليه تدقيق الرقابة، ويقصد به "تدقيق الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والإجراءات الموضوعة من الإدارة"<sup>1</sup>.

3. **التدقيق التشغيلي (Operational Audit):** يطلق عليه مصطلحات مرادفة كالتدقيق الإداري وتدقيق الأداء والتدقيق الوظيفي، ويعرف بأنه "الفحص والتقييم الشامل لعمليات الشركة بغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً لما كان مخطط لها ووفق السياسات والخطط المتعلقة بالأهداف، كما يتضمن أيضاً تقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة، ويجب أن يتضمن هذا النوع من التدقيق التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل واقتراح الطرق والأساليب اللازمة لزيادة الكفاءة والربحية"<sup>2</sup>.

4. **التدقيق الاجتماعي (Social Audit):** يعرف هذا النوع من التدقيق بأنه "عملية فحص في محاييد للبيانات والمعلومات والقوائم المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية للشركة بهدف التأكد من صحة ودقة تلك البيانات والمعلومات وأن تقرير الأداء الاجتماعي يعطي صورة صادقة وواضحة عن النشاط الاجتماعي للشركة"<sup>3</sup>.

5. **التدقيق البيئي (Environmental Audit):** عرفته غرفة التجارة الدولية (ICC) على أنه "أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم ومدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال رقابتها على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بهذه الأنشطة والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 22.

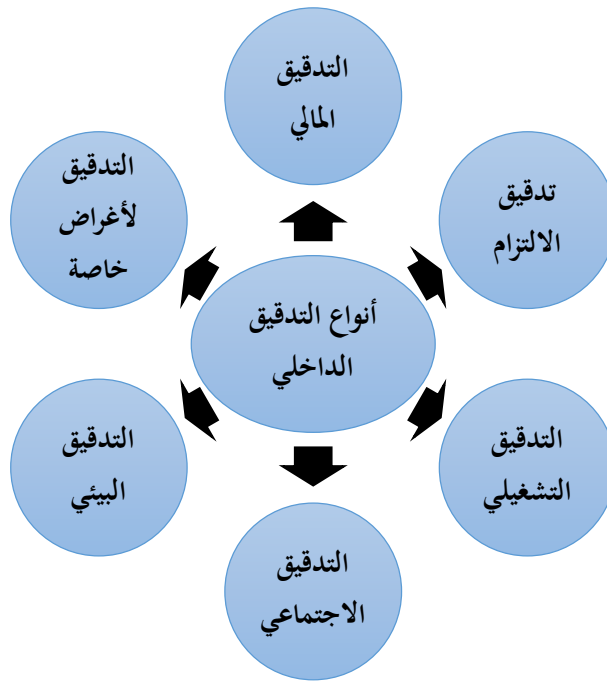
<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2010، ص ص 139-140.

<sup>3</sup> خولة حسين حمدان، جبار ياسر عبيد، دور المدقق الخارجي في التدقيق الاجتماعي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 04، 2011، ص 5.

<sup>4</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 530.

6. التدقيق لأغراض خاصة (Audit for Special Purposes): يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها، إذ أنه غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي، ويشمل هذا النوع من التدقيق عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع<sup>1</sup>. ويمكن تمثيل هذه الأنواع وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-1): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على ما سبق.

### المطلب الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

سنتطرق في هذا المطلب إلى ذكر أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ثم نتطرق إلى طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

أولاً: أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

#### 1. أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يمكن توضيح أهم أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال الجدول الموالي:

<sup>1</sup> ربا صالح عبد المجيد، أثر التدقيق الداخلي في تحسين عملية ضبط الجودة، رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2022، ص 20.



## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

الجدول رقم (2-3): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	البيان
<p><u>الهدف الرئيسي:</u> خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.</p> <p><u>الهدف الثانوي:</u> اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.</p>	<p><u>الهدف الرئيسي:</u> خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبالتالي اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية.</p>	الأهداف
شخص مهني مستقل من خارج الشركة يعين من طرف الملاك.	شخص موظف من داخل الهيكل التنظيمي للشركة يعين من طرف الإدارة.	نوعية من يقوم بالتدقيق
يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.	درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي
مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا بالشركة.	المسؤولية
يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق.	تحدد الإدارة نطاق العمل فبقدر المسؤوليات التي تعهدت بها الإدارة للمدقق الداخلي يكون نطاق عمله.	نطاق العمل
يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار السنة.	توقيت الأداء

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 02، الجزائر، 2005، ص ص 34-35.

من خلال الجدول أعلاه يمكننا استخلاص ما يلي:

✓ **التدقيق الداخلي:** نشاط يهدف إلى خدمة الإدارة من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات يقوم به شخص من داخل الشركة تعينه الإدارة وتحدد نطاق عمله.

✓ **التدقيق الخارجي:** نشاط يسعى إلى خدمة الملاك من خلال إصدار رأي في محايد عن مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية لنتائج الشركة يقوم به شخص مهني مستقل من خارج الشركة يعين من قبل الملاك.

### 2. أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يمكن حصرها فيما يلي<sup>1</sup>:

- سعي كل من المدقق الداخلي والخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية وذلك من خلال فحصه وتقييمه لتحديد نقاط القوة والضعف ومدى فعاليته؛
- يعتمد كلا المدققين على نفس التقنيات تقريبا في أداء مهامهما والتي منها خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستند ... إلخ؛
- يهتم كلا المدققين بتدقيق المعلومات المالية للعمليات التي تقوم بها الشركة، ومحاولتهما منع التلاعب بأموال الشركة والقضاء على الأخطاء وكل أشكال الغش؛
- التعاون والتنسيق بين المدققين من أجل تجنب التكرار في أعمال التدقيق والتغطية لكافة أنشطة الشركة. وهذا التعاون يتم إذا كانت هناك خلية خاصة بالتدقيق الداخلي داخل الشركة تتميز بالاستقلالية عند قيامها بعمليات الفحص والتقييم.

### ثانيا: طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

#### 1. مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يعرف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على أنه "التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعا يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على الشركة"<sup>2</sup>.

#### 2. أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تتجلى أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في عدة جوانب لعل أبرزها ما يلي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> إبراهيم منصور إبراهيم الطويل، العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة نحو الأداء المالي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر، 2022، ص ص 74-75.

<sup>2</sup> بوخروبة الغالي، ممارسات التدقيق الداخلي بتوظيف مبادئ الحوكمة في القطاع البنكي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، الجزائر، 2020، ص 263.

<sup>3</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص 97.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

---

- اطمئنان المدقق الخارجي على دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفعالية نظام التدقيق الداخلي؛
- خفض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي، إذ أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي تؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي، الأمر الذي يؤدي إلى خفض أتعاب عملية التدقيق وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل؛
- التقييم الشامل لخطر التدقيق، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة ووقت ومدى إجراءات التدقيق؛
- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها؛
- تخطيط عملية التدقيق الخارجي وتحديد طبيعة، وقت، ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.

### المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي

يلتزم المدقق الداخلي عند القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه بمجموعة مبادئ وقواعد تمثل القيم الأخلاقية لمهنة التدقيق، وبعده معايير منها ما يتعلق بالمدقق في حد ذاته ومنها ما يتعلق بالمهنة. كما يتبع المدقق منهجية منظمة تتمثل في عدة مراحل وأدوات تتناسب مع كل مرحلة.

### المطلب الأول: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

الغرض من قواعد السلوك المهني (مبادئ أخلاقيات المهنة) الموضوعية من قبل معهد المدققين الداخليين هو إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي.

تمتد هذه القواعد إلى ما وراء تعريف التدقيق الداخلي لتشمل عنصرين أساسيين هما<sup>1</sup>:

- المبادئ ذات الصلة بمهنة وممارسة التدقيق الداخلي؛
- قواعد السلوك التي تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها، وهي قواعد تعد بمثابة عامل مساعد في ترجمة المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.

### أولاً: المبادئ

تتمثل المبادئ في العناصر التالية<sup>2</sup>:

1. **النزاهة أو الاستقامة (Integrity):** فاستقامة المدقق الداخلي من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائه وأحكامه.
2. **الموضوعية (Objectivity):** على المدقق الداخلي مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العمل الذي يكون بصدد فحصه، ومراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة، وكذا مراعاة ألا يتأثر في تكوينه لآرائه أو أحكامه بمصالحه الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين.
3. **السرية (Confidentiality):** على المدقق الداخلي أن يحترم قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها أو يطلع عليها، وألا يفصح عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات.
4. **الكفاءة (Competency):** على المدقق الداخلي أن يستخدم المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي.

<sup>1</sup> معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، 2009/01/01، ص 1، متاح على الموقع: [www.theiia.org](http://www.theiia.org)، بتاريخ 2022/08/23.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 2.

### ثانياً: قواعد السلوك

بالنسبة لقواعد السلوك فإنها تعالج الجوانب التالية<sup>1</sup>:

#### 1. النزاهة أو الاستقامة (Integrity): على المدقق الداخلي:

- أن يؤدي أعماله بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية؛
- أن يلتزم بالقوانين المعمول بها مع مراعاة الإفصاح عما يتوفر له من معلومات في الحدود المتوقعة منه وفقاً للقوانين المعمول بها وأصول المهنة؛
- ألا يتعمد أن يكون طرفاً في أي نشاط غير مشروع أو يقوم بأي أفعال أو تصرفات تسيء إلى مهنة التدقيق الداخلي أو إلى الشركة التي يعمل بها أو لصالحها؛
- أن يراعي ويساهم في تحقيق الأهداف المشروعة والسليمة للشركة التي يعمل بها أو لصالحها.

#### 2. الموضوعية (Objectivity): على المدقق الداخلي:

- ألا يشارك في أي نشاط أو علاقة قد تسيء أو يفترض أن تسيء إلى تقييمه المحايد، ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح الشركة التي يعمل بها أو لصالحها؛
- ألا يقبل أي شيء من شأنه أن يسيء أو يفترض أن يسيء إلى حكمه المهني؛
- أن يفصح عن كل الحقائق المادية المعلومة له، والتي إن لم يفصح عنها قد تؤدي إلى تحريف أو تشويه تقاريره عن الأنشطة التي يدققها.

#### 3. السرية (Confidentiality): على المدقق الداخلي:

- أن يكون حذراً في استخدام وحماية المعلومات التي يحصل عليها في سياق القيام بواجباته؛
- ألا يستخدم تلك المعلومات لأي منفعة شخصية أو على أي نحو من شأنه مخالفة القوانين أو الإساءة إلى مشروعية وأخلاقية أهداف الشركة التي يعمل بها أو لصالحها.

#### 4. الكفاءة (Competency): على المدقق الداخلي:

- أن يؤدي فقط الخدمات التي لديه فيها المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة؛
- أن يؤدي خدمات التدقيق الداخلي طبقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 2-3.

- أن يعمل باستمرار على تحسين مهاراته وفعالية وجوده خدماته.

### المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

سنتناول في هذا المطلب مفهوم معايير التدقيق الداخلي، ثم نتطرق إلى معايير التدقيق الداخلي الدولية.

#### أولاً: مفهوم معايير التدقيق الداخلي

- تعريف معهد المدققين الداخليين: المعيار هو "تصريح مهني صادر عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والذي يحدد متطلبات تنفيذ مجموعة واسعة من أنشطة التدقيق الداخلي بالإضافة إلى تقييم أداء أعمال التدقيق الداخلي"<sup>1</sup>.

- معيار التدقيق: "هو أداة للحكم على مستوى الكفاءة المهنية، ودرجة الاتساق التي يصل إليها المدققون عند أدائهم لوظائفهم"<sup>2</sup>.

- معايير التدقيق الداخلي: "هي المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن يكون، وذلك وفقاً لما تم التوصل إليه"<sup>3</sup>.

#### ثانياً: معايير التدقيق الداخلي الدولية

تنقسم معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين إلى مجموعتين رئيسيتين هما<sup>4</sup>:

- **معايير الخصائص (Attribute Standards):** تحدد الخصائص الواجب توافرها في الشركات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي.

- **معايير الأداء (Performance Standards):** تتناول طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة.

وفيما يلي المعايير الرئيسية المنبثقة عن كل من المجموعتين المذكورتين أنفاً.

#### 1. بالنسبة لمعايير الخصائص

تتمثل في<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، ترجمة فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017، ص 24، متاح على الموقع: [www.theia.org](http://www.theia.org)، بتاريخ 2022/08/23.

<sup>2</sup> أحمد محمد العمري، فضل عبد الفتاح عبد المغني، مرجع سبق ذكره، ص 346.

<sup>3</sup> نفس الصفحة والمرجع السابق.

<sup>4</sup> معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، مرجع سبق ذكره، ص 1.

<sup>5</sup> المرجع السابق، ص ص 3-7.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

أ. المعيار رقم 1000 الغرض، السلطة، والمسؤولية: يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي والمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة ومعايير وتعريف التدقيق الداخلي، ويجب أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بتدقيق دوري لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

ب. المعيار رقم 1100 الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب أيضا على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.

ت. المعيار رقم 1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة: يجب إنجاز مهام التدقيق الداخلي بمهارة، مع بذل العناية المهنية اللازمة.

ث. المعيار رقم 1300 برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

### 2. بالنسبة لمعايير الأداء

تشمل<sup>1</sup>:

أ. المعيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للشركة.

ب. المعيار رقم 2100 طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والمساهمة في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر.

ت. المعيار رقم 2200 تخطيط مهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققين الداخليين بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها، ويجب أن تأخذ تلك الخطة بعين الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر الشركة بالمهمة.

ث. المعيار رقم 2300 تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

ج. المعيار رقم 2400 تبليغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهمة التدقيق.

ح. المعيار رقم 2500 مراقبة سير العمل: يجب أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم تبليغها للإدارة.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 9-19.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

خ. المعيار رقم 2600 التبليغ عن قبول المخاطر: عندما يخلص مدير التدقيق الداخلي إلى أن الإدارة العليا قد قامت بقبول مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للشركة، فإنه يجب عليه مناقشة هذه المسألة مع الإدارة العليا، وإذا ارتأى مدير التدقيق الداخلي أن المسألة لم تحل، فإنه يجب عليه تبليغها إلى مجلس الإدارة.

والشكل الموالي يلخص المعايير التي قد تم استعراضها:

### الشكل رقم (2،2): معايير التدقيق الداخلي الدولية



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على ما سبق.

### المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي

خصص هذا المطلب لعرض منهجية التدقيق الداخلي من خلال تناول مراحل التدقيق الداخلي وأدواته.

#### أولاً: مراحل مهمة التدقيق الداخلي

تمر مهمة التدقيق الداخلي بثلاث مراحل رئيسية:

1. مرحلة التحضير للمهمة: هي المرحلة الأولى في مهمة التدقيق الداخلي، وحتى يتمكن المدقق الداخلي من تنفيذ هذه المهمة لا بد أن يقوم أولاً بالتحضير الجيد لها، وذلك بالتوافق مع أهداف الشركة، وتمثل هذه المرحلة في خطوتين هما<sup>1</sup>:

أ. الأمر بالمهمة: هو عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة للشركة إلى المدققين الداخليين بهدف إعلام المسؤولين المعنيين بقيام المدققين الداخليين بمهمة التدقيق.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 65-67.



## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

ب. الدراسة والتخطيط: تعتبر هذه الخطوة ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، إذ يجب على المدقق الداخلي وضع خطة مبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة التدقيق بما يتوافق والأهداف المسطرة، ويتم تنفيذ هذه الخطوة من خلال النقاط التالية:

- **الاطلاع والفهم:** يجب على المدقق الداخلي الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تساعد على فهم الموضوع محل التدقيق.

- **خطة التقارب:** يقوم المدقق الداخلي بإعدادها بعد الاطلاع والفهم للمهمة المكلف بها ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط (الوظيفة) محل التدقيق إلى مجموعة أعمال أولية سهلة.

- **تحديد مواقع الخطر:** حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به.

- **التقرير التوجيهي:** يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي ونطاقها، ويعرض الأهداف التي يسعى المدقق الداخلي إلى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة مسبقا ضمن خطة التقارب والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، وهذا التقرير قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق التدقيق والطرف الآخر الطالب له.

2. **مرحلة تنفيذ المهمة:** بعدما ينتهي المدقق الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة التدقيق المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة، والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الاثبات بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، وتمر مرحلة تنفيذ المهمة بثلاث خطوات هي<sup>1</sup>:

أ. **اجتماع الافتتاح:** ويتم عقده في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولي النشاط محل التدقيق، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذا التهيئة الميدانية لعملية التدقيق والفحص.

ب. **برنامج التدقيق:** يسمى أيضا مخطط التنفيذ، ويقوم بتقسيم المهام بين مختلف أعضاء فريق التدقيق وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برجة الاستجابات واللقاءات، ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمله لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها، وبعد مرجعا مهما للمهام المستقبلية.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 68.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

ت. العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه الخطوة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق واعتماده من قبل مدير التدقيق، إذ يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات والمقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بهدف جمع أدلة الإثبات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات، ويجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة مهامه بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، وتعد أوراق العمل من أهم عناصر مهام التدقيق فهي التي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج وتوصيات التدقيق الناتجة عن أدلة التدقيق من أعمال التدقيق المنجزة، كما أنها تعد أدلة للمدقق للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال.

### 3. مرحلة التقرير عن المهمة: هي المرحلة الأخيرة في إنجاز مهمة التدقيق الداخلي، وتتمثل في الخطوات التالية<sup>1</sup>:

أ. التقرير الأولي للتدقيق: يتم إعداده من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل والمخالفات والانحرافات التي اكتشفها المدققين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعد أساس إعداد التقرير النهائي.

ب. حق الرد من الأشخاص المدققة أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ مهمة التدقيق والأشخاص المدققة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصل إليها مدعومة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المدققة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات.

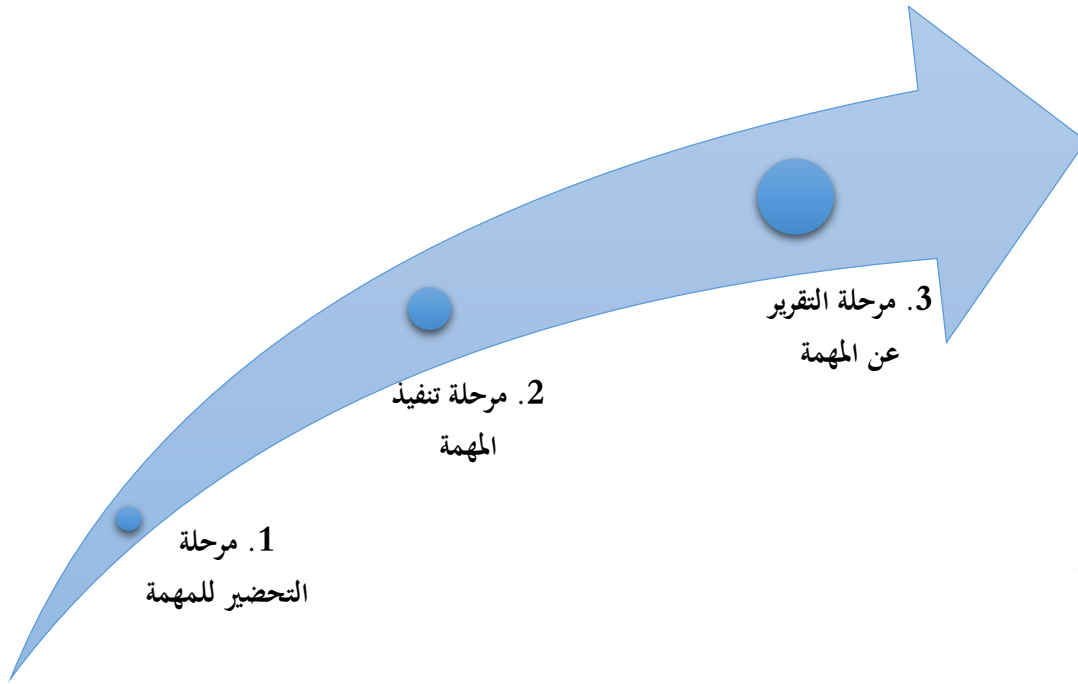
ت. التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل (الاجتماع)، يتم إعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية وإرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشاكل والاختلالات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق، ويجب أن يكون هذا التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.

ث. متابعة تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المدقق الداخلي لمجموعة من التوصيات والتصحيحات الواجب القيام بها بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات والتصحيحات، وتنتهي هذه الخطوة عند تنفيذ كل التوصيات والتصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها إدارة الشركة.

والشكل الموالي يختصر ما سبق:

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 69-70.

الشكل رقم (2-3): مراحل مهمة التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على ما سبق.

ثانيا: أدوات التدقيق الداخلي

يعتمد المدقق الداخلي عند القيام بمهمته على مجموعة من الأدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، وتنقسم هذه الأدوات إلى قسمين:

1. أدوات وصفية: وتمثل في<sup>1</sup>:

أ. المسح الإحصائي: هو أداة تسمح باختيار عينات بطريقة عشوائية من مجتمع إحصائي، تعمم نتائجها على كامل المجتمع، ويهدف المدقق الداخلي من خلال هذه الأداة إلى تحليل ظاهرة معينة أو استنتاج مدى تأثيره على النشاط محل التدقيق، وانطلاقا من النتائج فإنه يرفع ملاحظاته وتوصياته إلى الإدارة ومسؤولي الشركة لاتخاذ القرارات المناسبة.

ب. المقابلة: يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات وتستخدم بكثرة في التدقيق الداخلي وهي ليست محادثة أو استجواب، وتتلخص شروط المقابلة في الآتي:

- يجب احترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء مقابلة مع الموظف دون علم المسؤول عنه؛
- يجب إبلاغ الموظف بأهداف المهمة والأهداف المنتظرة من وراء إجراء هذه المقابلة؛

<sup>1</sup> محمد لبن علون، مرجع سبق ذكره، ص ص 57-58.

- المدقق الداخلي لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها؛
  - تلخيص مستوى المقابلة وإبلاغه للشخص محل المقابلة، والحصول على موافقته قبل الإدلاء به إلى مسؤولي الشركة.
  - ت. أدوات الإعلام الآلي: قد يلجأ المدقق الداخلي إلى تدقيق وفحص المعلومات المعالجة آلياً لذلك لابد من توافر بعض الشروط من أجل استخدام هذه الأدوات:
    - أن تكون هذه الأدوات فعالة، وتحتوي على المعلومات المراد فحصها على ألا يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات؛
    - يجب أن تكون للمدقق الداخلي مؤهلات في الإعلام الآلي، وإلا وجب الاستعانة بمختص في هذا المجال؛
    - يجب أن تكون تكلفة هذه الأدوات معقولة مقارنة بالنتائج المنتظرة منها.
  - ث. الفحوصات، التحاليل والمقاربات المختلفة: لا تعد أدوات في حد ذاتها، وإنما يلجأ إليها المدقق الداخلي من أجل التأكد من صدق معلومات يكون قد حصل عليها في فترة سابقة كفحص وجود الوثائق والبحث عن الأدلة.
2. أدوات استفهامية: وتشمل<sup>1</sup>:
- أ. الملاحظة المادية: من الممكن أن يعتمد المدقق الداخلي في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلاً في الواقع، ويتعلق الأمر ب:
- الملاحظة المادية للإجراءات؛
  - الملاحظة المادية للأصول؛
  - الملاحظة المادية للوثائق؛
  - ملاحظة التصرفات (السلوك).
- ب. السرد: يلجأ المدقق الداخلي إلى السرد لوصف النظام، ونميز بين نوعين:
- السرد الذي يقوم به الطرف الخاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق الداخلي بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق.
  - السرد الذي يقوم به المدقق الداخلي: يقوم المدقق الداخلي بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعليه أن يستغل ما قدمه لجميع الأطراف.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 59-60.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

ت. شبكة تحليل المهام: هي عبارة عن جدول يستخدم لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل الشركة ومعالجتها.

ث. الهيكل الوظيفي: يقوم المدقق الداخلي بإعداده انطلاقا من المعلومات التي حصل عليها من خلال عمليات المقابلة والملاحظة والسرود التي قام بها في بداية المهمة ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في الشركة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها.

ج. خرائط التدفق: تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها. وتهدف هذه الخرائط إلى اختبار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها، وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر<sup>1</sup>.

ح. قوائم الاستقصاء: وتسمى أيضا قوائم الاستبيان، وهي عبارة عن قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل الشركة وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك ... إلخ. يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات (نعم) أو (لا) إذ أن الإجابة بالنفي (لا) تعني احتمال وجود نقص في نظام الرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عيادي محمد لين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات الخاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 124.

<sup>2</sup> شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 115.

### المبحث الثالث: أساسيات جودة التدقيق الداخلي

حتى يقوم نشاط التدقيق الداخلي بدوره المحوري في إضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة يجب أن يؤدي بمستوى معين من الجودة، تعد جودة التدقيق الداخلي أحد أهم الوسائل التي تضمن للإدارة فعالية نظام المعلومات والرقابة الداخلية، وكذا استمرارية تدفق البيانات والمعلومات الموثوقة والمساعدة على اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: مفهوم وأهمية جودة التدقيق الداخلي

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم جودة التدقيق الداخلي وأهميتها.

### أولاً: مفهوم جودة التدقيق الداخلي

سيتم تناول مفهوم جودة التدقيق الداخلي بشكل مفصل من خلال استعراض:

#### 1. مفهوم الجودة

قبل التطرق إلى تعريف الجودة لابد لنا أن نبرز مفهومها من حيث اللغة ومن حيث الاصطلاح.

#### أ. الجودة لغة

- عرف ابن منظور في معجمه لسان العرب كلمة الجودة بأن "أصلها (جود) والجيد نقيض الرديء، وجاد الشيء جوده، وجوده أي صار جيداً، وأحدث الشيء فجاد والتجويد مثله وقد جاد جوده وأجاد أي أتى بالجيد من القول والفعل"<sup>2</sup>.

- وفي قاموس Oxford عرفت الجودة على أنها "درجة التميز أو الأفضلية"<sup>3</sup>.

#### ب. الجودة اصطلاحاً

يرجع أصل مصطلح الجودة (Quality) إلى الكلمة اليونانية (Qualitas) والتي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ودرجة الصلابة، وقدما كانت تعني الدقة والإتقان في البناء<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عماد صالح نعمة، عمر عبد الله ياسين، تأثير معايير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 50، 2020، ص 129.

<sup>2</sup> يوسف حجيم الطائي، محمد فوزي العبادي، هاشم فوزي العبادي، إدارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2008، ص 25.

<sup>3</sup> محمود حسين الوادي وآخرون، ضمان الجودة وأثره في أداء كليات الاقتصاد والعلوم الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الجزء الأول، ط 01، الأردن، 2012، ص 357.

<sup>4</sup> مدحت أبو النصر، أساسيات إدارة الجودة الشاملة TQM، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط 01، مصر، 2008، ص ص 62-63.

ت. تعاريف رواد الجودة والجمعيات والمنظمات المختصة في الجودة

- عرف Juran الجودة بأنها "ملائمة المنتج للمستخدم"<sup>1</sup>.
- أيضا عرفها Crosby على أنها "المطابقة للمتطلبات"<sup>2</sup>.
- أما Ishikawa فقد أشار إلى أنها "القابلية على إشباع رغبات وتطلعات العميل بصفة دائمة"<sup>3</sup>.
- وقدم Feigenbaum تعريفا مفاده أن الجودة "تشير لتحقيق توقعات العميل أو تجاوزها"<sup>4</sup>.
- في حين يرى Taguchi أنها "تعبير عن مقدار الخسارة التي يمكن تفاديها والتي قد يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه"<sup>5</sup>.
- وكذا المنظمة الدولية للتقييس (ISO) وفقا للمواصفة ISO9001/2000 عرفتها بأنها "الدرجة التي تشبع فيها الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقا"<sup>6</sup>.
- أما هيئة المواصفات البريطانية (BST) فقد عرفت الجودة على أنها "مجموعة صفات، وملامح، وخواص المنتج أو الخدمة بما يرضي ويشبع الاحتياجات الملحة والضرورية"<sup>7</sup>.
- كما قد عرفتها الجمعية الأمريكية لرقابة الجودة (ASQC) على أنها "مجموعة من المميزات والخصائص للمنتج أو الخدمة التي تجعلها قادرة على تلبية حاجات العملاء"<sup>8</sup>.
- والجمعية الفرنسية للمواصفات القياسية (AFNOR) فقد عرفت الجودة على أنها "قابلية منتج لإشباع رغبات العملاء الضمنية والصريحة"<sup>9</sup>.

<sup>1</sup> قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو 2000:9001، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2005، ص 20.

<sup>2</sup> Abdul Razzak Rumane, **Quality Management in Construction Projects**, CRC Press, 01<sup>st</sup> ed, United-States, 2011, P 7.

<sup>3</sup> عجراد شرحبيل، تطبيقات إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018، ص 4.

<sup>4</sup> أحمد عبد العال رشوان، مرجع سبق ذكره، ص 11.

<sup>5</sup> يوسف حجيم الطائي، محمد فوزي العبادي، هاشم فوزي العبادي، مرجع سبق ذكره، ص 26.

<sup>6</sup> بوبكر نعرو، دراسة إمكانية تبني إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2015، ص 43.

<sup>7</sup> مدحت أبو النصر، مرجع سبق ذكره، ص 63.

<sup>8</sup> صليحة رقاد، تطبيق نظام ضمان الجودة في مؤسسات التعليم العالي الجزائرية: آفاقه ومعوقاته، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2014، ص 13.

<sup>9</sup> نفس الصفحة والمرجع السابق.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

وبناء على ما سبق قام الباحث Garvin بتصنيف تعاريف الجودة في خمس مداخل رئيسية هي<sup>1</sup>:

✓ **مدخل النفوق (Transcendent Approach):** وفقا لهذا المدخل تعرف الجودة على أنها "ملائمة المنتج للاستخدام، أي قدرة أداء المنتج للاستخدام وفقا للمواصفات التي تحقق رضا العميل من خلال تقديم أفضل أداء وأدق صفات تشبع رغبات العميل"، وهذا المدخل يتفق مع تعريف Feigenbaum على أن الجودة تعني تحقيق رغبة العميل.

✓ **مدخل المنتج (Product Approach):** يعرف هذا المدخل الجودة على أنها "الدقة والقدرة على قياس الخصائص المطلوبة في المنتج والتي هي قادرة على تحقيق رغبات العميل".

✓ **مدخل المستخدم (User Approach):** بموجب هذا المدخل ينظر للجودة على أنها "ملائمة المنتج للاستخدام، أي قدرة أداء المنتج للاستخدام وفقا للمواصفات التي تحقق رضا العميل من خلال تقديم أفضل أداء وأدق صفات تشبع رغبات العميل"، وهذا المدخل يتفق مع تعريف Juran على أن الجودة تعني ملائمة المنتج للاستخدام.

✓ **مدخل التصنيع (Manufacturing Approach):** تعرف الجودة هنا على أنها "صنع منتجات خالية من النسب المعيبة من خلال مطابقتها لمواصفات التصميم المطلوبة".

✓ **مدخل القيمة (Value Approach):** يهدف هذا المدخل إلى تحقيق الجودة من خلال تحديد عناصر السعر، أي مدى إدراك العميل لقيمة المنتج الذي يرغب في الحصول عليه من خلال مقارنة خصائصه ومدى ملائمته لحاجاته مع سعر شرائه، ومتى ما تحقق ذلك للعميل فإن المنتج يصبح بنظره ذا قيمة عالية.

### 2. مفهوم جودة التدقيق الداخلي

تعددت التعاريف التي أطلقت على جودة التدقيق الداخلي، ويمكن إعطاء بعض منها فيما يلي:

- عرف De Angelo جودة التدقيق بأنها "احتمال قيام المدقق باكتشاف المخالفات والأخطاء في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه المخالفات والأخطاء"<sup>2</sup>.

- كما عرفها Palmrose على أنها "مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعدم احتواء القوائم المالية على الأخطاء"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> قاسم نايف علوان، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-22.

<sup>2</sup> Linda Elizabeth De Angelo, **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, Vol 03, No 03, 1981, P 186.

<sup>3</sup> Zoe-Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol 63, No 01, 1988, P 56.



- وفقاً لـ Copley & Doucet جودة التدقيق تعني "مدى التزام المدقق بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير"<sup>1</sup>.
- وحسب قائمة معايير التدقيق رقم 4 الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1974 فإن "جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في شركات التدقيق"<sup>2</sup>.
- جودة التدقيق من الناحية المهنية هي "قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لمعالجتها أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للشركة"، أما من الناحية الأكاديمية فهي "الالتزام بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق"<sup>3</sup>.
- جودة التدقيق الداخلي هي "الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية، وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الفعالية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن الشركة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول"<sup>4</sup>.
- جودة التدقيق الداخلي تعني "حصيلة الأنشطة والمهام والإجراءات والممارسات المهنية للمدققين من خلال الالتزام العالي بمعايير التدقيق وبالأهداف والغايات والمسؤوليات والسياسات"<sup>5</sup>.

### ثانياً: أهمية جودة التدقيق الداخلي

تتبع أهمية جودة التدقيق الداخلي من خلال المجالات التالية<sup>6</sup>:

1. **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** تعد المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير وخاصة معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية للتدقيق.

<sup>1</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 4.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 8.

<sup>3</sup> محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص 34.

<sup>4</sup> ناديا بشير بدره، التدقيق الداخلي من منظور إدارة الجودة الشاملة، المجلة العربية للجودة والتميز، المجلد 02، العدد 04، 2015، ص 115.

<sup>5</sup> بشري فاضل خضير، عمار لؤي عبد الرزاق، تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 100، 2017، ص 612.

<sup>6</sup> إسراء كاظم عبيد حسن اللهبي، صلاح نوري خلف، أتمودج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، 2013، ص 265-266.

**2. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:** تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها "الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين اتجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة"، وأكد على أن السبب الجوهرى لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، ومنه فإن تحسين جودة خدمات التدقيق هو أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات.

**3. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:** حظي هذا العنصر باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي، خاصة بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذوي الجودة المنخفضة. وهذا ما أكدته لجنة Tread Way التي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق الداخلي يزيد من اكتشاف الأخطاء ويحد من التحريف في القوائم المالية.

**4. تخفيض صراعات الوكالة:** كلما زاد التعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين كلما زادت تكلفة الوكالة، وزادت الحاجة إلى مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، على عكس الشركات التي تكون بها درجة التعارض في المصالح ضئيلة، وبالتالي تنخفض فيها تكلفة الوكالة، مما يدل على أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة التدقيق الداخلي.

**5. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:** يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدان لمفهوم حوكمة الشركات هما:

**أ. الالتزام:** إذ يكون الهدف هو التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والمكاشفة.

**ب. الأداء:** وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل للشركة والسعي إلى استغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر.

