

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثرها على فاعلية الرقابة
الداخلية في المستشفيات الخاصة الكويتية

The Extent Of Implementation Of Internal Auditing Standards And Their
Impact On Internal Control Effectiveness In The Kuwaiti Private Hospitals

إعداد

سيف سيف النصافي

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد ياسين رحاحلة

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في

المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

الفصل الثاني 2016 / 2017

التفويض

أنا الطالب " سيف سيف النصافي " أفوض جامعة ال البيت بتزويد نسخ من رسالتي
للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

توقيع:

التاريخ: 2017 /5/ ٤

ب

ب

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب: سيف سيف النصافي

الكلية: المال والأعمال

التخصص: محاسبة

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

مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثرها على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة الكويتية

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستقلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني 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 2017 / 5 / ١٤

ج

ج

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة بعنوان

مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثرها على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة الكويتية

The Extent Of the Implementation Of International Internal Auditing
Standards And Their Impact On Internal Control Effectiveness In The
Kuwaiti Private Hospitals

واجيزت بتاريخ: 2017 /5/14

إعداد

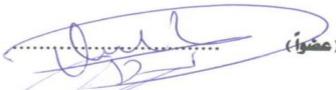
سيف سيف النصافي

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد ياسين رحاحلة

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

	مشرفا ورئيساً	الأستاذ الدكتور محمد ياسين رحاحلة
	(عضواً)	الدكتور نوفان حامد العليمات
	(عضواً)	الدكتور محمد مفلح السيد
	(عضواً خارجياً)	الدكتور عثمان حسين عثمان

د

د

الإهداء

إلى الحبيب الذي علمني سر الكلمة وساندني دوماً... إلى مثلي الأعلى رمز الكفاح

والصبر والنجاح... والدي الغالي

إلى القلب الحنون... وإلى الروح الصبورة... وإلى الأيادي الدافئة... التي غمرتني

بعطفها... والدي الغالية

إلى من عززوا طريقي ودعماني في مشواري العلمي .
((أشقائي))

لهم جميعاً أهدي عملي المتواضع هذا
مع المحبة والعرفان

الباحث

سيف سيف النصافي

الشكر والتقدير

الحمد لله حمد الشاكرين والصلاة والسلام على سيد الخلق وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد:
انطلاقاً من العرفان بالجميل، فإنه لمن دواعي سروري أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى مشرفي، والذي ساعدني في إتمام هذا العمل، الأستاذ الدكتور محمد ياسين رحاحلة، الذي ما تواني يوماً عن مساعدتي، وأحمد ربي على وجوده بجانبني طيلة فترة رسالتي هذه، وأسأل الله لها مزيداً من التقدم والازدهار في حياته العلمية والعملية، وأشكره جزيل الشكر على ما قدمه لي من مساعدة.
كما أتقدم بالشكر وبكل فخر إلى جامعتي / جامعة آل البيت، وجميع الهيئة التدريسية المحترمين الذين تتلمذت على أيديهم، وقاموا بتدريسي بكل إخلاص، أسأل الله أن يجعل ذلك في ميزان حسناتهم.
كما أتقدم بالشكر لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع، وجميع الذين قدموا لي يد المساعدة. كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما قدموا وتكبدوا العناء في قراءة رسالتي، وما تفضلوا به من مقترحات.

الباحث

فهرس المحتويات

ز	فهرس المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	فهرس الملاحق
ك	الملخص
م	Abstract
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
2	1-1 المقدمة:
2	2-1 مشكلة الدراسة:
3	3-1 أهداف الدراسة:
4	4-1 أهمية الدراسة:
5	5-1 فرضيات الدراسة:
6	6-1 نموذج الدراسة:
7	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة
8	1-2 المبحث الأول: الإطار النظري
8	1-1-2 تمهيد
8	2-1-2 مفهوم التدقيق الداخلي
9	3-1-2 أهمية التدقيق الداخلي
9	4-1-2 أنواع التدقيق الداخلي
11	6-1-2 وظائف ومهام التدقيق الداخلي
12	7-1-2 المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي
25	8-1-2 مفهوم الرقابة الداخلية
26	9-1-2 أنواع الرقابة الداخلية
26	10-1-2 أهداف الرقابة الداخلية
27	11-1-2 فاعلية الرقابة الداخلية
27	12-1-2 صفات الرقابة الفعالة:
28	13-1-2 العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

29	..... المبحث الثاني: الدراسات السابقة
29	..... 1-2-2 الدراسات العربية
34	..... 2-2-2 الدراسات باللغة الاجنبية
37	..... الفصل الثالث الطريقة والإجراءات
38	..... 1-3 منهجية الدراسة
38	..... 2-3 أساليب جمع البيانات
38	..... 3-3 مجتمع الدراسة وعينتها:
39	..... 4-3 وصف الخصائص الديموغرافية للمدققين الداخليين
42	..... 5-3 أداة الدراسة
44	..... 6-3 صدق الأداة:
45	..... 7-3 ثبات الأداة:
46	..... 8-3 الأساليب الإحصائية:
48	..... الفصل الرابع عرض النتائج
49	..... 1-4 النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية:
60	..... 2-4 عرض النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:
66	..... الفصل الخامس النتائج والتوصيات
67	..... 1-5 النتائج
69	..... 2-5 التوصيات
70	..... قائمة المراجع
71	..... أولاً: المراجع باللغة العربية
73	..... ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية
75	..... الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.	إعداد الاستبانات الموزعة	37
2.	توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية	38
3.	الاوزان النسبية لدرجات الموافقة	42
4.	معامل الثبات (كرونباخ ألفا) لمجالات الدراسة والأداة ككل	43
5.	نتائج تطبيق الاختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) على جميع مجالات الدراسة	44
6.	المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة الدراسة عن أبعاد مجال معايير الصفات مرتبة تنازلياً تبعاً للمتوسط الحسابي	46
7.	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات كل بعد من أبعاد مجال معايير الصفات بشكل منفرد	47
8.	المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة الدراسة عن أبعاد مجال معايير الأداء مرتبة تنازلياً تبعاً للمتوسط الحسابي	49
9.	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات كل بعد من أبعاد مجال معايير الأداء بشكل منفرد	50
10.	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات مجال فاعلية الرقابة الداخلية بشكل منفرد مرتبة تنازلياً	52
11.	تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجالي (معايير الصفات، معايير الأداء) ومحور معايير التدقيق الداخلي الدولية ككل	54
12.	اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح لأبعاد المتغير المستقل	56
13.	نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية	56
14.	نتائج تطبيق اختبار (Independent Samples T- Test) للتعرف على الفروق بين آراء أفراد العينة تبعاً لمتغير نوع الاجتماعي	58
15.	نتائج تطبيق تحليل الاحادي (ANOVA) للتعرف على الفروق بين آراء أفراد العينة تبعاً لمتغيرات (المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة، المسمى الوظيفي، الشهادة المهنية)	58

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
67	الاستبانة	1
75	قائمة بأسماء المحكمين	3

مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثرها على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة

الكويتية

إعداد

سيف سيف النصافي

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد ياسين رحاحلة

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثرها على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة الكويتية، حيث تم جمع البيانات الثانوية من خلال المتوفر من الكتب والمراجع والدراسات وقد تم التركيز على معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة من معهد المدققين الداخليين، واستخدم الاستبيان في جمع البيانات الأولية تكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين العاملين في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الكويتية والبالغ عددهم (100) مدقق داخلي موزعين على (15) مستشفى، واستخدمت أساليب الاحصاء الوصفية واختبار (ت) والانحدار المتعدد في المعالجة الاحصائية.

توصلت الدراسة إلى انه يتم تطبيق معايير ممارسة التدقيق الداخلي بشكل، حيث يتم تطبيق معايير الصفات بكافة أبعادها مجتمعة بدرجة متوسطة، كما يتم تطبيق معايير الأداء بكافة أبعادها مجتمعة بدرجة متوسطة ايضا . كما ان هناك أثر لتطبيق معايير التدقيق الداخلي على فاعلية الرقابة الداخلية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت. وانه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية تعزى للمتغيرات الشخصية للمدققين الداخليين. وان هناك نقص شديد في امتلاك المدققين الداخليين لشهادات ممارسة مهنية

أوصت الدراسة بحث الادارات العليا على توعية وتشجيع المدققين الداخليين بالالتزام بشكل أفضل بتطبيق معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي لما لهذا الالتزام من أثر في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية وبالتالي الوصول إلى أداء أفضل وتشجيع المدققين الداخليين على الحصول على شهادات ممارسة مهنية

وخصوصاً شهادة مدقق داخلي ولفت انتباه الادارات العليا لضرورة توفير الحوافز اللازمة لذلك.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الداخلي الدولية، فاعلية الرقابة الداخلية، المستشفيات الخاصة الكويتية.

