



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

### بحث بعنوان

مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين

في تقييم نظام الرقابة الداخلية

(دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة)

إعداد الطالب:

محمود عبد السلام محسن

إشراف الأستاذ الدكتور:

سالم عبد الله حلس

يونيو 2011

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"لَا يَكْفُرُ اللّٰهُ نَفْسًا اِلاَّ وُسْعَهَا لَهَا مَا  
كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا  
تُؤَاخِذْنَا اِنْ نَسِينَا اَوْ اَخْطَاْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ  
عَلَيْنَا اِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلٰى الَّذِيْنَ مِنْ قَبْلِنَا  
رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهٖ وَاَعْفُ عَنَّا  
وَاغْفِرْ لَنَا وَاَرْحَمْنَا اَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلٰى  
الْقَوْمِ الْكَافِرِيْنَ" [البقرة: 286]

صدق الله العظيم

## إهداء

إلى من تحت أقدامها تكمن الجنة أمي الحنونة

إلى من جعل مشواربي العلمي ممكناً أبي المعطاء

إلى أخواتي وإخواني الكرام وعائلتي الكريمة

إلى كل من علمني حرفاً إخلاصاً ووفاءً وكل من ساهم في عمل هذه الرسالة

إلى كل من سقط شهيداً فداءً للدين والوطن حتى نعيش بكرامة

إلى الذين ضحوا بحريتهم خلف قضبان الاحتلال الأسرى والأسيرات

إلى الذين ناضلوا من أجل الشعب الفلسطيني الجرحى والسائرين على الدرب

إلى كل من سلك سبيل العلم درباً ومنهجاً

إلى زملائي وأصدقائي الأعزاء

أهدي هذا الجهد المتواضع

## شكر وتقدير

الحمد والشكر لله أولاً وأخيراً على عظيم نعمه التي لا تعد ولا تحصى وعلى فضله وكرمه الذي لا يرد وعلى أن هدانا وجعلنا مسلمين وله الحمد والشكر أن وفقني لإتمام هذه الرسالة والصلاة والسلام على نبينا الكريم محمد بن عبد الله وعلى آل بيته الطيبين الطاهرين وصحابته أجمعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

يسعدني في هذا المقام وبعد التوصل إلى إتمام هذه الرسالة أن أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ الدكتور/ سالم عبد الله حلس والذي تفضل بالإشراف على هذا البحث ولم يدخر جهداً إلا قدمه وله مني جزيل الشكر والتقدير.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الدكتور / علي عبد الله شاهين والدكتور / صبري ماهر مشتهى على تقبلهم وقبولهم بمناقشة هذا البحث وإبرازه بالشكل العلمي المناسب.

كما وأتقدم بعظيم الشكر والامتنان لهذا الصرح الشامخ الجامعة الإسلامية قبله العلماء ومهد الباحثين وأتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساهم بإتمام هذا البحث مادياً ومعنوياً راجياً من المولى عز وجل أن يجزيهم خير الجزاء.

## والله ولي التوفيق

### الباحث

محمود عبد السلام عبد الله محسن

## ملخص الدراسة باللغة العربية

### مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة التي تربط المدققين الخارجيين بالمدققين الداخليين العاملين في قطاع غزة من وجهة نظر المدققين الخارجيين خلال قيام المدققين الخارجيين بتقييم نظام الرقابة الداخلية اعتماداً على المدققين الداخليين وذلك للاستفادة من مزايا وفوائد التنسيق وتبادل المعلومات بين الطرفين وزيادة كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الثانوية والرئيسية، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وتم توزيع 50 استبانة على المدققين الخارجيين الذين يمارسون أعمال التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق الدولية والمحلية الهامة وقد تم الحصول على 46 استبانة بنسبة استرداد 92%، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها.

حيث أثبتت نتائج الدراسة اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير خلال قيامهم بعملية فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتصميم وتنفيذ اختباراتهم على المدققين الداخليين العاملين بالجهات الربحية وغير الربحية المختلفة وكانت أهم النتائج قيام المدققين الخارجيين عند فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية بدراسة استقلالية التدقيق الداخلي وطبيعة ومدى المهام المكلف بها وإجراء المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي والإطلاع على تقييم المدققين الداخليين لنظام الرقابة الداخلية ودراسة وفهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدققين الداخليين الداعمة للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة والاستعانة بأوراق عمل المدققين الداخليين المتعلقة بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة ودراسة وفهم اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين ومدى فعاليتها لتحقيق أهداف التدقيق.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات منها تعزيز درجة اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند فهم وتقدير واختبار نظام الرقابة الداخلية من خلال زيادة استعانة المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند فهم وتحليل عناصر الرقابة ونظم المعلومات وزيادة التنسيق والتعاون بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين في التعرف على الأخطاء التي قد تحدث والتقييم المبدئي لمخاطر الرقابة وضرورة إطلاع المدققين الخارجيين على نتائج وتوصيات المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة والاعتماد عليها وتقييمهم ومدى تحقيق اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين للتأكدات المرتبطة بالعمليات والأرصدة.

## Abstract

### **The reliance between the internal audit and the external audit in evaluating the internal control system.**

This study aims at recognizing the relationship between the internal auditors and the external auditors in the Gaza Strip. External auditors evaluating the internal control system, based on the internal auditors work in order to make advantage of the coordination and information exchange between the two parties and improve the efficiency and effectiveness of the external audit process.

In order to achieve the objectives of this study and examine the hypothesis, this study used the main and secondary data. A questionnaire was designed to gather the relevant information. 50 questionnaires were distributed amongst external auditors who work for major and local internal auditors. 46 of them were returned with return ratio of 92%. This study applied the descriptive statistical analysis to depict and analyze the study variables and testing the hypothesis.

The findings of this study prove that external auditors in the Gaza strip depend on the internal auditors of the profit and non-for-profit organizations when it comes to understanding the internal control, evaluate the risks, design and implement the tests. The most important findings is: External auditors study the independence of internal audit, the nature and extent of the assignments, conducting interviews with the internal audit staff, reviewing the internal auditors' evaluation of the effectiveness of the internal control.

The study was concluded with some recommendations. One of the recommendations is to strengthen the interrelation between the external auditors and the internal auditors with regard to understand, evaluate, and test internal control system. The improved coordination and cooperation in identifying errors and the initial evaluation of control risks that might occur and the pre evaluation of the audit risks, in addition to informing the external auditors of the results and recommendations of the internal auditors for the audit tests and relying on it, and their evaluation of the extent to which tests of controls designed internal auditors of the assurance associated with the transactions & balances.

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	آية قرآنية.....
ب	الإهداء.....
ت	شكر وتقدير.....
ث	ملخص الدراسة باللغة العربية.....
ج	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية.....
ح	فهرس المحتويات.....
ذ	قائمة الجداول.....
ذ	قائمة الملاحق.....
<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>	
2	1.1: المقدمة.....
3	2.1: مشكلة الدراسة.....
5	3.1: فرضيات الدراسة.....
5	4.1: أهمية الدراسة.....
5	5.1: أهداف الدراسة.....
6	6.1: الدراسات السابقة.....
<b>الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي</b>	
13	2.1: تمهيد.....
15	2.2: مفهوم وأنواع التدقيق الداخلي.....
17	2.3: خصائص وأهمية التدقيق الداخلي.....
17	2.4: نطاق وأهداف التدقيق الداخلي.....
19	2.5: مقومات ومزايا التدقيق الداخلي.....
21	2.6: دور التدقيق الداخلي في التدقيق المالي والتشغيلي والرقابة.....
24	2.7: معايير التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين (IIA, 2004).....
29	2.8: الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....
32	2.9: العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وأوجه التكامل بينهما.....
33	2.10: مجالات التعاون والتنسيق وحدود الاعتماد بين المدققين الداخليين والخارجيين

34	2.11: تقييم واختبار المدققين الخارجيين لعمل التدقيق الداخلي.....
36	2.12: تقويم المدققين الخارجيين فاعلية عمل المدققين الداخليين.....
37	2.13: أثر وظيفة التدقيق الداخلي على نطاق فحص المدقق الخارجي.....
38	2.14: مساعدة المدققين الداخليين للمدققين الخارجيين.....
39	2.15: التدقيق الداخلي وتقدير المدقق الخارجي لمخاطر الرقابة.....
40	2.16: توثيق اتصال وتنسيق أعمال المدققين الخارجيين مع المدققين الداخليين....
<b>الفصل الثالث: الرقابة الداخلية: مخاطرها واختباراتها</b>	
42	3.1: تمهيد.....
43	3.2: مفهوم وأهداف وأقسام الرقابة الداخلية.....
51	3.3: مكونات الرقابة الداخلية.....
56	3.4: مقومات الرقابة الداخلية وإجراءات تحقيق خصائصها.....
58	3.5: دور ومسئولية المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في عملية الرقابة.....
59	3.6: فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطرها.....
60	3.7: خطوات فهم وتقييم واختبار الرقابة الداخلية.....
60	3.7.1: الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.....
65	3.7.2: الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة.....
74	3.7.3: الخطوة الثالثة: تنفيذ اختبارات الرقابة: أنواعها وأهدافها.....
77	3.8: تصميم اختبارات الرقابة وتحديد خطواتها.....
78	3.9: طبيعة ومدى وتوقيت اختبارات الرقابة.....
80	3.10: اكتمال اختبارات الرقابة وعلاقتها بإجراءات التوصل للفهم.....
81	3.11: العلاقة بين واختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية.....
81	3.12: توثيق اختبارات الرقابة.....
<b>الفصل الرابع الطريقة والإجراءات</b>	
83	4.1: تمهيد.....
83	4.2: منهجية الدراسة.....
84	4.3: مجتمع وعينة الدراسة.....
84	4.4: أداة الدراسة.....
85	4.5: اختبار التوزيع الطبيعي.....



86	4.6: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.....
86	4.7: صدق الاستبيان.....
92	4.8: ثبات الاستبانة.....
<b>الفصل الخامس تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة</b>	
95	5.1: تمهيد.....
95	5.2: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية.....
97	5.3: اختبار فرضيات الدراسة.....
97	5.3.1: تحليل فقرات الفرضية الأولى.....
100	5.3.2: تحليل فقرات الفرضية الثانية.....
102	5.3.3: تحليل فقرات الفرضية الثالثة.....
104	5.3.4: تحليل فقرات الفرضية الرابعة.....
106	5.3.5: تحليل فقرات جميع المجالات معاً.....
<b>الفصل السادس النتائج والتوصيات</b>	
108	6.1: النتائج.....
109	6.2: التوصيات.....
110	6.3: دراسات مستقبلية مقترحة.....
<b>المراجع</b>	
أ	المراجع العربية.....
ح	المراجع الأجنبية.....
<b>الملاحق</b>	
د	كشف بأعضاء جمعية المدققين الخارجيين بقطاع غزة.....
ر	كشف بعينة الدراسة.....
ز	كشف بأسماء المحكمين.....
س	الاستبانة.....

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....	30
2	مكونات الرقابة الداخلية.....	55
3	العلاقة بين أشكال الاختبارات وأشكال الأدلة.....	72
4	درجات مقياس ليكرت الخماسي.....	85
5	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.....	85
6	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال.....	87
7	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال.....	88
8	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال.....	89
9	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال.....	90
10	معامل الارتباط بين درجة كل مجال والدرجة الكلية للإستبانة.....	91
11	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة.....	92
12	طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الإستبانة.....	93
13	الخصائص الشخصية.....	95
14	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الأول	98
15	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثاني	100
16	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثالث	102
17	المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الرابع	104
18	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبانة.....	106

## قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الجدول	الصفحة
1	أسماء أعضاء جمعية مدققي الحسابات وأسماء المكاتب 2011.....	د
2	أسماء مكاتب التدقيق الخارجي وعدد المدققين العاملين في كل مكتب حسب سجل جمعية المدققين الفلسطينيين في غزة بتاريخ 2011/4/17.....	ر
3	قائمة بأسماء المحكمين.....	ز
4	استبانة الدراسة.....	س

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

## 1.1: المقدمة

إن كبر وتنوع وتعقد بيئة الأعمال في المنشآت الربحية وغير ربحية وصعوبة قيام المدقق الخارجي بالتدقيق التفصيلي وارتفاع تكاليف التدقيق الخارجي أدى إلى وجود أقسام للرقابة الداخلية (التمييزي، 2004، ص81)، وذلك بسبب عدم مقدرة غالبية المنشآت تحمل المزيد من تكاليف أعمال التدقيق الخارجي حيث روعي محاولة لتشجيع كافة المنشآت على القيام بأعمال التدقيق بصفة دورية ومستمرة للاطمئنان إلى مركزها المالي، ويعتقد كثير من المدققين الخارجيين أن تكاليف التدقيق يمكن تخفيضها أو أن تزداد بمعدل بطيء عن طريق القيام بالمراجعة التعاونية أي اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين (عبد الوهاب، 2004، ص311)، وعملت المنشآت في الآونة الأخيرة بثتى مجالاتها على تفعيل دور الرقابة الداخلية من خلال وجود التدقيق الداخلي الذي تزايد دوره بشكل كبير في العقدين الأخيرين بصفة رئيسية بسبب الحجم والتعقيد المتزايد لكثير من الشركات (الطفي، 2005، ص99).

ويعتبر التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية يتمثل في نشاط مستقل يقوم به قسم أو إدارة من إدارات المنشأة ومهمته مراجعة وفحص المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير المالية والعمليات المختلفة، وتقييم أداء الإدارات والأقسام في المنشأة، ثم تقديم تقارير إلى الإدارة العليا بنتائج هذا التقييم (محمود وآخرون، 1994، ص97) حيث يركز التدقيق الداخلي على قياس وتقييم فعالية وكفاءة أساليب الرقابة المختلفة، وبناءً على ذلك يكون التدقيق الداخلي يختص بتقييم الرقابة الداخلية (نور، 1992، ص189)، ونتيجة تطور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي يقوم المدقق الخارجي عند متابعته لعناصر الرقابة في منشأة يوجد بها تدقيق داخلي بفهم طبيعة مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وكيف تتناسب مع الهيكل التنظيمي للمنشأة والأنشطة المنجزة، أو التي سيتم انجازها (IFAC، 2009، ص278)،

وحيث أن أعمال التدقيق الداخلي قد يكون لها تأثير أو علاقة بأعمال التدقيق الخارجي، فعلى المدققين الخارجيين أن يأخذوا بعين الاعتبار ويهتموا بموضوعية المدققين الداخليين، وكفاءتهم وأدائهم للعمل من أجل تحديد مدى الاعتماد عليهم أو الثقة بهم (عبد الوهاب، 2004، ص296)، وتنطلق إجراءات التدقيق من تقييم الرقابة الداخلية لأنة نتيجة هذا التقييم تحدد مدى ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق، فإذا اتضح للمدقق الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال يستطيع أن يعتمد على ذلك في اختصار جزء كبير من برامج التدقيق المستندية. وعلى العكس من ذلك فإنه إذا تبين له عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية فإنه سيكون مضطراً لتوسيع نطاق الفحص المستندي حتى يستطيع إبداء رأيه في القوائم المالية (نور، 1992، ص167).

وسوف يتناول هذا الفصل مشكلة الدراسة وفرضياتها وأهدافها وأهميتها والدراسات السابقة العربية والأجنبية المرتبطة بها.

## 2.1: مشكلة الدراسة:

إن ارتفاع وزيادة الأخطاء والتجاوزات نتيجة كبر وتنوع وتعقد بيئة الأعمال في المؤسسات الربحية وغير الربحية دفع إدارتها للعمل على تفعيل دور الرقابة الداخلية من خلال وجود المدققين الداخليين الذين تتوفر بهم الخبرة والكفاءة والموضوعية، وبسبب تطور مهام التدقيق الداخلي وزيادة اهتمامه بالتدقيق الإداري والتشغيلي وبالتحديد تقييم فاعلية الرقابة الداخلية شجع ذلك المدققين الخارجيين على زيادة التعاون والتنسيق مع المدققين الداخليين في دراسة وفهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتصميم وتنفيذ اختباراتهما، وذلك بغرض الحصول على أدلة تدعم تقييم المدققين الخارجيين لمخاطر الرقابة لدعمهم في تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت الاختبارات الأساسية والسؤال الرئيسي هو:

ما مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟ ومن هذا السؤال الرئيسي للمشكلة تتفرع الأسئلة الفرعية التالية:-

1. هل يعتمد المدققين الخارجيين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية على المدققين الداخليين؟
2. هل يعتمد المدققين الخارجيين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة على المدققين الداخليين؟
3. هل يعتمد المدققين الخارجيين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة على المدققين الداخليين؟
4. هل وجود التدقيق الداخلي يعمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتخفيض خطر الرقابة؟

## متغيرات الدراسة:

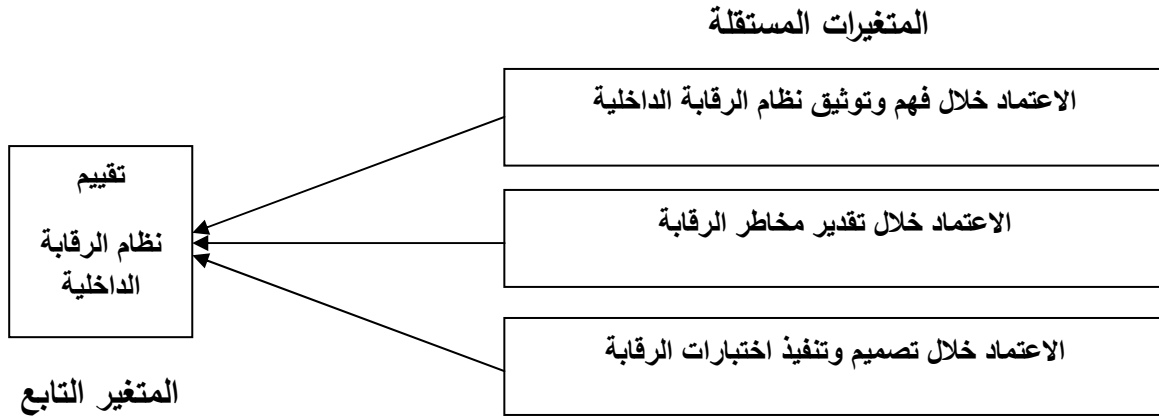
### • المتغيرات المستقلة:-

1. اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية.
2. اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة.
3. اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات نظام الرقابة الداخلية.

### • المتغير التابع:-

تقييم نظام الرقابة الداخلية.

شكل توضيحي يبين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع:-



### 3.1: فرضيات الدراسة:

1. يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية.
2. يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة.
3. يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة.
4. يعمل التدقيق الداخلي على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها.

### 4.1: أهمية الدراسة:

تضيف تلك الدراسة للمدققين الخارجيين معلومات لها دور فعال في فهم وتقييم واختبار الرقابة بشكل كفؤ وفعال مما ينعكس على جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي لما لها من دور في زيادة دقة وصحة التقارير المتعلقة بنتائج أعمال المؤسسات الربحية وغير الربحية وبالتالي زيادة ثقة الجهات المختلفة بالنسبة لأداء مكاتب التدقيق الخارجي، الأمر الذي يترتب عليه تقليص الصعوبات التي يواجهها المدققين الخارجيين خلال فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتصميم وتنفيذ اختباراتهما نتيجة زيادة التنسيق والتعاون مع المدققين الداخليين وذلك لتوفير الجهد والتكلفة والوقت والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة مما يدفع إلى النجاح وقوة المنافسة في السوق.

### 5.1: أهداف الدراسة:

1. بيان مزايا وفوائد التنسيق وتبادل المعلومات بين المدققين الخارجيين والداخليين.
2. التعرف على مدى كفاءة وفعالية المدققين الخارجيين في فهم وتقدير واختبار نظام الرقابة الداخلية من خلال الاستفادة من المدققين الداخليين.
3. توضيح نقاط الضعف التي يواجهها المدققين الخارجيين عند دراسة وفهم وتقدير مخاطر الرقابة الداخلية نتيجة عدم الاعتماد على المدققين الداخليين.
4. تعزيز دور المدققين الخارجيين في فهم وتوثيق وتقييم واختبار نظام الرقابة الداخلية.
5. بيان دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

## 6.1: الدراسات السابقة:

1. دراسة (العفيفي، 2009)، بعنوان "مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في كشف ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته اعتماداً على الدراسات النظرية والدراسات السابقة مكونة من 3 أجزاء وزعت على المراجعين الداخليين في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة وتم توزيع 35 استبانته وبلغت الردود 34 أي بنسبة إرجاع قدرها 97,1% وتم استبعاد 3 منها وقد توصلت الرسالة إلى مجموعة من النتائج أهمها انخفاض أهمية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة بدرجة كبيرة وارتفاع تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني يحول بدرجة كبيرة دون تطبيقها. ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الشركات المساهمة العامة وضرورة تخفيض تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني لكي يتم تطبيقها لمواجهة ظاهرة الفساد المالي.

2. دراسة (الأشقر، 2008)، بعنوان "تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (610)" هدفت هذه الدراسة إلى تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي 610 وطبقت على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة وعددهم 59 وكانت أهم نتائج الدراسة التزام المراجعين الخارجيين بشكل كبير بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار 610 وأظهرت أهمية الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي ثم نطاق الوظيفة ثم العناية المهنية ثم الكفاءة المهنية جميعهم المتعلقين بالتدقيق الداخلي ومن أهم توصيات الدراسة تعزيز استقلال التدقيق الداخلي وضرورة قيام الجمعيات المهنية بتوعية المراجعين الداخليين والخارجيين بالعلاقة التي تربطهم وإيضاح مفهوم وطبيعة هذه العلاقة ومجالات التعاون والتنسيق بينهم.



3. دراسة (كرسوع، 2008)، بعنوان " مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة". هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة حيث طبقت على مكاتب المرجعة بقطاع غزة وعددها 85 مكتب وبلغت الردود 75 وكانت أهم نتائج الدراسة أن استخدام العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة بالإضافة إلى استخدام الحاسب الآلي يؤدي لتخفيض مخاطر المراجعة بالإضافة إلى التأكد من صحة ودقة التقديرات المحاسبية وكانت توصيات الدراسة أنه يجب على المراجع استخدام وتطبيق أساليب العينة الإحصائية بشكل صحيح وضرورة إلمامه بالحاسوب واستخدام اجتهاده وخبرته.

4. دراسة (المدلل، 2007)، بعنوان "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي الإداري" دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، هدفت هذه الدراسة التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية الإدارة في ضبط الأداء الإداري والمالي، وبينت أن هناك دورا ملموسا لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء الإداري والمالي وان وحدات التدقيق تقوم بدور جيد في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وهذا يؤثر ايجابيا على ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وانه توجد علاقة بين قيام التدقيق الداخلي بدوره في تقييم ودعم وإدارة المخاطر وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية وكان من أهم توصيات تلك الدراسة توسيع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل تحديد وتقييم المخاطر ودعم إدارة المخاطر.

5. دراسة (جربوع، 2005)، بعنوان "مجالات مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعة الإسلامية في غزة بدولة فلسطين" هدفت الدراسة إلى تحديد مجالات مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعة الإسلامية في غزة- فلسطين بالتطبيق على موظفي الإدارة المالية والمدققين الداخليين بالجامعة وتناولت الدراسة المجالات التي يساهم بها المراجع الداخلي مثل تحديد احتياجات الجامعة من الخدمات المالية والإدارية والاستشارية المتعلقة بمجال الرقابة والمساهمة في الكشف عن مواطن القوة والضعف في الأعمال المطلوبة وانجازها وكشف الانحرافات والعجز والقصور بأنظمة الرقابة الداخلية بالجامعة حيث توصلت إلى أن التدقيق الداخلي يلعب دورا هاما في مرحلتي البحث والتشخيص ودراسة البدائل والمساهمة في حل المشكلات وتحليل وتصميم النظم والإجراءات.

6. دراسة (Al-Twajiry, et. Al, 2004)، بعنوان "دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية في قطاع الشركات في المملكة العربية السعودية" حيث هدفت إلى اختبار العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في قطاع الشركات في المملكة العربية السعودية، من خلال اختبار مستوى التعاون والتنسيق بين مديري إدارات المراجعة الداخلية، وبين الشركاء والمديرين في شركات المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانتيين وزعت الأولى على عينة من أقسام المراجعة الداخلية بلغت 135 شركة، اختيرت من أكبر ألف شركة في المملكة العربية السعودية، ووزعت الاستبانة الثانية على عينة من مدراء وشركاء المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية لتعزيز الاستبانتيين، تم إجراء 15 مقابلة في مدراء أقسام المراجعة الداخلية و13 مقابلة مع المراجعين الخارجيين وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجعين الخارجيين قلقون إزاء استقلال ونطاق عمل وصدور حجم العديد من إدارات المراجعة الداخلية وأن المراجعين الداخليين يعتبرون التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي محدود، على الرغم من أن المراجعين كانوا أكثر ايجابية إزاء مدى هذا التعاون، عندما يكون عمل المراجعة الداخلية ذات جودة عالية وإن مدى اعتماد المراجع الخارجي عن أعمال قسم المراجعة الداخلية، تتفاوت بحسب جودة هذه الأعمال وقد رأى المراجعون الخارجيين أن الموضوعية والكفاءة والخبرة في مجال العمل.

7. دراسة (الكحلوت، 2004)، بعنوان "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين"، وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين من خلال دراسة وتحليل مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها ومراحل تطورها وأقسامها المختلفة، بالإضافة إلى مدى مسؤولية المدقق عن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، وكان أهم ما توصلت إليه الدراسة أن هناك مسؤولية ملقاة على عاتق مدقق الحسابات الخارجي تجاه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية وأن هناك التزاماً من قبل المدققين تجاه دراسة وتقييم نظام الرقابة المحاسبية بصورة أكبر من درجة التزامه بدراسة وتقييم نظام الضبط الداخلي و نظام الرقابة الإدارية وأوصت الدراسة لضرورة زيادة اهتمام مدققي الحسابات الخارجيين تجاه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وخاصة الرقابة الإدارية.

8. دراسة (Allegri & D'onza, 2003)، بعنوان "تقييم التدقيق الداخلي للمخاطر في الشركات الإيطالية الكبرى" هدفت تلك الدراسة إلى التعرف على أنشطة التدقيق الداخلي بالشركات الإيطالية الكبرى حيث توصلت إلى أن جميع الشركات الكبرى لديها وحدات تدقيق داخلي وتبين أن معظم وحدات التدقيق في هذه الشركات صغيرة الحجم ولكن نسبة كبيرة منها تتمتع بقدر معقول من الاستقلالية حيث أنها غير مرتبطة بالإدارة وبينت أيضاً أنه يوجد ميل لدى الشركات المرتبطة ببعضها كمجموعة للاعتماد على شركة تدقيق واحدة وللحصول على خدمات التدقيق الداخلي وأن هناك اهتماماً من قبل الشركات الكبرى في التدقيق التشغيلي بقدر أقل بتدقيق الالتزام، وأن الموارد الاقتصادية المخصصة للتدقيق المالي قليلة نسبياً كذلك بينت أنه يوجد اهتمام متزايد بالمنهجية المبنية على تقييم المخاطر وأن تقييم المخاطر من المدخلات الأساسية لعملية التخطيط للتدقيق.

9. دراسة (عبد الخالق والعلي، 2003)، بعنوان "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية" هدفت الدراسة إلى بيان أهم المجالات التي تسهم فيها 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 والبشرية، أما في مجال التنسيق فنظراً للاحتكاك المدقق الداخلي بجميع الأقسام فيمكنها أن يتلمس ضعف خطوط الاتصال والخلل وتقديم التوصية بإصلاحها وكذلك فهو يساهم في مجال ترشيد القرارات في مرحلتي بحث وتشخيص ودراسة البدائل وطمأنة 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 وبدل المزيد من الجهود سواء في الجانب الفني الوظيفي أو تلك التي تنسب إلى الجوانب السلوكية التي تكفل إحداث تغيير في نظرة العاملين لوظيفته وتحقيق زيادة في ثقة مستخدمي المعلومات الداخليين والخارجيين.

10.دراسة (Krishnamoorthy,2002)، بعنوان "المراحل المختلفة المتبعة من قبل المدقق الخارجي في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي" هدفت تلك الدراسة إلى كيفية تعريف المراجعة الخارجية لكل من ( الموضوعية، العمل المؤدى بواسطة المراجعين الداخليين، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين)، لتفاعل في تعيين وتحديد مدى قوة التدقيق الداخلي في أكبر أربع شركات في الولايات المتحدة وقد كانت نتائج هذه الدراسات متفاوتة وغير حاسمة لذلك فقد قام الباحث باستخدام الطرق والأساليب التحليلية، لتصميم نموذج المراجعين الخارجيين في تقييم وظيفة المراجعة الداخلية وأن هذه الدراسة الوحيدة التي تقدم النموذج النظري في عملية اتخاذ القرار حول اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن أهمية العناصر الثلاثة تختلف بحسب طبيعة الدليل الملاحظ، ومتوقعة على العلاقات المتداخلة بين هذه العناصر لذلك فتحت لدراسة مجالات واسعة أمام الدراسات المستقبلية في هذا المجال، وتحسين معايير المراجعة الدولية والمتعلقة بتقويم أعمال المراجعة الداخلية.

11.دراسة (أبو عياش، 2000) بعنوان "تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية من وجهة نظر إداراتها:دراسة ميدانية"، وهدفت إلى التعرف على واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية من خلال استطلاع آراء المدراء العاميين، والماليين، والمدققين الداخليين فيها حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ودور كل من المدقق الخارجي، والمدقق الداخلي منها. وخلصت الدراسة إلى وجود ضعف في الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية إضافة إلى محدودية الدور الذي يقوم المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في تقوية الرقابة الداخلية في تلك المؤسسات النتائج، وكان من أهم التوصيات ضرورة قيام المدقق الخارجي بمتابعة تنفيذ توصياته المتعلقة بالرقابة الداخلية، والعمل على إيجاد دائرة رقابة متكاملة داخل كل مؤسسة للقيام بأعمال الرقابة.

12.دراسة (Faster, 1986)، بعنوان " استخدام مدققي الحسابات الخارجيين لأعمال التدقيق الداخلي"، هدفت الدراسة إلى تحديد النسبة المئوية للعمل المتعلق بالتدقيق الخارجي الذي يتم إنجازه من قبل المدقق الداخلي، والتي أجريت على ثلاثة مكاتب تدقيق وعلى ثلاث شركات كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث ركزت على استخدام أسلوب المقابلة الشخصية لأفراد العينة، وقد أظهرت الدراسة أن هناك العديد من مجالات التدقيق التي يقوم بها المدققين الخارجيين والتي تشكل عنصراً أساسياً في إبداء الرأي، ويمكن الاعتماد على المدققين الداخليين في إنجاز جزء كبير منها.

