

أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء

**The Impact of International Standards of Internal Audit in Raising
the Accounting Efficiency among the Ministry of Electricity and
Water**

إعداد:

سعود سعد العازمي

إشراف:

الدكتور نمر السليحات

رسالة ماجستير استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

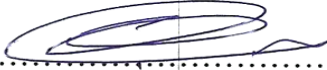
2012

تفويض

أنا سعود سعد العازمي أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الإسم: سعود سعد العازمي

التاريخ: 25-8-2012

التوقيع: 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: "أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء".
وأجيزت بتاريخ: 2012/8/25م

التوقيع

رئيساً
مشرفاً
عضواً خارجياً

أعضاء لجنة المناقشة

الدكتور: محمد فوزي شبيطة
الدكتور: نمر عبد الحميد السليحات
الدكتور: حسام الدين مصطفى خدّاش

شكر وتقدير

أتوجّه بالشكر الجزيل إلى جامعة عمان العربية ممثلةً برئيس الجامعة.

كما أخصّ بالشكر والتقدير أعضاء الهيئة التدريسية الأفاضل في قسم المحاسبة.

كما أتوجه بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة الأفاضل على ما أتاحوه من وقت لمناقشة هذه الرسالة

وأخصّ بكلّ الشكر والتقدير المرابي الفاضل الأستاذ

الدكتور نمر عبد الحميد السليحات

على كل ما قدّمه من جهد وإرشاد وتوجيه حتى تخرج هذه الدراسة بصورتها النهائية

الإهداء

إلى عائلتي

لكل ما قدّموه لي من دعم وتشجيع

أهدي هذا الإنجاز

فهرس المحتويات

د.....	شكر وتقدير
ه.....	الإهداء
و.....	فهرس المحتويات
ح.....	قائمة الجداول
ي.....	قائمة الملاحق
ك.....	الملخص
م.....	الملخص باللغة الانجليزية
1.....	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
1.....	المقدمة:
2.....	مشكلة الدراسة وعناصرها:
2.....	أهمية الدراسة:
6.....	الفصل الثاني الأدب النظري والدراسات السابقة
7.....	تعريف التدقيق:
7.....	التطور التاريخي للتدقيق:
9.....	أنواع التدقيق:
11.....	طبيعة التدقيق الداخلي:
12.....	تعريف التدقيق الداخلي:
14.....	تطور أهمية التدقيق الداخلي:
15.....	الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي:
18.....	تقنيات التدقيق الداخلي:
22.....	معايير التدقيق الداخلي الدولية:
31.....	الدراسات السابقة:
31.....	أولاً: الدراسات العربية
35.....	ثانياً: الدراسات الأجنبية

38.....	ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:
39.....	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات.....
39.....	منهجية الدراسة:
40.....	أداة الدراسة:
41.....	صدق الأداة:
42.....	ثبات الأداة:
42.....	أساليب التحليل الإحصائي:
43.....	أدوات جمع البيانات:
43.....	حدود الدراسة ومحدداتها:
44.....	الفصل الرابع نتائج الدراسة.....
69.....	الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات.....
74.....	مراجع الدراسة:
80.....	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	المحتوى	الصفحة
1	المراحل التاريخية لتطور التدقيق	13
2	توزيع أفراد عينة الدراسة	62
3	متغيرات الدراسة وأرقام الفقرات التي تقيسها	64
4	قيم معامل الثبات للاتساق الداخلي للأداة ككل ولكل بعدٍ من أبعاد الدراسة	65
5	وصف أفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديمغرافية	69
6	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء مرتبةً ترتيباً تنازلياً	71
7	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء في معيار السلوك المهني مرتبةً ترتيباً تنازلياً	72
8	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء في معيار الاداء مرتبةً ترتيباً تنازلياً	74
9	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء في معيار التطبيق مرتبةً ترتيباً تنازلياً	76
10	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية	78
11	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر معيار السلوك المهني في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية	80

82	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر معيار الأداء في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية	12
84	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر معيار التطبيق في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية	13
86	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تبعاً لمتغير العمر	14
88	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير العمر	15
89	نتائج اختبار توكي لتحديد مصادر الفروق بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من حيث متغير العمر	16
91	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "ت" للفروق بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير الجنس	17
93	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	18
94	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	19
95	نتائج اختبار توكي لتحديد مصادر الفروق بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من حيث متغير المؤهل العلمي	20
97	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير الخبرة	21
98	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تبعاً لمتغير الخبرة	22
99	نتائج اختبار توكي لتحديد مصادر الفروق بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من حيث متغير الخبرة	23
101	نتائج اختبار توكي لبحث تحسن مستوى رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء عند تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية	24

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتوى	الرقم
119	أداة الدراسة	1
125	أعضاء لجنة تحكيم استبانة الدراسة	2

أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء

إعداد:

سعود سعد العازمي

إشراف:

الدكتور نمر السليحات

الملخص

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (معيار السلوك المهني، ومعيار الأداء، ومعيار التطبيق) في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية، كما هدفت إلى الكشف عن الفروق في أثر معايير التدقيق الداخلي الدولية في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء التي تعزى للمتغيرات الوسيطة (العمر، والنوع الاجتماعي، والمؤهل التعليمي، والخبرة).

وتكونت عينة الدراسة من (112) موظفاً وموظفة موزعين بواقع (68) مدققاً داخلياً و (44) محاسباً في كافة مديريات وأقسام وزارة الكهرباء والماء الكويتية، وقام الباحث بتطوير أداة للدراسة من (28) فقرة موزعة على (3) ثلاث أبعاد لقياس أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء، وهي: (معيار السلوك المهني، ومعيار الأداء، ومعيار التطبيق).

وأظهرت نتائج الدراسة أن أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء كان متوسطاً، كما أظهرت النتائج أن مستوى أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء في معيار السلوك المهني كان مرتفعاً، وفي مستوى معيار الأداء كان مرتفعاً، وفي مستوى معيار التطبيق كان مرتفعاً. كما أظهرت نتائج الدراسة وجود فروق في الدرجة الكلية لمعايير التدقيق لمتغير العمر لصالح الفئة العمرية (أقل من 30 سنة). من جهة أخرى لم تظهر نتائج الدراسة فروقاً في الجنس لدى أفراد عينة الدراسة. كما أظهرت النتائج وجود فروق في الدرجة الكلية للمعايير الدولية بين مؤهل الماجستير والمؤهلات الأخرى (البكالوريوس والدكتوراة)

بحيث إن الدلالة كانت لصالح البكالوريوس عند مقارنته بالماجستير ولصالح الدكتوراه عند مقارنته بالماجستير. كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود فروق لمتغير الخبرة في معيار السلوك المهني لصالح فئتي الخبرة (أقل من 10 سنوات) و (أكثر من 20 سنة)، أما بالنسبة للفروق في معيار التطبيق فقد كانت لصالح فئة الخبرة (أقل من 10 سنوات). وأخيراً أظهرت النتائج تحسن مستوى كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء عند تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: ضرورة الاهتمام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في الوزارات والدوائر والهيئات الحكومية في دولة الكويت لما لها من أثر إيجابي على رفع مستوى الكفاءة، وأهمية عقد دورات تدريبية في معايير التدقيق الداخلي الدولية لكافة موظفي الأقسام المحاسبية والمالية في الدوائر والمؤسسات الحكومية الكويتية.

The Impact of International Standards of Internal Audit in Raising the Accounting Efficiency among the Ministry of Electricity and Water

By:

Saoud Sa'ad Al-Azemi

Supervisor

Dr. Nemir Al-Suleihat

Abstract

The study aimed to determine the impact of International Standards of Internal Audit (standard of professional conduct, standard of performance, standard of application) in raising the efficiency of accountants in the Kuwaiti Ministry of Electricity and Water, also aimed to detect differences in the impact of International Standards of Internal Audit in raising the efficiency of accountants in the Kuwaiti Ministry of Electricity and Water attributable to the intermediate variables (age, gender, educational qualification, and experience).

The study sample consisted of (112) male and female employees among (68) internal auditor and (44) accountant, distributed in all directorates and departments of the Kuwaiti Ministry of Electricity and Water. The researcher developed a tool for the study of (28) items distributed to three (3) dimensions to measure the impact of International Standards of Internal Audit in raising the efficiency of Accountants in the Kuwaiti Ministry of Electricity and Water, namely: (standard of professional conduct, standard of performance, standard of application).

The study results showed that the impact of International Standards of Internal Audit in raising the efficiency of accountants in the Ministry of Electricity and Water was average, and the results showed that the level of the impact of International Standards of Internal Audit in raising the efficiency of accountants in the Ministry of Electricity and water in the standard of professional conduct was high, and in the level of the standard of performance was high, and in the level of the standard of application was high. The results showed the existence of differences in the total score for the auditing standards to the variable age for the age group (less than 30 years). On the other hand the results of the study did not show differences relating to sex to members of the study sample. The results also showed the existence of differences in the overall degree of international standards of a qualified master's and other qualifications (bachelor's and doctoral degrees) so that the significance was in favor of BA when compared with Master and for the PhD when compared with Master. Moreover, the results showed the existence of differences relating to the variable of experience in the standard of professional conduct for the benefit of the two categories of experience (less than 10 years) and (more than 20 years old), but for the differences in the standard application was for a class experience (less than 10 years). Finally, the results showed improvement in the efficiency of accountants in the Ministry of Electricity and water when applying the International Standards of Internal Audit.

The study provided a number of recommendations including: the need for attention to the International Standards of Internal Audit in ministries, government departments and agencies in the State of Kuwait because of its positive impact on raising the level of efficiency, and the importance of training sessions in the International Standards of Internal Audit for all accounting section staff, financial departments and government institutions in Kuwait.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

إن التطور والنمو الحاصلين في منظمات الأعمال نتيجة العولمة والانفتاح الاقتصادي في ظل سوق عالمي تسوده التنافسية بين المنظمات، وزيادة تعدد أنشطة هذه المنظمات وتعقدتها نتيجة لكبر حجم أعمالها، أصبحت الحاجة ملحة إلى التدقيق الداخلي الذي يعد من الأدوات الأساسية في إدارة أنشطة المنظمات ورفع مستوى الكفاءة فيها بشكل عام، وكفاءة المحاسبين على وجه الخصوص، إذ لم يعد يقتصر نشاط التدقيق الداخلي ضمن نطاق تدقيق القيود المحاسبية والسجلات المالية بل أخذ بالتوسع ليشمل معظم أنشطة المنظمة. وبما أن التدقيق الداخلي يعمل في بيئة ومنظمات ذات أهداف وأحجام وتنظيمات مختلفة، وأيضاً مجموعة القوانين والأنظمة التي تختلف من بلد لآخر، ما يؤثر على إنتاجية وطبيعة عمل المدقق الداخلي، مما دعا إلى وجود معايير وأسس تحكم عمل التدقيق الداخلي كمحاولة لخلق تجانس بين نتائج الأعمال التي يؤديها المدققون الداخليون، وكذلك إمكانية الاعتماد عليها بصورة أوسع، وهذا كله ساهم لاحقاً في خلق ما يعرف بمعايير التدقيق الداخلي الدولية.

والتدقيق الداخلي كنشاط أصبح يطال معظم نشاطات المنظمة، هو في الأساس قائم لحماية المنظمة من الأخطاء والتلاعب والاختلاس، وهذه الحماية بدورها تهدف إلى رفع مستوى كفاءة المنظمة بشكل عام، الذي يأتي من رفع الكفاءة المحاسبية داخل هذه المنظمة بشكل خاص، وهذا ما أوجد في المحصلة النهائية معايير التدقيق الداخلي الدولية، والتي تتمثل في المعايير العامة (السلوك المهني)، ومعايير العمل الميداني (الأداء)، ومعايير إعداد التقارير (التطبيق) (American Accounting Association, 1997).

وانطلاقاً من هذا الواقع دعت الضرورة إلى إجراء هذه الدراسة التي تهدف إلى تسليط الضوء على واقع التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي الكويتي بشكل عام، وفي وزارة الكهرباء والماء الكويتية بشكل خاص، من خلال توضيح مدى تطبيق هذا القطاع لمعايير التدقيق الداخلي في دولة الكويت.

بناءً على ما تقدم، جاءت هذه الدراسة لتحديد أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

مشكلة الدراسة وعناصرها:

أصبح لزاماً على منظمات الأعمال ضرورة الاعتماد على وسائل تمكن القائمين على إدارة منظمات الأعمال من اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة، وقد أصبح ذلك متاحاً من خلال ما تقدمه القوائم والتقارير المالية من بيانات محاسبية تساهم في رسم الخطط ومراقبة تنفيذها، وعليه أصبح دور المدقق الداخلي محورياً في تأثيره على أداء المنظمة ورفع كفاءة العملية المحاسبية فيها، مما يسלט الضوء على الدور الملحق على عاتق المدقق الداخلي. وبناءً عليه، تنحصر مشكلة الدراسة في توضيح أثر معايير التدقيق الداخلي الدولية في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية، وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية:

1. ما هو أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية؟

2. ما هو أثر تطبيق معيار السلوك المهني في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية؟

3. ما هو أثر تطبيق معيار الأداء في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية؟

4. ما هو أثر تطبيق معيار التطبيق في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية؟

5. هل توجد فروق في أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة

الكهرباء والماء تعزى للمتغيرات الوسيطة (العمر، والنوع الاجتماعي، والمؤهل التعليمي، والخبرة)؟

6. هل يتحسن مستوى كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء عند تطبيق معايير التدقيق الداخلي

الدولية؟

أهمية الدراسة:

تتضح أهمية الدراسة من ناحيتين نظرية وتطبيقية، وعلى النحو الآتي:

الأهمية النظرية:

تتمثل أهمية الدراسة نظرياً في استعراض واقع التدقيق الداخلي في وزارة الكهرباء والماء الكويتية،

وهي من أكثر القطاعات التي تمس حياة المواطن بشكل مباشر، وذلك عبر مراجعة واستعراض الأدب النظري والدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع. فقطاع الكهرباء والماء في دولة الكويت من القطاعات الخدمائية التي يستفيد منها كافة المواطنين والمقيمين على حد سواء، ففي مجال الكهرباء بدأت الكويت تقديم خدماتها للمواطنين عام 1934م حيث شهدت البلاد الولادة الحقيقية لخدمات الكهرباء بإنشاء أول محطة كهربائية صغيرة لتوليد التيار المستمر، أقامتها (شركة الكهرباء الأهلية)، وحالياً تغطي شبكة الكهرباء في دولة الكويت كافة مناطق الحضر والبادية على حد سواء، وبواقع (6) محطات كهربائية رئيسة في الدولة. أما في مجال المياه فإن التقدم الهائل الذي حققته الكويت في مجال توفير المياه لسد حاجتها منها يسير جنباً إلى جنب مع ما حققته في سبيل تلبية الطلب المتزايد على الكهرباء، وهما من أهم مظاهر النهضة التي أسهمت في توافرها الثروة النفطية والجهد المتواصل والمستمر الذي يبذل لتعزيز رفاهية السكان، بواقع (6) محطات مياه مركزية في الدولة.

الأهمية التطبيقية:

تتمثل أهمية الدراسة تطبيقياً بتطوير أداة للدراسة يمكن من خلالها تحديد أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

فرضيات الدراسة:

تبنت الدراسة الفرضيات العدمية الآتية:

الفرضية العدمية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

الفرضية العدمية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعيار السلوك المهني في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

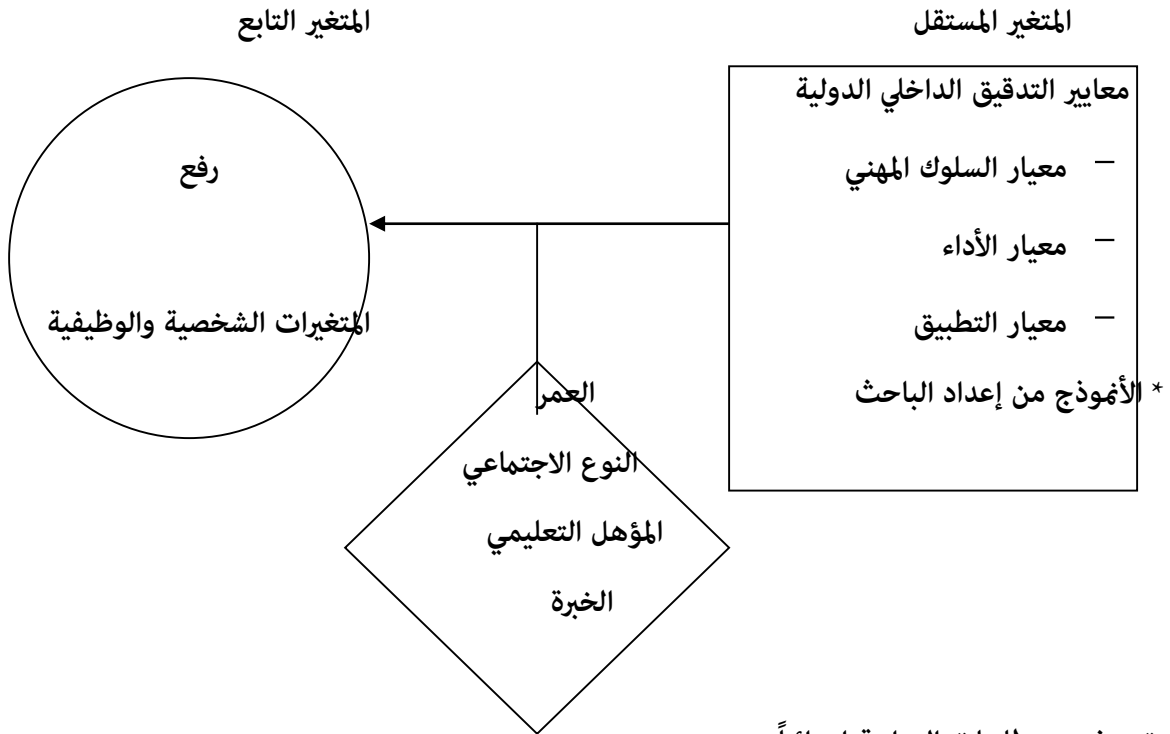
الفرضية العدمية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعيار الأداء في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

الفرضية العدمية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعيار التطبيق في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

الفرضية العدمية الخامسة: لا توجد فروق لأثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (العمر، والنوع الاجتماعي، والمؤهل التعليمي، والخبرة).

