

دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة

أحمد محمد التير
الأكاديمية الليبية – مصراتة
a.teer@lam.edu.ly

مفتاح سالم ارحومه
الأكاديمية الليبية – مصراتة
mf0928976775@gmail.com

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة. ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، حيث تم تصميم وتوزيع صحيفة استبيان كأداة لجمع البيانات، وزعت على مجتمع الدراسة المكون من (97) مؤسسة خدمية عاملة بمدينة مصراتة، باستخدام أسلوب الحصر الشامل لجمع البيانات بلغت الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي (75) مفردة، استخدمت بياناتها لإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة بواسطة برنامج SPSS إصدار 22 وتوصلت الدراسة إلى أن متغير جودة المراجعة الداخلية ودعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية لها دور إيجابي في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة.

استلمت الورقة بتاريخ
2022/5/5
وقبلت بتاريخ 2022/8/5
ونشرت بتاريخ 2022/8/20
الكلمات المفتاحية: المراجعة
الداخلية، تحسين الأداء المالي،
المؤسسات الخدمية

1. مقدمة: شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً بالمراجعة الداخلية من قبل المؤسسات، وذلك بإنشاء إدارات مستقلة للمراجعة الداخلية، مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية والإمكانات المادية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة، وتعد المراجعة الداخلية أداة الإدارة في قياس فعالية الوسائل الرقابية المطبقة، حيث تعمل المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، وحماية الأصول والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية (حسين وآخرون، 2016).

وتعد المراجعة الداخلية من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات، لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم استخدام الموارد المتاحة، وازدادت الحاجة إلى وظيفة المراجعة الداخلية مع ازدياد المخالفات المالية التي هزت عدداً من كبريات مؤسسات في العالم مثل Enron في الولايات الأمريكية (بلعالم، 2015).

كما يعد الأداء المالي محورياً أساسياً لتحديد ما إذا كانت المؤسسة ناجحة أو لا من حيث قراراتها وخططها، وتكمن أهمية الأداء المالي في المؤسسات في مقياس مدى نجاح المؤسسات، وتحديد جوانب القوة والضعف في أداء المؤسسة وتقويمها، وتوفير معلومات للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية والمالية الملائمة، حيث توجد علاقة وطيدة بين المراجعة الداخلية وتحسين الأداء المالي في المؤسسات من خلال دورها في حماية الأصول وترشيد الموارد المتاحة وزيادة الفعالية وتحديد الأهداف للمؤسسة واكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها مما يؤدي إلى تقوية المركز المالي للمؤسسة (سفيان، 2018).

2. مشكلة الدراسة: تحتل عملية تحسين الأداء المالي مكاناً بارزاً في عمل المؤسسات، ولا بد من الإشارة أن نظام تقييم الأداء المالي لا بد له من توافر مقومات جيدة وعوامل وأسباب تهيئ له رصانة البناء، فإنه لا يمكن أن ينجح ما لم يستند إلى قاعدة من المعلومات التي تستلزمها عملية تقييم الأداء المالي، ويعد تحسين الأداء المالي عملية إدارية مستمرة تقاس من خلالها كفاءة الأداء المالي للمؤسسة ومدى جودة استخدامها لمواردها وتحقيق أهدافها (ساكر ومغزاوي، 2016)، وعلى الرغم من أهمية الأداء المالي في المؤسسات الليبية إلا أن عدم اهتمامها بالقضايا غير المالية أدى إلى ضعف الأداء في المصارف التجارية (السريتي وآخرون، 2016)، علاوة على ذلك أظهرت دراسة المندلسي وآخرين (2018) ضعفاً في أداء المؤسسات الخدمية المالية متمثلة في مؤسسات التأمين على الرغم من امتلاكها حجماً كبيراً من الموارد المادية إلا أنها فشلت في توظيفها بكفاءة وفعالية مما أدى إلى قصور أدائها المالي، كما أن عدم تبني المؤسسات الليبية للنظم المحاسبية الحديثة أدى إلى قصور وضعف في الأداء المالي (التير وآخرون، 2021).

علاوة على ذلك تعد وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف المهمة في المؤسسات اليوم نظراً للتوسع الكبير في حجم الأعمال والتطورات الكبيرة التي حدثت في المجالات المالية والإدارية، وزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات، وبالتالي عدم قدرة الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية المنطوق بها، حيث تستطيع المراجعة الداخلية أن تسهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على المؤسسة وكذلك الإسهام في تقييم وإدارة المخاطر، والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم

الأداء والفعالية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات، مما يعزز فرص هذه المشروعات في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى معدلات أداء عالية (حفيظة، 2018)، ستسهم في تحسين الوضع المالي من خلال ضمان حسن سير العمليات وعدم وجود اختلالات مالية، وتقل فرص الغش والتلاعب في البيانات والمعلومات، مما يعزز فرص الاستفادة من الموارد المتاحة داخل المؤسسات (الخيبي، 2013).

وعليه ولأهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات ذات النشاط الخدمي، التي تمثل أحد دعائم الاقتصاد الوطني، وتسهم بشكل كبير في دعم الخطط التنموية في المجالات المختلفة، جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات ذات النشاط الخدمي، ومن ثم يمكن صيغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي: **ما دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة؟**

3. هدف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة.

4. فرضية الدراسة: يوجد دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة

5. أهمية الدراسة: تتمثل أهمية هذه الدراسة في الآتي:

أولاً: الأهمية النظرية: تكتسب هذه الدراسة أهميتها العلمية من مساهمة التطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية التي تركز على المراجعة الداخلية من خلال تقديم نموذج يتضمن استقلالية وجودة وكفاءة وحدات المراجعة الداخلية، ودعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية. **ثانياً: الأهمية العملية:** تسهم هذه الدراسة في تقديم آلية لتحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية من خلال الاهتمام بالمراجعة الداخلية بما يحقق للمؤسسات النمو والتوسع والبقاء.

