

دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات  
الصناعية

The Role of International Internal Auditing Standards in "  
Increasing the Effectiveness of Auditing  
"at Manufacturing Companies

إعداد الطالب

أنور أحمد الحمود

إشراف

الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي

رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

2013

## التفويض

أنا أنور أحمد الحمود أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من رسالتي  
للمكتبات أو الشركات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها

الاسم: أنور أحمد الحمود

 التوقيع:

التاريخ: 11 / 6 / 2013

## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة  
فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية"

وأجيزت بتاريخ 11 / 6 / 2013

التوقيع

لجنة المناقشة

التوقيع  


أعضاء لجنة  
المناقشة

الاسم

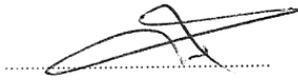
رئيساً

الدكتور هيثم العبادي



عضواً ومشرفاً

الاستاذ الدكتور نبيل الحلبي



عضواً خارجياً

الدكتورة سوزان عبد

## شكر وتقدير

أحمد الله واشكره تعالى على ما أنعم به عليّ من فضل وتوفيق فمنحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، ويسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي الذي تكّرم مشكوراً بقبول الإشراف على هذه الرسالة حيث قدم لي النصح والإرشاد طيلة فترة إعدادها.

ويسرني أن أتقدم بخالص شكري وتقديري إلى كافة الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة عمان العربية والإداريين فيها، وكذلك إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة ممثلة بالدكتور هيثم العبادي والدكتورة سوزان عبد على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة.

كما واشكر كل من ساهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة، وخاصة الزملاء عينة الدراسة لما أبدوه من تعاون وتسهيلات تعجز الكلمات عن تقديرها، فلا يسعني إلا أن أسأل الله عز وجل التوفيق لهم في خدمة وطننا العزيز الكويت.

## الإهداء

أقدم حصيلة هذا الجهد العلمي المتواضع إلى:

صاحبة القلب الكبير النابض بالحياة والمفعم بالحب والحنان رمز العطاء والطهر النابض في قلبها،

عهدي لك أن لا أنسى فضلك شموعا أضاءت درب حياتي الطويل

والدقي الحبيبة

الإنسان الذي لم أجد عبارات تجزيه حقه بالتقدير والاحترام، الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر

طريقا للنجاح فكان على الدوام سنداً وقُدوةً ومعلماً

والدي الحبيب

من منحني الحب والإخلاص وبسمة الحنان الناظرة بعيون الأمل إشراقة الصباح، رفيقة دربي وشريكة

حياتي وأم أطفالي التي وفرت لي أسباب الاستمرار في درب المعرفة والعلم

زوجتي الغالية

زينة الحياة الدنيا وبلسمها وبراعم شوقها وأملها المستقبلي بقربهم أحيا واشعر بجمال الحياة حقيقة

راسخة على مر الأيام، الذين قرأت بعيونهم كلمات جددت آمالي في حياة أفضل

أبنائي وبناتي

الذكريات وأحلام الطفولة الجميلة وشفافيتها جمعتنا مسراتها وعشنا أيامها قلبا نابضا لنمضي في

دروب الحياة بعيدا ونعود نلتقي في يوم الوفاء أهديهم محبتي وإخلاصي ووفائي

أشقائي وشقيقتي

جميع الأحبة والأصدقاء وإلى كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة

## المحتويات

د	شكر وتقدير	.....
هـ	الإهداء	.....
و	المحتويات	.....
ح	قائمة الجداول	.....
ي	قائمة بالأشكال	.....
ك	الملخص باللغة العربية	.....
ل	الملخص باللغة الانجليزية	.....
1	الفصل الأول مقدمة الدراسة	.....
2	1-1 مقدمة	.....
3	2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها	.....
4	3-1 أهمية الدراسة	.....
5	4-1 فرضيات الدراسة	.....
6	5-1 أمودج الدراسة	.....
7	6-1 التعريفات الإجرائية	.....
9	7-1 حدود الدراسة	.....
10	8-1 محددات الدراسة	.....
11	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة	.....
11	3-2 أهمية التدقيق الداخلي	.....
11	4-2 أهداف التدقيق الداخلي	.....
11	5-2 أنواع التدقيق الداخلي	.....
11	6-2 صلاحيات المدقق الداخلي	.....
11	7-2 مقومات التدقيق الداخلي	.....
11	8-2 الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي	.....
11	9-2 معايير التدقيق الداخلي الدولية	.....
12	المبحث الأول: الاطار النظري	.....
12	1-2 تمهيد	.....
12	2-2 مفهوم التدقيق الداخلي	.....
15	3-2 أهمية التدقيق الداخلي	.....
17	4-2 أهداف التدقيق الداخلي	.....
19	1- هدف الحماية:	.....
20	ب- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.	.....
21	5-2 أنواع التدقيق الداخلي	.....

23	6-2	صلاحيات المدقق الداخلي
24	7-2	مقومات التدقيق الداخلي
25	2-7-2	نظام محاسبي متكامل:
25	3-7-2	خطة تنظيمية لتنفيذ الواجبات:
26	8-2	الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي
28	9-2	معايير التدقيق الداخلي الدولية
29		أولاً: استقلالية وحياد المدقق الداخلي
29		ثانياً: العناية المهنية
29		ثالثاً: نطاق عمل المدقق الداخلي
29		رابعاً: أداء عملية لتدقيق الداخلي
29		خامساً: إدارة دائرة التدقيق الداخلي
29	1-9-2	استقلالية وحياد المدقق الداخلي
41	10-2	إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة في الشركات
44		المبحث الثاني: الدراسات السابقة
44	11-2	الدراسات باللغة العربية
49	12-2	الدراسات باللغة الانجليزية
53	13-2	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
54		الفصل الثالث منهجية الدراسة
55	1-3	منهج الدراسة
55	2-3	مجتمع الدراسة والعينة
56	3-3	أداة الدراسة
57	4-3	صدق وثبات الأداة
58	5-3	المعالجة الإحصائية
59	6-3	أساليب جمع المعلومات
60		الفصل الرابع تحليل البيانات واختبار الفرضيات
61	1-4	خصائص عينة الدراسة
64	2-4	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
71	3-4	نتائج اختبار فرضيات الدراسة
81		الفصل الخامس النتائج والتوصيات
82	1-5	النتائج
85	2-5	التوصيات
87		قائمة المراجع
94		الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الجدول
69	مميزات الدراسة الحالية	جدول (1-2)
72	مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	الجدول (1-3)
74	قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة	الجدول (2-3)
78	توزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية	الجدول (1-4)
81	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (معايير الخواص)	الجدول (2-4)
83	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (معايير الأداء)	الجدول (3-4)
85	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (معايير التطبيق)	الجدول (4-4)
86	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (فاعلية التدقيق)	الجدول (4-5)
89	مصفوفة معامل ارتباط بيرسون بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق	الجدول (4-6)
91	مصفوفة معامل ارتباط بيرسون بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وفاعلية التدقيق	الجدول (4-7)
91	نتائج اختبار (One Sample T. Test) للمقارنات الثنائية للفرضية الأولى (معايير التدقيق الداخلي الدولية)	الجدول (4-8)
93	مصفوفة معامل ارتباط بيرسون بين معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الخواص ومعايير الأداء ومعايير التطبيق) وفاعلية التدقيق الداخلي	الجدول (4-9)
94	نتائج تحليل التباين (One Way Anova) للفروق في إجابات العينة تعزى للجنس	الجدول (4-10)

95	نتائج تحليل التباين (One Way Anova) للفروق في إجابات العينة تعزى للعمر	الجدول (4-11)
96	نتائج تحليل التباين (One Way Anova) للفروق في إجابات العينة تعزى لسنوات الخبرة	الجدول (4-12)
97	نتائج تحليل التباين (One Way Anova) للفروق في إجابات العينة تعزى للمؤهل العلمي	الجدول (4-13)
98	نتائج تحليل التباين (One Way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى للشهادات المهنية	الجدول (4-14)

## قائمة بالأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
8	أمودج الدراسة	الشكل (1-1)

## الملخص باللغة العربية

دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية

إعداد: أنور أحمد الحمود

إشراف: الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي

هدفت هذه الدراسة الى بيان دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، تم توزيع استبانة على عينة الدراسة في الشركات الصناعية الكويتية، وتمت معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين معايير التدقيق الداخلي الدولية المتمثلة بـ (معايير الخواص، معايير الاداء، معايير التطبيق) وبين فاعلية التدقيق المتمثلة في (الملاءمة، الموثوقية) في الشركات الصناعية الكويتية.

وعلى ضوء هذه النتائج أمكن الوصول إلى توصيات أهمها: التأكيد على أهمية توافر الصفات الخاصة بالأفراد مثل الاستقلالية والموضوعية لتأدية أعمال التدقيق الداخلي، كذلك التأكيد على أهمية إعداد برامج الرقابة والتدقيق التي تحتوي على الأهداف ونطاق المهمة والإجراءات، وتعزيز ممارسة الحكم المهني لأثرها الواضح على أداء المدقق الداخلي وعلى فاعلية التدقيق الداخلي.

## **Abstract**

**The Role of International Internal Auditing Standards in  
Increasing the Effectiveness of Auditing at Manufacturing  
Companies"**

**Prepared by: Anwar Al-Hmoud**

**Supervised by: Prof. Nabeel Al-Halabi**

**The present study aimed to illustrate the role of international internal auditing standards in increasing the effectiveness of auditing at Kuwaiti manufacturing companies. A questionnaires was distributed among sample of the study in the Kuwaiti industrial companies. The data was treated using the (SPSS).**

**Results showed that there was positive relationship between the international internal auditing standards represented by (properties standards, performance standards, application standards) and the auditing effectiveness represented by (appropriateness and reliability) at the Kuwaiti industrial companies; it was strong and direct.**

**In light of the findings, some recommendations were suggested. The following were among the most important ones: emphasis should be given to the availability of individual special characteristics, such characteristics were independency and objectivity to perform the internal auditing.**

**Moreover, emphasis should be given to prepare auditing and controlling programs which contain the objectives and mission domain and procedures. In addition, practicing professional judge should be reinforced due to its evident effect on the internal auditor performance and on the effectiveness of the internal auditing.**

## الفصل الأول مقدمة الدراسة

1-1 مقدمة

2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها

3-1 أهمية الدراسة

4-1 فرضيات الدراسة

5-1 نموذج الدراسة

6-1 التعريفات الإجرائية

7-1 حدود الدراسة

8-1 محددات الدراسة

## الفصل الأول

### مقدمة الدراسة

#### 1-1 مقدمة

شهدت بداية الألفية الثالثة اهتماماً متزايداً من قبل العديد من الشركات في الدول المتقدمة بالتدقيق الداخلي، خاصة بعد الأزمات المالية التي تعرضت إليها الشركات مثل شركة انرون (Enron) وشركة وورد كم (World com)، وقد تبع هذه الانهيارات والأزمات طرح العديد من التساؤلات من جانب المستفيدين من التقارير المالية حول دور مهنة التدقيق، الأمر الذي دفع بالعديد من الشركات إلى إنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة (خريسات، 2010، ص 65).

وقد أسهم كبر حجم المشروعات، وظهور الشركات متعددة الجنسيات والتي تمتاز بتعدد مالكيها وتعقيد عملياتها، بوضع أنظمة للتدقيق الداخلي وللرقابة الداخلية تكفل حسن سير العمل والالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا، حيث أصبحت هذه الإدارة أحد أهم الإجراءات التي تتخذها الشركات في مواجهة المخاطر والحد منها، من خلال وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة، يشكل حماية للشركة من المخاطر التي تواجهها ويقلل احتمالية التعرض إليها إلى أدنى حد ممكن (القبج، 2002، ص 22).

وتعتبر وظيفة التدقيق من الوظائف الهامة في الشركات لما توفره من مصداقية في المعلومات التي يتم التدقيق فيها، بحيث يؤدي زيادة عدد العاملين في الشركات إلى القيام بمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها مما يساهم في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف الموضوعية مسبقاً" (Selim, 2010, P: 55).

ومن هنا فقد ازداد حرص الجهات المهنية المختصة على أهمية مواكبة مهنة المدقق الداخلي للتطورات العلمية والمهنية، إذ تسعى الجهات ذات العلاقة إلى تفعيل دور هذه المهنة، وذلك بتطبيق المعايير الدولية التي تضيء الأساس السليم والفعال على إعداد تقارير مالية مفيدة تلتزم المؤسسات بها حتى تسير على نهج محاسبي يضمن لها النجاح والاستمرارية في ظل تحديات اقتصادية كبيرة (الفرجات، 2003، ص 23).

وفي دولة الكويت، عانت الشركات الصناعية الكويتية مثلها مثل العديد من الشركات الكويتية الأخرى بشكل غير مباشر من آثار الأزمات العالمية حيث يوجد العديد من الشركات الصناعية الكويتية التي تتمثل في تنوع أنشطتها وضخامة حجم أعمالها، سواء من حيث عدد العمال والموظفين والقائمين على إدارة أعمالها لتحقيق أهدافها الموضوعية مسبقاً".

ومن أجل التصدي إلى حالات التلاعب والاختلاس المالي في الشركات الكويتية تقوم هذه الدراسة على بيان دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية. ومن أجل التوصل إلى ذلك، تم اختيار وحدة معاينة مؤلفة من العاملين في هذه الشركات ممن يمارسون وظائف (مدير مالي، ومدير دائرة الرقابة الداخلية، ومدير التدقيق الداخلي، والمدقق الداخلي، وأعضاء لجنة التدقيق في الإدارة العليا) وذلك لعلاقتهم المباشرة بموضوع الدراسة الحالية.

## 2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها

لقد زاد الاهتمام من قبل إدارات الشركات بوضع إجراءات ومعايير كفيلة بجعل حالة من الاطمئنان تسود بين أصحاب المصالح لمنع حدوث الانهيارات والتجاوزات المالية في الشركات، ومن هذه الاجراءات وجود وظيفة التدقيق الداخلي لخدمتها.

وقد تعرضت وظيفة التدقيق الداخلي خلال السنوات الماضية، إلى العديد من الانتقادات الناجمة عن ضعف دور المدقق الداخلي في التقرير عن بعض ممارسات الإدارة التي تهدف إلى التلاعب في الأرباح، أو إدارة الأرباح بهدف تحقيق مكاسب معينة للإدارة أو لتحقيق مستوى ربح يتماشى مع توقعات المحللين الماليين.

ومن الفضائح المالية التي حدثت في دولة الكويت في العام 2009 واكتشفها ديوان المحاسبة في دولة الكويت، ودفعت بالباحث الى القيام بإجراء هذه الدراسة، قيام رئيس قسم المحاسبة في إحدى الجمعيات بتقديم بيانات دفترية لا تمثل الواقع الفعلي للمركز المالي لهذه الشركة، في ظل غياب الاجراءات وفاعلية التدقيق الداخلي والمحسوبة بين أعضاء مجلس الإدارة وكوادر التدقيق الداخلي.

وبالتالي فإن الغرض من هذه الدراسة هو بيان دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية وذلك من خلال الإجابة عن الأسئلة الآتية:

1- هل توجد علاقة بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية؟ وتتفرع عن هذا السؤال الأسئلة التالية:

1-1 هل توجد علاقة بين معايير الخواص وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية؟

2-1 هل توجد علاقة بين معايير الأداء وبين فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية؟

3-1 هل توجد علاقة بين معايير التطبيق وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية؟

2- هل توجد علاقة بين تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الخواص ومعايير الأداء ومعايير التطبيق) وبين زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية؟

3- هل توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى العوامل الديموغرافية (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية)؟

### 3-1 أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة نظراً لأنها تقوم على أساس معرفة دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، وفي التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق هذا المفهوم في البيئة الاقتصادية الكويتية. إضافة إلى أنها تدعم الدراسات والبحوث النظرية والتطبيقية في هذا المجال، وبيان الملاحظات والتقييم المناسب الذي يساعد الشركات على أداء دورها الهام في تحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة. إذ تعتبر هذه الدراسة مهمة للفئات التالية:

- 1- أعضاء مجالس الإدارة في الشركات الصناعية الكويتية.
- 2- مديرو الإدارات العليا والإدارات الوسطى والتنفيذية والتشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية، الباحثون الأكاديميون في المعاهد والجامعات.

#### 4-1 فرضيات الدراسة

تستند هذه الدراسة على الفرضيات العدمية الرئيسة الآتية:

الفرضية الرئيسة الأولى HO-1:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية".  
وتتفرع عن هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الثلاث التالية:

الفرضية الفرعية الأولى HO-1-1:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين معايير الخواص وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية".

الفرضية الفرعية الثانية HO-1-2:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين معايير الأداء وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية".

الفرضية الفرعية الثالثة HO-1-3:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) بين معايير التطبيق وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية".

الفرضية الرئيسية الثانية HO-2 :

"لا توجد علاقة بين معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الخواص ومعايير الأداء ومعايير التطبيق) وبين زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية"

الفرضية الرئيسية الثالثة HO-3 :

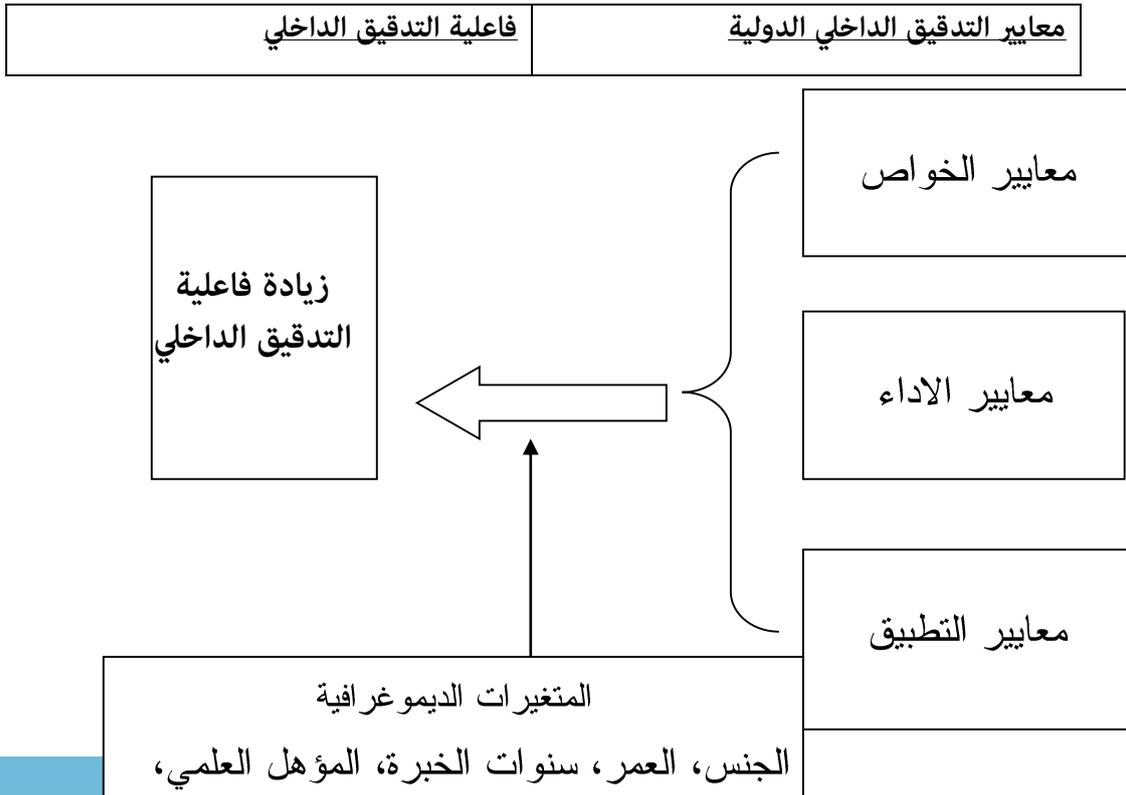
"لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى لعوامل الديموغرافية (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية).

### 5-1 أمودج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة اعتمد الباحث على أمودج خاص بها، للتعرف فيما إذا كانت هناك علاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة ويوضح الشكل رقم (1)-1 علاقات هذه المتغيرات.

المتغير التابع

المتغيرات المستقلة



الشكل رقم (1-1)

أهمودج الدراسة

## 6-1 التعريفات الإجرائية

وفقاً " لأغراض هذه الدراسة فقد تم عرض التعريفات الإجرائية لجميع المتغيرات المستقلة والتابعة والمستخدمه فيها، وذلك حسب ما يعنيه كل مصطلح في الدراسات التي أجريت في مجال التدقيق الداخلي.