13.دراسة (Brown, 1983)، بعنوان "حكم المدقق المستقل في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي" هدفت تلك الدراسة إلى تحديد العوامل الهامة من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجي في تقويمه لوظيفة المدقق الداخلي، وتحديد الفروقات المعنوية في الأحكام الشخصية بين أكبر أربع منشآت تدقيق حسابات في الولايات المتحدة الأمريكية، ومستويات الخبرة داخل كل منشأة، وقد اشتملت هذه الدراسة على ست متغيرات هي: الكفاءة، والتأهيل العلمي، والموضوعية، والاستقلالية، وعمل المدقق السابق، ونوعية الأداء. حيث قام الباحث بتصميم استبانة من 120 نسخة حيث وصلت الدراسة إلى أن عامل الاستقلالية وعمل المدقق السابق هما أهم العوامل التي يستخدمها مدقق الحسابات الخارجي في الحكم على وظيفة المدقق الداخلي.

### تعقيب على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة دور المدقق الخارجي في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي مع بيان الأدوار الجديدة لوظيفة التدقيق الداخلي والتطور في مجالها وأهدافها وكفاءتها وفعاليتها ومساهمتها في اتخاذ القرارات وتحسين الاستثمارات وترشيد القرارات ومدى استقلاليتها. وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة أن تلك الدراسة سوف تكشف طبيعة العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين في قطاع غزة بصورة مباشرة لتوضيح أوجه التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي خلال فهم المدققين الخارجيين للرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتصميم وتنفيذ اختباراتها وأنها تتناول فهم المدققين الخارجيين للرقابة الداخلية من خلال الاستعانة بالمدققين الداخليين وتتناول أيضاً تقييمهم لمخاطر الرقابة من خلال الاستعانة بالمدققين الداخليين وكذلك مدى قيام المدققين الخارجيين بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة الداخلية بالتنسيق والتعاون والاستفادة من المدققين الداخليين والاطلاع على أوراق عملهم، حيث أن نتائج الدراسات السابقة لم تتطرق إلى التعرف بالتنسيق والتعاون والمشاركة بين أعمال التدقيق الخارجي وأعمال التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين.

# الفصل الثاني

## علاقة التدقيق الداخلي

### بالتدقيق الخارجي

## 2.1: تمهيد

إن تعقد النشاطات وتنوعها وتضاعف أحجامها من الأسباب المباشرة في ظهور التدقيق الداخلي (بوتين، 2003، ص7)، الذي ظهر بعد التدقيق الخارجي بوقت طويل (الصحن ونور وأبو الحسن، 1989، ص19)، حيث ازدادت أهميته في وقتنا الحالي في مختلف الدول وتطور إلى نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات نتيجة التطورات المتنوعة التي أدت إلى زيادة حجم التجاوزات والتلاعبات المالية وغير المالية وبالتالي الحاجة له (العبادي، 1999، ص640)، وشجع انتشار الغش والاحتيال وفضائح الشركات العالمية، مثل شركة انرون وورد كوم وزيروكس وغيرهم من الشركات إلى إعادة الثقة، وأدى إلى إصدار قانون سارينز اوكلسي بخصوص متطلبات الإفصاح عن نتائج الأعمال، الأمر الذي أدى إلى زيادة نطاق عمل مسؤوليات المدققين الخارجيين من خلال تحسين التنسيق مع المدققين الداخليين، وبالتالي إضافة قيمة للشركات (Wood، 2004، p2).

وقد ازداد الاهتمام بالتدقيق الداخلي والاعتراف بها كوظيفة منذ بداية الأربعينات من هذه القرن، فقد تم إنشاء معهد مدققين الحسابات الداخليين في الولايات المتحدة في عام 1941 وقد أصدر المعهد عدة نشرات منذ عام 1947 وحتى الآن إلا أنها غير ملزمة بعكس التوصيات والمعايير التي تصدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (الوقاد وديان، 2010، ص203)، وازدادت الحاجة إلى التدقيق الداخلي بسبب اعتماد المدققين الخارجيين على العينات الإحصائية وحدوث تركيز كبير على ظاهرة التحليل المالي والغش والتلاعب، فالتدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية يمثل في نشاط مستقل يقوم به قسم أو إدارة من إدارات المنشأة ومهمته مراجعة وفحص المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير المالية والعمليات المختلفة، وتقييم أداء الإدارات والأقسام في المنشأة، ثم تقديم تقارير إلى الإدارة العليا بنتائج هذا التقييم (محمود والطحان والحموي، 1994، ص97)، ويعتبر عملية مكملة لعملية التدقيق الخارجي (ابراهيم، 2009، ص21)، فوجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، كما يتوقف مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي على نتائج تقييمه لفعالية نشاط التدقيق الداخلي (جمعة، 2009، ص27).

وحيث أن أعمال التدقيق الداخلي قد يكون لها تأثير أو علاقة بأعمال التدقيق الخارجي، فعلى المدققين الخارجيين أن يأخذوا بعين الاعتبار ويهتموا بموضوعية المدققين الداخليين، وكفاءتهم وأدائهم للعمل من أجل تحديد مدى الاعتماد عليهم أو الثقة بهم، ونتيجة تلك الأهمية اصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1991 قائمة معايير التدقيق رقم (65) تحت عنوان "اعتبارات المدقق بالنسبة لوظيفة التدقيق الداخلي عند تدقيق القوائم المالية" لتحل محل قائمة المعايير رقم (9)، ويعطي الإرشاد للمدققين الخارجيين عندما يأخذوا في الاعتبار العمل المؤدى بواسطة المدققين الداخليين عند التخطيط لعملية تدقيق القوائم المالية. (عبد الوهاب، 2004، ص296) وذلك من خلال توصيف عوامل محددة يجب أن يأخذها المدققين الخارجيين في الاعتبار لتحديد نوعية العمل المؤدى بواسطة قسم التدقيق الداخلي وهذه العوامل هي الموضوعية والكفاءة والعمل.

وبسبب عدم مقدرة غالبية المنشآت تحمل المزيد من تكاليف أعمال التدقيق الخارجي روقياً محاولة لتشجيع كافة المنشآت والوحدات الاقتصادية على القيام بأعمال التدقيق بصفة دورية ومستمرة للاطمئنان إلى مركزها المالي ووضعها داخل النشاط الاقتصادي، ويعتقد كثير من المدققين الخارجيين أن تكاليف التدقيق يمكن تخفيضها أو أن تزداد بمعدل بطيء عن طريق القيام بالمراجعة التعاونية أي اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين. (عبد الوهاب، 2004، ص311).

وبناءً على ما سبق سوف يتناول هذا الفصل مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته وأهدافه ومزاياه ومعايير ودوره في التدقيق المالي والتشغيلي والرقابة والفرق بينه وبين التدقيق الخارجي بالإضافة إلى تقييم واختبار المدققين الخارجيين للتدقيق الداخلي وتقييمهم لفاعليته وأثر ذلك على مهام التدقيق الخارجي.



## 2.2: مفهوم وأنواع التدقيق الداخلي:

### 2.2.1: مفهوم التدقيق الداخلي:

لقد تناولت العديد من الجهات مفهوم التدقيق الداخلي، فقد عرفته لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي بعد صدور قانون ساربينز أوكسلي لعام 2002 والتي يطلق عليها لجنة (COSO) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission بأنه "عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها". (إبراهيم، 2009، ص 21).

وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (International federation of Accountants) (IFAC, 2008, p552) التدقيق الداخلي كما جاء في المعيار الدولي (610) المعدل عام 2004 بأنه "فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها من بين أشياء أخرى نظام الرقابة الداخلية"

وفي نفس السياق عرف المجمع العربي للمحاسبين (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص 221) التدقيق الداخلي بأنه "وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى".

أما معهد المدققين الداخليين (IIA, 2004) فقد عرف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها. ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات التحكم".

ومن خلال التعريفات المذكورة لمفهوم التدقيق الداخلي، فإن التدقيق الداخلي نشاط تقييمي مستقل يتم ممارسته داخل المنظمة لتدقيق العمليات المالية والإدارية وغيرها من العمليات، وذلك لخدمة الإدارة. ويتم ممارسته عن طريق قياس وتقييم فعالية وكفاءة أساليب الرقابة الداخلية المختلفة كما هو مصمم من قبل الإدارة لتحقيق أهدافها وتزويدها بتأكيدات عن كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، ويلاحظ أيضاً أن التدقيق الداخلي هو أحد عناصر الرقابة الداخلية وأنه كذلك نشاط مستقل وموضوعي واستشاري يضيف قيمة للمنشأة ويحسن عملياتها وبالتالي ينحصر نشاطه في تقييم وتحسين مدى فاعلية الرقابة، إدارة المخاطر، والحوكمة.

## 2.2.2: أنواع التدقيق الداخلي:

تنفذ وظيفة التدقيق الداخلي عادة بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، لذلك فإن منع واكتشاف وتصحيح الغش والخطأ في البيانات المحاسبية يمثل الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي للتأكد من سلامة السجلات والبيانات المحاسبية على أصول المنشأة (جمعة، 2005، ص92)، ويقسم التدقيق الداخلي إلى (إبراهيم، 2009، ص23):

1. **التدقيق المالي:** في ظل التدقيق المالي يتحمل المدققين مسؤولية تقييم ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية بالشركة التي يعملون بها قد تم تصميمها وتنفيذها على نحو فعال وما إذا كانت القوائم المالية تتسم بالعدالة، حيث يمضي المدققين الداخليين كافة الوقت الذي يعملون فيه داخل شركة واحدة، وبالتالي فإن معرفتهم عن التشغيل وأساليب الرقابة الداخلية بالشركة تزيد كثير عن معرفة المدققين الخارجيين (Arens & Loebbeck, 2002, p1032).
2. **تدقيق الالتزام:** ويقصد به مراجعة الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية للعمليات للحكم على جودة وملاءمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.
3. **التدقيق التشغيلي:** ويقصد به التدقيق الشاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة للتأكد من كفاءة وفعالية وملاءمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المنشأة وأهم فوائد الإدارة من التدقيق التشغيلي هو إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين المستويات المختلفة في الإدارة واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية وزيادة الربحية (العمرات، 1990، ص56).
4. **التدقيق الإداري:** ويشمل عملية تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف المنشأة.

## 2.3: خصائص وأهمية التدقيق الداخلي

### 2.3.1: خصائص التدقيق الداخلي:

تكمن خصائص التدقيق الداخلي في أن (محمود، 1994، ص97):

1. التدقيق الداخلي دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية إذ أن نظام الرقابة الداخلية بدونها لا يعد كافياً لضمان كفاءة تنفيذ السياسات ودقة الأداء في التنفيذ.
2. التدقيق الداخلي وظيفة تقوم بها وحدة إدارية وهذه الوظيفة تؤدي بصفة منتظمة ودورية مثلها مثل أي وظيفة أخرى، وليست قاصرة على توقيت معين

### 2.3.2: أهمية التدقيق الداخلي:-

وفقاً لمفهوم التدقيق الداخلي لمعهد المدققين الداخليين تكمن أهمية التدقيق الداخلي في إضافة قيمة للشركة كهدف استراتيجي وذلك من خلال دوره الاستشاري والموضوعي في تحسين وزيادة فرص انجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة، حيث ظهرت أنواع مختلفة من التدقيق الداخلي بما يعكس أهميتها في رفع جودة المعلومات مثل(الصبان وآخرون، 1996، ص321):

1. مراجعة السجلات المحاسبية.
  2. مراجعة العمليات والمشروعات والبرامج.
  3. مراجعة الأداء.
  4. مراجعة نظم التشغيل آلياً.
- وهذا الدور المتنامي أدي إلى ضرورة توفير التأهيل الكافي للمدققين الداخليين من ناحية ومعايير تحكم أدائهم من ناحية أخرى. وبالتالي فإن أهمية التدقيق الداخلي تتمحور بأنها ليست غاية بل وسيلة تهدف إلى خدمة فئات مختلفة من المستثمرين والموردين والعملاء والإدارة والبنوك والموظفين ... الخ وتزداد مع كبر حجم وتنوع الشركات.

## 2.4: نطاق وأهداف التدقيق الداخلي:

يستخدم التدقيق الداخلي كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام، ومد الإدارة بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس اثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط داخل مراكز المسؤولية بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساساً فيما تتخذه من قرارات جديدة سواء أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أو بتنفيذ سياسة.

#### 2.4.1: نطاق التدقيق الداخلي:

يمكن حصر نطاق التدقيق الداخلي في (الوقاد وديان، 2010، ص208):

1. مراجعة إمكانية الاعتماد على نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة.
2. مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات والإجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير
3. مراجعة وسائل المحافظة على الأصول، والتحقق من وجود الأصول، وتقييم مدى كفاءة استخدام هذه الأصول من الناحية الاقتصادية.
4. مراجعة العمليات أو البرامج، للتحقق عن ما إذا كانت النتائج متمشية مع الأهداف الموضوعة، وما إذا كانت قد تم تنفيذها كما هو مخطط.

#### 2.4.2: أهداف التدقيق الداخلي:

يمكن تحديد أهداف التدقيق الداخلي كما يلي (عبيرات ونقاز، 2007، ص11):

1. تدقيق و تقييم نظم الرقابة الداخلية.
2. قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
3. تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة و إجراءاتها.
4. حماية أصول المؤسسة.
5. منع الغش و الأخطاء و اكتشافها إذا ما وقعت.
6. تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة و التقارير المالية ودقة بياناتها.
7. التدقيق الدوري والمنتظم ورفع تقارير الاقتراحات والنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.
8. تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية.
9. تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
10. التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الخارجي.
11. المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها.

ومن خلال العرض السابق فإن نطاق وأهداف وظيفة التدقيق الداخلي ازداد وتنوع مع زيادة وتنوع النشاطات المختلفة التي تؤدي في نفس الوقت إلى زيادة الأخطاء والتلاعبات حيث أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على التدقيق المالي فقط بل امتدت إلى التدقيق الإداري والتشغيلي لتقييم وتفعيل نظم الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق أهداف الإدارة.

## 2.5: مقومات ومزايا التدقيق الداخلي:

### 2.5.1: مقومات التدقيق الداخلي:

يتوقف فاعلية التدقيق الداخلي على مجموعة من المقومات من أهمها (شحاته، 1996، ص78):

1. **الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي على خريطة الهيكل التنظيمي للمنشأة:** من خلال تبعية التدقيق الداخلي للإدارة العليا، وذلك لتجنب القيود التي تفرض من الأجهزة التنفيذية.
2. **الاستقلال:** التدقيق الداخلي جزءاً من الوظائف الإشرافية في المنشأة، وتبذل المنظمات المهنية العالمية جهود لإنشاء منظمات للمدققين الداخليين للمحافظة على حقوقهم واستقلالهم.
3. **الكفاءة المهنية للعاملين بقسم التدقيق الداخلي:** حيث يلزم أن يكونوا مؤهلين علمياً وعملياً، وحصلوا على الدورات التدريبية المستمرة لتنمية كفاءاتهم.
4. **التخطيط الجيد لأعمال التدقيق الداخلي:** لا يجب أن يكون عمل التدقيق الداخلي ارتجالياً أو عشوائياً بل مخططاً ومبرمجاً في صورة برنامج أسبوعي أو شهري ليساعد في عملية التدقيق.
5. **وجود معايير وإرشادات لعملية التدقيق الداخلي:** هناك ضرورة مهنية لوجود إرشادات للتدقيق الداخلي وكذلك برامج للعمل ونظم الخبرة، وذلك لتطوير العمل إلى الأحسن، ويتولى هذا الأمر منظمات التدقيق المهنية.
6. **شمولية التدقيق الداخلي:** ويقصد بذلك أن لا يقتصر دور التدقيق الداخلي على تدقيق بعض العمليات وترك البعض الآخر، أو ينتظر حتى تأتي شكوى ويطلب جمع حقائق عن موضوع تلك الشكوى، بل يجب أن تشمل كافة المعاملات والأحداث في المنشأة.
7. **دعم الإدارة العليا لقسم التدقيق الداخلي:** يجب دعم قسم التدقيق الداخلي بالإمكانيات المادية والبشرية والأخذ بالإرشادات والنصائح التي تقدمه وذلك لتطوير العمل إلى الأحسن.
8. **العلاقات الحسنة الطيبة مع العاملين بالمنشأة:** لا يجب أن ينظر إلى المدقق الداخلي على أنه رجل بوليس أو مخبر ولكن يعامل على أنه موجه ومرشد يسعى لتصويب الأخطاء، وعلى هذا المفهوم تتم عملية الحصول على الإيضاحات والإجابة على الاستفسارات ومناقشة الملاحظات وتصويب الأخطاء.
9. **التعاون الفعال الصادق مع المدقق الخارجي:** باعتبار أن الأهداف والمقاصد واحدة وكلاهما يكمل الآخر وبالتالي يجب أن يمد المدقق الداخلي المدقق الخارجي بمعلومات عن نظم الضبط الداخلي وخطط وبرامج التدقيق والمسائل التي تحتاج إلى مزيد من التدقيق والفحص.
10. **استخدام وسائل التدقيق المتقدمة:** يجب على المدقق الداخلي استخدام وسائل التقنية الحديثة مثل نظم الحاسبات، ونظم المعلومات المتكاملة، ونظم الخبرة، ونظم دعم القرارات، ونظم الهيكل أو إعادة الهندسة لتساعد على رفع جودة عملية التدقيق.

## 2.5.2: الشروط الواجب توافرها في نظام فعال للتدقيق الداخلي

يكون نظام التدقيق الداخلي فعالاً إذا توفرت الشروط التالية: (محمود، 1994، ص101-102)

1. توافر المؤهلات والخبرات الكافية لدى المدقق الداخلي.
2. يجب أن يخطط برامج التدقيق الداخلية وان تنفذ بعناية ودقة.
3. يجب أن تعد تقارير واضحة وحاسمة بواسطة المدقق الداخلي.
4. يجب أن تتخذ الإجراءات التصحيحية فور عرض التقارير على المسؤولين.
5. يجب أن ترفع التقارير إلى احد كبار المسؤولين بالمنشأة وان تحظى باهتمام وبتأييد الإدارة.
6. يجب أن يدرك المدقق الداخلي أن عمله ذو طبيعة استشارية فقط وليس مباشرة أو تنفيذية.

حيث يعتبر التأهيل العلمي والمهني للمدققين الداخليين وزيادة الخبرة من أدنى الشروط التي يجب أن تتوفر بهم لما لها من دور فعال في تفعيل نظم الرقابة الغير فعالة بالإضافة على خضوعهم للدورات المهنية المتخصصة التي تزيد من دقة وفاعلية أداء التدقيق الداخلي.

## 2.5.3: مزايا التدقيق الداخلي:

يوجد للتدقيق الداخلي مجموعة كبيرة من المزايا من أهمها:

1. أن المدقق الداخلي بسبب وجوده كل الوقت في المشروع ومعاصرته لمشاكله يستطيع أن يلمس كل نواحيه ونشاطاته وإجراءاته والمشاكل المترتبة على ذلك.
2. أن المدقق الخارجي يتحقق أساساً من سلامة المركز المالي وصحة النتائج فهو لن يستطيع أن يعطي الوقت الكافي لاكتشاف الأخطاء والتلاعب وإنما يلجأ إلى الاختبارات في تدقيقه، ولهذا فإن إدارة التدقيق الداخلي تقوم بالتدقيق الكامل لكافة العمليات وعن طريق الفحص المستقل داخل المشروع وعلى هذا فهي تعتبر رقابة لخدمة الإدارة وتعمل على قياس وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية (الصحن ونور وأبو الحسن، 1989، ص20).
3. أن التدقيق الداخلي تتم بصورة منتظمة على مدار العام بحيث تقوم بتدقيق شامل لكافة عمليات المشروع بصورة مستقلة ومنظمة مما يحقق الرقابة في خدمة الإدارة وأن تعمل على قياس وتقييم فاعلية الرقابة الداخلية (الصحن، 1989، ص27).
4. إن مزايا التدقيق الداخلي تتوقف إلى حد كبير على التقرير الذي يعده المدقق الداخلي ومن ثم يجب أن يراعي عند إعداد هذا التقرير الوضوح في الصياغة والعناية في الإعداد والعرض بحيث يجذب اهتمام الشخص الذي يوجه إليه، كما يجب أن يتضمن هذا التقرير نتائج الدراسة والفحص والتوصيات مع عرضها بسرعة واختصار حتى لا يفقد القارئ الاهتمام بالتقرير عند قراءته (الصبان، 2003، ص208).

## 2.6: دور التدقيق الداخلي في التدقيق المالي والتشغيلي والرقابة.

### 2.6.1: التدقيق الداخلي ودوره في التدقيق المالي:

يتم أداء التدقيق الداخلي المالي والمحاسبي من خلال عدة خطوات، الخطوة الأولى هي تحديد الهدف من التدقيق، فبدون تحديد واضح للأهداف المطلوب تحقيقها، لن يكون لدى المدقق العمق الكافي لتتبع العمل خلال برنامج الفحص، أما الخطوة التالية هي إعداد برنامج للتدقيق ينسجم مع الأهداف المحددة ويرتبط بطرق التسجيل المستخدمة، أما الخطوة الثالثة هي فحص عينة من العمليات لتحديد ما إذا كانت الإجراءات منفذة فعلاً والتحقق من العمليات المختارة عن طريق فحص الأدلة المؤيدة لها وبعد مراجعة السياسات والإجراءات وفحص العمليات يجب أن يقوم المدقق بتقييم النتائج التي توصل إليها نتيجة فحصه ويحدد رأيه على النواحي المختلفة (نور، 1992، ص238).

### 2.6.2: التدقيق الداخلي ودوره في التدقيق التشغيلي:

طبقاً لإيضاح مسؤوليات المدققين الداخليين الصادرة عن معهد المدققين الداخليين يتم أداء التدقيق الداخلي التشغيلي بهدف تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتدقيق الالتزام وحماية الأصول والتحقق وتقييم الأداء ورفع التوصيات بإجراء تحسينات على العمليات والتشغيل.

ووفقاً للنشرة رقم 500 من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بخصوص نطاق العمل فإنه من الضروري أن يتضمن نطاق عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة. والهدف من فحص كفاية نظام الرقابة الداخلية هو التعرف على ما إذا كان النظام يوفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وبطريقة اقتصادية. أما الهدف من فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية هو التعرف على ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له. وعند إجراء الفحص والتقييم لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية يجب على المدققين الداخليين (غالي، 2001، ص372):

1. تحديد المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجه المنشأة وتقييم ما إذا كانت الرقابة الداخلية توفر تأكيد معقول بخصوص كفاية التعامل معها.
2. إجراء المتابعة المستمرة لمكونات نظم الرقابة الداخلية والتعرف على مدى تحقيقها لأهداف النظام.
3. تحديد أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية وإخطار الإدارة بها في الوقت الملائم لاتخاذ الإجراءات التصحيحية واقتراح التوصيات لتحسين النظام.

### 2.6.3: التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظم الرقابة الداخلية:

تقوم منشآت الأعمال بتطبيق نظم الرقابة الداخلية لضمان الالتزام بأغراض وأهداف الإدارة، عندما يتم تقييم نظم الرقابة فان هدف المدقق الداخلي يتمثل في تحديد ما إذا كانت أنشطة الرقابة كافية، أي أن تلك النظم الرقابية تعتبر مقنعة في ضوء الأهداف التي من اجلها تم تصميمها، ويعتبر تقييم تلك النظم الرقابية أحد أنشطة التدقيق التشغيلي الجوهرية حيث أن التدقيق الداخلي يعتبر من إجراءات الرقابة التنظيمية المصممة لقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن للتدقيق الداخلي عند تقييم الرقابة الداخلية له دور في (لطي، 2005، ص104-105):

- **الالتزام:** لا تعتبر نظم الرقابة الداخلية ذات مغزى إلا إذا تم الالتزام بتطبيقها طبقا لما هو مخطط ولذلك فان الهدف من التدقيق التشغيلي يتمثل في تحديد ما إذا كانت سياسات وبرامج وإجراءات الرقابة المقررة تعمل بشكل مقنع.
- **حماية الأصول:** لتحديد ما إذا كانت الأصول قد تم المحاسبة عنها بشك لصحيح وتم حمايتها بشكل ملائم من الخسائر، والمدقق الداخلي يهتم بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية أو التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها.
- **التحقق:** يمكن أن يتم تصميم التدقيق التشغيلي للتحقق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة وكما هو الحال بالنسبة لعمليات فحص الالتزام فان تركيز عمليات التحقق لن تكون بالضرورة استجابة لنتائج البيانات غير الدقيقة أو غير القابلة للاعتماد عليها وإنما هي بالأحرى على تتأسس على تعزيز الدقة وإمكانية الاعتماد.
- **تقييم الأداء:** بغض النظر عن الرقابة التنظيمية على الفعالية التشغيلية فان المدققين الداخليين كثيرا ما يطلب منهم بتقييم أداء العاملين.
- **التوصيات بالتحسينات:** يجب أن يتم تصميم كل من أنشطة التدقيق الداخلية التشغيلية للمدقق الداخلي لإبداء مقترحات للتحسينات وعندما يكون هناك ظرف يجب التقرير عنه نتيجة لاكتشاف خطأ أو غش أو تصرف غير قانوني فان آثاره يجب أن يتم تصحيحها ويتعين تقديم توصيات لتحسين عملية المحاسبة عنها.



#### 2.6.4: التدقيق الداخلي ودوره في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية

للتدقيق الداخلي دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية وذلك عن طريق متابعة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالشركة وتقييمه وإخطار إدارة الشركة ولجنة التدقيق بنقاط الضعف الموجودة فيه ولمساعدة الإدارة في تقييمها لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومساعدة الإدارة لإعداد تقريرها عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، (على وشحاتة، 2006، ص104).

#### دور معهد التدقيق الداخلي (IIA) في تطوير نظم الرقابة الداخلية:

أصدر معهد المدققين الداخليين في يوليو 1983 نشرة معايير التدقيق الداخلي رقم (1) Statement on Internal Auditing Standards (SIAS) No. 1: Control: Concepts and Responsibilities التي تضمنت توضيح مسؤوليات المشاركين في تصميم والمحافظة على نظم الرقابة وتطورها.

وفي أكتوبر 1988، أوضح معهد المدققين الداخليين رأيه بشأن القواعد التي اقترحتها هيئة تداول الأوراق المالية بخصوص إعداد تقرير عن مسؤوليات الإدارة. وتضمن هذا الرأي الذي نشر في فبراير 1989 الملاحظات التالية (غالي، 2001، ص328):

1. انه يجب أن تعترف الإدارة بمسئوليتها عن تصميم وتطبيق المحافظة على نظام فعال للرقابة الداخلية على التقارير المالية.
2. نظرا لأنه لا يوجد فهم أو تعريف متفق عليه للرقابة الداخلية، فانه من الضروري التوصل إلى تعريف واضح ومقبول بخصوص الرقابة الداخلية
3. من الضروري وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.
4. أن الجمهور قد يتولد لديه انطباع خاطئ بخصوص المعنى المقصود بالرقابة الداخلية الفعالة.

كما أصدر المعهد في عام 1994 نشرة مقترحة لمعايير التدقيق الداخلي تضمنت نموذج مقترح لتقرير إدارة التدقيق الداخلي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.

## 2.7: معايير التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين (IIA, 2004):

تمارس أنشطة التدقيق الداخلي في كافة البيئات بشكل متباين، ويتم ذلك داخل منظمات تتباين في أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية كما تمارس من خلال مدققين داخليين من داخل وخارج المنظمات الأمر الذي يؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة مما يتطلب وجود معايير تنظم تلك المهنة، وتعتبر معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) الأكثر انتشاراً وتطبيقاً في العالم، حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال (المدلل، 2007)، كما تتألف المعايير من:

1. معايير الصفات Attribute Standards
2. معايير الأداء Performance Standards
3. معايير التطبيق Implementation Standards

وتتناول معايير الصفات سمات أو خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي، أما معايير الأداء فتصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، كما تضع المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة، وتطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات التدقيق الداخلي بشكل عام، أما معايير التطبيق فتتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع محددة من الأنشطة (جمعة، 2009، ص34)، وهي مأخوذة من معايير التدقيق المقبولة عموماً للمدقق الخارجي، وقد تم تحديد مستويات عامة للأداء. لتقييم أداء أقسام التدقيق الداخلي، وتقييم بعض المجالات مثل الاستقلال والأداء المهني، وإدارة قسم التدقيق الداخلي. (القباني، 2007، ص42). بالإضافة إلى قيام معهد المدققين الداخليين بإعداد برنامج التعليم والتطوير، ويتفرع من معايير الصفات ومعايير الأداء ما يلي (IIA, 2004):

### 2.7.1: معايير الصفات:

1000 معيار الغرض والسلطة والمسؤولية.

1100 معيار الاستقلالية والموضوعية.

1200 معيار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة.

1300 معيار تأكيد الجودة وبرامج التحسين.

### 1000 معيار الغرض والسلطة والمسؤولية.

ينص هذا المعيار على تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية المتعلقة بأنشطة التدقيق الداخلي في قانون يتسق مع المعايير ويوافق عليه المجلس بشكل رسمي.

### 1100 معيار الاستقلالية والموضوعية.

ينص هذا المعيار على استقلال التدقيق الداخلي واتسام موظفيه بالموضوعية عند أداء عملهم ويتفرع منه ثلاث معايير فرعية، معيار يتعلق بالاستقلال التنظيمي للتدقيق الداخلي من خلال موقعه في أعلى الهرم الوظيفي وعدم تدخل أي جهة لتحديد نطاق أداء عمله أو نطاق توصيل نتائجه، ومعيار يتعلق بالموضوعية الفردية ينص على أن المدققين الداخليين يجب أن يتسموا بالنزاهة والتجرد وتجنب أي تعارض في المصالح، ومعيار يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية والكشف عنه للجهات المختصة.

### 1200 معيار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة.

يحتوي هذا المعيار على ثلاث معايير فرعية معيار يتعلق بالكفاءة (المعرفة والمهارة) الواجب توافرها بالمدققين الداخليين ومعيار يتعلق بالعناية المهنية اللازمة والتي تتضمن تحقيق النتائج المتوقع أدائها بشكل كفاء وبصورة معقولة، أما المعيار الأخير والذي يوضح أنه على المدققين الداخليين أن يعملوا على تعزيز وتطوير معارفهم ومهارتهم بشكل مستمر.

### 1300 معيار تأكيد الجودة وبرامج التحسين.

يوضح هذا المعيار انه على مسئول التدقيق الداخلي تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة وبرامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي مع مراقبة استمرار فعاليتها واستمرار تحسينها بالتوافق مع المعايير والميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي ويتفرع من هذا المعيار أربع معايير الأول يتعلق بتقييم برنامج الجودة (مراقبة وتقييم الفعالية داخلياً وخارجياً)، أما الثاني فيتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة ورفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة، أما الثالث فيتعلق باستخدام عبارة "تم وفقاً للمعايير" والمعيار الرابع يتعلق بالإفصاح عن عدم الالتزام وبالتحديد الحالات التي لا يتم فيها تحقيق الالتزام التام الذي يؤثر على نطاق عمليات التدقيق الداخلي وبالتالي يجب رفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة.

