



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

**دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري
(دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في
سوق فلسطين للأوراق المالية)**

إعداد الطالب

يوسف سعيد يوسف المدلل

إشراف الدكتور

يوسف محمود جربوع

قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة والتمويل

1428هـ - 2007 م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ
﴿ لَا يُكَلِّفُ اللّٰهُ نَفْسًا ۙ اِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ
وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا اِنْ نَسِينَا
اَوْ اَخْطَاْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا اِصْرًا كَمَا
حَمَلْتَهُ عَلٰی الذِّیْنِ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْنَا مَا
لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاغْفُ عَنَّا وَاغْفِرْ لَنَا وَاَرْحَمْنَا
اَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلٰی الْقَوْمِ الْكَافِرِیْنَ ﴾

صدق الله العظيم

(286) سورة البقرة

إهداء

إلى من كانا سبب وجودي بعد الله عز وجل، من ربياتي صغيراً
و لم يبخل عني بشيء، والديّ الحنونين أمد الله في عمريهما وأحسن
ختامهما

وجزاها عني خير الجزاء.

إلى أخواني الحبيبين وأختي الغالية، إلى زوجتي الغالية وابنتي الحبيبة .
إلى من سقط شهيداً فداءً للدين والوطن حتى نعيش بكرامة
إلى الصابرين المحتسبين من أبناء فلسطين، الأسرى والجرحى وعائلات
الشهداء.

إلى الجامعة الإسلامية إدارةً رشيدة وأساتذة كرام وجميع العاملين فيها،
و اخص بالذكر جميع الأساتذة الكرام الذين نهلنا من علمهم،،،،
اهدي هذا الجهد المتواضع

شكر و عرفان

الحمد والشكر أولاً وأخيراً لله عز وجل على عظيم نعمه التي لا تعد وعلى فضله وكرمه الذي لا يرد وعلى أن هدانا وجعلنا مسلمين، وله الحمد والشكر أن وفقني لإتمام هذه الدراسة والصلاة والسلام على نبينا الكريم محمد بن عبد الله وعلى آل بيته الطيبين الطاهرين وصحابته أجمعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين "وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت واليه أنيب "

كما وأتقدم بالشكر الجزيل لجميع من قدم لي المساعدة في انجازي لهذه الرسالة، وأخص بالذكر الدكتور/ يوسف محمود جربوع على تفضله بالإشراف على هذا البحث وملاحظاته القيمة وما قدمه لي من نصح وإرشاد جعله الله في ميزان حسناته، وأتقدم بجزيل الشكر ووافر الامتنان إلى الأستاذين الكريمين الفاضلين الدكتور سالم عبد الله حلس والدكتور حمدي شحده زعرب على تفضلهما بمناقشة الرسالة وإثرائها بملاحظتهما القيمة التي كان لها عظيم الأثر في تحسين وتجويد الرسالة.

كما اشكر الأساتذة الكرام الذين قاموا بتحكيم الاستبانة وهم الدكتور سالم عبد الله حلس و الدكتور علي عبد الله شاهين و الدكتور حمدي شحده زعرب و الدكتور ماهر موسى درغام و الدكتور أكرم إبراهيم حماد والدكتور نافذ محمد بركات.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أ	آية قرآنية.
ب	إهداء.
ج	شكر و عرفان
د	قائمة المحتويات.
و	قائمة الجداول.
ز	قائمة الملاحق.
ز	قائمة الأشكال والرسوم التوضيحية.
ح	ملخص الدراسة باللغة العربية.
ط	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية.
1	الفصل الأول: الإطار العام للبحث.
2	1-1 مقدمة.
5	2-1 مشكلة البحث.
6	3-1 أهمية البحث.
7	4-1 أهداف البحث.
7	5-1 فرضيات البحث.
8	6-1 مجتمع الدراسة .
9	7-1 منهجية الدراسة والتحليل.
10	8-1 الدراسات السابقة.
28	الفصل الثاني: التدقيق الداخلي.
29	1-2 المبحث الأول// تعريف وتطور مفهوم التدقيق الداخلي .
30	1-1-2 مقدمة.
31	2-1-2 مفهوم التدقيق الداخلي.
35	3-1-2 تطور التدقيق الداخلي.
42	4-1-2 التدقيق الداخلي كحرفة مستقلة.
44	5-1-2 أنواع التدقيق الداخلي.
47	6-1-2 معايير التدقيق الداخلي.
58	7-1-2 الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
60	8-1-2 التعاقد الخارجى للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي.
63	2-2 المبحث الثاني// مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي
63	1-2-2 استقلال وموضوعية المدقق الداخلي.
67	2-2-2 مكانة المدقق الداخلي في الشركة.

69	3-2-2 المتطلبات المعرفية والحرفية وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.
73	3-2 المبحث الثالث // أهمية ودور وظيفة التدقيق الداخلي.
73	1-3-2 أهمية التدقيق الداخلي ودوره في إضافة القيمة .
75	2-3-2 أهداف ومجال ونطاق التدقيق الداخلي.
79	الفصل الثالث: دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء.
81	1-3 المبحث الأول // دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة.
81	1-1-3 مقدمة.
82	2-1-3 تعريف الحوكمة.
84	3-1-3 دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة.
88	4-1-3 علاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.
92	5-1-3 العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي .
97	2-3 المبحث الثاني // دور المدقق الداخلي في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية.
97	1-2-3 الرقابة الداخلية.
101	2-2-3 الدور الرقابي للمدقق الداخلي.
105	3-2-3 دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والاحتيال (الفساد المالي).
108	3-3 المبحث الثالث // دور المدقق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر.
108	1-3-3 مفهوم المخاطر وإدارتها.
110	2-3-3 دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر.
115	4-3 المبحث الرابع // دور المدقق الداخلي في قياس وتقييم الكفاءة والفاعلية.
115	1-4-3 مفهوم قياس وتقييم الكفاءة والفاعلية.
116	2-4-3 دور المدقق لداخلي في قياس وتقييم الكفاءة والفاعلية.
120	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية (الطريقة والإجراءات) .
121	1-4 منهجية الدراسة.
122	2-4 مجتمع الدراسة.
122	1-2-4 نبذة عن سوق فلسطين للأوراق المالية والشركات المدرجة.
123	3-4 أداة الدراسة.
125	4-4 المعالجات الإحصائية المستخدمة.
132	5-4 صدق وثبات الاستبانة.
144	الفصل الخامس: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها والتوصيات.
144	1-5 اختبار التوزيع الطبيعي.
144	2-5 تحليل فقرات الدراسة.
171	3-5 النتائج.
173	4-5 التوصيات.

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
36	التطور الزمني للتدقيق الداخلي.	1
58	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.	2
125	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.	3
126	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.	4
126	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.	5
127	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.	6
128	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية.	7
128	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عمر الشركة.	8
129	توزيع عينة الدراسة حسب متغير إجمالي عدد العاملين بالشركة.	9
130	توزيع عينة الدراسة حسب متغير رأسمال الشركة (بالمليون دولار).	10
130	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع نشاط الشركة.	11
131	المستوى التنظيمي الذي تتبعه وحدة التدقيق الداخلي في الشركة.	12
133	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي) والدرجة الكلية لفقراته.	13
134	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (استقلال وحياد وموضوعية المراجع الداخلي) والدرجة الكلية لفقراته.	14
135	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات المراجع الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء) والدرجة الكلية لفقراته.	15
137	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (قيام المراجع الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية) والدرجة الكلية لفقراته.	16
138	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (مشاركة المراجع الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر) والدرجة الكلية لفقراته.	17
140	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس (فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي) والدرجة الكلية لفقراته.	18
141	الصدق البنائي لمجالات الدراسة.	19
142	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية).	20
142	معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ).	21
144	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov).	22
147	تحليل فقرات المحور الأول (تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي).	23
151	تحليل فقرات المحور الثاني (استقلال وحياد وموضوعية المراجع الداخلي).	24

155	تحليل فقرات المحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات المراجع الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء).	25
159	تحليل فقرات المحور الرابع (قيام المراجع الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية).	26
162	تحليل فقرات المحور الخامس (مشاركة المراجع الداخلي في تقييم ودعم إدارة المخاطر).	27
165	اختبار وجود لجنة تدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة.	28
166	تحليل فقرات المحور السادس (فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي).	29
167	معاملات الارتباط لبيرسون بين كل محور و قدرة التدقيق الداخلي على ضبط الأداء الإداري والمالي.	30

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	رقم
185	قائمة بالشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.	1
187	قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين.	2
188	أداة الدراسة (الاستبانة).	3
197	أهم التعريفات الواردة بالدراسة.	4

قائمة الأشكال والرسوم التوضيحية

رقم الصفحة	العنوان	رقم
34	الشكل رقم (1) ويوضح الدور التأميني والاستشاري لوظيفة التدقيق الداخلي.	1
68	الشكل رقم (2) ويوضح الوضع التنظيمي الأمثل لوحدة التدقيق الداخلي.	2
81	الشكل رقم (3) ويوضح الدعائم الأساسية للحوكمة من وجهة نظر معهد المدققين الداخليين.	3
84	الشكل رقم (4) ويوضح الأطراف التي تساهم في عملية حوكمة الشركة وخطوط الاتصال فيما بينها.	4
87	الشكل رقم (5) ويوضح الأنشطة والمهام التي يقوم به التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة.	5
95	الشكل رقم (6) يوضح نقاط الالتقاء والتنسيق في عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.	6
102	الشكل رقم (7) يوضح موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية.	7
106	الشكل رقم (8) ويوضح العوامل التي تساهم في زيادة مخاطر التلاعب والاحتيال.	8
107	الشكل رقم (9) ويوضح آلية إجراء التحقيقات المتعلقة بالغش والاحتيال.	9

ملخص البحث:-

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في الشركات لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتدعيم ما يسمى بحوكمة الشركة وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر، مما يعزز فرص الشركات في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة. وقد هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدفق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته اعتماداً على الدراسة النظرية والدراسات السابقة مكونة من (7) أجزاء وزعت على جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها (36) شركة وبلغت الردود (31) استبانته أي بنسبة إرجاع قدرها (86%) واستخدام الباحث البرنامج الإحصائي للدراسات الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات .

وكان من أهم نتائج الدراسة أن وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء الإداري والمالي والمساهمة بدعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم ودعم إدارة المخاطر وقياس كفاءة وفاعلية الأداء وأنه توجد علاقة كبيرة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة توفير الموارد المالية والبشرية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدفق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ومن ثم العمل على تبنيتها بشكل تدريجي، وكذلك ضرورة انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية (في الشركات التي لازال التدقيق الداخلي فيها يتبع الدائرة المالية) وتبعيته إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق للمساهمة بشكل أكبر في تدقيق الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء وضرورة أن يقدم المدقق الداخلي تقريراً دورياً إلى مجلس الإدارة والى لجنة التدقيق عن مدي التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد لمنظمة نشاطها على أن يتم تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي وتحديد معاملته المالية بقرار من مجلس الإدارة بعد موافقة لجنة التدقيق.

Abstract-

The internal audit function is considered one of the most important functions among the companies. It has an effect on designing, developing the internal control system, measuring the competence of using the resources and supporting the corporate governance. It contributes in evaluating, measuring and securing from risks.

On the other hand it helps in measuring and evaluating competence and efficiency of performance which reinforce the companies' so as to enhance the opportunity of the corporation in the best usage for the available resources in order to reach the total quality and stand against competition.

This study aimed at clarifying the role of internal auditing function in controlling the financial and managerial performance at the Palestinian public Corporation.

To achieve these objectives a questionnaire has been designed depending on theoretical and previous studies. The questionnaire consisted of (7) parts distributed to public Listed Companies in Palestine Securities Exchange (PSE). The questionnaires were (36) the replied questionnaires were (31), which represent (86%). The researcher used the statistical program package in social sciences (SPSS) for analyzing the data .

The most important findings that the internal audit units exercise a good role in controlling the financial and Managerial performance and contribute in support corporate governance through its role in evaluating the internal control system, and evaluate and enhance Risk management and measuring efficiency effectiveness of its performance, and there is a great relationship between role of the internal auditor in evaluating and strengthen the risk management and controlling the Managerial and financial performance in the public corporations.

The researcher introduces a set of recommendations, the most important are, The necessity of providing the internal auditing department with sufficient financial and human resources in the Palestinian public corporations and The necessity of setting up a training courses for internal auditors to get a sufficient knowledge about the internal auditing standards issued by the Institute of Internal auditors (IIA). It must be applied gradually in the Palestinian public Corporation and the necessity of separation the internal auditing section from the Financial department and followed to the audit committee or High Management in order to enable the internal auditor to measure the efficiency and effectiveness and evaluating the performance and the internal auditor must introduce a periodically report to Management council and audit committee about if

the corporation is complied with legislations and laws that organizing its activities , the appointment and displace the manager of internal auditing and his financial treatment be a decree from management council after an approval from audit committee.

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

الفصل الأول الإطار العام للبحث

1-1 مقدمة:

لقد أبرزت الفضائح المالية* ودعاوى الاحتيال المالي التي حدثت في السنوات الأخيرة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من الشركات مما حدا بنا إلى الاهتمام المتزايد بالتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية ودورها في منظمات الأعمال الحديثة (Arena, et al 2006) (Rezaee, 1996, p30) p275، وقد عزا الكثير من الباحثين هذا الضعف في أنظمة الرقابة إلى عدم اعتماد هذه الشركات بشكل كافٍ على وظيفة التدقيق الداخلي وعدم إعطائها الأهمية لدور هذه الوظيفة كأداة تسعى ضمن ما تسعى إليه لتفعيل النظم الرقابية (بكري، 2005، ص89)، هذا وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في الشركات اليوم نظراً للتوسع الكبير في حجم الأعمال، والتطورات الكبيرة التي تحدث في المجالات المالية والإدارية، وزيادة حدة المنافسة بين الشركات وبالتالي عدم قدرة وتفرض الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية والتدقيقية المنوط بها (عبدالله، 1994، ص250) .

إذ يعتبر التدقيق الداخلي نوعاً من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى (الصبان وآخري، 1996، ص27)، لهذا اعتبر البعض التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسئولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية (مجاهد، 2004، ص203).

وقد تطورت هذه الوظيفة كثيراً في النصف الثاني من القرن الماضي وتغيرت النظرة القديمة لها من مجرد متصيد للأخطاء والانحرافات إلى أداة فعالة في خدمة الإدارة حيثُ

* حدثت العديد من الانهيارات في كبريات الشركات الأمريكية والبريطانية في تسعينيات القرن الماضي وبداية القرن الحالي ونشأت على أثر ذلك العديد من لجان التحقيق وأصدرت تقاريرها المختلفة وكذلك تدخلت البرلمانات وصدرت عدة قوانين في البلدان المختلفة وأهمها القانون الصادر عن الكونغرس الأمريكي (Sarbanes Oxley Act) .

تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على الشركة أو تدعيم ما يسمى بحوكمة الشركة (Corporate Governance) وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر (Risk Management) والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفاعلية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز فرص هذه المشروعات في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة العالمية (جربوع، الحلو، 2004، ص2).

كما أن تأثير هذه الوظيفة يمتد إلى الأطراف الأخرى من خارج المنشأة حيث أن المدقق الخارجي يعتمد بشكل كبير على عمل المدقق الداخلي وبشكل أكثر تحديداً في تحديد حجم العينة بعدما أصبح التدقيق الخارجي يعتمد بشكل كبير على استخدام العينات الإحصائية، ومعيار المراجعة الدولي رقم (610) يشير بوضوح إلى أن وجود قسم للتدقيق الداخلي يساعد على تحديد نطاق ومدى الفحص والاختبارات في عملية المراجعة (IFAC, 2001, P213) معايير التدقيق الدولية) وخصوصاً لما لوحظ مؤخراً من جدل حول وظيفة المدقق الخارجي وزيادة كبيرة في نسبة مخاطر الاكتشاف (IFAC, 2001, P213) معايير التدقيق الدولية، المعيار رقم (320) " الأهمية النسبية في التدقيق".

كما أن هناك الكثير من التطورات الحديثة التي طرأت على التدقيق الداخلي سواء من حيث النطاق أو الاستقلالية أو التبعية التنظيمية أو المعايير العامة، وظهر ما سُمي بلجنة التدقيق ودور المدقق الداخلي ومسئوليته أمامها ومسئولية هذه اللجنة أمام مجلس الإدارة والمساهمين وغير ذلك من التطورات أعطى هذه الوظيفة أبعاداً جديدة وجعلها مثاراً للبحث والدراسة.

وقد تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1947 كأول منظمة مهنية متخصصة في مجال التدقيق الداخلي والذي امتلك فيما بعد الصبغة الدولية وانتشرت فروعه في أكثر من 150 بلداً وأصبح يبلغ عدد أعضائها أكثر من 100.000 عضواً

(Dittenhofer,2001,P443) وقام بإعداد معايير للتدقيق الداخلي كما أعد إرشادات حول

آداب وسلوكيات هذه المهنة، وقدم المعهد الداخلي عام 1999 تعريفاً للتدقيق بأنه :-

Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes. (IIA, 2004, P2).*

ويشير هذا التعريف الصادر عن أهم المنظمات المتخصصة بالتدقيق الداخلي والذي سوف يعتمد الباحث في نطاق بحثه بوضوح إلى التطورات الهامة التي حدثت في التدقيق الداخلي من حيث النطاق والمسئوليات المنوط بها وكذلك من حيث الأهمية والدور الذي تلعبه في ضبط الأداء.

ومن هنا ظهر دور التدقيق الداخلي على جميع أوجه نشاط الشركة حيث يستطيع المدقق الداخلي من خلال عمله الحكم على كفاءة وفاعلية إدارة المشروع وتقييم جودة أداءها وذلك عبر قسم مختص ومستقل في الشركة، وقد أصبحت سوق نيويورك للأوراق المالية تشترط وجود هذا القسم لكي تسمح بإدراج الأوراق المالية للشركة للتداول في السوق إيماناً منها بأن ذلك يشكل ضماناً لحسن الأداء وهذا ما يعزز أهمية هذه الوظيفة حيث تركّز الدول المتقدمة على تدعيمها، وبالرغم من تزايد الإدراك في العقدين الأخيرين بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي إلا أنه لم يتم القيام بأبحاث ودراسات تحدد أهمية ومدى استخدام ودور وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

• Assurance activity مصطلح استخدمه الباحثين ترجمته بأحد المعنى التالية: نشاط تأميني أو ضمان أو تأكيدي وسوف يستخدمه الباحث مصطلح نشاط تأميني لما يراه من دقة أكثر أما مصطلح Consulting activity فيستخدم بمعنى نشاط استشاري.

2-1 مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث في الحاجة لتقييم مدى تطور وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين استناداً إلى التطورات التي تحدث في هذا المجال سواءً على الصعيد الأكاديمي أو على الصعيد المهني على مستوى العالم من حيث إتباعها لمعايير واضحة في مجال التدقيق الداخلي، ووجود أهداف ورؤية محددة يمكن على أساسها القيام بتدقيق الأداء المالي والإداري لهذه الشركات ومدى قيام وحدات التدقيق الداخلي بالمهام المنوط بها في ضبط الأداء الإداري والمالي، مما يجعلنا أمام تساؤلات هامة تتعلق بالمهنة ودورها في المجتمع. والسؤال الرئيسي للمشكلة يتمثل في هل أن وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بالدور المنوط بها في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟ ومن هذا السؤال الرئيسي تتفرع الأسئلة التالية :-

- 1- هل يوجد في الشركات المساهمة العامة في فلسطين قسم مستقل ونظام للتدقيق الداخلي (Audit Charter) وهل تقوم هذه الشركات بتوفير الموارد الكافية لقسم التدقيق الداخلي؟
- 2- هل يستطيع المدقق الداخلي في الشركات الفلسطينية القيام بالدور المنوط به في ضبط الأداء الإداري والمالي حسبما تقتضيه الأعراف والمعايير المهنية، وما أهمية ذلك بالنسبة لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمساهمين والإدارة العليا والمدقق الخارجي؟
- 3- هل أن درجة استقلال المدقق الداخلي وموضوعيته في الشركات الفلسطينية تخوله القيام بأداء مهمته على الوجه الأكمل والعمل بعيداً عن تدخلات وضغوطات الإدارة؟
- 4- هل أن مؤهلات وخبرة ومعرفة المدقق الداخلي في الشركات الفلسطينية تؤهله للقيام بضبط وتقييم الأداء من الناحيتين الإدارية والمالية في الشركة التي يعمل بها.
- 5- هل هناك حاجة لصياغة معايير للتدقيق الداخلي وتعميمها مؤسسياً في فلسطين؟

6- هل يساير نطاق التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين التطورات الحديثة التي طرأت على المهنة وانتقالها من دور تصيد الأخطاء والرقابة المالية إلى مستويات متقدمة من تدقيق الأداء التشغيلي والمساهمة في تقييم وإدارة المخاطر ونظم الرقابة الداخلية ودعم الحوكمة وتحقيق الجودة الشاملة ؟

3-1 أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من عدة أمور :

الأول أن الموضوع حيوي وهام بالنسبة لإدارة المشروع والمساهمين والمجتمع المالي حيث يشكل الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة هدفاً يجب أن تتضافر جهود جميع الأطراف في سبيل تحقيقه ولا شك أن المدقق الداخلي للشركة يتحمل عبئاً مهماً في هذا الموضوع انطلاقاً من مسؤولياته التي تمليها عليه المهنة وما يتوقعه المجتمع المالي منه خصوصاً بعد حالات الإفلاس الكبرى التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية أو في جنوب شرق آسيا والتي جعلت المهنة أمام تحدي كبير في مراقبة وتقييم عمل الإدارة أمام المساهمين .

والثاني أن البحث عمل على تتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي سواء في مجال المعايير المهنية أو الممارسات الحديثة والأساليب المتبعة ومحاولة تطبيق هذا التطور في فلسطين.

أما الثالث فهو أن هذا الموضوع لم تتم دراسته بشكل تفصيلي ومنفصل عن نظام الرقابة الداخلية في القطاع الخاص في فلسطين وتشكل هذه المحاولة الأولى في هذا السياق على حد علم الباحث.

4-1 أهداف البحث:

- انطلاقاً من مشكلة هذه الدراسة وأهميتها يمكن تحديد أهدافها في:-
- 1- التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية الإدارة كمدخل لتوسيع الشفافية والمسؤولية والمحاسبة والإفصاح وتقييم أداء الإدارة ودور ذلك في ضبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
 - 2- التعرف على دور لتدقيق الداخلي في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وأهمية ذلك في ضبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
 - 3- التعرف على دور لتدقيق الداخلي في إدارة ودعم نظم إدارة المخاطر وأهمية ذلك في ضبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
 - 4- التعرف على درجة الاستقلالية الممنوحة للتدقيق الداخلي وأهمية ذلك في ضبط الأداء الإداري والمالي في فلسطين.
 - 5- عرض الاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي وتتبع مدى إمكانية تطبيق ذلك في فلسطين.
 - 6- المساهمة في تعريف المجتمع وبيئة الأعمال بالدور الحقيقي للتدقيق الداخلي وتغيير الصورة النمطية والسلبية عنه كمتصيد للأخطاء .

5-1 فرضيات البحث:

اعتمد الباحث في القيام ببحثه ومحاولة الوصول إلى الإجابات الكافية حول الأسئلة المتعلقة بمشكلة البحث وتحقيق أهدافه بالفرضيات التالية:-

الفرضية الأولى :-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

الفرضية الثانية :-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلال وموضوعية التدقيق الداخلي وبين قدرته على ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية"

الفرضية الثالثة:-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توسيع نطاق ومسئوليات التدقيق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

الفرضية الرابعة:-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام التدقيق الداخلي بدوره في تقييم وإدارة المخاطر وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

الفرضية الخامسة:-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام التدقيق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

الفرضية السادسة:-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود وفعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي و قدرة المدقق الداخلي على ضبط الأداء الإداري والمالي".

6-1 مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة جميع وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق المالية والبالغ عددها (36) شركة وقام الباحث باستخدام أسلوب الحصر الشامل حيث أخضع جميع أفراد المجتمع للدراسة حيث تم توزيع الاستبانة على المسؤولين عن وحدات التدقيق الداخلي في هذه الشركات.

7-1 منهجية الدراسة والتحليل:

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك استناداً إلى الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية لموضوع البحث، حيث تم إجراء دراسة مكتبية استعرض فيها الباحث أهم ما يمكن الحصول عليه من دراسات سابقة حول موضوع التدقيق الداخلي والاستعانة بالكتب والمجلات العلمية وشبكة الانترنت والمعلومات الثانوية من سوق فلسطين للأوراق المالية والشركات محل الدراسة، كما قام بجمع المعلومات المطلوبة عن واقع التدقيق الداخلي في فلسطين من خلال استبانته تم إعدادها لهذا الغرض وتم توزيعها على جميع وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها للتداول في سوق فلسطين للأوراق المالية .

وتم الاعتماد في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي المقارن، كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج SPSS الإحصائي حيث تم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي المتمثل في حساب النسب المئوية والتكرارات واختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومعامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات واختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S) واختبار One sample t test واختبار Independent samples t test .

8-1 الدراسات السابقة:-

1- الدراسات العربية:

1-8-1 دراسة (بدران، 1994) التي قامت بها الدكتورة سناء بدران في جمهورية مصر العربية بعنوان " تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية " والتي هدفت إلى عرض أهم الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية واستكشاف مدى متابعتها في بيئة الأعمال المصرية واستكشاف الوظائف والخدمات التي تقدمها وحدات المراجعة الداخلية في جمهورية مصر العربية وجودتها وفحص مدى استقلالية قسم المراجعة الداخلية من حيث تبعيته في الهيكل التنظيمي، وكذلك استهدفت الدراسة تقديم دليل عملي بالعائد الذي يمكن أن يحققه قسم المراجعة الداخلية إذا تمتع بالاستقلال الكافي وفق مفهوم حديث وقد تناولت الدراسة تطور المراجعة الداخلية في المفهوم والأهداف ومجالات العمل للمراجعة الداخلية وتناولت كذلك أهمية استقلال قسم المراجعة الداخلية وأهمية تبعية هذا القسم إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق وتعزيز مكانته في الهيكل التنظيمي، وقد أوضحت نتائجها أن خدمات المراجعة الداخلية يكاد يقتصر دورها على النواحي المالية والمحاسبية وتقييم نظم الرقابة الداخلية وقد استنتجت الدراسة أن السبب في ذلك يعود لتبعية قسم المراجعة الداخلية للإدارة المالية وعدم تمتعه بالاستقلال الكافي لتحقيق الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية وأوضحت الدراسة عدم وجود لجنة مراجعة في معظم الشركات المصرية كما أوضحت الدراسة عدم أخذ الإدارة العليا للشركات المصرية في الغالب لتوصيات قسم المراجعة الداخلية في مجالات تقييم الكفاءة الاقتصادية والإدارية وفعالية العمليات والأنشطة كما خلصت الدراسة الميدانية إلى أن العائد المتحقق من تطبيق المفاهيم الحديثة للمراجعة الداخلية يفوق تكلفة وجود قسم متخصص في المنشأة .

1-8-2 (دراسة عبد اللاه، 1994) التي قام بها الدكتور محمد الرملي عبد اللاه بعنوان " إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات " والتي هدفت إلى إبراز أثر الجوانب السلوكية على معايير الأداء في المراجعة الداخلية، وإبراز مدى إمكانية استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية في إتمام عملية المراجعة الداخلية، ومجال ومحددات هذا الاستخدام واثر ذلك على معايير الأداء، وإبراز تأثير استخدام الحاسب الآلي على هذه المعايير، ومن ثم وضع إطار مقترح لمعايير أداء مقبولة في التطبيق العملي للمراجعة الداخلية وقد استخدم عبداللاه المنهج الاستقرائي في عرض الإطار النظري للمراجعة الداخلية واستخدم المنهج الاستنباطي في استنباط تأثيرات الأساليب الإحصائية والرياضية والكمبيوتر على معايير الأداء في صياغة الإطار المقترح للمعايير كما استنتج البحث أن للتأثيرات والاعتبارات السلوكية تأثير كبير على المراجعة الداخلية ومعايير الأداء فيها وأنه يمكن استخدام الحاسوب والأساليب الإحصائية في المراجعة الداخلية ويؤثر ذلك في معياري التأهيل العلمي للمراجع الداخلي ومعايير الاستقلال والحياد وقد شمل الإطار المقترح للمعايير معايير عامة تتعلق بالتأهيل العلمي والمهني والاستقلال المهني والفني والحياد ومعياري يتعلق بالالتزام بالأخلاق المهنية ومعايير تتعلق بتنفيذ عملية المراجعة الداخلية شملت معياراً عن إدارة العمل في قسم المراجعة الداخلية ومعياري الموضوعية ومعياري بذل العناية المهنية الواجبة ومعياري يتعلق بمجال المراجعة الداخلية وكذلك وضعت الدراسة معايير تتعلق بالتقرير وتوصيل نتائج المراجعة تشمل معيار التقرير ومعياري المتابعة

1-8-3 دراسة (إبراهيم، 1998) التي قام بها الدكتور احمد علي إبراهيم بعنوان "التأصيل المهني للمراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية " وقد هدفت الدراسة إلى إبراز دور مهنة المراجعة الداخلية والعمل على رفع شأنها من خلال بلورة أهداف المراجعة الداخلية ووضع الخطط العريضة لمسئوليات وواجبات المراجع الداخلي ووضع تصور لما

يحقق فعالية المراجعة الداخلية وتطبيق المبادئ العامة للتطبيق المهني للمراجعة الداخلية في الواقع العملي وقد قام إبراهيم بإجراء دراسة نظرية أتبعها بدراسة ميدانية على إحدى الشركات واستعرض في الدراسة النظرية إطاراً عاماً للمراجعة الداخلية شمل أهداف وأنواع ومحاولات تأصيل المراجعة الداخلية واستعرض أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وتبعية المراجع الداخلي ونطاق عمله وموقع المراجعة الداخلية من الهيكل التنظيمي واستعرض بالدراسة والتحليل والتطبيق على الشركة المستهدفة تخطيط عملية المراجعة الداخلية وأورد في دراسته خطة مقترحة تتناسب مع الشركة محل الدراسة وكيفية تطبيقها، وأهم ما استنتجته الدراسة أهمية تبعية وحدة المراجعة الداخلية إلى أعلى مستوى إداري ممكن وان تحديد أهداف ونطاق المراجعة الداخلية يساعد المراجع الداخلي في بلورة أهداف المراجعة للفترة القادمة وأهمية تحليل المخاطر في تحديد النقاط المحورية للمراجعة والتركيز على التحقق من الالتزام بالإجراءات الموضوعية لتنفيذ عملية المراجعة وأوصت الدراسة بتشجيع المراجعين الداخليين على مواكبة التطورات في إجراءات المراجعة وتشغيل البيانات وغير ذلك من المجالات المتعلقة بالمهنة عبر التدريب المكثف وكذلك التزام المراجع الداخلي بالاحتفاظ بالملفات والمستندات وأوراق العمل والقيام بتخطيط عملية التدقيق الداخلي والتكامل والتنسيق مع التدقيق الخارجي ومراعاة تحقيق الأهداف في برنامج المراجعة ومراعاة الدقة والوضوح والتوثيق الجيد لتقارير المراجعة الداخلية ويجب على المراجع الداخلي متابعة تنفيذ توصياته الواردة في تقاريره بنفسه .

1-8-4 دراسة (العبادي، 1999) التي قام بها الدكتور مصطفى راشد العبّادي بعنوان "تطور

المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية-دراسة ميدانية" وقد هدفت الدراسة إلى عرض التطور في مفهوم وأهداف ونطاق عمل المراجعة الداخلية ومعايير أدائها

ومسؤوليات وتأهيل واستقلال المراجع الداخلي وعلاقة ذلك بالتطورات والتحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية وقام العبادي بإجراء دراسة ميدانية لتحديد مدى أهمية المراجعة الداخلية للوحدات الاقتصادية المصرية وأهمية تطور المراجعة الداخلية وإبراز جوانب القصور والضعف وأوجه النقص في ممارسة المراجعة الداخلية لوظيفتها في هذه الوحدات وقد استنتج العبادي أن أهمية المراجعة الداخلية قد ازدادت في الوحدات الاقتصادية في القرن الماضي وأن هناك أهمية قصوى من جانب الفئات المستطلعة آراؤهم لقيام المدقق الداخلي بمراجعة اقتصادية وكفاءة وفعالية أوجه النشاط المختلفة بالوحدات الاقتصادية، كما استنتجت دراسته أن نطاق المراجعة الداخلية في الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع الخاص المصري لم يتطور بالقدر الكافي ليشمل مراجعة اقتصادية وكفاءة وفعالية أوجه النشاط المختلفة وتحقيق مستويات الجودة المستهدفة وأن التطور يشمل الجوانب المالية والمحاسبية وبعض أوجه الجوانب التشغيلية وكذلك استنتج العبادي بأن التأهيل العلمي والعملية للعاملين في وحدات التدقيق الداخلي في الشركات لا يتناسب مع التطور في نطاق عمل وأهداف المراجعة الداخلية وقد أوصى العبادي في نهاية بحثه بضرورة تطوير نطاق عمل المراجعة الداخلية في الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع الخاص المصري ليشمل مراجعة الكفاءة والفعالية بشكل دوري ومستمر وكذلك مراجعة مدى تحقيق مستويات الجودة المستهدفة ومدى الالتزام بالتشريعات البيئية ومراجعة مدى كفاية وفاعلية نظم الرقابة وكذلك أوصى بتطوير أهداف المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي في الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع الخاص المصري وضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي للمراجع الداخلي من خلال الجامعات المصرية وإفراد مساقات خاصة بها في مرحلة البكالوريوس ودبلومات متخصصة في الدراسات العليا.

1-8-5 دراسة (الكاشف، 2000) التي قام بها الدكتور محمود يوسف الكاشف بعنوان "تحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة" وقد هدفت الدراسة إلى وضع إطار عام لتطوير فاعلية دور المراجعة الداخلية في خلق القيمة منطلقاً من نتائج تقييم جهود المنظمات المهنية والباحثين والممارسين للمهنة وسعى لإلقاء الضوء على مبررات توسيع النطاق التقليدي للمراجعة الداخلية وما يترتب على ذلك من دعم مساهمة المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة المتحققة عن ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها واستعرض الكاشف في الدراسة التغيرات التي طرأت على الدور التقليدي للمراجعة الداخلية في ظل التطورات التي حدثت في بيئة النشاط من وجهة نظر المنظمات المهنية والباحثين والمستفيدين، حيث تعدى دور المراجعة الداخلية مجرد التأكد من صحة وسلامة العمليات المالية والرقابية إلى تقييم العمليات التشغيلية وأنشطة المنظمة للتحقق من الاستخدام الكفاء للموارد وتقييم مدى فاعلية النظم الرقابية ونظم إدارة المخاطر ووضع وتطوير برنامج لضمان الجودة سواءً على مستوى المنظمة ككل أو على مستوى قسم المراجعة الداخلية بما يخدم الجهات المختلفة كما أصبح لزاماً على أقسام المراجعة الداخلية المشاركة في وضع مقاييس الأداء والمساهمة في تطبيق إدارة الجودة الشاملة وقد أورد الكاشف في نهاية بحثه إطاراً مقترحاً لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية في خلق القيمة تتحدد فاعليته على ضوء ثلاثة عوامل أساسية وهي: أولاً طبيعة العلاقة بين فريق المراجعة الداخلية والإدارة والفهم المشترك لجميع الأطراف في سلسلة القيمة لدور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية، وثانياً مدى مساهمة فريق المراجعة في تقييم مخاطر النشاط الثلاث المالية والتشغيلية والإستراتيجية أما العامل الثالث فهو مدى اقتناع الإدارة والمتعاملين مع فريق المراجعة بدورها في تحقيق القيمة.

1-8-6 دراسة (الطار، 2000) التي قام بها الدكتور حسن عبد الحميد الطار عام 2000

بعنوان " نتائج احترام المراجعة الداخلية في ظل محدداته المهنية - دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية" وقد هدف البحث إلى تعزيز فهم سلوك المراجع الداخلي وعلاقته بقيم الفرد وأداء المنظمة من خلال تحسين فهم الاحتراف للمراجعين الداخليين من خلال مناقشة مقاييس الاحتراف بتركيباتها المعقدة في ضوء عناصر الاحتراف التي لخصها الطار في التعليم والالتزام الجماعي ومطلب الرقابة الذاتية والإلمام بقواعد الاحتراف والعلاقات المهنية مع الأعضاء الآخرين وكذلك استهدف البحث الاختبار التجريبي لمحددات الاحتراف مثل الأداء والانتماء التنظيمي والرضا الوظيفي ومعدل الدوران والمؤثرات الديموغرافية وقد استعرض الطار الأمور السابقة في دراسة نظرية شملت المراجعة الداخلية وأهميتها وتطورها واستعرض اهتمام الجمعيات المهنية كمعهد المدققين الداخليين والمعايير التي أصدرها واستعرض أهمية التأهيل العلمي والمهني للمراجع الداخلي ومستلزمات التأهيل وكذلك مفهوم الاحتراف ومتغيراته ودراسة ميدانية شملت نحو 498 مراجعاً داخلياً في 164 منظمة تم توزيع الاستبيان الذي صمم لهذه الغاية عليهم وبلغت نسبة الاستجابة 91% وقد استنتج الطار أن معدل الأداء الشخصي للمراجعين يتناسب ايجابياً مع التوافق الاجتماعي واستقلال (متطلبات الرقابة الذاتية) المراجع الداخلي كما استنتج أن المراجع الداخلي الذي يكون على علاقة مع الجمعيات المهنية المتخصصة يكون مستوى الرضا الوظيفي عنده أعلى كما انه يكون اقل دوراناً واستنتج أيضاً بأن عامل الخبرة مؤثر جداً على درجة الاحتراف وعلى عامل الاستمرارية ومؤثر بشكل عكسي مع معدل الدوران وقد أوصى الطار بتعميق عناصر الاحتراف وهي التعليم والالتزام الجماعي والحرص على الاستقلالية والإلمام بقواعد الاحتراف وتكريس العلاقات المهنية مع الجمعيات المتخصصة وكذلك تعميق الخبرة لدى المراجعين الداخليين.

1-8-7 دراسة (عبد الخالق والعلي، 2002) التي قام بها كل من الدكتورة فيحاء عبد الخالق والدكتور منهل مجيد العلي عام 2002 بعنوان "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية" وقد هدفت الدراسة إلى بيان أهم المجالات التي تسهم فيها وظيفة التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية وزيادة فاعليتها وكذلك بيان أهم الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية في مجال تحسين عملية الاتصال فيها سواء كان الاتصال أفقياً أو رأسياً، حيث توصلت إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في مجال التخطيط عن طريق المساهمة في وضع الخطط وكذلك إجراء مراجعات وتقييمات وتحليلات للخطط المقترحة والهادفة إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وفي مجال الرقابة تساهم الوظيفة في تحديد مواطن القوة والضعف وكشف الانحرافات وحالات القصور في أنظمة الرقابة الداخلية وتحديد الضياع والإسراف والهدر في الإمكانيات والموارد المادية و البشرية، أما في مجال التنسيق فنظراً لاحتكاك المدقق الداخلي بجميع الأقسام فيمكنه أن يتلمس ضعف خطوط الاتصال والخلل وتقديم التوصية بإصلاحه وكذلك فهو يساهم في مجال ترشيد القرارات في مرحلتي بحث وتشخيص ودراسة البدائل وطمأننة الإدارة العليا بأن تنفيذ قراراتها يتم في جو رقابي ملائم، أما في مجال تقييم كفاءة استخدام الموارد فهو يساهم في وضع معايير ومقاييس الأداء ومن ثم مراجعة تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط كما أوصت الدراسة المدقق الداخلي بأن يقدم المزيد من الخدمات وبذل المزيد من الجهود سواء في الجانب الفني الوظيفي أو تلك التي تنسب إلى الجوانب السلوكية التي تكفل إحداث تغيير في نظرة العاملين لوظيفته وتحقق زيادة في ثقة مستخدمي المعلومات الداخليين والخارجيين وهذا يؤدي إلى زيادة الكفاءة وكذلك زيادة إسهام المدقق الداخلي في تحسين العملية الإدارية بجوانبها وتحسين فاعلية الاتصال الأفقي والرأسي .

1-8-8 دراسة (العمرى وعبد المغنى، 2003) بعنوان "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلى

المتعارف عليها فى البنوك التجارية اليمانية " وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلى المتعارف عليها فى البنوك التجارية اليمانية وقياس العلاقة بين ذلك المدى من التطبيق وكل من حجم البنك والمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلى، وكذلك استكشاف المعوقات التى تحول دون تطبيق معايير التدقيق الداخلى فى البنوك التجارية اليمانية، وقد قام الباحثان لأغراض هذه الدراسة بصياغة استبيان جرى توزيعه على المدققين الداخلىين العاملين فى البنوك التجارية اليمانية، وقد استعرض الباحثان مفهوم وأهمية وأهداف معايير التدقيق الداخلى الصادرة عن معهد المدققين الداخلىين واستعرضا بشيء من الإيجاز نصوص هذه المعايير، وقد استنتجت الدراسة وجود ضعف وقصور فى تبني وتطبيق معايير التدقيق الداخلى المتعارف عليها فى البنوك التجارية اليمانية، وكذلك استنتجت إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلى المتعارف عليها فى البنوك التجارية اليمانية وحجم البنك وكذلك المتغيرات الشخصية للمدقق الداخلى، كما استنتجت الدراسة أن أهم المعوقات التى تحول دون تبني وتطبيق معايير التدقيق الداخلى فى البنوك التجارية اليمانية هي عدم وجود إلزام قانونى بتطبيق هذه المعايير وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الإدارات العليا بدعم استقلال المدقق الداخلى وضرورة تأسيس لجان تدقيق فى البنوك اليمانية وكذلك أهمية المسارعة فى تأسيس جمعية مهنية تضمن حماية استقلالهم والدفاع عن حقوقهم وتبني قضاياهم .

1-8-9 دراسة (مجاهد، 2004) بعنوان " استخدام تحليل المسار فى قياس أثر متغيرات

الهيكل التنظيمى على عوامل استقلال إدارة المراجعة الداخلىة بهدف تفعيل دورها فى ضبط أداء الشركات - دراسة تطبيقية " وقد هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واختبار العلاقات المتبادلة فيما بين ثلاث متغيرات هي الهيكل التنظيمى والصراع المهني

للموضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية وضغط الدور الوظيفي وكذلك العلاقة بين الصراع المهني وضغط الدوران الوظيفي لإدارة المراجعة الداخلية، وقد قام مجاهد باستعراض الدراسات السابقة حول الموضوع وأجرى دراسة باستخدام تحليل المسار في تحديد طبيعة علاقة متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل استقلال إدارة المراجعة الداخلية وذلك عبر استبيان تم توزيعه على عدد (45) مراجعاً داخلياً في الشركات، وقد استنتج البحث أن المراجعة الداخلية تعتبر أحد أجزاء بيئة الرقابة الداخلية في الشركات وان دورها قد امتد بفعل التوقعات المتزايدة منها كما توصلت الدراسة إلى أن الصراع المهني للموضع التنظيمي وضغط الدور الوظيفي يرتبطان بقوة مع متغير المركز التنظيمي وبالتالي يمكن اعتباره مصدرهما العام وأن المركز التنظيمي له تأثير كبير على استقلال المدققين الداخليين من الناحية التنظيمية من وجهة نظرهم وتبعاً لإدراكهم لمتغيرات المركز التنظيمي السابقة، وان هذا الاستقلال التنظيمي ينشأ عنه درجة عالية من الاستقلال المهني، وقد أوصى مجاهد بضرورة توفير الاستقلال الكافي لإدارة المراجعة الداخلية مهنيًا عبر توفيره تنظيمياً وذلك بأن ترفع تقارير إدارة التدقيق الداخلي مباشرة إلى لجنة المراجعة وان لم توجد ترفع إلى مجلس الإدارة وكذلك أوصت الدراسة بأن يكون ضمن النظام الأساسي للشركات دستور للمراجعة الداخلية وكذلك بان تقوم لجنة المراجعة باستمرار بفحص استجابة الإدارة لتوصيات دائرة المراجعة الداخلية.