التدقيق الداخلي:

يقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركات الصناعية تحت التدقيق بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة مضمون القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركات في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

المدقق الداخلي:

هو الشخص المخوّل بالقيام بتدقيق العمليات المالية أو الحسابات أو البيانات المالية والتحقق من مدى صحتها ومشروعيتها وسلامتها بصورة دورية على الغالب، ويجب أن يكون هذا الشخص مدرباً على تقديم الخدمات المهنية للتدقيق حسب معايير عامة وشخصية، ويتوجب عليه أيضاً أن يتصف بالتأهيل العلمي والعملية وان يتمتع بالاستقلال في مجال الإعداد وفحص التقارير وكذلك الالتزام بقواعد السلوك المهني.

معايير التدقيق الداخلي الدولي:

هي دليل إرشادي للتطبيق المحاسبي والممارسات العملية لوظيفة التدقيق الداخلي، والمتمثلة في البيانات الإدارية الصادرة عن الهيئة المهنية المحاسبية فيما يتعلق بنوع محدد من العمليات المحاسبية او التدقيقية، أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للشركة وبيان نتائج أعمالها.

معايير الخواص:

وهي المعايير التي تعنى بالصفات الخاصة بالشركات والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي وتشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤولية، الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، والرقابة النوعية وبرنامج التحسين.

معايير الأداء:

وهي المعايير التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها، وتشمل أنشطة التدقيق الداخلي، طبيعة العمل، تخطيط المهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، برامج المراقبة، وقبول الإدارة للمخاطر.

معايير التطبيق:

وهي معايير التأكيد على استقلالية هيئة الرقابة الداخلية ومدققي حساباتها الفردية وممارسة الحكم المهني على أداء وإعداد التقارير المالية ذات الصلة واختصاص موظفي التدقيق الداخلي ومراقبة الجودة. كما تطبق في حالات محددة مثل اختبارات الالتزام - التحقيق من الغش والاحتيال أو مشروع التقييم الذاتي للرقابة.

اجراءات التدقيق الداخلي:

تمثل درجة التحقق من الموجودات والحقوق والالتزامات وصحة العمليات المالية من خلال فحص المستندات الدالة على ملكية تلك الموجودات واجراء المطابقات بين المستندات وسجلات الشركات، مثل قيام المدقق الداخلي بفحص فواتير المبيعات والمشتريات والعقود ومستندات حركة المخزون السلعي وغيرها من أدلة الاثبات المستندية لحسابات الموجودات والالتزامات وحقوق الملكية.

فاعلية التدقيق الداخلي:

درجة النجاح في تحقيق البرامج والأنشطة للأهداف المحددة لها وترتبط بالمدى الذي تم تحقيقه من النتائج المرغوب فيها نتيجة القيام بالتدقيق الداخلي.  
الملاءمة:

هي مدى كفاءة التقارير والقوائم المالية ونجاحها في خدمة مستخدميها بقدرتها على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة، بحيث تتميز هذه المعلومات بأنها مناسبة لاتخاذ القرارات وأنها تعرض بالشكل الصحيح وتتوافر في الوقت المناسب.  
الموثوقية :

وهي القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة ممكنة من الخوف وبعيدة عن الأخطاء، ويتحقق ذلك بتوافر ثلاثة عناصر هي: صدق التمثيل، وقابلية التحقق، والحيادية.

## 7-1 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- 1- الحدود المكانية: تقتصر على الشركات الصناعية الكويتية المكونة من سبع وعشرين شركة صناعية مدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية عام 2011.
- 2- الحدود البشرية: اختار الباحث عينة من العاملين في الشركات الصناعية المختارة ممن يمارسون وظائف (مدير مالي وعددهم 17، ومدير دائرة الرقابة الداخلية وعددهم 22، ومدير التدقيق الداخلي وعددهم 26، والمدقق الداخلي وعددهم 33، وأعضاء لجنة التدقيق في الإدارة العليا وعددهم 12)، ممن يمارسون وظائف ادارية ورقابية، وفقا لمجتمع وعينة الدراسة.
- 3- الحدود الزمانية: تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين عامي 2012 و2013.

## 8-1 محددات الدراسة

تمثلت في الصعوبات والمشكلات التي واجهت الباحث في إعداد هذه الدراسة وكما يلي:

- 1- عدم تعاون المبحوثين في إعطاء المعلومات اللازمة لإثراء موضوع الدراسة وفي الإجابة عن الأسئلة الموجهة إليهم خشية تعرضهم إلى المسؤولية، وما نجم عنه من جهد ووقت لإقناعهم بأهمية الدراسة.
- 2- طبيعة الدراسة الميدانية إذ تطلبت وقتاً وجهداً إضافياً لزيارة جميع مواقع الشركات الصناعية لتوزيع الاستبيانات، وأحياناً عدم تواجد المبحوثين المعنيين في أثناء القيام بزيارتهم، مما اضطر الباحث إلى إعادة الزيارة أكثر من مرة لهم.
- 3- العودة على المشاركين ببعض الاستبانات غير المكتملة وإيضاح بعض أسباب عودتها لهم لغايات إتمام مضمون الأسئلة وإجاباتهم.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### المبحث الأول: الإطار النظري

1-2 تمهيد

2-2 مفهوم التدقيق الداخلي

3-2 أهمية التدقيق الداخلي

4-2 أهداف التدقيق الداخلي

5-2 أنواع التدقيق الداخلي

6-2 صلاحيات المدقق الداخلي

7-2 مقومات التدقيق الداخلي

8-2 الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي

9-2 معايير التدقيق الداخلي الدولية

10-2 إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة في الشركات

#### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

11-2 الدراسات باللغة العربية

12-2 الدراسات باللغة الانجليزية

13-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### المبحث الأول: الإطار النظري

##### 1-2 تمهيد

شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الشركات في الدول المتقدمة بوظيفة التدقيق الداخلي، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواحٍ متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكن من تحقيق الأهداف بالكمية والفاعلية المطلوبة.

ولعل من أهم الأسباب التي أدت إلى مثل هذا الاهتمام فصل الإدارة عن الملكية وكبر حجم المشروعات وظهور الشركات متعددة الجنسيات والشركات الدولية التي تمتاز بتعدد جنسية مالكيها وتعقيد عملياتها، الأمر الذي أدى إلى زيادة المسؤوليات الإدارية المختلفة، فقد كان لزاماً على الإدارة أن تضع أنظمة للتدقيق والرقابة الداخلية تكفل حسن سير العمل والالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا للشركات.

ونجد أن التدقيق الداخلي يعمل في بيئة وشركات ذات أهداف وأحجام تنظيمات مختلفة، بالإضافة إلى مجموعة من القوانين التي تختلف من بلد إلى آخر، وحيث تؤثر هذه الاختلافات في بيئة العمل على إنتاجية وطبيعة عمل المدقق الداخلي الأمر الذي دعا إلى وجود معايير وأسس تحكم نشاط التدقيق الداخلي في الشركات كمحاولة لخلق تجانس بين نتائج أعمال المدققين الداخليين، وإمكانية الاعتماد عليها بصورة أوسع.

##### 2-2 مفهوم التدقيق الداخلي

لقد كانت وظيفة التدقيق الداخلي في بداية الأمر مقتصرة على تدقيق المستندات بعد الصرف لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل في الدفاتر ولكن بعد أن توسعت الشركات الاقتصادية أصبح ضمن اختصاص هذه الوظيفة تدقيق الحسابات قبل الصرف لغرض التأكد من سلامة الإجراءات.

وشهدت وظيفة التدقيق الداخلي العديد من التطورات في نطاقها وأهدافها، كما تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي أخذت في الاتساع من فترة إلى أخرى لينعكس مفهومها المتطور. وبدأت وظيفة التدقيق تنمو بشكل سريع حيث برزت عدة مؤشرات أدت إلى تطور مفهوم التدقيق الداخلي وهي ( العمري، وعبدالمغني، 2006، ص 346):

- 1- كبر حجم المشروعات وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتعقيد عملياتها.
- 2- ظهور الإندماج والتنوع في الأنشطة التي تقوم بها الشركات الاقتصادية.
- 3- ظهور التدخل الحكومي بشكل واضح في قطاع البنوك من قبل البنك المركزي مما أدى إلى تعقيد العمل وتحديد الإجراءات.

وهناك العديد من التعاريف التي أوردتها الأدبيات حيث جاء في تعريف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين في نشرته التي أصدرها عام 1971 على أنه: " نشاط تقييمي مستقل داخل المشروع، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.

وقد أوضح (الذبيات، 2010، ص33) بأن وظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة مستقلة يقوم بها فرد أو أفراد أو جهاز داخل الشركة من أجل خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن كافة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل كفؤ وفعال ولتحقيق جميع أهداف النظام الرقابي، كما حددتها الإدارة وذلك باستخدام طريقة مخططة ومنظمة لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعملية التحكم المؤسسي (الذبيات، 2010، ص33).

وعرف ( سلامة، 2010، ص29) التدقيق الداخلي بأنه: " نشاط تقييمي مستقل. ينشأ داخل الشركة لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة وهو وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.

وقد عرف التدقيق الداخلي أيضاً: على أنه " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل الشركة لتدقيق وتقييم وتحليل العمليات المختلفة كخدمة الشركة كاملة، ووسيلة رقابية تعمل على قياس وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية لكافة النشاطات". ( عبدالله، 2004، ص252).

في حين عرف (عبدالله، 2000، ص181) التدقيق الداخلي بأنه: "مجموعة من الأنظمة أو أوجه الأنشطة المستقلة داخل المشروع تنشئه الإدارة للقيام بعملها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع".

وهناك تعريف أكثر تفصيلاً وشمولية للتدقيق الداخلي وهو: "مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد على كافة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع والتحقق من اتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية، المرسومة لهم، وقياس صلاحية تلك الخطط والإجراءات والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى، واقتراح التحسينات التي يلزم ادخالها حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى في ضوء القدرات المتاحة". ومن خلال التعريف السابق نجد أن الهدف من التدقيق الداخلي هو الوصول بالشركة إلى الطاقة الإنتاجية القصوى في ضوء المعطيات الإنتاجية (المدلل، 2007، ص41).

كما أن المتتبع لمفهوم التدقيق الداخلي يدرك أن الهدف منه خدمة الإدارة في الشركات حيث ورد في قائمة معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين 1978: "وظيفة تقييمية مستقلة تؤسس داخل الشركة وتقييم أنشطتها كخدمة لها، ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الموظفين على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والاستشارات المتعلقة بالنشاطات والتي يقوم بتدقيقها"، حيث أصبح الهدف من التدقيق الداخلي خدمة الشركة والعاملين فيها (معارفي، وصالح، 2010، ص13).

وتشير معايير التدقيق الدولية التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (IIA) عام 1978 إلى حتمية قيام نشاط التدقيق الداخلي بتقييم مدى التعرض إلى المخاطر المرتبطة بالعمليات ونظم المعلومات المتعلقة بإمكانية الاعتماد على سلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات، حماية الأصول، الالتزام بالقوانين واللوائح والعقود." (لطفى، 2005، ص3)

إن التدقيق الداخلي لم يعد وظيفة خاصة لخدمة الإدارة ولكن أصبح الهدف منه خدمة الشركة ككل. ومن خلال المفاهيم السابقة للتدقيق الداخلي يمكن التوصل إلى الخصائص المشتركة التالية: ( الصبان وآخرون، 2006، ص105).

- 1- التدقيق الداخلي دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية إذ إن نظام الرقابة الداخلية بدونها لا يعد كافياً لضمان كفاءة تنفيذ السياسات ودقة الأداء في التنفيذ.
- 2- التدقيق الداخلي وظيفة تقوم بها وحدة إدارية وهذه الوظيفة تؤدي بصفة منتظمة ودورية مثلها مثل أية وظيفة أخرى، وليست قاصرة على توقيت معين.
- ومن خلال التعريفات السابقة يلاحظ أن التدقيق الداخلي يشير إلى جميع العمليات بغض النظر عن طبيعتها التي تدخل ضمن فحص وتقييم المدقق الداخلي. إذ إن نشاط التدقيق الداخلي ينطوي على الأعمال التالية:

- 1- تحديد مدى التزام العاملين في كافة المستويات الإدارية بالسياسات والخطط.
  - 2- وتقييم مدى ملاءمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية في المشروع.
  - 3- تحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية المستخرجة من سجلات المشروع.
  - 4- تحديد مدى فعالية تنفيذ المسؤوليات المحددة لمختلف المستويات.
- ويرى الباحث أن التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة مستقلة وموضوعية تقوم بفحص وتقييم أنشطة الشركة المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل الشركة في القيام بمسئولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق القيام بالتحليل، والتقييم، والتوصيات، والمنشورة للإدارة العليا، وهذا ما ستتم دراسته عند مناقشة نتائج الدراسة العملية لاحقاً في هذه الدراسة.

### 3-2 أهمية التدقيق الداخلي

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي، حيث شهدت السنوات الأخيرة إهتماماً متزايداً من قبل الشركات في الدول النامية والمتقدمة بالتدقيق الداخلي وأصبح التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في الشركة

ويهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة إلى الخدمات التي تقدمها إلى الإدارة في مختلف المجالات بحيث يتم اعتبارها صمام أمان في يد الإدارة العليا، وأحياناً يتم وصفها بعيون الإدارة وأداتها، أو ذراع الإدارة. ومن الخدمات التي يمكن أن يقدمها التدقيق الداخلي إلى الإدارة (عبد المغني، 2003، ص23):

1- خدمات وقائية: حيث يقدم التدقيق الداخلي التأكيدات على وجود الحماية الكافية للأصول وحمايتها.

2- حماية السياسة الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي.

3- خدمات تقييمية: حيث يقوم المدقق الداخلي بقياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدى الالتزام بالسياسات وإجراءات الإدارة.

4- خدمات إنشائية: وذلك من خلال اقتراحات التحسينات اللازمة على نظام الرقابة الداخلية واقتراحاتها لتحسين الإجراءات الإدارية.

ويشير ( السوافيري، وآخرون، 2002، ص96) إلى أن هناك العديد من العوامل والأسباب التي ساعدت في إبراز أهمية التدقيق الداخلي تتمثل فيما يلي:

1- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية: حيث تعمل إدارة المشروعات في ظروف اقتصادية تسودها حالة المخاطرة، فلذلك على الإدارة العليا أن تعمل على تحقيق الرقابة على الأنشطة والعمليات لتحقيق ضمانات تحقق العائد الاقتصادي وتلبية الاحتياجات الخاصة بالمساهمين والحكومة.

2- كبر حجم المشروعات وانتشارها جغرافياً: إن كبر حجم المشاريع وظهور الشركات متعددة الجنسية أدى إلى ظهور الحاجة إلى تحقيق الرقابة على الفروع ومراقبة جميع النشاطات.

3- انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة: إن كبر حجم الشركات جغرافياً أدى إلى تفويض السلطات إلى مدراء ومسؤولي الفروع ويترتب على ذلك الالتزام بالسياسات والإجراءات وحتى تتمكن الإدارة من المراقبة لا بد من تطبيق الرقابة الداخلية.

4- الحاجة إلى المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية: توفير معلومات دورية تمتاز بالوضوح والموضوعية لاستخدامها في اتخاذ القرارات.

5- التحول إلى أسلوب العينات الإحصائية بالمراجعة: حيث كان المدقق الخارجي يقوم بالمراجعة الكاملة للقيود والعمليات ومع كبر حجم العمل جعل ذلك أسلوب غير عملي يتطلب وقتاً وجهداً كبيرين فلذلك ظهرت أهمية التدقيق الداخلي.

ويرى الباحث أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في القيام بأنشطة من شأنها أن تساعد الإدارة في التحقق من العمليات وإعداد القيود التي تتم داخل الشركة وبشكل دائم ومستمر، ويؤدي هذه الوظيفة فئة من المدققين الداخليين هدفهم العمل على حماية أصول الشركة وممتلكاتها، علاوة على خدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي المطبق في الشركة.

#### 4-2 أهداف التدقيق الداخلي

لقد شهدت اهداف التدقيق الداخلي تطورا كبيرا ومحلوظا، ففي السابق كان الهدف منها هو اكتشاف الاخطاء والتلاعب في الدفاتر والسجلات والتقارير عنها، ثم تطورت هذه الاهداف كما ورد في بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي الذي أصدره مجمع المراجعين في الولايات المتحدة وهو معاونة جميع أعضاء الإدارة العليا في الإبراء الفعلي لمسؤولياتهم عن طريق تزويدهم بتحليلات وتقييم وتوصيات وتعليقات مرتبطة بالأنشطة التي تناولتها عملية التدقيق الداخلي. وأن هناك العديد من الأهداف للتدقيق الداخلي والتي يمكن تلخيصها فيما يلي (القبطان, 2006، ص178):

- 1- مراجعة متانة وكفاءة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية على العمليات.
- 2- التحقيق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية من قبل الإدارة.
- 3- التحقيق من وجود الحماية الكافية للأصول وإمكانية الاعتماد على البيانات المالية المعدة للإدارة.
- 4- تحديد الأهداف التي تعظم المنافع من خلال استخدام الطرق المناسبة في استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة.

- 5- تطوير نظام العمل في الشركة ونظام الرقابة الداخلية من خلال التوصيات لتحسين أداء الموظفين.
- 6- دراسة وتحديد اسباب المشكلات التي تحدث في الشركة وتقدير مدى الضرر والخسارة واقتراح الحلول المناسبة وإيجاد طرق وقائية تحول دون تكرارها.
- وحتى يعمل أي نظام للتدقيق الداخلي بشكل متناسق ويحقق الأهداف التي وضع من أجلها لا بد أن يحتوي على ما يلي (العمري، 2006، ص 347):
- 1- تحديد الأهداف التي تحقق المنافع من خلال استخدام الأساليب والطرق المناسبة في استغلال الموارد المالية والبشرية.
- 2- وضع وصف هيكلي للسياسات والإجراءات وتحديد المسؤوليات ووضع المعايير واعتماد الموازنات.
- 3- التدقيق التلقائي للمعلومات من خلال النظام على شكل تغذية راجعة.
- وقد حدد (المطارنة، 2009، ص 89) أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:
- 1- مراقبة الخطط ومتابعتها من حيث التنفيذ والتعرف على اسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل الشركة.
- 2- تزويد الإدارة بتأكيد معقول ومصداقية البيانات المالية التشغيلية ومدى الالتزام الفعلي بالسياسات والإجراءات والخطط والقوانين والتشريعات.
- 3- تقييم النتائج التي توصل إليها مقارنة مع الاهداف المرسومة، وأن العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط له وأن نتائج العمليات تتطابق مع المعايير.
- 4- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات الشركة، والتأكيد على مدى توفر حماية للأصول من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام.
- 5- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع والتأكيد على استخدام الموارد الاقتصادية بكفاءة وفعالية.

ويشير (جمعة، 2003، ص10) الى أن معايير التدقيق الداخلي الحديثة قد ركزت على ان اهداف

التدقيق الداخلي تتمثل في ما يلي:

1- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها.

2- تقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر في الشركة.

3- تقويم وتحسين فعالية الرقابة في الشركة.

4- تقويم وتحسين فعالية التحكم المؤسسي.

أما ( السوافيري، وآخرون، 2002، ص46 ) فقد حددوا أهداف التدقيق الداخلي كما يلي:

1- هدف الحماية:

إن دور المدقق الداخلي في ذلك يتمثل في القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقا لكل من ( سياسات الشركة، الاجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي، سجلات الشركة، قيم الشركة، أنشطة التشغيل).

وقد أوضح المجمع العربي للمحاسبين بأن المقصود بهدف الحماية هو الدور الذي يضطلع به المدقق الداخلي لتقييم وتدقيق الاحداث والوقائع الماضية للتحقق من الامور الاتية (المجمع العربي للمحاسبين، 2001، ص228):

أ- دقة تطبيق الرقابة المحاسبية

ب- إن أصول الشركة قد تمت المحاسبة عنها وإنها محاطة بالحماية الكافية.

ج- اختبار الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.

د- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات ، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله بما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.

2- هدف البناء:

ويعني هذا الهدف اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائجها والمطابقة وتقديم النصح إلى الإدارة، وبناء على ذلك يقوم المدقق الداخلي، بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية بما يلي:

أ- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة.

ب- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

ويعتبر هدف البناء امتدادا لتدقيق الاحداث المالية بما يشمل التأكد من أن جميع نشاطات الشركة هي موضع مراقبة ويلاحظ من الاهداف التي حددها المجمع العربي للمحاسبين تركيزه على الأمور المحاسبية والمالية، ولاشك أن هذا يعتبر انحيازاً إلى المدخل التقليدي في التدقيق الداخلي، ويتحقق هذا الهدف من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المدقق الداخلي من فحص وانه غالباً ما يواجه بمعارضة من الإدارة الوسطى والتنفيذية في التنظيم وذلك أثناء قيامه بمراجعة العمليات وتقييم عمل الإدارة (الصحن، وسرايا، 2005، ص 187).