## 2.7.2: معايير الأداء:

- 2000 معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي.
- 2100 معيار طبيعة العمل.
- 2200 معيار التخطيط للمهمة.
- 2300 معيار أداء المهمة.
- 2400 معيار توصيل النتائج.
- 2500 معيار مراقبة التقدم.
- 2600 معيار قرار قبول الإدارة للمخاطر.

### 2000 معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي.

ينص هذا المعيار انه على مدير التدقيق الداخلي إدارة عمليات التدقيق الداخلي بشكل فعال بما يحقق قيمة عالية للمنظمة وللقيام بذلك هناك ست معايير فرعية يجب الالتزام بها وهي:

1. التخطيط: وضع الخطط حسب المخاطر بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية.
2. الاتصال والموافقة: وتوصيلها للإدارة العليا ومجلس الإدارة مع تحديد متطلبات تنفيذها مع الأخذ بالاعتبار التغيرات الزمنية الجوهرية.
3. إدارة الموارد: وينبغي التأكد من أن موارد أنشطة التدقيق الداخلي كافية ومناسبة وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق خطة التدقيق الداخلي.
4. السياسات والإجراءات: وأن يضع السياسات والإجراءات التي توجه نشاط التدقيق الداخلي.
5. التنسيق: مع العمل على توصيل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية والخارجية لتأكيد الملاءمة والخدمات الاستشارية وضمان التغطية وتخفيض الجهد.
6. التقارير: ورفع خطة التدقيق الداخلي بشكل دوري إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن أهداف التدقيق الداخلي ومسؤولياته بالإضافة إلى القضايا الجوهرية والحساسة.

### 2100 معيار طبيعة العمل.

يوضح معيار طبيعة العمل أنه يجب أن يشمل التدقيق الداخلي المساهمة والتقييم في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة باستخدام مدخل منظم ومنضبط حيث يتفرع من هذا المعيار ثلاث معايير فرعية الأول يتعلق بإدارة المخاطر وهو يوضح مساهمة التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر وتحسين إدارتها من خلال أنظمة الرقابة المانعة أو الكاشفة لها (إدارة المخاطر)، أما المعيار الثاني فهو يتعلق بتقييم مدى فعالية أنظمة الرقابة وتفعيلها (الرقابة)، والمعيار الثالث فهو يتعلق بتقييم ووضع التوصيات المناسبة بعمليات التحكم المؤسسي لنجاز الأهداف (الحوكمة).

## 2200 معيار التخطيط للمهمة.

يوضح هذا المعيار انه على المدقق الداخلي إعداد وتوثيق خطة لكل مهمة تحتوي على نطاق عملية التدقيق الداخلي وأهدافها وتوقيتها وتوزيع الموارد حيث يتفرع من هذا المعيار أربع معايير فرعية الأول يتعلق باعتبارات التخطيط من خلال مراعاة أهداف المهمة والمخاطر ومدى كفاية وفعالية إدارة المخاطر وتوصيات التدقيق الداخلي لتفعيل الرقابة أما الثاني فيوضح أهداف المهمة وذلك بشكل مفصل لكل مهمة من خلال الفحص المبدئي وتقييم المخاطر والأخطاء التي قد تحدث والالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وأدوات الرقابة المانعة والكاشفة للأخطاء التي قد تحدث، أما نطاق المهمة فينبغي أن يغطي الأهداف المتوقع تحقيقها من خلال الوسائل البشرية والمادية المختلفة سواء من داخل المؤسسة أو من طرف ثالث، أما المعيار الفرعي المتعلق بتوزيع موارد المهمة فيبين أنه يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد الضرورية لتحقيق أهداف المهمة وينبغي أن يتم تخصيص الأفراد بناء على تقييم طبيعة وتعقد كل مهمة، والقيود الزمنية والموارد المتاحة، وأخيراً المعيار الفرعي المتعلق ببرامج عمل المهمة وهو يوضح انه ينبغي على المدققون الداخليون تطوير برامج العمل لتحقيق أهداف المهمة كما ينبغي توثيق تلك البرامج مع الموافقة عليها مسبقاً قبل التنفيذ كل حسب طبيعة المهمة المصممة لها.

## 2300 معيار أداء المهمة.

يوضح هذا المعيار انه يجب على المدققين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة وتهدف عملية التسجيل إلى دعم نتائج عملية التدقيق للمهمة مع الأخذ بعين الاعتبار عملية الحفظ والأرشفة والاتساق مع قواعد وسياسات المنظمة وذلك للاطلاع عليها عند الحاجة.

## 2400 معيار توصيل النتائج.

يحدد هذا المعيار على ضرورة قيام المدققين الداخليين بتوصيل نتائج مهمة التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار أهداف المهمة ونطاقها والاستنتاجات والتوصيات القابلة للتطبيق وخطط العمل (معايير توصيل النتائج)، مع اتسام عملية التوصيل بالدقة والموضوعية والوضوح والإيجاز والتوقيت (جودة التوصيل)، وإعادة توصيل المعلومات الصحيحة في حال وصولها بشكل غير صحيح (الأخطاء والسهو)، وتوصيل المعايير التي لم يتم الالتزام بها وسبب ذلك والأثر نتيجة ذلك (الإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير)، وأخيراً ضرورة نشر النتائج لكافة الأشخاص المناسبين (نشر النتائج).

## 2500 معيار مراقبة التقدم.

يوضح هذا المعيار على ضرورة قيام التدقيق الداخلي بمتابعة تنفيذ التوصيات وعملية التوقيت لذلك والإجراءات الملاءمة لتنفيذ التوصيات المبنية على النتائج.

## 2600 معيار قرار قبول الإدارة للمخاطر.

يحدد هذا المعيار ضرورة تدخل ومناقشة التدقيق الداخلي الإدارة في حال قبول الإدارة مستوى غير مقبول من المخاطر وفي حال عدم الوصول إلى حل بعد المناقشة مع الإدارة العليا فعلى مدير التدقيق الداخلي بالتوافق مع الإدارة العليا رفع المسألة إلى مجلس الإدارة.

### 2.7.3: الممارسة المهنية لتوصيل النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي

أصدر المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين المعيار رقم 2 الخاص بالممارسة المهنية لتوصيل النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي وقد تضمن الآتي (الوقاد وديان، 2010، ص209):

1. يجب إعداد تقارير مكتوبة وموقعة بعد اكتمال فحص مدقق حسابات، وقد يتم إعدادها مكتوبة أو شفوية، ويتم توصيلها بصورة رسمية أو غير رسمية.
2. يلزم مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب
3. أن توصيف التقارير التي تصدرها التدقيق الداخلي بالموضوعية والواضح والاختصار.
4. يجب أن تعرض التقارير الغرض والنطاق والنتائج، كما ينبغي أن تحتوي على تعبيراً واضحاً لرأي مدقق داخلي
5. أن تنطوي التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء المرضي والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم.
6. قد يتضمن التقرير وجهات نظر للأفراد محل تدقيق حسابات حول النتائج والتوصيات التي يحتويها تقرير التدقيق الداخلي
7. يجب أن يفحص ويقيم مدير تدقيق الحسابات أو من ينوب عنه تقرير تدقيق حسابات قبل إصداره، كما يجب تحديد الأشخاص الذين سوف يوزع عليهم التقرير،

## 2.8: الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

**التدقيق الخارجي** هو الفحص الإنتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي للحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المنشأة، وهو شخص يمارس المهنة كعضو في مكتب أو شركة مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويتميز بتأهيله العلمي والعملية واستقلاليته الذهنية والفعلية، ويقوم بالتدقيق المالي بناءً على معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المقبولة والمطبقة في البلد المحدد.

**أما التدقيق الداخلي** فيتم من قبل شخص من داخل المنشأة يقوم بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل، وهو إحدى أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل موظف في المنشأة ويخضع لسلطة الإدارة (المطارنة، 2009، ص25). ويخدمها عن طريق التأكد من أن كافة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل كفؤ وفعال لتحقيق جميع أهداف النظام الرقابي كما حددتها الإدارة. (الذنيبات، 2010، ص36-37).

### 2.8.1: أوجه الشبه بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

يتشابه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في كثير من الخصائص ،فالمدقق في كل منهما يجب عليه التخطيط لعملية التدقيق بعناية قبل البدء في عملية الفحص والتقويم ، كما أن الأدوات والأساليب التي يلجأ إليها المدقق الداخلي هي تقريبا نفس الأدوات التي يلجأ إليها المدقق الخارجي للحصول على المعلومات اللازمة لإجراء عملية الفحص والتخطيط ، إلا أن نوعية الأدلة والقرائن التي يسعى إليها كل منهما تختلف، لتباين الأهداف ومجال البحث في كل منهما ، ويتشابه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في أن: (المطارنة، 2009، ص26)

1. كل منهما لديه تأهيل علمي ومهني والاستقلالية.
2. كل منهما يجب أن تتوفر به الاستقلالية.
3. يهدف كل منهما لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب.
4. كل منهما يساعد في توفير نظام محاسبي فعال يقوم بتوفير المعلومات التي تساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية.

## 2.8.2: أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

- يمكن حصرها أوجه الاختلاف بما يلي (الساعي وعمرو، 1991، ص194):
- **الهدف:** يهدف التدقيق الداخلي الى تحقيق اكبر كفاية إنتاجية ممكنة، أما التدقيق الخارجي إعداد تقرير يتضمن رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية بتاريخ محدد
- **درجة الاستقلال والحياد:** المدقق الداخلي موظف خاضع للإدارة وملتزم بتعليماتها، أما المدقق الخارجي شخص محايد ومستقل في عمله فهو غير خاضع للإدارة ولا تابع لها.
- **نطاق مجال الفحص:** نطاق فحص المدقق الداخلي واسع وقد يشمل فحص جميع العمليات أما نطاق فحص المدقق الخارجي يستند على الاختبارات والعينات العشوائية.
- **طبيعة الفحص:** المدقق الداخلي يوجه عنايته إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية محاسبية أو إدارية. أما المدقق الخارجي يوجه عنايته إلى فحص مفردات القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية التي يؤثر على عدالة القوائم المالية.
- **الاهتمام بالرقابة الداخلية:** يهتم المدقق الداخلي بشقيها المالي والإداري، بينما المدقق الخارجي مهتم بالجانب المالي فقط وماله من تأثير على عدالة القوائم المالية
- **الخدمة والمسؤولية:** تقتصر خدمة المدقق الداخلي على تلبية احتياجات الإدارة فهو مسئول أمامها، بينما المدقق الخارجي يخدم جهات وأطراف متعددة.
- **الإلمام بالنشاطات الأخرى:** المدقق الداخلي أكثر اماماً من المدقق الخارجي.
- **المعايير المستخدمة:** يعمل المدققين الداخليين في إطار ما يقرره معهد المدققين الداخليين أما المدققين الخارجيين فيعملون في إطار ما يحدده المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

والجدول رقم (1) يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال المقارنة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من عدة نواحي:

### جدول رقم (1) الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

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.



تابع جدول رقم (1) الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

وجه الاختلاف	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
أهداف عملية التدقيق:	تحدد بمعرفة الإدارة العليا للشركة ويتوحد من المعايير الدولية ذات العلاقة وحسب التعاقد ونطاق الارتباط الذي يجريه مع الجهة المسؤولة.	تحدد حسب معايير التدقيق الدولية ولا دخل للإدارة بتحديدتها 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 بشكل غير مباشر.	المساهمون بالإضافة للأطراف الخارجية المختلفة.
نطاق العمل:	تدقيق مالي وأداء ورقابة	تدقيق مالي فقط.
الاستقلالية:	استقلالية تابعة لإدارة المنشأة أو مجلس الإدارة ووقوعه تحت التأثير المباشر	أكثر استقلالية
هدف تقويم نظام الرقابة الداخلية:	التأكد من جودة هذا النظام وتطويره ومعالجة الثغرات ونقاط الضعف.	تحديد حجم العينة ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق الخارجي.
مجال وغرض التدقيق:	التركيز على الكفاءة والفعالية للأحداث وتقويمها والتنبؤ وتقويم الأداء المستقبلي وتقويم نظم الرقابة وإدارة المخاطر وتفعيل الحوكمة في الشركات وبالتالي في تشمل جميع الجوانب المالية والتشغيلية وحتى ما يتعلق بالبيئة.	الفحص الإئتقادي 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 وفقاً لإطار تقارير مالية محدد.
ملتقى التقرير:	يوجه بصفة أساسية للإدارة العليا أو لجنة التدقيق بحسب التبعية التنظيمية والأهمية النسبية.	الجمعية العامة للمساهمين وينشر في الصحف ويوزع على الأطراف الداخلية والخارجية.
دورية التدقيق:	عملية التدقيق مستمرة وفقاً 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 عمليات تدقيق محدودة خلال العام.

المصدر ( المدلل، 2007 )

## 2.9: العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وأوجه التكامل بينهما:

إن نظام التدقيق الداخلي الذي تطبقه الإدارة من خلال موظفيها يدخل ضمن نطاق عمل المدققين الخارجيين، الأمر الذي يطلب تنسيقاً بين المدققين الداخليين والخارجيين، بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين. حيث أن من مهام المدققين الخارجيين تدقيق مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لما يترتب على درجة فاعليتها من تغيير في بعض الإجراءات التدقيقية، فعلى سبيل المثال إذا كان نظام التدقيق الداخلي ضعيف الفاعلية، فإن حجم تغطية عمليات التدقيق الخارجي تكون أوسع منها في حال لو كان نظام التدقيق الداخلي أكثر فاعلية، وذلك بهدف تغطية أوجه النقص المترتبة على ضعف نظام التدقيق الداخلي (إبراهيم، 2009، ص22).

وقد حدد المعيار الدولي للتدقيق 610 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص213):

- إن دور التدقيق الداخلي يحدد من قبل الإدارة أما المدقق الخارجي فيتم تعيينه لتقديم تقرير بشكل مستقل حول البيانات المالية. وتتباين أهداف وظائف التدقيق الداخلي حسب متطلبات الإدارة. أما الاهتمام الرئيسي للمدقق الخارجي فهو عما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
- إن بعض الوسائل لتحقيق الأهداف الخاصة بكل منهما غالباً ما تتشابه، ولذلك فإن كثيراً من أوجه عمل التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية.
- يعتبر التدقيق الداخلي جزءاً من المنشأة بغض النظر عن درجة استقلالها الذاتي وموضوعيته فإن التدقيق الداخلي لا يستطيع الوصول لنفس درجة الاستقلالية المطلوبة من المدقق الخارجي عند إبداء رأيه في البيانات المالية. إن المدقق الخارجي يتحمل منفرداً مسؤولية إبداء الرأي بعملية التدقيق، ولا تقلل من هذه المسؤولية أية استفادة من عمل التدقيق الداخلي. كما وأن كافة الآراء المتعلقة بالبيانات المالية هي تلك الصادرة من المدقق الخارجي.

مما سبق نجد أن هناك علاقة متكاملة بين المدقق الداخلي والخارجي حيث أن المدقق الخارجي يعتمد في كثير من الأحيان على ما يقوم به المدقق الداخلي من اختبارات وتقبيد لأنظمة الرقابة الداخلي، وكذلك في حالة إتباع المنشأة لنظام جيد وفعال للتدقيق الداخلي يؤدي إلى توفير في الجهد وفي كمية الاختبارات على المدقق الخارجي عند قيامه بالفحص.

## 2.10: مجالات التعاون والتنسيق وحدود الاعتماد بين المدققين الداخليين والخارجيين:

يستطيع المدققين الخارجيين الاعتماد إلى حد كبير على المدققين الداخليين في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلي ينفذ بطريقة مرضية، وفي تقييم البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، والحصول على مساعدات مباشرة من المدققين الداخليين كالاشتراك في الجرد الفعلي للنقدية خلال الفترة المالية، والزيارات إلى الفروع المتعددة للمشروع، ويمكن للمدققين الداخليين أن ينسقوا برنامج التدقيق مع المدققين الخارجيين بحيث يستفيد المدققين الخارجيين منه التحقق من بعض المجالات مثل تحقيق الأصول الثابتة والحصول على مصادقات من العملاء وتحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية (محمود والطحان والحموي، 1994، ص100)، فإذا اطمأن المدققين الخارجيين إلى أن التدقيق الداخلي كافي فإنهم يستطيعون أن يقللوا من مدى فحصهم للتفاصيل والتشاور بين الاثنين يوفر عليهم كثيراً من العمل (الصحن، 1989، ص228).

إن درجة اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين تختلف في كل منشأة تكون موضعاً للتدقيق، فقد ظهر في دراسات عديدة أن الاعتماد على المدققين الداخليين قد بدأ يأخذ مكانه المناسب، وإن هناك ميلاً عاماً لدى المدققين الخارجيين لإدراك وفهم تأثير المدققين الداخليين في جميع المجالات، ومن الواضح أن الميل العام بدأ يتزايد عن طريق قيام المدققين الخارجيين بتحسين معرفتهم عن أداء المدققين لداخليين، وكيف انه قد يكون منتشرراً وبدرجات متفاوتة في كثير من أعمال التدقيق المترابطة. وقد يكون هذا الميل نتيجة تعايش المدققين الداخليين مع المدققين الخارجيين الخاصة بمنشأتهم. (عبد الوهاب، 2004، ص293) وعليه يمكن القول أن هناك مجالين متاحين للمدققين الخارجيين للاعتماد على المدققين الداخليين المجال الأول هو إسهام المدققين الداخليين في نظام الرقابة المحاسبية الداخلي موضوع التدقيق، أما المجال الثاني فهو أداء المدققين الداخليين لإجراءات تدقيق أساسية وجوهرية تحت إشراف وإعادة فحص من المدققين الخارجيين، وبالتالي فإن اعتبارات اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي تتوقف على (الصحن، 1989، ص228):

1. مدى خبرة ومؤهلات رئيس إدارة التدقيق الداخلي وموظفيه.
2. مدى كفاية التدقيق الداخلي، وللحكم على ذلك عليه أن يدرس البرامج الموضوعية للتدقيق الداخلي، وتقارير التدقيق الداخلي وأوراق العمل وإن يعمل الاختبارات التي يراها مناسبة.
3. المسؤولية الموكول بها لرئيس إدارة التدقيق الداخلي ومستوى الإدارة المسئول أمامها.

## 2.11: تقييم واختبار المدققين الخارجيين لعمل التدقيق الداخلي.

وفقاً للمعيار الدولي 610 "مراعاة عمل التدقيق الداخلي" عندما ينوي المدقق الخارجي الاستفادة من عمل معين للتدقيق الداخلي فإنه يجب عليه تقييم واختبار هذا العمل للتأكد من كفايته لأغراض التدقيق الخارجي. وبالتالي فإن تقييم العمل المعين للتدقيق الداخلي يتضمن دراسة ملاءمة نطاق العمل والبرامج ذات العلاقة، وفيما إذا كان التقييم الأولي للتدقيق الداخلي لا زال مناسباً، هذا التقييم قد يتضمن دراسة فيما إذا كان (IFAC، 2008، p215):

- العمل قد تم انجازه من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والتأهيل المهني كمدققين داخليين، وإن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.
- تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة لتكون أساساً معقولاً للنتائج التي تم التوصل إليها.
- أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة وأن التقارير المعدة كانت متطابقة ونتائج العمل المنجز.
- أن الاستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

وما هو جدير بالذكر أن طبيعة وتوقيت ومدى اختبار عمل التدقيق الداخلي سوف يعتمد على رأي المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق وأهميتها النسبية وللتقييم الأولي والمنجز للتدقيق الداخلي. ومن أمثلة هذه الاختبارات فحص البنود التي تم فحصها سابقاً من قبل التدقيق الداخلي وفحص بنود أخرى متماثلة، وملاحظة إجراءات التدقيق الداخلي، ولذلك على المدقق الخارجي تسجيل النتائج المتعلقة بالعمل المعين للتدقيق الداخلي الذي تم تقييمه.

## 2.11.1: أسباب تقييم واختبار المدقق الخارجي لفعالية التدقيق الداخلي.

يتولى المدقق الخارجي تقييم واختبار أعمال قسم التدقيق الداخلي للأسباب التالية (محمود والطحان والحموي، 1994، ص99):

- التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية الذي يلتزم المدقق الخارجي بفحصه وتقييمه.
- أن برنامج المرجعة الداخلي الذي تعده إدارة التدقيق الداخلي بدقة يساعد المدقق الخارجي على تقليل حجم العينة الذي يجري عليها اختباره.
- أن المدقق الداخلي يتعاون مع المدقق الخارجي في بعض مراحل عملية الفحص مما يقلل من وقت وجهد المدقق الخارجي.

### ومن إجراءات تقويم المدققين الخارجيين نظام التدقيق الداخلي أن يجب:

1. أن يقوم المدقق الخارجي بتقويم مؤهلات وخبرة رئيس قسم التدقيق الداخلي ومدوبيه.
2. أن يقوم المدقق الخارجي بفحص برامج التدقيق الداخلي فحصاً تفصيلياً للحكم على درجة شمولها وكفايتها وما إذا كان التدقيق الخاص بهم يوثق بطريقة كافية المنجز.
3. أن يطلع المدقق الخارجي على أحدث تقارير المدقق الداخلي وبصفة خاصة التقارير التي تخص المدة موضوع الفحص وذلك لسببين :
  - يجب أن يهتم المدقق الخارجي بملاحظات المدقق الداخلي لأن هذه الملاحظات قد يكون لها تأثير مباشر على عمله أو على القوائم المالية.
  - يجب أن يهتم المدقق الخارجي بالطريقة التي أعد بها التقرير وبالأشخاص الذين تم توزيعه عليهم والإجراءات التي اتخذتها الإدارة بناء على التقرير.
4. أن المدقق الخارجي بمعرفة السلطات المخولة للمدقق الداخلي والمستوى الإداري المسئول أمامه التدقيق الداخلي في التنظيم الإداري للمشروع، فإذا كانت إدارة التدقيق الداخلي تتبع مباشرة الإدارة العليا بالمشروع بأن ترفع تقاريرها إلى أحد كبار المسئولين بالمنشأة.
5. أن يقوم المدقق الخارجي باختبار بعض أعمال المدققين الداخليين ويتوقف مدى هذه الاختبارات على ظروف الحال ويدخل في ذلك نوع العمليات ودرجة أهميتها، ويجب على المدقق الخارجي مقارنة نتائج اختباره بنتائج أعمال المدققين الداخليين.

## 2.12: تقويم المدقق الخارجي فاعلية عمل المدققين الداخليين.

يجب على المدقق الخارجي القيام بإجراءات لتقويم نوعية وفاعلية عمل المدققين الداخليين، التي لها اثر مهم على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي. وطبيعة ومدى الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المدقق الخارجي للقيام بهذا التقويم هي مسألة تخضع لحكمه ويتوقف ذلك على مدى اثر عمل المدققين الداخليين على إجراءات المدقق الخارجي بشأن أرصدة حسابات مهمة أو أنواع من العمليات، وعند القيام بإجراءات التقويم، يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ في الاعتبار بعض العوامل مثل (SOCPA, 2004 , P1714):

- ما إذا كان نطاق عمل المدققين الداخليين ملائماً لتحقيق الأغراض منه.
- ما إذا كانت برامج التدقيق الداخلي كافية.
- ما إذا كانت أوراق عمل المدققين الداخليين توثق بدرجة كافية العمل الذي تم القيام به. بما في ذلك أدلة عن الإشراف على المدققين الداخليين وفحص عملهم.
- ما إذا كانت نتائج المدققين الداخليين ملائمة في ضوء الظروف المحيطة بالمنشأة
- أنه قد تم البت في أي استثناءات أو أمور غير عادية أظهرها التدقيق الداخلي بطريقة ملائمة.

وعند القيام بعملية التقويم، يجب على المدقق الخارجي اختبار بعض أعمال المدققين الداخليين المتعلقة بتأكيدات القوائم المالية المهمة. وهذه الاختبارات يمكن القيام بها إما بفحص بعض الأنشطة الرقابية أو العمليات أو الأرصدة التي فحصها المدققون الداخليون أو بفحص أنشطة رقابية مماثلة أو عمليات أو أرصدة لم يرق المدققون الداخليون بفحصها فعلاً. وللتوصل إلى نتائج عن عمل المدققين الداخليين، يجب على المدقق الخارجي مقارنة نتائج اختباره بنتائج عمل المدققين الداخليين. ويتوقف مدى هذه الاختبارات على الظروف ويجب أن تكون بدرجة كافية لمساعدة المدقق الخارجي في القيام بتقويم عام من جانب المدقق الخارجي لنوعية وفاعلية عمل التدقيق الداخلي محل الاعتبار (SOCPA, 2004, P1715)

من خلال العرض السابق فإن المدقق الخارجي يقوم باختبار أعمال التدقيق الداخلي المتعلقة بتأكيدات القوائم المالية من خلال إعادة اختبارات الرقابة أو الاختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة المعمول بها من التدقيق الداخلي أو تنفيذ اختبارات لإجراءات رقابة وعمليات وأرصدة جديدة، ومن ثم قيامه بمقارنة نتائج اختباره مع نتائج اختبارات المدققين الداخليين.

## 2.13: أثر وظيفة التدقيق الداخلي على نطاق فحص المدقق الخارجي:

إن أثر وظيفة التدقيق الداخلي على نطاق فحص المدقق الخارجي يجعل المدقق الخارجي يستطيع الاعتماد على نظام التدقيق الداخلي في تقليل نطاق الفحص الذي يقوم به. وقد أشار بيان معايير التدقيق رقم (9) الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أثر وظيفة التدقيق الداخلي على نطاق فحص المدقق الخارجي كما يلي (محمود، 1994، ص102):

### 1. الإمام بطبيعة وظيفة المدقق الداخلي.

يجب على المدقق الخارجي أن يتفهم طبيعة وظيفة المدقق الداخلي نظرا لارتباطها بدراسة وتقييمه لنظام الرقابة الداخلي، فالعمل الذي يقوم به المدقق الداخلي قد يكون أحد العوامل التي تؤثر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيقوم بها المدقق الخارجي

### 2. دراسة كفاية وموضوعية المدققين الداخليين.

يتعين على المدقق الخارج أن يستفسر عن مؤهلاتهم وعن المستوى التنظيمي الذي يرفعون إليه تقاريرهم والمستوى الذي بسائلهم عن أدائهم كما يتعين على المدقق الخارجي أن يقوم بدراسة التوصيات التي ترد بتقاريرهم وذلك للحكم على موضوعيتهم وعدم تحيزهم

### 3. تقييم أعمال المدققين الداخليين.

على المدقق الخارجي أن يفحص أية أدلة مستندية عن أعمال المدققين الداخليين مع الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان نطاق عملهم يعتبر ملائماً وإذا كانت برامج التدقيق الخاصة بهم كافية ، وما إذا كانت أوراق التدقيق الخاصة بهم توثق بطريقة كافية وما إذا كانت النتائج التي توصلوا إليها ملائمة لظروف الحال كما يجب أن يقوم باختبارات لبعض أعمال المدققين الداخليين.

### 4. التنسيق مع المدققين الداخليين.

إذا كان من المتوقع أن يكون لعمل المدقق الداخلي أهمية في دراسة وتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلي فانه يجب على المرجع الخارجي أن يخطر المدققين الداخليين بالتقارير وأوراق العمل إلي سيحتاج إليها كما يجب عليه استشارتهم بشأن أعمالهم التي لم يتموها

### 5. المساعدات المباشرة التي يقدمها المدققون الداخليون للمدقق الخارجي.

قد تساعد التدقيق الداخلي في أداء اختبارات تحقيق العمليات أو في اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلي. وعندما يستخدم المدقق الخارجي المدققين الداخليين في هذا المجال لا بد أن يراعي كفايتهم وموضوعيتهم، كما يجب أن يشرف على أعمالهم وان يختبرها للتأكد من موضوعيتها.

## 2.14: مساعدة المدققين الداخليين للمدققين الخارجيين:

قد يطلب المدقق الخارجي، عند القيام بعملية التدقيق، مساعدة مباشرة من المدققين الداخليين. وتتعلق هذه المساعدة المباشرة بعمل يطلب المدقق الخارجي من المدققين الداخليين القيام به بالذات لإكمال بعض نواحي عمله. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المدققون الداخليون بمساعدة المدقق الخارجي في الحصول على فهم للرقابة الداخلية أو في القيام باختبارات رقابية أو اختبارات تحقق بما يتفق مع الإرشادات الخاصة بمسئولية المدقق الخارجي. وعند تقديم مساعدة مباشرة يجب على المدقق الخارجي تقدير كفاءة وموضوعية المدققين الداخليين وان يشرف ويفحص ويقوم ويختبر العمل الذي قام به المدققون الداخليون إلى المدى الملائم وفقاً للظروف. ويجب أن يخطر المدقق الخارجي المدققين الداخليين بمسئولياتهم، وبأغراض الإجراءات التي سيقومون بها، وبالأمر التي قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، مثل بعض المسائل الخاصة بالمحاسبة والتدقيق. ويجب على المدقق الخارجي أيضاً إخطار المدققين الداخليين أن جميع المسائل المهمة الخاصة بالمحاسبة والتدقيق التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق يجب أن تصل إلى علمه (SOCPA ,2004 , P1715).

ويجب على المدققين الخارجيين التأكد من استقلالية وكفاءة وموضوعية المدققين الداخليين وذلك قبل الاعتماد عليهم في دراسة وفهم الرقابة الداخلية سواء من خلال الحصول على المساعدات المباشرة أو المساعدات الغير مباشرة.

ويؤثر عمل المدققين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى التدقيق الخارجي وعلى:

- الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي للحصول على فهم للرقابة الداخلية للمنشأة.
- الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي لتقدير المخاطر.
- إجراءات التحقق التي يقوم بها المدقق الخارجي (SOCPA ,2004 , P1711).

ويجب على المدقق الخارجي عند إصدار أحكام عن مدى أثر عمل المدققين الداخليين على إجراءات المدقق الخارجي أن يأخذ في الاعتبار (SOCPA ,2004 , P1713):

- أهمية مبالغ القوائم المالية، ويقصد بذلك أرصدة الحسابات أو أنواع العمليات.
- مخاطر (وتتكون من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية) وجود بيانات غير صحيحة مهمة عن التأكيدات المتعلقة بهذه المبالغ في القوائم المالية.
- درجة عدم الموضوعية التي يتضمنها تقويم أدلة الإثبات في التدقيق التي تم جمعها لتأييد هذه التأكيدات.



## 2.15: التدقيق الداخلي وتقدير المدقق الخارجي لمخاطر الرقابة:

يقوم المدقق الخارجي بتقدير مخاطر وجود بيانات غير صحيحة جوهرية على مستوى كل من القوائم المالية ومستوى رصيد الحساب أو نوع العمليات (SOCPA, 2004 , P1712):

### 1. مستوى القوائم المالية:

يقوم المدقق الخارجي بوضع تقدير عام لمخاطر وجود بيانات غير صحيحة جوهرية على مستوى القوائم المالية ككل. ويجب أن يدرك المدقق الخارجي عند عمل هذا التقدير، إن بعض الأنشطة الرقابية قد يكون لها أثر واسع على كثير من تأكيدات القوائم. فالبيئة الرقابية والنظام المحاسبي يكون لهما في كثير من الأحيان اثر واسع على عدد من أرصدة الحسابات وأنواع العمليات ولذلك فهي يمكن أن يؤثر على كثير من التأكيدات. ويؤثر تقدير المدقق الخارجي للمخاطر على مستوى القوائم المالية في كثير من الأحيان على الإستراتيجية العامة لعملية التدقيق. وقد تؤثر وظيفة التدقيق الداخلي للمنشأة على هذا التقدير العام للمخاطر، كما أنها تؤثر أيضا على قرارات المدقق الخارجي الناتجة عن ذلك التي تتعلق بطبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم القيام بها.

