



## مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات النفط الكويتية

“The Extent of Compliance with the International Internal  
Auditing Standards among Kuwaiti Oil Companies”

إعداد:

عبدالهادي صالح حمد المري

المشرف:

أ. د. غسان المطارنة

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير  
في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

قسم المحاسبة

٢٠١٦

## جامعة آل البيت نموذج التفويض

أنا عبدالهادي صالح المري، أفوض جامعة آل البيت بتوزيع نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:.....

التاريخ:.....

## جامعة آل البيت/ عمادة الدراسات العليا

### نموذج إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها لطلبة الماجستير والدكتوراه

أنا الطالب: عبدالهادي صالح المري

الرقم الجامعي: ١٣٧٠٥٠٤٠٠٧

التخصص: المحاسبة

الكلية: إدارة المال والأعمال

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصيا باعداد رسالتي بعنوان:

"مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات النفط الكويتية"

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيسا على ما تقدم فانني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب:.....

التاريخ:.....

## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة (مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات النفط الكويتية) وأجيزت بتاريخ  
...../...../.....

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

.....

الأستاذ الدكتور/ غسان فلاح المطارنة (مشرفاً ورئيساً)

التخصص: تدقيق وتحليل مالي

.....

الأستاذ الدكتور/ جمال عادل الشرايري (عضواً داخلياً)

التخصص: تكاليف إدارية

.....

الدكتور/ عودة أحمد بني أحمد (عضواً داخلياً)

التخصص: تدقيق

.....

الأستاذ الدكتور/ صالح خليل العقدة

التخصص: محاسبة تكاليف

## الإهداء

في البداية، مع ليالي العمل الطويلة على هذه الدراسة ومع كل كلمة كانت تكتب يجب أن يعود الفضل فيها لمن علموني في الحياة ومن كانوا بجانبني وقت الحاجة إلى التشجيع وبذل الجهد، فكان لهم الدور الكبير في الإنسان الذي قام بهذا العمل على أكمل وجه.

أهدي هذا العمل إلى...

أبي الحبيب..... رحمة الله عليه

أمي الحبيبة..... معلمتي الأولى

زوجتي وأبنائي..... من كانوا دائما بجواري

الباحث

## شكر وتقدير

أشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له، وأشهد أن سيدنا محمدا عبده ورسوله وصفيه من خلقه وخليله، بلغ الرسالة، وأدى الأمانة، ونصح الأمة، وكشف الله به الغمة، فصلوات الله وسلامه عليك يا سيدي يا رسول الله.

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأسرة الصرح العلمي الشامخ، جامعة آل البيت وعلى رأسهم الأستاذ الدكتور غسان المطارنة، الذي قام بالإشراف على هذه الرسالة، وتعهدها بال العناية والإهتمام الكبيرين، وكان لتوجيهاته القيمة وملاحظاته وتعليماته، الأثر الكبير في خروج الرسالة بمظهرها اللائق.

وأخص بجزيل الشكر والتقدير أعضاء لجنة المناقشة الأفاضل، الذين قدموا من وقتهم ومجهودهم لمناقشة هذه الرسالة وإثرائها بتعديلاتهم الكريمة، وأخص بذلك المناقش الخارجي الذي تحمل عناء السفر والجهد لمناقشة الرسالة.

كما أتقدم بفائق الاحترام للدكاترة الأفاضل الذين قاموا بتحكيم الإمتحان، وهم: من جامعة آل البيت: د. عبدالرحمن الدلابيح، د. عودة بني أحمد، د. محمد الحدب، د. جمال الشرايري، د. صقر الطاهات. ومن الجامعة الأردنية: د. توفيق عبدالجليل، د. غالب أبو رمان. ومن جامعة الكويت: د. محمد المري، د. مشاري الفريخ.

وأخيرا وليس آخرا، من لا يشكر الناس لا يشكر الله، لذلك أتقدم بأسمى معاني الشكر والعرفان والتقدير، لكل من ساهم وقدم لي المساعدة والمشورة لإتمام هذه الرسالة، فجزاهم الله عني كل خير.

الباحث

## فهرس المحتويات

### Contents

ك	المخلص	.....
ل	Abstract	.....
١	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة	.....
٢	المقدمة:	.....
٢	مشكلة الدراسة:	.....
٣	عناصر مشكلة الدراسة:	.....
٣	أهداف الدراسة:	.....
٤	أهمية الدراسة:	.....
٤	فرضيات الدراسة:	.....
٥	التعريفات الإجرائية :	.....
٧	الفصل الثاني : الإطار النظري والدراسات السابقة	.....
٨	تمهيد:	.....
٨	١/٢ المبحث الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته	.....
٨	١/١/٢ مفهوم التدقيق الداخلي:	.....
٩	٢/١/٢ أهمية التدقيق الداخلي:	.....
٩	٢/٢ المبحث الثاني : أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه	.....
٩	١/٢/٢ أهداف التدقيق الداخلي:	.....
١٠	٢/٢/٢ أنواع التدقيق الداخلي:	.....
١٢	٣/٢ المبحث الثالث : صلاحيات المدقق الداخلي ومسئوليته	.....
١٣	٤/٢ المبحث الرابع: البنية التنظيمية لإدارة التدقيق الداخلي	.....
١٤	١/٤/٢ موقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة:	.....
١٥	٢/٤/٢ التنظيم الداخلي لإدارة التدقيق الداخلي:	.....
١٥	٣/٤/٢ علاقة إدارة التدقيق الداخلي بالإدارات الأخرى في الشركة:	.....
١٦	أولاً: علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق:	.....

١٦	.....	ثانيا: علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة:
١٧	.....	ثالثا: علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي:
١٨	.....	رابعا: علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا:
١٩	.....	خامسا: علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع الإدارات التنفيذية:
٢١	.....	تمهيد حول معايير التدقيق الداخلي الدولية:
٢٤	.....	٥/٢ المبحث الخامس: معايير الصفات للتدقيق الداخلي:
٢٥	.....	١/٥/٢ المعيار الأول رقم (١٠٠٠) - أهداف وصلاحيات ومسئوليات التدقيق الداخلي:
٢٧	.....	٢/٥/٢ المعيار الثاني رقم (١٢٠٠) - المهارة وبذل العناية المهنية:
٢٨	.....	٣/٥/٢ المعيار الثالث رقم (١٣٠٠) - برنامج ضبط وتطوير الجودة:
٢٨	.....	٦/٢ المبحث السادس: معايير الأداء للتدقيق الداخلي:
٢٩	.....	١١/٦/٢ المعيار الأول رقم (٢٠٠٠) - إدارة نشاط التدقيق الداخلي:
٣٠	.....	٢/٦/٢ المعيار الثاني رقم (٢١٠٠) - طبيعة عمل التدقيق الداخلي:
٣٤	.....	٣/٦/٢ المعيار الثالث رقم (٢٢٠٠) - تخطيط تكليف التدقيق الداخلي:
٣٥	.....	٤/٦/٢ المعيار الرابع رقم (٢٣٠٠) - إنجاز تكليف التدقيق الداخلي:
٣٧	.....	٥/٦/٢ المعيار الخامس رقم (٢٤٠٠) - إبلاغ نتائج التدقيق الداخلي:
٣٨	.....	٦/٦/٢ المعيار السادس رقم (٢٥٠٠) - متابعة الإنجاز:
٣٩	.....	٧/٦/٢ المعيار السابع رقم (٢٦٠٠) - قبول الإدارة للمخاطر:
٤٠	.....	٧/٢ المبحث السابع: تقارير التدقيق الداخلي:
٤٠	.....	أهمية تقارير التدقيق الداخلي:
٤١	.....	أهداف تقرير التدقيق الداخلي:
٤٢	.....	٨/٢ المبحث الثامن: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي:
٤٤	.....	المبحث التاسع: الدراسات السابقة :
٤٤	.....	أولا: الدراسات باللغة العربية:
٤٩	.....	ثانيا: الدراسات باللغة الإنجليزية.....
أأ	.....	ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:
طط	.....	الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات
٥٩	.....	مقدمة:



٥٩	١/٤ المبحث الأول: مجتمع الدراسة - شركات النفط الكويتية:.....
٦١	٢/٤ المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية - الإستبانة:.....
٦٥	المبحث الثالث: التحليل الإحصائي و مناقشة بيانات الإستبانة:.....
٧٨	المبحث الرابع: إختبار فرضيات الدراسة.....
٨١	الفصل الرابع : مناقشة النتائج والتوصيات.....
٨٢	أولاً: مناقشة نتائج الدراسة:.....
٨٤	ثانياً: توصيات الدراسة:.....
٨٦	قائمة المراجع:.....
٨٦	أولاً: المراجع العربية.....
٨٩	ثانياً: المراجع الأجنبية.....
٩١	الملاحق.....

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
٢٢	المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	١
٥٢	البيانات الواردة في الدراسات السابقة	٢
٧٥	محاور القسم الثالث من الإستبانة وعدد فقرات كل مجال	٣
٧٧	نتائج معادلة كرونباخ ألفا لمحاور الدراسة	٤
٧٨	المتغيرات الشخصية والوظيفية في شركات النفط الكويتية	٥
٨٠	التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة	٦
٨٤	تحليل فقرات معيار الإستقلالية والموضوعية	٧
٨٥	تحليل فقرات معيار العناية المهنية	٨
٨٦	تحليل فقرات معيار جودة التدقيق الداخلي	٩
٨٨	تحليل فقرات معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي	١٠
٨٩	تحليل فقرات معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي	١١
٩٠	تحليل فقرات معيار توصيل ومتابعة النتائج	١٢
٩١	تحليل فقرات معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر	١٣
٩٢	نتائج إختبار فرضيات الدراسة باستخدام إختبار (one sample t-test)	١٤

## قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
١٠٤	أسماء الدكاترة المحكمين لإستبانة الدراسة	١
١٠٥	إستبانة الدراسة	٢

## مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات النفط الكويتية

إعداد:

عبدالهادي صالح حمد المري

المشرف:

أ. د. غسان المطارنة

### الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تطبيق شركات النفط الكويتية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، وذلك من خلال مقارنة إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة لدى هذه الشركات، ومعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا عام ١٩٧٨، وتعديلاتها، والتي كان آخرها في ديسمبر ٢٠١٤. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، قام الباحث بإعداد إستبانه موجه إلى المدققين الداخليين العاملين في شركات النفط الكويتية، ونظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة تم استخدام أسلوب الحصر الشامل لجميع لأفراد الدراسة، وعليه كانت عينة الدراسة هي كامل مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع عدد (٧٠) إستبانه تم إسترجاع عدد (٦٤) إستبانه بنسبة (٩١) % من الإستبانات الموزعة وهي نسبة كافية للبحث والتحليل الإحصائي. واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات. أظهرت نتائج الدراسة أن متوسط تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات النفط الكويتية قد بلغ (٧٢.٦٦%) وأن المعيار ذو أدنى مستوى للتطبيق بلغ (٦٤.٠٢%) الخاص بتطبيق معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي، بينما المعيار ذو أعلى مستوى للتطبيق بلغ (٨١.٦٨%) الخاص بمعيار الإستقلالية والموضوعية. وقد أوصى الباحث بإنشاء جمعية مهنية للمدققين الداخليين في الكويت، بالإضافة إلى قيام شركات النفط الكويتية بتدعيم نشاط التدقيق الداخلي بالكفاءات البشرية والمؤهلة مهنيًا.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي الدولية، شركات النفط الكويتية.

# **The Extent of Compliance with the International Internal Auditing Standards among Kuwaiti Oil Companies**

By

Abdulahadi Saleh Hamad Almarri

Supervisor

Prof. Dr. Ghassan Al-Matarneh

## **Abstract**

This study aims to measure the extent of compliance of Kuwait oil companies with international internal auditing standards by comparing the internal audit measures adopted by these companies and the internal auditing standards issued by the American Internal Auditors Institute in the year 1978 and the amendments of such standards, the latest of which was in December 2014.

To achieve such objective, the researcher has developed a questionnaire directed to internal auditors employed by Kuwaiti oil companies. due to the small size of study population the sample study is the full study population, were the distributed questionnaires was (70), the retrieved questionnaires were (64) by (91%) of the questionnaires distributed which is a sufficient proportion to research and statistical analysis. The study relied on the use of statistical package of social sciences (SPSS) to analyze the data.

The field research yielded that the extent of compliance with international internal auditing standards by Kuwait oil companies was (%72.66), were the standard of lowest level of compliance was (%64.02) for quality assurance and improvement program standard, were the standard of highest level of compliance was (81.68%) of independent and objectivity standard.

The study recommended the establishment of a professional association of internal auditors in Kuwait, as well as by Kuwait oil companies to strengthen the internal auditing function with competencies and professionally qualified personals.

**Keywords: Internal Audit, International Internal Auditing Standards, Kuwaiti Oil Companies.**

# الفصل الأول : الإطار العام للدراسة

- مقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة
- فرضيات الدراسة
- التعريفات الإجرائية
- الهيكل التنظيمي للدراسة

## المقدمة:

ظهر تدقيق الحسابات الداخلي كوظيفة مستقلة بعد ظهور وتواجد تدقيق الحسابات الخارجي بزمن طويل، وقد أدت عوامل وأسباب كثيرة ومتعددة إلى ضرورة تواجده خاصة بعد كبر حجم المنشآت وتوسعها رأسياً وأفقياً وشدة الحاجة إلى البيانات والتقارير الملائمة التي تتطلبها حاجة المستويات العليا في إدارة المنشأة، كي تطمئن على سير العمل في كافة النشاطات الداخلية، ومدى ملاءمته مع ما هو مخطط ومرغوب، وسعيها إلى توفير الحماية الكافية لأصول المنشأة، وتقييم أداء كافة المستويات المسؤولة، والتشجيع على تحقيق الكفاءة والكفاءة الإنتاجية والإدارية في المنشأة (الوقاد ووديان، ٢٠١٠). وإذا كان للتدقيق الداخلي تلك الأهمية بالنسبة للشركات عموماً، فإن له أهميته الخاصة فيما يتعلق بالقطاع النفطي في دولة الكويت حيث تقوم شركات النفط الكويتية والمملوكة بالكامل لحكومة دولة الكويت والتي تدار كشركات قطاع خاص وعلى أسس تجارية وإقتصادية بتبني معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين وكذلك المعايير الدولية للتقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في إعداد البيانات المالية، حيث أن مستوى المركز المالي لهذه الشركات يؤثر سلباً أو إيجاباً على مالية دولة الكويت لكون عوائد النفط تمثل الرافد الرئيسي لدخل الدولة وأهم مصادر التمويل للمشاريع التنموية، وجاءت أهمية الدور الذي تقوم به وظيفة التدقيق الداخلي في إضفاء الثقة على دور شركات النفط الكويتية حيث أن إستقلالية وكفاءة المدقق الداخلي وإلتزامه بتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية ستؤدي بالنتيجة إلى إستمرار ونجاح هذه الشركات في تحقيق أهدافها ومعها أهداف الدولة التنموية (الرشيدي، ٢٠١٠).

كما ندرك أهمية تناول قطاع شركات النفط الكويتية بالدراسة والبحث إذا علمنا أن إجمالي الناتج المحلي لدولة الكويت يعتمد على إنتاج النفط الخام، حيث اشارت التقارير الصادرة عن لجنة الكويت الوطنية للتنافسية عام ٢٠١٢ أن إجمالي الناتج المحلي من النفط يشكل حوالي ٩٤% من إجمالي الناتج المحلي لدولة الكويت.

## مشكلة الدراسة:

نظراً لأهمية الدور الإقتصادي الذي تلعبه شركات النفط الكويتية، وبما أن وظيفة التدقيق الداخلي تعمل في بيئة ومنشآت ذات أهداف وأحجام وتنظيمات مختلفة، بالإضافة إلى مجموعة من القوانين التي تختلف من بلد إلى آخر، فإن المدقق الداخلي يواجه تحدياً في ظل التطور الهائل لتكنولوجيا الحاسب الآلي، وإستخدامها في تطوير كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية داخل الشركات، وبناءً عليه، تتمثل مشكلة الدراسة في توضيح مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات النفط الكويتية.

## عناصر مشكلة الدراسة:

حاولت هذه الدراسة الإجابة عن الاسئلة التالية:

**السؤال الرئيس الأول: هل تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معايير الصفات في أعمال التدقيق؟**

ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية الآتية:

١- السؤال الفرعي الأول: هل تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار الإستقلالية والموضوعية ومراعاته في أعمال التدقيق؟

٢- السؤال الفرعي الثاني: هل تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار العناية المهنية ومراعاته في أعمال التدقيق؟

٣- السؤال الفرعي الثالث: هل تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي ومراعاته في أعمال التدقيق؟

**السؤال الرئيس الثاني: هل تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معايير الأداء في أعمال التدقيق؟**

ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية الآتية:

١- السؤال الفرعي الأول: هل تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار إدارة أنشطة التدقيق الداخلي ومراعاته في أعمال التدقيق؟

٢- السؤال الفرعي الثاني: هل تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي ومراعاته في أعمال التدقيق؟

٣- السؤال الفرعي الثالث: هل تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار توصيل ومتابعة النتائج ومراعاته في أعمال التدقيق؟

٤- السؤال الفرعي الرابع: هل تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار تقييم وتطوير ادارة المخاطر ومراعاته في أعمال التدقيق؟

## أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى قياس مدى تطبيق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- بيان مدى تطبيق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية لمعايير الصفات: (معياري الإستقلالية والموضوعية، معيار العناية المهنية، معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي).
- ٢- بيان مدى تطبيق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية لمعايير الأداء: (معياري إدارة أنشطة التدقيق الداخلي، معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي، معيار توصيل ومتابعة النتائج، معيار تقويم وتطوير إدارة المخاطر).
- ٣- تقديم الإقتراحات والتوصيات لإدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية من أجل تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي.

### أهمية الدراسة:

تتضح أهمية الدراسة في شقيها النظري والتطبيقي على النحو الآتي:

الأهمية النظرية: تمثلت الأهمية النظرية للدراسة في بناء إطار نظري يتناول معايير التدقيق الداخلي الدولية، حيث تناول بالشرح والتفصيل كلاً من معايير الصفات ومعايير الأداء، إضافة لعرض أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة الحالية، ومقارنة النتائج التي توصلت لها الدراسة الحالية مع ما سبقها من الدراسات.

الأهمية التطبيقية: تمثلت الأهمية التطبيقية للدراسة في إعداد استبانة تم من خلالها قياس مدى مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات النفط الكويتية، وذلك من خلال استطلاع آراء المعنيين من المختصين في شركات النفط الكويتية.

### فرضيات الدراسة:

يقوم هذا البحث على عدة عدد من الفرضيات العدمية، وضعت بناء على مراجعة أدبيات البحث وتنص هذه الفرضيات على ما يلي:

**الفرضية الرئيسية الأولى:** لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معايير الصفات في أعمال التدقيق.

ويتفرع عنها الفرضيات الآتية:

**الفرضية الفرعية الأولى:** "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار الاستقلالية والموضوعية في أعمال التدقيق".

**الفرضية الفرعية الثانية:** "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار العناية المهنية في أعمال التدقيق".



**الفرضية الفرعية الثالثة:** "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي في أعمال التدقيق".

**الفرضية الرئيسية الثانية:** لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معايير الأداء في أعمال التدقيق.

ويتفرع عنها الفرضيات الآتية:

**الفرضية الفرعية الأولى:** "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار إدارة أنشطة التدقيق الداخلي في أعمال التدقيق".

**الفرضية الفرعية الثانية:** "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي في أعمال التدقيق".

**الفرضية الفرعية الثالثة:** "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار توصيل ومتابعة النتائج في أعمال التدقيق".

**الفرضية الفرعية الرابعة:** "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار تقويم وتطوير إدارة المخاطر في أعمال التدقيق".

### **التعريفات الإجرائية :**

- **التدقيق الداخلي:** "هو نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المنظمة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" (IIA, 2009).

- **معايير التدقيق الداخلي:** "هي مجموعة من المبادئ التي تشكل إطار عام لإنجاز مهام التدقيق الداخلي وفقاً للمبادئ الأساسية في التدقيق" (IIA, 2009).

### **Attribute Standards**

### **أولاً: معايير الصفات**

وتشمل المعايير التالية:

الإستقلالية والموضوعية.

العناية المهنية.

رقابة جودة التدقيق الداخلي.

### **Performance Standards**

### **ثانياً: معايير الأداء**

وتشمل المعايير التالية:

إدارة أنشطة التدقيق الداخلي.

تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي.

توصيل ومتابعة النتائج.

تقويم وتطوير إدارة المخاطر.

- **وظيفة المدقق الداخلي:** حددت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة في الولايات المتحدة أن وظيفة التدقيق الداخلي تقوم على مراجعة العمليات والبرامج للتأكد من مدى ملاءمة النتائج مع الأهداف الموضوعية، لتحديد ما إذا نفذت هذه العمليات والبرامج وتم إنجازها حسب ما هو مخطط لها، كما بينت هذه المعايير بأن النظام الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون على شكل وثيقة رسمية مكتوبة تحدد هدف التدقيق الداخلي وصلاحياته ومسئوليته.

## الفصل الثاني : الإطار النظري والدراسات السابقة

- المبحث الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته
- المبحث الثاني: أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه
- المبحث الثالث: صلاحيات المدقق الداخلي ومسئوليته
- المبحث الرابع: البنية التنظيمية لإدارة التدقيق الداخلي
- المبحث الخامس: معايير الصفات للتدقيق الداخلي
- المبحث السادس: معايير الأداء للتدقيق الداخلي
- المبحث السابع: تقارير التدقيق الداخلي
- المبحث الثامن: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي
- المبحث التاسع: الدراسات السابقة

## تمهيد:

تشهد مهنة التدقيق الداخلي تطوراً غير مسبوق، ويعود هذا التطور إلى أن أدوات الرقابة داخل منظمات الأعمال أصبحت تختلف اختلافاً كبيراً عما كانت عليه الحال في المنظمات التقليدية في معظم فترات القرن العشرين، حيث تعتمد شركات الأعمال اليوم على المعلومات، كما أنها أصبحت كثيفة المعرفة نتيجة للدخول في عمليات بالغة التعقيد والتخصص عبر عدد من الصناعات والقطاعات على المستوى الدولي؛ حيث بدأت وظيفة التدقيق الداخلي تنمو نمواً سريعاً بسبب ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتعقيد عملياتها، وظهور الاندماج والتنوع في الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية (الخطيب، ٢٠١٠).

وكذلك يعد التدقيق الداخلي أحد النظم الفعالة التي تؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة، ومراقبة أدائها وأداء موظفيها، حيث لا تغطي عملية التدقيق الداخلي المهام المالية للشركة فقط، بل تغطي جميع العمليات، والنظم الإدارية، والتنفيذية في الشركة بما يضمن لأصحاب المنظمات تطبيق السياسات، واللوائح، والقرارات التي تم إصدارها بكفاءة وفعالية.

ويشمل هذا الفصل أربعة مباحث: حيث سيتم في المبحث الأول تناول مفهوم وأهمية التدقيق الداخلي، أما المبحث الثاني فسيتم تناول أهداف وأنواع التدقيق الداخلي، أما المبحث الثالث فسيتم تناول صلاحيات المدقق الداخلي ومسئوليته، وفي المبحث الرابع سيتم تناول البنية التنظيمية لإدارة التدقيق الداخلي.

## ١/٢ المبحث الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته

### ١/١/٢ مفهوم التدقيق الداخلي:

جاء في تعريف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors - IIA) في نشرته التي أصدرها عام ٢٠١٢ على أنه: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المشروع، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى كخدمة للإدارة، وهو وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".

ولقد أشار المعهد ضمن نشرته هذه أيضاً إلى أن نشاط التدقيق الداخلي ينطوي على الأعمال التالية:

- تحديد مدى التزام العاملين في كافة المستويات الإدارية بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة.
- تدقيق وتقييم مدى ملاءمة الإجراءات المحاسبية على الأصول ومدى توفير الحماية والأمان لها.
- تحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية المستخرجة من سجلات المشروع.

## ٢/١/٢ أهمية التدقيق الداخلي:

إزدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي، حيث شهدت السنوات الأخيرة إهتماماً متزايداً من قبل الشركات في الدول النامية والمتقدمة بالتدقيق الداخلي وأصبح التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في الشركة، ويهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة إلى قدرتها على إضافة القيمة، حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الإستشاري والتأميني إنما يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة للشركة، ووضع المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وأشار المعهد إلى أن إضافة القيمة تتم من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف الشركة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة. حيث أكدت الهيئات المهنية، والتنظيمية على أهمية التدقيق الداخلي، كونه يساهم بشكل كبير في منع الغش والتزوير واكتشافها، من خلال تحقيق وظيفة التدقيق الداخلي لأهدافها (العبدلي ٢٠١٢).