فيما بين ( سواد، 2009، ص 59) أن أهداف التدقيق الداخلي تتلخص فيما يلي:

1- التأكد من تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة من قبل الشركة وبيان مدى تطبيقها وتحديد الانحرافات والتقرير للإدارة بذلك.

2- إعطاء تأكيد للإدارة حول دقة المعلومات التي تحصل عليها، من خلال القيام بعملية التدقيق الشامل للدفاتر و السجلات مما يمنع حالات التلاعب والغش ويعزز الثقة بالوثائق.

3- حماية أصول الشركة من السرقة او الضياع او الفاقد.

4- زيادة الاعتماد على البيانات المحاسبية كأساس للقرارات الإدارية.

5- تقييم عمل الموظفين ومدى تحملهم لمسؤولياتهم والتزامهم بواجباتهم.

6- تقييم الكفاءة الاقتصادية في استخدام الموارد والأصول.

ويرى الباحث أن عملية التدقيق الداخلي تهدف إلى إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية، وذلك من خلال تقرير المدقق حيث يأمل المجتمع من تقرير المدقق أن يقدم صورة واضحة عن ظروف الشركة محل التدقيق، وبالتالي يتحمل المدقق مسؤولية الإفصاحات غير العادلة التي قد تظهر في القوائم المالية وعن الأضرار الناجمة عن ذلك مما يفسح المجال للأطراف المتضررة وغيرها من الأطراف بمساءلة المدقق، وهذا ما تمت مناقشته في سياق الحالة العملية ومضمون فقرات أداة الدراسة (الاستبانة).

## 5-2 أنواع التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى قسمين رئيسين هما:

أولاً: التدقيق الداخلي المالي

يعرف التدقيق الداخلي المالي بأنه " الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى ". والهدف منه إظهار البيانات المالية بصورة موضوعية عاكساً الوضع الحقيقي للمنشأة، وينقسم هذا النوع من التدقيق إلى ما يلي ( النونو، 2009، ص22):

1- التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف: ويتطلب هذا النوع مراجعة الأعمال قبل وأثناء تنفيذها عن طريق تكليف موظف معين لتدقيق عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.

2- التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف: وهذا النوع ينفذ حسب خطة موضوعة وبنسبة اختبارية عن طريق العينات وفحصها، مع تأكيد المراجع الخارجي للإدارة العليا أن العمليات تسير وفق القوانين واللوائح الموضوعية والمقررة بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعية في الشركة.

ثانياً: التدقيق الداخلي التشغيلي

ويطلق عليه مصطلحات مرادفة مثل التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء أو التدقيق الوظيفي وجميع المصطلحات تهدف إلى وصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين. إن هذا النوع من التدقيق قد وسع مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كان يركز عليه التدقيق المالي والمحاسبي، ليقوم المدقق بمراجعة كافة الشركات داخل الشركة المالية وغير المالية ويقوم المدقق بتقييم هذه النشاطات من أجل معرفة مواطن الضعف في الأداء وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الكفاءة.

ويعرف التدقيق الداخلي التشغيلي على أنه "الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً لما ان خطط له ووفق السياسات والخطط المتعلقة بالأهداف وتقييماً لمدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة ويتضمن التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق والأساليب اللازمة لزيادة الكفاءة والربحية". كما يهدف التدقيق الداخلي التشغيلي إلى تقديم تقارير نافعة ومفيدة إلى المديرين في مختلف المستويات الإدارية ويقدم المدققون الداخليون إلى الإدارة العليا بناءً على نتائج التدقيق الداخلي التشغيلي التقارير التي تمكن الإدارة من تحقيق المستوى المطلوب من الاطمئنان ولتلبية الاحتياجات الأخرى للإدارة والتي من ضمنها (العمرى، وعبدالمغني، 2006، ص348):

- 1- تقييم أداء كل وحده تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة.
  - 2- الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية.
  - 3- الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين التشغيلية.
  - 4- الحصول على المعلومات المناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية.
  - 5- إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها.
- ولكي يعتبر التدقيق الداخلي التشغيلي مناسباً ومفيداً يجب أن يقدم إلى الإدارة ما يلي (دهمش، 2004، ص8):

- 1- زيادة الربحية للمنشأة ككل.
  - 2- استخدام الموارد المتاحة بكفاءة عالية لتعزيز الربحية.
  - 3- التعرف على المشاكل ومحاولة إيجاد حلول في مراحلها الأولى.
  - 4- محاولة إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.
- ويرى الباحث أنه يمكن التوحيد بين التدقيق المالي والتشغيلي في مفهوم واحد هو شمولية التدقيق الداخلي الحديث الذي يعتبر بمثابة الأدوات الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الإدارة العليا في الشركات الصناعية الكويتية لتنظيم حركة سير الأشياء، حسب المسارات التي تحدد لها لبلوغ الأهداف المطلوبة، ولضمان تحقيق وبلوغ الأهداف من خلال المسارات التي تحددها الإدارة في تلك الشركات. وهذا ما ستتم مناقشته في سياق الحالة العملية كما سيرد لاحقاً.

## 6-2 صلاحيات المدقق الداخلي

إن العنصر الأساسي لنجاح دائرة التدقيق هو مقدار الدعم الذي تقدمه الإدارة إلى دائرة التدقيق الداخلي ولضمان فعاليتها يجب على الإدارة أن توفر الدعم من خلال موجز يبين السياسة العامة للمنشأة بدعم تلك الدائرة بها مسؤوليات وصلاحيات دائرة التدقيق الداخلي. ومن أجل الوصول إلى نظام تدقيق داخلي فعال يجب أن يشمل على صلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي على ما يلي (ياسين، 2003، ص22):

- 1- تحديد الصلاحيات التي تخول المدقق الداخلي القيام بتأدية عمليات المراجعة أو التدقيق المالي على العمليات المختلفة لبيان مدى توافقها مع القوانين والأنظمة وتعليمات الإدارة.
- 2- إعطاء الحق إلى المدقق الداخلي بالحصول على أية معلومات يراها ضرورية لغرض تدقيق السجلات المالية والمستندات الخاصة بها.
- 3- تحديد أية قيود أو محددات تؤثر على المدقق الداخلي خلال تأديته لعمله.
- 4- تحديد مبادئ ومعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها والإلتزام بها من قبل المدقق الداخلي. ومن مسؤوليات وواجبات المدقق الداخلي تجاه الإدارة ما يلي (السويطي، 2006، ص77):
  - 1- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
  - 2- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية إنجاز الأعمال من الشركة وجودتها.
  - 3- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
  - 4- المساعدة في تصميم وتطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المطلوبة منها وتقديم الإقتراحات والإرشادات اللازمة لتحسين العمل.ويرى الباحث أن وظيفة التدقيق الداخلي تؤدي دوراً مهماً في زيادة القدرة على مساءلة إدارة الشركة، من خلال قيام المدققين بالأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، إذ إن كلاً من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل نظام الرقابة الداخلية الحديث، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير.

## 7-2 مقومات التدقيق الداخلي

إن نظام التدقيق الداخلي كغيره من الأنظمة له عدة مقومات تساهم في نجاحه وأداء الدور المطلوب منه، وقد أجمع الكثير من الكتاب على أنه لا بد من توافر المقومات التالية في نظام التدقيق الداخلي السليم: ( جمعة، 2005، ص185)

### 1-7-2 هيكل تنظيمي سليم:

وجود هيكل تنظيمي كفء، يحدد فيها المسؤوليات بدقة والهيكل التنظيمي يختلف من منشأة إلى أخرى، وفقاً لحجم الشركة ونطاق عملها وطبيعة نشاطها، ولا بد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل إدارة في داخل الشركة، مع وضوح مسؤوليات كل إدارة عن المهام الموكلة إليها. فالهيكل التنظيمي الجيد ومبادئ ومسار محاسبة المسؤولين يمكن أن تساهم في تتبع التصرفات في كل ناحية داخل الشركة. كما يعني أن تربط النتائج بالأفراد، والذي يؤدي بدوره إلى زيادة اهتمام العاملين والعناية بما يقع على عاتقهم من مسئولية خاصة، عندما يعلمون بأنهم سوف يحاسبون على الأخطاء المرتكبة من قبلهم، أو تقديم الحوافز وزيادة الكفاءة لديهم. وتعد الوظائف المتعارضة وظيفياً إذا كان جمعها أو ضمها يؤدي إلى ارتكاب الأخطاء والغش أو إخفاء حالات التلاعب، لذلك من الضروري الفصل بين الوظائف التالية:

1- الترخيص بالعمل.

2- الاحتفاظ بالأصول.

3- مسك السجلات

مما سبق يمكن القول بأن الهيكل التنظيمي الكفاء لا بد أن يشمل على ما يلي:

1- بأن لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع الأنشطة التي يشرف عليها دون تدخل شخص آخر.

2- يجب تحديد المسؤوليات داخل كل قسم وتفويض السلطات التي تتناسب مع المسؤوليات.

3- لا بد من وجود إدارات فرعية تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة.

ويرى الباحث أن وجود الهيكل التنظيمي السليم ضروري لكونه يساعد في بيان المسؤوليات والمهام المحددة، مما يسهل عملية توزيعها وبيان الأطر التي تحكم ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الشركة.

## 2-7-2 نظام محاسبي متكامل:

إن وجود نظام محاسبي ملائم ومتكامل في الشركة يعد من العناصر الهامة التي تساعد في نجاح وفعالية التدقيق الداخلي باعتبار أن النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بنشاط الشركة، كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الإدارية، وحتى يحقق النظام دوره بكفاءة في مجال التدقيق الداخلي يجب أن يتميز بالخصائص الرئيسية التالية (جمعة، 2005، ص185):

1- تميزه بالبساطة والوضوح، وأن يتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لطبيعة نشاط الشركة، وتكون الإجراءات واضحة وبسيطة وتحقق أهداف الرقابة.

2- يجب أن يتم تصميم النظام بطريقة تتفق وطبيعة النشاط بما يؤدي إلى إظهار نتائج هذا النشاط بوضوح ودقة.

3- يجب أن يتولى الإشراف على تنفيذ الإجراءات في النظام المحاسبي والعمل المحاسبي بصفة عامة أفراد متخصصون في المجال المالي والمحاسبي.

## 2-7-3 خطة تنظيمية لتنفيذ الواجبات:

وتكون الخطة مبنية على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، وأن لا تتركز العملية بكاملها في قسم واحد، ومن أهم هذه النقاط التي يهتم بها نظام الرقابة فيما يختص بتقسيم الوظائف أنه لا يجب أن يسيطر قسم معين على السجلات المحاسبية الخاصة بالعمليات التي يقوم بها. كما يجب أن تتميز الخطة التنظيمية بالمرونة والقدرة على تعديلها وتطويرها في المستقبل، وأن تتصف ببساطتها ووضوحها (عبدالله، 2000، ص170).

ويرى الباحث أن التدقيق الداخلي يجب أن يعمل في بيئة شركات ذات أهداف وأحجام وتنظيمات مختلفة، بالإضافة إلى مجموعة القوانين التي تختلف من بلد إلى آخر، فإن هذه الاختلافات في بيئة العمل قد تؤثر على إنتاجية وطبيعة عمل المدقق الداخلي، مما دعا إلى وجود معايير وأسس تحكم عملية التدقيق الداخلي كمحاولة لخلق تجانس بين نتائج أعمال المدققين الداخليين، وإمكانية الاعتماد عليها بصورة أوسع.

## 8-2 الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي

إن النظام الداخلي لدائرة التدقيق ضمن الشركة يجب أن يجعل أهداف دائرة التدقيق الداخلي واضحة ضمنه، وأن تكون دائرة التدقيق مخولة بسلطات وصلاحيات بفحص كل العمليات التي نفذت وكل جانب من الجوانب أنشطة الشركة وفي أي وقت ودون أية قيود أو أي تحفظ على أي عمل من أعمال الدائرة، وأن يبين أيضاً عدم ارتباط المدقق الداخلي بأية علاقة بالعمليات التي يقوم بمراجعتها وأن يحصل المدقق الداخلي على دعم من قبل الإدارة ليتمكن من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة إلى التدقيق وحتى يتمكن من القيام بعمله بحرية كاملة (العفيفي، 2007، ص58).

ويمكن توضيح الوضع التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي من خلال تحديد المجالات التالية (الفرجات، 2003، ص43):

1- يكون مدير دائرة التدقيق الداخلي مسؤولاً أمام شخص في الشركة يتمتع بصلاحيات كافية تسمح باستقلالية التدقيق الداخلي وضمان التغطية الواسعة لعملية التدقيق تقديم تقارير التدقيق والتوصيات له.

2- يكون مدير دائرة التدقيق على اتصال مباشر مع مجلس الإدارة حيث إن الاتصال يساعد على تأكيد الاستقلالية وإبقاء مجلس الإدارة على إتصال ومعرفة ما يجري.

3- أن تكون أهداف وصلاحيات ومسؤوليات دائرة التدقيق مبيّنة في وثيقة رسمية مكتوبة ويجب أن تحتوي هذه الوثيقة على:

أ- مجال العمل وتوضيحه.

ب- أهداف عملية التدقيق.

ج- صلاحيات المدقق الداخلي.

ويرى الباحث أن اختلاف الموقع التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي في الشركات على درجة من الأهمية التي تعطيها الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي، لكونها من الأدوات الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها في تنظيم أعمال الشركة، حسب المسارات المحددة لها لبلوغ الأهداف المحددة مسبقاً، ولضمان تحقيق ذلك يجب الالتزام بالعمليات المعنية بآلية التنفيذ.

يعتمد التنظيم الداخلي للجان التدقيق الداخلي المنبثقة عن مجلس الإدارة على عدة عوامل منها حجم الشركة ونوعها ومجال عملها وأهداف التدقيق الداخلي وعدد العاملين في دائرة التدقيق الداخلي ومؤهلاتهم. وفيما يلي وصفاً للمراكز الوظيفية في دائرة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية (سليمان، 2006، ص88):

1- مدير التدقيق الداخلي: يخول مدير التدقيق بإدارة برامج شاملة واسعة النطاق للتدقيق الداخلي وتكون لديه حرية الإطلاع الكاملة غير المقيدة على جميع العمليات داخل الشركة، وسجلات وممتلكات وتقديم التقارير مباشرة إلى لجنة التدقيق المستقلة كما يقوم مدير التدقيق بتحديد الأهداف السنوية لدائرة التدقيق والتي تبنى على أساس أهداف وغايات عملية التدقيق بناء على خطط وسياسات الشركة وتحديد الجهات التي توزع لها التقارير.

2- رئيس التدقيق الداخلي: يقوم رئيس التدقيق برفع تقاريره مباشرة إلى مدير التدقيق ويكون مسؤولاً عن تنسيق الخطط والموافقة على أوراق العمل النهائية.

3- المدقق الرئيس: هو مسؤول عن عمليات التدقيق الجارية (التدقيق المالي، وتدقيق العمليات) تحت إشراف رئيس التدقيق وقد يكون مسؤولاً بالإشراف على المدققين المساعدين المبتدئين أثناء عملية التدقيق والتأكد من اتباع خطوات برامج التدقيق المعتمدة وإجراء بعض التعديلات على إجراءات التدقيق عند الحاجة.

4- المدقق المساعد (المبتدئ): حيث يكلف الموظفون المساعدون (المدققون الداخليون) بأعمال التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدققين الرئيسيين وتوجيهاتهم، حيث إن الموظفين الذين يشغلون هذه الوظائف هم موظفون مبتدئون ويلزمهم التدريب خصوصاً خلال الأشهر الأولى من التحاقهم بالعمل.

## 9-2 معايير التدقيق الداخلي الدولية

تعرف المعايير في مجال التدقيق على أنها " الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها "، وعلى هذا الأساس فإن المعيار في مجال التدقيق يمكن أن يمثل " قاعدة عامة ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة (العبدلي، 2012، ص27).

لذلك فإن معايير التدقيق سوف تمثل الأسس المبدئية التي يمكن أن يستند إليها المدقق في سبيل إنجاز المهام المكلف بها، كما أنها تمثل أداة للحكم على جودة عمل المدقق في ضوء مدى توافرها والاعتماد عليها أثناء ممارسة عملية التدقيق (السقا، 2007، ص19). وقد دعت الحاجة إلى وجود معايير التدقيق لأسباب عديدة منها (جمعة، 2005، ص189):

1. الحاجة للحكم على عمل المدقق وجودته.
  2. تحديد الإطار العام لعملية التدقيق أثناء تأدية المهمة.
  3. الحاجة إلى أن تكون هناك نظرية للتدقيق تضم ضمن إطارها مجموعة من المعايير المشتقة من مجموعة فروض ومفاهيم، وتحدد في ضوئها الأهداف والإجراءات الخاصة بعملية التدقيق، حيث إن نظرية التدقيق تتكون من " مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات وان كل عنصر من عناصرها يتحدد كنتيجة منطقية " .
  4. رغبة المنظمات المهنية في تقليل التفاوت بين المدققين القائم على أساس الأحكام الشخصية لكل مدقق والتي تعد جزءاً كبيراً من إجراءات التدقيق، حيث إن سبب تفاوت تلك الأحكام يرجع إلى التباين في القدرات العلمية والتدريبية والمعرفية والمنطلقات الأخلاقية. وعليه فإن تبني عدد من المعايير ستكون الأساس الذي يعتمد عليه من قبل المدققين عند أداء مهامهم.
  5. تعد معايير التدقيق وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدققين كونها الإطار المحدد لبعض المسؤوليات التي يتحملها المدقق وعليه يمكن القول إن درجة الالتزام بتلك المعايير تتناسب طردياً مع جودة الأداء، فكلما زاد التزام المدقق بهذه المعايير زادت جودة تدقيقه والعكس صحيح.
- وتقسم معايير التدقيق الداخلي إلى خمسة أقسام رئيسة تغطي الجوانب المختلفة للتدقيق الداخلي وهي كما يلي (Brink, 2008, p: 25-39):

أولاً: استقلالية وحياد المدقق الداخلي.

ثانياً: العناية المهنية.

ثالثاً: نطاق عمل المدقق الداخلي.

رابعاً: أداء عملية لتدقيق الداخلي .

خامساً: إدارة دائرة التدقيق الداخلي.

وتشمل هذه المعايير مجموعة من المعايير الفرعية والتي تعتبر بمثابة الإصدارات الرسمية للمعهد الأمريكي، وقد تبني المعهد تعديل هذه المعايير بما يتناسب مع التطورات والمشاكل الجوهرية التي تظهر والتي لم تتمكن المعايير من التعامل معها وإيجاد الحلول المناسبة لها حيث تصدر في مثل هذه الحالة إصدارات جديدة مكملة لمعايير التدقيق الداخلي لحل هذه المشاكل حيث لا يعتبر تغييراً فيها وإنما توضيحاً للمعايير القائمة التي صدرت عام 1978 وفيما يلي ملخص لمعايير التدقيق الداخلي بأقسامه الخمسة (Edward, 2001, p:63-64):

#### 1-9-2 استقلالية وحياد المدقق الداخلي

يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها حيث من الضروري ان يكون تنظيم دائرة التدقيق الداخلي داخل الشركة يسمح بالقيام بواجباتهما ويترتب على المدقق أن يتمتع بالحياد عن إبداء الرأي في عملية أو نشاط معين. وهذا يتطلب أن لا يكون تابعاً لإحدى الإدارات أو الأقسام التي لها علاقة بالأنشطة كالإدارة التنفيذية مثلاً، وأن تكون تتبعية دائرة التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة العليا وأن تتوفر قنوات اتصال تكفل إستقلالية المدقق وتزيد من قدرتها على أداء رأيه بحرية واستقلالية تامة وهذا ما جاءت به معايير التدقيق الداخلي متمثلة في معيار "الإتصال مع مجلس الإدارة".

ويركز هذا المعيار على إستقلالية المدقق الداخلي وارتباطه مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة مما يعطيه السلطة والقدرة على مراقبة ومراجعة جميع العمليات والأنشطة داخل الشركة وبالتالي الإستقلالية التامة عن جميع الإدارات التنفيذية ذات العلاقة بالعمليات والأنشطة ( Edward, 2001, p:63).

## 2-9-2 العناية المهنية للمدقق الداخلي

ينبغي تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة في إطار العناية المهنية المعقولة ويشتمل هذا المعيار

على المجموعة التالية من المعايير الفرعية: (الفرح، وداود، 2001، ص56)

1- بالنسبة لإدارة التدقيق الداخلي: يجب على إدارة التدقيق أن تأخذ النقاط التالية بعين الاعتبار عند تنفيذ المهام الرئيسة وهي:

أ- التوظيف: يجب التأكد من أن المدققين الداخليين الذين يتم توظيفهم من ذوي الكفاءة الفنية، وخلفية عملية وتدريب عملي مناسبة لطبيعة الأعمال التي سيقومون بها فالمدقق الناجح يتطلب توافر بعض الصفات لديه وهي (الفرح، وداود، 2001، ص58):

(i)- الوعي الإداري: أي أن يدرب نفسه على التفكير وتحديد احتياجاته، ومحاولة تلبيتها من خلال المعلومات التي توفرها عملية التدقيق الداخلي.