**6. أداة تنافسية جيدة:** تعد الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة ووسيلة لتنمية الحصة السوقية وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء، وفي سوق خدمات التدقيق تعد جودة التدقيق هدف كل ممارس وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق.

7. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية: يعد الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بنشاط التدقيق.

### المطلب الثاني: محددات والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي

سنتناول من خلال هذا المطلب محددات جودة التدقيق الداخلي والعوامل المؤثرة فيها على النحو الآتي:

#### أولاً: محددات جودة التدقيق الداخلي

إن قائمة معايير التدقيق رقم 65 الصادرة عن (AICPA) في عام 1991 حددت محددات جودة التدقيق

الداخلي كالآتي<sup>1</sup>:

1. الكفاءة (Competency): والتي تقاس من خلال المستوى التعليمي (المؤهل العلمي) والشهادات المهنية.
2. الموضوعية (Objectivity): والتي تقاس من خلال الأطراف التي يرفع لها تقرير التدقيق الداخلي والأطراف المسؤولة عن تعيين المدققين الداخليين.
3. جودة أداء المهام (Quality of Work Performance): والتي تقاس من خلال دقة وكفاية برامج التدقيق ونطاق التدقيق.

كما أن معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين أشارت إلى محددات جودة التدقيق الداخلي من خلال معايير الخصائص، ففي المعيار رقم 1100 أشارت إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الانتصاف بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية مهامهم، في حين أشار المعيار رقم 1110 إلى أنه على مدير التدقيق الداخلي أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته، أما المعيار رقم 1210 الذي يحمل اسم المهارة (البراعة) فقد أشار إلى أن على المدقق الداخلي امتلاك المعرفة والمهارة والكفاءة اللازمة لتأدية مهامه<sup>2</sup>.

#### ثانياً: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي

يمكن تصنيف العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي، حسب المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق

الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين إلى:

<sup>1</sup> Ghassan .F. Al Matarneh, **Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence from Jordan**, International Research Journal of Finance and Economics, No 73, 2011, p 113.

<sup>2</sup> ناديا بشير بدره، مرجع سبق ذكره، ص 117.

### 1. عوامل متعلقة بسلوك المدقق الداخلي: وقد سبق وأشرنا إليها، وتتمثل في<sup>1</sup>:

- أ. النزاهة أو الاستقامة: هي أداء مهام التدقيق بأمانة وحذر ومسؤولية، مما يجعل نشاط التدقيق الداخلي محل احترام وثقة يأخذ بآرائه وأحكامه ونتائج تقاريره.
- ب. الموضوعية: هي عدم التحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة من وراء تقييم أنشطة الشركة أو نتائج وتقارير التدقيق الداخلي، وتجنب تعارض المصالح.
- ت. السرية: هي الحفاظ على سرية المعلومات المكتسبة أثناء تأدية المهام وحمايتها، وعدم استخدامها لأغراض ومنافع شخصية تضر بأهداف ومصالح الشركة.
- ث. الكفاءة: هي استخدام المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة عند تأدية المهام، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي والعمل على التحسين المستمر لجودة الخدمة.

### 2. عوامل متعلقة بخصائص المدقق الداخلي: يمكن تلخيصها في<sup>2</sup>:

- أ. الاستقلالية: تعني التحرر من الشروط والظروف التي تهدد نشاط التدقيق الداخلي على القيام بمسؤولياته على نحو غير متحيز، ولتحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يتمتع مدير التدقيق الداخلي بإمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال علاقة التبعية المزدوجة.
- ب. المهارة: يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة للقيام بالمسؤوليات المنوطة بكل منهم، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة للقيام بمسؤولياته.
- ت. العناية المهنية اللازمة: تعني بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتمتع بمستوى معقول من التبصر والافتقار، غير أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ.
- ث. التطوير المهني المستمر: يجب على المدققين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر، وتمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد المدقق الداخلي على اكتساب الكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية التدقيق بصورة تحقق جودتها، فمن الضروري

<sup>1</sup> لخضر أوصيف، نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2017، ص 202.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص ص 202-203.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

أن يقوم المدقق الداخلي بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتيا من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال مهنة التدقيق وذلك من خلال برامج التعليم المستمر.

### 3. عوامل متعلقة بطبيعة عمل وهدف المدقق الداخلي: تتمثل في<sup>1</sup>:

- أ. تحقيق قيمة مضافة للشركة: يؤدي نشاط التدقيق الداخلي إلى إضافة قيمة للشركة عندما يقدم تأكيدات موضوعية وذات صلة، ويساهم في فعالية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
- ب. الحوكمة: تعني تقييم عمليات الحوكمة في الشركة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليبها.
- ت. إدارة المخاطر: تعني تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها.
- ث. الرقابة الداخلية: تعني الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، وتعزيز التحسين المستمر فيها.

### المطلب الثالث: رقابة وقياس جودة أداء التدقيق الداخلي

سنحاول من خلال هذا المطلب توضيح عملية رقابة جودة أداء التدقيق الداخلي وطرق قياس جودته.

#### أولا: رقابة جودة أداء التدقيق الداخلي

يقصد بجودة أداء التدقيق الداخلي تنفيذ مهامه بما يتفق مع معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ويقصد برقابة جودة الأداء العمل على ضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والسياسات المرسومة لقسم التدقيق الداخلي وكذلك برامج التدقيق المخطط لها. ولتحقيق ذلك يجب أن تكون هناك عمليات تقييم مستمرة لعمل أقسام التدقيق الداخلي وسياساتها وبرامجها. ويمكن أن يقوم برقابة الجودة إدارة مستقلة داخل قسم التدقيق الداخلي تكون مهمتها إدارة وضبط الجودة عن طريق إنشاء ومتابعة برنامج ضبط الجودة وذلك لتقييم أداء التدقيق الداخلي في مختلف الأنشطة، ويمكن أن تتم عملية رقابة الجودة من خلال<sup>2</sup>:

**1. التقييم الداخلي للتدقيق الداخلي:** ويقصد به قيام قسم التدقيق الداخلي بعمل تقييم ذاتي لأداء الموظفين به، ويمكن أن يختص بهذه المهمة إدارة خاصة داخل قسم التدقيق تقوم بعمل تقييم ذاتي للقسم عن طريق اختيار عينة من مهام التدقيق التي تم تنفيذها لمطابقتها مع المعايير والإجراءات المعتمدة للتأكد من جودة عمل التدقيق ومستوى

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 204-205.

<sup>2</sup> الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، الندوة الثانية عشرة حول سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010، ص 44.

## الفصل الثاني.....الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي

الالتزام بالسياسات المعتمدة داخل القسم ودليل التدقيق الداخلي وترفع تقريرها لمدير التدقيق، ويمكن عمل التقييم الداخلي من خلال التدقيق المستمر والتقييمات الدورية.

**2. التقييم الخارجي للتدقيق الداخلي:** ويقصد به قيام جهة خارجية بعمل تقييم للتدقيق الداخلي على فترات متباعدة، وفي هذا النوع من التقييم يدعو المسؤول الأول بالشركة أو لجنة التدقيق جهة مهنية مستقلة لعمل تقييم خارجي مستقل وإبداء الرأي عن مدى فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي بالشركة، ويجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق الخارجي عن مدى التزام المدققين الداخليين والموظفين بالدليل الذي يتبناه قسم التدقيق الداخلي بالشركة.

### ثانياً: قياس جودة التدقيق الداخلي

عدم وجود مفهوم موحد ومقبول لجودة التدقيق الداخلي من جميع الأطراف ذات المصلحة أكسبها المزيد من الغموض وجعل من الصعب إثباتها أو قياسها بصورة مباشرة وهذا ما أشار إليه كل من – Warming Rasmussen & Jensen إذ أوضحوا أن تقييم أو قياس عملية جودة التدقيق الداخلي أمراً يحتمل النقاش في جوهره ولمستخدمي القوائم المالية بشكل عام في حين أشار Francis إلى أن صعوبة قياس جودة التدقيق الداخلي تعود إلى أن المنتج الوحيد المرئي لعملية التدقيق هو (تقرير المدقق) والذي هو عبارة عن قالب عام، وأغلبية هذه التقارير التي يصدرها المدقق هي تقارير نمطية تحمل آراء غير متحفظة<sup>1</sup>.

لا يوجد اتفاق حول طرق قياس جودة التدقيق الداخلي. حيث خلصت الباحثة حوراء عبد الأمير أحمد إلى أن هناك منهجان لقياس جودة التدقيق الداخلي وهما<sup>2</sup>:

**1. قياس جودة التدقيق الداخلي بطريقة غير مباشرة (عن طريق استخدام وسائل بديلة)،** من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة التدقيق، وقد شملت الوسائل البديلة حجم مكتب التدقيق وسمعة المدقق وفترة التعاقد مع العميل وتقديم الخدمات الأخرى خلاف عملية التدقيق ونسبة معدلات الدعاوى القضائية ذات الصلة بعمل المدقق والخبرة وغيرها.

**2. قياس جودة التدقيق الداخلي بطريقة مباشرة (المنهج السلوكي)،** حيث يقوم هذا المنهج على افتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس على مخرجات عملية التدقيق مثل الأخطاء التي يرتكبها المدقق.

<sup>1</sup> فراس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 03، العدد 07، 2014، ص ص 53-54.

<sup>2</sup> حوراء عبد الأمير أحمد، أثر جودة التدقيق على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 03، 2019، ص 111.

بينما توصل الباحث عصام تركي الشاهين إلى أن هناك نموذجان رئيسيان لقياس جودة التدقيق الداخلي وهما<sup>1</sup>:

**1. نموذج الفجوة (ServQual):** هذا النموذج اقترحه Parasuraman في عام 1985 ليكون إحدى الطرق المفضلة في قياس جودة الخدمات انطلاقاً من حاجات ورضا متلقي الخدمة، ويعرف نموذج الفجوة على أنه "الفرق بين توقعات العميل والخدمة الفعلية"، ويدعى هذا الفرق بالفجوة ومن هنا سمي هذا النموذج بنموذج الفجوة، حيث أن:

$$\text{ServQual} = \text{الأداء} - \text{التوقع}$$

الأداء < التوقع ← الخدمة أكثر من مرضية.

الأداء > التوقع ← الخدمة أقل من مرضية.

**2. نموذج الأداء (ServPerf):** هذا النموذج مشتق من نموذج الفجوة، اقترحه كل من Taylor & Cronin في عام 1992 نظراً للصعوبات التي يعانيتها النموذج السابق، ويركز هذا النموذج على الأداء الفعلي للخدمة متجاهلاً توقعات العملاء، فالأداء المرتفع يدل على وجود جودة خدمة مرتفعة، حيث أن:

$$\text{ServPerf} = \text{الأداء}$$

علاوة على ذلك، هناك منهج آخر يساهم في قياس جودة التدقيق الداخلي وهو منهج ستة سيقما الرشيقة الذي تم التطرق إليه بالتفصيل في الفصل الأول.

<sup>1</sup> عصام تركي الشاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص ص 78-76.

### خلاصة الفصل

في ختام هذا الفصل المتعلق بالإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي، والذي تناول ثلاثة مباحث رئيسية، يمكن استخلاص النقاط الجوهرية التالية:

يتضح من المبحث الأول، الذي تناول المفاهيم العامة حول التدقيق والتدقيق الداخلي، أن هناك تطوراً ملحوظاً في مفهوم وأهداف التدقيق عبر الزمن. فقد انتقل التدقيق من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى دور استراتيجي في تقييم المخاطر وتحسين العمليات التشغيلية. كما أبرز هذا المبحث الفرق الجوهرية بين التدقيق الخارجي والداخلي.

أما المبحث الثاني، الذي ركز على أساسيات التدقيق الداخلي، فقد أوضح الأهمية القصوى للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. هذه المعايير تشكل الإطار المرجعي الذي يضمن جودة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي. كما سلط هذا المبحث الضوء على المهارات والكفاءات الأساسية التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي، والتي تعد حجر الأساس في تحقيق التميز المهني.

وفي المبحث الثالث، الذي تناول أساسيات جودة التدقيق الداخلي، تم تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية لجودة التدقيق الداخلي وأبعادها المختلفة. فقد أظهر هذا المبحث أن جودة التدقيق الداخلي لا تقتصر فقط على الالتزام بالمعايير المهنية، بل تمتد لتشمل القدرة على إضافة قيمة للشركة من خلال تحسين عملياتها وإدارة مخاطرها بشكل فعال.

ختاماً، يؤكد هذا الفصل على أن الإطار النظري لجودة التدقيق الداخلي هو عملية متكاملة تجمع بين الفهم العميق للمفاهيم الأساسية، والالتزام بالمعايير المهنية، والتطوير المستمر للمهارات والكفاءات. هذا الأساس العلمي يشكل نقطة انطلاق أساسية لتطوير ممارسات التدقيق الداخلي وتعزيز دورها في تحقيق أهداف الشركات وضمان استدامتها في بيئة الأعمال المعاصرة المتسمة بالتعقيد والتغير المستمر.



# الفصل الثالث

أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة  
لقياس جودة التدقيق الداخلي وتعزيز  
حوكمة شركات المساهمة

### تمهيد

تعد حوكمة الشركات (Corporate Governance) أو الإدارة الرشيدة كما يطلق عليها البعض من المفاهيم الإدارية الحديثة التي لها أهمية بالغة في تسيير الشركة وحماية مصالح الأطراف ذات الصلة بها سواء من داخلها أو من خارجها. ومن الآليات التي أثبتت الكثير من الدراسات دورها الكبير في تعزيز جودة حوكمة الشركات هو نشاط التدقيق الداخلي. كما يعتبر منهج ستة سيقما الرشيقة من الأساليب الحديثة التي تلعب دورا محوريا في تحسين جودة عمليات التدقيق الداخلي.

ومن خلال الطرح السابق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

- المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.
- المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات.
- المبحث الثالث: علاقة جودة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات، منهج ستة سيقما الرشيقة.

### المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

أضحى موضوع حوكمة الشركات محل اهتمام كبير من قبل الباحثين المهتمين بمجالات المالية والمحاسبة، وكذا من الهيئات المالية الدولية خاصة بعد انخيار بعض الشركات العالمية نتيجة للتلاعبات المالية والفساد الإداري والمحاسبي، لذلك أخذ الاهتمام بحوكمة الشركات يتزايد في السنوات الأخيرة.

### المطلب الأول: عوامل ظهور حوكمة الشركات

هناك جملة عوامل ساعدت على ظهور حوكمة الشركات منها:

#### أولاً: نظرية الوكالة

يعد الفصل بين الملكية والإدارة من العوامل الأساسية لظهور نظرية الوكالة، كما أن التوسع الكبير الذي عرفته الشركات خصوصاً في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي المتزايد، اقتضى أن توكل مسؤولية إدارتها إلى مجلس إدارة منتخب، وهذا ما ولد تعارض المصالح وظهور مشكلة الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في الشركة. فقد يستغل بعض المدراء السلطات الواسعة الممنوحة لهم في تحقيق عوائد خاصة بهم والقيام بأعمال غير أخلاقية ومنتافية مع الأسس القانونية، مثل استمالة المدققين لإعداد التقارير التي يرغب بها المدراء دون الأطراف الأخرى. هذا أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات، كما باتت الحاجة ماسة لإعادة الثقة والمصدقية لأسواق المال، وتنشيط الاستثمارات، لما تمثله من مطمح أساسي تسعى دول العالم لتحقيقه، لذا زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد من المشاكل التي قد تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة<sup>1</sup>.

#### ثانياً: الشركات المتعثرة

لعبت الشركات العالمية التي أفلست دوراً مهماً في تعزيز الاهتمام بالحوكمة إذ تبين أن أحد أهم العوامل التي دعت الشركات للاهتمام بها هو إفلاس أكبر الشركات العالمية نتيجة لعدم تطبيق الحوكمة، فقد أدت فضيحة شركة إنرون للطاقة وشركة وورلد كوم للاتصالات إلى إصدار قانون ساربانز أكسلي، كما أسفرت فضيحة شركة Maxwell الإنجليزية وبنك بارنج عن إصدار تقرير Cadbury، بالإضافة إلى ذلك ساهمت الأزمات النقدية العنيفة في دول جنوب شرق آسيا في تطبيق مبادئ مجموعة دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، 2013، ص 236.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي، حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط 01، الأردن، 2015، ص 28.

ثالثا: الأزمات المالية

ارتبطت الأزمات المالية بحوكمة الشركات ارتباطا وثيقا إذ بينت الأدبيات الاقتصادية أن أزمة الكساد الكبير وغيرها من الأزمات كانت لها علاقة بحوكمة الشركات والتي سوف نوضحها كالاتي:

1. أزمة الكساد الكبير 1929:

بدأت هذه الأزمة في الولايات المتحدة الأمريكية بسبب انهيار سوق الأسهم في بورصة نيويورك ( Wall Street ) في يوم الخميس 24 أكتوبر 1929<sup>1</sup>.

ومن بين الأسباب الأساسية لحدوث هذه الأزمة انتشار الانحرافات والممارسات غير الأخلاقية في أسواق رأس المال، كذلك الإدارة السيئة للشركات التي قام كبار التنفيذيين فيها بالتلاعب لتحقيق مصالحهم الشخصية، كما أن عدم تطبيق حوكمة الشركات وعدم الإفصاح وغياب الشفافية ساهم في هذه الأزمة<sup>2</sup>.

2. الأزمة الآسيوية 1997:

تسمى كذلك أزمة النمر الآسيوية، انطلقت من تايلاند وانتشرت سريعا إلى دول شرق آسيا مثل كوريا الجنوبية وتايوان وسنغافورة وهونغ كونغ، ثم انتقلت إلى شركاء هذه الدول التجاريين حول العالم<sup>3</sup>.  
ومن الأسباب الرئيسية لهذه الأزمة ما يلي<sup>4</sup>:

- كثرة تدفق رؤوس الأموال نحو دول جنوب شرق آسيا بسبب النمو الاقتصادي المرتفع، الاستقرار السياسي، وإلغاء أوجه الرقابة على حركة رؤوس الأموال؛
- منح القروض للقطاع الخاص دون ضمانات كافية؛
- ضعف الجهاز البنكي والمالي وفساده وعدم القدرة على تطويره، وانسحاب الحكومة من القطاع البنكي نتج عنه عدم كفاءة التخصيص المحلي للموارد الأجنبية؛

<sup>1</sup> رانيا عامر، الأزمات المالية العالمية، المجلة الاجتماعية القومية، المجلد 51، العدد 03، 2014، ص 116.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحيايلى، حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

<sup>3</sup> مصطفى عبد السلام، أثر الأزمات العالمية في الاقتصادات العربية: التضخم والطاقة والغذاء والديون، 10 ماي 2023، ص 1. متاح على الموقع: <https://www.dohainstitute.org/ar/PoliticalStudies/Pages/global-crises-and-arab-economies-inflation-energy-food-prices-and-debt.aspx>، بتاريخ 2024/06/19.

<sup>4</sup> فريد كورتل، الأزمة المالية العالمية وأثرها على الاقتصادات العربية، مؤتمر الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، جامعة الجنان، لبنان، 13-14 مارس 2009، ص 7-8.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

- حرية البنوك في الاقتراض من الأسواق العالمية بأسعار فائدة منخفضة مما أدى إلى زيادة الإنفاق؛
- تحويل الاستثمار في الأوراق المالية إلى إيداعات بالبنوك بسبب الرفع في أسعار الفائدة للحد من التحويلات من العملة الوطنية إلى العملات الأجنبية؛
- توسيع التعامل بالمشتقات المالية فتح المجال واسعا أمام المضاربات المحفوفة بالمخاطر؛
- الاعتماد في تمويل العجز في الموازنة العامة على تدفقات رؤوس الأموال الأجنبية.

### 3. الأزمة المالية العالمية 2008:

انطلقت الأزمة المالية العالمية من الولايات المتحدة الأمريكية ثم انتقلت إلى أسواق المال في أوروبا وآسيا ومنطقة الخليج العربية والدول النامية، وكان من نتائجها انهيار بنك (ليمان براذرز) أحد أكبر البنوك الاستثمارية في العالم، وكذا انهيار شركات تأمين وعقارات كبرى، كما أدت إلى إفلاس العديد من البنوك العالمية الكبرى في الولايات المتحدة وآسيا وأوروبا<sup>1</sup>.

### رابعاً: عولمة أسواق رأس المال

تعد العولمة أحد أهم مظاهر القرن الحادي والعشرين، وهي تعني تحول العالم إلى قرية صغيرة بفضل الاستخدام الواسع لوسائل الاتصال المتطورة. ونتيجة لذلك ازدادت حالات الاندماج، وتقوّت ملامح التكامل الاقتصادي العالمي من خلال التوافق على تحرير الاقتصاد وتدويله والعمل على اتباع سياسات محاسبية موحدة تضمن تسهيل حركة رؤوس الأموال وتخفيض تكلفتها، وزيادة حجم المبادلات التجارية. كل ذلك تطلب وضع قواعد موحدة تحكم إدارة الشركات يكون من شأنها ضمان قدرة الشركة الأم على مراقبة ومكاشفة أنشطة الإدارات التنفيذية في الشركات التابعة<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات

سوف نتطرق إلى مفهوم وخصائص حوكمة الشركات كما يلي:

### أولاً: مفهوم حوكمة الشركات

نبدأ بالمفهوم اللغوي لها، ثم الاصطلاحي:

<sup>1</sup> مصطفى عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 1.

<sup>2</sup> تيايبيبة رضا، مدى تأثير حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2020، ص 29.

## 1. المفهوم اللغوي

لفظ الحوكمة يتضمن العديد من المعاني منها<sup>1</sup>:

- أ. الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- ب. الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع ضوابط وقيود تتحكم في السلوك.
- ت. الاحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من تجارب سابقة.
- ث. التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

## 2. المفهوم الاصطلاحي

لقد تنوعت وتعددت التعاريف المتعلقة بحوكمة الشركات ويمكن إيجاز البعض منها فيما يلي:

تعرف شركة التمويل الدولية (IFC) حوكمة الشركات بأنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"<sup>2</sup>.

من جهتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عرفت حوكمة الشركات بأنها "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين"<sup>3</sup>.

وحسب معهد المدققين الداخليين (IIA) فإن حوكمة الشركات هي "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة"<sup>4</sup>.

أما لجنة كادبوري فتعرف حوكمة الشركات بأنها "النظام الذي عن طريقه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، فندق شيراتون، مصر، 24-26 سبتمبر 2005، ص 5.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحيايلى، حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>3</sup> إبراهيم سيد أحمد، حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال، الدار الجامعية، ط 01، مصر، 2010، ص 160.

<sup>4</sup> علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2011، ص 25.

<sup>5</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 138.

## الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

أيضا عرفها طارق عبد العال حماد بأنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"<sup>1</sup>.

أما التعريف المقدم من قبل الكاتبان Monks et Minow حوكمة الشركات هي "علاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء الشركة"<sup>2</sup>.

ومن خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن القول بأن حوكمة الشركات هي الأنظمة والقوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين الأطراف الرئيسية للحوكمة (المساهمون، مجلس الإدارة، الإدارة، أصحاب المصالح).

### ثانيا: خصائص حوكمة الشركات

تمتاز حوكمة الشركات بعدد من الخصائص وهي كالآتي<sup>3</sup>:

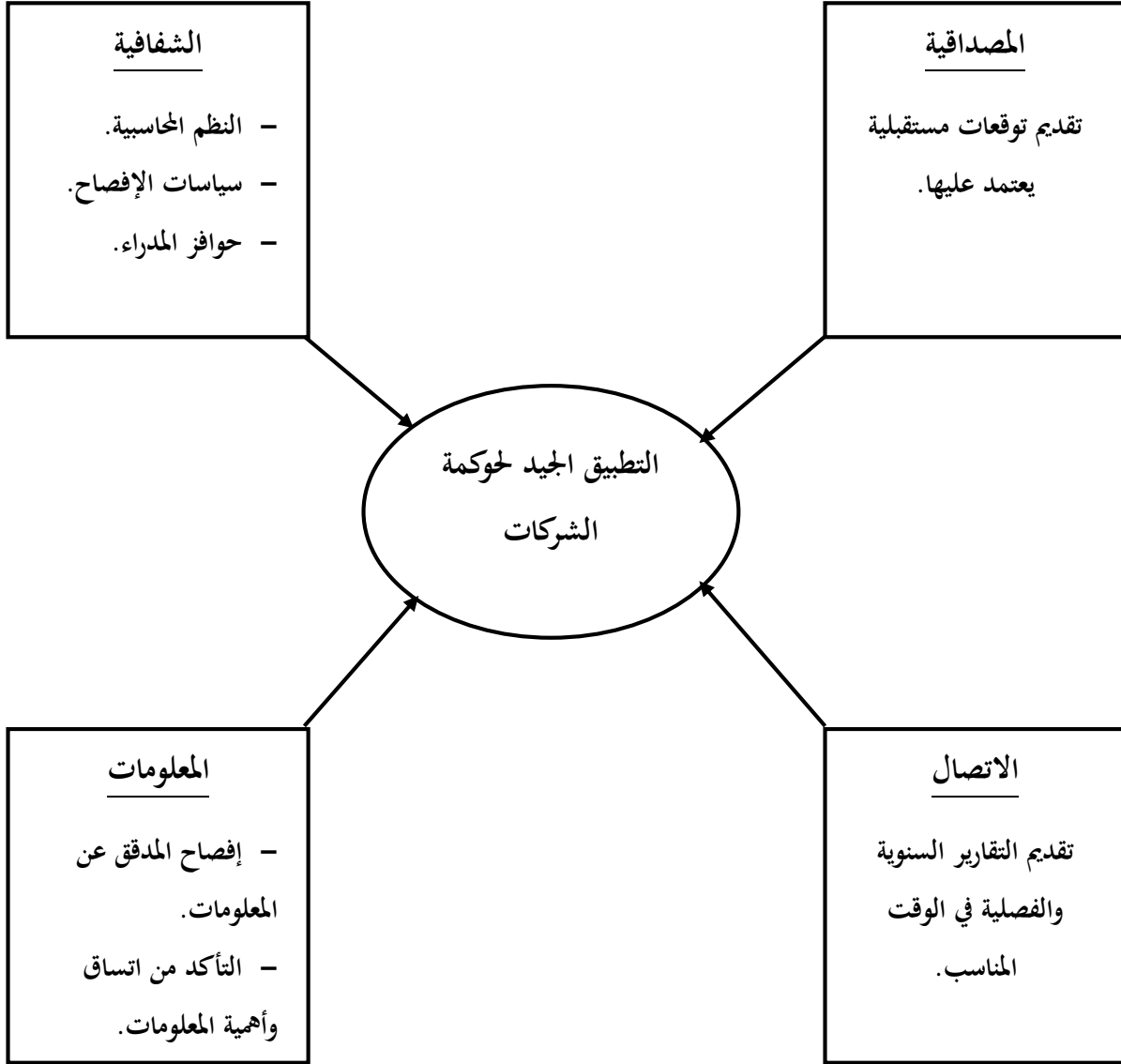
1. الانضباط (Discipline): إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
  2. الشفافية (Transparency): تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث داخل وخارج الشركة.
  3. الاستقلالية (Independence): لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.
  4. المساءلة (Accountability): إمكانية تقييم وتقدير أعمال كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
  5. المسؤولية (Responsibility): وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.
  6. العدالة (Fairness): احترام حقوق مختلف المجموعات وأصحاب المصلحة في الشركة.
  7. المسؤولية الاجتماعية (Social Responsibility): النظر إلى الشركة كمواطن جيد.
- ويمكن توضيح خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، ط 02، مصر، 2007، ص 4.

<sup>2</sup> Ziani Abdelhak, *Le Rôle de l'Audit Interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise*, Thèse de Doctorat, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Algérie, 2014, P 75.

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 4.

الشكل رقم (3-1): خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات



المصدر: سعيد سامي الحلاق، حوكمة الشركات في مجال المصارف الإسلامية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أبريل 2013، ص 727.

### المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهمية حوكمة الشركات وأهدافها.

أولاً: أهمية حوكمة الشركات

تتمثل أهمية حوكمة الشركات فيما يلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، ط 01، مصر، 2005، ص ص 58-59.



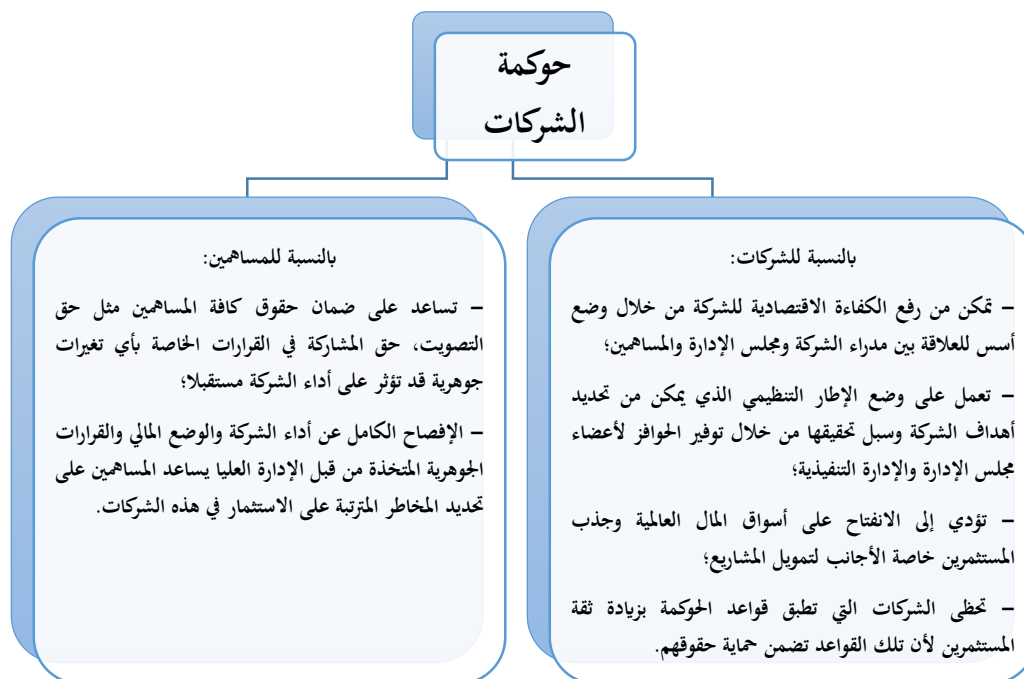
## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح بوجوده أو استمراره بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى؛
- تحقيق وضمان النزاهة والحياد والاستقامة لكافة الموظفين في الشركة بدءاً من مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيون وصولاً إلى أدنى موظف؛
- تحقيق السلامة والصحة وتفاذي وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف متعمد أو غير متعمد ومنع استمرار هذا الخطأ أو القصور؛
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها؛
- تقليل الأخطاء إلى أدنى حد ممكن باستخدام النظام الوقائي الذي يمنع حدوث مثل هذه الأخطاء؛
- تحقيق الاستفادة القصوى والفعالية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فعالية الإنفاق وربطه بالإنتاج؛
- تحقيق أعلى قدر للفعالية من المدققين الخارجيين خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيون.

ويمكن توضيح أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للشركات والمساهمين في الشكل التالي:

### الشكل رقم (3-2): أهمية حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال

العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص 28-29.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

#### ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

يمكن حصر أهداف حوكمة الشركات فيما يلي<sup>1</sup>:

- الفصل بين الملكية والإدارة وتحقيق الرقابة على الأداء؛
- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات؛
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعتها؛
- تدقيق وتعديل القوانين الحاكمة لأداء الشركات، بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى طرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلين في الجمعية العامة للشركة؛
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمدرء التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه؛
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة؛
- تمكين الشركات من الحصول على التمويل المرغوب من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب؛
- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين، والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات؛
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة في مجال الاقتصاد.

بالإضافة إلى ذلك لحوكمة الشركات أهداف أخرى أبرزها<sup>2</sup>:

- تحسين قدرة الشركات على تحقيق أهدافها وذلك من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عنها؛
- تحسين عملية صنع القرار في الشركات وذلك بزيادة إحساس المدرء بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة؛
- تحسين خاصية مصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود؛
- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع واتخاذ القرار؛
- تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات؛

<sup>1</sup> عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007، ص ص 32-33.

<sup>2</sup> هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهدي، الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010، ص ص 9-10.

الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

- زيادة قدرة الشركات على تحسين موقعها التنافسي وجذب استثمارات ورؤوس أموال أخرى؛
  - زيادة قدرة الإدارة على تحفيز الموظفين وتحسين معدلات دوران العمالة واستقرار الموظفين.
- عموماً يمكن القول بأن حوكمة الشركات تسمح بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات والفضائح المالية، وتمكن خاصة المستثمرين الماليين من الحصول على وسائل تقوم بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ استثمارية وشركات، وتؤدي إلى تعظيم الأرباح وزيادة استفادة الشركات من خلال توضيح المسؤوليات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة.

### المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات من أبرز الآليات الضرورية واللازمة لتحسين عمل الشركات وتأكيد وفائها بالتزاماتها و ضمان تحقيقها لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم<sup>1</sup>، لذا سيتم من خلال هذا المبحث التعرض إلى الأساسيات التي عن طريقها تستطيع الشركات التطبيق الفعلي للحوكمة.

#### المطلب الأول: محددات والأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

سنتناول من خلال هذا المطلب محددات حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها على النحو الآتي:

#### أولاً: محددات حوكمة الشركات

تنقسم محددات حوكمة الشركات إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

#### 1. المحددات الخارجية: تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على<sup>2</sup>:

- القوانين واللوائح المنظمة للنشاط الاقتصادي كقوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس؛
  - كفاءة القطاع المالي كالبنوك وأسواق المال في توفير التمويل اللازم للشركات؛
  - درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج؛
  - كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية كهيئة سوق المال والبورصة في إحكام الرقابة على الشركات؛
  - بعض الشركات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة كالجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للموظفين في السوق، المدققين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها؛
  - الشركات الخاصة بالمهن الحرة كمكاتب المحاماة والتدقيق والاستشارات المالية والاستثمارية.
- وتعود أهمية هذه المحددات لكون وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

<sup>1</sup> تريش حسينة، جهود دولية رائدة نحو إرساء الإطار القانوني والمؤسسي لحوكمة الشركات، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 05، 2015، ص 335.

<sup>2</sup> إبراهيم سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 162-163.