## ٢/٢ المبحث الثاني : أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه

### ١/٢/٢ أهداف التدقيق الداخلي:

جاء في مقدمة القائمة المعدلة لمسئوليات المدقق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين عام ١٩٩٤ وتلك المعدلة في عام ٢٠٠٤ والمعدلة في عام ٢٠٠٩ أن الهدف الرئيسي من التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء الشركة لتأدية مسئولياتهم بفعالية وإضافة قيمة وتطوير عمليات الإدارة، ويتم ذلك من خلال تزويد الأطراف المعنية بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والاستشارات التي تهتم بالأنشطة التي تم تدقيقها ومدى فعالية إدارة المخاطر حفاظاً على المصلحة الاقتصادية والمنفعة الاجتماعية للشركة. ويشمل هذا الهدف الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة، من خلال التعاريف المختلفة للتدقيق الداخلي يرى الباحث أن الهدف من التدقيق الداخلي توسع مجاله حسب الإحتياجات، حيث تختلف أهداف وظيفة التدقيق الداخلي بشكل كبير وتعتمد على حجم وهيكل الشركة ومتطلبات الإدارة، ويمكن أن تشمل نشاطات التدقيق الداخلي واحد أو أكثر من الأهداف التالية: (الإتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩)

١- الإشراف على الرقابة الداخلية: يمكن أن تكلف إدارة التدقيق الداخلي بمسؤولية مراجعة أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.

٢- فحص المعلومات المالية والتشغيلية: يمكن أن تكلف إدارة التدقيق الداخلي بمراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية، ولعمل إستفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الإختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.

٣- تقييم وتطوير عمل الشركة: تقوم عملية التدقيق الداخلي على مقارنة ما هو مخطط بما هو فعلي ولضمان مراقبة جيدة يتوجب إستخدام تقنيات التقييم التي يتم تطبيقها بطريقة مهنية ونزيهة لتعطي نتائج موثوق بها، كما تساعد عملية التقييم في تحسين عمليات الشركة، إلا أن العديد من المدققين يهتمون جانب تقييم العمل عند عملية التدقيق ويكتفون بطرح بعض الأسئلة على الموظفين والقيام بفحص مجموعة من السجلات وبذلك تكون النتائج غير موثوق بها.

٤- مراجعة الإلتزام بالقوانين والأنظمة: يمكن أن تكلف إدارة التدقيق الداخلي بمراجعة الإلتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.

٥- المساعدة على تحقيق الأهداف: يساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها باعتباره ركناً أساسياً من متطلبات الحوكمة وإدارة المخاطر التي تهدد أهداف الشركة، فضلاً عن دوره في البحث عن نجاح الشركة على المدى الطويل.

٦- إدارة المخاطر: لما كانت مهام التدقيق الداخلي قد تطورت كنتيجة طبيعية لتطور وإتساع مهام وعمليات المنشآت والتوجه نحو العولمة وضرورة تحقيق متطلبات الجودة، فقد أصبح دور المدقق الداخلي ممتداً ليشمل المساعدة في إدارة المخاطر بشكل أكثر فعالية إضافة إلى دوره التقليدي وبالتالي لم يعد التدقيق الداخلي يركز على المعاملات والصفقات التي حدثت في الفترات السابقة ليحدد فعالية النظام بل أصبح من مهام التدقيق الداخلي تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر سلباً على أداء الشركة والعمل على إبتكار تقنيات وطرق للتحكم في هذه المخاطر.

## ٢/٢/٢ أنواع التدقيق الداخلي:

قسم معهد المدققين الداخليين الأمريكي التدقيق الداخلي إلى ستة أنواع أساسية مرتبطة ببعضها البعض ولا يمكن فصل نوع عن الآخر أثناء عملية التدقيق وذلك للوصول إلى أهداف التدقيق، وهذه الأنواع هي: (البجيري، ٢٠١١)

١- تدقيق الإلتزام: ويهدف إلى التأكد من إلتزام الشركة بالقوانين والأنظمة النافذة والمعمول بها في محيط عملها، بالإضافة إلى التأكد من إلتزام كافة المستويات الإدارية المختلفة بالقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها الشركة وبالنظام الداخلي الخاص بها.

٢- تدقيق العمليات: وهو عبارة عن فحص وتدقيق لجميع عمليات الشركة المختلفة بهدف التأكد من انجازها وتنفيذها طبقا للسياسات المعتمدة من قبل الإدارة، والتحقق من أن مختلف المستويات الإدارية تنجز وظائفها وعملياتها بكفاءة وفعالية إقتصادية.

٣- التدقيق المالي: ويهدف إلى التأكد من دقة وصحة البيانات والمعلومات المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، كالتأكد من صحة عمليات الصرف حسب القوانين والتعليمات المعمول بها ضمن الشركة من حيث:

- التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتحقق من اعتماد السلطة المخولة لها وفي حدود المسموح.

- التدقيق المستندي لعمليات الصرف المختلفة.

٤- تدقيق نظم المعلومات: ويهدف إلى اختبار أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويتضمن ذلك أن السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات : دقيقة، قابلة للتصديق، معدة في الوقت المناسب، كاملة ومفيدة.

٥- تدقيق الأداء: ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من الفعالية والكفاءة والإقتصادية لأداء الموظفين

ومدى إلتزامهم بالقوانين والأنظمة، ويطلق على هذا النوع التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل

للإجراءات والأساليب الإدارية المختلفة ويتم ذلك من خلال:

- تقييم الأداء : من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل

المراقبة للتحقق من مدى الإستخدام الأمثل وكشف الإنحرافات الموجودة مع تقديم التقارير عنها والمشورة اللازمة للمعالجة.

- الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق: وذلك من خلال حصر أي ضياع في إستخدام موارد الشركة ورفع

الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكرر غير الضروري وأي إسراف في استخدام الموارد.

٦- التدقيق البيئي: والهدف منه:

- قياس مدى إلتزام الشركة بالقوانين الخاصة بالبيئة.

- تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر بيئية في المستقبل.

- تحديد وتقييم الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين، والتخلص من النفايات.

ويرى الباحث أن أنواع التدقيق المذكورة أعلاه تغطي جوانب إهتمام عديدة وذات تأثير على أنشطة

المنظمات لابد من توسع وظيفة التدقيق الداخلي لتشمل هذه الأنواع، مع ما تحتاجه عملية التدقيق هذه من

تمويل وتأهيل مهني مناسب للمدققين الداخليين، علما بأن أغلب الدراسات الأكاديمية تركز على بعض أنواع

التدقيق أعلاه، مثل تدقيق الإلتزام والتدقيق المالي والإداري، ولكن الباحث يرى أن أنواع التدقيق أعلاه أشمل وأعم وتتناسب مع الإهتمامات الإقتصادية الحالية لأصحاب الأعمال ومتخذي القرار.

### ٣/٢ المبحث الثالث : صلاحيات المدقق الداخلي ومسئوليته

إن أهم العناصر التي تدعم وظيفة التدقيق الداخلي هو موقع وحدة التدقيق الداخلي في التنظيم ومقدار الدعم الذي تلقاه من مجلس الإدارة من خلال إقتناع هذه الإدارة بأهمية الخدمات التي تؤديها وعن طريق تدخلها في تحديد نطاق عملها ورسم سياساتها المبدئية، حيث تستطيع الإدارة العليا أن ترفع من كفاءة التدقيق الداخلي والزيادة من فعاليتها عن طريق عدة مجالات منها:

أ. وضع السياسات الخاصة بالتدقيق الداخلي: فمجلس الإدارة في الغالب هو الذي يحدد الإتجاه العام لإدارة التدقيق الداخلي، وكذلك يرسم لها حدود مسئولياتها ويصادق على خططها وبرامجها، وهذا يعني أنه كلما كان مجلس الإدارة مرناً مع هذه الوظيفة ويدرك إحتياجاتها ويترك لها حرية العمل، زاد ذلك من كفاءة وفعالية الخدمات التي تؤديها.

ب. بمنح التأييد لبرامج التدقيق الداخلي ودعمها بشكل مُعلن: فعندما يتضح للعاملين في الشركة بأن الإدارة العليا تؤيد برامج التدقيق الداخلي وتصادق عليها، فإن المعوقات التي قد يضعها هؤلاء العاملون أمام عمليات التدقيق تقل إلى أدنى حد، مما يعني رفع مستوى خدمات هذه الوظيفة.

ج. متابعة الإجراءات التصحيحية التي تتضمنها توصيات التدقيق الداخلي: حيث إن المتابعة من العناصر المهمة في أي عملية تدقيق، فكون إدارة التدقيق الداخلي ليست إدارة تنفيذية وإنما توصي للإدارة بضرورة إتخاذ إجراءات تصحيحية للإنحرافات ، لذلك فإن الجهات التنفيذية تقوم بإجراء التصحيح اللازم دون أي تأخير، إذا تسلمت أوامر من الإدارة العليا بذلك وخاصة إذا كانت الإدارة العليا تتابع نتائج ذلك التصحيح بنفسها.

وقد بينت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة في الولايات المتحدة أن على وظيفة التدقيق الداخلي مراجعة العمليات والبرامج للتأكد من مدى ملاءمة النتائج مع الأهداف الموضوعية، لتحديد ما إذا نفذت هذه العمليات والبرامج وتم إنجازها حسب ما هو مخطط لها، كما بينت هذه المعايير بأن النظام الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون على شكل وثيقة رسمية مكتوبة تحدد هدف التدقيق الداخلي وصلاحياته ومسئوليته ، بحيث تحدد هذه السياسة بوضوح واجبات ووظيفة التدقيق الداخلي ومسئوليته فيما يتعلق بتدقيق كل إدارة من إدارات العمليات، وتقديم التقارير إلى الإدارة بعد ذلك عن نتائج عمليات التدقيق،



وينص بيان السياسة أيضاً على أنه من مسؤولية وظيفة التدقيق الداخلي التقدم بتوصيات موضوعية من أجل تصحيح الأوضاع التي تتناولها التقارير.

ويرى الباحث أن تحديد مسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي وواجباتها على ضوء الواقع العملي التي تعمل فيه، يعتبر أمراً ضرورياً ومطلباً هاماً لإدارة التدقيق الداخلي لحمايتها من أية مساءلة في حالة عدم قيامها ببعض الواجبات والمسؤوليات الواردة في معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وأدبيات التدقيق، إذ قد توضع إدارة التدقيق الداخلي بأوضاع تجعلها غير قادرة على القيام بواجباتها ومسؤولياتها، ومثل هذه الأوضاع قد يكون عدم تزويد إدارة التدقيق الداخلي بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين علمياً وعملياً، أو إستثناء بعض العمليات من نطاق عملية التدقيق الداخلي.

#### ٤/٢ المبحث الرابع: البنية التنظيمية لإدارة التدقيق الداخلي

تمثل إدارة التدقيق الداخلي جزءاً متمماً في الهيكل التنظيمي للمنشأة وتقوم بأداء وظيفتها طبقاً للسياسات الموضوعية من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا للمنشأة حيث أن أهداف إدارة التدقيق الداخلي وصلاحياتها ومسؤولياتها، أو ما يعرف بالنظام الداخلي الخاص بإدارة التدقيق الداخلي Charter for Internal Audit Department يتم إعتماها من قبل مجلس الإدارة (الخطيب، ٢٠١٠).

وهناك العديد من العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد موقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمنشأة وكذلك عند القيام بعملية التنظيم الداخلي لإدارة التدقيق الداخلي (سالم، ٢٠١٢):

- ١- أن يحدد موقعها عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا لها.
- ٢- أن لا يقوم المدققين الداخليين بتأدية أي أعمال أو أنشطة تنفيذية وذلك لتجنب تعارض المصالح.
- ٣- أن تكون مسؤولة أمام جهة تتمتع بقدر من السلطة الكافية والتي تسمح بتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وتتيح له مجالاً أوسع لتأدية أعماله.

ويرى الباحث بضرورة الأخذ بهذه الاعتبارات عند تحديد الموقع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي، حيث تعتبر هذه الاعتبارات من المقومات الأساسية التي تزيد من فاعلية التدقيق الداخلي، والتأكيد على ضرورة دعم الإدارة العليا لهذه الإدارة وذلك من خلال عقد الدورات المهنية للمدققين الداخليين والتي تزيد من دقة وفاعلية التدقيق الداخلي.

## ٢/٤/١ موقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة:

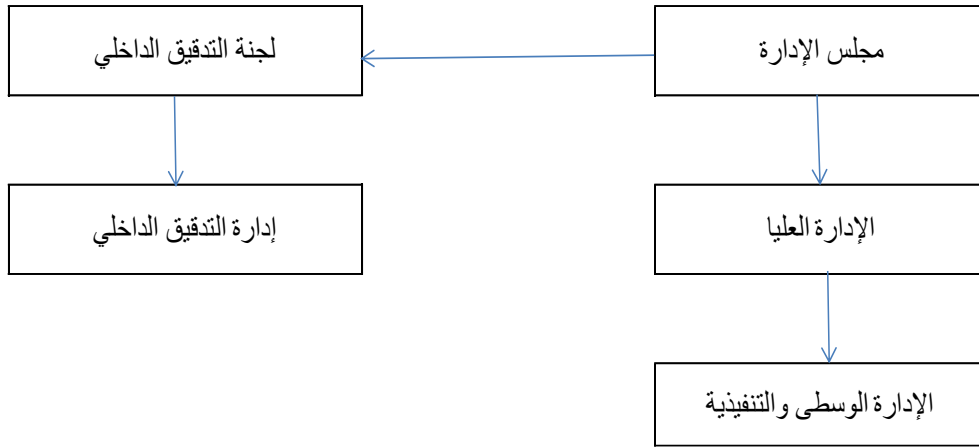
تعد إستقلالية المدقق الداخلي المفتاح الرئيسي لإستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي، حيث يستطيع المدقق القيام بمهامه بصورة موضوعية بعيدا عن أية ضغوطات تؤثر على قدرته على الحكم بصورة موضوعية على نتائج المهام الموكلة إليه. وقد تزايد إهتمام الجمعيات والمنظمات المهنية بإستقلالية عمل المدقق الداخلي وخصوصا مع كونه موظف في الشركة التي يقوم بالتدقيق عليها، مما يجعله معرض للضغوط الداخلية التي تؤثر على رأيه المهني، وبالتالي كان الإهتمام بتبعية إدارة التدقيق الداخلي إلى مجلس الإدارة سواء مباشرة أو من خلال لجنة تدقيق تتبع مجلس الإدارة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بعمله وتكون مسؤولة عن تعيينه وعزله، مما يبعد المدقق الداخلي عن التأثير بأي تضارب للمصالح وإعطائه الصلاحيات اللازمة للولوج إلى كامل المعلومات والبيانات التي يحتاجها لأداء مهامه (2009, IIA).

ويجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد الموقع التنظيمي المناسب لإدارة التدقيق الداخلي الاعتبارات

التالية: (عبد المغني، ٢٠٠٣)

١. أن يحدد موقعها عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا لها.
  ٢. أن تكون مسؤولة أمام جهة محددة في الشركة تتمتع بقدر من السلطة الكافية والتي تسمح بتدعيم إستقلالية المدقق الداخلي وتتيح له مجالا أوسع لتأدية أعماله، وتعطى الاعتبار الواجب لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي، وتكون قادرة على متابعة التوصيات بالإجراءات السليمة التي تكفل تنفيذها والتزام الإدارات الأخرى بها.
  ٣. أن لا يقوم المدققين الداخليين بتأدية أي أعمال أو أنشطة تنفيذية وذلك لتجنب تعارض المصالح.
- ويمثل الشكل رقم (٢) (الحانوتي، ٢٠٠٢) الموقع النموذجي لإدارة التدقيق الداخلي في الهيكل العام لأية شركة، حيث يضمن هذا الهيكل الإستقلالية التامة لوظيفة التدقيق الداخلي عن طريق رفع تقارير مباشرة للجنة تدقيق مستقلة تابعة لمجلس الإدارة وتحتوي على أعضاء من مجلس إدارة الشركة، والتي بدورها تكون قادرة على حل المشاكل وصنع القرارات الملائمة، وتقديم الدعم الكافي للمدقق الداخلي لتحقيق إستقلاليته.

شكل رقم (2)  
الموقع النموذجي لإدارة التدقيق الداخلي في الهيكل العام للشركة



(المصدر: عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد ٦، ٢٠٠٢).

### ٢/٤/٢ التنظيم الداخلي لإدارة التدقيق الداخلي:

يتم تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية متنوعة داخل المنظمات التي تختلف وتتنوع من حيث الهدف والحجم والهيكل التنظيمي، فقد تؤثر هذه الاختلافات على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في كل بيئة، ويعتمد التنظيم الداخلي لإدارة التدقيق الداخلي على عدة عوامل من بينها حجم الشركة ونوعها وطبيعة نشاطها وأهداف التدقيق الداخلي بالإضافة إلى عدد العاملين في إدارة التدقيق الداخلي ومؤهلاتهم (العبدلي، ٢٠١٢).

### ٣/٤/٢ علاقة إدارة التدقيق الداخلي بالإدارات الأخرى في الشركة:

تعد مهمة المدقق الداخلي من المهام الصعبة داخل منظمات الأعمال، لأن المدقق الداخلي مطالب بأن ينجح في إنجاز المتطلبات الفنية لمهنته، وفي نفس الوقت عليه أن يوفق بين إتجاهات ATTITUDES متضادة، ويوائم بين إعتبارات سلوكية متعارضة بطبيعتها، وخصوصاً في داخل التنظيمات التي لا تخلو من الصراعات CONFLICTS المختلفة ضمن إطار معقد من العلاقات والتفاعلات الإنسانية، حيث تمثل وظيفة التدقيق الداخلي

بيئة بحثية فريدة لأنها تخدم أطرافاً تمارس دوراً هاماً في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، فضلاً عن تقديم قيمة مضافة للإدارات والوحدات التنظيمية الأخرى في الشركة (شريقي، ٢٠١٥).

### أولاً: علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق:

تتضمن مبادئ الإدارة الرشيدة على ضرورة خلق لجنة على مستوى مجلس إدارة الشركة تسمى بلجنة التدقيق، وهذه اللجنة تتكون من عدد محدود من أعضاء الإدارة لديهم الخبرة والكفاءة في المجالات المالية والمحاسبية، وتعتبر هذه اللجنة الأداة التي تسمح برفع الأداء الإداري والمالي للشركة ومحاربة الفساد فيها، وذلك من خلال علاقتها بالآليات والوسائل التي يتم من خلالها التأكد من فعالية تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي. وتظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، أنه من خلال هذه الأخيرة يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالتدقيق الداخلي، كما أنه من مهام لجنة التدقيق المشاركة في المساءلة الإدارية لإدارة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا وذلك باعتماد وتوظيف وفصل المشرفين على إدارة وظيفة التدقيق الداخلي وبعتماد جداول عمل هذه الإدارة وكذلك خططها التوظيفية وموازنة مصروفاتها ومراجعة أداء المدققين الداخليين بالمشاركة مع الإدارة العليا. وتظهر أهمية قيام لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي في كون ذلك سيزيد من إستقلالية إدارة هذه الوظيفة، وكلما زادت العلاقة بين لجنة التدقيق وإدارة التدقيق الداخلي وقلت العلاقة مع الإدارة العليا كلما زاد احتمال توافر الإستقلالية والموضوعية في الفحص والتقرير (شريقي، ٢٠١٥).

### ثانياً: علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة:

يلعب مجلس الإدارة دوراً محورياً في إدارة ورقابة العمليات التي تقوم بها الشركة بتقديم القيادة والتوجيه الإستراتيجي ومراقبة الإدارة، ويمكن تلخيص العلاقة بين إدارة التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة في الآتي (شريقي، ٢٠١٥):

١. ينبغي وجود وظيفة للتدقيق الداخلي في الشركة تحظى باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا.
٢. تتبع وظيفة التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة، ويجب أن يتاح لها إتصال مستمر برئيس مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.
٣. يجب على مجلس الإدارة تحديد سلطة وغرض ومسئولية وظيفة التدقيق الداخلي.
٤. يجب على مجلس الإدارة أن يعيد النظر سنوياً في نطاق عمل وظيفة التدقيق الداخلي، وبيان مدى سلطاتها والموارد المتاحة لها.

٥. يجب على مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أن يضمنوا الفصل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لضمان الإستقلالية.

٦. تقدم وظيفة التدقيق الداخلي تأكيدا مستقلا وموضوعيا لمجلس الإدارة عن مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والأنشطة الأخرى في الشركة.

### ثالثا: علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي:

إن نظام التدقيق الداخلي الذي تطبقه الإدارة من خلال موظفيها يدخل ضمن نطاق عمل المدققين الخارجيين، الأمر الذي يتطلب تنسيقا بين المدققين الداخليين والخارجيين، بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين. حيث أن من مهام المدققين الخارجيين تدقيق مدى فاعلية نظام التدقيق الداخلي 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، ٢٠١٠). وقد حدد المعيار الدولي للتدقيق ٦١٠ الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما يلي (الإتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨):

- 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 الإهتمام الرئيسي للمدقق الخارجي فهو عما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
- يعتبر التدقيق الداخلي جزءا من المنشأة بغض النظر عن درجة إستقلالها الذاتي وموضوعيته، فإن التدقيق الداخلي لا يستطيع الوصول لنفس درجة الإستقلالية المطلوبة من المدقق الخارجي عند إبداء رأيه في البيانات المالية. إن المدقق الخارجي يتحمل منفردا مسؤولية إبداء الرأي بعملية التدقيق، ولا تقلل من هذه المسؤولية أية إستفادة من عمل المدقق الداخلي، كما وأن كافة الآراء المتعلقة بالبيانات المالية هي تلك الصادرة من المدقق الخارجي.
- إن بعض الوسائل لتحقيق الأهداف الخاصة بكل منهما غالبا ما تتشابه، ولذلك فإن كثيرا من أوجه عمل التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي. ويرى الباحث مما سبق أن هناك علاقة متكاملة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي حيث أن المدقق الخارجي يعتمد في كثير من الأحيان على ما يقوم به المدقق الداخلي من إختبارات وتقييد لأنظمة الرقابة

الداخلية، وكذلك في حالة إتباع الشركة لنظام جيد وفعال للتدقيق الداخلي يؤدي إلى توفير في الجهد والوقت وفي كمية الإختبارات الواجبة على المدقق الخارجي عند قيامه بالفحص.

#### رابعاً: علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا:

إن وعي الإدارة العليا عامل مؤثر في درجة إستقلالية أداء التدقيق الداخلي، وهو أمر نسبي، فلا يمكن القول بأن الأشخاص الذين يحتلون المناصب الإدارية العليا، هم دائماً على درجة كافية من الوعي بأهمية ومدى شمولية عمل إدارة التدقيق الداخلي، وأنها إدارة رقابية وجدت لخدمة إحتياجات الإدارة العليا بالشركة، وقادرة على توضيح أوجه القصور والضعف في الشركة، ومن ثم إعطائها حقها من الأهمية وأخذ توصياتها بعين الاعتبار (العفيفي، ٢٠٠٧).

على الرغم من أهمية إقتناع الإدارة العليا بدور إدارة التدقيق الداخلي في تقديم الخدمات الرقابية لها، إلا أن هناك ثمة مجالات لإختلاف وجهات النظر بينهما، وغالباً ما يركز هذا الإختلاف حول نطاق التدقيق، وأسلوب العمل في حدود هذا النطاق، ويمكن رد الإختلاف بين وجهات نظر الإدارة العليا وإدارة التدقيق الداخلي حول نطاق عملية التدقيق وأساليبها إلى الأسباب التالية: (الخطيب، ٢٠١٠)

أ. يعتقد بعض أعضاء الإدارة العليا بأن مهمة التدقيق الداخلي تتمثل في منع وقوع الأخطاء أو التقليل منها تجنباً للخسائر، سواء كانت هذه الأخطاء عمدية أم غير عمدية، أما وجهة نظر إدارة التدقيق الداخلي فتقوم على أن مهمتها يجب أن تركز على تقويم كفاية وفعالية نظم الرقابة وتدقيق العمليات، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين تلك النظم والعمليات، ولا ترى أن مهمتها تقتصر على تقديم قائمة بالأخطاء المكتشفة فقط.

ب. يحرص بعض أعضاء الإدارة العليا نطاق التدقيق الداخلي في المجالات المالية أو المحاسبية فقط. وربما يحرصونها في أدنى مستوياتها أيضاً، في حين أن إدارة التدقيق الداخلي تعتقد أن مجالات عملها يجب أن تمتد إلى كافة العمليات التشغيلية بالإضافة لمجالات المحاسبة والمالية، وعلى كافة المستويات حتى تتمكن من تقديم خدمات أكثر فعالية.

ج. يتصور بعض أعضاء الإدارة العليا، أنه يتوجب على المدققين أن يقدموا ملاحظاتهم حول كفاءة وتأهيل ومهارة الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للتدقيق، في الوقت الذي يجتهد المدققون فيه لكتابة ملاحظاتهم حول كفاية وفعالية النظم والعمليات، وليس الأشخاص الذين ينفذونها.

وينشأ عن تأييد الإدارة العليا ودعمها لإدارة التدقيق الداخلي تأثيرات سلوكية تبدو واضحة على

جهتين: (سويدان وأبو زريق، ٢٠١٣)

الجهة الأولى: تأثيرات تتعلق بسلوك المدققين الداخليين، حيث يؤثر تأييد الإدارة العليا لهم ولإدارتهم غالباً على درجة إشباعاتهم الوظيفية، وتلبية إحتياجاتهم النفسية، وهذا يؤدي في معظم الأحيان إلى زيادة في إنتاجيتهم. وبمعنى آخر، فإنه في ظل هذا التأييد يمكن للمدققين العمل في جو أكثر حرية، وإستقلالية عن الإدارات التنفيذية.