10-8-1 دراسة (بكري، 2005) بعنوان "دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة

الاقتصادية في منظمات الأعمال" وقد هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح أهمية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية والعمل على تحسينه وتطويره بهدف تحقيق الرقابة الاقتصادية وكذلك تطوير أهداف المراجعة الداخلية بما يخدم الإدارة ويحقق مصلحة المنظمة ككل وهدف أيضاً إلى تحديد الشروط والوسائل والأساليب التي من

خلالها تستطيع المراجعة الداخلية تفعيل الرقابة الاقتصادية وتحسينها وتطويرها بهدف تحقيق هدف المنظمة الأساسي وهو الحصول على أكبر قدر من القيمة الاقتصادية المضافة، وقد استخدم الباحث في الأسلوب النظري المنهج الاستقرائي والاستنباطي الذي يعتمد على الوصف والتحليل كما قام باستخدام المقابلات الشخصية والنقاش مع عدد من المهتمين والممارسين والأكاديميين مجال المراجعة الداخلية في عدة جامعات مصرية وقد استنتجت الدراسة أن التعثر وال فشل المالي الذي عانت منه العديد من الشركات في الولايات المتحدة وماليزيا واندونيسيا سببه ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وخصوصاً الرقابة على إدارة المخاطر الكامنة فيها، وأن تلافي هذا الفشل والتعثر يمكن باستخدام أنظمة رقابة داخلية محسنة ودعمها بوظيفة المراجعة الداخلية وتزويد هذه الوظيفة بكادر مهني متخصص ومدرب واستخدام أسلوب المراجعة المستمرة الذي يحقق كلاً من جودة الأداء وجودة المنتج ومساعدة الإدارة على الوفاء بالتزاماتها ومسئولياتها وتحقيق أهداف المنظمة، كما استنتج بكري أن التطور في مهام وأهداف المراجعة الداخلية أدى إلى مراجعة العمليات والنتائج الفعلية والمحتملة وتحقيق هدف الرقابة الاقتصادية الذي يشكل جوهر هدف المنظمة وهو الحصول على أكبر قدر من الربح الصافي.

2- الدراسات الأجنبية:

11-8-1 دراسة (O'Regan , David 2001) بعنوان *"Genesis of a*

profession: towards professional status for internal auditing" والتي

هدفت إلى توضيح مفهوم الاحتراف في مهنة المراجعة الداخلية وتوضيح دور معهد المدققين الداخليين كمعهد متخصص في تعزيز المهنية والاحترافية في المراجعة الداخلية واستعرض O'Regan مقومات الاحتراف حسب النظريات المختلفة ولخص هذه المقومات بأنها المعرفة والشرعية الاجتماعية المتشكلة عبر إطار مؤسسي ملائم والمرتكز إلى قواعد أخلاقية مناسبة، وان معهد المدققين الداخليين (IIA) قد أنجز شوطاً طويلاً للوصول إلى الاعتراف المهني بالتدقيق الداخلي عبر تأسيسه لمعرفة تحافظ على استقلالها الذاتي عن المعارف الأخرى، وتكريسه لإطار مؤسسي يشمل مؤسسة رسمية هي المعهد ذاته والشهادة المهنية التي يصدرها والأدبيات والنشرات الدورية والمجلة التي يصدرها والنشاطات البحثية التي يوفرها وإضافة إلى ذلك كله والاهم هو المعايير المكتوبة التي قام بتعميمها وقواعد آداب وسلوكيات المهنة التي أصدرها، ولكن الباحث اقر بأنه لا بد من المزيد من الخطوات التي يجب السير بها حتى يتم الاعتراف الكامل بحرفة مستقلة لشخص ما يسمى مدققاً داخلياً.

ومن الواضح أن هذه الدراسة تناولت المراجعة الداخلية من باب محاولة التأكيد على اعتبارها مهنة مستقلة ولم تتطرق إلى مفهوم وأهداف ونطاق ومسئوليات هذه المهنة ولا دورها في تحسين الأداء الإداري والمالي ولا دورها في دعم نظم الرقابة وإدارة المخاطر بالمنشأة الأمر الذي سوف نقوم به في دراستنا.

12-8-1 دراسة (Spira, Laura and Page, Michal, 2003) بعنوان:

"Risk management - The reinvention of internal control and the changing role of internal audit "

وهدفت إلى توضيح التغيرات والتحويلات التي حدثت في دور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي على ضوء تقرير (Turnbull report) والتقارير التي سبقته في المملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا وتوضيح الدور الحيوي والهام لمفهوم إدارة المخاطر واختبار إذا ما طبقت هذه التغيرات على أرض الواقع في المجال المهني وأوضحت الدراسة أن موضوع إدارة المخاطر أصبح يشكل فراغاً مهنيًا يطمح المدقق الداخلي إلى ملؤه عبر جعل وظيفة التدقيق الداخلي أكثر مهنية وأصبح يتنافس على هذا الدور مع المدقق الخارجي والمستشارين الإداريين في الشركة بالإضافة إلى عمله التقليدي في مجالات اختبار الالتزام بالنظم والاختبار التحقيقي المستمر لنظام الرقابة الداخلية، واستعرضت الدراسة تطور الحاجة إلى وظيفة التدقيق الداخلي عبر استعراض ما نص عليه تقرير لجنة كادبري " Cadbury Committee " المنشور عام 1992 التي لم تضع توصية بإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي بالرغم من إشارتها إلى أن هذا يعتبر ضمن الممارسات الجيدة التي ترسخ الحوكمة في الشركات وكذلك توصيتها بإنشاء لجنة التدقيق يعزز هذا المفهوم من خلال خط التقرير المباشر مع مجلس الإدارة أما لجنة هامبل " Hampel committee " فقد تفادت الإشارة إلى توصية بإنشاء وظيفة تدقيق داخلي كما سابقتها وإنما أوصت بمراجعة حاجة الشركة لهذه الوظيفة من وقت إلى آخر وبعد ذلك جاء تقرير Turnbull report والذي أوصى بمراجعة حاجة الشركة لوظيفة تدقيق داخلي بشكل سنوي وكذلك مراجعة نطاق العمل وسلطاته والموارد المخصصة لذلك سنويا للشركات الموجود بها أصلا ووظيفة تدقيق داخلي ودعت الدراسة إلى إسناد مهمة إدارة المخاطر للتدقيق الداخلي باعتباره الأقدر على إنجازها.

13-8-1 الدراسة التي قام بها فرع مدينة شيكاغو في مؤسسة المدققين الداخليين

الأمركية عام 2003 بعنوان **"Internal Audit Independence and Corporate Governance"** وذلك بهدف بحث دور التدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمركية في عملية إعادة الثقة للأسواق والتقارير المالية بعد صدور قانون Sarbanes-Oxley act (SOA)¹ وذلك من وجهة نظر المدققين الداخليين باعتبارهم احد أقوى الوسائل للرقابة على التقارير المالية ومراقبة الحوكمة في الشركات ووجهت الدراسة عبر بحث بواسطة البريد الالكتروني إلى المدققين الداخليين الأعضاء في الجمعية في مدينة شيكاغو وقامت بدراسة الممارسات السائدة وعلاقتها بالاستقلالية وبحوكمة الشركات ونطاق التدقيق الداخلي ومتطلبات الالتزام بقانون (SOA) واستعرضت الممارسات التي يرغب المدققين الداخليين بدراستها ودراسة مقترحات تطويرها وقد استنتجت الدراسة ضرورة توافر دور أكثر نشاطا للجنة التدقيق الداخلي وتحجيم دور المدير المالي أو مدير عام الشركة في مجال التقرير أو في الشؤون الفنية والإدارية الخاصة بفريق التدقيق الداخلي كما أوصت بضرورة توسيع نطاق التدقيق ليشمل القضايا الإستراتيجية وزيادة عمليات تدقيق الالتزام وأوضحت ضرورة زيادة دور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات ودراسة وإدارة المخاطر.

14-8-1 دراسة (Leung , Philomena 2003) بعنوان **The Role of Internal**

"Audit in Corporate Governance and Management in Australia" عام 2003 والمنشورة على موقع مؤسسة المدققين الداخليين في استراليا والتي هدفت إلى تعريف وتحديد هياكل المسؤولية وأهداف التدقيق الداخلي في المنظمات الاسترالية وتحديد دورها في حوكمة هذه المنظمات ودراسة الوضع الإداري والتنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي وتقديم توصيات حول تعزيز فعالية التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات ودعم الإدارة السليمة كما قام الدكتور فيلومينا بدراسة المؤهلات العلمية

¹ القانون المشار إليه صدر عن الكونجرس الأمركي عام 2002 وسيرد ما يوضح علاقته في التدقيق الداخلي في متن البحث.

للمدققين الداخليين والمسؤولين عنهم كما قام بدراسة خط التقرير الخاص بهم وقد قام الباحث لانجاز مهمته بإجراء بحث عبر البريد الالكتروني في ديسمبر عام 2002 لجمع معلومات يتمكن من خلالها من تحديد وحصر الوظائف الحالية للتدقيق الداخلي من خلال مسؤوليات المدراء التنفيذيين للتدقيق وعلاقة المدراء التنفيذيين للتدقيق مع مجلس الإدارة وإدارة الشركة، وقد قام الباحث بإجراء نحو 25 مقابلة شبه مهيكلة (semi-structured interviews) للحصول على إيضاحات حول عمليات الحوكمة وكان من أهم النتائج أن 97% من المنظمات الاسترالية لها ميثاق للتدقيق الداخلي وأن المنظمات المتبقية لها لائحة بالسياسات الخاصة بالتدقيق الداخلي وان ميثاق التدقيق في معظم هذه الشركات يغطي مسؤوليات المدقق الداخلي وسلطات الوصول (authority for access) وتعليمات بشأن الاستقلال وعلاقة التدقيق الداخلي مع المدققين الخارجيين ونماذج التقارير المستخدمة وقد أثنى الدكتور فيلومينا على المؤهلات العلمية للمدققين الداخليين والمسؤولين عنهم كما قام بدراسة خط التقرير الخاص بهم واستنتج إمكانية وصول التقارير إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وقد استنتجت الدراسة تزايد أهمية التدقيق الداخلي على الصعيد المهني والأكاديمي، وان المدققين الداخليين كانوا أكثر تركيزا على نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وأن المدققين الداخليين كانوا قادرين على ممارسة أعمالاً مختلفة ومتنوعة من الأنشطة، وان هناك تضاربا في خطوط التقرير (reporting lines)، وأن دور المدقق الداخلي في مجال حوكمة الشركات لا زال غير محدد بحكمة في الشركات الاسترالية، وأوصى الباحث بتعزيز هذا الدور عبر ميثاق التدقيق الداخلي ومعايير أكثر صرامة لحوكمة الشركات وإعادة الاعتبار إلى المهارات والخبرات في اختيار الموظفين الذين يقومون بمهمة التدقيق وزيادة حدة التنافس بينهم .

15-8-1 دراسة كلا من (Jantan ,et al,2005) بعنوان " Internal auditing

practices and internal control system " والتي هدفت إلى تحديد مدى التزام الشركات المدرجة في السوق المالي الماليزي بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) وكذلك تحديد ما إذا كان الالتزام بهذه المعايير يؤثر على نظم الرقابة الداخلية في هذه الشركات وقد قام الباحثون لتحقيق هذين الهدفين باستخدام استبيانين الأول لفحص الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، والثاني لفحص تأثير هذا الالتزام على نظام الرقابة الداخلية واستخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وقد استنتجت الدراسة أن مهنية وبراعة وموضوعية أقسام المراجعة الداخلية في الشركات المدرجة في السوق الماليزي لـأوراق المالية تؤثر بشكل ملحوظ على كفاءة نظم الرقابة الداخلية فيها، كما أن لنطاق التدقيق الداخلي وللأداء المهني في أقسام التدقيق الداخلي تأثير على سمات الاتصال والإعلام الخاصة بنظام الرقابة الداخلية وسمات بيئة نظام الرقابة الداخلية، كما استنتجت هذه الدراسة أن عملية إدارة قسم التدقيق الداخلي وأداء عمل التدقيق وخطة التدقيق الداخلي والتقارير عن عمل التدقيق الداخلي تؤثر بشكل ملحوظ على سمات تقدير المخاطر الخاصة بنظام الرقابة وكذلك أنشطة الرقابة الداخلية .

16-8-1 دراسة كلا من (Arena ,et al ,2006) بعنوان "*Internal audit in*

Italian organizations : A multiple case study " والتي هدفت إلى وصف الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات ايطالية وتحري وتحليل اثر التعليمات المشرعة عليها وذلك عبر دراسة مقارنة بين أقسام التدقيق الداخلي في هذه الشركات الستة وذلك عبر إجراء مقابلات مع مدراء التدقيق الداخلي في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير التدقيق الداخلي والوثائق العامة والتعليمات الداخلية المتعلقة بالحوكمة فيها ووجدت الدراسة تنوعا كبيرا في الخصائص الرئيسية

لأقسام المراجعة الداخلية وكذلك سلطت الدراسة الضوء على الضغوط المؤسسية "institutional pressures" التي يتعرض لها المدققين الداخليين كما وقدمت الدراسة دليلاً إضافياً على تأثير العوامل الأخرى على تطور أداء أقسام التدقيق الداخلي حيث وجدت الدراسة أنه بالنظر إلى الخصائص الرئيسية لأقسام التدقيق الداخلي فإنه يوجد في إيطاليا ثلاثة نماذج من الشركات، النموذج الأول هو تلك الشركات التي لا يوجد بها قسم مستقل للتدقيق الداخلي ولكن يوجد بها نظام للرقابة الداخلية كأحد المتطلبات القانونية، أما النموذج الثاني فهي شركات يوجد بها قسم مستقل للتدقيق الداخلي ولكن ينحصر دورها في تدقيق الالتزام بالقواعد والإجراءات وهذه الشركات أشارت فيها المقابلات إلى وجود مدى كبير من الضغوط المؤسسية، أما النموذج الثالث فهو الشركات التي يتعدى دور التدقيق الداخلي فيها لرقابة على القوائم المالية واختبارات الالتزام بالقواعد والإجراءات إلى العمليات الإدارية بمراحلها وأنواعها ومستوياتها المختلفة وأظهرت المقابلات في هذه الحالة أن العوامل المؤثرة على تطور أداء أقسام المراجعة الداخلية علاوة على الضغوط المؤسسية يمكن حصرها بالتالي :

- 1- التدريب والثقافة حيث أن الدور الاستشاري للمدققين الداخليين يضطرهم إلى الإلمام بجميع مراحل العمل في الشركة .
- 2- الشخصية والقدرات القيادية والتي تجعل المدقق الداخلي قادراً على إقناع جميع مستويات الشركة بدوره في تدعيم وإسناد النشاط.
- 3- تعاون الإدارة وتجاوبها حيث أن هذا التعاون مهم جداً لدور المدقق الداخلي. ويلاحظ أن هذه الدراسة تناولت المراجعة الداخلية من باب الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية ولم تتطرق بشكل كافي لتقييم دور هذه الأقسام في تأديتها للمهام وانجاز الأهداف المنوط بها.

17-8-1 دراسة كلا من Stewart و Kent عام 2006 بعنوان *"The use of internal audit by Australian companies"* والتي هدفت إلى استطلاع مدى

استخدام الشركات الاسترالية المدرجة في السوق للمراجعة الداخلية بشكل طوعي وتحديد العوامل التي دعت هذه الشركات لإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك عبر استبيان وزع على الشركات الاسترالية المدرجة في البورصة وقد اعتمدت الدراسة تعريف معهد المدققين الداخليين كمفهوم يحدد نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة كعوامل تشجع على تبني وظيفة التدقيق الداخلي واجري على ضوءه مسح على جميع الشركات المدرجة وقد وجدت الدراسة أن ثلث الشركات الاسترالية فقط قامت باستخدام المراجعة الداخلية كوظيفة وفق مفهوم معهد المدققين الداخليين وان العامل الأساسي وراء ذلك كان هو حجم الشركة كما استنتجت الدراسة وجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية وكذلك وجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي والقدرة على إدارة المخاطر كما وجدت الدراسة أن هناك علاقة غير قوية بين الحوكمة ووجود التدقيق الداخلي في الشركة كما استنتجت الدراسة ضرورة تقوية العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق كما أوصت بضرورة دعم طواقم المراجعة الداخلية بموظفين على قدر من المهنية والكفاءة حيث يوجد لدى العديد من الشركات طاقم غير كافي للقيام بالتدقيق الداخلي وفق المنظور الحديث لها.

ومن الواضح أن هذه الدراسة تناولت مدى استخدام وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الاسترالية ولم تتطرق إلى الدور المنوط بهذه الوظيفة في تحسين الأداء وضبط الأداء المالي والإداري.

18-8-1 دراسة كلا من Sarens و De Beelde عام 2006 بعنوان

"Internal auditors' perception about their role in risk management - A comparison between US and Belgian companies" والتي هدفت إلى توضيح ووصف دور المدققين الداخليين في عملية إدارة المخاطر وإجراء مقارنة بين فهم المدققين الداخليين في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبلجيكا لدورهم في عملية إدارة المخاطر، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان

بإجراء مقابلات مع عشرة مدراء للتدقيق الداخلي في كل من البلدين، واستنتجت الدراسة أنه في حالة بلجيكا فإن المدققين الداخليين يركزون جل اهتمامهم على تصحيح أية عيوب في نظام إدارة المخاطر الخاص بشركاتهم ويلعبون دوراً محورياً في نشر الوعي والإدراك وصياغة نظام ملائم لإدارة المخاطر في شركاتهم، أما في الحالة الأمريكية فقد كانت التقديرات الموضوعية للمدققين الداخليين وآراءهم بخصوص إدارة المخاطر جزءاً جوهرياً من متطلبات النظرة الحديثة عن التدقيق الداخلي ومتطلبات قانون Sarbanes-Oxley act .

مما سبق نرى أن الدراسات السابقة التي تم استعراضها ركزت على مدى استخدام التدقيق الداخلي في الشركات في أماكن متفرقة من العالم منها ما هو في البيئة العربية مثل مصر والأردن واليمن والعراق والسعودية ومنها ما هو في بيئات أخرى مثل ماليزيا وإيطاليا وكندا والولايات المتحدة وبريطانيا وأستراليا وبلجيكا وانفتحت جميعها على أهمية التدقيق الداخلي وأهمية مواكبة التطورات الحديثة التي طرأت على هذه الوظيفة ومنها من استعرض الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في الشركات.

ولكنها لم تركز على الدور المنوط بوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء الإداري والمالي عبر دور هذه الوظيفة في تقييم نظام الرقابة الداخلية والمشاركة في تقييم وإدارة المخاطر ودعم الحوكمة وتقليل حالات التلاعب والغش وعدم الانضباط المالي والإداري واستعراض التطورات الحديثة على وظيفة التدقيق الداخلي التي عززت من هذا الدور عبر تعزيز استقلالية وموضوعي وحدات التدقيق الداخلي وتعزيز المكانة التنظيمية لهذه الوحدة، وعلى حد علم الباحث أن هذه هي أول دراسة حول هذا الموضوع يتم إجراؤها في فلسطين .

الفصل الثاني

التدقيق الداخلي

تمهيد :-

ظهرت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب (العبادي، 1999، ص640)، واقتصر مفهوم التدقيق الداخلي في البداية شأنه شأن المراجعة بشكل عام على المراجعة المالية والمحاسبية الهادفة إلى تصيد الأخطاء (بدران، 1994، ص5) .

وقد ازدادت الحاجة إليها وتطورت وزادت فعاليتها بعد الحرب العالمية الثانية (العتار، 2000، ص15) نظراً للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بشكل عام ومجالات المحاسبة والمراجعة بشكل خاص تطور التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً حيث أصبح يشمل جميع مجالات عمل الشركة المالية والتشغيلية وذلك بسبب كبر أحجام الشركات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيد في العمليات ولا مركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المتسارعة (عبدالله، 1994، ص250)، وازدادت الحاجة إليها بسبب اعتماد المدقق الخارجي على العينات الإحصائية وحدث تركيز كبير على ظاهرة التحايل المالي والغش والتلاعب.

ويشمل هذا الفصل على ثلاثة مباحث حيث سيتم في المبحث الأول تناول مفهوم وتعريف التدقيق الداخلي والتطورات التي حدثت على التدقيق الداخلي والعوامل التي ساهمت في هذه التطورات حتى وصول التدقيق الداخلي لمرحلة الاعتراف به كمهنة مستقلة وأنواع التدقيق الداخلي والمعايير التي أصدرها معهد المدققين الداخليين و الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي التعاقد الخارجي للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي أما في المبحث الثاني فسيتم تناول مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي وهي الاستقلال والموضوعية ومكانة المدقق الداخلي في الشركة و المتطلبات المعرفية والحرفية وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي أما في المبحث الثالث فسيتم تناول أهمية التدقيق الداخلي ودوره في إضافة القيمة و أهداف ومجال ونطاق التدقيق الداخلي.

المبحث الأول

تعريف وتطور مفهوم التدقيق الداخلي

2-1-1 مقدمة:-

ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب (العبادي، 1999، ص640)، وقد ازدادت الحاجة إليها وتطورت وزادت فعاليتها بعد الحرب العالمية الثانية (الطار، 2000، ص15) وذلك بسبب كبر أحجام الشركات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيد في العمليات ولامركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المتسارعة (عبدالله، 1994، ص250) .

كما ساهم في ازدياد الحاجة إلى هذه الوظيفة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي واعتماده أيضاً على العينات الإحصائية بدلاً من الفحص الكامل، الأمر الذي حد من قدرته على دراسة جميع النواحي المالية والإدارية بالمنشأة، وهذا ما دفع الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إفراد معيار خاص بالتدقيق يتعلق بمدى استفادة المدقق الخارجي من المدقق الداخلي.

وكذلك ساهم في تطور التدقيق الداخلي الفضاء المالي التي هزت عدداً من كبريات الشركات في الغرب مثل انرون في الولايات المتحدة الأمريكية وشركة بارمالات الإيطالية (Parmalat) وغيرها من الشركات (Arena, et al 2006, p275) .

كما ساهم في ذلك التطور حدوث تركيز كبير على ظاهرة الغش والاحتيال والتلاعب في الشركات سواءً من أفراد داخل الشركة أو مخاطر الاحتيال الخارجي بسبب ثغرات رقابية حيث أشارت إحدى الدراسات إلى أن أكثر من 60% من الشركات الأمريكية تعرضت للاحتيال في الأعوام الأخيرة (Hillison,et al,1999,p351)، وأشارت دراسة أخرى إلى أن أفضل الشركات تعاني من نقص في العوائد يبلغ بحد أدنى 5% من عوائدها بسبب الاحتيال والغش (Acfe,2006,P6) حيث يشير (البيب، 2003، ص172) إلى أن مهنة التدقيق سواءً على صعيد

التدقيق الداخلي أو التدقيق الخارجي تواجه تحدياً خطيراً نظراً لتفشي فساد الإدارات العليا وعجز المدققين الخارجيين عن اكتشاف تجاوزاتهم بل وتواطؤ بعضهم.

وقد أوصى تقرير (Turnbull report) في المملكة المتحدة بقيام الشركات البريطانية بإجراء مراجعة لحاجتها لإنشاء وظيفة للتدقيق الداخلي بشكل سنوي كما وأوصى قانون (Sarbanes Oxley) الصادر عن الكونجرس الأمريكي في الولايات المتحدة على إنشاء وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي في المشروع تتبع لجنة التدقيق (Moller,2004,P13).

2-1-2 مفهوم التدقيق الداخلي:

تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة وقد قام الباحث باستعراض بعض التعريفات المختلفة لهذه الوظيفة ومحاولة تتبع التغييرات التي طرأت عليها إلى أن استقرت التعريفات على التعريف الذي أصدره معهد المدققين الداخليين عام 1999، حيث قام معهد المدققين الداخليين بتقديم أول تعريف للتدقيق الداخلي بدايةً عام 1947 في أول نشرة أصدرها بعنوان Statement of Responsibilities of the Internal Auditor حيث عرفه المعهد في ذلك الوقت بأنه:

" النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة" (عبدالله، 1994، ص252). وتوالت بعد ذلك التعريفات الصادرة عن معهد المدققين الداخليين حيث دأب المعهد على تحديث التعريف كلما اقتضت التطورات المهنية وتلك التي تطرأ على المشروعات والمنشآت كما اجتهد الكثير من الكتاب والباحثين في وضع تعريف للتدقيق الداخلي .

فقد عرف (الصبآن وآخرون، 1996، ص103) التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة تقييميه مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم "

• اشتهر القانون بهذا الاسم نسبة إلى النائبين Michael Oxley عضو مجلس النواب و Paul Sarbanes عضو مجلس الشيوخ أما اسمه الرسمي فهو (Public Accounting Reform and Investors protection Act) (Moller, 2004, P12)

ومن الواضح أن هذا التعريف يشير إلى شمول التدقيق الداخلي لجميع الأنشطة داخل المنشأة وبالتالي لا يقتصر على النشاط المالي والمحاسبي كما يشير إلى استقلالية التدقيق الداخلي عن الوظائف الأخرى في المشروع وأنها وظيفة تقييمية.

كما عرّف (عبد الله، 2000، ص181) التدقيق الداخلي بأنه:-

"مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التأكد من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها، وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى "

ومن الواضح من تعريفي الصبّان وعبد الله مراعاتهما للتطورات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي من حيث مراعاتهما للنطاق الواسع والأهداف المتنوعة والشاملة التي أصبح التدقيق الداخلي يضطلع بكليهما.

أما بالنسبة للمنظمات المهنية فقد عرّف (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص 227) التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى" ..

كما عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه "فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدماتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملاءمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها ". (IFAC, 2001, P213).

ويلاحظ من تعريف معهد المحاسبين تركيزه على النواحي المالية والمحاسبية ونظام الضبط الداخلي وهذا بالتأكيد يأتي انطلاقاً من رؤية المعهد كما لم يشر التعريف إلى أن التدقيق الداخلي هو وظيفة وإنما اقتصر استخدام مصطلح فعالية تقييمية وهذا ما تجاوزه معهد المدققين الداخليين (IIA) في التعريف الخاص به والذي يلقي اعترافاً أكبر من قبل الممتننين والمستفيدين من وظيفة التدقيق الداخلي، فقد عرف المعهد التدقيق الداخلي بأنه :-

نشاط تأميني واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة إكساب المنظمة آلية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركة.

"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes". (IIA, 2004)

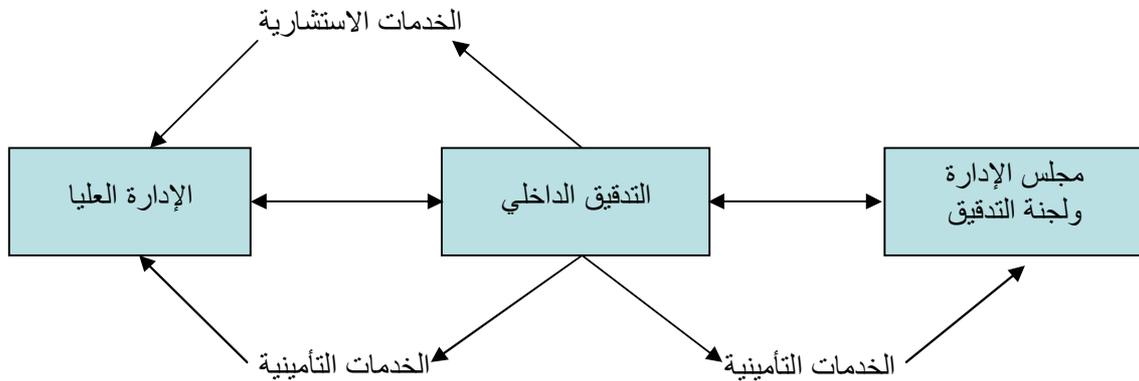
ويشير هذا التعريف الصادر عن أهم المنظمات المتخصصة بالتدقيق الداخلي والذي سوف يعتمده الباحث في نطاق بحثه بوضوح إلى التطورات الهامة التي حدثت في وظيفة التدقيق الداخلي من حيث النطاق والمسئوليات المنوطة بهذه الوظيفة وكذلك من حيث الأهمية والدور الذي تلعبه في ضبط الأداء الإداري والمالي، كما ويؤكد على دور التدقيق الداخلي كنشاط استشاري وتأمين موضوعي ويوضح بما لا لبس فيه دور التدقيق الداخلي في زيادة القيمة (add value) وتحسين الأداء بالنسبة للعمليات الخاصة بالمنشأة ويعكس الدور الذي يتبناه معهد المدققين الداخليين في إدارة المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية ودعم الحوكمة.

حيث أشار (Anderson,2003,P106) إلى أن الدور التأميني للتدقيق الداخلي يشمل تقديم تأكيدات موضوعية بخصوص نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتماشي الشركة مع معايير الحوكمة والمتطلبات الإدارية الحديثة الأخرى، أما النشاط الاستشاري فيتضمن إجراء تدريب

وتحفيز للعاملين حول الرقابة الداخلية وتقديم النصائح حول ملائمة الأنظمة الجديدة وقدرة الرقابة عليها والمشاركة في فرق الجودة.

ولا شك أن الخدمات الاستشارية توجه بشكل أساسي إلى الإدارة العليا للشركة أما الخدمات التأمينية فتوجه إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والشكل التالي رقم (1) يوضح الدور الاستشاري والتأميني للتدقيق الداخلي والجهة التي تستفيد من هذه الخدمة حيث يقدم المدقق الداخلي تأكيدات للإدارة العليا ولمجلس الإدارة ولجنة التدقيق بمعنى خدمة تأمينية ويقدم استشاراته للإدارة العليا عبر النصائح والتقارير التي يقدمها .

(الشكل رقم 1) الدور التأميني والاستشاري لوظيفة التدقيق الداخلي



المصدر (Hermanson and Rittenberg ,2003 ,P59)

ويلاحظ من جميع التعريفات السابقة أن وظيفة التدقيق الداخلي هي اعم وأشمل من مجرد التدقيق المالي والمحاسبي وإنما تمتد لتشمل المجالات الإدارية والتشغيلية كتقييم الخطط والسياسات والإجراءات واقتراح السبل المناسبة لتطويرها وتقييم الالتزام بها من جانب الموظفين وحسن استغلال الموارد والكفاءة، كما يلاحظ بأنها نشاط مستقل داخل المنشأة وأنها موجودة أساساً لخدمة الإدارة كونها أداة رقابية ويرى الباحث أن دور التدقيق الداخلي الرقابي يضع التدقيق الداخلي كنظام شامل للرقابة يشرف ويقيم ويدعم نظم الرقابة المختلفة ويراقب عليها وبالتالي فوجود تدقيق داخلي في الشركة يشكل ضمانة وركيزة أساسية لكفاءة وفعالية نظم الرقابة الأخرى .

2-1-3 تطور التدقيق الداخلي:

لقد مر التدقيق الداخلي بعمليات تطور دراماتيكية متلاحقة أدت بدرجة أساسية إلى توسيع نطاقه بشكل سمح له بالمشاركة بشكل أكبر في خدمة المنشأة التي يعمل بها (Jantan, et al, 2005, p844)، وأسهمت الظروف الاقتصادية المتقلبة في زيادة الطلب على هذه الوظيفة حيث أنه في الفترات التي تتسم باقتصاديات عدم التأكد والمخاطرة يعمل التدقيق الداخلي على تسليط الأضواء على الكيفية التي تدار بها المشروعات باتجاه تصويب الانحرافات وضبط التكاليف (الأحمد، 1984، ص2).

فقد ظهر التدقيق الداخلي بدايةً كما هو معروف كعين وأذن للإدارة لملاحقة التجاوزات واكتشاف الأخطاء حيث أوضح (العبادي، 1999، ص640) إلى أن التدقيق الداخلي ظهر بدايةً بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، ولكن حدثت تطورات مهمة على هذه الوظيفة اقتضتها التطورات المتلاحقة في مجال الأعمال وقد أوضح (الكاشف، 2000، ص33) إلى أن الدور التقليدي للمدقق الداخلي في التأكد من وجود نظام رقابة داخلية يعمل بكفاءة طوال الوقت والسعي لكشف الغش والاحتيال لم يعد دوراً ملائماً في ظل التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال وان كان من المعلوم أن هذا الدور يمثل أحد الأدوار المهمة للتدقيق الداخلي (Hillison ,et al, 1999, p352).

أما (بدران، 1994 ص6) فقد أشارت إلى مرور التدقيق الداخلي بثلاثة مراحل حيث تمثلت المرحلة الأولى في التحقق من الدقة الحسابية للأرقام المحاسبية، وتمثلت المرحلة الثانية في التحقق من دقة وملائمة حسابات الوحدة الاقتصادية والقوائم المالية بما في ذلك التحقق من ملكية الأصول والتحقق من توفر الحماية الكافية لها، أما المرحلة الثالثة فتمثلت في تبني وجهة نظر الإدارة العليا في إدارة الوحدة الاقتصادية في جميع المجالات التشغيلية والمالية وهنا أصبحت أكثر استقلالية وتمثل جزءاً من نظام الرقابة الإدارية.

ومن زاويةٍ أخرى فقد أشار المجمع العربي للمحاسبين إلى أن المدقق الداخلي كان ينظر إليه بدايةً على أنه مساعد للمدقق الخارجي والهدف الأساسي من وجوده أساساً هو تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص228).

ويلاحظ من تعريف معهد المدققين الداخليين لوظيفة التدقيق الداخلي السابق ذكره التركيز على أنها نشاط استشاري وتأميني (*assurance and consulting activity*) وليست وظيفة تنفيذية وقد وسع تعريف معهد المدققين الداخليين صلاحيات التدقيق الداخلي في تعريفه لتشمل اقتراح أهم السبل لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر المحيطة بالمنشأة واقتراح أهم السبل لتقييم وتطوير فعالية الرقابة الداخلية وكذلك حوكمة الشركة ومن ثم المساهمة في إضافة القيمة، وقد أوضح (Pickett,2004,P11) مرور التدقيق الداخلي بعدة مراحل تطور خلالها منذ الخمسينات من القرن الماضي وحتى الآن وعدد Pickett مراحل تطور التدقيق الداخلي حسب السمة التي تميز بها والعمل الذي كان يركز عليه التدقيق الداخلي في كل مرحلة زمنية كالتالي:-

(جدول رقم 1 التطور الزمني للتدقيق الداخلي)

1950	فحص السجلات المحاسبية
1960	فحص الالتزام
1970	اختبار الإجراءات
1980	تقييم الرقابة
1990	تقييم إدارة المخاطر
2000	دعم إدارة المخاطر
2005	إضافة القيمة

(المصدر (Pickett, 2004, P11)

هذا وقد دفع التطور الحاصل في وظيفة التدقيق الداخلي معهد المدققين الداخليين إلى إنشاء وتطوير معايير للتدقيق الداخلي وقد أصبح المعهد فيما بعد منتشراً في العديد من الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة وبريطانيا وأستراليا وكندا، وقد حددت إستراتيجية التدقيق

الداخلي الصادرة عن (KPMG) ثلاثة أسباب أوجبت حدوث تغيير وتطور في رؤية ومنهج التدقيق الداخلي وهذه الأسباب هي:- (KPMG,2004,p2)

1- التغييرات التقنية التي أزلت موانع الاتصالات.

2- أن الاقتصاديات العالمية أصبحت متشابكة وهذا تطلب ضرورة المراقبة الثابتة للأحداث الدولية التي أصبحت تؤثر على شروط العمل المحلية.

3- درجة الوعي لدى المستفيد من الخدمات التي جعلته يطلب أعلى جودة بأقل سعر.

ويلاحظ الباحث أنه إضافة للعوامل الثلاثة السابقة يمكن استعراض بعض العوامل

الأخرى التي ساهمت في تطور التدقيق الداخلي والتي يمكن تلخيصها في:

1. ظهور معهد المدققين الداخليين (The Institute of Internal Auditors (IIA)

عام 1941 حيث أشار (عبد اللاه، 1994، ص250) بأن مفهوم التدقيق الداخلي

كمفهوم مهني وأكاديمي لم يظهر إلا منذ ظهور معهد المدققين الداخليين، وأشار

(Ramamoorti,2004,p2) إلى أن تطور ونمو الشكل المعاصر للتدقيق الداخلي

ترافق وتزامن وتشابك مع نمو وتطور معهد المدققين الداخليين، حيث قام المعهد

بتطوير معايير وآداب وسلوكيات المهنة مما شكل إطاراً مهنياً وأخلاقياً للمهنة، وقد

أصبح معهد المدققين الداخليين المؤسسة القائمة على مهنة التدقيق الداخلي وانتشرت

فروعه في أكثر من 150 بلداً وأصبح يبلغ عدد أعضائها أكثر من 100.000 عضواً

(Dittenhofer,2001,P443) وقد حدد معهد المدققين في رسالته المنشورة على

موقعه على الانترنت أن أهدافه تكمن في :-

• زيادة القيمة التي يقوم العاملون في مجال التدقيق الداخلي بإضافتها إلى

منظماتهم.

- طرح برنامج أكاديمي شامل وفرص لتطوير مهنة التدقيق الداخلي وطرح المعايير والتوجيهات بشأن الممارسة المهنية السليمة وبرامج الشهادات والدورات المهنية المتخصصة.
- نشر التوعية في صفوف الممارسين للمهنة وحملة الأسهم بشأن دور وظيفة التدقيق الداخلي في إحكام نظم الرقابة وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات.
- توعية الممارسين للمهنة والمطلعين والمستفيدين بخصوص أفضل الممارسات (best practices) المتعلقة بالتدقيق الداخلي.
- تجميع المدققين الداخليين في جميع أنحاء العالم في بوتقة واحدة يمكنهم من خلالها الاشتراك في التجارب والاطلاع على الخبرات والمعرفة من الجميع. (المصدر موقع معهد المدققين على الانترنت <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/mission>).

2. التقارير والقوانين التي صدرت في العديد من دول العالم والتي أوصت بتفعيل وتطوير دور التدقيق الداخلي في الشركات والمؤسسات ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:-

- تقرير (*The Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*) والذي يطلق عليه تقرير (Treadway) والذي صدر عام 1987 بخصوص الاحتيال في التقارير المالية والذي أشار إلى أنه يجب على الشركات المساهمة العامة أن يكون لديها وظيفة فعالة للتدقيق الداخلي بعدد مناسب من الأشخاص مؤهلين وفقاً لحجم وطبيعة نشاط المنشأة كما أشار تقرير لجنة (The Committee of Sponsoring Organizations) (COSO) المنبثق عن لجنة تريدواي إلى أن المدققين الداخليين يؤدون دوراً هاماً في تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات التي يعملون بها (COSO,1992).

- تقرير (Cadbury Committee) حول السمات المالية لحوكمة الشركات والتي أصدرت تقريرها الذي يحمل هذا الاسم في المملكة المتحدة عام 1992 والذي نص في فقرته (4.39) على أن "وظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة مكملة ولكنها مختلفة عن وظيفة التدقيق الخارجي ونوصي باعتبارها ممارسة جيدة" (Good Practice) كما نص في نفس الفقرة على دورها في ضمان فاعلية نظام الرقابة الداخلية وأكد تقرير لجنة كادبري على دور وظيفة التدقيق الداخلي في القيام بأية تحقيقات تتعلق بأية شبهات بخصوص الغش والتلاعب المالي .
- التقرير الذي صدر عن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بعنوان the Combined Code, والذي صدر في سبتمبر عام 1999 والذي يطلق عليه تقرير (Turnbull report) والذي أوصى في الفقرة 42 منه الشركات التي لا يوجد لديها وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي بأن تدرس حاجتها لذلك بشكل دوري، كما أوصى هذا التقرير في الفقرة 46 الشركات التي لديها وظيفة تدقيق حسابات أن تقوم بمراجعة نطاق التدقيق الداخلي وسلطات المدقق الداخلي والموارد المخصصة لهذه الوظيفة كما أشار التقرير إلى أن الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي تختلف استنادا إلى الخصائص والعوامل الخاصة بكل شركة والتي تتضمن نوع العمل وتنوع وتعقيد الأنشطة وعدد العاملين بالإضافة إلى عوامل تتعلق بالمنفعة والتكلفة .
- التقرير الذي صدر في الولايات المتحدة الأمريكية عن لجنة (the Blue Ribbon Committee) (BRC) والتي تشكلت عبر سوق نيويورك المالي والمفوضية الأمريكية للمتعاملين بالأوراق المالية (THE NATIONAL ASSOCIATION OF SECURITIES DEALERS) عام 1999 والذي

اعتبر التدقيق الداخلي وظيفة هامة جدا في تدعيم حوكمة الشركات وإعطاء المزيد من الثقة والقوة لعملية التقرير المالي .

- تقرير لجنة بازل عام 2000 والذي يخص البنوك والمصارف حيث أوصى هذا التقرير في المبدأ رقم 11 منه على أنه يجب أن تلتزم البنوك بإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة وذات الكفاءة والتي تتمتع بالاستقلالية والحياد والتي يتمتع موظفوها بالتدريب الكافي والملائم وكذلك أن تستطيع وحدة التدقيق الداخلي رفع تقريرها إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.

- صدور بعض القوانين في بعض الدول والتي أعطت التدقيق الداخلي إلزاماً قانونياً مثل القانون الذي أصدره الكونجرس الأمريكي عام 2002 والذي سمي بـ (Sarbanes Oxley Act) والذي صدر في شهر يوليو من عام 2002 حيث أعلن إفلاس شركة وورلدكوم في يونيو من نفس العام وذلك عقب انهيار شركة انرون الأمريكية للطاقة مما حدا بالكونجرس الأمريكي سن هذا القانون والذي اعتبر من وجهة نظر كثير من الباحثين أهم ما دعم وظيفة التدقيق الداخلي (Arena, et al 2006, p275) وكذلك القانون الذي صدر في إيطاليا عقب انهيار شركة بارمالات عام 2001 والذي سمي (Draghi's law) والمتعلق بالرقابة الداخلية (Arena, et al 2006, p275) .

ويلاحظ الباحث أن القوانين والتقارير السابقة ساهمت في تطور وظيفة التدقيق الداخلي من خلال تركيزها على ضرورة وجود وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي بالشركات، كما ساهمت في تطور هذه الوظيفة عبر تركيزها على دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات ونظم إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، الأمر الذي سلط الضوء على أهمية وظيفة التدقيق الداخلي.

3. الفصائح المالية والانهيارات التي حصلت في الكثير من الشركات وأشهرها شركة انرون الأمريكية للطاقة وشركة وورلد كوم والتي سلطت الضوء على ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وبالتالي أعطت اهتماما أكبر بالتدقيق الداخلي ودوره في الشركات الحديثة (Arena, et al 2006 P275)*، حيث أشارت دراسة (Strine Jr., 2002) إلى أن أحد الأسباب الرئيسية لانهيار شركة انرون هو ضعف استقلال التدقيق الداخلي وبالتالي فإنها تعتبر أحد شركاء وقوع تلك الكارثة.

4. قيام بعض البورصات العالمية باشتراط وجود وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة ضمن شروط الترخيص لها بتداول أسهمها ضمن البورصة مثل بورصة الأوراق المالية في نيويورك والتي اشترطت ضمن شروط الإدراج الخاصة بها على الشركات المدرجة أسهمها للتداول في البورصة ضمن قواعد التسجيل عام 2002 أن تؤسس وتحافظ على وظيفة تدقيق داخلي خاصة بها ومستقلة لتزويد الإدارة ولجنة التدقيق بالتقييم المستمر لعمليات إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية بالشركة وأن يكون ذلك قبل نهاية أكتوبر 2004 (Ramamoorti,2004,p9)، وكذلك اشترطت البورصات في المملكة المتحدة من خلال الميثاق المشترك لبورصات الأوراق المالية (The Stock Exchange combined code) أن يكون لدى الشركة وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي تشرف عليها لجنة التدقيق.

* انهارت عدة شركات على مستوى العالم في وقت متقارب ومن أهم هذه الشركات هي (Tyco) في اليابان و (Parmalat) في ايطاليا و (Xerox) و (Enron) و (WorldCom) و (Adelphia) في الولايات المتحدة الأمريكية .