The Extent Of Implementation Of Internal Auditing Standards And Their Impact On Internal Control Effectiveness In The Kuwaiti Private Hospitals

Prepared by

Saif Saif Al-Nsafi

Supervisor

Prof. Dr. Mohammad Yaseen Rahahleh

Abstract

The study aimed at identifying the extent of compliance with the international internal auditing standards and their impact on the effectiveness of internal control in private Kuwaiti hospitals. The secondary data was collected through the available books, references and studies. As well as, the study focused on the internal audit standards of the Institute of Internal Auditors. The questionnaire was used to collect the preliminary data, where the study community consisted of the internal auditors working in the internal audit and control units in the 13 Kuwaiti hospitals. In order to achieve the objectives of the study, the researcher used the descriptive statistics, T-Test and multiple regression in statistical processing.

The study concluded that the standards of internal audit practice are conducted, where the standards of qualities in its all combined dimensions are in a medium degree. The combined performance standards in its all dimensions are also applied to a medium degree. There is also an impact on the application of internal auditing standards on the effectiveness of internal control in the internal audit and control units in the private hospitals in Kuwait. Additionally, the study concluded that there are significant differences in the application of international internal auditing standards to the effectiveness of the internal control due to the personal variables of the internal auditors. The internal auditors suffer from a severe lack in terms of owning a certification of professional practice

The study recommended that the senior management should motivate and encourage the internal auditors for better commitment to the standards of professional practice of internal auditing for its impact on improving the effectiveness of internal control.

Thus, achieving better performance and encourage internal auditors to obtain certificates of professional practice, especially the certificate of internal auditor and draw the attention of senior departments to the vital need to provide the necessary motivations for it.

Keywords: International Internal Auditing Standards, Effectiveness of Internal Control, Kuwait Private Hospitals.

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

2-1 مشكلة الدراسة

3-1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 نموذج الدراسة

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة:

تعتبر وحدات التدقيق والرقابة الداخلية من اهم الدوائر ضمن الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة، كون هذه الوحدات تقوم بمهام الفحص والرقابة المستمرة على كافة أنواع الأنشطة التي يتم ادارتها داخل المنظمة، وذلك من أجل التأكد ان هذه الأنشطة تنفذ وفق الاسس الصحيحة التي تضمن التوافق مع القواعد القانونية والمحاسبية والمالية المفترض ان يتم اتباعها وبما يؤدي إلى انجاز المؤسسة لكافة اعمالها بكفاءة وفاعلية ونتاجية اقتصادية.

وقد اصدر معهد المدققين الداخليين الامريكيين معايير التدقيق الداخلي الدولية، حيث تم اتباعها في دول كثيرة في العالم، و تم التعارف عليها بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وشملت مجموعة من المعايير المتعلقة بتنفيذ مهام التدقيق الداخلي والتي يتم الاسترشاد بها في انجاز مهام ووظائف التدقيق الداخلي في اي منظمة.

تحاول وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، ان تقوم بتحقيق اهدافها الرقابية وفق خطط يتم وضعها لتنفيذ مهامها وإجراءاتها وفحوصها الرقابية والقيام بأعمال التدقيق والرقابة الداخلية، ولا شك ان اتباع معايير التدقيق الداخلي الدولية سيوفر ارشادات لتنفيذ أنشطة وإجراءات العمل في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية الادارية والمالية ، وخصوصا في ظل تعقد المهام والأعمال في المستشفيات التي يتميز نشاطها بخصوصية عالية وتنفيذ بالطرق الفنية الطبية والصحية والتي تحتاج إلى خبرات فنية وادراك بطبيعة الأعمال اكثر من الشركات التقليدية.

2-1 مشكلة الدراسة:

تنبع مشكلة الدراسة من تساؤل فيما اذا كانت وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت تلتزم بتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وما تأثير ذلك على فاعلية الرقابة في تلك الوحدات في المستشفيات، ويمكن توضيح المشكلة في الاسئلة التالية:

السؤال الرئيس الاول: ما مستوى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت؟
ويتفرع من هذا السؤال الاسئلة الفرعية التالية:

السؤال الفرعي الاول: ما مستوى تطبيق معايير الصفات في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

السؤال الفرعي الثاني: ما مستوى تطبيق معايير الأداء في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

السؤال الرئيس الثاني: ما أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت؟
ويتفرع من هذا السؤال الاسئلة الفرعية التالية:

السؤال الفرعي الاول: ما أثر تطبيق معايير الصفات على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

السؤال الفرعي الثاني: ما أثر تطبيق معايير الأداء على أداء وحدات الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

السؤال الرئيس الثالث: هل يوجد فروقات ذات دلالة احصائية لأثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية تعود للخصائص الشخصية للمدققين الداخليين في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت؟
3-1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت وأداء تلك الوحدات، وفيما يلي عرض لأهداف الدراسة مفصلة.

• التعرف على مستوى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، وذلك من خلال التعرف على مستوى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء.

- بيان أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، وذلك من خلال الكشف عن تأثير تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أداء وحدات الرقابة الداخلية في تلك المستشفيات.
- التأكد من وجود فروقات ذات دلالة احصائية لأثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية تعود للخصائص الشخصية للمدققين الداخليين في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

4-1 أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة من خلال النقاط التالية:

- تعتبر هذه الدراسة من اوائل الدراسات التي تبحث في تطبيق تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت ، حيث انه وفي حدود علم الباحث، فإنه لم تتوفر اي دراسة في مجال التدقيق الداخلي تدرس المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، مما يعطيها أهمية وحدائة.
- سوف تبرز هذه الدراسة أهمية معايير التدقيق الداخلي بالنسبة لقطاع المستشفيات الخاصة واداراتها، وبالتالي تشجيع ادارات المستشفيات الخاصة على دوام الالتزام بها لما لها من فوائد وقيمة مضافة ستحققها ادارات المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.
- تسهم هذه الدراسة في تحسين وتنظيم العمل داخل وحدات الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، مما سيحسن من أداء هذه الوحدات الرقابي.
- سعت الدراسة إلى تقديم توصيات بناء على نتائجها ستساهم في رفع سوية الأداء المؤسسي- للمستشفيات الخاصة في دولة الكويت، من خلال تنفيذ أعمال الرقابة والتدقيق الداخلي بصورة أكثر مهنية واحترافية لاعتمادها على معايير تدقيق داخلي دولية وهذا بمجمله سيؤدي إلى الحد من اي اسراف او هدر في الموارد او سوء استغلال للأموال ويحقق انتاجية واقتصادية في تنفيذ الأعمال في أنشطة ودوائر تلك المستشفيات.

1-5 فرضيات الدراسة:

تأتي هذه الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الاولى: لا يتم تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الاولى: لا يتم تطبيق معايير الصفات في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يتم تطبيق معايير الأداء في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

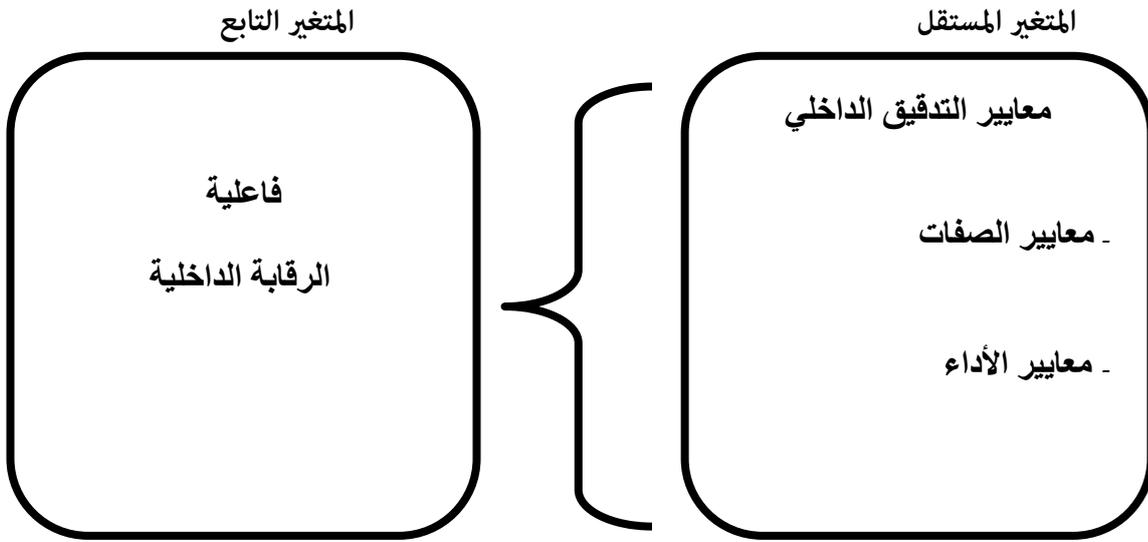
ويتفرع من هذا السؤال الاسئلة الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الاولى: لا يوجد أثر لتطبيق معايير الصفات على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر لتطبيق معايير الأداء على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية لاثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية تعود للخصائص الشخصية للمدققين الداخليين في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت .

6-1 نموذج الدراسة:



شكل رقم (1) أمودج الدراسة

المصدر: إعداد الباحث استناداً إلى معايير التدقيق الداخلي الدولية.

الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة

1-2 المبحث الاول : الاطار النظري

1-1-2 مقدمة

2-1-2 مفهوم التدقيق الداخلي

3-1-2 أهمية التدقيق الداخلي

4-1-2 أنواع التدقيق الداخلي

5-1-2 أهداف التدقيق الداخلي

7-1-2 المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي

8-1-2 مفهوم الرقابة الداخلية

9-1-2 أنواع الرقابة الداخلية

10-1-2 أهداف الرقابة الداخلية

11-1-2 فاعلية الرقابة الداخلية

12-1-2 صفات الرقابة الفعالة

13-1-2 العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

2-2 المبحث الثاني : الدراسات السابقة

1-2-2 الدراسات العربية

2-2-2 الدراسات باللغة الاجنبية

1-2 المبحث الأول: الإطار النظري

1-1-2 تمهيد

تسعى المؤسسات على اختلاف أنشطتها إلى تحقيق سيطرة ورقابة كاملة على العمليات والمهام التي تنفذها، وذلك لضمان تحقيق كفاءة في الأداء والحفاظ على رشادة القرارات والاقتصادية في تنفيذها، وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي احد الادوات التي يتم من خلالها فرض الرقابة والتحكم على تنفيذ القرارات وإدارة العمليات لضمان تحقيق المؤسسات لأفضل تنفيذ لخططها وبرامجها بما يضمن ترشيد النفقات.

2-1-2 مفهوم التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من اهم الوظائف التي تركز عليها المنشآت، فقد عرفه معهد المدققين الداخليين كما ورد في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل، وموضوعي واستشاري، مصمم ليزيد من قيمة المنشأة، وتحسين عملياتها، إذ يساعدها على تحقيق اهدافها من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة وترشيد العمليات" (Arens et al., 2012, p:816).

عرف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية Institute of Internal Auditors (IIA) كما ورد في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي : International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPIA) "التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل، موضوعي واستشاري، مصمم ليزيد من قيمة الشركة، وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي في تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة (ترشيد) العمليات" (IIA, 2004, p:2).

كما عرف بأنه: "خدمات تقييمية مستقلة وموضوعية داخل المنشأة، وهي وظيفة تأكيدية تقدم بشكل اساسي رأي مستقل وموضوعي للمنشأة حول درجة دعم بيئة الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المنشأة، هذا بالإضافة إلى تقديم خدمات استشارية مستقلة وموضوعية لمساعدة الإدارة فيما يتعلق بتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة" (Pickett and Spencer, 2010, p:316).

ويعد نشاط تقييمي، موضوعي، استشاري ومستقل يتم ممارسته داخل المنشأة لخدمة الإدارة من خلال تدقيق العمليات المالية والإدارية، وتزويدها بتأكيدات عن كفاءة العمليات وفعاليتها، ومدى الاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، كما ويقوم بتقييم وتحسين مدى فاعلية الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، والحوكمة، ولا يقتصر التدقيق الداخلي على مجرد كونه تدقيقاً مالياً ومحاسبياً وإنما يشمل المجالات الإدارية والتشغيلية (عبدالله، 2015، 23).

وقد بين معهد المدققين الداخليين الأمريكيين ان رسالة التدقيق الداخلي تتمثل في تعزيز وحماية قيمة المؤسسة من خلال تقديم التأكيد والمشورة والبصيرة، الموضوعية والمستندة على المخاطر، لأصحاب المصلحة (IIA.org)

كما اعتبر التدقيق الداخلي وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والوضع المحدد مسبقا واكتشاف الاخطاء، وكونه أيضاً وسيلة وقائية تمنع وقوع الاخطاء والتضليل، (Kagermann et al., 2008, p:2).

كما يمكن النظر إلى التدقيق الداخلي هو منهج تتبعه الإدارة للحصول على قيمة مضافة للمنظمة من خلال الفحص والتقييم المستمر والمستقل لأنشطتها لضمان كفاءة العمليات وضبط المخاطر (مسما، 2015).

2-1-3 أهمية التدقيق الداخلي

وتظهر أهمية التدقيق الداخلي من خلال قيامها بمساعدة الشركة في الأمور التالية (Pickett and Spencer, 2010, p:20):

- 1- متابعة ورصد أنشطة الإدارة العليا.
- 2- تحديد المخاطر وتخفيفها.
- 3- تزويد الإدارة العليا بتقارير سليمة.
- 4- مساعدة الإدارة العليا بتحديد نقاط الضعف.

2-1-4 أنواع التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم أنواع التدقيق الداخلي إلى التدقيق الداخلي المالي والتدقيق الداخلي التشغيلي وتدقيق الأهداف وتدقيق الالتزام وتدقيق نظم المعلومات وتالياً شرحاً لكل نوع من هذه الأنواع:

- التدقيق الداخلي المالي: ويشمل (الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى) (العمرى وعبد المغني، 2006، ص:374)
- التدقيق الداخلي التشغيلي: ويشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية او المحاسبية ولذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة ومن المهام التي يتوجب القيام بها دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الانتاجية من حيث مستوى الكفاءة الانتاجية ومراقبة الجودة، والتأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة، وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل (سواد، 2009، ص:95)
- تدقيق الأهداف: ويشمل عملية التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفاً والمخطط لها قد تحققت فعلاً، وعلينا أن نتذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق ليس الأخطاء وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية أو الإنجاز (عبد الله، 2012، ص:36).
- تدقيق الالتزام: ويشمل عملية الحصول على الأدلة وتقييمها، وذلك بغرض التأكد من مدى الالتزام بالقوانين والشروط والانظمة الصادرة من قبل إدارة الشركة او الجهات الحكومية، حيث يقوم المدقق بأعداد تقرير يحتوي على ملخصات الاستنتاجات التي خرج بها ومدى الالتزام بتلك القوانين (الذنيبات، 2010، ص:28).

2-5 أهداف التدقيق الداخلي

- لقد بين الخطيب أهداف عدة للتدقيق الداخلي وفيما يلي عرضا لها (الخطيب، 2010، ص:136):
- التحقق من مدى الالتزام بسياسات المنشأة وخططها وإجراءاتها الموضوعية.
 - التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر.
 - التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية التي تتولد داخل المنشأة.
 - تقويم نوعية الأداء المنفذة على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملين بالقيام بها.
 - تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها.
- ويرى المطارنة (2013، ص:24) إضافة إلى الأهداف ما يلي:
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على الاسباب التي حالت دون تحقيق المنشأة لأهدافها الموضوعية

- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الانتاجية والقضاء على الهدر والاسراف في جميع نشاطات المنشأة .

- تحقيق اكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

كما أشار (Rahahleh (2010, p: 160 إلى عدد من أهداف التدقيق الداخلي منها:

1- فحص المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية والتأكد من سلامتها وفحص وتدقيق الوسائل المستخدمة في اعداد التقارير بهدف التحقق من فعالية هذه التقارير.

2- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والانظمة والسياسات والإجراءات.

3- فحص وتدقيق الأنشطة التشغيلية والتأكد من انها تعمل باقتصاد وكفاءة.

4- تحديد ماذا كانت موارد الشركة تستغل بشكل مناسب مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

وقد أضاف جمعة (2009، ص: 29) على ما سبق من أهداف التدقيق الداخلي في الآتي:

1- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر.

2- تقييم وتحسين فعالية الرقابة.

3- تقييم وتحسين فعالية عمليات التحكم المؤسسي.

4- اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية.

5- التأكد من سلامة السجلات والبيانات المحاسبية.

6- المحافظة على أصول المنشأة.

6-1-2 وظائف ومهام التدقيق الداخلي

بالرجوع إلى المفهوم المعتمد من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي وفقاً للمعيار الدولي

للتدقيق (610) يمكن تقسيم مهام (وظائف) التدقيق الداخلي إلى (جمعة، 2009):

الوظيفة الأولى: الفحص

ويعني مفهوم الفحص تدقيق الاحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

1- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.

2- ان أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها، وإنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.

3- اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ Custodian، ووظيفة

التنفيذ Line، ووظيفة المحاسبة Accounting.

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

كل موظف عمليات الموظف الذي قبله، وبما لا يؤدي ال تكرار الأعمال.