الجهة الثانية: تأثيرات تتعلق بسلوك العاملين في الشركة، فعندما يدرك العاملون بأن إدارة التدقيق الداخلي تحظى بإهتمام الإدارة العليا، من خلال قبول برامج وتوصيات ومقترحات المدققين، فإن سلوك جميع العاملين تجاه عملية التدقيق ومن يقوم بها يصبح تعاونياً إيجابياً أكثر مما لو أدركوا بأن الإدارة العليا لا تمنح التدقيق الداخلي أي إهتمام، أو تعير مقترحات وتوصيات المدققين أدنى إعتراف.

#### **خامساً: علاقة إدارة التدقيق الداخلي مع الإدارات التنفيذية:**

رغم أن إدارة التدقيق الداخلي تسعى إلى تحقيق الإصلاح داخل الشركة، إلا أنها لا تتمتع بسلطة إلزام الجهات التنفيذية بتوصياتها، وإن كانت تملك سلطة الرقابة على أعمالها، وذلك لأن إدارة التدقيق الداخلي ذات طبيعة إستشارية، ومن ثم فإن كل ما تستطيع فعله هو تحويل ملاحظاتها وتوصياتها إلى الإدارة العليا، والتي يقع على عاتقها أمر إتخاذ القرار فيما يخص تلك الملاحظات، وإلزام الإدارات التنفيذية محل المراجعة بها، إذ يصعب على هذه الإدارات قبول أي نقد يوجه إليها وإلى طريقة العمل المتبعة في دوائرها وأقسامها، ومن ثم فإن إدارة التدقيق الداخلي تحتاج إلى توفر الدعم من قبل الإدارة العليا، إذ أنها الجهة التي تملك سلطة إصدار الأوامر لكافة الإدارات في الشركة، ومن ثم تستطيع إلزامها بتنفيذ توصيات المدقق الداخلي. ولا بد لإدارة التدقيق الداخلي أن توضح للإدارات التنفيذية من أنها تهدف إلى تحقيق الإصلاح الإداري والمالي، وليس تصيد الأخطاء، وأنها تسعى إلى الوقوف على الأخطاء والانحرافات في العمل، وتحليل أسبابها، ومحاولة تجنبها في المستقبل، وتصحيح الوضع الداخلي بها، إلا أن هذه الإدارات في أغلب الأحيان ترى أن إدارة التدقيق الداخلي تسعى إلى تصيد الأخطاء، وأن نجاح العمل بالنسبة إليهم هو بكمية الملاحظات التي تخرج بها الإدارة، ومن ثم تحصد الإمتيازات في حين تحصد الإدارات محل التدقيق الإتهامات والنقد الذي يضعف موقفها أمام الإدارة العليا. إن وجود إدارة للتدقيق الداخلي في الشركات، تقوم بالواجبات المطلوبة منها بصدد الفحص والتحقق يدعو في حد ذاته إلى قيام العاملين بواجباتهم بكل دقة وعناية وبدون تأخير، كما يدعو أيضاً إلى منع فرص إرتكاب الغش أو تقليها إلى أدنى حد (العفيفي، ٢٠٠٧).

وفي نهاية هذا المبحث يرى الباحث أن توفر البيئة التنظيمية الملائمة، و الكادر الكفؤ والمناسب لوظيفة التدقيق الداخلي، وتطبيق الأساليب و الأدوات المطلوبة في إدارة و تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، أمور من شأنها ضمان جودة تقارير عمليات التدقيق الداخلي، وما تحتوي عليه من نتائج وتوصيات موضوعية، والتي ستدفع إدارة الشركة إلى التغيير أو التصرف عندما تُقدّر أهمية ما ورد في هذه التقارير، وتقتنع بأن نشاط التدقيق الداخلي قد أضاف قيمة لعمليات وأنشطة الشركة، مما يساعد إدارة الشركة على بلوغ أهدافها بمهنية وفعالية، وهو غاية وظيفة التدقيق الداخلي.



## تمهيد حول معايير التدقيق الداخلي الدولية:

أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية أول قائمة معايير للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في عام ١٩٧٨، حيث تضمنت خمسة أقسام رئيسية غطت مختلف جوانب التدقيق الداخلي، وتتمثل تلك الأقسام الخمسة في الآتي:

Independence	- الإستقلالية
Professional Proficiency	- الكفاءة المهنية
Scope of work	- مجال التدقيق
performance of Audit Work	- أداء عملية التدقيق
Management of I. A. Department	- إدارة قسم التدقيق الداخلي

واشتملت تلك الأقسام على مجموعة من المعايير الفرعية والتي تعتبر بمثابة الإصدارات الرسمية لمعهد المدققين الداخليين (IIA) والتي تحكم ممارسة المهنة، إلا أن هذه المعايير أعلاه لم توفر حلاً كافية للمشكلات التي تواجه المدققين الداخليين أثناء ممارستهم لمهامهم، مما تطلب من المعهد تبني خطة جديدة لتحديث وتطوير هذه المعايير، كان ثمرتها إصدار معايير جديدة للتدقيق الداخلي عام ٢٠٠١، مقسمة على مجموعتين، تعتبر في مجموعها إمتداداً وتفسيراً للمعايير السابقة وتطويراً لها وليست بديلاً أو تغييراً فيها. كما أنها خضعت للتحديث بين فترة وأخرى. حيث نالت هذه المعايير القبول على المستوى الدولي، وشاع تطبيقها في العالم، وأثبتت فعاليتها في العديد من الدول ذات باع في هذا المجال، وهاتان المجموعتان هما (IIA, 2012):

Attribute Standards	أولاً: معايير الصفات
Performance Standards	ثانياً: معايير الأداء

والجدول رقم (١) أدناه يبين آخر إصدارات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي كما صدرت عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية في عام ٢٠١٢:

الجدول رقم (١)

المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

Attribute Standards	رقم المعيار	معايير الصفات
- Purpose, Authority and Responsibility	١٠٠٠	- الغرض، الصلاحية، والمسئولية
- Independence and Objectivity	١١٠٠	- الإستقلالية والموضوعية
- Organization Independence	١١١٠	- الإستقلالية التنظيمية
- Individual Responsibility	١١٢٠	- موضوعية الأفراد
- Impairments to Independence or Objectivity	١١٣٠	- الإضرار بالإستقلالية أو الموضوعية
- Proficiency and Due Professional Care	١٢٠٠	- المهارة وبذل العناية المهنية
- Proficiency	١٢١٠	- المهارة
- Due Professional Care	١٢٢٠	- العناية المهنية
- Continuing Professional Development	١٢٣٠	- التأهيل المهني المستمر
- Quality Assurance and Improvement Program	١٣٠٠	- برنامج ضبط وتطوير الجودة
- Quality Program Assessments	١٣١٠	- برنامج تقييم الجودة
- Reporting on the Quality program	١٣٢٠	- الإبلاغ عن برنامج الجودة
- Use of "Conducted in Accordance With the Standards"	١٣٣٠	- إستعمال "الإجراء بالتوافق مع المعايير"
- Disclosure of Noncompliance	١٣٤٠	- الإفصاح عن عدم التوافق
<b>Performance Standards</b>		<b>معايير الأداء</b>
- Managing the Internal Audit	٢٠٠٠	- إدارة نشاط التدقيق الداخلي

- Planning	٢٠١٠	- التخطيط
- Communication and Approval	٢٠٢٠	- الإتصال والموافقة
- Resource Management	٢٠٣٠	- إدارة الموارد
- Policies and Procedures	٢٠٤٠	- السياسات والإجراءات
- Coordination	٢٠٥٠	- التنسيق
- Reporting the Board and Senior Management	٢٠٦٠	- الإبلاغ إلى المجلس والإدارة العليا
<b>- Nature of Work</b>	<b>٢١٠٠</b>	<b>- طبيعة العمل</b>
- Governance	٢١١٠	- الحوكمة (الإدارة الرشيدة)
- Risk Management	٢١٢٠	- إدارة المخاطر
- Control	٢١٣٠	- الرقابة
<b>- Engagement Planning</b>	<b>٢٢٠٠</b>	<b>- تخطيط التكليف</b>
- Planning Considerations	٢٢٠١	- إعتبارات التخطيط
- Engagement Objectives	٢٢١٠	- أهداف التكليف
- Engagement Scope	٢٢٢٠	- نطاق التكليف
- Engagement Resource Allocation	٢٢٣٠	- تخصيص موارد التكليف
- Engagement Work Program	٢٢٤٠	- برنامج عمل التكليف
<b>- Performing the Engagement</b>	<b>٢٣٠٠</b>	<b>- إنجاز التكليف</b>
- Identifying Information	٢٣١٠	- تحديد المعلومات
- Analysis and Evaluation	٢٣٢٠	- التحليل والتقييم
- Recording Information	٢٣٣٠	- توثيق المعلومات
- Engagement Supervision	٢٣٤٠	- الإشراف على التكليف
<b>- Communicating Results</b>	<b>٢٤٠٠</b>	<b>- إبلاغ النتائج</b>
- Criteria for Communicating	٢٤١٠	- معيار الإتصال
- Quality of Communicating	٢٤٢٠	- جودة التقارير

- Errors and Omissions	٢٤٢١	- الأخطاء والحذوفات
- Engagement Disclosure of Noncompliance with the Standards	٢٤٣٠	- الإفصاح عن حالة عدم الإلتزام مع المعايير
- Disseminating Results	٢٤٤٠	- نشر النتائج
- Monitoring Progress	٢٥٠٠	- متابعة الإنجاز
- Resolution of Management's Acceptance of Risks	٢٦٠٠	- قبول الإدارة للمخاطر

(المصدر: (IIA, 2012).

ويكمن الهدف من هذه المعايير حسب نشرة معهد المدققين الداخليين لعام ٢٠١٦ في:

١. تحديد المبادئ الأساسية لممارسة التدقيق الداخلي.
٢. توفير إطار مرجعي لأداء وتطوير مجال واسع للقيمة المضافة للتدقيق الداخلي.
٣. إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي.
٤. تعزيز تحسين عمليات ومسارات المنشأة.

وسيتناول هذه المعايير في المبحثين الأول والثاني من هذا الفصل حسب نشرة المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA, 2012) أما المبحث الثالث فسيتناول تبيان تقارير التدقيق الداخلي، والمبحث الرابع سيتناول قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، وأخيرا الدراسات السابقة التي تحدثت حول معايير التدقيق الداخلي.

## ٥/٢ المبحث الخامس: معايير الصفات للتدقيق الداخلي:

يصف هذا المبحث السمات والخصائص الواجب توافرها في المدقق الداخلي ودوائر التدقيق الداخلي، وقد إحتوى على ثلاثة معايير هي:

- أهداف وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي.
- الكفاءة وبذل العناية المهنية.
- برنامج ضبط وتطوير جودة التدقيق الداخلي.

وفيما يلي تفصيل لهذه المعايير حسب نشرة المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA, 2012):

## ١/٥/٢ المعيار الأول رقم (١٠٠٠) - أهداف وصلاحيات ومسئوليات التدقيق الداخلي:

ينص هذا المعيار الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على " يجب تحديد أهداف وصلاحيات مسئولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات والمعايير. ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا والمجلس للموافقة" (IIA, 2012).

وعرف المعهد ميثاق التدقيق الداخلي بأنه "وثيقة رسمية تحدد أهداف وصلاحيات ومسئوليات نشاط التدقيق الداخلي، ويجب أن تشمل على تحديد موقع أنشطة التدقيق الداخلي داخل المنشأة، وتحديد صلاحيات المدقق الداخلي في الوصول إلى السجلات والأشخاص والممتلكات المادية للمنشأة والتي تعتبر ضرورية لأداء عملية التدقيق الداخلي، كما يجب أن تحدد اللائحة نطاق أنشطة التدقيق الداخلي".

ومن أجل الوصول إلى نظام تدقيق داخلي فعال يجب أن تشمل الخطوط العريضة لصلاحيات ومسئوليات المدقق الداخلي الأمور التالية كحد أدنى:

١. تحديد الصلاحيات التي تمكن المدقق الداخلي من القيام بعمليات الرقابة والتدقيق بأنواعه المختلفة المتعلقة بمختلف العمليات التشغيلية والمالية وفحص مدى تماشي هذه العمليات مع القوانين والأنظمة والتعليمات وغيرها.
٢. إعطاء الحق للمدقق الداخلي في الحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض التدقيق والإطلاع على أية مستندات أو سجلات ذات علاقة بعملية التدقيق.
٣. تحديد نطاق عملية التدقيق اللازم القيام بها فيما يتعلق بالبندين السابقين.
٤. تحديد أي قيود أو محددات يجب على المدقق الداخلي ملاحظتها عند قيامه بمهمة التدقيق كأن لا يعطي أي مسئوليات تشغيلية أو أية مهام لا تقع ضمن حدود قدراته وخبراته ومؤهلاته، أو أن يقوم بوضع أنظمة وإجراءات سيتولى تدقيقها بنفسه عند أدائه لعملية التدقيق.
٥. تحديد مبادئ وقواعد التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً والالتزام بها من قبل المدققين.

كما نص هذا المعيار على أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب ان تكون مستقلة، كما يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعي في أدائه لمهامه.

ولتحقيق إستقلالية أنشطة التدقيق الداخلي وموضوعية المدقق الداخلي فقد تطلب هذا المعيار من خلال المعايير الفرعية المنبثقة منه ما يلي:

١. الإستقلال التنظيمي: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يرفع التقارير إلى المستوى الإداري الملائم بما يتيح لإدارة التدقيق الداخلي القيام بمسئولياتها، ويجب أن تكون إدارة التدقيق الداخلي بمنأى عن التدخل في تحديد نطاقها، وأداء أعمالها، وتوصيل نتائج التدقيق الداخلي.

٢. موضوعية المدقق: يجب أن يكون موقف المدقق الداخلي متجرداً وغير متحيز وأن يتجنب تعارض المصالح. وقد عرف معهد المدقق الداخلي الموضوعية على أنها "نمط ذهني غير متحيز بحيث يخول للمدققين الداخليين أداء مهمات التدقيق على نحو يجعلهم يعتقدون في سلامة نتائج وجود أعمالهم دون شائبة. وتقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المدقق الداخلي بشأن مسائل التدقيق لآراء الآخرين"

٣. الإفصاح عن حالات الإخلال بالإستقلالية والموضوعية: يجب على المدقق الداخلي، إذا ما حدث أي إخلال جوهري أو ظاهري بالإستقلالية التنظيمية لإدارة التدقيق الداخلي أو الموضوعية الفردية للمدقق الداخلي، أن يرفع تقارير تفصيلية عن هذه الحالات إلى المختصين في المستويات الإدارية الملائمة، ويجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الإستقلالية والموضوعية من خلال تجنب القيام بتقييم العمليات التي سبق له أن كان مسؤولاً عن تنفيذها، كما يجب أن يتولى أشخاص من خارج إدارة التدقيق الداخلي فحص وتقييم العمليات التي تقع تحت مسؤولية مدير التدقيق الداخلي. وقد بينت قائمة معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين أن الإخلال بالموضوعية الفردية للمدققين الداخليين، والإستقلالية التنظيمية لأنشطة التدقيق الداخلي يكون من خلال أي من الأمور التالية:

- تعارض المصالح الشخصية: والذي يعني أي علاقة تكون، أو يبدو أنها ستكون في غير مصلحة المنشأة حيث يؤدي التعارض في المصالح إلى الحد من القدرات الفردية في أداء الواجبات والمسؤوليات بموضوعية.
- وجود محددات تحد من نطاق عملية التدقيق.
- وضع قيود على عملية الوصول إلى السجلات والموظفين والأصول المختلفة للمنشأة.
- محدودية الإعتمادات المالية الخاصة بإدارة التدقيق الداخلي.

- قيام المدقق الداخلي بفحص وتقييم المهام والإجراءات التي سبق له أن قام بتنفيذها.  
ويرى الباحث أهمية توفر ميثاق للتدقيق الداخلي لدى المنظمات يكون بمثابة المرجع والحافز للمدقق الداخلي لأداء مهمة التدقيق الداخلي من موقع القوة والإستقلالية بدون وجود ضغوط أو مؤثرات داخلية تؤثر على مستوى جودة ومهنية مخرجات عملية التدقيق الداخلي. كما عليه الالتزام بالحياد وتفادي تضارب المصالح والالتزام كذلك بالإفصاح عما يؤثر أو يُضعف موضوعية أداء عمله والامتناع عن مراجعة الأعمال التي تفقده إستقلاليته عند التدقيق، حيث يشكل عنصر الإستقلالية العامل الأهم في تقبل آراء وتوجيهات المدقق الداخلي لدى الإدارة.

### ٢/٥/٢ المعيار الثاني رقم (١٢٠٠) - المهارة وبذل العناية المهنية:

ينص هذا المعيار الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على أن "المدقق الداخلي يجب أن يقوم بإنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية" (IIA, 2012)، وقد إشتمل هذا المعيار على المعايير الفرعية التالية:

١. المهارة: تعني المهارة أنه يجب على كل من المدقق الداخلي وإدارة التدقيق الداخلي ككل، إمتلاك المعرفة والمهارات والمؤهلات اللازمة للقيام بمسئوليات التدقيق الداخلي، وأنه على المدقق الداخلي أن يمتلك المهارة والمعارف الكافية ليتمكن من تحديد المؤشرات الدالة على وجود حالات الغش أو الإنحراف في الأداء التنفيذي. ويجب على مدير التدقيق الداخلي أن يستعين بذوي الكفاءة والإختصاص من خارج المنشأة متى ما كان المدقق الداخلي يفتقر إلى المعارف والمهارات والمؤهلات اللازمة لأداء بعض أو جميع مهامه.
٢. العناية المهنية: يجب على المدقق الداخلي أن يبذل العناية المهنية المتوقعة من مدقق داخلي حكيم ومؤهل، ويجب على المدقق الداخلي عند ممارسته العناية المهنية اللازمة أن يأخذ في الإعتبار الأمور التالية:

- نطاق العمل المطلوب القيام به لتحقيق أهداف عملية التدقيق.
- التعقيدات والأهمية النسبية للمواضيع الخاضعة لإجراءات الفحص والتقييم.
- كفاية وفعالية أنظمة الرقابة، وإدارة المخاطر، وعمليات التحكم في أنشطة المنشأة.
- إحتمالية عدم تماشي عملية التدقيق الداخلي مع المعايير والأنظمة أو إنطوائها على أخطاء جوهرية.
- تكلفة عملية الفحص والتقييم بالمقارنة مع منافعها المتوقعة.

- - أهم المخاطر التي من المحتمل أن يكون لها تأثير على عمليات التدقيق وأهدافه وموارده، ولأن عمليات الفحص والتقييم وحدها لا تكفي لتحديد هذه المخاطر، فيجب الإستعانة بالنتائج التي توصل إليها ذوي الإختصاص داخل المنشأة.

ويرى الباحث ضرورة ألا يفهم ضمناً أن بذل العناية المهنية يعني أن نتوقع من المدقق الداخلي أن يكون معصوماً من الخطأ في الأحكام التي يصدرها، وإنما يقصد ببذل العناية المهنية أن تتوافر المقومات اللازمة لأداء التدقيق الداخلي بكفاءة.

### ٣/٥/٢ المعيار الثالث رقم (١٣٠٠) - برنامج ضبط وتطوير الجودة:

ينص هذا المعيار الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على أنه: "يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يطور ويحتفظ ببرنامج ضبط وتطوير جودة التدقيق الداخلي الذي يجب أن يغطي جميع جوانب التدقيق الداخلي، وأن يتابع بصورة مستمرة مدى فعالية هذا البرنامج. ويجب أن يخصص البرنامج لمساعدة أنشطة التدقيق الداخلي على إضافة قيمة إلى عمليات المنشأة وتطويرها وبما يؤكد على تماشي أنشطة التدقيق الداخلي مع المعايير المهنية ودليل أخلاقيات المهنة. كما يجب أن تشمل أنشطة التدقيق الداخلي على عمليات متابعة الفعالية الشاملة لبرنامج ضبط وتطوير الجودة، وتتضمن هذه العمليات كلاً من التقييم الداخلي والتقييم الخارجي.

١. التقييم الداخلي: يجب أن يتضمن التقييم الداخلي لبرنامج الجودة ما يلي:

أ. المراجعة المستمرة لأداء أنشطة التدقيق الداخلي.

ب. المراجعة الدورية من خلال التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين داخل

المنشأة على أن يكونوا من ذوي المعرفة بمعايير وواقع ممارسة التدقيق الداخلي.

٢. التقييم الخارجي: يجب أن يتم التقييم الخارجي مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات،

من قبل مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المنشأة، ويجب على مدير

التدقيق الداخلي أن يوصل نتائج التقييم الخارجي إلى مجلس الإدارة" (IIA, 2012).

### ٦/٢ المبحث السادس: معايير الأداء للتدقيق الداخلي:

يصف هذا المبحث نشاط التدقيق الداخلي، وكيفية تنفيذ وأداء كل عملية أو مهمة من عمليات أو مهام التدقيق الداخلي، بحيث يمكن قياس هذا الأداء، وقد إحتوى على سبعة معايير هي:

١. إدارة نشاط التدقيق الداخلي.

٢. طبيعة العمل.

٣. تخطيط التكاليف.



٤. إنجاز التكليف.
٥. إبلاغ النتائج.
٦. متابعة الإنجاز.
٧. قبول الإدارة للمخاطر.

وفيما يلي تفصيل لهذه المعايير حسب نشرة المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA, 2012):

### ١/٦/٢ المعيار الأول رقم (٢٠٠٠) - إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

تتضمن إدارة أنشطة التدقيق الداخلي مختلف عناصر العمل الإداري، حيث يجب على المدقق الداخلي أن يمارس أعمال التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة على أعمالهم. ينص هذا المعيار الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على أنه "يقع على عاتق مدير التدقيق الداخلي مسؤولية الإشراف الملائم والفعال على أعمال التدقيق الداخلي ابتداء من مرحلة التخطيط وحتى الخروج بالنتائج والتوصيات" (IIA, 2012)، حيث يشتمل الإشراف على:

١. تقديم التعليمات والإرشادات المناسبة للمدققين الداخليين.
٢. تحديد أوراق عمل التدقيق الداخلي الكافية لدعم نتائج التدقيق والتوصيات والتقارير.
٣. التأكد من أن التقارير دقيقة وموجزة وكافية وتقدم في الوقت المناسب.
٤. التأكد من تحقيق أهداف التدقيق.

كما يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يوفر البرامج اللازمة لإنشاء العاملين، وتطوير قدراتهم بما يكفل تحقيق أهداف المنشأة، وأن يتأكد من وجود التنسيق الكافي بين أعمال إدارة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي. كما يجب عليه إجراء التقييم الدوري لحجم التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي، والسماح للمدقق الخارجي بالإطلاع على برنامج التدقيق الداخلي وتقاريره لضمان الفهم الكامل لقواعد وإجراءات التدقيق والتغطية السليمة لمختلف جوانبه وعدم تكرار الجهود. كما يجب أيضاً على مدير التدقيق الداخلي عند قيامه بإعداد سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي، أن يأخذ في الاعتبار ضرورة تناسب محتوى وشكل هذه السياسات والإجراءات مع هيكل وحجم إدارة التدقيق الداخلي ودرجة تعقيد أعمالها، وأن تكون هذه السياسات والإجراءات مكتوبة كدليل عمل لموظفي إدارة التدقيق الداخلي، بحيث تكون واضحة ومفهومة لدى كل واحد منهم (المطارنة، ٢٠٠٩).

## ٢/٦/٢ المعيار الثاني رقم (٢١٠٠) - طبيعة عمل التدقيق الداخلي:

ينص هذا المعيار الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على أن "أنشطة التدقيق الداخلي تعمل على تقييم، والمساهمة في تطوير، إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة والحوكمة (الإدارة الرشيدة)" (IIA, 2012) :

١. إدارة المخاطر: يجب أن تعمل أنشطة التدقيق الداخلي على مساعدة المنشأة في تحديد وتقييم الحالات الهامة من التعرض للمخاطر، وأن تساهم في تطوير إدارة المخاطر وتقييم فعالية نظام المنشأة المتعلق بها.

٢. الرقابة: يجب أن تعمل أنشطة التدقيق الداخلي على مساعدة المنشأة في الإحتفاظ برقابة فعالة و من خلال تقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة على عمليات المنشأة وأنظمة معلوماتها والتحكم في أنشطتها، ويجب أن يتضمن ذلك تقييم أنظمة الرقابة المتعلقة بما يلي:

أ. سلامة وموثوقية المعلومات المالية والتشغيلية.

ب. كفاءة وفعالية العمليات المختلفة.

ج. حماية الأصول.

د. الإلتزام بالقوانين والأنظمة والعقود.

كما يجب على أنشطة التدقيق الداخلي أن تعمل على تشجيع التطوير المستمر لأنظمة الرقابة، وأن تقوم بإختبار مدى تماشي نتائج العمليات والبرامج المختلفة مع الأهداف الموضوعية، ومدى وجود مقاييس كافية لدى المنشأة لتحديد مدى تحقيق الأهداف الموضوعية، وفي حالة عدم كفاية المقاييس الموجودة فيجب التعاون مع الإدارة في سبيل تطوير مقياس تقييم مناسب.