2-1-4 التدقيق الداخلي كمهنة مستقلة:

لقد ناقش كثير من الباحثين في اعتبار التدقيق الداخلي مهنة مستقلة، واتفق معظمهم على أن مقومات اعتبار التدقيق الداخلي كمهنة مستقلة بدأت تتصاعد وهذا يشير إلى أهمية التدقيق الداخلي من جانب والى استقلاله النسبي عن المحاسبة والعلوم المالية الأخرى كما ويشير إلى الفروقات الجوهرية بينه وبين التدقيق الخارجي.

وقد عرّف (David O'Regan,2006,P215) المهنة أو الحرفة بأنها:-

"An occupation based on advanced, complex, or esoteric knowledge, backed by a social legitimacy deriving from both an institutional framework and credible ethical basis"

ويشير هذا التعريف إلى أن شروط الاعتراف بالحرفة بشكل عام من وجهة نظر O'Regan هي اعتمادها على خمسة عناصر رئيسية هي: المعرفة (*knowledge*) والتي تتميز بالتعقيد النسبي (*complex*) وبالتالي امتلاك فئة محددة ومعينة هم أصحاب هذه المهنة لهذه المعرفة (*esoteric*) وأن تستند ممارستهم للمهنة إلى شرعية اجتماعية (*social legitimacy*) مدعومة بإطار أخلاقي (*ethical basis*) موثوقا به.

أما (عويض،1985، ص36) فيرى أن هناك ست قواعد أساسية تشكل خصائص ومقومات

رئيسية لأي عمل مهني وهي :-

1- قدر واف من التأهيل العلمي والعملية لإعداد الممتن وتدريبه على القيام بعمله

على أكمل وجه بما يتناسب مع أهمية الخدمة التي يؤديها.

2- تهدف المهنة أساساً إلى تقديم خدمة عامة للمجتمع بحيث يكون هناك اعتراف

صريح من المجتمع بأهمية هذه الخدمة وأن يكون هناك شعور من الممتن

بالمسئولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وقدرته على تحمل هذه المسئولية.

3- تعتمد المهنة للقيام بها على المجهود الذهني بصفة خاصة.

4- تمارس قدرا من الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية التي تكونها من

بين أعضائها والتي تشرف على شئون العمل داخلياً.

5- وجود مجموعة من القواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة.

6- أن تكون هناك مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل

المهني.

ولا يلاحظ اختلاف كبير بين تلك القواعد التي وضعها عويض عن تلك التي وضعها

O'Regan ، وفي سعيه إلى إثبات أن التدقيق الداخلي يشكل حرفة مستقلة فقد عرف معهد

المدققين الداخليين المهنة أو الحرفة على أنها :-

"A calling requiring specialized knowledge and often long and intensive preparation including instruction in skills and methods as well as scholarly principles underlying the skills and methods, maintaining by force of organization or concerted opinion, high standards of achievement and conduct and committing its members to continued study and to a kind of work which has for its prime purpose the Rendering of a public service".

بمعنى ما يتطلب معرفة خاصة به وغالبا ما يتطلب تحضيراً عالياً يشمل تعليماً وتجهيزاً

على مهارات وطرق عمل (أنظمة) على أسس علمية واضحة ويتوفر له الدعم المنظم ويؤدي

إلى مستويات عالية من الانجاز تلزم أعضائه بالدراسة المستمرة والمعقدة للوصول إلى هذا

المستوى والغرض النهائي هو تقديم خدمة عامة .

ويلاحظ من هذا التعريف الذي وضعه معهد المدققين للمهنة تركيزه على الدعم المنظم

بالإضافة إلى الشروط الأخرى التي وضعها أورغان وعويض، كما وركز على أهمية وصول

الأعضاء إلى الدرجة المطلوبة منهم في تطوير الأداء وضمان جودة العمل والوصول به إلى

مستويات عالية .

ويرى الباحث أن هذه الظروف أصبحت تتوفر لمهنة التدقيق الداخلي حيث أن الحاجة الماسة لهذه المهنة لا زالت تتصاعد بل وأصبحت مطلباً من متطلبات الحوكمة والإدارة الرشيدة، أما الاعتماد على المعرفة فهي أيضاً واضحة وضوح الشمس حيث أصبح مطلوباً من المدققين الداخليين تنمية معارفهم وخبراتهم في مجال المهنة بشكل خاص ومجالات الإدارة وبيئة الأعمال بشكل عام .

ويتولى معهد المدققين الداخليين وضع معايير وإطار فكري للمهنة مشتملاً على قواعد وآداب وسلوكيات مهنية تم تعميمها عالمياً، أما الشرعية الاجتماعية فأصبحت تتحقق بفضل ازدياد الوعي لدى العاملين والإدارة على حدٍ سواء بأهمية التدقيق الداخلي ودوره المنشود في ضبط الأداء وتحسين الكفاءة والفاعلية وإسناد المستويات الإدارية المختلفة بما يساعدها على تجاوز الأخطاء وتحقيق أقل مستوى من الانحرافات.

2-1-5 أنواع التدقيق الداخلي:

حدد الباحثون أنواع التدقيق الداخلي بنوعين هما التدقيق الداخلي المالي (Financial Auditing) والتدقيق الداخلي التشغيلي (Operational Auditing) (العمرى وعبد المغني، 2006، ص347) وأضاف الدكتور أحمد علي إبراهيم نوعاً ثالثاً هو مراجعة المهام الخاصة (Special Assignments Audit) (إبراهيم، 1998 ص102) وقد أضاف البعض لها نوعاً رابعاً وهو تدقيق الالتزام (compliance audit) (Allegrini and D'Onza, 2003, P195)

ويرى الباحث أن النوع الرابع يدخل في إطار النوعين السابقين الرئيسيين وهما المالي والتشغيلي وفيما يلي استعراض بشيء من التفصيل لهذه الأنواع :-

2-1-5-1-1 التدقيق الداخلي المالي:

يتضح لنا من استعراض التطور الحاصل على التدقيق الداخلي أن التدقيق الداخلي المالي يعبر عن المدخل التقليدي في التدقيق الداخلي وقد عرفه (العمرى، وعبد المغني، 2006،

ص346) بأنه:- " الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً "

وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف والتدقيق الداخلي المالي بعد الصرف حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ (إبراهيم، 1998 ص102).

أما التدقيق بعد الصرف فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف (إبراهيم، 1998 ص102)، ويعتبر التدقيق الداخلي المالي أداة هامة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان إلى دقة البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس .

2-5-1-2 التدقيق الداخلي التشغيلي:

يعتبر التدقيق الداخلي التشغيلي هو المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي، ونشأ هذا النوع كوليد للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي (الكاشف، 2002، ص257) ويطلق عليه البعض أسماءً أخرى مثل المراجعة الإدارية أو مراجعة الأداء ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى فحص وتقييم أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدماً ومتفق عليها مع الجهات العليا في الشركة، ويعرف (العمرى، وعبد المغني، 2006، ص348) هذا النوع من التدقيق بأنه " الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المنشأة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقاً لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية " .

وقد أشار (العبادي، 1999، ص634) إلى أن التحديات التي تواجه قطاع الأعمال والمنافسة المتزايدة استلزمت من الإدارة العليا أن يكون لديها دائما معلومات وتصورات حول القضايا التشغيلية بحيث تطمئن إلى مدى نجاح الإدارة في الاستخدام الاقتصادي والكفاء والفعال للموارد، والتزام العاملين بتطبيق السياسات واللوائح المالية والإدارية المحددة من قبل الإدارة العليا بالمنشأة كأساس لتنفيذ الأعمال في كافة نواحي المنشأة .

وقد بينت إحدى الدراسات التي أجريت في إيطاليا بأن هذا النوع من المراجعة يستحوذ نحو 34% من الموارد المخصصة لوظيفة التدقيق الداخلي في حين استحوذت وظيفة التدقيق المالي على نحو 5% فقط من الموارد* (Allegri and D'Onza , 2003, P 195)، وهذا يشير بوضوح إلى أهمية هذا النوع من التدقيق في الدول المتقدمة ويشكل التدقيق الداخلي التشغيلي دوراً استشارياً أميناً للإدارة العليا حيث يقدم المدققون الداخليون لها التقارير التي تخدم جميع المستويات الإدارية بناءً على نتائج تدقيقهم والتي تمكن الإدارة من (العمري وعبد المغني، 2005، ص348):-

- 1- تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة أو وفقاً لمقياس آخر.
- 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، وحول فرص تطوير الفعالية والكفاءة في تنفيذ الخطط واستغلال الفرص المتاحة.
- 4- الحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية .
- 5- إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل .

* بينت الدراسة المشار إليها، تدقيق الالتزام يستحوذ على 20% من الموارد وتدقيق ومراجعة نظم المعلومات يستحوذ على 10% واستحوذ تقييم وإدارة المخاطر على 16%.

2-1-5-3 التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:

وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع من التدقيق من وجهة نظر الباحث عمليات التفتيش الفجائية والتي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع .

2-1-6 معايير التدقيق الداخلي:

لا يوجد خلاف على أهمية وجود معايير للأداء تحكم وتحدد مواصفات أي عمل مهني بل واعتبرت ضمن المقومات الأساسية التي تشكل مقومات العمل المهني، وقد عرف (عويض، 1985، ص35) المعيار بشكل عام على أنه "نموذج أو مثال موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة للعرف أو الاتفاق العام كأساس لما يجب إتباعه وقد يكون وزناً أو حجماً أو محتويات محددة أو قيمة معينة أو طريقة للأداء "

كما عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) المعيار بأنه :-

Standard – A professional pronouncement promulgated by the Internal Auditing Standards Board that delineates the requirements for performing a broad range of internal audit activities, and for evaluating internal audit performance. (IIA, 2004,P8).

بمعنى إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي.

كما عرف (العمرى وعبد المغني، 2006، ص346) معايير التدقيق الداخلي بأنها "المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقاً لما اعتمد من قبل معهد المدققين

الداخليين" ، وتعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في العالم حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال (رحال، 2004، ص60) .

ولقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقاً لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن (العمرى وعبد المغني 2006 ص 243)، وتعتبر سلطة معايير التدقيق الداخلي على المدققين الداخليين سلطة معنوية إذ أنه لا يوجد نوع من الإلزام باستثناء الإلزام المعنوي من قبل المدققين الداخليين إذ أن المدققين الداخليين هم موظفين يعملون داخل المنشأة ويلتزمون بنظم ولوائح المنشآت التي يعملون بها (عويض، 1985، ص84).

وقد أصدر المعهد النسخة الأخيرة من المعايير عام 2004 ضمن ما أسماه (The Professional Practices Framework) أو إطار الممارسة المهنية التي تشمل ثلاثة أقسام اختص القسم الأول منها بتعريف التدقيق الداخلي واختص الثاني منها بالإطار الأخلاقي (Code of Ethics) أما الثالث فقد اشتمل على المعايير (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) وقد أوضح معهد المدققين الداخليين أن هناك مجموعة من التطورات الهامة التي دفعته لوضع معايير التدقيق الداخلي (عويض، 1985، ص35) وهي:-

- 1- أن مجالس الإدارات أصبحت مسئولة عن مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية بمنشآتهم وعن كفاءة الأداء بها.
- 2- أن السلطات الإدارية بدأت تتقبل التدقيق الداخلي كوسيلة توفر لها التحليل والتقييم الموضوعي والتوصيات والاستشارات والمعلومات عن نظم الرقابة والأداء، وان هذا التقبل اخذ في الازدياد.
- 3- أن المدققين الخارجيين قد أخذوا يستخدمون التدقيق الداخلي كأداة مكملة لعملهم عندما يتبين لهم حياد المدقق الداخلي وكفاءة أدائه لعمله.

وقد حدد معهد المدققين الداخليين أهداف معايير التدقيق الداخلي بأنها (IIA, 2004,P7):

- 1- بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب أن يكون عليها التدقيق الداخلي.
- 2- وضع إطار عام لأداء التدقيق الداخلي وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.

3- وضع أسس لقياس وتقييم أداء المدققين الداخليين.

4- التأسيس لعمليات و معالجات تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها.

وقد وضع المعهد معايير التدقيق الداخلي وكانت في البداية تتكون من خمسة مجموعات صدرت عام 1978 وشملت هذه المعايير التي عممت عالمياً خمسة معايير رئيسية تتعلق بالاستقلال والكفاية المهنية ونطاق العمل وأداء التدقيق الداخلي وإدارة قسم التدقيق الداخلي وكل معيار من هذه المعايير ينقسم إلى مجموعة من المعايير الفرعية تعبر عن وسائل تحقيق المعيار الرئيسي .

ثم أجرى المعهد تطويراً عليها عام 2000 وقسمها إلى ثلاثة مجموعات تختص المجموعة الأولى منها بالمعايير العامة (Attribute Standard) ، والمجموعة الثانية تختص بمعايير الأداء (Performance Standards) ، وتختص المجموعة الثالثة بمعايير التنفيذ وإجراءات المراجعة (Implementation Standards) ، ولاقت هذه المعايير قبولا عاماً في أوساط ممارسي المهنة وتعتبر هي المعايير الوحيدة المتعارف عليها في مجال التدقيق الداخلي وسوف يتم استعراض سريع لهذه المعايير وفقاً لما يراه الباحث من أهمية لذلك وهي كما يلي :-

1- المعايير العامة (Attribute Standards) :

وهي المعايير التي تحدد خصائص ومواصفات الجهة أو الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي ويشمل أربعة معايير رئيسية ينقسم كل منها إلى معايير فرعية بالإضافة إلى معايير تنفيذ هذه المعايير:-

1- معيار يتعلق بالغرض من التدقيق الداخلي والسلطات والمسئوليات (Purpose, Authority, and Responsibility) حيث يوضح هذا المعيار أن الغرض والسلطات والمسئوليات الممنوحة للمدقق الداخلي يجب أن يتم تحديدها من خلال مجلس الإدارة عبر النظام الخاص بالتدقيق الداخلي.

2- معيار يتعلق بالاستقلالية والموضوعية (Independence and Objectivity). ويوضح هذا المعيار أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة وأن المدققين الداخليين يجب أن يكونوا موضوعيين في أداء هذه الأنشطة ويشمل هذا المعيار على ثلاثة من المعايير الفرعية:-

- الأول معياراً يتعلق بالاستقلال التنظيمي (Independence Organizational) حيث يفترض أن يرفع المدقق الداخلي تقريره إلى مستوى إداري مناسب داخل المنشأة بما يضمن تنفيذ التوصيات الواردة .
- والثاني معياراً يتعلق بالموضوعية الشخصية (Individual Objectivity) للمدقق الداخلي حيث يفترض به أن يكون محايداً وغير منحاز وبعيداً عن تضاربات المصالح مع جميع الأطراف ذات العلاقة.
- والثالث معياراً يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية (Impairments to Independence or Objectivity) ويوضح هذا المعيار بأن أي ضعف في الاستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر يجب الكشف عنه فوراً للأطراف المناسبة وذات الاختصاص.

3- معيار يتعلق بالاحتراف والحرفية وبذل العناية المهنية الواجبة (Proficiency and Due Professional Care) حيث يشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية، الأول منها يتعلق بالحرفية (Proficiency) ويوضح هذا المعيار أن العمل يجب أن يتم بمنتهى الحرفية، والثاني معياراً يتعلق بأن يبذل في أداء العمل العناية

المهنية الواجبة والتي تضمن تحقيق النتائج والتي يُتوقع أدائها من قبل مدقق داخلي رشيد ومؤهل بنسبة كافية، والثالث معياراً يتعلق بالتطور المهني المستمر (Continuing Professional Development) ويوضح هذا المعيار أن المدققين الداخليين يجب عليهم أن يعززوا معارفهم ومهاراتهم بشكل مستمر.

4- معيار يتعلق ببرنامج لتأمين الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي (Quality Assurance and Improvement Program) ويقتضي هذا المعيار من المسؤول عن وحدة التدقيق الداخلي أن يطور ويحافظ على برنامج يضمن تأمين وتحسين جودة التدقيق يغطي كافة أوجه النشاط ومصمم باتجاه إضافة القيمة وتحسين عمليات المنشأة بشكل عام وضمان انسجام عمل التدقيق الداخلي مع المعايير والقواعد الأخلاقية، ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية وهي:

- معيار يتعلق بتقديرات جودة هذا البرنامج (Quality Program Assessments) ويقتضي هذا المعيار مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج وحدة التدقيق الداخلي والمنشأة.
- معيار يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة المقرر (Reporting on the Quality Program) ويتطلب ذلك من المسؤول عن التدقيق الداخلي إبلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرنامج الجودة.
- والمعيار الثالث في هذه المجموعة هو معيار حول مراقبة اتساق العمل مع المعايير (Use of 'Conducted in Accordance with the Standards') وينص هذا المعيار على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير.

- والمعيار الرابع في هذه المجموعة ينص على الكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير (Disclosure of Noncompliance) وهذا يقتضي من المسئول عن التدقيق الداخلي أن يكشف فوراً للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الأمر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي .

2- معايير الأداء (Performance Standards) :-

وتشتمل على معايير الأداء التي تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتوفر معايير يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي وهذه المعايير هي :-

1- معيار يتعلق بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي (Managing the Internal Audit Activity)

والذي يستوجب على المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي إدارة القسم بما يضمن المساهمة بإضافة القيمة للمنظمة والذي يشمل :-

أ. معياراً فرعياً حول التخطيط (Planning) والذي يوجب على المدير التنفيذي أن يقوم بإعداد خطة للتدقيق الداخلي مبنية على تحديد أولويات مواجهة المخاطر التي تواجهها المنشأة وأن تتسق هذه الخطة مع أهداف المنظمة.

ب. كما يشمل هذا المعيار معياراً حول التواصل مع الجهات المختصة والحصول على الموافقة (Communication and Approval) والذي يتعلق بضرورة اتصال المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي بالإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة لإبلاغها بالخطط والتغييرات الجوهرية على الخطط والحصول على الموافقة عليها .

ج. كما وتشمل هذه المعايير معياراً فرعياً حول إدارة الموارد (Resource Management) والذي يتعلق بأن من واجبات المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي أن يتأكد دائماً من توافر الموارد الكافية لانجاز خطة التدقيق الداخلي ويتعلق بالسياسات والإجراءات (Policies and Procedures) والذي يتعلق بأن على المدير التنفيذي للتدقيق أن يقوم برسم السياسات ووضع الإجراءات التي تكفل قيامه بانجاز الخطة الموضوعية.

د. كما يشمل هذا المعيار معياراً آخر يتعلق بالتنسيق (Coordination) والذي يوجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي الاتصال والتنسيق مع الأطراف الداخلية والخارجية التي تقوم بتزويد المنظمة بالخدمات التأمينية والاستشارية منعا لازدواج العمل وضياع الجهود.

هـ. وكذلك يشمل معياراً يختص بالتقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا (Reporting to the Board and Senior Management) وينص على أن مدير التدقيق التنفيذي يجب عليه أن يرفع تقريراً دورياً للإدارة العليا ومجلس الإدارة يتضمن غرض العمل الذي قام به والسلطات اللازمة لانجازه ومسئوليته عن ذلك ونسبة ما تم انجازه من الخطة وكذلك يجب أن يشمل الإفصاح وكشف مخاطر محددة تواجه المنظمة والأمور الرقابية والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة وأية أمور كلفته بها الإدارة العليا.

2- معيار يتعلق بطبيعة العمل (Nature of Work) والذي يشمل معايير تتعلق:-

أ. بإدارة المخاطر (Risk Management).

وينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يُساعد المنظمة على تحديد وتقييم المخاطر الهامة التي تتعرض لها، وأن يُساهم في تحسين إدارة المخاطرة ونظم السيطرة عليها.

ب. الرقابة (Control).

وينص هذا المعيار على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يُساعد المنظمة على الاحتفاظ بنظم فعّالة للرقابة من خلال تقييم كفاءة وفعالية هذه النظم وبتقديم الاقتراحات الفعّالة باتجاه التحسين المستمر.

ج. حوكمة الشركات (Governance).

وينص هذا المعيار على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقيم عملية الحوكمة في الشركة ويقدم التوصيات المناسبة لتحسين الحوكمة وتحقيق الأهداف التالية:-

- 1- الترويج للأخلاق والقيم الملائمة في المنظمة.
- 2- ضمان الأداء التنظيمي الفعّال والمسئولية التنظيمية للإدارة.
- 3- فعالية توصيل المعلومات حول الرقابة والمخاطر إلى المستويات المناسبة داخل المنظمة.
- 4- ضمان التنسيق الفعال بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والخارجي.

3- معيار يتعلق بتخطيط التعاقد (الارتباط) (Engagement Planning):

والذي يلزم المدققين الداخليين أن يقوموا بوضع وتسجيل خطة عمل لكل ارتباط على أن تحتوي بالحد الأدنى على نطاق العمل وأهدافه والتوقيت والمصادر المادية والبشرية التي ستستخدم في انجاز هذا العمل ويلزم المعيار في إعداد الخطة بالأخذ بالاعتبارات التالية :-

- مراجعة أهداف النشاط والوسائل التي يتم بواسطتها التحكم والرقابة.

- المخاطر الهامة التي تحيط بالنشاط ومصدر هذه المخاطر والطرق والوسائل المتبعة لإبقاء هذه المخاطر ضمن المستوى المقبول.
 - كفاية وفعالية أنشطة إدارة المخاطر ونظم الرقابة بالمقارنة مع نموذج معد لذلك مسبقاً أو دليل خاص.
 - الفرص المتاحة للقيام بتحسينات جوهرية أو هامة في إدارة المخاطر ونظم الرقابة.
- ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية هي:-

- **أهداف الارتباط (Engagement Objectives)** ويشير المعيار إلى أن الأهداف يجب أن تحدد مسبقاً لكل ارتباط على حدة.
- **نطاق الارتباط (Engagement Scope)** والذي يشترط أن يلبي نطاق العمل تحقيق الأهداف بشكل كامل.
- **موارد الارتباط (Engagement Resource Allocation)** حيث يجب على المدققين الداخليين أن يحسبوا الموارد اللازمة لإجراء كل ارتباط بما يضمن تحقيق الأهداف وأن يخصص للارتباط الموظفين المناسبين لطبيعة ودرجة التعقيد والوقت المتاح والموارد المادية المتاحة.
- **برنامج العمل (Engagement Work Program)** حيث أنه يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا برامج العمل التي تضمن تحقيق الخطة والأهداف الموضوعية ويجب أن تكون هذه البرامج مكتوبة.

4- معيار يتعلق بتنفيذ الارتباط (Performing the Engagement):

ويشير بأن المدققين الداخليين يجب أن يحددوا ويحللوا ويقيموا ويسجلوا المعلومات اللازمة للوصول إلى أهداف الارتباط ويشمل:-

- تحديد المعلومات (Identifying Information) حيث يشير المعيار إلى

أن المدققين الداخليين يجب عليهم تحديد المعلومات الملائمة والموثوقة والكافية لانجاز النشاط

- وتحليل المعلومات (Analysis and Evaluation) حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يبنوا استنتاجاتهم على تقييم وتحليل المعلومات بشكل كافي وعميق.
- وتسجيل المعلومات (Recording Information) حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتسجيل المعلومات ذات العلاقة بتحليلاتهم واستنتاجاتهم والتي تدعم الآراء التي يتوصلون لها.
- والإشراف الكافي (Engagement Supervision) حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يخضعوا لإشراف ملائم وكافي للتأكد من الوصول إلى الأهداف وتأمين جودة العمل وضمان تطور الطاقم.

5- معيار يتعلق بتوصيل النتائج (Communicating Results):

و يوضح أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية:-

- معايير ومكونات الاتصال (Criteria for Communicating) حيث يشير المعيار إلى أن التقرير يجب أن يوضح الأهداف والنطاق والاستنتاجات والتوصيات وخطط ملائمة للوصول إلى تطبيق التوصيات.
- وجودة التقارير (Quality of Communications) حيث يشير المعيار إلى أن التقارير 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.

- و معيار خاص بحالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير في ارتباطات معينة (Engagement Disclosure of Noncompliance with the Standards) حيث يشير المعيار إلى أنه حين يكون هناك عدم التزام كامل بمعايير التدقيق الداخلي فإنه على التقرير أن يوضح المعيار الذي لم يتم الالتزام به بشكل كامل وسبب عدم الالتزام وتأثير عدم الالتزام.
- ونشر النتائج (Disseminating Results) حيث يشير المعيار إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يوصل نتائج العمل إلى الأطراف المناسبة.

6- معيار يتعلق بمراقبة تنفيذ التوصيات (Monitoring Progress):

حيث يشير المعيار إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يؤسس ويحافظ على نظام خاص لمراقبة تنفيذ التوصيات الواردة في تقاريره .

7- معيار يتعلق بمستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات (Resolution of)

:(Management's Acceptance of Risks Monitoring Progress

حيث يشير إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي إذا ما وجد أن مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، فإن عليه أ، يناقش المسألة مع الإدارة العليا وعند عدم الوصول إلى حل على المدير التنفيذي للتدقيق بالتوافق مع الإدارة العليا أن يتوجه إلى مجلس الإدارة وإبلاغه بالأمر.

3- معايير تطبيق وإجراءات التدقيق الداخلي (Implementation Standards):

والتي تتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها لانجاز المجموعة السابقة من معايير التدقيق الداخلي وتم إدراجها ضمن المجموعتين الرئيسيتين السابقتين حيث أفرد خلف كل معيار من المعايير المعيار الخاص بكيفية انجازه.

2-1-7 الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:-

يعتبر كلا من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وظيفة مستقلة بذاتها حيث يختلف التدقيق الداخلي عن التدقيق الخارجي في كثير من الأمور التي قد تلتبس على البعض من حيث الأهداف ونطاق العمل والأطراف المستفيدة ومتلقي التقرير وشكله والتبعية التنظيمية والمسئولية وغيرها من الأمور والتي يرى الباحث أهمية توضيحها والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال مقارنة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من النواحي السابقة:

وجه الاختلاف	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
التعيين والتبعية	موظف يتبع مستوى إداري معين (الإدارة العليا).	متعاقدا مهني مستقل تماماً عن الشركة.
الجهة المسئول أمامها	مسئول أمام رئيس مجلس إدارة الشركة أو الإدارة العليا أو لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.	مسئول أمام الجمعية العامة للمساهمين.
أهداف عملية التدقيق	تحدد بمعرفة الإدارة العليا للشركة وتوجيه من المعايير الدولية ذات العلاقة وحسب التعاقد ونطاق الارتباط الذي يجريه مع الجهة المسئولة	تحدد حسب معايير المراجعة الدولية ولا دخل لإدارة الشركة العليا بتحديداتها وتتمحور حول إبداء الرأي الفني المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار تقارير مالية محدد .
الأطراف المستفيدة	الإدارة العليا للشركة والمستويات الإدارية المختلفة ولجنة التدقيق بشكل مباشر ويستفيد المساهمون من تحسن الأداء بشكل غير مباشر	المساهمين بالإضافة للأطراف الخارجية المختلفة

نطاق العمل	تدقيق مالي و تدقيق أداء و تدقيق النظم الرقابية	تدقيق مالي فقط
الاستقلالية	استقلالية مجتزأة لتبعيته لإدارة المنشأة أو مجلس الإدارة ووقوعه تحت التأثير المباشر	أكثر استقلالية
هدف تقييم نظام الرقابة الداخلية	بهدف التأكد من جودة هذا النظام وتطويره ومعالجة الثغرات ونقاط الضعف	بهدف تحديد حجم العينة ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق الخارجي.
مجال و غرض التدقيق	التركيز على الكفاءة والفعالية للأحداث التاريخية وتقييمها والتنبؤ وتقييم الأداء المستقبلي وتقييم نظم الرقابة وإدارة المخاطر وتفعيل الحوكمة في الشركات وبالتالي فهي تشمل جميع الجوانب المالية والتشغيلية وحتى ما يتعلق بالبيئة.	الفحص الإنتقادي المنتظم بالتركيز على صحة وتسجيل البيانات المالية التاريخية والخروج برأي فني محايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية للواقع المالي للمنشأة وأن البيانات المالية قد أعدت وفقا لإطار تقارير مالية محدد
متلقي التقرير	يوجه بصفة أساسية للإدارة العليا أو لجنة التدقيق حسب التبعية التنظيمية والأهمية النسبية	الجمعية العامة للمساهمين وينشر في الصحف ويوزع على الأطراف الداخلية والخارجية
دورية التدقيق	عملية التدقيق مستمرة وفقا لخطة معتمدة من الإدارة العليا ولجنة التدقيق	عملية التدقيق تتركز حول البيانات الختامية الخاصة بالفترة المالية وبالتالي فهي تتركز في آخر الفترة المالية بالإضافة إلى مراجعات محدودة خلال العام

المصادر (جربوع، 2002 ص 52) (القبج، 2002، ص59) (الصبان وآخرين، 1996 ص136).

2-1-8 التعاقد الخارجي للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي.

من ضمن التطورات الحديثة التي طرأت على مجال التدقيق الداخلي الدعوات المتزايدة لإسناد وظيفة التدقيق الداخلي إلى مدققين خارجيين حيث أشار (Spira and Page, 2003,p635) إلى أن التعاقد الخارجي للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي أصبح مألوفاً بعد ثمانينيات القرن الماضي بسبب ارتفاع تكلفة التدقيق الداخلي واحتياجها إلى مهارات متخصصة، ويتراوح التعاقد الخارجي بين تعاقد كامل بمعنى التعاقد لانجاز جميع أعمال التدقيق الداخلي أو تعاقد جزئي، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين موقفه من التعاقد الخارجي في نشرة أصدرها عام 2005 بعنوان (IIA Position Paper on Resourcing Alternatives for the Internal Audit Function) بأن أبقى الباب مفتوحاً لهذا النوع من التعاقد وذلك بشروط (IIA,2005,P5):

- 1- الحصول على الجودة المناسبة في الخدمة وأن يؤديها أشخاص مؤهلين لذلك.
- 2- أن توفر الشركة الإشراف الكافي والملائم على هذه الطواقم من داخل المستويات التابعة لها.
- 3- أن لا تقوم الشركة أو المؤسسة المتعاقد معها للقيام بالتدقيق الخارجي بانجاز وظيفة التدقيق الداخلي.

وقد أشارت شركة آرثر أندرسون العالمية للتدقيق في دليلها التسويقي إلى أن التعاقد الخارجي أصبح يشكل مفهوماً استراتيجياً يضيف قيمة للمؤسسة من خلال تحويل وظيفة التدقيق الداخلي من قسم التدقيق الداخلي الخاص بالشركة إلى شركة متخصصة بالتدقيق الأمر الذي من شأنه إضافة كادر متميز وأكثر خبرة ومعرفة ودراية وأكثر استقلالية بالإضافة إلى إعفاء الشركة من تكاليف قسم التدقيق الداخلي ومن الأعباء المترتبة على التعيين والتوظيف وغيرها ويضيف (صبيحي، 2000، ص226) جملة من الأسباب أهمها :

1- قصور استقلال المدقق الداخلي حيث أن جميع المحاولات التي تستنفذ لتفعيل استقلال المدقق الداخلي من تدعيم مركزه في الهيكل التنظيمي وعزله عن الوظائف التنفيذية وحتى وجود خط اتصال بينه وبين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق قد لا تنجح في عزل تأثيرات الإدارة عليه.

2- الخبرات العالية التي يتطلب توافرها في المدقق الداخلي حيث أن مجموع هذه الخبرات في وحدة الرقابة الداخلية قد تبدو صغيرة إذا ما قورنت بالخبرات المتوفرة لدى مكتب التدقيق الخارجي وبيوت الخبرة في هذا المجال.

3- تخفيض التكاليف والمحافظة على جودة العمل المؤدى في نفس الوقت

4- السماح للإدارة بالتركيز على الاختصاصات الرئيسية حيث أن الاستعانة بفريق خارجي يعفي الإدارة من الإشراف المباشر ويتيح لها التفرغ لمتابعة القضايا الإستراتيجية.

5- الحصول على ممارسات رائدة حيث أن التعاقد الخارجي يمكن المنشأة من الحصول على ممارسات رائدة من الفريق الخارجي نبعث من خبرة هذا الفريق في العمل في المنشآت الأخرى.

6- تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي حيث أن الشركة تستطيع الوصول إلى صفقة مع شركة التدقيق الخارجي يتم بموجبها التدقيق الداخلي والخارجي والحصول على ما يسمى بوفورات الحجم الكبير وهنا يود الباحث أن ينوه إلى ضرورة قيام شركة التدقيق بتخصيص فريق للتدقيق الداخلي مستقل عن فريق التدقيق الخارجي مع عدم إسناد المهمتين لنفس الفريق الأمر الذي يهدد استقلال هذا الفريق في المهمتين .

ولكن الكثير من الباحثين والممارسين ينادي بإبقاء هذه الوظيفة داخل المشروع مع إضافة ضمانات عالية لاستقلالية المدقق الداخلي ومؤهلاته وهذا ما ينادي به معهد المدققين الداخليين حيث ينادي المعهد بأن وظيفة التدقيق الداخلي من الأفضل أن ينشأ لها وحدة مستقلة داخل

المنشأة تعمل ضمن السياسات الموضوعة بواسطة الإدارة العليا ومجلس الإدارة شريطة أن يؤدي المهتمات مراجعون من داخل المنشأة ملتزمون بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد، هذا وتعرض كبريات شركات التدقيق الدولية برامجها الخاصة بالتدقيق الداخلي مثل شركة آرثر أندرسون وارنست ويونغ وغيرها .

ويرى الباحث أن هذا التوجه لازال بحاجة إلى المزيد من الدراسة والبحث العلمي العميق لتحديد الوضع الأمثل للتدقيق الداخلي ومدى إمكانية وجدوى التعاقد الخارجي للقيام بهذه الوظيفة واث ذلك على المدقق الخارجي واستقلاليته حيث أن القضايا السابقة ليس مسلماً بها ولم تخضع للبحث العلمي المستفيض بالإضافة إلى أن التعاقد الداخلي يضمن وجود مصدر دائم للمعلومات لكل من الإدارة العليا ولجنة التدقيق كما يضمن كذلك الحفاظ على سرية وأمن المعلومات الخاصة بالمنشأة ويحميها من أخطار المنافسين هذا بالإضافة إلى أن التعاقد الداخلي يساعد في توفير مرونة أعلى للعمل داخل المنشأة وإجراء تنقلات من دائرة إلى أخرى وجلب موظفين على دراية ومعرفة أعلى بالعمل وسيره داخل المنشأة.

المبحث الثاني

2-2 مقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي

1-2-2 استقلال وموضوعية المدقق الداخلي:-

لا تعتبر الخدمات الرقابية والتدقيقية ذات قيمة بعيدا عن مفهومي الموضوعية والاستقلالية إذ يعتبر مفهوم الاستقلال بشكل عام حجر الزاوية في أي عملية تدقيق أو أي عملية رقابية أو تقييمية، حيث يشير مفهوم الاستقلال إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق أن يكون مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وأن يكون بعيدا عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها وان يكون بعيدا عن تأثير مصالحه الشخصية في الوحدة، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم (مجاهد، 2004، ص217) .

أما مفهوم الموضوعية فيتعلق بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام وجودتها انطلاقاً من الحالة الذهنية التي يمر بها والتي لا يشعر من خلالها بتضارب المصالح (Mutchler,2004,P235) بمعنى أن الموضوعية حسب ما نستنتج من الباحثين هي نتاج الاستقلالية، وقد أشار (Mutchler,2004,P236) إلى أن غياب الاستقلال بالنسبة للمدقق الداخلي يفقده القدرة على إضافة أي قيمة للمنشأة وبمعنى آخر تفقد العملية التدقيقية قيمتها، وقد حدد عبدالله مفهوم الاستقلال بصفة عامة بأن لا يكون للجهات محل المراجعة أية سلطة على عمل المدقق (عبدالله، 1988 ص283) ولخص باحثون آخرون ذلك بعدم ارتباط المدقق بالمنشأة محل المراجعة بأي صورة كانت (فخرا ومحمود، 1996، ص406) وهنا نرى بأن هذا المفهوم هو مفهوم مطلق وصعب التطبيق فالمدقق الداخلي مرتبط بالمنشأة ارتباطاً تعاقدياً كموظف داخل المنشأة.

ووضع (معهد المدققين الداخليين IIA) مفهوماً لاستقلال المدقق الداخلي أشار فيه إلى أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تتمتع بالاستقلالية الكاملة وأن المدقق الداخلي يجب أن يكون موضوعياً في أداء مهمة التدقيق، وإذا ما راجعنا مفهوم التدقيق الداخلي من وجهة نظر المعهد نجد أنه أشار إلى أنه نشاط تقييمي محايد (*Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity*).

وقد وضع المعهد تعريفاً للاستقلال بأنه:-

Independence – The freedom from conditions that threaten objectivity or the appearance of objectivity.

بمعنى تحرر المدقق الداخلي من جميع العوامل والشروط التي تهدد موضوعيته أو تبدو كذلك، وقد أشار المجمع العربي للمحاسبين إلى أهمية عدم اشتراك المدقق الداخلي في الأعمال التي تخضع لتدقيقه وانتقاده وكذلك أهمية تمتعه بالمركز التنظيمي المناسب (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص230) وقد أشار بعض الباحثين إلى أن المدقق الداخلي عليه أن يوازن بحذر كبير بين كونه موظفاً داخل المنشأة وبين الحفاظ على استقلاله وموضوعيته (Jantan, et al 2005 , p845).

وبالتالي فإن الاستقلال المطلوب للتدقيق الداخلي يعتمد بشكل كبير على موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته الإدارية للإدارات والأقسام التنفيذية، وقد أكد على ذلك العديد من الكتاب والباحثين في منطقتنا العربية حيث أشار (الهوري ومحمد، 1987، ص32) إلى أن المدقق الداخلي ينبغي أن يتبع أعلى مستوى إداري في المنشأة دون تقيده بأيّة وظائف تنفيذية.

وقد أشارت الدراسة التي قام بها معهد المدققين الداخليين إلى أن خط التقرير (Report Line) الخاص بالمدقق الداخلي يعتبر دعامة رئيسية لاستقلاله حيث أشار البحث الذي أجرته الوحدة البحثية لفرع ولاية شيكاغو الأمريكية للمعهد إلى أن خط التقرير الخاص بوظيفة التدقيق

الداخلي هو المصدر الأساسي لسلطات واستقلالية هذه الوظيفة وعليه فان معهد المدققين الداخليين يوصي بأن يكون المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي صلاحية رفع التقرير إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة أو أي جهة مناسبة لها السلطات الكافية :-

"The functional reporting line for the internal audit function is the ultimate source of its independence and authority. As such, The IIA recommends that the CAE report functionally to the audit committee, board of directors, or other appropriate governing authority."(IIA, 2003, P4).

كما أشار تقرير كادبري إلى أهمية وجود خط اتصال مباشر لرئيس التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق مرجعاً أهمية ذلك لتدعيم استقلال وظيفة التدقيق الداخلي حيث نص في فقرته رقم 4.39 على :

"It is essential that heads of internal audit should have unrestricted access to the chairman of the audit committee in order to ensure the independence of their position" (4.39) .

ومهما يكن من أمر فإنه لا يمكن للمدقق الداخلي الوصول إلى درجة استقلالية المدقق الخارجي (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص 244) و(IFAC,2001,P214) ولكن يرى الباحث أنه كلما ازداد هذا الاستقلال النسبي لدى المدقق الداخلي كلما استطاع أن يحقق أهداف التدقيق بمستوى كفاءة أفضل ومن المهم الإشارة هنا إلى أن ذلك يتم من خلال الموقع في الهيكل التنظيمي ومن خلال عدم إشراك المدقق الداخلي في الأنشطة التي يقوم بالتدقيق عليه بمعنى احتفاظه بصلاحيته التقييمية وابتعاده عن الانغماس في الأعمال التنفيذية لان من شأن ذلك عدم قدرته على تقييمها كونه جزءاً من هذا التقييم وابتعاد قواعد المنطق تشير إلى عدم قدرته على أن يقيم نفسه، وقد حدد (فخرا ومحمود، 1996، ص406) أربعة أوجه للاستقلالية تتعلق بالمدقق الداخلي وهي :-

2-2-1-1 الاستقلال المهني ويمكن تحقيق هذا الشكل من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة للتدقيق داخل المنشأة يصدر عنها التفويض للمراجع الداخلي للقيام بالعمل وكذلك قرار تعيينه وقرار نقله وعزله وتحديد راتبه ومكافآته وكذلك تتلقى تقريره، ويرى الباحث أن هذا ما يمكن أن يطلق عليه الاستقلال التنظيمي والذي يتم تدعيمه من خلال الهيكل التنظيمي.

2-2-1-2 الاستقلال في أداء عملية التدقيق ويقصد به عدم تأثر عملية التدقيق بأراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام بالفحص وكذلك عند التقرير، ويرى الباحث أن هذا ما يمكن أن يطلق عليه الموضوعية التي يتم تدعيمها بقواعد وأخلاق مهنية عالية المستوى يتم احترامها من قبل المدقق الداخلي ومن قبل الأطراف الأخرى ذات العلاقة بعمله.

2-2-1-3 الاستقلال الفني ويقصد به امتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنوط به وهذا يتم تعزيزه من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب وسياسات التعيين والتوظيف.

2-2-1-4 الاستقلال المالي ويقصد به عدم تدخل الإدارات التنفيذية في تعيين المدقق الداخلي وتحديد أتعابه ومكافآته ويرى الباحث أن هذا الشكل يعتبر امتدادا أو جزءا مهما من موضوع الاستقلال التنظيمي.

2-2-2 مكانة المدقق الداخلي في الشركة:-

يؤثر الموقع التنظيمي للمدقق الداخلي في الشركة على قدرته على تحقيق الاستقلالية والموضوعية في عمله كما أشرنا سابقاً ويختلف الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي في بيئة الرقابة من شركة إلى أخرى أو من دولة إلى أخرى تبعاً للتطور الذي بلغته هذه الشركة أو تلك في متابعتها ومسايرتها لأحدث نظم الرقابة، حيث أنها تخضع إما للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة أو للجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، ويشير الباحثون في هذا الموضوع إلى أن الوضع الطبيعي والأفضل هو أن تكون تبعية المدقق الداخلي إلى أعلى مستوى إداري بالشركة إن لم يكن لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق (إبراهيم، 1998، ص111).

وهذا ما أكدت عليه معايير التدقيق الدولية في سياق تقييم المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي حيث أشارت الفقرة 13 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 إلى أن الحالة المثالية هي تبعية وارتباط قسم التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري بالشركة (IFAC, 2001,P214) والهدف من ذلك هو أن يتمكن المدقق الداخلي القيام بعمله في جميع دوائر وأقسام الشركة الأخرى كما أن ذلك يشير بدرجة كبيرة إلى درجة الاستقلالية التي يتمتع بها (الهوري ومحمد، 1987، ص 43).