الفرضية العدمية السادسة: لا يتحسن مستوى كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء عند تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية.

أ نموذج الدراسة:



تعريف مصطلحات الدراسة إجرائياً:

التدقيق الداخلي: وظيفة تقييم مستقلة تنشأ لفحص وتقييم الكثير من الأنشطة داخل المنظمة، وتتعامل هذه الوظيفة أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنها قد تتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية في المنظمة (نسمان، 2009، ص 38).

معايير التدقيق الداخلي الدولية: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي التي تم وضعها من قبل معهد المدققين الداخليين الأمريكي (The Institute of Internal Auditors (IIA)، وتتمثل في معايير السلوك المهني، ومعايير الأداء، ومعايير التطبيق:

معايير السلوك المهني: وهي المعايير التي تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجوده ونوعية الأداء المطلوب (فلاق، 2008، ص 135).

معايير الأداء: وهي المعايير التي تقوم بوصف عملية التدقيق الداخلي وكيفية القيام بها ومستوى الجودة التي ينبغي أن تتمتع بها خدمة التدقيق الداخلي وكيفية تقييم الأداء (عيسى، 2008، ص 11).

معايير التطبيق: وهي المعايير التي تحكم إعداد تقارير التدقيق والتي تحتوي على كافة المعلومات بشكل واضح ومختصر (الرحاحلة، 2005، ص 61).

كفاءة المحاسبين: وهي قدرة المحاسبين على تسيير الأعمال المحاسبية على أفضل وجه، واختيار السياسات المحاسبية الأمثل التي تتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة، واكتساب المهارات الخاصة بوضع أنظمة تساعد في تعظيم الربحية وإدارة المنشأة بالشكل الأمثل (جمعة، 2005، ص 39).

وزارة الكهرباء والماء: وهي إحدى القطاعات الخدمائية في دولة الكويت والمملوكة بالكامل للحكومة الكويتية دون مساهمة للقطاع الخاص.

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

يتناول هذا الفصل استعراضاً للأدب النظري الذي تناول متغيرات الدراسة، كما يستعرض الدراسات السابقة العربية والأجنبية المتعلقة بالدراسة الحالية، وعلى النحو الآتي:

تهيد:

لقد تطورت إجراءات وعمليات التدقيق من أساليب التدقيق التقليدية إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة وأوروبا، والتي من أهمها تخطيط وتنفيذ أنشطة التدقيق، بحيث يتم تركيز جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الكبرى في المنشأة وفق ما تفرضه المعايير الدولية، والتي نصت عليها المنظمات المهنية العالمية. والمنشأة التي لا تعتمد على التدقيق الداخلي، والتي لا تتحكم في درجة نموها قد تصادف مشكلات مالية تدفعها إلى عدم الاستقرار المالي، بينما النوع الثاني من المنشآت والتي تهدف إلى الاستمرار، يجب أن تتبنى طريقة سليمة وفعالة في التدقيق الداخلي سواءً من الجانب الاستراتيجي أو من الجانب الإداري. ويمكن الحصول على تفهم أفضل للتدقيق الداخلي عن طريق الاعتراف به باعتباره أحد أدوات الرقابة التنظيمية، التي تقوم بقياس وسائل الرقابة الأخرى (السقا، 2003، ص 34).

وعلى ضوء هذا أصبح التدقيق الداخلي بمثابة العين الساهرة على مصالح المنشآت إذ أصبح وجوده لا غنى عنه، فهو وسيلة للوصول إلى خدمة أطراف عديدة، ويضمن للمنشأة حماية أموالها، كما يهتم بالبحث عن الضمانات من حيث نوعية المعلومات، وجودتها، وكفايتها، وعدالتها، وتتخذ كأساس لاتخاذ القرارات المختلفة. وقد تطور التدقيق الداخلي واختلف التطور من صناعة إلى أخرى بل من منشأة إلى أخرى داخل نفس الصناعة، وأدى هذا التطور إلى إضافة بعد جديد هو تقييم أداء العمليات للوقوف على مدى كفاءة هذا الأداء (الصحن وسمير، 2001، ص 213). أما مفهوم التدقيق وعمل المدقق (Auditor) وأصل كلمة (Audit) مشتقة من التعبير اللاتيني (Audie) ويعني الاستماع، وهذا راجع إلى التدقيق في العهود القديمة، حيث كان يستمع إلى ما يجري من قيود لإثبات العمليات المالية الخاصة بالنشاط الحكومي" (عبد الله، 2005، ص 5).

وقد بدأ التدقيق كنشاط بهدف إلى كشف الأخطاء، إلا انه مع التطور في العوامل المؤثرة في مهنة التدقيق، ظهر اتجاه إلى تحديد نطاق مهمة التدقيق بالتحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وإبلاغ المساهمين بالملاحظات، هذا وقد تم الاعتراف منذ أمد بعيد بأن المحاسبة تحقق وتستوفي مثل هذا المعيار، فالمحاسبون يقدمون خدمات مختلفة للمجتمع كالتقرير عن الأنشطة الاقتصادية وفحص وتدقيق نتائج هذه الأنشطة، وهم بحاجة إلى معلومات حول النتائج والوضع المالي.

تعريف التدقيق:

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) American Accounting Association التدقيق بأنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق" (AAA, 1997, p. 9).

في حين عرّفه عبد الله (2005، ص 13) بأنه: "عملية تشتمل على الفحص والتحقق والتقرير، والفحص هو التأكد من صحة وسلامة التسجيل المحاسبي للعمليات وخلوها من العيوب".

التطور التاريخي للتدقيق:

لم يظهر التدقيق إلا بعد ظهور المحاسبة واستخدام قواعدها ونظرياتها في إثبات العمليات المالية، وإن أول من عرف المدققين هم قدماء المصريين واليونانيين، الذين استخدموا المدققين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة، ومع مرور الزمن تطور التدقيق شأنه في ذلك شأن كافة المناحي العلمية والمهنية التي تتطور وتتقدم بمرور الزمن، وأيضاً برزت المنظمات الدولية والمنشآت الاقتصادية الضخمة، كل ذلك أدى إلى تطور التدقيق. وقد أوضح خليل (2000، ص 19) التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الفترة قبل عام (1500م)، ووصولاً إلى عام (1960م)، والجدول الآتي يوضح هذا التطور:

جدول (1)

المراحل التاريخية لتطور التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية التدقيق الداخلي
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف به
1500- 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف به
1850- 1905	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي	عدم الاعتراف به
1905 - 1933	- تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي - اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل وتدقيق اختباري	اعتراف سطحي
1933 - 1940	- تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي - اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق اختباري	بداية في الاهتمام
1940 - 1960	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	تدقيق اختباري	اهتمام وتركيز

المصدر: (خليل، 2000، ص 19)

وفي ذات السياق فإن المنشآت منذ اللحظة الأولى للتخطيط لعملها تقوم بوضع أهداف تسعى إلى تحقيقها، وأن تحقيق هذه الأهداف يكون في أولوية عمل الإدارة، وفي هذا الإطار تبقى الإدارة بحاجة إلى معلومات من أجل ضمان حسن سير العمل وإنجازه بأقل تكلفة ممكنة وبكفاءة عالية، وذلك من أجل تعظيم الأرباح، وبالتالي إمداد الجمهور الخارجي من مستثمرين ومقرضين وحكومة ومساهمين وخلاف ذلك، بالبيانات المالية الصحيحة، والتي تعكس الواقع العملي التي تعيشه تلك المنشآت وهي هنا محط أنظار العديد من المتعاملين، ذوي مصالح مختلفة ومتعارضة أحياناً، ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج، ولكي تنال رضاهم لا بد أن تكون تلك المعلومات بعيدة عن الشكوك، ولكي تكون كذلك لا بد أن تخضع إلى التدقيق (بوتين، 2005، ص 9).

أنواع التدقيق:

ان أنواع التدقيق تختلف وتتعدد باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق، إلا أن مستويات الأداء التي تحكم جميع أنواع التدقيق واحدة. و بوجه الإجمال، فإن التدقيق يصنف -حسب وجهات النظر المختلفة - إلى ما يلي:

أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق (المطارنة، 2006، ص 37)

1. التدقيق الكامل: حيث يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأيٍ فنيٍّ محايد حول صحة القوائم المالية ككل.
2. التدقيق الجزئي: حيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن... الخ، و في هذه الحالة لا يمكن للمدقق الخروج برأيٍ حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقريره على المواضيع التي تم تحديدها له.

ثانياً: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق (عبدالله، 2004، ص 49)

1. التدقيق النهائي: ويتم تكليف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها، لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقاً.
2. التدقيق المستمر: ويقوم فيه المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال فترة توليه عملية التدقيق، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الختامية والميزانية.

ثالثاً: من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق (جمعة، 2005، ص 117)

1. التدقيق الداخلي: وفي هذا النوع من التدقيق تقوم هيئة داخلية أو مجموعة مدققين تابعين للمنشأة بعملية التدقيق، وذلك من أجل حماية أموال المنشأة، وتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

2. التدقيق الخارجي: والغرض الرئيسي من هذا النوع من التدقيق الخروج بتقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية، ولذلك يقوم بعملية التدقيق هذه شخص خارجي محايد عن المشروع.

رابعاً: من حيث درجة الإلزام (الذئبيات، 2002، ص 121)

1. التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه الوحدة الاقتصادية وبخاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.

2. التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، ويترب على عدم القيام به وقوع المخالف لذلك تحت طائلة العقوبات المقررة.

خامساً: من حيث الغرض من عملية التدقيق (الجربوع، 2000، ص 14)

1. التدقيق المالي: ويقصد بهذا النوع من التدقيق فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بهدف الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

2. التدقيق الإداري: والقصد منه تدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة، ومن هنا يطلق عليه البعض الكفاءة الإدارية.

3. تدقيق الأهداف: ويقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفاً والمخطط لها قد تحققت فعلاً، وعلينا أن نتذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق ليس تصيد الأخطاء وإنما تحسين الأداء و تحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية.

4. التدقيق القانوني: ويقصد به التأكد من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة.

طبيعة التدقيق الداخلي:

إن التطور العلمي والتكنولوجي الذي ظهر بوضوح في العصر الحالي وما أصاب قطاع الأعمال من تطور كبير، وأيضاً ظهور الشركات المتعددة الجنسيات والعبارة للقارات وقيام شركات كبرى للتدقيق في معظم دول العالم وخاصة الدول الصناعية الكبرى، وذلك للحاجة الماسة لمعلومات موثوقة ودقيقة حول نشاط الشركات، والتوجيه نحو استثمارات مفضلة يكون العائد فيها مقبولاً، كل ذلك أدى إلى الاهتمام الكبير بالتدقيق الداخلي لإعطاء ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن الأعمال يتم إنجازها وفقاً لما هو مخطط وأن الأنظمة والقوانين يتم احترامها، وأن أصول والتزامات المنشأة حقيقية ويتم المحافظة عليها.

وتعددت المفاهيم والآراء حول طبيعة التدقيق الداخلي، والبعض يعتبره أسلوباً علمياً أو خطة تنظيمية، وآخرون يعتبرونه وظيفة إدارية حتمية ونشاطاً علمياً مستقلاً. ولما كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الأخطاء والغش وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للمدقق الداخلي، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المنشأة. وكنتيجة حتمية للتطور التكنولوجي الذي أصاب وظيفة التدقيق الداخلي فقد اعتبر كمنشأة للمساعدة الإدارية في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلال المدقق التنظيمي، فأصبح وسيلة فعالة للنصح والإرشاد لمن يعملون في المنشأة من أجل تطويرهم وتحسين أدائهم، وكذلك إيصال المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها من خلال التدقيق المستندي والحسابي والفني.

وتعد وظيفة التدقيق الداخلي عملية سلوكية نظراً لارتباطها بالسلوك والتصرف الإنساني حيث إن طرفيها المدقق والخاضع للتدقيق هم أفراد من البشر، كما أنها سلوكية أيضاً، لأن هدفها التأثير في السلوك أو التصرف عن طريق خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص والتقييم، ومن هنا فإن نجاح عملية التدقيق لا يتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذي يتم تدقيقه فحسب، بل خصائص الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل (الوردات، 2006، ص 28).

ويعمل المدقق الداخلي نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها لتنفيذ أنشطتها، والوقاية من خلال مراجعة الأحداث والوقائع الماضية، والشمولية ليشمل كل نشاطات المنشأة من خلال وضع برنامج التدقيق الداخلي. فالتدقيق يقوم على الشمولية لكافة العمليات لتشمل النشاط المالي والالتزام القانوني والنشاط الإداري والتدقيق على الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، ومعالجة القصور في التخطيط الاستراتيجي الذي ينتج عن عدم إمكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف المنشأة. وبصفة عامة تشير معايير الأداء التي أصدرها معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors (IIA) إلى حتمية قيام نشاط التدقيق الداخلي بتقييم مدى التعرض للمخاطر المرتبطة بحوكمة الشركات، والعمليات ونظم المعلومات المتعلقة بكل من إمكانية الاعتماد على سلامة المعلومات المالية والتشغيلية، وفعالية وكفاءة العمليات، وحماية الأصول، والالتزام بالقوانين واللوائح والعقود (لطفي، 2007، ص 2-3).

تعريف التدقيق الداخلي:

إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد، فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة، ومر بمراحل تطور عديدة، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة، هدفه اكتشاف الأخطاء والغش، أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء. فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع المفاهيم الآتية: (الرمحي، 2004، ص 136)

1. نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة، تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها.
 2. أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة.
 3. وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها.
- ويتضح أن نظرة الإدارة العليا في المنشآت المختلفة جعلت وظيفة التدقيق الداخلي أداة رقابة فعالة على أنشطة المنشأة، وأصبحت هذه الوظيفة كصمام الأمان في يد الإدارة. لكن ذلك يتطلب منح المدقق الداخلي كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بعيداً عن كل الضغوطات، وإعطاءه حرية الوصول إلى كافة إدارات المنشأة والاتصال بكافة العاملين فيها، كما يجب توفر العدد الكافي من المدققين المؤهلين بحيث يتناسب مع الأهداف المرتبطة بدائرة التدقيق، وأن تتفاعل الإدارة مع النتائج والتوصيات والاقتراحات بشكل جاد. من جهة أخرى عرّف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي

بأنه: "وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المنشأة للاضطلاع بمسئولياتهم بجداره، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تم تدقيقها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفوئاً بتكلفة معقولة (IIA, 2009, p. 11). أما جمعية المحاسبين القانونيين السعودية (2004، ص 1) فقد عرّفت التدقيق الداخلي بأنه: "وظيفة مستقلة وموضوعية، يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة، وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل المنشأة في القيام بمسئولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق توفير التحليل، والتقويم، والتوصيات، والمشورة".

من كل ما سبق يرى الباحث أنه يمكن استخلاص الأمور الآتية:

- التدقيق الداخلي وظيفه تقييم مستقل وتعني هذه أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وأن يتبع إدارياً لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكام غير منحازة.
- هدف التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة المنشأة نفسها وليس إدارتها أو أي جهة أخرى سواء داخلية أو خارجية.
- إن لدائرة التدقيق الداخلي أن تتفحص كافة أنشطة المنشأة وهذا يستوجب بالضرورة عدم وجود تحديد على نطاق عمل التدقيق الداخلي، وتتم الصلاحيات للدخول والإطلاع على أية مستندات أو وثائق تطلبها الدائرة دوفاً عائق أو مماطلة أو تأخير.
- مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة.
- يذهب التدقيق الداخلي إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المنشأة وعملياتها التشغيلية.

تطور أهمية التدقيق الداخلي:

تحدد أهمية التدقيق الداخلي بالدور الذي يؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد الذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، ويمكن إرجاع ظهور هذا الاتجاه إلى ثلاث عوامل وهي: زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها، والتغيير في أنماط الملكية، والتغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات (الصبان، 2003، ص 112).

ويلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل المؤسسات خصوصاً تلك الحالات التي انهارت فيها شركات عملاقة، ولفت ذلك أنظار المستثمرين، والمشرعين، والباحثين، وغيرهم من المهتمين بمجالات الأعمال والاقتصاد، وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات، وخلصت إلى أن السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة، أو انخفاض جودة أداء لجان التدقيق، أو غياب وظيفة التدقيق الداخلي (لطفي، 2007، ص 187).

ومن ناحية أخرى، شهدت السنوات الأخيرة تغييراً في أنماط الملكية نتيجة تحول ملكية الأسهم من المستثمر الفرد إلى المؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق الاستثمار، والبنوك وغيرها، وأدى ذلك إلى تركيز الملكية في يد عدد قليل من المستثمرين الذين أصبح لهم تأثير فعال على مجلس الإدارة، وبدأ هؤلاء المستثمرين يناشدون بضرورة التغيير في المواصفات الإدارية والإجراءات والأساليب الرقابية التي تستخدمها المؤسسات بما يحقق الحماية لمصالحهم (نقاز، 2008، ص 91).