وما هو جدير بالذكر ان المدقق الداخلي لديه من الوقت والخبرة، ليتكمن من انتقاد وتقييم جميع

أوجه الرقابة الداخلية، ولذلك يطلق على هدف الحماية التدقيق المالي Financial Auditing.

الوظيفة الثانية: التقييم

تعد وظيفة التقييم امتداد لتدقيق الاحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من ان

كل جزء من نشاط المنشأة موضع مراقبة.

ولذلك فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال

الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وبناء على ذلك فان المدقق الداخلي يعد في هذه

الحالة ممثلاً للإدارة العاملة وليس ممثلاً للإدارة المالية، وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة

الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها او مدى تمشي النظام مع ما تطلبه الإدارة.

لذا فإن برنامج التدقيق الداخلي يجب ان يتضمن الخطوات التالية:

1- تحديد الأهداف العامة التي تضعها الإدارة العليا للقسم موضوع الدراسة.

2- تجميع البيانات المالية المتعلقة بتنظيم القسم.

3- تحليل عمل القسم إلى جزئيات.

4- تقييم أعمال القسم والكشف عن أوجه الضعف او عدم الكفاية لتلافيها وكذلك أوجه القوة او

الكفاية لتنميتها.

5- مقارنة النتائج التي توصل اليها بالأهداف.

2-1-7 المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي

معايير التدقيق الداخلي: تعرف معايير التدقيق الداخلي بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي

تتبنها دوائر التدقيق الداخلي لتوفير الكفاءة المعقولة بإنجاز مهام التدقيق الداخلي وفقاً للمبادئ

الأساسية في التدقيق، بحيث يحقق التدقيق الداخلي الهدف من وجوده. ولقد أصدر معهد المدققين

الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية قائمة معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في عام 1978 وتعديلاتها اللاحقة في عام 2003 والتي تم بدء العمل بها في عام 2004 حيث تضمنت قسمين رئيسيين غطت مختلف جوانب التدقيق الداخلي، والتي تعتبر بمثابة الإصدارات الرسمية لمعهد المدققين الداخليين (IIA) والتي تحكم ممارسة المهنة، وتتمثل في الآتي:
وتنقسم هذه المعايير إلى ما يلي (IIA, 2010, p:2-7):

معايير الصفات

1000 - الغرض، السلطة والمسؤولية

يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن وثيقة التدقيق الداخلي، بما ينسجم مع تعريف التدقيق الداخلي و"المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي".
ويجب أن يقوم مدير دائرة التدقيق الداخلي بمراجعة دورية لوثيقة التدقيق الداخلي، وتقديمها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

- (1000-A1): يجب تحديد طبيعة خدمات التدقيق التي يقدمها المدقق الداخلي للشركة ضمن وثيقة التدقيق الداخلي.

- (1000-C1): يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في وثيقة التدقيق الداخلي.

المعيار (1100) الاستقلالية والموضوعية

يجب أن تكون أنشطة التدقيق الداخلي مستقلة، ويجب أيضاً أن يكون المدققين الداخليين موضوعين أثناء أداء أعمالهم.

1- المعيار (1110) الاستقلال التنظيمي

يجب أن تتبع دائرة التدقيق الداخلي لمستوى معين داخل الشركة بحيث تتمكن من انجاز وتنفيذ أعمالها باستقلالية تامة، لذلك ينبغي على مدير دائرة التدقيق أن يتصل مباشرة مع لجنة التدقيق ويرفع تقاريره إليه، وذلك بصفة سنوية على الأقل.

- (11100-A1): ينبغي ألا يحدث أي تدخل من جانب أي جهة لتحديد نطاق أداء عمل التدقيق الداخلي أو تحدد نطاق توصيل نتائجه.

2- المعيار (1111) التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة

يجب أن يتواصل مدير دائرة التدقيق الداخلي ويتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة.

3-المعيار (1120) الموضوعية الفردية

يجب أن يتصف المدققين الداخليين بالنزاهة وعدم التحيز وتقديم تنازلات على حساب العمل، وأن يتجنبوا تضارب المصالح.

4- المعيار (1130) معوقات الاستقلالية أو الموضوعية

إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية، سواء في الواقع أو الظاهر، يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الجهات المعنية، كما ان طبيعة هذا الإفصاح تكون حسب الأهمية النسبية.

- (1130-A1): يجب أن يمتنع المدقق الداخلي عن تقييم أنشطة أو العمليات التي كانوا مسؤولين عنها فيما سبق. فمن المرجح أن تضعف موضوعية المدقق الداخلي عندما يكون بصدده تقديم خدمات تأكيد تتعلق بنشاط كان مسؤولاً عن أدائه خلال السنة السابقة.

- (1130-A2): يجب أن تقوم جهة من خارج دائرة التدقيق الداخلي (طرف خارجي) بالإشراف على أي مهام تأكيد تتعلق بالوظائف التي كان الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يتولى مسؤولية ما عنها.

- (1130-C1): يمكن للمدققين الداخليين أن يقدموا خدمات استشارية تتعلق بالعمليات التي كانوا مسؤولين عنها فيما سبق.

- (1130-C2): إذا كانت هناك أي معوقات محتملة لاستقلالية وموضوعية المدققين الداخليين تتعلق بخدمات استشارية مقترحة، فيجب إبداء الإفصاحات اللازمة عنها إلى العميل المعني قبل قبول أداء تلك المهمة.

المعيار (1200) الكفاءة والعناية المهنية اللازمة

يجب أن تؤدي مهام التدقيق بمهارة ومع توشي العناية المهنية المطلوبة.

1- المعيار (1210) الكفاءة

يجب ان يمتلك المدققين الداخليين المعرفة والمهارات والكفاءات الاخرى اللازمة التي تمكنهم من إنجاز أعمالهم بدقة. ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الاخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته.

- (1210-A1): على مدير دائرة التدقيق الحصول على المشورة والمساعدة من ذوي الخبرة والمقدرة الوافيتين إذا كان المدققين الداخليين يفتقرون إلى المعرفة والخبرات والمهارات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة تدقيق معينة منوطة بهم.

(A2-1210): ينبغي أن يتمتع المدققين الداخليين بالمعرفة الكافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الاحتيال والكيفية التي يمكن للمؤسسة أن تتبناها للحد من تلك المخاطر، ولكن ليس متوقعاً منهم أن تكون لهم نفس خبرة الشخص الذي تكون مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الاحتيال والتحقق فيه.

(A3-1210): ينبغي أن تكون لدى المدققين الداخليين معرفة بالمخاطر والضوابط الرقابية الرئيسية المتعلقة بتقنية المعلومات، وكذلك معرفة أساليب التدقيق التي تعتمد على التقنيات المتاحة، وذلك لاستخدامها في أداء المهام المنوطة بهم. لكن ليس من المتوقع أن يتمتع كل المدققين الداخليين بنفس المهارة والخبرة اللتين يتمتع بهما المدقق الداخلي الذي تكون مسؤوليتها الأساسية هي تدقيق النواحي المتعلقة بتقنية المعلومات.

(C1-1210): إذا كان المدققين الداخليين يفتقرون إلى المعرفة أو المهارات أو الكفاءات التي يتطلبها أداء مهمة تقديم استشارات معينة أو جزء منها، ففي هذه الحالة يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي إما أن لا يقبل تلك المهمة أو أن يسعى للحصول على مشورة ومساعدة ذوي الخبرة والكفاءة اللزاميتين.

2- المعيار (1220) العناية المهنيّة اللازمة

على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والافتقار. ولا يعني أن بذل العناية المهنية اللازمة ان المدقق معصوم من الخطأ.

(A1-1220): يجب أن يبذل المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة في أعمالهم، مع أخذ النواحي الاتية في الاعتبار: حجم العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة، الأهمية النسبية أو الموضوعات الهامة التي تطبق عليها إجراءات التأكيد، مدى كفاية وفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، احتمال حدوث حالات جسيمة من الأخطاء أو الاحتيال أو حالات عدم التقيد، تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع المحتملة.

(A2-1220): في سياق بذل العناية المهنية اللازمة يجب أن يأخذ المدققين الداخليين في الاعتبار استخدام التدقيق الذي يعتمد على التقنيات وغيرها من أساليب تحليل البيانات.

(A3-1220): يجب أن يتنبه المدققين الداخليين إلى المخاطر الهامة التي يمكن أن تؤثر في أهداف أو عمليات مهمة التأكيد أو الموارد اللازمة لها. مع ذلك فإن إجراءات التأكيد حتى ولو تمت بالعناية المهنية اللازمة، لا تضمن أنه سيتم تحديد كل المخاطر الهامة.

- (C1-1220): يجب أن يبذل المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة في أي مهمة تقديم خدمات استشارية، مع أخذ النواحي الآتية في اعتبارهم: احتياجات وتوقعات العملاء، بما في ذلك طبيعة وتوقيت وتبليغ نتائج المهمة، درجة تعقيد ومدى العمل المطلوب لإنجاز أهداف المهمة، تكلفة المهمة مقارنة بالمنافع المحتملة.