### 2. مستوى رصيد الحساب أو نوع العمليات

يقوم المدقق الخارجي عند القيام بالاختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة بالقيام بإجراءات للحصول على أدلة إثبات وتقويم هذه الأدلة فيما يتعلق بتأكيدات الإدارة. ويقوم المدقق الخارجي بتقدير المخاطر الرقابية لكل تأكيد من التأكيدات المهمة والقيام باختبارات رقابية لتأييد التقديرات بأقل من الحد الأقصى. ويستطيع المدقق الخارجي، عند تخطيط الاختبارات الرقابية والقيام بها أن يأخذ في الاعتبار نتائج الإجراءات المخططة أو التي تم القيام بها بواسطة المدققين الداخليين.

مما سبق يرى الباحث أن المدقق الخارجي عند تقييمه لمخاطر الرقابة يستطيع الأخذ بعين الاعتبار نتائج الإجراءات المخططة من قبل التدقيق الداخلي المتعلقة بتقييم مخاطر الرقابة الأمر الذي يساعد المدقق الخارجي في تقويم حجم الأدلة المتعلقة بالتأكيدات المراد اختبارها وبالتالي تخفيض مخاطر الرقابة.

## 2.16: توثيق اتصال وتنسيق أعمال المدققين الخارجيين مع المدققين الداخليين

يجب على المدقق الخارجي توثيق الاتصال والتنسيق مع التدقيق الداخلي كما يلي:

1. عند التخطيط للاستفادة من عمل التدقيق الداخلي، يحتاج المدقق الخارجي دراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة ومناقشتها في بداية عملية التدقيق، وفي حالة كون عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المدقق الخارجي، فمن المفضل أن يتم الاتفاق مسبقاً على توقيت مثل هذا العمل ومدى التغطية التدقيقية ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختبار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص وإعداد التقارير.

2. تزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي، إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة، ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووصفها تحت تصرفه، وإن يتم إبلاغه باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي، والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي، وبالمثل فإنه يجب على المدقق الخارجي إعلام المدقق الداخلي بأية أمور مهمة قد تؤثر على عمل التدقيق الداخلي (IFAC، 1994، P214).

مما سبق يرى الباحث أنه على المدقق الخارجي خلال توثيق وفهم الرقابة الداخلية الاطلاع على خطط التدقيق الداخلي وتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وضرورة الحصول على أية أمر يلفت نظر المدققين الداخليين من شأنه التأثير على عمل المدققين الخارجيين، والتنسيق والتعاون عند تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق في حال اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي.

# الفصل الثالث

## نظام الرقابة الداخلية

### مخاطرها واختباراتها

### 3.1: تمهيد

إن تطور البيئة الإنتاجية والتسويقية ونظم الاقتصاد العالمي شجع إلى تطوير الرقابة الداخلية لتحقيق الطمأنينة للجهات المختلفة وذلك من خلال إطار منظم للرقابة الداخلية، بما يحتويه من أساليب رقابة محاسبية وأساليب رقابة إدارية من أجل تحقيق رقابة داخلية فعالة (إبراهيم، 2009، ص17)، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة والأطراف الأخرى، ويمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها (على وشحاته، 2006، ص47)، وبناءً على ذلك يجب على المدقق الخارجي قبل قبول مهمة التدقيق القيام بالتخطيط الذي تتطلب تفاصيله ضرورة الاعتماد على مدى تعقيد وحجم عملية التدقيق (Coopers & Lybrand, 1992, p127)، حيث يجب على المدقق أن يقوم ببعض الإجراءات للحصول على فهم للعميل ولأنظمة الرقابة الداخلية طبقاً لمعايير التدقيق الدولية والمعيار الثاني من معايير العمل الميداني، وتتطلب المعايير أن يقوم المدقق الخارجي بالحصول على فهم كافي للرقابة الداخلية للعميل من أجل التخطيط المناسب لعملية التدقيق (الذنيبات، 2006، ص156)،

وتتطلب إجراءات التدقيق من تقييم الرقابة الداخلية لأنه نتيجة هذا التقييم تحدد مدى ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق، فإذا اتضح للمدقق الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال يستطيع أن يعتمد على ذلك في اختصار جزء كبير من برامج التدقيق المستندية، وعلى العكس من ذلك فإذا تبين له عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية فإنه سيكون مضطراً لتوسيع نطاق الفحص المستندي حتى يستطيع إبداء رأيه في القوائم المالية (نور، 1992، ص167)، ويعتبر التدقيق الداخلي جزءاً من نظام الرقابة الداخلية (محمود وآخرون، 1994، ص97)، ويعتبر الحلقة الأخيرة في مجموعة إجراءات الرقابة الداخلية، فبعد وضع أنظمة الرقابة الداخلية والإجراءات الواجب إتباعها لا بد من وجود أداة فعالة لتقييم هذه الأنظمة ومدى فاعليتها في تحقيق أهدافها عن طريق التأكد من أن التنفيذ يتم وفقاً لما هو وارد باللوائح والتعليمات وهذا هو دور أنظمة التدقيق الداخلي (الصبان، 2003، ص201).

وبناءً على ما سبق سوف يتناول هذا الفصل مفهوم وأهداف ومكونات ومقومات الرقابة الداخلية، ودور المدققين الداخليين والخارجيين في عملية الرقابة، وخطوات فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطرها، وطبيعة ومدى وتوقيت اختبارات الرقابة نتيجة التقييم المبدئي لمخاطرها وصولاً إلى تصميم وتنفيذ اختبارات، إضافة إلى توضيح الاختبارات الأساسية للعمليات وعلاقتها باختبارات الرقابة، ودور التدقيق الداخلي بالاختبارات الأساسية وأخيراً توثيق اختبارات الرقابة.

### 3.2: مفهوم وأهداف وأقسام الرقابة الداخلية:

تعددت مفاهيم الرقابة الداخلية من قبل الجهات المختلفة فقد عرفها ( P273 ، 2009، IFAC) الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق الدولي (315) بأنها "العملية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة"، حيث يتم تصميم وتنفيذ الرقابة لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف.

وعرفت لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) بأنها "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين وبالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة (نصر وشحاتة، 2006، ص54).

أما معهد المدققين الداخليين فقد عرف الرقابة الداخلية بأنها "الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المعارف عليها" (التميمي، 2004، ص81).

وقد عرفت المنظمات المهنية الراعية لمهنة التدقيق المسمية بلجنة (COSO) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission الرقابة الداخلية بأنها العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفاعلية وكفاءة عمليات التشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية وبالالتزام بالقوانين واللوائح، وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الأفراد الآخرين، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق الأهداف التالية: (جمعة، 2005، ص82)

1. الاعتماد على القوائم المالية.

2. الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات.

3. كفاية وفاعلية العمليات.

كما حددت اللجنة خمسة مكونات للرقابة الداخلية وهي (بيئة الرقابة) و(تقدير المخاطر) و(أنشطة الرقابة) و(المعلومات والتوصيل) و(المراقبة)، لذلك يجب على مدقق الحسابات الحصول على الفهم المناسب لهذه المكونات.

وتمشياً مع تقرير لجنة (COSO) فقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1996 معيار رقم 78 والذي عرف هيكل الرقابة الداخلية بأنه عملية تتأثر بإدارة الشركة وبالعديد من الأطراف ويتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد معقول ومناسب وليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية:

1. تحقيق فعالية وكفاءة العمليات، وتحقيق الربحية من العمليات وحماية الأصول والموارد.
2. تحقيق إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.
3. ضمان الالتزام بالقوانين واللوائح والإجراءات التنظيمية الخاضعة لها الشركة.

وحدد الإصدار مكونات الرقابة الداخلية في العناصر الخمسة السابقة كأساس لتعديل الإصدار بمعيار رقم 55 وصولاً إلى الإصدار بمعيار رقم 78 والذي يتطابق مع تقرير لجنة (COSO) (على وشحاته، 2006، ص 77-78).

ونظراً لوضوح وشمول تقرير لجنة COSO مكونات الرقابة الداخلية بالتفصيل سوف يتبنى الباحث تقرير لجنة COSO في تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وتحديد مكونات الرقابة.

من التعريفات السابقة تنحصر أهداف الرقابة الداخلية في (عبد الله، 2007، ص 168):

1. تنظيم المنشأة لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسئوليات.
2. المحافظة على الأصول من التلف والسرقة والضياع.
3. ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.
4. تحقيق الكفاءة التشغيلية لكل جوانب النشاط في الشركة.
5. التأكد من التزام العاملين بالمنشأة بكافة السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة.

وبالتالي فنظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى:

1. الرقابة الإدارية.
2. الرقابة المحاسبية.
3. الضبط الداخلي.

### 3.2.1: الرقابة الإدارية:

عرفت لجنة معايير التدقيق الرقابة الإدارية بأنها خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات (المطارنة، 2009، ص208)، حيث تنطوي الرقابة الإدارية عادة على الأساليب والإجراءات وخطة التنظيم التي تستهدف تحقيق أقصى كفاءة تشغيلية ممكنة، وضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة، وتحقيق الرقابة الإدارية يتم من خلال الوسائل والإجراءات المتعلقة بالتخطيط ومتابعة تنفيذ الخطط بشكل مستمر، (الوقاد وديان، 2010، ص172).

#### أهداف الرقابة الإدارية

من التعريف السابق تهدف الرقابة الإدارية إلى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة، وذلك من خلال تقييم الخطة التنظيمية والسياسات والإجراءات والوظائف الإدارية ومدى سلامة اتخاذ القرارات الإدارية ومدى كفاءة الأعمال والأنشطة التي يمارسها المشروع.

#### طرق وخطوات وإجراءات الرقابة الإدارية

تتضمن طرق الرقابة الإدارية خطوات وضع الخطط المستقبلية ومراقبة التقدم تجاه تنفيذ تلك الخطط، وتنبؤات مالية ونظم الموازنة، فالتنبؤات المالية تتمثل عادة في المركز المالي المتوقع، ونتائج التشغيل، والتدفقات النقدية لفترة واحدة مستقبلية أو أكثر فهي تضع أهداف محددة تزود الإدارة بالمقاييس المعيارية للتقييم والرقابة على الأداء الفعلي، وخلال السنة يتم إعداد تقارير شهرية تقارن النتائج الفعلية مع الخطة، ويصحب ذلك تقارير بالاختلافات بينهما مع توضيح المسئول عن هذه الاختلافات والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة (حماد، 2004، ص51).

وتتمثل خطوات الرقابة الإدارية في النقاط التالية (Megginson & others, 1989, p418):

1. وضع معايير الأداء وتحديد مقاييس الأداء.
2. قياس الأداء الفعلي.
3. مقارنة الأداء مع المعايير وتحليل الاختلافات (الانحرافات).
4. اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا لزم الأمر.

أما إجراءات تحقيق الرقابة الإدارية فتتمثل في الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، الرسوم البيانية والخرائط، دراسة الوقت والحركة، التقارير الدورية، البرامج التدريبية للعاملين (الذنيين، 2009، ص174).

### أهمية الرقابة الإدارية

تكمن أهمية الرقابة الإدارية في المجالات التالية (Campfield, 1961, p41-46):

1. في مجال السياسة: تساعد في تجميع وتبويب وتحليل البيانات المحاسبية والاقتصادية اللازمة للإدارة من أجل وضع السياسات الملائمة.
2. في مجال اتخاذ القرارات: تساعد في فحص القرارات الإدارية فيما يتعلق بإستراتيجية تحديد الأهداف والتأكد من مناسبة البيانات والمعلومات للأهداف العليا بشكل سليم وملائم.
3. في مجال التخطيط: تساعد على توفير نظام سليم لتفويض السلطات وتوزيع المسؤوليات، حيث تقدم المساعدة في تقوية وتوسيع تدفق المعلومات بين مراكز المسؤولية.
4. في مجال الاتصالات: تساعد في تصميم قنوات اتصال ملائمة بين المستويات الإدارية وتعمل على تحسين وتوحيد لغة الاتصال لتصبح محددة ومفهومة لكافة الأطراف.
5. في مجال قياس النتائج: تساعد في تحديد المناطق أو العمليات التي تساهم في تحسين صورة الربحية مع العمل على وضع نظام سليم لتقييم الأداء.

### خصائص الرقابة الإدارية

لتصميم نظام رقابة إدارية فعال يجب الأخذ في الاعتبار (جاد الرب، 2005، ص418):

1. أن يكون هناك تكامل واتصال مباشر بين مختلف المستويات الإدارية بما يحقق التكامل بين نظام التخطيط والتوجيه والرقابة.
2. أن يتم توفير نظام فعال للمعلومات يغذي كل أطراف المنظمة بما فيها النظام الرقابي بما يحتاج إليه من معلومات تفيد في عملية الرقابة وأن يكون هذا النظام دقيق وسريع الاتصال.
3. أن يكون التخطيط فعالاً والمعايير موضوعية وعادلة ومحددة في أساس الرقابة.
4. أن تركز الإدارة العليا على رقابة مدى تحقيق الأهداف العامة التي تسعى إليها، أما الإدارات الأخرى فتركز على الأداء من خلال مستويات التنفيذ.
5. كلما أمكن التعبير عن المعيار بصورة كمية كلما كان أفضل وسهل عملية الرقابة وهدفها.



### 3.2.2: الرقابة المحاسبية:

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها، وتهدف الرقابة المحاسبية التحقق من أن كل عمليات المنشأة تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية (نصر وشحاته، 2006، ص58).

#### أهداف الرقابة المحاسبية:

يوجد هدفان عامان للرقابة المحاسبية وأربع أهداف تشغيلية فالأهداف العامة هي حماية الأصول والتأكد من توفر الثقة بالدفاتر أما الأهداف التشغيلية فهي التصريح بأداء العمليات وأدائها فعلاً وقيود العمليات والوصول إلى الأصول ومقارنة الأصول والمحاسبة عنها (القباني، 2003، ص112).

#### أهمية الرقابة المحاسبية:

ظهرت في السنوات الأخيرة عدة عوامل أدت إلى ضرورة أن يأخذ المدققون في اعتبارهم اهتماماً أكبر للرقابة المحاسبية الداخلية للمشروع (القباني، 2003، ص14):

1. في عام 1977 أصدر الكونجرس الأمريكي مرسوم التطبيقات الأجنبية الخاطئة يطالب المشروعات أن تعطي اهتماماً خاصاً لنظام الرقابة المحاسبية الداخلية.
2. اقتنع المدققون تماماً بأهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة المحاسبية الداخلية في تقليل الحاجة إلى الكمية الكبيرة من اختبارات التحقيق للأرصدة المحاسبية.
3. قام بعض المحاسبين دراسة وتقييم الرقابة المحاسبية على أنها عنصر مستقل وقد نتج ذلك من المرسوم الذي أصدره الكونجرس الأمريكي، كما قامت قائمة معايير التدقيق رقم 30.3-sas بشرح شكل وطبيعة التقرير الواجب إعداده نتيجة دراسة الرقابة المحاسبية الداخلية.

## خصائص الرقابة المحاسبية:

تستخدم معظم المشروعات التي تتعامل مع العمليات المالية باستخدام بعض أشكال الرقابة وكمثال: تصرف الكثير من المشروعات الرواتب بشيكات تحتاج إلى توقيعين قبل صرف هذه الشيكات من البنك، ويعتمد مدى التوسع في فحص نظم الرقابة بالمشروع على مدى تعقد عملية القيود، وتكلفة وجهود إعداد هذه العناصر الرقابية، والنتائج المتوقعة من استبعادها، أما مسئولية التأكد من الهيكل المناسب للرقابة يؤدي إلى تقليل فرص الأخطاء المقصودة والغير مقصودة فتقع على عاتق الإدارة وليست ضمن مسئولية المدقق (القباني، 2003، ص15).

## فحص وتقييم نظام الرقابة المحاسبية:

ينبغي أن يترتب على فحص المدقق لنظام الرقابة المحاسبية الداخلية في المنشأة وعلى ما يقوم به من فحوص واختبارات العمليات تمكينه من الحكم على إمكانية الاعتماد على صدق تمثيل الإدارة للملاك كما هو معبر عنه في الدفاتر والحسابات، كما ينبغي أن يترتب على هذه الفحوص والاختبارات إظهار وتوضيح المجالات التي لا يعمل فيها نظام الرقابة المحاسبية الداخلية كما هو مخطط له، وأيضاً توضيح مجالات الضعف في الرقابة الداخلية والتي يمكن العمل على تصحيحها ونتيجة لذلك، فإنه في ضوء نتائج الفحوص والاختبارات السابقة ينبغي القيام بتقييم شامل لنظام الرقابة المحاسبية الداخلية وذلك لتحديد مدى ملاءمة برنامج التدقيق المقترح. ومن الضروري إثبات هذا التقييم العام لنظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى مجالات الضعف الرئيسية فيه في ورقة من أوراق العمل التي تدرج في ملف التدقيق الجاري (الصحن ونور وأبو الحسن، 1989، ص356). وتهدف دراسة المدققين الخارجيين وتقييمهم لنظام الرقابة المحاسبية الداخلية بالمشروع إلى تحديد طبيعة وشكل وتوقيت اختبارات التحقق، وقد أدى ظهور نقابة المحاسبين القانونيين العامة FCPA إلى زيادة التركيز على أهمية الرقابة المحاسبية الداخلية وأعطى فرصة للمدققين للتعبير عن رأيهم في نظام الرقابة المحاسبية الداخلية نفسه، حيث وضحت نشرات معايير التدقيق SAS.30 (Standards Statement on Auditing) الرقابة المحاسبية الداخلية "بالتفرقة بين عمليتي الدراسة والتقييم وذلك لتحديد خطوات إرشادية للالتزام الناتج عن التعبير عن رأي المدقق في نظام الرقابة المحاسبية الداخلية بالمشروع، وتعتبر دراسة وتقييم الرقابة المحاسبية الداخلية جزء من عملية التدقيق وهي خطوة وسيطة لإعداد الرأي عن القوائم المالية ولذلك يقوم المدققون باختبارات التطابق وإعادة تقييم عناصر الرقابة كخطورة لتحديد العناصر الممكن الاعتماد عليها (القباني، 2003، ص99-100).

### 3.2.3: الضبط الداخلي:

الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة والتي تؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر، حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وهو إجراء رقابي يتبع في أداء الأعمال الكتابية حيث أن العمل يقسم بين الأفراد وتحدد مسؤولياتهم والعملية بكاملها لا يقوم بها شخص واحد (الصحن، 1989، ص34) ومن معايير تقييم فعالية الضبط الداخلي تقسيم العمل والتدوير الوظيفي وضوح خطوط السلطة والفصل بين التسجيل والتنفيذ والرقابة المحاسبية. ومن مزايا الضبط وجود ضبط داخلي جيد أنه يساعد المدقق في الاعتماد على دقة الحسابات، وبالرغم من أن الضبط الداخلي قد يكون جيد يجب على المدقق عدم الإهمال وان يكون في حالة التأهب، وينبغي على المدقق قبول اختبار الضبط الداخلي لبعض عناصره المختارة عشوائياً (Tandon، 2007، p114).

#### أهداف الضبط الداخلي

يهدف الضبط الداخلي إلى حماية أموال وممتلكات المشروع من السرقة أو الاختلاس أو سوء الاستعمال وبما أن المدقق يعتبر مسؤولاً عن اكتشاف الغش أو التزوير أو الاختلاس أو التلاعب في أصول المشروع وممتلكاته فيجب عليه فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ليتمكن من رسم خطة التدقيق وتحديد المجالات التي سيقوم بتدقيقها أو توسيع كمية اختباراته إذا وجد ثغرات يمكن استغلالها في ارتكاب الغش أو التزوير (الرماحي، 2009، 191).

#### الفرق بين الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي

تمارس الرقابة الداخلية في شكل الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي. حيث أن الضبط الداخلي مصمم لكافة عمليات المنشأة اليومية التي تحدث ولو فجأة، ولكن التدقيق الداخلي مصمم لانتقاد أداء العمليات المختلفة بما في ذلك سير العمل وللتحقق من دقة واكتمال وموثوقية والتوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية والإبلاغ عن الإجراءات التصحيحية (Tandon، 2007، p115)، ويعتبر الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي من أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية حيث أن الهدف من الضبط الداخلي هو المنع والكشف المبكر للأخطاء والتلاعبات من خلال تصميم الإجراءات لعدم قيام شخص واحد بكل مراحل عملية واحدة حيث أن الغش لا يحدث ما لم يكن هناك تواطؤ بين أكثر من موظف، ويشمل الضبط الداخلي على دفع واستقلال عمل الموظفين من خلال الوصف والتحديد الوظيفي. أما التدقيق الداخلي فهو تأكيد موضوعي ومستقل ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة ويساعد المنظمة في انجاز أهدافها من خلال منهج منظم ومحدد لتقييم وتحسين فعالية الإدارة والرقابة وعملية الحوكمة (Gupta، 2005، p110).

## الخصائص الأساسية لنظام الضبط الداخلي.

يقوم نظام الضبط الداخلي على فصل المسؤوليات والسجلات بحيث أن عمل شخص معين أو مجموعة من الأشخاص يتم فحصه تلقائياً بواسطة شخص آخر أو مجموعة من الأشخاص وبحيث أن كلاهما يعمل باستقلال ودون ازدواج بين عمل كل منهما وحتى نستطيع فهم المقصود بأساليب الضبط الداخلي سنقوم بتجميعها في مجموعات من ناحية علاقتها بالأفراد وبالطرق المحاسبية المستخدمة وبالتدقيق الداخلي: (نور، 1992، ص 190-192)

## الضبط الداخلي وعلاقته بالأفراد أو العاملين:

1. لا ينبغي أن يكون شخص معين مسئول عن عملية معينة بكاملها.
2. يجب أن تكون المسؤولية محددة تحديدا قاطعا.
3. من الضروري اختيار الأفراد وتدريبهم بعناية كبيرة.
4. ينبغي تناوب الأفراد على الوظيفة المعينة كلما كان ذلك ممكن.
5. ينبغي أن يحصل العاملين المسئولين عن عهد أو مسئوليات محددة على إجازاتهم.
6. يجب أن يكون هناك نظام للحوافز والمكافآت .

## الضبط الداخلي وعلاقته بالطرق المحاسبية:

1. ينبغي أن تفصل عمليات المحاسبة عن عمليات المشروع الأخرى.
2. يجب إعداد تقارير الأداء.
3. ينبغي استخدام حسابات الرقابة الإجمالية التي تستخدم في رقابة العمليات.
4. ينبغي استخدام أدلة أو براهين الدقة التلقائية باستمرار.
5. ينبغي أن تكون التعليمات والتوجيهات مكتوبة ودليل الإجراءات.

## الضبط الداخلي وعلاقته بالتدقيق الداخلي:

يرتبط نظام الضبط الداخلي بالتدقيق الداخلي ارتباطا وثيقا على أساس أن التدقيق الداخلي يهدف للتأكد من فعالية نظام الضبط الداخلي ذلك بإجراء بعض المراجعات لهذا النظام على النحو التالي:

- ينبغي تدقيق وفحص دقة وملاءمة نظام الضبط الداخلي، فالمدقق الداخلي ينبغي أن يراجع نوعية ومدى اكتمال نظام الضبط الداخلي كما يتم تنفيذه فعلاً
- يجب إجراء مراجعات دورية للضبط الداخلي في التشغيل الفعلي. فالمراجعة الدورية للضبط الداخلي تكون مطلوبة باستمرار لمنع أي تسبب أو قصور في الإجراءات المستخدمة فعلاً.

### 3.3: مكونات الرقابة الداخلية:

اختلفت الجهات المهتمة بمهنة التدقيق في تقسيم مكونات الرقابة الداخلية، ووفقاً لتقرير لجنة COSO الذي تبنته معظم الجهات المهنية تتكون الرقابة الداخلية من بيئة الرقابة، إدارة المخاطر، أنشطة الرقابة، نظم المعلومات، والمتابعة، و تعتبر مكونات الرقابة الداخلية حسب هذا التقرير أكثر شمولاً وعمقاً، حيث أنها تضع مسؤوليات أكبر على إدارة الشركة والمدقق في هذا المجال.

#### 3.3.1: بيئة الرقابة:

ووفقاً لمعيار التدقيق الدولي 400 "الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر" فإن بيئة الرقابة تعني الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة. وبيئة الرقابة تأثير على فاعلية بعض إجراءات الرقابة. ففي بيئة رقابية قوية مثلاً كتلك التي تستخدم الموازنات التقدير بشكل محكم وتوظف التدقيق الداخلي بشكل فعال، فإن ذلك سيكمل بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة ومع ذلك، فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية. وتتضمن العوامل التي تنعكس في بيئة الرقابة ما يلي (نصر وشحاته، 2006، ص 77):

1. أداء مجلس الإدارة واللجان التابعة له.
2. فلسفة الإدارة وأسلوب العمل
3. الهيكل التنظيمي للمنشأة وطرق إنفاذ الصلاحيات والمسؤوليات.
4. نظام الرقابة الإدارية والمتضمن وظيفة التدقيق الداخلية، والسياسات المتعلقة بالموظفين والإجراءات وفصل الواجبات.

#### 3.3.2: إدارة المخاطر:

على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المنشأة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك، وينبغي أن يحصل المدقق على معرفة كافية لعملية تقدير المخاطر في الكيان لكي يفهم كيف تدرس الإدارة وتعالج المخاطر الوثيقة الصلة بالتقارير المالية. ويمكن أن تحدث المخاطر بسبب تغيرات في البيئة التشغيلية، أفراد جدد، نظم معلومات جديدة أو مطورة، نمو سريع، تكنولوجيا جديدة، نماذج أو منتجات أو أنشطة عمل جديدة، عمليات إعادة هيكلة مؤسسية، توسع في عمليات أجنبية، وإصدارات محاسبية جديدة (حماد، 2004، ص 133).

### 3.3.3: نظام المعلومات:

على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ، ويجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية، كما يجب فهم النواحي التالية (IFAC,2009, P277):

- كافة العمليات الرئيسية والثانوية بالتحديد المتعلقة بالبيانات المالية.
  - مدخلات ومخرجات وإجراءات نظم المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والإبلاغ عنها في البيانات المالية.
  - سجلات المحاسبة ذات العلاقة والمعلومات المدعمة والحسابات المعينة في البيانات المالية المستخدمة في مباشرة وتسجل ومعالجة والإبلاغ عن المعاملات، ويتضمن هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وقد تكون هذه السجلات إما يدوية أو إلكترونية.
  - المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية.
  - عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات و
  - عناصر الرقابة التي تحيط بالقيود اليومية بما في ذلك القيود الغير عادية لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير العادية والتسويات.
- يجب أن يحصل المدقق على فهم لكيفية تبليغ المنشأة ادوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك:
- الاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة أو
  - الاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية.

### 3.3.4: أنشطة الرقابة:

على المدقق الحصول على فهم كافٍ لأنشطة الرقابة لتقييم أخطار الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وتصميم مزيد من إجراءات التدقيق تستجيب للمخاطر المقيمة، وتعرف أنشطة الرقابة بأنها: السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة على سبيل المثال، اتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء كانت ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية تدقيق على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي: (جمعة، 2009، ص203)

1. **مراجعة الأداء:** تشمل أنشطة الرقابة هذه مراجعات وتحليلات الأداء الفعلي مقابل الموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة، ومختلف مجموعات البيانات ذات العلاقة التشغيلية أو المالية مقابل بعضها، مع تحليلات للعلاقات وإجراءات استقصائية وتصحيحية. ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط .
2. **معالجة المعلومات:** يتم إجراء مجموعة متنوعة عن عناصر الرقابة لفحص دقة واكتمال وتفويض المعاملات، وهناك مجموعتان واسعتان لأنشطة الرقابة لنظم المعلومات المجموعة الأولى تشمل عناصر رقابة التطبيق وتطبق عناصر رقابة التطبيق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد في ضمان أن المعاملات حصلت وأنها مفوضة وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق أما المجموعة الثانية فتشمل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات فتعني السياسات والإجراءات المتعلقة بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق وذلك بالمساعدة في ضمان التشغيل الصحيح المستمر للنظم.
3. **عناصر الرقابة الفعلية:** وتشمل الأمن الفعلي للأصول، بما في ذلك وسائل الحماية الكافية مثل التسهيلات الآمنة للوصول إلى الأصول والسجلات، والتفويض للوصول إلى برامج وملفات الحاسوب، وجرد ومقارنة دورية مع المبالغ المبينة في سجلات الرقابة.
4. **فصل المهام:** إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه ويخفي الأخطاء أو الاحتيال، مثال ذلك فصل الواجبات وإعداد التقارير والمراجعة والموافقة على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة.

من خلال العرض السابق يمكن تصنيف أنشطة الرقابة إلى مجموعة متعلقة بحماية الأصول من التلف والضياع وضمان الاستخدام الأمثل لها ومجموعة متعلقة بضمان دقة تسجيل ومعالجة وعرض المعلومات ومجموعة أخرى من أنشطة الرقابة متعلقة بضمان الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.

### 3.3.5: متابعة أساليب الرقابة:

على المدقق أن الحصول على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، وأنشطة الرقابة والإجراءات التصحيحية لها. ويجب على المدقق أن يحصل على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات التصحيحية لعناصر رقابتها. إن متابعة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل عناصر الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات في الظروف، وعلى المنشأة انجاز متابعة عناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما. كثيراً ما يتم إدخال أنشطة المتابعة في الأنشطة المتابعة في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة، وتشمل إدارة منتظمة وأنشطة إشرافية.

في العديد من المنشآت يساهم المدققون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون مهام مشابهة في متابعة أنشطة المنشأة. على المدقق الحصول على فهم لمصادرة المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمنشأة والأساس الذي بموجبه تعتبر المنشأة المعلومات أنها موثوقة بشكل كافٍ لهذا الغرض، وعندما ينوي المدقق الاستفادة من معلومات المنشأة التي تم إنتاجها لأنشطة المتابعة مثل تقارير المدقق الداخلي على المدقق اعتبار ما إذا كانت المعلومات توفر أساساً موثوقاً وأنها منفصلة بشكل كافٍ لغرض المدقق (IFAC، 2008، P369).

الجدول رقم (2) يوضح وصف مكونات الرقابة الداخلية مع وصف المكونات الفرعية لها في حالة القابلية للتطبيق.