6. الإطار النظري للدراسة: بالرغم من أن جذور عملية مراجعة الحسابات تعود بأغراضها الرقابية الأساسية إلى عصور الحضارات الأولى، فإن مهنة المراجعة قد تطورت في الحقبة الأخيرة تطوراً عميقاً وواسعاً؛ نتيجة الثورة الصناعية وانتشار مؤسسات الأموال واستخدام الحاسوب وغيرها من العوامل، التي جعلت من الضروري وجود مراجع داخلي مؤهل ومستقل (الألوسي، 2006)، فالمراجعة تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والإدارية، والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها بغرض تفادي مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس (أبوسرعة، 2010).

إضافة إلى ذلك تسعى المؤسسات دوماً إلى تحسين وضعيتها المالية بهدف تحقيق أهدافها وخاصة ما يتعلق بربحيتها والبحث عن معايير وأدوات جديدة تتميز بالعقلانية لتساعد على الرفع من إنتاجيتها وفعاليتها من خلال كشفها للأخطاء التي وقعت سابقاً ومحاولة تصحيحها وتفاديها مستقبلاً، وهذا من خلال تقييم الأداء (رقية ونسرين، 2018).

1.6 مقومات وظيفة المراجعة الداخلية: يتوقف نجاح المراجعة الداخلية في تحقيق الدور المنوط بها على توفر مجموعة من المقومات التي يجب أن تعمل إدارة أية مؤسسة على توفيرها، وأن يسعى المراجع الداخلي بنفسه إلى تحقيقها، كما أن الدعم الإيجابي الذي تقدمه الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية يعكس اهتمامها ومن ثم يؤدي إلى نطاق عمل المراجعين الداخليين، ومن أهم هذه المقومات ما يلي (المحجوب، 2015):

1.1.6 استقلالية المراجعة الداخلية: يشكل مفهوم الاستقلالية حيز الزاوية في أي عملية مراجعة أو أي عملية رقابية أو تقييمية، حيث يشير مفهوم الاستقلالية إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المراجع أن يكون مستقلاً عن الأنشطة محل المراجعة، وأن يكون بعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها، وأن يكون بعيداً عن تأثير مصالح الشخصية في المؤسسة، وهذا يعني شعور المراجع بأنه قادر على اتخاذ قراراته بدون ضغوط أو انصياع لمن سيتأثرون بالقرارات (عبد القادر ومحمد، 2018).

2.1.6 جودة المراجعة الداخلية: تعرف جودة المراجعة الداخلية بأنها "درجة الامتثال للمتطلبات، حيث تسعى المؤسسات إلى رصد الأداء والأنشطة والعمل اليومي، لتحقيق أعلى مستويات الجودة، والحد من الأخطاء، والكشف عن الانحرافات، بطريقة تلبى احتياجات الإدارة، وتستند نوعية المراجعة الداخلية للحسابات إلى الأداء الحيد لنظام الرقابة الداخلية، فضلاً عن مدى كفاية النظام المحاسبي المطبق، لتحقيق الكفاءة المناسبة في العمليات، والقيود باستمرار داخل المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها وحماية الأصول" (التير وأوشيبه، 2020، ص 334).

3.1.6 كفاءة المراجعة الداخلية: ينص المعيار الدولي 1610 على أنه (يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بكفاءة، وفي إطار العناية المهنية المعقولة، وتعد الكفاءة المهنية مسؤولية إدارة المراجعة الداخلية وكل مراجع بها، وعلى ذلك يجب أن تخصص إدارة المراجعة الداخلية لكل عملية مراجعة فريق العمل الذي يتوافر له المعرفة والمهارة والتخصص الذي يمكنه من أداء أعماله بصورة مرضية). والتفوق المهني لأعمال المراجعة الداخلية هو مسؤولية قسم أو إدارة المراجعة الداخلية بصفته الوظيفية، وكذلك مسؤولية كل فرد من العاملين داخل القسم بصفته الشخصية، حيث لا بد من توافر التأهيل العلمي والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، ويجب على إدارة المراجعة الداخلية أن تتأكد من توافر الكفاءة المهنية اللازمة للعاملين بها، وأن تتأكد من توافر المهارات اللازمة في المراجع

الداخلي للقيام بهذه المهمة، كما يتوجب وجود جهات متخصصة لتدريب العاملين الجدد في قسم المراجعة الداخلية، كما يجب على المراجع الداخلي أن يلتزم بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وأن يجيد المراجع الداخلي أساليب التعامل الشخصي مع الغير (العلاقات الإنسانية) ويهتم بتوافر المعلومات والمهارات ويسعى إلى التعليم المستمر ويبدل العناية المهنية المعقولة (التير والسريتي، 2017).

4.1.6 دعم الإدارة العليا الإدارات المراجعة الداخلية: تعد وظيفة المراجعة الداخلية مهمة لمساعدة كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا والإدارات التنفيذية للمؤسسة على أداء مسؤولياتهم بطريقة فعالة، من خلال تزويدهم بالبيانات التحليلية والتقارير عن سير العمل في المؤسسة، بالإضافة للتقييم المستمر لنظم الرقابة الداخلية بها، كما أنها توفر للإدارة العليا المقدر على فهم أفضل لكيفية تنفيذ السياسات والخطط والبرامج. وعليه فإن للإدارة العليا دوراً في دعم وظيفة المراجعة الداخلية حتى تتمكن من تحقيق النجاح، بل مستوى نجاحها يعتمد على الدعم الإيجابي الذي يقدمه له الإدارة العليا (الرجوبي، 2011).

2.6 تحسين الأداء المالي: يعد الأداء المالي المحور الأساسي لتحديد والحكم على نجاح أو فشل المؤسسات العاملة، ويقدم المؤشرات العلمية على قدرة المؤسسات في الاستمرار وتحقيق الاستقرار والنمو.