وأدت هذه التطورات في بيئة الأعمال إلى ظهور الحاجة لتدخل الجهات الرقابية والتشريعية لضمان حماية حقوق المستثمرين في المؤسسات المختلفة، ولعل من أبرز مظاهر التغيير في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات والدراسات التي أثرت فيها ما يلي (بوتين، 2005، ص 23):

1. صدور تقرير لجنة تريدواي في عام 1987 الذي وضع العديد من التوصيات للحد من الغش في القوائم المالية، ولتحسين الرقابة والأداء الرقابي في المؤسسات، وينادي التقرير بضرورة تحسين الأداء الإداري، ووجود لجان تدقيق مستقلة وفاعلة، وإشراف دقيق للجان التدقيق للتأكد من استقلالية كل من المدقق الخارجي والمدققين الداخليين.

2. صدور قانون (ساربانيس - أوكسلي Sarbanes-Oxly Act) عن الكونجرس الأمريكي في منتصف عام 2002 نتيجة حالات الانهيار في الشركات العملاقة، والذي وضع عدداً من القواعد التي يجب أن تلتزم بها شركات المساهمة، فبعد ارتفاع عدد الفضائح العالية في الولايات المتحدة، بما في ذلك شركة انرون وورلدكوم، صدر قانون ساربانيس أوكسلي Sarbanes-Oxley Act بغرض حماية المستثمرين عن طريق تحسين دقة وموثوقية نظام الإفصاح أو التعريف المقدمة عملاً لقوانين الأوراق المالية، ولأغراض أخرى، وهذا النظام يؤثر على جميع الشركات المدرجة في أسواق الأوراق المالية في الولايات المتحدة. ويتطلب كل تقرير سنوي يحتوي على تقرير للرقابة الداخلية وذلك يتضمن تقييماً لفاعلية هيكله وإجراءات المراقبة الداخلية من الجهة المصدرة لإعداد التقارير المالية، حيث زادت أهمية التدقيق الداخلي مع متطلبات هذا القانون، فبالرغم من أن هذا القانون لم يحدد بشكل قاطع دور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات، إلا أن توسيع متطلبات الحوكمة بالنسبة لكل من لجنة التدقيق، والمدقق الخارجي، والإدارة العليا ومجلس الإدارة يقتضي أيضاً توسيع دور التدقيق الداخلي باعتباره طرفاً رابعاً في حوكمة المؤسسات (عيسى، 2008، ص 3).

3. صدور عدد من التوصيات لمعهد المدققين الداخليين في أبريل 2002 والتي قدمت إلى سوق الأوراق المالية بنيويورك والتي تضمنت ضرورة الالتزام بمبادئ الأداء الرقابي، والإفصاح عن تقييم مجلس الإدارة لفاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وضرورة إنشاء وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي والإبقاء عليها، على أن توفر لها الموارد الكافية والأفراد المؤهلين، فضلاً عن إصدارها للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي والتي وضعت سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتباراً من سنة 2004، والتي تخضع للتحديث من فترة إلى أخرى حسب المستجدات التي تؤثر عليها.

الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي:

تعرف الأخلاقيات Ethics بوجه عام على أنها: "مجموعة من المبادئ أو القيم، والتي تتمثل في القوانين، والقواعد التنظيمية والمواظب الدينية والمواثيق العامة للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة" (لطفي، 2007، ص 210).

وقد أوضح معهد المدققين الداخليين الأمريكي أن العلاقة المميزة لأي مهنة تكمن في قبول العاملين لتحمل مسؤولياتهم، للمحافظة على مصالح من يقومون على خدمتهم في تلك المهنة، لذلك يجب على أعضاء معهد المدققين الداخليين أن يلتزموا بمبادئ سلوكية عالية لكي يتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بجدارة. وبالتالي فالهدف من القواعد الأخلاقية لمعهد المدققين الداخليين هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في المهنة (IIA, 2009, p. 1).

المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة والممارسة العملية للتدقيق الداخلي، حيث يتوقع من المدققين الداخليين

تطبيق ودعم المبادئ التالية: (IIA, 2009, p. 1)

1. الاستقامة / النزاهة Integrity: استقامة المدققين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها والتي توفر الأساس للاعتماد على أحكامهم.

2. الموضوعية Objectivity: يُظهر المدققون الداخليون أعلى درجات الموضوعية المهنية في جمع، وتقييم، وإيصال المعلومات حول النشاط أو العمل تحت الفحص. يضع المدققون الداخليون تقييماً متوازناً لجميع الظروف ذات العلاقة ولا يتحيزون لمصالحهم الشخصية أو للآخرين في إصدار الأحكام.

3. الخصوصية Confidentiality: يحترم المدققون الداخليون قيمة وحياسة المعلومات التي يحصلون عليها، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات مناسبة، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك.

4. الكفاءة Competency: يطبق المدققون الداخليون المعرفة، والمهارات، والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات التدقيق الداخلي.

المبادئ المرتبطة بالسلوك:

هي تلك القواعد التي تصف السلوك الأمودجي المتوقع من المدققين الداخليين، هذه القواعد تساعد

في تفسير مبادئ التطبيق العملي، وتتلخص في: (IIA, 2009, p. 2-3)

1. الاستقامة / النزاهة Integrity:

أ. على المدققين الداخليين القيام بأعمالهم بأمانة واجتهاد

- ب. ملاحظة القوانين وعمل الإفصاحات المتوقعة من قبل القانون والمهنة
- ج. أن لا يكونوا (عن معرفة) طرف في أي نشاط غير قانوني أو يقوموا بأعمال ضارة بسمعة التدقيق الداخلي أو المؤسسة
- د. الاحترام والمساهمة في الشرعية وتحقيق الأهداف الأخلاقية للمؤسسة

2. الموضوعية Objectivity:

- أ. على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة قد تفسد أو يُفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيز، وتتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المؤسسة
- ب. عدم قبول أي شيء قد يفسد أو يفترض أنه يفسد أحكامهم المهنية
- ج. أن يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي إن لم يتم الإفصاح عنها قد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت التدقيق

3. الخصوصية Confidentiality:

- أ. على المدققين الداخليين أن يكونوا حريصين على استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم
- ب. أن لا يستخدموا المعلومات لمكسب شخص أو بأي طريقة ممكن أن يكونوا ضد القانون أو ضارة بالشرعية والأهداف الأخلاقية للمؤسسة

4. الكفاءة Competency:

- أ. على المدققين الداخليين مباشرة خدماتهم فقط في المجالات التي يملكون فيها المعرفة، والمهارات، والخبرات اللازمة
- ب. أن يقوموا بتأدية خدماتهم بما يتماشى وينسجم مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
- ج. عليهم بالاستمرار في تطوير كفاءاتهم، وفعاليتهم، وجودة خدماتهم

تقنيات التدقيق الداخلي:

أولاً: القرائن وأدلة الإثبات

تقوم البنية الأساسية لعملية التدقيق بشكل عام على وظيفة الإثبات وليس الفحص، وعليه فإنه يجب على المدقق الداخلي عند تنفيذه للإجراءات أن يحصل على قرائن كافية ومناسبة، تمكنه من التوصل إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في كتابة تقريره وإبداء رأيه.

1. أنواع القرائن وأدلة الإثبات

أ. الوجود الفعلي

ب. المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشئت داخل المؤسسة أو خارجها

ج. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

د. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

هـ. الاقارير المكتوبة والتي تعتبر من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كدفاتر القيد الأصلي

و دفاتر الأستاذ العام والسجلات المحاسبية، وأوراق العمل المتعلقة بالتسويات الجردية

(الصحن وآخرون، 2004، ص 134).

2. وسائل الحصول على أدلة الإثبات والقرائن (الوردات، 2006، ص 37)

أ. المعاينة والجرد الفعلي: وتشمل الاطلاع على الأصل أو الوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات

العد والقياس والجرد للتأكد من عدم صورية الرصيد بالوجود الفعلي المادي للأصل

ب. التدقيق الحسابي: وذلك بتدقيق صحة الحسابات وتدقيق نقل المبالغ أو ترحيلها مع العمليات

الحسابية، وتدقيق المستندات المؤيدة للعمليات للتأكد من صحة جميع الأرصدة الحسابية

ج. التدقيق المستندي: المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً يستند إليه المدقق في

التأكد من صحة حدوث واقعة معينة، يعتبر التدقيق المستندي المحور الرئيسي لعملية

التدقيق، والتي تقضي معظم وقت التدقيق أثناء جمع الأدلة والقرائن لإعطاء المدقق بأن

المستندات حقيقية، وتؤيد القيود الواردة بالدفاتر

د. نظام المصادقات: هي عبارة عن شهادات أو اقرارات من الغير، مرسلة إلى المدقق مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة الحسابات، وهذا يعطي تأكيداً إضافياً لوجود وملكية الأصول والمطلوبات أو تقويمها. والمصادقات عدة أنواع منها:

- المصادقات الإيجابية: وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب الموضح في المصادقة. لذلك يتوقع الرد في الحالتين (الخطأ والصواب) ولهذا سميت المصادقات الإيجابية.

- المصادقات السلبية: وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين بالمصادقة فقط، ولهذا يعاب على هذا النوع اعتبار عدم الرد صحة ومطابقة للرصيد إذ لا يستطيع المدقق الجزم حيث قد يكون عدم الرد نتيجة عدم إهتمام العميل بالرد.

- المصادقات العمياء: وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في خطاب صاحب المشروع إلى المرسل إليه، وإنما يطلب من العميل إقرار كتابي بهذا الرصيد كما يظهر في دفاتره ولهذا يفضل هذا النوع من المصادقات على سابقه.

هـ. نظام الاستفسارات والتتبع : يكون الاستفسار شفويا وتحريريا، و يجب على المدقق أن يحرص في البحث عن تقرير الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، وهذا لإضافة تأييد لصحة العمليات والأرصدة.

و. نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الفحص التحليلي): وهنا تجري المقارنات المختلفة كتدقيق تحليلي يبين تطور بعض الأرصدة والمقارنات بين المشروعات المشابهة لكشف أية أوضاع غير عادية حيث يعتمد هذا الأسلوب على التقدير الشخصي لخبرة ومهارات المدقق، وهذه قد تكشف عن أمور يترتب عليها التوسع في الفحص للحصول على قرائن إضافية.

ز. التدقيق الانتقادي: ويقصد بها النظرة الفاحصة للدفاتر والسجلات لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه.

ح. فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية: من خلال تتبع إجراءات العمل للنشاط الخاضع للتدقيق من خلال إحدى وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا ضروري من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق أولاً، وتقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات.

ط. نظام الشهادات "القرارات": تستخدم للحصول على الكشوف الخاصة بالأصول الثابتة مثلاً أو الإضافات في الاستهلاك أو الرواتب، فهي لا تنتج أدلة أو قرائن إنما يترتب عليها تأمين استنتاجات المدقق وتغطية موقفه خارج نطاق الإجراءات.

ثانياً: العينات الإحصائية و التدقيق الداخلي

يقضي المدقق الداخلي معظم وقته عند قيامه بعملية التدقيق في تجميع الأدلة والإثباتات خلال فحصه للعمليات ومختلف الوثائق حتى يُكوّن أساساً لإبداء الرأي في تقريره النهائي، ففي السابق كان المدقق الداخلي يقوم بتدقيق جميع العمليات تدقيقاً تفصيلياً، غير أن كبر حجم المؤسسات ومن ثم كبر حجم وتعقد العمليات التي تقوم بها وتشعبها، جعل من الصعب أو المستحيل تدقيق جميع العمليات، ولهذا وجب عليه القيام بالتدقيق الاختياري والذي يعتمد أساساً على استعمال العينات الإحصائية وإخضاعها للفحص والاختبار (عبد المجيد وغالي، 2003، ص 56).

1. أنواع العينات: إن الاعتماد على نظام العينات عند القيام بالتدقيق الاختياري، لا يمكن أن يكون دون

تحديد نوعها، فهي تنقسم إلى نوعين وهما: (الصبان، 2003، ص 324)

أ. العينات غير الإحصائية: يعتمد أسلوب العينات غير الإحصائية على التقدير والحكم الشخصي للمدقق على ضوء مهارته، وفي هذا السياق فإن المدقق يختار العينة دون اللجوء إلى قواعد الاحتمالات الإحصائية أو أي أسلوب رياضي

ب. العينات الإحصائية: عكس العينات غير الإحصائية، فالعينات الإحصائية تعتمد على قوانين الاحتمالات والطرق والجدول الإحصائية في تحديد حجم العينة، واختيار عناصرها، ومن ثم تقييم النتائج التي نتوصل إليها مع تعميمها على المجتمع محل الدراسة، وفي عصرنا الحاضر تحولت عملية فحص الحسابات من التدقيق الكامل إلى التدقيق الاختياري

بسبب ظهور الشركات المساهمة الكبيرة الحجم وكثرة عملياتها وقوة نظام الرقابة الداخلية فيها، وأسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات ومؤداها أننا إذا اخترنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة، ولكن يجب على المدقق الخارجي مراعاة عدم التحيز عند سحب العينة، ويعني عدم التحيز أن تعطى كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة.

2. تقييم العينات الإحصائية في التدقيق: بعد قيام المدقق بتصميم العينات الإحصائية التي يحتاجها وذلك

حسب الهدف المراد تحقيقه من عملية التدقيق، يقوم هذا الأخير بتقييم هذه العينات وذلك باستخدام القياس الإحصائي لها، فمن خلال القياس يمكن للمدقق تحديد حجم العينة وكذلك تقييم

نتائجها، ومن أهم طرق القياس الإحصائي نذكر الأسلوبين التاليين: (السواح، 2006، ص 59)

أ. أسلوب العينات التي تختص بالصفات: يعتبر هذا الأسلوب مناسباً عندما يتعلق الأمر بتقييم

نظام الرقابة الداخلية، ففي هذا الأسلوب يقوم المدقق بمعرفة عدد مفردات العينة من خلال

حدود الخطأ ومستوى ثقة معين. كما أن هذا الأسلوب يسمح للمدقق بتحديد معدل

الحدوث المتوقع (معدل خطأ المجتمع) في العناصر الآتية:

– فواتير الشراء التي ليس لها مستندات مؤيدة، وفواتير البيع التي لم تسعر تسعيراً سليماً.

– الصكوك التي تحتوي على أخطاء في المبالغ المسجلة بها، كما يمكن إضافة مختلف

الوثائق والمستندات التي لا تحتوي على توقيعات المعنيين أو المسؤولين عند القيام

بعمليات تتطلب استخدام هذه الوثائق والمستندات.

ب. أسلوب العينات التي تختص بالقيمة: إن استخدام هذا الأسلوب من العينات يكون عندما

يريد المدقق الوصول إلى نتيجة في شكل قيمة فعلية، عكس الأسلوب الأول الذي يستخدم

عندما يكون المجتمع محل الدراسة يحتوي على خاصية معينة، فهذا الأسلوب يعتبر مناسباً

جداً للتطبيق في مجال التدقيق نظراً لكونه يمكّن المدقق من عمل الاختبارات الكمية ذات

القيم العددية (الدهراوي والسرايا، 2006، ص 77).

معايير التدقيق الداخلي الدولية:

المعايير هي عبارة عن الأخط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، " والتدقيق مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمدقق شخص محترف متخصص، ومهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى نتيجة لتعدد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها، والقانونية والضريبية على وجه الخصوص، وعليه، ينبغي على المدقق مراعاة المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصراً وما يتبع ذلك من عواقب (بوتين، 2005، ص 5). أما المعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

أولاً: معيار السلوك المهني (معايير عامة).

ثانياً: معيار الأداء (معايير العمل الميداني).

ثالثاً: معيار التطبيق (معايير إعداد التقارير).

أولاً: معيار السلوك المهني (المعايير العامة):

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجوده ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفاؤها عند أداء هذه المهمة، وعلى أية حال فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاثة معايير عامة وهي (التوهامي وصديقي، 2003، ص 44):

1. يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرٌ كافٍ من التأهيل العملي والعلمي كمدققين.

2. يجب أن يكون لدى المدقق اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والتدقيق.

3. يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

وتالياً شرحاً موجزاً لهذه المعايير: (الوردات، 2006، ص 95)

1. التأهيل العملي والعلمي: لكي يتم الفحص والتدقيق بدرجة مقبولة و ملائمة فإن المدقق يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبرة، وينال المدقق تعليمه من خلال برامج جيدة ومنظمة في المحاسبة والتدقيق،

ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المدقق في تقرير ما، إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل، فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مدققاً ماهراً وبارعاً قبل أن يكون محاسباً ماهراً وبارعاً. وفي مجال التدقيق المالي يخضع المدقق لمتطلبات معينة للدخول إلى ممارسة المهنة، فالمدقق المالي يجب أن يحصل على ترخيص بمزاولة المهنة من التنظيمات المهنية المختصة (السقا، 1997، ص 88). ومما لا شك فيه أن كافة إجراءات التدقيق تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المدقق، فإنه لن يكون كافياً وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن التعليم المنهجي يجب أن تدعمه خبرة كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة التدقيق، ومن ثم فإن المدققين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدراً من التدريب كافياً ومناسباً للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يزيد هذا التدريب كلما زاد هذا المستوى، وأن هذه الضرورة الملحة للتعليم والتدريب إنما تعتمد على "فرض التزامات المهنة"، فضلاً عن مسؤولية المدقق تجاه المجتمع والعميل. ومعنى ذلك أنه إذا لم يتوفر لدى المدقق الخبرة العلمية والفنية في معالجة أو التعامل مع مشكلة معينة من مشاكل التدقيق فإنه يجب عليه الحصول على الخبرة والمهارة اللازمة إذا ما كان الوقت يسمح، أو إحالة المهمة إلى مدقق أكثر خبرة ودراية أو يرفض المهمة.