(ii)- القدرة الاتصالية: توفير القدرات المناسبة تساعد في توصيل المعلومات إلى المستويات الإدارية.

(iii)- الابتكار: أي أن يكون دائم البحث عن الأساليب والطرق المحسنة لإنجاز عمله.

(iv)- اللباقة: والتي من خلالها يستطيع الإتصال مع العاملين الخاضعين إلى عملية المراقبة أو المستويات الإدارية التي ترفع إليها التقرير ويشترط في المدقق الداخلي أن يكون حاصلاً على الدرجة الجامعية الأولى أو الثانية أو المؤهلات العلمية والمهنية المناسبة.

ب- الإشراف: حيث تقع على عاتق مدير دائرة التدقيق الداخلي مسؤولية الإشراف على عملية التدقيق الداخلي بصورة مناسبة وموثقة في محاضر وأوراق العمل وقد جاء في قائمة معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي المعيار رقم (15) تحت عنوان الإشراف: "على مدير دائرة التدقيق الداخلي توفير التأكيدات حول الإشراف على عمليات التدقيق بشكل مناسب وتمثل تلك التأكيدات من خلال عملية الرقابة المستمرة طوال عملية التدقيق منذ بداية التخطيطات لعملية التدقيق ويستمر الإشراف عليها خلال عملية الفحص والتقييم وتقديم التقارير لتصل إلى مرحلة متابعة ملاحظات التي يتم التطرق إليها خلال التقارير النهائية".

2- بالنسبة للمدقق الداخلي: يجب على إدارة التدقيق الداخلي أن تأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية عند تنفيذ المهام الرئيسية وهي (الفرح، وداود، 2001، ص59):

- أ- الإلتزام بمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني.
- ب- المعلومات والمهارات والتخصص أي يجب أن تتوافر لدى المدقق المعلومات والمهارات اللازمة لأداء التدقيق بكفاءة ويمكن توفيرها من خلال عقد الدورات التدريبية للمدققين.
- ج- الإلتصال والمعلومات الإنسانية: يجب أن تتوافر لدى المدقق الداخلي القدرة على التعامل مع الأفراد دون خلق سوء تفاهم بينهم والاتصال بهم بطريقة فعالة من أجل توصيل المعلومات ونتائج عملية التدقيق إلى المستويات الإدارية المختلفة ومن هنا يجب أن تكون لدى المدقق القدرة على الإلتصال والقدرة على خلق العلاقات الإنسانية الجيدة مع هؤلاء الأفراد.

د- التعليم المستمر: على المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لعمله.

### 2-9-3 نطاق عمل المدقق الداخلي

نشأ التدقيق الداخلي في بادئ الأمر داخل الإدارات المحاسبية والمالية، وكان نطاق عمله داخل تلك الإدارات محدودا ثم تزايدت أهميته وأصبح نشاط التدقيق الداخلي يشمل المجالات المحاسبية والمالية بكافة فروعها، ثم بدأ مجال التدقيق الداخلي يتسع لشمول مجالات غير محاسبية / مالية، وأطلق على هذا الفرع الجديد من التدقيق عدة أسماء أهمها اصطلاحا تدقيق العمليات Operational Audit والتدقيق الإداري Management Audit وأصبح هنالك فرعان أساسيان من فروع التدقيق هما (الخطيب، 2010، ص101):

1- التدقيق المالي Financial Audit ويطلق عليه أيضا اصطلاح " التدقيق المحاسبي/ المالي " Accounting/ Financial Audit وهو التدقيق الذي يشمل الجوانب المحاسبية والمالية بصفة أساسية.

2- التدقيق الإداري أو تدقيق العمليات وهو التدقيق الذي يهدف الى بيان مدى كفاءة وفعالية الإدارة في القيام بوظائفها.

كما أدى التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الى اعتباره أداة تساعد في تحقيق فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وبذلك يمكن القول بأن نطاق عمل المدقق الداخلي يشمل ما يلي ( محسن، 2010، ص46):

- 1- فحص وتقييم نظم الرقابة المحاسبية في الشركة.
  - 2- فحص المعلومات التي تنتجها نظم الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها.
  - 3- مراجعة الجوانب غير المحاسبية/المالية (التدقيق الإداري أو تدقيق العمليات).
- مراجعة وتقييم نظم إدارة المخاطر والرقابة و الحوكمة سواء أكان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية.

ويرى الباحث أن نطاق عمل المدقق الداخلي يختلف باختلاف الشركات. حيث إن التدقيق الداخلي هو وظيفة داخل الشركة تنشأها إدارة الشركة وتشكلها وفقا لما تراه. وبذلك فقد يتسع نطاق عملها بحيث تشمل كل المجالات الموضحة أعلاه وقد يضيق نطاقها عن ذلك وفقا لرغبة الإدارة ورؤيتها.

#### 2-9-4 أداء أعمال التدقيق

تتضح مهمة التدقيق الداخلي في أداء نشاط رقابي توكيدي واستشاري بشكل موضوعي ومستقل، ويعمل على إضافة القيمة والتحسين والمساعدة في تحقيق الأهداف من خلال منهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية نظم إدارة المخاطر ونظم عمليات الضبط الداخلي وآليات الرقابة / الحوكمة الأخرى، وهذا يتطلب أن يتمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة غير المقيدة التي تمكنه من إنجاز أعماله بموضوعية وللإدارة العليا الدور الداعم للتحقق من استقلالية التدقيق الداخلي من خلال الهيكل التنظيمي وتحديد نطاق عمله وخطته السنوية (جمعة، 2009، ص34).

كما تقتضي مسؤوليات التدقيق الداخلي ما يبين امتناع المدقق عن أداء أية مسؤوليات ذات علاقة بتصميم نظم الرقابة الداخلية أو تنفيذها،

والتي من شأنها التأثير على استقلاليته وموضوعيته تجاهها، كما يجب أن لا تكون له أية مسؤولية أو صلاحية تنفيذية للأعمال التي يقوم بمراجعتها، ولا يمنع ذلك من إبداء الرأي والمشورة حيال النظم قبل وبعد تطبيقها أو اقتراح معايير رقابية إضافية خاصة عملية تقييم المخاطر والتي تعتبر من مسؤولية الإدارة المعنية ( الذنبيات، 2009، ص 67-68).

ويشير (Bailey, 2004, p: 227) الى أن للتدقيق الداخلي صلاحية غير مقيدة وغير محددة للإطلاع على كافة الأنشطة والسجلات وأوراق العمل والوثائق والأصول والممتلكات بصورة فعلية، والاتصال المباشر بكافة المستويات الإدارية بما يمكنه من أداء مهمته على أكمل وجه، وكذلك يملك مكتب التدقيق الداخلي التابع للإدارة العليا صلاحية تحديد طبيعة وكيفية ونطاق وتوقيت أعمال التدقيق الداخلي المختلفة وفق نطاق العمل، ويجب أن تحتوي أوراق العمل للمدقق الداخلي على مجموعة من الأمور هي (سلامة، 2010، ص 112):

أ- الاختبارات والتقييمات لتحديد مدى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلي.

ب- إجراءات التدقيق المنفذة والمعلومات التي تم التوصل إليها والنتائج النهائية.

ج- عملية تقديم التقارير حول بعض الأمور الهائلة.

د- متابعة المخالفات الواردة في عملية التدقيق لبيان كيفية معالجتها.

## 2-9-5 إدارة دائرة التدقيق الداخلي

أي ضرورة أن يدير مدير دائرة التدقيق الداخلي دائرته بطريقة مناسبة وسليمة، ويكون المدير مسؤولاً من مجموعة عن الأعمال بحيث يحقق ما يلي ( يحيى، والعلي، 2003، ص 312):

أ- تحقيق أعمال التدقيق الداخلي للأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.

ب- استخدام الموارد المتاحة لقسم التدقيق بصورة فعالة.

ج- أن تتماشى جميع أعمال ومهام التدقيق مع معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي المتعارف عليها.

وهناك مجموعة من النقاط التي تساعد مدير دائرة التدقيق الداخلي في إنجاز المهام والأهداف المطلوبة جاءت وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ويمكن توضيحها على النحو التالي ( القاضي، ودحوح، 1999، ص 81):

- 1- أهداف سلطات ومسؤوليات دائرة التدقيق: يجب على مسؤول دائرة التدقيق الداخلي أن يحتفظ بوثيقة مكتوبة توضح أهداف وسلطات ومسؤولية إدارته.
- 2- التخطيط: يجب على مدير الدائرة وضع الخطط التي تكفل تنفيذ مسؤوليات الدائرة وتحقيق أهدافها.
- 3- السياسات والإجراءات: يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي توفير تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات والإرشاد للمدققين الداخليين.
- 4- تنسيق الجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي: يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي التأكد من وجود تنسيق بين أعمال دائرة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. حيث جاء في المعيار الخامس من معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها بعنوان: "علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي بعض التعليمات حول طبيعة العلاقة بينهم وكما يلي (الخطيب، 2010، ص121):
  - أ- يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي التأكد من وجود تعاون مستمر بين كل من المدقق الداخلي والخارجي وذلك لتحقيق التغطية الكاملة وتجنب تكرار العمل.
  - ب- يتم إجراء تقييم دوري من قبل مسؤول دائرة التدقيق لحجم التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي وإجراء لقاءات دورية لمناقشة نتائج أعمال دائرة التدقيق الداخلي.
  - ج- السماح للمدقق الخارجي بالإطلاع على برامج التدقيق الداخلي بالإضافة إلى أوراق العمل والتقارير وذلك لضمان الفهم الكامل للطرق والإجراءات المتبعة في عملية التدقيق.
- 5- ضمان جودة عملية التدقيق الداخلي: حيث ورد في المعيار الرابع من معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها حول ضمان جودة عمل المدقق الداخلي، بعض التعليمات يجب اتباعها من قبل مدير دائرة التدقيق الداخلي كما يلي:
  - أ- يجب التأكد من أن عملية التدقيق الداخلي مطابقة لإجراءات الإدارة العليا والنظام الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي ومطابقتها مع معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي المتعارف عليها.

ب- تتم عملية المراقبة على المدقق الداخلي بشكل مستمر ودائم لبيان مدى الإلتزام بمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي.

ج- تخضع نتائج أعمال دائرة التدقيق الداخلي إلى التقييم من قبل جهات مستقلة ومؤهلة بشكل دوري لبيان مدى موضوعية تلك النتائج.

ويرى الباحث أن هذه المعايير تمثل إطاراً عاماً للقواعد التي يجب أن يلتزم بها المدققون الداخليون في ممارستهم المهنية وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وذلك بتحديد نطاق عملهم على العديد من خدمات التأكيد بهدف مراجعة بعض الأنشطة المالية والتشغيلية بغرض تحديد مدى توافقها مع شروط وقواعد وأنظمة محددة. وسوف يتم استعراض هذه المعايير بنوع من التفصيل وكما يلي (ميالة، 2010، ص 128-151):

أولاً: المعايير العامة:

وهي المعايير التي حددت خصائص ومواصفات الجهة أو الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي وتشمل أربعة معايير رئيسة ينقسم كل منها إلى معايير فرعية بالإضافة إلى معايير تنفيذ هذه المعايير:

1- معيار يتعلق بالغرض من التدقيق الداخلي والسلطات والمسئوليات: يوضح هذا المعيار أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة وأن يكون المدققون موضوعيين في أداء هذه الأنشطة ويشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية وكما يلي (ميالة، 2010، ص 128-151):

أ- معيار الاستقلال التنظيمي: يفترض بالمدقق الداخلي أن يرفع تقريره إلى مستوى إداري مناسب داخل الشركة، وبما يضمن تنفيذ التوصيات الواردة.

ب- معيار الموضوعية الشخصية: ويفترض بالمدقق أن يكون محايداً وغير منحازٍ وبعيداً عن تضاربات المصالح من جميع الأطراف ذات العلاقة.

ج- معالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية: ويهتم هذا المعيار بضرورة الكشف عن أي ضعف في الاستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر للأطراف المناسبة وذات الاختصاص.

2- معيار يتعلق ببرنامج لتأمين الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي: ويقتضي هذا المعيار من المسئول عن وحدة التدقيق الداخلي أن يطور ويحافظ على برنامج

يضمن تامين وتحسين جودة التدقيق لكافة أوجه النشاط وتحسين إضافة القيمة وعمليات الشركة بشكل عام وضمان انسجام التدقيق الداخلي مع المعايير والقواعد الأخلاقية، ويشمل هذا المعيار أربعة معايير فرعية كما يلي: (ميالة، 2010، ص 128-151)

أ- تقديرات جودة البرنامج: ويقتضي هذا المعيار مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة.

ب- معيار يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة المعتمد: ويتطلب من المسئول عن التدقيق الداخلي إبلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرنامج الجودة.

ج- معيار مراقبة العمل مع المعايير: وهذا المعيار ينص على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملتزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير.

د- معيار الكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير: يتوجب من المسئول عن التدقيق الداخلي أن يكشف فوراً للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الإلتزام الكامل بالمعايير إذا كانت لها تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي.

ثانياً: معايير الأداء: وتشتمل على معايير الأداء التي تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتوفر معايير يمكن من خلال الحكم على مستوى جودة أداء التدقيق الداخلي وتنقسم هذه المعايير إلى ما يلي: (السقا، 2007، ص 19).

1- معيار يتعلق بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي: وهنا يستوجب على المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي إدارة القسم بما يضمن المساهمة في إضافة القيمة إلى المنشأة وتشمل المعايير الفرعية التالية:

أ- معيار التخطيط: ويتوجب على المدير إعداد خطة التدقيق الداخلي مبنية على تحديد أولويات مواجهة المخاطر التي تواجهها الشركة.

ب- معيار التواصل مع الجهات المختصة والحصول على الموافقة: يتوجب على المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي الاتصال بالإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة وإبلاغها بالخطط والتغييرات الجوهرية والحصول على الموافقة عليها.

ج- معيار إدارة الموارد البشرية: وهنا يتوجب على المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي التأكد من توافر الموارد الكافية لإنجاز خطة التدقيق الداخلي المتعلقة بالسياسات والإجراءات.

د- معيار التنسيق: ويتوجب على المدير التنفيذي الاتصال والتنسيق مع الأطراف الداخلية والخارجية.

2- معيار يتعلق بطبيعة العمل: وهذا المعيار يشمل معايير تتعلق بما يلي:

أ- إدارة المخاطر: وتنص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المنظمة على تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض إليها، وأن يعمل على تحسين إدارة المخاطرة وطرق السيطرة عليها.

ب- الرقابة: وهذا المعيار ينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المنظمة على الاحتفاظ بنظم فعالة للرقابة عن طريق تقييم كفاءة وفعالية النظم وتقديم الاقتراحات الفعالة باتجاه التحسين المستمر.

ج- حوكمة الشركات: وهذا المعيار ينص على أن نشاط التدقيق الداخلي لا بد أن يقيم عملية الحوكمة في الشركة ويقدم التوصيات المناسبة لتحسين الحوكمة وتحقيق الأهداف التالية:

(i)- الترويج للأخلاق والقيم الملائمة في المنظمة.

(ii)- ضمان الأداء التنظيمي الفعال والمسئولية التنظيمية للإدارة.

(iii)- فعالية توصيل المعلومات حول الرقابة والمخاطر إلى المستويات المناسبة داخل المنظمة.

(iv)- ضمان التنسيق الفعال بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والخارجي.

3- معيار يتعلق بتخطيط الارتباط: وهذا المعيار يلزم المدققين الداخليين بالقيام بوضع وتسجيل خطة عمل لكل ارتباط على أن تحتوي بالحد الأدنى على نطاق العمل وأهدافه والتوقيت والمصادر المادية والبشرية التي ستستخدم في إنجاز هذا العمل ويلزم المعيار في إعداد الخطة آخذاً بعين الاعتبار ما يلي:

- أ- مراجعة أهداف النشاط والوسائل التي يتم بواسطتها التحكم والرقابة.
- ب- المخاطر الهامة التي تحيط بالنشاط ومصدر هذه المخاطر والطرق والوسائل المتبعة لإبقاء هذه المخاطر ضمن المستوى المقبول.
- ج- كفاية وفعالية أنشطة إدارة المخاطر ونظم الرقابة بالمقارنة مع نموذج معد لذلك مسبقاً أو دليل خاص.
- د- الفرص المتاحة للقيام بتحسينات جوهرية أو هامة في إدارة المخاطر ونظم الرقابة.
- 4- معيار يتعلق بتنفيذ الارتباط: وهنا يجب على المدققين الداخليين أن يحددوا ويحللوا ويقيموا ويسجلوا المعلومات اللازمة للوصول إلى أهداف الارتباط ويشمل: (السقا، 2007، ص20).
- أ- تحديد المعلومات: حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب عليهم تحديد المعلومات الملائمة والموثوقة والكافية لإنجاز النشاط.
- ب- تحليل المعلومات: ويشير هذا المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يبنوا استنتاجاتهم على تقييم وتحليل المعلومات بشكل كافٍ وعميق.
- ج- تسجيل المعلومات: حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتسجيل المعلومات ذات العلاقة بتحليلاتهم واستنتاجاتهم التي تدعم الآراء التي يتوصلون إليها.
- د- الاشراف الكافي: يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يخضعوا إلى إشراف ملائم وكافٍ للتأكد من الوصول إلى الأهداف وتأمين جودة العمل وضمان تطور الطاقم.
- 5- معيار يتعلق بتوصيل النتائج: إن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة ويشمل هذا المعيار أربعة معايير فرعية:
- أ- معيار مكونات الاتصال: وهذا المعيار يشير إلى أن التقرير يجب أن يوضح الأهداف والنطاق والاستنتاجات والتوصيات وخطط ملائمة للوصول إلى تطبيق التوصيات.
- ب- جودة التقارير: ويشير هذا المعيار إلى أن التقارير سواء أكانت تقارير داخلية أم تقارير خارجية مثل لجنة المراجعة في مجلس الإدارة يجب أن تكون دقيقة وموضوعية ومختصرة وبناءة وواضحة وفي الوقت المناسب،

وإذا ما رفع التقرير وتم بالخطأ إغفال معلومة هامة أو حذفها فيجب على المدير التنفيذي للتدقيق إيصال المعلومة إلى جميع مستلمي التقرير الأصلي.

ج- عدم الإلتزام بالمعايير في ارتباطات معينة: ويشير هذا المعيار إلى أنه عندما لا يكون هناك التزام كامل بمعايير التدقيق الداخلي فإنه على التقرير أن يوضح المعيار الذي لم يتم الإلتزام به بشكل كامل وسبب عدم الإلتزام وتأثير عدم الإلتزام.

د- نشر النتائج: حيث يشير المعيار إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يوصل نتائج العمل إلى الأطراف المناسب.

6- معيار يتعلق بمراقبة تنفيذ التوصيات: إذ يشير هذا المعيار إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يؤسس ويحافظ على نظام خاص لمراقبة وتنفيذ التوصيات الواردة في التقرير.

7- معيار يتعلق بمستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات: ويجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي إذا ما وجد أن مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، فإن عليه أن يناقش المسألة مع الإدارة العليا وعند عدم الوصول إلى حل فعلى المدير التنفيذي للتدقيق بالتوافق مع الإدارة العليا أن يتوجه إلى مجلس الإدارة وإبلاغه بالأمر.

8- معيار تطبيق وإجراءات التدقيق الداخلي: ويتعلق هذا المعيار بالإجراءات الواجب اتخاذها لإنجاز المجموعة السابقة من معايير التدقيق الداخلي وتم إدراجها ضمن المجموعتين الرئيسيتين السابقتين حيث أفرد خلف كل معيار من المعايير المعيار الخاص بكيفية انجازه.

وفي عام 2000 أجرى المعهد تطويراً عليها وأصبحت تقسم إلى ثلاث مجموعات وهي

المعتمدة كمتغيرات مستقلة في الدراسة الحالية ( جمعه، 2009، ص34):

1- معايير (الخواص) الصفات Attribute Standards، وهي المعايير التي تتناول الصفات الخاصة بالشركات أو الجهات أو الأشخاص الذين يؤدون عملية التدقيق الداخلي وتشمل ما يلي:

أ- وثيقة التدقيق وهي تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات.

ب- موقع دائرة التدقيق على الهيكل التنظيمي وموضوعية المدققين.