1.2.6 مفهوم تحسين الأداء المالي: يعد مفهوم تحسين الأداء المالي من المفاهيم الجوهرية في عالم الأعمال اليوم التي تتعلق بمدى نجاح أو فشل المؤسسة؛ لأنه يرتبط بجوانبها المالية، فنظراً لزيادة حدة المنافسة واستخدام أنظمة المعلومات الإدارية والبحث عن أساليب جديدة تنسجم مع التطورات الحاصلة وارتفاع درجات المخاطرة بسبب العولمة وتنوع الأعمال مما أدى إلى لفت انتباه المؤسسات بمواضيع تحسين الأداء المالي (محمد والأمين، 2017)، ويحظى تحسين الأداء المالي في المؤسسات بكافة أنواعها باهتمام شديد من قبل الباحثين والمستثمرين؛ لأن الأداء المالي الأمثل هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء والاستمرارية، ويعد تحسين الأداء المالي من المقومات الرئيسية للمؤسسات، حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها مقارنة الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة (مختار، 2020)، حيث يعبر تحسين الأداء المالي على مدى قدرة المؤسسة على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ومدى نجاعتها في تحقيق الأهداف المرسومة. وأن تحسين الأداء المالي يتوقف إلى حد كبير على اختيار مؤشرات التحسين، وهذه الأخيرة عبارة عن كميات مترجمة من علاقات بين النتائج المحققة (الفعالية) والوسائل المستعملة (الكفاءة)، وتستخدم كأدوات لمعرفة مستوى تحقيق الأهداف المالية في المؤسسة والمتمثلة في توفير السيولة الملائمة وتحقيق اليسر المالي والتوازن المالي، المرادوية، خلق القيمة، تحقيق الجودة، تحقيق الميزة التنافسية (نجلان، 2015).

2.2.6 تعريف الأداء المالي: يعرف أسامة وعبد الرزاق (2020، ص13) الأداء المالي أنه: "المرأة الأساسية التي توضح مقدرة المؤسسة من خلال مركزها المالي على تحقيق الأهداف المخطط لها في الوقت المناسب والمنافسة مع المؤسسات من خلال تلك الأهداف وهذا ما يحتاج إلى التخطيط وتوفير للبيانات المالية الدقيقة، كما يمكن القول إن للأداء المالي والمتمثل في أنه مدى نجاح المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة لديها من موارد مادية أحسن استغلال وتحقيق الأهداف المحدد مسبقاً من طرف الإدارة".

3.2.6 أهمية الأداء المالي: تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف إلى تحسين أداء المؤسسات بطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين (بلال وآخرون، 2019). وكما تنبع أهمية الأداء المالي بشكل خاص في أنه عملية متابعة أعمال المؤسسات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح (بن حكومة وإسماعيل، 2020).

4.2.6 تخطيط الأداء المالي: يعد تخطيط الأداء من المنظور المالي وسيلة للتنبؤ بما سيكون عليه الأداء المالي للمؤسسة مستقبلاً وأداة للتعرف على الاحتياجات المالية المستقبلية اللازمة للوصول إلى ذلك المستوى من الأداء والاستعداد لها في حدود الموارد المتاحة، وذلك بالطبع لا يتحقق إلا بوجود مدير مالي لديه من القدرة والكفاءة بما يمكنه من التعرف على الكيفية أو الوسيلة التي عن طريقها تستطيع وضع تحليل مركز توحيد المصطلحات، وتحديد احتياجاتها المستقبلية وتقدير إمكاناتها ومواردها، حتى يستطيع وضع الخطط البديلة مستفيداً من وسائل وأساليب التحليل المالي المختلفة المتاحة أمامه (ليلي، 2015).

3.6 دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي: للمراجعة الداخلية دورة حياة يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية، وتبدأ عملية المراجعة بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات المراجعة المناسبة لذلك الموضوع. وبذلك يتم مراجعة الوضع المحيط وتحديد درجة الخطر الناجم ومن ثم وضع إستراتيجية للقيام بعملية المراجعة لتلبيها وضع الخطة اللازمة لذلك، ليبدأ المراجع بتنفيذها مع العمل على ضبط الأداء، ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية المراجعة، ويقوم بإدخال تحسينات الضرورية على كل نقص، يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج بذلك معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتسهم بذلك في إعداد قرارات ذات جودة وفعالية، وتكتسي التقارير التي يعدها المراجع الداخلي أهمية بالغة للإدارة العليا بإعطاء التوضيحات واقتراح التحسينات (عبيدي وحمادي، 2019).

كما إن تحسين الأداء المالي من الوظائف الأساسية والرئيسية للمراجعة الداخلية والتي ظلت ثابتة وتطورت مع التطورات والتغيرات التي صاحبت المراجعة الداخلية، وهو ذو أهمية بالغة في المؤسسات كافة وعلى جميع القطاعات والمستويات، وتكمن أهميته في أنه العامل الرئيسي للمؤسسة في تحقيق أهدافها الرئيسية البقاء والاستمرار، وهو مفهوم واسع ومتطور مع تغير الظروف، وهو مهم جداً؛ لأنه يعمل على معرفة إلى أي مدى تم تحسين العمل وبلوغ الأهداف ووضع المؤسسة من ضعف وقوة ويعبر عن إنجاز المهام وعن مدى استخدام الموارد بشكل اقتصادي ممتاز، كما يعمل على قياس الكفاءة والفعالية التي يتم بها استخدام الموارد وإنجاز الأهداف وبالتالي توجيه القرارات الإدارية في الاتجاه الصحيح وتمكين المؤسسة من تحدي وتقادي الصعاب المالية وحالات الإفلاس، وذلك من خلال القراءة الدقيقة التي يقدمها للمؤسسة والأطراف التي تتعامل معها وهنا تلعب المراجعة الداخلية الدور الهام في أداء تلك الوظيفة، وكلما كان نظام المراجعة الداخلية فعال كلما كانت عملية تحسين الأداء المالي تتم بفعالية وكفاءة كبيرتين وبنجاح تام (محمود، 2017)، كما أن تحسين للأداء المالي يعني أن يتسم الأداء المالي بعنصري الكفاءة والفعالية ولعل أن هنالك مقتضيات لهذين العنصرين وهما مبدأ الشفافية وإعمال مبدأ الجودة في ممارسة الأداء المالي للمؤسسات، ومدخل المراجعة الداخلية تزيد من درجة الشفافية إذ إن إدارة المؤسسة تعد المراجع الداخلي شريكا أساسيا والمراجعة الداخلية تعد إدارة المؤسسة الزبون الأول لخدماتها، وبالتالي فإن ذلك يقتضي مزيداً من الشفافية والثقة في التعامل في جوانب الأداء المالي، وكذلك فإنه في سبيل تحقيق أقصى قدر من الكفاءة فإن الجودة تمثل إحدى مقتضيات تطبيق مدخل المراجعة الداخلية، وكما ذكرنا فإن كل ذلك سوف يبعد المراجعة الداخلية في المؤسسات عن دور الرقيب ويجعلها جزءاً من آليات التحسين لكافة الجوانب والتي من ضمنها الأداء المالي (تولا، 2016).