3- المعيار (1230) التطوير المهني المستمر
على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

المعيار (1300) برنامج تأكيد وتحسين الجودة
يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي تطوير والمحافظة على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

1- المعيار (1310) متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة
يجب أن يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة أعمال التقييم الداخلي والخارجي على السواء.

2- المعيار (1311) أعمال التقييم الداخلي
يجب أن تشمل أعمال التقييم الداخلي على ما يلي: مراقبة مستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي، مراجعات دورية تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لهم المعرفة بأصول ممارسة التدقيق الداخلي.

3- المعيار (1312) أعمال التقييم الخارجي
يجب إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة. ويجب أن يناقش مدير دائرة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ما يلي: الحاجة لإجراء أعمال التقييم الخارجي على فترات أكثر تقارباً، مؤهلات واستقلالية المدققين الخارجيين أو فريق المدقق الخارجي، بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.

4- المعيار (1320) إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة
يجب على مدير دائرة التدقيق إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

5- المعيار (1321) استخدام تعبير "تم إجراؤه وفقاً لمعايير الدولية المهنية لمزاولة مهنة التدقيق الداخلي"
لا يجوز لمدير دائرة التدقيق الداخلي الاستفادة بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير

الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي إلا إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد افادته هذه.

6- المعيار (1322) الافصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير

عندما يكون من شأن عدم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ واخلاقيات المهنة أو وجود تأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو أعماله يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التوافق وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

معايير الأداء

وتنقسم هذه المعايير إلى ما يلي (IIA, 2010, p:8-16):

2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي

يجب على مدير دائرة التدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

1- المعيار (2010) التخطيط

يجب على مدير دائرة التدقيق وضع خطط مرتكزة على المخاطر، وذلك لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف الشركة.

(A1-2010): أن توضع خطة لمهام نشاط التدقيق الداخلي على الأقل سنوياً، أن تكون مرتكزة على تقييم موثق للمخاطر. ويجب أن تؤخذ توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في الاعتبار في هذه العملية .

(A2-2010): يجب على مدير دائرة التدقيق أن يحدد ويراعي توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والجهات المعنية الاخرى بالنسبة لآراء التدقيق الداخلي واستنتاجاته الاخرى .

(C1-2010): على مدير دائرة التدقيق الداخلي ان ينظر في امر قبول الاستشارات المقترحة بناء على استهداف تحسين إدارة المخاطر وتحسين عمليات المنظمة.

2- المعيار (2020) التبليغ والموافقة

يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد اللازمة لها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وذلك لمراجعتها والموافقة عليها. كما يجب أن يبلغ عن تأثير تحديدات الموارد.

3- المعيار (2030) إدارة الموارد

يجب أن يتأكد مدير دائرة التدقيق الداخلي من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لتحقيق الخطة المعتمدة.

4- المعيار (2040) السياسات والإجراءات

يجب أن يضع مدير دائرة التدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.

5- المعيار (2050) التنسيق

ينبغي على مدير دائرة التدقيق الداخلي أن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق، وذلك لضمان التغطية اللازمة للعمال وتلافي ازدواجية الجهود.

6- المعيار (2060) إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة

يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة له. ويجب أن يشمل ذلك الإبلاغ على الاحتمالات الهامة للتعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تلزم أو تطلب من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

7- المعيار (2070) الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي

عند قيام جهة خارجية بتقديم خدمات كالخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي يجب على هذه الجهة توجيه إدراك الشركة نحو مسؤولياتها في المحافظة على بقاء فاعلية أنشطة التدقيق الداخلي.

المعيار (2100) طبيعة العمل

يجب أن تعمل أنشطة التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وتسهم في تحسينها من خلال استخدام منهج منظم ومنضبط:

1- المعيار (2110) الحوكمة

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية: تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة، ضمان فاعلية

إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل، إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة، تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

- (A1-2110): يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة المؤسسة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.

- (A2-2110): يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة المعلوماتية بالمؤسسة تساند استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

2- المعيار (2120) إدارة المخاطر

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يساهم في تحسينها.

- (A1-2120): على ضوء نتائج تقييم المخاطر يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات ويشمل ذلك ما يلي: موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة، حماية الأصول، التقيد بالقوانين والانظمة واللوائح والإجراءات والعقود.

- (A2-2120): يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمال حدوث الاحتيال وكيف تقوم المؤسسة بإدارة مخاطر الاحتيال.

- (C1-2120): في أثناء المهام الاستشارية، يجب أن يتحقق المدققين الداخليين من أن المخاطر تتناسب مع المهمة وأن يتنبهوا إلى وجود أي مخاطر أخرى.

- (C2-2120): يجب أن يدمج المدققين الداخليين معرفتهم بالمخاطر والتي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن تقييمهم لعمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة.

3- المعيار (2130) الرقابة

يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.

- (A1-2130): يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، وذلك من حيث

: موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة، حماية الأصول، التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود.

- (C1-2130): يجب أن يدمج المدققين الداخليين معرفتهم بالضوابط الرقابية التي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن عمليات الرقابة الهامة بالمؤسسة.

المعيار (2200) تخطيط مهام التدقيق الداخلي

يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتطوير وتوثيق خطة لكل مهمة من مهام التدقيق تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها والموارد المخصصة لها.

1- المعيار (2201) اعتبارات التخطيط

عند التخطيط لمهمة يجب على المدقق الداخلي الاخذ بعين الاعتبار أهداف النشاط الذي يتم تدقيقه ووسائل الرقابة الموجودة لمتابعة أداء هذا النشاط، والمخاطر الجوهرية المرتبطة بالنشاط والأساليب التي يتم من خلالها الحفاظ على المخاطر عند المستوى المطلوب، والتأكد من كفاية وفاعلية إدارة مخاطر النشاط وعمليات الرقابة بالمقارنة مع نموذج الرقابة المعياري، وفرص إدخال تحسينات هامة على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.

- (A1-2201): عند التخطيط لتنفيذ مهمة تدقيق لجهات خارج المؤسسة، يجب ان يتوصل المدققين الداخليين معها إلى تفاهم خطي حول أهداف ونطاق المهمة ومسئوليات وتوقعات كل من الأطراف الداخلة في تلك المهمة، بما في ذلك إيضاح القيود المفروضة على توزيع نتائج المهمة والاطلاع على السجلات والمستندات المتعلقة بها.

- (C1-2201): يجب أن يعمل المدققين الداخليين على التوصل مع العملاء المعنيين بمهمة استشارية إلى تفاهم حول أهداف ونطاق تلك المهمة ومسئوليات كل من الطرفين بشأنها والتوقعات الأخرى لأولئك العملاء. وبالنسبة للمهام المهمة يجب أن يتم توثيق هذا التفاهم.

2- المعيار (2210) أهداف مهمة التدقيق

يجب تحديد الأهداف المنشودة لكل مهمة تدقيق.

- (A1-2210): يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم مهيئات للمخاطر المتعلقة بالنشاط الذي تجري مراجعته. ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم.

- (A2-2210): يجب أن يأخذ المدققين الداخليين في اعتبارهم عند تطوير أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو احتيال أو حالات عدم تقييد أو أي مخاطر أخرى.

- (2210-C1): يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع العميل المعني بتلك المهمة.

3- المعيار (2220) نطاق مهمة التدقيق

يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً لتحقيق الأهداف المنشودة منها.

- (2220-A1): يجب أن يشمل نطاق مهمة التدقيق دراسة الأنظمة والوثائق والسجلات ذات الصلة والأفراد المعنيين بها والممتلكات المادية المتصلة بها، بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة جهات أخرى.

- (2220-A2): إذا ظهرت فرص هامة لتقديم خدمات استشارية في أثناء تنفيذ أي مهمة تأكيد ينبغي التوصل إلى تفاهم خطي حول أهداف ونطاق تلك المهمة ومسؤوليات وتوقعات كل من الأطراف الداخلة في تلك المهمة، وأن يتم إبلاغ نتائج تلك المهمة الاستشارية وفقاً للمعايير المعتمدة فيما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية.

- (2220-C1): عند تنفيذ المهام الاستشارية يجب أن يعمل المدققين الداخليين على التحقق من أن نطاق المهمة كافٍ للتوصل إلى تحقيق الأهداف المتفق عليها بشأنها. وإذا ما كانت هناك أي تحفظات لدى المدققين الداخليين بشأن نطاق المهمة في أثناء تنفيذها، فيجب أن يناقشوا تلك التحفظات مع العميل المعني بالمهمة لتحديد ما إذا كانوا سيستمرون في تلك المهمة أم لا.