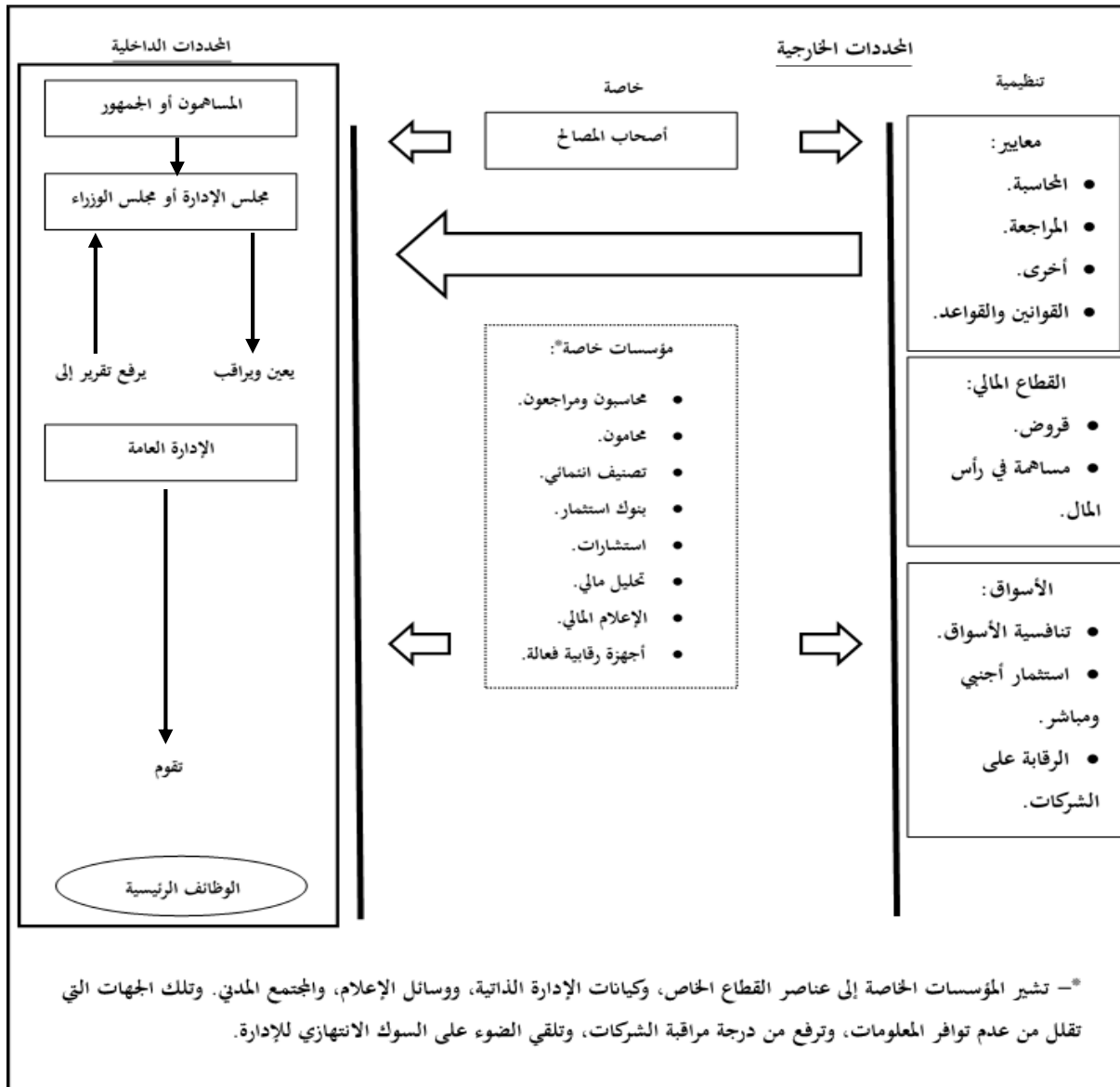
## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

2. المحددات الداخلية: تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات والمسؤوليات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها وتطبيقها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف<sup>1</sup>.

ويمكن تلخيص المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات في الشكل الموالي:

### الشكل رقم (3-3): المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات



المصدر: محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي حول عملة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012، ص 17.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 163.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

وفي الأخير تحقق حوكمة الشركات الجيدة منافع كثيرة أبرزها:

- ✓ زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني؛
- ✓ تعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار؛
- ✓ حماية حقوق صغار المستثمرين؛
- ✓ تشجيع القطاع الخاص على النمو ودعم قدراته التنافسية؛
- ✓ مساعدة الشركات في الحصول على التمويل اللازم وتحقيق الأرباح؛
- ✓ خلق فرص عمل جديدة.

#### ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتحدد مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه المبادئ، وهذه الأطراف هي<sup>1</sup>:

**1. المساهمون (Shareholders):** هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق امتلاكهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وكذلك تعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد، ولهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

**2. مجلس الإدارة (Board of Directors):** هو من يمثل المساهمين وأصحاب المصالح، ويقوم بتعيين المدراء التنفيذيين الذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

**3. الإدارة التنفيذية (Executive Management):** هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء لمجلس الإدارة، والمسؤولة أيضا عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

**4. أصحاب المصالح (Stakeholders):** هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح مع الشركة كالدائنين والموردين والعملاء والموظفين، ويجب ملاحظة أن هذه الأطراف قد تكون لديها مصالح متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون مثلا يهتمون بقدرة الشركة على السداد في حين يهتم الموظفون بقدرة الشركة على الاستمرار.

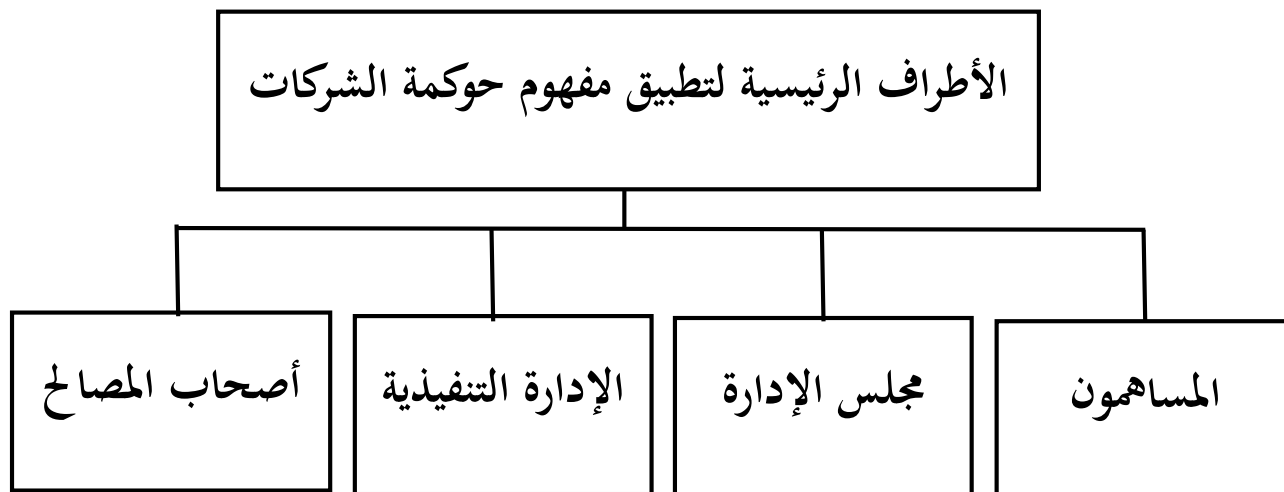
<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص 20-21.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

والشكل التالي يوضح الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

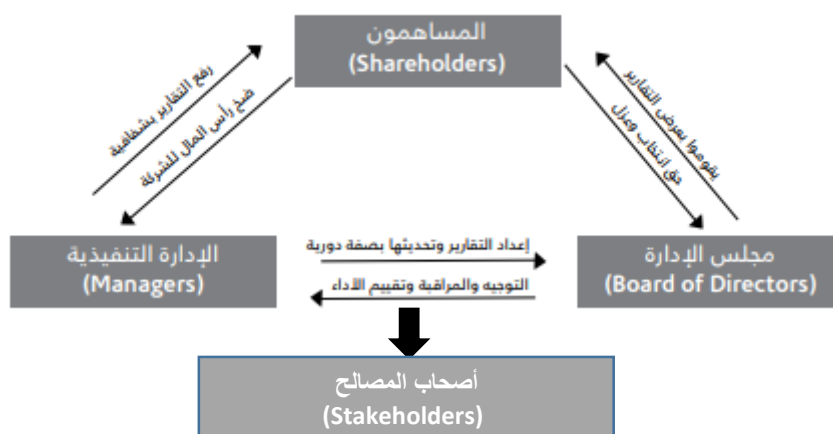
الشكل رقم (3-4): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: ناصر عبد الحميد علي، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، مركز الخبرات المهنية للإدارة (بميك)، ط 01، مصر، 2014، ص 47.

والعلاقة بين هذه الأطراف موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-5): العلاقة بين أطراف حوكمة الشركات



المصدر: مركز أبو ظبي للحوكمة، أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم، د.ت، ص 9. متاح على الموقع: <https://www.arado.org/MediaFiles/News/uploads/f7b9e5f2.pdf>، بتاريخ 2024/06/22.

### المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات فقد حرصت العديد من الشركات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه، ومن هذه الشركات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بنك التسويات الدولية ممثلا في لجنة بازل للرقابة البنكية، وشركة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي.

#### أولا: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

يتم تطبيق حوكمة الشركات وفق خمسة مبادئ خلصت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام

1999، علما بأنها أصدرت تعديلا لها عام 2004، وتمثل المبادئ بعد التعديل في<sup>1</sup>:

**1. ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات:** يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متوافقا مع أحكام القانون وأن يصيغ بوضوح توزيع المسؤوليات بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

**2. حفظ حقوق جميع المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار أعضاء مجلس الإدارة، والحصول على عائد من الأرباح، وتدقيق القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة باجتماعات الجمعية العامة.

**3. المساواة في التعامل بين جميع المساهمين:** وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين.

**4. دور أصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة:** وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على أداء الشركة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والموظفين وحملة السندات والموردين والعملاء.

**5. الإفصاح والشفافية:** يتضمن الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور المدقق الخارجي وملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

<sup>1</sup> عاشور مزريق، صورية معموري، حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص ص 8-9.



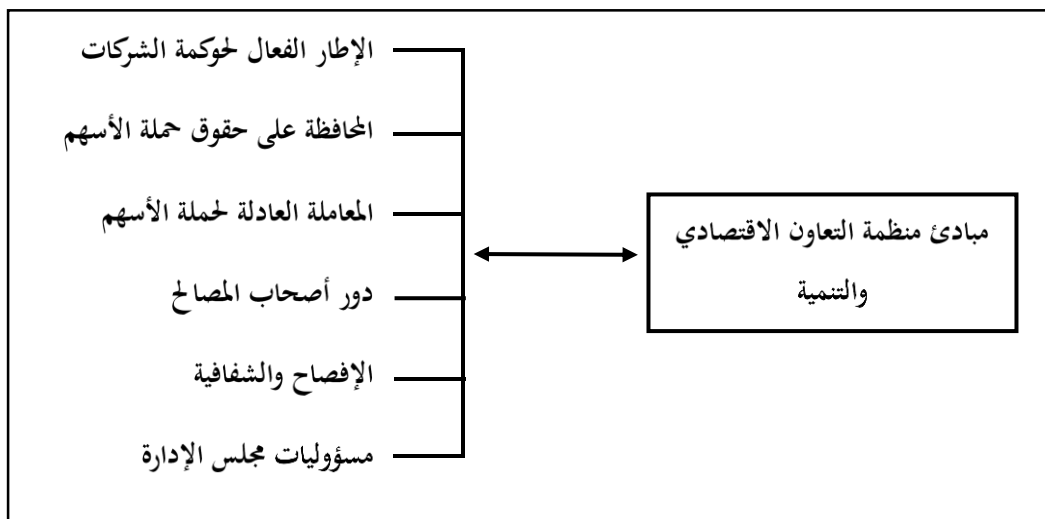
## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

6. مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة ومسؤولياته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

ويمكن تلخيص هذه المبادئ في الشكل الموالي:

#### الشكل رقم (3-6): مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية



المصدر: عبد السلام إبراهيم، فاضل عباس كريم، حوكمة الشركات ضرورة استراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 10، 2008، ص 165.

#### ثانيا: مبادئ لجنة بازل للرقابة البنكية العالمية

وضعت لجنة بازل في عام 1999 إرشادات تتعلق بالحوكمة في الشركات البنكية والمالية، تركز على النقاط

الآتية<sup>1</sup>:

- قيم الشركة وموثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المبادئ للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المبادئ؛
- استراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛
- التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد لمجلس الإدارة؛
- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا؛

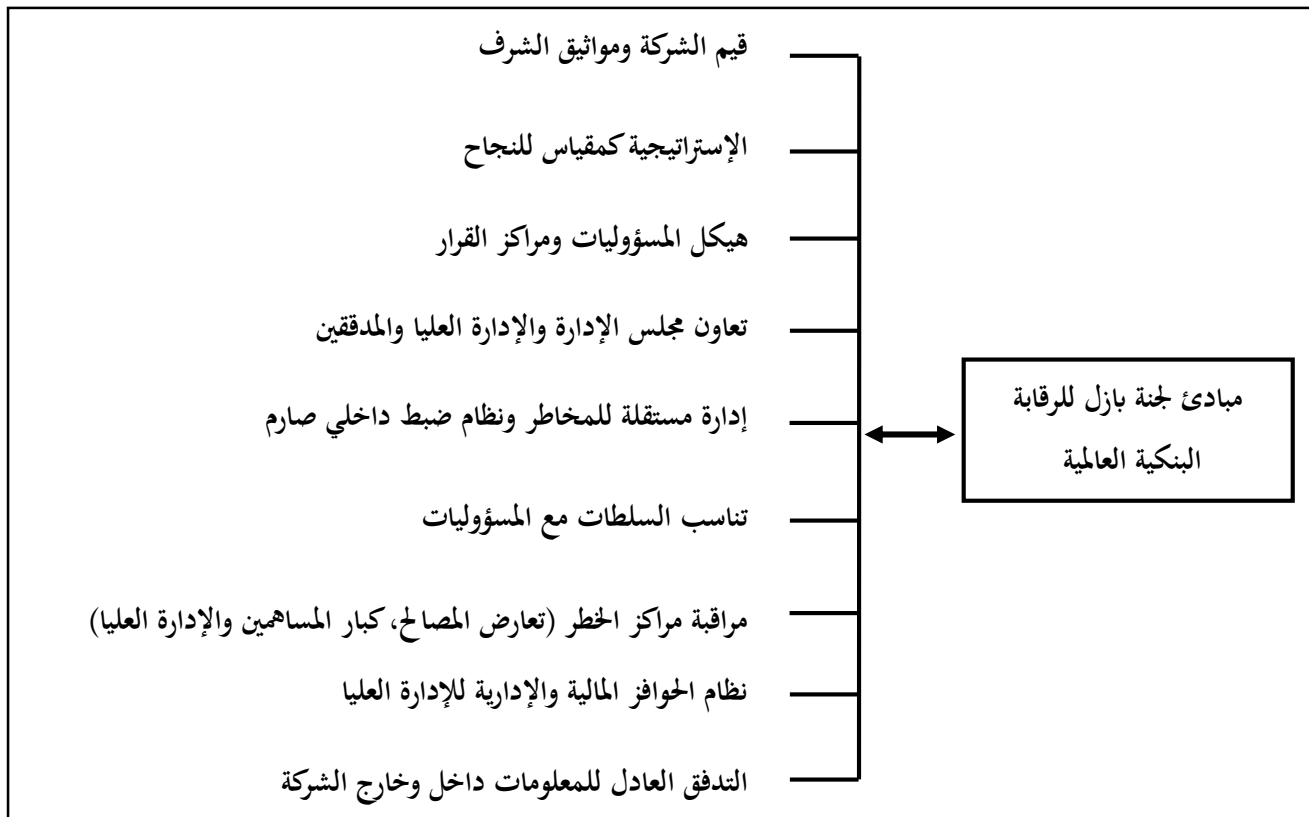
<sup>1</sup> أحمد رشيد المطيري، نحو حوكمة جديدة لمجلس إدارة شركة المساهمة الخاضعة لرقابة هيئة أسواق المال، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، المجلد 01، العدد 02، 2013، ص ص 198-199.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات؛
  - مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالبنك وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في الشركة؛
  - الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمدراء أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقية أو عناصر أخرى؛
  - تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.
- والشكل الموالي يلخص المبادئ التي قد تم استعراضها:

#### الشكل رقم (3-7): مبادئ لجنة بازل للرقابة البنكية العالمية



المصدر: عبد السلام إبراهيم، فاضل عباس كريم، حوكمة الشركات ضرورة استراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 10، 2008، ص 165.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

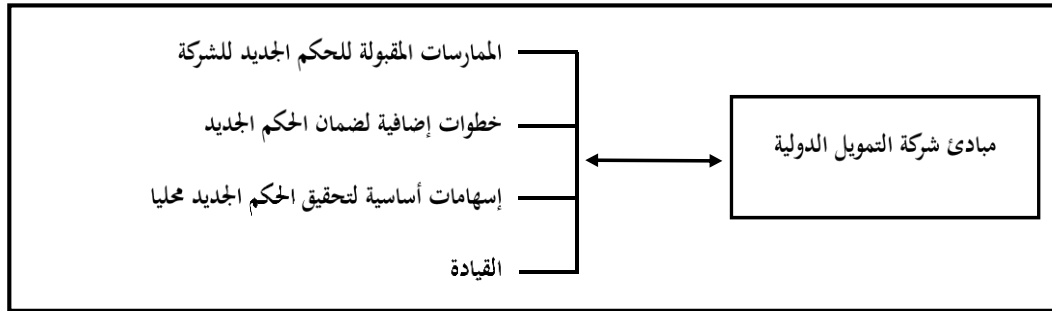
#### ثالثا: مبادئ شركة التمويل الدولية

وضعت شركة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 قواعد وأسس ومبادئ مالية وإدارية هدفها دعم الحوكمة داخل الشركات وأهم هذه الأسس ما يلي<sup>1</sup>:

- يجب أن تكون الممارسات جيدة ومقبولة للحكم الجيد؛
- إيجاد خطوات جديدة تضمن الحكم الجيد الجديد؛
- إسهامات أساسية لتطوير وتحسين الحكم الجيد محليا؛
- القيادة الجيدة.

والشكل التالي يوضح ذلك:

#### الشكل رقم (3-8): مبادئ شركة التمويل الدولية



المصدر: عبد السلام إبراهيم، فاضل عباس كرم، حوكمة الشركات ضرورة استراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 10، 2008، ص 165.

للإشارة فإن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هي الأكثر شيوعا دوليا.

#### المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات

تنقسم آليات حوكمة الشركات بصفة عامة إلى آليات داخلية وآليات خارجية:

##### أولا: الآليات الداخلية

وتتمثل في<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 37، 2012، ص 168.

<sup>2</sup> حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص ص 18-19.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

**1. مجلس الإدارة:** يعد مجلس الإدارة أفضل أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء استغلال الإدارة، من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، وحتى يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه، أهمها ما يأتي:

**أ. لجنة التدقيق:** لقد حظيت هذه اللجنة في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات الدولية والمحلية المتخصصة والباحثين، خاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد القوائم المالية وإشرافها على نشاط التدقيق الداخلي، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

**ب. لجنة المكافآت:** توصي الدراسات المتعلقة بحوكمة الشركات على ضرورة أن تشكل لجنة المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية، وتتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

**ت. لجنة التعيينات:** يجب تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من قبل الشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها تعيين أفضل المرشحين المؤهلين وتقييم مهاراتهم باستمرار، وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها.

**2. التدقيق الداخلي:** يؤدي نشاط التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية حوكمة الشركات، وذلك بتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة الشركة حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، وفي هذا السياق يرى Archambault أن التدقيق الداخلي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل حوكمة الشركات، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة القوائم المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير، وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية نشاط التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات، إذ أكدت لجنة كادبوري على

## الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير ولتحقيق هذا النشاط لأهدافه يجب أن يكون مستقل وينظم بشكل جيد ويستند إلى تشريع خاص به<sup>1</sup>.

### ثانياً: الآليات الخارجية

وتشمل:

**1. منافسة سوق المنتجات/ الخدمات وسوق العمل الإداري:** تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات الهامة لحوكمة الشركات، حيث إذا لم تقم الإدارة بأعمالها بالشكل الصحيح فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس المجال، وبالتالي تتعرض للإفلاس، إذن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهدب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني أن إدارة الشركة في حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالباً لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مدراء تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية<sup>2</sup>.

**2. السوق لأغراض السيطرة:** وهي التي تنشط كآلية لضبط أداء الإدارة والمدراء التنفيذيين عندما تفشل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، وذلك من خلال شراء مراكز ملكية الشركات الخاسرة أو الاستحواذ على الشركات ذات الأداء المنخفض مقارنة مع منافسيها ومحاولة تطوير ميزتها التنافسية، وتتألف هذه الآلية من جملة المساهمين المحتملين الذين يسعون لشراء مراكز الملكية أو الاستحواذ بقوة على الشركات ذات القيمة المنخفضة أو ذات الأداء الضعيف، وتحقيق العوائد المالية على استثماراتهم من خلال استبدال فريق الإدارة العليا المسؤول عن صياغة وتنفيذ الاستراتيجية التي قادت إلى مثل هذا الأداء الضعيف<sup>3</sup>.

**3. التدقيق الخارجي:** يمثل التدقيق الخارجي أحد الأركان المهمة المؤثرة في حوكمة الشركات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية، لذا

<sup>1</sup> بروش زين الدين، دهمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص 16.

<sup>2</sup> أنوار عباس هادي الهنداوي، حيدر صادق رحمن الصالح، آليات حوكمة الشركات ودورها في تعزيز واقع الإبلاغ عن التنمية المستدامة في العراق، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، المجلد 13، العدد 24، 2019، ص 281.

<sup>3</sup> بشري عبد الوهاب محمد حسن، دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 08، العدد 22، 2012، ص 211.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

فإن دور التدقيق الخارجي يعد جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يجد من التعارض بين المساهمين والإدارة كما أنه يجد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، لذا تركز الاهتمام على كل من<sup>1</sup>:

- استقلالية المدقق الخارجي ومدى التزامه بمعايير التدقيق المحلية والدولية وبقواعد السلوك الأخلاقي ومعايير رقابة الجودة؛

- مدى الالتزام بضوابط تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للشركة الخاضعة للتدقيق؛

- الالتزام بالتغيير الإلزامي للعمل لدى الشركة الخاضعة للتدقيق بمدة لا تتجاوز 3-5 سنوات.

**4. التشريعات والقوانين:** تؤثر هذه الآلية بشكل مباشر في عملية حوكمة الشركات، فعلى سبيل المثال قد فرض

قانون (Sarbanes-Oxly Act) متطلبات جديدة على شركات المساهمة، تتمثل في زيادة عدد أعضاء مجلس

الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد القوائم المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير

الشؤون المالية الشهادة على صحة القوائم المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق

الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي

قد تكون مضرّة بمصالح المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة، كما أنط مسؤوليّة تعيين وإعفاء المدقق

الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لعملائها بلجنة التدقيق<sup>2</sup>.

**5. الإفصاح والشفافية:** من القواعد المهمة التي تركز عليها حوكمة الشركات هي الجوانب المتعلقة بالإفصاح الكافي

وفي الوقت المناسب لكل الأمور الجوهرية المرتبطة بالشركات والتي تشمل المركز المالي والأداء والملكية، فعندما تكون

المعلومات متاحة لكل المستثمرين تصبح عمليات تقييم الاستثمار فعالة وكفؤة وتساهم بشكل دقيق في تحديد القيمة

السوقية العادلة لأسهم الشركات مما يجعل عمليات الاستثمار مبنية على قواعد وأسس سليمة ويبيدها عن عمليات

المضاربة والعمليات غير الحقيقية للاستثمار، ولقد أظهرت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن الإطار

<sup>1</sup> نفس الصفحة والمرجع السابق.

<sup>2</sup> إبراهيم العدي، حسين عبد الله، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية: سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 34، العدد 03، 2012، ص 163.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

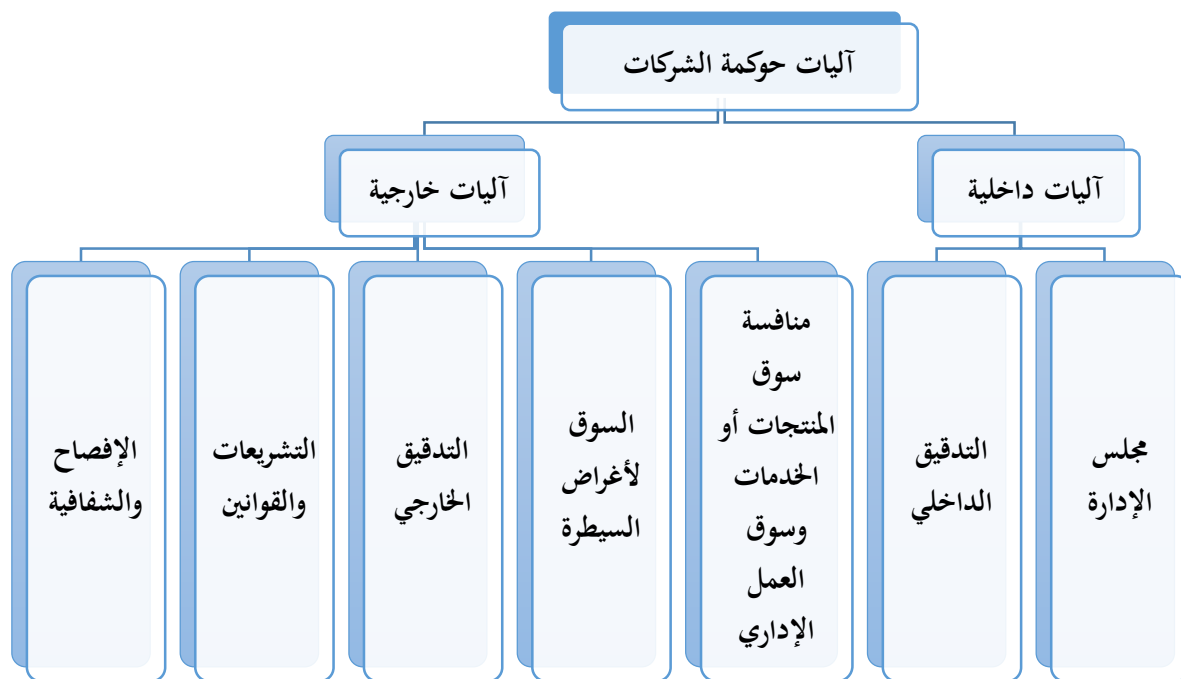
### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

القانوني والتنظيمي لحوكمة الشركات يجب أن يضمن إفصاحا صحيحا وفي الوقت المناسب حول جميع الأمور بالنسبة للشركة، بما في ذلك وضعها المالي، وأدائها، وملكيته، ويجب أن يشمل الإفصاح على<sup>1</sup>:

- النتائج التشغيلية والمالية للشركة؛
- أهداف الشركة؛
- كبار المساهمين وحقوق التصويت؛
- أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين الرئيسيين ومكافأهم؛
- عوامل المخاطرة الهامة المنظورة؛
- المواضيع الهامة المتعلقة بالموظفين وغيرهم من ذوي المصالح؛
- هياكل وسياسات التحكم.

ويمكن إيجاز الآليات السابقة في الشكل التالي:

### الشكل رقم (3-9): آليات حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على ما سبق.

<sup>1</sup> حمادي نبيل، أثر الآليات الداخلية للحوكمة على جودة المراجعة المالية في الجزائر، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 05، العدد 10، 2011، ص ص 145-146.

المبحث الثالث: علاقة جودة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات، منهج ستة سيقما الرشيقا

بعد استعراض المفاهيم المختلفة لحوكمة الشركات، سيتناول هذا المبحث دراسة العلاقة بين جودة التدقيق

الداخلي وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي ومنهج ستة سيقما الرشيقا.

**المطلب الأول: علاقة جودة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات**

يتناول هذا المطلب العلاقة الوثيقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من خلال دور المدقق

الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات، ودعم آلياتها.

**أولاً: دور جودة التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات**

يمكن توضيح دور جودة التدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

كالتالي<sup>1</sup>:

**1. تعظيم القيمة للعملاء:** يضع هذا الدور المدقق الداخلي أمام تحدي يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة

تساير التطور في مختلف مجالات العمل بالشركة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود

الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات وخدمات

الشركة إلى شريك في عملية حوكمة الشركات، وطالما أن فعالية تنفيذ مبادئ حوكمة الشركات تتوقف على كفاءة

الرقابة الداخلية في الشركة، فهنا يتضح بعد آخر لدور المدقق الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال

سعيه إلى التقييم الفعال للأنظمة الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى جودتها.

**2. تعظيم القيمة للمساهمين:** ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، وهذا يعني أن المجلس مسؤول

بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل

إليه من مهام حيث تمثل القوائم المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معياراً يتم على أساسه اتخاذ قرارات

وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمرتقبين، وهنا يتضح دور التدقيق الداخلي كعنصر فعال في ضمان دقة

ونزاهة القوائم المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات

المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ومما يدعم الدور الذي يؤديه فريق التدقيق الداخلي وجوده في

موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالشركة، حيث تساعده هذه الميزة على تدقيق القوائم المالية والتقرير عنها

<sup>1</sup> محمد أحمد كاسب خليفة، حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي، مصر، 2020، ص ص 283-285.



### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

بشكل أكثر تفصيلا من المدقق الخارجي مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والإجراءات المطبقة في الشركة.

**3. تعظيم القيمة لأصحاب المصالح:** يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والاتحادات النقابية والمجتمع المحيط، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات، فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة والمتأثرة بنشاطها، ولا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضا التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور التدقيق الداخلي حيث يمكنه من خلال التقييم الذاتي لأنظمة الرقابة الداخلية، ومساهمتها في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة والرفع من مستوى كفاءة وجودة عمليات الشركة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

#### ثانيا: دور جودة التدقيق الداخلي في دعم آليات حوكمة الشركات

يمكن إبراز دور جودة التدقيق الداخلي في دعم آليات حوكمة الشركات كما يلي:

**1. علاقة جودة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة:** يعمل مجلس الإدارة على توفير الدعم لنشاط التدقيق الداخلي من خلال إنشاء لجنة تدقيق تابعة لمجلس الإدارة، والتي تدعم قوة واستقلالية ومصداقية نشاط التدقيق الداخلي، مما يسمح له بأداء مهامه بكفاءة بالإضافة إلى الاختيار المناسب لفريق عمل التدقيق الداخلي من حيث الخبرات والمهارات اللازمة، والعمل على تحسين أدائهم من خلال القيام بتدريب دوري لهم<sup>1</sup>.

ويمكن إيجاز العلاقة بين مجلس الإدارة وجودة التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات في التالي<sup>2</sup>:

- ينبغي وجود نشاط التدقيق الداخلي في الشركة يحظى باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا؛
- يجب أن يتاح لنشاط التدقيق الداخلي اتصال مستمر برئيس مجلس الإدارة ولجنة التدقيق؛
- يجب على مجلس الإدارة تحديد سلطة وغرض ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي؛

<sup>1</sup> أوسعيد نيسة، دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، الجزائر، 2021، ص 197.

<sup>2</sup> عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015، ص 129.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

– يجب على مجلس الإدارة أن يعيد النظر سنويا في نطاق عمل نشاط التدقيق الداخلي وبيان مدى سلطاته والموارد المتاحة له؛

– يجب على مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أن يضمنوا الفصل بين نشاطي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لضمان الاستقلالية؛

– يقدم نشاط التدقيق الداخلي تأكيدا مستقلا وموضوعيا لمجلس الإدارة عن مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والأنشطة الأخرى بالشركة.

**2. علاقة جودة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق:** تعد لجنة التدقيق أحد الضوابط الأساسية التي تمنع حدوث الأخطاء نظرا لصلتها الوثيقة مع المدققين ومجلس الإدارة، وقد أشارت معظم الدراسات والتقارير المتعلقة بحوكمة الشركات إلى ضرورة وجود لجنة تدقيق في كل شركة فهي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتضمن جودة التقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية، كما أن وجود لجنة تدقيق في الشركة يقلل من الممارسات المالية غير المشروعة، كما يسهم الإعلان عن تشكيل لجنة تدقيق في تنشيط حركة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية<sup>1</sup>.  
وتكمن العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة التدقيق الداخلي في إسناد مهمة تقييم نشاط التدقيق الداخلي للجنة التدقيق، وذلك من خلال<sup>2</sup>:

– الاهتمام بالكفاءات الموجودة داخل الشركة المشرفة على نشاط التدقيق الداخلي.

– الاهتمام بفعالية التدقيق الداخلي وقدرته على تحقيق أهدافه من خلال دراسة:

■ قدرة النشاط على التخطيط لنشاطاته؛

■ قدرة النشاط على تنفيذ الخطة.

– جودة تقارير التدقيق المعتمدة للمديرية العامة.

– القدرة على تقديم الحلول والاقتراحات المناسبة.

– التنظيم المعمول به والمتعلق بتسيير نشاط التدقيق الداخلي مثل:

<sup>1</sup> براهمة كتر، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014، ص 102.

<sup>2</sup> عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 127.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

- وجود ميثاق للتدقيق الداخلي؛
- توفر عنصر الاستقلالية فيما يخص علاقة التدقيق الداخلي بباقي الأطراف؛
- وجود نظام للتوثيق يسمح بتوفير الحجج والبراهين اللازمة والخاصة بالاستنتاجات التي توصل إليها التدقيق الداخلي.

**3. علاقة جودة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي:** إن العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي هي علاقة تكامل إذ أن المدقق الخارجي قد يبدي الرأي حول مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة التي قد يغفل عنها المدقق الداخلي، كما أن الكثير من أعمال التدقيق الخارجي قد يتم الاستغناء عنها بوجود واستعمال تقارير التدقيق الداخلي مما يعزز من جودة التدقيق ويخفض من تكلفتها ويؤدي أيضا لرفع كفاءة المدقق الداخلي ويعزز من قدرة المدقق الخارجي على إبداء رأيه بشكل أكثر دقة وفعالية ومع زيادة متطلبات حوكمة الشركات زادت أهمية هذه العلاقة فالمدققين الداخليين لهم القدرة والوقت الأكبر لاكتشاف التلاعب في القوائم المالية، وبالتالي فإن تشاورهم مع المدققين الخارجيين بشأن تقدير وتقييم مخاطر التلاعب أصبح أمرا بالغ الأهمية وهذا ما دفع معهد المدققين القانونيين الأمريكي إلى إصدار قائمة معايير التدقيق رقم 65 والتي تشجع المدققين الخارجيين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق، كما أصدر قائمة معايير التدقيق رقم 55 والتي تلزم التدقيق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية بما فيها خلية التدقيق الداخلي<sup>1</sup>.