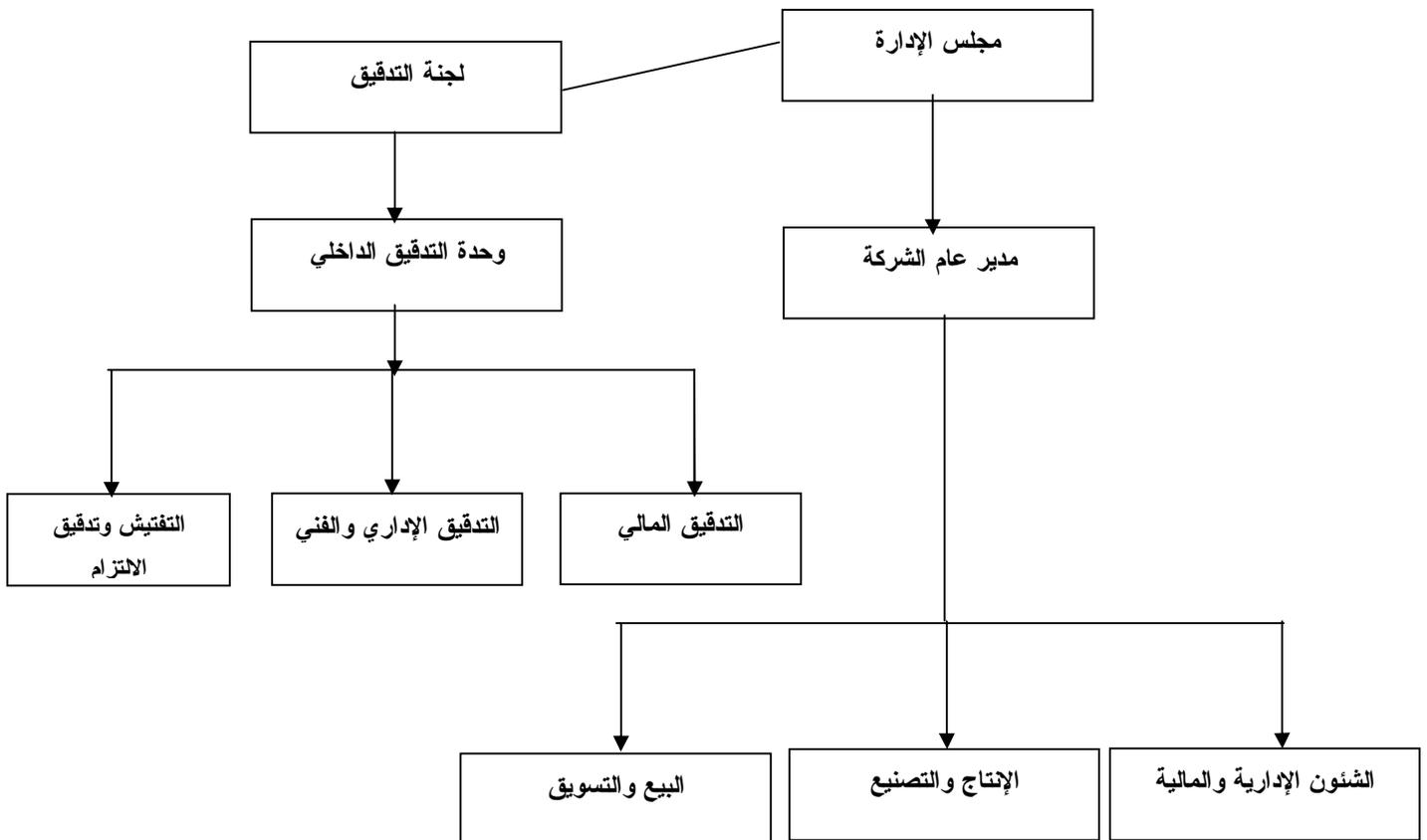
وقد استنتجت إحدى الدراسات أنه كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية كلما تفوق العائد من نشاط التدقيق الداخلي على تكلفة أداء هذا النشاط (بدران، 1994، ص 31).

وتشير قواعد حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية إلى أهمية تبعية قسم التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق حيث أشارت الفقرة 4/3 من دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية إلى أنه يجب أن يكون تعيين وتجديد وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي وتحديد معاملته المالية بقرار من العضو المنتدب، بشرط موافقة لجنة التدقيق، وفي بعض الدول مثل النمسا وألمانيا التي تكون تبعية قسم التدقيق الداخلي إلى الإدارة يتطلب ذلك من مجلس الإدارة أن يحصل على ملخص عن عمل ونتائج وظيفة التدقيق الداخلي وأن

يحصل مجلس الإدارة كذلك على الأدلة التي يطلبها للتأكد من أن وظيفة التدقيق الداخلي تحقق هدفها التقييمي بطريقة مناسبة (مجاهد، 2004، ص 221) .

ولاحظ الباحث أنه لا يوجد في فلسطين أية تشريعات أو تعليمات تحدد تبعية وحدات التدقيق الداخلي وإنما ترك الأمر للشركات لتختار الكيفية التي تناسبها ويوصي الكثير من الباحثين على تبعية قسم التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق أو على الأقل أن يكون لهذا القسم خط تقرير مباشر وبصفة دورية إلى اللجنة ويقترح الباحث الشكل التنظيمي التالي لموقع التدقيق الداخلي في الشركة:

(شكل رقم 2) ويوضح الوضع التنظيمي الأمثل لوحدة التدقيق الداخلي)



2-2-3 المتطلبات المعرفية والحرفية وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي .

لا شك أن التطورات التي حدثت على وظيفة التدقيق الداخلي تستوجب تطوراً موازياً في المواصفات والمتطلبات المعرفية والمهنية (مجاهد، 2004، ص207)، حيث أنه من الضروري أن يتم الأخذ بالأساليب العلمية في تطوير أداء المدققين الداخليين وتعزيز خبراتهم عبر سياسات مناسبة من التدريب أو حتى أفراد شهادات أكاديمية للمهنة بحيث تتركز الدراسة الأساسية فيها في مجالي الإدارة والمحاسبة (Vinten, 2004 , p 581).

ولابد من الإقرار بأن هذا لا يعد كافياً وأن المطلوب ليس فقط منهاجاً يلبي حاجات المدقق الداخلي بل ويجب أن يلبي أيضاً الحاجات المتزايدة للأطراف المستفيدة وذلك بهدف تضيق فجوة التوقعات (Vinten, 2004 , p595) وينبغي الإشارة هنا إلى أهمية التدريب وصقل الخبرات الخاصة بالمدقق الداخلي خصوصاً بعد تطور دوره ليتعدى المجالات المالية والمحاسبية إلى المجالات التشغيلية والقيام بدوره الاستشاري.

وقد تناولت العديد من الدراسات هذا الموضوع بالدراسة والتحليل حيث اعتبرت دراسة (Arena, et al 2006, p289) التدريب والتطور المهني شرطاً لنجاح المهنة في مواجهة الأعباء المتزايدة التي أصبحت تتحملها وفقاً للتطورات الحديثة في بيئة الأعمال.

وقد أشار (Ruud,2004,p74) إلى أن الفهم المعمق لأهداف وطبيعة عمل الشركة يعتبر من ضروريات وشروط نجاح وظيفة التدقيق الداخلي في الوصول إلى الأهداف وانجازها وفق الخطة المعتمدة سلفاً حيث يشير المعيار 2010 من معايير التدقيق الداخلي إلى أن مدير قسم التدقيق الداخلي عليه وضع خطة للتدقيق مبنية على تقديراته بشأن أولويات المخاطر التي تتعرض لها الشركة وذلك بالاتساق مع الأهداف العامة للمنظمة (IIA, 2004,P15).

ولا شك أن المدقق الداخلي يحتاج إلى تنمية مهاراته في جوانب أخرى غير الجوانب المعرفية والعلمية وهي الجانب النفسي والسلوكي حيث أن المدقق الداخلي غالباً ما يصطدم بعوائق واتجاهات مضادة لعمله من قبل أفراد داخل المنظمة يرون فيه سبباً لمشاكل لهم ولا

يرون فيه سببا لحل المشاكل التي قد تواجههم وهذا يصعب مهمته الفنية ويحتاج منه مهارات خاصة بالتواصل والقدرة على الإقناع والعمل بروح الفريق وامتلاك القدرات الحوارية .

وقد حدد معهد المدققين الداخليين المواصفات الواجب توافرها في المدقق الداخلي حيث وضع المعهد أربعة قواعد عامة (مبادئ) يندرج في إطارها مجموعة من الجزئيات وهي كالتالي : (IIA 2004,P4).

1. النزاهة (Integrity) : حيث أنه يجب على المدققين الداخليين أن يتحلوا بالنزاهة في أداء عملهم مما يؤسس للثقة في أعمالهم والاعتماد عليها ويندرج تحت هذا البند القواعد السلوكية التالية :-

- أ. الأمانة والموضوعية والاجتهاد حيث يجب على المدققين الداخليين أن يتسموا بالأمانة والموضوعية والحرص في أداء واجباتهم ومسئولياتهم.
- ب. الالتزام بالقانون والكشف عن كل ما يخالف القانون ويسيء للمهنة .
- ج. عدم ممارسة أو التغاضي عن أفعال تسيء للمهنة أو المنظمة التي يعمل بها.
- د. احترام والمساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية للمنظمة التي يعمل بها.

2. الموضوعية (Objectivity) حيث أنه على المدققين الداخليين إبداء أعلى درجات الموضوعية في جمع وتقييم الأدلة وإيصال المعلومات والتقارير حول عملهم وان لا يخضعوا لتأثير مصالحهم الشخصية وتأثير الأطراف المختلفة عند بناء تقديراتهم وتكوين رأيهم المهني وذلك يقتضي من المدققين الداخليين :-

- أ. عدم المشاركة في أي نشاط أو علاقة من شأنها أن تضعف أو من المفترض أن تضعف موضوعيتهم وقدرتهم على إصدار الأحكام البعيدة عن التحيز، وهذا يشمل العلاقات التي ينشأ عنها تضارب في المصالح مع المنظمة التي يعمل بها.

ب. عدم قبول أي شيء من أي طرف ذو علاقة من شأنها أو من المفترض أن تؤثر على الحكم المهني للمدقق الداخلي.

ج. ضرورة ذكر جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها والتي من شأن عدم ذكرها التأثير على قيمة التقرير الصادر حول الأنشطة محل التدقيق.

3. السرية (Confidentiality) حيث أنه يجب على المدققين الداخليين احترام قيمة وملكية المعلومات العائدة للمنظمة التي يعملون بها وأن الكشف عن المعلومات التي تتسم بالسرية لا يتم إلا من خلال سلطة مختصة بأمر قانوني أو واجب تقتضيه الأعراف المهنية وهذا يقتضي منه .

أ. الحذر في استخدام وحماية المعلومات التي اكتسبها أثناء تأدية واجبه.

ب. لن يستخدم هذه المعلومات في سبيل الحصول على أية مكاسب شخصية أو أي استخدام مخالف للقانون أو مخالف للأهداف المشروعة للمنظمة وإطارها الأخلاقي.

4. الكفاءة (Competency) حيث أنه يجب على المدققين الداخليين أن يطبقوا المعرفة والمهارات والخبرات المطلوبة أثناء تقديمهم للخدمات وهذا يتطلب منهم :-

أ. الانشغال فقط بتقديم الخدمات التي يمتلكون المعرفة والمهارات اللازمة لأدائها.

ب. أن يؤدي المدقق الداخلي خدمات التدقيق بموجب معايير التدقيق الداخلي الدولية للممارسة المهنية .

ج. تحسين مهاراتهم و براعتهم بشكل مستمر وتحسين جودة ونوعية خدماتهم.

وقد أشار (الكاشف، 2004، ص41) إلى أهمية تعزيز المدققين الداخليين لمهاراتهم في

أربعة مجالات رئيسية على الأقل وهذا يساعد من وجهة نظره في زيادة مساهمة المدققين الداخليين في خلق القيمة وهذه المجالات هي :-

- ضرورة تعزيز معرفتهم في مجال التقنية وتكنولوجيا المعلومات.
- ضرورة تعزيز معرفتهم بمعايير الجودة.

- ضرورة إدراك الاتجاهات الحديثة في إدارة الأعمال مثل إدارة الجودة الشاملة وإعادة هندسة الأعمال والتخطيط الاستراتيجي فضلاً عن المداخل الحديثة مثل التكلفة وفقاً للنشاط والتكلفة المستهدفة .
- ضرورة تقوية مهاراتهم في مجال إدارة التغيير والمرونة والاستماع والتفاوض وفهم الشخصيات.

هذا ويقوم معهد المدققين الداخليين بعقد امتحانات للحصول على مؤهل دولي في مجال التدقيق الداخلي (Certified Internal Auditor (CIA)) وذلك في شهري مايو ونوفمبر من كل عام ويعتبر هذا هو الامتحان الوحيد في هذا المجال على مستوى العالم ويتقدم الطالب للامتحان في المواد المنهجية التالية :

- 1- دور نشاط التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات وإدارة المخاطر ونظم الرقابة.
- 2- إجراء الارتباط بالتدقيق الداخلي .
- 3- تحليل عمل التدقيق الداخلي ونظم المعلومات.
- 4- مهارات إدارة الأعمال.

وقد أوضح (Prawitt,2004,192) المهارات الواجب توافرها في المدقق الداخلي حيث قسمها إلى نوعين من المهارات وهما مهارات إدراكية (Cognitive Skills) وتشمل المهارات التقنية والمهارات التحليلية والقدرات الإبداعية والتطويرية والنوع الثاني هو المهارات السلوكية (Behavioral Skills) وتشمل المهارات الشخصية من تحمل ضغط العمل والإجهاد وضغط الوقت والصراعات ومهارات التواصل الإنساني مثل إمكانية العمل كفريق والمهارات التنظيمية مثل فهم المؤسسة وشبكات الاتصال الرسمية.

كما أشار (Ramamoorti,2004) إلى أن المدقق الداخلي يجب أن يمتلك مهارات التفكير المعمق والتحليل الدقيق وأن يمتلك فهماً كاملاً للمنظمة التي يقوم بالتدقيق فيها، وأن يمتلك المعرفة بالمفاهيم الجديدة والتقنيات الحديثة في مجال الرقابة الداخلية كما يجب عليه أن يمتلك وعياً كاملاً ودقيقاً بالأخطار والفرص المحيطة بالمنظمة، والمعرفة بالعلوم الإحصائية .

المبحث الثالث

أهمية ودور وظيفة التدقيق الداخلي

2-3-1 أهمية التدقيق الداخلي ودوره في إضافة القيمة (Adding Value)

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث أشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص226).

ولا شك أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري والتأميني إنما يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة للشركة ووضع المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وأشار المعهد إلى أن إضافة القيمة يتم من خلال تحسين وزيادة فرص انجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة.

وأشار (ليبب، 1999، ص189) إلى أن إضافة القيمة للشركة يتحقق من خلال قيامها بواجبها التقويمي والبنائي، ويؤكد (خليل، 2003، ص404) أن إضافة القيمة تتحقق من خلال دعم قدرة إدارة التنظيم على تحقيق أهداف التنظيم الإستراتيجية وبما يتسق مع توقعات أصحاب المصلحة بأداء خليط من الأنشطة التأكيدية والتأمينية والاستشارية في إطار من الاستقلال والموضوعية.

ويناقش الباحثون في كيفية قيام هذه الوظيفة بإضافة القيمة ويقررون في أن هدف إضافة القيمة بالنسبة للتدقيق الداخلي يدفعنا في البداية لتحديد من هو المستفيد من خدمات التدقيق الداخلي (Anderson,2004,p99).

حيث يرى (خليل، 2003، ص410) أنه لمعرفة القيمة المضافة الناتجة عن التدقيق

الداخلي فان من المطلوب تحديد الأمور التالية :-

1- تحديد الأطراف ذات المصلحة في التنظيم (داخلية/خارجية) وبالتالي ذات

المصلحة في وظيفة التدقيق الداخلي.

2- تحديد توقعات تلك الأطراف من وظيفة التدقيق الداخلي وبما يمكن من إضافة

القيمة

3- تحديد الطاقات والموارد اللازمة لمنهج إضافة القيمة.

4- تقييم مهارة وأنشطة ووظيفة المراجعة بما يتناسب مع منهج إضافة القيمة.

فعندما كان المستفيد من خدمات التدقيق الداخلي هو الإدارة العليا عبر كون التدقيق الداخلي يمثل عيون وآذان الإدارة فإنه كان يساهم بإضافة القيمة بواسطة ضمان الحماية الكاملة للأصول وضمن الالتزام بالقوانين والتشريعات عبر ما تقدمه من توصيات إلى الإدارة العليا بالخصوص، أما حين تطورت هذه الوظيفة وأصبح المستفيد من خدمات هذه الوظيفة بالإضافة إلى الإدارة العليا كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق المنبثقة عنه فقد أصبحت هذه الوظيفة تضيف قيمة بواسطة تحسين كفاءة وفعالية العمل ومنح الثقة للمعلومات والبيانات المالية وغير المالية وضمن التزام الإدارة العليا بمتطلبات الحوكمة والإدارة السليمة وهذا ما جعل المستفيد من خدمات وظيفة التدقيق الداخلي يتخطى حتى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة ليشمل المدقق الخارجي، والمساهمين، والزبائن، والموردين، والأسواق المالية بمعنى جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة والتي تشكل ما يمكن أن يطلق عليه سلسلة القيمة (Anderson,2004,p102).

2-3-2 أهداف ومجال ونطاق التدقيق الداخلي.

لقد حدد معهد المدققين الداخليين هدف التدقيق الداخلي بشكل عام بأنه تحسين وإضافة القيمة لعمليات المنشأة حيث أشار التعريف الصادر عن المعهد بوضوح إلى ذلك (*designed to add value and improve an organization's operations*). وقد أشار الكاشف إلى أن قدرة وفعالية التدقيق الداخلي على خلق القيمة يتوقف على أمرين يتمثل الأول في ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطاً مضيفاً للقيمة والثاني هو النظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة (الكاشف، 2000، ص 43) وحدد الصحن وسرايا أهداف التدقيق الداخلي بأن لها هدفين أساسيين هما :

1- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية المصرح بها في المستويات الإدارية المختلفة .

2- التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة.

وقد حدد باحثون آخرون أهداف التدقيق الداخلي من زاوية أخرى بهدفين أساسيين آخرين هما هدف حماية وهدف بناء (عبدالله، 1994، ص 251)، وهدف الحماية يقصد به الدور الذي يضطلع به المدقق الداخلي لتقييم وتدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الأمور التالية : (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص 228)

1- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية.

2- أن أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية.

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

4- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات،

بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله وبما لا يؤدي إلى تكرار

الأعمال .

ولا شك أن دور التدقيق الداخلي في حماية المنشأة من عمليات التلاعب والاحتيال يعتبر دوراً هاماً ورئيساً، خصوصاً بعد أن أشارت الدراسات إلى أن المدقق الخارجي المستقل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظراً لعدم تواجده بصورة دائمة في المشروع واعتماده على العينات الإحصائية بدلاً من الفحص الكامل، وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المنشأة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من هو أفدر منه على ذلك (Hillison,et al,1999,p352).

أما هدف البناء فيعتبر امتداداً لتدقيق الأحداث المالية بما يشمل التأكد أن جميع نشاطات المنشأة هي موضع مراقبة ويلاحظ من الأهداف التي حددها المجمع العربي للمحاسبين تركيزه على الأمور المحاسبية والمالية ولا شك أن هذا يعتبر انحيازاً للمدخل التقليدي في التدقيق الداخلي وقد أشار (عبد اللاه، 1994، ص257) إلى أن هدف البناء يتحقق من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة بما قام به المدقق الداخلي من فحص وأنه غالباً ما يواجه بمعارضة من الإدارة الوسطى والتنفيذية في التنظيم وذلك أثناء قيامه بمراجعة العمليات لقيامه بتقييم عمل الإدارة. (الصحن وسرايا ص 187)

ويرى بعض الباحثين أن من أهداف التدقيق الداخلي بالإضافة إلى الأهداف السابق ذكرها قياس الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع وكذلك التأكد من مساهمة العاملين بالمشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعية (عبد اللاه، 1994 ص251) (الصبان وآخرين، 1996 ص136) وهذا يشير بوضوح إلى تطور الأهداف من وجهة نظر الصبان وعبد اللاه كمرحلة متقدمة عن رأي مجمع المحاسبين القانونيين، وأضاف (بكري، 2005، ص117) إلى الأهداف السابقة هدفين آخرين هما هدف الشراكة وبرر

أهميته بأنه لتحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني بينه وبين الأعضاء الآخرين في المنظمة شراكة حقيقية يضمن من خلاله تدليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء العاملين وكذلك هدف خلق قيمة مضافة وسوف يتناوله الباحث بشكل أكثر تفصيلاً في بند إضافة القيمة .

ويشير مصطلح نطاق التدقيق إلى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية في الظروف التي تؤدي إلى تحقيق هدف التدقيق (جربوع، 2002، ص 55) وأشارت معايير التدقيق الدولية إلى أن المسئول عن تحديد نطاق التدقيق الداخلي هو حجم وهيكلية الشركة ومتطلبات إدارتها التي يناط بها هذا الأمر ويمكن لها الاستعانة بما قررته المراجع المهنية في هذا الأمر (IFAC, 2001, P213) حيث أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى أن نطاق وأهداف التدقيق الداخلي تختلف من شركة إلى أخرى وذلك اعتماداً على حجم الشركة ومتطلبات إدارتها وأن فعاليات التدقيق الداخلي تشمل واحداً أو أكثر مما يلي :-

- تدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي التي تكون مسئولية وضعهما منوط بالإدارة أما دور المدقق الداخلي فهو مراقبة تطبيق النظام وتزويد الإدارة بالمقترحات اللازمة لتطويره.
- اختبار المعلومات المالية والتشغيلية .
- مراجعة الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها .
- مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وكذلك السياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى. (IFAC, 2001, P 213) .

ولا شك أن هذا التطور في نطاق وأهداف التدقيق الداخلي يتطلب تطوراً موازياً في السلطات والصلاحيات الممنوحة للمدقق الداخلي والتي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق ويتعاون مع جميع العاملين في الشركة حيث تطورت سلطات المدقق الداخلي استناداً إلى التغيرات التي حدثت في مفهوم التدقيق الداخلي بشكل عام فحين اقتصر المفهوم على مراجعة

العمليات المحاسبية والمالية كانت سلطاته لا تتعدى ذلك وكان وضعه التنظيمي يقبع في الدائرة المالية، وحين حدث التحول إلى مراجعة جميع عمليات المنشأة من عمليات مالية وتشغيلية وحتى على مستوى الإدارة الإستراتيجية امتدت سلطات المدقق الداخلي لتشمل جميع وحدات وأقسام الشركة (بدران، 1994) وساعد المدقق الداخلي موقعه المتميز في الهيكل التنظيمي وخط التقرير الخاص به والذي أصبح من الممكن بل ومن المفضل أن يتخطى الإدارة التنفيذية العليا في الشركة ليشمل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة .

الفصل الثالث

دور التدقيق الداخلي

في ضبط الأداء

تمهيد

يعتبر التطور الذي حدث على وظيفة التدقيق الداخلي استجابة للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال بشكل عام، حيث أنه من المعروف أن التدقيق الداخلي إنما نشأ كوظيفة رقابية هامة داخل المؤسسات وبدأ تركيزه على النواحي المالية والمحاسبية ولكن التطور الذي حدث في بيئة الأعمال أوجب على وظيفة التدقيق الداخلي أن تتطور لتشمل جوانب التدقيق التشغيلي وتقديم الاستشارات الإدارية الفنية العالية مما رفع من أهمية ومساهمة هذه الوظيفة في تحسين الأداء الإداري والمالي في المنظمات بشكل عام حتى أصبحنا لا نكاد نرى شركة إلا وجدنا بها وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي وان كان تطورها متفاوت من شركة إلى أخرى تبعاً لمتغيرات منها حجم الشركة ورأس المال وتعقيد العمليات والوعي الإداري للقائمين على الشركة ودرجة المخاطر التي تحيط بالشركة والمتطلبات القانونية وغيرها من الأمور الأخرى.

المبحث الأول

3-1 دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة*.

3-1-1 مقدمة

لا شك أن البحث في وظيفة التدقيق الداخلي ودورها المنشود لا يجب على الإطلاق أن يغفل السياق الشامل وفق المفهوم الحديث الذي يتم بموجبه التدقيق الداخلي حيث انه يمثل أحد الدعائم الأساسية والآليات الناضجة في مجال حوكمة الشركات بجانب التدقيق الخارجي ولجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية (Stewart and Kent, 2006,p85).

وعليه سوف يشمل هذا المبحث تعريف حوكمة الشركات وعلاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات وأثره على الحوكمة ورأي المختصين والمهتمين بهذه العلاقة، كما يشمل العلاقة بين كلٍ من لجنة التدقيق ومجلس الإدارة مع المدقق الداخلي أو وحدة التدقيق الداخلي، هذا وقد تزايدت الدعوات لتحقيق حوكمة الشركات والشكل التالي يوضح الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات من وجهة نظر معهد المدققين الداخليين (IIA) ومن ضمنها التدقيق الداخلي.

(شكل رقم 3 ويوضح الدعائم الأساسية للحوكمة من وجهة نظر معهد المدققين الداخليين)



(المصدر / موقع معهد المدققين الداخليين (IIA) على الانترنت).

* تجدر الإشارة إلى أن مصطلح حوكمة الشركات تم اختياره مع تداول مصطلحات أخرى بنفس المعنى مثل التحكم المؤسسي والحكم الرشيد، وقد اقترح استخدام المصطلح من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وأصبح أكثر هذه المصطلحات تداولاً وعليه استخدمه الباحث دون غيره.

3-1-2 تعريف الحوكمة

تعبّر الحوكمة عن مفهوم عريض بدأ يتبلور مؤخراً ولا يوجد تعريف شامل ومتفق عليه عالمياً حيث يلاحظ الباحث وجود عدة تعريفات للحوكمة صادرة عن عدة جهات حيث تبين كل جهة وجهة نظرها وتصورها الخاص عن الحوكمة ضمن التعريف ولكن يجمع بين معظم هذه التعريفات اتفاقها على أنها تشمل السياسات والهياكل التي تدير بها المنظمات وتراقب أنشطتها وبدأت تتوارد هذه التعريفات بدايةً بالتعريف الذي وضعه تقرير كادبري حيث عرّف التقرير في الفقرة 2.5 الحوكمة بأنها " *system by which companies are directed and controlled* ". وهذا يعني النظام الذي من خلاله تتم إدارة ورقابة أعمال الشركة وأشارت نفس الفقرة على أن مجلس الإدارة هو المسئول عن تحقيق الحوكمة في الشركة (Cadbury,1992,P16) أما المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين فيعرّف الحوكمة بأنها :

" The combination of processes and structures implemented by the board in order to inform, direct, manage and monitor the activities of the organization toward the achievement of its objectives".

وهذا يعني مجموعة العمليات والهياكل المطبقة بواسطة مجلس الإدارة وذلك لإدارة وتوجيه ومراقبة أنشطة المنظمة باتجاه تحقيق الأهداف، والتعريفين السابقين يشيران بوضوح إلى الجانب الرقابي والسيطرة على الشركة في الحوكمة والتركيز على تحقيق الأهداف، كما يشير تعريف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين إلى أن المسؤولية عن الحوكمة هي مسؤولية مجلس إدارة الشركة، كما يشير دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية الصادر في أكتوبر 2005 عن مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) بأن المقصود بمبادئ حوكمة الشركات هو "القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها." (CIPE,2005,P3).

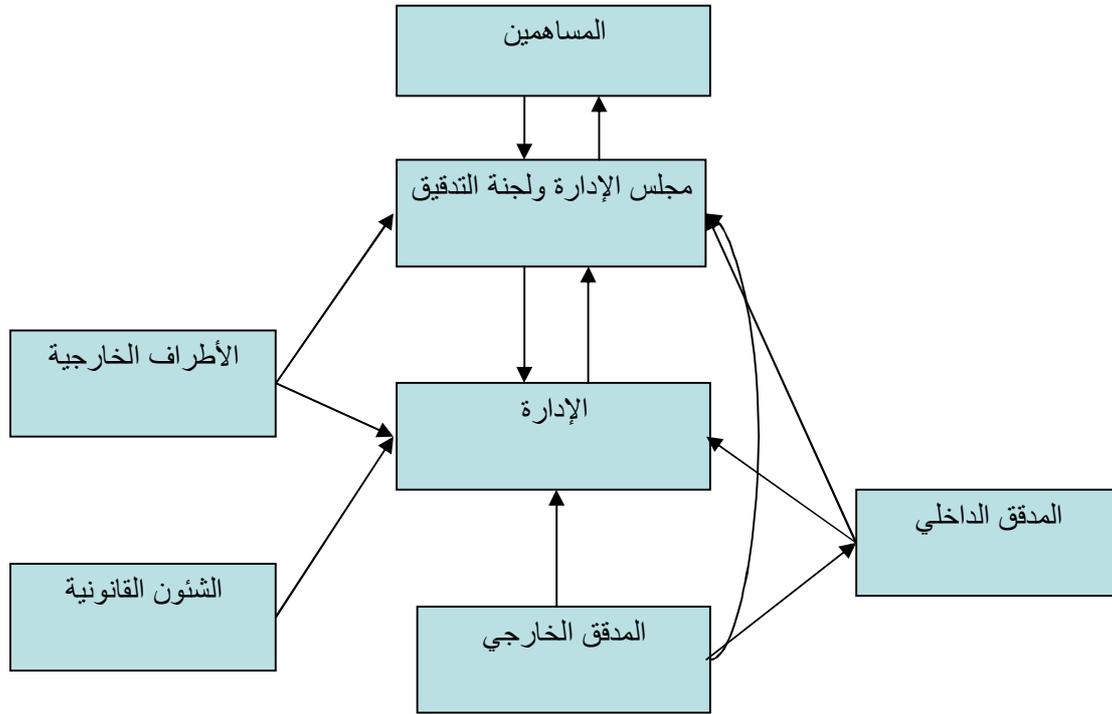
ويلاحظ من هذا التعريف تركيزه على منظومة العلاقات بين الأطراف المختلفة التي تؤثر في الشركة وتحديد الأطراف التي يوجد بينها ما يمكن أن نطلق عليه تضارب المصالح، وهذا يختلف عن بؤرة تركيز التعريفين السابقين الصادرين عن كدبري ومعهد المدققين الداخليين وان كان معهد المدققين الداخليين حدد مجلس الإدارة بأنه المسئول عن وضع الإجراءات، ولا شك أن التدقيق الداخلي يتأثر ويؤثر في معظم الجهات التي تنشأ بينه وبينها علاقة ويشير (الأحمد، 1984، ص19) إلى أن نجاح وظيفة التدقيق الداخلي يتوقف على نوعية هذه العلاقات وإيجابيتها.

كما عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية (Organization for Economic Co-operation and Development) (OECD) الحوكمة بأنها :

"مجموعة العلاقات ما بين إدارة المؤسسة، مجلس إدارتها، مساهميها والجهات الأخرى التي لها اهتمام بالمؤسسة، كما أنه يبين التركيبة التي توضح من خلالها أهداف المؤسسة والوسائل لتحقيق تلك الأهداف ومراقبة تحقيقها . إن التحكم المؤسسي الجيد هو الذي يوفر لكل من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة الحوافز المناسبة للوصول إلى الأهداف التي هي في مصلحة المؤسسة، ويسهل إيجاد عملية مراقبة فاعلة، وبالتالي يساعد المؤسسات على استغلال مواردها بكفاءة" (OECD Principles of Corporate Governance, 1999. June21 متوفرة على موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين).

و يعتبر التعريف الصادر عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية (OECD) الأكثر استخداماً والذي يتفق عليه معظم الباحثون والكتاب وتشكل المبادئ الستة للحوكمة التي وضعتها المنظمة أساساً لمبادرات حوكمة الشركات في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو غيرها من الدول على حد سواء والشكل التالي يوضح الأطراف التي تساهم في عملية حوكمة الشركة وخطوط الاتصال فيما بينها.

(شكل رقم 4 ويوضح الأطراف التي تساهم في عملية حوكمة الشركة وخطوط الاتصال فيما بينها)



المصدر (Hermanson and Rittenberg, 2003, 31)

3-1-3 دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة

تشير التطورات الحديثة إلى أن المدقق الداخلي يساهم بدور كبير في حوكمة الشركة سواءً مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها الشركة أو في تقييم الخطط والأساليب التي تتبناها لتحقيق هذه الأهداف (Hermanson and Rittenberg, 2003, P34)، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين (IIA) في موقفه الرسمي من الحوكمة إلى أن موضوع الحوكمة وبالرغم من تعقده إلا أنه يتقاطع بشكل كبير مع كثير من القضايا التي يعالجها التدقيق الداخلي (IIA, 2006, P2).

وقد أشارت الكثير من الدراسات على مستوى العالم إلى أهمية التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة وتحقيق جودة التقارير المالية (خليل، 2005، ص723)، وهذا ما أشار إليه التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين، والدور المنشود للتدقيق الداخلي

هنا يكمن في مساهمة التدقيق الداخلي في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة أو لمجلس الإدارة أو للجنة التدقيق فيما يخص ما إذا كانت الشركة تسير باتجاه تحقيق الأهداف أو أن هناك مخاطر وعوائق تواجه الشركة، وهذا من شأنه أن يخفض تكاليف الوكالة، حيث نصت قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أن مجلس الإدارة ينبغي له إمكانية الاتصال مع دائرة التدقيق الداخلي في الشركة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر، ويرى (خليل، 2003، ص415) إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بأداء دوره باعتباره أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال اتجاهين:

الاتجاه الأول: مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في المواضيع المختلفة للتشغيل.

الاتجاه الثاني: القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها، والتقارير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة.

كما يرى (Hermanson and Rittenberg, 2003, P32) أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمه إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمر التالي :-

- 1- التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بالخصوص.
- 2- المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية.
- 3- تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية.
- 4- تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافئها.
- 5- تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.

أما التوصيات المقدمة إلى لجنة التدقيق فإنها تتعلق بالأمور التالية:-

- 1- تأكيدات بخصوص سير نظام الرقابة الداخلية في المنشأة
 - 2- التقييم الموضوعي والمستقل بخصوص الممارسات المحاسبية وطرق إعداد التقارير المالية .
 - 3- التحليل الموضوعي للمخاطر المتعلقة بالعمليات المحاسبية والرقابية.
 - 4- توصيات تتعلق بعمليات التحقيق الخاصة بالتلاعب والاحتيال وأية تحقيقات أخرى.
- وتشير معايير التدقيق الداخلي إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يَجِبُ أَنْ يفضي إلى توصيات ملائمة لتحسين الحوكمة وذلك من خلال النقاط التالية:

- 1- الترويج للأخلاق والقيم الملائمة ضمن المنظمة.
- 2- ضمان الأداء التنظيمي الفعال.
- 3- إيصال المعلومات بخصوص المخاطر والرقابة بفعالية إلى الجهات المناسبة في المنظمة.
- 4- تنسيق النشاطات وتضمن تواصل المعلومات بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة العليا . (Performance Standard .2130, Governance)

وقد أكد (IIA) على أن المدقق الداخلي يشارك بدعم الحوكمة عبر محورين، الأول هو تقييمه لجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة والثاني هو تدقيقه المركز لمجموعة من العناصر المتعلقة بالحوكمة وقد عدد المعهد هذه القضايا في موقفه من الحوكمة ويمكن ذكر أهمها وهي :-

- 1- قضايا تتعلق بكفاءة مجلس إدارة الشركة يمثل التدقيق الداخلي فيها دوراً استشارياً للمجلس ويمكنه من خلال إمداده بقناة أخرى للمعلومات من الاطلاع على أحوال الشركة بدقة.

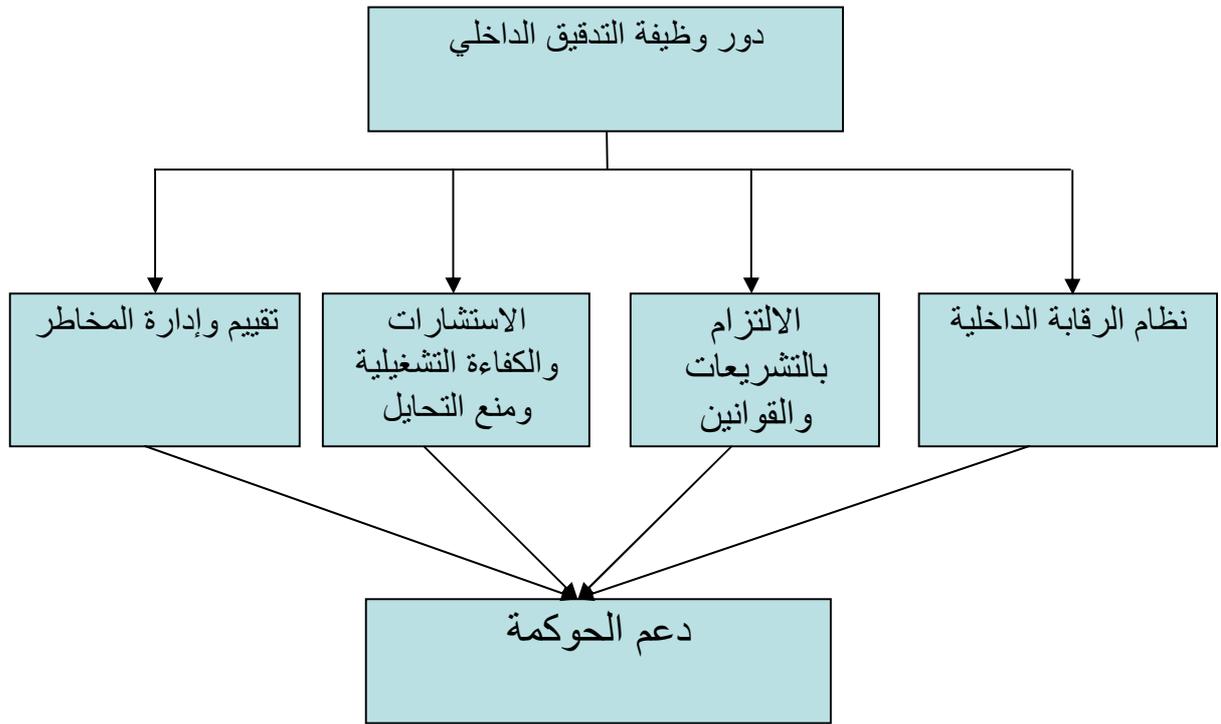
2- مراجعة السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية المقبولة وتعزيزها بالتوصيات المكتملة ومراجعة وصول التعليمات المنظمة لها إلى جميع العاملين بالمنظمة.

3- تقييم المزايا والتعويضات التي يحصل عليها العاملون من طواقم الإدارة العليا للشركة واستحقاقهم لها وإذا ما كان هناك استخدام شخصي لمصادر الشركة ويمكن من خلال ذلك ضمان عدم سيطرة الإدارة التنفيذية على نسبة غير معقولة من أرباح الشركة .

والشكل التالي يوضح من وجهة نظر الباحث أن جميع الأنشطة والمهام التي يقوم به

التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة :-

(شكل رقم 5 ويوضح الأنشطة والمهام التي يقوم به التدقيق الداخلي تساهم في دعم الحوكمة)



3-1-4 علاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق:-

ما دامت الحوكمة تتعلق بشكل رئيسي بالعلاقات بين الأطراف المختلفة التي تساهم في تحقيق أهداف المنشأة وحيث أننا ندرس دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات فلا بد لنا أن ندرس العلاقات التي يجب أن تكون والشكل الأمثل الذي يجب أن تكون عليه هذه العلاقات بين المدقق الداخلي أو التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة حيث أن العلاقة بين مجلس الإدارة والإدارة العليا للمنظمة أصبحت لا غنى لها عن التدقيق الداخلي لها وقد عرف (Monks and Minow , 2001, P184) مجلس الإدارة بأنه :-

"The link between the people who provide the capital (the shareholders) and the people who use the capital to create value (the managers). This means that boards are the overlap between the small, powerful group that runs the company and a huge, diffuse, and relatively powerless group that simply wants the company run well".

"حلقة الوصل بين أولئك الذين يقدمون رأس المال وأولئك الذين يستخدمون هذا المورد في خلق القيمة " وعلاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة لا تكون علاقة مباشرة في أغلب الأحيان وإنما تكون من خلال لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة أما في حالة عدم وجود لجنة للتدقيق فإن مجلس الإدارة يجب عليه أن يضطلع بالمهام التي تكفل تحقيق استقلال وكفاءة وفاعلية وحدة التدقيق الداخلي .

وتعد لجان التدقيق أحد محاور الارتكاز الهامة لآليات رفع درجة كفاءة مهنة التدقيق الداخلي (لبيب، 2003، ص184) وقد ظهرت لجنة التدقيق بدايةً عام 1978 عندما أصدر مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية قراره الشهير بإلزام الشركات المدرجة أسهمها للتداول بالسوق بإنشاء لجان مراجعة فيها (بدران، 1994، ص12) وتقوم هذه اللجان بدور محوري بكل ما يتعلق بالتدقيق سواءً التدقيق الخارجي أو التدقيق الداخلي وقد أسلفنا أهمية

وجود هذه اللجنة في تدعيم استقلال المدقق الداخلي كما أن وجودها يشكل ضماناً لالتزام الإدارة بتنفيذ توصيات التدقيق الداخلي وتقوم لجنة التدقيق بدعم وظيفة التدقيق الداخلي حيث أشارت إحدى الدراسات إلى أن تفعيل العلاقات التنظيمية بين لجنة التدقيق وإدارة التدقيق الداخلي تعتبر من أهم محاور رفع كفاءة المدققين الداخليين وبوجه خاص إذا ما اتخذت هذه العلاقة طابعاً رسمياً من حيث إشراف لجنة التدقيق على تخطيط أعمال إدارة التدقيق الداخلي وتوجيه تلك الإدارة لتقاريرها إلى لجنة التدقيق (ليب، 2003، ص172).

وقد أوضح (Moller, 2004, P63) أن لجنة التدقيق يجب أن يكون لها نظام خاص

يحكم عملها ويشتمل على المحاور الخمس التالية:-

1- غرض إنشائها والصلاحيات الممنوحة لها.

2- تشكيل وأعضاء لجنة التدقيق.

3- مواعيد الاجتماعات الدورية.

4- آليات عمل لجنة التدقيق.

5- مجالات التركيز الأساسية:-

وتشمل الحوكمة والمحاسبة والتقارير المالي والتدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي .

ولا يوجد في فلسطين إلزام قانوني حسب علم الباحث بإنشاء لجان تدقيق في الشركات

باستثناء قطاع البنوك والمصارف حيث نص قانون المصارف الفلسطيني في المادة 41 على:-

1- على كل مصرف مرخص أن يعين لجنة مراجعة من بين أعضاء مجلس إدارته،

ويشترط أن تكون غالبية الأعضاء من غير الموظفين والمسؤولين في المصرف.

2- تحدد مسؤوليات هذه اللجنة على النحو التالي:

أ - مراجعة البيانات المالية السنوية للمصرف والمعلومات المالية الأخرى

المقدمة للمساهمين.

ب- التأكد من أن نشاطات المصرف تسير وفقاً للقانون.

ج - مراجعة التوصيات التي يقدمها كل من المدققين الخارجيين والداخليين والمتعلقة بالأساليب المحاسبية والرقابة الداخلية ورفع التوصيات إلى مجلس إدارة المصرف بخصوص ذلك.

د- مراجعة تقارير المدققين الداخليين ومدى تقييد مسئولي المصرف بها وإجراء المساءلات التي تراها اللجنة ضرورية فيما يتعلق بتقيد الإدارة بالقوانين المعمول بها وأعمال المصرف وأنظمتها الداخلية و التوصية إلى مجلس إدارة المصرف باختيار المدققين الخارجيين للمصرف لرفعها إلى المساهمين والقيام بأية مسؤوليات أخرى تنص عليها تعليمات وأنظمة سلطة النقد.

وقد عدت بدران المهام والمسئوليات التي تقوم بها لجنة التدقيق فيما يختص بالتدقيق الداخلي بشيء من الإيجاز وهي من وجهة نظرها كالتالي (بدران، 1994، ص13):-

- 1- التأكد أن وظيفة التدقيق الداخلي تعمل بفعالية كوحدة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية.
- 2- التأكد من أن أنشطة التدقيق الداخلي بعيدة عن أي تأثير قد تحدثه إدارات أو أقسام أخرى بالوحدة الاقتصادية.
- 3- التأكد من أن تقارير التدقيق الداخلي توجه إلى المستوى الإداري المناسب (أعلى) لضمان فعالية وموضوعية التدقيق الداخلي.
- 4- التأكد من أن رئيس وحدة التدقيق الداخلي لديه الحرية الكافية للاتصال بلجنة التدقيق دون معيقات من قبل الإدارة أو مجلس الإدارة.
- 5- استلام التقارير المتعلقة بالتدقيق الداخلي.
- 6- التحقق من كفاية الموارد المالية المخصصة لقسم التدقيق الداخلي لضمان قيام المدققين الداخليين بالمهام الملقاة على عاتقهم.
- 7- مناقشة المدققين الداخليين بخصوص ما يرد في تقاريرهم.

وقد أشار دليل حوكمة الشركات المصري إلى أن لجنة التدقيق تقوم ب:-

- دراسة ومناقشة خطة إدارة التدقيق الداخلي وكفاءتها وقدراتها.
- دراسة تقارير التدقيق الداخلي والإجراءات التصحيحية لها.