4- المعيار (2230) تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق

يجب أن يحدد المدققين الداخليين الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق ويتم توظيف الأفراد اللازمين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيداتها وقيود توقيتها والموارد المتاحة لتنفيذها.

5- المعيار (2240) برنامج عمل مهمة التدقيق

يجب على المدققين الداخليين تطوير وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

- (2240-A1): يجب أن تشمل برامج العمل الإجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات في أثناء تنفيذ المهمة. ويجب المصادقة على برامج العمل قبل البدء بتطبيقها على أي تعديلات تجرى عليها بالسرعة اللازمة.

- (2240-C1): من الممكن أن تتفاوت برامج العمل في مهام الاستشارات من حيث الشكل والمضمون بحسب طبيعة المهمة.

المعيار (2300) تنفيذ مهام التدقيق الداخلي

يجب أن يقوم المدققين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

1- المعيار (2310) تحديد المعلومات

يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة والتي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة التدقيق.

2- المعيار (2320) التحليل والتقييم

يجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.

3- المعيار (2330) توثيق المعلومات

يجب على المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.

- (2330-A1): يجب أن يقوم مدير دائرة التدقيق الداخلي بالحصول على سجلات مهمة التدقيق، ويجب أن يحصل على موافقة الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني قبل السماح للأطراف الخارجية بالحصول على تلك السجلات أو الاطلاع عليها حسب ما يلزم.

- (2330-A2): يجب أن يقوم مدير دائرة التدقيق الداخلي بوضع متطلبات الاحتفاظ بسجلات مهمة التدقيق بغض النظر عن آلية الاحتفاظ بالسجلات ويجب أن تتماشى تلك المتطلبات مع توجيهات المؤسسة.

- (2330-C1): يجب أن يقوم مدير دائرة التدقيق الداخلي بوضع السياسات التي تحكم حفظ سجلات المهمة الإستشارية والاحتفاظ بها، وكذلك تلك التي تحكم إتاحتها لمختلف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها. كما يجب أن تتماشى تلك السياسات مع توجيهات المؤسسة والجهات الإشرافية والرقابية أو أي متطلبات أخرى.

4- المعيار (2340) الاشراف على مهمة التدقيق

يجب الإشراف على المهام بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها وتطوير طاقم العمل.

المعيار (2400) تبليغ النتائج

يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.

1- المعيار (2410) مقاييس التبليغ

يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة بشأنها وخطط العمل المتعلقة بها.

(A1-2410): يجب أن يتضمن التبليغ النهائي بشأن نتائج مهمة التدقيق رأي المدقق الداخلي والاستنتاجات التي توصل إليها، وذلك حسب ما يلزم. وحين يتم إصدار أي رأي أو استنتاج فيجب أن تؤخذ في الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وغيرها من الجهات المعنية الأخرى، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها.

(A2-2410): يراعى تشجيع المدققين الداخليين على أن يعربوا في تبليغاتهم بشأن مهمة التدقيق عن إقرارهم بالأداء المرضي.

2- المعيار (2420) جودة التبليغات

يجب أن تكون التبليغات دقيقة موضوعية، واضحة، موجزة، وكاملة وان تصدر في الوقت المناسب.

3- المعيار (2421) حالات الخطأ والسهو

إذا احتوى أي تبليغ نهائي على خطأ أو سهو جسيم، فيجب أن يقوم مدير دائرة التدقيق بإبلاغ المعلومات المصححة إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.

4- المعيار (2430) استخدام تعبير: "تم إجماعه وفقاً للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي"

يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد "تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي" فقط وای حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تساند تلك الإفادة.

5- المعيار (2431) الإفصاح عن حالات عدم التقيد

عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو "المعايير" في مهمة محددة، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق تلك عن: أسباب عدم التقيد، القاعدة أو مبدأ أخلاقيات المهنة أو "المعايير" التي لم يتم التقيد بها تقيداً تاماً، تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق في حد ذاتها وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.

6- المعيار (2440) نشر النتائج

يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.

- (A1-2440): مدير دائرة التدقيق الداخلي مسؤول عن تبليغ النتائج النهائية إلى الأطراف التي يمكن

التأكد من أنها ستولي لها اعتباراً مناسباً

- (A2-2440): قبل إبلاغ النتائج إلى أي أطراف خارج المؤسسة، يجب أن يراعى ما يلي، ما لم تستلزم

المتطلبات القانونية أو النظامية أو تلك التي تفرضها الجهات الإشرافية والرقابية خلاف ذلك: تقييم

المخاطر المحتملة بالنسبة للمؤسسة، التشاور مع الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني، حسبما يلزم،

الرقابة على نشر النتائج من خلال فرض قيود على استخدامها.

- (C1-2440): مدير دائرة التدقيق الداخلي مسئول عن إبلاغ النتائج النهائية للمهام الاستشارية إلى

العملاء المعنيين بها.

- (C2-2440): أثناء تنفيذ المهام الاستشارية قد يتم تحديد قضايا معينة متعلقة بالحوكمة، إدارة المخاطر

والرقابة. ومتى كانت تلك القضايا مهمة للمؤسسة، يجب إبلاغها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

المعيار (2500) مراقبة مراحل الانجاز

يجب أن يقوم مدير دائرة التدقيق الداخلي بوضع وإرساء وصون نظام متابعة ما يتخذ إزاء

النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

- (A1-2500): يجب أن يقوم مدير دائرة التدقيق الداخلي بوضع إجراءات متابعة تكفل التحقق من أن

الإجراءات التي تتخذها الإدارة قد تم تطبيقها تطبيقاً فعالاً أو أن الإدارة قد تقبلت المخاطر المترتبة عن

عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة.

- (A2-2500): يجب على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة كيفية التصرف إزاء نتائج المهام الاستشارية التي

قام بها، وذلك ضمن المدى المتفق عليه مع العميل المعني.

المعيار (2600) قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر

عندما يعتقد مدير دائرة التدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قامت بقبول مستوى من المخاطر

المتبقية يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة، يجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع

الإدارة العليا. إذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، فيجب على المدقق

الداخلي رفع المسألة إلى مجلس إدارة المؤسسة لحسمها بمعرفته.

8-1-2 مفهوم الرقابة الداخلية

من المعروف أن الإدارة العليا هي المسؤولة عن وضع نظام الرقابة الداخلية في الشركة، بهدف تسهيل إنجاز العمل الإداري والإسهام في أداءه بكفاءة عالية، وفي أسرع وقت وبأيسر الطرق، ومساعدة الإدارات الأخرى في الشركة، للتأكد من أن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وفق السياسات المقررة، وتزويدها بالمعلومات والبيانات عما يجري على أرض الواقع لغايات المساءلة والمحاسبة والتطوير وذلك بمساعدة خبراء ومستشارين مهنيين (العازمي، 2012، ص 3-4).

عرفت الرقابة الداخلية بأنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروعات بهدف حماية أصول وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية (الديري، 2011، ص 187).

ينظر إلى الرقابة الداخلية بأنها تتضمن "الخطة التنظيمية ومجموعة الإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المؤسسة بهدف التأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية" (المطارنة، 2013، ص: 205).

كما تعرف الرقابة الداخلية بأنها الإجراءات والطرق المستخدمة من أجل الحفاظ على النقدية والاصول الاخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر وتطور هذا التعريف ليتم تعريف الرقابة الداخلية بأنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية اصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعية (نظمي والعزب، 2012، ص 134).

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أدوات تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية حيث تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف في المؤسسات الاقتصادية لما لها من أثر في تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة كذلك في تقييم المخاطر مما يعزز استراتيجية المؤسسات في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلي الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة (الصوص، 2012، ص 14).

9-1-2 أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية من حيث أنواعها إلى الأقسام التالية (الذنيبات، 2010، ص 137):

● الرقابة الإدارية:

وتشمل الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات، والقرارات الإدارية، كما تعتمد في سبيل تحقيق هدفها وسائل متعددة؛ مثل: الكشوفات الإحصائية، ودراسات الوقت والحركة، وتقارير الأداء، والرقابة على الجودة والموازنات التخطيطية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية، وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين، وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية، والمالية.

● الرقابة المحاسبية:

وتشمل كافة وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية والمثبتة في الدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال إتباع نظام القيد المزدوج، واستخدام حسابات المراقبة (الإجمالية)، وإتباع موازين المراجعة الدورية، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، ووجود نظام مستندي سليم، واتباع نظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

● الضبط الداخلي

يعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

10-1-2 أهداف الرقابة الداخلية

تكمّن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في الأمور الآتية (الديري، 2011، ص 187):

1. تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
2. حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب.
3. التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.
4. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.

5. تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.

6. تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة.