2. الاتجاه العقلي المحايد: وهذا المعيار يتطلب من المدقق التمسك باستقلاله وحياده، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته موضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق. ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المدققين فضلاً عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة التدقيق، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير التدقيق إنما يعتمد على كونه يتضمن رأياً غير متحيز (Thomas & Anderson, 2002, p. 38). بمعنى أن رأي المدقق يكون لقيمة له اجتماعياً أو اقتصادياً إذا كان المدقق غير مستقل عن عميله. ولهذا فإن استقلال المدقق يكون من الأهمية بمكان كمفهوم من المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية التدقيق، كما أنه ينتج من فرضين من فروض التدقيق هما: (أولاً) لا يوجد بالضرورة تعارض في المصالح بين المدقق والعميل. (ثانياً)

إن المدقق يمارس مهمته كمدقق فقط، وعليه فإن الفرض الأول إنما يعني أنه لكون هناك احتمال بوجود تعارض في المصالح بين الإدارة والقوائم المالية المعدة بشكل صادق وعادل، والتي تمثل موضع اهتمام المدقق، فإنه من الضروري أن يتوافر للشخص الذي يفحص هذه القوائم ويراجعها هذا القدر من الاستقلال والحيادية، وبحيث لا يكون له علاقة بالإدارة أو الوحدة الاقتصادية "موضع التدقيق" يمكن أن تسبب له مكاسب من تلك القوائم المالية المعدة بشكل غير عادل وصادق.

3. العناية المهنية الواجبة: يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للتدقيق من المدقق بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص والتدقيق، ويتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة - والذي يعتمد على فرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث- بماذا يجب أن يعمل المدقق وكيفية أداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني، وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال، وإزاء ذلك فإن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة إنما يفرض مستوى من مسؤولية الأداء الواجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، فالمدقق يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير التدقيق. هذا من ناحية أما من الناحية الأخرى فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المدقق - وكأي إنسان آخر- معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهنة، فالمدقق يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ، فهو مسئول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء (عبد المجيد وغالي، 2003، ص 119).

ثانياً: معيار الأداء (معايير العمل الميداني)

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مدقق الحسابات غير كافٍ للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات. وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في تدقيق ومراقبة الحسابات.

ومن أجل ضمان نوعية جيدة للأعمال يجب على المدقق أن لا يكون كفوئاً ومستقلاً فقط بل يجب أن تحقق أعماله مستوى مقبولاً من حيث انتظام ومصدقية الحسابات (تريش، 2003، ص 16). وتتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:

1. يجب تخطيط مهمة التدقيق بشكل مناسب وكاف، فضلاً عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.
2. يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليه، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستتقيد بها إجراءات التدقيق.
3. ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والتدقيق. وفيما يلي تفصيل عنها:

أ. الإشراف والتخطيط المناسب: يعتمد معيار الإشراف والتخطيط المناسب على مفهوم العناية المهنية الواجبة، فالغرض بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة في أداء مهمة التدقيق فإن الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة التدقيق والتعاقد عليها في وقت ملائم، فضلاً عن التخطيط المناسب والكافي لإجراءات التدقيق الفعلية، والتعيين والإشراف المناسب على مساعدي المدقق أثناء القيام بمهمة التدقيق، وفيما يتعلق بقبول المهمة فإنه من المفضل أن يتم تعيين المدقق في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، ذلك لأن عناصر هامة من العمل الميداني يجب أدائها قبل تاريخ إعداد الميزانية (خلال السنة المالية للعميل)، وبالشكل الذي يمكن المدقق من أن يكون أكثر كفاءة، فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماماً أكثر خلال عمل التدقيق النهائي، الذي يتم في أو بعد آخر السنة المالية، كما أن الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية يمثل أمراً هاماً ومفيداً، فهذه الإجراءات تمكن من تحديد مناطق الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والتي ستتطلب مزيداً من الاختبارات

وتوسيع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة. وبالطبع فإن تخطيط مهمة التدقيق سيتضمن تحديد الاستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلاً عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا (الراحلة، 2005، ص 71-72).

ب. تقييم نظام الرقابة الداخلية: يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول العميل، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية، وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة، حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة" (الرمحي، 2004، ص 90). غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، وتتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية. وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية -لعملاء التدقيق الكبار- تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي تدقيق كافة هذه العمليات المالية 100%، ومن ثم فإن المدقق يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائماً مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية من قبل المدقق. وعليه، فإن دراسة وتقييم نظام للرقابة الداخلية المستعمل لدى المنشأة يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق وهي أيضاً المرتكز الذي يعتمد عليه عند إعداد برنامج التدقيق وفي تحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً ومتناسكاً، كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على أدله وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيفاً، كلما لجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة" (Thomas & Anderson, 2002, p. 171).

وحيث أن هناك نوعين من الأخطاء تواجه المدقق والذين يعتمدون على رأيه بشكل مناسب، ويتمثل الأول في الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء وخلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما الخطر الثاني فإنه يتمثل في أية أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المدقق، وبالطبع فإن المدقق يمكنه الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض النوع الأول من الخطرين الموضحين أعلاه، وذلك لأنه يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين جوده نظام الرقابة الداخلية وحجم الخطأ الجوهرية الذي يمكن أن ينتج عن النظام. وقد حددت نشرة معايير التدقيق رقم (1) الخطأ الجوهرية بأنه: الحالة التي يعتقد معها المدقق بأن (1) الإجراءات المحددة أو (2) درجة الالتزام بها لم تخفض الخطر إلى أدنى مستوى نسبي بأن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية موضوع التدقيق ستكتشف بوساطة العاملين في الوقت المناسب وأثناء تأديتهم للعمل العادي المحدد لهم (AAA, 1997, p. 13).

ج. كفاية وصلاحيه أدلة (قرائن) الإثبات: لقد تعددت التعاريف التي تناولت الأدلة أو القرائن، ولكنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه "الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم، وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزعات والآمال والعادات وتنبؤات من يتخذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر، ومن هذه التعاريف أن الفردية "تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدي. وكذلك فالقرينة اصطلاح يدل على نسبة، فهو يبلور علاقة بين عنصرين، الأول يراد برهنته، والثاني يستخدم لبرهنة العنصر الأول. ويجب أن يتضمن التدقيق أيضاً التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية" (عبدالله، 1998، ص 11). وهذا المعيار يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية، والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات مجرد الأساس لعملية المدقق،

كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيده لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المدقق يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم المالية. ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقق، " فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معنى أو سبب. ومن ثم فإن فرض أن المدقق يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها "بكفاية أدلة الإثبات" (الصبان وسليمان، 2005، ص 33). هذا وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، والمستندات، وقرارات مجلس الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة، وعلى ضوء ما تقدم فإن الاقتناع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها فضلاً عن نوعيتها وجودتها، فالأدلة أولاً يجب أن تكون كافية ويقصد بالكفاية هنا أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المدقق، ولأن أساليب العينات تستخدم غالباً لتحديد حجم الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق، لكننا يجب أن نلاحظ أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول إنما ينص على أن تكاليف التدقيق يجب أن لا تتجاوز المنافع المتوقعة منها ومن جهة أخرى فإن كون حجم العينة أصغر من أن يكفي لتدعيم وتأكيد رأي المدقق له أيضاً مخاطره المتمثلة في احتمال إبداء رأي غير صحيح أو مبرر، مما يحمله تكاليف تقاضي محتملة نتيجة إهمال كان في غنى عنه (السواح، 2006، ص 58). ولأدلة الإثبات خاصية النوعية أو الصلاحية، بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذا جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسباً وفعالاً، وفعالية الدليل إنما تعتمد على موضوعيته، فضلاً عن خلوه من التحيز الشخصي وقابليته للقياس الكمي، وهكذا فإن اتصاف الدليل بكل هذه الخصائص إنما يوفر للمدقق كثيراً مما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته

فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات المالية. ولهذا فإن كمية صغيرة من الأدلة ذات الجودة والصلاحية العالية تكون أكثر إقناعاً من كمية أكبر من الأدلة تكون ذات حدث في الماضي سوف يحدث في المستقبل، ما لم يتضح لنا العكس، وهذا معناه أن المدقق يمكنه أن يستفيد من خبرته مع المنشأة أثناء تدقيقه لها، وهذا الفرض يعتمد إلى حد كبير على ما يعرف باسم استمرارية الوحدة، ولهذا فإن المدقق سيستخدم خبرته مع المنشأة في تقييم إفصاحها عن مخصصات الحسابات المشكوك فيها والمخزون المتقادم وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول، فضلاً عن هذا فلو كان نظام الرقابة الداخلية في الأعوام السابقة خالياً من نقاط الضعف، كما أنه لا يوجد ما يدل على أن هذا النظام أو الأفراد قد تغيروا في الفترة الحالية، فيصح للمدقق أن يفترض سلامة وجودة نظام الرقابة تحت الفحص، لكن هذا التوقع أو الافتراض قد يتغير - بطبيعة الحال - إذا ما بدأ اختباراته خلال الفترة الحالية (العويسي، 2002، ص 21).

معيير التطبيق (معايير إعداد التقارير):

إن تقرير التدقيق يمثل المنتج المادي الأساسي للتدقيق، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين، "ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة مهنة التدقيق" (شحروي، 1999، ص 81).

وتحقيقاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق

وهي: (AAA, 1997, p. 30)

1. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
2. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
3. تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عما تتضمنه من معلومات ما لم يُشر التقرير إلى خلاف ذلك.
4. يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك.

وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المدقق بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

وتعتمد هذه المعايير على فرض أن العرض الصادق والعادل للقوائم المالية إما يعني ضمناً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها"، كما يتجسد في مفهوم "العرض الصادق والعادل" مفاهيم أخرى "كالإفصاح المناسب، التزامات التدقيق، ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمنشأة (خليل، 2000، ص 28).

وأما التزامات التدقيق فتعني أمانة وإخلاصاً أو (العناية المهنية الواجبة) في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية. وتجدر الإشارة "إلى أن التقرير النهائي للفحص الدليل المتجمع والنتائج المتوصل إليها، كما يزود الإدارة بالعمل المنجز ويستخدم أساساً للقرارات" (أحمد، 2005، ص 18). كما أن إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتطلب أول معايير إعداد التقرير ضرورة تبيان التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهي تمثل معيار يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتطلب ضرورة تبيان تقرير التدقيق فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومنسق، وهو يهدف إلى التأكيد على أن المقدر على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية، أو لوحدث وتأثرت هذه المقدر على المقارنة بشكل جوهري يمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديلاً ملائماً في تقرير التدقيق.

والإفصاح المناسب في تقرير التدقيق عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، ومن ثم عندما يرى القارئ للقوائم المالية تقرير تدقيق غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المدقق قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية (شقور، 2000، ص 67).

الدراسات السابقة:

يتناول هذا الجزء عرضاً للدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت معايير التدقيق الداخلي، وتم ترتيبها تنازلياً من الأحدث إلى الأقدم، وعلى النحو الآتي:

أولاً: الدراسات العربية

دراسة عريقات ودباغية (2011) بعنوان "أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية".

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التزام شركات التدقيق الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها التسويقية لتسويق خدماتها، وقام الباحثان بجمع بيانات الدراسة من عينة مكونة من (50) موظفاً وموظفة من العاملين في أربع شركات تدقيق، اثنتان منها محلية، والأخريات من الشركات العالمية العاملة في الأردن. وأظهرت نتائج الدراسة أن الالتزام بالمعايير الدولية لمهنة التدقيق أمر مهم بالنسبة لكل من شركات التدقيق والشركات العميلة، كما أظهرت نتائج الدراسة أن العنصر الأهم في اختيار الشركة العميلة لمدققها الخارجي، الخبرة المتنوعة، والكفاءة في العمل لدى طاقم التدقيق العامل في الشركة. وبناءً عليه يرى الباحث أن هذه الدراسة قد تناولت عينة صغيرة مكونة من (50) موظفاً فقط وبواقع أربع شركات تدقيق منها اثنتان من الشركات العالمية العاملة في الأردن، وكان من الأفضل التركيز على الشركات الأردنية العاملة في مجال التدقيق كون الدراسة تقيس أثر التزام شركات التدقيق الأردنية بمعايير التدقيق الدولية.

دراسة بن حواء (2010) بعنوان "دور وأهمية التدقيق الداخلية في تحسين أداء المؤسسة: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز".

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تأثير التدقيق الداخلي على فعالية التسيير والأداء في مؤسسة سونلغاز الجزائرية، وقد تكونت عينة الدراسة من (55) موظفاً وموظفة من العاملين في أقسام المحاسبة التابعة للمؤسسة، وقد قامت الباحثة بتطوير أداة للدراسة يمكن من خلالها تحديد دور وأهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة. وأظهرت نتائج الدراسة أن التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبياً نظراً لخضوعها للمدير العام في المؤسسة، ما يكسبها القوة على الرقابة على كافة أقسام ومدراء المؤسسة،

كما أظهرت النتائج أن نجاح عملية التدقيق لا يتوقف على كفاءة المدقق بل يرجع إلى احترامه للمعايير الدولية المتعارف عليها، كما أظهرت النتائج أن اعتماد المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل وصنع القرارات، وتحسين النتائج والرفع من حجم المردودية. وبناءً عليه يرى الباحث أن الدراسة لم توضح الآلية التي تم من خلالها قياس مستوى أداء المؤسسة، وكيف تم تحسين هذا المستوى بناءً على النتائج التي توصلت لها الدراسة.

دراسة عبد الصمد (2009) بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية". هدفت الدراسة إلى تحديد دور التدقيق الداخلي كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات وسبل تفعيلها في الجزائر، وتكونت عينة الدراسة من (115) من المهنيين (مدراء أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الجزائرية) و (100) من الأكاديميين (أساتذة التعليم العالي تخصص التدقيق في الجامعات الجزائرية)، وقام الباحث بتطوير استبانة يقاس من خلالها دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات. وأظهرت نتائج الدراسة أن عمل التدقيق الداخلي يركز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها تتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات، والمتمثلة في أهلية المدقق الداخلي، واستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، وجودة أداء عمل المدقق الداخلي. كما أظهرت نتائج الدراسة أن هناك ثلاثة مجالات أساسية والتي على أساسها يكون دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن خلال دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، ومن خلال التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات. وبناءً عليه يرى الباحث أن هذه الدراسة كانت شاملة من حيث العينة ومن حيث المتغيرات وأبعادها، وهو ما أدى إلى الخروج بنتائج شاملة لموضوع الدراسة، حيث أن الباحث قام بدراسته باستطلاع آراء كل من مدراء أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات العامة الجزائرية، بالإضافة إلى أساتذة التعليم العالي، تخصص التدقيق في الجامعات الجزائرية.

دراسة نسيمان (2009) بعنوان "دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة". هدفت الدراسة إلى تحليل دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين، وقد تكونت عينة الدراسة من (60) مدققاً داخلياً من الموظفين في المصارف العاملة في فلسطين، وقد قام الباحث بإعداد استبانة لغايات الدراسة تم توزيعها على أفراد العينة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك تأثيراً كبيراً للميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي على حوكمة المصارف، كما أظهرت النتائج أن تطور معايير التدقيق الداخلي يساهم بشكل رئيس في تحسين الحوكمة في المصارف لإنجاز العديد من الأهداف. وبناءً عليه يرى الباحث أن الدراسة الحالية كانت ذات عينة محدودة (60) مدققاً داخلياً فقط مع أن مجتمع الدراسة يشمل المصارف العاملة في فلسطين بشكل عام، أي كان هناك ضرورة لأخذ عينة أكبر من العينة الحالية، للخروج بنتائج أدق وأشمل.

دراسة الجرد (2008) بعنوان "أثر جودة التدقيق الداخلي على تحديد أتعاب المراجع الخارجي: دراسة ميدانية في سوريا".

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى جودة التدقيق الداخلي، كما هدفت إلى توضيح طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وهل يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على عمل المدقق الداخلي، وقد تكونت عينة الدراسة من (300) شخص من العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في مدينة دمشق، والأكاديميين من الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، وطلاب الدراسات العليا المتخصصين في جامعة دمشق. وقامت الباحثة بإعداد استبانة تقيس من خلالها أثر جودة التدقيق الداخلي على تحديد أتعاب المدقق الخارجي. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن وجود إدارة تدقيق داخلي مستقل، وخبرة، ومحددة المهام، ولديها الموارد المالية الكافية يؤدي بالضرورة إلى اعتماد المدقق الخارجي في عمله على عمل المدقق الداخلي، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة بين حجم وزمن تنفيذ المهام التي يقوم بها المدقق الخارجي وجودة التدقيق الداخلي. وبناءً عليه ترى الباحثة أن الدراسة الحالية كانت شاملة فيما يتعلق بعينة الدراسة من مدققين وأكاديميين وطلاب، إلا أن متغيرات الدراسة لم تكن شاملة بما يكفي لاستقصاء آراء عينة الدراسة حول المتغيرات.

دراسة فلاق (2008) بعنوان "التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001".

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001 في الجزائر، كما هدفت إلى تحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وضبط الجودة، وتكونت عينة الدراسة من المدققين الداخليين ومراقبي الجودة في (10) مؤسسات عمومية اقتصادية جزائرية حاصلة على شهادة الايزو 9001، بواقع (250) موظفاً وموظفة،

وقام الباحث بتطوير استبانة تقاس من خلالها علاقة التدقيق الداخلي بضبط الجودة. وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك اختلافاً في الأدوار التي يمكن إضافتها إلى التدقيق الداخلي ليكمل وظائف وأعمال ضبط الجودة "تدقيق الجودة الداخلي" في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية بعد الحصول على شهادة الايزو 9001، بحيث يمارس التدقيق الداخلي مهام جديدة بالنسبة له مرتبطة بنظام إدارة الجودة. كما أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أعمال التدقيق الداخلي وأعمال ضبط الجودة عند تقييم أنظمة إدارة الجودة في هذه المؤسسات. وبناءً عليه يرى الباحث بأن الدراسة الحالية تناولت علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي فقط، دون تحديد كاف لأبعاد متغيرات الدراسة بما يخدم مصلحة نتائج الدراسة، إذ كانت الاستبانة التي أعدها الباحث مقتصرة على (10) أسئلة فقط.