#### المطلب الثاني: علاقة جودة التدقيق الداخلي بمنهج ستة سيقما الرشيقة

سنتناول في هذا المطلب علاقة جودة التدقيق الداخلي بمنهج ستة سيقما الرشيقة.

#### أولا: علاقة جودة التدقيق الداخلي بمنهج ستة سيقما الرشيقة

يمكن استكشاف العلاقة بين التدقيق الداخلي ومنهج ستة سيقما الرشيقة من عدة جوانب رئيسية:

- 1. تحسين جودة التدقيق الداخلي:** يمكن لمنهج ستة سيقما الرشيقة أن يعزز جودة عمليات التدقيق الداخلي من خلال الحد من الأخطاء وتحسين الكفاءة وتوحيد الإجراءات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بوشمة بدر، دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 05، العدد 02، 2018، ص 65.

<sup>2</sup> H. James Harrington, **Business Process Improvement: The Breakthrough Strategy for Total Quality, Productivity, and Competitiveness**, McGraw-Hill, United-States, 1991, P.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

2. إدارة التحسين المستمر: اندماج مبادئ منهج ستة سيقما الرشيقة في التدقيق الداخلي يعزز ثقافة التحسين المستمر، مما يؤدي إلى زيادة فعالية ممارسات التدقيق<sup>1</sup>.
3. التوافق مع الأهداف التنظيمية: تعمل مبادرات ستة سيقما الرشيقة في مجال التدقيق الداخلي على مطابقة أنشطة التدقيق مع أهداف الشركة الأوسع نطاقاً، مما يضمن أن عمليات التدقيق تضيف قيمة استراتيجية وتسهم في تحسين الأداء بشكل عام<sup>2</sup>.
4. تحسين العمليات: تركز مبادئ منهج ستة سيقما الرشيقة على تبسيط العمليات والقضاء على الهدر، ويمكن أن تؤدي هذه المبادئ عند تطبيقها على التدقيق الداخلي إلى زيادة كفاءته وإجراءاته وخفض أوقات الدورة وتحسين استخدام الموارد<sup>3</sup>.
5. التركيز على العملاء: يؤكد منهج ستة سيقما الرشيقة على فهم وتلبية متطلبات العملاء، ويضمن هذا المنهج عند تطبيقه على التدقيق الداخلي مطابقة أنشطة التدقيق لتوقعات أصحاب المصلحة وتقديم قيمة للشركة<sup>4</sup>.
6. التعلم والتحسين المستمر: يعزز كل من منهج ستة سيقما الرشيقة والتدقيق الداخلي ثقافة التعلم والتحسين المستمر، ويشجع الجمع بين هذه الأساليب فرق التدقيق على التعلم من عمليات التدقيق السابقة وتنفيذ أفضل الممارسات<sup>5</sup>.
7. تكامل إدارة الجودة: يؤكد منهج ستة سيقما الرشيقة على مبادئ إدارة الجودة مثل الحد من العيوب وتحسين العمليات، ويمكن أن تؤدي هذه المبادئ عند دمجها مع التدقيق الداخلي إلى زيادة فعالية تحديد المخاطر وتقييم الرقابة ورصد الامتثال<sup>6</sup>.
8. التوحيد والاتساق: يعزز منهج ستة سيقما الرشيقة توحيد العمليات والإجراءات لتحقيق نتائج متسقة، ويضمن هذا التوحيد عند تطبيقه على التدقيق الداخلي الاتساق في منهجيته ومعاييره وأشكال إعداد التقارير، مما يعزز موثوقيته وقابليته للمقارنة مع مرور الوقت<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Nancy R. Tague, **The Quality Toolbox**, ASQ Quality Press, 02<sup>nd</sup> ed, United-States, 2005, P.

<sup>2</sup> Peter S. Pande, Robert P. Neuman, Roland R. Cavanagh, **The Six Sigma Way: How GE, Motorola, and Other Top Companies are Honing Their Performance**, McGraw-Hill, United-States, 2000, P.

<sup>3</sup> Michael L. George, **Lean Six Sigma: Combining Six Sigma Quality with Lean Production Speed**, McGraw-Hill, United-States, 2002, P.

<sup>4</sup> Peter S. Pande, Larry Holpp, P Halvorsen, **What is Six Sigma?**, McGraw-Hill, United-States, 2001, P.

<sup>5</sup> Thomas Pyzdek, Paul A. Keller, **The Six Sigma Handbook**, McGraw-Hill, 04<sup>th</sup> ed, United-States, 2014, P.

<sup>6</sup> Jiju Antony, Ricardo Banuelas, **Key Ingredients for the Effective Implementation of Six Sigma Program**, Measuring Business Excellence, Vol 06, No 04, 2002, P.

<sup>7</sup> Kevin Linderman et al, **Six Sigma: A Goal-Theoretic Perspective**, Journal of Operations Management, Vol 21, No 02, 2003, P.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

9. تحسين الموارد: يمكن أن تساعد تقنيات ستة سيقما الرشيقة مثل خرائط تدفق القيمة على تحسين موارد التدقيق الداخلي من خلال تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتبسيط سير عمله، ويؤدي هذا التحسين إلى تعزيز إنتاجية التدقيق وتخصيص الموارد<sup>1</sup>.

10. تحديد الأسباب الجذرية: يمكن لمنهجيات ستة سيقما الرشيقة مثل نموذج DMAIC (التحديد، القياس، التحليل، التحسين، الرقابة) أن تساعد المدققين الداخليين على تحديد الأسباب الجذرية للمشاكل<sup>2</sup>.

11. التدريب المستمر: يعزز منهج ستة سيقما الرشيقة التعلم المستمر وتنمية المهارات، ويعزز التدريب المستمر عند تطبيقه على فرق التدقيق الداخلي كفاءات التدقيق والمعرفة بأفضل الممارسات والقدرة على التكيف مع بيئات التدقيق المتغيرة، مما يضمن التميز في التدقيق مع مرور الوقت<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Subir Chowdhury, **The Power of Six Sigma: An Inspiring Tale of How Six Sigma is Transforming the Way We Work**, Dearborn Trade, United-States, 2001, P.

<sup>2</sup> Peter S. Pande, Robert P. Neuman, Roland R. Cavanagh, **Op.Cit**, P.

<sup>3</sup> Peter S. Pande, Larry Holpp, P Halvorsen, **Op.Cit**, P.

## الفصل الثالث.....أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة لقياس جودة التدقيق

### الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة

#### خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقة في قياس جودة التدقيق الداخلي وتحقيق حوكمة فعالة في شركات المساهمة. وبدأ الفصل بتوضيح مفهوم حوكمة الشركات، الذي نشأ نتيجة الأزمات الاقتصادية والتلاعبات المالية التي واجهتها الشركات الكبرى، مثل أزمة الكساد الكبير وأزمة الشركات العالمية المتعثرة مثل إنرون وورلد كوم. وتهدف حوكمة الشركات إلى تحسين الكفاءة الاقتصادية، تعزيز الشفافية، حماية حقوق المساهمين، وضمان استدامة الشركات.

تعرف حوكمة الشركات بأنها مجموعة القوانين والأنظمة التي تنظم العلاقة بين الأطراف الرئيسية مثل المساهمين، مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، وأصحاب المصالح. وتشمل خصائصها الانضباط، الشفافية، العدالة، المسؤولية الاجتماعية، والاستقلالية. كما تركز على مبادئ أساسية وضعتها منظمات دولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وشركة التمويل الدولية (IFC)، التي تهدف إلى ضمان حقوق المساهمين، المساواة بينهم، الإفصاح والشفافية، وتعزيز دور مجلس الإدارة في الرقابة والإشراف.

تناول الفصل أيضا الآليات الداخلية (مثل مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي) والخارجية (مثل التدقيق الخارجي، التشريعات، الإفصاح والشفافية) التي تضمن تطبيق الحوكمة بشكل فعال. كما سلط الضوء على العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي ومنهج ستة سيقما الرشيقة، حيث أظهر كيف يمكن لهذا المنهج أن يعزز من كفاءة وفعالية عمليات التدقيق، من خلال تقليل الأخطاء، تحسين العمليات، وتوحيد الإجراءات. وأكد الفصل على أهمية دمج مبادئ ستة سيقما الرشيقة في التدقيق الداخلي لتحقيق التحسين المستمر والتوافق مع الأهداف الاستراتيجية للشركات.

في النهاية، أبرز الفصل أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي.

# الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

### تمهيد

بعد استعراض المفاهيم الأساسية المتعلقة بمنهج ستة سيقما الرشيقة، جودة التدقيق الداخلي، وأهمية تطبيق هذا المنهج لقياس جودة التدقيق الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الإطار النظري على الواقع العملي.

سنناقش في هذا الفصل الدراسة التطبيقية مع التركيز على ثلاثة مباحث رئيسية:

في المبحث الأول، سنتناول منهجية الدراسة بشكل مفصل موضحين الأدوات والإجراءات المتبعة في جمع البيانات. أما في المبحث الثاني، فسنقوم باختبار أداة الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان. في المبحث الثالث، سنختبر فرضيات الدراسة بناء على النتائج المستخلصة مع تقديم تفسير علمي لهذه النتائج.



المبحث الأول: منهجية الدراسة

سنتناول في هذا المبحث وصفا لمنهجية الدراسة من خلال تقديم مجتمع وعينة الدراسة، مصادر البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة، والاستبيان.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مجتمع الدراسة وعينتها.

أولا: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من شركات المساهمة الجزائرية البالغ عددها 14 شركة والجدول أدناه يوضح هذه الشركات:

الجدول رقم (4-1): شركات المساهمة محل الدراسة

الولاية	الشركة	الرقم
الجزائر العاصمة	شركة نفطال (فرع الوقود وفرع الغاز المميع)	1
الجزائر العاصمة	مجمع صيدال	2
تلمسان	شركة الدراسات وإنجاز الأعمال الفنية بالغرب الجزائري (SEROR)	3
سيدي بلعباس	الشركة الوطنية للصناعات الالكترونية (ENIE)	4
تيارت	الشركة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية (ENPEC)	5
تيارت	الشركة الوطنية للترقية العقارية (ENPI)	6
تيارت	شركة القلد (SOTREFIT)	7
تيارت	شركة سونلغاز	8
تيارت	شركة اتصالات الجزائر	9
تيارت	ملبنة سيدي خالد	10
تيارت	مطاحن مهدية	11
تيارت	بنك الفلاحة والتنمية الريفية (BADR)	12
تيارت	بنك الجزائر الخارجي (BEA)	13
تيارت	البنك الوطني الجزائري (BNA)	14

المصدر: من إعداد الباحثة.

ثانيا: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة (القصدية) من جميع موظفي التدقيق الداخلي والجودة العاملين في شركات المساهمة الجزائرية محل الدراسة.

لقد تم توزيع 113 استبيان على أفراد العينة، وتم استرجاع 100 استبيان صالح للتحليل، والجدول رقم (2-4) يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان:

الجدول رقم (2-4): الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

النسبة %	العدد	البيان
100	113	الاستمارات الموزعة
11.50	13	الاستمارات غير المسترجعة
88.50	100	الاستمارات المسترجعة
00	00	الاستمارات الملغاة
88.50	100	الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحثة.

من الجدول أعلاه يتضح أن نسبة الاستمارات الصالحة للتحليل بلغت 88.50% وهي نسبة كافية لإعداد الدراسة التطبيقية.

المطلب الثاني: مصادر بيانات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

خصص هذا المطلب لعرض المصادر التي تم الاعتماد عليها في جمع بيانات الدراسة، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها لتحليل تلك البيانات واختبار الفرضيات.

أولا: مصادر بيانات الدراسة

1. بالنسبة للجانب النظري: اعتمدنا على مجموعة من الكتب الورقية والإلكترونية، الرسائل الجامعية، المجلات والدوريات العلمية، الندوات والمؤتمرات والملتقيات العلمية، فضلا عن المواقع الإلكترونية.

2. بالنسبة للجانب التطبيقي: تم تصميم استبيان حسب ما تقتضيه متغيرات الدراسة، حيث تم توزيعه على عدد من شركات المساهمة الجزائرية.

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحليل البيانات واختبار الفرضيات اعتمدنا على البرنامجين (SPSS) و(4 SMART PLS باستخدام تقنية نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية)، بالإضافة إلى استخدام الأساليب والمعالجات الإحصائية التالية:

1. التكرارات والنسب المئوية: لوصف خصائص عينة الدراسة.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: لتحليل اتجاهات أفراد عينة الدراسة.
3. معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach): للتأكد من ثبات أداة الدراسة.
4. معامل الارتباط بيرسون (Pearson): لاختبار صدق الاتساق الداخلي والبنائي لأداة الدراسة.
5. متوسط التباين المستخرج (AVE).
6. معيار التجميعات المتقاطعة.
7. معيار فورنيل لاركر.
8. معامل تضخم التباين (VIF).
9. معامل التحديد ( $R^2$ ).
10. معامل التأثير ( $F^2$ ).
11. معامل الملائمة التنبؤية ( $Q^2$ ).

كما تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي الذي يضم خمسة بدائل، وذلك لتحديد آراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات الاستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-3): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: أوما سيكاران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب اسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 284.

المطلب الثالث: تقديم الاستبيان

سيتم في هذا المطلب تناول جميع الجوانب المتعلقة بالاستبيان من خلال عرض مراحل تصميمه، هيكله، وطرق توزيعه واسترجاعه.

### أولاً: مراحل تصميم الاستبيان

تمر عملية تصميم الاستبيان بالمراحل التالية:

**1. بناء الاستمارة:** اعتماداً على الجانب النظري والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة تم صياغة عبارات

الاستبيان، وقد راعينا في تصميمه ما يلي:

– أن تكون العبارات واضحة وسهلة الفهم؛

– أن تكون العبارات سليمة من الجانب اللغوي؛

– أن تكون العبارات مرتبطة بأغراض الدراسة التطبيقية.

**2. تحكيم الاستبيان:** بعد بناء الاستمارة تم عرضها على عدد من المحكمين من أساتذة مختصين في الإحصاء

والمحاسبة والتدقيق (الملحق رقم 02)، والذين قدموا ملاحظات هامة شملت إعادة صياغة وحذف بعض العبارات

وإضافة عبارات أخرى.

**3. التوزيع الأولي:** بعد تحكيم الاستبيان تم توزيعه على عينة استطلاعية حجمها 30 مفردة للتحقق من وضوح

محتواه.

### ثانياً: هيكل الاستبيان

تألف الاستبيان من شقين أساسيين:

**1. الشق الأول:** يشمل الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية للمستجوب وهي: المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي،

الخبرة المهنية.

**2. الشق الثاني:** هو عبارة عن محاور الدراسة إذ شمل الاستبيان (36) عبارة موزعة على ثلاثة محاور رئيسية هي:

أ. المحور الأول: يتعلق بالمتغير المستقل (منهج ستة سيقما الرشيق) ويتضمن (15) عبارة موزعة على خمسة أبعاد

هي:

– بعد التحديد ويحتوي على 3 عبارات؛

– بعد القياس ويحتوي على 3 عبارات؛

– بعد التحليل ويحتوي على 3 عبارات؛

– بعد التحسين ويحتوي على 3 عبارات؛

– بعد الرقابة ويحتوي على 3 عبارات.

ب. المحور الثاني: يتعلق بالمتغير الوسيط (جودة التدقيق الداخلي) ويتضمن (09) عبارات موزعة على ثلاثة أبعاد هي:

- بعد الكفاءة ويحتوي على 3 عبارات؛
- بعد الموضوعية ويحتوي على 3 عبارات؛
- بعد جودة أداء المهام ويحتوي على 3 عبارات.

ت. المحور الثالث: يتعلق بالمتغير التابع (حوكمة شركات المساهمة) ويتضمن (12) عبارة موزعة على أربعة أبعاد هي:

- بعد ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات ويحتوي على 3 عبارات؛
- بعد دور أصحاب المصالح ويحتوي على 3 عبارات؛
- بعد الإفصاح والشفافية ويحتوي على 3 عبارات؛
- بعد مسؤوليات مجلس الإدارة ويحتوي على 3 عبارات.

الجدول رقم (4-4): محاور الدراسة

الرقم	المحاور	الأبعاد	عدد العبارات
01	منهج ستة سيقما الرشيقية	التحديد	03
		القياس	03
		التحليل	03
		التحسين	03
		الرقابة	03
02	جودة التدقيق الداخلي	الكفاءة	03
		الموضوعية	03
		جودة أداء المهام	03
03	حوكمة شركات المساهمة	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	03
		دور أصحاب المصالح	03
		الإفصاح والشفافية	03
		مسؤوليات مجلس الإدارة	03
المجموع			36

المصدر: من إعداد الباحثة.

يتناول الجدول أعلاه تحليل ثلاثة محاور رئيسية باستخدام عدد محدد من الأبعاد والعبارات لكل بعد. المحور الأول هو "منهج ستة سيقما الرشيقية"، ويشمل خمسة أبعاد (التحديد، القياس، التحليل، التحسين، الرقابة)، حيث يتم قياس كل بعد بثلاث عبارات، ليكون المجموع 15 عبارة. المحور الثاني هو "جودة التدقيق الداخلي"، ويتضمن ثلاثة أبعاد (الكفاءة، الموضوعية، جودة أداء المهام)، وكل منها يقاس بثلاث عبارات، ليكون الإجمالي 9 عبارات. أما المحور الثالث فهو "حوكمة شركات المساهمة"، ويحتوي على أربعة أبعاد (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة)، وكل بعد يقاس بثلاث عبارات، ليكون الإجمالي 12 عبارة. في المجمل، يحتوي الجدول على 36 عبارة موزعة على الأبعاد والمحاور الثلاثة. كما هو متعارف عليه، يساعد هذا الجدول على تصميم نموذج هيكلي في برنامج Smart PLS عبر إنشاء متغيرات كامنة تمثل المحاور الرئيسية وربطها بأبعادها الفرعية ومؤشراتها لتحليل العلاقات الإحصائية واختبار الفرضيات.

### ثالثاً: طرق توزيع واسترجاع الاستبيان

لتحصيل أكبر عدد ممكن من إجابات أفراد عينة الدراسة حول الأسئلة المعدة في الاستبيان اعتمدنا على

الطرق التالية:

1. التسليم المباشر: إذ تم تسليم الاستبيان ورقياً لأفراد عينة الدراسة من خلال مقابلة شخصية معهم.
2. الاستبيان الإلكتروني: بحيث قمنا بإعداد الاستبيان بواسطة برنامج Google Forms ومن ثم إرساله لأفراد عينة الدراسة عبر البريد الإلكتروني.

المبحث الثاني: اختبار الاستبيان وتحليل البيانات

في هذا المبحث سنقوم باختبار الاستبيان، وتحليل بيانات الدراسة.

المطلب الأول: اختبار الاستبيان

سنحاول من خلال هذا المطلب اختبار ثبات الاستبيان وصدقه.

أولاً: اختبار ثبات الاستبيان

تم التحقق من ثبات الاستبيان الموجه للدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ، الذي تتراوح قيمته ما بين الصفر (0) والواحد (1) الصحيح، بحيث يجب أن يتجاوز 0.6، وكلما اقترب من 1 الصحيح دل على وجود ثبات عال.

والجدول الموالي يوضح معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة:

الجدول رقم (4-5): معاملات الثبات للاستبيان

المحاور	الأبعاد	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
المحور الأول (منهج ستة سيقما الرشيقية)	التحديد	03	0.835
	القياس	03	
	التحليل	03	
	التحسين	03	
	الرقابة	03	
المحور الثاني (جودة التدقيق الداخلي)	الكفاءة	03	0.738
	الموضوعية	03	
	جودة أداء المهام	03	
المحور الثالث (حوكمة شركات المساهمة)	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	03	0.709
	دور أصحاب المصالح	03	
	الإفصاح والشفافية	03	
	مسؤوليات مجلس الإدارة	03	
المجموع		36	0.880

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول رقم (4-5) يتضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.880 وهي قيمة قريبة من الواحد الصحيح، مما يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

ثانياً: اختبار صدق الاستبيان

### 1. صدق الاتساق الداخلي للاستبيان

تم اختبار الاتساق الداخلي من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل عبارة من عبارات الاستبيان والدرجة الكلية للبعد التابعة له.

والجداول الموالية توضح النتائج المتوصل إليها:

#### الجدول رقم (4-6): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

الرمز	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	التعليق
<b>البعد الأول: التحديد</b>				
A1	تحقيق رضا العملاء هو الهدف الجوهرى للشركة.	0.718	0.000	دال
A2	تحدد الشركة بدقة مهام الموظفين في المستويات الإدارية المختلفة.	0.794	0.000	دال
A3	تملك الشركة الإمكانيات الضرورية التي تمكنها من تلبية احتياجات العملاء.	0.711	0.000	دال
<b>البعد الثاني: القياس</b>				
B1	تقوم الشركة بقياس جميع أنشطتها بهدف تحقيق رضا العملاء.	0.701	0.000	دال
B2	تجري الشركة دراسات دورية لمعرفة احتياجات عملائها ومستوى رضاهم.	0.767	0.000	دال
B3	تدرب الشركة موظفيها على اتقان استخدام الأدوات الإحصائية.	0.685	0.000	دال
<b>البعد الثالث: التحليل</b>				
C1	تحلل الشركة الفرق بين الأداء المتوقع والفعلي.	0.717	0.000	دال
C2	تقوم الشركة باستخدام تحليل (SWOT) لتقييم وضعها الراهن.	0.765	0.000	دال



دال	0.000	0.729	تحدد الشركة أسباب الاختلافات بين العمليات المختلفة.	C3
<b>البعد الرابع: التحسين</b>				
دال	0.000	0.801	تهدف الشركة إلى توفير المحيط الذي يحسن أداء الموظفين.	D1
دال	0.000	0.811	تعمل الشركة على تصحيح الأخطاء فور حدوثها.	D2
دال	0.000	0.745	تطبق الشركة معيار التحسين المستمر على جميع أنشطتها من أجل تلبية احتياجات العملاء.	D3
<b>البعد الخامس: الرقابة</b>				
دال	0.000	0.808	تسجل الشركة التحسينات الجديدة.	E1
دال	0.000	0.835	تضع الشركة أنظمة إدارية لضمان عدم تراجع الأداء بعد التحسين.	E2
دال	0.000	0.674	تهدف الشركة إلى تطوير العمليات الرقابية من أجل متابعة التغييرات في الشركة.	E3

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن كل معاملات بيرسون للارتباط دالة عند مستوى دلالة 0.05 (مستوى الدلالة لكل عبارة أقل من 0.05)، وبذلك تعد عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (4-7): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الرمز	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	التعليق
<b>البعد الأول: الكفاءة</b>				
F1	المؤهل العلمي للمدقق الداخلي يساعد على تعزيز جودة أدائه.	0.810	0.000	دال
F2	الشهادات المهنية التي حصل عليها المدقق الداخلي تساعده على أداء مهامه بدقة.	0.817	0.000	دال
F3	التدريب المستمر للمدقق الداخلي يساعد على تعزيز قدراته المهنية.	0.685	0.000	دال
<b>البعد الثاني: الموضوعية</b>				

دال	0.000	0.647	رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق يسهم في تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	G1
دال	0.000	0.674	يساعد اختيار ومكافأة وترقية المدققين الداخليين من طرف الإدارة العليا ولجنة التدقيق على تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	G2
دال	0.000	0.756	مشاركة الأفراد الخارجيين في تنفيذ مهام التدقيق الداخلي تساعد على تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	G3
<b>البعد الثالث: جودة أداء المهام</b>				
دال	0.000	0.827	دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي تساعد على تعزيز جودة أداء مهام نشاط التدقيق الداخلي.	H1
دال	0.000	0.864	بذل المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة في أعمالهم يمكن من تعزيز جودة أداء مهام نشاط التدقيق الداخلي.	H2
دال	0.000	0.765	دعم الإدارة العليا لنشاط التدقيق الداخلي يسهم في تعزيز جودة أداء مهامه.	H3

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول السابق يتبين أن كل معاملات بيرسون للارتباط دالة عند مستوى دلالة 0.05 (مستوى الدلالة لكل عبارة أقل من 0.05)، وبذلك تعد عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (4-8): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

الرمز	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	التعليق
<b>البعد الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات</b>				
L1	يتم تقسيم المهام بشكل عادل بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية وفقا للقانون.	0.708	0.000	دال
L2	القوائم المالية تعد وفقا للنظام المحاسبي المالي.	0.709	0.000	دال
L3	تتمتع الشركة بنظام رقابة داخلية قوي وفعال.	0.729	0.000	دال
<b>البعد الثاني: دور أصحاب المصالح</b>				

M1	تعوض الشركة أصحاب المصالح عند تعرض حقوقهم للانتهاك.	0.769	0.000	دال
M2	يمكن لأصحاب المصالح الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن انشغالهم.	0.755	0.000	دال
M3	يسمح للموظفين بالمساهمة في الشركة.	0.584	0.000	دال
<b>البعد الثالث: الإفصاح والشفافية</b>				
N1	يتحمل مسؤولية الإفصاح والشفافية بشكل رئيسي مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.	0.727	0.000	دال
N2	تقوم الشركة بالإفصاح عن القرارات الهامة التي تم اتخاذها خلال السنة.	0.826	0.000	دال
N3	تقوم الشركة بالإفصاح عن أهدافها المستقبلية.	0.791	0.000	دال
<b>البعد الرابع: مسؤوليات مجلس الإدارة</b>				
S1	معظم أعضاء مجلس الإدارة هم أعضاء غير تنفيذيين.	0.698	0.000	دال
S2	يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على الإدارة التنفيذية.	0.783	0.000	دال
S3	يقوم مجلس الإدارة بالمصادقة على نظام الرقابة الداخلية.	0.714	0.000	دال

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر من خلال تحليل الجدول رقم (4-8) أن جميع معاملات ارتباط بيرسون كانت دالة عند مستوى دلالة 0.05 (حيث كانت قيم الدلالة الإحصائية لكل عبارة أقل من 0.05). وعليه، يمكن اعتبار عبارات هذا المحور ذات صدق بنائي عال، مما يعكس قدرتها على قياس الظاهرة المستهدفة بدقة.

## 2. صدق الاتساق البنائي للاستبيان

تم اختبار الاتساق البنائي من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل محور من محاور الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان.

والجدول الموالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (4-9): صدق الاتساق البنائي للاستبيان

التعليق	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	المحاور والأبعاد
دال إحصائيا	0.000	0.881	المحور الأول (منهج ستة سيقما الرشيقية)
دال إحصائيا	0.000	0.624	التحديد
دال إحصائيا	0.000	0.657	القياس
دال إحصائيا	0.000	0.709	التحليل
دال إحصائيا	0.000	0.751	التحسين
دال إحصائيا	0.000	0.517	الرقابة
دال إحصائيا	0.000	0.788	المحور الثاني (جودة التدقيق الداخلي)
دال إحصائيا	0.000	0.594	الكفاءة
دال إحصائيا	0.000	0.643	الموضوعية
دال إحصائيا	0.000	0.572	جودة أداء المهام
دال إحصائيا	0.000	0.786	المحور الثالث (حوكمة شركات المساهمة)
دال إحصائيا	0.000	0.614	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات
دال إحصائيا	0.000	0.542	دور أصحاب المصالح
دال إحصائيا	0.000	0.627	الإفصاح والشفافية
دال إحصائيا	0.002	0.305	مسؤوليات مجلس الإدارة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن كل معاملات بيرسون للارتباط دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05 (مستوى الدلالة لكل محور / ولكل بعد أقل من 0.05)، وبذلك تعد محاور الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

#### المطلب الثاني: تحليل البيانات

في هذا المطلب سيتم تحليل البيانات الشخصية ونتائج محاور الدراسة.

#### أولا: تحليل البيانات الشخصية

#### 1. التوزيع حسب المؤهل العلمي

يمكن توضيح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي في الجدول الموالي:

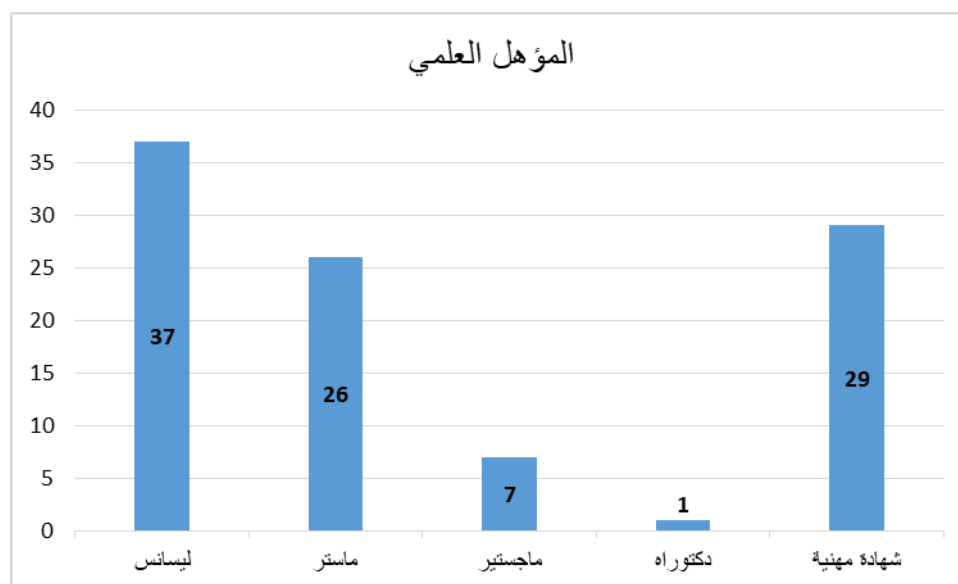
الجدول رقم (4-10): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
37	37	ليسانس
26	26	ماستر
7	7	ماجستير
1	1	دكتوراه
29	29	شهادة مهنية
100	100	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (4-10) نلاحظ أن أكثر الفئات تكرارا هي الفئة الحاملة لشهادة الليسانس بنسبة تقدر بـ 37% ثم تليها الفئات التالية (شهادة مهنية) و(ماستر) بنسب جد متقاربة هي 29%، 26% على التوالي، في حين تقدر نسبة الفئة الحاملة لشهادة الماجستير بـ 7%، أما الفئة الحاملة لشهادة الدكتوراه فنسبتها 1%، وهذا ما يبينه الشكل رقم (4-1):

الشكل رقم (4-1): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

## 2. التوزيع حسب المسمى الوظيفي

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي:

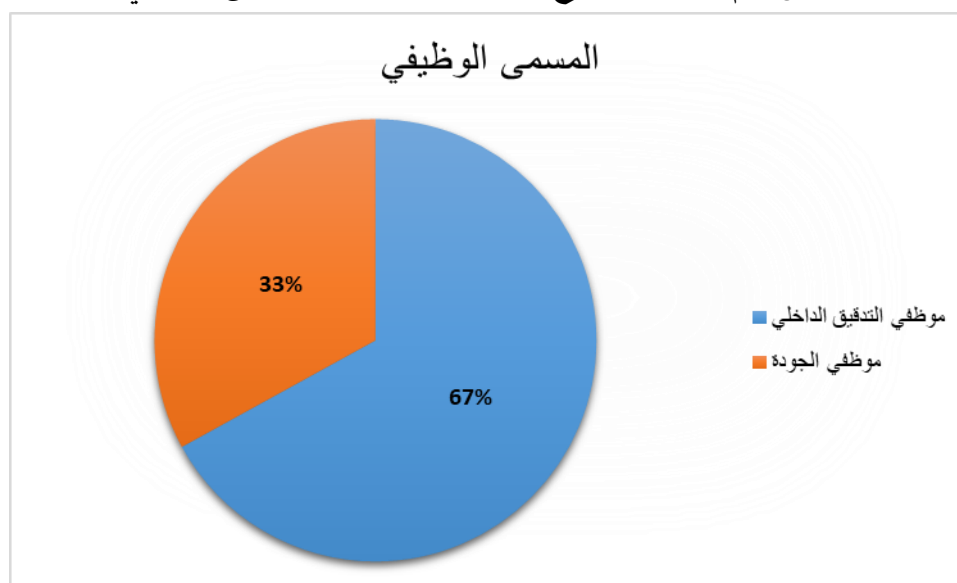
الجدول رقم (4-11): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة %	التكرار	المسمى الوظيفي
67	67	موظفي التدقيق الداخلي
33	33	موظفي الجودة
100	100	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الفئة الأكثر تكراراً هي الفئة المتمثلة في موظفي التدقيق الداخلي بنسبة 67% ثم تليها الفئة المتمثلة في موظفي الجودة بنسبة تقدر بـ 33%، وهذا ما يوضحه الشكل أدناه:

الشكل رقم (4-2): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

### 3. التوزيع حسب الخبرة المهنية

يمثل الجدول الآتي توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية:

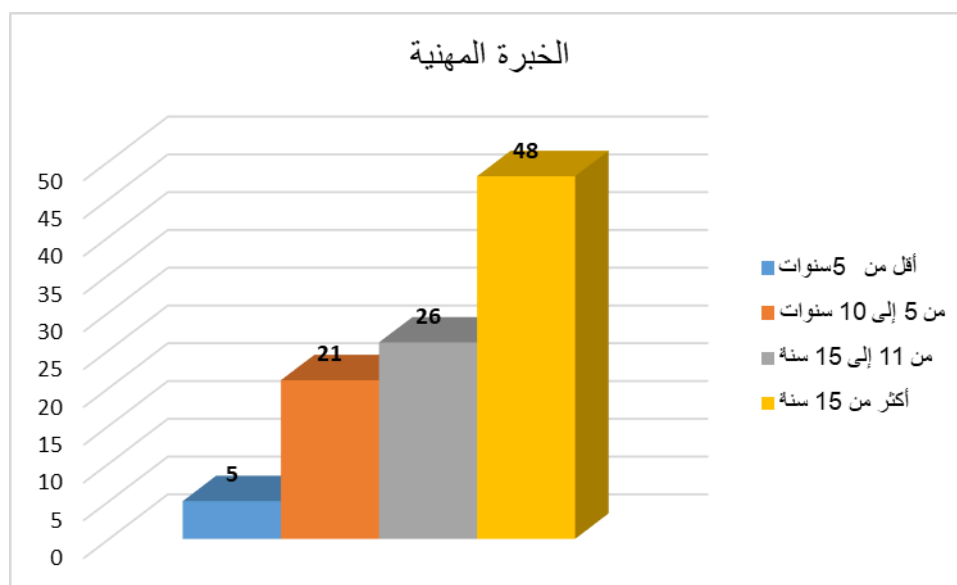
الجدول رقم (4-12): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
5	5	أقل من 05 سنوات
21	21	من 05- 10 سنوات
26	26	من 11- 15 سنة
48	48	أكثر من 15 سنة
<b>100</b>	<b>100</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (4-12) نلاحظ أن الفئة التي خبرتها المهنية أكثر من 15 سنة تقدر نسبتها بـ 48% وهي أعلى نسبة، ثم تليها الفئات التالية (من 11- 15 سنة) و(من 05- 10 سنوات) بنسب متقاربة هي 26%، 21% على التوالي، في حين تقدر نسبة الفئة التي خبرتها المهنية أقل من 05 سنوات بـ 5%، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-3): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ثانيا: تحليل نتائج محاور الدراسة

### 1. تحليل نتائج المحور الأول (منهج ستة سيقما الرشيقية)

يوضح الجدول أدناه نتائج إجابات أفراد العينة حول منهج ستة سيقما الرشيقية:

الجدول رقم (4-13): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول منهج ستة سيقما الرشيقا

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الأهمية النسبية
<b>البعد الأول: التحديد</b>					
A1	تحقيق رضا العملاء هو الهدف الجوهرى للشركة.	4.57	0.607	موافق بشدة	1
A2	تحدد الشركة بدقة مهام الموظفين في المستويات الإدارية المختلفة.	4.23	0.649	موافق بشدة	2
A3	تملك الشركة الإمكانيات الضرورية التي تمكنها من تلبية احتياجات العملاء.	4.22	0.579	موافق بشدة	3
<b>1</b>	<b>المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الأول</b>	<b>4.34</b>	<b>0.454</b>	<b>موافق بشدة</b>	
<b>البعد الثاني: القياس</b>					
B1	تقوم الشركة بقياس جميع أنشطتها بهدف تحقيق رضا العملاء.	3.96	0.852	موافق	1
B2	تجري الشركة دراسات دورية لمعرفة احتياجات عملائها ومستوى رضاهم.	3.48	1.132	موافق	3
B3	تدرب الشركة موظفيها على اتقان استخدام الأدوات الإحصائية.	3.75	0.914	موافق	2
<b>4</b>	<b>المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الثاني</b>	<b>3.73</b>	<b>0.697</b>	<b>موافق</b>	
<b>البعد الثالث: التحليل</b>					
C1	تحلل الشركة الفرق بين الأداء المتوقع والفعلي.	3.95	0.989	موافق	1
C2	تقوم الشركة باستخدام تحليل (SWOT) لتقييم وضعها الراهن.	3.13	1.143	محايد	3
C3	تحدد الشركة أسباب الاختلافات بين العمليات المختلفة.	3.81	0.849	موافق	2
<b>5</b>	<b>المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الثالث</b>	<b>3.63</b>	<b>0.734</b>	<b>موافق</b>	
<b>البعد الرابع: التحسين</b>					



2	موافق	0.775	4.19	تهدف الشركة إلى توفير المحيط الذي يحسن أداء الموظفين.	D1
3	موافق	0.914	4.15	تعمل الشركة على تصحيح الأخطاء فور حدوثها.	D2
1	موافق بشدة	0.720	4.37	تطبق الشركة معيار التحسين المستمر على جميع أنشطتها من أجل تلبية احتياجات العملاء.	D3
2	موافق بشدة	0.633	4.24	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الرابع	
البعد الخامس: الرقابة					
2	موافق	0.703	3.97	تسجل الشركة التحسينات الجديدة.	E1
3	موافق	0.664	3.94	تضع الشركة أنظمة إدارية لضمان عدم تراجع الأداء بعد التحسين.	E2
1	موافق	0.600	4.06	تهدف الشركة إلى تطوير العمليات الرقابية من أجل متابعة التغييرات في الشركة.	E3
3	موافق	0.509	3.99	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الخامس	
	موافق	0.454	3.99	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور منهج ستة سيقما الرشيقية	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول السابق يتبين أن:

- اتجاه عينة الدراسة هو الموافقة على محور منهج ستة سيقما الرشيقية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الأبعاد (3.99) مع انحراف معياري قدره (0.454)، هذا المتوسط يقع ضمن نطاق الموافقة على مقياس ليكارت الخماسي، مما يشير إلى أن شركات المساهمة تطبق منهج ستة سيقما الرشيقية بشكل فعال نسبياً.
- بعد التحديد: حصل على أعلى متوسط حسابي (4.34) وانحراف معياري (0.454)، هذا يشير إلى موافقة المستجوبين بشدة على هذا البعد، مما يعكس وضوح أهداف الشركات ومهام الموظفين.
- بعد التحسين: جاء هذا البعد في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.24) وانحراف معياري قدره (0.633). هذا يدل على التزام قوي بالتحسين المستمر في الشركات.
- بعد الرقابة: حقق متوسطاً حسابياً (3.99) وانحرافاً معيارياً (0.509)، هذا يشير إلى وجود نظام رقابي فعال نسبياً.