11-1-2 فاعلية الرقابة الداخلية

يقصد بفاعلية نظام الرقابة الداخلية بأنها قدرة النظام على حماية أصول الوحدة الاقتصادية من الاختلاس والتلاعب وتوفير بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها وبما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية فضلا عن سرعته في الاستجابة للتغيرات المستقبلية وقابليته للتحديث (عليما، 2013، ص 121).

تنفذ أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية متباينة، وتتم كذلك داخل منظمات تتباين في أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية، كما تمارس من خلال مدققين داخليين الأمر الذي يؤثر في ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة مما يتطلب وجود معايير تنظم تلك المهنة (جمعة، 2009، ص 34).

12-1-2 صفات الرقابة الفعالة:

- يعتمد نجاح الرقابة في تحقيق أهدافها على الخصائص الرقابية التالية (ياغي، 2013، ص 149):
1. أن تكون الرقابة إيجابية بمعنى أن لا تقتصر- على كشف الأخطاء والانحرافات وتصيد المخالفات وتحديد الأفراد المسؤولين عنها، بل تتعدى ذلك لإيجاد وسائل وطرق لتصحيحها وتجنب حدوثها مستقبلاً.
 2. أن تكون الرقابة سهلة وواضحة ومفهومة للجميع وتتناسب مع قدرات المسؤولين وخبراتهم وإلا فقدت فاعليتها والهدف من وجودها.
 3. أن تكون الرقابة اقتصادية غير مكلفة بمعنى أن العائد المتوقع منها يجب أن يقل عن نفقتها.
 4. أن تضمن الرقابة حماية الموظفين من الإجراءات التعسفية التي قد تتخذ ضدهم بسبب مباشرة مهامهم الوظيفية.
 5. أن يتحلى من يمارس الرقابة بالنزاهة والكفاءة الممتازة والخبرة الإدارية والرقابية التي تتناسب مع الأعمال المشمولة برقابتهم.
 6. أن تكون الرقابة أداة لمساعدة الموظفين على تحسين ادائهم وليس أداة للتخويف والتهديد والعقاب وتصيد الأخطاء لمعاقبة مرتكبيها. وهنا لابد من مشاركتهم للحصول على تأييدهم من أجل زيادة اتجاهاتهم الإيجابية.

7. أن تكون الرقابة قائمة على أسس موضوعية وواقعية مما يستدعي وجود مقاييس محددة لمراقبة الأعمال وفقاً لها.

8. أن تكون الرقابة مرآة تنعكس عليها طبيعة أوجه النشاط وحجمها. فالرقابة التي تمارسها الإدارة العليا تختلف عن تلك التي تمارسها الإدارة الوسطى أو الإدارة الدنيا.

9. أن تضمن الرقابة سرعة استرجاع المعلومات أي الحصول على التغذية الاسترجاعية حتى يتم التعرف على سير العمل أولاً بأول مما يضمن للجهات المسؤولة اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات والأخطاء قبل استفحالها وفوات أوانها.

2-1-13 العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

يعد نشاط التدقيق الداخلي من أهم أساليب نظام الرقابة الداخلية، حيث إن تنفيذ التدقيق الداخلي يعني تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية" (جمعة، 2009، ص:27)، كما تعتبر المراجعة الداخلية من أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويره، وتحسينه، وزيادة فعاليته، وكفاءته، حيث يجب أن يكون للمراجعة الداخلية دور في إعداد تقرير إلى الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييمه، وإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والقوة الموجودة فيه (نصر وشحاته، 2006، ص:10).

كما إن العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلي علاقة مباشرة، حيث يسعى كلاهما لتحقيق ما هو مطلوب لتحقيق الأهداف وبالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الداخلية تتعلق بالمنشأة ككل أو بأي من وحداتها التشغيلية أو بوظائف أعمالها، أما التدقيق الداخلي يهتم بفحص كفاءة وقوة نظام الرقابة الداخلية (Arens et al., 2012, p:291). حيث تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي في المفهوم الحديث أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة للإدارة للتعامل معها، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفاعلية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز فرص هذه المشروعات في الاستغلال الأمثل للموارد (المدل، 2007).

وحيث إن المدقق الداخلي يعمل داخل المؤسسة فهو يسعى أساساً لخدمة الإدارة من خلال الرقابة، حيث تعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المدقق الداخلي ضماناً لأداء الوظائف الفرعية الأخرى، ونظراً لاستقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل الوحدة الاقتصادية المعنية فإن هذا يدعم قدرة المدقق الداخلي على توجيه الإدارة نحو الرقابة، وحيث إن الرقابة

تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط فان ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على التدقيق الداخلي في تحقيق عملية الرقابة (Coso Publications, 2005). كما انه من الأهداف التي تسعى وظيفة التدقيق الداخلي إلى تحقيقها القيام بمراجعة وتقويم متانة وكفاية تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية، والرقابة على العمليات الأخرى، والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة (الخطيب، 2010، ص:136). والاشراف على الرقابة الداخلية وفحص كافة انظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لها (Rahahleh, 2010, p:160). إضافة إلى تقييم وتحسين فعالية الرقابة (جمعة، 2009، 29).

كما تبين أن هناك خمسة معايير يمكن أن تحسن من التفاعل بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية وهي تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقييم المخاطر، تقييم نشاطات الرقابة، وتقييم قنوات إيصال المعلومات، تقييم عمليات المراقبة، ولذلك من الضروري أن يكون هناك تعاون وتنسيق بين نظم الرقابة الداخلية وإدارة التدقيق الداخلي (Theofanis et al., 2011).

2-2- المبحث الثاني: الدراسات السابقة

2-2-1 الدراسات العربية

دراسة صيام (2004)، بعنوان: تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية، دراسة ميدانية هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات، وبيان أثر تطبيقها على وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء. كما وهدفت إلى بيان الصعوبات التي تواجه تطبيق مثل هذا الحقل من حقول المحاسبة. وأوضحت أن تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى وجود علاقات واضحة وتنسيق بين الأقسام والإدارات. وأظهرت نتائج الدراسة أن 69% من المستشفيات (عينة الدراسة) تطبق محاسبة المسؤولية ومقوماتها. وأن المستشفيات التي تطبق محاسبة المسؤولية تحتوي على تنظيم إداري واضح ويتم بها وصف مراكز المسؤولية بأنواعها. وأن هذه المستشفيات تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية وتقارير الأداء وتقوم بدراسة الانحرافات وأسبابها، وأن لكل مركز مسؤولية في هذه المستشفيات مدير مختص مفوض باتخاذ القرارات التي تخص مركزه. وأشارت الدراسة إلى أن العلاقة بين الأقسام والإدارات تكون واضحة في المستشفيات التي تطبق محاسبة المسؤولية، ويتم في هذه المستشفيات الربط بين بنود الإيرادات والتكاليف ومن ثم ربطها مع مراكز المسؤولية وموظفي تلك المراكز.

دراسة حيدر (2010) بعنوان دور الرقابة والتدقيق الداخلي للحد من ظاهرة الفساد الاداري في مستشفيات دائرة صحة بغداد

مشكلة البحث تتجسد إلى افتقار قسم الرقابة والتدقيق الداخلي إلى نظام لتقويم أداءها ليعكس جوانب الأداء فيها، وافتقارها إلى إمكانية الحد من المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الصحية، ويهدف هذا البحث إلى بيان أفضل السبل للتعامل مع مشكلة الفساد الإداري في المؤسسات الصحية والحد من آثارها وذلك بالتركيز على الجوانب الإدارية واقتراح ما يقتضي- للحد منها. وتم تصميم استبانة خاصة لجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة حيث تم توزيع (80) استمارة استبانة على عينة الدراسة التي تكونت من مدراء المستشفيات والمدققين والمحاسبين ومدراء الأقسام في المؤسسات الصحية. توصلت إليها الدراسة إلى إن الجمع في الوظائف المتعارضة يزيد من حالات الفساد الإداري كان يقوم موظف بإنجاز معاملة من بدايتها إلى نهايتها (التركيز المفرط للمسؤولية). وانه لا يتم الإفادة من تجارب الدول الأخرى في محاربة الفساد الإداري وتكييفها بحسب البيئة العراقية أو اخذ ما يلائم بيئتنا وعادات مجتمعا وتقاليدنا. وان هناك تكرار اكتشاف حالات الفساد الإداري في أكثر من مؤسسة صحية وعدم وجود قانون يلزم فيه الموظف في الدولة بتقديم إقرار عن ذمته المالية ولا سيما الموظفين الذين تسمح وظائفهم بحصول التواطؤ إضافة إلى عدم نشر- المعلومات عن جرائم المفسدين في وسائل الإعلام المختلفة لتتوثر أفراد الشعب العراقي بخطورة الفساد الإداري ليكون عاملا للحد منه. وأوصت الدراسة بعدم الجمع في الوظائف المتعارضة ولا سيما تلك المعاملات التي تسمح بعمليات التواطؤ التي تحدث عند سيطرة شخص واحد لإنجاز معاملة معينة . والإفادة من تجارب الدول سواء العربية أو الأجنبية وتكييفها بحسب البيئة العراقية من خلال زج موظفي التدقيق والحسابات والأجهزة الرقابية الأخرى بالاطلاع عليها لغرض اكتساب الخبرة في كيفية التعامل مع الفساد الإداري . وتحديد المسؤولية التقصيرية لتكون رادعا لعدم حصول تجاوز في الموازنة وما هي الأسباب على وفق القانون (48) لسنة (1990) المعدل / الموازنة العامة الموحد للدولة. وإصدار قانون يلزم فيه الموظفين في الدولة العراقية أي كان مستواهم الوظيفي بتقديم إقرار عن ذمتهم المالية ويفحص هذا الإقرار بين مدة وأخرى من قبل لجنة خاص معنية بهذا الأمر للبحث عن أي زيادة في أموالهم للتأكد من شرعيتها. ونشر المعلومات عن الفساد في وسائل الإعلام وفي المجلة