7. منهجية الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهتم بدراسة الظاهرة (نظرياً وعملياً) وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة لبناء الإطار النظري وصياغة الفرضيات وتكوين أداة الدراسة، ويتم الاعتماد على الأسلوب الكمي لجمع البيانات باستخدام وسيلة الاستبيان واستخدام الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات وصولاً إلى النتائج.

1.7 مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في كافة وحدات المراجعة الداخلية من مسؤولي إدارات وأقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة والبالغ عددها (97) مؤسسة حسب كشف مقدم بناءً على طلب الباحث من المجلس البلدي مصراتة (2021م) يوضح أسماء وعدد المؤسسات الخدمية العاملة في نطاق بلدي مصراتة، وتم توزيع (97) صحيفة استبيان بأسلوب الحصر الشامل على وحدات المراجعة الداخلية في هذه المؤسسات، حيث خصصت صحيفة استبيان واحدة لكل وحدة يتم تعبئتها من قبل المسئول عن الوحدة.

2.7 وسيلة جمع البيانات: تم الحصول على البيانات من خلال توزيع صحيفة استبيان صممت لهذا الغرض استناداً على الدراسات السابقة، وفرضيات الدراسة لدراسة وحصر وجمع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة

3.7 تحليل البيانات: لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، ففي البداية تم إجراء التحليل العاملي وذلك لقياس جودة الاستبيان ومعرفة صدقة التكويني والفقرات التي تشبعت في العوامل، ومن ثم إجراء اختبار قياس الثبات عن طريق اختبار كرونباخ ألفا (Alpha Cronbach) لقياس الثبات، وأخيراً تم إجراء الانحدار المتعدد لغرض اختبار فرضيات الدراسة.

1.3.7 التحليل العاملي: تم استخدام التحليل العاملي بطريقة المركبات الرئيسية الذي يعتمد هذا النوع من التحليل على عدة اختبارات تستخدم لقياس جودة الاستبيان، ومعرفة صدقة التكويني والفقرات التي تشبعت في العوامل.

1.1.3.7 نتائج التحليل العاملي للمتغيرات المستقلة: قام الباحث بإجراء التحليل العاملي بطريقة المركبات الرئيسية لمقياس أبعاد المراجعة الداخلية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) الإصدار (22)، وبعد استخراج النتائج الأولية للتحليل وجد أنها لم تصل إلى المعايير المطلوبة لاستخلاص العوامل الكامنة، فقام بإعادة التحليل أكثر من مرة للوصول إلى أفضل النتائج، وبعد حذف الفقرات (1-8 & 1-9 & 2-3 & 3-7)، نظراً لعدم إيفائها بالشروط اللازمة لإبقائها، وذلك بسبب نسبة شيوع الاشتراك أقل من (0.50) للفقرة (1-8)، وعامل لفقرة واحدة للفقرات (1-9 & 2-3)، ترتبط بعاملين للفقرة (3-7)، ومن خلال اختبار الجودة الكلية للمقياس، لتتعرف على مدى ملائمة، وكفاية حجم العينة، بينت نتيجة اختبار (كايزر-ماير-أولكين) (KMO)، واختبار (بارتليت) (Bartlett) الموضحة بالجدول رقم (1) أن نسبة مقياس (KMO) تساوي (0.748)، وقيمة مستوى الدلالة لاختبار بارتليت تساوي (0.000)، وهذا يدل على كفاية حجم العينة للتحليل، وحجة على جودة المقياس ومصداقيته.

جدول رقم (1)

مقياس كايزر-ماير-أولكين	.748
اختبار بارتليت	1337.402
درجة الحرية	351
مستوى الدلالة	.000

كما تم اختبار معامل الشبوع للتأكد من قيم معامل الشبوع ووجد أنها مرتفعة إلى حد ما، مما يدل على جودة وتميز فقرات المقياس، حيث تراوحت القيم بعد التدوير ما بين (0.574) و (0.859) وهذا مؤشر جيد على صلاحية فقرات المقياس، حسب الموضح في الجدول (2).

أما فيما يخص جدول الجذور الكامنة أظهرت النتائج وجود أربعة عوامل لمقياس المراجعة الداخلية قيمتها أكبر من 1.00، وهذه العوامل هي جودة المراجعة الداخلية، دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية، كفاءة المراجعين الداخليين، استقلالية المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة جذورها الكامنة (4.637، 4.550، 4.217، 4.114) حسب الموضح في الجدول رقم (2).

بالنظر إلى جدول التشبعات العاملية (العوامل بعد التدوير) رقم (2)، نلاحظ أن قيم التشبعات العاملية لفقرات مقياس المراجعة الداخلية جاءت مرتفعة، وأن فقرات المقياس محملة حسب التوقعات، حيث تشير إلى وجود أربعة عوامل كامنة لمقياس المراجعة الداخلية وهي استقلالية المراجعة الداخلية، جودة المراجعة الداخلية، كفاءة المراجعين الداخليين، دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية. فقد أظهرت نتائج التحليل العاملي أن الفقرات: 1-1، 2-1، 3-1، 4-1، 5-1، 6-1، 7-1، 10-1 محملة على العامل الرابع ويطلق عليه "استقلالية المراجعة الداخلية"، أما الفقرات: 1-2، 2-2، 4-2، 5-2، 6-2، 7-2، 8-2 فإنها محملة على العامل الأول ويطلق عليه "جودة المراجعة الداخلية"، أما الفقرات: 1-3، 2-3، 3-3، 4-3، 5-3، 6-3 فإنها محملة على العامل الثالث ويطلق عليه "كفاءة المراجعين الداخليين"، وجاءت الفقرات: 1-4، 2-4، 3-4، 4-4، 5-4، 6-4 محملة على العامل الثاني ويطلق عليه "دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية". وقد أثبتت هذه النتيجة الصديق التكويني للمقياس وصدق الفقرات المختارة وثباتها، وأنها تنتمي إلى العوامل حسب توقعات الباحث، حيث تشبعت في كل عامل ما لا يقل عن ثلاثة فقرات، وأوفت بأهم الشروط الإحصائية.