ج- البراعة المهنية المطلوبة من المدققين لإنجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة وخبره.

د- القيام بعملية التدقيق على الأعمال من خلال برنامج الرقابة النوعية.

هـ- القيام بعملية التدقيق على الأعمال من خلال برنامج التحسين.

و- الاستقلالية والموضوعية لدى المدققين الداخليين.

ز- الكفاءة والعناية المهنية التي يتمتع بها المدقق الداخلي.

2- معايير الأداء Performance Standards وهي تهتم بوصف طبيعة عمل وأنشطة التدقيق الداخلي، ووضع الأسس والمعايير والمقاييس النوعية التي يتم من خلالها قياس هذه الأعمال التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها وتشمل:

أ- إدارة نشاط التدقيق من خلال إعداد الخطة السنوية المبينة على اساس تعميم المخاطر.

ب- طبيعة العمل وذلك من خلال فحص وتعميم مدى وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتوصية والتقييم.

ج- التخطيط للمهمة (إعداد برنامج التدقيق والذي يحتوي على الأهداف نطاق المهمة والإجراءات).

د- تنفيذ المهمة من خلال تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة في الملف الدائم والجاري.

هـ- إيصال النتائج (التقارير).

و- المتابعة وبرامج المراقبة.

ز- توضيح لقبول الإدارة بعدم تنفيذ بعض من توصيات المدققين (قبول الإدارة للمخاطر أو درجة الخطر).

ثالثاً: معايير التطبيق Implementation Standards او ما تسمى بمعايير التنفيذ فهي تشمل تطبيق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء ولكن على أنواع محددة من الأنشطة. وهذه المعايير تؤكد على استقلالية هيئة الرقابة الداخلية ومدققي حساباتها الفردية وممارسة الحكم المهني على أداء وإعداد التقارير المالية ذات الصلة واختصاص موظفي التدقيق الداخلي ومراقبة الجودة. وهي تطبق في حالات محددة مثل اختبارات الالتزام - التحقيق من الغش والاحتيال أو مشروع التقييم الذاتي للرقابة.

ويرى الباحث أن معايير التدقيق قد تطورت وفق منهجية سعت إلى تحقيق أهداف النمو والازدهار والتواصل للشركة فهو يستند على المبادئ الأساسية لتضمن له السير الفعال والقدرة على الرقابة الناجحة لكل أنشطة وعمليات الشركة وهو يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لمواردها.

## 2-10 إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة في الشركات

تمثل إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة في الشركات بكونها مجموعة من الطرق والوسائل التي يلجأ إليها المدقق الداخلي للحصول على أدلة التدقيق بحيث تولد لديه القناعة التامة، والرأي الواضح حول الأعمال التي يقوم بها ويقوم مدير التدقيق الداخلي أو من ينوب عنه بإصدار أمر أو تكليف مهمة إلى رئيس مجموعة المدققين يتضمن تحديد الفترة المخصصة لتنفيذ العملية وأسماء الأقسام المشمولة بعملية التدقيق. ويمكن تقسيم إجراءات التدقيق الداخلي في الشركات إلى ما يلي ( شقورة، 2000، ص45):

1- التدقيق الدوري.

2- التدقيق المفاجئ.

3- التدقيق الخاص وفي أحوال وأحداث خاصة.

أما إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة في الشركات فإن التدقيق يكون حسب بنود الميزانية حيث يتم تدقيق بنود الميزانية الخاصة بالشركة كل بند على حدة، ويتم أيضاً تدقيق حسابات الأستاذ العام والأستاذ الشهري وحساب الأرباح والخسائر والموجودات والمطلوبات وغيرها من الحسابات المحاسبية. أما التدقيق حسب التركيب الهيكلي في الشركة فيشمل تقييم الأعمال لتحديد مقدار الإنتاجية لمختلف الوحدات لتحديد مدى الإلتزام بالسياسات والتعليمات الإدارية لتحديد مقدار الإنحرافات إن وجدت.

ويشير (جربوع، 2003، ص68) الى وجود عدد من الاختلافات بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الشركات هي:

1- يجب أن تتوافر شروط معينة من ناحية الأهلية والشهادات والقدرات لكي يتمكن المدقق الخارجي من ممارسة المهنة، بينما المدقق الداخلي غير مطلوب منه توفر مثل هذه الشروط لأنه يعتبر موظفاً كغيره داخل الشركة.

2- المدقق الخارجي خاضعاً إلى قواعد وسلوك مهنة التدقيق التي حددها القانون، أما المدقق الداخلي مسؤولياته تحدد من قبل نظام الشركة التي يعمل فيها.

3- يتوجب على المدقق الخارجي الالتزام بأداب وسلوك مهنة التدقيق التي حددها القانون، أما المدقق الداخلي فليس محكوماً بسلوكات مهنية محددة حيث لا توجد جمعية أو هيئة للتدقيق الداخلي في الكويت تلزم المنتسبين إليها بإتباع أسلوب وقواعد وآداب محددة.

ويشير (سليمان، 2006، ص164) الى وجود خطة عمل دائرة التدقيق الداخلي في الشركات، وتكون من ضمن واجبات مدير دائرة التدقيق الداخلي في الشركة الذي يجب عليه وضع الخطط المناسبة للقيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتق دائرته وتتناول خطة التدقيق السنوية لإدارة التدقيق الداخلي الأمور التالية:

1- التدقيق المادي (الجرد)

ويتمثل بما يلي:

أ- الأوراق النقدية والمسكوكات الموجودة في عهدة أمناء الصناديق والسلف ولخزانة سواء

أكانت بالعملة المحلية أم الأجنبية.

ب- محفظة الأوراق المالية.

ج- الضمانات والرهنات العينية المقدمة إلى الشركة.

د- الوثائق والمستندات ووثائق الشحن الواردة برسم التحصيل.

هـ- الأثاث والمفروشات والمباني وموجودات المستودعات من المواد والبضائع واللوازم

والقرطاسية.

2- التدقيق المحاسبي:

ويتمثل فيما يلي (عبدالله، 2000، ص132) :

أ- تدقيق نسبة معينة من القيود والكشوفات المحاسبية اليومية الصادرة عن الحاسب الآلي والتي تخص العمليات المنفذة من قبل الأقسام والدوائر بغية التأكد من مطابقتها للقيود المحاسبية الخاصة بها.

ب- التأكد من الأوراق الثبوتية الخاصة بالمعاملات المدققة أن المبالغ مطابقة لمستند القيد.

ج- التأكد من مطابقة تسمية وأرقام الحسابات العائدة إلى العمليات المنفذة مع التسميات والأرقام المقررة في الدليل المحاسبي.

د- إعادة احتساب بعض العمليات ومطابقتها مع النسب المقررة.

هـ- التأكد من توقيع الموظف على جميع المستندات المعدة من قبله وتوقيع المخولين بالتوقيع على المستندات أيضاً.

و- مطابقة وتدقيق حسابات الشركة مع مراسليها في الخارج ومقابلة القيود المثبتة في الكشوفات مع الإشعارات الواردة من المراسلين وبيان القيود العالقة وكيفية معالجتها إن أمكن.

ز- متابعة تحصيل الحسابات المؤقتة ومتابعة تصنيفها.

ح- التأكد من المطابقة اليومية للحسابات من قبل الأقسام المختصة.

ي- متابعة تحصيل عوائد الاستثمار والفوائد في موعدها.

3- تدقيق الميزانية الشهرية والأستاذ الشهري.

4- تدقيق الميزانية العامة قبل عرضها على المدققين الخارجيين.

5- تدقيق المصروفات الشهرية للشركة.

ويرى الباحث أن إجراءات التدقيق الواردة في خطة التدقيق الداخلي ما هي إلا إجراءات

محاسبية ومالية فقط لا علاقة لها بالتدقيق الإداري، ولا بتقييم الأداء لكل من الفروع والإدارات وإنها

مرتبطة كل الارتباط بتعليمات الإدارة وسياساتها، وكذلك الإجراءات الموضوعية لتوفير درجة معقولة

من التأكيد (عدم زيادة تكاليف نظم التدقيق والرقابة الداخلية على المنافع المتوقعة

من تلك النظم ) على إنجاز أهداف معينة خاصة بالشركة، وإن السياسات والإجراءات المتعلقة بالبيانات المالية تعتبر ملائمة للتدقيق والسياسات والإجراءات المتعلقة بالبيانات غير المالية تعتبر ملائمة للتدقيق فقط في حالة استخدامها بواسطة المدقق لتنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

قام الباحث بإجراء مسح للدراسات السابقة حول موضوع هذه الدراسة، وتمت الاستفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة ومن هذه الدراسات ما يلي:

### 11-2 الدراسات باللغة العربية

- فاتح، (2007): "دور المراجعة الداخلية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مع دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية أن تساهم المراجعة الداخلية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، وتمثيلها بصحة وبعداة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وملاءمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة، وخلصت إلى عدة نتائج أهمها:

1- إن الوضعية الحالية التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية، ومختلف المساعي الرامية إلى النهوض بوضعية هذه المؤسسات، وتأهيلها للاستجابة لمختلف التغيرات التي يشهدها الاقتصاد الوطني، تبعث على البحث ومحاولة التطرق إلى مجالات تأهيل هذه المؤسسات في المجال المحاسبي، حيث إن المراجعة على الخصوص تعتبر من أهم آلياته.

2- إن المساعي الدولية للتوحيد والانسجام في أعمال المراجعة والمحاسبة بصفة عامة، أصبحت مطلبا إجباريا في ظل الانفتاح على اقتصاد السوق، وهذا ما يتطلب التحديد الدقيق لمراجعة الحسابات كعلم وكمهنة على المستوى الوطني.

3- إن المتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني وازدياد الطلب على معلومات دقيقة وفعالة، تتركس الحاجة إلى اعتماد مراجعة الحسابات كوسيلة إثبات لمصادقية هذه المعلومات. يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في بيان دور المعلومات المحاسبية المدققة داخليا" وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية الكويتية. - الهويدي، إيمان إبراهيم، (2007): "مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المخاطر التي تؤثر على تقرير المدقق سواء من البيئة الداخلية للمدقق (ديوان المحاسبة) أو من خلال البيئة الخارجية (الجهة الخاضعة إلى الرقابة) أو على مستوى المدقق وذلك على جميع قطاعات ديوان المحاسبة الرقابية، والعمل على معرفة أوجه القصور للحصول على تقرير ذي كفاءة عالية في ظل مخاطر الرقابة. واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة، وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: 1- إن الأداء الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية يتم من خلال الإلمام والالتزام بديل التدقيق العام لديوان المحاسبة.

2- إن المعرفة الفنية والخبرة الكافية للمدقق لفهم المفاهيم ذات الصلة التي تم طرحها بديل التدقيق العام وتطبيقها على التدقيق لها أثر كبير على تقرير المدقق.

3- أن إعداد المدقق عن طريق البرامج التدريبية في ديوان المحاسبة له دور كبير برفع الكفاءة المهنية للمدقق وبالتالي يقلل من المخاطر التي يتعرض إليها التقرير.

4- قلة عدد مدققي ديوان المحاسبة لدي الجهة الخاضعة إلى الرقابة يعد خطراً يؤثر على تقرير المدقق.

5- عدم وجود مفهوم واضح عن طبيعة اختصاصات وصلاحيات ديوان المحاسبة لدى الجهة الخاضعة إلى الرقابة يعد خطراً يؤثر على التقرير.

6- دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة له مساهمة كبيرة في التأثير إيجاباً على تقرير المدقق.

7- إن لجودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة دوراً مهماً في تقرير المدقق، قمتي ما توفر نظام رقابة داخلية فعال ومؤثر فإن ذلك سيساهم بتقليل الأخطاء التي يمكن أن تتواجد في البيانات المالية لدى الجهة محل التدقيق وبالتالي يقلل من مخاطر التدقيق.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في بيان المخاطر التي تواجه الشركات الصناعية الكويتية في حال وجود ثغرات في نظام الرقابة الداخلية لتلك الشركات.

- نصار، مجدي، وبهرامي، مريم، (2008): "الإجراءات التحليلية التي يباشرها مدقق ديوان المحاسبة - استناداً إلى واقع دليل التدقيق العام"

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمفهوم الإجراءات التحليلية، وأهمية اللجوء إليها في عملية التدقيق، وأنواع ومصادر البيانات اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية، كذلك هدفت إلى فهم أهم العوامل المؤثرة على مدى اعتمادية المدقق على الإجراءات التحليلية والوثوق بنتائجها، وتوعيتهم بأهمية الاستعانة بالإجراءات التحليلية. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

1- يرجع القصور في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل شاغلي الوظائف الرقابية في ديوان المحاسبة إلى عدم الإلمام التام بمحتوى دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، وإن تطبيق الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد مواطن الضعف والأرصدة غير العادية عند مقارنة وتحليل البيانات المالية وغير المالية.

2- تساهم الإجراءات التحليلية في تحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وذلك لأنها تساعد المدقق في تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف.

3- لا يوجد توقيت محدد لتطبيق الإجراءات التحليلية، حيث يمكن استخدامها في المراحل المختلفة للتدقيق وهذه المراحل هي مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وخلال مرحلة الفحص ومرحلة المراجعة الكلية للقوائم المالية أي نهاية مرحلة التدقيق.

4- يواجه بعض مدققي الديوان صعوبة في الحصول على بعض البيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية والخاصة بأرصدة معينة، بالإضافة إلى صعوبة توفر درجة ثقة عالية بهذه البيانات والذي بدوره يؤثر على فاعلية وكفاءة تطبيق الإجراءات التحليلية ودرجة الاعتماد على نتائج هذه الإجراءات.

5- يتطلب تطبيق الإجراءات التحليلية بفاعلية قدرة المدقق على التنبؤ بشكل صحيح حول الأرصدة والتغيرات غير العادية، والتي تتطلب من المدقق أيضاً تحديد أدلة الإثبات المطلوبة للتحقق من أسباب التغيرات، ويعتمد كل ذلك على خبرة المدقق فكلما زادت خبرة المدقق كان تحديد العلاقات والتغيرات غير العادية وأدلة الإثبات المطلوبة بشكل أدق وأفضل والذي بدوره يزيد من فاعلية تطبيق الإجراءات التحليلية.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في كيفية تبسيط اجراءات التدقيق الداخلي لزيادة فاعلية

التدقيق بما يتوافق ومعايير التدقيق الداخلي الدولية في الشركات الصناعية الكويتية.

- العمودي، (2011): "دور المدقق في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية". هدفت إلى دراسة مدى قدرة المدقق في اليمن على اكتشاف المؤشرات الباعثة للشك في قدرة الشركة على الاستمرار، وما يقوم به المدقق في اليمن من إجراءات إضافية في حالة وجود شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرارية. والتعرف على مدى الانسجام بين آراء مدققي الحسابات، والمدراء الماليين في الشركات المساهمة اليمنية فيما يتعلق بدور المدقق في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية، بالإضافة إلى الوقوف على أهم ما يواجه مدققي الحسابات في اليمن من مشاكل في عملهم، والتي تحد من فاعلية تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية. وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (90) مدققاً، وأخرى مكونة من (63) مديراً مالياً. وتم توزيع استبانة عليهم، وبعد الحصول على البيانات اللازمة تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

وأظهرت الدراسة أن لدى مدقق الحسابات في اليمن القدرة على ملاحظة مؤشرات عدم القدرة على الاستمرار، والتنبيه لها بدرجة مرتفعة، حيث بلغت من وجهة نظر مدقق الحسابات، والمدراء الماليين (76.2%). إن قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك يعد أكثر العوامل تأثيراً في تقييم المدقق لقدرة الشركة على الاستمرارية، حيث بلغت (26.4%). اختلاف آراء مدققي الحسابات، والمدراء الماليين للشركات حول مستوى قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات، كما اختلفت الآراء حول مستوى تطبيق المدقق للإجراءات اللازمة في حالة الشك في قدرة الشركة على الاستمرار.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في بيان دور المدققين والمدراء الماليين في الكشف عن مدى استمرارية الشركات وهل يساهم تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في الكشف عن اجراءات تدقيق داخلي جديدة في الشركات الصناعية الكويتية.

- الراوي، (2011): "استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي". هدفت الدراسة إلى استخدام منهج SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي في المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان.

ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتصميم استبانة شملت (67) فقرة لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة المكونة من (67) من العاملين في أقسام الجودة والتدقيق الداخلي أو من يقوم مقامهم في المستشفيات الخاصة والحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان. وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة، ومنها تحليل الانحدار البسيط والمتعدد ومعامل ارتباط سيرمان بالإضافة إلى استخدام برنامج Six Sigma Calculator التابع للشركة الاستشارية QIT إصدار 2008 لحساب مستوى معايير Six Sigma. وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات الدراسة وفرضياتها توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- إن المستشفيات محل الدراسة تعمل ضمن المستوى الثالث لـ Sigma لكل من معيار (دعم القيادة العليا؛ والتحسين المستمر؛ والعمليات والأنظمة؛ التغذية العكسية والقياس؛ والموارد البشرية) مع اختلاف فرص حدوث العيوب لهذه المعايير.

2- أشارت نتائج التحليل إلى وجود خمس وعشرين علاقة ارتباطية دالة معنوياً تفاوتت في شدة ارتباطها.

3- وجود تأثير ذي دلالة معنوية لمعايير Six Sigma (التزام ودعم القيادة العليا؛ التغذية العكسية والقياس؛ التحسين المستمر؛ العمليات والأنظمة؛ والموارد البشرية) على جودة التدقيق الداخلي (العناية المهنية؛ إدارة أنشطة التدقيق الداخلي؛ تقييم إدارة المخاطر؛ تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛ إيصال النتائج) في المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في بيان العلاقة بين الوظائف الإدارية المختلفة وضبط جودة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر والتخطيط وبيان الانحرافات في الأداء لمختلف الأنشطة في الشركات الصناعية الكويتية.

- العبدلي، (2012): "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية،

أما عينة الدراسة فتكونت من 114 مستجيباً من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومدراء التدقيق والعاملين في أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في هذه الشركات. وتبين من نتائج الدراسة أن الحاكمية تمثل التقاء الممارسات والإجراءات السليمة، وتعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة وتهدف من خلال عملها إلى ضمان عدم حصول التعارض بين الأهداف الاستراتيجية للشركة وأسلوب عمل الإدارة في تحقيق تلك الأهداف، ويكون ذلك من خلال تحفيز الإدارة بشكل إيجابي للعمل بموجب الأخلاقيات المقبولة في بيئة الأعمال وتقويم ورقابة الأداء.

كما أشارت أن التدقيق الداخلي يقوم بإضافة قيمة إلى الشركة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار حوكمة الشركات والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقويم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات. وخلصت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود التزام لتطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية (الافصاح والشفافي- والمساءلة - والمسؤولية- والعدالة - والاستقلالية - والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة لزيادة فاعلية التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية ومبادئ الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الكويتية.

## 2-12 الدراسات باللغة الانجليزية

:The Construction of Auditing Expertise in Measuring (2007)- Gendron, et. al.

### Government Performance

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر خبرة مراقبي الحسابات على المراجعة الحكومية، وقد اعتمدت الدراسة على منهج نظري تحليلي لإحدى محافظات كندا وهي محافظة ألبرتا (Alberta)، لفهم بناء إدعاء الخبرة في مهمات المراجعة الحكومية. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:

- 1- أعضاء مكتب المراجعة الحكومي دعموا إدعاءهم للخبرة، وقد ربط المكتب خبرة المراجعة بالمشكلة السياسية لاستئصال العجز والدين الحكومي، وحوكمة الإدارة في أكبر مجال لحياة الأعمال.
  - 2- دعم المكتب إدعاءاته للخبرة من خلال عرض وجهات نظره عن الطرق التي يجب أن تطبق في مشروع قياس الأداء. في محافظة ألبيرتا، مراقبي الحسابات لم يكونوا مساندين فقط لقيمة المراجعة المالية وإدارة النتائج، ولكن الإدعاء بتقييم إجراءات الأداء يجب أن يضيف شرعية ومصداقية إلى عملية الإدارة العامة الجديدة.
  - 3- ترقية خبرة مراقب الحسابات وتصديق مشروع قياس الأداء تم ربطهما بشكل قوي وفعال.
  - 4- إن مراقبي حسابات الولاية يمكن أن يلعبوا دوراً حاسماً في انجاز أحد أكثر التأثيرات الواسعة للإدارة العامة الجديدة.
  - 5- الربط القوي للتمويل وأعمال الشركات، المحاسبين ومراقبي الحسابات محركات أساسية لتشويه الحدود بين الممارسات التنظيمية في القطاع العام والخاص.
  - 6- المختبرات المهنية ( مثل التي تمت إدارتها من خلال مكاتب المراجعة الحكومية)، كمواقع لإنتاج وتصديق التقرير، تلعب دوراً هاماً في عملية شبكات تطوير الدعم حول إدعاءاتها للخبرة.
  - 7- تعتمد قدرة المهنة في الاحتفاظ وتوسيع سلطة قضائية بشكل خاص على سمعة المهنة لإرساء إدعاءاتها للخبرة.
- يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في بيان اجراءات الأداء الحكومي وخبرة المدققين لزيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.
- 9),: "Guiding Auditors Along the Information 200( - Willimson, A. Louise, Superhighway: the Implication of Electronic Evidence",
- هدفت هذه الدراسة إلى بيان معيار التدقيق رقم (80) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، الذي حل محل معيار التدقيق رقم (31) بعنوان الدليل المادي واستبداله بالدليل الإلكتروني للشركات التي تعد بياناتها إلكترونياً كبديل عن المستندات والأوراق لإثبات العمليات المحاسبية على النظم المحاسبية المؤتمتة،

كما هدفت الدراسة تقديم إرشادات إلى المدققين المتعاقدين على تدقيق الكشوفات المالية لشركة تتولى إلكترونيا نقل معلومات كبيرة ومهمة ومعالجتها وتخزينها والوصول إليها حيث يأخذ الدليل شكلا إلكترونيا، كما هدفت إلى التعريف بالدليل الإلكتروني الذي يشمل المعلومات المكتوبة والحاسوبية مثل الشيكات وسجلات التحويل الإلكتروني والفواتير والعقود والمعلومات التي يعدها المدقق، إضافة إلى التعريف بمسميات دليل التدقيق مثل صعوبة التغيير واكتمال المستندات وسهولة الاستعمال والوضوح. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

1- الاستخدام المتزايد للحاسب في الشركة لمتابعة المعلومات وتخزينها إذ إنه يطلب اليوم من المدققين التعامل مع الدليل في شكله الإلكتروني.