دراسة نقاز (2008) بعنوان "التدقيق الداخلي كأداة فعالة في اتخاذ القرار: دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية". هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إمكانية مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل القرارات المتخذة بمختلف مستوياتها الإدارية داخل المؤسسة (مجمع صيدال-الجزائر)، وقد تم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (150) موظفاً وموظفة من العاملين في مؤسسة صنع الأدوية في الجزائر، حيث قام الباحث بتطوير استبانة لغايات الدراسة، وقد تبنت الدراسة المنهج التحليلي لاختبار فرضيات الدراسة حيث أظهرت نتائج الدراسة أن اعتماد تدقيق داخلي بجميع مقوماته من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة على جميع المستويات، كما تزيد توجيهات الخبرات الخارجية - المدقق الخارجي - من فاعلية التدقيق الداخلي في الإسهام في عملية اتخاذ القرارات، كما أظهرت النتائج أن مساهمة التدقيق الداخلي في عملية تفعيل جميع القرارات المتخذة يتوقف على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي، كما أظهرت نتائج الدراسة أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تتبنى نماذج وطرق تسييرية حديثة تساعد على بلوغ أهدافها، وتهتم بالتدقيق الداخلي. وبناءً عليه يرى الباحث بأن هذه الدراسة قد تناولت مؤسسة واحدة فقط في الجزائر وهو ما يعرف بدراسة الحالة، وربما لو تم دراسة قطاع كامل كالقطاع الصناعي على سبيل المثال ل جاءت نتائج الدراسة بشكل أشمل وأدق.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

دراسة (2011) Sarens, Allegrini, D'Onza, & Melville بعنوان " Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function?: Exploratory evidence and directions for future research"

هدفت الدراسة إلى تحليل واستكشاف ما إذا كانت ممارسات وتطبيقات التدقيق الداخلي ذات علاقة بعمر وظيفة التدقيق الداخلي. واعتمدت الدراسة على بيانات جمعت من الهيئة المشتركة لدراسة المعرفة التي أجراها معهد مدققي الحسابات الداخلي في عام 2006، واستغرق تطبيق الاستبانة على عينة الدراسة أربع سنوات بواقع 9366 شخصاً، موزعين على 92 بلداً. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن المدقق الداخلي الأكبر عمراً والأكثر خبرة بالتالي هو الأكثر ممارسة وتطبيقاً لمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الدولي، كما أظهرت النتائج أن المدققين الداخليين الأكبر عمراً أكثر حرصاً على مراعاة ضمان الجودة وتحسين مستوى الأداء، كذلك أظهرت نتائج الدراسة أن المدققين الداخليين الأكبر عمراً هم أصحاب جداول أعمال في التدقيق الداخلي أكثر تنوعاً. وبناءً عليه يرى الباحث بأن مجتمع الدراسة كان كبيراً جداً، إلا أن الدراسة لم تتناول سوى متغير العمر بعين الاعتبار.

دراسة (2011) Zwaan, Stewart & Subramaniam بعنوان " Internal audit involvement in enterprise risk management"

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر مشاركة المدققين الداخليين في إدارة المخاطر في المؤسسة على مدى رغبتهم في تقديم بيان تفصيلي لإجراءات إدارة المخاطر، وتم تطبيق الدراسة في استراليا على المؤسسات العامة والخاصة على حد سواء، وتكونت عينة الدراسة من (117) مدققاً داخلياً معتمداً. وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك مشاركة عالية في إدارة المخاطر من قبل المدققين الداخليين، وأن المدققين الداخليين يحرصون على تقديم إبلغات دورية للإدارات في مؤسساتهم عن احتمال وقوع مخاطر، كما أظهرت نتائج الدراسة أن كافة المؤسسات التي تم توزيع الاستبانة عليها تتمتع بقسم خاص لإدارة المخاطر، وتحرص على مشاركة المدققين الداخليين في نشاط هذا القسم. وبناءً عليه يرى الباحث بأن هذه الدراسة تناولت متغيراً هاماً لم يتم طرحه من قبل في العديد من الدراسات على حد اطلاع الباحث، إذ تناولت هذه الدراسة دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر وهو من الأمور المحورية في عمل أية منظمة.

دراسة (2009) Prawitt & Wood بعنوان " Does internal auditing affect the external audit fee? An archival validation of experimental results"

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وممارسات إدارة الأرباح، وقد استخدمت الدراسة القيمة المطلقة للاستحقاق غير العادي المحسوب بأمودج Jones المعدل كمتغير تابع يعبر عن إدارة الأرباح، في حين أن المتغيرات المستقلة قام الباحث باستنتاجها من الإرشادات المهنية الخاصة بالتدقيق الخارجي والتي قدمت للمدققين الداخليين الأساس لتقدير مدى اعتمادهم على عمل المدققين الداخليين كجزء من التدقيق الخارجي للقوائم المالية، وتم تطبيق الدراسة على الشركات المساهمة العامة في عدة دول أوروبية من أعضاء الاتحاد الأوروبي. وقد أشارت نتائج الدراسة أن الشركات التي لديها نشاط تدقيق داخلي يتسم بجودة عالية لا تتفق أرباحها المعلن عنها عادة مع توقعات المحللين الماليين، وقد أظهر الباحث من خلال النتيجة التي توصل لها أن للتدقيق الداخلي دور مهم في تحديد جودة الأرقام المنشورة في التقارير المالية. وبناءً عليه يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت بالبحث الدور الهام الذي يلعبه المدقق الداخلي في مدى جودة التقارير المالية ودقتها، إلا أن عينة الدراسة لم تكن واضحة بالشكل الكافي لدى الباحث.

دراسة (2007) Sarens بعنوان "The role of internal auditing in corporate governance qualitative and quantitative insights on the influence of organizational characteristics".

وقد هدفت الدراسة إلى تحديد دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، كما هدفت إلى مناقشة تأثير الخصائص التنظيمية كمدخل كمي ونوعي في إطار دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، وقد تم تطبيق الدراسة على (200) موظفٍ وموظفةٍ من العاملين في الشركات المساهمة العامة البريطانية. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن المستوى العام للمحافظة على حقوق المساهمين يمكن أن يزداد من خلال القيام بتكامل مهام التدقيق الداخلي، كما أن قرارات الإدارة العليا لها تأثير هام على أداء التدقيق الداخلي وعلى عملها، وبالتالي فإن هذا التدقيق قادر على مقابلة معظم القرارات الصادرة من الإدارة العليا والتي بدورها توفر الدعم والمساندة للتدقيق الداخلي. وبناءً عليه يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت الشركات المساهمة العامة البريطانية، إلا أنها لم تتناول بالبحث قطاعاً معيناً كالقطاع الصناعي أو التجاري على سبيل المثال، ومن جهة أخرى تناولت الدراسة دور التدقيق الداخلي في القرارات الصادرة عن الإدارة العليا وهو ما يوضح مدى أهمية الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في المنظمات.

دراسة Wood (2007) بعنوان "Does Internal Auditing Affect the External Audit Fees" هدفت الدراسة إلى توضيح أثر جودة التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (254) موظفاً وموظفة من العاملين في شركات التدقيق الكبرى في ولاية إنديانا الأمريكية، وقام الباحث بتطوير استبانة يقيس من خلالها أثر جودة التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي. وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق الداخلي وأتعاب المدقق الخارجي. وبناءً عليه يرى الباحث بأن هذه الدراسة تكررت في الكثير من الدراسات السابقة من حيث المتغيرات، كما أنها لم توضح أبعاد المتغيرات المستقلة والتابعة في إعداد استبانة الدراسة إذ كانت أسئلة الاستبانة عامة.

دراسة Colbert (2002) بعنوان "Furnishing a Context for Internal Audit Work" وهدفت الدراسة إلى تحديد الأبعاد والآثار المترتبة على قيام معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية بتحديث وتعديل قائمة معايير التدقيق الداخلي في كانون الأول 2000، على كل من الإدارة والمدققين الداخليين والمستثمرين، وتكونت عينة الدراسة من (150) مدققاً داخلياً في الولايات المتحدة الأمريكية. وأظهرت نتائج الدراسة أن المدققين الداخليين يتأثرون إيجاباً بالدور الجديد المناط بهم نتيجة التعديل والتحديث، وان عليهم أن يميزوا بين الخدمات الاستشارية وخدمات ضمان سلامة العمليات المالية، وان المهام المختلفة المناطة بهم تدخل ضمن الإطار العام لنظم الرقابة الداخلية التي يهتم المدققون الداخليون بتقييمها قبل اختبارها، كما أظهرت نتائج الدراسة أن المستثمرين والجهات الأخرى تستفيد من التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها. وبناءً عليه يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت نتائجها ما يتعلق بالمدققين الداخليين على وجه الخصوص حصراً، مع أن ملخص الدراسة أظهر بأنها تهدف إلى استطلاع آراء كل من الإدارة والمدققين الداخليين والمستثمرين على حد سواء، إلا أن العينة تكونت من المدققين الداخليين فقط.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

يلاحظ من خلال استعراض الدراسات السابقة أنها تناولت مجتمعات وبيئات مختلفة عن موضوع الدراسة الحالية، حيث تناولت الدراسات السابقة مجتمعات عربية مثل الأردن والجزائر وفلسطين وسوريا، ومجتمعات أجنبية مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وأستراليا والاتحاد الأوروبي، كما أن الدراسات السابقة تناولت قطاعات الأدوية والقطاع الحكومي والبنوك ومكاتب التدقيق، في حين أن الدراسة الحالية تتناول قطاع وزارة الكهرباء والماء الكويتية، وهو ما لم تتعرض له أي من الدراسات السابقة على حد إطلاع الباحث، كما أن أيًا من الدراسات لم تعتمد إلى قياس أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين، وهو ما تهدف له الدراسة الحالية. ومن الممكن تحديد النقاط التي تميز الدراسة الحالية بالآتي:

1. أن هذه الدراسة سيتم تطبيقها في مجتمع عربي عامة، وكويتي خاصة وهو ما لم تتعرض له أي من الدراسات السابقة بأن تناولت المجتمع الكويتي.

2. أن هذه الدراسة سيتم تطبيقها على وزارة الكهرباء والماء الكويتية وهي الدراسة الأولى من نوعها التي تتناول أثر التدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

يتناول هذا الفصل وصفاً للمنهجية المستخدمة في الدراسة وكذلك وصفاً لمجتمع الدراسة، ووصفاً لأداة الدراسة، ومتغيرات الدراسة (المستقل والتابع والوسيط) والإجراءات المتبعة في تنفيذ الدراسة والمعالجة الإحصائية لتحليل البيانات. وفيما يلي تفصيل بذلك:
منهجية الدراسة:

قامت منهجية الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي، أما وصفاً عبر مراجعة الأدب النظري والدراسات السابقة التي تناولت كلاً من التدقيق الداخلي وكفاءة المحاسبين، وأما تحليلياً عبر تطوير أداة للدراسة، يمكن من خلالها تحديد أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية.
عينة الدراسة:

كونها دراسة حالة تم تطبيقها على وزارة الكهرباء والماء فقط فإن وحدة المعاينة والتدقيق تمثلت في مجموع العاملين في أقسام المحاسبة في وزارة الكهرباء والماء الكويتية والبالغ عددهم (120) موظفاً وموظفة، بين محاسب ومدقق داخلي موزعين على كافة مديريات وأقسام وزارة الكهرباء والماء الكويتية، وهي ثمان إدارات موزعة كالآتي: (إدارة التخطيط والمتابعة، وإدارة العقود والمناقصات، وإدارة الميزانيات، وإدارة الرقابة المالية والتدقيق، وإدارة الحسابات، وإدارة المخازن، وإدارة الحاسب الآلي للشؤون المالية، وإدارة المشتريات والتوريدات)، والجدول التالي يوضح هذا التوزيع:

جدول (2)

توزيع أفراد عينة الدراسة

إدارة المشتريات والتوريدات	إدارة الحاسب الآلي للشؤون المالية	إدارة المخازن	إدارة الحسابات	إدارة الرقابة المالية والتدقيق	إدارة الميزانيات	إدارة العقود والمناقصات	إدارة التخطيط والمتابعة	وزارة الكهرباء والماء
12	8	12	17	15	13	14	11	محاسب
4	-	1	3	3	4	1	2	مدقق داخلي
16	8	13	20	18	17	15	13	المجموع
120								العينة الإجمالية

موقع وزارة الكهرباء والماء الكويتية على شبكة الانترنت <http://www.mew.gov.kw> *

وبعد توزيع الاستبانات على عينة الدراسة تم استعادة الاستبانات البالغ عددها (120) استبانة، وتم استبعاد (3) استبانات فارغة لم يتم الإجابة عليها، كما تم استبعاد (5) استبانات غير مكتملة الإجابة، لتصبح العينة النهائية (112) استبانة.

أداة الدراسة:

قام الباحث بإعداد أداة للدراسة يمكن من خلالها قياس أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء، وذلك بالاعتماد على الأدب النظري والدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة، والتحقق من صدق أداة الدراسة وثباتها. وتكونت أداة الدراسة من جزئين يشملان ما يأتي:

1- الجزء الأول: البيانات الأولية (المعلومات الشخصية) لمفردات عينة الدراسة وتشمل (العمر، والنوع الاجتماعي، والمؤهل التعليمي، والخبرة).

2- الجزء الثاني: ويتكون من (28) فقرة موزعة على (3) ثلاثة أبعاد لقياس أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء، وهي: (معيار السلوك المهني، ومعيار الأداء، ومعيار التطبيق). وفقرة مستقلة متعلقة بمستوى كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء.

وقد تم قياس الفقرات باستخدام مقياس لايكرت (Likert Scale) الخماسي والذي تضمن اختيار إحدى الإجابات الآتية: (موافق بشدة وأخذت خمس نقاط، وموافق وأخذت أربع نقاط، ومحايد وأخذت ثلاث نقاط، ومعارض وأخذت نقطتين، ومعارض بشدة وأخذت نقطة واحدة). والجدول التالي يوضح توزيع فقرات أداة الدراسة.

جدول رقم (3)

متغيرات الدراسة وأرقام الفقرات التي تقيسها

المتغير	المتغير الفرعي	أرقام الفقرات
المعايير الدولية للتدقيق الداخلي	معيار السلوك المهني	1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10
	معيار الأداء	11، 12، 13، 14، 15، 16، 17، 18، 19، 20
	معيار التطبيق	21، 22، 23، 24، 25، 26، 27، 28

صدق الأداة:

للتأكد من صدق أداة الدراسة قام الباحث بتوزيع الأداة بصورتها الأولية على (7) محكمين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية من ذوي الخبرة والكفاءة في مجال الدراسة كما في (ملحق 2)، للوقوف على قدرة الأداة على تحقيق الفاعلية المرجوة منها، وذلك عبر التأكد من وضوح وسلامة صياغة الفقرات وصلاحيته لقياس ما صممت لقياسه، وإجراء أية تعديلات أو حذف أو إضافة أو نقل حسب تعليمات المحكمين، وبنسبة موافقة (80%) وأكثر، لتكون مؤشراً على صدق الفقرة، ثم قام الباحث بإجراء التعديلات المطلوبة والمناسبة وفقاً لتعليمات أعضاء لجنة تحكيم الاستبانة تصبح الأداة في صورتها النهائية مكونة من (24) فقرة موزعة على (3) أبعاد.

ثبات الأداة:

تم التأكد من ثبات الأداة باستخدام طريقة الاختبار وإعادة الاختبار (test-re-test) وذلك عبر تطبيقها على عينة من خارج عينة الدراسة وعددها (20) فرداً من المحاسبين والمدققين الداخليين، حيث تم توزيع أداة الدراسة عليهم وبعد أسبوعين تم إعادة تطبيق الأداة وحساب معامل الثبات باستخدام معامل كرونباخ الفا (Cronbach's Alpha) للاتساق الداخلي لكل بعد من أبعاد الدراسة.

حيث جرى استخراج معامل الثبات للأداة بصيغته النهائية الكلية وكانت النتائج كما هي موضحة في

الجدول رقم (4):

جدول رقم (4)

قيم معامل الثبات للاتساق الداخلي للأداة ككل ولكل بعد من أبعاد الدراسة

معامل الثبات Cronbach's Alpha	تسلسل الفقرات	الأبعاد	الرقم
0.728	10, 9, 8, 7, 6, 5, 4, 3, 2, 1	معيار السلوك المهني	1
0.726	20, 19, 18, 17, 16, 15, 14, 13, 12, 11	معيار الأداء	2
0.845	28, 27, 26, 25, 24, 23, 22, 21	معيار التطبيق	3
0.792	قيمة معامل الثبات للأداة ككل		

يبين الجدول (4) أن المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تتمتع بقيم اتساق داخلي بدرجة عالية حيث بلغت للداة ككل 0.792 وتراوحت قيم الثبات ما بين 0.726 لمعيار الاداء و 0.845 لمعيار التطبيق، وتعد جميع هذه القيم مناسبة وكافية لاغراض مثل هذه الدراسة، وتشير الى قيم ثبات مناسبة.

أساليب التحليل الإحصائي:

قامت الدراسة بتبني الأساليب الإحصائية الآتية:

1. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

2. معامل ارتباط بيرسون.

3. اختبار (t) لاختبار فرضيات الدراسة.

4. تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA.

5. اختبار Scheffe للكشف عن الفروق.