٣. الحوكمة (الإدارة الرشيدة): لفهم دور التدقيق الداخلي وإرتباطه بمفهوم الحوكمة لابد إبتداءً من معرفة مفهوم الحوكمة وأهدافها ومحدداتها، على النحو التالي:

تعرف مؤسسة التمويل الدولية INTERNATIONAL FINANCE CORPORATION الحوكمة بأنها: "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على

إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين".

وهناك من يعرفها بأنها: "مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين" (البنك الأهلي المصري، ٢٠٠٣). وبمعنى آخر، فإن الحوكمة تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين

الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية.

وقد ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الإقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الإقتصاد الأمريكي من إنهيارات مالية ومحاسبية خلال عام ٢٠٠١. وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لإتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الإقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الإقتصادي. وقد أدى إتساع حجم تلك المشروعات إلى إنفصال الملكية عن الإدارة، وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من المصادر المصرفية، فأتجهت إلى أسواق المال. وساعد على ذلك ما شهده العالم من تحرير للأسواق المالية، فتزايدت إنتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، ودفع إتساع حجم الشركات وإنفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية. ومن أبرزها دول جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينات، ثم توالى بعد ذلك الأزمات، ولعل من أبرزها أزمة شركتي أنرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام ٢٠٠١، وقد دفع ذلك العالم للإهتمام بالحوكمة. وعلى ذلك، تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الأسهم جميعاً، مع مراعاة مصالح العمل والعمال، والحد من إستغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بما يؤدي إلى تنمية الإستثمار وتشجيع تدفقه، وتنمية المدخرات، وتعظيم الربحية، وإتاحة فرص عمل جديدة. كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الإلتزام بأحكام القانون، والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي، ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.

ويرى الباحث أهمية تناول مفهوم الحوكمة بمزيد من التفصيل نظراً لتزايد أهمية الحاكمية المؤسسية في الآونة الأخيرة بشكل كبير، خاصة بعد الأزمات المالية والإنهيارات والفضائح التي حصلت في كبرى الشركات العالمية، مما دعا إلى ضرورة التركيز على المدققين الداخليين للاضطلاع بدور حاكمي للحد من تلك الممارسات. حيث أن عدم تطبيق منظمات الأعمال للحاكمية المؤسسية له تأثيرات غير مرغوبة في العديد من الجوانب ومنها التصرفات المهنية للمدققين الداخليين، الأمر

الذي ينعكس سلبياً على جودة أدائهم لوظيفة التدقيق الداخلي مما يقلل من ثقة المستثمرين في القوائم المالية ويهدد مستقبل تلك المنظمات في النمو والبقاء والاستمرار.

- ضوابط الحوكمة

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من الضوابط: الضوابط الخارجية والضوابط الداخلية، ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من الضوابط بشيء من التفصيل كما يلي (مركز أبو ظبي للحوكمة، ٢٠١٣):

أ- الضوابط الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للإستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الإحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلاً عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المدققين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والإستشارات المالية والإستثمارية. وترجع أهمية الضوابط الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

ب- الضوابط الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الإقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الإستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيراً خلق فرص عمل. ولا يرتبط نجاح الحوكمة فقط بوضع القواعد الرقابية، ولكن أيضاً بأهمية تطبيقها بشكل سليم، وهنا يأتي دور التدقيق الداخلي كجهة مهنية رقابية داخلية تعمل على التأكد من تطبيق أسس وأهداف الحوكمة،

إذ أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي بتطورها تخدم أطرافاً يمارسون دوراً هاماً في حوكمة الشركات وتضيف كذلك قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية في المنشأة بطريقة تحقق مصالح جميع الأطراف وبأساليب نزيهة، ومن هذا المنظور يمكن القول إن التدقيق الداخلي يخدم مجموعتين هما:

- المسؤولون عن حوكمة الشركات من خلال فحص أساليب عملهم والتأكد من نزاهتهم.
- الخاضعون لحوكمة الشركات من خلال ضمان عمل المسؤولين عن حوكمة الشركات لصالحهم.

وقد واكبت مهنة التدقيق الداخلي التطورات الحاصلة على مفهوم الحوكمة بإصدار معهد المدققين الداخليين الأمريكي المعيار رقم (٢١٣٠) المتفرع من المعيار (٢١٠٠) الذي ينص على أنه "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنشأة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، والدفع لتحسينها المستمر عن طريق تقييم وتطوير العمليات من خلال ما يأتي:

أ. التحقق من وضع وتوصيل أهداف وإهتمامات وقيم المنشأة بحيث تكون الإدارات مهينة وقادرة على الإفصاح عن أن نشاطاتها وأفعالها وقراراتها مطابقة للأهداف المحددة والمتفق عليها.

ب. مراقبة عملية إنجاز الأهداف من خلال:

- تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام بها.
- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الشركة وتطويرها.
- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب بإقتراح اللازم منها.
- التحقق من المسألة وضمن المسؤولية إذ تكون الأفعال والقرارات وإتخاذها قابلة للفحص عن طريق التدقيق الداخلي.
- التحقق من الحفاظ على قيم الشركة عن طريق تحديد المناطق أو العمليات و البرامج التي يجب مراجعتها وتقويمها أثناء التدقيق.

كما يجب على المدقق الداخلي ان يراجع العمليات والبرامج المختلفة لضمان تماشيها مع قيم المنشأة".

## ٣/٦/٢ المعيار الثالث رقم (٢٢٠٠) - تخطيط تكليف التدقيق الداخلي:

ينص هذا المعيار الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على أنه: "يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بتطوير وتدوين خطة لكل عملية تدقيق داخلي، وعليه عند قيامه بالتخطيط لعملية التدقيق أن يأخذ في الإعتبار ما يلي:

١. أهداف الأنشطة الخاضعة للمراجعة ووسائل الرقابة على تنفيذ هذه الأهداف.
  ٢. المخاطر غير العادية والموارد المتعلقة بالأنشطة الخاضعة للتدقيق، والوسائل المستخدمة في الإبقاء على الآثار المحتملة للمخاطر عند المستوى المقبول.
  ٣. كفاية وفعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.
  ٤. الفرص والإمكانات المتاحة لإحداث تطورات جوهرية في إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.
- كما يجب على المدقق الداخلي، عند قيامه بوضع أهداف عملية التدقيق أن يأخذ في الإعتبار احتمالية إنطواء الأنشطة الخاضعة للتدقيق على أخطاء أو مخالفات أو إنحرافات هامة أو غيرها من حالات التعرض للمخاطر، ويجب أن يشتمل نطاق العملية المخطط لها على كل ما يتصل من سجلات وأنظمة وأشخاص من أجل تحقيق أهدافها، وأن يضع برامج عمل مكتوبة لتحقيق تلك الأهداف، بحيث تضع هذه البرامج الإجراءات اللازمة لتحديد وتقييم وتحليل وإثبات المعلومات خلال عملية التدقيق، ويجب أن يحصل على موافقة الإدارة على البرامج قبل تنفيذها وأن توافق الإدارة على أي تعديلات في البرامج فور إجراءها" (IIA, 2012).

ويتضح من خلال هذا المعيار أن عملية التخطيط يجب أن تشمل الآتي:

١. بيان أهداف العمل ونطاقه.
٢. الحصول على المعلومات بحيث تشكل خلفية للنشاطات التي يجري تدقيقها.
٣. تحديد الموارد الضرورية لإنجاز عملية التدقيق.
٤. الإتصال بكل من ينبغي أن يعلم بنتائج عملية التدقيق.
٥. إجراء مسح ميداني للتعرف على النشاطات والنواحي الرقابية التي سيتم تدقيقها، وذلك من أجل تحديد المجالات التي يتوجب التركيز عليها وتقديم الإقتراحات بشأنها.
٦. كتابة برنامج التدقيق.
٧. تحديد كيف، ومتى، ولمن ستقدم نتائج التدقيق.
٨. الحصول على الموافقة اللازمة على خطة العمل.
٩. تحديد احتمالية وتبعات التعرض للمخاطر غير العادية.

١٠. التعرف على الميادين التي تنطوي على قصور في أنظمة الرقابة وما يترتب على ذلك من احتمال وجود أخطاء أو خسائر في تلك الميادين أو الأنشطة الخاضعة للتدقيق، وأن يفحص المدقق الداخلي، من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، احتمال فشل هذا النظام في إكتشاف وتصحيح أخطاء ذات أهمية نسبية.

ولقد جاء في معيار التدقيق الداخلي رقم (٢٢٤٠) الصادر عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بعنوان "برنامج عمل تكليف عملية التدقيق الداخلي"، أن برنامج التدقيق الداخلي يجب أن يحتوي على ما يلي:

١. توثيق إجراءات عملية التدقيق الداخلي المتعلقة بجمع وتحليل وتفسير المعلومات المدونة خلال عملية التدقيق.

٢. وضع معايير وأهداف عملية التدقيق.

٣. تحديد حجم ونطاق الفحوصات المطلوبة في كل مرحلة من مراحل التدقيق من أجل تحقيق أهداف عملية التدقيق.

٤. تحديد الجوانب العملية لأنشطة التدقيق الداخلي والعمليات والقيود الواجب فحصها، والمخاطر الواجب تقييمها.

٥. الموافقة على برامج العمل من قبل مدير التدقيق الداخلي.

وهكذا، فعلى المدقق الداخلي مراعاة جميع النواحي الواردة في مرحلة التخطيط للبدء بعملية التنفيذ بعد كتابة برنامج التدقيق، والذي هو عبارة عن خطة عمل المدقق التي يجب عليه إتباعها في فحص البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات، وتحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها، والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسئول عن تنفيذها. والبرنامج ليس سرداً للخطوات التي ستتبع في التدقيق، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف معينة وفق مبادئ ومستويات متعارف عليها بين ممارسي المهنة.

#### ٤/٦/٢ المعيار الرابع رقم (٢٣٠٠) - إنجاز تكليف التدقيق الداخلي:

ينص هذا المعيار الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على أنه: "يجب على المدقق الداخلي أن يحدد ويحلل ويقيم ويسجل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف عملية التدقيق" (IIA, 2012). حيث نصت المعايير الفرعية لهذا المعيار على أن أداء عملية التدقيق الداخلي يتضمن ما يلي:

١. تحديد وتحليل وتقييم المعلومات: يجب على المدققين الداخليين أن يحددوا معلومات كافية وموثوقة وملائمة ومفيدة، لتحقيق أهداف عملية التدقيق الداخلي، وأن يبنوا النتائج المتعلقة بعملية التدقيق على تحليل وتقييم هذه المعلومات. وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي:

أ. تجميع المعلومات المتعلقة بموضوع التدقيق بما يتفق مع أهداف ونطاق عملية التدقيق الداخلي ويتم ذلك بإستخدام إجراءات المراجعة التحليلية التي تشمل على إجراء المقارنات بين الفترة الحالية والفترة السابقة، ومقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية التي تتعلق بها، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات، ومقارنة المعلومات مع معلومات مماثلة في منشآت أخرى.

ب. أن تكون المعلومات كافية ويمكن الإعتماد عليها، وأن تكون ملائمة ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الإستناد إليه في الوصول إلى النتائج وتعميم التوصيات، وهذا يعني أن تكون المعلومات مبنية على حقائق كافية ومقنعة بحيث يمكن للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج، وأن تكون ملائمة لتحقيق أهداف التدقيق الداخلي.

٢. توثيق المعلومات: يجب على المدقق الداخلي أن يسجل المعلومات الملائمة لدعم إستنتاجات ونتائج عملية التدقيق، ويجب أن يسيطر مدير التدقيق الداخلي على عملية الوصول إلى السجلات، وعليه الحصول على موافقة الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني قبل إعلان هذه المعلومات للأطراف الخارجية كلما كان ذلك مناسباً، كما يجب عليه أيضاً أن يطور متطلبات الحماية على هذه السجلات، ويجب أن تتماشى متطلبات الحماية مع تعليمات وإرشادات المنشأة بشأنها وأي نظم أو متطلبات متعلقة بها.

٣. الإشراف على تكليف عملية التدقيق الداخلي: يجب أن يتم الإشراف بصورة مناسبة على عملية التدقيق الداخلي لضمان تحقيق الأهداف، وضبط جودة أداء عملية التدقيق، وتطوير قدرات المدقق الداخلي.

وقد جاء في معيار التدقيق الداخلي رقم (٢٣٤٠) بعنوان "الإشراف" ما يلي:  
"يعتبر مدير التدقيق الداخلي مسؤولاً عن توفير التأكيدات على تقديم الإشراف المناسب على عملية التدقيق الداخلي، ويتمثل الإشراف في العمليات التي تبدأ منذ بداية التخطيط لعملية التدقيق وتستمر خلال مراحل الفحص والتقييم ورفع التقارير ومتابعة تنفيذها، وتتضمن ما يلي:



- أ. التأكد من إمتلاك المدقق الداخلي القائم بعملية التدقيق للمعارف والمهارات المطلوبة.
- ب. إعطاء التعليمات اللازمة خلال مرحلة التخطيط، والموافقة على برنامج التدقيق.
- ج. ملاحظة ومتابعة تنفيذ برنامج التدقيق للتأكد من الإلتزام عند التنفيذ بالبرامج الموضوعية إلا في حالات التعديل المبرر والمسموح به.
- د. تحديد مدى كفاية أوراق العمل لدعم النتائج والإستنتاجات والتقارير.
- هـ. التأكد من موضوعية ودقة ووضوح تقارير التدقيق وأنها بناءة ومقدمة في الوقت المناسب.
- و. التأكد من تحقيق أهداف عملية التدقيق الداخلي.
- ز. إتاحة الفرص للمدقق الداخلي لتطوير مهاراته ومعارفه".

### ٥/٦/٢ المعيار الخامس رقم (٢٤٠٠) - إبلاغ نتائج التدقيق الداخلي:

ينص هذا المعيار الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على أنه "يجب على المدقق الداخلي أن يرفع تقارير عن نتائج عملية التدقيق الداخلي فور الإنتهاء منها" (IIA, 2012) ، وقد إشتمل هذا المعيار على المعايير الفرعية التالية:

١. معيار الإتصال: يجب أن تتضمن التقارير أهداف عملية التدقيق ونطاقها والإستنتاجات والتوصيات وخطة العمل وأن يحتوي التقرير النهائي على الرأي الشامل للمدقق الداخلي كلما كان ذلك مناسباً، كما يجب أن تتضمن التقارير الجوانب الإيجابية للأداء.
٢. جودة التقارير: يجب أن تكون التقارير دقيقة وموضوعية وواضحة ومحكمة، وإذا ما إشتملت التقارير على أخطاء أو أسقطت منها سهواً بعض المعلومات الهامة فيجب على مدير التدقيق الداخلي أن يوصل المعلومات التصحيحية إلى الأفراد الذين سبق وأن إستلموا التقارير السابقة المشتملة على الخطأ أو السهو، وسيتناول الباحث تقارير التدقيق الداخلي بمزيد من التفصيل في المبحث الثالث من هذا الفصل.
٣. الإفصاح عن حالة عدم الإلتزام بالمعايير: عندما تؤثر حالة عدم التماشي مع المعايير على أداء عملية التدقيق الداخلي فيجب أن تفصح التقارير المتعلقة بنتائج عملية التدقيق عن الآتي:

- أ. المعيار أو المعايير التي تعذر تماماً التماشي معها.
- ب. أسباب عدم التماشي مع المعايير.
- ج. أثر عدم التماشي مع المعايير على عملية التدقيق الداخلي.

٤. الجهات التي ترفع إليها التقارير: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يرفع إلى الأفراد الذين لديهم القدرة على ضمان إعطاء العناية والإهتمام اللازمين للنتائج التي تضمنتها التقارير.

### ٦/٦/٢ المعيار السادس رقم (٢٥٠٠) - متابعة الإنجاز:

ينص هذا المعيار الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على أنه: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يضع نظاماً لمتابعة ومراقبة كيفية تصرف الإدارة وقيامها بالبت في النتائج التي رفعت إليها من خلال التقارير، وعليه أن يحتفظ بهذا النظام ويقوم بتأسيس برنامج وعمليات متابعة تضمن التأكد من أن مواقف الإدارة وتصرفاتها إزاء التوصيات والنتائج قد وضعت موضع التنفيذ بكفاءة، أو أن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر الناجمة عن عدم القيام بأي عمل يتم من خلاله تنفيذ توصيات المدقق الداخلي والاستجابة لما تضمنته نتائج تقاريره" (IIA, 2012).

تعرف عملية المتابعة على أنها تلك العملية التي يحدد المدقق الداخلي من خلالها مدى دقة وفعالية وتوقيت الإجراءات الواجب إتخاذها من قبل الإدارة لمعالجة الأخطاء التي أشارت إليها تقارير التدقيق الداخلي. ويجب على المدقق الداخلي أن يأخذ في الاعتبار مجموعة من العوامل قبل تحديد نوعية إجراءات المتابعة الواجب إتخاذها وهي:

١. مدى أهمية الإكتشافات الواردة في التقارير النهائية، والحاجة إلى تعديلها.
٢. مقدار الجهد والوقت والتكلفة التي ستتحملها المنشأة في سبيل تصحيح تلك الأخطاء، مقارنة مع العائد من عملية التصحيح.
٣. مقدار المخاطر التي ستعرض لها المنشأة في حال فشلها في تصحيح الأخطاء.
٤. التوقيت المناسب للقيام بالعمل التصحيحي.

ولإنجاز عملية المتابعة بصورة سليمة يجب أن يتم إتخاذ الإجراءات التالية:

١. يجب تحديد مسؤولية عملية المتابعة ضمن إدارة التدقيق الداخلي بصورة مكتوبة ومدرجة ضمن النظام الداخلي لإدارة التدقيق الداخلي.
٢. هناك أخطاء يتم إكتشافها أثناء عملية التدقيق وتتطلب إجراءات تصحيحية سريعة من قبل الإدارة، وبالتالي يجب على إدارة التدقيق الداخلي متابعة تلك الإجراءات التصحيحية أولاً بأول.

٣. يجب إدراج عملية المتابعة ضمن برنامج عمل إدارة التدقيق الداخلي.

٤. يجب أن يؤخذ في الإعتبار عند القيام بعملية المتابعة الحالات غير المرضية للمدقق الداخلي والناجمة عن قصور الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة.

### ٧/٦/٢ المعيار السابع رقم (٢٦٠٠) - قبول الإدارة للمخاطر:

ينص هذا المعيار الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي على أن: "إدارة مخاطر المنشأة هو منحى حوكمة واسعة للمنشأة بشكل هيكلي ومنسق، لتحديد الكمية والاستجابة والإرشاد إلى الأحداث المحتملة، ويتم تنفيذ إدارة المخاطر من قبل مجلس الإدارة، والإدارة وأفراد المنشأة، ويتم تقييم الفعالية والكفاءة من قبل المدقق الداخلي" (IIA, 2012).

حيث يقوم كل فرد في المنشأة بدور واسع في تأكيد نجاح إدارة مخاطر الشركة ENTERPRISE RISK MANAGEMENT، لكن الإدارة تتحمل المسؤولية الأولى والأساسية لتحديد وإدارة المخاطر، ولتنفيذ إدارة مخاطر المنشأة وفقاً لمنهجية الهيكله والثبات والتنسيق. ويملك مجلس الإدارة أو ما يعادله المسؤولية الكاملة عن مراقبة المخاطر والحصول على تأكيد بأن العاملين في المنشأة يديرونها بالمستوى المقبول المتوقع، وإن المدقق الداخلي بقيامه بدوره في التأكيد والإستشارة، يساهم في إدارة المخاطر بوسائل متنوعة ويقدم تأكيد موضوعي لمجلس الإدارة والإدارة العليا حول فعالية نشاطات إدارة مخاطر المنشأة وإن دوره يتضمن:

ويمكن تحديد المهام الرئيسية للتدقيق الداخلي فيما يخص إدارته للمخاطر كما يلي (البطوش، ٢٠١٥):

١. اكتشاف المخاطر الخاصة لكل نشاط إقتصادي، فكلما كانت الفحوصات و التحريات التي يقوم بها المدقق الداخلي أكثر، ارتفع احتمال اكتشاف المخاطر، وبالتالي المساهمة في تمييز وتقييم وعرض المخاطر، لتحسين إدارة تأثيرها في الشركة، و لتكوين فكرة أولية حول النشاط المراد تدقيقه.

٢. تحليل المخاطر التي يتم اكتشافها ومعرفة طبيعتها وأسبابها وعلاقتها بالمخاطر الأخرى، ويكون ذلك من خلال عمليات منظمة لتحويل البيانات المتوفرة إلى معلومات يمكن فهمها، والحكم من خلالها على مدى كفاءة الأنشطة واعطاء مؤشرات عن مواطن الخطر من أجل الإهتمام بها والتركيز عليها.

٣. قياس درجة الخطورة واحتمال حدوث الخطر وتقدير حجم الخسارة، ويتوقف ذلك على طبيعة النشاط الخاضع للتدقيق، ونسبة الخطأ الذي يمكن أن يشمل عليه هذا النشاط، ولتقييم الأخطاء الجوهرية يجب أن يقوم المدقق بإنجاز تقييم لنظام الرقابة الداخلي، ثم لإجراءات النشاط الخاضع

للتقييم، و للتعليمات والأنظمة التي تحكم عمل هذا النشاط، للوصول إلى استنتاجات وفق أولويات التدقيق التي تتطلبها إدارة المخاطر.

٤. إختيار الوسائل المناسبة لإدارة كل نوع من المخاطر الموجودة لدى الشركة، وحسب درجات الأمان والتكلفة اللازمة، وقد يتطلب ذلك وضع أو تطوير للسياسات العامة والإرشادات التفصيلية، وتحديد مدى الإلتزام بهذه السياسات في الشركة.

ويرى الباحث مع نهاية تفصيل معايير التدقيق الداخلي في المبحثين الأول والثاني السابقين أن وجود معايير للتدقيق الداخلي ذو أهمية للمدققين الداخليين لأنها تضع المبادئ الأساسية التي تلزمهم عند ممارسة مهامهم وتكون بمثابة المنارة التي تنير لهم الطريق وتحدد لهم كيفية أداءهم لمهامهم بأسلوب مهني متعارف عليه وبمخرجات مهنية يعتمد عليها وبالتالي تحقيق أهداف لتدقيق الداخلي ، كما أن هذه المعايير ضرورية لإدارة المنظمات حيث يترسخ لديها الإطمئنان والإعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها المدققون الداخليون كنتيجة لعملية التدقيق الداخلي وأنها صادرة من طرف صاحب إختصاص ذو مرجعية مهنية.

#### ٧/٢ المبحث السابع: تقارير التدقيق الداخلي:

يعتبر تقرير التدقيق الداخلي المنتج النهائي لعملية التدقيق الداخلي، ووسيلة إتصال بين الإدارات المختلفة في المنشأة وإدارة التدقيق الداخلي إما بصورة شفوية أو مستندات مكتوبة كتقارير يتم إتباع الطرق الرسمية لإيصالها، وقد بين معيار التدقيق رقم (٢٤٠٠) على أنه "يجب على المدقق الداخلي أن يرفع تقارير عن نتائج عملية التدقيق الداخلي فور الإنتهاء منها" (IIA, 2012). إن بعض النتائج التي تم التوصل إليها أثناء عملية التدقيق الداخلي تتطلب توصيلها للمعنيين قبل إنهاء عملية التدقيق، وبالتالي يتطلب الأمر إعداد تقارير مؤقتة والتي يجب أن لا تحل محل التقارير النهائية.

#### أهمية تقارير التدقيق الداخلي:

إن أهمية تقارير التدقيق الداخلي لا تقاس بحجم صفحات التقرير أو عددها، وإنما تقاس بما تحتويه من نتائج وتوصيات موضوعية، لأن مثل هذه النتائج والتوصيات تعد حافزاً لتحريك الإدارة نحو التغيير أو التصرف.

عندما ترى الإدارة العليا ضرورة الأخذ بما ورد في تقارير التدقيق الداخلي، فإنها سوف تتخذ الإجراءات التي من شأنها ان تحدث تغييراً ربما في الخطط أو السياسات أو الأساليب أو النظم،

وذلك كله بهدف تصحيح الإنحرافات، ومعالجة المشاكل التي إكتشفها المدقق الداخلي أثناء فحص وتقييم وتحليل ومراجعة الأنشطة والعمليات.

وقد بينت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية نشرة عام ٢٠١٢، أن على إدارة التدقيق الداخلي التأكد من أن الإدارة العليا والإدارة التنفيذية، وعلى حد سواء، أصبح لديهما تصور واضح عن خطورة تجاهل النتائج والتوصيات التي قدمها المدقق الداخلي في تقاريره.