جدول رقم (2)

العوامل				الفقرات
استقلالية المراجعة الداخلية	كفاءة المراجعين الداخليين	دعم الإدارة العليا	جودة المراجعة الداخلية	
.803				1_1
.676				2_1
.720				3_1
.574				4_1
.721				5_1
.703				6_1
.649				7_1
.649				10_1
			.783	1_2
			.636	2_2
			.737	4_2
			.759	5_2
			.725	6_2
			.780	7_2
			.778	8_2
	.845			1_3
	.761			2_3
	.783			3_3
	.859			4_3
	.756			5_3
	.682			6_3
		.743		1_4
		.819		2_4
		.819		3_4
		.857		4_4
		.834		5_4
		.809		6_4
4.114	4.217	4.550	4.637	الجذور الكامنة
15.239	15.617	16.852	17.174	نسبة التباين المفسر %
% 64.882				التباين الكلي المفسر

2.1.3.7 نتائج التحليل العاملي للمتغير التابع: كما قام الباحث بإجراء التحليل العاملي بطريقة المركبات الرئيسية لمقياس تحسين الأداء المالي، باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) الإصدار (22)، وبعد استخراج النتائج الأولية للتحليل وجد أنها لم تصل إلى المعايير المطلوبة لاستخلاص العوامل الكامنة، فقام بإعادة التحليل أكثر من مرة للوصول إلى أفضل النتائج، وبعد حذف الفقرة (5-7)، نظرا لعدم إيفائها بالشروط اللازمة لإبقائها، وذلك بسبب نسبة شيوع الاشتراك اقل من (0.50)، بينت نتائج اختبار كايزر-ماير-أولكين (KMO)، ونتائج اختبار بارتلليت (Bartlett)، على الجودة العالية لهذا المقياس، وأن عينة الدراسة كافية ومناسبة لإجراء التحليل الإحصائي، ويتضح ذلك من خلال نسبة مقياس (KMO) تساوي (0.871)، وقيمة مستوى الدلالة لاختبار بارتلليت تساوي (0.000) كما بين بالجدول (3).

جدول رقم (3)

مقياس كايزر-ماير-اولكين		.852
اختبار بارتلليت	مربع كاي التقريبي	396.245
	درجة الحرية	36
	مستوى الدلالة	.000

كما أظهرت نتائج اختبار معامل الشيوخ جودة فقرات المقياس، حيث وجدت أكثر من 0.50، وأنها مرتفعة إلى حد ما، مما يدل على جودة وتميز فقرات المقياس، حيث تراوحت القيم بعد التدوير ما بين (0.712) و (0.812)، وهذا مؤشر جيد على صلاحية فقرات المقياس، حسب الموضح في الجدول رقم (5). بالإضافة إلى ذلك فإن جدول الجذور الكامنة أظهرت النتائج وجود المتغير في شكل عامل واحد يمثل مجموعة أسئلة، وتقيسه بشكل مباشر، حيث بلغت قيمة جذوره الكامنة (5.388) حسب الموضح في الجدول رقم (4).

علاوة على ذلك وبالنظر إلى جدول التشعبات العاملية (العوامل بعد التدوير) رقم (4)، نلاحظ أن قيم التشعبات العاملية لفقرات مقياس تحسين الأداء المالي جاءت مرتفعة، وأن فقرات المقياس محملة حسب التوقعات، حيث تشير إلى وجود تسع أسئلة مباشرة، تقيس تحسين الأداء المالي وهي 1-5، 2-5، 3-5، 4-5، 5-5، 6-5، 8-5، 9، 10-5 والتي تندرج تحت المتغير التابع (تحسين الأداء المالي)، وقد أثبتت هذه النتيجة الصدق التكويني للمقياس، وصدق الفقرات المختارة وثباتها، وأنها تنتمي إلى العامل، حسب التوقعات والدراسات السابقة، وأوفت بأهم الشروط ألا وهو أن يتشعب العامل في ثلاث فقرات على الأقل.

جدول رقم (4)

الفقرة	العامل 1 تحسين الأداء المالي
1_5	.794
2_5	.812
3_5	.772
4_5	.806
5_5	.723
6_5	.735
8_5	.792
9_5	.712
10_5	.810
الجذور الكامنة	5.388
نسبة التباين المفسر	59.870
التباين الكلي المفسر	%59.870

2.3.7 اختبار كرونباخ ألفا (Alpha Cr0nbach) لقياس الثبات: يعد هذا الاختبار من الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات الاستبيان، حيث يبين مدى مصداقية إجابات مفردات العينة على كل مجموعة من أسئلة الاستبيان، ومن أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام هذا المعامل لقياس قوة الارتباط الداخلي بين مفردات الاستبيان، إذ يعتمد هذا الاختبار على مدى الثبات الداخلي ودرجة الاعتمادية لعبارات الاستبيان، وتكون قيمة معامل كرونباخ ألفا بين (0، 1) فعندما تكون قيمة معامل ارتباط ألفا صفر يدل ذلك على عدم وجود ارتباط مطلق بين إجابات مفردات عينة الدراسة، أما إذا كانت قيمته مساوية للواحد الصحيح فهذا يعني وجود ارتباط تام بين مفردات العينة، وأن أصغر قيمة مقبولة لمعامل كرونباخ ألفا (70%) (تيعزة، 2012)، وعند تطبيق هذا الاختبار على بيانات الدراسة تبين أن مؤشرات معامل ألفا جيدة وتدل على ثبات أداة الاستبيان وعلى وجود ارتباط قوى بين إجابات المستجوبين والجدول رقم (5) يوضح نتائج اختبار كرونباخ ألفا.