**جدول رقم (2)**  
**مكونات الرقابة الداخلية**

المكونات الفرعية (في حالة القابلية للتطبيق)	وصف المكون	المكونات
الأمانة القيم الأخلاقية- الالتزام بالأهلية أو الصلاحية - مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق - فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل - الهيكل التنظيمي - تحديد السلطة والمسؤولية - سياسات وممارسات الموارد البشرية.	التصرفات، السياسات، والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، وملاك الوحدة عن الرقابة وأهميتها.	بيئة الرقابة
مزاعم الإدارة التي يجب مقابلتها:- الوجود أو الحدوث - الاكتمال - التقييم - الحقوق والالتزامات - العرض والإفصاح. الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة - السجلات والمستندات الملائمة	تعريف وتحليل الإدارة للأخطار المناسبة عند إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	تقدير المخاطر
الفصل الملائم بين الواجبات - الفحص المستقل للأداء الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة - السجلات والمستندات الملائمة الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق أهدافها من التقرير المالي.	أنشطة الرقابة
تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية - الوجود - الاكتمال - الدقة - التوبيع - التوقيت - الترحيل والتلخيص.	الطرق التي تستخدم لتعريف، تجميع، توبيع، تسجيل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة والحفاظ على المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها.	المعلومات والتوصيل
متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.	تقدير الإدارة المستمر لجودة أداء الرقابة الداخلية وتحديد إذا ما كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقاً للتصميم الموضوع لها أو يتم تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتعديل الرقابة الداخلية	المراقبة

المصدر (جمعة ، 2005 ، ص83)

ويرى الباحث أن التدقيق الداخلي أحد مكونات الرقابة الداخلية يساعد المدقق الخارجي في زيادة الاعتماد على اختبارات الرقابة، وبالتالي فإن التنسيق بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين بخصوص تقييم مكونات الرقابة الداخلية الخمسة لها مزايا كبيرة جداً للطرفين طالما أنهما يصبوا في تحقيق أهداف الجهة محل التدقيق.

### 3.4: مقومات الرقابة الداخلية وإجراءات تحقيق خصائصها:

#### مقومات نظام الرقابة الداخلية:

يقوم نظام رقابة داخلية فعال من خلال وجود (الساعي وعمرو، 1991، ص186-187):

1. خطة تنظيمية إدارية.
2. نظام محاسبي سليم.
3. توصيف دقيق للوظائف المختلفة.
4. العناية بتدريب العاملين.
5. مستويات سليمة للأداء في جميع الإدارات والمستويات.
6. نظام دقيق لمراقبة الأداء.
7. استخدام كافة الوسائل الآلية.

فمن المقومات الرئيسية لنظام رقابة داخلية فعال وضع خطة تنظيمية توفر تقسيماً إدارياً سليماً للمسئوليات الوظيفية، تساعد في تحقيق الترابط والتماسك التنظيمي، ووضع السياسات والإجراءات الفعالة لزيادة الكفاءة والإنتاجية والإدارية وتحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتوفير نظام محاسبي متكامل، يربط بين التنظيم المحاسبي والتنظيم الإداري، وتوفير الطرق والوسائل والإجراءات الوقائية للمنشأة ككل، وتوفير نظام عادل للحوافز الموجبة والسالبة (الوقاد وديان، 2010، ص179):.

#### الرقابة الداخلية وقانون ساربنس اوسلي

يتطلب قانون Sarbanes Oxley Act أن تقوم إدارة كل شركة مساهمة عامة في الولايات المتحدة بإصدار تقرير داخلي حول الرقابة الداخلية يشمل ما يلي (الذنيبات، 2006، ص177):

1. بيان أن الإدارة هي المسؤولة عن توفير نظام رقابة داخلية وتشغيل هذا النظام والاحتفاظ به بشكل كاف لتوفير عدالة العرض للبيانات المالية.
2. أن تقوم الإدارة بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من حيث الهيكل والإجراءات المتعلقة بالبيانات المالية كما هو في نهاية الفترة المالية للشركة.
3. يجب أن يبين تقرير الإدارة الإطار الذي يحكم الرقابة الداخلية والذي بناء عليه تم تقييم فاعلية النظام مثل الإطار في الولايات المتحدة هو الإطار الذي حددته لجنة (COSO).

## الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص وأسس الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم الإجراءات التنفيذية التي تحقق خصائص وأسس الرقابة الداخلية إلى إجراءات عامة وإ

إدارية ومحاسبية موضحة كما يلي (الساعي وعمرو، 1991، ص 188-189):

### إجراءات عامة:

1. التأمين على ممتلكات وموجودات والمستخدمين الذين في حوزتهم عهد.
2. مراقبة سليمة للبريد الوارد والصادر وتمشي السلطات مع المسؤوليات.
3. توفير الرقابة المزدوجة على العمليات الهامة مثل توقيع الشيكات.
4. توفير التدقيق الداخلي.

### إجراءات إدارية:

1. تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة وخطوات كل عملية.
2. توزيع الواجبات لعدم انفراد موظف بعملية بكاملها ورقابة عمله من موظف آخر.
3. توزيع المسؤوليات بوضوح لتحديد تبعية الإهمال والخطأ.
4. تقسيم العمل والفصل بين الوظائف وتنظيم الأقسام حسب طبيعة عمل كل قسم.
5. توقيع الموظفين على السندات التي أعدها كإثبات قيامهم بهذا العمل.
6. إخراج المستندات من أصل وعدة صور وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون.
7. تنقلات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع سير العمل.
8. ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها.

### إجراءات محاسبية:

1. إثبات العمليات دفترياً وقت حدوثها و تسويات دورية لكشوف البنوك وغيرها من الدفاتر.
2. عدم إثبات أي مستند إلا بعد اعتماده والموافقة عليه ومؤيد بوثائقه.
3. تدقيق عمل موظف بواسطة موظف آخر واستعمال الآلات المحاسبية لسرعة الانجاز.
4. استخدام وسائل التوازن الحسابي الدورية وموازن التدقيق وحسابات الرقابة.
5. تسويات دورية لكشوف البنوك وغيرها من الدفاتر.
6. الجرد المفاجئ الدوري للنقدية والبضاعة والاستثمارات.

### 3.5: دور ومسئولية المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في عملية الرقابة:

#### 3.5.1: دور ومسئولية المدقق الخارجي في عملية الرقابة:

تعتبر الرقابة الداخلية مهمة جداً بالنسبة للمدقق الخارجي إذ أنها ترتبط ارتباطاً شديداً بإجراءات التدقيق وأهدافها، ومن ثم فإن على المدقق الخارجي أن يقوم بفحص النظام كما هو معد وأن يتابع إجراءات تنفيذه ثم يعرض تقييمه لكل ذلك (محمود والطحان والحموري، 1994، ص89)، وتعتبر كذلك مؤشر هام على سلامة وصحة البيانات التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في اعداد برنامج التدقيق، حيث أن نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة ومدى إجراءات التدقيق المطلوبة ويتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعية والتأكد من أنها تستخدم كما هو مخطط (نور، 1992، ص194)، ويجب على المدقق الخارجي أن يأخذ في اعتباره الفحص الذي يقوم به المدقق الداخلي بحيث يكون مكمل لعمله وليس بديل له، ويجب عليه تحديد مهام إدارة التدقيق الداخلي لبيان أثرها على نطاق الاختبارات اللازمة واختياره لإجراءات التدقيق المناسبة (الصحن، 1989، ص214).

وقد نص معيار التدقيق الدولي رقم (400) أنه على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها. وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق، وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد بأنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول.

#### 3.5.2: دور ومسئولية المدقق الداخلي في عملية الرقابة:

تتكون الوظائف الإدارية من التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة من الوظائف التي يقوم بها المدقق الداخلي داخل الوحدة الاقتصادية لخدمة الإدارة ويشمل نشاط التدقيق الداخلية تدقيق مالي وأخرى لتدقيق مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية، وثالثة تدقيق تشغيلي للعمليات، ورابعة تدقيق نظم المعلومات من حيث اكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها. ولذلك فإن قيام المدقق الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على تحقيق الإدارة لأهدافها. (السوافيري ومحمد ومصطفى، 2002، ص42).

ولتحقيق الرقابة الداخلية يهدف المدقق الداخلي بالنسبة للنواحي المحاسبية والمالية إلى تقييم ملاءمة نظام الرقابة الداخلية من خلال (نور، 1992، ص234):

- مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يعمل بها النظام عند التطبيق.

### 3.6: فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطرها

إن دراسة نظام الرقابة الداخلية من أجل الحصول على قدر مناسب من الفهم يساعد المدقق في رسم خطة التدقيق بشكل مناسب، فعلى المدقق أن يقوم ببعض الإجراءات للحصول على فهم للعميل ولأنظمة الرقابة الداخلية طبقاً لمعايير التدقيق الدولية والمعيار الثاني من معايير العميل الميداني، ويجب على المدقق أن يقوم بدراسة وفهم نشاط المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية، وذلك من أجل تجديد وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، ومن أجل تصميم طبيعة وحجم وتوقيت اختبارات التدقيق. (الذنيبات، 2010، ص 151)، وحيث أن أحد الأهداف الأساسية لكثير من وظائف التدقيق الداخلي هو فحص، وتقدير، ومراقبة الأنشطة الرقابية، لذلك فإن الإجراءات التي يقوم بها المدققون الداخليون في هذه الناحية قد توفر معلومات مفيدة للمدققين الخارجيين (SOCPA, P1712)، ويهدف قيام المدققين الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق إلى تحقيق ثلاث وظائف أساسية وتتمثل في بيان ما إذا كان التدقيق ممكن، وتحديد دليل التدقيق، وأخيراً إعلام الإدارة العليا أو لجنة التدقيق (جمعة، 2005، ص 100)، ويكسب المدققين الخارجيين الكثير من فهم رقابة التقارير المالية من خلال المرحلة الأولية للتخطيط وعند هذه النقطة يتم تقييم بعض جوانب النظام مثل، إبلاغ مساندة الإدارة للرقابة الداخلية، كفاءة وموضوعية فريق التدقيق الداخلي، الفصل بين المسؤوليات الوظيفية، وجود الرقابة الوقائية (حماد، 2004، ص 96-97)، ويقوم المدقق بالتعرف على تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة وعلى كيفية عمل هذه النظم ليتمكن من اختبار مسار تتبع عدد من العمليات، حيث تتوقف طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها المدقق لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأمور منه مثل، حجم المنشأة، واعتبارات الأهمية النسبية، ونوع نظم الرقابة الداخلية، وتقييم المدقق للمخاطر الملازمة (الناغي، 2000، ص 246)، وبشكل عام فإن دراسة المدققين الخارجيين للرقابة الداخلية وتقييمهم لمخاطرها تخدم في: (الذنيبات، 2009، ص 179)

1. تمكينهم من التأكد من إمكانية توفر أدلة كافية ومناسبة تمكنه من انجاز مهمة التدقيق وبالتالي اتخاذ قرار بالموافقة أو عدم الموافقة على عملية التدقيق.
2. تمكينهم من تحديد الانحرافات المادية المحتملة.
3. تمكينهم من تقدير مخاطر الاكتشاف المخططة، حسب نموذج المخاطر المستخدم.
4. تمكينهم من تصميم الاختبارات التفصيلية لأرصدة بشكل كاف ومناسب.

### 3.7: خطوات فهم وتقييم واختبار الرقابة الداخلية.

عند الحديث عن خطوات دراسة وفهم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، يواجهنا دائماً السؤال التالي: أيهما يسبق الآخر، فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية أم إعداد برنامج التدقيق، ويرجع هذا التساؤل إلى ما ذكر في احد معايير التدقيق بان برنامج التدقيق يجب أن يعد على أساس تقييم سليم لأنظمة الرقابة الداخلية، ولكن عملية التقييم في حد ذاتها تعتبر جزءاً من برنامج التدقيق (الصبان، 1997، ص219)، وبناءً عليه فإن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية يتم قبل إعداد برنامج التدقيق. ويمكن للمدقق دراسة وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الخطوات التالية:

1. فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.
2. تحديد مخاطر الرقابة.
3. تنفيذ اختبارات الرقابة (الالتزام).

#### 3.7.1: الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وذلك من خلال جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي ودليل إجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة (الصبان وفتح الله، 1997، ص227)، حيث يجب على المدقق الخارجي الحصول على فهم لكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية بالدرجة التي تكفي لتخطيط عملية التدقيق وذلك عن طريق القيام بإجراءات لفهم تصميم الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية التدقيق، وما إذا كانت قد تم تطبيقها وذلك لتحقيق الأغراض التالية:

1. تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على غش أو أخطاء مهمة.
2. دراسة العوامل التي تؤثر في مخاطر وجود غش أو أخطاء مهمة.
3. تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات التدقيق التحليلية.

وتتمثل مهمة المدقق في التوصل لفهم الرقابة الداخلية في اكتشاف مدى تنفيذ مكونات الرقابة الداخلية مع توثيق المعلومات التي تم الحصول عليها بطريقة مفيدة.

### 3.7.1.1: إجراءات فهم الرقابة الداخلية.

فيما يلي بعض إجراءات الحصول على فهم الرقابة الداخلية للتحقق من تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية: (Arens & Loebbeck, 2002, p397)

1. تحديث وتقييم خبرة المدقق السابقة مع الوحدة الاقتصادية: يتم تنفيذ معظم عمليات التدقيق داخل الشركة بواسطة نفس منشأة المحاسبة سنوياً. وفيما عدا عملية التدقيق التي يتم تنفيذها داخل الشركة للمرة الأولى، يبدأ المدقق عمله وفي حوزته قدر كبير من المعلومات عن الرقابة الداخلية للعميل، توصل إليه من خلال سنوات التعامل السابقة.
2. الاستفسار من أفراد العميل: تتمثل البداية المنطقية في تحديث المعلومات الخاصة بعملية التدقيق السابقة، أو التوصل للمعلومات خلال عملية التدقيق الأولى، في التعامل مع أفراد العميل. ويتم تقديم الاستفسارات إلى كل من الإدارة والمشرفين والعاملين.
3. قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعية لدى العميل: حتى يتم تصميم وتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية، يجب أن تقوم الوحدة الاقتصادية بعمليات مكثفة للتوثيق. ويشمل ذلك مستندات وكتيبات تحدد السياسة الموضوعية من قبل الوحدة الاقتصادية وكتيبات النظم والمستندات الخاصة بها ويجب مناقشتها مع أفراد العميل لفهم بشكل ملائم.
4. فحص المستندات والدفاتر: ويتم توضيح ذلك إلى درجة ما في كتيبات النظم والسياسات ويمكن للمدقق من خلال فحص الدفاتر والمستندات الفعلية والتي تم التعامل معها على نحو مكتمل أن يتعرف بشكل دقيق على محتويات الكتيبات وان يفهمها.
5. ملاحظة الأنشطة والتشغيل بالوحدة الاقتصادية: يمكن للمدقق أن يلاحظ أداء أفراد العميل خلال التشغيل وإعداد المستندات والدفاتر وتنفيذ الأنشطة الرقابية والمحاسبية، ويعزز ذلك فهم المدقق ومعرفته عن الرقابة أثناء التنفيذ.

وكما هو مذكور أعلاه فإن المدقق يحصل عادة على فهم كامل للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية من خلال خبرته السابقة ومن خلال الاستفسار من المستويات الإدارية والإشرافية المناسبة والعاملين الآخرين على مختلف المستويات التنظيمية بالمنشأة، مع الرجوع إلى الكتيبات والمستندات مثل دليل الإجراءات، وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق، وفحص المستندات والسجلات الناتجة عن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة بما في ذلك ملاحظة تنظيم عمليات الحاسب الالكتروني والمسؤولين عن إدارته وطبيعة معالجة العمليات (الناغي، 2000، ص 265).

ويعتبر تنفيذ المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي من أهم إجراءات الحصول على فهم الرقابة الداخلية لأنهم يتبعوا نفس الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي في الحصول على فهم الرقابة الداخلية ولما لهم من خبرة في المنشأة محل التدقيق أكثر من المدقق الخارجي، فبدء المدقق الخارجي من حيث انتهى الآخرين والمقصود هنا المدققين الداخليين ترتبط بشكل مباشر بكفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي، مثل حصول المدقق الخارجي على توثيق ووصف الرقابة الداخلية المعمول بها من التدقيق الداخلي يساعد المدقق الخارجي بشكل كبير على فهم الرقابة الداخلية بأقل وقت وجهد، وتحديد العمليات الرئيسية والجوهرية، وأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات، والانحرافات التي قد تحدث، وإجراءات الرقابة التي تمنع وتكتشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تحدث.

### 3.7.1.2: توثيق فهم الرقابة الداخلية

يجب على المدقق توثيق الفهم الذي حصل عليه للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة وتقييم مخاطر الرقابة. وفي حالة تقييم مخاطر الرقابة بأقل من المستوى العالي، يجب على المدقق أيضا توثيق الأسس التي بني عليها استنتاجاته، ومن الممكن استعمال عدة طرق لتوثيق المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية مثل مذكرات الوصف والاستبيانات وقوائم التحقق وخرائط التدفق، حيث أن شكل ونطاق هذا التوثيق يتأثر بحجم وتعقيد المنشأة وطبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة، وبشكل عام فإنه كلما كان النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة معقدا، وكلما كانت إجراءات المدقق أكثر شمولية، كلما ازدادت الحاجة إلى إن يكون التوثيق أشمل (IFAC، 1994، P117). وأشار المعيار الأمريكي (SAS 78) إلى أنه يجب على المدقق أن يوثق فهمه لمكونات الرقابة الداخلية للمنشأة لأغراض تخطيط المراجعة. إن شكل ومدى التوثيق يعتمد على حجم وتعقد عمليات المنشأة وطبيعة الرقابة الداخلية. إن توثيق فهم الرقابة الداخلية لمنشأة كبيرة ذات عمليات معقدة ربما يكون في شكل تدفقات انسيابية، استبيانات، وجداول قرارات. وكلما تعقدت الرقابة الداخلية زادت كثافة إجراءات الفهم ومن ثم كثافة التوثيق الذي يقوم به المدقق، ويتفق المعيار البريطاني SAS.300 والمعيار الدولي ISA 400 مع المعيار الأمريكي في إجراءات توثيق فهم الرقابة الداخلية، حيث توثيق فهم الرقابة الداخلية وهيكلها مطلوب في جميع الفقرات التي سيتم تدقيقها وهذا الفهم والتقييم يدون في أوراق عمل المدقق وفي الغالب يكون على شكل (التميمي، 2004، ص91):



1. **الاستبيان (قائمة الاستقصاء):** تشتمل قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية على مجموعة شاملة من الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية. وكتطوير لهذا المدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية يستخدم بعض المدققين ما يسمى بقائمة تدقيق أو قائمة تذكيرية تشتمل على بيان تفصيلي للطرق والإجراءات التي تتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية، وتستخدم تلك القائمة لتذكير المدقق وتوجيهه عند القيام بالفحص (نور، 1992، ص198).

2. **التقرير (الوصف الكتابي):** يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة وتفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة اكبر من نظام الاستقصاء، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل المدقق إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وما هي نقاط الضعف (المطارنة، 2006، ص220).

3. **خرائط التدفق (الخرائط التنظيمية):** يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق (معبراً عنها على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها)، والمستندات التي تعد في كل خطوة، والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها). ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها (جربوع، 2002، 162). وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته. وهي بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام وأيضاً على قائمة الاستبيان "Questionnaire" ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية.

بالإشارة إلى توثيق فهم الرقابة الداخلية يستطيع المدقق الخارجي الحصول على التقرير الوصفي لأنظمة الرقابة الداخلة من خلال التدقيق الداخلي مما يسهل عليه توثيق فهم الرقابة الداخلية وكذلك يستطيع الحصول على خرائط التدفق والاستفسارات المتعلقة بها من التدقيق الداخلي.

### 3.7.1.3: خطوات بحث ودراسة موضوعية وكفاءة المدققين الداخليين.

وفقاً لمعايير التدقيق الأمريكية رقم (9) والتي استبدلت بالقائمة رقم (65) يمكن تحديد بحث ودراسة موضوعية وكفاءة المدققين الداخليين كما يلي (عبد الوهاب، 2004، ص305):

#### خطوات بحث ودراسة موضوعية المدققين الداخليين:

1. تدقيق مسؤوليات ومستويات تقرير التدقيق.
2. تدقيق محتويات ونوعية وتوزيع تقارير التدقيق الداخلي وبالتحديد التوصيات التي تضمنتها.
3. تدقيق المستوى التنظيمي لتقارير المدققين الداخليين الذي يشير إلى قدرتهم التصرف باستقلال وبعيداً عن سلطة المديرين المسؤولين الذين يباشرون الوظائف والأعمال التي يتم تدقيقها.
4. تدقيق توصيات التدقيق الداخلي التي تم رفعها إلى إدارة المنشأة وردود الأفعال.
5. ملاحظة الموقف المتعلق بالموضوعية من خلال المناقشات والمقابلات الشخصية مع المدققين الداخليين بالإضافة إلى بحث الموضوعية والوضع الخاص بها من خلال التقارير المكتوبة.
6. تدقيق مدى تحرر التدقيق الداخلي من المسؤوليات العملية وتقرير وظائفه كهيئة خاصة.
7. تدقيق ما إذا كان المدققين الداخليين قد اشتركوا أو ساهموا في تصميم نظم الرقابة الداخلية.
8. تدقيق نوعية وأهمية وكفاءة برامج التدقيق الداخلي والجوانب أو الأعمال التي تم تدقيقها.

#### خطوات بحث ودراسة كفاءة المدققين الداخليين:

1. تدقيق المؤهلات العلمية للمدققين الداخليين وسنوات الخبرة.
2. تقييم أداء المدققين الداخليين عن طريق الأدلة والبيانات الموثقة في أوراق العمل والتقارير.
3. تدقيق نوعية العمل عن طريق الإجراءات المتبعة في أداءه ومدى تغطيته إجراءات العمل وكيفية أداء الإجراءات وانجازها.
4. تقييم الاتصالات الشخصية والخبرة السابقة للمدققين الداخليين.
5. تدقيق الناحية المهنية التخصصية وتقسيم كل العوامل المؤدية إلى تطوير مهني مستمر.
6. تدقيق تأكيدات المنشأة على دور ومكانة وظيفة التدقيق الداخلي حيث ينعكس ذلك على التشغيل والتدريب وسياسات الترقى.
7. تدقيق موصفات الوظيفة وبرامج التدقيق وجدول العمل و الخطط الزمنية للعمل.
8. تدقيق الملفات الشخصية للمدققين العاملين بإدارة التدقيق الداخلي.

### 3.7.2: الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة:

على المدقق عند إتمام مرحلة التخطيط تحديد مخاطر الرقابة حيث أن دراسة وتقييم مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة يساعد المدقق الخارجي للوصول إلى مخاطر الاكتشاف وبالتالي عمل وانجاز برنامج التدقيق التفصيلي حيث أن مستوى مخاطر الرقابة يعتمد على القرائن والأدلة والاستفسار والملاحظة التي حصل عليها المدقق الخارجي أثناء مرحلة دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية (التميمي، 2004، ص96). فبعد فهم الرقابة الداخلية يجب على المدقق تقدير مخاطر الرقابة المتعلقة بتأكيدات القوائم المالية لكل نوع رئيسي من العمليات الرئيسية، ويمكن للمدقق أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة حيث يجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق (المطارنة، 2009، ص215)، ويتطلب تقدير مخاطر الرقابة أن يأخذ المدقق في اعتباره تصميم عناصر الرقابة لتقييم ما إذا كانت فعالة في تحقيق أهداف التدقيق الخاصة بالعمليات. وحتى يمكن استخدام عناصر محددة للرقابة كأساس لتخفيض مخاطر الرقابة المقدره يجب توافر أدلة عن مدى فعاليتها خلال إجمالي أو على الأقل معظم فترة التدقيق، ويطلق على إجراءات جمع الأدلة عند تصميم وتنفيذ الرقابة خلال مرحلة الفهم إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية. أما الإجراءات التي يتم استخدامها لاختبار مدى فعالية عناصر الرقابة في تدعيم تخفيض مخاطر الرقابة المقدره فيطلق عليها اختبارات الرقابة (Arens & Loebbeck, 2002, p396)، ويتم تقدير المخاطر الرقابية لكل هدف من خلال اختبار هدف العناصر الرقابية لمساندة تقدير المخاطر الرقابية فمثلا في حال كان تقدير المخاطر متوسط أو ضعيف فلا بد من توفر اختبارات كافية للعناصر الرقابية، ويحتاج المدقق إلى تقدير المخاطر الرقابية إلى أن يقوم المدقق بتصميم العناصر الرقابية التي توضح مدى فاعلية تحقيق أهداف التدقيق للعمليات، ويتم تجميع بعض الأدلة بمساندة تصميم الخصائص الرقابية بالإضافة إلى دليل الوجود أثناء عملية فهم البيئة الرقابية (القباني، 2007، ص260)، وعند تقدير المخاطر الرقابية المتصلة بتأكيدات محددة، ينبغي على المدقق أن يدرس (حماد، 2004، ص108):

- طبيعة التأكيد.
- حجم المعاملات أو البيانات المتصلة بالتأكد.
- طبيعة وتعقيد النظم، بما في ذلك استخدام تكنولوجيا المعلومات.
- طبيعة الأدلة، بما في ذلك أدلة التدقيق المتاحة فقط في صورة الكترونية.

### 3.7.2.1: مخاطر الرقابة وخطوات تقديرها.

#### مخاطر الرقابة (CR) Control Risk:

عرف (IFAC, 2009, P34) الاتحاد الدولي للمحاسبين مخاطر الرقابة بأنها "مخاطر أن لا تمنع أو تكشف أو تصحح أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة في الوقت المحدد بيان خاطئ يمكن أن يقع في الإثبات حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي يمكن أن يكون جوهرياً، إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع البيانات الخاطئة الأخرى"، وعرفها (الذنبات ، 2010، ص148) الذنبات بأنها "المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع أو اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية أو المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية وعدم تمكن نظام الرقابة الداخلية من منعها أو اكتشافها". ويرتبط هذا النوع من المخاطر على فهم المدقق لبيئة العمل وفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فاعلية كلما كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل. وتمثل مخاطر الرقابة مقياساً لتقدير المدقق باحتمال حدوث تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم منعه أو اكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل وينظر المدقق إلى مخاطر الرقابة على أن (Arens & Loebbeck, 2002, p335):

1. تقدير ما إذا كانت الرقابة الداخلية لدى العميل فعالة في منع أو كشف التحريفات.

2. رغبة المدقق في أن يكون التقدير أقل من الحد الأقصى 100% كجزء من خطة التدقيق.

وتوجد علاقة عكسية بين مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف المخطط، بينما توجد علاقة طردية بين مخاطر الرقابة وحجم الأدلة الأساسية. وعلى سبيل المثال إذا استنتج المدقق أن الرقابة الداخلية فعالة، يمكن زيادة مخاطر الاكتشاف المخطط وبالتالي تخفيض حجم الأدلة، لان الرقابة الداخلية الفعالة تخفض من احتمال وجود التحريفات في القوائم المالية.

وقبل أن يحدد المدقق مخاطر الرقابة في مستوى اقل من 100% يجب أن يقوم بثلاث أشياء:

1. الإلمام بالرقابة الداخلية.

2. تقييم كيف يتم تنفيذ الرقابة الداخلية بناء على الفهم والإلمام الذي توصل إليه المدقق.

3. اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية.

ولتخفيض مخاطر الرقابة يجب على المدقق إجراء المزيد من الاختبارات المكثفة للرقابة إذا كان لدى العميل رقابة فعالة.

### 3.7.2.2: خطوات تقدير مخاطر الرقابة:

لتقدير مخاطر الرقابة حدد أرنز (Arens & Loebbeck,2002 ,p401-402) الخطوات التالية:

#### الخطوة الأولى: تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات.

ويتم تطبيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات لكل نوع من الأنواع الرئيسية للعمليات المالية.

#### الخطوة الثانية: تحديد أساليب محددة للرقابة.

حيث تساهم في تحقيق كل هدف مرتبط بالعملية المالية. ويتعرف المدقق على أنواع الرقابة ذات الصلة من خلال تتبع المعلومات الوصفية في نظام العمل وتتمثل في السياسات والإجراءات والأنشطة التي توفر في رأيه الرقابة على العملية المالية التي يتم التعامل معها وحتى يتم القيام بذلك، يكون أمراً مفيداً تحديد أنواع الرقابة التي يمكن أن توجد والتعرف على مدى وجودها فعلاً.

#### الخطوة الثالثة: التعرف على وتقييم أوجه الضعف.

تعرف أوجه الضعف بأنها نقص أنواع الرقابة الملائمة، والتي تزيد من مخاطر وجود التحريفات بالقوائم المالية، فإذا رأى المدقق أن هناك أنواع رقابة لا تتلاءم مع احد أهداف التدقيق المرتبطة بالأرصدة، يزيد ذلك من توقع حدوث التحريف، وللتعرف على أوجه الضعف يقوم المدقق بالتالي:

#### 1. التعرف على أنواع الرقابة الموجودة

نظراً لان أوجه الضعف تمثل نقص أساليب الرقابة الملائمة، يجب على المدقق في البداية أن يعرف أساليب الرقابة الموجودة فعلاً.

#### 2. التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي لم يتضمنها النظام

من خلال قائمة الاستقصاء للرقابة الداخلية والوصف النظري وقائمة التدفق للتعرف على الجوانب التي يوجد بها نقص في أنواع الرقابة الأساسية.

#### 3. تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة التي يمكن أن تحدث

لتعريف كل من الأخطاء والمخالفات المحددة التي يمكن أن تحدث نتيجة نقص الرقابة.

#### 4. اخذ أنواع الرقابة المتكافئة المحتملة في الاعتبار

الرقابة المتكافئة نوع من الرقابة يعوض أوجه القصور في النظام وعند وجودها لن يكون هناك قصور في النظام وبالتالي انخفاض احتمال وقوع تحريفات.

#### الخطوة الرابعة: تقرير مخاطر الرقابة:

بمجرد التعرف على أساليب الرقابة وأوجه القصور التي تتعلق بأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية، يمكن تقدير مخاطر الرقابة.

ويقوم المدقق بتقدير مخاطر الرقابة بالحد الأقصى لبعض أو كل التأكيدات إذا توصل إلى أن:  
(SOCPA, P915)

1. ليس من المحتمل وجود أنشطة رقابية تتعلق بأحد التأكيدات.
2. ليس من المحتمل أن تكون الأنشطة الرقابية فاعلة.
3. تقويم فاعلية الأنشطة غير مجد لأنه يتطلب من المدقق جهداً أكبر من الاعتماد على إجراءات التحقق للأرصدة والعمليات واختبارات التدقيق التحليلية.

وقد يقوم المدقق بتقدير المخاطر بأقل من الحد الأقصى، ويجب على المدقق في هذه الحالة:

1. تحديد أنشطة رقابية محددة تتعلق بتأكيدات معينة من المحتمل أن تمنع أو تكشف أي بيانات تحتوي على غش أو أخطاء مهمة في هذه التأكيدات.
2. القيام باختبارات رقابية لتقويم فاعلية هذه الأنشطة الرقابية.