ويشير الباحثون إلى أن لجنة التدقيق لها مسؤولية مهنية عن وظيفة التدقيق الداخلي وعليها في

سبيل تحقيق التدقيق الداخلي لأهدافها أن (مجاهد، 2004، ص 223):-

1. تؤكد دائماً أن إدارة التدقيق الداخلي مسؤولة أمامها مهنياً.
2. تفحص وتقيم خطط التدقيق الداخلي.
3. تحصل على تقارير منتظمة عن تنفيذ خطط عمل التدقيق الداخلي وتقرير سنوي عن أداء وظيفة التدقيق الداخلي.
4. تفحص وتراقب استجابة الإدارة لنتائج وتوصيات إدارة التدقيق الداخلي.
5. تراقب وتقيم دور وفعالية التدقيق الداخلي على الأقل مرة واحدة سنوياً بدون وجود الإدارة.

ويلاحظ من جميع الآراء السابقة للباحثين والمهتمين تركيزهم على أهمية الدور الفعال للجنة التدقيق مع التدقيق الداخلي مما يمكن هذه اللجنة من الاتصال والتواصل والاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة ونقل كل ما يحتاجه مجلس الإدارة من معلومات عن الشركة والرقابة وإدارة المخاطر فيها مما يعزز قدرة المجلس على المتابعة والتقييم للإدارة التنفيذية ووقاية الشركة من مخاطر تلاعب الإدارة أو أطراف فيها بمصير المنظمة وهذا بالتأكيد أحد الأهداف الرئيسية لحوكمة الشركات .

3-1-5 العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :-

يعتبر عمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فعالية تدقيقية وان اختلفا في النطاق والأهداف، حيث لا يوجد تعارض بين عمل كل منهما بل الأصل أن تتغلب الصبغة التكاملية على عمليهما، حيث أن مصلحة الشركة تقتضي هذا التعاون والتنسيق بينهما وهذا ما يقتضيه المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 بعنوان (استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي) حيث أشار المعيار إلى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يراعي فعالية التدقيق الداخلي وتأثيراته إن وجدت على إجراءات التدقيق الخارجي (IFAC, 2001,P214)، ويشمل ذلك مراعاة مكانة المدقق الداخلي في التنظيم و مدى العمل المتاح للمدقق الداخلي ووجهة نظر الإدارة حول توصياته وكذلك الكفاءة الفنية للمدقق الداخلي (جربوع 2002 ص448) .

وقد أشارت معايير التدقيق الأمريكية (AICPA) كذلك وتحديداً المعيار رقم (65) بعنوان (اعتبارات المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي عند مراجعة القوائم المالية) إلى إمكان استخدام المدقق الخارجي للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في تقييم كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي وهذا يؤكد أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هي علاقة تكامل وتعاون.

وهذا بلا شك يتفق مع ما أشارت إليه العديد من الدراسات التي قام بها الباحثون، حيث أشار بحث أجري في المملكة العربية السعودية إلى أن المدققين الخارجيين أبدوا اهتماماً بالغاً بدرجة استقلال ونطاق التدقيق الداخلي في الشركات السعودية وعبروا عن قلقهم من ضعف استقلال وصغر حجم قسم التدقيق الداخلي فيها مما يوضح اعتمادهم الكبير على عمل هذا القسم خصوصاً الأعمال التي يقوم بها في مجال التأكد من دقة البيانات المالية (Al-Twaijry, et al 2004 p929)، كما استنتجت دراسة أجريت في فلسطين أن المدققين الخارجيين يقومون بإيلاء أهمية كبيرة للتأكد من استقلالية المدققين الداخليين وتمتعهم بالحياد والاستقلالية والنزاهة من

خلال الموقع الذي يشغلونه في الهيكل التنظيمي والتأكد من أن تقاريرهم ترفع للإدارة العليا دون المرور بالمستويات الإدارية الأخرى (الكحلوت، 2004، ص124).

وتجدر الإشارة هنا إلى أن فعالية وكفاءة قسم التدقيق الداخلي تعتبر من العوامل التي تؤثر في تقليل أجرة التدقيق الخارجي ومما لا شك فيه أن هذا يساهم في زيادة إيرادات الشركة محل التدقيق (Felix, et al , 2001 p515)، كما أشارت إلى ذلك دراسة (ذنيبات وشناق 2006 ص 187) التي استنتجت أن وجود قسم التدقيق الداخلي وقيامه بدوره يؤدي إلى تخفيض جوهري في تكلفة التدقيق الخارجي وبمعنى آخر إلى زيادة في العوائد على الشركة.

وقد اهتمت معايير التدقيق الأمريكية بالعلاقة بين نوعي التدقيق الداخلي والخارجي حيث أن المعيار رقم 65 من معايير التدقيق الأمريكية (SAS No.65) والذي جاء تعديلا للمعيار الأمريكي رقم 9 قد تناول العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي بشكل مفصل حيث أشار إلى أن المدقق الخارجي يجب أن يراعي الأمور التالية عند تقييمه لإمكانية الاعتماد على عمل المدقق الداخلي وهي:-

- 1- المكانة التنظيمية لوحدة التدقيق الداخلي في الشركة
 - 2- مدى التزام وحدة التدقيق الداخلي بتطبيق معايير التدقيق الداخلي.
 - 3- تقييمه لخطة التدقيق الخاصة بالتدقيق الداخلي بما في ذلك التوقيت والإجراءات والنطاق.
 - 4- فحص أية تقييدات تخص دخولهم إلى السجلات وحصولهم على المعلومات.
- كما وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعض المؤشرات التي يستدل بها المدقق الخارجي على كفاءة وموضوعية وحدة التدقيق الداخلي وهي:-

أ- مؤشرات الكفاءة

- 1- المستوى التعليمي والتجربة المهنية (الخبرة).
- 2- الشهادات المهنية الحاصل عليها المدقق الداخلي.

3- سياسات التدقيق والبرامج والإجراءات التي اعتاد على ممارستها.

4- مستوى الإشراف والمتابعة داخل وحدة التدقيق الداخلي.

5- كيفية توثيق أوراق العمل وصياغة التقارير والتوصيات.

6- تقييم الأداء الفردي للمدققين الداخليين.

ب- مؤشرات الموضوعية:-

وهنا يجب أن يراعي المدقق الخارجي وجود العوامل المناسبة والتي تضمن الحفاظ على

استقلاليتة وموضوعيته من خلال :-

أ. المنزلة التنظيمية لوحدة التدقيق الداخلي وهذا يشمل :

1- المنزلة التنظيمية للجهة التي يرفع المدقق الداخلي لها تقاريره وهل هي جهة

قادرة على تنفيذ التوصيات أم لا.

2- قدرة المسئول عن التدقيق الداخلي على الوصول بانتظام إلى مجلس الإدارة

ولجنة التدقيق.

3- هل يشرف مجلس الإدارة ولجنة التدقيق على تعيين وعزل وأتعاب المسئول عن

التدقيق الداخلي.

ب. السياسات الكفيلة بالحفاظ على استقلالية المدقق الداخلي.

1- السياسات التي تمنع المدققين الداخليين من التدقيق على أمور تخص أقرباء لهم

ووجوب تخصيص آخرين لمثل هذه المهام.

2- السياسات التي تحكم عملية توزيع المدققين الداخليين على أقسام الشركة بشكل

يسمح بمعدل دوران مناسب ويمنع نشوء علاقات شخصية (ص383).

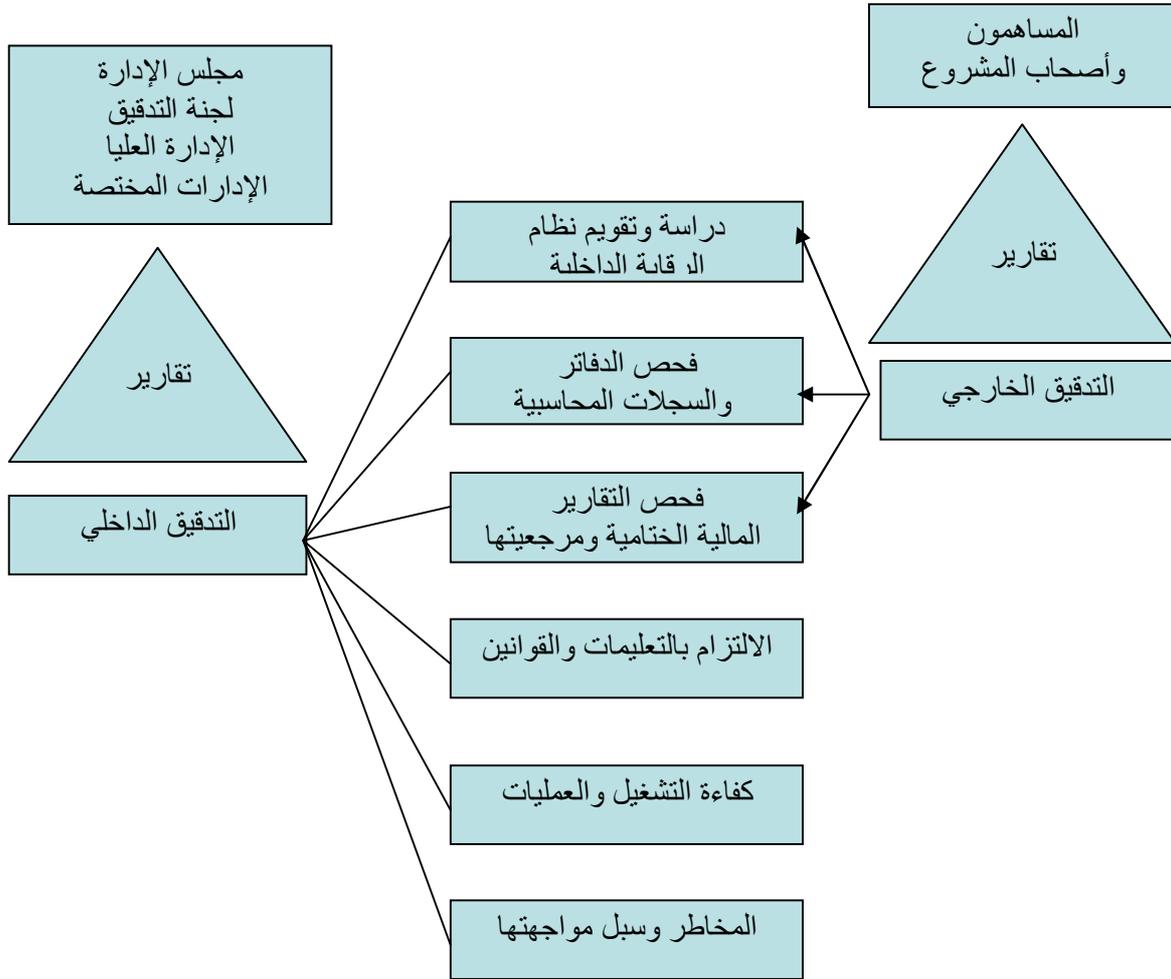
وقد أشارت بعض الدراسات إلى وجود تشابه في بعض الأساليب والإجراءات بين

وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي (ذنيبات وشناق 2006 ص 187) وينوه هنا الباحث أنه في

ضوء التطور الحاصل على نطاق وأهداف وظيفة التدقيق الداخلي فإن التشابه المشار إليه هنا لا

يتجاوز ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وجودة ودقة المعلومات المحاسبية والشكل التالي يوضح نقاط الالتقاء والتنسيق في عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

شكل رقم (6) يوضح نقاط الالتقاء والتنسيق في عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي



وأشارت معايير التدقيق الدولية إلى أن المدقق الخارجي يهدف الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وانجاز التقييم الأولي لها يجب عليه أن يراعي العوامل التالية:-

(IFAC, 2001,P214) معايير التدقيق الدولية)

- 1- الموقع في الهيكل التنظيمي.
- 2- نطاق الوظيفة.
- 3- الكفاءة الفنية.
- 4- العناية المهنية اللازمة.

ويلاحظ مما تقدم أن التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يؤدي إلى تدفق المنافع في كلا الاتجاهين حيث يستفيد المدقق الخارجي بشكل رئيسي من فهمه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم وتوقيت الإجراءات الواجب عليه اتخاذها وتزداد ثقته وطمأنينته إلى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويستفيد المدقق الداخلي بشكل رئيسي من الاحتكاك بالمدقق الخارجي وبالتالي زيادة فعاليته وخبرته ومعرفته وإمكانية تطوير أساليب التدقيق الداخلي والاستفادة من تلافيف الثغرات التي يكتشفها المدقق الخارجي في نظام الرقابة .

كما أن المنفعة تعود على الشركة نفسها، فبجانب ضمان جودة التدقيق والنتائج لكلا الوظيفتين أشارت الكثير من الدراسات إلى أن وجود قسم للتدقيق الداخلي ذو فعالية عالية يخفض بشكل كبير تكاليف التدقيق الخارجي وتكاليف الاستشارات.

المبحث الثاني

دور المدقق الداخلي في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية.

3-2-1 الرقابة الداخلية:

يعتبر مفهوم الرقابة من المفاهيم التي تركزت انطلاقاً من نظرية الوكالة (Agency Theory) حيث أن الفصل بين الملكية والإدارة وتوكيل المالكين لغيرهم بإدارة الشركة وتفويض الذين وكلوا بالإدارة الصلاحيات إلى من هم دونهم استناداً إلى الخطط والهيكل التنظيمية استدعى وجود الرقابة على الأنشطة المختلفة (عبد اللاه، 1994، ص 250)، وتعد الرقابة أحد الوظائف الأساسية في المنظمات وتهدف إلى خدمة الإدارة ومساعدتها على الوفاء بمسئولياتها وإطلاعها على مدى انجاز الأعمال والخطط الموضوعية والأهداف المحددة للإدارة (بكري، 2005، ص 89)، كما وتعتبر عاملاً أساسياً في نجاح أو فشل أي منظمة مهما كان حجمها أو نوعها أو مجال نشاطها (بكري، 2005، ص 105).

وقد سلطت انهيارات الشركات التي حدثت في القرن الماضي الضوء على ضعف نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات (Arena, et al 2006, p275) أو ربما يمكننا القول هنا أنه ليس بالضرورة أن تكون هذه النظم في مستوى الضعف الذي أشير إليه فقد يكون انعدام الالتزام بمتطلبات هذه الأنظمة هو السبب في ذلك، ويعتبر الدور الرقابي للتدقيق الداخلي بمثابة الدور التقليدي لهذه الوظيفة والتي انبثقت بعدها الأدوار الأخرى حيث ينظر البعض إلى التدقيق الداخلي بوصفه عنصراً من عناصر الرقابة الداخلية الذي يقوم بدوره بالرقابة على العناصر الأخرى (المجمع العربي للمحاسبين، أ، 2001، ص 226)، وللرقابة الداخلية العديد من التعريفات نورد منها التعريف الصادر عن أكبر هيئة عالمية في مجال المحاسبة والتدقيق

فقد عرفَ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC نظام الرقابة الداخلية بأنه:

"كافة السياسات والإجراءات (الصوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة

لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم

وكفاءة والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب" (IFAC, 2001,P214) .

ويشير التعريف بوضوح إلى ارتباط نظام الرقابة الداخلية بتحقيق أهداف المنشأة وهذا يعطي مدلولاً عن أهمية هذا النظام الذي أصبح من الثوابت في جميع أنواع وأشكال التنظيمات، الحكومية منها ومنشآت الأعمال وحتى غير الهادفة للربح وأصبحت هذه المنظمات تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها والذي يلبي احتياجاتها الرقابية (الصبان وآخرين 1996، ص112) كما أن التعريف يشدد على الوصول إلى معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب بمعنى تركيزه على وجهة نظر محاسبية ومالية بحتة.

كما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية "بأنها تشمل الخطة التنظيمية للمنشأة وكافة الوسائل والطرق التي تستخدمها المنشأة بقصد حماية وضمان دقة المعلومات المالية وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة" وقد أضاف (بكري، 2005، ص105) إلى تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين أبعاداً جديدة لأهداف الرقابة وتشمل تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية وجودة المنتج سواء كان سلعة أو خدمة من أجل تحقيق مدخل إدارة الجودة الشاملة في المنظمة بالإضافة إلى رقابة البيئة .

وقد عرفت لجنة (COSO) الرقابة الداخلية بأنها:-

A process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- *Effectiveness and efficiency of operations*
- *Reliability of financial reporting*
- *Compliance with applicable laws and regulations.*'

(Committee of Sponsoring Organizations COSO of the Treadway Commission 1992, p.9)

ويشير تعريف COSO بوضوح إلى أن الرقابة الداخلية هي عملية *process* وليس نظاماً كما يحلو للبعض تسميته وأن مسئولية تصميمه وتطويره تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمشاركين الآخرين وذلك بهدف تزويد الإدارة بتأمين معقول حول الوصول إلى كفاءة وفعالية العمليات وجودة وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة، كما يوضح التعريف أن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو تقديم تأكيد معقول *reasonable assurance* وليس تأكيداً مطلقاً بخصوص أن الأهداف المرجوة من الرقابة الداخلية قد تحققت وهذا مؤشر قوي إلى أهمية وجود وظيفة للتدقيق الداخلي تستطيع أن ترفع من نسبة هذه المعقولية حيث لا يخفى على أحد أنه كلما زادت نسبة التأكيد استطاعت الشركة أن تحقق أهدافها بشكل أكبر .

وقد فرق معهد التدقيق الداخلي بين الرقابة وبيئة الرقابة وعمليات الرقابة وقدم تعريفاً منفصلاً لكل منها، فقد عرف معهد التدقيق الداخلي (IIA) الرقابة الداخلية بأنها:-

Control – Any action taken by management, the board, and other parties to manage risk and increase the likelihood that established objectives and goals will be achieved.

ولم يخرج هذا التعريف كثيراً عن التعريف الذي وضعته لجنة COSO باستثناء استخدام لفظ *action* وهو يعطي مدلولاً أكثر على تخطي مصطلح نظام وربطه بعمليات وإجراءات تناسب تحقيق الأهداف الخاصة بالشركة، كما أشار هذا التعريف أسوة بالتعريف السابق إلى أن التأكيد بخصوص تحقيق أهداف الرقابة يظل تأكيداً معقولاً حيث أشار التعريف إلى زيادة احتمالية (*increase the likelihood*) تحقيق الأهداف وليس الاحتمالية المطلقة لتحقيقها، كما أشار معهد المدققين الداخليين إلى أن الرقابة لا تعمل منفردة، بل أنها تعمل في ظل بيئة معينة حيث قدم معهد التدقيق الداخلي (IIA) تعريفاً لبيئة الرقابة الداخلية بأنها:-

Control Environment – The attitude and actions of the board and management regarding the significance of control

within the organization. The control environment provides the discipline and structure for the achievement of the primary objectives of the system of internal control.

بمعنى موقف وفعاليات الإدارة العليا المتعلقة بالرقابة في المنظمة وهذا يشير بوضوح إلى الجو العام الذي تعمل فيه الرقابة كنظام أو كوظيفة من شأن هذه البيئة الرقابية أن تزودنا بضبط تنظيمي وهياكل فعّالة لتحقيق الأهداف الأساسية للرقابة، وتشمل بيئة الرقابة من وجهة نظر معهد المدققين الداخليين العناصر التالية :-

- النزاهة والقيم الأخلاقية (Integrity and ethical values)
- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل (Management's philosophy and operating style)
- الهيكل التنظيمي (Organizational structure).
- تفويض الصلاحيات والمسئوليات (Assignment of authority and responsibility).
- سياسات وممارسات الموارد البشرية (Human resource policies and practices).
- كفاءة العاملين (Competence of personnel).

وقد أشار معهد المدققين الداخليين إلى أن الرقابة ليست عملية واحدة وإنما مجموعة من

العمليات، وعرفَ معهد التدقيق الداخلي (IIA) عمليات الرقابة الداخلية بأنها:-

Control Processes – *The policies, procedures, and activities that are part of a control framework, designed to ensure that risks are contained within the risk tolerances established by the risk management process.*

بمعنى السياسات والإجراءات والأنشطة المصممة لتأكيد أن المخاطر المتبقية هي في الإطار المسموح به أو بمعنى آخر الأخطار الممكن التكيف معها والمستويات المقبولة من المخاطر.

هذا ويشمل تطوير وتصميم نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر (الصبان وآخرين 1996، ص112).

أربع مستويات رئيسية وهي:

- 1- وضع الإجراءات الرقابية.
- 2- تطبيق الإجراءات الرقابية.
- 3- اختبار مدى الالتزام بها.
- 4- تقييم الإجراءات الرقابية.

وقد تناول (بكري، 2005، ص105) بعض هذه البنود باعتبارها مقومات لنظام الرقابة الداخلية وأضاف عليها النظام المالي والمحاسبي السليم.

ويرى (بكري، 2005، ص107) بأنه لنجاح واستمرار أي نظام للرقابة الداخلية فإنه يتوجب توافر مجموعة من الأركان والأسس والتي يسميها مقومات الرقابة الداخلية وهي:-

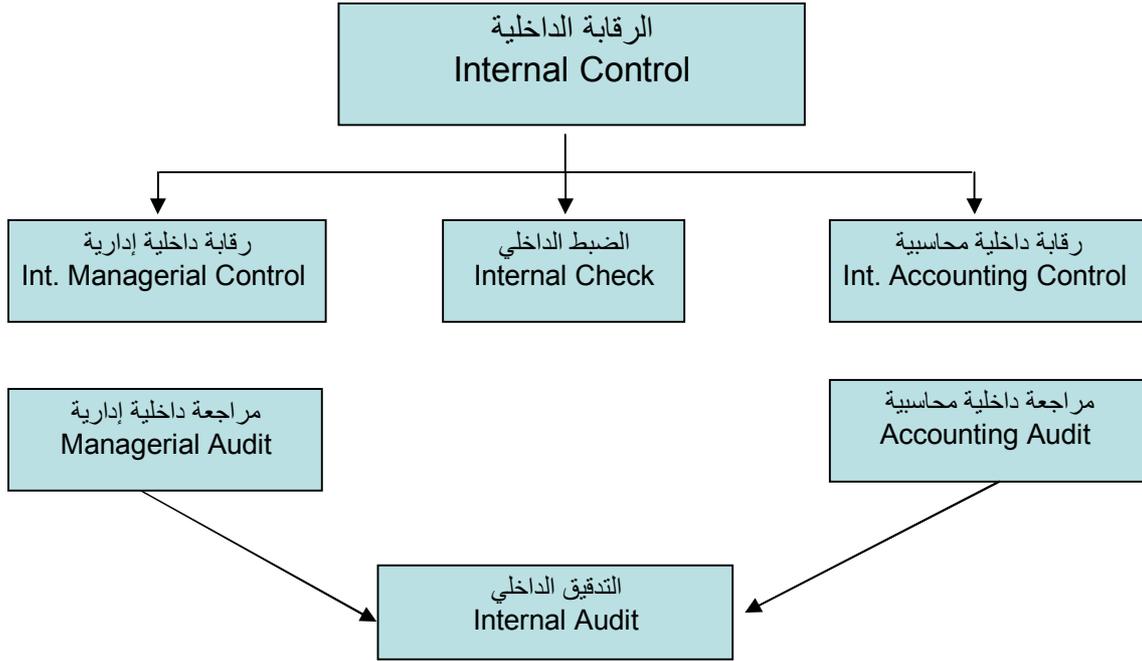
- 1- هيكل تنظيمي جيد وسليم
- 2- نظام مالي ومحاسبي سليم
- 3- كادر بشري كفء
- 4- أنظمة رقابية جيدة .

3-2-2 الدور الرقابي للمدقق الداخلي

يشير الباحثون إلى أن مهنة التدقيق الداخلي تعد أحد أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة، الهادفة والمانعة والمصححة (لبيب، 2003، ص171)، ويشير (بكري، 2005، ص111) إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي ليس فقط جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ولكنها تمثل بؤرة التركيز بالنسبة له وصمام الأمان خصوصاً بعد تحولها إلى مهنة معترف بها دولياً، ودور المدقق الداخلي ينحصر في هذا المجال في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وكذلك تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية السابق ذكرها .

والشكل التالي يوضح موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية :-

شكل رقم (7) ويوضح موقع التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية



(المصدر (القبج، 2002، ص 59))

ويرى الباحث أن الدور المنوط بالتدقيق الداخلي في اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة كإجراءات وسياسات وقواعد وضوابط يوفر حاجة ملحة وهامة للإدارة حيث أن الالتزام بنظام الرقابة ومتطلباته يعتبر أمراً في غاية الأهمية وقد تفوق أهميته وجود نظام للرقابة الداخلية ومن هنا تتبع أهمية التدقيق الداخلي في هذا الأمر، ويمكن لنا أن نقدر العناء الذي تتحمله الإدارة العليا فيما لو قامت هي بالانشغال بتدقيق مدى الالتزام وإجراء الاختبارات المتعلقة بذلك خصوصاً إذا تذكرنا عدم قدرة المدقق الخارجي على القيام بذلك لعوامل عديدة .

أما بالنسبة لقيام المدقق الداخلي بتقييم الإجراءات فالمقصود منه تقييم نظام الرقابة بشكل شامل بهدف الحصول على تأكيد من أن النظام يعمل بشكل جيد وعرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة التدقيق يجعله مشاركاً أساسياً في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك كوظيفة استشارية في هذا الأمر، ولكن هنا ينبغي التأكيد على الدور الاستشاري للمراجع الداخلي بمعنى

عدم مبادرته في الأساس لوضع الإجراءات الرقابية حتى يستطيع بموضوعية وحيادية القيام بعملية التقييم، حيث يشير الباحثون إلى أن قيام المدقق الداخلي بتقييم الإجراءات الرقابية يمنح هذه الإجراءات المزيد من القوة والقدرة على تحقيق الأهداف سواء أهداف هذه الإجراءات أو أهداف المنشأة ككل من خلال مساهمة الرقابة الداخلية في تحقيقها. (Fadzil,et al,2005, p3) وأشار (الصبان وآخرين، 1996، ص56) إلى أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يمر بعدة خطوات وهي:-

1- جمع الحقائق والمعلومات عن النظام.

ويقصد به تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي يتم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وهذا يستلزم جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي وخرائط التدفق داخل الوحدة ودليل الإجراءات.

2- فحص النظام.

وتعني هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقاً لما محدد مسبقاً وذلك يتم بإجراء مجموعة من اختبارات مدى الالتزام وذلك بمراعاة التوقيت المناسب لهذه الاختبارات.

3- تقييم النظام.

وتمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد القيام بجمع المعلومات الكافية عن النظام وفحص الالتزام به يصبح المدقق الداخلي في وضع يمكنه من الحكم على فاعلية وكفاءة النظام ودرجة الاعتماد عليه ومن ثم يتم اقتراح السبل الكفيلة بتقويم النظام وتلافي العثرات والثغرات وأوجه القصور والنقص فيه.

ويرى (بكري، 2005، ص128) أن المدقق الداخلي لانجاز الأمور السابقة ينبغي عليه الفحص الدقيق والمنظم للأمور التالية والقيام بما يلزم تجاهها :-

1- مدى جدية وفاعلية نظام الرقابة في تحقيق المهام الموكلة إليه وانجاز الأهداف المحددة.

- 2- مدى الالتزام بمعايير وقواعد السلوك المهني الخاصة بأداء عملية الرقابة.
 - 3- شمول الرقابة على جميع أوجه نشاط المنظمة وأعمالها.
 - 4- شمول الرقابة على جميع أوجه النشاط المالي والمحاسبي والإداري والتشغيلي وغيرها.
 - 5- شمول عملية الرقابة العمليات والنتائج وليس العمليات فقط
 - 6- وجود إجراءات ووسائل محددة تستخدمها في تحليل الانحرافات السلبية ومعالجة الأخطاء التي تكتشفها أثناء التنفيذ وتفعيل الايجابي منها وتطويره.
 - 7- تخصيص بعض أنظمة الرقابة لتنفيذ رقابة مستمرة لبعض الأنشطة والمجالات التي تحتاج إلى التقييم والمتابعة المستمرة.
 - 8- إعداد نماذج مختلفة لأنواع التقارير بما ينسجم مع متطلبات عملية الرقابة ونوع البيانات والمعلومات التي تمد بها الإدارة (مستمرة، دورية، مطولة، مختصرة، خاصة...الخ)
 - 9- تحديد الآلية التي تساعد أنظمة الرقابة في المنظمة من الاستفادة من جميع المستجدات والمستحدثات من معايير وإرشادات تهدف إلى تطوير وتحسين عملية الرقابة.
 - 10- السعي دائماً لتضمين تقاريرها مقترحات وتوصيات جديّة وموضوعية وبناءة تشجع الإدارة على الأخذ بها ومتابعتها.
- وقد حدد معهد المدققين الداخليين موقفه من عملية قيام المدقق الداخلي بتقييم نظم الرقابة الداخلية في نشرته الصادرة مؤخراً في يونيو عام 2005 بعنوان (Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion on Internal Control) وأشارت هذه النشرة إلى أن هناك مسؤولية تقع على مدير التدقيق الداخلي بشأن تقديم رأياً نهائياً وخلصاً واستنتاجات حول نظم الرقابة المستخدمة ومدى ملاءمتها وليس فقط الإشارة إلى نقاط الضعف في هذه النظم، وهذا من شأنه أن يحيل مسؤولية ترجمة توصيات هذا التقرير على أرض الواقع إلى من رفع لهم التقرير وبالتالي يتشاركون في المسؤولية بخصوص إصلاح نقاط الضعف في الرقابة الداخلية وأشارت

النشرة أيضاً إلى أن التقرير الصادر عن وحدة التدقيق الداخلي بخصوص الرقابة الداخلية يجب أن يوضح بالإضافة لأمر أخرى العناصر التالية:-

1- المعايير التي استخدمت في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقد اقترح المعهد استخدام العناصر التي أقرتها لجنة COSO وهي كفاءة وفعالية العمليات وجودة وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة كعناوين يتم تقييم الالتزام بها ومن ثم يفرد لكل منها عناوين فرعية على أن يكون هناك معايير متفق عليها مع الإدارة بخصوص الوضع الأمثل لهذه العناصر في الشركة.

2- مجال التقييم التي ينطبق عليها الرأي المستنتج والذي حسب رأي الباحث قد يشمل المدة الزمنية التي يغطيها التقرير والوحدات ومراكز المسؤولية التي يشملها.

3- الشخص أو الجهة المسؤولة عن صيانة هذه النظم وإصلاح الأخطاء.

4- رأي المدقق النهائي والذي قد يشمل حسب رأي المعهد احد أمرين إما رأياً إيجابياً (positive assurance) أو رأياً سلبياً (negative assurance) وكلا الرأيين يحمل معاني ومستويات مختلفة من التأمين والتوكيدات التي يقدمها التدقيق الداخلي.

3-2-3 دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والاحتيال (الفساد المالي):-

تعتبر ظاهرة الفساد المالي ظاهرة موجودة منذ عشرات السنين ولكن أصبحت متفشية وتجذب انتباه الباحثين والمحليلين منذ العقود الثلاثة الأخيرة من القرن المنصرم (البيب، 2003، ص175) وذلك نظراً لأهمية مخاطر الغش والاحتيال التي تتعرض لها الشركات ودورها في انهيار الشركات أو حدوث خسائر كبيرة لديها وخروجها من السوق وضياع أموال المساهمين، وما زلنا نبحث في دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء الإداري والمالي فلا بد لنا من أن نعرض على دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والغش والتحايل والتقليل من حالاته حيث أن وجود التدقيق والرقابة دائماً يمنع من تسول له نفسه من الأعمال غير المشروعة من القيام بها ظناً منه بإمكانية اكتشافه ومحاسبته، وقد أشار (الصبان وآخرين، 1996، ص184) إلى

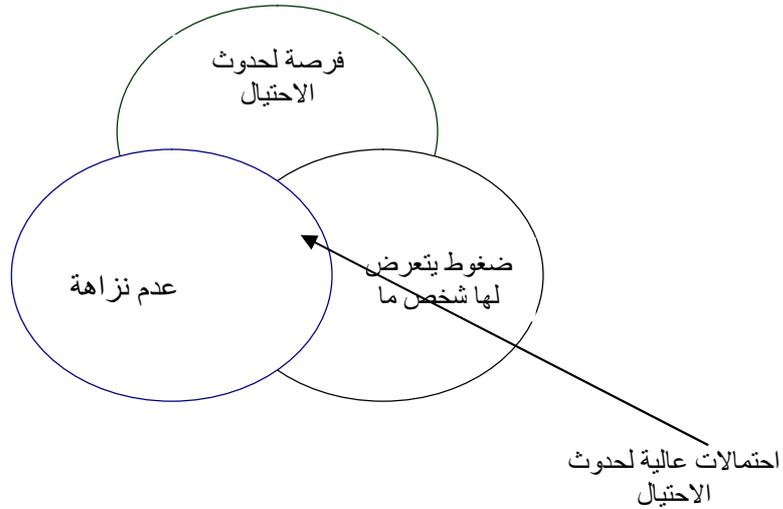
أن مراجعة أوجه التلاعب تهدف إلى الكشف عن التضليل المقصود للسجلات أو أية عملية تخصيص غير مناسب للأصول والموجودات وينشأ خطر الاحتيال كما هو معروف من تقاطع

ثلاثة عوامل رئيسية هي :- (Hillison,et al ,1996,p353)

- 1- وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين قد تدفع به إلى ممارسة الاحتيال.
- 2- وجود فرصة سانحة لحدوث الاحتيال مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية.
- 3- أن يكون الشخص الذي توفرت عنده الضغوط الخاصة والفرصة سانحة عنده قابلية شخصية للتحايل بمعنى عدم نزاهته.

والشكل التالي يوضح العوامل السابقة وتأثيرها على حدوث الاحتيال المالي.

شكل رقم (8) ويوضح العوامل التي تساهم في زيادة مخاطر التلاعب والاحتيال



(المصدر Hillison,et al ,1996,p353)

وبالتالي يقع على عاتق المدقق الداخلي تلمس الحالات السابقة بشكل دائم وعدم إغفال

أية إشارات قد توحى بحدوث الغش والاحتيال ورصدها ومتابعتها وهذا يعتبر أحد الأدوار

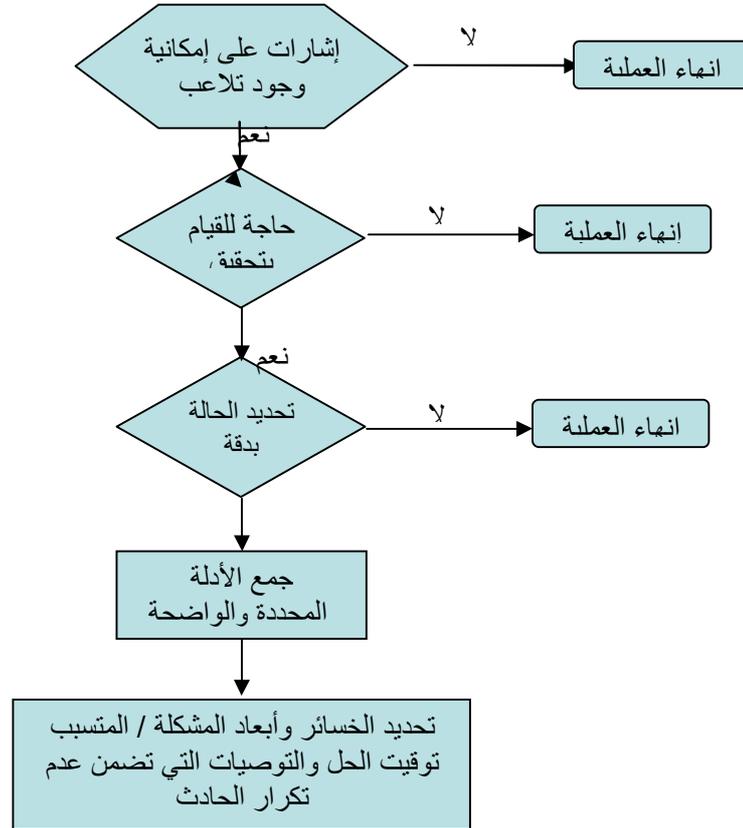
التقليدية للتدقيق الداخلي حيث يرى (الصبان وآخرون،1996،ص185) إلى أن الحذر والشك

المنطقي أو ما يقصد عليه الشك المهني يعتبر من أهم المهارات التي يجب أن يتمتع بها المدقق

الداخلي والتي تساعده في مهمته وأن الأهمية النسبية للتلاعب والاحتيال لا تتعلق بحجم المبلغ وإنما بالآثار النوعية أيضاً وذلك للأسباب التالية :-

- 1- إذا لم يتم منع حدوث التلاعب فهناك احتمالية لأن تتفشى أوجه التلاعب بسرعة كبيرة.
 - 2- أن وجود التلاعب يشير بوضوح إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية.
 - 3- أن التلاعب يتضمن موضوعات أخرى متكاملة ومغطاة قد يصعب الوصول إليها.
- وقد أشارت إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية إلى أهمية أن يرفع التدقيق الداخلي تقاريره إلى مجلس الإدارة وليس الإدارة العليا للشركة (ذنيبات وشناق، 2006، ص193) وذلك يتم بعد القيام بإجراء التحقيقات والتحريات الكافية والشكل التالي يوضح آلية إجراء التحقيقات المتعلقة بالغش والاحتيال:-

شكل رقم (9) ويوضح آلية إجراء التحقيقات المتعلقة بالغش والاحتيال



المصدر (Anderson, 2003, P117)

المبحث الثالث

3-3 دور المدقق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر.

3-3-1 مفهوم المخاطر وإدارتها

يقر الباحثون أن عملية إدارة المخاطر وتقييمها والتعامل معها تعتبر أمراً مهماً جداً لنجاح واستمرار المنشأة ولكن النقاش يدور حول الآليات والسبل المناسبة لذلك وخصوصاً عملية قياس هذه المخاطر (Kinney, Jr, 2004 P134)، وقد اعتبرت عملية إدارة المخاطر حسب مساح أجراه (KPMG)* في ثمانية بلدان أوروبية عنصراً حيوياً وهاماً من عناصر حوكمة الشركات وأنها تضيف قيمة هامة للشركة واعتبرها Sarens and De Beelde بأنها عنصراً هاماً من عناصر الإدارة الإستراتيجية ورافعة هامة للمزايا التنافسية (De Beelde and Sarens, 2005) وقد عرف Selim and McNamee المخاطر بأنها " مفهوم يستخدم للتعبير عن حالة عدم التأكد بخصوص الأحداث و/أو نتائجها التي يمكن أن تحدث تأثيراً جوهرياً على تحقيق أهداف واستراتيجيات المنظمة " (Selim and McNamee, 1999, P57) .

وقد عدد كلا من (Kinney, Jr, 2004, P131) و (بكري، 2005، ص126) أنواع

المخاطر المحيطة بالمنشأة بالتالي:-

• مخاطر البيئة الخارجية (External Environment Risks) :

وتشمل التهديدات من العوامل الخارجية مثل السلع البديلة والتغير في أذواق وتفضيلات الزبائن والمنافسة والتغيرات القانونية والسياسية وتوافر الأيدي العاملة ورأس المال.

• المخاطر التشغيلية وخطر فقدان الأصول (Business Process and Asset Loss Risks):

وتشمل مخاطر العمل غير الكفاء وغير الفعال في مجال التمويل والنقل والتسويق وكذلك عدم التأكد من مقدرة المنظمة على تحقيق عائد مناسب على الأصول أو

• KPMG هي شبكة من الشركات المهنية المتخصصة في تزويد خدمات التدقيق والخدمات الضريبية وخدمات الاستشارات الإدارية على مستوى العالم.

حدوث مشاكل في التدفقات النقدية وكذلك مخاطر خسارة الأصول بما فيها الأصول المعنوية مثل سمعة الشركة.

- المخاطر المعلوماتية (Information Risks) :

وتشمل مخاطر استخدام معلومات مضللة وغير دقيقة وغير ملائمة في اتخاذ القرارات.

- المخاطر المالية (Financial Risks):

وتكمن هذه المخاطر في عدم مقدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها المالية تجاه الغير أو حدوث خلل في هيكلها التمويلي مثل التوسع الزائد في الإقراض أو الاقتراض.

وقد استنتج إحدى المسوح التي تمت في ماليزيا من خلال معهد المدققين الداخليين في ماليزيا (IIAM) و المؤسسة الماليزية لحوكمة الشركات (MICG) وشركة ارنست ويونج أن المدقق الداخلي هو أفضل من يفهم ويقدر عمل المنشأة ويساهم بشكل كبير وبدور استشاري في تقليل المخاطر وأن هذا بدوره يعظم ثروة المساهمين (Jantan, et al 2005 , p846) وهذا يشير بوضوح إلى دور المدقق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها المنظمة تبعاً لأهميتها النسبية والمشاركة في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة.

وقد عرفَ معهد المدققين الداخليين إدارة المخاطر (Risk Management) بأنها :-

"A process to identify assesses, manage, and control potential events or situations, to provide reasonable assurance regarding the achievement of the organization's objectives." (IIA, 2004, P28).

وهذا يوضح أن عملية إدارة المخاطر تشمل عملية تحديد وتقييم وإدارة والتحكم في الأحداث المحتملة والأوضاع القائمة لتزويد توكيدات و ضمانات معقولة باتجاه الوصول إلى أهداف المنظمة .

وتلجأ الشركات والمنظمات عادة لوسائل متنوعة لتقليل والتعامل مع المخاطر التي توجهها منها على سبيل المثال عقود التأمين ونظم الرقابة المختلفة ، حيث أشار (الصبان

وآخرين، 1996، ص116) إلى أنه عندما يكون من المستحيل أو من الصعب فرض رقابة على بعض المخاطر فإنها تقوم بالتأمين عليها أو البحث عن عائد اكبر عندما تكون المخاطر أعلى وعملية إدارة المخاطر من وجهة نظر (Kinney, Jr,2004,P141) تشتمل على العناصر السبعة التالية :

- 1- البيئة (Environment).
- 2- تقييم الأحداث (Event identification).
- 3- تقدير المخاطر (Risk assessment).
- 4- الاستجابة لها (Response).
- 5- أنشطة الرقابة عليها (Control activities).
- 6- المعلومات وتوصيلها بالتقرير (Information and communications).
- 7- المراقبة (Monitoring).

3-3-2 دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

لا شك أن التدقيق الداخلي يلعب دوراً محورياً في التعامل مع المخاطر حيث أشار معهد المدققين الداخليين إلى أن تقييم وإدارة المخاطر يعتبر ضمن واجبات واختصاصات المدقق الداخلي حيث نص المعيار رقم 2110 على :

"The internal audit activity should assist the organization by identifying and evaluating significant exposures to risk and contributing to the improvement of risk management and control systems." (IIA,2004,P16).

كما أشار المعيار إلى أن المدير التنفيذي لدائرة التدقيق الداخلي عليه القيام بوضع خطط للتدقيق تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات أنشطة دائرة التدقيق الداخلي وبالتالي اتساقها مع الأهداف العامة للمنظمة حيث أشار (Prawitt,2004,171) إلى أن المدقق

الداخلي يجب أن يطور فهمه الخاص بخصوص المخاطر التي قد تمنع المنظمة من تحقيق أهدافها وأن يقوم بعد ذلك بإعداد خطة تحتوي كيفية مواجهة والتخفيف من آثار هذا المخاطر إن لم يكن بالإمكان تلافيتها نهائياً .

وقد أشارت كثير من الدراسات إلى أن تحديد أولويات التدقيق الداخلي في مرحلة التخطيط تعتمد على المخاطر حيث أشارت دراسة أجريت في إيطاليا عام 2003 إلى أن منهج التدقيق الداخلي استنادا إلى درجة المخاطر يعتبر تطورا منهجيا حيث يشكل المنهج التقليدي التركيز على اختبارات الالتزام ويتبنى هذا المنهج نحو 25% من كبريات الشركات الإيطالية أما التدقيق المستند إلى المخاطر فيعتبر كما أشرنا هو المنهج الحديث وتمارسه نحو 75% من كبريات الشركات الإيطالية (Allegri and D'Onza , 2003 P 191).

والتعريف الحديث والمفهوم الجديد للتدقيق الداخلي يشير بوضوح إلى دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر وتركز الأدبيات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر على أنها تدخل في نطاق التدقيق الداخلي حيث يشارك المدقق الداخلي في هذه العملية حيث أشار معيار إدارة المخاطر * إلى أنه قد يختلف دور المدقق الداخلي من مؤسسة لأخرى.