2- لتزويد المدققين بإرشادات غير ملزمة لتطبيق بيان معيار التدقيق رقم (80) إرشادات للمدققين الذين يدققون البيانات المالية التي تقوم بالطرق الإلكترونية بإرسال المعلومات المهمة ومعالجتها والاحتفاظ بها مثل: التبادل الإلكتروني للبيانات، وعمليات الشحن، وإعداد الفواتير والإيصالات ومعاملات الدفع، والتي غالبا ما تتم كليا بتبادل الرسائل الإلكترونية.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في بيان العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وما هي الارشادات المتاحة أمام المدققين لتنفيذ عملية التدقيق يدويا أو إلكترونيا في الشركات الصناعية الكويتية.

**: Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Al Matarneh, (2011) - Empirical Evidence from Jordan**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين جدارة المدقق والهدفية والأداء للمدقق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي، كما هدفت إلى تحديد أهم العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية. ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بتصميم استبانة وزعت على عينة من المدققين الداخليين في البنوك التجارية الأردنية، إذ استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، وذلك بالرجوع إلى الكتب العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أبرزها: إن مستويات الأداء كانت بدرجة عالية تتبعها الجدارات ثم الهدفية. كما تبين ان هناك علاقة بين كل من الجدارات والهدفية والأداء للمدقق الداخلي وجود التدقيق الداخلي.

وقد استفاد الباحث من نتائج هذه الدراسة إنها أسهمت في بيان العلاقة بين جدارة المدقق والهدفية والأداء للمدقق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي، وتحديد أهم العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية، وهذه تفيد الدراسة الحالية في مجال المتغير التابع وهو فاعلية التدقيق.

“The Impact of: Reputation, Audit Contract Type, Tenure, Audit :Change (2012) -  
Fees and other Services on Auditors; Perceptions of Audit Quality”

ركزت هذه الدراسة على العلاقة ما بين سمعة المدقق ومدة العلاقة بين المدقق والعميل ونوع عقد المدقق ومستوى الاعتماد على الأتعاب وأثرها على اتجاه المدقق لجودة المدقق والاستقلالية، وبما يؤدي الى تطوير أداء المدقق الداخلي، ومن ثم تطوير العلاقة مع المدقق الخارجي. اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات التي تم جمعها من خلال الإجابات التي تم تحصيلها من استبانة دراسة حالة وبعد مراجعة المعلومات في دراسة الحالة هذه بنى المدققون أحكامهم على أنه يمكن التحكم بنوعية الأعمال المراجعة المقدمة وأن خطر عدم استقلالية المدقق أصبح في تضال حول نوعية خدمات التدقيق المقدمة. وأشارت نتائج الدراسة بأن اتجاه المدققين نحو جودة المدقق يتأثر بنوع العقد وأن خطر إعاقه استقلالية المدقق يصبح كبيرا في حال أصبح معتمدا على الشركة التي يعمل فيها ماليا فيما يخص التلاعب في إصدار البيانات المالية للعميل فإن طول مدة علاقة المدقق مع العميل ونوع العقد ومستوى الاعتماد المالي للعميل على الشركة يؤثر على احتمالية اكتشاف تلاعب في البيانات.

وفي مجال الافادة من هذه الدراسة إنها بينت أن العلاقة ما بين سمعة المدقق ومدة العلاقة بين المدقق والعميل ونوع عقد المدقق ومستوى الاعتماد على الأتعاب وأثرها على اتجاه المدقق لجودة المدقق والاستقلالية يرتبط بشكل إيجابي مع تطوير أداء المدقق الداخلي، ومن ثم تطوير العلاقة مع المدقق الخارجي، وهذه تفيد الدراسة الحالية في تعزيز توجهاتها البحثية نحو متغيراتها المستقلة.

## 13-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

يوضح الجدول (1-2) ما يميز الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة:

جدول (1-2)

مميزات الدراسة الحالية

الدراسة الحالية	الدراسات السابقة	مجال المقارنة
تستهدف تقييم فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية.	هدفت إلى معرفة وتحليل دور التأهيل العلمي والاختصاص المهني للمدقق الداخلي.	1- الهدف
تم إجراء هذه الدراسة في البيئة الكويتية.	أجريت في دول مثل الأردن والسعودية وأمريكا وكندا وبريطانيا.	2- بيئة الدراسة
التركيز على فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية.	تنوعت مجالاتها بين التركيز على تكنولوجيا المعلومات وإجراءات ومعايير التدقيق الداخلي.	3- المجال
يتكون من الشركات الصناعية الكويتية لبيان العلاقة بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي في هذه الشركات.	تنوعت مجتمعات البحث من دراسة إلى أخرى فبعض الدراسات كان المجتمع فيها الشركات وبعضها عن الشركات والتنظيمات المهتمة ببيئة التدقيق عدد من الدول المتقدمة.	4- المجتمع
دراسة ميدانية وصفية تحليلية في دولة الكويت.	استخدمت منهجية البحث النظري والوصفي التحليلي والاستنتاجي، ودراسات حالة وتطبيقية.	5- المنهجية

## الفصل الثالث منهجية الدراسة

1-3 منهج الدراسة

2-3 مجتمع الدراسة والعينة

3-3 أداة الدراسة

4-3 صدق وثبات الأداة

5-3 المعالجة الإحصائية

6-3 أساليب جمع المعلومات

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة

يتناول هذا الفصل وصفا للمنهجية التي استخدمها الباحث في القيام بهذه الدراسة، إذ يتضمن وصفا لنوع وطبيعة الدراسة ومجتمع الدراسة والعينة وكذلك أداة جمع البيانات وثباتها وصدقها، كما يتضمن الطرق المتبعة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية لتحليل البيانات.

#### 1-3 منهج الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف بيان دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، إذ تمت دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة، وبالتالي إتاحة المجال للتعرف بشكل علمي على وظيفة التدقيق وكيفية زيادة فاعليتها، من خلال التعرف على رؤية المبحوثين نحو التعامل معها من خلال الوصول إلى بيانات بالإمكان إخضاعها إلى التحليل الإحصائي المناسب.

#### 2-3 مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية والبالغ عددها (27) شركة، ( سوق الكويت للأوراق المالية، قسم العلاقات العامة، النشرة السنوية 2011). والملحق رقم ( 1 ) يبين أسماء هذه الشركات. أما عينة الدراسة فتتكون من العاملين في هذه الشركات ممن يمارسون وظائف إدارية ورقابية تشمل الفئات الآتية: (مدير مالي وعددهم 17، ومدير دائرة الرقابة الداخلية وعددهم 22، ومدير التدقيق الداخلي وعددهم 26،

والمدقق الداخلي وعددهم 33، وأعضاء لجنة التدقيق في الإدارة العليا وعددهم 12)، إذ تم توزيع الاستبانات على المجتمع كاملاً وبمعدل (5) استبانات على كل شركة من هذه الشركات، أي تم توزيع (135) استبانة، وتم استرداد (111) استبانة بنسبة (82.2%) من إجمالي عدد الاستبانات المرسلة، وبعد فرزها تم استبعاد ست منها لعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة على (105) مديرين يعملون في الشركات المشمولة بالدراسة التي خضعت إلى التحليل وبنسبة (77.7%) من المجتمع الكلي، ويوضح الجدول رقم (1-3) ذلك.

الجدول رقم (1-3)

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الاستبانات	العدد	النسبة المئوية
الاستبانات التي تم توزيعها	135	100%
الاستبانات المستردة	111	82.2%
الاستبانات المستبعدة ( يطرح )	6	5.4%
الاستبانات الخاضعة للتحليل	105	77.7%

### 3-3 أداة الدراسة

قام الباحث بتصميم استبانة غطت فرضيات الدراسة، وباستخدام عبارات تقييميه حسب مقياس ليكرت الخماسي من حيث درجة التوافق والأهمية والملاءمة والقبول (موافق جداً 5 علامات، موافق 4 علامات، محايد 3 علامات، غير موافق علامتان، غير موافق جداً علامة واحدة)، وتم توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة. الملحق (2) يبين نموذج الاستبانة. وقام الباحث باستخدام استبانة مكونة من جزأين رئيسين هما:

1- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مثل (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية).

2- الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي غطت متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في معرفة دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية واستخدام الباحث مقياس ليكرت الخماسي، وحسب الدرجات مستوى الملاءمة والأهمية النسبية للوسط الحسابي.

### 4-3 صدق وثبات الأداة

قام الباحث بعرض الاستبانة على ذوي الخبرة والاختصاص وهيئة محكمين للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، ولتأكيد أن الباحث قد قام بقياس ما يجب قياسه والوصول إلى مستوى عالٍ من الصدق الداخلي في الدراسة، وتم إرفاق تقرير وافي يتضمن مشكلة الدراسة وأهدافها وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين والأساتذة المختصين قبل توزيعها على عينة الدراسة. والملحق (3) يبين أسماء محكمي الاستبانة.

كما قام الباحث بإجراء اختبار الاتساق الداخلي حاسوبياً لمعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب اختبار كرونباخ ألفا ( 83.64%) وهي نسبة مقبولة وذات اعتمادية عالية لنتائج الدراسة الحالية، إذ إن النسبة المقبولة لتعميم نتائج مثل هذه الدراسات هي 60% (Sekaran, 2010). ويوضح الجدول رقم ( 2-3 ) معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة.

الجدول (2-3)

قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

تسلسل الفقرات	اسم المتغير	معامل الثبات كرونباخ ألفا	ملاحظات
7-1	معايير الخواص	87.31%	مرتفع
15-8	معايير الأداء	83.16%	مرتفع
24-16	معايير التطبيق	84.57%	مرتفع
36-25	فاعلية التدقيق	87.52%	مرتفع
36-1	المعدل العام للثبات	83.64%	مرتفع

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة ولتحديد درجة المقياس فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (مرتفع، متوسط، منخفض) بناء على المعادلة الآتية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبيد - الحد الأدنى للبيد) / عدد المستويات

1.33 = 3/4 = 3/(1-5) وبذلك تكون المستويات كالتالي:

المنخفض من (1) - أقل من (2.33).

المتوسط من (2.34) - (3.66).

المرتفع من (3.67) إلى (5).

### 3-5 المعالجة الإحصائية

بعد ان أنهى الباحث عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية، إذ تمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن ثم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وبالتحديد فإن الباحث استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

1- مقياس النزعة المركزية: مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.

2- اختبار معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient لبيان العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة واختبار فرضيات الدراسة وتحديد الدلالة الإحصائية وفقا للنتائج التي تم التوصل إليها.

3- اختبار (ت) الإحصائي ( T-Test ): للمقارنات الثنائية واختبار فرضيات الدراسة للتأكد من الدلالة الإحصائية للنتائج التي تم التوصل إليها.

### 6-3 أساليب جمع المعلومات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر البيانات والمعلومات هما:

- 1- البيانات الثانوية: وهي البيانات التي يتم الحصول عليها من المصادر المكتبية ومن المراجعة الأدبية للدراسات السابقة من أجل وضع الأسس العلمية والإطار النظري لهذه الدراسة مثل:
  - 1- كتب المحاسبة والمواد العلمية وخاصة التي تبحث في التدقيق الداخلي.
  - 2- التقارير والإحصاءات الرسمية الصادرة عن الشركات الصناعية الكويتية.
  - 3- الدوريات العلمية المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الدراسة.
  - 4- رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في التدقيق الداخلي.
- 2- البيانات الأولية: وهي تلك البيانات التي سيتم الحصول عليها من خلال تصميم استبانة خاصة بموضوع هذه الدراسة، بحيث يغطي جزء منها الجوانب التي سيتناولها الإطار النظري والجزء الآخر للإجابة عن التساؤلات واختبار الفرضيات التي سوف تستند عليها الدراسة.

## الفصل الرابع

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1-4 خصائص عينة الدراسة

2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

## الفصل الرابع

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

بعد أن انتهت عملية جمع البيانات اللازمة للدراسة بواسطة أدواتها تم إدخالها إلى جهاز الحاسوب، وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وقد تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وكما يلي:

#### 1-4 خصائص عينة الدراسة

لقد تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية للمستجيبين في الدراسة، وتبين النتائج في الجدول رقم (1-4) خصائص أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (1-4)

توزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية

المتغير	الفئات والمسميات	التكرارات	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	86	81.9
	أنثى	19	18.1
العمر	30 سنة فأقل	15	14.2
	31-35 سنة	25	23.8
	36-40 سنة	27	26.1
	41 - 45 سنة	23	7.21
	45 سنة فأكثر	15	14.2
	عدد سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	9
	6-10 سنوات	23	9.12
	11-15 سنة	18	1.71
	16 سنة فأكثر	55	4.52

216.	17	دبلوم	المؤهل العلمي
6.84	51	بكالوريوس	
020.	21	ماجستير	
215.	16	دكتوراه	
% 15.2	11	CISA	الشهادات المهنية
%22.2	16	CFA	
% 16.6	12	CPA	
% 20.8	15	CIA	
.2% 25	18	لا يحمل شهادة مهنية	
%100	105	المجموع	

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4- 1) ما يلي:

1- الجنس: إن غالبية عينة الدراسة كانوا من الذكور وعددهم (86) مستجيباً، وبنسبة بلغت 81.9 في المائة من إجمالي العينة. بينما بلغ عدد الإناث (19) مستجيبة وبنسبة بلغت 18.1 في المائة فقط من مجموع عينة الدراسة المبحوثة. وإن ما يفسر تفوق نسبة الذكور على الإناث أن طبيعة عمل الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية تمنح للذكور أفضلية دون الإناث في الشركات المبحوثة. كما أن المديرين المطلوب منهم العمل ساعات طويلة، وهذا العمل قد لا تستطيع معظم الإناث القيام به بسبب الالتزامات الأسرية. إضافة إلى أن نسبة تولي الإناث لمراكز قيادية والمشاركة في إدارة الأعمال في الكويت ما تزال ضعيفة مقارنة مع الذكور بسبب هيمنة الذكور في ممارسة الأعمال. كما أن التقاليد الاجتماعية عند غالبية الشعب الكويتي تتحفظ على عمل المرأة في الأماكن التي تتطلب وجودها اجتماعات كثيرة وعملاً داخل وخارج حدود الدولة.

2- العمر: إن أعمار النسبة الأعلى من المستجيبين في عينة الدراسة يتركزون في الفئة العمرية ( 36-40 سنة ) وشكلوا ما نسبته (26.1) في المائة من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (31-35 سنة) وشكلوا ما نسبته (23.8) في المائة، ثم الفئة التكرارية (41 - 45 سنة) وشكلوا ما نسبته (21.7) في المائة، ويفسر هذا التوزيع للعينة حسب العمر فإننا نلاحظ أن أغلبهم من المديرين المتقدمين بالعمر ولديهم باع طويل في العمل الإداري، كما أن هذه الفئات العمرية هي المطلوبة للشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، إذ إنهم يديرون رؤوس أموالها، مما يتعين عليهم بأن يمتلكوا قدرا من النضوج العمري ويتحملوا المسئوليات الكبرى في إداراتهم لشركاتهم.

3- عدد السنوات الخبرة: إن خبرة النسبة الأعلى من المستجيبين في عينة الدراسة يتركزون في الفئة التكرارية (أكثر من 16 سنة)، وشكلوا ما نسبته 52.8 في المائة من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (6 سنة- 10 سنوات) وشكلوا ما نسبته 21.9 في المائة، ويفسر هذا التوزيع للعينة أن افراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة كافية للقيام بالأعمال الموكلة إليهم. كما أن ارتفاع نسبة المديرين الذين تزيد سنوات خبرتهم على (16) سنة دليل على ارتفاع خبرتهم العملية، ذلك أن مثل هذه الشركات الكبيرة تبني استراتيجيات من أجل الاحتفاظ بالموارد البشرية التي تمتلك خبرات طويلة في مجال عملها والذي يضمن الاستقرار في عمل هذه الشركات وفي سياستها الداخلية والخارجية.

4- المؤهل العلمي: إن حملة الشهادة الجامعية الأولى ( البكالوريوس ) هم الأكثر في عينة الدراسة إذ بلغت النسبة (48.6) في المائة من إجمالي حجم العينة المبحوثة، وبدراسة هذه الخاصية يمكن ملاحظة ارتفاع مستوى التحصيل العلمي لدى عينة الدراسة بسبب زيادة الاهتمام المتقدم للتعليم في الكويت. ويمكن القول إن ارتفاع مستوى التحصيل العلمي للمديرين في الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية أصبح مطلباً أساسياً، سيما وان العمل في هذه الشركات يتطلب الحصول على درجة علمية مناسبة واكتساب معارف تؤهل المعنيين للتعامل مع مختلف القضايا والحالات التي تواجه شركاتهم.

5- الشهادات المهنية: يتبين من خلال الجدول السابق رقم ( 4- 1 ) إن غالبية العينة المبحوثة هم من حملة الشهادات المهنية، الأمر الذي يمنحهم قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة المحاسبة. علاوة على امتلاكهم للخبرة اللازمة لإتمام الاستبانات بالجودة المطلوبة ويدعم سلامة البيانات التي تم جمعها لأغراض هذه الدراسة.

## 2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

أولاً: نتائج الإحصاء الوصفي للبيانات المتعلقة بمتغير ( معايير الخواص )

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4- 2 ) العلاقة بين معايير الخواص وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة المخصصة في الاستبانة، التي كانت على النحو التالي:

جدول رقم (2-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ( معايير الخواص )

ن؛	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
1	توفر الصفات الخاصة في الشركة لتأدية أعمال التدقيق الداخلي تزيد من فاعلية هذه العملية.	4.16	.613	مرتفع
2	توفر الصفات الخاصة بالأفراد مثل الاستقلالية والموضوعية لتأدية أعمال التدقيق الداخلي المزيد من فاعلية هذه العملية في شركتك.	3.59	.713	متوسط
3	توفر الكفاءة والعناية المهنية المناسبة والمهارات الفنية عند المدقق الكفاء تزيد من فاعلية التدقيق الداخلي.	4.15	.663	مرتفع
4	تؤدي الاستقلالية والموضوعية الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.	3.85	.672	مرتفع
5	يسهم دور موقع دائرة التدقيق على الهيكل التنظيمي وموضوعية المدققين في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي.	3.69	.735	مرتفع

مرتفع	4.14	660.	6	تسهم برامج الرقابة النوعية مثل برامج الرقابة الداخلية والخارجية وبرنامج التحسين في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.
مرتفع	3.75	632.	7	يؤدي وجود وثيقة التدقيق التي تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.
مرتفع	3.90	510.		المتوسط العام

تمت معالجة هذا المتغير من خلال سبع فقرات حققت وسطاً حسابياً عاماً قدره (3.90) بانحراف معياري عام (510). وبما أن المتوسط الحسابي يقع ما بين (3.67-5) ويمكن القول بأن العلاقة بين معايير الخواص وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية هو بمستوى مرتفع. ويلاحظ من الجدول أن الفقرة رقم (1) التي تنص على توفر الصفات الخاصة في الشركة لتأدية أعمال التدقيق الداخلي تزيد من فاعلية هذه العملية جاءت في المرتبة الأولى، إذ حققت وسطاً حسابياً قدره (4.16) وبانحراف معياري (613). وبدرجة مرتفعة، في حين أن العبارة رقم (2) التي تنص على أن " توفر الصفات الخاصة بالأفراد مثل الاستقلالية والموضوعية لتأدية أعمال التدقيق الداخلي المزيد من فاعلية هذه العملية في شركتك " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات.