ويجب على المدقق عند تقدير المخاطر الرقابية، أن يقرر ما إذا كانت المعلومات التي يحصل عليها قد تجعله يعدل من طبيعة، وتوقيت، أو مدى الاختبارات الرقابية المخططة من أجل تقدير المخاطر الرقابية، حيث أنه كلما أنخفض المستوى المقدر للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، ارتفع المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف، وبما أن أي نظام الرقابة الداخلية لا يمكن أن يوفر تأكيدات كاملة من أن الانحرافات المادية يمكن منعها أو اكتشافها ولهذا فإن مخاطر الرقابة لا يمكن أن تكون صفراً بأي حال من الأحوال (التميمي، 2004، ص91).

ويرى الباحث ومن خلال السابق أنه يجب على المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر الرقابة الإستعانة بأوراق عمل التدقيق الداخلي المتعلقة بتقييم مخاطر الرقابة التي تحتوي على وصف وتوثيق الرقابة الداخلية لكل عمليات المنشأة مع تحديد أهداف تدقيق كل عملية والجهات الداخلية والخارجية التي تتأثر وتتوثر بها المنشأة والمدخلات والمخرجات وبداية كل عملية ونهايتها والمستندات المستخدمة بها ونظم المعلومات المستخدمة وتقييم أنظمة الرقابة وتحديد الأخطاء التي قد تحدث واحتمال حدوثها وتصنيفها إذا كانت تشغيلية أو مالية وإجراءات التي تمنعها وتقييم مدى فاعلية تلك الإجراءات المعمول بها في منع أو اكتشاف الأخطاء والتجاوزات التي قد تحدث.

### 3.7.2.3: العلاقة بين فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها والتخفيض الإضافي لمخاطرها.

#### العلاقة بين فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة: (SOCPA, P917)

- على الرغم من أن فهم الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر الرقابية منفصلين، إلا أنهما يمكن أن يتم القيام بهما في وقت واحد. فأهداف الأنشطة التي يتم القيام بها للحصول على فهم للرقابة الداخلية هي تزويد المدقق بالمعرفة الضرورية لتخطيط التدقيق وأهداف الاختبارات الرقابية هي تزويد المدقق بأدلة إثبات لاستخدامها في تقدير المخاطر الرقابية. وعلى الرغم من ذلك فإن الأنشطة التي يتم القيام بها لتحقيق أحد الأهداف قد تتعلق بالهدف الآخر.
- قد يقوم المدقق في بعض الأحيان بتنفيذ بعض الاختبارات الرقابية والحصول على فهم للرقابة الداخلية في وقت واحد، وبالإضافة إلى ذلك، فإن بعض أنشطة الحصول على فهم للرقابة قد لا تكون مخططة، وعلى الرغم من ذلك فربما وفرت أيضا أدلة عن فاعلية كل من تصميم وتنفيذ الأنشطة الرقابية المتعلقة ببعض التأكيدات ومن ثم يمكن اعتبارها اختبارات رقابية.
- يجب على المدقق عندما يتوصل إلى أن الأنشطة التي تم القيام بها للحصول على فهم الرقابة الداخلية توفر أدلة إثبات لتقدير المخاطر الرقابية، فإن هذه الأدلة قد لا توفر الثقة الكاملة لتأييد مستوى مقدر من المخاطر الرقابية تقل عن الحد الأقصى لبعض التأكيدات، إلا أنها قد توفر ذلك لتأكيدات أخرى ومن ثم توفر أساسا لتعديل طبيعة، وتوقيت، ومدى اختبارات التحقق التي يخططها المدقق لهذه التأكيدات.

## التخفيض الإضافي لمخاطر الرقابة وأدلة الإثبات الداعمة للمستوى المقدر:

بعد الحصول على فهم الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر الرقابية يجب على المدقق إذا رغب في الحصول على تخفيض إضافي في المستوى المقدر للمخاطر الرقابية لبعض التأكيدات أن يأخذ في الاعتبار ما إذا وجدت أدلة إثبات إضافية تكفي لتأييد تخفيض إضافي من المحتمل أن تكون موجودة، وما إذا كان القيام باختبارات رقابية للحصول على الأدلة المطلوبة يتميز بالكفاءة، وما يساعد المدقق في تقويم هذين العاملين نتائج الأنشطة التي تم القيام بها للحصول على فهم للرقابة الداخلية وأية معلومات أخرى تتعلق بالموضوع من مصادر أخرى، حيث أن كفاية أدلة الإثبات لتأييد المستوى المقدر تخضع لحكم المدقق وتختلف وفقاً لدرجة التأكيد الذي يوفره المدقق عندما يقوم بتقدير مستوى مخاطر الرقابة، وتؤثر نوعية الدليل ومصدره وتوقيت الحصول عليه على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الرقابية التي يطبقها المدقق للحصول على أدلة إثبات حول المخاطر الرقابية، ويجب على المدقق مراعاة أن أدلة إثبات فاعلية تصميم أو تنفيذ الأنشطة الرقابية التي يحصل عليها المدقق مباشرة مثل الملاحظة توفر تأكيداً أكبر عن أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها بطريق غير مباشر أو عن طريق الاستنتاج، مثل الاستفسار، مع العلم أن الاستفسار وحده لا يوفر دليل إثبات كافياً لتأييد نتيجة عن فاعلية تصميم أو تنفيذ أحد الأنشطة الرقابية المعنية، ويجب على المدقق أن يأخذ بالاعتبار أن الأدلة التي تم الحصول عليها عن طريق الاختبارات الرقابية مثل الملاحظة، تتعلق فقط بالنقطة الزمنية التي تم فيها تطبيق إجراءات التدقيق (SOCPA, P919-920). وبالتالي يجب على المدقق الحصول على دليل كاف يؤكد أن مستوى مخاطر الرقابة المتعلقة بإبداء رأيه منخفض بدرجة ملاءمة وعند تحديد ما يشكل دليل كاف ويجب أن يأخذ في الاعتبار طبيعة وأهمية السياسة أو الإجراء في تحقيق أهداف الرقابة وطبيعة ونطاق اختبارات فعالية التشغيل التي نفذت بواسطة المنشأة (غالي، 2001، ص386).

يلاحظ مما سبق أن تخفيض مخاطر الرقابة يتطلب كفاية الأدلة التي يحصل عليها المدقق الخارجي عند مستوى مخاطر الرقابة المقدر، وبالتالي إذا كان تقييم المدقق الخارجي لخطر الرقابة منخفض يجب على المدقق الخارجي تكثيف اختباره للحصول على المزيد من الأدلة التي تدعم انخفاض خطر الرقابة سواء تم الحصول عليها بشكل مباشر أو غير مباشر. ويرى الباحث أن حصول المدقق الخارجي على أدلة التدقيق من خلال استفسارات موظفي التدقيق الداخلي ومن خلال ملاحظة أداء مهامهم ومن خلال الاطلاع على أوراق عملهم يدعم تخفض مخاطر الرقابة، وأيضاً يمكن للمدقق الخارجي الاستعانة بالأدلة التي حصل عليها التدقيق خلال تقييمه مخاطر الرقابة وذلك بعد التأكد من فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي.



### 3.7.2.5: التقييم المبدي لمخاطر الرقابة و تبليغ نقاط الضعف.

#### التقييم المبدي لمخاطر الرقابة:

التقييم المبدي هو عملية تقييم مدى فاعلية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في منع أو تصحيح أو اكتشاف الأخطاء الهامة، ويتم التقييم المبدي لمخاطر الرقابة على مستوى كل هدف لكل رصيد حساب هام أول لكل مجموعة هامة من العمليات، وعندما يجد المدقق أن النظام المحاسبي غير فاعل أو أن نظام الرقابة الداخلية غير كفاء في هذه الحالة يتم تقييم مخاطر الرقابة على أنها مرتفعة المستوى (الناغي، 2000، ص248) ويتم التقييم المبدي لمخاطر الرقابة بعد الحصول على فهم الرقابة وقبل تنفيذ اختبارات الرقابة حيث يتم التحقق مما إذا كانت عناصر الرقابة يتم العمل كما هي موثقة لدى المدقق الخارجي، ويرى الباحث أنه على المدقق الخارجي الاطلاع على نتائج التقييم المبدي التي يقوم بها المدقق الداخلي لتقييم مخاطر الرقابة مما يساعده في التقييم المبدي لمخاطر الرقابة من خلال الزيارات الميدانية وتحديد عينة التقييم المبدي التي في الغالب تكون عينة واحدة وذلك للتأكد من صحة وصف إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها، حيث تساعد نتائج التقييم المبدي للمدقق الداخلي بعد مقارنتها مع نتائج التقييم المبدي لمخاطر الرقابة التي يقوم بها المدقق الخارجي.

#### تبليغ نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.

نتيجة للحصول على فهم الرقابة الداخلية، قد يدرك المدقق وجود مواطن ضعف في الرقابة الداخلية، وفي هذه الحالة يجب على المدقق أن يخطر الإدارة بأسرع ما يمكن من الناحية العملية وعلى مستوى ملائم من المسؤولية بنقاط الضعف المهمة في تصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية التي وصلت إلى علمه. ويكون تبليغ الإدارة بنقاط الضعف المهمة عادة كتابياً، ومع ذلك، فإذا قرر المدقق التبليغ الشفهي ملائم، فيجب توثيق هذا التبليغ في أوراق العمل (SOCPA, P923). وينبغي مناقشة نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية مع المسؤولين بالمنشأة، وعادة ما يقوم مدقق الحسابات بإرسال خطاب إلى إدارة المنشأة يوضح فيه وجهة نظره لتلك الأمور واقتراحاته لعلاجها. ويعتبر هذا الخطاب جزءاً هاماً من أجزاء عملية التدقيق نظراً لأنه سيترتب عليه تحسين أساليب الرقابة الداخلية في المنشأة. ومن ناحية مدقق الحسابات يعتبر هذا الخطاب بمثابة دليل على قيام المدقق بمسئوليته نحو توجيه إدارة المشروع إلى المشاكل الخاصة بنظام الرقابة الداخلية المحاسبية. وفي حالة الأخذ بما جاء بهذا الخطاب قد يترتب على ذلك تخفيض مدى الاختبارات والفحوص في الاختبارات التالية. (الصحن وآخرون، 1989، ص356)

### 3.7.2.6: أنواع الاختبارات وأشكال الأدلة.

يستخدم المدقق الخارجي خمس أشكال من الاختبارات لإتمام عملية التدقيق، ويتم التركيز على بعض هذه الأشكال حسب الظروف المحيطة بالمشروع ومدى إتاحة أنواع الأدلة السبعة وتكلفة كل نوع من أنواع الاختبارات وفعالية العناصر الرقابية ومدى وجود الأخطار الملازمة وتأثيرها على أنواع الاختبارات التي يختارها المدقق الخارجي، ويشمل كل شكل من أشكال الاختبارات على أشكال معينة من الأدلة السبعة وهي (الجرد الفعلي، المصادقات، التوثيق، الملاحظات، الاستفسارات، إعادة التشغيل، الإجراءات التحليلية)، يوضح الجدول التالي تلخيصاً للعلاقة بين أشكال الاختبارات وأشكال الأدلة (القاني، 2007، ص319).

#### جدول رقم (3)

#### العلاقة بين أشكال الاختبارات وأشكال الأدلة

أشكال الأدلة							أشكال الاختبار
الإجراءات التحليلية	إعادة التشغيل	الاستفسارات	الملاحظات	التوثيق	المصادقات	الجرد الفعلي	
	✓	✓	✓	✓			إجراءات للوصول إلى فهم الرقابة الداخلية
	✓	✓	✓	✓			اختبار العناصر الرقابية
	✓	✓		✓			الاختبارات الأساسية من العمليات
✓		✓					الإجراءات التحليلية
	✓	✓		✓	✓	✓	الاختبارات التفصيلية للأرصدة

المصدر (القباني، 2007، ص321)

ويأخذ المدقق في اعتباره تصميم عناصر الرقابة لتقييم ما إذا كانت فعالة في تحقيق أهداف التدقيق الخاصة بالعمليات (Arens & Loebbeck, 2002, p396)، حيث أن أقل دليل من الاختبارات الأساسية سوف يتطلب من الشركة أن يكون بها نظام رقابة داخلية فعال يلائم حجمها وطبيعتها نشاطها وطبيعتها ومدى الاختبارات الأساسية، لذلك من المهم الحكم عليها من قبل المدققين الخارجيين حسب فاعلية وملاءمة الرقابة الداخلية (Coopers & Lybrand, 1992, p335).

## أشكال أدلة التدقيق .

يبين معيار التدقيق الدولي رقم (500) أن المدقق يمكن أن يستخدم سبعة أنواع من الأدلة، وفيما يلي بيان لهذه الأنواع (الذنيات، 2010، ص198-203):

### 1. الجرد الفعلي Physical Examination:

ويشمل قيام المدقق بفحص أو عد الأصول الملموسة والأصول الثابتة.

### 2. المصادقات Confirmations:

وهي إجابات مكتوبة أو شفوية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية.

### 3. التوثيق Documentation:

ويشمل تدقيق الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق الأخرى سواء من داخل الشركة أو خارجها.

### 4. الملاحظات Observation:

ويشمل النظر والسمع واللمس لتحقيق أهداف تدقيق معينة.

### 5. الاستفسار من العميل Inquiries:

ويشمل الحصول على المعلومات من العميل وموظفيه سواء كانت مكتوبة أو شفوية.

### 6. إعادة التشغيل Reperformance:

ويتمثل هذا النوع من الأدلة بقيام المدقق بإعادة بعض العمليات التي قام بها المحاسبون.

### 7. المراجعة التحليلية Analytical Review:

وهي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطاتها.

ويقوم المدقق الخارجي بتجميع الأدلة المذكورة أعلاه من خلال تنفيذ اختبارات الرقابة والحصول على الفهم والاختبارات الأساسية (اختبارات التحقق من العمليات والأرصدة) وقيامه بالإجراءات التحليلية وذلك للحصول على دليل كافي لكل معيار من معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وذلك كما هو موضح في الشكل المذكور أدناه.

### شكل رقم (1)

مجموع الاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي للوصول الى دليل كافي



المصدر القناني ، 2007، ص316

### 3.7.3: الخطوة الثالثة: تنفيذ اختبارات الرقابة: أنواعها وأهدافها.

#### 3.7.3.1: اختبارات الرقابة.

بعد قيام المدقق في الخطوات السابقة بدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية لغايات التخطيط فإنه يبدأ في هذه المرحلة بتنفيذ ما تم تحديده في برنامج التدقيق من اختبارات تهدف إلى التحقق من مدى مناسبة تصميم الرقابة الداخلية وفاعلية تشغيل النظام، وينبغي على الإدارة أن توفر الإجراءات الرقابية التي تحقق جميع الأهداف الخاصة بالعمليات الاقتصادية والمتمثلة بالحدوث والاكتمال والدقة والتصنيف والحد الفاصل. وتختلف اختبارات الرقابة عن الاختبارات الأساسية للعمليات في أن الاختبارات الأساسية للعمليات تهدف إلى التحقق من مدى وجود تحريفات في القيم النقدية في عمليات المنشأة المختلفة، ويمكن للمدقق أن يقوم بكل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات على انفراد أو يقوم بهما معا في نفس الوقت (الذنيبات، 2010، ص 152)، ويستخدم المدقق نتائج اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية للحكم عما إذا كانت مخاطر الرقابة تعتبر اقل من مستوى الحد الأقصى (لطي، 2006، ص 434) وذلك من خلال الحصول على دليل تدقيق عن فاعلية تصميم وتنفيذ النظام المحاسبي ونظام الرقابة، وقد تؤدي بعض إجراءات فهم كل من النظام المحاسبي ونظام الرقابة إلى تحقيق هدف اختبار الرقابة، وتستخدم نتائج الإجراءات المطبقة لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة لتدعيم تقييم مخاطر الرقابة (الناغي، 2000، ص 249)، وعند الحصول على أدلة إثبات تتعلق بفاعلية الرقابة الداخلية يقوم المدقق بدراسة كيفية تطبيقها وثبات تطبيقها خلال الفترة ومن الذي قام بتطبيقها. وعند اكتشاف الانحرافات يقوم المدقق باستفسارات خاصة تتعلق بالانحرافات، والتأكد من أن اختبارات الرقابة قد شملتها بشكل مناسب (حماد، 2004، ص 188). وتهتم اختبارات الرقابة بثلاث عوامل من أساليب الرقابة وهي:

1. تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية. مثل فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان.
2. جودة تنفيذ إجراءات الرقابة، على سبيل المثال، بمناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها عند اعتماد المبيعات لأجله وفحص تفاصيل المستندات.
3. الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة: يجب أن يكون الشخص المسئول عن إجراء الرقابة مستقلاً عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة، ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات. والمثال على ذلك هو تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية وتسجيل العمليات في دفتر يومية المقبوضات النقدية.

### 3.7.3.2: أنواع اختبارات الرقابة.

تنقسم اختبارات الرقابة إلى أربع أشكال وهي (القباني، 2007، ص 260):

1. توجيه الأسئلة إلى العاملين الرئيسيين بالمشروع (الاستفسارات).
2. فحص المستندات والقيود والتقارير (التوثيق).
3. ملاحظة الأنشطة الرقابية (الملاحظة).
4. إعادة التنفيذ إجراء المشروع (إعادة الأداء).

#### 1. توجيه الأسئلة إلى العاملين الرئيسيين بالمشروع (الاستفسارات).

يكون الاستفسار شفوياً أو تحريراً، وعلى المدقق في الحالتين أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيراً على تفسير المدقق وحكمه الشخصي، ويصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ انحرافاً في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديلاً فيها. كما يلجأ المدقق إليه عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر ليقنع بأن ذلك يتمشى مع المبادئ السليمة. كما يستعمل في استقصاء الالتزامات المثبتة بالدفاتر في نهاية العام سواء أكانت الحالية أو المستقبلية أم العرضية، وكذلك في الاستفسار عن نتائج بعض العمليات المعلقة. وتتوقف قوى القرائن والأدلة التي يحصل عليها المدقق من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها (عبد الله، 2007، ص 137).

#### 2. فحص المستندات والقيود والتقارير (التوثيق).

حينما يوجد توثيق مكثف، فقد يختار المدقق اختبار الرقابة من خلال فحص المستندات المؤيدة لصفقات معينة مختارة تحدث خلال فترة التدقيق وهدف فحص واختبار المستندات هو تحديد أن المستندات تحتوي دليلاً على وجود تصريح سليم بالصفقة وعمل مراجعات وتحديد الحسابات وأنها بدون أخطاء جوهرية، فعلى سبيل المثال المستندات المؤيدة للصرف يتم فحص مدى توافر سمات الرقابة التالية فيها (حماد، 2004، ص 108-109):

- الفحص والاعتماد الصحيحان للأسعار والكميات والموردين.
- جميع المستندات المؤيدة للصرف مرفقة.
- الاتفاق بين أنواع البضاعة والكميات الواردة في تقارير الاستلام مع الكميات والأنواع الواردة في فاتورة المورد
- صحة تحديد الحسابات (الدائن والمدين)
- صحة التقييم (الكمية \* السعر) والاتساق (إجمالي المبلغ المسجل)

### 3. ملاحظة الأنشطة الرقابية (الملاحظة).

قد يختبر المدقق مراقبة التقارير المالية من خلال ملاحظة أنشطة الرقابة. فالملاحظات تكون ملاءمة بصفة خاصة بالنسبة للمنشآت التي تستخدم نظم المعلومات المبنية على الحاسبات وغالبا قد يكون توثيق الصفقة اقل كثافة في هذه النظم، وهو ما يتطلب من المدقق أن يستخدم وسيلة بديلة لاختبار فاعلية التصميم لبعض أوجه الرقابة وغالبا في شكل ملاحظة معالجة الصفقة في مرحلة الإدخال وقد يختار المدقق أداء هذه الملاحظات في فترات عديدة طوال سنة التدقيق. (حماد، 2004، ص108-109)

### 4. إعادة التنفيذ إجراء المشروع (إعادة الأداء).

قد يحدد المدقق ما إذا كانت الصفقات قد نفذت بشكل صحيح وسجلت وذلك بإدخال صفقات افتراضية في النظام وعن طريق مجموعة من الإجراءات، وتكون الصفقات مصممة من جانب المدقق لاختبار قدرة النظام على اكتشاف وتصحيح الأخطاء في الحصول على البيانات ومعالجتها (حماد، 2004، ص108-109).

### مصادر وجودة وتوقيت الأدلة التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة.

تتعلق النقاط التالية بمصادر وجودة وتوقيت الأدلة التي يتم الحصول عليها من خلال اختبارات الرقابة (Gupta، 2005، p117):

1. الأخذ بعين الاعتبار أنه كلما طال وقت انقضاء عمليات التدقيق السابقة كلما قلت درجة الموثوقية على أدلة التدقيق.
2. التأكد عما إذا كانت الرقابة الداخلية المعمول بها على مدار الفترة محل التدقيق، وعندما يجد اختلاف كبير للرقابة المعمول بها يجب التعامل مع ذلك بشكل منفصل.
3. الأخذ بعين الاعتبار أن مفهوم فعالية الرقابة الداخلية يتم التعرف عليه من خلال التعرف على الأخطاء التي قد تحدث، وذلك من خلال عدة عوامل مثل تغير أشخاص رئيسيين، تقلبات موسمية هامة في حجم العمليات، الأخطاء البشرية.
4. التعرف على أنواع تأكيدات أدلة التدقيق الأكثر موثوقية مثل تقارير التدقيق الداخلي فقد تزود بتأكيد أكبر حول ما إذا كانت المنظمة تقوم بفحص الوجود الفعلي للأصول خلال فترة ملاءمة.
5. قد يقرر المدقق تنفيذ بعد اختبارات الرقابة خلال الزيارات المؤقتة قبل نهاية الفترة، ومع ذلك المدقق لا يستطيع أن يعتمد على نتائج هذه الاختبارات بدون الأخذ بعين الاعتبار الحاجة إلى الحصول على أدلة التدقيق للفترة المتبقية.

### 3.7.3.3: أهداف اختبارات الرقابة.

تهدف اختبارات الرقابة إلى التحقق من أن أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وان الموظفين في المنشأة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المنشأة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه (المطارنة، 2006، ص215). ويعتبر الهدف الرئيسي من اختبارات الرقابة هو الحصول على دليل دقيق بخصوص كيفية تطبيق الرقابة الداخلية، وثبات تطبيقها على مدار الفترة التي يتم تدقيق بياناتها المالية، والقائمين بالرقابة الداخلية.

### 3.8: تصميم اختبارات الرقابة وتحديد خطواتها.

#### تصميم اختبارات الرقابة.

لتصميم اختبار الرقابة على مكونات القوائم المالية ينبغي على المدقق (حماد، 2004، ص96):

1. الأخذ في الاعتبار أنواع الأخطاء أو الغش المحتمل حدوثها في غياب الرقابة اللازمة.
2. تحديد مجالات رقابة التقارير المالية اللازمة لمنع أو اكتشاف الأخطاء والغش .
3. تحديد إذا كانت الرقابة الضرورية قد صممت بشكل ملائم وتم تنفيذها.
4. تحديد نقاط الضعف (الأخطاء المحتملة والغش الغير مكتشفا من رقابة القوائم المالية).
5. تصميم برامج أساسية للتدقيق تعكس نقاط الضعف المحددة.
6. إبلاغ نقاط الضعف المحددة والتدقيق إلى ظروف إعداد التقارير إلى لجنة التدقيق.

#### خطوات اختبار الرقابة.

يجب على المدققين تحديد خطوات اختبار الرقابة على النحو التالي (المطارنة، 2009، ص216):

1. أن يتم تحديد أهداف التدقيق.
2. أن يتم تعريف وتحديد مجتمع الدراسة.
3. أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها.
4. أن يتم تحديد حجم العينة.
5. أن يقوم باختيار العينة.
6. أن يتم فحص إجراءات الرقابة.
7. والخطوة الأخيرة تقييم أدلة الإثبات.

### 3.9: طبيعة ومدى وتوقيت اختبارات الرقابة.

يجب على المدقق عند اختيار اختبارات رقابية إضافية لاختبار بعض التأكيدات أن يحدد المستوى المقدر للمخاطر الرقابية الذي تؤيده نتائج هذه الاختبارات. ويستخدم هذا المستوى المقدر للمخاطر الرقابية في تحديد مخاطر الاكتشاف الملاءمة التي يمكن قبولها عن هذه التأكيدات، وفي طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية لهذه التأكيدات (SOCPA, P915). حيث تتطلب اختبارات الرقابة من المدقق تحديد أوجه الرقابة وثقة الصلة بالتقارير المالية لدورة عملية معينة وفحصها على أساس الاختبار بالنسبة للفترة التي تغطيها عملية التدقيق، وغرض الاختبارات هو تحديد ما إذا كانت الرقابة تؤدي بطريقة فعالة أثناء الفترة أو لا. وبينما يوفر الفهم الأولي للرقابة دليلاً فيما يتعلق بفاعلية التصميم، فإن اختبارات الرقابة تمكن المدقق من تقييم الفاعلية التشغيلية لرقابة التقارير المالية، والفاعلية التشغيلية توفر دليلاً فريداً بالنسبة للأداء الصحيح والرقابة خلال فترة التدقيق، وإجراء أو عدم إجراء الاختبارات على الرقابة يعتمد على مدى إدراك المدقق لفاعلية الرقابة وفاعلية تكلفة الاختبارات، وقد يقرر المدقق ألا يقوم بإجراء أي اختبارات على الرقابة لأن تصميم نظام الرقابة المالية الداخلية الشامل يعتقد أنه كافي (حماد، 2004، ص106). ويطلب من المدقق أداء اختبارات لعناصر الرقابة عندما يشمل تقييم المدقق للمخاطر توقع أن تعمل عناصر الرقابة بفاعلية أو عندما لا توفر إجراءات التدقيق الأساسية لوحدها أدلة تدقيق كافية ومناسبة عند مستوى الإثبات، ولتصميم اختبارات الرقابة يجب على المدقق مراعاة (جمعة، 2009، ص231-232):

1. طبيعة اختبارات الرقابة.
2. توقيت اختبارات الرقابة.
3. مدى اختبارات الرقابة.

1. **طبيعة اختبارات الرقابة:** عند تصميم اختبارات الرقابة على المدقق الأخذ بالاعتبار الحاجة إلى الحصول على أدلة تدقيق تدعم فعالية الرقابة المتعلقة مباشرة بالإثباتات وكذلك فعالية الرقابة المتعلقة بشكل غير مباشر بالإثباتات، وقد تتأثر اختبارات الرقابة للمدقق بدليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه أثناء عملية التدقيق في السنة السابقة، وعندما يحدد المدقق أنه ليس هناك أية تغييرات جوهرية قد حدثت وأن النشاط الرقابي الذي كان فعالاً في السنة السابقة ما زال أيضاً في السنة الحالية، مع ذلك فإن المدقق يجب عليه أن يحدد أن التغييرات التي قد تؤثر على نظام الرقابة قد حدثت وفي ضوء ذلك يجب أن يتم أداء اختبارات إضافية لتحديد ما إذا كان نظام الرقابة فعالاً أم لا (الطفي، 2006، ص 435).





### 3.10: اكتمال اختبارات الرقابة وعلاقتها بإجراءات التوصل للفهم.

#### اكتمال اختبارات الرقابة.

استنادا إلى نتائج اختبارات الرقابة على المدقق تقييم فيما إذا كانت الضوابط الداخلية قد صممت وتعمل كما كان متوقعا عند التقدير الأولى لمخاطر الرقابة. حيث أن تقييم الانحرافات قد ينتج عنها استنتاج المدقق بأن مستوى خطر الرقابة المقدر يحتاج إلى إعادة نظر، في مثل هذه الحالات يقوم المدقق بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية المخططة (حماد، 2004، ص189)، وبعد قيام المدقق بتقدير خطر الرقابة المتعلق بكل هدف تدقيق، يستخدم المدقق نتائج عملية تقدير الخطر الرقابي واختبارات الرقابة في تحديد خطر الاكتشاف المخطط والاختبارات الأساسية المتعلقة به، وذلك بربط تقدير الخطر الرقابي مع أهداف التدقيق للأرصدة لكل نوع من العمليات بعد ذلك يتحدد المستوى المناسب لخطر الاكتشاف المتعلق بكل هدف تدقيق للأرصدة باستخدام نموذج خطر الرقابة (القباني، 2007، ص260).

#### العلاقة بين اختبارات الرقابة وإجراءات التوصل للفهم.

يوجد تداخل كبير بين اختبارات الرقابة وإجراءات التوصل للفهم، ويتم من خلال الاثنين استخدام الاستفسار، التوثيق، والملاحظة ويوجد خلافين رئيسيين عند تطبيق هذين الإجراءين:

1. يتم تطبيق إجراءات التوصل للفهم على كافة أنواع الرقابة التي يتم التعرف عليها كجزء من فهم الرقابة الداخلية، أما اختبارات الرقابة فيتم تطبيقها فقط إذا تم تقدير خطر الرقابة عند مستوى منخفض وبالتالي يتم تطبيقها فقط على الأساليب الرئيسية للرقابة.

2. يتم تطبيق إجراءات الفهم على عملية مالية واحدة أو عدد محدود من العمليات، ويتم استخدام الملاحظة في نقطة واحدة من الزمن، أما اختبارات الرقابة فيتم التنفيذ على عينات كبيرة من العمليات المالية وعادة ما يتم استخدام الملاحظات في أكثر من نقطة من الزمن.

وتمثل اختبارات الرقابة التي يتم تنفيذها في الأساليب الرئيسية من الرقابة استخدامها موسعاً للإجراءات التي يتم إتباعها للتوصل إلى الفهم مع استثناء إجراءات إعادة التشغيل. ولذلك عندما يخطط المدققين في بداية التدقيق لتقدير منخفض لخطر الرقابة، فأنهم يدمجون هذين النوعين من الإجراءات ويقومون بتنفيذها بشكل متزامن (Arens & Loebbeck, 2002, p408).

فأهداف الأنشطة التي يتم القيام بها للحصول على فهم للرقابة الداخلية هي تزويد المدقق بالمعرفة الضرورية لتخطيط التدقيق، أما أهداف الاختبارات الرقابية هي تزويد المدقق بأدلة إثبات لاستخدامها في تقدير المخاطر الرقابية. بالإضافة إلى ذلك فإن بعض الأنشطة التي يتم القيام بها للحصول على فهم قد لا تكون خطت أصلاً كاختبارات الرقابة (SOCPA, P918).

### 3.11: العلاقة بين اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية.

حتى نحصل على فهم أفضل لطبيعة اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية يمكن فحص مجالات الاختلاف فيما بينهما، حيث تعتبر أي نقطة ضعف تظهر في اختبارات الرقابة مؤشراً على احتمال وجود خطأ يؤثر على قيمة القوائم المالية، بينما يعتبر احتمال وجود خطأ في الاختبارات الأساسية خطأ في القوائم المالية، ويطلق على الأخطاء التي تظهر في اختبارات الرقابة الانحرافات، وتعتبر هامة إذا كانت متكرر بما يجعل المدقق يعتقد أنه توجد أخطاء جوهرية، وبعد ذلك يجب عمل الاختبارات الأساسية لتحديد ما إذا كانت الأخطاء قد حدثت بالفعل (القباني، 2007، ص322).