### أهداف تقرير التدقيق الداخلي:

إن إعداد وتحضير تقرير التدقيق الداخلي يسعى لتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية على المدقق الداخلي السعي عند كتابة تقريره إلى تحقيقها وهي:

١. الإبلاغ (الإعلام) عما وجده المدقق من أمور نتيجة قيامه بمهمة التدقيق الداخلي.
  ٢. الإقناع: إقناع الإدارة بقيمة وصحة النتائج التي توصلت إليها عملية التدقيق.
  ٣. الحصول على نتائج: تحريك الإدارة نحو التغيير والتحسينات.
- إن إعداد وكتابة تقارير التدقيق الداخلي بشكل جيد يمكن أن يكون أداة قوية لإبراز أهمية التدقيق الداخلي، وإعلام الإدارة العليا بالأحداث التي لم تعرفها بدون هذه التقارير مما يمكن أن يغير تفكير الإدارة ويؤدي في النهاية لإتخاذ إجراء معين.
- أصدر المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين المعيار الخاص بالممارسة المهنية لتوصيل النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي وقد تضمن الآتي (الوقاد و وديان، ٢٠١٠):
١. يجب إعداد تقارير مكتوبة وموقعة بعد اكتمال فحص المدقق، وقد يتم إعدادها مكتوبة أو شفوية، ويتم توصيلها بصورة رسمية أو غير رسمية .
  ٢. يلزم مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب.
  ٣. أن توصف التقارير التي يصدرها التدقيق الداخلي بالموضوعية والوضوح والاختصار.
  ٤. يجب أن تعرض التقارير الغرض والنطاق والنتائج، كما ينبغي أن تحتوي على تعبيراً لرأي التدقيق الداخلي .
  ٥. أن تنطوي التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية و الأداء المرضي والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم.

٦. قد يتضمن التقرير وجهات نظر للأفراد محل التدقيق حول النتائج والتوصيات التي يحتويها تقرير التدقيق الداخلي.

٧. يجب أن يفحص ويقيم مدير التدقيق الداخلي أو من ينوب عنه تقرير التدقيق قبل إصداره، كما يجب تحديد الأشخاص الذين سوف يوزع عليهم التقرير.

وقد تبين للباحث بأن تقرير التدقيق الداخلي يجب أن يكون دقيقاً وموضوعياً وشاملاً يقدم في الوقت المناسب وحال الإنتهاء من العملية محل التدقيق. كما يجب أن يتصف التقرير بالتوازن والحياد والإيجابية والموضوعية في تقديم الحقائق أو النتائج، وأن تكون لغة التقرير قائمة على روح التعاون وعدم خلق العداوة والأمور السلبية، وأن تكون الحقائق مدعومة بالأدلة والقرائن الثبوتية الأمر الذي يساعد في الإقناع وقوة الحجة، وعدم التركيز على الجوانب السلبية فقط بل هناك ضرورة للمديح في حالة وجود جوانب إيجابية من أجل التشجيع والتحفيز وغرس روح التعاون والإنتماء للعاملين في المنشأة ورفع الروح المعنوية لهم وبالتالي إنتلاف أهدافهم مع أهداف المنشأة.

كما يرى الباحث أن دور المدقق الداخلي لا ينتهي عند تقديم التوصيات والإقتراحات بمعالجة الإنحرافات وإنما عليه أن يتأكد من إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة للإنحرافات من قبل الجهات التنفيذية المسؤولة ثم متابعة هذه الإجراءات وتقييمها، وهذا ما بينه المعيار (٢٥٠٠) من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بأن "على مدير التدقيق الداخلي وضع وحفظ نظام يمكن من خلاله متابعة النتائج التي تم إبلاغ الإدارة بها، وهذا يعني أن على المدققين الداخليين التأكد من أن هناك ترتيبات كافية للمتابعة وان هذه الترتيبات واضحة ومفهومة وتتم في الوقت المناسب، كما أن على المدققين الداخليين عندما يكتشفون أن توصياتهم التي تتطلب إتخاذ إجراء معين لم يؤخذ بها، أن يتأكدوا من أن الإدارة العليا والإدارة التنفيذية على حد سواء قد أصبح لديهما تصور واضح عن خطورة تجاهل النتائج والتوصيات التي أوردتها المدققون الداخليون في تقاريرهم" (IIA, 2012).

#### ٨/٢ المبحث الثامن: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي:

إن أهم ما يميز مهنة ما بحد ذاتها ويخطو بها إلى طريق النجاح والتقدم والإزدهار هو مدى إلتزام القائمين على هذه المهنة بقواعد ومبادئ أخلاقية سواء كانت نابعة من ذاتهم، أو من متطلبات وأساسيات المهنة والتي تحكم تصرفاتهم المهنية، ذلك إعترافا منهم بأهمية الدور الذي يقومون به، والمسئولية الملقاة على عاتقهم سواء أمام المنشأة التي يعملون فيها أو أمام الدولة، أو أمام الرأي العام.

هذا ما نجده في جميع المهن، ومنها مهنة التدقيق الداخلي، وللوفاء بهذه المسؤولية على المدقق الداخلي أن يتصرف على نحو أمين وصادق ومحيد، وعليه إستيعاب الجوانب السلوكية ومراعاة العلاقات الإنسانية في بيئة العمل، حيث تؤكد كل من قائمة مسؤوليات المدقق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية، ومعايير التدقيق الداخلي على ضرورة إتزام المدقق الداخلي بقواعد وأسس مناسبة للسلوك المهني أثناء تأديته لعمله. وقد نصت قواعد السلوك المهني بأنه يقع على عاتق المدقق الداخلي مسؤولية السلوك السليم، بحيث لا يكون هناك أي شك في نزاهته وموضوعيته أثناء تأديته لعملية التدقيق، ويمكن تلخيص قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي فيما يلي :

١. أن يتسم المدقق الداخلي بالموضوعية والأمانة والحرص على أدائه لمهامه الرئيسية.
  ٢. يجب أن لا يشارك المدقق الداخلي بأي نشاط يؤدي إلى الإساءة إلى المهنة.
  ٣. على المدقق الداخلي الإمتناع عن الدخول في أي نشاط يمكن أن يتعارض مع مصلحة المنشأة التي يعمل فيها، أو يمكن أن يؤثر على قيامه بواجباته ومسئوليته.
  ٤. يجب أن لا يقبل المدقق الداخلي أي شيء ذا قيمة من العاملين في المنشأة أو عملائها أو مورديها، أو الشركات التي قد تؤثر على حكمه الشخصي.
  ٥. السعي الدائم من قبل المدقق الداخلي لتحسين كفاءته وفعاليته وجودة الخدمات التي يقدمها.
  ٦. يجب على المدقق الداخلي عند إعداد التقارير عن نتائج أعمال التدقيق الداخلي الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية المعروفة له، والتي إذا لم يتم الكشف عنها تصبح التقارير مضللة.
  ٧. يجب على المدقق الداخلي أن يكون حريصاً وأميناً على المعلومات التي يحصل عليها من خلال عملية التدقيق، ويجب عدم إستغلال أية معلومة سرية وخاصة بالمنشأة لتحقيق مكاسب خاصة به أو مخالفة للقوانين، أو مضرة بمصلحة التنظيم.
- وتمثل تلك القواعد للسلوك المهني مع قائمة مسؤوليات المدقق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية الأركان الأساسية التي تستند إليها مهنة التدقيق الداخلي.

ويرى الباحث أنه بالرغم من أن مهنة التدقيق الداخلي مع مرور الزمن قد تطورت بالممارسة والمعايير المنظمة للمهنة بشكل جعلها قائمة على أسس موضوعية ومهنية تضمن لها القبول عند التطبيق والممارسة، إلا أن بعض المديرين والعاملين في المستويات التشغيلية أو التنفيذية الخاضعة لعملية التدقيق الداخلي قد يقاومون كل عمل أو شخص قد يتسبب في تعريضهم ولو لشبهة العقوبات المادية أو الأدبية، ومن هنا تبدأ عملية الصراع بين الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للتدقيق وبين

المدقق الداخلي. ولذلك على المدقق الداخلي أن يقنع العاملين في المنشأة أنه لا يقوم بدور المحقق أو الشرطي الذي يبحث عن الأخطاء لمعاقبة فاعليها، ولكن وجوده هو من أجل مساعدتهم في رفع كفاءة أداء الأعمال المنوطة بهم، وأن الهدف من عملية التدقيق ليس تصيد الأخطاء وإنما تحسين الأداء وتقليل المخاطر وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية و الإنجاز.

## المبحث التاسع: الدراسات السابقة :

### أولاً: الدراسات باللغة العربية:

يتناول هذا الجزء عرضاً للدراسات السابقة ذات الصلة، حيث تم ترتيب الدراسات تنازلياً من الأحدث إلى الأقدم، كما تم تبويب الدراسات تبعاً للغة إلى دراسات عربية وأخرى أجنبية، وعلى النحو الآتي:

١. المدهون (٢٠١٤) "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي: دراسة تطبيقية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين على المصارف العاملة في قطاع غزة. وأظهرت نتائج الدراسة أثر الدور التكاملي للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الفعالية للمصارف من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض أتعاب المدقق الخارجي، كما أظهرت نتائج الدراسة أن هناك أربعة عوامل تؤثر على العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتسهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي وتتمثل في كل من: قيام لجنة التدقيق بدورها في تعزيز العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، واعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، بالإضافة إلى التزام الطرفين بالتطوير المهني لتحقيق الثقة المهنية المتبادلة، ووجود تواصل وتشاور فعال ومنظم بين الطرفين. وأوصت الدراسة بأنه على المدقق الخارجي أن يأخذ في الحسبان العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي لتخفيض ساعات عمله وتجنب تكرار الأعمال.

٢. سويدان و أبو زريق (٢٠١٣) "مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي في شركات الكهرباء الأردنية"



هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إلتزام المدققين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٩، ومعرفة أهم المعوقات التي قد تحول دون الإلتزام بها، بالإضافة إلى معرفة أثر بعض المتغيرات الشخصية للمدققين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية على مستوى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف فقد قام الباحثان بإعداد إستبانة وبما يتفق مع نصوص معايير التدقيق الداخلي الدولية، موجهة إلى المدققين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية البالغ عددها ٦ شركات، وتم توزيع عدد ٤٠ إستبانة، وتم إسترداد كامل الإستبانات بنسبة ١٠٠%. واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات، ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة: المتوسطات الحسابية، واختبار One Sample T-test، وتحليل التباين الأحادي One Way ANOVA.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المدققين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية يلتزمون بشكل عام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية بدرجة مرتفعة، ولكن يستثنى من ذلك عدم وجود إهتمام كاف من قبل المدققين الداخليين بالمعيار الثالث من معايير التدقيق الداخلي الدولية الذي يتعلق بالكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة، والمعيار الرابع الذي يتعلق ببرنامج تحسين وضبط جودة عمل التدقيق الداخلي، كما تبين وجود معوقات قد تحول دون إلتزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي الدولية أهمها إنخفاض عدد الحاصلين على شهادات مهنية في التدقيق، وإنخفاض الحوافز المادية لإستقطاب الكفاءات. وقد خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة إلتزام المدققين الداخليين بكافة معايير التدقيق الداخلي الدولية، وضرورة قيام إدارات الشركات برصد دوائر التدقيق الداخلي بالكفاءات المؤهلة خاصة في المجالات القانونية والهندسية، وضرورة قيام إدارات الشركات بإشراك كوادر التدقيق الداخلي في دورات مهنية متخصصة في مجال التدقيق الداخلي.

**٣. ذنبيات (٢٠١٢) "مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي".**

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥) ومدى تأثير ذلك على الأداء المالي لهذه الشركات. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانة لتجميع البيانات الأولية اللازمة، وزعت على ٥٠ شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان، وتم إسترداد ٤٦ إستبانة بنسبة ٩٢%، واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجتماعية SPSS

لتحليل البيانات، ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة: الإحصائيات الوصفية، إختبار One Sample T-test، وتحليل الإنحدار المتعدد Multiple Regression.

ومن خلال تحليل بيانات الدراسة تبين أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تلتزم بتطبيق جميع مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥)، كما بينت النتائج عدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسا بنسب العائد على الأصول، والعائد على حقوق المساهمين، والعائد على المبيعات كل على حدة، بينما توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى الإلتزام بمقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسا بنسبة مجمل الربح.

وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، أوصى الباحث بضرورة قيام الشركات الصناعية الأردنية بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لديها بشكل مستمر، إضافة إلى العمل على إيجاد قسم خاص للرقابة على جودة أعمال دائرة التدقيق الداخلي.

٤. بن عيشي و بن عيشي (٢٠١٢) "مدى إلتزام شركات التأمين الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إلتزام شركات التأمين الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وتكون مجتمع الدراسة من جميع الأفراد العاملين بالمديرية العامة للتدقيق الداخلي بالجزائر العاصمة لعدد من شركات التأمين، وقد أعدت إستبانة خصيصا لهذا الغرض، وتم توزيعها على كامل مجتمع الدراسة باستخدام أسلوب الحصر الشامل نظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع عدد ٣٩ إستبانة وتم إسترداد عدد ٣٠ إستبانة بنسبة ٧٧%، واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات، ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة: المتوسطات الحسابية، واختبار One Sample T-test، ومعامل الارتباط بيرسون.

ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة التالي: يتمتع المدققين الداخليين في شركات التأمين محل الدراسة بالإستقلالية والموضوعية في أداء واجباتهم الوظيفية، كما أنهم يقومون ببذل العناية المهنية عند عملية التدقيق الداخلي من خلال حرصهم على متابعة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الداخلي، هذا وتوجد رقابة على جودة التدقيق الداخلي حيث تتم عملية التقييم المستمر للمدقق الداخلي لبيان مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي، كما أن المدققين الداخليين يقومون بتقويم وتطوير إدارة المخاطر مما يساهم في فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في شركات التأمين، كما بينت الدراسة وجود

تخطيط وتنفيذ لعملية التدقيق الداخلي مع رفع تقارير بنتائج التدقيق فور الإنتهاء من عملية التدقيق إلى الجهات المعنية بتوصيل نتائج عملية التدقيق.

٥. المدهون (٢٠١١) "دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر والوقوف على مدى تأثير الإلتزام بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة، مع استعراض لمفهوم التدقيق الداخلي في المصارف، وبيان أهميته وأهدافه ومبادئه، ومن ثم التطرق إلى دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في المصارف.

وقد أعدت إستبانه خصيصاً لهذا الغرض، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عدده ٥٠ مدققاً داخلياً في المصارف العاملة في قطاع غزة، وتم إسترجاع عدد ٤٢ إستبانه بنسبة ٨٤%، واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات، ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة: المتوسطات الحسابية، واختبار One Sample T-test، ومعامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات، ومعادلة سيرمان للثبات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها:

وجود وعي لدى المدقق الداخلي بأهمية دوره في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة، كما يدرك أهمية وجود نظام محكم لأعمال التدقيق الداخلي، وأهمية قيامه بمراقبة وتقييم نظام إدارة المخاطر القائم في المصرف، كما توصلت الدراسة إلى أنه ليس من مهام التدقيق الداخلي تحديد المخاطر وإدارتها وإنما دوره يتمثل في تقديم الإستشارات والتوصيات بشأن إدارة المخاطر، ولابد من وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر لضمان سير العمل بكفاءة في المصرف.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها: زيادة التنسيق بين المدقق الداخلي وإدارة المخاطر في المصارف، والعمل على زيادة الإهتمام بتنمية قدرات المدققين الداخليين، والعمل على تعزيز المهارة والمعرفة لدى المدققين الداخليين لتمكينهم من أداء أعمالهم بصورة فعالة في مجال إدارة المخاطر، كما أوصت الدراسة بالعمل على تدعيم مقومات إستقلالية المدقق الداخلي ليتمكن من القيام بأداء مهامه على أكمل وجه.

٦. الرشيد (٢٠١٠) "تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، بالإضافة إلى بيان دور الرقابة الداخلية في العمل المصرفي للبنوك التجارية الكويتية، وتشخيص أهم المشكلات والمعوقات التي تحول دون تحقيق رقابة داخلية فاعلة في البنوك التجارية الكويتية. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث أسلوب الإستبانة، حيث وزعت على جميع البنوك التجارية الكويتية بعدد ٤٠٠ إستبانة وتم إسترجاع ما مجمله ٣٤٣ إستبانة بنسبة بلغت ٨٦%، وبلغ عدد الإستبانات الصالحة لعملية التحليل ١٧٣ إستبانة، واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجماعية SPSS لتحليل البيانات، ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة: المتوسطات الحسابية، الإنحرافات المعيارية، واختبار One Sample T-test. وأظهرت نتائج الدراسة أن نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الكويتية وبشكل عام بمستوى متوسط من الفاعلية وذلك بمكوناتها الثلاثة: الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والمالية، ونظم الضبط الداخلي، كما أن مستوى إلتزام البنوك التجارية الكويتية بتطبيق معايير الرقابة الداخلية المتعارف عليها بشكل عام متوسط، كما أظهرت الدراسة أن مستوى المعوقات التي تواجهها نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الكويتية مرتفع، ومنها أن التكلفة المالية تعتبر عقبة أمام البنوك لتبني وتطبيق مفهوم أنظمة الرقابة الداخلية، وهناك عدم وضوح بأهداف البنك وإستراتيجيته مما يجعل من الصعب ترجمة هذه الأهداف والإستراتيجيات في أنظمة الرقابة الداخلية القابلة للتطبيق في البنك.

وقد أوصت الدراسة بقيام الإدارات التنفيذية في البنوك التجارية الكويتية بتحديد المخاطر التي يمكن السيطرة عليها، والمخاطر التي لايمكن السيطرة عليها، بالإضافة إلى التوصية بالإستفادة من نتائج التغذية العكسية من مخرجات أنظمة الرقابة الداخلية.

#### ٧. المدلل (٢٠٠٧) " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري ( دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)".

وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التدقيق الداخلي وتقييم كفاءة وفعالية الإدارة في ضبط الأداء المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانة مكونة من ٧ أجزاء وزعت علي جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها ٣٦ شركة وبلغت الردود ٣١ إستبانة أي بنسبة إرجاع قدرها ٨٦% واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجماعية SPSS لتحليل البيانات، ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة: النسب المئوية والتكرارات، معامل ارتباط سبيرمان لقياس صدق الفقرات، واختبار One Sample T-test.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك دور ملموس لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء الإداري والمالي، وأن وحدات التدقيق تقوم بدور جيد في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وهذا يؤثر إيجاباً على ضبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وأنه توجد علاقة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة، وأنه توجد علاقة بين قيام التدقيق الداخلي بدوره في تقييم ودعم إدارة المخاطر وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

وأوصت الدراسة بضرورة توفير الموارد المالية والبشرية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وعقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين لإكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي وضرورة انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا، وضرورة أن يقدم المدقق الداخلي تقريراً دورياً إلى مجلس الإدارة أو إلى لجنة التدقيق عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون.

### ثانياً: الدراسات باللغة الإنجليزية

#### **8. Ismail (2012) "Internal Auditors' Perception about Their Role in Risk Management Audit in Egyptian Banking Sector".**

هذه الدراسة بعنوان "تصور مدققي الحسابات الداخليين عن دورهم في تدقيق إدارة المخاطر في القطاع المصرفي المصري" وهدفت هذه الدراسة إلى تكوين إطار شامل لمفهوم إدارة المخاطر في القطاع المصرفي المصري، ولتوضيح الدور الذي يمارسه التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، بالإضافة إلى محاولة تجميع آراء المدققين الداخليين حول العوامل المؤثرة في تدقيق إدارة المخاطر، حيث تم توزيع على إستبانة على المدققين الداخليين العاملين في المصارف المصرية، واعتمدت الدراسة على استخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات.

وأشارت النتائج إلى أن هناك علاقة قوية بين شكل ملكية المصرف وبين جودة عملية التدقيق القائمة على المخاطر، حيث أظهرت النتائج أن هذه العلاقة كانت لمصلحة المصارف الخاصة والمصارف المشتركة، وأكد ذلك أن المدققين الداخليين في هذه المصارف يرون أنفسهم قادرين على ممارسة دور كبير في عملية تدقيق إدارة المخاطر بدلاً من تكليف المحاسبين القانونيين والمستشارين بها.

#### **9. Rahahleh (2010) "Regulating the Profession of Internal Auditing in Jordan".**

هذه الدراسة بعنوان "تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الأردن" وهدفت هذه الدراسة إلى تنظيم الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في الأردن من خلال التعرف إلى مدى إدراك ووعي المدققين الداخليين والإدارة العليا في الشركات الأردنية للبيئة السليمة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الفعال وضمن الدور والمفهوم الحديث لهذه المهنة، حيث تم توزيع ١١٨ إستبانة على المدققين الداخليين و ١٠٧ إستبانة على مديري التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المسجلة لدى وزارة الصناعة والتجارة في عام 2009 التي لديها دوائر تدقيق داخلي، واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات.

وقد خلصت الدراسة إلى أهمية توفير الوعي بالدور الحديث للتدقيق الداخلي الذي يعد العنصر الأساسي لتنظيم الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، كما أن هناك حاجة ماسة لوجود سلطة مهنية تشرف وتنظم الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في الأردن، كما أن تحديد متطلبات ممارسة التدقيق الداخلي سوف يساهم في تنظيم الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، كما أن تبني معايير تدقيق داخلي سوف يساهم في تنظيم الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في الأردن.

#### **10. Abdolmohammadi and Sarens (2009) "Factors Associated with Best Practices in Internal Auditing: Emerging vs. Developed Countries".**

هذه الدراسة بعنوان "العوامل المرتبطة بأفضل ممارسات التدقيق الداخلي: الدول المتقدمة مقابل الناشئة" وهدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في عدد من العوامل التي ترتبط نظرياً مع التقارب نحو أفضل الممارسات في مجال التدقيق الداخلي في عدد من الدول الناشئة والمتقدمة، و تضمنت عينة الدراسة 1549 مدير تدقيق داخلي من الدول المتقدمة و 438 مدير تدقيق داخلي من الدول النامية، واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات، ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة: النسب المئوية والتكرارات، واختبار Two Sample T-test.

وقد خلصت الدراسة إلى أن إستخدام معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين له إرتباط إيجابي مع التوجه نحو أفضل الممارسات المهنية في مجال التدقيق الداخلي، كما أن هناك علاقة إيجابية بين الإلتزام بالتقييم الخارجي لجودة أنشطة التدقيق الداخلي في الثلاث سنوات الأخيرة وبين التوجه نحو أفضل ممارسة مهنية للتدقيق الداخلي، كما أن توجه الدول النامية نحو الوصول إلى أفضل ممارسة مهنية للتدقيق الداخلي أكبر من توجه الدول المتقدمة للوصول إلى هذه الغاية.

#### **11. Arena and Azzone (2009) "Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness".**

هذه الدراسة بعنوان "تحديد العناصر التنظيمية المؤثرة على فعالية التدقيق الداخلي" وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المحددة لفعالية التدقيق الداخلي في الشركات الإيطالية في ضوء التغيرات الحديثة في رسالة التدقيق الداخلي ودوره في حاكمية المؤسسات، ولتحقيق أهداف الدراسة صممت إستبانة ووزعت على ٣٦٤ شركة إيطالية وتم إسترداد عدد ١٥٣ إستبانة بنسبة ٤٢%، واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات. وأظهرت النتائج أن فعالية التدقيق الداخلي تتأثر بصفات وخصائص فريق التدقيق الداخلي وإجراءات وأنشطة التدقيق وروابط المنشأة، كما أن فعالية التدقيق الداخلي تزداد بازدياد نسبة عدد المدققين الداخليين إلى عدد الموظفين، وكذلك كون مدير التدقيق الداخلي عضو في معهد المدققين الداخليين (IIA) ، بالإضافة إلى تبني الشركة لتقنية التقييم الذاتي لخطر الرقابة، ومدى إطلاع وإشراف لجنة التدقيق الداخلي على أنشطة التدقيق الداخلي في الشركة.

## 12. Jantan, et al., (2005) "Internal Auditing Practices and Internal Control System"

هذه الدراسة بعنوان "ممارسات التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية" وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى إلتزام الشركات المدرجة في السوق المالي الماليزي بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) وكذلك تحديد إذا ما كان الإلتزام بهذه المعايير يؤثر على نظم الرقابة الداخلية في هذه الشركات. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في السوق الماليزي للأوراق المالية واعتمدت الدراسة على إستخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات.

وقد استنتجت الدراسة أن مهنية وموضوعية أقسام التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في السوق الماليزي للأوراق المالية تؤثر بشكل ملحوظ على كفاءة نظام الرقابة الداخلية فيها، كما أن نطاق التدقيق الداخلي والأداء المهني في أقسام التدقيق الداخلي يؤثر على سمات الإلتصال والإعلام الخاص بنظام الرقابة الداخلية وسمات بيئة نظام الرقابة الداخلية، كما إستنتجت الدراسة أن عملية إدارة قسم التدقيق الداخلي وأداء عمل التدقيق وخطة التدقيق الداخلي والتقارير عن عمل التدقيق الداخلي تؤثر بشكل ملحوظ على سمات تقدير المخاطر الخاصة بنظام الرقابة. ولإختصار وتبيان المعلومات الواردة في الدراسات السابقة يبين الجدول رقم (٢) أدناه أهم البيانات الواردة في الدراسات السابقة.