ومن استطلاع الأرقام السابقة يرى الباحث أن أهمية هذه المعايير تكمن في كونها وثيقة تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات والبراعة المهنية المطلوبة من المدققين لإنجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة وخبره والكفاءة والعناية المهنية التي يتمتع بها المدقق.

ثانياً: نتائج الإحصاء الوصفي للبيانات المتعلقة بمتغير (معايير الأداء)

تبين النتائج في الجدول (3-4) العلاقة بين معايير الأداء وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال إجابات العينة عن الأسئلة المخصصة لها في الاستبانة، التي كانت على النحو التالي:

جدول رقم (3-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (معايير الأداء)

درجة الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	ن:
مرتفعة	.741	4.06	يسهم الاهتمام بوصف طبيعة عمل وأنشطة التدقيق الداخلي في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.	8
مرتفعة	.671	4.03	القيام بوضع الاسس والمعايير والمقاييس النوعية لأنشطة التدقيق الداخلي مثل الخبرة، المهارة الفنية والسلوكية، السرعة يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.	9
مرتفعة	.618	4.16	يؤدي إعداد الخطة السنوية المبنية على اساس تعميم المخاطر الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.	10
مرتفعة	.720	3.91	يسهم فحص وتعميم مدى وفعالية نظام الرقابة الداخلية ومقترحات التوصية والتقييم في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.	11
مرتفعة	.600	3.87	يؤدي اعداد برامج الرقابة والتدقيق التي تحتوي على الأهداف ونطاق المهمة والإجراءات الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.	12
مرتفعة	.741	3.88	القيام بتقييم وتدوين المعلومات لتحقيق أهداف التدقيق في الملف الدائم والجاري يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي.	13

مرتفعة	.704	4.11	تعزيز عملية المتابعة وبرامج المراقبة من فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.	14
مرتفعة	.657	4.00	توضيح درجة الخطر وقبول الإدارة بعدم تنفيذ بعض من توصيات المدققين يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي.	15
مرتفعة	.578	3.99	المتوسط العام	

تمت معالجة متغير (معايير الأداء) من خلال ثماني عبارات حققت متوسطاً حسابياً عاماً (3.99) وبانحراف معياري (0.578)، فيمكن القول إن العلاقة بين معايير الأداء وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية هو بمستوى مرتفع، ويبين الجدول أن المرتبة الأولى كانت من نصيب الفقرة رقم (10) وهي أن " إعداد الخطة السنوية المبنية على اساس تعميم المخاطر يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركة " بمتوسط حسابي (4.16) وبانحراف معياري (0.618). وبدرجة مرتفعة، في حين أن العبارة رقم ( 12 ) التي تنص على أن " يؤدي إعداد برامج الرقابة والتدقيق التي تحتوي على الأهداف ونطاق المهمة والإجراءات الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات.

ومن استطلاع الأرقام السابقة يرى الباحث أن أهمية هذه المعايير تهتم بوصف طبيعة عمل وأنشطة التدقيق الداخلي، ووضع الأسس والمعايير والمقاييس النوعية التي يتم من خلالها قياس هذه الاعمال التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها.

ثالثاً: نتائج الإحصاء الوصفي للبيانات المتعلقة بمتغير (معايير التطبيق)

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-4) العلاقة بين معايير التطبيق وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة المخصصة في الاستبانة، التي كانت على النحو التالي:

جدول رقم (4-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (معايير التطبيق)

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
16	يؤدي استقلالية هيئة الرقابة الداخلية في شركتك الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي.	3.87	.711	مرتفعة
17	يؤدي استقلالية لجنة التدقيق واستقلالية المدقق الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي.	3.79	.736	مرتفعة
18	تعزز ممارسة الحكم المهني على أداء المدقق الداخلي من فاعلية التدقيق الداخلي.	3.64	.762	متوسطة
19	تسهم عملية إعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية ذات الصلة في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.	3.93	.754	مرتفعة
20	توفر التخصص المهني لدى موظفي التدقيق الداخلي يسهم في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.	3.78	.720	مرتفعة
21	تعزز عمليات مراقبة الجودة من فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك.	4.00	.731	مرتفعة
22	التقيد باختبارات الالتزام للمدقق الداخلي تؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي.	3.61	.780	متوسطة
23	التحقق من الغش والاحتيال تؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي.	3.72	.699	مرتفعة
24	يؤدي التقييم الذاتي للرقابة الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي.	3.81	.756	مرتفعة
	المتوسط العام	3.79	.631	مرتفعة

تشير النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-4) إلى أن العلاقة بين معايير التطبيق وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية كان بدرجة مرتفعة، إذ بلغ المتوسط العام (3.79) وبانحراف معياري (0.631). وبدرجة مرتفعة، إذ وجد أن عمليات مراقبة الجودة تعزز من فاعلية التدقيق الداخلي في الشركة، كانت الأعلى بين الفقرات وبمتوسط حسابي (4.00) وبانحراف معياري (0.731). وبدرجة مرتفعة، في حين أن العبارة رقم (22) التي تنص على أن "التقيد باختبارات الالتزام للمدقق الداخلي يؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي" كانت الأقل بين متوسطات الإجابات.

ومن استطلاع الأرقام السابقة يرى الباحث أن هذه المعايير تؤكد على استقلالية هيئة الرقابة الداخلية ومدققي حساباتها الفردية وممارسة الحكم المهني على أداء وإعداد التقارير المالية ذات الصلة واختصاص موظفي التدقيق الداخلي ومراقبة الجودة وهذه التطبيقات تزيد من فاعلية التدقيق الداخلي.

رابعاً: نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير التابع: (فاعلية التدقيق الداخلي)

جدول رقم (4-5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (فاعلية التدقيق الداخلي)

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
الملاءمة				
25	احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة حتى تسهل عملية الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات.	3.64	0.839	متوسطة
26	توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب (التوقيت الملائم).	3.75	0.859	مرتفعة

متوسطة	0.866	3.59	توفر التغذية الراجعة التي تسهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار.	27
مرتفعة	0.787	3.72	تطابق الخصائص النوعية المحددة في النظام المحاسبي مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية.	28
متوسطة	0.987	3.45	احتواء المعلومات على قدرة تنبؤية تساعد على اعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية.	29
مرتفعة	0.896	3.87	تعتبر المعلومات لحاجات صناع القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية ملاءمة.	30
الموثوقية				
مرتفعة	0.734	3.79	المعلومات حيادية، وغير متحيزة، وتعرض الحقائق غير منقوصة.	31
متوسطة	0.945	3.44	احتواء على معلومات تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر المراد التقرير عنها.	32
متوسطة	0.819	3.41	قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملاءمة لاتخاذ القرارات المناسبة.	33
مرتفعة	0.907	3.75	قابلية المعلومات للإثبات وبشكل يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات.	34
مرتفعة	0.916	3.81	كفاءة التقارير المالية في خدمة مستخدميها.	35
متوسطة	0.907	3.66	القدرة على التثبت والتحقق من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.	36

تراوحت المتوسطات الحسابية لفاعلية التدقيق الداخلي ما بين (3.41 - 3.87) وأن العبارة

رقم ( 30 ) التي تنص على أن " تعتبر المعلومات لحاجات صناع القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية ملاءمة " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 33 ) التي تنص على أن " قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملاءمة لاتخاذ القرارات المناسبة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات.

أما المتوسطات الحسابية للملاءمة فقد تراوحت ما بين (3.87 - 3.45) وأن العبارة رقم ( 30 ) التي تنص على أن " ملاءمة المعلومات لحاجات صناع القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 20 ) التي تنص على أن " احتواء المعلومات على قدرة تنبؤية تساعد على إعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية" هي الأقل بين متوسطات الإجابات.

أما المتوسطات الحسابية للموثوقية فقد تراوحت ما بين (3.81 - 3.41) وأن العبارة رقم ( 35 ) التي تنص على " كفاءة التقارير المالية في خدمة مستخدميها " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 33 ) التي تنص على أن " قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات. ومن استطلاع الأرقام السابقة يرى الباحث أهمية احتواء التقارير المالية على معلومات تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر المراد التقرير عنها، كذلك القدرة على التثبت والتحقق من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، فضلا عن أهمية ملاءمة المعلومات لحاجات مستخدمي البيانات وهذه الصفات تزيد من فاعلية التدقيق الداخلي.

#### 3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

فيما يلي عرضٌ للنتائج التي توضح العلاقة الارتباطية بين معايير التدقيق الداخلي الدولية المتمثلة في (معايير الخواص، معايير الأداء، معايير التطبيق) وبين فاعلية التدقيق الداخلي المتمثلة في (زيادة الملاءمة، وتعزيز الموثوقية ) في الشركات الصناعية الكويتية".

ويوضح الجدول رقم (4-6) نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية، إذ تظهر النتائج أن قيمة معامل الارتباط ( $r$ ) ما بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق بلغت 82.6% عند مستوى دلالة أقل من 5%، وتعد هذه العلاقة قوية وذات اتجاه طردي، وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05.

وبناءً على النتيجة السابقة ترفض الفرضية العدمية (Ho)، وتقبل الفرضية البديلة (Ha) بأنه توجد علاقة ارتباطية بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية". وما يؤيد نتيجة هذه الفرضية أن المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد العينة عن جميع الفقرات من (1-24) والمتعلقة بقياس العلاقة بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي كانت أعلى من أداة القياس الوسطية البالغة (3).

جدول (4-6)

مصفوفة معامل ارتباط بيرسون بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي (الملاءمة والثوقية)

المتغير	مستوى الدلالة المعنوية	فاعلية التدقيق	الملاءمة	الموثوقية
معايير التدقيق الداخلي:	$(0.05 \geq \alpha)$	0.826	0.782	0.641
1 معايير الخواص	$(0.05 \geq \alpha)$	0.638	0.588	0.485
2 معايير الأداء	$(0.05 \geq \alpha)$	0.625	0.598	0.485
3 معايير التطبيق	$(0.05 \geq \alpha)$	0.615	0.553	0.548

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسة الأولى HO-1:

فيما يلي عرضٌ للنتائج الخاصة باختبار الفرضية الرئيسة الأولى، وما انبثقت عنها من فرضيات فرعية للعلاقة الارتباطية بين معايير التدقيق الداخلي الدولية المتمثلة في (معايير الخواص، معايير الأداء، معايير التطبيق) وبين فاعلية التدقيق الداخلي المتمثلة في (الملاءمة، الموثوقية) في الشركات الصناعية الكويتية". إذ تستند قاعدة القرار هنا إلى رفض الفرضية العدمية Ho في حالة وجود علاقة ارتباطية موجبة، لأنها تشير إلى ارتباط المتغيرين معا بعلاقة تبادلية واعتمادية طردية والعكس صحيح. وتنص هذه الفرضية على أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha=0.05)$  بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية".

ويوضح الجدول رقم (4-7) نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق، إذ تظهر النتائج أن قيمة معامل الارتباط (r) ما بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي بلغت 79.2%، وتعد هذه العلاقة قوية وذات اتجاه طردي، وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية التي كانت أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05). وبناءً على النتيجة السابقة ترفض الفرضية العدمية (Ho)، وتقبل الفرضية البديلة (Ha) بأنه توجد علاقة ارتباطية بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية.

جدول (4 - 7)

مصنوفة معامل ارتباط بيرسون بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وفاعلية التدقيق الداخلي

المتغير	مستوى الدلالة المعنوية	فاعلية التدقيق الداخلي
معايير التدقيق الداخلي الدولية	$(0.05 \geq \alpha)$	0.792
1- معايير الخواص	$(0.05 \geq \alpha)$	0.692
2- معايير الأداء	$(0.05 \geq \alpha)$	0.746
3- معايير التطبيق	$(0.05 \geq \alpha)$	0.519

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل ( One Sample T. Test ) للمقارنات الثنائية لمعرفة العلاقة الارتباطية بين معايير التدقيق الداخلي الدولية المتمثلة في (معايير الخواص، معايير الأداء، معايير التطبيق) وبين فاعلية التدقيق الداخلي المتمثلة في (الملاءمة، الموثوقية) في الشركات الصناعية الكويتية، وعند مستوى دلالة (0.05)، فإن الجدول التالي رقم (4 - 8) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول رقم (4- 8)

نتائج اختبار ( One Sample T. Test ) للمقارنات الثنائية للفرضية الأولى

(معايير التدقيق الداخلي الدولية)

القرار الإحصائي	T المحسوبة	Sig.	المتغيرات المستقلة
رفض الفرضية العدمية	4.6762	.000	1- معايير الخواص
رفض الفرضية العدمية	5.3475	.000	2- معايير الأداء
رفض الفرضية العدمية	5.2554	.000	3- معايير التطبيق

قيمة T الجدولية 1.671

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 8) ما يلي:

1- إن قيمة t المحسوبة بلغت (4.6762) في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.671)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية الفرعية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " توجد علاقة ارتباطية بين معايير الخواص وبين فاعلية التدقيق الداخلي ". وتؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية التي تساوي صفرًا.

2- إن قيمة t المحسوبة بلغت (5.3475) في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.671)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية الفرعية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " توجد علاقة ارتباطية بين معايير الأداء وبين فاعلية التدقيق الداخلي ". وتؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية التي تساوي صفرًا.

3- إن قيمة t المحسوبة بلغت (5.2554) في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.671)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية الفرعية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " توجد علاقة ارتباطية بين معايير التطبيق وبين فاعلية التدقيق الداخلي ". وتؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية التي تساوي صفرًا.

ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسة الثانية HO-2 :

وتنص هذه الفرضية على انه " لا توجد علاقة بين معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الخواص ومعايير الأداء ومعايير التطبيق) وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية" ولاختبار هذه الفرضية فقد قام الباحث باستخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون بين معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الخواص ومعايير الأداء ومعايير التطبيق) وبين فاعلية التدقيق، إذ تظهر النتائج أن قيمة معامل الارتباط (r) ما بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي بلغت 76.8%، وتعد هذه العلاقة قوية وذات اتجاه طردي، وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية التي كانت أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05). وبناءً على النتيجة السابقة ترفض الفرضية العدمية (Ho)، وتقبل الفرضية البديلة (Ha) بأنه توجد علاقة ارتباطية بين معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الخواص ومعايير الأداء ومعايير التطبيق) وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الكويتية.

جدول (4- 9)

مصفوفة معامل ارتباط بيرسون بين معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الخواص ومعايير الأداء ومعايير التطبيق) وزيادة فاعلية التدقيق الداخلي

المتغير	فاعلية التدقيق الداخلي
معايير التدقيق الداخلي الدولية	0.768
1- معايير الخواص	0.669
2- معايير الأداء	0.720
3- معايير التطبيق	0.671

مستوى الدلالة المعنوية  $\geq 0.05$ .

ثالثا: اختبار الفرضية الرئيسة الثالثة HO-3 :

وتنص هذه الفرضية على أنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المشاركين بالدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى العوامل الديموغرافية (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية).

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على مدى وجود تباين بين استجابات المشاركين في الدراسة وبين المتغير التابع وهو حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي وتبعاً للعوامل الديموغرافية. وتنص قاعدة القرار على أنه "إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية فإنه لا توجد فروق في الإجابات تبعاً لخصائص عينة الدراسة" وكانت النتائج كما يلي:

1- الجنس

الجدول (4 - 10)

نتائج تحليل التباين (One Way Anova) للفروق في إجابات العينة تعزى للجنس

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية Si g	النتيجة
بين المجموعات	1.313	2	.263	2.183	2.37	.434	لا يوجد تباين
داخل المجموعات	6.508	103	.102				
التباين الكلي	7.822	105					

يتبين من خلال البيانات الواردة في الجدول (4-10) أن قيمة F المحسوبة هي (2.183) في حين أن قيمتها الجدولية بلغت (2.37) وبالمقارنة بين القيم التي تم الحصول عليها نجد أن قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وبما أن قاعدة القرار تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى الجنس" وذلك عند مستوى معنوية 5%، ويؤكد ذلك مستوى المعنوية البالغة (.434) وهي أكبر من (5%).

نتائج تحليل التباين (One Way Anova) للفروق في إجابات العينة تعزى للعمر

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية Si g	النتيجة
بين المجموعات	.525	5	.105	.921	2.37	.474	لا يوجد تباين
داخل المجموعات	7.297	100	.114				
التباين الكلي	7.822	105					

يتبين من خلال البيانات الواردة في الجدول (4- 11) أن قيمة F المحسوبة هي (.921) في حين أن قيمتها الجدولية بلغت (2.37) وبالمقارنة بين القيم التي تم الحصول عليها نجد أن قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وبما أن قاعدة القرار تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه " لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى العمر" وذلك عند مستوى معنوية (5%)، ويؤكد ذلك مستوى المعنوية البالغة (.474) وهي أكبر من (5%).

4- سنوات الخبرة

تم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول (4- 12)

الجدول (4 - 12)

نتائج تحليل التباين (One Way Anova) للفروق في إجابات العينة تعزى لسنوات الخبرة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية Si g	النتيجة
بين المجموعات	.525	4	.105	.894	2.37	.469	لا يوجد تباين
داخل المجموعات	7.297	101	.114				
التباين الكلي	7.822	105					

يتبين من خلال البيانات الواردة في الجدول (4- 12) أن قيمة F المحسوبة هي (.894) في حين أن قيمتها الجدولية بلغت (2.37) وبالمقارنة بين القيم التي تم الحصول عليها نجد أن قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وبما أن قاعدة القرار تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية والتي تنص على أنه " لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى سنوات الخبرة." وذلك عند مستوى معنوية (5%)، ويؤكد ذلك مستوى المعنوية البالغة (.469) وهي أكبر من (5%).

#### 4- المؤهل العلمي

تم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول (4- 13):

الجدول (4 - 13)

نتائج تحليل التباين (One Way Anova) للفروق في الإجابات تعزى للمؤهل العلمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية Si g	النتيجة
بين المجموعات	.747	4	.149	1.352	2.37	.254	لا يوجد تباين
داخل المجموعات	7.074	101	.111				
التباين الكلي	7.822	105					

يتبين من خلال البيانات الواردة في الجدول (4- 13) أن قيمة F المحسوبة هي (1.352) في حين أن قيمتها الجدولية بلغت (2.37) وبالمقارنة بين القيم التي تم الحصول عليها نجد أن قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وبما أن قاعدة القرار تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه " لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى المؤهل العلمي" وذلك عند مستوى معنوية (5%)، ويؤكد ذلك مستوى المعنوية البالغة (254). وهي أكبر من (5%).

5- الشهادات المهنية

تم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول (4- 14):

الجدول (4 - 14)

نتائج تحليل التباين (One Way Anova)

للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى للشهادات المهنية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية Si g	النتيجة
بين المجموعات	.747	5	.149	9511.	2.37	390.	لا يوجد تباين
داخل المجموعات	7.074	100	.111				
التباين الكلي	7.822	105					

يتبين من خلال البيانات الواردة في الجدول (4- 14) أن قيمة F المحسوبة هي (1.159) في حين أن قيمتها الجدولية بلغت (2.37) وبالمقارنة بين القيم التي تم الحصول عليها نجد أن قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وبما أن قاعدة القرار تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية والتي تنص على أنه " لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى الشهادات المهنية" وذلك عند مستوى معنوية (5%)، ويؤكد ذلك مستوى المعنوية البالغة (390). وهي أكبر من (5%).