أدوات جمع البيانات:

قام الباحث بالاستناد إلى مصدرين لجمع البيانات كما يلي:

– أولاً: البيانات الأولية: استند الباحث في جمع البيانات الأولية من خلال أداة قياس (استبانة) تم

تصميمها لاستطلاع آراء أفراد عينة الدراسة عن أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة

المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء.

– ثانياً: البيانات الثانوية: تم الاستناد لغايات جمع هذه البيانات بشكل أساسي على جميع ما تم الوصول

إليه فيما يتعلق بموضوع الدراسة، من الكتب والدوريات والمجلات العلمية المحكمة ومحركات البحث

عبر شبكة الانترنت.

حدود الدراسة ومحدداتها:

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

الحدود الزمانية: تم تطبيق الدراسة في العام 2012.

الحدود البشرية: موظفو أقسام المحاسبة في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

يتضمن هذا الفصل عرضاً للنتائج التي توصلت إليها الدراسة من خلال الإجابة عن أسئلتها، وعلى

النحو الآتي:

وصف الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة:

جدول (5)

وصف أفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديمغرافية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
العمر	أقل من 30 سنة	31	27.68
	من 30 الى 40 سنة	57	50.89
	من 41 الى 50 سنة	24	21.43
	أكثر من 50 سنة	0	0.0
	المجموع	112	100.00
الجنس	ذكر	74	66.07
	أنثى	38	33.93
	المجموع	112	100.00
المؤهل التعليمي	بكالوريوس	68	60.71
	ماجستير	32	28.57
	دكتوراه	12	10.71
	المجموع	112	100.00
الخبرة	أقل من 10 سنوات	57	50.89
	من 10 الى 15 سنة	31	27.68

0.0	0	16 - 20 سنة	
21.43	24	أكثر من 20 سنة	
100.00	112	المجموع	

يتضح من الجدول أعلاه أن الفئة العمرية (30-40) سنة بلغت (50.89%) وهو ما يشير إلى ارتفاع نسبة فئة الشباب من المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء، ومن حيث متغير (الجنس) بلغت نسبة الذكور (66.07%) وهي نسبة طبيعية تقتزن بالبعد الجغرافي لبعض مديريات وأقسام وزارة الكهرباء والماء في المناطق النائية وتعذر عمل الإناث في تلك المناطق مما يزيد من نسبة الذكور من العاملين، وفي متغير (المؤهل التعليمي) كانت النسبة الأعلى لحملة البكالوريوس حيث بلغت (60.71%) وقد يعزى ذلك لغياب الحافز في القطاع الحكومي لحملة الدراسات العليا، وأخيراً فيما يتعلق بمتغير (الخبرة) فقد كانت الفئة (أقل من 10 سنوات) هي الأكبر بواقع (50.89%) وهي نسبة طبيعية نظراً لأن فئة الشباب هم الشريحة الأكبر في الوزارة، وهي فئة عمرية تتراوح بين 30-40 سنة، ما يجعل من خبراتهم الوظيفية قصيرة نسبياً.

جدول (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	المعيار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
3	التطبيق	4.42	0.34	مرتفع	1
2	الاداء	4.39	0.31	مرتفع	2
1	السلوك المهني	4.36	0.44	مرتفع	3
	الدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي	4.39	0.30	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (6) أن أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء كان مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.39) بانحراف معياري (0.30)، وجاء مستوى المعايير مرتفعاً، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.42 - 4.36)، وجاء في المرتبة الأولى معيار التطبيق بمتوسط حسابي (4.42) وانحراف معياري (0.34)، وفي المرتبة الثانية جاء معيار الاداء بمتوسط حسابي (4.39) وانحراف معياري (0.31)، وفي المرتبة الأخيرة جاء معيار السلوك المهني بمتوسط حسابي (4.36) وانحراف معياري (0.44)، وهذا يدل على الأثر المهم الذي تلعبه المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين، وقد تم تحليل أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء وفقاً لمعاييراتها وذلك على النحو التالي:

أولاً: معيار السلوك المهني

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعيار السلوك المهني والجدول (7) يبين ذلك.

جدول (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء في معيار السلوك المهني مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
2	يهتم المدقق بإبراز دور مهنة التدقيق في المحافظة على المال العام	4.90	0.30	مرتفع	1
6	يحرص المدقق على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى رفع شأن المهنة وقدرتها	4.86	0.35	مرتفع	2
1	يحرص المدقق على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى تكوين سمعة طيبة له	4.81	0.39	مرتفع	3
8	يحرص المدقق على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور برأيه	4.76	0.43	مرتفع	4
7	يهتم المدقق بإبراز دور مهنة التدقيق في دعم الاقتصاد الوطني	4.76	0.43	مرتفع	4
9	لا يخرج المدقق عن نطاق مهمته واختصاصه عند قيامه بعملية التدقيق	4.40	0.75	مرتفع	6
10	يحرص المدقق على كتمان الأسرار والمعلومات التي يطلع عليها خلال عمله	4.35	0.76	مرتفع	7

8	مرتفع	1.38	3.96	يتجنب المدقق الإعلان عن نفسه وعن الخدمات التي يقدمها بصورة تلحق الضرر بالآخرين	3
9	مرتفع	1.54	3.61	يتمتع المدقق عن دفع عمولة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية	4
10	متوسط	1.44	3.20	يتمتع المدقق عن الحصول على نسبة من وسطاء مقابل أداء عملية مهنية	5
	مرتفع	0.44	4.36	السلوك المهني	

يلاحظ من الجدول (7) أن مستوى أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء في معيار السلوك المهني كان مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.36) بانحراف معياري (0.44)، وجاء مستوى فقرات المعيار مرتفعاً، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.20 – 4.90)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (2) وهي "يهتم المدقق بإبراز دور مهنة التدقيق في المحافظة على المال العام" بمتوسط حسابي (4.90) وانحراف معياري (0.30)، وفي الرتبة الثانية جاءت الفقرة (6) "يحرص المدقق على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى رفع شأن المهنة وقدرتها" بمتوسط حسابي (4.86) وانحراف معياري (0.35)، وفي الرتبة قبل الأخيرة جاءت الفقرة (4) "يتمتع المدقق عن دفع عمولة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية" بمتوسط حسابي (3.61) وانحراف معياري (1.54)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (5) "يتمتع المدقق عن الحصول على نسبة من وسطاء مقابل أداء عملية مهنية" بمتوسط حسابي (3.20) وانحراف معياري (1.44). ويلاحظ من خلال ترتيب الفقرات مدى الوعي لدى المدقق الداخلي في المحافظة على الأموال العامة، وحرصه على رفع شأن المهنة، ويمكن تفسير ذلك بدوافع وعوامل مهنية واجتماعية تساهم في صقل شخصية المدقق بما يعود عليه بالوعي والكفاءة والإخلاص لمبادئه الشخصية والمهنية على حد سواء. ومن جهة أخرى يظهر الوعي لدى المدقق من خلال رفضه لمبدأ العمولة والنسبة في الحصول على عملية مهنية، وهو ما يعكس واقع المبادئ والوعي الذي يتمتع به المدققون.

ثانياً: معيار الأداء

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعيار الأداء والجدول (8) يبين ذلك.

جدول (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء في معيار الاداء مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
5	يحرص المدقق على إظهار الموضوعية والنزاهة عند إعداد القوائم المالية	4.95	0.23	مرتفع	1
6	يمارس المدقق مهنة التدقيق في نطاق القوانين المنظمة لها	4.74	0.44	مرتفع	2
1	يحرص المدقق على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به	4.65	0.58	مرتفع	3
3	يحرص المدقق على خلق علاقات ايجابية مع زملائه	4.49	0.76	مرتفع	4
10	يبذل المدقق العناية المهنية المناسبة في تنفيذ مهمة فحص البيانات وإبداء رأيه حولها	4.49	0.72	مرتفع	4
8	يحرص المدقق على تطوير كفاءته من خلال متابعة مستجدات معايير المحاسبة والتدقيق	4.42	0.95	مرتفع	6
2	يقوم المدقق بإبلاغ الإدارة خطياً حال اكتشاف الأخطاء	4.28	0.98	مرتفع	7
4	يأخذ المدقق موافقة الإدارة مسبقاً إذا طلب منه إبداء رأيه في عمل مهني قام به زميله	4.19	0.78	مرتفع	8
7	يطور المدقق كفاءته من خلال المشاركة في الندوات المتخصصة	4.09	0.79	مرتفع	9
9	يمنتع المدقق عن إبداء رأي يخالف حقيقة ما تتضمنه البيانات المالية محل التدقيق	3.62	1.16	مرتفع	10
	الأداء	4.39	0.31	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في

وزارة الكهرباء والماء في معيار الاداء كان مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.39) بانحراف معياري (0.31)،

وجاء مستوى فقرات المعيار مرتفعاً، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.95- 3.62)، وجاءت في الرتبة

الأولى الفقرة (5) وهي "يحرص المدقق على إظهار الموضوعية والنزاهة عند إعداد القوائم المالية" بمتوسط

حسابي (4.95) وانحراف معياري (0.23)، وفي الرتبة الثانية جاءت الفقرة (6) "

يمارس المدقق مهنة التدقيق في نطاق القوانين المنظمة لها" بمتوسط حسابي (4.74) وانحراف معياري (0.44)، وفي الرتبة قبل الأخيرة جاءت الفقرة (7) "يطور المدقق كفاءته من خلال المشاركة في الندوات المتخصصة" بمتوسط حسابي (4.09) وانحراف معياري (0.79)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (9) "يمنع المدقق عن إبداء رأي يخالف حقيقة ما تتضمنه البيانات المالية محل التدقيق" بمتوسط حسابي (3.62) وانحراف معياري (1.16). ويتضح من النتائج مراعاة المدقق للنزاهة في العمل، والانضباط بالتعليمات والقوانين، ولكن من جهة أخرى يتضح نوع من الضعف لدى المدققين في المشاركة ندوات ومؤتمرات متخصصة حول التدقيق، وهو ما يجب على المدققين مراعاته في هذا الشأن.

ثالثاً: معيار التطبيق

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لمعيار التطبيق والجدول (9) بين ذلك.

جدول (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في

وزارة الكهرباء والماء في معيار التطبيق مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
2	يحرص المدقق على تخطيط عملية التدقيق بعد الإطلاع على أعمال المؤسسة بعناية	4.54	0.50	مرتفع	1
4	يحتفظ المدقق بأوراق تتعلق بعملية التدقيق توضح قيامه بواجباته	4.54	0.68	مرتفع	1
1	يعمل المدقق على جمع قرائن إثبات كافية كأساس معقول لإبداء رأيه في البيانات المالية	4.52	0.50	مرتفع	3
6	يذكر المدقق في تقريره مدى توفير المؤسسة محل التدقيق للبيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعمله	4.51	0.50	مرتفع	4
5	يحتفظ المدقق بأوراق تتعلق بعملية التدقيق توفر الأسس التي استند إليها في إعداد تقريره	4.49	0.68	مرتفع	5
8	يذكر المدقق في تقريره الأسباب الجوهرية التي دعت إلى إبداء رأي مضاد حول البيانات المالية	4.47	0.50	مرتفع	6
3	يشرف المدقق على أعمال التدقيق التي يؤديها مساعدوه	4.33	0.66	مرتفع	7
7	يذكر المدقق في تقريره الأسباب الجوهرية التي دعت إلى الامتناع عن إبداء رأيه حول البيانات المالية	3.98	0.55	مرتفع	8
	التطبيق	4.42	0.34	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (9) أن مستوى أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء في معيار التطبيق كان مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.42) بانحراف معياري (0.34)، وجاء مستوى فقرات المعيار مرتفعاً، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.54 - 3.98)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (2) و (4) وهي "يحرص المدقق على تخطيط عملية التدقيق بعد الإطلاع على أعمال المؤسسة بعناية" و "يحتفظ المدقق بأوراق تتعلق بعملية التدقيق توضح قيامه بواجباته" بمتوسط حسابي (4.54) وانحراف معياري (0.50) و (0.68) على التوالي، وفي الرتبة الثانية جاءت الفقرة (1) "يعمل المدقق على جمع قرائن إثبات كافية كأساس معقول لإبداء رأيه في البيانات المالية" بمتوسط حسابي (4.52) وانحراف معياري (0.50)، وفي الرتبة قبل الأخيرة جاءت الفقرة (3) "يشرف المدقق على أعمال التدقيق التي يؤديها مساعدوه" بمتوسط حسابي (4.33) وانحراف معياري (0.66)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (7) "يذكر المدقق في تقريره الأسباب الجوهرية التي دعت إلى الامتناع عن إبداء رأيه حول البيانات المالية" بمتوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (0.55). ويتضح من النتائج حرص المدقق على التقييد بممارسات التدقيق المتعارف عليها، وهو حرص نابع من وعي المدققين وإدراكهم لأهمية تطبيق أسس ولوائح التدقيق بشكل صحيح وكامل.

اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

H_{01} : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع

كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذه

الفرضية

جدول (10)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث اثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في

وزارة الكهرباء والماء الكويتية

نتيجة الفرضية الصفريية	Sig t	t	β	Sig f	f	R ²	r
رفض	0.000	11.5	1.27	0.000	132.44	0.546	0.739

يبين الجدول (10) ان معامل ارتباط بيرسون قد بلغ (0.739) حيث كانت هذه العلاقة مهمة احصائياً وذلك لان قيمة مستوى الدلالة (0.000) والمرافقة لقيمة f البالغة (132.44) كانت أقل من القيمة 0.05 مما يعني وجود أثر للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية كما تفسر المعايير ما نسبته (54.6%) من تباين المتغير التابع (رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الماء والكهرباء الكويتية) و تبين قيمة t المحسوبة وبالغة (11.5) ومستوى دلالتها البالغ (0.000) وجود علاقة خطية بين المتغيرين كما تدل قيمة β على مدى او قيمة تاثير المتغير المستقل في المتغير التابع بمعنى اننا لو افترضنا ان قيمة التأثير في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية كان بقيمة (100%) فان المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تؤثر بقيمة (127%).

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة (الصفريية) وقبول الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر للمعايير الدولية في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

ثانياً: الفرضية الثانية

H_{02} : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لمعيار السلوك المهني في رفع كفاءة المحاسبين

في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذه

الفرضية

جدول (11)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر لمعيار السلوك المهني في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة

الكهرباء والماء الكويتية

نتيجة الفرضية الصفريية	Sig t	t	β	Sig f	f	R ²	r
رفض	0.000	8.08	0.707	0.000	65.34	0.373	0.610

يبين الجدول (11) ان قيمة العلاقة بين المتغيرين قد بلغت (0.610) حيث كانت هذه العلاقة دالة من الناحية الاحصائية وذلك لان قيمة مستوى الدلالة (0.000) والمرافقة لقيمة f البالغة (65.34) كانت أقل من القيمة 0.05 مما يعني وجود أثر لمعيار السلوك المهني في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية كما تفسر المعايير ما نسبته (37.3 %) من تباين المتغير التابع (رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الماء والكهرباء الكويتية) و تبين قيمة t المحسوبة والبالغة (8.08) ومستوى دلالتها البالغ (0.000) وجود علاقة خطية بين المتغيرين كما تدل قيمة β على مدى او قيمة تاثير المتغير المستقل في المتغير التابع بمعنى اننا لو افترضنا ان قيمة التأثير في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية كان بقيمة (100 %) فان لمعيار السلوك المهني يؤثر بقيمة (70.7 %)

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة (الصفريية) وقبول الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر

لمعيار السلوك المهني في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية

ثالثاً: الفرضية الثالثة

H_{03} : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لمعيار الأداء في رفع كفاءة المحاسبين في

وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذه

الفرضية.

جدول (12)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر لمعيار الأداء في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء

الكويتية

نتيجة الفرضية الصفريية	Sig t	t	β	Sig f	f	R ²	r
رفض	0.000	11.75	1.216	0.000	138.05	0.557	0.746

يبين الجدول (12) أن قيمة العلاقة بين المتغيرين قد بلغت (0.746) حيث كانت هذه العلاقة دالة من الناحية الاحصائية وذلك لان قيمة مستوى الدلالة (0.000) والمرافقة لقيمة f البالغة (138.05) كانت أقل من القيمة 0.05 مما يعني وجود أثر لمعيار الأداء في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية كما تفسر المعايير ما نسبته (55.7%) من تباين المتغير التابع (رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الماء والكهرباء الكويتية) و تبين قيمة t المحسوبة والبالغة (11.75) ومستوى دلالتها البالغ (0.000) وجود علاقة خطية بين المتغيرين كما تدل قيمة β على مدى او قيمة تاثير المتغير المستقل في المتغير التابع بمعنى اننا لو افترضنا ان قيمة التأثير في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية كان بقيمة (100%) فان لمعيار الأداء يؤثر بقيمة (121.6%).

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة (الصفريية) وقبول الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر

لمعيار الأداء في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

رابعاً: الفرضية الرابعة

H_{04} : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لمعيار التطبيق في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذه الفرضية

جدول (13)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لبحث أثر لمعيار التطبيق في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية

نتيجة الفرضية الصفرية	Sig t	t	β	Sig f	f	R ²	r
رفض	0.000	5.45	0.697	0.000	29.79	0.213	0.462

يبين الجدول (13) ان قيمة العلاقة بين المتغيرين قد بلغت (0.462) حيث كانت هذه العلاقة دالة من الناحية الاحصائية وذلك لان قيمة مستوى الدلالة (0.000) والمرافقة لقيمة f البالغة (29.79) كانت أقل من القيمة 0.05 مما يعني وجود أثر لمعيار التطبيق في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية كما تفسر المعايير ما نسبته (21.3%) من تباين المتغير التابع (رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الماء والكهرباء الكويتية) وتبين قيمة t المحسوبة والبالغة (5.45) ومستوى دلالتها البالغ (0.000) وجود علاقة خطية بين المتغيرين كما تدل قيمة β على مدى او قيمة تاثير المتغير المستقل في المتغير التابع بمعنى اننا لو افترضنا ان قيمة التاثير في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية كان بقيمة (100%) فان معيار التطبيق يؤثر بقيمة (69.7%).