### 3.12: توثيق اختبارات الرقابة.

يجب على المدقق الخارجي إعداد وثائق التدقيق لعملية تدقيق البيانات المالية لتستخدم كدليل يدعم رأيه وتقريره وتخطيطه لعملية التدقيق، ويعني توثيق التدقيق إنشاء سجل إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق المناسبة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل لها المدقق أو ما يسمى أوراق العمل (جمعة، 2009، ص278)، ويستخدم التوثيق في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق ونتائجها والمسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق مثل الإجراءات الإضافية والجديدة، وقد تكون وثائق التدقيق مستندية أو الكترونية، ويشمل التوثيق كذلك عمليات الاستفسار والملاحظة والفحص والمصادقة والمقابلة، فعند توثيق المقابلات يجب على المدقق الخارجي أن يوثق تاريخ المقابلة ومكانها ومن كان موجود والهدف من المقابلة وملخص للنقاط الرئيسية التي تم مناقشتها والقرارات التي تم اتخاذها وبراهين اتخاذها ونتائج المقابلة وطبيعة ومسئولية الأحداث المستقبلية بناء عليها (Coopers & Lybrand, 1992, p285)، ويجب على المدقق وفقاً للمعيار الدولي 610 توثيق نتائج اتصاله وتقييمه ووصفه للتدقيق الداخلي، ويجب على المدقق أيضاً توثيق العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل ناحية للمنشأة وبيئتها بما في ذلك كل عنصر من العناصر المكونة للرقابة الداخلية التي تم تحديدها وذلك لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية (IFAC، 2008، P375)، وتهدف عملية التوثيق إلى المساعدة الفعالة في تسيير العمل وإعادة النظر بشكل مستقل وإثبات أن المدقق أدى عمله على الوجه الصحيح (Coopers & Lybrand, 1992, p277).

# الفصل الرابع

## الطريقة والإجراءات

1. منهجية الدراسة.
2. مجتمع وعينة الدراسة.
3. أداة الدراسة.
4. اختبار التوزيع الطبيعي.
5. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة .
6. صدق الاستبانة.
7. ثبات الاستبانة.

#### 4.1: تمهيد:

يتناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها، والأدوات التي استخدمها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

#### 4.2: منهجية الدراسة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يدرس " مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية " ويحاول المنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسر ويقيم أملاً في التوصل إلى نتائج ذات معنى يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

وقد استخدم مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث تم معالجة الإطار النظري للبحث من خلال مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث حيث تم اللجوء إلى البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض، ووزعت على 50 مدقق خارجي يعملون في مكاتب التدقيق الدولية والمحلية العاملة في قطاع غزة.

### 4.3: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة المتاح في جميع المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة الذين يعملون في مكاتب التدقيق المسجلة رسمياً في سجل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية العاملة في قطاع غزة حتى تاريخ توزيع الاستبيانات بتاريخ 2011/4/17، والتي يبلغ عددها 56 مكتب حسب الكشف الذي تم الحصول عليه من جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ملحق رقم (1) الذي يمثل المجتمع المستهدف.

أما عينة الدراسة فهي عينة قصدية تمثل جزء من المدققين الخارجيين المسجلين في جمعية المدققين، وسوف تنحصر في المدققين الخارجيين الذين يعملون في مكاتب التدقيق الدولية والمحلية الهامة التي تمارس أعمال التدقيق الخارجي في الجهات الربحية وغير الربحية، المحلية والدولية، العامة والخاصة تحديداً التي يوجد بها تدقيق داخلي، وكان عددها 18 مكتب تدقيق يعمل بها 50 مدقق خارجي وذلك حسب التصنيف المحدد من قبل جمعية المدققين الخارجيين ملحق رقم (2)، وزعت عليهم 50 استبانة وتم الحصول على 46 استبانة بنسبة استرداد 92%.

### 4.4: أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول " مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية ". وتتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين هما:

**القسم الأول:** وهو عبارة عن الخصائص الشخصية للمدقق الخارجي (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية).

**القسم الثاني:** وهو عبارة عن مجالات الدراسة، وتتكون الاستبانة من 42 فقرة موزعة على 4 مجالات رئيسية هي:

1. **المجال الأول:** يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية، ويتكون من (12) فقرة.
2. **المجال الثاني:** يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة، ويتكون من (10) فقرات.
3. **المجال الثالث:** يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة، ويتكون من (10) فقرات.
4. **المجال الرابع:** يعمل التدقيق الداخلي على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها، ويتكون من (10) فقرات.

حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول رقم (4):

جدول رقم (4): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بدرجة عالية جداً	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	موافق بدرجة منخفضة جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

اختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة " موافق بدرجة منخفضة جداً " وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

#### 4.5: اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test :

استخدم الباحث اختبار كولموجوروف-سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (5).

جدول رقم (5)

#### يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

م	المجال	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية.	0.608
2.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة.	0.819
3.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة.	0.870
4.	يعمل التدقيق الداخلي على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها.	0.407
	جميع مجالات الاستبانة معاً	0.999

واضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (5) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي وبذلك سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

#### 4.6: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما وتفيد الباحث في وصف عينة الدراسة.
2. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) و سبيرمان - براون (Spearman-Brown) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
3. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين.
4. اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد استخدمه الباحث للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة .

#### 4.7: صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

##### 4.7.1: صدق أداة الدراسة:

عرض الباحث الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 9 متخصصين في المحاسبة والإحصاء وأسماء المحكمين بالملحق رقم (3)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية، انظر الملحق رقم (4).

##### 4.7.2: صدق المقياس:

##### 4.7.2.1: أولاً الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.



يوضح جدول رقم (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول رقم (6)

#### معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
<b>يقوم المدقق الخارجي عند تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة بـ:</b>			
1.	*0.001	.441	دراسة وفهم موقع واستقلالية التدقيق الداخلي في المنشأة وتأثير ذلك على الموضوعية.
2.	*0.000	.498	دراسة وفهم طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي.
3.	*0.004	.391	فحص سياسات توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.
4.	*0.000	.554	دراسة مدى التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.
5.	*0.000	.665	عمل تقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي للتحقق من مناسبته للتدقيق الخارجي في مجالات محددة.
6.	*0.000	.728	إجراء المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي للمساعدة على فهم الرقابة.
7.	*0.000	.768	الإطلاع على خطط التدقيق الداخلي عند تخطيط التدقيق وفقاً للأخطار والاعتماد عليها.
8.	*0.000	.722	الإطلاع على أوراق عمل التدقيق الداخلي المتعلقة بتوثيق فهم الرقابة الداخلية والاعتماد عليها.
9.	*0.000	.683	إعداد خرائط التدفق والاستبيانات بالاستعانة بخرائط التدفق والاستبيانات الموجودة لدى التدقيق الداخلي.
10.	*0.000	.699	الاستعانة بالمدققين الداخليين للمساعدة على فهم نظم المعلومات والنظام المحاسبي.
11.	*0.000	.773	الاستعانة بالمدققين الداخليين عند تحليل وتقييم عناصر الرقابة الداخلية الموجودة.
12.	*0.000	.771	الحصول على المعلومات التي تثير اهتمام المدققين الداخليين التي تؤثر على عمل المدققين الخارجيين.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح جدول رقم (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول رقم (7)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
<b>يقوم المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر الرقابة بـ:</b>			
1.	*0.000	.557	دراسة وفهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدققين الداخليين الداعمة للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة.
2.	*0.000	.694	دراسة وفهم التقييم المبدئي لمخاطر الرقابة المنفذ من المدققين الداخليين لكل هدف مرتبط بالعمليات.
3.	*0.000	.621	دراسة وفهم التقييم المبدئي لمخاطر الرقابة المنفذ من المدققين الداخليين لكل هدف مرتبط بالأرصدة.
4.	*0.000	.615	التعرف على نقاط الضعف بخصوص إجراءات الرقابة المحددة من قبل المدققين الداخليين.
5.	*0.000	.787	الاعتماد على أوراق عمل التدقيق الداخلي المتعلقة بتقييم مخاطر الرقابة والاستعانة بها.
6.	*0.000	.793	الحصول على تقارير المدققين الداخليين المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية.
7.	*0.000	.674	التسيق والتعاون مع المدققين الداخليين في التعرف على الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث.
8.	*0.000	.675	التسيق والتعاون مع المدققين الداخليين للمساعدة في تحديد إجراءات الرقابة المفترض أن تمنع وتكتشف الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث.
9.	*0.000	.707	التسيق والتعاون مع المدققين الداخليين للمساعدة في تقييم مخاطر الرقابة لإجراءات الرقابة المنفذة.
10.	*0.000	.750	مقارنة نتائج تقييمه المبدئي لمخاطر الرقابة مع نتائج التقييم المبدئي المنفذة من قبل التدقيق الداخلي لمخاطر الرقابة.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح جدول رقم (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول رقم (8)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل لارتباط بيرسون	الفقرة
<b>يقوم المدقق الخارجي عند تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة بـ:</b>			
1.	*0.000	.749	دراسة وفهم اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين ومدى فعاليتها لتحقيق أهداف التدقيق.
2.	*0.000	.677	الاستعانة بأوراق عمل المدققين الداخليين المتعلقة بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة والاعتماد عليها.
3.	*0.000	.707	دراسة وفهم طبيعة ونطاق وتوقيت اختبارات الرقابة المعمول بها من قبل المدققين الداخليين.
4.	*0.000	.845	تقييم مدى تحقيق اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين للتأكدات المرتبطة بالعمليات والأرصدة.
5.	*0.000	.803	التعاون والتنسيق وتبادل المعلومات مع المدققين الداخليين بخصوص تنفيذ اختبارات الرقابة.
6.	*0.000	.740	اختبار بعض أعمال المدققين الداخليين المتعلقة بالتأكدات وفحص البنود التي تم فحصها سابقاً من قبل المدققين الداخليين وفحص بنود أخرى مماثلة.
7.	*0.000	.736	ملاحظة مدى تنفيذ المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة المحددة من قبلهم.
8.	*0.000	.793	الاطلاع على نتائج وتوصيات المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة والاعتماد عليها.
9.	*0.000	.847	مقارنة نتائج تنفيذه لاختبارات الرقابة مع نتائج تنفيذ التدقيق الداخلي لاختبارات الرقابة.
10.	*0.000	.691	مقارنة نتائج المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة مع نتائج المدققين الخارجيين لاختبارات الرقابة.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح جدول رقم (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول رقم (9)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفقرة
<b>يعمل التدقيق الداخلي على:</b>			
1.	*0.000	.791	تفعيل الضوابط المصممة لحماية الأصول من التلف والضياع.
2.	*0.000	.788	وجود مؤشرات لقياس الأداء وذلك لزيادة الكفاءة والفاعلية.
3.	*0.000	.824	وجود ضوابط تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.
4.	*0.000	.809	تفعيل إجراءات الرقابة التي تمنع وتكتشف الأخطاء والغش.
5.	*0.000	.752	وجود وصف وتحديد وفصل وظيفي مع وضوح خطوط السلطة والاتصال والتوثيق.
6.	*0.000	.842	وجود بيئة رقابية فعالة.
7.	*0.000	.882	تفعيل إدارة المخاطر.
8.	*0.000	.780	رفع كفاءة وفاعلية نظم المعلومات (النظام المحاسبي).
9.	*0.000	.707	تقويم الضوابط التي تضمن متابعة الرقابة الداخلية وتفعيلها.
10.	*0.000	.820	رفع توصياته عن فاعلية أنظمة الرقابة المعمول بها والتحقق من رد الإدارة وتحديد الجهة المسؤولة عن التصويب ووقت التصويب.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

#### 4.7.2.2: ثانياً الصدق البنائي Structure Validity:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

يبين جدول رقم (10) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك تعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (10)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة.

م	المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية.	.915	*0.000
2.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة.	.917	*0.000
3.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة.	.870	*0.000
4.	يعمل التدقيق الداخلي على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها.	.710	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

#### 4.8: ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على مجتمع الدراسة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال طريقتين وذلك كما يلي:

#### 4.8.1: معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient :

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج في جدول (11).

#### جدول (11)

#### معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

م	المجال	معامل ألفا كرونباخ	الثبات*
1.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية.	0.879	0.938
2.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة.	0.879	0.938
3.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة.	0.921	0.960
4.	يعمل التدقيق الداخلي على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها.	0.945	0.972
	جميع مجالات الاستبانة معاً	0.965	0.982

\* الثبات = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (11) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة بصورة عامة لكل مجال وتتراوح بين (0.879، 0.945) لكل مجال من مجالات الاستبانة. كذلك كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الاستبانة كانت (0.965). وكذلك قيمة الثبات كانت مرتفعة لكل مجال وتتراوح بين (0.938، 0.972) لكل مجال من مجالات الاستبانة. كذلك كانت قيمة الثبات لجميع فقرات الاستبانة كانت (0.982) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

## 4.8.2: طريقة التجزئة النصفية Split Half Method:

حيث تم تجزئة فقرات الاختبار إلى جزئين (الأسئلة ذات الأرقام الفردية ، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية) ثم تم حساب معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان - براون Spearman-Brown:

$$\text{معامل الارتباط المعدل} = \frac{2r}{1+r}$$

حيث  $r$  معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات

الأسئلة الزوجية. وتم الحصول على النتائج الموضحة في جدول (12)

### جدول (12)

#### طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الإستبانة

م	المجال	معامل الارتباط	معامل الارتباط المعدل
1.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية.	0.898	0.946
2.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة.	0.869	0.930
3.	يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة.	0.914	0.955
4.	يعمل التدقيق الداخلي على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها.	0.913	0.955
	جميع مجالات الاستبانة معاً	0.970	0.985

واضح من النتائج الموضحة في جدول (12) أن قيمة معامل الارتباط المعدل (بيرسون - براون Spearman-Brown) مرتفع ودال إحصائياً.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (4) قابلة للتوزيع. وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

# الفصل الخامس

## تحليل النتائج

### واختبار فرضيات الدراسة



## 5.1: تمهيد

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية).

لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية Statistical package for social sciences (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

## 5.2: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية

فيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية:

جدول رقم (13)

الخصائص الشخصية

النسبة %	التكرار	الخصائص الشخصية لعينة الدراسة	
76.1	35	بكالوريوس	المؤهل العلمي
19.6	9	ماجستير	
4.3	2	دكتوراه	
100.0	46	المجموع	
23.9	11	مساعد مدقق	المسمى الوظيفي
23.9	11	مدقق	
4.3	2	رئيس قسم تدقيق	
37.0	17	مدير تدقيق	
10.9	5	أخرى	
100.0	46	المجموع	
28.3	13	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
19.6	9	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
28.3	13	من 10 إلى أقل من 20 سنوات	
23.9	11	20 سنة فأكثر	
100.0	46	المجموع	

تابع جدول رقم (13)  
الخصائص الشخصية

النسبة %	التكرار	الخصائص الشخصية لعينة الدراسة	الشهادات المهنية
42.2	19	لا يوجد	
40.0	18	ACPA (المجمع العربي)	
4.4	2	CPA (المجمع الأمريكي)	
2.2	1	(البريطانية)	
-	-	(مدقق داخلي)	
11.1	5	أخرى	
100.0	45	المجموع	

من الجدول رقم (13) المذكور أعلاه يمكن استنتاج ما يلي:

- فيما يتعلق بمؤهلات عينة الدراسة العلمية ، يلاحظ أن الغالبية من حملة درجة البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 76.1% ، 19.6% يحملون درجة الماجستير ، وأن 4.3% يحملون درجة الدكتوراه. ويدل ذلك على أن غالبية العينة مؤهلين تأهيلاً علمياً يناسب فهمهم لأسئلة الاستبانة بالإضافة إلى الحاصلين على شهادات الدراسات العليا.
- أما بالنسبة للمسمى الوظيفي، يلاحظ أن 23.9% مساهم الوظيفي مساعد مدقق و 23.9% مدقق، 4.3% رئيس قسم، 37.0% مدير تدقيق، وأن 10.9% مساهم الوظيفي مسميات أخرى. حيث أن غالبية العينة يعملون مدراء تدقيق بسبب قلة عدد المدققين العاملين في شركات التدقيق المحلية والدولية العاملة في قطاع غزة.
- أما بالنسبة لسنوات الخبرة، يلاحظ أن 28.3% من عينة الدراسة لديهم خبرة اقل من 5 سنوات، 19.6% لديهم خبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات، 28.3% لديهم خبرة من 10 إلى أقل من 20 سنة ، 23.9% لديهم خبرة 20 سنة فأكثر. وإن دلت تلك النتائج فإنه تدل على تنوع سنوات الخبرة العملية لدى عينة الدراسة وأن غالبية العينة لديهم خبرة أكثر من 5 سنوات مما يؤهلهم الإجابة على الاستبانة.
- وأخيراً بالنسبة للشهادات المهنية، يلاحظ أن 42.2% من عينة الدراسة لا يحملون أي شهادة، 40.0% يحملون شهادة (المجمع العربي) ، 4.4% يحملون شهادة (المجمع الأمريكي)، 2.2% يحملون الشهادة (البريطانية) ، 11.12% يحملون شهادات أخرى ، وبالتالي يتضح لنا أن أكثر من نصف العينة حاصلين على شهادات مهنية تؤهلهم وتمكنهم الإجابة على الاستبانة.

### 5.3: اختبار فرضيات الدراسة:

فيما يلي نتائج استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان المتوسط الحسابي لدرجة الاستجابة لكل فقرة من فقرات محاور الاستبانة تساوي القيمة المتوسطة وهي 3 أم تختلف عنها اختلافاً جوهرياً أي بصورة واضحة. إذا كانت Sig.(P-value) أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  (حسب نتائج برنامج SPSS) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة آراء مجتمع الدراسة تقترب من القيمة المتوسطة وهي 3، أما إذا كانت Sig.(P-value) أقل من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط درجة الإجابة تختلف عن القيمة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن القيمة المتوسطة. وذلك من خلال إشارة قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن القيمة المتوسطة والعكس صحيح.

#### 5.3.1: تحليل فقرات الفرضية الأولى:

"يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية"

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات المجال " يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية"، وقد تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الموافقة قد وصلت إلي الدرجة المتوسطة وهي 3 أم لا أم زادت أو قلت عن ذلك.

جدول رقم (14)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الأول

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
<b>يقوم المدقق الخارجي عند فهم وتوثيق الرقابة الداخلية بـ:</b>						
1	دراسة وفهم موقع واستقلالية التدقيق الداخلي في المنشأة وتأثير ذلك على الموضوعية.	4.27	85.33	11.80	*0.000	3
2	دراسة وفهم طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي.	4.35	86.96	16.14	*0.000	2
3	فحص سياسات توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.	4.16	83.11	10.98	*0.000	5
4	دراسة مدى التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.	4.57	91.30	17.12	*0.000	1
5	عمل تقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي للتحقق من مناسبته للتدقيق الخارجي في مجالات محددة.	4.13	82.61	10.67	*0.000	6
6	إجراء المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي للمساعدة على فهم الرقابة.	4.22	84.35	10.50	*0.000	4
7	الاطلاع على خطط التدقيق الداخلي عند تخطيط التدقيق وفقاً للأخطار والاعتماد عليها.	4.04	80.87	7.71	*0.000	9
8	الاطلاع على أوراق عمل التدقيق الداخلي المتعلقة بتوثيق فهم الرقابة الداخلية والاعتماد عليها.	4.13	82.61	9.21	*0.000	6
9	إعداد خرائط التدفق والاستبيانات بالاستعانة بخرائط التدفق والاستبيانات الموجودة لدى التدقيق الداخلي.	3.61	72.17	4.56	*0.000	12
10	الاستعانة بالمدققين الداخليين للمساعدة على فهم نظم المعلومات والنظام المحاسبي.	3.98	79.57	7.75	*0.000	10
11	الاستعانة بالمدققين الداخليين عند تحليل وتقييم عناصر الرقابة الداخلية الموجودة.	3.76	75.22	4.88	*0.000	11
12	الحصول على المعلومات التي تثير اهتمام المدققين الداخليين التي تؤثر على عمل المدققين الخارجيين.	4.09	81.74	8.79	*0.000	8
	جميع فقرات المجال معاً	4.11	82.13	14.40	*0.000	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

## من جدول رقم (14) يمكن استنتاج ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " دراسة مدى التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي " يساوي 4.57 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 91.30 %، قيمة اختبار T تساوي 17.12 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة " إعداد خرائط التدفق والاستبيانات بالاستعانة بخرائط التدفق والاستبيانات الموجودة لدى التدقيق الداخلي " يساوي 3.61 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 72.17 %، قيمة اختبار T تساوي 4.56 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية.

- المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر " الاستعانة بالمدققين الداخليين عند تحليل وتقييم عناصر الرقابة الداخلية الموجودة " يساوي 3.76 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.22 %، قيمة اختبار T تساوي 4.88 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يتضح أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 4.11 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82.13 %، قيمة اختبار T تساوي 14.40 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " يقوم المدقق الخارجي عند تخطيط وفهم الرقابة الداخلية بالاعتماد على المدققين الداخليين " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذا المجال.

**نتيجة الفرضية : يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية.** حيث يرى الباحث أهمية اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في فهم الرقابة الداخلية بسبب أهمية وطبيعة وظائف التدقيق الداخلي في وصف وفهم وتفعيل الرقابة الداخلية.

### 5.3.2: تحليل فقرات الفرضية الثانية:

"يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة" تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال " يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة"، وقد تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الموافقة قد وصلت إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم لا أم زادت أو قلت عن ذلك.

#### جدول رقم (15)

#### المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثاني

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
<b>يقوم المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر الرقابة —:</b>						
1	دراسة وفهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدققين الداخليين الداعمة للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة.	4.17	83.48	10.77	*0.000	2
2	دراسة وفهم التقييم المبدئي لمخاطر الرقابة المنفذ من المدققين الداخليين لكل هدف مرتبط بالعمليات.	4.17	83.48	10.77	*0.000	2
3	دراسة وفهم التقييم المبدئي لمخاطر الرقابة المنفذ من المدققين الداخليين لكل هدف مرتبط بالأرصدة.	4.11	82.17	11.15	*0.000	4
4	التعرف على نقاط الضعف بخصوص إجراءات الرقابة المحددة من قبل المدققين الداخليين.	4.22	84.44	12.23	*0.000	1
5	الاعتماد على أوراق عمل التدقيق الداخلي المتعلقة بتقييم مخاطر الرقابة والاستعانة بها.	3.78	75.65	5.38	*0.000	9
6	الحصول على تقارير المدققين الداخليين المتعلقة بفعالية الرقابة.	3.91	78.26	7.90	*0.000	7
7	التنسيق والتعاون مع المدققين الداخليين في التعرف على الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث.	3.83	76.52	5.90	*0.000	8
8	التنسيق والتعاون مع المدققين الداخليين للمساعدة في تحديد إجراءات الرقابة المفترض أن تمنع وتكتشف الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث.	4.02	80.43	10.15	*0.000	5
9	التنسيق والتعاون مع المدققين الداخليين للمساعدة في تقييم مخاطر الرقابة لإجراءات الرقابة المنفذة.	3.98	79.57	9.28	*0.000	6
10	مقارنة نتائج تقييمه المبدئي لمخاطر الرقابة مع نتائج التقييم المبدئي المنفذة من قبل التدقيق الداخلي لمخاطر الرقابة.	3.72	74.35	4.96	*0.000	10
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	3.99	79.82	12.24	*0.000	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

## من جدول رقم (15) يمكن استنتاج ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " التعرف على نقاط الضعف بخصوص إجراءات الرقابة المحددة من قبل المدققين الداخليين " يساوي 4.22 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 84.44 %، قيمة اختبار T تساوي 12.23 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة " مقارنة نتائج تقييمه المبدئي لمخاطر الرقابة مع نتائج التقييم المبدئي المنفذة من قبل التدقيق الداخلي لمخاطر الرقابة " يساوي 3.72 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.35 %، قيمة اختبار T تساوي 4.96 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.99 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 79.82 %، قيمة اختبار T تساوي 12.24 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " يقوم المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر الرقابة " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذا المجال.

**نتيجة الفرضية : يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة.** حيث يرى الباحث أهمية اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين خلال تقديرهم مخاطر الرقابة بناءً على فهمهم للرقابة الداخلية وذلك لما له من دور فعال وكفؤ في دقة تقديرهم لمخاطر الرقابة ووضع التوصيات.

### 5.3.3: تحليل فقرات الفرضية الثالثة:

"يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة" تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة"، وقد تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الموافقة قد وصلت إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم لا أم زادت أو قلت عن ذلك.

#### جدول رقم (16)

#### المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثالث

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	القيمة الاحتمالية	الترتيب
<b>يقوم المدقق الخارجي عند تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة بـ:</b>				
1	دراسة وفهم اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين ومدى فعاليتها لتحقيق أهداف التدقيق.	4.00	80.00	2
2	الاستعانة بأوراق عمل المدققين الداخليين المتعلقة بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة والاعتماد عليها.	4.02	80.43	1
3	دراسة وفهم طبيعة ونطاق وتوقيت اختبارات الرقابة المعمول بها من قبل المدققين الداخليين.	3.98	79.57	3
4	تقييم مدى تحقيق اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين للتأكدات المرتبطة بالعمليات والأرصدة.	3.61	72.17	9
5	التعاون والتنسيق وتبادل المعلومات مع المدققين الداخليين بخصوص تنفيذ اختبارات الرقابة.	3.91	78.26	6
6	اختبار بعض أعمال المدققين الداخليين المتعلقة بالتأكدات وفحص البنود التي تم فحصها سابقاً من قبل المدققين الداخليين وفحص بنود أخرى مماثلة.	3.98	79.57	3
7	ملاحظة مدى تنفيذ المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة.	3.78	75.65	8
8	الإطلاع على نتائج وتوصيات المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة والاعتماد عليها.	3.52	70.43	10
9	مقارنة نتائج تنفيذه لاختبارات الرقابة مع نتائج تنفيذ التدقيق الداخلي لاختبارات الرقابة.	3.91	78.22	7
10	مقارنة نتائج المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة مع نتائج المدققين الخارجيين لاختبارات الرقابة.	3.96	79.13	5
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	3.87	77.35	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .



## من جدول رقم (16) يمكن استنتاج ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " الاستعانة بأوراق عمل المدققين الداخليين المتعلقة بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة والاعتماد عليها " يساوي 4.02 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.43 %، قيمة اختبار T تساوي 10.15 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " الاطلاع على نتائج وتوصيات المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة والاعتماد عليها " يساوي 3.52 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 70.43 %، قيمة اختبار T تساوي 3.37 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.87 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 77.35 %، قيمة اختبار T تساوي 9.25 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " يقوم المدقق الخارجي عند تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذا المجال.

**نتيجة الفرضية : يعتمد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة.** حيث يرى الباحث ضرورة اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة لما له من دور إيجابي في نجاح تصميمهم لاختبارات الرقابة وتحقيق أهدافها الأمر الذي يؤثر على طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات الأساسية وإبداء الرأي فيما يتعلق بنتائج الأعمال.

#### 5.3.4: تحليل فقرات الفرضية الرابعة:

"يعمل التدقيق الداخلي على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها"

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال " يعمل التدقيق الداخلي على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها"، وقد تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الموافقة قد وصلت إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم لا أم زادت أو قلت عن ذلك.

#### جدول رقم (17)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الرابع

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
<b>يعمل التدقيق الداخلي على:</b>						
1	تفعيل الضوابط المصممة لحماية الأصول من التلف والضياع.	4.46	89.13	15.88	*0.000	2
2	وجود مؤشرات لقياس الأداء وذلك لزيادة الكفاءة والفاعلية.	4.35	86.96	13.57	*0.000	9
3	وجود ضوابط تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.	4.43	88.70	14.14	*0.000	4
4	تفعيل إجراءات الرقابة التي تمنع وتكتشف الأخطاء والغش.	4.48	89.57	16.09	*0.000	1
5	وجود وصف وتحديد وفصل وظيفي مع وضوح خطوط السلطة والاتصال والتوثيق.	4.38	87.56	15.06	*0.000	7
6	وجود بيئة رقابية فعالة.	4.39	87.83	13.83	*0.000	6
7	تفعيل إدارة المخاطر.	4.28	85.58	10.53	*0.000	10
8	رفع كفاءة وفاعلية نظم المعلومات (النظام المحاسبي).	4.37	87.39	12.53	*0.000	8
9	تقويم الضوابط التي تضمن متابعة الرقابة الداخلية وتفعيلها.	4.46	89.13	18.09	*0.000	2
10	رفع توصياته عن فاعلية أنظمة الرقابة المعمول بها والتحقق من رد الإدارة وتحديد الجهة المسؤولة عن التصويب ووقت التصويب.	4.43	88.70	14.86	*0.000	4
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	4.40	88.09	17.93	*0.000	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

## من جدول رقم (17) يمكن استنتاج ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " تفعيل إجراءات الرقابة التي تمنع وتكتشف الأخطاء والغش " يساوي 4.48 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 89.57 %، قيمة اختبار T تساوي 16.09 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " تفعيل إدارة المخاطر " يساوي 4.28 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.58 %، قيمة اختبار T تساوي 10.53 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 4.40 وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 88.09 %، قيمة اختبار T تساوي 17.93 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " يعمل التدقيق الداخلي على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن موافقة بدرجة عالية على هذا المجال.

**نتيجة الفرضية : يعمل التدقيق الداخلي على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها.** حيث يرى الباحث أنه من الضروري وجود التدقيق الداخلي في الجهات الربحية وغير الربحية لما له من دور هام ورئيسي في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية ومتابعة الالتزام بها وتخفيض مخاطرها من خلال تقويم عناصر الرقابة الداخلية المعمول بها.

### 5.3.5: تحليل فقرات جميع المجالات معاً:

تم اختبار جميع فقرات الاستبانة، وتم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (18).

#### جدول (18)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة
*0.000	15.50	81.84	4.09	جميع فقرات الاستبانة

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من جدول (18) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي لجميع فقرات الاستبانة يساوي 4.09 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81.84 %، قيمة اختبار T تساوي 15.50 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر جميع فقرات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع فقرات الاستبانة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن مجتمع الدراسة موافقون بدرجة عالية على جميع فقرات الاستبانة بشكل عام.

ومن خلال السابق يرى الباحث ضرورة اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين خلال فهم وتقييم واختبار الرقابة لما له من دور أساسي في زيادة فعالية وكفاءة إجراءات المدققين الخارجيين في الحصول على فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتصميم وتنفيذ اختباراتهما مما ينعكس على جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي لما لها من دور في زيادة دقة وصحة التقارير المتعلقة بنتائج أعمال المؤسسات الربحية وغير الربحية وبالتالي زيادة ثقة الجهات المختلفة بالنسبة لأداء مكاتب التدقيق الخارجي كذلك توفير الجهد والتكلفة والوقت والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة مما يدفع إلى النجاح وقوة المنافسة في السوق.