- بعد القياس: سجل متوسطا حسابيا (3.73) وانحرافا معياريا (0.697)، هذا يدل على أن الشركة تطبق أساليب القياس بشكل جيد، ولكن هناك مجال للتحسين.

- بعد التحليل: حصل على أدنى متوسط حسابي (3.63) وانحراف معياري (0.734)، رغم أنه لا يزال ضمن نطاق الموافقة، إلا أنه يشير إلى أن هذا البعد قد يحتاج إلى مزيد من الاهتمام.

بالإضافة إلى ذلك، فإن الانحرافات المعيارية للأبعاد الخمسة تتراوح بين (0.454) و(0.734)، مما يشير إلى تجانس نسبي في استجابات العينة. كما أن جميع الأبعاد حصلت على متوسطات حسابية تزيد عن (3.5)، مما يدل على أن هناك تطبيق قوي نسبيا لمنهج ستة سيقما الرشيق في جميع الجوانب.

## 2. تحليل نتائج المحور الثاني (جودة التدقيق الداخلي)

الجدول التالي يوضح نتائج إجابات أفراد العينة حول جودة التدقيق الداخلي:

الجدول رقم (4-14): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول جودة التدقيق الداخلي

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الأهمية النسبية
<b>البعد الأول: الكفاءة</b>					
F1	المؤهل العلمي للمدقق الداخلي يساعد على تعزيز جودة أدائه.	4.26	0.691	موافق بشدة	3
F2	الشهادات المهنية التي حصل عليها المدقق الداخلي تساعده على أداء مهامه بدقة.	4.27	0.566	موافق بشدة	2
F3	التدريب المستمر للمدقق الداخلي يساعد على تعزيز قدراته المهنية.	4.63	0.506	موافق بشدة	1
<b>المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الأول</b>		<b>4.39</b>	<b>0.456</b>	<b>موافق بشدة</b>	<b>2</b>
<b>البعد الثاني: الموضوعية</b>					
G1	رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق يساهم في تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	4.36	0.578	موافق بشدة	1

2	موافق	0.642	4.18	يساعد اختيار ومكافأة وترقية المدققين الداخليين من طرف الإدارة العليا ولجنة التدقيق على تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	G2
3	موافق	1	3.52	مشاركة الأفراد الخارجيين في تنفيذ مهام التدقيق الداخلي تساعد على تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	G3
3	موافق	0.521	4.02	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعام للبعد الثاني	
<b>البعد الثالث: جودة أداء المهام</b>					
3	موافق	0.626	4.15	دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي تساعد على تعزيز جودة أداء مهام نشاط التدقيق الداخلي.	H1
2	موافق بشدة	0.611	4.48	بذل المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة في أعمالهم يمكن من تعزيز جودة أداء مهام نشاط التدقيق الداخلي.	H2
1	موافق بشدة	0.416	4.78	دعم الإدارة العليا لنشاط التدقيق الداخلي يسهم في تعزيز جودة أداء مهامه.	H3
1	موافق بشدة	0.455	4.47	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعام للبعد الثالث	
	موافق بشدة	0.366	4.29	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لخور جودة التدقيق الداخلي	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر لنا الجدول أعلاه نتائج تحليل استبيان حول تأثير عوامل مختلفة على جودة التدقيق الداخلي باستخدام برنامج SPSS، حيث تم تقسيم هذه الأخيرة إلى ثلاثة أبعاد رئيسية. البعد الأول: الكفاءة، ركز على مؤهلات المدققين الداخليين مثل المؤهل العلمي (متوسط 4.26) والشهادات المهنية (متوسط 4.27) والتدريب المستمر (متوسط 4.63)، حيث أظهر الأخير أعلى تأثير مع انحراف معياري منخفض (0.506)، مما يعكس أهمية التدريب في تحسين الأداء. البعد الثاني: الموضوعية، تناول عوامل مثل رفع التقارير للإدارة العليا (متوسط 4.36) واختيار المدققين (متوسط 4.18)، بينما كانت مشاركة الأفراد الخارجيين الأقل تأثيراً (متوسط 3.52) مع تباين كبير في الآراء (انحراف معياري 1). البعد الثالث: جودة أداء المهام، ركز على دقة البرامج (متوسط 4.15) وبذل العناية المهنية (متوسط 4.48)، حيث حققت العبارة المتعلقة بجودة الأداء أعلى متوسط (4.78) مع انحراف

معياري منخفض جدا (0.416). بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي لجميع الأبعاد 4.29 مع انحراف معياري 0.366، مما يعكس إجماعا قويا على أهمية هذه العوامل في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

### 3. تحليل نتائج المحور الثالث (حوكمة شركات المساهمة)

يبين الجدول الموالي نتائج إجابات أفراد العينة حول حوكمة شركات المساهمة:

الجدول رقم (4-15): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول حوكمة شركات المساهمة

الرمز	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الأهمية النسبية
<b>البعد الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات</b>					
L1	يتم تقسيم المهام بشكل عادل بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية وفقا للقانون.	3.75	0.783	موافق	3
L2	القوائم المالية تعد وفقا للنظام المحاسبي المالي.	4.13	0.747	موافق	1
L3	تتمتع الشركة بنظام رقابة داخلية قوي وفعال.	3.91	0.805	موافق	2
	<b>المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الأول</b>	<b>3.93</b>	<b>0.557</b>	<b>موافق</b>	<b>2</b>
<b>البعد الثاني: دور أصحاب المصالح</b>					
M1	تعوض الشركة أصحاب المصالح عند تعرض حقوقهم للانتهاك.	3.96	0.790	موافق	1
M2	يمكن لأصحاب المصالح الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن انشغالهم.	3.74	0.860	موافق	2
M3	يسمح للموظفين بالمساهمة في الشركة.	2.95	0.880	محايد	3
	<b>المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الثاني</b>	<b>3.55</b>	<b>0.591</b>	<b>موافق</b>	<b>3</b>
<b>البعد الثالث: الإفصاح والشفافية</b>					
N1	يتحمل مسؤولية الإفصاح والشفافية بشكل رئيسي مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.	3.94	0.862	موافق	2
N2	تقوم الشركة بالإفصاح عن القرارات الهامة التي تم اتخاذها خلال السنة.	4.14	0.804	موافق	1
N3	تقوم الشركة بالإفصاح عن أهدافها المستقبلية.	3.93	1.018	موافق	3

1	موافق	0.699	4.00	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الثالث
البعد الرابع: مسؤوليات مجلس الإدارة				
3	محايد	0.859	3.30	S1 معظم أعضاء مجلس الإدارة هم أعضاء غير تنفيذيين.
2	موافق	0.711	3.60	S2 يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على الإدارة التنفيذية.
1	موافق	0.845	3.75	S3 يقوم مجلس الإدارة بالمصادقة على نظام الرقابة الداخلية.
4	موافق	0.587	3.55	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للبعد الرابع
	موافق	0.407	3.76	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور حوكمة شركات المساهمة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول السابق يتبين أن:

- اتجاه عينة الدراسة هو الموافقة على محور حوكمة شركات المساهمة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لجميع الأبعاد (3.76) مع انحراف معياري قدره (0.407)، هذا المتوسط يقع ضمن نطاق الموافقة على مقياس ليكارت الخماسي، مما يدل على أن شركات المساهمة تطبق مبادئ الحوكمة بشكل فعال إلى حد ما.
- البعد الثالث "الإفصاح والشفافية" حصل على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.00) وبانحراف معياري (0.699).
- البعد الرابع "مسؤوليات مجلس الإدارة" حصل على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.55) وبانحراف معياري قيمته (0.587).

### المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

يهدف هذا المبحث إلى اختبار فرضيات الدراسة من خلال ثلاثة مطالب، حيث يتناول أولاً ماهية النمذجة بالمعادلات الهيكلية، ثم يعرض ويقيم نموذج الدراسة، وأخيراً يختبر الفرضيات ويحلل نتائجها.

#### المطلب الأول: ماهية النمذجة بالمعادلات الهيكلية

سنتناول في هذا المطلب مفهوم النمذجة بالمعادلات الهيكلية ويليها التطرق إلى أنواعها ورموزها، وفي الأخير نشير إلى أهدافها.

#### أولاً: مفهوم النمذجة بالمعادلات الهيكلية

اختلف الباحثون في تعريف النمذجة بالمعادلات الهيكلية (SEM)، حيث عرفها Maccallum & Austin على أنها "تقنية تستخدم لتحديد وتقدير نماذج العلاقات الخطية بين المتغيرات، والمتغيرات في النموذج قد تتضمن كل من المتغيرات المقاسة والمتغيرات الكامنة"<sup>1</sup> بينما عرفها الهنداوي على أنها "مدخل إحصائي شامل لاختبار الفرضيات عن العلاقات بين المتغيرات الكامنة والمتغيرات الملاحظة"<sup>2</sup> كما قد عرفها ساوس وفودو على أنها "جملة طرق أو استراتيجيات إحصائية متقدمة في تحليل البيانات بهدف اختبار صحة شبكة العلاقات بين المتغيرات (النماذج النظرية) التي يفترضها الباحث جملة واحدة دون الحاجة إلى تجزئة العلاقات المفترضة إلى أجزاء واختبار صحة كل جزء من العلاقات على حدا"<sup>3</sup>.

#### ثانياً: أنواع ورموز النمذجة بالمعادلات الهيكلية

##### 1. أنواع النمذجة بالمعادلات الهيكلية

تنقسم نمذجة المعادلات الهيكلية إلى<sup>4</sup>:

أ. نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على التباين المشترك (Covariance Based-SEM): تستخدم أساساً لتأكيد أو رفض نظريات الدراسة (وهي مجموعة من العلاقات المنهجية بين عدة متغيرات يمكن اختبارها عملياً)،

<sup>1</sup> Robert C. Maccallum, James T. Austin, **Applications of Structural Equation Modeling in Psychological Research**, Annual Review of Psychology, Vol 51, 2000, P 202.

<sup>2</sup> ياسر فتحي الهنداوي المهدي، منهجية النمذجة بالمعادلة البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية، مجلة التربية والتنمية، العدد 40، 2007، ص 6.

<sup>3</sup> الشيخ ساوس، محمد فودو، نمذجة المعادلات الهيكلية باستخدام المربعات الصغرى الجزئية مثال تطبيقي باستخدام R في بحوث المحاسبة والتدقيق، مجلة معهد العلوم الاقتصادية (مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة)، المجلد 22، العدد 01، 2019، ص 183.

<sup>4</sup> جوزيف ف. هار وآخرون، الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM)، ترجمة زكريا بلخامسة، مركز الكتاب الأكاديمي، ط 01، الأردن، 2020، ص ص 23-24.

وذلك من خلال تحديد مدى قدرة النموذج النظري المقترح في الدراسة على تقدير مصفوفة التغيرات لمجموعة بيانات العينة.

ب. نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية (Partial Least Squares- SEM): تستخدم أساساً لتطوير النظريات في الدراسات الاستكشافية، وذلك من خلال التركيز على شرح التغيرات في المتغيرات التابعة عند فحص نموذج الدراسة.

ويمكن توضيح الفرق بين النوعين السابقين من نمذجة المعادلات الهيكلية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4-16): الفرق بين (SEM-PLS) و (SEM-CB)

نعمتد (SEM-PLS) عندما:	نعمتد (SEM-CB) عندما:
- يكون الهدف هو تحديد (المتغيرات المستقلة) المؤثرة في المتغير أو يهدف إلى توقع المتغير الهدف (المتغير التابع) في الدراسة؛	- يكون الهدف من الدراسة هو اختبار نظرية أو تأكيدها في سياق خاص أو القيام بالمقارنة بين نظريات متعددة؛
- تكون المتغيرات المقاسة بطريقة تكوينية جزءاً من النموذج الهيكلية، ويلاحظ أنه يمكن أيضاً استخدام المتغيرات التكوينية بواسطة (SEM-CB)، لكن ذلك يتطلب القيام بتعديل مواصفات المتغيرات (يجب أن يضمن المتغير عبارات تكوينية وعاكسة من أجل الوفاء بمتطلبات تعريف المتغير)؛	- يتطلب خطأ التقديرات خصائص إضافية كاعتبار التباين المشترك؛
- تعقيد النموذج الهيكلية (حيث يحتوي على العديد من المتغيرات والعبارات)؛	- يحتوي النموذج الهيكلية على علاقات دائرية، أي علاقات ذات حلقات بين المتغيرات الكامنة في النموذج الهيكلية؛
- توزع البيانات بشكل غير طبيعي؛	- تكون البيانات موزعة بشكل طبيعي؛
- تهدف الدراسة إلى استخدام ناتج المتغيرات الكامنة في تحليلات لاحقة.	- تتطلب الدراسة تحديد عبارات جودة المطابقة.

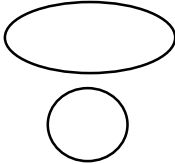
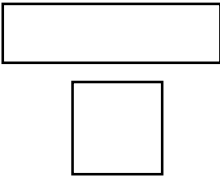

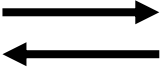

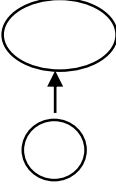
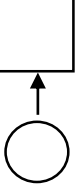
المصدر: الهاشمي بعاج، عبد السلام الشيباني، الحدود المنهجية للنمذجة البنائية في العلوم التسويقية، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 15،

العدد 01، 2024، ص 21.

## 2. رموز النمذجة بالمعادلات الهيكلية

يمكن إبراز رموز النمذجة بالمعادلات الهيكلية من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-17): رموز النمذجة بالمعادلات الهيكلية

إلى ما يشير في النموذج	الرمز
المتغيرات الكامنة	
المتغيرات المقاسة (الملاحظة)	
علاقة سببية أو تنبؤية (المتغير الذي يخرج منه السهم يؤثر في المتغير الذي يصله السهم)	
علاقة سببية متبادلة (كل متغير يؤثر في الآخر)	
علاقة ارتباطية بين المتغيرين	
خطأ البواقي للمتغيرات الكامنة	
خطأ القياس للمتغيرات المقاسة	

المصدر: براهمي فائزة، أثر تطبيق المعايير الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تعزيز ثقة المتعاملين مع المصارف الإسلامية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجزائر، 2022، ص 212.

### ثالثاً: أهداف النمذجة بالمعادلات الهيكلية

الهدف الرئيسي للنمذجة بالمعادلات الهيكلية هو تحديد درجة تطابق النموذج النظري مع البيانات الميدانية، أي درجة تأكيد النموذج النظري من خلال بيانات العينة، فإذا كانت بيانات العينة تدعم النموذج النظري فمن الممكن افتراض نموذج نظري أكثر تعقيداً، أما إذا كانت البيانات لا تدعم النموذج النظري فإما يتم تعديل النموذج



الأصلي واختباره أو تطوير نموذج نظري بديل واختباره<sup>1</sup>، وبشكل عام تسعى النمذجة بالمعادلات الهيكلية لتحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup>:

- التحقق من البنية المقترحة لنظام الظاهرة المدروسة، والكشف عن العلاقات فيما بينها وبين بقية الظواهر؛
- التحقق من صدق البنية المكونة لعناصر الموضوع كما تم تصورهما؛
- دراسة العلاقات والارتباطات بين مكونات الظاهرة وبقية الظواهر المرتبطة بها؛
- إمكانية دراسة تأثير المتغير الوسيط بين المتغيرات التابعة والمستقلة في النموذج المفترض؛
- إمكانية تعديل النموذج المفترض وفقاً للحاجة العلمية لذلك؛
- التحكم في أخطاء القياس.

### المطلب الثاني: عرض وتقييم نموذج الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض نموذج الدراسة وتقييمه.

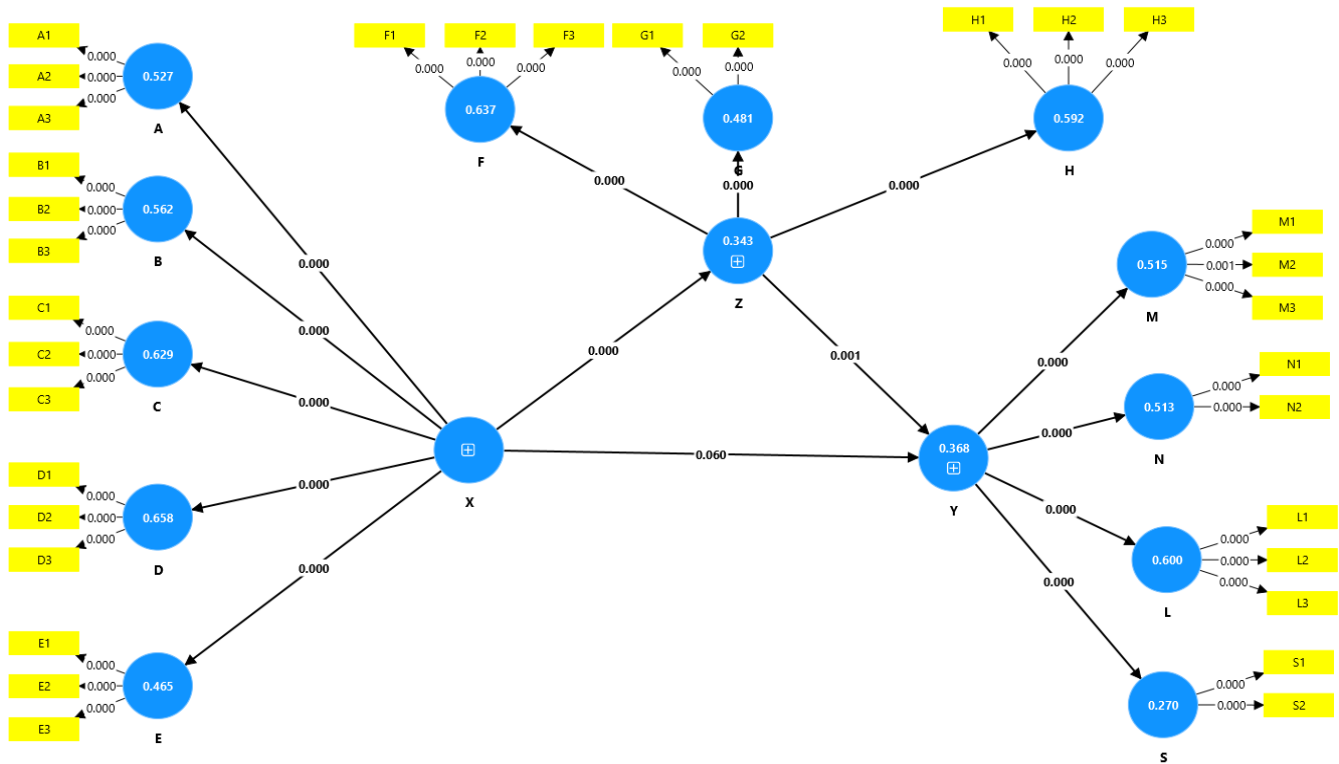
#### أولاً: عرض نموذج الدراسة

كان نموذج دراسة قياس جودة التدقيق الداخلي باستخدام منهج ستة سيقما الرشيقية لتعزيز ممارسة حوكمة الشركات وفق الشكل الموالي:

<sup>1</sup> الهاشمي بعاج، عبد السلام الشيباني، الحدود المنهجية للنمذجة البنائية في العلوم التسويقية، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 15، العدد 01، 2024، ص 19.

<sup>2</sup> عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب، النمذجة البنائية (SEM) ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية والتربوية نموذج البناء العملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية، مجلة العلوم النفسية والتربوية، المجلد 03، العدد 02، 2016، ص 68.

الشكل رقم (4-4): النموذج الهيكلي للدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SMART PLS 4.

حيث أن:

X: المتغير المستقل (منهج ستة سيقما الرشيقه) له خمسة أبعاد هي: A: التحديد، B: القياس، C: التحليل، D: التحسين، E: الرقابة.

Z: المتغير الوسيط (جودة التدقيق الداخلي) له ثلاثة أبعاد هي: F: الكفاءة، G: الموضوعية، H: جودة أداء المهام.  
Y: المتغير التابع (حوكمة شركات المساهمة) له أربعة أبعاد هي: L: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، M: دور أصحاب المصالح، N: الإفصاح والشفافية، S: مسؤوليات مجلس الإدارة.

ثانيا: تقييم نموذج الدراسة

### 1. تقييم النموذج القياسي (الخارجي)

يحتوي هذا التقييم على مرحلتين هما الصدق التقاربي، والصدق التمايزي:

أ. الصدق التقاربي: يعبر عن تقارب العبارات ويمثل الدرجة التي تقيس بها عبارات الاستبيان المفاهيم نفسها، ويستخدم لقياس الاتساق الداخلي للنموذج القياسي، ومعايير تقييمه تشمل: التحميل الخارجي لكل عبارة من عبارات الاستبيان والذي يجب أن تكون قيمته تساوي أو أكبر من 70%، والموثوقية المركبة لكل متغير كامن والذي يجب أن تكون قيمته تساوي أو أكبر من 70%، ومتوسط التباين المستخرج (AVE) الذي يجب أن تكون قيمته

تساوي أو أكبر من 50% لكل متغير كامن أيضا، وكذا قيمة ألفا كرونباخ التي يجب أن تساوي أو أكبر من 70%.

يوضح الجدول التالي نتائج معايير تقييم الصدق التقاربي:

الجدول رقم (4-18): نتائج معايير تقييم الصدق التقاربي

بعد حذف العبارات				قبل حذف العبارات				العبارات	المتغير الكامن
متوسط التباين المستخرج (AVE)	الموثوقية المركبة	ألفا كرونباخ	التحميل الخارجي	متوسط التباين المستخرج (AVE)	الموثوقية المركبة	ألفا كرونباخ	التحميل الخارجي		
0.549	0,784	0.591	0.695	0.549	0,784	0.591	0.695	A1	التحديد
			0.834				0.834	A2	
			0.684				0.684	A3	
0.519	0,763	0.537	0.785	0.519	0,763	0.537	0.785	B1	القياس
			0.688				0.688	B2	
			0.684				0.684	B3	
0.542	0,778	0.584	0.797	0.542	0,779	0.584	0.797	C1	التحليل
			0.630				0.630	C2	
			0.771				0.771	C3	
0.619	0,829	0.692	0.824	0.619	0,829	0.692	0.824	D1	التحسين
			0.791				0.791	D2	
			0.743				0.743	D3	
0.599	0,816	0.664	0.846	0.599	0,816	0.664	0.847	E1	الرقابة
			0.813				0.813	E2	
			0.648				0.648	E3	
0.598	0,817	0.664	0.753	0.598	0,817	0.664	0.753	F1	الكفاءة
			0.813				0.813	F2	
			0.753				0.754	F3	

<sup>1</sup> أيمن جاسم محمد الطائي، دور قدرات إدارة المعرفة في مكونات خاصية الاستجابة لسلاسل التجهيز، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد 04، العدد 03، 2023، ص 43.

0.725	0,841	0.621	0.857	0.510	0,751	0.499	0.799	G1	الموضوعية
			0.846				0.793	G2	
							<b>0.513</b>	<b>G3</b>	
0.676	0,862	0.760	0.798	0.676	0,862	0.760	0.799	H1	جودة أداء المهام
			0.862				0.862	H2	
			0.804				0.804	H3	
0.613	0,825	0.683	0.681	0.613	0,825	0.683	0.680	L1	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات
			0.876				0.877	L2	
			0.779				0.779	L3	
0.503	0,750	0.523	0.782	0.504	0,751	0.523	0.782	M1	دور أصحاب المصالح
			0.603				0.609	M2	
			0.732				0.728	M3	
0.763	0,865	0.697	0.914	0.520	0,733	0.489	0.907	N1	الإفصاح والشفافية
			0.831				0.817	N2	
							<b>0.263</b>	<b>N3</b>	
0.680	0,809	0.534	0.862	0.531	0,768	0.569	0.783	S1	مسؤوليات مجلس الإدارة
			0.786				0.808	S2	
							<b>0.570</b>	<b>S3</b>	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات 4 SMART PLS.

يظهر من الجدول رقم (4-18) أنه تم حذف العبارات التي لم تتعدى تحميلاتها الخارجية 0.4 في حين تم الاحتفاظ بالعبارات التي تعدت تحميلاتها الخارجية 0.7 (الحد الأدنى المطلوب)، أما العبارات التي كانت تحميلاتها الخارجية تتراوح بين 0.4 و0.7، والتي لم يؤدي حذفها إلى زيادة قيمة متوسط التباين المستخرج (AVE) فقد تم الإبقاء عليها. كما يتضح أن كل قيم متوسط التباين المستخرج (AVE) للمتغيرات الكامنة أكبر من 0.5 (الحد الأدنى المطلوب)، مما يعني أن كل متغير كامن يفسر في المتوسط أكثر من نصف تباين عباراته. أما فيما يتعلق بالثبات، فقد أظهرت نتائج ألفا كرونباخ أن معظم المتغيرات الكامنة سجلت قيماً أقل من الحد الأدنى المطلوب (0.7)، باستثناء متغير واحد فقط تجاوز هذا الحد، مما يعكس وجود بعض التباين في الاتساق

## الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية

بين عبارات بعض المتغيرات. لكن هذا لا يعني أن الاستبيان غير ثابت، لأن ألفا كرونباخ ليس المعيار الأدق في قياس الثبات عند استخدام نمذجة المعادلات الهيكلية. في هذا النوع من التحليل، يعتمد بشكل أكبر على معيار الموثوقية المركبة لأن يعطي قياساً أدق لمستوى الثبات. وتشير النتائج إلى أن كل المتغيرات الكامنة تجاوزت الحد الأدنى المطلوب في هذا المعيار (0.7)، مما يدل على أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات والمصدقية.

ب. الصدق التمايزي: يتم تقييمه من خلال عدة معايير أبرزها ما يلي:

- معيار التحميلات المتقاطعة: يهدف هذا المعيار إلى التحقق من أن العبارات التي تقيس متغير كامن ما لا تقيس متغير كامن آخر، وحتى نقول أن العبارات مستقلة يجب أن تكون قيمة العلاقة بين العبارة ومتغيرها الكامن أكبر من قيمة علاقتها مع متغير كامن آخر<sup>1</sup>.

والجدول الموالي يوضح نتائج معيار التحميلات المتقاطعة:

الجدول رقم (4-19): نتائج معيار التحميلات المتقاطعة

التحديد	القياس	التحليل	التحسين	الرقابة	الكفاءة	الموضوعية	جودة أداء المهام	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	دور أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة
A1	0,338	0,308	0,370	0,103	0,248	0,461	0,116	0,184	0,434	0,298	0,137
A2	0,374	0,477	0,467	0,318	0,262	0,248	0,233	0,126	0,387	0,167	-0,032
A3	0,247	0,366	0,305	0,110	0,270	0,179	0,096	0,160	0,283	0,107	0,070
B1	0,464	0,785	0,458	0,307	0,232	0,339	0,145	0,322	0,304	0,189	0,169
B2	0,283	0,688	0,360	0,298	0,169	0,214	0,291	0,277	0,069	0,277	0,074
B3	0,164	0,684	0,302	0,384	0,281	0,167	0,100	0,121	0,125	0,175	0,114
C1	0,478	0,797	0,497	0,442	0,417	0,305	0,255	0,258	0,495	0,357	0,099
C2	0,226	0,630	0,227	0,137	0,279	0,138	0,094	0,090	0,073	0,173	0,193
C3	0,411	0,771	0,332	0,331	0,299	0,185	0,223	0,263	0,244	0,204	-0,036
D1	0,535	0,824	0,411	0,337	0,460	0,187	0,257	0,189	0,374	0,272	0,170
D2	0,371	0,791	0,432	0,461	0,423	0,289	0,160	0,265	0,448	0,208	0,081
D3	0,311	0,743	0,330	0,313	0,459	0,338	0,479	0,518	0,205	0,190	0,094

<sup>1</sup> طارق عبدالحفيظ الشريف، عبدالحفيظ عبد السلام الفايدي، فيصل محمود المغربي، قياس مدى تقبل أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية لاستخدام تقنيات التدريس عن بعد، باستخدام نموذج تقبل التكنولوجيا (TAM)، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، العدد 06، 2021، ص 219.

0,107	0,216	0,270	0,231	0,084	0,203	0,288	<b>0,846</b>	0,413	0,485	0,386	0,348	E1	الرقابة
-0,031	0,157	0,094	0,096	0,060	0,235	0,215	<b>0,813</b>	0,333	0,282	0,308	0,029	E2	
-0,019	0,144	0,150	0,051	0,123	0,313	0,305	<b>0,648</b>	0,341	0,197	0,332	0,164	E3	
-0,026	0,202	0,247	0,089	0,333	0,299	<b>0,753</b>	0,153	0,388	0,367	0,238	0,212	F1	الكفاءة
0,078	- 0,009	0,204	0,171	0,154	0,401	<b>0,813</b>	0,331	0,386	0,285	0,257	0,261	F2	
0,112	0,201	0,234	0,335	0,366	0,366	<b>0,753</b>	0,318	0,528	0,404	0,235	0,325	F3	
0,143	0,248	0,295	0,152	0,242	<b>0,857</b>	0,404	0,293	0,313	0,275	0,379	0,343	G1	الموضوعية
0,167	0,181	0,185	0,199	0,236	<b>0,846</b>	0,379	0,238	0,263	0,232	0,200	0,325	G2	
0,230	0,438	0,395	0,478	<b>0,798</b>	0,243	0,303	0,148	0,313	0,320	0,192	0,149	H1	جودة أداء المهام
0,151	0,325	0,253	0,434	<b>0,862</b>	0,263	0,334	0,021	0,316	0,209	0,263	0,189	H2	
-0,004	0,195	0,313	0,316	<b>0,804</b>	0,181	0,281	0,116	0,270	0,140	0,138	0,183	H3	
0,210	0,111	0,186	<b>0,681</b>	0,171	0,000	0,200	0,305	0,303	0,117	0,273	0,025	L1	ضمان
0,197	0,360	0,361	<b>0,876</b>	0,424	0,134	0,159	0,138	0,352	0,261	0,147	0,204	L2	وجود إطار فعال
0,193	0,324	0,272	<b>0,779</b>	0,533	0,316	0,269	0,025	0,277	0,280	0,407	0,215	L3	لحوكمة الشركات
0,184	0,348	<b>0,782</b>	0,369	0,326	0,194	0,144	0,215	0,314	0,319	0,102	0,390	M1	دور أصحاب
0,107	0,072	<b>0,603</b>	0,100	0,116	0,239	0,183	0,045	0,209	0,154	0,041	0,364	M2	المصالح
0,194	0,314	<b>0,732</b>	0,234	0,331	0,196	0,315	0,197	0,400	0,354	0,345	0,321	M3	الإفصاح والشفافية
0,331	<b>0,914</b>	0,409	0,326	0,368	0,350	0,239	0,252	0,265	0,328	0,317	0,294	N1	مسؤوليات مجلس الإدارة
-0,005	<b>0,831</b>	0,229	0,299	0,313	0,046	0,036	0,130	0,233	0,274	0,176	0,126	N2	
<b>0,862</b>	0,249	0,241	0,185	0,222	0,124	0,070	0,004	0,151	0,143	0,106	0,072	S1	مجلس الإدارة
<b>0,786</b>	0,092	0,138	0,237	0,019	0,182	0,048	0,067	0,088	0,014	0,183	0,032	S2	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات 4 SMART PLS.