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة (الصفرية) وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود أثر لمعيار التطبيق في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.

خامساً: الفرضية الخامسة

لا توجد فروق في المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (العمر، والجنس، والمؤهل التعليمي، والخبرة) وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل التباين الاحادي لمتغيرات العمر والمؤهل والخبرة بينما استخدم اختبارات لمتغير الجنس

1. متغير العمر: تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لاستجابات أفراد عينة الدراسة على معايير متوسطات أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تبعاً لمتغير العمر، والجدول (14) يبين النتائج.

الجدول (14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تبعاً لمتغير العمر

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العمر	المعايير
0.21	4.71	31	أقل من 30 سنة	السلوك المهني
0.42	4.09	57	من 30 الى 40 سنة	
0.27	4.55	24	من 41 الى 50 سنة	
0.20	4.68	31	أقل من 30 سنة	الاداء
0.23	4.27	57	من 30 الى 40 سنة	
0.38	4.30	24	من 41 الى 50 سنة	
0.32	4.47	31	أقل من 30 سنة	التطبيق
0.28	4.47	57	من 30 الى 40 سنة	
0.44	4.25	24	من 41 الى 50 سنة	

0.21	4.62	31	أقل من 30 سنة	الدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي
0.24	4.28	57	من 30 الى 40 سنة	
0.36	4.37	24	من 41 الى 50 سنة	

يلاحظ من الجدول (14) وجود فروق ظاهرية بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير العمر ، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (≤ 0.05) α تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (15) يبين ذلك:

جدول (15)

نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير العمر

المعايير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
السلوك المهني	بين المجموعات	8.95	2	4.48	37.95	0.000
	داخل المجموعات	12.86	109	0.12		
	الكلية	21.81	111			
الاداء	بين المجموعات	3.69	2	1.84	27.47	0.000
	داخل المجموعات	7.32	109	0.07		
	الكلية	11.01	111			
التطبيق	بين المجموعات	0.90	2	0.45	4.12	0.019
	داخل المجموعات	11.95	109	0.11		
	الكلية	12.85	111			
الدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي	بين المجموعات	2.42	2	1.21	17.59	0.000
	داخل المجموعات	7.49	109	0.07		
	الكلية	9.91	111			

تشير النتائج في الجدول (15) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير العمر، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (17.59) ، ومستوى دلالة (0.000) للدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلية حيث تعد هذه القيمة دالة احصائياً لان مستوى الدلالة المحسوب كان أقل من 0.05، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (37.95) ومستوى دلالة (0.000) لمعيار السلوك المهني و(27.47) ومستوى دلالة (0.000) لمعيار الاداء، و(4.12) ومستوى دلالة (0.019) لمعيار التطبيق، حيث تعد هذه القيم دالة احصائياً لان مستوى الدلالة المحسوب كان أقل من 0.05

ولتحديد مصادر الفروق بين المتوسطات تبعاً لمتغير العمر فقد استخدم اختبار توكي¹ للمقارنات البعدية

حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار

جدول (16)

نتائج اختبار توكي لتحديد مصادر الفروق بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من حيث متغير

العمر

من 41 الى 50 سنة	من 30 الى 40 سنة	العمر	المتوسط الحسابي	المعايير
	*	أقل من 30 سنة	4.71	السلوك المهني
		من 30 الى 40 سنة	4.09	
	*	من 41 الى 50 سنة	4.55	
*	*	أقل من 30 سنة	4.68	الاداء
		من 30 الى 40 سنة	4.27	
		من 41 الى 50 سنة	4.30	
		أقل من 30 سنة	4.47	التطبيق

¹ يستخدم اختبار توكي لإجراء جميع المقارنات الثنائية الممكنة بين العينات الفرعية مثنى مثنى - سواء كانت متساويتين في الحجم أو مختلفتين، هذا وتسمى أحيانا طريقة توكي هذه بطريقة الفرق الدال دلالة كلية.

*		من 30 الى 40 سنة	4.47	الدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي
		من 41 الى 50 سنة	4.25	
*	*	أقل من 30 سنة	4.62	
		من 30 الى 40 سنة	4.28	
		من 41 الى 50 سنة	4.37	

(*) تشير الى ان وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطين بحيث ان الدلالة لصالح الفئة التي متوسطها الحسابي هو الاكبر

من خلال بيانات الجدول يبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية في معير السلوك المهني بين العمر (30 - 40 سنة) والعمرين (أقل من 30 سنة و 41 - 50 سنة) بحيث ان الدلالة كانت لصالح الفئتين (أقل من 30 سنة و 41 - 50 سنة).

اما بالنسبة للفروق في معيار الاداء فقد كانت بين الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) والفئتين الاكبر عمرا بحيث ان الدلالة كانت لصالح الفئة العمرية (أقل من 30 سنة).

وفيما يخص الفروق في معيار التطبيق فقد كانت الفروق بين فئة (30 - 40 سنة) والفئة (41 - 50 سنة) بحيث ان الدلالة كانت لصالح الفئة (30 - 40 سنة).

اما بالنسبة للفروق في الدرجة الكلية لمعايير التدقيق فقد كانت بين الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) والفئتين الاكبر عمرا بحيث ان الدلالة كانت لصالح الفئة العمرية (أقل من 30 سنة).

2. متغير الجنس

الجدول (17)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "ت" للفروق بين متوسطات المعايير الدولية

للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير الجنس

المعايير	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى الدلالة
السلوك المهني	ذكر	74	4.32	0.47	1.41	0.160
	أنثى	38	4.44	0.37		

0.870	0.16	0.33	4.39	74	ذكر	الاداء
		0.30	4.38	38	أنثى	
0.148	1.45	0.38	4.39	74	ذكر	التطبيق
		0.23	4.49	38	أنثى	
0.237	1.19	0.31	4.37	74	ذكر	الدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي
		0.27	4.44	38	أنثى	

تشير النتائج في الجدول (17) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq$ (0.05) بين متوسطات أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تبعاً لمتغير الجنس ، وذلك استناداً إلى قيمة ت المحسوبة إذ بلغت (1.19) ، ومستوى دلالة (0.237) للدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة احصائياً ، كما بلغت قيمة ت المحسوبة (1.41) ومستوى دلالة (0.160) لمعيار السلوك المهني و(0.16) ومستوى دلالة (0.870) لمعيار الاداء، و (1.45) بمستوى دلالة (0.148) لمعيار التطبيق حيث تشير الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$ لان قيم مستوى الدلالة المحسوبة كانت اكبر من 0.05.

3. متغير المؤهل العلمي:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، والجدول (18) يبين النتائج.

الجدول (18)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المؤهل العلمي	المعيار
0.27	4.46	68	بكالوريوس	السلوك المهني
0.57	4.02	32	ماجستير	
0.31	4.70	12	دكتوراه	

0.30	4.43	68	بكالوريوس	الاداء
0.24	4.31	32	ماجستير	
0.52	4.40	12	دكتوراه	
0.35	4.40	68	بكالوريوس	التطبيق
0.23	4.43	32	ماجستير	
0.52	4.50	12	دكتوراه	
0.27	4.43	68	بكالوريوس	الدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي
0.25	4.25	32	ماجستير	
0.45	4.53	12	دكتوراه	

يلاحظ من الجدول (18) وجود فروق ظاهرية بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تبعاً لمتغير المؤهل العلمي ، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (19) يبين ذلك:

جدول (19)

نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

مستوى الدلالة	قيمة ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المعيار
0.000	19.33	2.85	2	5.71	بين المجموعات	السلوك المهني
		0.15	109	16.10	داخل المجموعات	
			111	21.81	الكلية	
0.241	1.44	0.14	2	0.28	بين المجموعات	الاداء
		0.10	109	10.73	داخل المجموعات	

			111	11.01	الكلي	
0.665	0.41	0.05	2	0.10	بين المجموعات	التطبيق
		0.12	109	12.75	داخل المجموعات	
			111	12.85	الكلي	
0.004	5.71	0.47	2	0.94	بين المجموعات	الدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي
		0.08	109	8.97	داخل المجموعات	
			111	9.91	الكلي	

تشير النتائج في الجدول (19) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي ، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (5.71) ، ومستوى دلالة (0.004) للدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلية كما بلغت قيمة ف المحسوبة (19.33) ومستوى دلالة (0.000) لمعيار السلوك المهني حيث تعد هذه القيم دالة احصائياً لان قيمة مستوى الدلالة كانت أقل من 0.05 ، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (1.44) ومستوى دلالة (0.241) لمعيار الاداء، و(0.41) ومستوى دلالة (0.665) لمعيار التطبيق، وتدل هذه القيمة الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لان قيم مستوى الدلالة كانت اكبر من 0.05. ولتحديد مصادر الفروق بين المتوسطات تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي فقد استخدم اختبار توكي للمقارنات البعدية حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار:

جدول (20)

نتائج اختبار توكي لتحديد مصادر الفروق بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من حيث متغير

المؤهل العلمي

المعيار	المتوسط الحسابي	المؤهل العلمي	ماجستير	دكتوراه
السلوك المهني	4.46	بكالوريوس	*	
	4.02	ماجستير		

	*	دكتوراه	4.70	الدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي
	*	بكالوريوس	4.43	
		ماجستير	4.25	
	*	دكتوراه	4.53	

(*) تشير الى ان وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطين بحيث ان الدلالة لصالح الفئة التي متوسطها

الحسابي هو الاكبر

من خلال بيانات الجدول يبين وجود فروق ذات دلالة احصائية في معيار السلوك المهني وكذلك الدرجة الكلية للمعايير الدولية بين مؤهل الماجستير والمؤهلات الاخرى (البكالوريوس والدكتوراه) بحيث ان الدلالة كانت لصالح البكالوريوس عند مقارنته بالماجستير ولصالح الدكتوراه عند مقارنته بالماجستير.

4. متغير الخبرة:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير الخبرة، والجدول (21) يبين النتائج.

الجدول (21)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير الخبرة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الخبرة	المعيار
0.42	4.39	57	أقل من 10 سنوات	السلوك المهني
0.52	4.15	31	من 10 الى 15 سنة	
0.27	4.55	24	أكثر من 20 سنة	
0.29	4.46	57	أقل من 10 سنوات	الاداء
0.28	4.34	31	من 10 الى 15 سنة	
0.38	4.30	24	أكثر من 20 سنة	

0.27	4.47	57	أقل من 10 سنوات	التطبيق
0.34	4.47	31	من 10 الى 15 سنة	
0.44	4.25	24	أكثر من 20 سنة	
0.26	4.44	57	أقل من 10 سنوات	الدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي
0.31	4.32	31	من 10 الى 15 سنة	
0.36	4.37	24	أكثر من 20 سنة	

يلاحظ من الجدول (21) وجود فروق ظاهرية بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والماء

تبعاً لمتغير الخبرة ، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة

$(\alpha \leq 0.05)$ تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (22) يبين ذلك:

جدول (22)

نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة

الكهرباء والماء تبعاً لمتغير الخبرة

مستوى الدلالة	قيمة ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المعيار
0.002	6.50	1.16	2	2.32	بين المجموعات	السلوك المهني
		0.18	109	19.49	داخل المجموعات	
			111	21.81	الكلية	
0.057	2.94	0.28	2	0.56	بين المجموعات	الاداء
		0.10	109	10.45	داخل المجموعات	
			111	11.01	الكلية	

0.019	4.12	0.45	2	0.90	بين المجموعات	التطبيق
		0.11	109	11.94	داخل المجموعات	
			111	12.85	الكلية	
0.171	1.80	0.16	2	0.32	بين المجموعات	الدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي
		0.09	109	9.60	داخل المجموعات	
			111	9.91	الكلية	

تشير النتائج في الجدول (22) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq$

(0.05) بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تبعاً لمتغير الخبرة ، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (1.80)، ومستوى دلالة (0.171) للدرجة الكلية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي و(2.94) ومستوى دلالة (0.057) لمعيار الاداء حيث تعد هذه القيم غير دالة احصائيا لان قيمة مستوى الدلالة اكبر من 0.05 ، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (6.50) ومستوى دلالة (0.002) لمعيار السلوك المهني، و(4.12) ومستوى دلالة (0.019) لمعيار التطبيق، وتدل هذه القيمة الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ لان قيمة مستوى الدلالة كانت أقل من 0.05. ولتحديد مصادر الفروق بين المتوسطات تبعا لمتغير الخبرة فقد استخدم اختبار توكي للمقارنات البعدية حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار:

جدول (23)

نتائج اختبار توكي لتحديد مصادر الفروق بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من حيث متغير

الخبرة

المعيار	المتوسط الحسابي	الخبرة	من 10 الى 15 سنة	أكثر من 20 سنة
السلوك المهني	4.39	أقل من 10 سنوات	*	
	4.15	من 10 الى 15 سنة		
	4.55	أكثر من 20 سنة	*	

		أقل من 10 سنوات	4.47	التطبيق
		من 10 الى 15 سنة	4.47	
		أكثر من 20 سنة	4.25	

(*) تشير الى ان وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطين بحيث ان الدلالة لصالح الفئة التي متوسطها الحسابي هو الاكبر

من خلال بيانات الجدول يبين وجود فروق ذات دلالة احصائية في معيار السلوك المهني بين فئة الخبرة (10 - 15 سنة) والفئتين (أقل من 10 سنوات) و (أكثر من 20 سنة) بحيث ان الدلالة لصالح فئتي الخبرة (أقل من 10 سنوات) و (أكثر من 20 سنة).
أما بالنسبة للفروق في معيار التطبيق فقد كانت بين فئة الخبرة (أقل من 10 سنوات) والفئة (أكثر من 20 سنة) بحيث ان الدلالة لصالح فئة الخبرة (أقل من 10 سنوات).

يتضح مما سبق وجود فروق ظاهرية بين متوسطات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تبعاً لمتغيرات (العمر، والمؤهل التعليمي، والخبرة)، وعدم وجود فروق تبعاً لمتغير النوع الاجتماعي، وبناءً عليه يتم رفض فرضية الدراسة (الصفريية) وقبول الفرضية البديلة التي تشير الى وجود فروق في المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية.
سادساً: الفرضية السادسة

لا يتحسن مستوى كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء عند تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية. ولاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار ت للعينات الواحدة حيث يوضح الجدول التالي نتيجة هذه الفرضية.

جدول (24)

نتائج اختبارات لبحث تحسن مستوى رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء عند تطبيق معايير

التدقيق الداخلي الدولية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	القيمة المرجعية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
4.29	0.51	26.67	3.00	0.000	رفض

يتبين من الجدول (24) ان قيمة ت المحسوبة قد بلغت (26.67) وهي قيم تختلف عن القيمة المرجعية (3) والتي تمثل متوسط سلم ليكرت المستخدم اختلافا جوهريا (اي دال من الناحية الاحصائية) وذلك لان قيمة مستوى الدلالة البالغة (0.000) كانت أقل من 0.05 مما يشير الى ان رفع مستوى كفاءة المحاسبين يتحسن عند تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وتعكس قيمة المتوسط الحسابي مدى قناعة افراد عينة الدراسة بهذا المستوى اذ بلغ المتوسط الحسابي (4.29) وهي قيمة مرتفعة تعكس قناعة بدرجة عالية بفاعلية تطبيق معايير التدقيق الداخلي لدى المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء. وبذلك يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية وبالتالي يتم الاستنتاج بوجود رفع لمستوى المحاسبين في وزارة المياه والكهرباء الكويتية.

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

يتضمن هذا الفصل مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها بعد أن قام الباحث بتطبيق أدوات الدراسة وتحليلها وعرض نتائجها، وقام بمناقشة النتائج وفقاً لأسئلة الدراسة كما يلي:

مناقشة نتيجة السؤال الأول ونصه: ما هو أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية؟

أظهرت نتائج التحليل أن أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء كان مرتفعاً، وتتفق نتيجة هذا السؤال مع ما جاء في دراسة بن حواء (2010) التي أظهرت نتائجها أن اعتماد المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل وصنع القرارات وتحسين النتائج والرفع من حجم المردودية، كما أظهرت النتائج أن نجاح عملية التدقيق لا يتوقف على كفاءة المدقق بل يرجع إلى احترامه للمعايير الدولية المتعارف عليها كما أوضحت بن حواء (2010) في دراستها. ويتضح من خلال هذه النتيجة أهمية تفعيل وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي الكويتي لما له من أثر إيجابي في رفع كفاءة المحاسبين، وبالتالي في رفع الكفاءة المحاسبية للقطاع الحكومي بشكل عام مما يساهم في تحسين أداء الاقتصاد الوطني ككل في المحصلة النهائية.

مناقشة نتيجة السؤال الثاني ونصه: ما هو أثر معيار السلوك المهني في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية؟

أظهرت نتيجة التحليل أن مستوى معيار السلوك المهني في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء كان مرتفعاً، ولم يتسنّ مقارنة نتيجة هذا السؤال مع ما جاء في الدراسات السابقة نظراً لأن أياً من الدراسات السابقة لم تتناول معيار السلوك المهني على حدة بالفحص والتحليل.

ويلاحظ بأن الفقرة "يهتم المدقق بإبراز دور مهنة التدقيق في المحافظة على المال العام" جاءت في الرتبة الأولى، ويمكن تحليل ذلك من خلال نظرة المدقق لمهنته ذات الطابع الأخلاقي الذي يحرص على المحافظة على المال العام، وهو ما يعكس ارتباط هذا الأمر بأخلاقيات وسلوكيات المدقق الشخصية والوظيفية.