وقد أشارت الإستراتيجية الجديدة للتدقيق الداخلي الصادرة عن (KPMG) إلى أن الشركات وفي سبيل إحداث تحول في التدقيق الداخلي نحو التركيز على المخاطر يجب على الإدارة العليا فيها أن تقتنع بجدوى هذه الإستراتيجية وأن تحدد المنافع المترتبة على هذه الإستراتيجية وأن تحدد مدى الضعف والقوة المتوفرة في وظيفة التدقيق الداخلي لديها ومن ثم عليها أن تقوم بتحديد المخاطر الإستراتيجية المحددة التي تواجهها الشركة ومن ثم تحديد المستويات المقبولة من هذه المخاطر، ومن ثم عليهم رفد قسم التدقيق الداخلي لديهم بالمهارات

* معيار إدارة المخاطر هو نتاج عمل فريق يتضمن هيئات إدارة المخاطر الرئيسية في المملكة المتحدة معهد إدارة المخاطر (IRM)، وجمعية التأمين ومديري المخاطر (AIRMIC)، والمنتدى الوطني لإدارة المخاطر في القطاع العام (ALARM).

والخبرات المطلوبة والقادرة على تحديد ومراقبة وقياس وإدارة هذه المخاطر (identify, monitor, measure, and manage those risks) (KPMG,2000,p3).

وقد لخص إطار كفاءة التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين بأن دور المدقق الداخلي يتمحور في ثلاث مناطق رئيسية وهي مساعدة المدراء في تقييم المخاطر ومساعدتهم في كيفية الاستجابة والتعامل مع هذه المخاطر ومن ثم تزويد لجنة التدقيق بتأمين موضوعي عن مدى نجاح المنظمة في التعامل مع المخاطر (Pickett,2000,p265) .

وقد أشار (بكري، 2005، ص127) إلى أن التدقيق الداخلي ومن خلال قيامه بالتدقيق الوقائي المسبق والتدقيق التحليلي يقوم بتحديد الأسباب والعوامل التي يمكن أن تؤدي إلى حدوث المخاطر في الحاضر أو المستقبل والعمل على تلافي هذه العوامل وتحسين نظم الرقابة وإدارة المخاطر للحد منها وتحسين شروطها من أجل تدارك الأسباب التي أدت إلى نشوئها كما أنه يجب على التدقيق الداخلي القيام بمساعدة الإدارة وذلك بتزويدها بالبيانات والمعلومات عن مختلف أنشطة المنظمة والتي من المتوقع حدوث مخاطر فيها مع تقديم النصح والمشورة للإدارة بصورة تقارير دورية ومتابعة هذه التقارير وما ورد فيها كما أشار (خليل،2003،ص413) إلى أن المدقق الداخلي كذلك عليه القيام بتقييم كفاءة وفعالية الإدارة العليا في إدارة المخاطر وعليه أن يقدم لها الدعم الفعال من خلال المشاركة في تحديد جوانب الخطر الهامة والوسائل المناسبة للرقابة عليها ومتابعة أداء الإدارة والتقرير عن ذلك إما لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

وعملها قد يتضمن دور المدقق الداخلي كل أو بعض ما يلي:

- تركيز عمل المدقق الداخلي علي الأخطار الهامة، التي تم تحديدها بواسطة الإدارة، ومراجعة عمليات إدارة المخاطر داخل المؤسسة.
- منح الثقة في إدارة المخاطر .
- تقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر .
- تسهيل أنشطة تحديد وفحص الأخطار وتعليم العاملين بإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي

- تنسيق عملية إعداد تقرير المخاطر المقدم لمجلس الإدارة ولجنة المتابعة الداخلية . (معيار إدارة المخاطر، ترجمة الجمعية المصرية لإدارة الأخطار www.erma-egypt.org).

لذلك فانه بغرض تحديد الدور الأكثر ملائمة لمؤسسة معينة، يجب علي التدقيق الداخلي التأكد من عدم الإخلال بالمتطلبات المهنية الخاصة بتحقيق الاستقلالية والموضوعية. وقد أشار الباحثون إلى أن عملية إدارة المخاطر تبدأ بعملية تحديد وتقييم المخاطر المحيطة بالمنشأة وترتيبها حسب درجة الخطورة (Risk assessment) ومن ثم تحديد التهديدات والفرص المحتملة وبناءا عليه تقوم الشركة بعملية إدارة المخاطر وقد أشارت دراسة (Pickett, 2000, p265) إلى أن أمام المدققين الداخليين تحدي كبير حول إدارة المخاطر ويتمثل في مساعدة الإدارة على تحديد الأخطار المحيطة بالأعمال ومساعدتها على الاستجابة لهذه المخاطر حسب التحديد وفي النهاية تقديم تأكيد للجنة التدقيق على أن المنظمة قامت بمواجهة هذه الأخطار بالكفاءة المطلوبة من عدمه.

واهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها والمشاركة في تحليلها وإدارتها (الصبّان وآخرين، 1996، ص 116).

- 1- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.
- 2- الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين.
- 3- ضياع الأصول.
- 4- الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد.
- 5- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.

ولا شك أن دور المدقق الداخلي في مواجهة الأخطار السابقة يعتبر صمام الأمان نحو تلافي حالات الفشل المالي وخصوصاً إذا كانت هذه المخاطر نشأت بشكل متعمد حيث أشارت إحدى الدراسات إلى ضعف قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الحالات المتعمدة من الاحتيال . (Hillison,et al,1999,p351)

ويقوم المدقق الداخلي بدراسة التنظيم ككل وتحديد المخاطر الموجودة وتحديد المخاطر الممكن التعرض لها في الأنشطة المختلفة وتحديد الحجم النسبي لهذه المخاطر ووضع خطته على أساس الوزن والأهمية النسبية للخطر ويرى الباحث أن التطور في مجال إدارة المخاطر ودور المدقق الداخلي في هذه العملية يعتبر أهم الأدوار التي سوف يركز عليها التدقيق الداخلي استناداً إلى المنافسة الشديدة التي تحدث في الشركات وقد أشار الكاشف إلى أن خطة التدقيق الداخلي يجب أن تتأسس على تقييم كافة مخاطر النشاط المتمثلة في المخاطر الإستراتيجية والمخاطر التشغيلية والمخاطر المالية (الكاشف، 2000، ص47) .

ومما سبق نستخلص أن التدقيق الداخلي يحتاج لدراسة وتحديد وتقييم المخاطر ليتم العمل بعد ذلك على محورين أساسيين الأول هو دعم الإدارة مباشرة عبر التقارير الأولية للجهات ذات العلاقة والثاني أخذ عوامل المخاطر في الاعتبار عند وضع خطة التدقيق وتركيز وتكثيف الإجراءات في المناطق التي تتميز بارتفاع المخاطر حولها .

المبحث الرابع

3-4 دور المدقق الداخلي في قياس وتقييم الكفاءة والفاعلية.

3-4-1 مفهوم قياس الكفاءة والفاعلية.

لا شك أن المجتمع المالي في حاجة ملحة إلى مراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وذلك للبحث عن المعوقات في العملية التشغيلية واقتراح الحلول التصحيحية المناسبة حيث أن الصمود في وجه المنافسة العالمية يتطلب الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والوصول إلى الجودة الشاملة (جربوع، الحلو، 2004)، وكذلك كون قياس وتقييم الكفاءة والفاعلية التي تدار بها المنشأة ككل أو الوحدات الجزئية بها يشكل ثغرة في النظام الإداري حيث لا يسند بشكل واضح إلى جهة بعينها وبالتالي فهناك غياب في المسؤولية عن هذا الأمر تحاول الجهات المختلفة إزاحتها عن نفسها من المدقق الخارجي إلى الإدارة.

والأنسب من وجهة نظر الباحث هو إسناد هذه المهمة للمدقق الداخلي وذلك بسبب تواجده المستمر داخل المشروع واطلاعه الدائم على الأنشطة في المنشأة وكيفية إدارتها مما يولد لديه خبرة من الممكن استغلالها في هذا المجال .

ويرى (بكري، 2005، ص98) أن تقييم الأداء الإداري يعني الفحص الدقيق والمستقل والمنظم لكل أو لجزء من العملية أو النشاط أو البرنامج من أجل تقييم فعالية أربعة عناصر أساسية وهي الالتزام والاقتصاد والفاعلية والكفاءة ومن ثم العمل على تحسين هذه الفعالية وتطويرها ويشير إلى أن القيمة المضافة للمنشأة هي المقياس المالي لتوافر هذه العناصر الأربعة، ويرى الباحث أن القيمة المضافة التي يتم قياسها بعد الأداء مهما كانت جودته تعتبر مقياساً لاحقاً وأن المدقق الداخلي عليه أن يدقق هذا الأداء مسبقاً وأثناء العمل مما يستوجب منه استخدام معايير للأداء الكمي والكيفي.

وعرف (بكري، 2005، ص123) مراجعة الفعالية بأنها التأكد من تحقيق عمل ما أو نشاط ما هدف ما بحسب الخطة الموضوعية مسبقاً وهذا ما يستدعي أن تكون الأهداف التي ترغب المنظمة بتحقيقها محددة مسبقاً وفي جميع الأقسام وعلى جميع أوجه النشاط، كما عرف مراجعة الكفاءة بأنها التدقيق التي تركز على التأكد من تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام أقل قدر من المدخلات أو الموارد وبالجودة المطلوبة.

3-4-2 دور المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية.

لقد أدت التطورات الحديثة في التدقيق الداخلي إلى المناداة بدور أكبر للمدقق الداخلي في عملية قياس الكفاءة والفاعلية لجميع أنشطة المشروع وتنادي المجامع المهنية بدور أكبر للمدقق الداخلي في هذا المجال وذلك عبر زيادة دوره في مجال التدقيق الإداري وتدريب العمليات وعلى رأس هذه المجامع معهد المدققين الداخليين حيث أوضح التعريف المعتمد لدى المعهد إلى أن هدف التدقيق الداخلي مصمم أساساً لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة (IIA,2001)، كما أشار إلى ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث نصت معايير التدقيق الدولية إلى أن نطاق التدقيق الداخلي يشمل مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمنشأة وكذلك اختبار المعلومات المالية والتشغيلية (IFAC, 2001,P213)، وقد أشار المجمع العربي للمحاسبين إلى أنه قد حدث تطور منطقي في وظيفة التدقيق الداخلي وهو نشاط التقييم وذلك لمساعدة الإدارة في حكمها على كيفية تنفيذ الأنشطة المختلفة داخل المنشأة (المجمع العربي للمحاسبين، أ، 2001، ص228).

وقد أشار (الصبان وآخرون، 1996، ص136) إلى أن نطاق التدقيق الداخلي يتضمن

فحص وتقييم كفاية وفاعلية الأداء وأن ذلك يشتمل على ما يلي :-

- 1- مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها.
- 2- مراجعة النظم الموضوعية للتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح والتي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.

3- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.

4- تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة.

5- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف

الموضوعة والتأكد من أن البرامج تنفذ حسب الخطة.

وقد أشار المجمع العربي للمحاسبين إلى أن المدقق الداخلي لتحقيق الأهداف السابقة لا بد له

من إجراء مراجعة شاملة لكل من:-

1- مراجعة كفاءة الأفراد

2- مراجعة إنتاجية القسم

3- مراجعة جودة الإنتاج

4- مراجعة التكاليف

5- مراجعة حجم الإنتاج والعمل

6- مراجعة جودة التقارير المالية وانسايبيتها.

حيث أنه يجيب المدقق الداخلي في نهاية تدقيقه على السؤال التالي:-

هل الأهداف تبرر الإنفاق؟ وهل النفقة تتلاءم مع قرارات الإدارة؟

ويرى (الهوري وآخرون، 1999، ص388) أن عملية التدقيق الداخلي تتطلب استخدام كلا

من المعايير الوصفية والمعايير الكمية (عينية أو مالية) في فحص وتقييم الأداء الإداري ويقصد

بالمعايير الوصفية ما يجب أن تكون عليه نوعية الأداء الإداري مضافا إليها المسئوليات

الاجتماعية والقانونية والرقابية للإدارة بمعنى أن تعكس هذه المعايير ما يجب أن يكون عليه

الأداء الإداري بالنسبة لهذه المسئوليات، أما المعايير الكمية فهي تلك المعايير التي تتميز

بإمكانية إخضاعها للقياس العيني أو /والمالي بدرجة معقولة من الدقة مثل معايير التكلفة

والنسب المالية والموازنات التخطيطية.

ويشير الباحثون في هذا الصدد إلى أن إدارة الوحدة الاقتصادية هي المسؤولة عن وضع

معايير التشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي لمواردها (يحيى، والعلبي، 2003)، ويتم ذلك حسب

(Ruud,2004,p73) من خلال الاستناد إلى إستراتيجية المنشأة حيث تقوم الشركات بترجمة

رؤيتها ورسالتها إلى استراتيجيات عمل فرعية تتسم بالواقعية وإمكانية التحقيق على ضوء

الموارد المتوفرة من رأس المال والعنصر البشري وغيرها ومن خلال هذه الاستراتيجيات الفرعية يتم استنباط الأهداف الفرعية التي تتسم بالقابلية للقياس والانجاز وهنا يبدأ دور المدقق الداخلي في الموضوع حيث يشير رضوان إلى أن المدقق الداخلي يكون مسئولاً عن تحديد التالي : (رضوان، 1983)

- 1- وجود معايير تشغيل لقياس اقتصادية وكفاءة العمليات.
 - 2- أن هذه المعايير مفهومة وقد تم العمل بها.
 - 3- أن الانحرافات عن هذه المعايير قد تم إخبار المختصين بها وأن الإجراءات التصحيحية قد تمت .
 - 4- تنفيذ التدقيقات المرتبطة بالاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد.
 - 5- بيان سوء استخدام الموارد والتسهيلات.
- كما يشير (يحيى، والعلوي، 2003) إلى أن دور المدقق الداخلي قد يتعدى ذلك إلى :-
- 1- اقتراح بعض أساليب الاستخدام لتلك الموارد على ضوء الأهداف الموضوعية.
 - 2- دراسة احتياجات الإدارات والأنشطة والعمليات تمهيدا لتخصيص تلك الموارد تخصيصاً أمثل.
 - 3- دراسة الاحتياجات الإضافية للقوى العاملة وحالات البطالة المقنعة.
- ويرى الباحث في هذا إلى أن قيام المدقق الداخلي بالأمر السابق قد يؤثر على استقلالته حيث أنه يجب عليه أن يحافظ على استقلاله من خلال عدم اشتراكه بأعمال تنفيذية قد يقوم هو بمراجعتها.

وتشير بعض الدراسات مثل دراسة (السقا، 1997، ص44) إلى ضرورة أن يوكل إلى المدقق الخارجي تحقيق هدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة للمشروع حيث أن درجة استقلاله وحياده تؤهله لذلك وان يوكل إلى المدقق

الداخلي تحقيق هدف ترشيد الإدارة نظراً لمعرفته بأحوال وظروف المشروع بدرجة أكبر من المدقق الخارجي وذلك لتواجهه المستمر في المشروع.

ولكن الباحث يرى بأن المدقق الداخلي إذا ما تم تدعيم استقلاله بتوفير الوضع التنظيمي المناسب وفصله عن مهام العمل التنفيذية يستطيع أن يقوم بقياس الكفاءة والفاعلية سواءً على مستوى الوحدات التنظيمية أو مستوى الشركة ككل وبالتالي تقييم أداء الإدارة وتحديد مدى صلاحية السياسات والإجراءات المطبقة وهل هناك حاجة لتغييرها .

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

تمهيد:-

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة .

4-1 منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول إحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها (الأغا، 2000) ، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق المالية، و سوف تعتمد الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

1- البيانات الأولية.

اشتمل البحث في الجانب الميداني من الدراسة على توزيع استبيانات تتعلق بحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات ترجمت إلى نتائج وتوصيات تدعم موضوع الدراسة وتساهم في حل مشكلة الدراسة .

2- البيانات الثانوية.

حيث قام الباحث بمراجعة الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، وأية مراجع يرى الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وقام الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة بالتعرف على الأسس و الطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدثت في مجال الدراسة على وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين أو على مستوى العالم.

2-4 مجتمع الدراسة :

يشمل مجتمع الدراسة جميع وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق المالية والبالغ عددها (36) شركة تم الحصول على قائمة بها من خلال سوق فلسطين للأوراق المالية ، وتم استخدام أسلوب الحصر الشامل حيث أخضع جميع أفراد المجتمع للدراسة حيث تم توزيع الاستبانة على وحدات التدقيق الداخلي في هذه الشركات حيث خصصت استبانته واحدة لكل وحدة يتم تعبئتها من قبل المسئول عن الوحدة ، وتم استرجاع 31 استبانته أي ما نسبته (86%) من إجمالي مجتمع الدراسة وتعتبر هذه نسبة جيدة، حيث أشارت ثلاث شركات إلى أنه لا يوجد لديها وحدة للتدقيق الداخلي ورفضت شركتان تعبئة الاستبانة، وبعد تفحص الاستبيانات لم تستبعد أي منها نظرا لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 31 استبانته.

4-2-1 نبذة عن سوق فلسطين للأوراق المالية والشركات المدرجة:-

تم تأسيس سوق فلسطين للأوراق المالية بمبادرة من شركة باديكو وبدعم من السلطة الوطنية الفلسطينية كشركة مساهمة خاصة عام 1995 (سوق فلسطين للأوراق المالية، الدليل

ص5) ، وقد حصلت شركة باديكو على الترخيص اللازم لذلك في أواخر عام 1996، حيث أسست بموجب ذلك شركة سوق فلسطين للأوراق المالية كشركة مساهمة خاصة تمتلك باديكو 80% من أسهمها، في حين يمتلك الباقي (20%) مؤسسة صامد (التابعة لمنظمة التحرير الفلسطينية) (موقع جمعية رجال الأعمال الفلسطينية، <http://www.cpsd.ps/ar/activities/Tamk-seminar-summary13.html>).

وقد مر السوق بمراحل تطور عديدة ساهم فيها صدور قانون الأوراق المالية رقم (12) عام 2004 وقانون هيئة سوق رأس المال رقم (13) عام 2004 وتحولت السوق عام 1996 إلى شركة مساهمة عامة، وبلغ عدد الشركات المساهمة العامة في فلسطين المسجلة لدى مراقب الشركات نحو ثمانين شركة في الضفة الغربية ونحو 24 شركة في قطاع غزة ، أما الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ستة وثلاثون شركة منها 7 شركات تأسست في قطاع غزة و28 شركة في الضفة الغربية وشركة أجنبية واحدة ويوجد ضمن الملاحق قائمة بأسماء الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية حتى 2007.6/6

4-3 أداة الدراسة :

وقد تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

- 1- إعداد استبانته أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- 2- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
- 3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- 5- إجراء دراسة اختبارية ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.

6- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وقد تم تقسيم

الاستبانة إلى قسمين كالتالي:-

القسم الأول: يحتوى على الخصائص العامة لعينة الدراسة ويتكون من 12 فقرة

القسم الثاني : يتكون من ستة مجالات تتناول دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء

المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة المدرجة في السوق المالي الفلسطيني كالتالي:

المحور الأول: يوضح مدى تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي وأثر ذلك على ضبط

الأداء الإداري والمالي، وتتكون من 16 فقرة.

المحور الثاني : يوضح استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي وأثر ذلك على ضبط الأداء

الإداري والمالي ، ويتكون من 18 فقرة.

المحور الثالث : يوضح أهمية توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة

والفاعلية وتقييم الأداء وأثر ذلك على ضبط الأداء الإداري والمالي ، ويتكون من 20 فقرة.

المحور الرابع: يوضح مدى قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وأثر ذلك

على ضبط الأداء الإداري والمالي ، ويتكون من 21 فقرة.

المحور الخامس: يوضح مدى مشاركة المدقق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر وأثر ذلك على

ضبط الأداء الإداري والمالي ، ويتكون من 17 فقرة.

المحور السادس: يوضح فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي وأثر ذلك

على ضبط الأداء الإداري والمالي ، ويتكون من 15 فقرة.

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي كالتالي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
النقاط	5	4	3	2	1

4-4 المعالجات الإحصائية المستخدمة:-

لقد قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم

استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:-

- 1- النسب المئوية والتكرارات
- 2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
- 3- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
- 4- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S
- 5- اختبار One sample t test
- 6- اختبار Independent samples t test

والجداول التالية تبين خصائص وسمات مجتمع الدراسة كالتالي:

المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (3) أن 83.9% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و

16.1% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير .

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	0	0.0
بكالوريوس	26	83.9
ماجستير	5	16.1
دكتوراه	0	0.0
المجموع	31	100.0

المسمى الوظيفي:

يبين جدول رقم (4) أن 45.2% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي " مدير دائرة (وحدة) التدقيق الداخلي " و 16.1% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي " مدقق رئيسي في دائرة (وحدة) التدقيق الداخلي " ، و 22.6% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي " مدقق داخلي " ، و 16.1% من مجتمع الدراسة يحملون مسميات وظيفية مختلفة.

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
45.2	14	مدير دائرة (وحدة) التدقيق الداخلي
16.1	5	مدقق رئيسي في دائرة (وحدة) التدقيق الداخلي
22.6	7	مدقق داخلي
16.1	5	أخرى
100.0	31	المجموع

التخصص العلمي:

يبين جدول رقم (5) أن 67.7% من المستجيبين تخصصهم العلمي " محاسبة " ، و 22.6% من المستجيبين تخصصهم العلمي " إدارة أعمال " ، و 9.7% من المستجيبين تخصصهم العلمي " علوم مالية ومصرفية " .

جدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
67.7	21	محاسبة
22.6	7	إدارة أعمال
9.7	3	علوم مالية ومصرفية
0.0	0	اقتصاد
100.0	31	المجموع

سنوات الخبرة:

يبين جدول رقم (6) أن 9.3% من المستجيبين بلغت سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، و38.7% من المستجيبين تراوحت سنوات الخبرة لديهم بين 5-10 سنوات، و19.4% من المستجيبين تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 11-20 سنة، و32.3% من المستجيبين بلغت سنوات الخبرة لديهم أكثر من 20 سنة.

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	3	9.7
من 5 إلى 10 سنوات	12	38.7
من 11 إلى 20 سنة	6	19.4
أكثر من عشرين سنة	10	32.3
المجموع	31	100.0

الشهادات المهنية:

يبين جدول رقم (7) أن 6.5% من المستجيبين حاصلين على شهادة مهنية CPA ، و12.9% من المستجيبين حاصلين على شهادة مهنية ACPA ، و6.5% من المستجيبين حاصلين على شهادة مهنية CMA² ، و9.7% من المستجيبين حاصلين على الشهادة المهنية CIA³ ، و64.5% من المستجيبين غير حاصلين على شهادات مهنية ولا شك أن نسبة غير الحاصلين على شهادات مهنية تعتبر نسبة مرتفعة وهذا يستدعي الاهتمام من قبل المدققين الداخليين.

2 (الشهادة المهنية CMA) هي شهادة محاسب إداري معتمد Certified Managerial Accountant من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين بالولايات المتحدة الأمريكية IMA .

3 (الشهادة المهنية CIA) هي شهادة المدقق الداخلي المعتمد Certified Internal Auditor من قبل معهد المدققين الداخليين Institute of Internal Auditors - IIA بالولايات المتحدة أو أي فرع له في العالم .

جدول رقم (7)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الشهادات المهنية
6.5	2	CPA
12.9	4	ACPA
6.5	2	CMA
9.7	3	CIA
64.5	20	لا يوجد
100.0	31	المجموع

ثانيا - معلومات عامة :-

عمر الشركة

يبين جدول رقم (8) أن 6.5% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق يقل العمر الزمني لها عن 5 سنوات، و19.4% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق يتراوح العمر الزمني لها بين 5-10 سنوات، و48.4% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق يتراوح العمر الزمني لها من 11-20 سنة، و25.8% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق يزيد العمر الزمني لها عن 20 سنة.

جدول رقم (8)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عمر الشركة

النسبة المئوية	التكرار	عمر الشركة
6.5	2	أقل من 5 سنوات
19.4	6	من خمس إلى عشر سنوات
48.4	15	من 11 إلى 20 سنة
25.8	8	أكثر من عشرين سنة
100.0	31	المجموع

إجمالي عدد العاملين بالشركة

يبين جدول رقم (9) أن 6.5% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق بلغ عدد العاملين فيها اقل من 10 عمال، و19.4% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق تراوح عدد العاملين فيها من 10-50 عامل، و16.1% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق يتراوح عدد الشركات لديها من 51-100 عامل، و58.1% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق يتراوح عدد العاملين لها أكثر من 100 عامل.

جدول رقم (9)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير إجمالي عدد العاملين بالشركة

النسبة المئوية	التكرار	إجمالي عدد العاملين بالشركة
6.5	2	أقل من 10
19.4	6	من 10 - 50
16.1	5	من 51 - 100
58.1	18	أكثر من 100
100.0	31	المجموع

رأسمال الشركة (بالمليون دولار)

يبين جدول رقم (10) أن 9.7% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق بلغ متوسط رأس المال لديها اقل من مليون دولار، و16.1% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق تراوح متوسط رأس المال لديهم من 1-5 مليون دولار، و22.6% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق تراوح متوسط رأس المال لديهم من 6-10 مليون دولار، و51.6%

من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق بلغ متوسط رأس المال لديهم أكثر من 10 مليون دولار.

جدول رقم (10)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير رأسمال الشركة (بالمليون دولار)

النسبة المئوية	التكرار	رأسمال الشركة (بالمليون دولار)
9.7	3	أقل من مليون دولار
16.1	5	1-5 مليون
22.6	7	6-10 مليون
51.6	16	أكثر من 10 مليون
100.0	31	المجموع

نوع نشاط الشركة

يبين جدول رقم (11) أن 22.6% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق ذات نشاط صناعي، و9.7% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق ذات نشاط تجاري، و45.2% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق ذات نشاط خدماتي، و22.6% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق تعمل في نشاطات أخرى مختلفة

جدول رقم (11)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع نشاط الشركة

النسبة المئوية	التكرار	نوع نشاط الشركة
22.6	7	صناعي
9.7	3	تجاري
45.2	14	خدماتي
22.6	7	أخرى
100.0	31	المجموع

المستوى التنظيمي الذي تتبعه وحدة التدقيق الداخلي في الشركة

يبين جدول رقم (12) المستوى التنظيمي الذي تتبعه وحدة التدقيق الداخلي في 48.3% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق هو " مجلس الإدارة" ، و 25.8% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق، المستوى التنظيمي الذي تتبعه وحدة التدقيق الداخلي فيها هو " المدير العام"، و 19.3% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق، المستوى التنظيمي الذي تتبعه وحدة التدقيق الداخلي فيها هو " المدير المالي"، و 6.5% من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق فلسطين للأوراق، المستوى التنظيمي الذي تتبعه وحدة التدقيق الداخلي فيها هو " مستوى تنظيمي آخر " ويرى الباحث هنا أن هذه النتيجة تعتبر جيدة وتعطي مؤشرا على اهتمام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتدقيق الداخلي حيث أن أكثر من 74% من الشركات تتبع فيه وحدة التدقيق الداخلي مستوى إداري مناسب مثل مجلس الإدارة والمدير العام.

جدول رقم (12)

المستوى التنظيمي الذي تتبعه وحدة التدقيق الداخلي في الشركة

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التنظيمي الذي تتبعه وحدة التدقيق الداخلي في الشركة هو
48.3	15	مجلس الإدارة
25.8	8	المدير العام
19.3	6	المدير المالي
6.5	2	مستوى تنظيمي آخر
100.0	31	المجموع

4-4 صدق وثبات الاستبيان:

قام الباحث بتقنين فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدقه وثباته كالتالي:
صدق فقرات الاستبيان : قام الباحث بالتأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

1) صدق الاستبيان:

عرض الباحث الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (6) من الأساتذة من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء بالإضافة إلى الأستاذ المشرف، وقد استجاب الباحث لآراء الأساتذة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل على ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرج الاستبيان في صورته شبه النهائية ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية.

2) صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغة 25 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابع له.

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (تبنى معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي)

جدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (تبنى معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (13)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (تبنى معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي احدي الوظائف الأساسية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.	0.492	0.028
2	تتوفر لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية الموارد المالية والبشرية الكافية .	0.821	0.000
3	الواجبات المهنية لإدارة التدقيق الداخلي في شركتكم محددة بدقة.	0.886	0.000
4	يمتلك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.	0.784	0.000
5	تقوم إدارة الشركة بتوفير دورات تدريبية للمدققين الداخليين لإطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة.	0.803	0.000
6	يوجد في الشركات المساهمة العامة في فلسطين خطة دورية ونظام للتدقيق الداخلي Audit chart.	0.864	0.000
7	غرض ومسئوليات ونطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة ومعلنة ومحددة بدقة.	0.868	0.000
8	تعتبر تقارير التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا.	0.829	0.000
9	يستطيع التدقيق الداخلي توفير المعلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة العليا لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقويم وسلامة النظم والإجراءات فيها.	0.843	0.000
10	يمتلك المدقق الداخلي القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحرير في السجلات والقوائم المالية.	0.856	0.000
11	تهدف وظيفة التدقيق الداخلي الي تحقيق الرقابة المالية والإدارية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.	0.462	0.040
12	من مهام التدقيق الداخلي فحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية المالية والإدارية، والالتزام كذلك بالقوانين والتشريعات الفلسطينية.	0.750	0.000
13	المهام المسندة للتدقيق الداخلي تتطلب التحول من تدقيق مالي روتيني إلي تدقيق العمليات وسائر أنشطة الشركة	0.804	0.000
14	إن معايير الاداء للتدقيق الداخلي تتطلب من المدقق الداخلي ان يكون لديه المهارة المهنية الملائمة ، وتحديد نطاق العمل الواجب القيام به.	0.659	0.002
15	من مهام التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة التحقق من مدى انجاز الأهداف المخططة وفاعلية النتائج.	0.671	0.001
16	إدارة التدقيق الداخلي تكون دائما قادرة على تحديد سلسلة الأنشطة التي تنفذها	0.930	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي)

جدول رقم (14) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (14)
معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يتوفر لمدير التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.	0.825	0.000
2	يحافظ المدقق الداخلي على استقلاله من خلال استقلاله عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.	0.844	0.000
3	يقوم المدقق الداخلي بأعمال تنفيذية تسند لها الإدارة العليا ومن ثم يقوم بتدقيق العمليات ومن ضمنها ما قام به.	0.662	0.001
4	المدقق الداخلي قادر على اتخاذ قراراته بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.	0.883	0.000
5	يتم عزل وتعيين رئيس التدقيق الداخلي بموافقة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.	0.695	0.001
6	المدقق الداخلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الشركة المساهمة وبين الحفاظ على استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية .	0.949	0.000
7	استقلال المدقق الداخلي يعتمد بشكل كبير على موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للإدارات والأقسام التنفيذية إداريا.	0.653	0.002
8	توجد أهمية كبيرة لوجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع لجنة التدقيق وذلك من أجل تدعيم استقلاله.	0.799	0.000
9	يستطيع المدقق الداخلي إيصال رايه بدون عوائق إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة حين يكتشف مخاطر تؤثر على تحقيق الأهداف.	0.878	0.000
10	مدى الاستقلال المتوفر للمدقق الداخلي يمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوي كفاءة أفضل في المجال المالي والتشغيلي بالشركة.	0.864	0.000
11	بيئة العمل تضمن ان يلتزم المدقق الداخلي بالامانة والموضوعية والاجتهاد والحرص في أداء واجباته ومسؤوليته .	0.774	0.000
12	يستطيع المدقق الداخلي ان يلتزم بتنفيذ احكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسيء للمهنة .	0.622	0.003

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.725	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الداخلي من ممارسة اي أفعال تسيء للمهنة أو الشركة التي يعمل بها .	13
0.000	0.866	يقوم المدقق الداخلي بالمساهمة في تحقيق الاهداف الشرعية للشركة التي يعمل بها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.	14
0.000	0.777	المدقق الداخلي قادر ابداء اعلي درجات الموضوعية في عمله، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية.	15
0.000	0.773	المدقق الداخلي يستطيع ذكر جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها والتي من شأن عدم ذكرها التأثير علي قيمة التقرير الصادر حول الأنشطة محل التدقيق.	16
0.027	0.494	يوجد تدخل من افراد خارج دائرة التدقيق الداخلي في اعمال التدقيق الداخلي التي تقوم بها	17
0.000	0.822	يقوم المدقق الداخلي بالكشف للمستوى المناسب فورا عن كل ما من شأنه تهديد استقلاله	18

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق

الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء)

جدول رقم (15) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (15)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.008	0.575	زيادة الاهمية النسبية لتدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الاداء بواسطة المدقق الداخلي تساعد على ضبط الاداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة .	1
0.002	0.658	المدقق الداخلي وبسبب تواجده الدائم بالشركة المساهمة العامة، فهو أكثر خبرة ومعرفة بأمور الشركة وأهدافها ومشاكلها المحتملة.	2

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.025	0.499	إن قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بمفهومها الحديث هي تطور طبيعي للتدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عملها إلي ما وراء النواحي المالية والمحاسبية.	3
0.005	0.600	إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي يفترض انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق.	4
0.035	0.473	يوجد في الشركات المساهمة العامة معايير للأداء يمكن على أساسها قياس الاستخدام الاقتصادي لمواردها.	5
0.000	0.900	يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم وجود معايير أداء مقرر معتمدة من قبل الإدارة العليا.	6
		يشكل عمل المدقق الداخلي في العمليات التشغيلية دوراً استشارياً أميناً للإدارة العليا بالشركة المساهمة العامة وهذا من شأنه أن يساهم في :-	
0.000	0.733	1-7 تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة أو وفقاً لمقياس آخر .	7.1
0.000	0.809	2-7 الاطمئنان علي أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية.	7.2
0.000	0.737	3-7 الحصول علي معلومات توضيحية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كافة الميادين التشغيلية .	7.3
0.000	0.709	4-7 إعادة التأكيد علي أن التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل	7.4
0.002	0.647	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالشركة والتقرير عنها.	8
0.023	0.505	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق التكاليف الحقيقية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.	9
0.000	0.856	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق ومراقبة جودة الإنتاج.	10
0.000	0.753	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق حجم الإنتاج أو العمل المنجز .	11
0.000	0.866	تنفيذ المراجعات المرتبطة بالاستخدام الاقتصادي والكفاءة للموارد.	12
0.000	0.765	يقوم المدقق الداخلي بكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلي تصحيح الأوضاع مستقبلاً .	13
0.022	0.509	يمكن توسيع نطاق عمل المدقق الداخلي عن طريق المشاركة في تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعه بالشركة المساهمة.	14
0.000	0.778	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الالتزام بمتطلبات نظام الجودة المطبق بالشركة	15
0.000	0.713	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.	16
0.000	0.823	يقوم المدقق الداخلي برفع تقرير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات	17

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396.

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع (قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية)

جدول رقم (16) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (قيام

المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن

معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (16)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يوجد لدى الإدارة العليا للشركة توثيق لعناصر وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة.	0.830	0.000
2	يتوفر لدى موظفي قسم التدقيق الداخلي الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية وإجراءاته وعناصره .	0.891	0.000
3	يتوفر لدى موظفي قسم التدقيق الداخلي الفهم الكافي لعمل البرامج الحاسوبية وإجراءات الرقابة الإلكترونية المطبقة.	0.794	0.000
4	يشكل عمل المدقق الداخلي في العمليات التشغيلية دوراً استشارياً أميناً للإدارة العليا بالشركة المساهمة العامة وهذا من شأنه أن يساهم في:-		
4.1	1-4 الحصول علي معلومات ملائمة حول جوانب الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الإدارية والمالية.	0.649	0.002
4.2	2-4 إعادة التأكيد علي أن كل التقارير التشغيلية والمالية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل .	0.827	0.000
5	يشكل عمل المدقق الداخلي في الناحية المالية التأكد من دقة المعلومات المالية التي تساعد الإدارة للقيام بالتخطيط واتخاذ القرارات.	0.789	0.000
6	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن اصول الشركة المساهمة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.	0.730	0.000
7	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن جميع العاملين بالشركة ملتزمين بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية التي وضعتها لهم إدارة الشركة المساهمة .	0.780	0.000
8	يتأكد المدقق الداخلي من أن هناك فصلاً بين الواجبات والمهام بين الموظفين من ناحية وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.	0.787	0.000
9	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي الذين وضعتهما الإدارة.	0.868	0.000
10	يقوم المدقق الداخلي بمراقبة تطبيق هذين النظامين وتزويد الإدارة بالمقترحات اللازمة لتطويرهما.	0.766	0.000
11	يقوم المدقق الداخلي باختبار المعلومات المالية والتشغيلية وتقييم مدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات.	0.812	0.000
12	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن الإجراءات الرقابية موثقة ومطبقة	0.688	0.001
13	يكتشف المدقق الداخلي أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بالمصادفة	0.570	0.009
14	يكتشف المدقق الداخلي أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المنشأة.	0.517	0.019
15	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة والمتطلبات الخارجية .	0.723	0.000

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.708	يقوم المدقق الداخلي كذلك بتدقيق الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى .	16
0.000	0.861	يقوم قسم التدقيق الداخلي بإعداد تقري عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعها لجهة الاختصاص دورياً.	17
0.000	0.711	تقوم إدارة المنشأة باتخاذ الإجراءات السليمة استجابة لتقارير التدقيق الداخلي عن نظام الرقابة الداخلية.	18
0.001	0.688	الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لمعالجة التوصيات الواردة في تقارير التدقيق الداخلي تشكل مانعا لارتكاب نفس النوع من المخالفة	19

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396

• **قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس (مشاركة المدقق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر)**

جدول رقم (17) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (17)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (مشاركة المدقق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.004	0.613	إن عملية تقييم وإدارة المخاطر تعتبر عنصراً هاماً من عناصر الإدارة الاستراتيجية، ورافعة هامة للمزايا التنافسية بين الشركات.	1
0.000	0.893	إن عملية تقييم وإدارة المخاطر تستدعيها حالة عدم التأكد بخصوص الأحداث أو نتائجها التي يمكن أن تحدث تأثيراً جوهرياً على تحقيق أهداف وإستراتيجية الشركة المساهمة.	2
0.007	0.584	عملية تقييم وإدارة المخاطر تشمل عملية تحديد وإدارة والتحكم في الأحداث المحتملة والأوضاع القائمة لتزويد توكيدات وضمانات معقولة باتجاه الوصول إلي أهداف الشركة المساهمة	3
0.029	0.488	تقوم الإدارة العليا بصياغة وتوصيل الاهداف الإستراتيجية للشركة إلى جميع المستويات بالشركة.	4
0.006	0.589	قسم التدقيق الداخلي مدرك لجميع المخاطر التي تواجه كل مركز مسئولية بالشركة والتي تؤثر على تحقيق الاهداف.	5
0.001	0.676	يقوم قسم التدقيق الداخلي بترتيب المخاطر حسب درجة الخطورة وأولويات مواجهاتها.	6

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.002	0.645	قسم التدقيق الداخلي يقوم بوضع خطط تدقيق تعتمد علي درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات أنشطة دائرة التدقيق الداخلي بالاتساق مع الأهداف العامة للشركة المساهمة .	7
0.007	0.586	يقوم قسم التدقيق الداخلي باقتراح الوسائل والسبل والاليات المناسبة للتعامل مع أوجه المخاطر المختلفة.	8
0.018	0.521	إن المدقق الداخلي يساهم بشكل كبير وبدور استشاري في تقليل المخاطر، كما يساعد في تقييم المخاطر التي تتعرض لها الشركة المساهمة.	9
0.001	0.673	إن المدقق الداخلي يساهم في تحسين إدارة المخاطر بالشركة المساهمة خاصة في مرحلة التخطيط التي تعتمد علي تقدير وتقييم المخاطر .	10
0.024	0.504	يقوم المدقق الداخلي بالتركيز علي المخاطر الهامة وتدقيق عمليات إدارة المخاطر داخل الشركة المساهمة.	11
0.001	0.689	يقوم المدقق الداخلي بتقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر.	12
0.001	0.677	تزويد المدقق الداخلي بالمهارات والخبرات المطلوبة والقادرة علي تحديد ومراقبة وقياس وإدارة المخاطر.	13
0.002	0.640	يقوم المدقق الداخلي بتنسيق عملية إعداد تقرير المخاطر المقدم لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق.	14
0.039	0.465	يتم استخدام الأساليب الحديثة مثل قوائم الاستبيان وورش العمل والمقابلات الشخصية (جميعها أو أي منها) في تحديد المخاطر المحيطة بالمنظمة.	15
0.038	0.466	استجابة الإدارة العليا لتقارير التدقيق الداخلي بشأن المخاطر المحيطة كافية وتؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة	16
0.012	0.549	مستوى المخاطر الموجود بالشركة يعتبر مستوى مقبول ولا يعيق تحقيق أهداف الشركة.	17

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور السادس (فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي)

جدول رقم (18) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس (فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور السادس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (18)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس (فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	وجود لجنة التدقيق يدعم حيادية واستقلالية المدقق الداخلي.	0.741	0.000
2	تتألف لجنة التدقيق من مجموعة من الأعضاء، ادهم على الأقل لديه علم ودراية معمقة بشؤون التدقيق والمحاسبة	0.756	0.000
3	يتولى إدارة التدقيق الداخلي مسئول متفرغ لذلك ويكون من القيادات الإدارية بها .	0.847	0.000
4	تقوم لجنة التدقيق بدراسة ومناقشة موازنة وحدة التدقيق الداخلي.	0.786	0.000
5	يوجد لمدير التدقيق الداخلي اتصالا مباشرا ويستطيع التشاور مع رئيس مجلس الإدارة، ويحضر اجتماعات لجنة التدقيق.	0.862	0.000
6	يوجد لدى الشركة المساهمة نظام محكم للتدقيق الداخلي يتعاون في وضعه مجلس الإدارة والمدقق الداخلي ولجنة التدقيق.	0.856	0.000
7	تقوم لجنة التدقيق بمناقشة وتقييم خطط التدقيق الداخلي.	0.884	0.000
8	يتم تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي، وتحديد معاملته المالية بقرار من مجلس الإدارة، بعد موافقة لجنة التدقيق.	0.897	0.000
9	يسند للمدقق الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.	0.659	0.002
10	يقدم المدقق الداخلي تقريرا دوريا إلي مجلس الإدارة والى لجنة التدقيق عن مدي التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها.	0.644	0.002
11	وكذلك يقدم المدقق الداخلي تقريرا دوريا مدي التزامها بقواعد حوكمة الشركات المساهمة .	0.444	0.050
12	يصدر تحديد أهداف ومهام وصلاحيات المدقق الداخلي ومن يعاونوه قرار واضح ومفصل ومكتوب من مجلس الإدارة.	0.784	0.000
13	يستطيع المدقق الداخلي إيصال تقريره إلى لجنة التدقيق بدون عوائق	0.821	0.000
14	تعقد اجتماعات لوحدة التدقيق الداخلي يحضرها اعضاء من لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة.	0.721	0.000

الصدق البنائي لمجالات الاستبيان

جدول رقم (19) يبين مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبيان بالدرجة الكلية

لفقرات الاستبيان، والذي يبين أن محتوى كل محور من محاور الاستبيان له علاقة قوية بهدف

الدراسة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور اقل من 0.05،

وكذلك قيمة r المحسوبة لكل محور أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة

حرية 23 والتي تساوي 0.396.

جدول رقم (19)

الصدق البنائي لمجالات الدراسة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي.	0.882	0.000
الثاني	استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي.	0.928	0.000
الثالث	توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء.	0.916	0.000
الرابع	قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية.	0.929	0.000
الخامس	مشاركة المدقق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر.	0.696	0.001
السادس	فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي.	0.647	0.002

ثبات الاستبيان Reliability:

وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

• طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل محور من محاور الاستبيان، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (19) أن معاملات الثبات تتراوح بين 0.881995 و 0.927614 مما يؤكد على أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان.