الجدول (5) يبين قيمة اختبار معامل كرونباخ ألفا

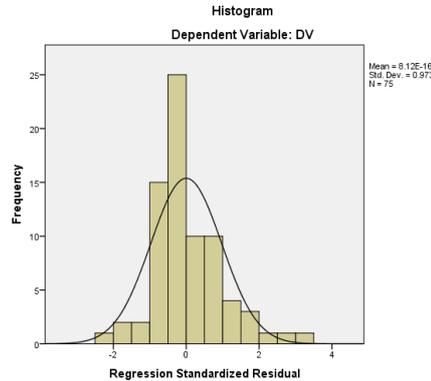
القسم الثاني من الاستبيان	العنوان	عدد الفقرات	معامل ألفا
الجزء الاول/ المحور الأول	استقلالية المراجعة الداخلية	8	86.1%
الجزء الاول / المحور الثاني	جودة المراجعة الداخلية	7	89.8%
الجزء الاول/المحور الثالث	كفاءة المراجعين الداخليين	6	89.8%
الجزء الاول / المحور الرابع	دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية	6	92.1%
الجزء الثاني/ محور واحد فقط	تحسين الأداء المالي	9	91.3%

3.3.7 اختبار الارتباط الخطي: للتأكد من عدم وجود مشكلة التعدد الخطي كشرط أساسي لاعتماد نتائج تحليل الانحدار تم استخدام الارتباط الخطي المتعدد (multicollnearity), بهدف التأكد من أنه لا يوجد ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة بالاعتماد على اختبار معامل تضخم التباين (VIF) والتي يجب أن لا تتجاوز (5) وحدات, واختبار التباين المسموح به (Toleranc) (أمين, 2008), وبحساب المعاملات السابقة لكل المتغيرات تبين أن قيم اختبار تضخم التباين لجميع المتغيرات أقل من (5) وتتراوح قيمته ما بين [1.091, 1.309] بينما قيمة اختبار التباين المسموح به لجميع المتغيرات أكبر من (0.05) وتتراوح قيمه ما بين [0.917, 0.764], وبالتالي يمكن القول إنه لا توجد مشكلة ارتباط عال بين المتغيرات كما هو واضح في الجدول (6).

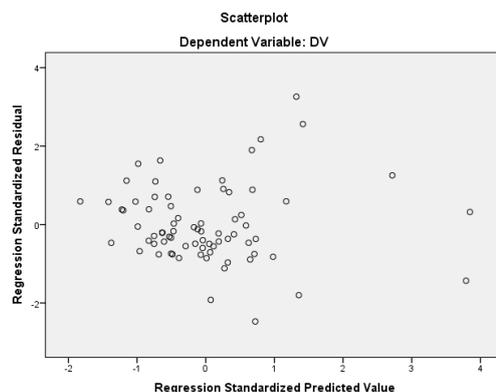
جدول رقم (6)

معامل التضخم	التباين المسموح	المتغيرات المستقلة
1.091	.917	Iv1 استقلالية المراجعة الداخلية
1.309	.764	Iv2 جودة المراجعة الداخلية
1.237	.809	Iv3 كفاءة المراجعين الداخليين
1.193	.838	Iv4 دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية

4.3.7 اختبار التوزيع الطبيعي Normality Test: التوزيع الطبيعي يعني أن احتمال حدوث القيم الموجودة في الوسط أكبر من احتمال حدوث القيم في الطرفين البعيدين عن الوسط ويمثل شكل الجرس (هاند, 2016). ومن خلال المخطط Histogram أن بيانات الانحدار تتبع التوزيع الطبيعي بتمثيلها شكل الجرس, حيث من خلال الرسم التالي يتبين أن بيانات معتدلة التوزيع أي تتبع التوزيع الطبيعي وهذا ما يحقق الشرط.



5.3.7 اختبار ثبات التباين: يتم الحكم على مدى تجانس أو ثبات التباين من خلال الرسم البياني, وذلك من خلال فحص شكل انتشار البواقي المعيارية مع القيم الاتجاهية للمتغير التابع التي يجب أن يكون فيها الانتشار وتوزيع البواقي تأخذ شكلا عشوائيا (أمين, 2008), والشكل البياني الذي يمثل شكل الانتشار للبواقي مع القيم المتوقع ومنه يتضح عدم وجود نمط معين للنقاط, أي أن البواقي المعيارية تنتشر وبشكل جيد حول خط الصفر, مما يدل على أن النموذج جيد, وهذا يتسق مع شرط الخطية.



6.3.7 اختبار فرضيات الدراسة: بلغت قيمة معامل التحديد 0.514، وهذه القيمة تمثل نسبة التغيرات في المتغير التابع (تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية) التي تفسر بدلالة المتغيرات المحددة في النموذج (المتغيرات المستقلة)، وأن باقي المتغيرات غير المشمولة في النموذج تمثل النسبة الباقي أي حوالي 49%.

جدول رقم (7) يوضح مدى ملائمة الانحدار

Adjusted Re	R Square	R	F	Sig.
.486	.514	.717 ^a	18.474	.000 ^b

يوضح الجدول أعلاه القيم الخاصة بالنموذج المقدر، فكانت قيمة الارتباط $R=0.717$ ، وهي نسبة عالية إحصائياً، بينما كانت قيمة مربع الارتباط والذي يوضح مدى تفسير المتغيرات المستقلة في تقدير المتغير التابع $R^2=0.514$ ، أي أن النموذج المقدر الخاص بهذه الدراسة، يشير إلى أن التغير في المتغيرات المستقلة يفسر 51.4% من التغير في المتغير التابع، ولكن هناك مأخذ على هذا المعامل لأنه لو أضيف متغير مستقل للنموذج فإن قيمته سوف ترتفع حتى ولو لم يكن هناك أهمية للمتغير المستقل في النموذج (زيادة مجموعة المربعات العائدة للانحدار SSR مع ثبات مجموع المربعات الكلية SST) ولهذا يتم حساب معامل التحديد المعدل (Adjusted) الذي يأخذ بالاعتبار الزيادة الحاصلة في درجات الحرية، وكما هو موضح بالجدول أعلاه فقد بلغت قيمته (0.486)، وعالية فإن المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر (48.6%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع والباقي تعزي إلى عوامل أخرى، بالإضافة إلى ذلك تحليل الانحدار من ضمن مخرجات قيمة اختبار F، والتي كانت معنوية عند مستوى دلالة 0.05، أظهرت النتائج أن نموذج الانحدار المتعدد المستخدم في البحث معنوي من خلال وجود معنوية عالية لاختبار (F) مقدرة بـ (18.474) وبمستوى الدلالة قدرة بـ (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) وهذا يدل على وجود علاقة دالة إحصائياً بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع، كما هو موضح في الجدول رقم (7).