الجدول أعلاه يبين لنا المصفوفة العنبرية (Cross Loadings) لمتغيرات النموذج البنائي باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية (SEM-PLS)، حيث تظهر النتائج أن قيم التحميلات الخارجية (Outer Loadings) لكل متغير على العامل الخاص به أعلى من قيم التحميلات المتقاطعة (Cross Loadings) على العوامل الأخرى، مما يعكس صدق التقارب (Convergent validity) للنموذج. كما أن القيم العالية للتحميلات الخارجية التي تتجاوز 0.5 تشير إلى تشبع المتغيرات بشكل جيد على عواملها المناسبة، وهو مؤشر قوي على صدق البناء. بالإضافة إلى ذلك، فإن انخفاض قيم التحميلات المتقاطعة إلى أقل من 0.3 يعزز من صدق التمايز

(Discriminant validity) بين المتغيرات، حيث يرتبط كل متغير بشكل أقوى بعامله الخاص مقارنة بالعوامل الأخرى. بشكل عام، تدعم النتائج صدق البناء والصدق التمايزي للنموذج البنائي المستخدم في تحليل البيانات.

- معيار فورنيل لاركر: يسعى هذا المعيار إلى التحقق من عدم وجود تداخل بين المتغيرات، أي أنها متميزة عن بعضها، وحتى يكون هناك صدق تمايزي للاستبيان يجب أن تكون قيمة كل متغير أكبر ما يمكن مقارنة ببقية المتغيرات، أي أن المتغير يمثل نفسه أكثر من تمثيله لبقية المتغيرات<sup>1</sup>.

والجدول أدناه يبين نتائج معيار فورنيل لاركر:

الجدول رقم (4-20): نتائج معيار فورنيل لاركر

التحديد	القياس	التحليل	التحسين	الرقابة	الكفاءة	الموضوعية	جودة أداء المهام	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	دور أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة
0,741											
0,436	0,720										
0,525	0,525	0,736									
0,522	0,466	0,500	0,787								
0,258	0,446	0,439	0,473	0,774							
0,347	0,315	0,459	0,566	0,347	0,774						
0,392	0,342	0,298	0,339	0,312	0,460	0,851					
0,211	0,244	0,273	0,365	0,113	0,373	0,281	0,822				
0,204	0,340	0,291	0,395	0,179	0,262	0,206	0,501	0,783			

<sup>1</sup> محسن إيهاب، بلحيمير براهيم، استخدام نمذجة المعادلات الهيكلية بطريقة المربعات الصغرى PLS، لتقييم دور مؤثري السياحة الجزائريين على مواقع التواصل الاجتماعي في اختيار الوجهة السياحية من وجهة نظر متابعيهم الجزائريين، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 07، العدد 02، 2023، ص 21.

		0,710	0,360	0,388	0,283	0,296	0,235	0,444	0,407	0,243	0,496	دور أصحاب المصالح
	0,874	0,379	0,358	0,392	0,253	0,175	0,228	0,286	0,347	0,293	0,254	الإفصاح والشفافية
0,825	0,215	0,236	0,251	0,158	0,182	0,073	0,039	0,148	0,103	0,170	0,065	مسؤوليات مجلس الإدارة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات 4 SMART PLS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4-20) أن كل متغير كامن يمثل نفسه بشكل أكبر من تمثيله للمتغيرات الكامنة الأخرى، مما يثبت استقلالية هذه المتغيرات.

## 2. تقييم النموذج الهيكلي (الداخلي)

يتضمن هذا التقييم أربعة خطوات أساسية هي فحص التداخل الخطي، تقييم معامل التحديد ( $R^2$ )، وتحديد حجم التأثير ( $F^2$ )، تقييم الملائمة التنبؤية ( $Q^2$ ).

أ. فحص التداخل الخطي: ويشمل ما يلي:

- فحص التداخل الخطي بين المتغيرات: لفحص التداخل الخطي بين المتغيرات استعملنا معامل تضخم التباين (VIF) الذي يجب ألا يتفوق قيمته 5.

يوضح الجدول الموالي نتائج فحص التداخل الخطي بين المتغيرات:

الجدول رقم (4-21): نتائج فحص التداخل الخطي بين المتغيرات

جودة التدقيق الداخلي	حوكمة شركات المساهمة	
معامل تضخم التباين (VIF)		
1.000	1.522	منهج ستة سيقما الرشيقية
	1.522	جودة التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات 4 SMART PLS.

من الجدول أعلاه يتبين أن كل قيم معامل تضخم التباين (VIF) أقل من 5 (القيمة المقبولة إحصائياً)، مما يعني عدم وجود تداخل خطي بين متغيرات الدراسة.

- فحص التداخل الخطي بين العبارات: لفحص التداخل الخطي بين العبارات تم استخدام معامل تضخم التباين (VIF) أيضاً.



يبين الجدول التالي نتائج فحص التداخل الخطي بين العبارات:

الجدول رقم (4-22): نتائج فحص التداخل الخطي بين العبارات

معامل تضخم التباين (VIF)	
1,164	A1
1,498	A1
1,844	A2
1,274	A2
1,457	A3
1,182	A3
1,694	B1
1,172	B1
1,357	B2
1,129	B2
1,126	B3
1,437	B3
1,825	C1
1,173	C1
1,429	C2
1,160	C2
1,253	C3
1,512	C3
1,432	D1
2,255	D1
1,326	D2
2,241	D2
1,442	D3
1,316	D3

1,937	<b>E1</b>
1,464	<b>E1</b>
2,371	<b>E2</b>
1,567	<b>E2</b>
1,161	<b>E3</b>
1,576	<b>E3</b>
1,327	<b>F1</b>
1,614	<b>F1</b>
1,754	<b>F2</b>
1,492	<b>F2</b>
1,228	<b>F3</b>
1,544	<b>F3</b>
1,488	<b>G1</b>
1,254	<b>G1</b>
1,254	<b>G2</b>
1,444	<b>G2</b>
1,431	<b>H1</b>
1,687	<b>H1</b>
1,737	<b>H2</b>
2,252	<b>H2</b>
1,562	<b>H3</b>
1,754	<b>H3</b>
1,538	<b>L1</b>
1,298	<b>L1</b>
2,204	<b>L2</b>
1,616	<b>L2</b>
1,346	<b>L3</b>

1,540	L3
1,115	M1
1,622	M1
1,139	M2
1,455	M2
1,338	M3
1,132	M3
1,872	N1
1,400	N1
1,814	N2
1,400	N2
1,153	S1
1,355	S1
1,153	S2
1,749	S2

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات 4 SMART PLS.

يتضح من الجدول رقم (4-22) أن كل قيم معامل تضخم التباين (VIF) للعبارات أقل من 5 (القيمة المقبولة إحصائياً)، مما يعني عدم وجود تداخل خطي بين هذه العبارات.

ب. تقييم معامل التحديد ( $R^2$ ): يشير معامل التحديد إلى قدرة المتغير المستقل على تفسير المتغيرات التابعة، فإذا كانت قيمة هذا المعامل أكبر من 67% يعني أن المتغير المستقل له قدرة كبيرة على تفسير المتغيرات التابعة وإذا كانت قيمته محصورة بين 33% و 67% فهي متوسطة أما إذا كانت أقل من 33% فهي ضعيفة<sup>1</sup>.

والجدول أدناه يبين نتائج معامل التحديد ( $R^2$ ):

<sup>1</sup> بن ربيحة محمد، دور ثقافة المؤسسة في الولوج للأسواق الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021، ص 144.

الجدول رقم (4-23): نتائج معامل التحديد ( $R^2$ )

النتيجة	معامل التحديد ( $R^2$ )	المتغير
متوسطة	0,343	جودة التدقيق الداخلي
متوسطة	0,368	حوكمة شركات المساهمة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات 4 SMART PLS.

يظهر من الجدول السابق أن منهج ستة سيقما الرشيقية يساهم في تفسير ما مقداره 34.3% من التغير في جودة التدقيق الداخلي، بينما تساهم جودة التدقيق الداخلي مع منهج ستة سيقما الرشيقية في تفسير ما نسبته 36.8% من التغير في حوكمة شركات المساهمة.

ت. تحديد حجم التأثير ( $F^2$ ): يقصد بحجم التأثير درجة تأثير المتغير المستقل على التابع، فإذا كان  $F^2$  أكبر من 0.35 يعني أن المتغير المستقل له تأثير كبير على المتغير التابع وإذا كان محصور بين 0.15 و 0.35 فهو متوسط أما إذا كان محصور بين 0.02 و 0.15 فهو ضعيف<sup>1</sup>. والجدول الموالي يوضح نتائج حجم التأثير ( $F^2$ ):

الجدول رقم (4-24): نتائج حجم التأثير ( $F^2$ )

النتيجة	حجم التأثير ( $F^2$ )	المتغير
ضعيف	0,091	منهج ستة سيقما الرشيقية - < حوكمة شركات المساهمة
كبير	0,522	منهج ستة سيقما الرشيقية - < جودة التدقيق الداخلي
متوسط	0,153	جودة التدقيق الداخلي - < حوكمة شركات المساهمة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات 4 SMART PLS.

يظهر من الجدول أعلاه أن منهج ستة سيقما الرشيقية له تأثير ضعيف على حوكمة شركات المساهمة قيمته 0,091، وتأثير كبير على جودة التدقيق الداخلي يقدر بـ 0,522، في حين أن جودة التدقيق الداخلي لها تأثير متوسط على حوكمة شركات المساهمة قدره 0,153.

ث. تقييم الملائمة التنبؤية ( $Q^2$ ): تشير الملائمة التنبؤية إلى قدرة المتغيرات المستقلة على التنبؤ بالمتغير التابع، وحتى تعد  $Q^2$  مقبولة يجب أن تكون قيمها أكبر من الصفر<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> موساوي نصيرة، تباي رزيقة، الدور الوسيط للأداء الابتكاري في علاقة التأثير بين القدرات الديناميكية وأداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 08، العدد 03، 2022، ص 402.

<sup>2</sup> عيسى قادة، وزاني محمد، استخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية PLS لتقييم الدور الوسيط للحملات التسويقية في تأثير عناصر المزيج التسويقي على قرار الشراء لدى عينة من السياح، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 02، 2021، ص 102.

والجدول التالي يوضح نتائج الملائمة التنبؤية ( $Q^2$ ):

الجدول رقم (4-25): نتائج الملائمة التنبؤية ( $Q^2$ )

المتغير	متوسط الخطأ المطلق (MAE)	جذر متوسط مربع الخطأ (RMSE)	معامل الملائمة التنبؤية ( $Q^2$ )
حوكمة شركات المساهمة	0.606	0.884	0.227
جودة التدقيق الداخلي	0.674	0.839	0.328

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات 4 SMART PLS.

من الجدول السابق يتضح أن قيمة معامل الملائمة التنبؤية لحوكمة شركات المساهمة بلغت 0.227 وهي قيمة موجبة أي أن منهج ستة سيقما الرشيقية وجودة التدقيق الداخلي لهما قدرة على التنبؤ بحوكمة شركات المساهمة، وكذلك يتبين أن قيمة معامل الملائمة التنبؤية لجودة التدقيق الداخلي قدرت بـ 0.328 وهي قيمة موجبة أي أن منهج ستة سيقما الرشيقية له قدرة تنبؤية بجودة التدقيق الداخلي.

#### المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

لاختبار الفرضيات أي العلاقة بين متغيرات الدراسة استخدمنا تقنية البسترة (Bootstrapping).

#### أولاً: اختبار صحة الفرضيات المباشرة

تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال إجراء التحليلات الإحصائية عند مستوى دلالة 5٪، حيث تم تحويل صياغة الفرضية البديلة إلى الفرضية العدمية، بحيث يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية (P) للمعاملات المرتبطة بالانحدار أقل من 5٪. أما في حال كانت قيمة (P) للمعاملات ذات العلاقة أكبر من 5٪، يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة.

وقد تم الاعتماد في ذلك على نتائج الجدول الموالي، حيث يبين هذا الأخير نتائج الفرضيات المباشرة.

الجدول رقم (4-26): نتائج الفرضيات المباشرة

الفرضية	العلاقة (المسار)	معامل المسار (β)	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت (T)	القيمة الاحتمالية (P)
الفرضية الأولى	منهج ستة سيقما الرشيقية- < جودة التدقيق الداخلي	0.586	0.075	7.828	0.000
الفرضية الثانية	منهج ستة سيقما الرشيقية- < حوكمة شركات المساهمة	0.296	0.157	1.882	0.060
الفرضية الثالثة	جودة التدقيق الداخلي- < حوكمة شركات المساهمة	0.383	0.118	3.238	0.001

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات 4 SMART PLS.

أظهرت نتائج اختبار الفرضيات المباشرة باستخدام برنامج SMART PLS أن الفرضية الأولى  $H_0$ ، التي تفترض عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $0.05 \leq \alpha$  لمنهج ستة سيقما الرشيقية على جودة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية، مرفوضة إحصائياً، حيث أن القيمة الاحتمالية (P) بلغت 0.000، وهي أقل بكثير من مستوى الدلالة المقبول  $0.05 \leq \alpha$ ، مما يشير إلى أن التأثير ليس ناتجاً عن الصدفة. بالإضافة إلى ذلك، كانت قيمة T مرتفعة جداً (7.828)، متجاوزة الحد الأدنى المقبول (1.96)، مما يدل على قوة العلاقة بين المتغيرين. في المقابل، قيمة  $(\beta = 0.586)$  تشير إلى تأثير إيجابي قوي، مما يعزز قبول الفرضية البديلة، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لمنهج ستة سيقما الرشيقية على جودة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية، ومن ثم قبول الفرضية الأولى للدراسة ( $H_1$ )، وهو ما يتطابق إلى حد كبير مع بعض الدراسات السابقة كدراسات كل من (هبة محمود حسين عبد الله: 2012، طارق أحمد عبده الجماعي: 2022، عبد الواحد عبد الكريم عبد الواحد الشرعي، وسلطان حسن محمد الحلمي: 2023) التي أظهرت أن منهج ستة سيقما له تأثير على جودة التدقيق الداخلي.

وكخلاصة لهذه النتيجة، يمكن القول أن تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقية يعزز بشكل كبير جودة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية، حيث أن قيمة المسار  $(\beta = 0.586)$  تعكس تأثيراً إيجابياً قوياً، مما يعني أن تحسين العمليات وتقليل الأخطاء باستخدام هذا المنهج يؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي. من الناحية

الأخرى، يمكن تفسير ذلك بأن الشركات التي تتبنى ستة سيقما الرشيقية تحقق وفرات مالية من خلال تقليل التكاليف المرتبطة بالأخطاء التشغيلية وتحسين دقة التقارير المالية والإدارية، مما يعزز الثقة في أنظمة الرقابة الداخلية.

أما بالنسبة للفرضية الثانية  $H_0$ ، التي تنص على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  لمنهج ستة سيقما الرشيقية على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، فقد كانت مدعومة إحصائياً، حيث كانت القيمة الاحتمالية  $P = 0.060$  أعلى من مستوى الدلالة المقبول  $\alpha \leq 0.05$ ، كما أن القيمة الإحصائية  $T = 1.882$  أقل من الحد الأدنى  $1.96$ ، مما يشير إلى ضعف العلاقة وعدم أهميتها الإحصائية رغم أن قيمة المسار موجبة ( $\beta = 0.296$ )، وعليه نقبل الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لمنهج ستة سيقما الرشيقية على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية ونرفض الفرضية البديلة، ومن ثم نرفض الفرضية الثانية للدراسة ( $H_1$ ).

كخلاصة، يمكن القول أنه بالرغم من أن العلاقة بين منهج ستة سيقما الرشيقية وحوكمة شركات المساهمة كانت موجبة ( $\beta = 0.296$ )، إلا أنها لم تكن ذات دلالة إحصائية ( $P = 0.060$ )، هذا الضعف في التأثير قد يكون مرتبطاً بعدة عوامل، منها أن تطبيق ستة سيقما الرشيقية قد يكون مركزاً أكثر على تحسين العمليات الداخلية والجودة التشغيلية بدلاً من التأثير المباشر على ممارسات الحوكمة مثل الشفافية والمساءلة. كما قد يكون ضعف التأثير ناتجاً عن نقص التزام شركات المساهمة الجزائرية بتطبيق المنهج بشكل شامل أو محدودية فهمه كأداة استراتيجية لتحسين الحوكمة. اقتصادياً، هذا يشير إلى أن تحسين الحوكمة يتطلب تدخلات إضافية تتجاوز تحسين العمليات التشغيلية.

أما فيما يخص الفرضية الثالثة  $H_0$ ، والمعنونة بعدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  لجودة التدقيق الداخلي على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، فقد كانت غير مدعومة إحصائياً، حيث بلغت القيمة الاحتمالية  $P = 0.001$ ، وهي أقل من مستوى الدلالة المقبول ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن التأثير ذو دلالة إحصائية وليس ناتجاً عن الصدفة. كما أن قيمة  $T$  بلغت  $3.238$ ، متجاوزة الحد الأدنى المطلوب ( $T = 1.96$ )، مما يشير إلى قوة العلاقة بين المتغيرين. بينما قدرت قيمة المسار بـ ( $\beta = 0.383$ )، وهي تشير إلى تأثير إيجابي متوسط القوة لأن القيم الإحصائية تشير إلى وجود تأثير دال إحصائياً، ومنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لجودة التدقيق الداخلي على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، ومن ثم قبول الفرضية الثالثة للدراسة ( $H_1$ ). وتتفق هذه

النتيجة مع دراسة (Zaroug Osman Bilal, Omar Igbal Twafik, Anaam Khamis)

(Bakhit: 2018) ودراسة (Winda Nurtria Utami, Masnawati, Fajriani: 2024)، اللتين

أظهرتا أن التدقيق الداخلي له تأثير على حوكمة الشركات.

وأمام هذه النتائج، يمكن القول أن التدقيق الداخلي عالي الجودة يعزز من ممارسات الحوكمة الجيدة مثل الشفافية، الامتثال للقوانين، وتقليل المخاطر المالية والإدارية. اقتصاديا، هذا يعني أن شركات المساهمة التي تستثمر في تحسين جودة التدقيق الداخلي تحقق فوائد طويلة الأجل تتمثل في تعزيز الثقة لدى المستثمرين، تحسين الأداء المالي، وتقليل تكاليف الامتثال والمخاطر المرتبطة بالحوكمة الضعيفة.

ثانيا: اختبار صحة الفرضيات غير المباشرة

تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال إجراء التحليلات الإحصائية عند مستوى دلالة 5٪، حيث تم تحويل صياغة الفرضية البديلة إلى الفرضية العدمية، بحيث يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية (P) للمعاملات المرتبطة بالانحدار أقل من 5٪. أما في حال كانت قيمة (P) للمعاملات ذات العلاقة أكبر من 5٪، يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة. وقد تم الاعتماد في ذلك على نتائج الجدول التالي، حيث يوضح هذا الأخير نتائج الفرضيات غير المباشرة.

الجدول رقم (4-27): نتائج الفرضيات غير المباشرة

الفرضية	العلاقة (المسار)	معامل المسار (β)	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت (T)	القيمة الاحتمالية (P)
الفرضية الرابعة	منهج ستة سيقما الرشيقية- < جودة التدقيق الداخلي- < حوكمة شركات المساهمة	0.224	0.079	2.825	0.005

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات 4 SMART PLS.

تشير نتائج الجدول رقم (4-27) إلى قبول الفرضية البديلة (H<sub>1</sub>) ورفض الفرضية العدمية (H<sub>0</sub>)، حيث أظهرت القيمة الاحتمالية P = 0.005 أنها أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لمنهج ستة سيقما الرشيقية على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية عبر جودة التدقيق الداخلي. كما أن القيمة الإحصائية T = 2.825 تجاوزت القيمة الحرجة 1.96 عند مستوى دلالة 0.05، مما يعزز هذا الاستنتاج. بالإضافة إلى ذلك، يشير معامل المسار β = 0.224 إلى وجود علاقة ضعيفة بين المتغيرات، بينما يعكس الانحراف المعياري المنخفض 0.079 استقرار النتائج وقلة التباين في البيانات. بناء على



ذلك، يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لمنهج ستة سيقما الرشيقا على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال جودة التدقيق الداخلي. تتفق هذه النتيجة مع دراسة (Hamideh Asnaashari, Fatemeh Khodabandehlou: 2024) والتي أجريت على المدققين الداخليين في إيران، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق ستة سيقما الرشيقا يعزز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي مما يساهم في تعزيز حوكمة الشركات من خلال زيادة الشفافية والمساءلة، بالإضافة إلى دراسة (Andrea Chiarini et al: 2020)، والتي أظهرت من خلال دراسة استكشافية أجريت على الشركات الصغيرة والمتوسطة في إيطاليا أن استخدام أدوات إدارة الجودة مثل ستة سيقما الرشيقا يؤدي إلى تحسين الأداء العام للشركات عبر تحسين جودة التدقيق الداخلي. هذا يدعم العلاقة بين تطبيق منهجيات تحسين الجودة وجودة التدقيق كوسيط لتحسين الحوكمة.

هذه النتيجة تعكس أهمية تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقا كأداة لتحسين الكفاءة التشغيلية والتنظيمية في شركات المساهمة الجزائرية، وذلك من خلال تأثيره الإيجابي على جودة التدقيق الداخلي، الذي يعتبر عنصرا أساسيا في تعزيز حوكمة الشركات. يشير معامل المسار ( $\beta = 0.224$ ) إلى أن تحسينات صغيرة في تطبيق هذا المنهج يمكن أن تؤدي إلى تحسينات ملحوظة في جودة التدقيق الداخلي، مما يساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل الشركة. وفي الأخير، يمكن القول أن هذا التأثير يعزز الثقة بين المستثمرين وأصحاب المصلحة، حيث أن جودة التدقيق الداخلي تعد أداة لضمان الامتثال للقوانين والمعايير المالية والإدارية. كما أن تحسين الحوكمة من خلال التدقيق الداخلي يمكن أن يقلل من المخاطر المالية والإدارية، ويزيد من كفاءة تخصيص الموارد، ويعزز الأداء المالي للشركات. بالتالي، فإن تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقا لا يقتصر فقط على تحسين العمليات الداخلية، بل يمتد ليؤثر إيجابيا على البيئة الاقتصادية العامة من خلال تعزيز استدامة الشركات وزيادة قدرتها التنافسية.

### خلاصة الفصل

قبل التطرق إلى النتائج التفصيلية لاختبار الفرضيات، من الضروري تسليط الضوء على أهمية هذا الفصل التطبيقي في إطار الدراسة، حيث هدف هذا الفصل إلى تقديم تحليل عملي ودقيق لتأثير تطبيق منهج ستة سيقما الرشيق على جودة التدقيق الداخلي وحوكمة شركات المساهمة الجزائرية. وفي هذا الصدد، تم استخدام أدوات إحصائية متقدمة، مثل برنامج Smart PLS ، لاختبار الفرضيات المباشرة وغير المباشرة، مما أتاح الوصول إلى نتائج موثوقة وقابلة للتفسير. يعتمد هذا التحليل على صياغة الفرضيات البديلة والعدمية، حيث يتم قبول أو رفض الفرضيات بناء على القيم الاحتمالية ومستوى الدلالة الإحصائية المحدد بـ 5%.

يعد هذا النهج التحليلي خطوة أساسية لفهم العلاقة بين المتغيرات المدروسة، إذ يتيح الكشف عن التأثيرات المباشرة وغير المباشرة لمنهجية تحسين الجودة على العمليات التنظيمية والحوكمة. كما يعكس أهمية جودة التدقيق الداخلي كوسيط محتمل في تعزيز ممارسات الحوكمة الجيدة. من خلال هذا التحليل، يمكن تقديم توصيات عملية لشركات المساهمة الجزائرية لتبني استراتيجيات تحسين الجودة التي تسهم في تعزيز الكفاءة التشغيلية والشفافية والمساءلة، مما يدعم استدامة هذه الشركات في بيئة اقتصادية تنافسية.

خاتمة

حاولت دراستنا هذه الإجابة على إشكالية مدى تأثير منهج ستة سيقما الرشيق على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال تحسين جودة التدقيق الداخلي، حيث قمنا باستعراض أبرز المفاهيم المرتبطة ب: منهج ستة سيقما الرشيق، جودة التدقيق الداخلي، وأهمية تطبيق ستة سيقما الرشيق لقياس جودة التدقيق الداخلي وتعزيز حوكمة شركات المساهمة، وذلك بغية إثراء الجانب النظري للدراسة، بالإضافة إلى دراسة تطبيقية استهدفنا من خلالها عينة من شركات المساهمة الجزائرية بهدف اختبار الفرضيات الموضوعة.

وفي الأخير يمكن تلخيص النتائج والاقتراحات فيما يلي:

## 1. نتائج الدراسة:

### أ. النتائج النظرية:

من خلال الجانب النظري للدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أبرزها ما يلي:

- التكامل بين منهج ستة سيقما والتصنيع الرشيق يعزز الأداء بشكل كبير؛
- يسعى منهج ستة سيقما الرشيق إلى تحسين جودة العمليات، القضاء على الهدر، وتعزيز الكفاءة في الشركة؛
- يطبق منهج ستة سيقما الرشيق من خلال عدة نماذج أبرزها نموذج DMAIC؛
- معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) ساعد على تطوير مفهوم التدقيق الداخلي؛
- يعتبر التدقيق الداخلي من أهم آليات حوكمة الشركات؛
- هناك عدة طرق لقياس جودة التدقيق الداخلي أهمها منهج ستة سيقما الرشيق؛
- نظرية الوكالة ساهمت في ظهور مفهوم حوكمة الشركات؛
- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ، وتعد المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من أبرزها وأهمها.

### ب. النتائج التطبيقية:

أظهرت الدراسة أن:

- أغلب أفراد العينة هم من حملة شهادة الليسانس، ويشغلون مناصب في خلية التدقيق الداخلي بحيث يمتلكون خبرة مهنية تفوق 15 سنة؛
- المستوى العام لمنهج ستة سيقما الرشيق جاء بدرجة موافق (3.99) وهي أكبر من الدرجة المحايدة (3)؛
- المستوى العام لجودة التدقيق الداخلي جاء بدرجة موافق بشدة (4.29) وهي أكبر من الدرجة المحايدة (3)؛

- المستوى العام لحوكمة شركات المساهمة جاء بدرجة موافق (3.76) وهي أكبر من الدرجة المحايدة (3).

ت. نتائج اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لمنهج ستة سيقما الرشيقية على جودة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية، حيث تم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، إذ بلغت القيمة الاحتمالية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05. يشير ذلك إلى أن تطبيق هذا المنهج يساهم في تحسين جودة التدقيق الداخلي من خلال تقليل التكاليف التشغيلية وتعزيز دقة التقارير المالية والإدارية، مما يتفق مع الدراسات السابقة التي أكدت أهمية ستة سيقما في تحسين جودة العمليات؛

- **الفرضية الثانية:** لم يتم إثبات وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمنهج ستة سيقما الرشيقية على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، بحيث بلغت القيمة الاحتمالية 0.060 وهي أعلى من مستوى الدلالة المقبول 0.05. يشير ذلك إلى أن التأثير المباشر للمنهج على الحوكمة ضعيف، وقد يكون ذلك نتيجة لتركيز المنهج على تحسين العمليات الداخلية دون التأثير المباشر على ممارسات الحوكمة مثل الشفافية والمساءلة؛

- **الفرضية الثالثة:** أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية لجودة التدقيق الداخلي على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، حيث تم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، إذ بلغت القيمة الاحتمالية 0.001 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05. تشير هذه النتيجة إلى أن التدقيق الداخلي عالي الجودة يعزز ممارسات الحوكمة الجيدة مثل الشفافية والمساءلة، مما يؤدي إلى فوائد طويلة الأجل كتعزيز الثقة لدى المستثمرين وتحسين الأداء المالي؛

- **الفرضية الرابعة (غير المباشرة):** تم إثبات وجود تأثير غير مباشر لمنهج ستة سيقما الرشيقية على حوكمة شركات المساهمة الجزائرية عبر تحسين جودة التدقيق الداخلي. بلغت القيمة الاحتمالية 0.005، مما يدل على دلالة إحصائية قوية لهذا التأثير. يعكس ذلك دور جودة التدقيق الداخلي كوسيط رئيسي بين تطبيق منهجية تحسين الجودة وتعزيز الحوكمة.

2. الاقتراحات:

تأسيسا على ما تم التوصل إليه من نتائج نقترح ما يلي:

- تعزيز تطبيق منهج ستة سيقما الرشيقية: يجب على شركات المساهمة الجزائرية تبني هذا المنهج بشكل شامل كأداة لتحسين العمليات التشغيلية وجودة التدقيق الداخلي؛

- التركيز على جودة التدقيق الداخلي: يجب أن يكون تحسين جودة التدقيق الداخلي أولوية لتحقيق ممارسات حوكمة فعالة ومستدامة؛
- دمج استراتيجيات إضافية لتعزيز الحوكمة: نظرا لعدم إثبات التأثير المباشر لمنهج ستة سيقما الرشيقية على الحوكمة، ينبغي دمج أدوات أخرى تعزز الشفافية والمساءلة؛
- التدريب والتوعية: توفير برامج تدريبية للمسؤولين عن التدقيق والحوكمة لفهم وتطبيق منهجيات تحسين الجودة بفعالية.

# قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. إبراهيم سيد أحمد، حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال، الدار الجامعية، ط 01، مصر، 2010.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 02، الأردن، 2015.
3. أحمد عبد العال رشوان، إدارة الجودة، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مصر، 2018.
4. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2015.
5. أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2007.
6. أسامة عبد العزيز الشنواني، **Six Sigma** الإتجاهات المعاصرة لإدارة وتطوير الأداء، مركز جامعة القاهرة للطباعة والنشر، ط 01، مصر، 2008.
7. اسماعيل إبراهيم القزاز، رامي حكمت الحديثي، عادل عبد المالك كوريل، **Six Sigma** وأساليب حديثة أخرى في إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 01، الأردن، 2009.
8. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007.
9. أوما سيكاران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب اسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006.
10. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
11. ثناء علي القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006.
12. جوزيف ف. هار وآخرون، الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM)، ترجمة زكريا بلخامسة، مركز الكتاب الأكاديمي، ط 01، الأردن، 2020.



13. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا، 2008.
14. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2010.
15. راضية بوزيان، إدارة الجودة الشاملة ومؤسسات التعليم العالي، مركز الكتاب الأكاديمي، ط 01، الأردن، 2015، ص 120.
16. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، ط 02، مصر، 2007.
17. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
18. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007.
19. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (1)، جامعة العلوم والتكنولوجيا، ط 01، اليمن، 2009.
20. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2011.
21. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، ط 05، الأردن، 2015.
22. فداء حامد، إدارة الجودة الشاملة: مفاهيم وتطبيقات، دار البداية ناشرون وموزعون، ط 01، الأردن، 2015.
23. فريد النجار، إدارة الجودة الشاملة والإنتاجية والتخطيط التكنولوجي للتميز والريادة والتفوق، الدار الجامعية، مصر، 2007.
24. فريد كورتل، الجودة والتميز في منظمات الأعمال، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الجزء الأول، ط 01، الأردن، 2011.
25. قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الآيزو 9001:2000، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2005.

26. محسن أحمد الحضيبي، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، ط 01، مصر، 2005.
27. محمد أحمد كاسب خليفة، حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي، مصر، 2020.
28. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 02، الجزائر، 2005.
29. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2016.
30. محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، دار عشتار الأكاديمية (IAG) للنشر والتوزيع، ط 01، العراق، 2019.
31. محمد سمير دهيرب الربيعي، علي محمد ثجيل المعموري، سعود جايد مشكور العامري، التفكير الرشيق في محاسبة التكاليف: إطار نظري وتطبيق عملي، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2019.
32. محمد لمن علون، نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي، دار أسامة للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2019.
33. محمود حسين الوادي وآخرون، ضمان الجودة وأثره في أداء كليات الاقتصاد والعلوم الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الجزء الأول، ط 01، الأردن، 2012.
34. مدحت أبو النصر، أساسيات إدارة الجودة الشاملة TQM، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط 01، مصر، 2008.
35. ناصر عبد الحميد علي، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، مركز الخبرات المهنية للإدارة (بميك)، ط 01، مصر، 2014.
36. نجم عبود نجم، إدارة الجودة الشاملة في عصر الأنترنت، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2010.
37. وليد ناجي الحياي، حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط 01، الأردن، 2015.
38. يوسف حجيم الطائي، محمد فوزي العبادي، هاشم فوزي العبادي، إدارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن، 2008.

ثانيا: الأطروحات والرسائل

1. إبراهيم منصور إبراهيم الطويل، العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة نحو الأداء المالي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر، 2022.
2. أشرف عبد الحليم محمود كراجه، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004.
3. أوسعيد نيسة، دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، الجزائر، 2021.
4. براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014.
5. براهيمية فائزة، أثر تطبيق المعايير الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تعزيز ثقة المتعاملين مع المصارف الإسلامية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجزائر، 2022.
6. بشرى عبد الحمزة عباس الربيعي، تصميم نظام التصنيع الرشيق باستخدام خارطة تدفق القيمة وتأثيره في تحسين الإنتاجية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2019.
7. بن ربيحة محمد، دور ثقافة المؤسسة في الولوج للأسواق الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021.
8. بوبكر نعرورة، دراسة إمكانية تبني إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2015.
9. بوخروبة الغالي، ممارسات التدقيق الداخلي بتوظيف مبادئ الحوكمة في القطاع البنكي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، الجزائر، 2020.
10. تيايبية رضا، مدى تأثير حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2020.

11. خالد أحمد القصاص، استخدام منهج سيجما ستة (Six Sigma) في ترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، فلسطين، 2014.
12. راسم بوزان إيش، العوامل الداعمة لاستخدام ستة سيجما ودورها في تحسين جودة مخرجات خدمة الاتصالات، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2014.
13. ربا صالح عبد المجيد، أثر التدقيق الداخلي في تحسين عملية ضبط الجودة، رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2022.
14. زواوي حميدة، سياسات التدريب في المؤسسات الاقتصادية ومدى توافقها مع متطلبات تطبيق برامج الستة سيجما، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2011، ص 55.
15. سايح نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016.
16. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
17. صليحة رقاد، تطبيق نظام ضمان الجودة في مؤسسات التعليم العالي الجزائرية: آفاقه ومعوقاته، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2014.
18. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.
19. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
20. عجراد شرحبيل، تطبيقات إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018.
21. عصام تركي الشاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015.