وتطابقت هذه النتيجة مع دراسة نسمان (2009) التي تطرقت إلى أخلاقيات المدقق حيث أوضحت الدور الإيجابي الذي تلعبه الأخلاقيات في مهنة التدقيق. ومن الممكن تفسير هذه النتيجة بمدى الوعي لدى المدققين بأهمية المحافظة على الأموال العامة، وحرصهم على مراعاة الأخلاقيات المهنية والشخصية في عملهم. مناقشة نتيجة السؤال الثالث ونصه: ما هو أثر معيار الأداء في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية؟

أظهرت نتيجة هذا السؤال أن مستوى معيار الأداء في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء كان مرتفعاً، وهو ما يعكس الارتباط الوثيق بين معيار الأداء ورفع كفاءة المحاسبين شأنه في ذلك شأن معيار السلوك المهني. ولم يتسنَّ مقارنة نتيجة السؤال الحالي مع ما ورد ذكره في الدراسات السابقة، حيث أن أيّاً من الدراسات السابقة لم تتناول بعد الأداء على حدة بالدراسة والتحليل، ولم تذهب أيّاً من الدراسات السابقة إلى فحص وتحليل معيار الأداء بصورة تفصيلية تمكن من مقارنتها مع نتيجة السؤال الحالي.

ويلاحظ بأن فقرة "يحرص المدقق على إظهار الموضوعية والنزاهة عند إعداد القوائم المالية" جاءت في الرتبة الأولى لتظهر مدى أهمية الموضوعية والنزاهة لدى المدقق، وانعكاسات ذلك على عمله وتأثير سلوكه الشخصي والمهني في الأداء العام ككل.

ويتضح من هذه النتيجة بأن الموضوعية والنزاهة تأتي على سلم أولويات المدقق عند مراعاته لمعايير الأداء، وهذا يوضح أهمية التزام المدقق بأبعاد معيار الأداء في عمله.

مناقشة نتيجة السؤال الرابع ونصه: ما هو أثر معيار التطبيق في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء الكويتية؟

أظهرت نتيجة هذا السؤال أن مستوى أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء في معيار التطبيق كان مرتفعاً، وتتفق نتيجة هذا السؤال نسبياً مع ما ورد في دراسة Colbert (2002) التي أظهرت نتائجها أن المستثمرين والجهات الأخرى تستفيد من التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، ومن ضمنها معيار التطبيق.

ولم تقم أي من الدراسات السابقة الأخرى بتناول معيار التطبيق بالفحص والتحليل بشكل مفصل حتى يتسنى مقارنة نتيجة الدراسة مع الدراسة الحالية.

مناقشة نتيجة السؤال الخامس ونصه: هل توجد فروق في أثر معايير التدقيق الداخلي الدولية في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء تعزى للمتغيرات الوسيطة (العمر، والنوع الاجتماعي، والمؤهل التعليمي، والخبرة)؟

أظهرت نتيجة هذا السؤال وجود فروق في الدرجة الكلية لمعايير التدقيق لمتغير العمر، وقد كانت بين الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) والفئتين الأكبر عمراً بحيث أن الدلالة كانت لصالح الفئة العمرية (أقل من 30 سنة). وتختلف هذه النتيجة مع دراسة Sarens, Allegrini, D'Onza, & Melville (2011) بشكل كلي، إذ أظهرت نتيجة تلك الدراسة أن المدقق الداخلي الأكبر عمراً والأكثر خبرة بالتالي هو الأكثر ممارسة وتطبيقاً لمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الدولي، كما أظهرت النتائج أن المدققين الداخليين الأكبر عمراً أكثر حرصاً على مراعاة ضمان الجودة وتحسين مستوى الأداء، كذلك أظهرت نتائج الدراسة أن المدققين الداخليين الأكبر عمراً هم أصحاب جداول أعمال في التدقيق الداخلي أكثر تنوعاً.

ويرى الباحث منطقية تلك النتيجة، إذ أن المدقق الأكبر عمراً هو الأقدر على ممارسة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي بحكم الخبرة الطويلة التي اكتسبها هذا المدقق من عمله، وأصبح بناءً على ذلك أكثر قدرة على التعامل مع المعايير الدولية للتدقيق بكفاءة ومهارة.

من جهة أخرى فيما يتعلق بمتغير الجنس لم تظهر نتيجة السؤال الحالي فروقاً في الجنس لدى أفراد عينة الدراسة، في حين أظهرت نتيجة السؤال وجود فروق ذات دلالة احصائية في الدرجة الكلية للمعايير الدولية بين مؤهل الماجستير والمؤهلات الأخرى (البكالوريوس والدكتوراه) بحيث ان الدلالة كانت لصالح البكالوريوس عند مقارنته بالماجستير ولصالح الدكتوراه عند مقارنته بالماجستير، أما فيما يتعلق بمتغير الخبرة فقد أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة احصائية في معيار السلوك المهني بين فئة الخبرة (10 - 15 سنة) والفئتين (أقل من 10 سنوات) و (أكثر من 20 سنة) بحيث ان الدلالة لصالح فئتي الخبرة (أقل من 10 سنوات) و (أكثر من 20 سنة). أما بالنسبة للفروق في معيار التطبيق فقد كانت بين فئة الخبرة (أقل من 10 سنوات)

والفئة (أكثر من 20 سنة) بحيث ان الدلالة لصالح فئة الخبرة (أقل من 10 سنوات). ولم يتسنّ مقارنة نتيجة السؤال الحالي مع الدراسات السابقة لأنّ أيّاً من الدراسات السابقة لم تتناول النوع الاجتماعي والمؤهل التعليمي والخبرة بالفحص والتحليل.

مناقشة نتيجة السؤال السادس ونصه: هل يتحسن مستوى كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء عند تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية؟

أظهرت نتيجة هذا السؤال تحسن مستوى كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء عند تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية، ولم يتسنّ للباحث مقارنة نتيجة السؤال الحالي مع ما ورد في الدراسات السابقة لأنّ أيّاً منها لم تتناول هذا الأمر بالفحص والتحليل. ومن الممكن تفسير نتيجة هذا السؤال من خلال ما تحويه معايير التدقيق الداخلي الدولية من أبعاد تتعلق بالأداء والسلوك المهني والتطبيق، وكلها معايير إيجابية تساهم في رفع مستوى كفاءة المحاسبين، وبناءً عليه تحسن مستوى كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء عند تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وهو يعدّ أمراً منطقيّاً في هذه الحالة.

التوصيات:

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج في الدراسة، وما تم استعراضه في الفصول السابقة، توصي الدراسة

بما يلي:

1. ضرورة الاهتمام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في الوزارات والدوائر والهيئات الحكومية في دولة الكويت لما لها من أثر ايجابي في رفع مستوى الكفاءة.
2. ضرورة الاهتمام بتعيين الكوادر المؤهلة أكاديمياً من حملة الشهادات العليا لما أظهرته النتائج من أثر ايجابي لحملة الشهادات العليا في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، والاهتمام بذوي الخبرة والكفاءة من المدققين، لما لهم من أثر ايجابي في رفع مستوى الكفاءة في وزارة الكهرباء والماء الكويتية.
3. أهمية عقد دورات تدريبية في معايير التدقيق الداخلي الدولية وحضور ندوات ومؤتمرات وفعاليات لكافة موظفي الأقسام المحاسبية والمالية في الدوائر والمؤسسات الحكومية الكويتية، حيث أظهرت النتائج عدم إعطاء المدققين أولوية لموضوع حضور الدورات والندوات والمؤتمرات.

4. أهمية أن تولي الوزارة رعايةً علميةً للموظفين من خلال إيفادهم لتحصيل درجات أكاديمية عليا كالمجستير والدكتوراه عملاً على رفع مستوى كفاءة الأداء المحاسبي لموظفيها، حيث أظهرت النتائج ايجابية دور حملة الدرجات الأكاديمية العليا على الأداء في الوزارة.
5. ضرورة إجراء المزيد من الدراسات التي تتناول معايير التدقيق الداخلي الدولية في الوزارات والدوائر الحكومية الأخرى غير وزارة الكهرباء والماء.
6. أهمية إجراء المزيد من الدراسات التي تتناول معايير التدقيق الداخلي الدولية وعلاقتها بمتغيرات أخرى.
7. ضرورة الاستفادة من نتائج الدراسة الحالية من قبل الجهات المختصة والمعنيين والمهنيين ذوي العلاقة.

مراجع الدراسة:

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أحمد، أمين (2005) مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية للدراسات والنشر، الإسكندرية.
- بن حواء، فاطمة الزهراء (2010) دور وأهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، الجزائر.
- بوتين، محمد (2005) المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- تريش، نجود (2003) الخطوات والإجراءات العامة لإنجاز مهمة المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، الجزائر.
- توماس، وليام، وأمرسون، هنكي (2002) المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض.
- التوهامي، محمد، وصديقي، مسعود (2003) المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- الجربوع، يوسف (2000) مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر، عمان.
- الجرد، رشا (2008) أثر جودة التدقيق الداخلي على تحديد أتعاب المراجع الخارجي: دراسة ميدانية في سوريا، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- جمعة، احمد (2005) المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- جمعية المحاسبين القانونيين السعودية (2004) معايير التدقيق الداخلي، الرياض.
- خليل، محمد (2000) المراجعة والرقابة المحاسبية، الطبعة الثانية، دار الجامعات المصرية، القاهرة.

- الدهراوي، كمال الدين، والسرايا، محمد (2006) المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية للدراسات والنشر، الإسكندرية.
- الذنبيات، علي (2002) بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، 30 (1): 108-127.
- الرحالة، محمد (2005) فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 1 (1): 59-77.
- الرمحي، زاهر (2004) تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، الأردن.
- السقا، السيد (2003) التدقيق الداخلي: الجوانب المالية والتشغيلية، الطبعة الثانية، الجمعية السعودية للنشر، الرياض.
- السواح، نادر (2006) المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
- السوافيري، فتحي، ومحمد، أحمد (2002) دراسات في الرقابة والتدقيق الداخلي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
- شحروري، محمود (1999) مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
- شقور، فريد (2000) مدى التزام البنوك الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية.
- الصبان محمد (2003) الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.

- الصبان، محمد، وسليمان، محمد (2005) الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية: الدار الجامعية للدراسات والنشر.
- الصحن، عبد الفتاح، وسمير، كامل (2001) الرقابة والتدقيق الداخلي، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية.
- الصحن، عبد الفتاح، والصبان، محمد، والفيومي، محمد (2004) المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
- عبد الله، خالد (1998) التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، عمان.
- عبد الله، خالد (2005) علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.
- عبد الصمد، عمر (2009) دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر.
- عبد المجيد، محمد، وغالي، جورج (2003) دراسات متقدمة للمراجعة: الأسس العملية والتطبيق العملي، دار البيان لطباعة والنشر، القاهرة.
- عريقات، أحمد، ودباغية، محمد (2011) أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، 19 (1): 1339-1359.
- العويسي، ماجد (2002) دور التدقيق الداخلي في مراقبة وتحسين الأداء في منشآت القطاع الخاص، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة صنعاء، اليمن.

- عيسى، سمير (2008) العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، العدد 1، المجلد 45.
- فلاق، محمد (2008) التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، ورقة عمل مقدمة إلى جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، الجزائر.
- لطفي، أمين (2007) التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
- لطفي، أمين (2007) دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية.
- المطارنة، غسان (2006) تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
- نسمان، إبراهيم (2009) دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- نقاز، أحمد (2008) التدقيق الداخلي كأداة فعالة في اتخاذ القرار: دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية، منشورات كلية الإقتصاد، جامعة الأغواط، الجزائر.
- الوردات، خلف (2006) التدقيق الداخلي، الطبعة الثانية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.

- American Accounting Association (1997), **Using Work of Others: Using Work of Internal Auditor**, AICPA, New York: USA.
- Colbert, J. (2002), Furnishing a context for internal audit work, **CPA Journal**, 72 (5): 34-38.
- Institute Of Internal Auditors (2009) **Code Of Ethics**, IIA, Florida, USA.
- Prawitt, D., & Wood, D. (2009), **Does internal auditing affect the external audit fee? An archival validation of experimental results**, Working Paper, Brigham Young University, Texas A&M University, and Brigham Young University.
- Sarens, G. (2007), The role of internal auditing in corporate governance qualitative and quantitative insights on the influence of organizational characteristics, **The Business Review**, 5 (2): 21-49.
- Sarens, G., Allegrini, M., D'Onza, G., & Melville, R. (2011) Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function?: Exploratory evidence and directions for future research, **Managerial Auditing Journal**, 26 (1): 51 – 64.
- Wood, D. (2007), **Does Internal Auditing affect the External Audit Fees**, working paper, Indiana University, USA.
- Zwaan, L., Stewart, J., & Subramaniam, N. (2011) Internal audit involvement in enterprise risk management, **Managerial Auditing Journal**, 26 (7): 586 – 604.

ثالثاً: مواقع الانترنت

- <http://www.mew.gov.kw> موقع وزارة الكهرباء والماء الكويتية على شبكة الانترنت
- <http://www.theiia.org> موقع معهد المدققين الداخليين الأمريكي على شبكة الانترنت

الملاحق

ملحق رقم (1)

أداة الدراسة

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

حضرة الفاضل/الفاضلة

تحية طيبة وبعد،

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من دراسة يقوم بها الباحث للحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة من جامعة عمان العربية، والدراسة بعنوان:

"أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء"

يرجى منكم التفضل بالاجابة على فقرات الاستبانة المرفقة بموضوعية، حيث أن الاستبانة معدة لغايات البحث العلمي وسيتم التعامل مع المعلومات بمنتهى السرية.

شاكرًا لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،

الباحث

القسم الأول: البيانات الأولية (المعلومات الشخصية)

يرجى وضع علامة (√) في المربع الذي ينطبق عليك.

1- العمر:

أقل من (30) (30-40) (41-50) أكثر من (50)

2- النوع الاجتماعي:

ذكر أنثى

3- المؤهل التعليمي:

بكالوريوس ماجستير دكتوراه أخرى

4- الخبرة (بالسنوات):

أقل من (10) (10-15) (16-20) أكثر من (20)

القسم الثاني: الإستبانة

"أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في رفع كفاءة المحاسبين"

م	الفقرة	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
معيار السلوك المهني							
1	يحرص المدقق على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى تكوين سمعة طيبة له						
2	يهتم المدقق بإبراز دور مهنة التدقيق في المحافظة على المال العام						
3	يتجنب المدقق الإعلان عن نفسه وعن الخدمات التي يقدمها بصورة تلحق الضرر بالآخرين						
4	يمنع المدقق عن دفع عمولة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية						
5	يمنع المدقق عن الحصول على نسبة من وسطاء مقابل أداء عملية مهنية						

					6	يحرص المدقق على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى رفع شأن المهنة وقدرتها
					7	يهتم المدقق بإبراز دور مهنة التدقيق في دعم الاقتصاد الوطني
					8	يحرص المدقق على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور برأيه
					9	لا يخرج المدقق عن نطاق مهمته واختصاصه عند قيامه بعملية التدقيق
					10	يحرص المدقق على كتمان الأسرار والمعلومات التي يطلع عليها خلال عمله
معيار الأداء						
					11	يحرص المدقق على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به
					12	يقوم المدقق بإبلاغ الإدارة خطياً حال اكتشاف الأخطاء
					13	يحرص المدقق على خلق علاقات ايجابية مع زملائه
					14	يأخذ المدقق موافقة الإدارة مسبقاً إذا طلب منه إبداء رأيه في عمل مهني قام به زميله
					15	يحرص المدقق على إظهار الموضوعية والنزاهة عند إعداد القوائم المالية
					16	يمارس المدقق مهنة التدقيق في نطاق القوانين المنظمة لها
					17	يحرص المدقق على تطوير كفاءته من خلال المشاركة في الندوات المتخصصة
					18	يحرص المدقق على تطوير كفاءته من خلال متابعة مستجدات معايير المحاسبة والتدقيق
					19	يمتنع المدقق عن إبداء رأي يخالف حقيقة ما تتضمنه البيانات المالية محل التدقيق
					20	يبدل المدقق العناية المهنية المناسبة في تنفيذ مهمة فحص البيانات وإبداء رأيه حولها

معيار التطبيق

					يعمل المدقق على جمع قرائن إثبات كافية كأساس معقول لإبداء رأيه في البيانات المالية	21
					يحرص المدقق على تخطيط عملية التدقيق بعد الإطلاع على أعمال المؤسسة بعناية	22
					يشرف المدقق على أعمال التدقيق التي يؤديها مساعدوه	23
					يحتفظ المدقق بأوراق تتعلق بعملية التدقيق توضح قيامه بواجباته	24
					يحتفظ المدقق بأوراق تتعلق بعملية التدقيق توفر الأسس التي استند إليها في إعداد تقريره	25
					يذكر المدقق في تقريره مدى توفير المؤسسة محل التدقيق للبيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعمله	26
					يذكر المدقق في تقريره الأسباب الجوهرية التي دعت به إلى الامتناع عن إبداء رأيه حول البيانات المالية	27
					يذكر المدقق في تقريره الأسباب الجوهرية التي دعت به إلى إبداء رأي مضاد حول البيانات المالية	28

الفقرة المتعلقة بمستوى كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء

م	الفقرة	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة	معارض
	يتحسن مستوى كفاءة المحاسبين في وزارة الكهرباء والماء عند تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية						

ملحق رقم (2)

أعضاء لجنة تحكيم أداة الدراسة

م	الإسم	الرتبة العلمية	التخصص	الجامعة
1	يسري سامي	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة عمان العربية
2	نبيل الحلبي	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة عمان العربية
3	آمال عوض	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة عمان العربية
4	نمر السليحات	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة عمان العربية
5	عبد الناصر نور	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط
6	ظاهر القشي	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط
7	أمجد أبو الجدي	أستاذ مشارك	قياس وتقويم	جامعة عمان الأهلية