ولكي يتم التعرف على قبول أو رفض فرضيات الدراسة، ذلك يتم عن طريق قيمة اختبار t، والذي تكون أحد مخرجات تحليل الانحدار. اختبار (t-value) يهدف إلى معرفة معنوية، وقوة العلاقة بين متغيرات النموذج، حيث أظهرت النتائج الموضحة في الجدول رقم (8)، معنوية معامل الانحدار لبعض المتغيرات مع المتغير التابع، وعدم معنوية معامل الانحدار لبعض المتغيرات.

جدول رقم (8) يوضح بعض الإحصاءات الناتجة عن الانحدار

البيان	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t-value	Sig. مستوى الدلالة	قبول أو رفض الفرضية
	B	Std. Error	Beta			
استقلالية المراجعة الداخلية	.075	.078	.083	.957	.342	رفض
جودة المراجعة الداخلية	.568	.106	.513	5.375	.000	قبول
كفاءة المراجعين الداخليين	-.033	.104	-.029	-.314	.754	رفض
دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية	.291	.080	.332	3.643	.001	قبول

ومن خلال (اختبار t) الوارد في الجدول (8) يمكن قبول أو رفض فرضيات الدراسة والتي تقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع. وقد كانت قيمة الجزء الثابت من معادلة الانحدار ليست ذات دلالة إحصائية حيث كانت 0.295 لذا فإن الثابت غير معنوي. فيما يلي شرح لقبول أو رفض كل فرضية من فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: يوجد دور لاستقلالية المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية: بالنظر إلى نتائج تحليل الانحدار في الجدول رقم (8)، نجد أن دور استقلالية المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية ليس له دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة t-value المحسوبة 0.957، وهي أقل من t-value الجدولية 1.96 وكان مستوى الدلالة p-value 0.342 أكبر من 0.05، أي أن من وجهة نظر المستجوبين، فإن استقلالية المراجعة الداخلية لا تؤثر في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة.

الفرضية الثانية: يوجد دور لجودة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية: بالنظر إلى نتائج تحليل الانحدار في الجدول رقم (8)، نجد أن دور جودة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية ذو أهمية ذات دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة t-value المحسوبة 5.375، وهي أكبر من t-value الجدولية 1.96، وكان مستوى الدلالة p-value 0.000 أقل من 0.05، أي تم قبول الفرضية عند مستوى معنوية 0.05، وكانت إشارة Beat موجبة، مما يدل على أن طبيعة هذه العلاقة طردية، أي أن من وجهة نظر المستجوبين، فإن جودة المراجعة الداخلية لها دور في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة.

الفرضية الثالثة: يوجد دور لكفاءة المراجعين الداخليين في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية: بالنظر إلى نتائج تحليل الانحدار في الجدول رقم (8)، نجد أن دور كفاءة المراجعين الداخليين في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية ليس له معنى إحصائي، حيث كانت قيمة t-value المحسوبة -0.314، وهي أكبر من t-value الجدولية -1.96، وكان مستوى الدلالة p-value 0.754 أكبر من 0.05، أي أن من وجهة نظر المستجوبين، فإن كفاءة المراجعين الداخليين لا تؤثر في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة.

الفرضية الرابعة: يوجد دور من خلال دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية: بالنظر إلى نتائج تحليل الانحدار في الجدول رقم (8)، نجد أن دور دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية له تأثير ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة t-value المحسوبة 3.643، وهي أكبر من t-value الجدولية 1.96 وكان مستوى الدلالة p-value 0.001 أقل من 0.05، أي تم قبول الفرضية عند مستوى معنوية 0.05، وكانت إشارة Beat موجبة، مما يدل على أن طبيعة هذه العلاقة طردية، أي أن من وجهة نظر المستجوبين، فإن دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية لها دور في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة.

8. مناقشة نتائج الدراسة: يهدف البحث إلى دراسة دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة، ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم اختبار فرضية البحث التي تنص على أنه (يوجد دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الخدمية العاملة بمدينة مصراتة).

باستخدام اختبار ANOVA أظهرت إحصاء F المعنوية قبول النموذج المستخدم في البحث. كما أن قيمة اختبار t أظهرت أن اثنين من أبعاد المراجعة الداخلية (استقلالية المراجعة الداخلية، كفاءة المراجعين الداخليين) ليس لهما علاقة ذات دلالة إحصائية وهذا متوافق مع الدراسات السابقة (محمداتني وآخرين، 2017؛ محمد وآخرين، 2015) وهذا ناتج من أن غالبية المستجوبين من المراجعة الداخلية يتبعون مجلس الإدارة وليس لجنة المراجعة نظراً لعدم وجودها في أغلب المؤسسات الخدمية. كما أن نتيجة كفاءة المراجعين الداخليين ليست متوافقة مع النظرية حيث إنه يفترض أن تكون هناك علاقة بين المتغيرين، وهذا احتمال ناتج من عدم انسجام أعضاء وحدات المراجعة الداخلية مع أداء المؤسسة ككل، حيث إن المراجعين الداخليين يتمتعون بالكفاءة وليس لهم دور في رفع مستويات الأداء المالي بالمؤسسات الخدمية. كما أن قيمة اختبار t أظهرت أن اثنين من أبعاد المراجعة الداخلية (جودة المراجعة الداخلية، دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية) لهما علاقة ذات دلالة إحصائية وهذا متوافق مع الدراسة السابقة (سفيان، 2018). التي توصلت إلى أن وحدة المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز الجزائرية يتم دعمها من قبل الإدارة العليا بالشكل المناسب وهي تتمتع بالجودة العالية الأمر الذي يؤدي إلى تحسين الأداء المالي بالمؤسسة.