22. علي هاتف عبد علي شربة، تحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية باستخدام معايير تقنية Six Sigma، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2015.
23. عمر فلاح حسن أحمد العبيدي، إمكانية تطبيق متطلبات الإنتاج الرشيق في تعزيز فاعلية سلسلة التجهيز، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2014.
24. عيادي محمد لمن، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
25. لخضر أوصيف، نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2017.
26. مجدوب خيرة، تطبيق المجموعات المبهمة لترتيب متطلبات الزبائن في نشر وظيفة الجودة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، الجزائر، 2015.
27. محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
28. محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات الحاسوبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، اليمن، 2014.
29. ناصري سمية، أهمية تطبيق ستة سيجمما في تحسين جودة العملية التكوينية بالجامعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2018.
30. هبة محمود حسين عبد الله، مدى الالتزام بمنهج ستة سيجمما (Six Sigma) في ضبط جودة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2012.
31. ويراد زاوي، إشكالية تطبيق نظام Lean Six Sigma في المؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس، الجزائر، 2014.

32. ياسمين حاتم المشلمون، أثر تطبيق مرتكزات التصنيع الرشيق في استراتيجيات الميزة التنافسية في شركات صناعة الأدوية الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017.

### ثالثا: المجالات والدوريات

1. إبراهيم العدي، حسين عبد الله، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية: سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 34، العدد 03، 2012.

2. أحمد رشيد المطيري، نحو حوكمة جديدة لمجلس إدارة شركة المساهمة الخاضعة لرقابة هيئة أسواق المال، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، المجلد 01، العدد 02، 2013.

3. أحمد محمد العمري، فضل عبد الفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، 2006.

4. إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، 2013.

5. أصفاد مرتضى سعيد، مستويات تطبيق أنشطة نظام الانتاج الرشيق في المنظمات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.

6. أمل أشرف أحمد أبو الليل، إدارة الجودة في المكتبات ومراكز المعلومات باستخدام أسلوب Six Sigma، المجلة العربية الدولية لإدارة المعرفة، المجلد 01، العدد 02، 2022.

7. إنعام عيد أبو العديس، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة جرش للبحوث والدراسات، المجلد 21، العدد 01، 2019.

8. أنوار عباس هادي الهنداوي، حيدر صادق رحمن الصالحي، آليات حوكمة الشركات ودورها في تعزيز واقع الإبلاغ عن التنمية المستدامة في العراق، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، المجلد 13، العدد 24، 2019.

9. أيمن جاسم محمد الطائي، دور قدرات إدارة المعرفة في مكونات خاصية الاستجابة لسلاسل التجهيز، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد 04، العدد 03، 2023.

10. بسام منيب علي محمد الطائي، تحسين جودة التصميم باستخدام منهجية الحيود السداسي الرشيق، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 38، العدد 121، 2019.

11. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 08، العدد 22، 2012.
12. بشرى فاضل خضير، عمار لؤي عبد الرزاق، تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 100، 2017.
13. بوشمبة بدره، دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 05، العدد 02، 2018.
14. تريش حسينة، جهود دولية رائدة نحو إرساء الإطار القانوني والمؤسسي لحوكمة الشركات، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 05، 2015.
15. جمال عادل الشرايري، أثر بيئة الضبط والرقابة الداخلية على جودة التدقيق الداخلي لدى البنوك الإسلامية العاملة في الأردن، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، المجلد 10، العدد 04، 2014.
16. حمادي نبيل، أثر الآليات الداخلية للحوكمة على جودة المراجعة المالية في الجزائر، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 05، العدد 10، 2011.
17. حوراء عبد الأمير أحمد، أثر جودة التدقيق على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 03، 2019.
18. خضر خليل شيخو الجرجري، استراتيجية التصنيع الرشيق ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة، مجلة جامعة زاخو، المجلد 02، العدد 02، 2014.
19. خليل سليمان أبو سليم، عامر عبد النبي داود راشد، أثر تطبيق منهج Six Sigma في الحد من مخاطر التدقيق الداخلي لتكنولوجيا المعلومات في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 54، 2021.
20. خولة حسين حمدان، جبار ياسر عبيد، دور المدقق الخارجي في التدقيق الاجتماعي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 04، 2011.
21. رانيا عامر، الأزمات المالية العالمية، المجلة الاجتماعية القومية، المجلد 51، العدد 03، 2014.
22. سعدون حمود جثير، سارة علي سعيد العامري، أثر سماع صوت الزبون في تحقيق التفوق التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 68، 2012.

23. شذى أحمد علوان، أريج كريم رحمان، تصميم نظام الإنتاج الرشيق باستخدام أسلوب المحاكاة، مجلة دراسات إدارية، المجلد 12، العدد 25، 2020.
24. شرين سيد عثمان، رؤية جديدة لآليات تطبيق أدوات ونظم جودة المنتجات النسيجية وبعض المؤسسات الصناعية، مجلة العمارة والفنون والعلوم الإنسانية، العدد 13، 2019.
25. الشيخ ساوس، محمد فودو، نمذجة المعادلات الهيكلية باستخدام المربعات الصغرى الجزئية مثال تطبيقي باستخدام R في بحوث المحاسبة والتدقيق، مجلة معهد العلوم الاقتصادية (مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة)، المجلد 22، العدد 01، 2019.
26. طارق أحمد عبده الجماعي، أثر استخدام منهجية سيجما ستة في تحسين جودة التدقيق الداخلي، المجلة العلمية لجامعة إقليم سبأ، المجلد 03، العدد 01، 2022.
27. طارق عبدالحفيظ الشريف، عبدالحفيظ عبد السلام الفايدي، فيصل محمود المغربي، قياس مدى تقبل أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية لاستخدام تقنيات التدريس عن بعد، باستخدام نموذج تقبل التكنولوجيا (TAM)، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، العدد 06، 2021.
28. عبد الرحمن بن وارث، أحمد جابة، دور المؤسسات الإنتاجية في تطبيق أسلوب الإدارة الرشيقة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 2016.
29. عبد السلام إبراهيم، فاضل عباس كريم، حوكمة الشركات ضرورة استراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 10، 2008.
30. عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب، النمذجة البنائية (SEM) ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية والتربوية نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية، مجلة العلوم النفسية والتربوية، المجلد 03، العدد 02، 2016.
31. عبد الواحد عبد الكريم عبد الواحد الشرعي، سلطان حسن محمد الحلمي، أثر تطبيق ستة سيجما (Six Sigma) على جودة المراجعة الداخلية في البنوك العاملة في الجمهورية اليمنية، مجلة القلم للعلوم الإنسانية والتطبيقية، المجلد 10، العدد 40، 2023.
32. عجراد شرحبيل، التصنيع الرشيق كأداة لتحسين القدرات التنافسية للمؤسسة في إطار تطبيقات إدارة الجودة الشاملة، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد 53، العدد 02، 2016.



33. عماد صالح نعمة، عمر عبد الله ياسين، تأثير معايير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 50، 2020.
34. عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، 2013.
35. عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015.
36. عيسى قادة، وزاني محمد، استخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية PLS لتقييم الدور الوسيط للحملات التسويقية في تأثير عناصر المزيج التسويقي على قرار الشراء لدى عينة من السياح، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 02، 2021.
37. غانم محمود أحمد الكيكي، إمكانية تطبيق عناصر الإنتاج الرشيق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 26، 2012.
38. فراس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 03، العدد 07، 2014.
39. لمياء محمد جاسم المشهداني، بصير خلف خزعل، دور Lean 6Sigma في أداء العمليات، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 38، العدد 121، 2019.
40. ماجد محمد صالح، التكامل بين الصيانة المنتجة الشاملة وإدارة الجودة الشاملة، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 30، العدد 89، 2008.
41. محسن إيهاب، بلحيمر براهيم، استخدام نمذجة المعادلات الهيكلية بطريقة المربعات الصغرى PLS، لتقييم دور مؤثري السياحة الجزائريين على مواقع التواصل الاجتماعي في اختيار الوجهة السياحية من وجهة نظر متابعيهم الجزائريين، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 07، العدد 02، 2023.
42. محمد إبراهيم الراعي، أثر التصنيع الرشيق على تكاليف الإنتاج بشركات التصنيع الغذائي الكبرى في قطاع غزة، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، المجلد 02، العدد 02، 2021.
43. محمد سمير دهيرب الربيعي، تطبيق بعض تقنيات التصنيع الرشيق لتخفيض الكلف والضياح وتحسين أداء العمليات الإنتاجية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 03، 2018.

44. محمد صادق جبار، أمير عقيد كاظم العرداوي، كرار محمد مدلول الجنابي، دور ستة سيجما الرشيقة وإدارة التكلفة في تحسين التمايز السعري، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 2023.
45. محمد منيب محمود الدباغ، صفوان ياسين حسن، متطلبات تطبيق التصنيع الرشيق في الصناعة العراقية، مجلة تنمية الرفادين، المجلد 32، العدد 97، 2010.
46. مفتاح محمد علي الحمروني، استخدام نظام التصنيع المرن في تحسين الأداء التنافسي بالمنشآت الصناعية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 07، العدد 01، 2016.
47. مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 37، 2012.
48. موساوي نصيرة، تباي رزيقة، الدور الوسيط للأداء الابتكاري في علاقة التأثير بين القدرات الديناميكية وأداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 08، العدد 03، 2022.
49. ناديا بشير بدره، التدقيق الداخلي من منظور إدارة الجودة الشاملة، المجلة العربية للجودة والتميز، المجلد 02، العدد 04، 2015.
50. نادية لطفي عبد الوهاب، إبراهيم سكران عبد الله الشمري، تطوير المنتج باستخدام أدوات الإنتاج الرشيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 88، 2016.
51. الهاشمي بعاج، عبد السلام الشيباني، الحدود المنهجية للنمذجة البنائية في العلوم التسويقية، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 15، العدد 01، 2024.
52. ياسر فتحي الهنداوي المهدي، منهجية النمذجة بالمعادلة البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية، مجلة التربية والتنمية، العدد 40، 2007.
- رابعاً: الندوات والمؤتمرات والملتقيات
1. أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، فندق شيراتون، مصر، 24-26 سبتمبر 2005.
2. بروش زين الدين، دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 6-7 ماي 2012.
3. بسام منيب علي الطائي، إسراء وعد الله قاسم السبعواوي، دور مرتكزات التصنيع الرشيق في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2012.

4. حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 6-7 ماي 2012.
5. الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، الندوة الثانية عشرة حول سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010.
6. سعيد سامي الحلاق، حوكمة الشركات في مجال المصارف الإسلامية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أبريل 2013.
7. عاشور مزريق، صورية معموري، حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 6-7 ماي 2012.
8. عبد الناصر نور، محمد النعيمي، سينا أحمد الراوي، استخدام منهج سيجما ستة Six Sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر حول ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 23-26 أبريل 2012.
9. فريد كورتل، الأزمة المالية العالمية وأثرها على الاقتصاديات العربية، مؤتمر الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، جامعة الجنان، لبنان، 13-14 مارس 2009.
10. محمد عبد العال النعيمي، Six Sigma أسلوب إحصائي متقدم للوصول إلى أقل نسبة خطأ ممكنة، المؤتمر الإحصائي العربي الثاني، ليبيا، 2-4 نوفمبر 2009.
11. محمد عبد العال النعيمي، Six Sigma منهج حديث في مواجهة العيوب، المؤتمر العلمي لجامعة الزيتونة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، أبريل 2007.
12. محمد عبد الله عبد المقصود حسان، تطبيق أسلوب ستة سيجما لتحسين أداء أعضاء هيئة التدريس وجودة المخرجات بجامعة الجوف، ندوة حول التقويم في التعليم الجامعي: مرتكزات وتطلعات، جامعة الجوف، المملكة العربية السعودية، 09/05/2017.
13. محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012.

14. هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010.

خامسا: مواقع الأنترنت

1. مركز أبو ظبي للحكومة، أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم، د.ت، متاح على الموقع: <https://www.arado.org/MediaFiles/News/uploads/f7b9e5f2.pdf> بتاريخ 2024/06/22.

2. مصطفى عبد السلام، أثر الأزمات العالمية في الاقتصادات العربية: التضخم والطاقة والغذاء والديون، 10 ماي 2023، متاح على الموقع: <https://www.dohainstitute.org/ar/PoliticalStudies/Pages/global-crises-and-arab-economies-inflation-energy-food-prices-and-debt.aspx> بتاريخ 2024/06/19.

3. معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، ترجمة فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017، متاح على الموقع: [www.theiia.org](http://www.theiia.org) بتاريخ 2022/08/23.

4. معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، 2009/01/01، متاح على الموقع: [www.theiia.org](http://www.theiia.org) بتاريخ 2022/08/23.

المراجع باللغة الأجنبية:

أولا: الكتب

1. Abdul Razzak Rumane, **Quality Management in Construction Projects**, CRC Press, 01<sup>st</sup> ed, United-States, 2011.
2. Abdurrahman Coskun, **Quality Management and Six Sigma**, Sciyo, Croatia, 2010.
3. Élisabeth Bertin, **Audit interne: enjeux et pratiques à l'international**, Éditions d'Organisation, 01<sup>er</sup> ed, France, 2007.
4. Frank Voehl et al, **The Lean Six Sigma Black Belt Handbook Tools and Methods for Process Acceleration**, CRC Press, 01<sup>st</sup> ed, United-States, 2014.
5. Graeme Knowles, **Six Sigma**, Graeme Knowles & Ventus Publishing APS, 01<sup>st</sup> ed, 2011.

6. Greg Brue, **Six Sigma for Small Business**, Entrepreneur Press, United-States, 2006.
7. H. James Harrington, **Business Process Improvement: The Breakthrough Strategy for Total Quality, Productivity, and Competitiveness**, McGraw-Hill, United-States, 1991.
8. Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Éditions d'Organisation, 08<sup>ème</sup> ed, France, 2013.
9. Javier Santos, Richard Wysk, José Manuel Torres, **Improving Production with Lean Thinking**, John Wiley & Sons, United-States, 2006.
10. Matthew John Franchetti, **Lean Six Sigma for Engineers and Managers: With Applied Case Studies**, CRC Press, 01<sup>st</sup> ed, United-States, 2015.
11. Michael L. George, **Lean Six Sigma: Combining Six Sigma Quality with Lean Production Speed**, McGraw-Hill, United-States, 2002.
12. Nancy R. Tague, **The Quality Toolbox**, ASQ Quality Press, 02<sup>nd</sup> ed, United-States, 2005.
13. Peter Hines et al, **Staying Lean: thriving, not just surviving**, CRC Press, 02<sup>nd</sup> ed, United-States, 2011.
14. Peter S. Pande, Larry Holpp, P Halvorsen, **What is Six Sigma?**, McGraw-Hill, United-States, 2001.
15. Peter S. Pande, Robert P. Neuman, Roland R. Cavanagh, **The Six Sigma Way: How GE, Motorola, and Other Top Companies are Honing Their Performance**, McGraw-Hill, United-States, 2000.
16. Robert Moeller, **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**, John Wiley & Sons, 07<sup>th</sup> ed, United-States, 2009.
17. Roderick A. Munro, Govindarajan Ramu, Daniel J. Zrymiak, **The Certified Six Sigma Green Belt Handbook**, ASQ Quality Press, 02<sup>nd</sup> ed, United-States, 2015.

18. Subir Chowdhury, **The Power of Six Sigma: An Inspiring Tale of How Six Sigma is Transforming the Way We Work**, Dearborn Trade, United-States, 2001.
19. Sung H. Park, **Six Sigma for Quality and Productivity Promotion**, Asian Productivity Organization, Japan, 2003.
20. Terra Vanzant Stern, **Lean Six Sigma International Standards and Global Guidelines**, CRC Press, 02<sup>nd</sup> ed, United-States, 2016.
21. Thomas Pyzdek, Paul A. Keller, **The Six Sigma Handbook**, McGraw-Hill, 04<sup>th</sup> ed, United-States, 2014.

## ثانيا: الأطروحات والرسائل

1. Fawaz Abdullah, **Lean Manufacturing Tools and Techniques in the Process Industry with a Focus on Steel**, Doctoral Dissertation, Faculty of School of Engineering, University of Pittsburgh, United States, 2003.
2. Ghassan Abduljalil Al-Mahmeed, **Investigating the Mediating Role of Workforce Agility on the Effect of Lean Six Sigma Elements on Competitive Advantage**, Master thesis, Faculty of Business, Middle East University, Jordan, 2018.
3. Mohamed Amine Benhaddad, Mohamed Amine Belkacem, **Contribution à l'amélioration du temps de cycle du processus de service Surface Well Test**, Mémoire Fin d'Etudes, Ecole Nationale Polytechnique d'Alger, Algérie, 2014.
4. Nabila Mohamed Abu Sharikh, **The Impact of Lean Six Sigma Practices on Physiotherapy Service Quality at UNRWA Health Centers -Gaza Strip**, Master thesis, Faculty of Commerce, The Islamic University, Palestine, 2017.
5. Stephen G. king, **Using Value Stream Mapping to Improve Forging Processes**, Master thesis, Sloan School of Management, Massachusetts Institute of Technology, United-States, 2004.

6. Suresh Vasu, **Quality Improvement Using Six Sigma Concepts in Injection Moulding Manufacturing**, Bachelor thesis, Faculty of Manufacturing Engineering, Universiti Teknikal Malaysia Melaka, 2008.
7. Tariq Almuharib, **Service Quality Improvement Through Lean Management at King Khalid International Airport in Saudi Arabia**, Doctoral thesis, School of Marine Science and Engineering, University of Plymouth, England, 2014.
8. Ziani Abdelhak, **Le Rôle de l'Audit Interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise**, Thèse de Doctorat, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Algérie, 2014.

ثالثا: المجلات والدوريات

1. Alessandro Laureani, Jiju Antony, **Standards for Lean Six Sigma certification**, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol 61, No 01, 2012.
2. Alexandra Mirela Cristina Munteanu, **Comparative Analysis between Lean, Six Sigma and Lean Six Sigma Concepts**, Management and Economics Review, Vol 02, No 01, 2017.
3. Ana Carolina Martins Rosa, Evandro Eduardo Broday, **Comparative analysis between the industrial and service sectors: A literature review of the improvements obtained through the application of lean six sigma**, International Journal for Quality Research, Vol 12, No 01, 2018.
4. Andrea Chiarini et al, **Quality management internal auditing in small and medium-sized companies: an exploratory study on factors for significantly improving quality performance**, Total Quality Management & Business Excellence, Vol 32, No 03, 2020.
5. Assia Brahimi, Djamila Chikh, Lacene Necer Hichem, **Le Lean Management et Son Rôle dans la Créativité des Employées**, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies, Vol 08, No 03, 2021.

6. Ayad Hadi Abdul Bari et al, **The role of internal auditing in corruption control and enhancing corporate governance: A board of directors' outlook**, Corporate Board: Role, Duties and Composition, Vol 20, No 02, 2024.
7. Bengt Klefsjö, Bjarne Bergquist, Rick L. Edgeman, **Six Sigma and Total Quality Management: Different day, same soup?**, International Journal of Six Sigma and Competitive Advantage, Vol 02, No 02, 2006.
8. Bengt Klefsjö, Håkan Wiklund, Rick L. Edgeman, **Six sigma seen as a methodology for total quality management**, Measuring Business Excellence, Vol 05, No 01, 2001.
9. Dave Nave, **How To Compare Six Sigma, Lean and the Theory of Constraints: A framework for choosing what's best for your organization**, Quality Progress, Vol 35, No 03, 2002.
10. Gang Niu, Daniel Lau, Michael Pecht, **Computer Manufacturing Management Integrating Lean Six Sigma and Prognostic Health Management**, International Journal of Performability Engineering, Vol 06, No 05, 2010.
11. Ghassan .F. Al Matarneh, **Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence from Jordan**, International Research Journal of Finance and Economics, No 73, 2011.
12. Hamideh Asnaashari, Fatemeh Khodabandehlou, **Lean Six Sigma, effectiveness, and efficiency of internal auditing**, International Journal of Lean Six Sigma, Vol 15, No 04, 2024.
13. Irina-Virginia Dragulanescu, Delia Popescu, **Quality and Competitiveness: A Lean Six Sigma Approach**, Amfiteatru Economic Journal, Vol 17, No 09, 2015.
14. Jiju Antony et al, **Six Sigma in service organizations Benefits, challenges and difficulties, common myths, empirical observations and success factors**, International Journal of Quality and Reliability Management, Vol 24 , No 03, 2007.



15. Jiju Antony, Maneesh Kumar, **Lean and Six Sigma methodologies in NHS Scotland: An empirical study and directions for future research**, Quality Innovation Prosperity, Vol 16, No 02, 2012.
16. Jiju Antony, Ricardo Banuelas, **Key Ingredients for the Effective Implementation of Six Sigma Program**, Measuring Business Excellence, Vol 06, No 04, 2002.
17. Jiju Antony, **Six Sigma vs Lean: Some perspectives from leading academics and practitioners**, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol 60, No 02, 2011.
18. Kevin Linderman et al, **Six Sigma: A Goal-Theoretic Perspective**, Journal of Operations Management, Vol 21, No 02, 2003.
19. Linda Elizabeth De Angelo, **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, Vol 03, No 03, 1981.
20. Matthias Holweg, **The Genealogy of Lean Production**, Journal of Operations Management, Vol 25, No 02, 2007.
21. MingNan Chen, JrJung Lyu, **A Lean Six-Sigma approach to touch panel quality improvement**, Production Planning & Control, Vol 20, No 05, 2009.
22. Prabhakar Kaushik, Naveen Khatak, Jatin Kaloniya, **Analyzing Relevance and Performance of 5S Methodology: A Review**, International Journal of Advanced Research in Engineering and Applied Sciences, Vol 04, No 04, 2015.
23. Ravi S. Reosekar, Sanjay D. Pohekar, **Six Sigma methodology: a structured review**, International Journal of Lean Six Sigma, Vol 05, No 04, 2014.
24. Robert C. Maccallum, James T. Austin, **Applications of Structural Equation Modeling in Psychological Research**, Annual Review of Psychology, Vol 51, 2000.
25. Saja Ahmed Albliwi, Jiju Antony, Sarina Abdul Halim Lim, **A systematic review of Lean Six Sigma for the manufacturing industry**, Business Process Management Journal, Vol 21, No 03, 2015.

26. Sherif Mostafa, Jantanee Dumrak, Hassan Soltan, **A Framework for Lean Manufacturing Implementation**, Production & Manufacturing Research: An Open Access Journal, Vol 01, No 01, 2013.
27. Suraj Kumar, **Lean Manufacturing and its Implementation**, International Journal of Advanced Mechanical Engineering, Vol 04, No 02, 2014.
28. T. Melton, **The benefits of lean manufacturing: what lean thinking has to offer the process industries**, Chemical Engineering Research and Design, Vol 83, No 06, 2005.
29. Winda Nurtria Utami, Masnawati, Fajriani, **Pengaruh Audit Internal Terhadap Pelaksanaan Good Corporate Governace PT. Perkebunan Nusantara XIV**, Indo-Fintech Intellectuals: Journal of Economics and Business, Vol 04, No 03, 2024.
30. Zaroug Osman Bilal, Omar Igbal Twafik, Anaam Khamis Bakhit, **The Influence of Internal Auditing on Effective Corporate Governance in the Banking Sector in Oman**, European Scientific Journal, Vol 14, No 07, 2018.
31. Zoe-Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol 63, No 01, 1988.

رابعاً: مواقع الأنترنت

1. ITC, **Principles of Lean Thinking: Tools & Techniques for Advanced Manufacturing**, July 2004, Available at: [www.itc.mb.ca](http://www.itc.mb.ca), on the date 02/12/2022.
2. Mekong Capital, **Introduction to Lean Manufacturing for Vietnam**, 4 June 2004, Available at: [www.mekongcapital.com](http://www.mekongcapital.com), on the date 25/11/2022.
3. Pekka Katila, **A Technical Report on Applying Total Productive Maintenance - TPM Principles in the Flexible Manufacturing Systems**, Lulea Technical University, 2000, Available at: <http://epubl.luth.se/1402-1536/2000/23/LTU-TR-0023-SE.pdf>, on the date 03/12/2022.

الملاحق



جامعة ابن خلدون - تيارت -  
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



سيدي المحترم، سيديتي المحترمة...

تحية طيبة وبعد...

في إطار إعداد بحث علمي حول «قياس جودة التدقيق الداخلي باستخدام منهج ستة سيقما الرشيقية لتعزيز ممارسة حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة الجزائرية»، والذي يدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة والجباية العميقة، نرجو منكم مساعدتنا في إنجاز هذا البحث من خلال الإجابة على أسئلة الاستمارة بتأني بعد قراءتها بشكل جيد، والتي أعدت خصيصا لغرض البحث العلمي.

تقبلوا منا وافر الاحترام والتقدير.

الباحثة: بن سعيد حياة

تحت إشراف: أ.د. زياني عبد الحق

البريد الإلكتروني: [hayette.bensaid@univ-tiaret.dz](mailto:hayette.bensaid@univ-tiaret.dz)

الشق الأول: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) أمام الخانة المناسبة:

1. المؤهل العلمي:

ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	شهادة مهنية
( )	( )	( )	( )	( )

2. المسمى الوظيفي:

موظفي التدقيق الداخلي	موظفي الجودة
( )	( )

3. الخبرة المهنية:

أقل من 05 سنوات	من 05- 10 سنوات	من 11- 15 سنة	أكثر من 15 سنة
( )	( )	( )	( )

الشق الثاني: محاور الدراسة

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

المحور الأول: منهج ستة سيقما الرشيقة

الرمز	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
<b>البعد الأول: التحديد</b>						
A1	تحقيق رضا العملاء هو الهدف الجوهرى للشركة.					
A2	تحدد الشركة بدقة مهام الموظفين في المستويات الإدارية المختلفة.					
A3	تملك الشركة الإمكانيات الضرورية التي تمكنها من تلبية احتياجات العملاء.					
<b>البعد الثاني: القياس</b>						
B1	تقوم الشركة بقياس جميع أنشطتها بهدف تحقيق رضا العملاء.					
B2	تجري الشركة دراسات دورية لمعرفة احتياجات عملائها ومستوى رضاهم.					
B3	تدرب الشركة موظفيها على اتقان استخدام الأدوات الإحصائية.					
<b>البعد الثالث: التحليل</b>						
C1	تحلل الشركة الفرق بين الأداء المتوقع والفعلي.					
C2	تقوم الشركة باستخدام تحليل (SWOT) لتقييم وضعها الراهن.					
C3	تحدد الشركة أسباب الاختلافات بين العمليات المختلفة.					

البعد الرابع: التحسين

					D1	تهدف الشركة إلى توفير المحيط الذي يحسن أداء الموظفين.
					D2	تعمل الشركة على تصحيح الأخطاء فور حدوثها.
					D3	تطبق الشركة معيار التحسين المستمر على جميع أنشطتها من أجل تلبية احتياجات العملاء.

البعد الخامس: الرقابة

					E1	تسجل الشركة التحسينات الجديدة.
					E2	تضع الشركة أنظمة إدارية لضمان عدم تراجع الأداء بعد التحسين.
					E3	تهدف الشركة إلى تطوير العمليات الرقابية من أجل متابعة التغييرات في الشركة.

المحور الثاني: جودة التدقيق الداخلي

الرمز	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
-------	----------	----------------	-----------	-------	-------	------------

البعد الأول: الكفاءة

					F1	المؤهل العلمي للمدقق الداخلي يساعد على تعزيز جودة أدائه.
					F2	الشهادات المهنية التي حصل عليها المدقق الداخلي تساعده على أداء مهامه بدقة.
					F3	التدريب المستمر للمدقق الداخلي يساعد على تعزيز قدراته المهنية.

البعد الثاني: الموضوعية

					G1	رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق يساهم في تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.
					G2	يساعد اختيار ومكافأة وترقية المدققين الداخليين من طرف الإدارة العليا ولجنة التدقيق على تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.

					مشاركة الأفراد الخارجيين في تنفيذ مهام التدقيق الداخلي تساعد على تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	G3
<b>البعد الثالث: جودة أداء المهام</b>						
					دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي تساعد على تعزيز جودة أداء مهام نشاط التدقيق الداخلي.	H1
					بذل المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة في أعمالهم يمكن من تعزيز جودة أداء مهام نشاط التدقيق الداخلي.	H2
					دعم الإدارة العليا لنشاط التدقيق الداخلي يسهم في تعزيز جودة أداء مهامه.	H3

**المحور الثالث: حوكمة شركات المساهمة**

الرمز	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
<b>البعد الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات</b>						
L1	يتم تقسيم المهام بشكل عادل بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية وفقا للقانون.					
L2	القوائم المالية تعد وفقا للنظام المحاسبي المالي.					
L3	تتمتع الشركة بنظام رقابة داخلية قوي وفعال.					
<b>البعد الثاني: دور أصحاب المصالح</b>						
M1	تعوض الشركة أصحاب المصالح عند تعرض حقوقهم للانتهاك.					
M2	يمكن لأصحاب المصالح الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن انشغالهم.					
M3	يسمح للموظفين بالمساهمة في الشركة.					
<b>البعد الثالث: الإفصاح والشفافية</b>						
N1	يتحمل مسؤولية الإفصاح والشفافية بشكل رئيسي مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.					

					تقوم الشركة بالإفصاح عن القرارات الهامة التي تم اتخاذها خلال السنة.	N2
					تقوم الشركة بالإفصاح عن أهدافها المستقبلية.	N3
<b>البعد الرابع: مسؤوليات مجلس الإدارة</b>						
					معظم أعضاء مجلس الإدارة هم أعضاء غير تنفيذيين.	S1
					يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على الإدارة التنفيذية.	S2
					يقوم مجلس الإدارة بالمصادقة على نظام الرقابة الداخلية.	S3

\*\*\*انتهى الاستبيان، شكرا لكم على حسن تعاونكم\*\*\*



## الملحق رقم 02: قائمة الأساتذة محكمي الاستبيان

العنوان الالكتروني	جامعة الانتماء	لقب واسم الأستاذ
<a href="mailto:abdelhak.ziani@univ-tiaret.dz">abdelhak.ziani@univ-tiaret.dz</a>	جامعة تيارت	أ.د. زياني عبد الحق
<a href="mailto:Kheira.medjdoub@univ-tiaret.dz">Kheira.medjdoub@univ-tiaret.dz</a>	جامعة تيارت	أ.د. مجدوب خيرة
<a href="mailto:aekroutal@gmail.com">aekroutal@gmail.com</a>	جامعة تيارت	أ.د. روتال عبد القادر
<a href="mailto:dr.boulabbes@gmail.com">dr.boulabbes@gmail.com</a>	جامعة تيارت	أ.د. بولعباس مختار
<a href="mailto:h.gourine@univ-chlef.dz">h.gourine@univ-chlef.dz</a>	جامعة الشلف	أ.د. قورين حاج قويدر

الملحق رقم 03: مخرجات SPSS

01. معاملات الثبات للاستبيان

المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,835	15

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,738	9

المحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,709	12

جميع المحاور

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,880	36

02. صدق الاتساق الداخلي للاستبيان

صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

		التحديد
التحديد	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	100
تحقيق رضا العملاء هو الهدف الجوهرى للشركة.	Corrélation de Pearson	,718**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
تحدد الشركة بدقة مهام الموظفين في المستويات الإدارية المختلفة.	Corrélation de Pearson	,794**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
تملك الشركة الإمكانيات الضرورية التي تمكنها من تلبية احتياجات العملاء.	Corrélation de Pearson	,711**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100

		القياس
القياس	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	100
تقوم الشركة بقياس جميع أنشطتها بهدف تحقيق رضا العملاء.	Corrélation de Pearson	,701**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
تجري الشركة دراسات دورية لمعرفة احتياجات عملائها ومستوى رضاهم.	Corrélation de Pearson	,767**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
تدرب الشركة موظفيها على اتقان استخدام الأدوات الإحصائية.	Corrélation de Pearson	,685**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100

		التحليل
التحليل	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	100
تحلل الشركة الفرق بين الأداء المتوقع والفعلي.	Corrélation de Pearson	,717**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
تقوم الشركة باستخدام تحليل (SWOT) لتقييم وضعها الراهن.	Corrélation de Pearson	,765**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
تحدد الشركة أسباب الاختلافات بين العمليات المختلفة.	Corrélation de Pearson	,729**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100

		التحسين	
التحسين	Corrélation de Pearson	1	
	Sig. (bilatérale)		
	N	100	
	تهدف الشركة إلى توفير المحيط الذي يحسن أداء الموظفين.	Corrélation de Pearson	,801**
		Sig. (bilatérale)	,000
		N	100
	تعمل الشركة على تصحيح الأخطاء فور حدوثها.	Corrélation de Pearson	,811**
		Sig. (bilatérale)	,000
		N	100
	تطبق الشركة معيار التحسين المستمر على جميع أنشطتها من أجل تلبية احتياجات العملاء.	Corrélation de Pearson	,745**
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	100	
		الرقابة	
الرقابة	Corrélation de Pearson	1	
	Sig. (bilatérale)		
	N	100	
	تسجل الشركة التحسينات الجديدة.	Corrélation de Pearson	,808**
		Sig. (bilatérale)	,000
		N	100
	تضع الشركة أنظمة إدارية لضمان عدم تراجع الأداء بعد التحسين.	Corrélation de Pearson	,835**
		Sig. (bilatérale)	,000
		N	100
	تهدف الشركة إلى تطوير العمليات الرقابية من أجل متابعة التغييرات في الشركة.	Corrélation de Pearson	,674**
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	100	

صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

		الكفاءة	
الكفاءة	Corrélation de Pearson	1	
	Sig. (bilatérale)		
	N	100	
	المؤهل العلمي للمدقق الداخلي يساعد على تعزيز جودة أدائه.	Corrélation de Pearson	,810**
		Sig. (bilatérale)	,000
		N	100
	الشهادات المهنية التي حصل عليها المدقق الداخلي تساعد على أداء مهامه بدقة.	Corrélation de Pearson	,817**
		Sig. (bilatérale)	,000
		N	100
	التدريب المستمر للمدقق الداخلي يساعد على تعزيز قدراته المهنية.	Corrélation de Pearson	,685**
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	100	
		الموضوعية	
الموضوعية	Corrélation de Pearson	1	
	Sig. (bilatérale)		
	N	100	
	رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق يساهم في تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	Corrélation de Pearson	,647**
		Sig. (bilatérale)	,000
		N	100
	يساعد اختيار ومكافأة وترقية المدققين الداخليين من طرف الإدارة العليا ولجنة التدقيق على تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	Corrélation de Pearson	,674**
		Sig. (bilatérale)	,000
		N	100
		Corrélation de Pearson	,756**
	Sig. (bilatérale)	,000	

مشاركة الأفراد الخارجيين في تنفيذ مهام التدقيق الداخلي N تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	100
-------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