الجدول رقم (٢)  
البيانات الواردة في الدراسات السابقة

م	عنوان الدراسة	إسم الباحث	سنة الدراسة	أهم هدف	أهم نتيجة	مدى إستفادة الباحث من الدراسة
<b>أولاً: الدراسات العربية:</b>						
١	العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي: دراسة تطبيقية	المدهون	٢٠١٥	التعرف على العوامل المؤثرة على العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي	أثر الدور التكاملي للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الفعالية للمصارف من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية	الإستفادة في كيفية إعداد الإطار النظري للدراسة
٢	مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي في شركات الكهرباء الأردنية.	ميشيل سويدان، وبلال أبو زريق	٢٠١٣	التحقق من مدى إلتزام المدققين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية.	المدققين الداخليين العاملين في شركات الكهرباء الأردنية يلتزمون بشكل عام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية بدرجة مرتفعة.	الإستفادة في كيفية إعداد الإطار النظري للدراسة.



<p>الإستفادة في كيفية إعداد الإطار النظري للدراسة.</p>	<p>الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تلتزم بتطبيق جميع مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ مع وجود علاقة ذات دلالة إحصائية مع الأداء المالي مقاسا بنسبة مجمل الربح.</p>	<p>التحقق من مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ ومدى أثر ذلك على الأداء المالي لهذه الشركات.</p>	<p>٢٠١٢</p>	<p>علي عبد القادر ذنيبات</p>	<p>مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي.</p>	<p>٣</p>
<p>الإستفادة في إجراءات التحليل الإحصائي ومناقشة النتائج.</p>	<p>يقوم المدققين الداخليين في شركات التأمين الجزائرية بالإلتزام بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.</p>	<p>التحقق من مدى إلتزام شركات التأمين الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.</p>	<p>٢٠١٢</p>	<p>بشير بن عيشي، و عمار بن عيشي</p>	<p>مدى إلتزام شركات التأمين الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.</p>	<p>٤</p>

٥	دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة (دراسة تطبيقية).	إبراهيم مدهون	٢٠١١	التحقق من مدى تأثير الإلتزام بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي من قبل المدقق الداخلي في تفعيل دور إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة في فلسطين.	وجود وعي مهني لدى المدقق الداخلي بأهمية دوره في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة.	الإستفادة في طريقة عرض وتحليل النتائج.
٦	تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت.	عيد مناور الرشيدى	٢٠١٠	بيان دور الرقابة الداخلية في العمل المصرفي في البنوك التجارية في الكويت.	مستوى نظم الرقابة الداخلية والإلتزام بتطبيق معايير الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت بمستوى متوسط من الفاعلية.	الإستفادة من حيث منهجية الدراسة والتصميم المتعلق بعينة البحث والتحليل الإحصائي.
٧	دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري ( دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية).	يوسف سعيد المدلل	٢٠٠٧	التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم كفاءة وفعالية الإدارة في ضبط الأداء المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.	تقوم وحدات التدقيق الداخلي بدور جيد في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وهذا يؤثر إيجابا على ضبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.	الإستفادة في الإطار النظري والتحليل الإحصائي.

ثانيا: الدراسات الأجنبية:

الإستفادة في الإطار النظري للدراسة من خلال إثراء الإطلاع على دراسات الباحثين الآخرين.	المدققين الداخليين في القطاع المصرفي المصري يرون أنفسهم قادرين على ممارسة دور كبير في عملية تدقيق إدارة المخاطر بدلا من تكليف المحاسبين القانونيين والمستشارين بها.	تكوين إطار شامل لمفهوم إدارة المخاطر في القطاع المصرفي المصري، وتوضيح الدور الذي يمارسه التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر	٢٠١٢	Tariq Ismail طارق إسماعيل	Internal Auditors' Perception about Their Role in Risk Management Audit in Egyptian Banking Sector "تصور مدققي الحسابات الداخليين عن دورهم في تدقيق إدارة المخاطر في القطاع المصرفي المصري"	٨
الإستفادة في الإطار النظري للدراسة من خلال إثراء الإطلاع على دراسات الباحثين الآخرين.	هناك حاجة ماسة لوجود سلطة مهنية تشرف وتنظم الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في الأردن.	التعرف إلى مدى إدراك ووعي المدققين الداخليين والإدارة العليا في الشركات الأردنية للبيئة السليمة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الفعال.	٢٠١٠	Mohammad Rahahlah محمد رحاحلة	Regulating the Profession of Internal Auditing in Jordan "تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الأردن"	٩
الإستفادة في الإطار النظري للدراسة من خلال إثراء الإطلاع على دراسات الباحثين الآخرين.	إستخدام معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين له إرتباط إيجابي مع التوجه نحو أفضل الممارسات المهنية في مجال التدقيق الداخلي.	التحقيق في عدد من العوامل التي ترتبط نظريا مع التقارب نحو أفضل الممارسات في مجال التدقيق الداخلي في عدد من الدول المتقدمة والناشئة.	٢٠٠٩	Abdolmohammadi, M. and Sarens, G عبدالمحمدي وسارينس	Factors Associated with Best Practices in Internal Auditing: Emerging vs. Developed Countries "العوامل المرتبطة بأفضل ممارسات التدقيق الداخلي: الدول المتقدمة مقابل الناشئة"	١٠

الإستفادة في الإطار النظري للدراسة من خلال إثراء الإطلاع على دراسات الباحثين الآخرين.	فعالية التدقيق الداخلي تتأثر بصفات وخصائص فريق التدقيق الداخلي وإجراءات وأنشطة التدقيق وروابط المنشأة.	معرفة العوامل المحددة لفعالية التدقيق الداخلي في الشركات الإبطالية في ضوء التغيرات الحديثة في رسالة التدقيق الداخلي ودوره في حاكمية المؤسسات.	2009	Arena, M. And Azzone, G. أرينا و أزون	Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness "تحديد العناصر التنظيمية المؤثرة على فعالية التدقيق الداخلي".	١١
الإستفادة في الإطار النظري للدراسة من خلال إثراء الإطلاع على دراسات الباحثين الآخرين.	مهنية وموضوعية أقسام التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في السوق الماليزي للأوراق المالية تؤثر بشكل ملحوظ على كفاءة نظام الرقابة الداخلية فيها.	تحديد مدى إلتزام الشركات المدرجة في السوق المالي الماليزي بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.	2005	Jantan, et al. جاننتين وآخرون	Internal Auditing Practices and Internal Control System "ممارسات التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية".	١٢

(المصدر: إعداد الباحث)

## ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

بالمقارنة مع الدراسات السابقة يمكن إجمال إختلاف الدراسة الذي يقوم بها الباحث عن تلك الدراسات، في النواحي التالية:

١. هذه الدراسة من أوائل الدراسات في هذا المجال في دولة الكويت، إذ معظم الدراسات التي أتيح للباحث الإطلاع عليها أجريت في بيئات مختلفة عن بيئة الكويت، وتناولت موضوع التدقيق الداخلي في الشركات التجارية والصناعية بالإضافة للبنوك، بينما هذه الدراسة ركزت على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية وهي تمثل القطاع النفطي الذي يعتبر أهم قطاعات الإقتصاد الكويتي، وهو ما لم يتم تناوله في دراسات سابقة حسب علم الباحث.

٢. شملت الدراسة كامل الشركات الممثلة لقطاع النفط الكويتي، وهو ما يساعد على تكوين فكرة حقيقية ومتكاملة عن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع النفطي الكويتي.

٣. دراسة تعتمد المنهج المعياري في التقييم،، حيث إعتد الباحث على معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي وفق التحديث الذي صدر في عام ٢٠١٢.

## الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات

- المبحث الأول: مجتمع الدراسة - شركات النفط الكويتية
- المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية - الإستبانة
- المبحث الثالث: التحليل الإحصائي ومناقشة بيانات الإستبانة
- المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

## مقدمة:

يتناول هذا الفصل الدراسة التطبيقية والمنهج التحليلي من خلال نبذة عن مجتمع الدراسة وأفراد العينة، وكذلك الأداة المستخدمة لإختبار فرضيات الدراسة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، بالإضافة إلى المعالجات الإحصائية التي إعتد عليها الباحث في تحليل الدراسة، وأخيرا إختبار فرضيات الدراسة.

### ١/٤ المبحث الأول: مجتمع الدراسة - شركات النفط الكويتية:

مؤسسة البترول الكويتية مؤسسة ذات طابع اقتصادي تدار على أسس تجارية ومملوكة بالكامل لدولة الكويت، وهي تعتبر إحدى شركات النفط والغاز الرئيسية في العالم وترتكز أنشطتها على الإستكشاف والإنتاج والتكرير والتسويق وصناعة البتروكيماويات والنقل. رسالة المؤسسة هي إدارة وتشغيل هذه الأنشطة المتكاملة في كافة أنحاء العالم بأفضل الأساليب وبكفاءة وفعالية، بالإضافة إلى تعظيم القيمة والمردود المالي للمساهمين مع ضمان الإستغلال الأمثل للموارد النفطية. ولدى المؤسسة دور هام في المساهمة في دعم وتنشيط الإقتصاد المحلي الكويتي، وتطوير وتنمية القوى العاملة الوطنية، والمحافظة على الخبرة التجارية والفنية العالية وإدارة الشؤون المتعلقة بالصحة والسلامة والبيئة بشكل فعال (التقرير السنوي لمؤسسة البترول الكويتية، ٢٠١٣).

حيث تأسست مؤسسة البترول الكويتية في عام ١٩٨٠ كمؤسسة شاملة لإدارة المصالح النفطية الكويتية الآخذة في التنوع، وبلغ رأسمال المؤسسة عند تأسيسها ١٠٠٠ مليون دينار كويتي، ثم تم زيادة رأسمالها إلى ٢٥٠٠ مليون دينار كويتي في عام ١٩٨٢. تقدم المؤسسة سلسلة متكاملة من الخدمات في مجال النفط من خلال شركاتها التابعة حيث تتولى الشركات مهمات مختلفة في مجال الإستكشاف والإنتاج والتكرير والبتروكيماويات والتسويق وبيع التجزئة والنقل البحري (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها، ٢٠١٤).

وتضم المؤسسة (٩) شركات وقد انضموا تحت مؤسسة البترول الكويتية بعد تأسيسها وبالتالي تعتبر مؤسسة البترول الكويتية بمثابة هيئة قابضة تمتلك هذه الشركات، وتدار المؤسسة من قبل مجلس إدارة مكون من ممثلين عن الشركات التي تمتلك المؤسسة رأسمالها بالكامل بالإضافة إلى مديري إدارتي التخطيط والتسويق اللتين أنشئتتا ضمن التنظيم المركزي للمؤسسة، ويرأس وزير النفط مجلس إدارة المؤسسة ويكون لهذا المجلس اختصاصات الجمعية التأسيسية والجمعية العامة العادية للمساهمين التي تقرها أحكام قانون

الشركات التجارية. ويقوم المجلس الأعلى للبترول بتولي إختصاصات الجمعية العامة غير العادية بالنسبة لها .

وتضم مؤسسة البترول الكويتية الشركات الآتية:

١. شركة نفط الكويت: تأسست عام ١٩٣٤ وتتولى مسئولية إستكشاف وتطوير وإنتاج المواد الهيدروكربونية في دولة الكويت وتخزين ونقل النفط إلى المصافي ومرافئ التصدير.

٢. شركة ناقلات النفط الكويتية: تأسست عام ١٩٥٧ وتمتلك أحد أضخم أساطيل النقل البحري في العالم.

٣. شركة البترول الوطنية الكويتية: تأسست عام ١٩٦٠ وتتولى إدارة مصافي النفط كما تقوم بتسويق زيت الوقود في محطات التعبئة للشركة وللشركات الأخرى في السوق المحلية.

٤. شركة صناعة الكيماويات البترولية: تأسست عام ١٩٦٣ وتتولى إدارة ثلاثة مصانع لإنتاج الأمونيا السائلة.

٥. الشركة الكويتية لتزويد الطائرات بالوقود (كافكو): تأسست عام ١٩٦٣ وتتولى تزويد الطائرات بالوقود في مطار الكويت الدولي.

٦. شركة البترول الكويتية العالمية: تأسست عام ١٩٨٠، وهي بمثابة الذراع العالمية لمؤسسة البترول الكويتية وتعنى بعمليات التكرير والأبحاث وتسويق المنتجات النفطية.

٧. الشركة الكويتية للإستكشافات البترولية الخارجية (كوفيك): تأسست عام ١٩٨١ وتتولى عمليات التنقيب والتطوير وإنتاج النفط الخام والغاز الطبيعي خارج دولة الكويت.

٨. الشركة الكويتية لنفط الخليج: تأسست عام ٢٠٠٢ وتتولى إدارة حصة الكويت من الثروات الطبيعية في المنطقة المقسومة بين المملكة العربية السعودية ودولة الكويت.

٩. شركة التنمية النفطية: تأسست عام ٢٠٠٥ وتتولى مسئولية تنفيذ عقد الخدمات التشغيلية مع إتحاد شركات النفط العالمية المؤهلة لتطوير حقول شمال الكويت.

ويشمل مجتمع الدراسة المدققين الداخليين ومديري إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية البالغ عددهم (٧٠) مدققاً تم حصرهم من خلال الاستعلام المباشر من قبل الباحث في الجهة المختصة في مؤسسة البترول الكويتية، حيث يوجد جهاز مركزي للتدقيق الداخلي في مؤسسة البترول الكويتية الحاضنة لكافة شركات النفط الكويتية، ويتفرع عنه وحدات تدقيق تعمل على وظائف عمليات التدقيق في الشركات التابعة، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة تم إستخدام أسلوب الحصر الشامل لجميع أفراد الدراسة، وعليه تكون عينة الدراسة هي كامل مجتمع الدراسة، وتم توزيع عدد (٧٠) إستبانة تم



إسترجاع عدد (٦٤) إستبانة بنسبة (٩١) % من الإستبانات الموزعة وهي نسبة كافية للبحث والتحليل الإحصائي.

#### ٢/٤ المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية - الإستبانة:

بعد الإطلاع على أدبيات التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٧٨، وتعديلاتها اللاحقة حتى ديسمبر ٢٠١٤، قام الباحث بتصميم الإستبانة المخصصة لجمع البيانات من العاملين في مجال التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية، مع الأخذ بعين الإعتبار ضرورة مراعاة أن تكون الإستبانة شاملة لقياس مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية من خلال الإستعراض التفصيلي لتلك المعايير ولتغطية الجوانب الأخرى من البحث. وإشتملت الإستبانة المستخدمة في هذا البحث على أربعة أقسام على الشكل التالي:

القسم الأول: يختص بالمعلومات عن الشركة وعن وجود إدارة للتدقيق الداخلي، من حيث تسمية هذا النشاط (إدارة أو قسم...)، وموقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة، وعدد المدققين الداخليين، وأسباب عدم وجود إدارة للتدقيق الداخلي في الشركة (في حال عدم وجود مثل هذه الإدارة).

القسم الثاني: يختص بالمعلومات الشخصية للمدقق الداخلي وهي:

المركز الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، وعدد الدورات المهنية.

القسم الثالث: إشتمل هذا القسم على (٤٩) سؤال، صممت لقياس مدى إلتزام إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية بمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا، حيث تم الاعتماد في صياغة فقرات الاستبانة على معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٧٨، وتعديلاتها اللاحقة حتى ديسمبر ٢٠١٤، كما تم الاعتماد على دراسة بن عيشي و بن عيشي (٢٠١٢)، ودراسة الرشيد (٢٠١٠). ويبين الجدول أدناه

محاور الاستبانة:

الجدول رقم (٣): محاور القسم الثالث من الإستبانة وعدد فقرات كل مجال

الرقم	المحور	عدد الفقرات
	<b>المحور الأول: معايير الصفات</b>	
٠١	معيار الإستقلالية والموضوعية	٨
٠٢	معيار العناية المهنية	٨
٠٣	معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي	٧
	<b>المحور الثاني: معايير الأداء</b>	
٠٤	معيار إدارة النشاط الخارجي	٧
٠٥	معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي	٧
٠٦	معيار توصيل ومتابعة النتائج	٦
٠٧	معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر	٦
	<b>المجموع الكلي</b>	٤٩

(المصدر: إعداد الباحث)

كما تم استخدام مقياس ليكارت ذو الخمس إختيارات في جميع أسئلة الإستبانة، حيث تم إعطاء أوزان رقمية من (١-٥) تبين مدى الإلتزام بكل متطلب من متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية، كما هو مبين أدناه:

(١) ويعني أن هذا المتطلب غير مطبق أبدا.

(٢) ويعني أن هذا المتطلب نادرا ما يطبق.

(٣) ويعني أن هذا المتطلب يطبق أحيانا.

(٤) ويعني أن هذا المتطلب غالبا ما يطبق.

(٥) ويعني أن هذا المتطلب يتم تطبيقه بشكل دائم.

وكان هدف الباحث من استخدام الإستبانة كوسيلة لجمع البيانات من مجتمع البحث هو إعطاء الوقت اللازم والكافي لأفراد عينة البحث للإجابة على جميع الأسئلة كون هذه الإستبانة المتخصصة تمتاز بكثرة عدد الأسئلة.

#### - الإختبار الأولي للإستبانة:

قبل اعتماد الإستبانة في صيغتها النهائية تم عرضها على تسعة أساتذة أفاضل من العاملين في مجال تدريس المحاسبة والتدقيق في الجامعات الأردنية وجامعة الكويت (أسماء الأساتذة الدكاترة المحكمين مبينة في الملحق رقم (١))، وذلك للتأكد من صياغة الأسئلة بأسلوب واضح وخال من الإلتباس أو الغموض، ومن أن الإستبانة تناسب وتقيس جميع المتغيرات التي تؤثر على فرضيات البحث، حيث قاموا مشكورين بمراجعة الإستبانة وإبداء ملاحظاتهم التي أخذت بعين الإعتبار عند الإعداد النهائي للإستبانة المبينة في ملحق رقم (٢).

ولإختبار مصداقية الإستبانة للتأكد من أنها تقيس ما صممت من أجله بشكل دقيق عند عرضها على عينة الدراسة، فقد تم استخدام معامل ألفا (كرونباخ ألفا) لتحقيق هذا الهدف، حيث أن قيمة معامل ألفا الذي تقع قيمته ما بين (صفر إلى ١) يبين مدى الارتباط بين أسئلة الإستبانة، فإذا كانت قيمته صفرا، فإن ذلك يشير إلى حالة عدم ارتباط مطلقة بين الأسئلة، أما إذا كانت قيمته (١) فإن ذلك يشير إلى أن الأسئلة كاملة وأنها مرتبطة تماما.

وعند تطبيق إختبار المصدقية ألفا على أسئلة الإستبانة بلغت قيمة ألفا ٨٨%، وهذا يعكس الارتباط العالي بين الأسئلة وأن هناك درجة عالية من الثبات لجميع أسئلة الإستبانة، والجدول التالي رقم (٤) يوضح ذلك.

جدول رقم (٤): نتائج معادلة كرونباخ ألفا لمحاور الدراسة

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا
<b>مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية</b>		
١- معيار الإستقلالية والموضوعية	٨	٠.٨٥
٢- معيار العناية المهنية	٨	٠.٩٢
٣- معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي	٧	٠.٩٣
٤- معيار إدارة النشاط الخارجي	٧	٠.٩٢
٥- معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي	٧	٠.٨٨
٦- معيار توصيل ومتابعة النتائج	٦	٠.٨١
٧- معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر	٦	٠.٨٨
<b>الكلية</b>	<b>٤٩</b>	<b>٠.٨٨</b>

(المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الإستبانة)

**-الأساليب الإحصائية المستخدمة:**

لغرض إستخلاص النتائج والمعلومات من البيانات التي تم جمعها، وفي سبيل إختبار الفرضيات، تم إستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات باستخدام البرامج الإحصائية (SPSS) تمشياً مع الأهداف المتوخاة منها، وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية التي تم إستخدامها:

١. المتوسطات الحسابية (Arithmetic Mean) لترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها (قياس متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الإستبانة).

٢. الانحرافات المعيارية (Standard Deviations) لقياس التشتت أو الانحراف لإجابات مفردات عينة الدراسة عن وسطها الحسابي.

٣. تحليل (One Sample - T test) لإختبار فرضيات الدراسة.

### المبحث الثالث: التحليل الإحصائي و مناقشة بيانات الإستبانة: أ- التوزيع التكراري لأسئلة القسم الأول من أسئلة الإستبانة:

يتعلق هذا القسم بالمعلومات الخاصة بالشركة، من وجود إدارة للتدقيق الداخلي والمسمى الوظيفي لإدارة التدقيق الداخلي وموقعها في الهيكل التنظيمي للشركة وعدد العاملين في الإدارة وذلك على النحو التالي:

جدول (٥): المتغيرات الشخصية والوظيفية في شركات النفط الكويتية

النسبة المئوية	التكرار	وجود كيان وظيفي لوظيفة التدقيق الداخلي
١٠٠ %	٦٤	نعم
—	—	لا
١٠٠ %	٦٤	المجموع الكلي
النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي لأنشطة التدقيق الداخلي
٧٢ %	٤٦	إدارة
—	—	قسم
٢٨ %	١٨	أخرى (الجهاز المركزي للتدقيق الداخلي)
١٠٠ %	٦٤	المجموع الكلي
النسبة المئوية	التكرار	موقع وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي
١٠٠ %	٦٤	مجلس الإدارة

—	—	الإدارة التنفيذية
—	—	أخرى
١٠٠ %	٦٤	المجموع الكلي
النسبة المئوية	التكرار	عدد المدققين الداخليين في الشركة
—	—	١ - ٥
٢٥ %	١٦	٦ - ١٠
٧٥ %	٤٨	أكثر من ١٠
١٠٠ %	٦٤	المجموع الكلي

(المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الإستبانة)

تبين إجابة أفراد عينة الدراسة وجود كيان إداري لوظيفة التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية بنسبة ١٠٠%، وهذا يؤكد على إهتمام شركات النفط الكويتية بوظيفة التدقيق الداخلي، كما يظهر في الجدول رقم (٥) أعلاه.

كما تبين إجابة أفراد العينة أن مسمى إدارة التدقيق الداخلي هو المعتمد في شركات النفط الكويتية، مما يعطي دعم ومكانة لنشاط التدقيق الداخلي، وتبين كذلك وجود جهاز مركزي للتدقيق الداخلي يتابع أعمال التدقيق الداخلي في الشركة الأم وهي مؤسسة البترول الكويتية، وهناك دمج لوظيفة التدقيق الداخلي في بعض شركات النفط الكويتية ذات المهام المشتركة.

كما يتبين من إجابات أفراد العينة أن وظيفة التدقيق الداخلي تتبع مباشرة مجلس الإدارة من خلال لجنة التدقيق الداخلي، مما يبين أهمية وظيفة التدقيق الداخلي لدى شركات النفط الكويتية لدى القائمين عليها.

كذلك يتبين من إجابات أفراد العينة أن أعداد المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية أكثر من ٥ مدققين، وأن النسبة الأكبر فوق ١٠ مدققين بنسبة ٤٨%، وهذا يؤثر إلى وجود عدد مناسب من المدققين للقيام بأعباء وظيفة التدقيق الداخلي مما يؤدي إلى رفع كفاءة التدقيق الداخلي.

#### ب- التوزيعات التكرارية لأسئلة القسم الثاني من أسئلة الإستبانة:

يتعلق هذا القسم بالمعلومات الشخصية للمدققين الداخليين العاملين في شركات النفط الكويتية، كما هو مبين في التالي:

جدول (٦): التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	المركز الوظيفي
٢ %	١	مشرف
١٠ %	٦	مدير
٢٠ %	١٣	رئيس
٣٧ %	٢٤	مدقق أول
٣١ %	٢٠	مدقق مبتدئ
١٠٠ %	٦٤	المجموع الكلي
النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة في التدقيق
٣٠ %	٢٠	أقل من سنة
١٦ %	١٠	١ - ٥ سنوات
٢٢ %	١٤	٦ - ١٠ سنوات

١٦ %	١٠	١١ - ١٥ سنة
١٦ %	١٠	أكثر من ١٥ سنة
١٠٠ %	٦٤	المجموع الكلي
النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
٨٤ %	٥٤	بكالوريوس
١٦ %	١٠	ماجستير
١٠٠ %	٦٤	المجموع الكلي
النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
٦٦ %	٤٢	محاسبة
٣ %	٢	إقتصاد
٨ %	٥	مالية ومصرفية
٢٣ %	١٥	إدارة أعمال
١٠٠ %	٦٤	المجموع الكلي
النسبة المئوية	التكرار	الشهادة المهنية
٦ %	٤	محاسب قانوني CPA
٣١ %	٢٠	مدقق داخلي CIA
١٦ %	١٠	CISA – CIDA – CFA
٤٧ %	٣٠	لا يوجد



المجموع الكلي	٦٤	% ١٠٠
عدد الدورات المهنية	التكرار	النسبة المئوية
١ - ٥ دورات	١٠	% ١٦
٦ - ١٠ دورات	٢٠	% ٣١
أكثر من ١٥ دورات	٣٤	% ٥٣
لا يوجد	-	-
المجموع الكلي	٦٤	% ١٠٠

تبين أن نسبة المدققين الداخليين الذين يقومون بأعمال التدقيق اليومية (مدقق أول و مدقق مبتدئ) يشكلون الأغلبية العظمى في جميع إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية، حيث بلغ عددهم في عينة البحث (٤٤) مدققا داخليا أي ما نسبته (٦٨ %)، بالمقابل نجد أن المراكز الوظيفية الأخرى في إدارة التدقيق الداخلي تكون محصورة بعدد المراكز المتوفرة في تلك الإدارات وهي على الأغلب قليلة جدا. حيث نجد أن عدد المدققين في المراكز الإشرافية بلغ (٢٠) مدقق أي ما نسبته (٣٢ %) من عينة البحث.