جدول رقم (20)
معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
الأول	تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي.	0.7889	0.881995	0.000
الثاني	استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي.	0.8317	0.908118	0.000
الثالث	توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء.	0.7901	0.882744	0.000
الرابع	قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية.	0.8650	0.927614	0.000
الخامس	مشاركة المدقق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر.	0.7046	0.826704	0.000
السادس	فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي.	0.8007	0.889321	0.000
	جميع الفقرات	0.7902	0.882806	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 23 تساوي 0.396

طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان كطريقة ثانية لقياس الثبات

وقد يبين جدول رقم (21) أن معاملات الثبات تتراوح بين 0.8372 و 0.9523 مما يؤكد على أن

معاملات الثبات مرتفعة لمحاور الاستبيان.

جدول رقم (21)
معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
الأول	تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي	16	0.9499
الثاني	استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي	18	0.9393
الثالث	توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء	20	0.9386
الرابع	قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية	20	0.9523
الخامس	مشاركة المدقق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر	17	0.8372
السادس	فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي	15	0.9305
	جميع الفقرات	106	0.9461

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

5-1 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))

تم إجراء اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (22) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (22)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي.	16	0.528	0.943
الثاني	استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي.	18	0.763	0.605
الثالث	توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء.	20	0.646	0.798
الرابع	قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية.	20	0.844	0.474
الخامس	مشاركة المدقق الداخلي في تقييم ودعم إدارة المخاطر.	17	1.088	0.188
السادس	فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي.	15	0.771	0.592
	جميع الفقرات	106	0.546	0.927

5-2 تحليل فقرات الدراسة:-

في اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test)

لتحليل فقرات الاستبيان ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا

كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 (أو مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04- (أو مستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

5-2-1 تحليل فقرات المحور الأول: (تبنى معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي):-

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين أن آراء المستجيبين في جميع فقرات المحور الأول ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% "بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يتفقون على أن " تمثل وظيفة التدقيق الداخلي احدي الوظائف الأساسية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية " بوزن نسبي 86.5% وهذا يشير إلى وعي المدققين الداخليين بأهمية دورهم ووظيفتهم بالنسبة للشركات المساهمة العامة حيث أنها وظيفة رئيسية في الغالبية العظمى من الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية .

وعلى أن " إن معايير الأداء للتدقيق الداخلي تتطلب من المدقق الداخلي أن يكون لديه المهارة المهنية الملائمة ، وتحديد نطاق العمل الواجب القيام به " بوزن نسبي 85.8%، وهذا يؤكد على أن المدققين الداخليين في هذه الشركات يمتلكون هذه المهارة، وعلى أن " من مهام التدقيق الداخلي فحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية المالية والإدارية، والالتزام كذلك بالقوانين والتشريعات الفلسطينية " بوزن نسبي 84.5% وهذا يوضح أن وحدات التدقيق الداخلي في هذه الشركات تقوم بفحص الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية وكذلك تقوم بفحص الالتزام بالقوانين والتشريعات ذات العلاقة بطبيعة عمل الشركات التي يعملون بها.

وعلى أن " تهدف وظيفة التدقيق الداخلي إلي تحقيق الرقابة المالية والإدارية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية " بوزن نسبي 83.2%، وعلى أن " المهام المسندة للتدقيق الداخلي تتطلب التحول من تدقيق مالي روتيني إلي تدقيق العمليات وسائر أنشطة الشركة " بوزن نسبي 83.2%، وعلى أن " من مهام التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة التحقق من مدى انجاز الأهداف المخططة وفاعلية النتائج " بوزن نسبي 81.3%.

وعلى أن " إدارة التدقيق الداخلي تكون دائماً قادرة على تحديد سلسلة الأنشطة التي تنفذها " بوزن نسبي 81.3%، وعلى أن " غرض ومسئوليات ونطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة ومعلنة ومحددة بدقة " بوزن نسبي 80.6%، وعلى أن " يمتلك المدقق الداخلي القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحرير في السجلات والقوائم المالية " بوزن نسبي 80.6%.

وعلى أن " يستطيع التدقيق الداخلي توفير المعلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة العليا لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقويم وسلامة النظم والإجراءات فيها " بوزن نسبي 79.4%، وعلى أن " تتوفر لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية الموارد المالية والبشرية الكافية " بوزن نسبي 78.7% وهنا يلاحظ أن هذه النسبة متدنية مقارنة مع الوزن النسبي للفقرات السابقة مما يوحي بأن 21.3% من الشركات المبحوثة تعاني من نقص في الكوادر المتخصصة في التدقيق الداخلي.

وعلى أن " الواجبات المهنية لإدارة التدقيق الداخلي في شركتكم محددة بدقة " بوزن نسبي 78.7% وهذا يشير بالضرورة إلى تطور الهياكل التنظيمية لمعظم هذه الشركات ووجود تحديد للمهام والصلاحيات المسندة لوحدات التدقيق الداخلي ، وعلى أن " يمتلك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين " بوزن نسبي 78.1% وهنا لا بد لنا أن نشير إلى أن هذه النسبة غير كافية حيث لا يمتلك نحو 22% من المدققين الداخليين المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

وعلى أن " تعتبر تقارير التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا " بوزن نسبي 78.1%، وعلى أن " يوجد في الشركات المساهمة العامة في فلسطين خطة دورية ونظام للتدقيق الداخلي Audit chart. بوزن نسبي 74.8%، وعلى أن " تقوم إدارة الشركة بتوفير دورات تدريبية للمدققين الداخليين لاطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة " بوزن نسبي 71.6% .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول 4.02 ، والوزن النسبي يساوي 80.40% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 8.29 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على انه يتم تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي بصورة جيدة.

جدول رقم (23)
تحليل فقرات المحور الأول (تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي)

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي احدى الوظائف الأساسية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.	41.9	48.4	9.7	0.0	0.0	4.3	86.5	11.28	0.00
2	تتوفر لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية الموارد المالية والبشرية الكافية.	25.8	51.6	12.9	0.0	9.7	3.9	78.7	5.84	0.00
3	الواجبات المهنية لإدارة التدقيق الداخلي في شركتكم محددة بدقة.	38.7	29.0	19.4	0.0	12.9	3.9	78.7	4.90	0.00
4	يمتلك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.	32.3	35.5	22.6	0.0	9.7	3.9	78.1	5.14	0.00
5	تقوم إدارة الشركة بتوفير دورات تدريبية للمدققين الداخليين لاطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة.	32.3	16.1	29.0	0.0	22.6	3.6	71.6	2.75	0.01

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
6	يوجد في الشركات المساهمة العامة في فلسطين خطة دورية ونظام للتدقيق الداخلي .chart Audit	25.8	35.5	25.8	12.9	0.0	3.7	74.8	4.14	0.00	
7	غرض ومسئوليات ونطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة ومعلنة ومحددة بدقة.	32.3	41.9	22.6	3.2	0.0	4.0	80.6	6.87	0.00	
8	تعتبر تقارير التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا.	38.7	25.8	22.6	12.9	0.0	3.9	78.1	4.68	0.00	
9	يستطيع التدقيق الداخلي توفير المعلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة العليا لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقويم وسلامة النظم والإجراءات فيها.	25.8	48.4	22.6	3.2	0.0	4.0	79.4	6.78	0.00	
10	يملك المدقق الداخلي القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحرّيف في السجلات والقوائم المالية.	22.6	61.3	12.9	3.2	0.0	4.0	80.6	8.14	0.00	
11	تهدف وظيفة التدقيق الداخلي إلي تحقيق الرقابة المالية والإدارية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.	35.5	51.6	6.5	6.5	0.0	4.2	83.2	7.88	0.00	
12	من مهام التدقيق الداخلي فحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية المالية والإدارية، والالتزام كذلك بالقوانين والتشريعات الفلسطينية.	41.9	45.2	6.5	6.5	0.0	4.2	84.5	8.08	0.00	
13	المهام المسندة للتدقيق الداخلي تتطلب التحول من تدقيق مالي روتيني إلي تدقيق العمليات وسائر أنشطة الشركة	35.5	48.4	12.9	3.2	0.0	4.2	83.2	8.30	0.00	
14	إن معايير الأداء للتدقيق الداخلي تتطلب من المدقق الداخلي أن يكون لديه المهارة المهنية الملائمة ، وتحديد نطاق العمل الواجب القيام به.	45.2	45.2	3.2	6.5	0.0	4.3	85.8	8.71	0.00	
15	من مهام التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة التحقق من مدى إنجاز الأهداف المخططة وفعالية النتائج.	32.3	45.2	19.4	3.2	0.0	4.1	81.3	7.28	0.00	
16	إدارة التدقيق الداخلي تكون دائما قادرة على تحديد سلسلة الأنشطة التي تنفذها	25.8	58.1	12.9	3.2	0.0	4.1	81.3	8.15	0.00	
0.00	جميع الفقرات						4.02	80.40	8.29	0.00	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "30" تساوي 2.04

5-2-2 تحليل فقرات المحور الثاني (استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي) :-

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين أن آراء المستجيبين في الفقرات (3، 17) محايد (غير قادرين على تكوين رأي) حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أكبر من 0.05، كما أن آراء المستجيبين في بقية فقرات المحور ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% "بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن " استقلال المدقق الداخلي يعتمد بشكل كبير علي موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للإدارات والأقسام التنفيذية إدارياً " بوزن نسبي 89.0%.

وعلى أن " توجد أهمية كبيرة لوجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع لجنة التدقيق وذلك من اجل تدعيم استقلاله " بوزن نسبي 87.7%، وعلى أن " بيئة العمل تضمن أن يلتزم المدقق الداخلي بالأمانة والموضوعية والاجتهاد والحرص في أداء واجباته ومسؤوليته " بوزن نسبي 86.5%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بالمساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية للشركة التي يعمل بها ويلتزم باحترام هذه الأهداف " بوزن نسبي 84.5%.

وعلى أن " المدقق الداخلي يستطيع ذكر جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها والتي من شأن عدم ذكرها التأثير علي قيمة التقرير الصادر حول الأنشطة محل التدقيق " بوزن نسبي 84.5%، وعلى أن " مدى الاستقلال المتوفر للمدقق الداخلي يمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوي كفاءة أفضل في المجال المالي والتشغيلي بالشركة " بوزن نسبي 83.9%، وعلى أن " يستطيع المدقق الداخلي أن يلتزم بتنفيذ أحكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسيء للمهنة " بوزن نسبي 83.9%.

وعلى أن " المدقق الداخلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الشركة المساهمة وبين الحفاظ علي استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية " بوزن نسبي 83.2%، وعلى أن "

توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الداخلي من ممارسة أي أفعال تسيء للمهنة أو الشركة التي يعمل بها " بوزن نسبي 81.9%، وعلى أن " المدقق الداخلي قادر إيداء اعلي درجات الموضوعية في عمله، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية " بوزن نسبي 81.3%، وعلى أن " يحافظ المدقق الداخلي على استقلاله من خلال استقلاله عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها " بوزن نسبي 80.0%.

وعلى أن " يستطيع المدقق الداخلي إيصال رأيه بدون عوائق إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة حين يكتشف مخاطر تؤثر على تحقيق الأهداف " بوزن نسبي 79.4%، وعلى أن " يتوفر لمدير التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق " بوزن نسبي 78.1%، وعلى أن " يتم عزل وتعيين رئيس التدقيق الداخلي بموافقة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق " بوزن نسبي 78.1%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بالكشف للمستوى المناسب فوراً عن كل ما من شأنه تهديد استقلاله " بوزن نسبي 78.1%.

وعلى أن " المدقق الداخلي قادر علي اتخاذ قراراته بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم " بوزن نسبي 77.4%، وعلى أن " يوجد تدخل من أفراد خارج دائرة التدقيق الداخلي في أعمال التدقيق الداخلي التي تقوم بها " بوزن نسبي 66.5% وهذا يشير إلى ضرورة تعزيز استقلال التدقيق الداخلي عبر نشر الوعي الكافي والملائم لدى جميع العاملين في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بضرورة الحفاظ على استقلال التدقيق الداخلي وخصوصاً الجهات العليا في هذه الشركات.

وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بأعمال تنفيذية تسند لها الإدارة العليا ومن ثم يقوم بتدقيق العمليات ومن ضمنها ما قام به " بوزن نسبي 64.5% وهنا أيضاً يجب أن يدرج ضمن ميثاق التدقيق الداخلي أو الوصف الوظيفي للوحدة عدم قيام المدققين الداخليين بالقيام بأية أعمال تنفيذية.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني 4.023 ، والوزن النسبي يساوي 80.47 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 8.67 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان هناك استقلال وحياد وموضوعية من قبل المدقق الداخلي.

جدول رقم (24)
تحليل فقرات المحور الثاني (استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي)

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يتوفر لمدير التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.	35.5	38.7	6.5	19.4	0.0	3.9	78.1	4.55	0.000
2	يحافظ المدقق الداخلي على استقلاله من خلال استقلاله عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.	32.3	38.7	25.8	3.2	0.0	4.0	80.0	6.50	0.000
3	يقوم المدقق الداخلي بأعمال تنفيذية تسند لها الإدارة العليا ومن ثم يقوم بتدقيق العمليات ومن ضمنها ما قام به.	19.4	29.0	19.4	19.4	12.9	3.2	64.5	.94	0.354
4	المدقق الداخلي قادر على اتخاذ قراراته بدون ضغوط أو أنصياح لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.	32.3	35.5	19.4	12.9	0.0	3.9	77.4	4.73	0.000
5	يتم عزل وتعيين رئيس التدقيق الداخلي بموافقة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.	25.8	48.4	16.1	9.7	0.0	3.9	78.1	5.54	0.000
6	المدقق الداخلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الشركة المساهمة وبين الحفاظ على استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية .	38.7	41.9	16.1	3.2	0.0	4.2	83.2	7.88	0.000
7	استقلال المدقق الداخلي يعتمد بشكل كبير على موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للإدارات والأقسام التنفيذية إداريا.	45.2	54.8	0.0	0.0	0.0	4.5	89.0	15.98	0.000
8	توجد أهمية كبيرة لوجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع لجنة التدقيق وذلك من أجل تدعيم استقلاله.	41.9	54.8	3.2	0.0	0.0	4.4	87.7	13.83	0.000

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
9	يستطيع المدقق الداخلي إيصال رأيه بدون عوائق إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة حين يكتشف مخاطر تؤثر على تحقيق الأهداف.	35.5	38.7	12.9	12.9	0.0	4.0	79.4	5.30	0.000	
10	مدى الاستقلال المتوفر للمدقق الداخلي يمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوى كفاءة أفضل في المجال المالي والتشغيلي بالشركة.	35.5	51.6	9.7	3.2	0.0	4.2	83.9	8.87	0.000	
11	بيئة العمل تضمن ان يلتزم المدقق الداخلي بالأمانة والموضوعية والاجتهاد والحرص في أداء واجباته ومسؤوليته .	48.4	38.7	9.7	3.2	0.0	4.3	86.5	9.31	0.000	
12	يستطيع المدقق الداخلي ان يلتزم بتنفيذ أحكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسيء للمهنة .	32.3	54.8	12.9	0.0	0.0	4.2	83.9	10.16	0.000	
13	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الداخلي من ممارسة أي أفعال تسيء للمهنة أو الشركة التي يعمل بها .	41.9	32.3	19.4	6.5	0.0	4.1	81.9	6.47	0.000	
14	يقوم المدقق الداخلي بالمساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية للشركة التي يعمل بها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.	38.7	45.2	16.1	0.0	0.0	4.2	84.5	9.52	0.000	
15	المدقق الداخلي قادر إبداء اعلي درجات الموضوعية في عمله، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية.	41.9	32.3	16.1	9.7	0.0	4.1	81.3	5.94	0.000	
16	المدقق الداخلي يستطيع ذكر جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها والتي من شأن عدم ذكرها التأثير على قيمة التقرير الصادر حول الأنشطة محل التدقيق.	32.3	58.1	9.7	0.0	0.0	4.2	84.5	11.06	0.000	
17	يوجد تدخل من افراد خارج دائرة التدقيق الداخلي في أعمال التدقيق الداخلي التي تقوم بها.	25.8	19.4	19.4	32.3	3.2	3.3	66.5	1.41	0.169	
18	يقوم المدقق الداخلي بالكشف للمستوى المناسب فوراً عن كل ما من شأنه تهديد استقلاله	25.8	48.4	16.1	9.7	0.0	3.9	78.1	5.54	0.000	
0.000	جميع الفقرات						4.023	80.47	8.67	0.000	

5-2-3 تحليل فقرات المحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء).

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين أن آراء المستجيبين في جميع فقرات المحور الثالث ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يتفقون على أن " إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي يفترض انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق " بوزن نسبي 89.7%.

وعلى أن " زيادة الأهمية النسبية لتدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بواسطة المدقق الداخلي تساعد على ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة " بوزن نسبي 85.8%.

وعلى أن " قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بمفهومها الحديث هي تطور طبيعي للتدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عملها إلي ما وراء النواحي المالية والمحاسبية " بوزن نسبي 85.2%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم وجود معايير أداء مقرة معتمدة من قبل الإدارة العليا " بوزن نسبي 82.6%، وعلى أن " الاطمئنان علي أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية " بوزن نسبي 82.6%.

وعلى أن " يوجد في الشركات المساهمة العامة معايير للأداء يمكن على أساسها قياس الاستخدام الاقتصادي لمواردها " بوزن نسبي 81.9%، وعلى أن " المدقق الداخلي وبسبب تواجده الدائم بالشركة المساهمة العامة، فهو أكثر خبرة ومعرفه بأمور الشركة وأهدافها ومشاكلها المحتملة " بوزن نسبي 81.9%، وعلى أن " إعادة التأكيد علي أن التقارير التشغيلية

يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل " بوزن نسبي 81.9%، وعلى أن " تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقا لأهداف الإدارة أو وفقا لمقياس آخر " بوزن نسبي 81.3%.

وعلى أن " الحصول علي معلومات توضيحية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كافة الميادين التشغيلية " بوزن نسبي 80.6%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي برفع تقرير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات " بوزن نسبي 78.7%، وعلى أن " يمكن توسيع نطاق عمل المدقق الداخلي عن طريق المشاركة في تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة بالشركة المساهمة " بوزن نسبي 78.1%.

وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلي تصحيح الأوضاع مستقبلا " بوزن نسبي 77.4%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالشركة والتقرير عنها " بوزن نسبي 76.1%، وعلى أن " تنفيذ المراجعات المرتبطة بالاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد " بوزن نسبي 76.1%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بمراقبة جودة الإنتاج " بوزن نسبي 75.5%.

وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الالتزام بمتطلبات نظام الجودة المطبق بالشركة " بوزن نسبي 75.5%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بتدقيق التكاليف الحقيقية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية " بوزن نسبي 74.2%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها " بوزن نسبي 73.5%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بتدقيق حجم الإنتاج أو العمل المنجز " بوزن نسبي 72.9%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث 3.89 ، والوزن النسبي يساوي 79.58 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 11.86 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على انه هناك توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بصورة جيدة .

جدول رقم (25)
تحليل فقرات المحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء)

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	غير الحسابي المتوسط	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	زيادة الأهمية النسبية لتدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بواسطة المدقق الداخلي تساعد على ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة.	29.0	71.0	0.0	0.0	0.0	4.3	85.8	15.57	0.0
2	المدقق الداخلي وبسبب تواجده الدائم بالشركة المساهمة العامة، فهو أكثر خبرة ومعرفه بأمور الشركة وأهدافها ومشاكلها المحتملة.	25.8	61.3	9.7	3.2	0.0	4.1	81.9	8.72	0.0
3	إن قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بمفهومها الحديث هي تطور طبيعي للتدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عملها إلي ما وراء النواحي المالية والمحاسبية.	32.3	61.3	6.5	0.0	0.0	4.3	85.2	12.17	0.0
4	إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي يفترض انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق.	51.6	45.2	3.2	0.0	0.0	4.5	89.7	14.50	0.0
5	يوجد في الشركات المساهمة العامة معايير للأداء يمكن علي أساسها قياس الاستخدام الاقتصادي لمواردها.	32.3	48.4	16.1	3.2	0.0	4.1	81.9	7.73	0.0
6	يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم وجود معايير أداء مقرة معتمدة من قبل الإدارة العليا.	35.5	45.2	16.1	3.2	0.0	4.1	82.6	7.80	0.0
7	يشكل عمل المدقق الداخلي في العمليات التشغيلية دوراً استشارياً أميناً للإدارة العليا بالشركة المساهمة العامة وهذا من شأنه أن يساهم في :-									
7.1	تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة أو وفقاً لمقياس آخر.	25.8	61.3	9.7	0.0	3.2	4.1	81.3	7.28	0.0
7.2	الأطمئنان علي أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية.	25.8	64.5	6.5	3.2	0.0	4.1	82.6	9.38	0.0
7.3	الحصول علي معلومات توضيحية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كافة الميادين التشغيلية .	19.4	64.5	16.1	0.0	0.0	4.0	80.6	9.51	0.0
7.4	إعادة التأكيد علي ان التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل	22.6	64.5	12.9	0.0	0.0	4.1	81.9	10.22	0.0
8	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالشركة والتقارير عنها.	22.6	48.4	16.1	12.9	0.0	3.8	76.1	4.75	0.0
9	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق التكاليف الحقيقية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.	6.5	64.5	22.6	6.5	0.0	3.7	74.2	5.71	0.0
10	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق ومراقبة	12.9	61.3	16.1	9.7	0.0	3.8	75.5	5.36	0.0

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
	جودة الإنتاج.										
11	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق حجم الإنتاج أو العمل المنجز.	6.5	64.5	16.1	12.9	0.0	3.6	72.9	4.50	0.0	
12	تتفيذ المراجعات المرتبطة بالاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد.	12.9	61.3	19.4	6.5	0.0	3.8	76.1	5.99	0.0	
13	يقوم المدقق الداخلي بكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلاً .	12.9	64.5	19.4	3.2	0.0	3.9	77.4	7.23	0.0	
14	يمكن توسيع نطاق عمل المدقق الداخلي عن طريق المشاركة في تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة بالشركة المساهمة.	9.7	74.2	12.9	3.2	0.0	3.9	78.1	8.42	0.0	
15	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الالتزام بمتطلبات نظام الجودة المطبق بالشركة	12.9	61.3	16.1	9.7	0.0	3.8	75.5	5.36	0.0	
16	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.	6.5	67.7	12.9	12.9	0.0	3.7	73.5	4.77	0.0	
17	يقوم المدقق الداخلي برفع تقرير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات	16.1	67.7	9.7	6.5	0.0	3.9	78.7	7.16	0.0	
0.0	جميع الفقرات						3.98	79.58	11.86	0.0	

5-2-4 تحليل فقرات المحور الرابع (قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين أن آراء المستجيبين في الفقرة رقم (13) محايدة (غير قادرين على تكوين رأي) حيث أن مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05، كما أن رأي المستجيبين في بقية فقرات المحور ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% "بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أنه " يقوم قسم التدقيق الداخلي بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع له الاختصاص دورياً " بوزن نسبي 85.8%.

وعلى أن " يتوفر لدى موظفي قسم التدقيق الداخلي الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية وإجراءاته وعناصره " بوزن نسبي 83.9%، وعلى أن " يتوفر لدى موظفي قسم التدقيق الداخلي الفهم الكافي لعمل البرامج الحاسوبية وإجراءات الرقابة الالكترونية المطبقة " بوزن نسبي 83.2%، وعلى أن " يشكل عمل المدقق الداخلي في الناحية المالية التأكد من دقة المعلومات المالية التي تساعد الإدارة للقيام بالتخطيط واتخاذ القرارات " بوزن نسبي 83.2%.

وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن جميع العاملين بالشركة ملتزمين بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية التي وضعتها لهم إدارة الشركة المساهمة " بوزن نسبي 83.2%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي كذلك بتدقيق الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى " بوزن نسبي 83.2%.

وعلى أن " يتأكد المدقق الداخلي من أن هناك فصلا بين الواجبات والمهام بين الموظفين من ناحية وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة " بوزن نسبي 82.6%، وعلى أن " يكتشف المدقق الداخلي أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المنشأة " بوزن نسبي 81.9%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة والمتطلبات الخارجية " بوزن نسبي 81.9%.

وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن أصول الشركة المساهمة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام " بوزن نسبي 81.3%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بمراقبة تطبيق هذين النظامين وتزويد الإدارة بالمقترحات اللازمة لتطويرهما " بوزن نسبي 81.3%، وعلى أن " يوجد لدى الإدارة العليا للشركة توثيق لعناصر وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة " بوزن نسبي 80.0%، وعلى أن " الحصول علي معلومات ملائمة حول جوانب الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الإدارية والمالية " بوزن نسبي 80.0%، وعلى أن " إعادة التأكيد علي أن كل التقارير التشغيلية والمالية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل " بوزن نسبي 80.0%.

وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي باختبار المعلومات المالية والتشغيلية وتقييم مدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات " بوزن نسبي 80.0%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن الإجراءات الرقابية موثقة ومطبقة " بوزن نسبي 79.4%.

وعلى أن " الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لمعالجة التوصيات الواردة في تقارير التدقيق الداخلي تشكل مانعا لارتكاب نفس النوع من المخالفة " بوزن نسبي 78.7%.

وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي الذين وضعتهما الإدارة " بوزن نسبي 77.4%، وعلى أن " تقوم إدارة المنشأة باتخاذ الإجراءات السليمة استجابة لتقارير التدقيق الداخلي عن نظام الرقابة الداخلية " بوزن نسبي 77.4%، وعلى أن " يكتشف المدقق الداخلي أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بالمصادفة " بوزن نسبي 67.7%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع 4.03، والوزن النسبي يساوي 80.55 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 10.65 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن المدقق الداخلي يقوم بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية بصورة جيدة.

جدول رقم (26)
تحليل فقرات المحور الرابع (قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية)

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	
1	يوجد لدى الإدارة العليا للشركة توثيق لعناصر وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة	25.8	58.1	3.2	12.9	0.0	4.0	80.0	5.91	0.000	
2	يتوفر لدى موظفي قسم التدقيق الداخلي الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية وإجراءاته وعناصره .	29.0	61.3	9.7	0.0	0.0	4.2	83.9	11.06	0.000	
3	يتوفر لدى موظفي قسم التدقيق الداخلي الفهم الكافي لعمل البرامج الحاسوبية وإجراءات الرقابة الالكترونية المطبقة.	32.3	51.6	16.1	0.0	0.0	4.2	83.2	9.40	0.000	
4	يشكل عمل المدقق الداخلي في العمليات التشغيلية دوراً استشارياً أميناً للإدارة العليا بالشركة المساهمة العامة وهذا من شأنه أن يساهم في:-										
4.1	الحصول على معلومات ملائمة حول جوانب الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الإدارية والمالية.	22.6	54.8	22.6	0.0	0.0	4.0	80.0	8.15	0.000	
4.2	إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية والمالية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل .	19.4	61.3	19.4	0.0	0.0	4.0	80.0	8.80	0.000	
5	يشكل عمل المدقق الداخلي في الناحية المالية التأكد من دقة المعلومات المالية التي تساعد الإدارة للقيام بالتخطيط واتخاذ القرارات.	25.8	64.5	9.7	0.0	0.0	4.2	83.2	11.09	0.000	
6	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن أصول الشركة المساهمة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.	25.8	58.1	12.9	3.2	0.0	4.1	81.3	8.15	0.000	
7	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن جميع العاملين بالشركة ملتزمين بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية التي وضعتها لهم إدارة الشركة المساهمة .	35.5	51.6	6.5	6.5	0.0	4.2	83.2	7.88	0.000	
8	يتأكد المدقق الداخلي من أن هناك فصلاً بين الواجبات والمهام بين الموظفين من ناحية وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.	29.0	58.1	9.7	3.2	0.0	4.1	82.6	8.75	0.000	
9	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي الذين وضعتهما الإدارة.	22.6	51.6	19.4	3.2	3.2	3.9	77.4	5.26	0.000	
10	يقوم المدقق الداخلي بمراقبة تطبيق هذين النظامين وتزويد الإدارة بالمقترحات اللازمة لتطويرهما.	25.8	58.1	12.9	3.2	0.0	4.1	81.3	8.15	0.000	
11	يقوم المدقق الداخلي باختبار المعلومات المالية والتشغيلية وتقييم مدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات.	19.4	64.5	9.7	6.5	0.0	4.0	80.0	7.16	0.000	
12	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن الإجراءات الرقابية موثقة ومطبقة.	19.4	61.3	16.1	3.2	0.0	4.0	79.4	7.63	0.000	

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
13	يكتشف المدقق الداخلي أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بالمصادفة	16.1	41.9	12.9	22.6	6.5	3.4	67.7	1.79	0.083
14	يكتشف المدقق الداخلي أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المنشأة.	29.0	61.3	3.2	3.2	3.2	4.1	81.9	7.02	0.000
15	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة والمتطلبات الخارجية .	32.3	51.6	9.7	6.5	0.0	4.1	81.9	7.35	0.000
16	يقوم المدقق الداخلي كذلك بتدقيق الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى.	29.0	61.3	6.5	3.2	0.0	4.2	83.2	9.40	0.000
17	يقوم قسم التدقيق الداخلي بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع له جهة الاختصاص دورياً.	35.5	61.3	0.0	3.2	0.0	4.3	85.8	11.18	0.000
18	تقوم إدارة المنشأة باتخاذ الإجراءات السليمة استجابة لتقارير التدقيق الداخلي عن نظام الرقابة الداخلية.	9.7	71.0	16.1	3.2	0.0	3.9	77.4	7.84	0.000
19	الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لمعالجة التوصيات الواردة في تقارير التدقيق الداخلي تشكل مانعاً لارتكاب نفس النوع من المخالفة	12.9	71.0	12.9	3.2	0.0	3.9	78.7	8.28	0.000
جميع الفقرات										
							4.03	80.55	10.65	0.000

5-2-5 تحليل فقرات المحور الخامس (مشاركة المدقق الداخلي في تقييم ودعم إدارة المخاطر)

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (27) والذي يبين أن آراء المستجيبين في جميع فقرات المحور الخامس ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يتفقون على أن " إن عملية تقييم ودعم إدارة المخاطر تعتبر عنصراً هاماً من عناصر الإدارة الإستراتيجية، ورافعة هامة للمزايا التنافسية بين الشركات " بوزن نسبي 84.5%، وعلى أن " ضرورة تزويد المدقق الداخلي بالمهارات والخبرات المطلوبة والقادرة على تحديد ومراقبة وقياس ودعم إدارة المخاطر " بوزن نسبي 84.5%.

وعلى أن " ضرورة أن يقوم المدقق الداخلي بتنسيق عملية إعداد تقرير المخاطر المقدم لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق " بوزن نسبي 81.3%، وعلى أن "عملية تقييم ودعم إدارة المخاطر تستدعيها حالة عدم التأكد بخصوص الأحداث أو نتائجها التي يمكن أن تحدث تأثيراً جوهرياً علي تحقيق أهداف وإستراتيجية الشركة المساهمة " بوزن نسبي 80.0%.

وعلى أن " قسم التدقيق الداخلي مدرك لجميع المخاطر التي تواجه كل مركز مسئولية بالشركة والتي تؤثر على تحقيق الأهداف " بوزن نسبي 80.0%، وعلى أن " قسم التدقيق الداخلي يقوم بوضع خطط تدقيق تعتمد علي درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات أنشطة دائرة التدقيق الداخلي بالاتساق مع الأهداف العامة للشركة المساهمة " بوزن نسبي 80.0%، وعلى أن " يقوم قسم التدقيق الداخلي باقتراح الوسائل والسبل والآليات المناسبة للتعامل مع أوجه المخاطر المختلفة " بوزن نسبي 80.0%، وعلى أن " المدقق الداخلي يساهم بشكل كبير وبدور استشاري في تقليل المخاطر، كما يساعد في تقييم المخاطر التي تتعرض لها الشركة المساهمة " بوزن نسبي 80.0%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بتقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات دعم إدارة المخاطر " بوزن نسبي 78.7%، وعلى أن " عملية تقييم ودعم إدارة المخاطر تشمل عملية تحديد وإدارة والتحكم في الأحداث المحتملة والأوضاع القائمة لتزويد توكيدات وضمانات معقولة باتجاه الوصول إلي أهداف الشركة المساهمة " بوزن نسبي 78.1%، وعلى أن " يقوم المدقق الداخلي بالتركيز علي المخاطر الهامة وتدقيق عمليات دعم إدارة المخاطر داخل الشركة المساهمة " بوزن نسبي 77.4%.

وعلى أن " يقوم قسم التدقيق الداخلي بترتيب المخاطر حسب درجة الخطورة وأولويات مواجهاتها " بوزن نسبي 76.8%، وعلى أن " المدقق الداخلي يساهم في تحسين دعم إدارة المخاطر بالشركة المساهمة خاصة في مرحلة التخطيط التي تعتمد علي تقدير وتقييم المخاطر " بوزن نسبي 76.8%، وعلى أن " مستوى المخاطر الموجود بالشركة يعتبر مستوى مقبول ولا

يعيق تحقيق أهداف الشركة " بوزن نسبي 76.8%، وعلى أن " تقوم الإدارة العليا بصياغة وتوصيل الأهداف الإستراتيجية للشركة إلى جميع المستويات بالشركة " بوزن نسبي 76.1%.

وعلى أن " استجابة الإدارة العليا لتقارير التدقيق الداخلي بشأن المخاطر المحيطة كافية وتؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة " بوزن نسبي 76.1%، وعلى أن " يتم استخدام الأساليب الحديثة مثل قوائم الاستبيان وورش العمل والمقابلات الشخصية (جميعها أو أي منها) في تحديد المخاطر المحيطة بالمنظمة" بوزن نسبي 72.3%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس 4.04 ، والوزن النسبي يساوي 80.72 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 10.72 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على انه يتم مشاركة المدقق الداخلي في تقييم ودعم إدارة المخاطر.

جدول رقم (27)
تحليل فقرات المحور الخامس (مشاركة المدقق الداخلي في تقييم ودعم إدارة المخاطر)

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	إن عملية تقييم ودعم إدارة المخاطر تعتبر عنصراً هاماً من عناصر الإدارة الإستراتيجية، ورافعة هامة للمزايا التنافسية بين الشركات.	25.8	71.0	3.2	0.0	0.0	4.2	84.5	13.72	0.000
13	تزويد المدقق الداخلي بالمهارات والخبرات المطلوبة والقادرة على تحديد ومراقبة وقياس ودعم إدارة المخاطر.	29.0	64.5	6.5	0.0	0.0	4.2	84.5	12.18	0.000
14	يقوم المدقق الداخلي بتنسيق عملية إعداد تقرير المخاطر المقدم لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق.	22.6	61.3	16.1	0.0	0.0	4.1	81.3	9.42	0.000
2	إن عملية تقييم ودعم إدارة المخاطر تستدعيها حالة عدم التأكد بخصوص الأحداث أو نتائجها التي يمكن أن تحدث تأثيراً جوهرياً على تحقيق أهداف وإستراتيجية الشركة المساهمة.	19.4	61.3	19.4	0.0	0.0	4.0	80.0	8.80	0.000

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
5	قسم التدقيق الداخلي مدرك لجميع المخاطر التي تواجه كل مركز مسئولية بالشركة والتي تؤثر على تحقيق الأهداف.	22.6	61.3	12.9	3.2	0.0	4.0	80.0	8.14	0.000	
7	قسم التدقيق الداخلي يقوم بوضع خطط تدقيق تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات أنشطة دائرة التدقيق الداخلي بالاتساق مع الأهداف العامة للشركة المساهمة .	25.8	54.8	12.9	6.5	0.0	4.0	80.0	6.82	0.000	
8	يقوم قسم التدقيق الداخلي باقتراح الوسائل والسبل والآليات المناسبة للتعامل مع أوجه المخاطر المختلفة.	22.6	58.1	12.9	6.5	0.0	4.0	80.0	6.78	0.000	
9	إن المدقق الداخلي يساهم بشكل كبير وبدور استشاري في تقليل المخاطر، كما يساعد في تقييم المخاطر التي تتعرض لها الشركة المساهمة.	22.6	58.1	19.4	0.0	0.0	4.0	80.0	8.74	0.000	
12	يقوم المدقق الداخلي بتقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات دعم إدارة المخاطر.	19.4	61.3	12.9	6.5	0.0	3.9	78.7	6.75	0.000	
3	عملية تقييم ودعم إدارة المخاطر تشمل عملية تحديد وإدارة والتحكم في الأحداث المحتملة والأوضاع القائمة لتزويد توكيدات وضمانات معقولة باتجاه الوصول إلى أهداف الشركة المساهمة	12.9	64.5	22.6	0.0	0.0	3.9	78.1	8.42	0.000	
11	يقوم المدقق الداخلي بالتركيز على المخاطر الهامة وتدقيق عمليات دعم إدارة المخاطر داخل الشركة المساهمة.	16.1	58.1	22.6	3.2	0.0	3.9	77.4	6.75	0.000	
6	يقوم قسم التدقيق الداخلي بترتيب المخاطر حسب درجة الخطورة وأولويات مواجهاتها.	22.6	38.7	38.7	0.0	0.0	3.8	76.8	6.00	0.000	
10	إن المدقق الداخلي يساهم في تحسين دعم إدارة المخاطر بالشركة المساهمة خاصة في مرحلة التخطيط التي تعتمد على تقدير وتقييم المخاطر .	19.4	51.6	22.6	6.5	0.0	3.8	76.8	5.69	0.000	
17	مستوى المخاطر الموجود بالشركة يعتبر مستوى مقبول ولا يعيق تحقيق أهداف الشركة.	19.4	48.4	29.0	3.2	0.0	3.8	76.8	6.00	0.000	
4	تقوم الإدارة العليا بصياغة وتوصيل الأهداف الاستراتيجية للشركة إلى جميع المستويات بالشركة.	12.9	64.5	12.9	9.7	0.0	3.8	76.1	5.67	0.000	
16	استجابة الإدارة العليا لتقارير التدقيق الداخلي بشأن المخاطر المحيطة كافية وتؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة	9.7	64.5	22.6	3.2	0.0	3.8	76.1	6.86	0.000	
15	يتم استخدام الأساليب الحديثة مثل قوائم الاستبيان وورش العمل والمقابلات الشخصية (جميعها أو أي منها) في تحديد المخاطر المحيطة بالمنظمة.	3.2	67.7	16.1	12.9	0.0	3.6	72.3	4.49	0.000	
	جميع الفقرات						4.04	80.72	10.72	0.000	

5-2-6 تحليل فقرات المحور السادس (فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي).

تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول رقم (28) حيث أن رأي المستجيبين في فقرات المحور ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.06، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن " تتألف لجنة التدقيق من مجموعة من الأعضاء، أحدهم على الأقل لديه علم ودراية معمقة بشئون التدقيق والمحاسبة " بوزن نسبي 83.9%.

وعلى أن " يسند للمدقق الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله علي أكمل وجه " بوزن نسبي 83.9%، وعلى أن " يصدر تحديد أهداف ومهام وصلاحيات المدقق الداخلي ومن يعاونوه قرار واضح ومفصل ومكتوب من مجلس الإدارة " بوزن نسبي 83.9%، وعلى أن " وجود لجنة التدقيق يدعم حيادية واستقلالية المدقق الداخلي " بوزن نسبي 81.9%.

وعلى أن " يتولي إدارة التدقيق الداخلي مسئول متفرغ لذلك ويكون من القيادات الإدارية بها " بوزن نسبي 80.0%، وعلى أن " يستطيع المدقق الداخلي إيصال تقريره إلى لجنة التدقيق بدون عوائق " بوزن نسبي 80.0%، وعلى أن " يقدم المدقق الداخلي تقريراً دورياً إلي مجلس الإدارة والى لجنة التدقيق عن مدي التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها " بوزن نسبي 78.7%، وعلى أن " يتم تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي، وتحديد معاملته المالية بقرار من مجلس الإدارة، بعد موافقة لجنة التدقيق " بوزن نسبي 77.4%.

وعلى أن " تعقد اجتماعات لوحدة التدقيق الداخلي يحضرها أعضاء من لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة " بوزن نسبي 77.4%، وعلى أن " تقوم لجنة التدقيق بمناقشة وتقييم خطط التدقيق الداخلي " بوزن نسبي 76.8%، وعلى أن " تقوم لجنة التدقيق بدراسة ومناقشة موازنة وحدة التدقيق الداخلي " بوزن نسبي 74.8%، وعلى أن " يكون لدي الشركة المساهمة

نظام محكم للتدقيق الداخلي يتعاون في وضعه مجلس الإدارة والمدقق الداخلي ولجنة التدقيق " بوزن نسبي 74.8%، وعلى أن " وكذلك يقدم المدقق الداخلي تقريرا دوريا مدي التزامها بقواعد حوكمة الشركات المساهمة " بوزن نسبي 74.8%.

وعلى أن " يوجد لمدير التدقيق الداخلي اتصالا مباشرا ويستطيع التشاور مع رئيس مجلس الإدارة، ويحضر اجتماعات لجنة التدقيق " بوزن نسبي 74.2%، وعلى أن " يوجد في الشركة لجنة خاصة للتدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة " بوزن نسبي 65.2% .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور السادس 3.89 ، والوزن النسبي يساوي 77.85 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 7.79 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.000 ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي.

جدول رقم (28)

هل يوجد في الشركة التي تعمل بها لجنة تدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة

النسبة المئوية	التكرار	يوجد لجنة تدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة
29	9	نعم
71	22	لا
100.0	31	المجموع

ويلاحظ هنا أن نسبة كبيرة من الشركات المساهمة العامة لا يوجد بها لجنة للتدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة .

جدول رقم (29)
تحليل فقرات المحور السادس (فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي)

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
2	تتألف لجنة التدقيق من مجموعة من الأعضاء، أحدهم على الأقل لديه علم ودراية معمقة بشئون التدقيق والمحاسبة	35.5	51.6	9.7	3.2	0.0	4.2	83.9	8.87	0.000
9	يسند للمدقق الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله علي أكمل وجه.	32.3	54.8	12.9	0.0	0.0	4.2	83.9	10.16	0.000
12	يصدر تحديد اهداف ومهام وصلاحيات المدقق الداخلي ومن يعاونوه قرار واضح ومفصل ومكتوب من مجلس الإدارة.	32.3	54.8	12.9	0.0	0.0	4.2	83.9	10.16	0.000
1	وجود لجنة التدقيق يدعم حيادية واستقلالية المدقق الداخلي.	29.0	51.6	19.4	0.0	0.0	4.1	81.9	8.72	0.000
3	يتولي إدارة التدقيق الداخلي مسئول متفرغ لذلك ويكون من القيادات الإدارية بها .	29.0	45.2	22.6	3.2	0.0	4.0	80.0	6.82	0.000
13	يستطيع المدقق الداخلي إيصال تقريره إلى لجنة التدقيق بدون عوائق	25.8	48.4	25.8	0.0	0.0	4.0	80.0	7.62	0.000
10	يقدم المدقق الداخلي تقريراً دورياً إلى مجلس الإدارة والى لجنة التدقيق عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها.	29.0	45.2	16.1	9.7	0.0	3.9	78.7	5.61	0.000
8	يتم تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي، وتحديد معاملته المالية بقرار من مجلس الإدارة، بعد موافقة لجنة التدقيق.	29.0	38.7	22.6	9.7	0.0	3.9	77.4	5.07	0.000
14	تعقد اجتماعات لوحدة التدقيق الداخلي بحضورها أعضاء من لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة.	19.4	48.4	32.3	0.0	0.0	3.9	77.4	6.75	0.000
7	تقوم لجنة التدقيق بمناقشة وتقييم خطط التدقيق الداخلي.	16.1	51.6	32.3	0.0	0.0	3.8	76.8	6.79	0.000
4	تقوم لجنة التدقيق بدراسة ومناقشة موازنة وحدة التدقيق الداخلي.	25.8	35.5	25.8	12.9	0.0	3.7	74.8	4.14	0.000
6	يكون لدى الشركة المساهمة نظام محكم للتدقيق الداخلي يتعاون في وضعه مجلس الإدارة والمدقق الداخلي ولجنة التدقيق.	12.9	51.6	32.3	3.2	0.0	3.7	74.8	5.67	0.000
11	وكذلك يقدم المدقق الداخلي تقريراً دورياً مدى التزامها بقواعد حوكمة الشركات المساهمة	22.6	38.7	29.0	9.7	0.0	3.7	74.8	4.44	0.000
5	يوجد لمدير التدقيق الداخلي اتصالاً مباشراً ويستطيع التشاور مع رئيس مجلس الإدارة، ويحضر اجتماعات لجنة التدقيق.	29.0	35.5	16.1	16.1	3.2	3.7	74.2	3.41	0.002
0.000	جميع الفقرات						3.89	77.85	7.79	0.000

3-5 اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى :-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية"

لاختبار العلاقة بين تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية " تم استخدام اختبار معامل الارتباط لبيرسون والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والذي يبين أن قيمة معامل الارتباط لبيرسون يساوي 0.888 وهو اكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي "0.355" ، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي اصغر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

جدول رقم (30)

معاملات الارتباط لبيرسون بين كل محور وقدرة المدقق الداخلي على ضبط الأداء الإداري والمالي

المحور	الإحصاءات	تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي	استقلال وموضوعية التدقيق الداخلي	توسيع نطاق ومسئوليات التدقيق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء	قيام التدقيق الداخلي بدورها في تقييم ودعم إدارة المخاطر	قيام التدقيق الداخلي بتقييم وتقييم نظام الرقابة الداخلية	وفعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي
ضبط الأداء	معامل ارتباط بيرسون	0.888	0.936	0.920	0.930	0.742	0.650
الإداري	مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
والمالي	حجم العينة	31	31	31	31	31	31

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "29" يساوي 0.355

الفرضية الثانية :-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين استقلال وموضوعية التدقيق الداخلي وبين قدرتها على ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية"

لاختبار العلاقة بين استقلال وموضوعية التدقيق الداخلي وبين قدرتها على ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية" تم استخدام اختبار معامل الارتباط لبيرسون والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والذي يبين أن قيمة معامل الارتباط لبيرسون يساوي 0.936 وهو أكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي "0.355" ، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي اصغر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين استقلال وموضوعية التدقيق الداخلي وبين قدرتها على ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية"

الفرضية الثالثة:-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين توسيع نطاق ومسئوليات التدقيق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

لاختبار العلاقة بين توسيع نطاق ومسئوليات التدقيق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية " تم استخدام اختبار معامل الارتباط لبيرسون والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والذي يبين أن قيمة معامل الارتباط لبيرسون يساوي 0.920 وهو أكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي "0.355" ، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي اصغر من 0.05 مما يعني قبول

الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين توسيع نطاق ومسئوليات التدقيق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

الفرضية الرابعة:-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين قيام التدقيق الداخلي بدورها في تقييم ودعم إدارة المخاطر وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

لاختبار العلاقة بين قيام التدقيق الداخلي بدورها في تقييم ودعم إدارة المخاطر وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية " تم استخدام اختبار معامل الارتباط لبيرسون والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والذي يبين أن قيمة معامل الارتباط لبيرسون يساوي 0.930 وهو اكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي "0.355" ، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي اصغر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين قيام التدقيق الداخلي بدورها في تقييم ودعم إدارة المخاطر وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

الفرضية الخامسة:-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين قيام التدقيق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

لاختبار العلاقة بين قيام التدقيق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية ، تم استخدام اختبار معامل

الارتباط لبيرسون والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والذي يبين أن قيمة معامل الارتباط لبيرسون يساوي 0.742 وهو اكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي "0.355" ، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي اصغر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين قيام التدقيق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية

الفرضية السادسة:-

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين وجود وفعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي وقدرة المدقق الداخلي على ضبط الأداء الإداري والمالي".

لاختبار العلاقة بين وجود وفعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي وقدرة المدقق الداخلي على ضبط الأداء الإداري والمالي ، تم استخدام اختبار معامل الارتباط لبيرسون والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والذي يبين أن قيمة معامل الارتباط لبيرسون يساوي 0.650 وهو اكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي "0.355" ، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي اصغر من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين وجود وفعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي وقدرة المدقق الداخلي على ضبط الأداء الإداري والمالي.

3-5 النتائج:-

يستطيع الباحث من خلال تلخيص نتائج الدراسة الميدانية ومقارنة ذلك مع ما تم استعراضه في الدراسة النظرية التي تناولت التدقيق الداخلي والدور المنوط به في ضبط وتحسين الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين الوصول إلى النتائج

التالية:-

- أن هناك دوراً ملموساً لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وأن هذا الدور يحتاج إلى تعزيز وتنمية.
- تتبنى وحدات التدقيق الداخلي في معظم الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية معايير للأداء وهذا يؤثر بالإيجاب على ضبط وتحسين الأداء لهذه الوحدات، ولكن تفتقر لعملية توثيق هذه المعايير عبر نظام مكتوب وخطط موثقة ومعتمدة للتدقيق الداخلي فيها.
- تتوفر درجة من الاستقلالية لوحدات التدقيق الداخلي في معظم الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ولكن هناك بعض التدخل من جانب الإدارة التنفيذية بعمل التدقيق الداخلي.
- يوافق المسئولين والعاملين في وحدات التدقيق الداخلي على أن هناك ضرورة لتوسيع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل قياس الكفاءة والفعالية في الأداء التشغيلي والفني بالإضافة إلى الشق المالي والرقابي، وأن ذلك يؤدي بالضرورة لتحسين وضبط الأداء الإداري والمالي لهذه الشركات.

- توجد علاقة كبيرة بين قيام التدقيق الداخلي بدوره في تقييم ودعم إدارة المخاطر وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية وهذا يستلزم توسيع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل تحديد وتقييم المخاطر ودعم إدارة المخاطر عبر التوصيات والتنبيهات لذلك.
- تقوم وحدات التدقيق الداخلي بدور جيد في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وهذا يؤثر إيجاباً على ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية .
- يوجد في 9 شركات من الشركات التي تم إجراء الدراسة عليها لجان تدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة في حين أكد المبحوثين على أن هذه اللجان لها دور كبير في مراقبة والإشراف على عمل وحدات التدقيق الداخلي مما يؤثر إيجاباً على ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية .

التوصيات:-

أولاً / توصيات تتعلق بمحاور الدراسة العملية :-

1- التوصيات الخاصة بالمحور الأول (تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي):-

- ضرورة الانتقال بالتدقيق الداخلي من تدقيق مالي روتيني إلي تدقيق العمليات وسائر أنشطة الشركة مما يعود بالفائدة على الشركة ويحسن الأداء.
- ضرورة توفير الموارد المالية والبشرية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
- ضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين ومن ثم العمل على تبنيها بشكل تدريجي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
- ضرورة تحديد الواجبات المهنية لإدارة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بدقة وذلك من خلال نظام مكتوب وموثق (Audit chart)

2- التوصيات الخاصة بالمحور الثاني (استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي)

- ضرورة وجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع لجنة التدقيق وذلك من اجل تدعيم استقلاله.
- ضرورة تبعية وحدة التدقيق الداخلي لأعلى مستوى إداري ممكن بالشركة أو مجلس الإدارة.
- حاجة لتدعيم استقلالية التدقيق الداخلي في كثير من الشركات وذلك بوقف التدخل من جانب الإدارة التنفيذية بعمل التدقيق الداخلي وكذلك ضمان الاستقلالية التنظيمية وابتعاد التدقيق الداخلي عن القيام بأعمال تنفيذية.

3- التوصيات الخاصة بالمحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي

في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء)

- ضرورة انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية (في الشركات التي لا زال التدقيق الداخلي فيها يتبع الدائرة المالية) وتبعيته إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق لإمكانية إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي .
- ضرورة قيام الإدارات العليا للشركات بوضع معايير أداء مقرة ومعتمدة يقوم على أساسها المدقق الداخلي بفحص وتقييم الأداء الفعلي.

4- التوصيات الخاصة بالمحور الرابع (قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة

الداخلية):-

- أن تقوم الشركات بتوفير توثيق لعناصر وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبق فيها يقوم على أساسه المدقق الداخلي بتقييم هذا النظام.

5- التوصيات الخاصة بالمحور الخامس (مشاركة المدقق الداخلي في تقييم ودعم إدارة

المخاطر):-

- ضرورة تزويد المدقق الداخلي بالمهارات والخبرات المطلوبة والقادرة على تحديد ومراقبة وقياس ودعم إدارة المخاطر المحيطة بالشركة.
- أن يقوم قسم التدقيق الداخلي بوضع خطط تدقيق تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات أنشطة دائرة التدقيق الداخلي بالاتساق مع الأهداف العامة للشركة المساهمة.

- ضرورة استجابة الإدارة العليا لتقارير التدقيق الداخلي بشأن المخاطر المحيطة بالشركة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة .
 - ضرورة أن يتم استخدام الأساليب الحديثة مثل قوائم الاستبيان وورش العمل والمقابلات الشخصية (جميعها أو أي منها) في تحديد المخاطر المحيطة بالمنظمة.
- 6- التوصيات الخاصة بالمحور السادس (فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل**

التدقيق الداخلي):-

- ضرورة أن تقوم مجالس إدارة الشركات بتشكيل لجان التدقيق من مجموعة من الأعضاء، أحدهم على الأقل لديه علم ودراية معمقة بشئون التدقيق والمحاسبة حيث أن وجود لجنة التدقيق يدعم حيادية واستقلالية المدقق الداخلي.
- ضرورة أن يصدر تحديد أهداف ومهام وصلاحيات المدقق الداخلي ومن يعاونوه قرار واضح ومفصل ومكتوب من مجلس الإدارة .
- يوصي الباحث بضرورة أن يقدم المدقق الداخلي تقريراً دورياً إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة التدقيق عن مدي التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها على أن يتم تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي، وتحديد معاملته المالية بقرار من مجلس الإدارة، بعد موافقة لجنة التدقيق .
- ضرورة أن تقوم لجنة التدقيق بمناقشة وتقييم خطط التدقيق الداخلي وكذلك أن تقوم لجنة التدقيق بدراسة ومناقشة موازنة وحدة التدقيق الداخلي.

ثانياً / توصيات عامة بموضوع البحث :-

- ضرورة أن تتضمن المناهج التعليمية لطلبة البكالوريوس في المحاسبة مساقاً يتعلق بالتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية ودعم إدارة المخاطر.

- ضرورة أن تهتم المنظمات المهنية الفلسطينية بوظيفة التدقيق الداخلي وأن تنشئ وحدات مختصة بأمور التدقيق الداخلي وأن تتصل بمعهد المراجعين الداخليين (IIA) لما فيه منفعة العاملين في مجال التدقيق الداخلي في فلسطين سواء من يعمل في القطاع الخاص أو في القطاع العام.
- ضرورة تبني معايير لحوكمة الشركات وتعميمها مؤسسياً في فلسطين وتوفير قدر من الإلزامية لتطبيقها على أن تبدأ المرحلة الأولى فيما يخص شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية بالتعاون بين سوق فلسطين للأوراق المالية والمنظمات المهنية والاستعانة بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الدولية (OECD).
- يوصي الباحث بإجراء المزيد من البحوث في مجال التدقيق الداخلي في الشركات والمؤسسات الفلسطينية وذلك بغرض التعمق بشكل أكبر في هذا المجال ويمكن الاستعانة بالعناوين التالية المقترحة:-
 - دور التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة في الشركات الفلسطينية.
 - دور التدقيق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر في الشركات الفلسطينية.
 - دور التدقيق الداخلي في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركات الفلسطينية.
 - دور التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع التحايل المالي في الشركات الفلسطينية.
 - مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي للتدقيق رقم 610 في تقييم والاستفادة من عمل التدقيق الداخلي.
 - دراسة استطلاعية حول آفاق التعاقد الخارجي للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي في فلسطين

المراجع:

أولاً/المراجع العربية:-

1- الكتب :

- أبو طالب، يحيى محمد " دراسات في المراجعة - المراقبة الداخلية وأوراق العمل في عملية المراجعة "، مكتبة عين شمس، القاهرة، عام 1980م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، معايير التدقيق الدولية (1999)، النسخة المعمول بها في فلسطين، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، الطبعة الاولى 2001.
- جربوع، يوسف محمود " مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية" إصدار جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، غزة 2002.
- سوق فلسطين للأوراق المالية، دليل الشركات المساهمة العامة، سوق فلسطين للأوراق المالية، نابلس، فلسطين، 2007 .
- الصحن، عبد الفتاح، وسرايا، محمد السيد " الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي "، قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر، مطبعة التوني، القاهرة، 1995 .
- عبد الله، خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية "، الطبعة الأولى، عمان- دار وائل للنشر، 2000.
- المجمع العربي للمحاسبين أ، "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، المجمع العربي للمحاسبين عمان، الأردن، 2001.
- المجمع العربي للمحاسبين ب، "المبادئ الأساسية للتدقيق"، المجمع العربي للمحاسبين عمان، الأردن، 2001.
- الهواري، محمد نصر، ومحمد، احمد سلطان "أساسيات المراجعة : دراسة للأصول العلمية والعملية والإجراءات التنظيمية لمراجعة الحسابات في الوحدات الاقتصادية" مكتبة غريب، القاهرة، 1987

2- الأبحاث المحكمة:

- إبراهيم، احمد علي "التأصيل المهني للمراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة بنها، العدد الأول 1998 ص 98 .
- الأغا، إحسان، والديب، ماجد دور المشرف التربوي في فلسطين في تطوير أداء المعلم، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الرابع عشر للجمعية المصرية للمناهج وطرق التدريس: مناهج التعليم في ضوء مفهوم الأداء، القاهرة، جامعة عين شمس 2000.
- بدران، سناء محمد "تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، عام 1994.
- بكري، علي حجاج "دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال" المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة الأزهر، العدد 30، 2005.
- جربوع، يوسف، والحلو "دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية في فلسطين" مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (8)، 2004، العراق.
- خليل، عبد اللطيف محمد "نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة-بالتطبيق على البنوك التجارية" مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الخامس والعشرون، يوليه 2003.
- رضوان، علي رأفت "معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، القاهرة، يناير 1983.
- السقا، سيد احمد "المراجعة الداخلية - الجوانب المالية والتشغيلية" إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد (12)، الطبعة الأولى، الرياض، المملكة العربية السعودية 1997.
- العبادي، مصطفى راشد، "تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية-دراسة

ميدانية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة-جامعة عين شمس، القاهرة،
العدد الأول، يناير 1999.

▪ عبد اللاه، محمد الرملي "إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور
تكنولوجيا المعلومات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثامن، العدد الثاني،
ديسمبر 1994.

▪ العمري، أحمد محمد، وعبد المغني، فضل عبد الفتاح "مدى تطبيق معايير التدقيق
الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية" المجلة الأردنية في إدارة
الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006 .

▪ فخرا، محمود عبد الملك، ومحمود، سمير عبد المغني "مدى كفاية معيار المراجعة
الدولي رقم (10) في توفير الإرشادات اللازمة للمراجع الخارجي لتقييم أعمال
المراجعة الداخلية" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق
السنة السادسة عشرة، العدد الأول، 1996.

▪ القاضي، حسين، والدحدوح، حسين " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية
والدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، عام 1999 م .

▪ الكاشف، محمود يوسف "تحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط
مضيف للقيمة" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة-جامعة عين شمس،
القاهرة، العدد الرابع، أكتوبر 2000.

▪ يحيى، فيحاء عبد الخالق، ومجيد العلي، منهل، "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي
في خدمة العملية الإدارية"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 25، العدد 73، 2003.

3- الرسائل العلمية:

- الأحمّد، أحمد صالح (1984)، " الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية - دراسة تجريبية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- القبح، نائل (2002)، " أنظمة الرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- الكحلوت، خالد عمر (2004)، "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين" رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

4- القوانين والتعليمات:

- دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، موقع مركز المشروعات الدولية الخاصة التابع لغرفة التجارة الأمريكية - واشنطن على الانترنت <http://www.cipe-arabia.org/co-governance.asp?id>
- قانون المصارف الفلسطيني رقم (2) لسنة 2002م، الوقائع الفلسطينية، العدد (44).

ثانيا / المراجع الأجنبية:

1-Books:

- D. Bailey, Andrew and Gramling, Audrey and Ramamoorti, Sridhar (2004), **"RESEARCH OPPORTUNITIES IN INTERNAL AUDITING"**. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida : -
 - Ramamoorti, Sridhar, CH.1 **"INTERNAL AUDITING: HISTORY, EVOLUTION, AND PROSPECTS"** p1-23.
 - Hermanson, Dana and Rittenberg, Larry CH.2 **" INTERNAL AUDIT AND ORGANIZATIONAL GOVERNANCE"** "p25-71.
 - Ruud, Flemming , CH. 3 **" THE INTERNAL AUDIT FUNCTION: AN INTEGRAL PART OF ORGANIZATIONAL GOVERNANCE "** . p73-96.

- Anderson, Urton , CH. 4 " *ASSURANCE AND CONSULTING SERVICES* ". p79-129.
 - R. Kinney, William , CH. 5 " *AUDITING RISK ASSESSMENT AND RISK MANAGEMENT PROCESSES* " p 131-170 .
 - F. Prawitt , Douglas CH.6 " *MANAGING THE INTERNAL AUDIT FUNCTION*" p171-228
 - Mutchler , Jane CH.7 " *INDEPENDENCE AND OBJECTIVITY: A FRAMEWORK FOR RESEARCH OPPORTUNITIES IN INTERNAL AUDITING* " p 231-268.
 - Lemon, Morley and Tatum, Kay. CH.8 " *INTERNAL AUDITING'S SYSTEMATIC, DISCIPLINED PROCESS* " p 269-300.
 - Ramamoorti , Sridhar and Weidenmier , Marcia CH.9 " *THE PERVASIVE IMPACT OF INFORMATION TECHNOLOGY ON INTERNAL AUDITING* " p 301-377 .
- Moller , Robert "***Sarbanes-Oxley and the New Internal Audit Roles***" (2004) John Wiley and Sons.
 - Pickett, K. H. Spencer , "***The Internal Auditor at Work*** " (2004) John Wiley and Sons.

2- Journals and Periodicals :

- Allegrini, Marco. And D'Onza, Giuseppe ."***Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey*** ", International Journal of Auditing, No. 7, 2003, pp 191–208.
- Al-Twajjry , Abdulrahman A.M . And Brierley, John A, Gwilliam. And David R, "***An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector***", Managerial Auditing Journal Vol. 19 No. 7, 2004 pp. 929-944.
- Arena, Marika and Arnaboldi, Michela and Azzone, Giovanni "***Internal audit in Italian organizations: A multiple case study*** " Managerial Auditing Journal. Vol. (21) No. (3) 2006 pp. 275-292.

- Blue Ribbon Committee (BRC). (1999). **Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committee.** New York.
- Dittenhofer, Moet, (2001), " **Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods** ", Managerial Auditing Journal. Vol. (16) No. (8) 2001 pp. 443-450.
- Felix, W.L. Jr, Gramling, A.A. and Maletta, M.J. (2001), " **The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution**", Journal of Accounting Research, Vol. 39 No. 3, pp. 513-534.
- Ignace , De Beelde and Gerrit, Sarens " **Internal auditors' perception about their role in risk management - A comparison between US and Belgian companies**" Managerial Auditing Journal. Vol. (21) No. (1) 2006 pp.63-80.
- *Institute of Internal Auditors IIA* (2002), Practice Advisory 2060-2: **Relationship with the Audit Committee**, December 3, 2002.
- *Institute of Internal Auditors IIA*, 2004, " **Code of Ethics and Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**", available at: <http://www.theiia.org/> .
- *Institute of Internal Auditors IIA*, 2005,a" **IIA Position Paper on Resourcing Alternatives for the Internal Audit Function** ", available at: <http://www.theiia.org/> .
- *Institute of Internal Auditors IIA*, 2005,b" **Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing an Opinion on Internal Control** ", available at: <http://www.theiia.org/> .
- *Institute of Internal Auditors IIA*, The Chicago Chapter, Martin Bariff, IIA, 2003, " **Internal Audit Independence and Corporate Governance**", available at: <http://www.theiia.org/> .
- KPMG " **Corporate governance in Europe: survey**" ,2002/2001 available at: www.kpmg.com.
- KPMG " **New Strategy and best Practice in Internal Audit- An emerging model for building organizational value focusing on risk**" ,2000 , available at: www.kpmg.com.

- Leung , Dr Philomena" ***The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management in Australia*** "2003
<http://www.iaa.org.au/> نسخة الكترونية
- O'Regan, David," ***Genesis of a profession: towards professional status for internal auditing*** "Managerial Auditing Journal. Vol. (16) No. (4) 2001 pp. 215-226.
- Rezaee , Zabihollah ,(1996) ***"Improving the quality of internal audit functions through total quality management"*** , Managerial Auditing Journal, Vol. (11) No. (1) 1996 " p 30–34.
- Selim, G. and McNamee, D. ***"Risk management and internal auditing: what are the essential building blocks for a successful paradigm change"*** International Journal of Auditing ,Vol. 3 No. 2, 2001, pp. 55-147.
- Spira, Laura and Page, Michal, ***"Risk management - The reinvention of internal control and the changing role of internal audit"*** Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. (16) No. (4) 2003 pp.640-661.
- Stewart, Jenny Goodwin and Kent, Pamela ***"The use of internal audit by Australian companies"*** Managerial Auditing Journal. Vol. (21) No. (1) 2006 pp. 81-101.
- Vinten, Gerald, (2004) ***"The future of UK internal audit education - Secularization and submergence?"*** Managerial Auditing Journal, Vol. (19) No. (5) 2004 pp. 580-596.

3- Laws and Reports :

- ACFE, 2006, ***"Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse"*** Association of Certified Fraud Examiners, available at: www.acfe.com/documents/2006-rttn.pdf .
- Basle Committee on Banking Supervision (Basle) ***" Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations "*** September 1998.
- Cadbury Report (1992), ***"Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance "***, Gee & Co, London.

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992)" **Internal Control - Integrated Framework**" , available at: <http://www.theiia.org/>
- Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW) (1999) **Turnbull Report**, available at: www.icaew.co.uk.
- Sarbanes Oxley Act (2002), 170th Congress of the United States of America, at the Second Session, 23rd of January .2002. Government Printing Office, Washington, DC

ملحق رقم (1)

قائمة بأسماء الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

الرقم	اسم الشركة	سنة التأسيس	المقر الرئيسي	عدد الفروع
1-	الشركة العربية لمنتجات الباطون	1987	نابلس	3
2-	المؤسسة العربية للفنادق	1996	رام الله	لا يوجد
3-	البنك الإسلامي العربي	1995	البيرة	7
4-	شركة المؤسسة العربية للتأمين	1975	نابلس	7
5-	شركة المجموعة الأهلية للتأمين	1994	غزة	14
6-	الشركة العربية لصناعة الدهانات	1990	نابلس	1
7-	شركة المستثمرون العرب	1994	العيزرية	1
8-	شركة المؤسسة العقارية العربية	1986	نابلس	3
9-	شركة دواجن فلسطين	1997	كفر صور	لا يوجد
10-	بنك فلسطين	1960	غزة	25
11-	شركة بيرزيت للأدوية	1973	رام الله	3
12-	البنك التجاري الفلسطيني	1992	رام الله	5
13-	شركة مطاحن القمح الذهبي	1995	بيرزيت	لا يوجد
14-	شركة جراند بارك للفنادق والاستجمام.	1999	رام الله	لا يوجد
15-	شركة الإئتمان للاستثمار و التنمية	2004	نابلس	1
16-	شركة سجائر القدس	1994	القدس	1
17-	شركة القدس للمستحضرات الطبية	1969	البيرة	4
18-	شركة القدس للاستثمارات العقارية	1996	رام الله	1
19-	شركة فلسطين لصناعات اللدائن	1998	نابلس	لا يوجد

8	رام الله	1992	شركة المشرق للتأمين	-20
1	نابلس	1993	الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	-21
11	رام الله	1992	شركة التأمين الوطنية	-22
3	منروفيا- ليبيريا	1993	شركة فلسطين للتنمية والاستثمار	-23
	نابلس	1995	شركة الاتصالات الفلسطينية	-24
2	غزة	1999	الشركة الفلسطينية للكهرباء	-25
2	البييرة	1996	بنك فلسطين الدولي	-26
7	البييرة	1994	بنك الاستثمار الفلسطيني	-27
لا يوجد	رام الله	1993	الشركة الفلسطينية للاستثمار و الإنماء.	-28
لا يوجد	نابلس	1995	شركة فلسطين للاستثمار الصناعي	-29
2	البييرة	1999	الشركة العربية الفلسطينية لمراكز التسوق	-30
لا يوجد	غزة	1994	شركة فلسطين للاستثمار العقاري	31
9	رام الله	1996	بنك القدس للتنمية والاستثمار	-32
2	البييرة	2005	الاتحاد للإعمار والاستثمار	-33
لا يوجد	نابلس	1953	مصانع الزيوت النباتية	-34
4	البييرة	2005	الشركة الفلسطينية للتوزيع والخدمات اللوجستية	35
2	رام الله	2005	بنك الرفاه لتمويل المشاريع الصغيرة	36

ملحق رقم (2)
قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين

الرقم	الاسم	الوظيفة	مكان العمل
-1	د.أكرم ابراهيم حماد	مدير عام	وزارة التربية والتعليم العالي
-4	د.حمدي شحدة زعرب	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية
-2	د.سالم عبدالله حلس	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية
-3	د.علي عبد الله شاهين	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية
-5	د.ماهر موسى درغام	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية
-6	د.نافذ محمد بركات	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية
-7	د.يوسف محمود جربوع	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية

ملحق رقم (3)
أداة الدراسة (الاستبيان)
بسم الله الرحمن الرحيم



الفاضل،

الأخ/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

يقوم الباحث بإعداد رسالة ماجستير بعنوان " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية ، ويأمل من حضرتكم التعاون وتعبئة هذه الاستبيان بدقة وموضوعية ، حيث أن قيامكم بذلك يشكل ضمانة لإتمام هذه الرسالة والوصول إلى النتائج المرجوة في تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء في الشركات الفلسطينية، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات والمعلومات التي سيتم الحصول عليها من خلال هذه الاستبيان سوف تعامل بسرية تامة حسب ما تقتضيه قواعد البحث العلمي ولن تستخدم على الإطلاق إلا لخدمة هذا البحث، وعليه فأرجو اعتبار تعبئة هذه الاستبيان رجاءا خاصا لكل منكم ووفقنا الله وإياكم لما فيه الخير .

شاكرا لكم سلفا وممتنا على تعاونكم في خدمة البحث العلمي،،،

الباحث/ يوسف سعيد المدلل
برنامج المحاسبة والتمويل
الجامعة الإسلامية
غزة-فلسطين

جوال الباحث
0599333646

إستبانة رقم (1)

أولا – الخصائص الشخصية للمدقق الداخلي :-

1- المؤهل العلمي :-

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه.

2- مسمى الوظيفة:-

مدير دائرة (وحدة) التدقيق الداخلي مدقق رئيسي في دائرة(وحدة) التدقيق الداخلي

مدقق داخلي أخرى حدد

3- التخصص العلمي:-

محاسبة إدارة أعمال علوم مالية ومصرفية
 اقتصاد تخصص آخر حدد

4- سنوات الخبرة:-

أقل من 5 سنوات من خمس إلى عشر سنوات من 11 إلى 20 سنة

أكثر من عشرين سنة

5- الشهادات المهنية:-

CPA ACPA CMA CIA لا يوجد

ثانيا – معلومات عامة :-

1- اسم الشركة (اختياري).....

2- عمر الشركة :

أقل من 5 سنوات من خمس إلى عشر سنوات من 11 إلى 20 سنة

أكثر من عشرين سنة.

3- إجمالي عدد العاملين بالشركة :-

أقل من 10 من 10 - 50 من 51 - 100 أكثر من 100

4- رأسمال الشركة (بالمليون دولار) :-

أقل من مليون دولار 1-5 مليون 6-10 مليون أكثر من 10 مليون

5- نوع نشاط الشركة :-

صناعي تجاري خدماتي أخرى حدد

6- المستوى التنظيمي الذي تتبعه وحدة التدقيق الداخلي في الشركة هو:-

مجلس الإدارة المدير العام المدير المالي مستوى تنظيمي آخر

حدد.....

إستبانة رقم (2)

"حول دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية".

المحور الأول: "اختبار العلاقة بين تبني معايير أداء واضحة للتدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية".						
ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1-	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي احدي الوظائف الأساسية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.					
2-	تتوفر لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية الموارد المالية والبشرية الكافية .					
3	الواجبات المهنية لإدارة التدقيق الداخلي في شركتكم محددة بدقة.					
4	يمتلك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.					
5	تقوم إدارة الشركة بتوفير دورات تدريبية للمدققين الداخليين لاطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة.					
6	يوجد في الشركات المساهمة العامة في فلسطين خطة دورية ونظام للتدقيق الداخلي Audit chart.					
7	غرض ومسئوليات ونطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة ومعلنة ومحددة بدقة.					
8	تعتبر تقارير التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا.					
9	يستطيع التدقيق الداخلي توفير المعلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة العليا لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقويم وسلامة النظم والإجراءات فيها.					
10	يمتلك المدقق الداخلي القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحريف في السجلات والقوائم المالية.					
11	تهدف وظيفة التدقيق الداخلي إلي تحقيق الرقابة المالية والإدارية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.					
12	من مهام التدقيق الداخلي فحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية المالية والإدارية، والالتزام كذلك بالقوانين والتشريعات الفلسطينية.					
13	المهام المسندة للتدقيق الداخلي تتطلب التحول من تدقيق مالي روتيني إلي تدقيق العمليات وسائر أنشطة الشركة					
14	إن معايير الأداء للتدقيق الداخلي تتطلب من المدقق الداخلي أن يكون لديه المهارة المهنية الملائمة ، وتحديد نطاق العمل الواجب القيام به.					
15	من مهام التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة التحقق من مدى انجاز الأهداف المخططة وفاعلية النتائج.					
16	إدارة التدقيق الداخلي تكون دائما قادرة على تحديد سلسلة الأنشطة التي تنفذها					

المحور الثاني : " اختبار العلاقة بين استقلال وحياد وموضوعية المدقق الداخلي وبين قدرته علي ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "

ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتوفر لمدير التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.					
2	يحافظ المدقق الداخلي على استقلاله من خلال استقلاله عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.					
3	يقوم المدقق الداخلي بأعمال تنفيذية تسند لها الإدارة العليا ومن ثم يقوم بتدقيق العمليات ومن ضمنها ما قام به.					
4	المدقق الداخلي قادر علي اتخاذ قراراته بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.					
5	يتم عزل وتعيين رئيس التدقيق الداخلي بموافقة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.					
6	المدقق الداخلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الشركة المساهمة وبين الحفاظ علي استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية .					
7	استقلال المدقق الداخلي يعتمد بشكل كبير علي موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للإدارات والأقسام التنفيذية إدارياً.					
8	توجد أهمية كبيرة لوجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع لجنة التدقيق وذلك من اجل تدعيم استقلاله.					
9	يستطيع المدقق الداخلي إيصال رأيه بدون عوائق إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة حين يكتشف مخاطر تؤثر على تحقيق الأهداف.					
10	مدى الاستقلال المتوفر للمدقق الداخلي يمكنه من تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوي كفاءة أفضل في المجال المالي والتشغيلي بالشركة.					
11	بيئة العمل تضمن أن يلتزم المدقق الداخلي بالأمانة والموضوعية والاجتهاد والحرص في أداء واجباته ومسؤوليته .					
12	يستطيع المدقق الداخلي أن يلتزم بتنفيذ أحكام القانون والكشف عن كل ما يخالف التشريعات والقوانين ويسيء للمهنة .					
13	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الداخلي من ممارسة أي أفعال تسيء للمهنة أو الشركة التي يعمل بها .					
14	يقوم المدقق الداخلي بالمساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية للشركة التي يعمل بها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.					
15	المدقق الداخلي قادر على إبداء أعلى درجات الموضوعية في عمله، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية.					
16	المدقق الداخلي يستطيع ذكر جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها والتي من شأن عدم ذكرها التأثير علي قيمة التقرير الصادر حول الأنشطة محل التدقيق.					
17	يوجد تدخل من أفراد خارج دائرة التدقيق الداخلي في أعمال التدقيق الداخلي التي تقوم بها					

					18 يقوم المدقق الداخلي بالكشف للمستوى المناسب فوراً عن كل ما من شأنه تهديد استقلاله
--	--	--	--	--	---

المحور الثالث : اختبار العلاقة بين توسيع نطاق ومسؤوليات المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وبين ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "					
ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	زيادة الأهمية النسبية لتدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بواسطة المدقق الداخلي تساعد على ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة .				
2	المدقق الداخلي وبسبب تواجده الدائم بالشركة المساهمة العامة، فهو أكثر خبرة ومعرفة بأمور الشركة وأهدافها ومشاكلها المحتملة.				
3	إن قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بمفهومها الحديث هي تطور طبيعي للتدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عملها إلي ما وراء النواحي المالية والمحاسبية.				
4	إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي يفترض انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق.				
5	يوجد في الشركات المساهمة العامة معايير للأداء يمكن على أساسها قياس الاستخدام الاقتصادي لمواردها.				
6	يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم وجود معايير أداء مقرر معتمدة من قبل الإدارة العليا.				
7	يشكل عمل المدقق الداخلي في العمليات التشغيلية دوراً استشارياً أميناً للإدارة العليا بالشركة المساهمة العامة وهذا من شأنه أن يساهم في :- 1-7 تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة أو وفقاً لمقياس آخر . 2-7 الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية. 3-7 الحصول على معلومات توضيحية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كافة الميادين التشغيلية . 4-7 إعادة التأكيد على أن التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل				
8	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالشركة والتقرير عنها.				
9	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق التكاليف الحقيقية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.				
10	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق ومراقبة جودة الإنتاج.				
11	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق حجم الإنتاج أو العمل المنجز.				
12	تنفيذ المراجعات المرتبطة بالاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد.				
13	يقوم المدقق الداخلي بكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلي تصحيح الأوضاع مستقبلاً .				

					14	يمكن توسيع نطاق عمل المدقق الداخلي عن طريق المشاركة في تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعية بالشركة المساهمة.
					15	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الالتزام بمتطلبات نظام الجودة المطبق بالشركة
					16	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.
					17	يقوم المدقق الداخلي برفع تقرير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات

المحور الرابع: " اختبار العلاقة بين قيام المدقق الداخلي بتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وبين ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية "						
ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يوجد لدى الإدارة العليا للشركة توثيق لعناصر وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة					
2	يتوفر لدى موظفي قسم التدقيق الداخلي الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية وإجراءاته وعناصره .					
3	يتوفر لدى موظفي قسم التدقيق الداخلي الفهم الكافي لعمل البرامج الحاسوبية وإجراءات الرقابة الالكترونية المطبقة.					
4	يشكل عمل المدقق الداخلي في العمليات التشغيلية دورا استشاريا أميناً للإدارة العليا بالشركة المساهمة العامة وهذا من شأنه أن يساهم في:-					
	1-4 الحصول علي معلومات ملائمة حول جوانب الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الإدارية والمالية.					
	2-4 إعادة التأكيد علي أن كل التقارير التشغيلية والمالية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل .					
5	يشكل عمل المدقق الداخلي في الناحية المالية التأكد من دقة المعلومات المالية التي تساعد الإدارة للقيام بالتخطيط واتخاذ القرارات.					
6	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن أصول الشركة المساهمة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.					
7	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن جميع العاملين بالشركة ملتزمين بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية التي وضعتها لهم إدارة الشركة المساهمة .					
8	يتأكد المدقق الداخلي من أن هناك فصلا بين الواجبات والمهام بين الموظفين من ناحية وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.					
9	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي الذين وضعتهم الإدارة.					
10	يقوم المدقق الداخلي بمراقبة تطبيق هذين النظامين وتزويد الإدارة بالمقترحات اللازمة لتطويرهما.					
	يقوم المدقق الداخلي باختبار المعلومات المالية والتشغيلية وتقييم مدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات.					

					12	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن الإجراءات الرقابية موثقة ومطبقة
					13	يكتشف المدقق الداخلي أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بالمصادفة
					14	يكتشف المدقق الداخلي أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المنشأة.
					15	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة والمتطلبات الخارجية .
					16	يقوم المدقق الداخلي كذلك بتدقيق الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى .
					17	يقوم قسم التدقيق الداخلي بإعداد تقرري عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعها لجهة الاختصاص دوريا.
					18	تقوم إدارة المنشأة باتخاذ الإجراءات السليمة استجابة لتقارير التدقيق الداخلي عن نظام الرقابة الداخلية.
					19	الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لمعالجة التوصيات الواردة في تقارير التدقيق الداخلي تشكل مانعا لارتكاب نفس النوع من المخالفة

المحور الخامس: "اختبار العلاقة بين مشاركة المدقق الداخلي في تقييم وإدارة المخاطر وبين ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية"

ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إن عملية تقييم وإدارة المخاطر تعتبر عنصرا هاما من عناصر الإدارة الإستراتيجية، ورافعة هامة للمزايا التنافسية بين الشركات.					
2	إن عملية تقييم وإدارة المخاطر تستدعيها حالة عدم التأكد بخصوص الأحداث أو نتائجها التي يمكن أن تحدث تأثيرا جوهريا علي تحقيق أهداف وإستراتيجية الشركة المساهمة.					
3	عملية تقييم وإدارة المخاطر تشمل عملية تحديد وإدارة والتحكم في الأحداث المحتملة والأوضاع القائمة لتزويد توكيدات و ضمانات معقولة باتجاه الوصول إلي أهداف الشركة المساهمة					
4	تقوم الإدارة العليا بصياغة وتوصيل الأهداف الإستراتيجية للشركة إلى جميع المستويات بالشركة.					
5	قسم التدقيق الداخلي مدرك لجميع المخاطر التي تواجه كل مركز مسئولية بالشركة والتي تؤثر على تحقيق الأهداف.					
6	يقوم قسم التدقيق الداخلي بترتيب المخاطر حسب درجة الخطورة وأولويات مواجهاتها.					
7	قسم التدقيق الداخلي يقوم بوضع خطط تدقيق تعتمد علي درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات أنشطة دائرة التدقيق الداخلي بالاتساق مع الأهداف العامة للشركة المساهمة .					

8	يقوم قسم التدقيق الداخلي باقتراح الوسائل والسبل والآليات المناسبة للتعامل مع أوجه المخاطر المختلفة.				
9	إن المدقق الداخلي يساهم بشكل كبير وبدور استشاري في تقليل المخاطر، كما يساعد في تقييم المخاطر التي تتعرض لها الشركة المساهمة.				
10	إن المدقق الداخلي يساهم في تحسين إدارة المخاطر بالشركة المساهمة خاصة في مرحلة التخطيط التي تعتمد علي تقدير وتقييم المخاطر .				
11	يقوم المدقق الداخلي بالتركيز علي المخاطر الهامة وتدقيق عمليات إدارة المخاطر داخل الشركة المساهمة.				
12	يقوم المدقق الداخلي بتقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر.				
13	تزويد المدقق الداخلي بالمهارات والخبرات المطلوبة والقادرة علي تحديد ومراقبة وقياس وإدارة المخاطر.				
14	يقوم المدقق الداخلي بتنسيق عملية إعداد تقرير المخاطر المقدم لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق.				
15	يتم استخدام الأساليب الحديثة مثل قوائم الاستبيان وورش العمل والمقابلات الشخصية (جميعها أو أي منها) في تحديد المخاطر المحيطة بالمنظمة.				
16	استجابة الإدارة العليا لتقارير التدقيق الداخلي بشأن المخاطر المحيطة كافية وتؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة				
17	مستوى المخاطر الموجود بالشركة يعتبر مستوى مقبول ولا يعيق تحقيق أهداف الشركة.				

ملاحظة/ المحور التالي يهدف إلى اختبار دور لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي في الشركة التي تعملون بها ، وفي حالة عدم وجود لجنة خاصة بالتدقيق (Audit Committee) في شركتكم نرجو إبداء رأيكم المهني حول ضرورة وجودها ودورها الذي تتأمله .

يوجد في الشركة لجنة خاصة للتدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة. نعم لا

ت	المحور السادس اختبار العلاقة بين وجود و فعالية لجنة التدقيق في متابعة وتقييم عمل التدقيق الداخلي و قدرة المدقق الداخلي علي ضبط الأداء المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.	الفقرة				
*		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	وجود لجنة التدقيق يدعم حيادية واستقلالية المدقق الداخلي.					
2	تتألف لجنة التدقيق من مجموعة من الأعضاء، أحدهم على الأقل لديه علم ودراية معمقة بشئون التدقيق والمحاسبة					

					3	يتولى إدارة التدقيق الداخلي مسئول متفرغ لذلك ويكون من القيادات الإدارية بها .
					4	تقوم لجنة التدقيق بدراسة ومناقشة موازنة وحدة التدقيق الداخلي.
					5	يوجد لمدير التدقيق الداخلي اتصالا مباشرا ويستطيع التشاور مع رئيس مجلس الإدارة، ويحضر اجتماعات لجنة التدقيق.
					6	يكون لدى الشركة المساهمة نظام محكم للتدقيق الداخلي يتعاون في وضعه مجلس الإدارة والمدقق الداخلي ولجنة التدقيق.
					7	تقوم لجنة التدقيق بمناقشة وتقييم خطط التدقيق الداخلي.
					8	يتم تعيين وعزل مدير إدارة التدقيق الداخلي، وتحديد معاملته المالية بقرار من مجلس الإدارة، بعد موافقة لجنة التدقيق.
					9	يسند للمدقق الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله علي أكمل وجه.
					10	يقدم المدقق الداخلي تقريرا دوريا إلي مجلس الإدارة والى لجنة التدقيق عن مدي التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها.
					11	وكذلك يقدم المدقق الداخلي تقريرا دوريا مدي التزامها بقواعد حوكمة الشركات المساهمة .
					12	يصدر تحديد أهداف ومهام وصلاحيات المدقق الداخلي ومن يعاونوه قرار واضح ومفصل ومكتوب من مجلس الإدارة.
					13	يستطيع المدقق الداخلي إيصال تقريره إلى لجنة التدقيق بدون عوائق
					14	تعقد اجتماعات لوحدة التدقيق الداخلي يحضرها أعضاء من لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة.

أهم التعريفات الواردة في البحث

التدقيق الداخلي:

نشاط تأميني واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة إكساب المنظمة آلية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركة.

معايير التدقيق الداخلي

المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقاً لما اعتمد من قبل معهد المدققين الداخليين. (العمرى وعبد المغني، 2006، ص 346)

الاستقلال :

تحرر المدقق الداخلي من جميع العوامل والشروط التي تهدد موضوعيته أو تبدو كذلك (معهد المدققين الداخليين IIA).

الرقابة الداخلية:

كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب (IFAC, 2001,P214).

الحوكمة

مجموعة العلاقات ما بين إدارة المؤسسة، مجلس إدارتها، مساهمها والجهات الأخرى التي لها اهتمام بالمؤسسة، كما أنه يبين التركيبة التي توضح من خلالها أهداف المؤسسة والوسائل لتحقيق تلك الأهداف ومراقبة تحقيقها . إن التحكم المؤسسي الجيد هو الذي يوفر لكل

من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة الحوافز المناسبة للوصول إلى الأهداف التي هي في مصلحة المؤسسة، ويسهل إيجاد عملية مراقبة فاعلة، وبالتالي يساعد المؤسسات على استغلال مواردها بكفاءة . (OECD Principles of Corporate Governance)

المخاطر

مفهوم يستخدم للتعبير عن حالة عدم التأكد بخصوص الأحداث و/أو نتائجها التي يمكن أن تحدث تأثيراً جوهرياً على تحقيق أهداف واستراتيجيات المنظمة. (Selim and
McNamee, 1999, P57).

إدارة المخاطر

عملية تحديد وتقييم وإدارة والتحكم في الأحداث المحتملة والأوضاع القائمة لتزويد توكيدات و ضمانات معقولة باتجاه الوصول إلى أهداف المنظمة. (معهد المدققين الداخليين (IIA)