# الفصل السادس

## النتائج والتوصيات

## 6.1: النتائج.

1. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير على المدققين الداخليين العاملين في الجهات المختلفة في فهم وتوثيق الرقابة الداخلية مثل قيام المدققين الخارجيين بمتابعة مدى التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وفهم طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي واستقلاليتته وإجراء المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي للمساعدة على فهم الرقابة.
2. اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير على المدققين الداخليين في تقدير مخاطر الرقابة المتعلقة بمدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها لدى الجهات المختلفة العاملة في قطاع غزة مثل التعرف على نقاط الضعف بخصوص إجراءات الرقابة المحددة من قبل المدققين الداخليين ودراسة وفهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدققين الداخليين الداعمة للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة.
3. اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير على المدققين الداخليين في تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة في الجهات المختلفة العاملة في قطاع غزة مثل الاستعانة بأوراق عمل المدققين الداخليين المتعلقة بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة والاعتماد عليها ودراسة وفهم اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين ومدى فعاليتها لتحقيق أهداف التدقيق وطبيعة ونطاق وتوقيت اختبارات الرقابة المعمول بها من قبل المدققين الداخليين.
4. ارتفاع أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها وتخفيض مخاطرها مثل تفعيل الضوابط المصممة لحماية الأصول من التلف والضياع وتفعيل إجراءات الرقابة التي تمنع وتكتشف الأخطاء والغش.
5. من خلال نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية أظهرت أن معظم المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة غير حاصلين على دراسات عليا.
6. من خلال نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية أظهرت أن أكثر من نصف المدققين الخارجيين حاصلين على شهادات مهنية تؤهلهم للعمل كمدققين خارجيين الأمر الذي يترتب ارتفاع كفاءة ومهنية التدقيق الخارجي المعمول به من قبل المدققين الخارجيين بقطاع غزة.

## 6.2: التوصيات.

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يقترح التوصيات التالية:

- زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي عند فهم وتخطيط الرقابة الداخلية من خلال زيادة درجة اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في فهم وتخطيط الرقابة الداخلية وبالتحديد استعانة المدققين الخارجيين بالمدققين الداخليين عند فهم وتحليل عناصر الرقابة الداخلية ونظم المعلومات وعند توثيق فهم الرقابة الداخلية.
- زيادة درجة اعتماد المدققين الخارجيين خلال تقييمهم فاعلية الرقابة الداخلية على المدققين الداخليين مثل زيادة تنسيق وتعاون المدققين الخارجيين مع المدققين الداخليين في التعرف على الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث، ومقارنة المدققين الخارجيين تقييمهم المبدئي لمخاطر الرقابة مع نتائج التقييم المبدئي المنفذة من قبل المدققين الداخليين، وذلك لما له من دور فعال وكفؤ في تقييم مخاطر الرقابة بدقة وسهولة.
- زيادة تنسيق وتعاون المدققين الخارجيين عند تصميمهم وتنفيذهم لاختبارات الرقابة مع المدققين الداخليين مثل الاطلاع على نتائج وتوصيات المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة والاعتماد عليها و تقييم مدى تحقيق اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين للتأكدات المرتبطة بالعمليات والأرصدة و ملاحظة مدى تنفيذ المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة المحددة من قبلهم الأمر الذي يترتب عليه زيادة كفاءة وفاعلية أداء المدققين الخارجيين المتعلقة بتصميمهم لاختبارات الرقابة وتنفيذها.
- مضاعفة الجهود المبذولة في الجهات المختلفة سواء من قبل المدققين الداخليين أو من قبل المدققين الخارجيين للعمل على تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها مثل العمل على وجود مؤشرات لقياس الأداء وذلك لزيادة الكفاءة والفاعلية والعمل على تفعيل ادارة المخاطر والعمل على وجود وصف وتحديد وفصل وظيفي مع وضوح خطوط السلطة والاتصال والتوثيق.
- ضرورة تكثيف الجهود المبذولة من قبل المدققين الخارجيين للاستفادة من عمل المدققين الداخليين وذلك لما له من دور فعال في توفير الوقت والجهد وسهولة تحقيق الأهداف.

- ضرورة اهتمام الجهات المختلفة بمهنة التدقيق الداخلي وتفعيلها لما لها من دور هام في تفعيل نظم الرقابة الداخلية المعمول بها والغير معمول بها.
- ضرورة تشجيع الجهات المهنية على سن وتطوير القوانين والأنظمة والتعليمات التي تعمل على تنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين العاملين في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية.

### 6.3: دراسات مستقبلية مقترحة:

1. واقع اختبارات الرقابة المعمول بها من قبل المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات العامة العاملة في قطاع غزة.
2. مدى اعتماد المدققين الداخليين على المدققين الخارجيين في تطوير برامج التدقيق الداخلي.
3. دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر.
4. أوجه التنسيق والتعاون بين لجان التدقيق والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.
5. التدقيق الداخلي ودوره في تحقيق أهداف الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة.
6. تأكيدات الإدارة ومدى مساهمة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي التحقق منها.
7. مجالات مساهمة المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في تفعيل نظم الرقابة الداخلية.
8. دراسة مقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في دراسة وفهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة وتنفيذ اختبارات الرقابة.



# المراجع

## المراجع العربية

1. إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف " اختبار تجريبي لقياس مدى فاعلية الأساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون ساربينز-أوكسلي"، بحث منشور، أكاديمية الشروق، 2009.
2. أبو عياش، عياش إسماعيل احمد " تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية من وجهة نظر إدارتها : دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة بيرزيت، 2000م.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان: الأردن، 2008.
4. أرنز، ألفين ولوبك جيمس "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة الديسبي، محمد عبد القادر وحجاج احمد حامد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2002.
5. الأشقر، عمر إبراهيم محمود، "تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (610)"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2000.
6. بوتين، محمد "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
7. جاد الرب، سيد محمد "تنظيم وإدارة منظمات الأعمال: منهج متكامل في إطار الفكر الإداري التقليدي والمعاصر"، مطبعة العشري، السويس، 2005.
8. جريوع، يوسف محمود، "مجالات مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعة الإسلامية في غزة بدولة فلسطين: دراسة تحليلية"، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.
9. جمعة، أحمد حلمي "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد: الداخلي، الحكومي، الإداري، الخاص، البيئي، المنشآت الصغيرة"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.

10. جمعة، أحمد حلمي "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
11. جمعة، أحمد حلمي "المدخل في التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
12. جمعة، أحمد حلمي والبرغوثي، سمير "دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في البنوك التجارية الأردنية - دراسة ميدانية"، المؤتمر العلمي السنوي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان:الأردن، 2007.
13. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، عمان: الجمعية، مطابع الشمس المملكة العربية الهاشمية، 2001.
14. حماد، طارق عبد العال "حوكمة الشركات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف: المفاهيم المبادئ التجارب المتطلبات"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، القاهرة، 2007.
15. حماد، طارق عبد العال "موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الثاني الرقابة الداخلية - أدلة الإثبات، الدار الجامعية، 2004.
16. الذنبيات، على عبد القادر "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق"، الطبعة الثالثة، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2010.
17. الذنبيات، على عبد القادر "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية ولأنظمة والقوانين المحلية: نظرة وتطبيق"، الطبعة الأولى، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2006.
18. الرماحي، نواف محمد عباس "تدقيق المعاملات المالية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
19. الساعي، مهيب وعمرو، وهبي "علم تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن: عمان، 1991.
20. السوافيري، فتحي زرق ومحمد، سمير كامل ومصطفي، محمود مراد "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
21. شحاته، حسين حسين "أصول المراجعة والرقابة: مع إطلالة سلامية"، مكتبة دار النشر للجامعات، القاهرة، 1996.

22. الصبان ، محمد سمير وعوض، لبیب فتح الله "الأصول العلمية والمهنية للمراجعة"،  
الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997.
23. الصبان، محمد سمير "المراجعة: مدخل علمي تطبيقي"، الدار الجامعية للطباعة  
والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997.
24. الصبان، محمد سمير "نظرية المراجعة واليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية،  
2003.
25. الصبان، محمد سمير وجمعة، إبراهيم إسماعيل والسوافيري، فتحي رزق "الرقابة  
والمراجعة الداخلية-مدخل نظري تطبيقي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
26. الصحن، عبد الفتاح "أصول المراجعة الداخلية والخارجية"، مؤسسة شباب الجامعة،  
الإسكندرية، 1989.
27. الصحن، عبد الفتاح ونور، أحمد وأبو الحسن، علي "الرقابة ومراجعة الحسابات"،  
مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية: مصر، 1989.
28. الصحن، عبد الفتاح و كامل سمير "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية الجديدة  
للنشر، مصر، 2001.
29. عبد الله، خالد أمين "علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الرابعة،  
دار وائل للنشر والتوزيع، عمان: الأردن، 2007.
30. عبد الوهاب، إبراهيم طه "التدقيق: النظرية العملية والممارسة المهنية"، قسم  
المحاسبة-كلية التجارة جامعة المنصورة، مصر، 2004.
31. عبيرات، مقدم ونقاز، أحمد "المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار: دراسة  
حالة مصنع الأدوية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد الثاني،  
2007.
32. العفيفي، مؤمن محمد، "مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء  
المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات  
الاقتصادية"، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة:  
فلسطين، 2009.

33. على، عبد الوهاب نصر وشحاته، شحاته السيد "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال: الواقع والمستقبل"، الدار الجامعية، الإسكندرية: مصر، 2006.
34. العمرات، احمد صالح "المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوك"، دار البشير، الأردن، 1990.
35. القباني، ثناء "المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
36. القباني، ثناء على "الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.
37. الكحلوت، خالد عمر "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004.
38. كرسوع، أرزاق محمد "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي للتخفيف من تأثيرها على قوائم المالية في عملية المراجعة: دراسة تحليلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
39. لطفي، أمين السيد احمد "التدقيق بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
40. لطفي، أمين السيد احمد "دراسات متقدمة في التدقيق وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
41. للمحاسبين، المجمع العربي " مفاهيم التدقيق المتقدمة"، المجمع العربي للمحاسبين، الأردن: عمان، (2001).
42. محمود، منصور حامد والطحان، محمد أبو العلا والحموي، محمد هشام "أساسيات المراجعة"، دار الكتب المصرية، القاهرة، 1994.
43. المدلل، يوسف سعيد، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة: فلسطين، 2007.
44. المطارنة، غسان فلاح "تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.

45. المطارنة، غسان فلاح "تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
46. الناغي، محمد السيد "المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق"، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2000.
47. نور، أحمد "مراجعة الحسابات: من الناحية النظرية والعملية"، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1992.
48. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) "مشروع معايير المراجعة الداخلية السعودية وقواعد السلوك المهني" مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2004.
49. الوقاد، سامي محمد وديان، لؤي محمد "تدقيق الحسابات 1"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
50. يوسف، أبو بكر محمد "المراجعة التشغيلية والدور الاستشاري للمراجع الداخلي: دراسة نظرية تطبيقية" مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة-جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الرابع والعشرون، يناير 2002.

1. Allegrini, marco and D'onza, Giuseppe "**Internal auditing risk assessment in large Italian companies: an Empirical survey**", International journal of auditing No.(7), pp. 191-208, 2003.
2. Arens, Alvin & Loebbecke "**Auditing an Integrated Approach**", Prentice Hall ,Inc, Newjersey, (2002)
3. Al-Twaijry, A.M Abdulrahman. Brierley, A. John. & Gwilliam R. David. "**An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector**", Managerial Auditing Journal, Volume 19, Number 7, pp. 929-944, 2004.
4. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). "**The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements**", Statement on Auditing Standards No.65: New York, NY: AICPA, 1997.
5. American Institute of Certified Public Accountants: "**The Effects of an Internal Audit Function on the scope of the Independent Auditor's Examination**", SAS. No 9, AICPA, New York, 1975.
6. Arens, Alvin A., Elder, Randal J., and Beasley, Mark S., "**Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**", Twelfth Edition, Pearson Education International, New Jersey, The United States of America, 2008.
7. Brown, P.R, "**Independent Auditor Judgment in the evaluation of Internal Audit Function**", Journal of Accounting Research, Spring 1983.
8. Coopers & Lybrand "**Manual of Auditing**", fourth edition, Gee & Co (publishers) Limited, 1984.
9. Coopers & Lybrand "**Manual of Auditing**", fourth edition, Gee & Co (publishers) Limited, July 1992.
10. Faster, R.D. "**The External Auditors Use of Internal Audit Staff**", The Internal Auditor, Feb., 1986.
11. Gupta, Kamal "**Contemporary Auditing**", Sixth Edition, Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited: New Delhi, 2005.
12. Institute of Internal Auditors IIA, 2004, "**Code of Ethics and Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**", available at: <http://www.coso.org/default.htm> 11/5/2011.

13. "**International Standards on Auditing (ISAs)**", available at: <http://www.ifac.org/IAASB/>
14. Krishnamoorthy, Ganesh. "**A Multistage Approach to external Auditor's Evaluation of the Internal Audit Function**", Auditing: A Journal of practice & theory, Vol. 21, No. 1, March 2002.
15. Megginson, Leon C. & Other "**Management Concepts & Applications**" Harper & Row Publishers, 3rd ed. New York, 1989.
16. Pickett, K. H. Spencer , "**The Internal Auditor at Work**", John Wiley and Sons, (2004).
17. **Tandon, B. N.** "**A handbook Of Practical Auditing**", Fourteen Edition, S. Chand & Company LTD, Ram nagar: New delhi, 2007.
18. Wood, David A. "**Increasing vale through Internal and External Auditor coordination**", Prepared for The IIA Research Foundation, Brigham Young University, March 1, 2004.



## ملحق رقم (1)

### أسماء أعضاء جمعية مدقي الحسابات وأسماء المكاتب 2011

رقم	الاسم	رقم الهاتف	رقم الفاكس	ملاحظات
1	صلاح عبد محمود أبو وطفة	2821231	2825477	شركة الوفاء للمحاسبة والتدقيق -
2	عبد الحكيم محمد أبو دغيم	2824662	2825487	شركة الوفاء وشركاؤهم للمحاسبة والتدقيق عمارة بيرت مقابل التربية والتعليم
3	رفعت حمودة أحمد قويدر	2867192	2820515	مكتب دار المحاسبة - مقابل سوق فراس
4	جميل حافظ حسن المصري	2824166	2840387	طلال أبو غزالة- دوار أنصار عمارة الأوقاف
5	زهير كامل داوود الناظر	2824166	2840387	طلال أبو غزالة- دوار أنصار عمارة الأوقاف
6	عبد الناصر سلامة عيد الاسي	2867192		مكتب دار المحاسبة- مقابل سوق فراس
7	زهير محمد حسن الحاطوم	2805872		مكتب الحاطوم- موقف جباليا مقابل أبو سيدو
8	عبد الحكيم عبد اللطيف العلمي	2865242	2828297	مكتب العلمي- الرمال مقابل برج الشروق
9	ماجد حسين خميس كريزم	2822564 2840113	2820179	الخبراء العرب- شارع الوحدة برج الداعور
10	نهاد أحمد عبد المعطي حمادة	2827323	2824335	مكتب حمادة - برج مشتهي ملعب فلسطين
11	أحمد ماهر أبو شعبان	2821004	2828647	ارنست يونغ - برج الجلاء ط 3
12	زياد سليم علي الخطيب	2841399		مكتب الخطيب-موقف جباليا مقابل أبو سيدو
13	تيسير داوود يوسف الصايغ	2827038	2844423	مكتب الصايغ- عمارة ضبيط
14	حسين علي أبو سلمية	2845710		مكتب ابوسلمية - مفترق طموس
15	منذر غازي محمد البردويل	2147735	2145488	مكتب الهدى- رفح الشارع العام
16	اسكندر محمود حسين نشوان	2827304 2847062	2847032	شركة نشوان - عمارة غرناطة بجوار مول غزة
17	نبيل سالم سعيد فروانة	2820995		مكتب نبيل فروانه - مقابل منتزة بلدية غزة
18	فارس محمد كريزم	2826726		المكتب العصري - برج الجلاء ط 5
19	سلامة عبد الغفور القيشاوي	2828513	2801234	المكتب القانوني - مقترف أبو طلال
20	صلاح خليل علي الأشقر	2848177	2869462	مكتب شعاع- السامر خلف محطة شعنت للبتترول
21	عدنان رشيد توفيق عوض	2826707	2823746	شركة سابا - برج هنادي ط 1
22	وليد عطا محمد البايض	2838753		مكتب اليرموك - شارع اليرموك مقابل التعليم العالي سابقا
23	عبد المالك سالم برهم صيام	2863307		صيام - مقابل مسجد العباس مكتب
24	بسام محمود محمد أحمد	2823628	2849644	مكتب كنعان - السرايا فوق بنك فلسطين
25	مخيمر محمد خليل أبو زيد	2841015	2841015	مكتب الأهرامات - عمارة كاظم ط 4
26	هيام سليم عبد القادر عكيلة	2841871		عكيلة - شارع الشهداء مقابل

27	سفيان حمادة شعبان الترك	2845636	2862990	مكتب الشرق الأوسط - برج فلسطين ط2
28	ايهاب أنور شعبان الترك	2845636	2862990	مكتب الشرق الأوسط - برج فلسطين ط2
29	سهام عبد الحكيم غزال	2838839		مكتب فلسطين - مقابل عمارة الزهارة
30	فرج الله حمدي مرتجى	2833698		مكتب فرج الله مرتجى - مقابل فندق الأمل
31	عطية مسلم عطية قرمان	2550799		مكتب فرمان النصيرات مقابل السوق
32	محمد عبد الرحمن غراب	2553814		مكتب محمد غراب -
33	علاء الدين البليبيسي		2847270	مكتب البليبيسي - مقابل أبو خضرة بنك الاستثمار ط1
34	فوزي محمود حسين صالح	2864395	2864395	مكتب المنار - السرايا مقابل قهوة الكروان
35	باسم سعود شعبان الرئيس	2822689	2822689	مكتب الرئيس - الرمال مقابل برج الشروق
36	جهاد عمر علي الطويل	2834409	2833822	مكتب فلسطين - اليرموك عمارة حمد للأخشاب ط2
37	هاني محمد محمد خليل	2821231	2825477	شركة الوفاء للمحاسبة والتدقيق - عمارة بيروت
38	ايداد عيسى محمد كرزيم	2822564		الخبراء العرب - شارع الوحدة برج الداغور
39	عبد الرؤوف غبن	2842105	2842105	مكتب غبن - مقابل أبو خضرة بنك الاستثمار ط6
40	مروان عطية اسماعيل الشيخ	2834088	2833822	مكتب فلسطين - اليرموك عمارة حمد للأخشاب ط2
41	يحيى مصطفى أبو جبل	2827877	2827877	مجموعة الغد - شارع الشفاء تقاطع شارع أبو حصيرة
42	علي اسماعيل محمود كباجة	2536439		مكتب كباجة - النصيرات الشارع العام
43	منير محمد خليل (علي حسن)	2824166	2840387	شركة طلال أبو غزالة - دوار أنصار عمارة الأوقاف
44	كمال ابراهيم المدينة	2842760	2842760	مجموعة الغد - شارع الشفاء تقاطع شارع أبو حصيرة
45	نبيل حسن النونو	2867317	2867317	مكتب النونو - السامر خلف محطة شعت للبتترول
46	فوزي جمعة حامد الخولي	2810913	2818830 2818831	مكتب الزيتون - شارع البساتين عمارة الأوقاف
47	ناهض عثمان خليل حبوش	2844818	2844818	مكتب حبوش - مقابل فندق الأمل
48	وليد عوني وصفي أبو شعبان	2848253		أبو شعبان وصافي - شارع الثلاثيني
49	شركة الوفاء	2821231		شركة الوفاء للمحاسبة والتدقيق - عمارة بيروت
50	أكرم محمود حسين نشوان	2827304	2847032	شركة نشوان - شركة نشوان - عمارة غرناطة بجوار مول غزة bdo
51	محمد شعبان صالح أبو شعبان	2863632	2863632	مكتب ابو شعبان - شارع الصناعة
52	زهير سعيد ابراهيم قويدر			مكتب قويدر - مقترق
53	شحادة مصطفى بدر الدين	2820855	2842126	مكتب بدر الدين - برج نعمة ط 3
54	شركة طلال أبو غزالة			شركة طلال أبو غزالة - دوار أنصار عمارة الأوقاف
55	نائل فتحي محمود النديم	2842461	2842461	مكتب النديم - برج نعمة ط 1
56	عبد الرحيم علي حمد	2471444	2471444	مكتب حمد - جباليا

## ملحق رقم (2)

أسماء مكاتب التدقيق الخارجي الدولية والمحلية الهامة وعدد المدققين العاملين في كل مكتب حسب سجل جمعية المدققين الفلسطينية في غزة بتاريخ 2011/4/17

رقم	اسم المكتب أو الشركة	التصنيف	رقم الهاتف	رقم الفاكس	عدد الأعضاء
1	شركة الوفاء للمحاسبة والتدقيق - عمارة بيروت مقابل التعليم	دولية	2821231	2825477	2
2	شركة الوفاء للاستشارات والتدقيق عمارة بيروت مقابل التعليم	محلية	2824662	2825487	4
3	طلال أبو غزالة- دوار أنصار عمارة الأوقاف	دولية	2824166	2840387	8
4	مكتب العلمي- الرمال مقابل برج الشروق	دولية	2865242	2828297	2
5	الخبراء العرب- شارع الوحدة برج الداغور	محلية	2822564 2840113	2820179	3
6	مكتب حمادة - برج مشتهي ملعب فلسطين	محلية	2827323	2824335	2
7	ارنست يونغ - برج الجلاء ط 3	دولية	2821004	2828647	5
8	مكتب الخطيب-موقف جباليا مقابل أبو سيدو	محلية	2841399		1
9	مكتب الصايغ- عمارة ضبيط	محلية	2827038	2844423	3
10	شركة نشوان - عمارة غرناطة بجوار مول غزة bdo	دولية	2827304 2847062	2847032	4
11	مكتب نبيل فروانه - مقابل منتزة بلدية غزة	محلية	2820995	2820995	1
12	مكتب شعاع- السامر خلف محطة شعت للبتترول	محلية	2848177	2869462	1
13	شركة سابا - برج هنادي ط 1	دولية	2826707	2823746	4
14	مكتب كنعان - السرايا فوق بنك فلسطين	محلية	2823628	2849644	1
15	مكتب الشرق الأوسط - برج فلسطين	محلية	2845636	2862990	3
16	مكتب فلسطين - اليرموك عمارة حمد للأخشاب ط2	محلية	2834409	2833822	2
17	شركة آدم فوق - فوق بنك فلسطين السرايا	محلية	28201970	28201970	2
18	مكتب بدر الدين - برج نعمة ط 3	دولية	2820855	2842126	2
50	المجموع الكلي للعينة المختارة للمدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق الدولية والمحلية الهامة				

ملحق رقم (3)  
قائمة بأسماء المحكمين

م	الاسم	المهنة	التخصص	مكان العمل
1	د. يوسف جربوع	أستاذ أكاديمي	محاسبة	جامعة فلسطين
2	د. علي شاهين	أستاذ أكاديمي	محاسبة	الجامعة الإسلامية
3	د. ماهر درغام	أستاذ أكاديمي	محاسبة	الجامعة الإسلامية
4	د. حمدي زعرب	أستاذ أكاديمي	محاسبة	الجامعة الإسلامية
5	د. سمير صافي	أستاذ أكاديمي	إحصاء	الجامعة الإسلامية
6	د. صبري مشتهى	أستاذ أكاديمي	محاسبة	جامعة القدس المفتوحة
7	د. جميل النجار	أستاذ أكاديمي	محاسبة	جامعة القدس المفتوحة
8	د. جبر الداعور	أستاذ أكاديمي	محاسبة	جامعة الأزهر
9	أ. ماهر أبو شعبان	نائب شريك	محاسبة	شركة أرنست & يانج

ملحق رقم (4)  
استبانة الدراسة



الجامعة الإسلامية - غزة  
كلية التجارة  
برنامج ماجستير المحاسبة والتمويل

استبانة

الأخ الكريم / الأخت الكريمة.  
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.  
أما بعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان "مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية" دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة.  
نرجو التكرم بمساعدتنا في تعبئة الاستبانة المرفقة بكل صراحة وموضوعية، علماً بأن هذه البيانات ستعامل بسرية مطلقة، وستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم ،،،

الباحث

محمود عبد السلام محسن

Email: [mmodm@hotmail.com](mailto:mmodm@hotmail.com)

Mobile: 0599355025

المجموعة الأولى: الخصائص الشخصية للمدقق الخارجي:

الرجاء وضع علامة (v) حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

1. المؤهل العملي:-

بكالوريوس.  ماجستير.  دكتوراه.

2. المسمى الوظيفي:-

مساعد مدقق.  مدقق.  رئيس قسم تدقيق.  
 مدير تدقيق.  أخرى، حدد .....

3. سنوات الخبرة:-

أقل من 5 سنوات.  5 - أقل من 10 سنوات.  10 - أقل من 20 سنة.  
 20 سنة فأكثر.

4. الشهادات المهنية:-

لا يوجد.  ACPA (المجمع العربي).  CPA (المجمع الأمريكي).  
 ACCA (البريطانية).  CIA (مدقق داخلي).  أخرى، حدد.....

## المجموعة الثانية:

المجال الأول: مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين للمساعدة في توثيق وفهم الرقابة الداخلية.

الرقم	الفقرة	موافق بدرجة			
		عالية جداً	عالية	متوسطة	منخفضة جداً
<b>يقوم المدقق الخارجي عند تخطيط وفهم الرقابة الداخلية بـ:</b>					
1	دراسة وفهم موقع واستقلالية التدقيق الداخلي في المنشأة وتأثير ذلك على الموضوعية.				
2	دراسة وفهم طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي.				
3	فحص سياسات توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.				
4	دراسة مدى التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.				
5	عمل تقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي للتحقق من مناسبته للتدقيق الخارجي في مجالات محددة.				
6	إجراء المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي للمساعدة على فهم الرقابة.				
7	الإطلاع على خطط التدقيق الداخلي عند تخطيط التدقيق وفقاً للأخطار والاعتماد عليها.				
8	الإطلاع على أوراق عمل التدقيق الداخلي المتعلقة بتوثيق فهم الرقابة الداخلية والاعتماد عليها.				
9	إعداد خرائط التدفق والاستبيانات بالاستعانة بخرائط التدفق والاستبيانات الموجودة لدى التدقيق الداخلي.				
10	الاستعانة بالمدققين الداخليين للمساعدة على فهم نظم المعلومات والنظام المحاسبي.				
11	الاستعانة بالمدققين الداخليين عند تحليل وتقييم عناصر الرقابة الداخلية الموجودة.				
12	الحصول على المعلومات التي تثير اهتمام المدققين الداخليين التي تؤثر على عمل المدققين الخارجيين.				

المجال الثاني: مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين للمساعدة في تقدير مخاطر الرقابة.

الرقم	الفقرة	موافق بدرجة			
		عالية جداً	عالية	متوسطة	منخفضة جداً
<b>يقوم المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر الرقابة بـ:</b>					
1	دراسة وفهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدققين الداخليين الداعمة للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة.				
2	دراسة وفهم التقييم المبدئي لمخاطر الرقابة المنفذ من المدققين الداخليين لكل هدف مرتبط بالعمليات.				
3	دراسة وفهم التقييم المبدئي لمخاطر الرقابة المنفذ من المدققين الداخليين لكل هدف مرتبط بالأرصدة.				
4	التعرف على نقاط الضعف بخصوص إجراءات الرقابة المحددة من قبل المدققين الداخليين.				
5	الاعتماد على أوراق عمل التدقيق الداخلي المتعلقة بتقييم مخاطر الرقابة والاستعانة بها.				
6	الحصول على تقارير المدققين الداخليين المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية.				
7	التسيق والتعاون مع المدققين الداخليين في التعرف على الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث.				
8	التسيق والتعاون مع المدققين الداخليين للمساعدة في تحديد إجراءات الرقابة المفترض أن تمنع وتكتشف الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث.				
9	التسيق والتعاون مع المدققين الداخليين للمساعدة في تقييم مخاطر الرقابة لإجراءات الرقابة المنفذة.				
10	مقارنة نتائج تقييمه المبدئي لمخاطر الرقابة مع نتائج التقييم المبدئي المنفذة من قبل التدقيق الداخلي لمخاطر الرقابة.				



المجال الثالث: مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين للمساعدة في تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة.

الرقم	الفقرة	موافق بدرجة			
		عالية جداً	عالية	متوسطة	منخفضة جداً
<b>يقوم المدقق الخارجي عند تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة بـ:</b>					
1	دراسة وفهم طبيعة ونطاق وتوقيت اختبارات الرقابة المعمول بها من قبل المدققين الداخليين.				
2	دراسة وفهم اختبارات الرقابة المصممة من قبل المدققين الداخليين ومدى فعاليتها لتحقيق أهداف التدقيق.				
3	تقييم مدى تحقيق اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين للتأكدات المرتبطة بالعمليات والأرصدة.				
4	الاستعانة بأوراق عمل المدققين الداخليين المتعلقة بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة والاعتماد عليها.				
5	ملاحظة مدى تنفيذ المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة المحددة من قبلهم.				
6	اختبار بعض أعمال المدققين الداخليين المتعلقة بالتأكدات وفحص البنود التي تم فحصها سابقاً من قبل المدققين الداخليين وفحص بنود أخرى مماثلة.				
7	التعاون والتنسيق وتبادل المعلومات مع المدققين الداخليين بخصوص تنفيذ اختبارات الرقابة.				
8	الإطلاع على نتائج وتوصيات المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة والاعتماد عليها.				
9	مقارنة نتائج تنفيذه لاختبارات الرقابة مع نتائج تنفيذ التدقيق الداخلي لاختبارات الرقابة.				
10	التحقق من تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي المتعلقة بنتائج اختبارات الرقابة.				

المجال الرابع: دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها.

الرقم	الفقرة	موافق بدرجة			
		عالية جداً	عالية	متوسطة	منخفضة جداً
<b>يعمل التدقيق الداخلي على:</b>					
1	تفعيل الضوابط المصممة لحماية الأصول من التلف والضياع.				
2	وجود مؤشرات لقياس الأداء وذلك لزيادة الكفاءة والفاعلية.				
3	وجود ضوابط تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.				
4	تفعيل إجراءات الرقابة التي تمنع وتكتشف الأخطاء والغش.				
5	وجود وصف وتحديد وفصل وظيفي مع وضوح خطوط السلطة والاتصال والتوثيق.				
6	وجود بيئة رقابية فعالة.				
7	تفعيل إدارة المخاطر.				
8	رفع كفاءة وفاعلية نظم المعلومات (النظام المحاسبي).				
9	تقويم الضوابط التي تضمن متابعة الرقابة الداخلية وتفعيلها.				
10	رفع توصياته عن فاعلية أنظمة الرقابة المعمول بها والتحقق من رد الإدارة وتحديد الجهة المسؤولة عن التصويب ووقت التصويب.				

شاكرين لكم حسن تعاونكم ،،،