كما تبين أن المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية يملكون خبرات جيدة من حيث عدد سنوات ممارسة المهنة حيث بلغت نسبة من لهم خبرة أكثر من خمسة سنوات إلى خمسة عشر سنة بلغ ٦١ %، بينما بلغت نسبة من يملكون سنوات خبرة بحدود خمسة سنوات ١٦ %، وهذا متوافق مع كون الحجم الأكبر من عينة البحث من المدققين الأوائل والمبتدئين اللذين يشكلون أغلبية المدققين ونلاحظ أن عدد سنوات الخبرة هذه مناسبة لطبيعة المهام وأعمال التدقيق الموكلة إليهم، ونجد أن نسبة أصحاب الخبرة لأكثر من ١٥ سنة تبلغ ٢٣ % وهذا متوافق مع كون أغلبهم أصحاب المراكز الوظيفية الإشرافية في التدقيق الداخلي.

وأن الغالبية العظمى من المدققين الداخليين من حملة الشهادات الجامعية الأولى (بكالوريوس) بنسبة ٨٤ %، و نسبة ١٠ % لحملة الماجستير، وهذا يدل على وجود مستوى تأهيل علمي مناسب، وأن شركات النفط الكويتية ترفد إدارة التدقيق الداخلي فيها بالكفاءات العلمية المناسبة لأداء مهام التدقيق الداخلي.

كما تبين أن الغالبية العظمى من المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية يختصون بالمحاسبة بنسبة ٦٦%، وأن ما نسبته ٣٤% منهم يختصون بحقول وثيقة الصلة بالتدقيق (تخصصات تجارية)، وهذا يعني أن الغالبية من المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية تتوافر لديهم الخلفية العلمية المناسبة للقيام بالمهام الموكلة إليهم من أعمال التدقيق المختلفة.

كذلك تبين أن نسبة إشتراك المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية إلى الجمعيات المهنية ٥٣% من مجموع عينة البحث، وفي تقدير الباحث، فإن هذه النسبة تعتبر منخفضة، مما ينعكس سلبا على مستويات الأداء للمدققين الداخليين، لكون مهنة التدقيق الداخلي مهنة تخصصية والإنتساب للجمعيات المهنية المتخصصة في التدقيق يساعد المدققين الداخليين على تنمية مهاراتهم وتطوير معلوماتهم والتزود بأحدث الأساليب الفنية والسلوكية في تنفيذ عملية التدقيق.

كما تبين أن المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية ينتسبون للدورات التدريبية في مجال التدقيق الداخلي لأكثر من ٥ دورات خلال سنوات عملهم بنسبة ٨٤%، وهذا يدل على إهتمام إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية على تنمية المهارات المهنية في مجال التدقيق الداخلي للعاملين في التدقيق الداخلي مما يرفع قدراته وإمكانياتهم المهنية والوظيفية.

### ج. التحليل الإحصائي لأسئلة القسم الثالث من أسئلة الإستبانة:

يتعلق هذا القسم بدراسة مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا، وسيتم تحليل البيانات المجمعّة بواسطة الإستبانة، بحيث يتم إستخدامها في إختبار الفرضيات في المبحث الرابع من هذا الفصل.

وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في تفسير إجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات أداة الدراسة، بحيث تأخذ الإجابة (كبيرة جدا) خمس درجات، والإجابة (كبيرة) أربعة درجات، والإجابة (متوسطة) ثلاثة درجات، والإجابة (قليلة) درجتين، والإجابة (قليلة جدا) درجة واحدة. وقد تم استخدام المتوسطات الحسابية لنتائج تحليل البيانات لتفسير البيانات على النحو التالي:

الوسط الحسابي	درجة الإلتزام
من ١.٠٠ - ٢.٤٩	منخفضة
من ٢.٥٠ - ٣.٤٩	متوسطة
من ٣.٥٠ - ٥.٠٠	مرتفعة

ويتكون القسم الثالث من الإستبانة من محورين هما:

### ١. المحور الأول - معايير الصفات:

وتتعلق بالسمات والخصائص الواجب توافرها في المدقق الداخلي ودوائر التدقيق الداخلي، ويتكون من ثلاثة معايير، كانت نتائجها كما يلي:

### أولاً: معيار الإستقلالية والموضوعية:

جدول رقم (٧): تحليل فقرات معيار الإستقلالية والموضوعية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة % التطبيق
١.	يقدم مجلس الإدارة الدعم الكافي لإدارة التدقيق الداخلي لإنجاز أعمالها بكفاءة مهنية.	3.95	١.١٦	٨٤.٠٠
٢.	تقوم إدارة التدقيق الداخلي من تلقاء نفسها بتحديد أنشطة التدقيق التي يجب فحصها.	3.85	٠.٩٤	٨٣.٠٠
٣.	تتبع إدارة التدقيق الداخلي لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي في الشركة باعتبارها وحدة إدارية مستقلة.	٣.٩٢	٠.٨٥	٨٣.٧٠
٤.	إذا تم الإخلال بإستقلالية أو موضوعية المدقق الداخلي فيتم الإفصاح عن ذلك في تقارير ترفع إلى المستوى الإداري الملائم.	3.74	١.٠٧	٨٦.٤٤
٥.	يحرص مدير التدقيق الداخلي على أن الموظفين المنتقلين من أقسام وإدارت أخرى إلى إدارة التدقيق الداخلي في الشركة لا يدققون الآن ما أنجزوه في دوائرهم السابقة.	٣.٦	٠.٩٩	٧٧.٤١
٦.	تضمن الإدارة العليا معالجة ملاحظات التدقيق الداخلي وإتخاذ الإجراءات المناسبة لتنفيذ الإقتراحات والتوصيات وتعاون الجهات التي يتم تدقيق أنشطتها.	٣.٥٢	١.٠٤	٧٦.٧٨
٧.	يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي أظهرتها عملية التدقيق بدون أي تأثير خارجي.	٣.٦٤	٠.٩٨	٨٠.٤٤

٨١.٦٦	٠.٩٠	٣.٧٧	يصرح المدقق الداخلي لمدير التدقيق الداخلي عن أية إدارات أو أقسام قد تؤثر على إستقلاليته.	٨.
٨١.٦٨	٠.٩٩	3.74	مجموع فقرات معيار الإستقلالية والموضوعية	

(المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الإستبانة)

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول رقم (٧) أعلاه المتعلقة بتحليل نتائج معيار الإستقلالية والموضوعية (الفرضية الأولى)، يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور مرتفعة و تتراوح بين (3.52 و ٣.٩٥). وبلغ الإنحراف المعياري العام (٠.٩٩)، كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط العام هو (٣.٧٤) وحسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في تفسير قيم المتوسطات الحسابية، نستنتج أن درجة الموافقة لأفراد الدراسة كانت مرتفعة ونسبة الإلتزام بتطبيق معيار الإستقلالية والموضوعية بلغت ٨١.٦٨ % .

#### ثانيا: معيار العناية المهنية:

جدول رقم (٨): تحليل فقرات معيار العناية المهنية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	نسبة % التطبيق
١.	لدى المدقق الداخلي القدرة على تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءاتها المطلوبة لإنجاز عملية التدقيق.	٣.٨٢	٠.٨٥	٨٢.٤٠
٢.	المدققون الداخليون يتمتعون كوحدة واحدة متكاملة بالمعرفة والمهارات الأساسية لممارسة هذه المهنة.	٣.٥٢	٠.٧٩	٧٤.٣٥
٣.	يقوم مدير التدقيق الداخلي بالإشراف على تأمين التعليمات الملائمة لمروسيه في بداية كل عملية تدقيق.	٣.٥٨	٠.٩٢	٧٥.٦٠
٤.	يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن أوراق العمل تدعم النتائج والتوصيات الواردة في التقارير.	٣.٦٦	٠.٩٦	٨٠.٦٥
٥.	المدقق الداخلي قادر على التعامل مع الموظفين في الإدارات الأخرى والإتصال بهم بصورة فعالة.	٣.٧٠	١.٠٢	٨٢.٠٥
٦.	يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته و التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الداخلي.	٣.٧٣	١.٠٤	٨٢.٠٤
٧.	يشارك المدقق الداخلي في الندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية والمهنية المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي.	٣.٦٠	٠.٩٧	٧٨.٧٦

٧٦.٥٥	١.٠٢	٣.٥٠	يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن النواحي الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.	٨.
٧٩.٠٥	٠.٩٥	٣.٦٤	مجموع فقرات معيار العناية المهنية	

(المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الإستبانة)

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول رقم (٨) أعلاه المتعلقة بتحليل نتائج معيار العناية المهنية (الفرضية الثانية)، يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور كانت مرتفعة وتتراوح بين (٣.٨٢ و ٣.٥٠). وبلغ الإنحراف المعياري العام (٠.٩٥)، كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط العام هو (٣.٦٤) وحسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في تفسير قيم المتوسطات الحسابية، نستنتج أن درجة الموافقة لأفراد الدراسة كانت مرتفعة ونسبة الإلتزام بتطبيق معيار العناية المهنية بلغت ٧٩.٠٥%.

### ثالثاً: معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي:

جدول رقم (٩): تحليل فقرات معيار جودة التدقيق الداخلي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	نسبة % التطبيق
١.	تتم عملية التقييم المستمر لعمل المدقق الداخلي لبيان مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية والنظام الداخلي لإدارة التدقيق الداخلي.	٣.٧٠	١.١٦	٦٥.١ ١
٢.	تخضع نتائج أعمال إدارة التدقيق الداخلي للتقييم من قبل جهات خارجية مستقلة ومؤهلة بشكل دوري.	٢.٩١	١.١٢	٦٤.١ ٤
٣.	يتم تشجيع المدققين الداخليين على رفع تقارير عن نتائج أعمالهم تبين ما إذا كانت أعمالهم قد أجريت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.	٣.٥٢	١.٠٢	٦٢.٢ ٥
٤.	يفصح المدقق الداخلي في تقريره إلى الإدارة العليا أو مجلس الإدارة عن حالات عدم التوافق بين ممارسته لمهامه ومعايير التدقيق الداخلي كلما كان لحالة عدم التوافق تأثير هام على نطاق أو عمليات أنشطة التدقيق الداخلي.	٣.٦٠	٠.٩٠	٦٠.٣ ٣

٦٦.١ ٤	٠.٩٧	٣.٦٥	يتم التحقق من عمل المدقق الداخلي على أساس الأهداف والبرامج الموضوعية لعملية التدقيق الداخلي.	٥.
٦٩.٩ ٥	٠.٨٠	٣.٩٠	يقوم مدير التدقيق الداخلي بالتأكد من أن أوراق العمل تشمل المخالفات التي تم العثور عليها، وأن التقارير النهائية واضحة ودقيقة وأن المدقق الداخلي يخضع لمعايير التدقيق الداخلي.	٦.
٦٠.٢ ٢	١.٠٩	٣.٢٥	يقوم المدقق الداخلي بتقويم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.	٧.
٦٤.٠ ٢	١.٠١	٣.٥٠	مجموع فقرات معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي	

(المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الإستبانة)

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول رقم (٩) أعلاه المتعلقة بتحليل نتائج معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي (الفرضية الثالثة)، يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة بين (٢.٩١ و ٣.٩٠). وبلغ الإنحراف المعياري العام (١.٠١)، كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط العام هو (٣.٥٠)، وحسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في تفسير قيم المتوسطات الحسابية، نستنتج أن درجة الموافقة لأفراد الدراسة كانت مرتفعة ونسبة الإلتزام بتطبيق معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي بلغت ٦٤.٠٢%.

## ٢. المحور الثاني - معايير الأداء:

ويتعلق بنشاط التدقيق الداخلي، وكيفية تنفيذ وأداء كل عملية أو مهمة من عمليات أو مهام التدقيق الداخلي، ومحل الدراسة من أربعة معايير، كانت نتائجها كما يلي:

### أولاً: معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

جدول رقم (١٠): تحليل فقرات معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	نسبة % التطبيق
١.	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق البرامج والعمليات للتحقق من مدى تطابق النتائج مع الأهداف الموضوعية.	٣.٦٢	٠.٧٩	٧٠.٢٠

٧٢.٤٤	٠.٩١	٣.٦٢	يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط لكل عملية تدقيق على حدة وتقييم المخاطر.	٢.
٧٢.٣٤	٠.٩٤	٣.٥٨	يقوم المدقق الداخلي بالحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة على خطة التدقيق.	٣.
٦٩.٨٥	٠.٩٩	٣.٥٤	يقوم المدقق الداخلي بإختيار وسائل إتصال فعالة سواء كانت مكتوبة أو شفوية مع الإدارة والموظفين قبل البدء بالتدقيق.	٤.
٧١.٩٥	٠.٨١	٣.٨٠	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية وموزعة بكفاءة بما يحقق الخطط المعتمدة.	٥.
٧١.٥٠	٠.٨٨	٣.٥٧	يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع سياسات وإجراءات توجيه أنشطة التدقيق الداخلي.	٦.
٦٥.١٢	٠.٨٩	٣.٤٩	يقوم مدير التدقيق الداخلي بعمل خطة تتضمن الموارد المطلوبة لعملية التدقيق، ويتم اعتمادها من قبل مجلس الإدارة.	٧.
٧٠.٤٨	٠.٨٩	٣.٦٠	مجموع فقرات معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي	

(المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الإستبانة)

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول رقم (١٠) أعلاه المتعلقة بتحليل نتائج معيار إدارة النشاط الخارجي (الفرضية الرابعة)، يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة بين (٣.٤٩ و ٣.٨٠). وبلغ الإنحراف المعياري العام (٠.٨٩)، كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط العام هو (٣.٦٠)، وحسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في تفسير قيم المتوسطات الحسابية، نستنتج أن درجة الموافقة لأفراد الدراسة كانت مرتفعة ونسبة الإلتزام بتطبيق معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي بلغت ٧٠.٤٨%.

### ثانياً: معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي:

جدول رقم (١١): تحليل فقرات معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	نسبة % التطبيق
١.	يعمل المدقق الداخلي مع الإدارة في سبيل تطوير مقاييس مناسبة للأداء والتقييم في حالة عدم كفاية المقاييس المحددة من قبل الإدارة.	٣.٥٧	٠.٩٢	٦٩.١١

٧٧.١٥	٠.٩٤	٣.٧٢	يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير للإدارة العليا وإدارة كل قسم في حالة العثور على عدم التوافق بين الإجراءات الخطية والسياسات والقوانين والأعراف.	٢.
٧٥.٠٨	٠.٩٨	٣.٦٣	يتم اعتماد برنامج العمل من قبل مجلس الإدارة أو الإدارة العليا قبل البدء بعملية التدقيق.	٣.
٧٤.٧٥	٠.٩٣	٣.٦٣	يتم إعداد ورقة العمل من قبل المدقق الداخلي، وتتم مراجعتها من قبل مدير إدارة التدقيق الداخلي.	٤.
٦٧.٤٤	١.١٨	٣.٥٢	تحتوي ورقة العمل على خطة العمل والاختبارات المتبعة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات التدقيق والمعلومات التي يتم الحصول عليها.	٥.
٦٤.٣٤	١.٠٧	٣.٤٣	يتم مناقشة المشاكل التي تظهرها التقارير وتحتاج إلى متابعة سريعة وفورية.	٦.
٦٢.١١	١.٠٩	٣.٣٦	يقوم المدقق الداخلي بمتابعة ملاحظاته وتوصياته للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم إتخاذها من قبل الجهات المعنية.	٧.
٧٠.٠٠	١.٠٢	٣.٥٥	مجموع فقرات معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي	

(المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الإستبانة)

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول رقم (١١) أعلاه المتعلقة بتحليل نتائج معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي (الفرضية الخامسة)، يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة بين (٣.٣٦ و ٣.٧٢). وبلغ الإنحراف المعياري العام (١.٠٢)، كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط العام هو (٣.٥٥)، وحسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في تفسير قيم المتوسطات الحسابية، نستنتج أن درجة الموافقة لأفراد الدراسة كانت مرتفعة ونسبة الإلتزام بتطبيق معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي بلغت ٧٠.٠٠%.

**ثالثاً: معيار توصيل ومتابعة النتائج:**

جدول رقم (١٢): تحليل فقرات معيار توصيل ومتابعة النتائج

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	نسبة % التطبيق
------------	--------	-----------------	-------------------	----------------



٦٩.٣٣	١.٠٣	٣.٣٦	يقوم المدققون الداخليون برفع تقارير عن نتائج عملية التدقيق فور الإنتهاء منها.	١.
٧٤.٨٩	٠.٩٢	٣.٥٩	يتضمن التقرير النهائي عن عملية التدقيق الداخلي الرأي الشامل للمدقق الداخلي عن الأداء كلما كان ذلك مناسباً.	٢.
٧٣.٢٤	٠.٩٩	٣.٥٤	يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن التقارير دقيقة وموضوعية وواضحة وموجزة ومقدمة في وقتها المناسب.	٣.
٧١.٧٨	٠.٨٩	٣.٦٥	تتضمن التقارير أهداف عملية التدقيق.	٤.
٧٧.١٨	٠.٩٠	٣.٧٧	يقوم مدير التدقيق الداخلي بإيصال نتائج عملية التدقيق إلى الجهات المناسبة.	٥.
٧٥.٦٧	١.٠٤	٣.٧٣	يتم تحديد المسؤولين من داخل التدقيق الداخلي عن متابعة المشاكل التي تظهرها التقارير وتحتاج إلى متابعة سريعة وفورية.	٦.
٧٣.٦٨	٠.٩٦	٣.٦١	مجموع فقرات معيار توصيل ومتابعة النتائج	

(المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الإستبانة)

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول رقم (١٢) أعلاه المتعلقة بتحليل نتائج معيار توصيل ومتابعة النتائج (الفرضية السادسة)، يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة بين (٣.٣٦ و ٣.٧٧). وبلغ الإنحراف المعياري العام (٠.٩٦)، كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط العام هو (٣.٦١)، وحسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في تفسير قيم المتوسطات الحسابية، نستنتج أن درجة الموافقة لأفراد الدراسة كانت مرتفعة ونسبة الإلتزام بتطبيق معيار توصيل ومتابعة النتائج بلغت ٧٣.٦٨%.

#### رابعاً: معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر:

جدول رقم (١٣): تحليل فقرات معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	نسبة % التطبيق
---------------	--------	--------------------	----------------------	-------------------

٧٤.١٥	٠.٨١	٣.٩٥	١. تتضمن تقارير مدير التدقيق الداخلي إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا بيان لحالات التعرض للمخاطر الهامة والمؤثرة، وقضايا الرقابة، والتحكم في الشركة.
٦٥.٢٠	٠.٧٩	٣.٧٥	٢. يأخذ المدقق الداخلي في الإعتبار عند أداء عمله المخاطر ذات التأثير الهام على موضوعية التدقيق وعملياته وموارده.
٦٤.٣٥	٠.٩٢	٣.٦٠	٣. يقوم المدقق بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول.
٧٠.٨٩	٠.٨١	٣.٧٤	٤. يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن النواحي الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.
٧١.٣٦	٠.٨٨	٣.٨١	٥. يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من قيام الشركة بوضع معايير ومقاييس كافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف قد تم تحقيقها.
٧٢.٤٨	٠.٧٩	٣.٨٣	٦. تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة في الشركة.
٦٩.٧٤	٠.٨٣	٣.٧٨	مجموع فقرات معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر

(المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الإستبانة)

من خلال عرض النتائج المبينة في الجدول رقم (١٣) أعلاه المتعلقة بتحليل نتائج معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر (الفرضية السابعة)، يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور كانت مرتفعة وتتراوح بين (٣.٦٠ و ٣.٩٥). وبلغ الإنحراف المعياري العام (٠.٨٣)، كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط العام هو (٣.٧٨)، وحسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في تفسير قيم المتوسطات الحسابية، نستنتج أن درجة الموافقة لأفراد الدراسة كانت مرتفعة ونسبة الإلتزام بتطبيق معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر بلغت ٦٩.٧٤%.

#### المبحث الرابع: إختبار فرضيات الدراسة

يتناول الباحث في هذا المبحث تحليلاً للبيانات المجمعة بواسطة الإستبانة بحيث يتم إستخدامها في إختبار الفرضيات.

ولإختبار فرضيات الدراسة تم إستخدام إختبار (T) لعينة واحدة (one sample t-test) وذلك عند مستوى الدلالة الإحصائية ( $\alpha > 0.05$ ) وبالإعتماد على الوسط الفرضي (٣) وقيمة T الجدولية ١.٦٩، على النحو التالي:

جدول رقم (١٤): نتائج إختبار فرضيات الدراسة باستخدام إختبار (one sample t-test)

الفرضية	المتوسط الحسابي	قيمة (T)	الدلالة الإحصائية	قبول الفرضية العدمية	نسبة % التطبيق
الفرضية الأولى: "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار الاستقلالية والموضوعية في أعمال التدقيق".	٣.٧٤	١١.٥٦٥	٠.٠٠٠	رفض	٨١.٦٨
الفرضية الثانية: "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار العناية المهنية في أعمال التدقيق".	٣.٦٤	٩.٧٥٦	٠.٠٠٠	رفض	٧٩.٠٥
الفرضية الثالثة: "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي في أعمال التدقيق".	٣.٥٠	٨.٣٩٨	٠.٠٠٠	رفض	٦٤.٠٢
الفرضية الرابعة: "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار إدارة أنشطة التدقيق الداخلي في أعمال التدقيق".	٣.٦٠	٨.٥٢٢	٠.٠٠٠	رفض	٧٠.٤٨
الفرضية الخامسة: "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي في أعمال التدقيق".	٣.٥٥	٧.٩٨٤	٠.٠٠٠	رفض	٧٠.٠٠
الفرضية السادسة: "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار توصيل ومتابعة النتائج في أعمال التدقيق".	٣.٦١	٨.٧٥٥	٠.٠٠٠	رفض	٧٣.٦٨
الفرضية السابعة: "لا تطبق إدارات التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر في أعمال التدقيق".	٣.٧٨	٩.٨٥٩	٠.٠٠٠	رفض	٦٩.٧٤

(المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الإستبانة)

يتبين من الجدول رقم (١٤) أعلاه التالي:

١. أن الوسط الحسابي لجميع الفرضيات (٣.٧٤، ٣.٦٤، ٣.٥٠، ٣.٦٠، ٣.٥٥، ٣.٦١، ٣.٧٨) هو أكبر من الوسط الفرضي (٣) وبدلالة إحصائية أقل من ٥% ( $\alpha > ٠.٠٥$ ).

٢. أن T المحسوبة لجميع الفرضيات (١١.٥٦٥، ٩.٧٥٦، ٨.٣٩٨، ٨.٥٢٢، ٧.٩٨٤، ٨.٧٥٥، ٩.٨٥٩) أكبر من T الجدولية التي تساوي ١.٦٩.

٣. أن نسبة الإلتزام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية كانت متفاوتة (٨١.٦٨%، ٧٩.٠٥%، ٦٤.٠٢%، ٧٠.٤٨%، ٧٠.٠٠%، ٧٣.٦٨%، ٦٩.٧٤%) وبلغ متوسط تطبيق المعايير ٧٢.٦٦%.

وبالتالي بناء على ما سبق:

يتم رفض الفرضيات العدمية أعلاه وقبول الفرضيات البديلة لجميع فرضيات الدراسة السبعة، والتي تشير إلى أن شركات النفط الكويتية تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي الدولية، وأن نسبة الإلتزام بالتطبيق بلغت ٧٢.٦٦%.

## الفصل الرابع : مناقشة النتائج والتوصيات

- أولاً: مناقشة نتائج الدراسة

- ثانياً: توصيات الدراسة

يتناول هذا الجزء من الدراسة قسمين أساسيين، القسم الأول ويتناول مناقشة نتائج الدراسة عن مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات النفط الكويتية، أما القسم الثاني يعرض ملخصاً لأهم توصيات الدراسة، بالإضافة إلى إقتراحات الدراسات المستقبلية.

---

## أولاً: مناقشة نتائج الدراسة:

١- تمتع المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية محل الدراسة بالإستقلالية والموضوعية حيث تؤدي إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي إلى زيادة جودة وظيفة التدقيق الداخلي، كما يقوم مجلس الإدارة بدعم وظيفة التدقيق الداخلي وتعزيز إستقلالية المدقق الداخلي من خلال إعطائه الصلاحيات الكافية للقيام بمهامه بكفاءة، ويوازن المدقق الداخلي بحذر كبير بين كونه موظفاً داخل الشركة وبين الحفاظ على إستقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية. واتفقت النتيجة الحالية مع ما ورد في دراسة بن عيشي و بن عيشي (٢٠١٢) التي أظهرت نتائجها أن المدققين الداخليين في شركات التأمين محل الدراسة يتمتعون بالإستقلالية والموضوعية في أداء واجباتهم الوظيفية.