قائمة المراجع

- أبو سرعة، عبدالسلام عبدالله سعيد (2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- أسامة، نايت محمد. عبدالرزاق، معطوي (2020). دور أدوات تقييم الأداء المالي في اتخاذ القرارات الوظيفية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر.
- الألوسي، حازم هاشم (2012). الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، (ط1)، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا.
- أمين، أسامة ربيع (2008). التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS، كلية التجارة، جامعة المنوفية، القاهرة.
- بلعالم، عائشة (2015). دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، بولايتي ورقلة والأغواط، الجزائر.
- بن حكومة، مصطفى أحمد. إسماعيل، مدحت المبروك (2020). التكامل بين مؤشرات الأداء المالي والإنتاجي قياساً بمؤشرات أداء عمليات الصيانة في تقييم أداء الشركات الصناعية، مجلة الدولية للعلوم والتقنية، العدد 21.
- التير، أحمد محمد. أبوشيه، إبراهيم علي (2020). العلاقة بين توفر القدرات الإبداعية للمراجعين الداخليين وجوده أدائهم المهني، مجلة العلوم والاقتصادية والسياسة، كلية الاقتصاد والتجارة زلتن، العدد الخامس عشر/ يونيو 2020م.
- التير، أحمد محمد. السريتي، المهدي مفتاح (2017). العلاقة بين الكفاءة المهنية واستقلالية المراجع الداخلي في البيئة الليبية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، مجلد 6 العدد 15.
- التير، أحمد محمد. النيجوي، إسماعيل محمد. عزوزة، عثمان سالم (2021). العلاقة غير المباشرة بين نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي من خلال الميزة التنافسية في المؤسسات الليبية، مجلة العلوم والاقتصادية والسياسة، المجلد 8، العدد 2.
- تيعزة، أمحمد بوزيان (2012)، التحليل العملي والاستكشافي والتوكيدي، (ط1)، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- حسين، أسعد مبارك. سالم، الصادق محمد. محمد، أمل عمار (2016). دور المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي بالجامعات الحكومية بولاية البحر الأحمر، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 17، العدد 1.
- حفيظة، حمو (2018). دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد حميد ابن باديس مستغانم، الجزائر.
- الخيبي، احمد عبد الباسط (2013)، مدي مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي في هيئات الحكم المحلي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة، فلسطين.
- الرجوبي، حسين محمد حسين (2011). دور المراجع الداخلي في تفعيل تطبيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية مصراتة، ليبيا.
- رقية، إمر. نسرين، كريم (2018). دور التشخيص المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الوطنية للدهن، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي، الجزائر.

- ساكر, عبدالرحيم. مغزاوي, عصام (2016). المقارنة المرجعية كأداة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير غير منشورة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة العربي التبسي, الجزائر.
- السريتي, المهدي مفتاح. التير, أحمد محمد. الطويل, سرور بشير (2016), أثر نموذج الأداء المتوازن في ترشيد القرارات الاستراتيجية بالمصارف التجارية: دراسة تطبيقية على المصارف التجارية بمدينة مصراتة, مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال, المجلد 4, العدد 1
- سفيان, علواني (2018م), دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير, جامعة أم البواقي, الجزائر.
- عبد القادر, حدي. محمد, زيدان(2018).فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات , مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا, مجلد 14, العدد18.
- عبدالهادي, مخلوفي(2016). دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في مؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر, قسنطينة, الجزائر.
- عبيدي, زكريا, حمادي, ونبيل (2019), مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الجزائرية, مجلة الواحات للبحوث والدراسات, مجلد 13(1)2020, الجزائر.
- ليلي, تريكي (2015). قياس الأداء المالي والتنبؤ بالفشل ، رسالة ماجستير غير منشورة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد بوضياف, الجزائر.
- المحجوب, حميدة علي(2015). دور المراجع الداخلي في تعزيز أداء إدارة المخاطر المصرفية, رسالة ماجستير غير منشورة, الأكاديمية الليبية مصراتة, ليبيا.
- محمد, جمال هداش. الامين, فكري كباشي (2017).تأثير إدارة علاقات الزبون في تحسين الأداء المالي في الصارف الأهلية العراقية, مجلة دراسات محاسبية ومالية, مجلد 12, العدد18.
- محمد, الإمام أحمد. أحمد, وبدر الدين, فارق. منصور, وفتح الرحمن الحسن (2015), دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار, مجلة العلوم الاقتصادية, مجلد 16, العدد1
- محمداتني, محمد أمين. بوعشة, وسيم (2017), دور المراجعة الداخلية في تحسين المؤسسة الاقتصادية, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة 08 ماي, الجزائر.
- محمود, سامح محمد عثمان (2017), أثر معايير المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي, جامعة النيلين, مجلة الدراسات العليا, مجلد 10, العدد37.
- مختار, محمد احمد عبدالله (2020), أثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي , كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال, جامعة سندي, مجلة التميز لعلوم المجتمع و الإنسانية, مجلد 1, العدد1.
- المندلسي, ناجي ساسي. عرفة, مسعود علي (2018), مدى كفاءة الأداء المالي في شركات التأمين: دراسة تطبيقية في شركة ليبيا للتأمين, مجلة جامعة صبراتة العلمية, العدد 4
- نجلاء, نوبلي (2015). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية, رسالة دكتوراه, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر, الجزائر.
- هاندي, ديفيد جيه (2016). علم الإحصاء, (ط1), مؤسسة هنداوي للتعليم والثقافة, مصر.
- الوردات, خلف عبدالله (2017), دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة IIA, (ط1), الوراق للنشر والتوزيع.