	جودة_اداء_المهام
Corrélation de Pearson	1
Sig. (bilatérale)	
N	100
دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي تساعد على تعزيز جودة أداء مهام التدقيق الداخلي.	,827**
Sig. (bilatérale)	,000
N	100
بذل المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة في أعمالهم يمكن من تعزيز جودة أداء مهام نشاط التدقيق الداخلي.	,864**
Sig. (bilatérale)	,000
N	100
دعم الإدارة العليا لنشاط التدقيق الداخلي يسهم في تعزيز جودة أداء مهامه.	,765**
Sig. (bilatérale)	,000
N	100

### صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

	ضمان_وجود_إطار_فعال_لحوكمة_الشركات
Corrélation de Pearson	1
Sig. (bilatérale)	
N	100
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يتم تقسيم المهام بشكل عادل بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية وفقا للقانون.	,708**
Sig. (bilatérale)	,000
N	100
القوائم المالية تعد وفقا للنظام المحاسبي المالي.	,709**
Sig. (bilatérale)	,000
N	100
تتمتع الشركة بنظام رقابة داخلية قوي وفعال.	,729**
Sig. (bilatérale)	,000
N	100

	دور_اصحاب_المصالح
Corrélation de Pearson	1
Sig. (bilatérale)	
N	100
دور اصحاب المصالح تعوض الشركة أصحاب المصالح عند تعرض حقوقهم للانتهاك.	,769**
Sig. (bilatérale)	,000
N	100
يمكن لأصحاب المصالح الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن انشغالهم.	,755**
Sig. (bilatérale)	,000
N	100
يسمح للموظفين بالمساهمة في الشركة.	,584**
Sig. (bilatérale)	,000
N	100

		الافصاح_والشفافية
	Corrélation de Pearson	1
الافصاح_والشفافية	Sig. (bilatérale)	
	N	100
يتحمل مسؤولية الإفصاح والشفافية بشكل رئيسي	Corrélation de Pearson	,727**
مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
تقوم الشركة بالإفصاح عن القرارات الهامة التي تم	Corrélation de Pearson	,826**
اتخاذها خلال السنة.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
تقوم الشركة بالإفصاح عن أهدافها المستقبلية.	Corrélation de Pearson	,791**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100

		مسؤوليات_مجلس_الادارة
	Corrélation de Pearson	1
مسؤوليات_مجلس_الادارة	Sig. (bilatérale)	
	N	100
معظم أعضاء مجلس الإدارة هم أعضاء غير تنفيذيين.	Corrélation de Pearson	,698**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على الإدارة التنفيذية.	Corrélation de Pearson	,783**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
يقوم مجلس الإدارة بالمصادقة على نظام الرقابة	Corrélation de Pearson	,714**
الداخلية.	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100

### 03. صدق الاتساق البنائي للاستبيان

		الاستبيان_ككل
	Corrélation de Pearson	1
الاستبيان_ككل	Sig. (bilatérale)	
	N	100
منهج_سنة_سبقها_الرشيقة	Corrélation de Pearson	,881**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
التحديد	Corrélation de Pearson	,624**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
القياس	Corrélation de Pearson	,657**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
التحليل	Corrélation de Pearson	,709**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
التحسين	Corrélation de Pearson	,751**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
الرقابة	Corrélation de Pearson	,517**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
جودة_التدقيق_الداخلي	Corrélation de Pearson	,788**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
الكفاءة	Corrélation de Pearson	,594**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
الموضوعية	Corrélation de Pearson	,643**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
	Corrélation de Pearson	,572**

جودة_اداء_المهام	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
	Corrélation de Pearson	,786**
حوكمة_شركات_المساهمة	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
	Corrélation de Pearson	,614**
ضمان_وجود_إطار_فعال_لحوكمة_الشركات	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
	Corrélation de Pearson	,542**
دور_اصحاب_المصالح	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
	Corrélation de Pearson	,627**
الافصاح_و_الشفافية	Sig. (bilatérale)	,000
	N	100
	Corrélation de Pearson	,305**
مسؤوليات_مجلس_الادارة	Sig. (bilatérale)	,002
	N	100

04. المتغيرات الشخصية لأفراد العينة

Statistiques

		المؤهل_العلمي	المسمى_الوظيفي	الخبرة_المهنية
N	Valide	100	100	100
	Manquante	0	0	0

المؤهل\_العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	37	37,0	37,0	37,0
ماستر	26	26,0	26,0	63,0
ماجستير	7	7,0	7,0	70,0
دكتوراه	1	1,0	1,0	71,0
شهادة مهنية	29	29,0	29,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

المسمى\_الوظيفي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موظفي التدقيق الداخلي	67	67,0	67,0	67,0
موظفي الجودة	33	33,0	33,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

الخبرة\_المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	5	5,0	5,0	5,0
من 5 إلى 10 سنوات	21	21,0	21,0	26,0
من 11 إلى 15 سنة	26	26,0	26,0	52,0
أكثر من 15 سنة	48	48,0	48,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

## 05. النتائج الوصفية لمحاو الدراسة

## نتائج المحور الأول

## Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تحقيق رضا العملاء هو الهدف الجوهري للشركة.	100	4,5700	,60728
تحدد الشركة بدقة مهام الموظفين في المستويات الإدارية المختلفة.	100	4,2300	,64909
تملك الشركة الإمكانيات الضرورية التي تمكنها من تلبية احتياجات العملاء.	100	4,2200	,57875
التحديد	100	4,3400	,45438
تقوم الشركة بقياس جميع أنشطتها بهدف تحقيق رضا العملاء.	100	3,9600	,85185
تجري الشركة دراسات دورية لمعرفة احتياجات عملائها ومستوى رضاهم.	100	3,4800	1,13244
تدرب الشركة موظفيها على اتقان استخدام الأدوات الإحصائية.	100	3,7500	,91425
القياس	100	3,7300	,69743
تحلل الشركة الفرق بين الأداء المتوقع والفعلي.	100	3,9500	,98857
تقوم الشركة باستخدام تحليل (SWOT) لتقييم وضعها الراهن.	100	3,1300	1,14287
تحدد الشركة أسباب الاختلافات بين العمليات المختلفة.	100	3,8100	,84918
التحليل	100	3,6300	,73382
تحذف الشركة إلى توفير المحيط الذي يحسن أداء الموظفين.	100	4,1900	,77453
تعمل الشركة على تصحيح الأخطاء فور حدوثها.	100	4,1500	,91425
تطبق الشركة معيار التحسين المستمر على جميع أنشطتها من أجل تلبية احتياجات العملاء.	100	4,3700	,71992
التحسين	100	4,2367	,63262
تسجل الشركة التحسينات الجديدة.	100	3,9700	,70288
تضع الشركة أنظمة إدارية لضمان عدم تراجع الأداء بعد التحسين.	100	3,9400	,66393
تحذف الشركة إلى تطوير العمليات الرقابية من أجل متابعة التغييرات في الشركة.	100	4,0600	,60000
الرقابة	100	3,9900	,50908
منهج ستة سيقما الرشيقية	100	3,9853	,45390
N valide (listwise)	100		



## Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المؤهل العلمي للمدقق الداخلي يساعد على تعزيز جودة أدائه.	100	4,2600	,69078
الشهادات المهنية التي حصل عليها المدقق الداخلي تساعد على أداء مهامه بدقة.	100	4,2700	,56595
التدريب المستمر للمدقق الداخلي يساعد على تعزيز قدراته المهنية.	100	4,6300	,50562
الكفاءة	100	4,3867	,45621
رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق يساهم في تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	100	4,3600	,57770
يساعد اختيار ومكافأة وترقية المدققين الداخليين من طرف الإدارة العليا ولجنة التدقيق على تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	100	4,1800	,64165
مشاركة الأفراد الخارجيين في تنفيذ مهام التدقيق الداخلي تساعد على تعزيز جودة نشاط التدقيق الداخلي.	100	3,5200	,99980
الموضوعية	100	4,0200	,52077
دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي تساعد على تعزيز جودة أداء مهام نشاط التدقيق الداخلي.	100	4,1500	,62563
بذل المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة في أعمالهم يمكن من تعزيز جودة أداء مهام نشاط التدقيق الداخلي.	100	4,4800	,61101
دعم الإدارة العليا لنشاط التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز جودة أداء مهامه.	100	4,7800	,41633
جودة أداء المهام	100	4,4700	,45467
جودة التدقيق الداخلي	100	4,2922	,36619
N valide (listwise)	100		

## Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يتم تقسيم المهام بشكل عادل بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية وفقا للقانون.	100	3,7500	,78335
القوائم المالية تعد وفقا للنظام المحاسبي المالي.	100	4,1300	,74745
تمتع الشركة بنظام رقابة داخلية قوي وفعال.	100	3,9100	,80522
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	100	3,9300	,55716
تعوض الشركة أصحاب المصالح عند تعرض حقوقهم للانتهاك.	100	3,9600	,79035
يمكن لأصحاب المصالح الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن انشغالهم.	100	3,7400	,86012
يسمح للموظفين بالمساهمة في الشركة.	100	2,9500	,88048
دور اصحاب المصالح	100	3,5500	,59056
يتحمل مسؤولية الإفصاح والشفافية بشكل رئيسي مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.	100	3,9400	,86246
تقوم الشركة بالإفصاح عن القرارات الهامة التي تم اتخاذها خلال السنة.	100	4,1400	,80428
تقوم الشركة بالإفصاح عن أهدافها المستقبلية.	100	3,9300	1,01757
الإفصاح والشفافية	100	4,0033	,69872
معظم أعضاء مجلس الإدارة هم أعضاء غير تنفيذيين.	100	3,3000	,85870
يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على الإدارة التنفيذية.	100	3,6000	,71067
يقوم مجلس الإدارة بالمصادقة على نظام الرقابة الداخلية.	100	3,7500	,84537
مسؤوليات مجلس الإدارة	100	3,5500	,58675
حوكمة شركات المساهمة	100	3,7583	,40679
N valide (listwise)	100		

الملحق رقم 04: مخرجات SMART PLS 4

01. التحميل الخارجي

قبل الحذف

	التحديد	القياس	التحليل	التحسين	الرقابة	الكفاءة	الموضوعية	جودة أداء المهام	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	دور أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة	منهج سمة سيقما الرشيقية	حوكمة شركات المساهمة	جودة التدقيق الداخلي
A1													0,486		
A1	0,695														
A2	0,834														
A2													0,650		
A3	0,684														
A3													0,453		
B1													0,615		
B1		0,785													
B2													0,498		
B2		0,688													
B3													0,496		
B3		0,684													
C1													0,701		
C1			0,797												
C2			0,630												
C2													0,429		
C3													0,581		
C3			0,771												
D1				0,824											
D1													0,680		
D2													0,667		
D2				0,791											
D3				0,743											
D3													0,559		
E1					0,847										
E1													0,646		
E2					0,813										
E2													0,459		
E3					0,648										
E3													0,440		
F1															0,596
F1					0,753										
F2					0,813										
F2															0,576

F3																		0,652
F3							0,754											
G1								0,799										
G1																		0,593
G2																		0,574
G2								0,793										
G3									0,513									
G3																		0,412
H1																		0,643
H1									0,799									
H2																		0,676
H2									0,862									
H3									0,804									
H3																		0,589
L1																		0,454
L1										0,680								
L2										0,877								
L2																		0,711
L3										0,779								
L3																		0,621
M1																		0,607
M1										0,782								
M2																		0,334
M2										0,609								
M3																		0,519
M3										0,728								
N1																		0,711
N1											0,907							
N2																		0,520
N2											0,817							
N3											0,263							
N3																		0,170
S1												0,783						
S1																		0,467
S2												0,808						
S2																		0,390
S3												0,570						
S3																		0,241

بعد الحذف

	التحديد	القياس	التحليل	التحسين	الرقابة	الكفاءة	الموضوعية	جودة أداء المهام	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	دور أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة	منهج ستة سيقما الرشيق	حوكمة شركات المساهمة	جودة التدقيق الداخلي
A1	0,695														
A1													0,486		
A2													0,650		
A2	0,834														
A3													0,453		
A3	0,684														
B1													0,615		
B1		0,785													
B2													0,498		
B2		0,688													
B3		0,684													
B3													0,497		
C1													0,701		
C1			0,797												
C2													0,428		
C2			0,630												
C3			0,771												
C3													0,581		
D1				0,824											
D1													0,680		
D2				0,791											
D2													0,667		
D3													0,559		
D3				0,743											
E1													0,646		
E1					0,846										
E2													0,459		
E2					0,813										
E3					0,648										
E3													0,441		
F1						0,753									
F1															0,603
F2															0,585
F2						0,813									
F3						0,753									
F3															0,656
G1															0,601
G1							0,857								
G2							0,846								

G2															0,581
G3															0,383
H1								0,798							
H1															0,635
H2								0,862							
H2															0,673
H3								0,804							
H3															0,586
L1															0,458
L1									0,681						
L2															0,708
L2									0,876						
L3									0,779						
L3															0,621
M1										0,782					
M1															0,613
M2										0,603					
M2															0,328
M3															0,530
M3										0,732					
N1															0,711
N1											0,914				
N2															0,519
N2											0,831				
N3															0,152
S1												0,862			
S1															0,469
S2												0,786			
S2															0,384
S3															0,218

## 02. قيم ألفا كرونباخ والموثوقية المركبة ومتوسط التباين المستخرج (AVE)

قبل الحذف

	Cronbach's alpha	Composite reliability (rho_a)	Composite reliability (rho_c)	Average variance extracted (AVE)
التحديد	0,591	0,620	0,784	0,549
القياس	0,537	0,547	0,763	0,519
التحليل	0,584	0,610	0,779	0,542
التحسين	0,692	0,700	0,829	0,619
الرقابة	0,664	0,700	0,816	0,599
الكفاءة	0,664	0,663	0,817	0,598
الموضوعية	0,499	0,540	0,751	0,510
جودة أداء المهام	0,760	0,764	0,862	0,676
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	0,683	0,720	0,825	0,613
دور أصحاب المصالح	0,523	0,540	0,751	0,504
الإفصاح والشفافية	0,489	0,716	0,733	0,520
مسؤوليات مجلس الإدارة	0,569	0,605	0,768	0,531
منهج ستة سيقما الرشيقية	0,842	0,854	0,873	0,319
حوكمة شركات المساهمة	0,712	0,762	0,787	0,257
جودة التدقيق الداخلي	0,767	0,774	0,829	0,353

بعد الحذف

	Cronbach's alpha	Composite reliability (rho_a)	Composite reliability (rho_c)	Average variance extracted (AVE)
التحديد	0,591	0,620	0,784	0,549
القياس	0,537	0,547	0,763	0,519
التحليل	0,584	0,610	0,778	0,542
التحسين	0,692	0,700	0,829	0,619
الرقابة	0,664	0,699	0,816	0,599
الكفاءة	0,664	0,662	0,817	0,598
الموضوعية	0,621	0,621	0,841	0,725
جودة أداء المهام	0,760	0,764	0,862	0,676
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	0,683	0,718	0,825	0,613
دور أصحاب المصالح	0,523	0,541	0,750	0,503
الإفصاح والشفافية	0,697	0,744	0,865	0,763
مسؤوليات مجلس الإدارة	0,534	0,547	0,809	0,680
منهج ستة سيقما الرشيقية	0,842	0,854	0,873	0,319
حوكمة شركات المساهمة	0,712	0,762	0,785	0,256
جودة التدقيق الداخلي	0,767	0,777	0,829	0,353

03. الصدق التمايزي من خلال معيار التحويلات المتقاطعة

	التحديد	القياس	التحليل	التحسين	الرقابة	الكفاءة	الموضوعية	جودة أداء المهام	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	دور أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة	منهج سنة سبقها الرشيق	حوكمة شركات المساهمة	جودة التدقيق الداخلي
A1	0,695	0,338	0,308	0,370	0,103	0,248	0,461	0,116	0,184	0,434	0,298	0,137	0,486	0,383	0,344
A1	0,695	0,338	0,308	0,370	0,103	0,248	0,461	0,116	0,184	0,434	0,298	0,137	0,486	0,383	0,344
A2	0,834	0,374	0,477	0,467	0,318	0,262	0,248	0,233	0,126	0,387	0,167	-0,032	0,650	0,254	0,318
A2	0,834	0,374	0,477	0,467	0,318	0,262	0,248	0,233	0,126	0,387	0,167	-0,032	0,650	0,254	0,318
A3	0,684	0,247	0,366	0,305	0,110	0,270	0,179	0,096	0,160	0,283	0,107	0,070	0,453	0,240	0,239
A3	0,684	0,247	0,366	0,305	0,110	0,270	0,179	0,096	0,160	0,283	0,107	0,070	0,453	0,240	0,239
B1	0,464	0,785	0,458	0,339	0,307	0,232	0,339	0,145	0,322	0,304	0,189	0,169	0,615	0,360	0,312
B1	0,464	0,785	0,458	0,339	0,307	0,232	0,339	0,145	0,322	0,304	0,189	0,169	0,615	0,360	0,312
B2	0,283	0,688	0,360	0,298	0,280	0,169	0,214	0,291	0,277	0,069	0,277	0,074	0,498	0,260	0,302
B2	0,283	0,688	0,360	0,298	0,280	0,169	0,214	0,291	0,277	0,069	0,277	0,074	0,498	0,260	0,302
B3	0,164	0,684	0,302	0,374	0,384	0,281	0,167	0,100	0,121	0,125	0,175	0,114	0,497	0,192	0,221
B3	0,164	0,684	0,302	0,374	0,384	0,281	0,167	0,100	0,121	0,125	0,175	0,114	0,497	0,192	0,221
C1	0,478	0,418	0,797	0,497	0,442	0,417	0,305	0,255	0,258	0,495	0,357	0,099	0,701	0,441	0,446
C1	0,478	0,418	0,797	0,497	0,442	0,417	0,305	0,255	0,258	0,495	0,357	0,099	0,701	0,441	0,446
C2	0,226	0,401	0,630	0,227	0,137	0,279	0,138	0,094	0,090	0,073	0,173	0,193	0,428	0,178	0,244
C2	0,226	0,401	0,630	0,227	0,137	0,279	0,138	0,094	0,090	0,073	0,173	0,193	0,428	0,178	0,244
C3	0,411	0,353	0,771	0,332	0,331	0,299	0,185	0,223	0,263	0,244	0,204	-0,036	0,581	0,280	0,336
C3	0,411	0,353	0,771	0,332	0,331	0,299	0,185	0,223	0,263	0,244	0,204	-0,036	0,581	0,280	0,336
D1	0,535	0,389	0,411	0,824	0,337	0,460	0,187	0,257	0,189	0,374	0,272	0,170	0,680	0,359	0,385
D1	0,535	0,389	0,411	0,824	0,337	0,460	0,187	0,257	0,189	0,374	0,272	0,170	0,680	0,359	0,385
D2	0,371	0,395	0,432	0,791	0,461	0,423	0,289	0,160	0,265	0,448	0,208	0,081	0,667	0,376	0,394
D2	0,371	0,395	0,432	0,791	0,461	0,423	0,289	0,160	0,265	0,448	0,208	0,081	0,667	0,376	0,394
D3	0,311	0,309	0,330	0,743	0,313	0,459	0,338	0,479	0,518	0,205	0,190	0,094	0,559	0,407	0,570
D3	0,311	0,309	0,330	0,743	0,313	0,459	0,338	0,479	0,518	0,205	0,190	0,094	0,559	0,407	0,570
E1	0,348	0,386	0,485	0,413	0,846	0,288	0,203	0,084	0,231	0,270	0,216	0,107	0,646	0,300	0,260
E1	0,348	0,386	0,485	0,413	0,846	0,288	0,203	0,084	0,231	0,270	0,216	0,107	0,646	0,300	0,260
E2	0,029	0,308	0,282	0,333	0,813	0,215	0,235	0,060	0,096	0,094	0,157	-0,031	0,459	0,117	0,225
E2	0,029	0,308	0,282	0,333	0,813	0,215	0,235	0,060	0,096	0,094	0,157	-0,031	0,459	0,117	0,225
E3	0,164	0,332	0,197	0,341	0,648	0,305	0,313	0,123	0,051	0,150	0,144	-0,019	0,441	0,118	0,285
E3	0,164	0,332	0,197	0,341	0,648	0,305	0,313	0,123	0,051	0,150	0,144	-0,019	0,441	0,118	0,285
F1	0,212	0,238	0,367	0,388	0,153	0,753	0,299	0,333	0,089	0,247	0,202	-0,026	0,371	0,192	0,603
F1	0,212	0,238	0,367	0,388	0,153	0,753	0,299	0,333	0,089	0,247	0,202	-0,026	0,371	0,192	0,603
F2	0,261	0,257	0,285	0,386	0,331	0,813	0,401	0,154	0,171	0,204	-0,009	0,078	0,408	0,171	0,585
F2	0,261	0,257	0,285	0,386	0,331	0,813	0,401	0,154	0,171	0,204	-0,009	0,078	0,408	0,171	0,585
F3	0,325	0,235	0,404	0,528	0,318	0,753	0,366	0,366	0,335	0,234	0,201	0,112	0,493	0,334	0,656
F3	0,325	0,235	0,404	0,528	0,318	0,753	0,366	0,366	0,335	0,234	0,201	0,112	0,493	0,334	0,656
G1	0,343	0,379	0,275	0,313	0,293	0,404	0,857	0,242	0,152	0,295	0,248	0,143	0,426	0,296	0,601
G1	0,343	0,379	0,275	0,313	0,293	0,404	0,857	0,242	0,152	0,295	0,248	0,143	0,426	0,296	0,601



G2	0,325	0,200	0,232	0,263	0,238	0,379	0,846	0,236	0,199	0,185	0,181	0,167	0,335	0,264	0,581
G2	0,325	0,200	0,232	0,263	0,238	0,379	0,846	0,236	0,199	0,185	0,181	0,167	0,335	0,264	0,581
H1	0,149	0,192	0,320	0,313	0,148	0,303	0,243	0,798	0,478	0,395	0,438	0,230	0,307	0,574	0,635
H1	0,149	0,192	0,320	0,313	0,148	0,303	0,243	0,798	0,478	0,395	0,438	0,230	0,307	0,574	0,635
H2	0,189	0,263	0,209	0,316	0,021	0,334	0,263	0,862	0,434	0,253	0,325	0,151	0,276	0,437	0,673
H2	0,189	0,263	0,209	0,316	0,021	0,334	0,263	0,862	0,434	0,253	0,325	0,151	0,276	0,437	0,673
H3	0,183	0,138	0,140	0,270	0,116	0,281	0,181	0,804	0,316	0,313	0,195	-0,004	0,232	0,315	0,586
H3	0,183	0,138	0,140	0,270	0,116	0,281	0,181	0,804	0,316	0,313	0,195	-0,004	0,232	0,315	0,586
L1	0,025	0,273	0,117	0,303	0,305	0,200	0,000	0,171	0,681	0,186	0,111	0,210	0,276	0,458	0,181
L1	0,025	0,273	0,117	0,303	0,305	0,200	0,000	0,171	0,681	0,186	0,111	0,210	0,276	0,458	0,181
L2	0,204	0,147	0,261	0,352	0,138	0,159	0,134	0,424	0,876	0,361	0,360	0,197	0,305	0,708	0,352
L2	0,204	0,147	0,261	0,352	0,138	0,159	0,134	0,424	0,876	0,361	0,360	0,197	0,305	0,708	0,352
L3	0,215	0,407	0,280	0,277	0,025	0,269	0,316	0,533	0,779	0,272	0,324	0,193	0,327	0,621	0,525
L3	0,215	0,407	0,280	0,277	0,025	0,269	0,316	0,533	0,779	0,272	0,324	0,193	0,327	0,621	0,525
M1	0,390	0,102	0,319	0,314	0,215	0,144	0,194	0,326	0,369	0,782	0,348	0,184	0,361	0,613	0,312
M1	0,390	0,102	0,319	0,314	0,215	0,144	0,194	0,326	0,369	0,782	0,348	0,184	0,361	0,613	0,312
M2	0,364	0,041	0,154	0,209	0,045	0,183	0,239	0,116	0,100	0,603	0,072	0,107	0,220	0,328	0,232
M2	0,364	0,041	0,154	0,209	0,045	0,183	0,239	0,116	0,100	0,603	0,072	0,107	0,220	0,328	0,232
M3	0,321	0,345	0,354	0,400	0,197	0,315	0,196	0,331	0,234	0,732	0,314	0,194	0,434	0,530	0,390
M3	0,321	0,345	0,354	0,400	0,197	0,315	0,196	0,331	0,234	0,732	0,314	0,194	0,434	0,530	0,390
N1	0,294	0,317	0,328	0,265	0,252	0,239	0,350	0,368	0,326	0,409	0,914	0,331	0,386	0,711	0,444
N1	0,294	0,317	0,328	0,265	0,252	0,239	0,350	0,368	0,326	0,409	0,914	0,331	0,386	0,711	0,444
N2	0,126	0,176	0,274	0,233	0,130	0,036	0,046	0,313	0,299	0,229	0,831	-0,005	0,254	0,519	0,220
N2	0,126	0,176	0,274	0,233	0,130	0,036	0,046	0,313	0,299	0,229	0,831	-0,005	0,254	0,519	0,220
S1	0,072	0,106	0,143	0,151	0,004	0,070	0,124	0,222	0,185	0,241	0,249	0,862	0,132	0,469	0,198
S1	0,072	0,106	0,143	0,151	0,004	0,070	0,124	0,222	0,185	0,241	0,249	0,862	0,132	0,469	0,198
S2	0,032	0,183	0,014	0,088	0,067	0,048	0,182	0,019	0,237	0,138	0,092	0,786	0,101	0,384	0,098
S2	0,032	0,183	0,014	0,088	0,067	0,048	0,182	0,019	0,237	0,138	0,092	0,786	0,101	0,384	0,098

#### 04. الصدق التمايزي من خلال معيار فورنيل لاركر

	التحديد	القياس	التحليل	التحسين	الرقابة	الكفاءة	الموضوعية	جودة أداء المهام	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	دور أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة	منهج ستة سيقما الرشيق	حوكمة شركات المساهمة	جودة التدقيق الداخلي
التحديد	0,741														
القياس	0,436	0,720													
التحليل	0,525	0,525	0,736												
التحسين	0,522	0,466	0,500	0,787											
الرقابة	0,258	0,446	0,439	0,473	0,774										
الكفاءة	0,347	0,315	0,459	0,566	0,347	0,774									
الموضوعية	0,392	0,342	0,298	0,339	0,312	0,460	0,851								
جودة أداء المهام	0,211	0,244	0,273	0,365	0,113	0,373	0,281	0,822							
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	0,204	0,340	0,291	0,395	0,179	0,262	0,206	0,501	0,783						
دور أصحاب المصالح	0,496	0,243	0,407	0,444	0,235	0,296	0,283	0,388	0,360	0,710					
الإفصاح والشفافية	0,254	0,293	0,347	0,286	0,228	0,175	0,253	0,392	0,358	0,379	0,874				
مسؤوليات مجلس الإدارة	0,065	0,170	0,103	0,148	0,039	0,073	0,182	0,158	0,251	0,236	0,215	0,825			
منهج ستة سيقما الرشيق	0,726	0,749	0,793	0,811	0,682	0,552	0,448	0,331	0,385	0,491	0,376	0,143	0,565		
حوكمة شركات المساهمة	0,386	0,383	0,429	0,480	0,249	0,305	0,329	0,541	0,775	0,718	0,716	0,520	0,521	0,506	
جودة التدقيق الداخلي	0,405	0,388	0,479	0,561	0,329	0,798	0,694	0,770	0,465	0,445	0,398	0,185	0,586	0,557	0,594

#### 05. قيم معامل تضخم التباين (VIF)

##### للمتغيرات

	VIF
التحديد -> منهج ستة سيقما الرشيق	1,000
القياس -> منهج ستة سيقما الرشيق	1,000
التحليل -> منهج ستة سيقما الرشيق	1,000
التحسين -> منهج ستة سيقما الرشيق	1,000
الرقابة -> منهج ستة سيقما الرشيق	1,000
حوكمة شركات المساهمة -> منهج ستة سيقما الرشيق	1,522
جودة التدقيق الداخلي -> منهج ستة سيقما الرشيق	1,000
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات -> حوكمة شركات المساهمة	1,000
دور أصحاب المصالح -> حوكمة شركات المساهمة	1,000
الإفصاح والشفافية -> حوكمة شركات المساهمة	1,000
مسؤوليات مجلس الإدارة -> حوكمة شركات المساهمة	1,000
الكفاءة -> جودة التدقيق الداخلي	1,000
الموضوعية -> جودة التدقيق الداخلي	1,000
جودة أداء المهام -> جودة التدقيق الداخلي	1,000
حوكمة شركات المساهمة -> جودة التدقيق الداخلي	1,522

## للعبارات

	VIF
A1	1,164
A1	1,498
A2	1,844
A2	1,274
A3	1,457
A3	1,182
B1	1,694
B1	1,172
B2	1,357
B2	1,129
B3	1,126
B3	1,437
C1	1,825
C1	1,173
C2	1,429
C2	1,160
C3	1,253
C3	1,512
D1	1,432
D1	2,255
D2	1,326
D2	2,241
D3	1,442
D3	1,316
E1	1,937
E1	1,464
E2	2,371
E2	1,567
E3	1,161
E3	1,576
F1	1,327
F1	1,614
F2	1,754
F2	1,492
F3	1,228
F3	1,544
G1	1,488
G1	1,254
G2	1,254
G2	1,444
H1	1,431
H1	1,687
H2	1,737
H2	2,252
H3	1,562
H3	1,754
L1	1,538
L1	1,298
L2	2,204
L2	1,616
L3	1,346
L3	1,540
M1	1,115
M1	1,622
M2	1,139
M2	1,455
M3	1,338
M3	1,132
N1	1,872
N1	1,400

N2	1,814
N2	1,400
S1	1,153
S1	1,355
S2	1,153
S2	1,749

### 06. قيم معامل التحديد ( $R^2$ )

	R-square	R-square adjusted
التحديد	0,527	0,522
القياس	0,562	0,557
التحليل	0,629	0,625
التحسين	0,658	0,655
الرقابة	0,465	0,460
الكفاءة	0,637	0,633
الموضوعية	0,481	0,476
جودة أداء المهام	0,592	0,588
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	0,600	0,596
دور أصحاب المصالح	0,515	0,510
الإفصاح والشفافية	0,513	0,508
مسؤوليات مجلس الإدارة	0,270	0,263
حوكمة شركات المساهمة	0,368	0,355
جودة التدقيق الداخلي	0,343	0,336

### 07. قيم معامل التأثير ( $F^2$ )

	f-square
التحديد -> منهج سنة سيقما الرشيقية	1,113
القياس -> منهج سنة سيقما الرشيقية	1,282
التحليل -> منهج سنة سيقما الرشيقية	1,697
التحسين -> منهج سنة سيقما الرشيقية	1,927
الرقابة -> منهج سنة سيقما الرشيقية	0,869
حوكمة شركات المساهمة -> منهج سنة سيقما الرشيقية	0,091
جودة التدقيق الداخلي -> منهج سنة سيقما الرشيقية	0,522
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات -> حوكمة شركات المساهمة	1,501
دور أصحاب المصالح -> حوكمة شركات المساهمة	1,062
الإفصاح والشفافية -> حوكمة شركات المساهمة	1,054
مسؤوليات مجلس الإدارة -> حوكمة شركات المساهمة	0,371
الكفاءة -> جودة التدقيق الداخلي	1,756
الموضوعية -> جودة التدقيق الداخلي	0,928
جودة أداء المهام -> جودة التدقيق الداخلي	1,453
حوكمة شركات المساهمة -> جودة التدقيق الداخلي	0,153

08. قيم معامل الملائمة التنبؤية ( $Q^2$ )

	Q <sup>2</sup> predict	RMSE	MAE
التحديد	0,505	0,724	0,578
القياس	0,547	0,683	0,533
التحليل	0,613	0,638	0,466
التحسين	0,643	0,615	0,436
الرقابة	0,443	0,773	0,601
الكفاءة	0,283	0,881	0,725
الموضوعية	0,187	0,930	0,716
جودة أداء المهام	0,081	1,008	0,759
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	0,126	0,955	0,732
دور أصحاب المصالح	0,201	0,916	0,650
الإفصاح والشفافية	0,122	0,957	0,784
مسؤوليات مجلس الإدارة	-0,012	1,024	0,810
حوكمة شركات المساهمة	0,227	0,884	0,606
جودة التدقيق الداخلي	0,328	0,839	0,674

09. التأثيرات المباشرة

	Original sample (O)	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)	T statistics ((O/STDEV))	P values
التحديد -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,726	0,734	0,051	14,282	0,000
القياس -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,749	0,751	0,057	13,184	0,000
التحليل -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,793	0,797	0,046	17,066	0,000
التحسين -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,811	0,816	0,047	17,243	0,000
الرقابة -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,682	0,681	0,071	9,590	0,000
حوكمة شركات المساهمة -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,296	0,311	0,157	1,882	0,060
جودة التدقيق الداخلي -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,586	0,591	0,075	7,828	0,000
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,775	0,771	0,068	11,314	0,000
دور أصحاب المصالح -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,718	0,719	0,079	9,126	0,000
الإفصاح والشفافية -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,716	0,722	0,064	11,210	0,000
مسؤوليات مجلس الإدارة -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,520	0,530	0,123	4,224	0,000
الكفاءة -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,798	0,806	0,040	20,097	0,000
الموضوعية -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,694	0,704	0,056	12,331	0,000
جودة أداء المهام -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,770	0,761	0,070	11,046	0,000
حوكمة شركات المساهمة -> منهج ستة سيقما الرشيق	0,383	0,370	0,118	3,238	0,001

## 10. التأثيرات غير المباشرة

	Original sample (O)	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)	T statistics ((O/STDEV)	P values
الكفاءة -> منحج سنة سبقما الرشيقه	0,467	0,477	0,071	6,564	0,000
الموضوعية -> منحج سنة سبقما الرشيقه	0,406	0,415	0,060	6,720	0,000
جوده أداء المهام -> منحج سنة سبقما الرشيقه	0,451	0,451	0,076	5,959	0,000
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	0,403	0,409	0,104	3,877	0,000
دور أصحاب المصالح -> منحج سنة سبقما الرشيقه	0,374	0,381	0,098	3,809	0,000
الإفصاح والشفافية -> منحج سنة سبقما الرشيقه	0,373	0,383	0,097	3,856	0,000
مسؤوليات مجلس الإدارة -> منحج سنة سبقما الرشيقه	0,271	0,275	0,078	3,474	0,001
حوكمة شركات المساهمة -> منحج سنة سبقما الرشيقه	0,224	0,220	0,079	2,825	0,005
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات الداخلي	0,297	0,287	0,098	3,036	0,002
دور أصحاب المصالح -> جودة التدقيق الداخلي	0,275	0,269	0,098	2,801	0,005
الإفصاح والشفافية -> جودة التدقيق الداخلي	0,275	0,269	0,094	2,919	0,004
مسؤوليات مجلس الإدارة -> جودة التدقيق الداخلي	0,199	0,199	0,084	2,363	0,018