٢- أن المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية محل الدراسة يقومون ببذل العناية المهنية عند عملية التدقيق الداخلي من خلال حرصهم باستمرار على متابعة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الداخلي ويستند إليها عند أداء أعماله، وتتوفر الكفاءة المهنية المطلوبة من المدققين الداخليين لإنجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة وخبرة، ويقوم المدقق الداخلي بفحص مدى الإلتزام بالسياسات المالية والإدارية الداخلية والإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها. واختلفت النتيجة الحالية مع ما ورد في نتائج دراسة سويدان و أبو زريق (٢٠١٣) التي أظهرت نتائجها عدم وجود اهتمام كاف من قبل المدققين الداخليين بالمعيار الثالث من معايير التدقيق الداخلي الدولية الذي يتعلق بالكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة. في حين اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة بن عيشي و بن عيشي (٢٠١٢) التي أكدت نتائجها أن المدققين الداخليين يقومون ببذل العناية المهنية عند عملية التدقيق الداخلي من خلال حرصهم على متابعة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الداخلي.

٣- توجد رقابة من قبل المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية محل الدراسة على جودة التدقيق الداخلي حيث تتم عملية التقييم المستمر للمدقق الداخلي لبيان مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي. واتفقت النتيجة الحالية مع ما ورد في نتائج دراسة ذنبيات (٢٠١٢) التي أظهرت أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تلتزم بتطبيق جميع مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥). كما اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة بن عيشي و بن عيشي (٢٠١٢) التي أظهرت نتائجها وجود رقابة على جودة التدقيق الداخلي حيث تتم عملية التقييم المستمر للمدقق الداخلي لبيان مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي. كما اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة الرشيد (٢٠١٠) التي أظهرت نتائجها أن مستوى إلتزام البنوك التجارية الكويتية بتطبيق معايير الرقابة الداخلية المتعارف عليها بشكل عام متوسطاً.

٤- أن المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية محل الدراسة يديرون التدقيق الداخلي بشكل مناسب، ويقوم المدقق الداخلي بالحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة على خطة التدقيق، وتخضع عمليات التدقيق لإجراءات منتظمة من قبل دائرة التدقيق الداخلي. واتفقت النتيجة الحالية مع دراسة ( Jantan, et al., 2005) التي أظهرت نتائجها أن عملية إدارة قسم التدقيق الداخلي وأداء عمل التدقيق وخطة التدقيق الداخلي والتقرير عن عمل التدقيق الداخلي تؤثر بشكل ملحوظ على سمات تقدير المخاطر الخاصة بنظام الرقابة.

٥- هناك تخطيط وتنفيذ لعملية التدقيق في شركات النفط الكويتية محل الدراسة، حيث تتضمن التقارير أهداف عملية التدقيق، كما يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير عن نتائج التدقيق فور الانتهاء منها، ويتضمن التقرير النهائي عن عملية التدقيق الداخلي الرأي الشامل للمدقق الداخلي. واتفقت النتيجة الحالية مع ما ورد في نتائج دراسة بن عيشي و بن عيشي (٢٠١٢) التي أظهرت وجود تخطيط وتنفيذ لعملية التدقيق الداخلي.

٦- أن المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية محل الدراسة يقومون بتوصيل نتائج عملية التدقيق إلى الجهات المعنية، كما تقوم إدارة التدقيق الداخلي بوضع بعض القيود على توزيع نتائج التدقيق لجهات خارجية. واتفقت النتيجة الحالية مع ما ورد في دراسة بن عيشي و بن عيشي (٢٠١٢) التي أظهرت نتائجها أن المدققين الداخليين يقومون برفع تقارير بنتائج التدقيق فور الانتهاء من عملية التدقيق إلى الجهات المعنية بتوصيل نتائج عملية التدقيق.

٧- أن المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية محل الدراسة يقومون بتقويم وتطوير إدارة المخاطر حيث تساهم أنشطة التدقيق في تطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية في الشركة، ويقوم المدقق الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول. واتفقت النتيجة الحالية مع دراسة بن عيشي و بن عيشي (٢٠١٢) التي أظهرت نتائجها أن المدققين الداخليين يقومون بتقويم وتطوير إدارة المخاطر مما يساهم في فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في شركات التأمين. كما اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة المدهون (٢٠١١) التي أظهرت نتائجها وجود وعي لدى المدقق الداخلي بأهمية دوره في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة.

٨- أظهرت نتائج الدراسة أن متوسط تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات النفط الكويتية قد بلغ (٧٢.٦٦%) وأن أدنى مستوى لمدى التطبيق لتلك المعايير بلغ (٦٤.٠٢%). الخاص بتطبيق معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي، بينما بلغ أعلى مستوى للتطبيق (٨١.٦٨%) الخاص بمعيار الإستقلالية والموضوعية، مما يعني أن درجة تطبيق شركات النفط الكويتية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية متوسطة مع وجود ضعف

في عملية التطبيق لعدم وجود التطبيق الكامل لجميع المعايير، و قد يعود هذا الضعف في التطبيق إلى عدم الإهتمام الكافي للإدارة العليا في شركات النفط الكويتية بدور وظيفة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى ضعف إهتمام القوانين والأنظمة المحلية بأهمية التدقيق الداخلي كوسيلة رقابية، وعدم وجود جهات رقابية مختصة، مثل جمعية المدققين الداخليين. وبمقارنة النتيجة الحالية مع ما ورد في نتائج دراسة الرشيدى (٢٠١٠) والتي أظهرت نتائجها أن مستوى إلتزام البنوك التجارية الكويتية بتطبيق معايير الرقابة الداخلية المتعارف عليها بشكل عام متوسط، فإن هذا الأمر يؤكد على الحاجة إلى تعزيز تطبيق معايير الرقابة الداخلية المتعارف عليها في البنوك التجارية الكويتية.

### ثانياً: توصيات الدراسة:

يهدف هذا القسم إلى تقديم التوصيات التي يراها الباحث والمستمدة من نتائج الدراسة والتي تهدف إلى تطوير وظيفة التدقيق الداخلي في شركات النفط الكويتية.

١. إنشاء جمعية مهنية للمدققين الداخليين في الكويت تهتم بمصالحهم وتحافظ على حقوقهم وتعنى بوضع قواعد لسلوك المهني، ومعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي بما يناسب بيئة العمل المؤسسي في الكويت، بحيث يلتزم جميع المدققين الداخليين والمنتسبين لتلك الجمعية بهذه المعايير، ويمكن أن يمتد نشاط تلك الجمعية إلى تأهيل المدققين الداخليين بعقد إمتحانات يحصل من يجتازها على عضوية الجمعية.

٢. على إدارات شركات النفط الكويتية زيادة الإهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وإعطائها الدعم الإداري والمالي والمعنوي للقيام بكامل مهام وظيفة التدقيق الداخلي، وإعتبارها وظيفة داعمة لعملية إتخاذ القرار الفعال والذي يحمي الأصول ويدعم عملية تطوير إدارة المخاطر والحوكمة المؤسسية.

٣. على إدارات شركات النفط الكويتية العمل على دعم المدققين الداخليين لحضور الدورات التدريبية المتخصصة والحصول على الشهادات المهنية في مجال التدقيق الداخلي لمواكبة كل ما يستجد من متطلبات ومعايير ونظم تحكم سلوكهم المهني، وتنمي قدراتهم على أداء مهامهم بكفاءة وفعالية، لما لذلك من أهمية في توفير رقابة فعالة على عمليات وأنشطة الشركات المختلفة.

٤. ضرورة قيام شركات النفط الكويتية بتدعيم أنشطة التدقيق الداخلي بالكفاءات البشرية اللازمة، والمؤهلة تأهيلاً كافياً ممن تخصصهم في التدقيق المحاسبي، ولديهم معرفة كافية في مجال تقييم وتطوير إدارة المخاطر وحوكمة الشركات.



٥. ضرورة مواكبة المدققين الداخليين في شركات النفط الكويتية للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات بالقدر اللازم لمواكبة هذا التطور نظرا لإنتشار استخدام الحاسوب في كافة أنشطة الشركات.

٥. أهمية استقطاب وتوظيف المزيد من حملة شهادة التدقيق الداخلي (CIA) حيث أظهرت النتائج قلة عدد الحاصلين على هذه الشهادة.

## قائمة المراجع:

### أولاً: المراجع العربية

١. إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف (٢٠١٠)، "إختبار تجريبي لقياس مدى فاعلية الأساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة إحتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون ساينز-أوكلسي"، بحث منشور، المجلة العربية للمحاسبة: مملكة البحرين.
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٨)، "إصدار معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: عمان، الأردن.
٣. الإتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٩)، "إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
٤. البجيرمي، عصام نعمة (٢٠١١)، "دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر - دراسة ميدانية في المصارف السورية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق: سوريا.
٥. بن عيشي بشير و بن عيشي، عمار (٢٠١٢)، "مدى إلتزام شركات التأمين الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"، الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير(تجارب الدول)، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف: الجزائر.
٦. الجابري، محمد (٢٠١٤)، " تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن"، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية: صنعاء، الجمهورية اليمنية.
٧. الحانوتي، عماد (٢٠٠٢)، "أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش"، العدد مايو، العدد ٦، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: عمان، الأردن.
٨. الخطيب، خالد راغب (٢٠١٠)، " مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع: الأردن.
٩. ذنبيات، علي عبدالقادر (٢٠١٢)، "مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية: عمان، الأردن.

١٠. الرشيدى، عيد مناور (٢٠١٠)، "تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا: عمان، الأردن.
١١. سويدان، ميشيل، و أبو زريق، بلال (٢٠١٣)، "مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي في شركات الكهرباء الأردنية"، المجلد ٩، العدد ٣، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال: الأردن.
١٢. شريقي، عمر (٢٠١٥)، "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"، العدد ٧، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية: الجزائر.
١٣. عبد المغني، فضل علي (٢٠٠٣)، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة اليرموك: عمان.
١٤. العبدلي، محمد (٢٠١٢)، "أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط: عمان، الأردن.
١٥. العفيفي، عبير محمد (٢٠٠٧)، "معوقات عمل المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية: غزة.
١٦. المدلل، يوسف سعيد يوسف (٢٠٠٧)، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية: غزة، فلسطين.
١٧. المدهون، إبراهيم (٢٠١١)، "دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية: غزة، فلسطين.
١٨. المدهون، رغبة (٢٠١٤) العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
١٩. مركز أبو ظبي للحوكمة (٢٠١٣)، "اساسيات الحوكمة - مصطلحات ومفاهيم"، سلسلة النشرات التنقيفية، يوليو، الإمارات العربية المتحدة.
٢٠. المطارنة، غسان فلاح (٢٠٠٩)، "تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع: عمان، الأردن.

- ٢١ . مؤسسة البترول الكويتية (٢٠١٣)، التقرير السنوي، الكويت.
- ٢٢ . مؤسسة البترول الكويتية (٢٠١٤)، النشرة التعريفية: التكامل في الأداء، الكويت.
- ٢٣ . الوقاد، سامي وديان، لؤي (٢٠١٠)، " تدقيق الحسابات (١)"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي: عمان، الأردن.

## ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Abdolmohammadi, M. and Sarens, G. (2009), "**Factors Associated with Best Practices in Internal Auditing: Emerging vs. Developed Countries**", CAAA Annual Conference, Working Paper Series.
2. Arena, M. And Azzone, G. (2009), "**Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness**", International Journal of Auditing, 13 (1).
3. Institute of Internal Auditors (2009) "**Statement of Internal Auditing Standards**", Institute of Internal Auditors (IIA), Florida, USA.
4. Ismail, Tariq (2012), "**Internal Auditors' Perception about Their Role in Risk Management Audit in Egyptian Banking Sector**", International Journal of Economic and Accounting, Volume 3, No. 2, pp. 196-220.
5. Jantan, H. Fadzil, F. and Haron, H. (2005), "**Internal Auditing Practices and Internal Control System**", Managerial Auditing Journal, 20 (8): 844-866.
6. Rahahleh, Mohammad (2010), "**Regulating the Profession of Internal Auditing in Jordan**", European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, 20 (162).
7. The Institute of Internal Auditors – IIA (1994), "**Statement of Internal Auditors Responsibilities**", New York, USA.
8. The Institute of Internal Auditors –IIA (2001), "**International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**", Internal Auditor.
9. The Institute of Internal Auditors – IIA (2004), "**Code of Ethics and Standards for the Professional Practice of Internal Audit Function**", New York, USA.
10. The Institute of Internal Auditors – IIA (2009), "**Code of Ethics for the Professional Practice of Internal Audit Function**", New York, USA.

11. The Institute of Internal Auditors –IIA, "**International Standards for the Professional Practice of Internal Auditors- ISPPIA**", (Internet: <http://www.theiia.org/standards>).

## الملاحق ملحق رقم (١)

أسماء الدكاترة المحكمين لإستبانة الدراسة

الرقم	الإسم	الجامعة
١	د. عبد الرحمن الدلابيح	جامعة آل البيت
٢	د. عودة بني أحمد	جامعة آل البيت
٣	د. محمد الحدب	جامعة آل البيت
٤	د. جمال الشرايري	جامعة آل البيت
٥	د. صقر الطاهات	جامعة آل البيت
٦	د. توفيق عبد الجليل	الجامعة الأردنية
٧	د. غالب أبو رمان	الجامعة الأردنية
٨	د. محمد المري	جامعة الكويت
٩	د. مشاري الفريح	جامعة الكويت

## ملحق رقم (٢) إستبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة آل البيت  
كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية  
قسم المحاسبة

المحترم/ المحترمة

الأخ/ المجيب/ الأخت/ المجيبة

يسرني أن أرفق إليكم هذه الإستبانة والمتعلقة بدراسة يجريها الباحث بعنوان "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات النفط الكويتية" وذلك إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة آل البيت في المملكة الأردنية الهاشمية بإشراف الأستاذ الدكتور غسان المطارنة. تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى إلتزام المدققين الداخليين العاملين في شركات النفط الكويتية بتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا عام ١٩٧٨م، وتفسيراتها اللاحقة حتى ديسمبر ٢٠١٤.

إن تقديمكم للمعلومات المطلوبة وإجاباتكم على أسئلة هذه الإستبانة، سوف يؤدي إلى مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة والخروج بنتائج أكثر واقعية ومصداقية، حيث أن رأيكم وخبرتكم في هذا المجال هما أحد مرتكزات هذه الدراسة وعامل رئيسي من عوامل نجاحها.

علماً بأن جميع الإجابات ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. كما أن نتائج الدراسة سيتم تحليلها والإفصاح عنها بشكل إجمالي دون الإشارة إلى المشاركين في تعبئة الإستبانة.

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام والتقدير

الباحث

عبد الهادي صالح المري



القسم الأول: معلومات حول الشركة:

١. إسم الشركة (إختياري):.....

٢. هل يوجد كيان إداري لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركة؟

○ نعم (الرجاء الذهاب إلى سؤال رقم ٤)

○ لا (الرجاء الذهاب إلى السؤال رقم ٣)

٣. إذا كانت إجابة السؤال السابق (لا)، الرجاء الإجابة على الأسئلة التالية:

أ- من يتولى عمل ومهام التدقيق الداخلي في الشركة:

ب- سبب عدم وجود إدارة للتدقيق الداخلي في الشركة يعود إلى:

- وجود تدقيق من جهات خارجية.

- عدم وجود كوادر مؤهلة للقيام بعملية التدقيق الداخلي.

- أسباب أخرى (الرجاء ذكرها).....

٤. إذا كانت إجابة السؤال رقم ٢ أعلاه (نعم) الرجاء الإجابة على الأسئلة التالية:

أ- خصص لوظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة:

(١) إدارة (٢) قسم

(٣) أخرى (الرجاء ذكرها).....

ب- تتبع وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة إلى:

(١) مجلس الإدارة مباشرة (٢) الإدارة التنفيذية

(٣) أخرى (الرجاء ذكرها).....

ج- عدد المدققين الداخليين في الشركة:

○ ١ - ٥ ○ ٦ - ١٠ ○ أكثر من ١٠

القسم الثاني: المعلومات الشخصية للمدقق الداخلي:

(١) المركز الوظيفي:

- مشرف  مدير  رئيس  
 مدقق أول  مدقق مبتدئ  أخرى (.....)

(٢) عدد سنوات الخبرة:

- أقل من سنة  ١ - ٥ سنوات  ٦ - ١٠ سنوات  
 ١١ - ١٥ سنة  أكثر من ١٥ سنة

(3) أعلى مؤهل علمي حصلت عليه:

- دبلوم  بكالوريوس  ماجستير  
 دكتوراه  أخرى (.....)

(4) التخصص العلمي:

- محاسبة  إقتصاد  علوم مالية ومصرفية  
 إدارة أعمال  أخرى (.....)

(5) الشهادات المهنية (إن وجدت):

- CPA  CA  CIA  
 CMA  أخرى (.....)

(٦) عدد الدورات المهنية في التدقيق الداخلي:

- ١ - ٥  ٦ - ١٠  
 أكثر من ١٠ دورات

### القسم الثالث: مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية:

يشتمل هذا القسم على مجموعة من متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا، وذلك بهدف دراسة مدى تطبيقها لديكم.

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) أمام كل فقرة في العمود الذي ترونه يعبر عن رأيكم.

الرقم	الفقرة	مدى التطبيق				
		دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
<b>المحور الأول: معايير الصفات</b>						
<b>أولاً: معيار الإستقلالية والموضوعية</b>						
١.	يقدم مجلس الإدارة الدعم الكافي لإدارة التدقيق الداخلي لإنجاز أعمالها بكفاءة مهنية.					
٢.	تقوم إدارة التدقيق الداخلي من تلقاء نفسها بتحديد أنشطة التدقيق التي يجب فحصها.					
٣.	تتبع إدارة التدقيق الداخلي لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي في الشركة بإعتبارها وحدة إدارية مستقلة.					
٤.	إذا تم الإخلال بإستقلالية أو موضوعية المدقق الداخلي فيتم الإفصاح عن ذلك في تقارير ترفع إلى المستوى الإداري الملائم.					
٥.	يحرص مدير التدقيق الداخلي على أن الموظفين المنتقلين من أقسام وإدارت أخرى إلى إدارة التدقيق الداخلي في الشركة لا يدققون الآن ما أنجزوه في دوائهم السابقة.					
٦.	تضمن الإدارة العليا معالجة ملاحظات التدقيق الداخلي وإتخاذ الإجراءات المناسبة لتنفيذ الإقتراحات والتوصيات وتعاون الجهات التي يتم تدقيق أنشطتها.					
٧.	يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي أظهرتها عملية التدقيق بدون أي تأثير خارجي.					
٨.	يصرح المدقق الداخلي لمدير التدقيق الداخلي عن أية إدارات أو أقسام قد تؤثر على إستقلاليته.					
<b>ثانياً: معيار العناية المهنية</b>						
٩.	لدى المدقق الداخلي القدرة على تطبيق معايير التدقيق الداخلي وإجراءاتها المطلوبة لإنجاز عملية التدقيق.					

الرقم	الفقرة	مدى التطبيق				
		دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
١٠.	المدققون الداخليون يتمتعون كوحدة واحدة متكاملة بالمعرفة والمهارات الأساسية لممارسة هذه المهنة.					
١١.	يقوم مدير التدقيق الداخلي بالإشراف على تأمين التعليمات الملائمة لمروسيه في بداية كل عملية تدقيق.					
١٢.	يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن أوراق العمل تدعم النتائج والتوصيات الواردة في التقارير.					
١٣.	المدقق الداخلي قادر على التعامل مع الموظفين في الإدارات الأخرى والإتصال بهم بصورة فعالة.					
١٤.	يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته و التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الداخلي.					
١٥.	يشارك المدقق الداخلي في الندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية والمهنية المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي.					
١٦.	يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن النواحي الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.					
<b>ثالثاً: معيار رقابة جودة التدقيق الداخلي</b>						
١٧.	تتم عملية التقييم المستمر لعمل المدقق الداخلي لبيان مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية والنظام الداخلي لإدارة التدقيق الداخلي.					
١٨.	تخضع نتائج أعمال إدارة التدقيق الداخلي للتقييم من قبل جهات خارجية مستقلة ومؤهلة بشكل دوري.					
١٩.	يتم تشجيع المدققين الداخليين على رفع تقارير عن نتائج أعمالهم تبين ما إذا كانت أعمالهم قد أجريت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.					
٢٠.	يفصح المدقق الداخلي في تقريره إلى الإدارة العليا أو مجلس الإدارة عن حالات عدم التوافق بين ممارسته لمهامه ومعايير التدقيق الداخلي كلما كان لحالة عدم التوافق تأثير هام على نطاق أو عمليات أنشطة التدقيق الداخلي.					

الرقم	الفقرة	مدى التطبيق				
		دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
٢١.	يتم التحقق من عمل المدقق الداخلي على أساس الأهداف والبرامج الموضوعية لعملية التدقيق الداخلي.					
٢٢.	يقوم مدير التدقيق الداخلي بالتأكد من أن أوراق العمل تشمل المخالفات التي تم العثور عليها، وأن التقارير النهائية واضحة ودقيقة وأن المدقق الداخلي يخضع لمعايير التدقيق الداخلي.					
٢٣.	يقوم المدقق الداخلي بتقويم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.					
<b>المحور الثاني: معايير الأداء</b>						
<b>أولاً: معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي</b>						
٢٤.	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق البرامج والعمليات للتحقق من مدى تطابق النتائج مع الأهداف الموضوعية.					
٢٥.	يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط لكل عملية تدقيق على حدة وتقييم المخاطر.					
٢٦.	يقوم المدقق الداخلي بالحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة على خطة التدقيق.					
٢٧.	يقوم المدقق الداخلي باختيار وسائل إتصال فعالة سواء كانت مكتوبة أو شفوية مع الإدارة والموظفين قبل البدء بالتدقيق.					
٢٨.	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية وموزعة بكفاءة بما يحقق الخطط المعتمدة.					
٢٩.	يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع سياسات وإجراءات توجيه أنشطة التدقيق الداخلي.					
٣٠.	يقوم مدير التدقيق الداخلي بعمل خطة تتضمن الموارد المطلوبة لعملية التدقيق، ويتم اعتمادها من قبل مجلس الإدارة.					

الرقم	الفقرة	مدى التطبيق				
		دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
<b>ثانياً: معيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي</b>						
٣١.	يعمل المدقق الداخلي مع الإدارة في سبيل تطوير مقاييس مناسبة للأداء والتقييم في حالة عدم كفاية المقاييس المحددة من قبل الإدارة.					
٣٢.	يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير للإدارة العليا وإدارة كل قسم في حالة العثور على عدم التوافق بين الإجراءات الخطية والسياسات والقوانين والأعراف.					
٣٣.	يتم اعتماد برنامج العمل من قبل مجلس الإدارة أو الإدارة العليا قبل البدء بعملية التدقيق.					
٣٤.	يتم إعداد ورقة العمل من قبل المدقق الداخلي، وتتم مراجعتها من قبل مدير إدارة التدقيق الداخلي.					
٣٥.	تحتوي ورقة العمل على خطة العمل والإختبارات المتبعة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات التدقيق والمعلومات التي يتم الحصول عليها.					
٣٦.	يتم مناقشة المشاكل التي تظهرها التقارير وتحتاج إلى متابعة سريعة وفورية.					
٣٧.	يقوم المدقق الداخلي بمتابعة ملاحظاته وتوصياته للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم إتخاذها من قبل الجهات المعنية.					
<b>ثالثاً: معيار توصيل ومتابعة النتائج</b>						
٣٨.	يقوم المدققون الداخليون برفع تقارير عن نتائج عملية التدقيق فور الإنهاء منها.					
٣٩.	يتضمن التقرير النهائي عن عملية التدقيق الداخلي الرأي الشامل للمدقق الداخلي عن الأداء كلما كان ذلك مناسباً.					
٤٠.	يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن التقارير دقيقة وموضوعية وواضحة وموجزة ومقدمة في وقتها المناسب.					
٤١.	تتضمن التقارير أهداف عملية التدقيق.					

الرقم	الفقرة	مدى التطبيق				
		دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
٤٢	يقوم مدير التدقيق الداخلي بإيصال نتائج عملية التدقيق إلى الجهات المناسبة.					
٤٣	يتم تحديد المسؤولين من داخل التدقيق الداخلي عن متابعة المشاكل التي تظهرها التقارير وتحتاج إلى متابعة سريعة وفورية.					
<b>رابعاً: معيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر</b>						
٤٤	تتضمن تقارير مدير التدقيق الداخلي إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا بيان لحالات التعرض للمخاطر الهامة والمؤثرة، وقضايا الرقابة، والتحكم في الشركة.					
٤٥	يأخذ المدقق الداخلي في الإعتبار عند أداء عمله المخاطر ذات التأثير الهام على موضوعية التدقيق وعملياته وموارده.					
٤٦	يقوم المدقق بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول.					
٤٧	يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن النواحي الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.					
٤٨	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من قيام الشركة بوضع معايير ومقاييس كافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف قد تم تحقيقها.					
٤٩	تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة في الشركة.					