## الفصل الخامس النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة، فإن هذا الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة التي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة المبسوثة في الاستبانة بما يلي:

#### 1-5 النتائج

يمكن تلخيص نتائج التحليل واختبار الفرضيات على النحو التالي:

أولاً: العلاقة بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية

أشارت نتائج الدراسة بشكل عام إلى وجود علاقة ارتباطية بين معايير التدقيق الداخلي الدولية المتمثلة في (معايير الخواص، معايير الأداء، معايير التطبيق) وبين فاعلية التدقيق الداخلي المتمثلة في (الملاءمة، الموثوقية) في الشركات الصناعية الكويتية، وكانت بدرجة قوية وذات اتجاه طردي. وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة فاتح، (2007) التي خلصت إلى إن المتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني وازدياد الطلب على معلومات دقيقة وفعالة، تركز الحاجة إلى اعتماد مراجعة الحسابات كوسيلة إثبات لمصادقية هذه المعلومات. وفيما يتعلق بالنتائج المتعلقة بكل معيار على حده فقد أظهرت نتائج الاختبار ما يلي:

1- وجود علاقة ارتباطية بين معايير الخواص وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية وبمستوى مرتفع. إذ تبين أن توافر الصفات الخاصة في الشركة لتأدية أعمال التدقيق الداخلي تزيد من فاعلية هذه العملية، وأن توافر الكفاءة والعناية المهنية المناسبة والمهارات الفنية عند المدقق الكفاء تزيد من فاعلية التدقيق الداخلي، كذلك تبين أن برامج الرقابة النوعية

مثل برامج التدقيق والرقابة الداخلية والرقابة الخارجية وبرنامج التحسين تسهم في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية، وأن الاستقلالية والموضوعية تؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركة. كما تبين أن وجود وثيقة التدقيق التي تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات وتوصيف دقيق للوظائف والمهام يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية. وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت اليها دراسة الهويدي، (2007) التي خلصت إلى أن إعداد المدقق عن طريق البرامج التدريبية في ديوان المحاسبة له دور كبير برفع الكفاءة المهنية للمدقق وبالتالي يقلل من المخاطر التي يتعرض إليها التقرير.

2- وجود علاقة ارتباطية بين معايير الأداء وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية وبمستوى مرتفع، إذ تبين أن إعداد الخطة السنوية المبنية على أساس تعميم المخاطر يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية، وأن عملية المتابعة وبرامج المراقبة تعزز من فاعلية التدقيق الداخلي في الشركة، كما تبين أن الاهتمام بوصف طبيعة عمل وأنشطة التدقيق الداخلي يسهم في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركة، وأن القيام بوضع الأسس والمعايير والمقاييس النوعية لأنشطة التدقيق الداخلي مثل الخبرة، المهارة الفنية والسلوكية، السرعة يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية. وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت اليها دراسة نصار، وبهرامي، (2008) التي خلصت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية تساهم في تحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وذلك لأنها تساعد المدقق في تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف.

3- وجود علاقة ارتباطية بين معايير التطبيق وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية وبدرجة مرتفعة، إذ تبين أن عمليات مراقبة الجودة تعزز من فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية، وأن عملية إعداد التقارير المالية ذات الصلة تسهم في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية.

كذلك تبين أن استقلالية هيئة الرقابة الداخلية تؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي وأن التقييم الذاتي للرقابة يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي، كما تبين من النتائج أن استقلالية لجنة التدقيق واستقلالية المدقق تؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي. وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت اليها دراسة العبدلي، (2012) التي خلصت الى وجود التزام لتطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

ثانياً: العلاقة بين معايير التدقيق الداخلي الدولية وبين زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية

أشارت نتائج الدراسة الى وجود العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية المتمثلة في (معايير الخواص ومعايير الأداء ومعايير التطبيق) وبين فاعلية التدقيق الداخلي المتمثلة في (الملائمة، الموثوقية) في الشركات الصناعية الكويتية، إذا تبين أن تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية يجعل المعلومات ملائمة لحاجات صناعات القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية، ويسهم في توصيل المعلومات إلى متخذي القرار في الوقت المناسب (التوقيت الملائم)، ويؤدي كذلك إلى تطابق الخصائص النوعية المحددة في النظام المحاسبي مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية. كما تبين أن تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية يؤدي الى تحسين كفاءة التقارير المالية في خدمة مستخدميها لكون المعلومات الواردة فيها حيادية، وغير متحيزة، وتعرض الحقائق غير منقوصة، وأن هذه المعلومات قابلة للإثبات وبشكل يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات.

ثالثاً: الفروق بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى العوامل الديموغرافية

أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى العوامل الديموغرافية وكما يلي:

- 1- عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى الجنس.
- 2- عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى العمر.
- 3- عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى سنوات الخبرة.
- 4- عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين بالدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى المؤهل العلمي.
- 4- عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المشاركين في الدراسة حول زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى الشهادات المهنية.

## 2-5 التوصيات

- استناداً الى نتائج هذه الدراسة قدم الباحث التوصيات التالية:
- أولاً: التأكيد على أهمية معايير الخواص وذلك لعلاقتها المباشرة في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال اتباع الآليات التالية:
- أ- التأكيد على أهمية توافر الصفات الخاصة بالأفراد مثل الاستقلالية والموضوعية لتأدية أعمال التدقيق الداخلي.
  - ب- زيادة الحرص على وجود وثيقة التدقيق الداخلي التي تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات في الشركة.
  - ج- زياد الاهتمام بموقع دائرة التدقيق الداخلي على الهيكل التنظيمي بحيث تحتل موقعا يمكنها من تأدية المهام المطلوبة منها.
- ثانياً: الاهتمام بمعايير الأداء وذلك لأهمية هذه المعايير في فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وذلك من خلال اتباع الآليات التالية:

أ- التأكيد على أهمية إعداد برامج الرقابة والتدقيق الداخلي التي تحتوي على الأهداف ونطاق المهمة والإجراءات.

ب- إتاحة الفرصة لجميع أفراد الشركة للإطلاع على توصيات المدققين وتوضيح درجة الخطر وقبول الإدارة بعدم تنفيذ بعض من توصياتهم.

ج- الحرص على وضع الأسس والمعايير والمقاييس النوعية لأنشطة التدقيق الداخلي مثل الخبرة، المهارة الفنية والسلوكية، السرعة وغيرها.

ثالثاً: إيلاء معايير التطبيق الأهمية التي تستحقها كونها على علاقة مباشرة بفاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال إتباع الآليات التالية:

أ- التأكيد على أهمية التقيد باختبارات الالتزام للمدقق الداخلي لكونها تؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي.

ب- التأكيد على الشركات الصناعية الكويتية بضرورة توفير التخصص المهني لدى موظفي التدقيق الداخلي.

ج- العمل على تحسين الأطر التي تؤدي إلى استقلالية لجنة التدقيق واستقلالية المدقق الداخلي.

رابعاً: تعزيز أخلاقيات الأعمال، وضرورة أن تقوم الشركات الصناعية الكويتية بوضع دليل لأخلاقيات المهنة وتوزيعه على أنشطتها، وتدريب الأفراد على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة عند مزاولتهم أعمال التدقيق الداخلي.

خامساً: الاستمرار بإجراء مزيد من البحوث المستقبلية في مجال الدراسة الحالية، لكونها يمكن أن تسهم في إثراء هذا الموضوع، ولذا يقترح الباحث التوجهات التالية لدراسات مستقبلية:

أ- التوافق بين معايير التدقيق الداخلية ومعايير التدقيق الخارجية عند تبني أنظمة تكنولوجيا المعلومات.

ب- دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في بيئة أعمال غير تلك المتعلقة بالشركات الصناعية مثل القطاع المصرفي.

ب- دور لجان التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- التميمي، هادي، (2008). "مدخل للتدقيق من الناحية النظرية والعملية"، مركز كحلون للكتاب، عمان.
- جربوع، يوسف، (2003)، "أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات"، غزة، فلسطين، ط2.
- جمعة، أحمد حلمي، (2010)، المدخل الحديث والشامل لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- جمعة، أحمد، (2005)، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان.
- جمعه، احمد حلمي، (2003)، "التحكم المؤسسي في اطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، المؤتمر العلمي الخامس، عمان، الاردن.
- جمعة، أحمد، (2009)، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد"، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان-الأردن.
- جمعه، احمد حلمي، (2009)، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد: الداخلي، الحكومي، الخاص، البيئي، الشركات الصغيرة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- خريسات، حمدان، (2010)، التدقيق الداخلي للشركات، الطبعة الثانية، دار الآفاق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الخطيب، خالد، (2010)، "مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان.
- دهمش، نعيم، (2004) "اين نحن من التدقيق الإداري"، مجلة المدقق، العدد 23، عمان: الأردن.
- الذنبيات، علي عبدالقادر، (2010)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق"، الطبعة الثالثة، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، الاردن.

- الراوي، سينا أحمد. (2011). "استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.
- سلامة، مصطفى صالح، (2010)، "مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية"، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان.
- سليمان، محمد، (2006)، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- السقا، زياد. (2007). "تأثير التجارة الإلكترونية على معايير التدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي"، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.
- سليمان، محمد، (2006)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- سواد زاهر توفيق، (2009)، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، عمان، دار اليازة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- السوافيري، فتحي، ومحمد، سمير، ومصطفى، محمود، (2002)، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
- سوق الكويت للأوراق المالية (2011). تقرير سوق الكويت للأوراق المالية، شبكة الانترنت، 2011، مجلة المستثمرون <http://www.mosgcc.com/about.php>
- السويطي موسى، (2006)، " تطوير نموذج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلال التدقيق"، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية.
- شقورة، عمر، (2000)، "مدى التزام الشركات الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.

- الصبان سمير، وجمعة، إسماعيل، والسوافيري، فتحي، (2006)، " الرقابة والمراجعة الداخلية، مدخل نظري تطبيقي"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- الصحن، عبدالفتاح، وسرايا، محمد السيد، (2005)، " الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي"، مصر، مطبعة التوني، القاهرة.
- عبداللاه، محمد، (2004)، "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثامن، العدد الثاني، ص252-271.
- عبدالله، خالد أمين، (2000)، " علم تدقيق الحسابات"، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- العبدلي، محمد، (2012). "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.
- عبد المغني، فضل، (2003)، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، عمان.
- العفيفي، عيبر، (2007)، " معوقات عمل المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- العمري، أحمد، وعبدالمغني، عبدالفتاح، (2006)، " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (2)، العدد 3، ص 346-361، عمان، الاردن.
- العمودي، أحمد، (2011). " دور المدقق في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق: الأردن.
- عيسى، سمير كامل، (2008)، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- دراسة تطبيقية"، بحث محكم، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 1، مجلد رقم 45، ص 1 - ص51، القاهرة: مصر.

- فاتح، سردوك، (2007). " دور المراجعة في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مع دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر.
- الفرجات، أحمد، (2003)، "تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان.
- الفرح، عبدالرزاق، (2001)، "مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية تحليلية"، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان.
- القاضي، حسين، والدحدوح، حسين، (1999)، "اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
- القبح، نائل، (2002)، أنظمة الرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- القبطان، محمد، (2006)، "قواعد المراجعة في أعمال البنوك"، دار النصر للنشر والتوزيع، القاهرة.
- الكخن، دلال، (1998)، " الرقابة المحاسبية وتطبيقاتها في البنك المركزي الأردني"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.
- لطفي، أمين السيد، (2005)، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعيه، مصر.
- المجمع العربي للمحاسبين، (2001)، "مفاهيم التدقيق الحديثة"، المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الاردن.
- محسن، محمود، (2010)، " مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين.
- المطارنة، غسان، (2009)، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.

- المدلل، يوسف، (2007)، " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية- غزة.
- المطارنة، غسان فلاح، (2009)، " تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
- معارفي، فريدة، وصالح، مفتاح، (2010)، " دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية"، بحث مقدم الى مؤتمر مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق، جامعة 20 اوت، الجزائر.
- ميالة، بطرس. (2010). " العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي". مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 6، ص ص 128-151، العراق.
- نصار، مجدي محمد، وبهرامي، مريم أحمد، (2008). "الإجراءات التحليلية التي يباشرها مدقق ديوان المحاسبة استنادا إلى واقع دليل التدقيق العام"، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة في دولة الكويت.
- النونو، كمال، (2009)، " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- الهويدي، إيمان إبراهيم، (2007). "مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة"، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث الثامنة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة في دولة الكويت.
- ياسين، حازم، (2003)، " دور الأجهزة الرقابية في تفعيل الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات"، ورشة عمل حول افطار المحاسبي والإفصاح لهيكل الشركات في مصر.
- يحيى، فيحاء، والعلي، منهل، (2003)، " مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 25، العدد 73، ص 312، العراق.

- **Al Matarneh, Ghassan. F, (2011), "Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence from Jordan", International Research Journal of Finance and Economics, Vol.73, PP. 110-119.**
- **Bailey, D. Andrew and Gramling, Audrey and Ramamoorti, Sridhar, (2004), "Research Opportunities in internal auditing ". The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, p 227. USA.**
- **Brink, V.Z. and Witt, H. (2008). "Internal Auditing: Historical Perspective and Future ", Internal Auditor, New Jersey. Vol, 35 No, (4) p: 25-39. USA.**
- **Chang Millicent, (2012), "The Impact Of Reputation, Audit Contract Type, Tenure, Audit Fees And Other Services On Auditors; Perceptions Of Audit Quality", The University Of Western Australia, Australia, Nedland, W. A 6906.**
- **Edward, D.E., Kusel, J. and Ixner, Tom. (2001). "Internal Auditing in Banking Industry", Bank Accounting and Finance, Vol. 15, No, (1) p: 63-68. New York. USA.**
- **Gendron, Yves, David J. Cooper and Barbara Townley, (2007) " The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance", Accounting, Organizations and Society, Vo.32, No.1-2, pp:101-129, Canada.**
- **Sekaran, U. (2010), Research Methods For Business, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc, New York.**

- Selim, G. and McNamee, D.(2010) “ Risk Management and internal auditing: what are the essential building blocks for a successful paradigm change” **International Journal of Auditing**, Vol. 3 No, 2, Pp. 55-147

Irwin, "Principles of Auditing,"- Whittington, O.R. and Pany, K. (2008).

McGraw Hill, New York, Twelfth Edition. USA.

- Willimson, A. Louise, (2009),"Guiding Auditors Along the Information SuperhighWay: The Implication of Electronic Evidence", **Journal of Accountancy**, Chicago, Vol. 30, No., 4, pp:212-231. USA.

## الملاحق

الملحق (1)

أسماء الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية

الرقم	اسم الشركة
.1	مجموعة الصناعات الوطنية (القاضة)
.2	شركة الخليج للكابلات والصناعات الكهربائية
.3	شركة الشعبية للصناعات الورقية
.4	شركة الصناعات المتحدة
.5	شركة الكوت للمشاريع الصناعية
.6	الشركة الخليجية للصخور
.7	الشركة الكويتية لصناعة وتجارة الجبس
.8	الشركة الكويتية لصناعات الأنايب والخدمات النفطية
.9	شركة الصناعات الهندسية الثقيلة وبناء السفن
.10	شركة المعادن والصناعات التحويلية
.11	شركة بوبيان للبتروكيماويات
.12	الشركة الكويتية لصناعة مواد التغليف
.13	شركة المعدات القاضة
.14	شركة القرين لصناعة الكيماويات البترولية

15.	شركة أسمنت الكويت
16.	شركة المقاولات والخدمات البحرية
17.	شركة السكب الكويتية
18.	شركة الخليج لصناعة الزجاج
19.	الشركة الكويتية لصناعة مواد البناء
20.	شركة منا القابضة
21.	شركة الصلبوخ التجارية
22.	شركة صناعات التبريد والتخزين
23.	شركة أسمنت بورتلاند كويت
24.	شركة صناعات الخرسانة الخلوية
25.	شركة أسمنت الهلال
26.	شركة الصناعات الوطنية لمواد البناء
27.	الشركة الوطنية الاستهلاكية الكويتية لصناعة وتجارة الجبس

المصدر: سوق الكويت للأوراق المالية، قسم العلاقات العامة، النشرة السنوية 2011.

الملحق (2)

نموذج الاستبانة

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة،،،

أخي المستجيب،،،

تحية احترام وتقدير،،،

استبانة حول موضوع:

دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور معايير التدقيق الداخلي الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، أرجو التعاون في الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة، وذلك بوضع إشارة (x) مقابل الإجابة التي تناسب رأيكم، علماً بأن البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسريته تامة ولأغراض البحث العلمي وهذه الدراسة فقط.

وشكراً لتعاونكم

الباحث

أنور أحمد الحمود

القسم الأول: البيانات الشخصية

1- الجنس:

أنثى

ذكر

2- العمر:

35-31 سنة

30 سنة فأقل

45 - 41 سنة

40-36 سنة

45 سنة فأكثر

3- سنوات الخبرة:

10 سنوات

5 سنوات فأقل

15 سنة فأكثر

15 - 11 سنة

4- المؤهل التعليمي:

لوريوس

دبلوم

كتوراه

ماجستير

4- الشهادات المهنية:

 A CFA

CISA

أخرى اذكرها

CIA

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل متغيرات الدراسة، يرجى قراءتها وبيان رأيكم في كل منها، وذلك

بوضع إشارة (x) على الإجابة المحاذية لكل عبارة.

الرجاء بيان الرأي بالعبارات التالية لتحديد العلاقة بين معايير الخواص وبين فاعلية التدقيق في الشركات

الصناعية الكويتية.

ت	العبارة	موافق ق بشدة	موافق ق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
1	توفر الصفات الخاصة في الشركة لتأدية أعمال التدقيق الداخلي تزيد من فاعلية هذه العملية					
2	توفر الصفات الخاصة بالأفراد مثل الاستقلالية والموضوعية لتأدية أعمال التدقيق الداخلي المزيد من فاعلية هذه العملية في شركتك					
3	توفر الكفاءة والعناية المهنية المناسبة والمهارات الفنية عند المدقق الكفاء تزيد من فاعلية التدقيق الداخلي					
4	تؤدي الاستقلالية والموضوعية الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك					
5	يسهم دور موقع دائرة التدقيق على الهيكل التنظيمي وموضوعية المدققين في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي					

					تسهل برامج الرقابة النوعية مثل برامج الرقابة الداخلية والخارجية وبرنامج التحسين في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك	6
					يؤدي وجود وثيقة التدقيق التي تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك	7

الرجاء بيان الرأي بالعبارات التالية لتحديد العلاقة بين معايير الأداء وبين فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.

ت	العبارة	موافق	موافق	موافق	موافق	غير موافق	غير موافق
		ق	ق	ق	ق	بشدة	بشدة
8	يسهم الاهتمام بوصف طبيعة عمل وأنشطة التدقيق الداخلي في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك						
9	القيام بوضع الاسس والمعايير والمقاييس النوعية لأنشطة التدقيق الداخلي مثل الخبرة، المهارة الفنية والسلوكية، السرعة يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك						
10	يؤدي إعداد الخطة السنوية المبينة على اساس تعميم المخاطر الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك						
11	يسهم فحص وتعميم مدى وفعالية نظام الرقابة الداخلية ومقترحات التوصية والتقييم في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك						

					يؤدي اعداد برامج الرقابة والتدقيق التي تحتوي على الأهداف ونطاق المهمة والإجراءات الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك	12
					القيام بتقييم وتدوين المعلومات لتحقيق أهداف مهمة التدقيق في الملف الدائم والجاري يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي	13
					تعزز عملية المتابعة وبرامج المراقبة من فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك	14
					توضيح درجة الخطر وقبول الإدارة بعدم تنفيذ بعض من توصيات المدققين يؤدي الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في شركتك	15

الرجاء بيان الرأي بالعبارات التالية لتحديد العلاقة بين معايير التطبيق وبين فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.

ت	العبارة	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
16	يؤدي استقلالية هيئة الرقابة الداخلية الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي	ق	ق		موافق	موافق بشدة
17	يؤدي استقلالية لجنة التدقيق واستقلالية المدقق الى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي					
18	تعزز ممارسة الحكم المهني على أداء المدقق الداخلي من فاعلية التدقيق الداخلي					



					توفر التغذية الراجعة التي تسهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار.	27
					تطابق الخصائص النوعية المحددة في النظام المحاسبي مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية.	28
					احتواء المعلومات على قدرة تنبؤية تساعد على اعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية.	29
					ملائمة المعلومات لحاجات صناعات القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية.	30
الموثوقية						
					المعلومات حيادية، وغير متحيزة، وتعرض الحقائق غير منقوصة.	31
					احتواء على معلومات تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر المراد التقرير عنها.	32
					قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات الكافية والملاءمة لاتخاذ القرارات المناسبة.	33
					قابلية المعلومات للإثبات وبشكل يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات.	34
					كفاءة التقارير المالية في خدمة مستخدميها.	35
					القدرة على التثبت والتحقق من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.	36

انتهت الاستبانة شاكرا لكم تعاونكم

الملحق (3)

اسماء محكمي الاستبانة

الجامعة	الرتبة الأكاديمية والاسم	التسلسل
جامعة العلوم الاسلامية	الدكتور احمد السكر	1
جامعة ال البيت	الدكتور قاسم العواقله	2
جامعة البلقاء التطبيقية	الدكتور زهير حدرب	3
جامعة الزيتونة	الدكتور احمد عادل	4
جامعة الإسرائ	الدكتور عثمان النبالي	5