الشهرية والتي تصدر عن قسم إعلام وزارة الصحة وعدم التعقيم على جرائم المفسدين أيا كان مستواهم. ووضع إجراءات رادعة بحق مرتكبي جرائم الفساد الإداري وعدم التهاون في فرض العقوبات على من تسول له نفسه مخالفة القوانين والأنظمة والتعليمات أو استغلال وظيفته لتحقيق مصالح شخصية والأضرار بالمصلحة العامة.

دراسة كبة (2010) واقع إجراءات الرقابة المخزنية للحد من التسرب الدوائي

وهدفت الدراسة إلى الكشف عن واقع إجراءات الرقابة المخزنية للحد من التسرب الدوائي وركزت مشكلة البحث في ظاهرة تسرب الدواء من المنظمة الصحية من قبل العاملين في المنظمات الصحية، وبينت الممارسات السلبية والتي اثرت على المخزون الدوائي في المستشفيات وان المخزون الدوائي هو شريان المستشفى وبدونه نجد المنظمة الصحية قد توقفت عن العمل نوعا ما، وانه من الأهمية بمكان البحث عن أنظمة الرقابة المخزنية ودورها في الحد من التسرب الدوائي. كما ان أهمية البحث تنبع من أهمية نشاط المنظمة الصحية في المجتمع ولاسيما فيما يتعلق بالجانب الدوائي ولأسباب انسانية واقتصادية، وكذلك لأهمية وجود نظام كفوء وفاعل للرقابة والسيطرة على هذا المخزون في النشاط الصحي، وبيان أثر تسرب الأدوية من المنظمة الصحية في إبراز ظاهرة الشحة الدوائية وأثرها على صحة المواطن.

توصلت الباحثة من خلال البحث إلى عدد من الاستنتاجات والتي كان ابرزها: أن المخازن الدوائية (المذاخر) بشكل عام هي ربما من الجهات الأقل تسربا للدواء على الرغم من كونها تحتوي على أكثر مخزون دوائي في المستشفى. وان بعض العاملين في المستشفى على اختلاف مستوياتهم العلمية والادارية يقومون بتسريب الدواء إلى خارج المنظمة الصحية.

كما خرجت الباحثة بتوصيات اهمها: ضرورة العمل بأنظمة الرقابة المخزنية وإدخال التقنية الحديثة (الحاسوب)، وادخال العاملين في المخازن بدورات الأساليب الحديثة في إدارة المخازن، وضرورة ان يكون لدى الإدارة العليا للمنظمة الصحية معرفة بالجانب الإداري فضلا عن الجانب الطبي لمعالجة ظواهر الفساد والخلل الذي تزخر به بعض المنظمات الصحية.

دراسة الهلالي (2011) بعنوان تقييم جودة الخدمات الصحية على وفق مبادئ إدارة الجودة الشاملة ومعايير جائزة مالكوم بالدريج للتميز في الرعاية الصحية

سعت هذه الدراسة إلى تقييم جودة الخدمة الصحية المقدمة في مستشفى الشهيد غازي الحريري للجراحات التخصصية في دائرة مدينة الطب وفقاً لمبادئ إدارة الجودة الشاملة، من خلال تحليل مستوى تطبيق مبادئ ومعايير الجودة واعتمدت الدراسة لجمع البيانات على وسائل مختلفة (المقابلة للمدراء، السجلات الرسمية والاحصاءات السنوية، اللقاء بالمرضى) بالإضافة إلى اداتي قياس (استبانة) أعدت الأولى للعاملين من إدارة المستشفى والثانية للزبائن (المرضى الراقيدين) وحللت البيانات تحليلاً وصفيًا باستعمال أساليب الاحصاء الوصفي (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، وتم اختبار فرضيات الدراسة باستعمال اختبار (ت) ومعامل الارتباط، اثبتت النتائج تبني تطبيق مبادئ ومعايير الجودة بمستوى جيد كما ، تقدم الخدمة الصحية بمستوى متوسط من الجودة من وجهة نظر المرضى على مستوى أبعاد جودة الخدمة الصحية {الطبية، التمريضية، الامور التنظيمية، الخدمات الساندة (التغذية) كما خلصت إلى مجموعة من التوصيات أهمها، ضرورة قيام الإدارة العليا في المستشفى ورؤساء الأقسام والشعب والوحدات باعتماد الأسس العلمية في تقييم أداء العاملين وبشكل دوري ومستمر من أجل تقديم أفضل رعاية صحية لازمة للمرضى، والاهتمام في رأي المريض ورضاه عن الخدمة الصحية المقدمة في المستشفى من خلال انشاء وحدة مختصة بدراسات رضا المريض أو تشكيل لجنة متخصصة لهذا الغرض.

دراسة نور وآخرون (2012) بعنوان: استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان)

هدفت الدراسة إلى استخدام منهج SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي في المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان . تم تصميم استبانة شملت (67)فقرة لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة المكونة من (67) من العاملين في أقسام الجودة والتدقيق الداخلي أو من يقوم مقامهم في المستشفيات الخاصة والحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها : وجود تأثير ذي دلالة معنوية لمعايير Six Sigma للالتزام ودعم القيادة العليا؛ التغذية العكسية والقياس؛ التحسين المستمر؛ العمليات والأنظمة؛ والموارد البشرية (على جودة التدقيق الداخلي) العناية المهنية ، إدارة أنشطة التدقيق الداخلي، تقييم

إدارة المخاطر، تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، إيصال النتائج (بالمستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان عند مستوى دلالة (0.05) وقد أوصت الدراسة بالاهتمام بمفهوم Six Sigma والتأكيد على إمكانية استخدامه في المستشفيات لما له من أهمية من الناحية العلمية وذلك من خلال تقليل الأخطاء الطبية وتحسين جودة الخدمات المقدمة التي تتناسب مع توقعات المستفيدين، وهو ما ينعكس على جودة التدقيق الداخلي.

دراسة مسمار (2015) بعنوان مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المستشفيات الخاصة الأردنية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام وحدات التدقيق الداخلي في المستشفيات الخاصة الأردنية بتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وبيان المعوقات التي تحد من تطبيق المعايير. تكون مجتمع الدراسة من وحدات التدقيق الداخلي في المستشفيات الخاصة الأردنية حيث تم توزيع الاستبانة على جميع المدققين الداخليين العاملين فيها، وتم اتباع أسلوب الحصر الشامل وقد بلغ عددهم (99) مدققاً، وتم استرجاع (86) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي. وتوصلت الدراسة إلى انه يتم الالتزام بتطبيق مجموعة معايير الصفات بدرجة مرتفعة، ومجموعة معايير والأداء بدرجة متوسطة. كما ان مستوى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في المستشفيات الخاصة يرتبط بنوع الملكية حيث كانت المستشفيات ذات المسؤولية المحدودة تتميز بالتزامها بالتطبيق بصورة أكثر. كما انه لا يوجد أثر لقيمة راس مال المستشفى الخاص على مستوى تطبيق معايير التدقيق الداخلي. واوصت الدراسة بتشجيع ادارات المستشفيات الخاصة الأردنية على تطبيق معايير الأداء للتدقيق وتبني برامج تحسين وضبط الجودة والعمل على اصدار تعليمات تعزز من استقلالية المدققين الداخليين واستقلالية دوائر التدقيق الداخلي، وضرورة اشراك المدققين الداخليين في برامج تدريبية والعمل على تعزيز نظام الرقابة الداخلية بالضوابط الرقابية المناسبة وتطوير النظام المحاسبي وتشجيع المدققين الداخليين على الالتحاق ببرامج الحصول على شهادة مدقق داخلي CIA وتحفيزهم في سبيل ذلك.

Mohamed et al. (2012) Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees

وهي تعتبر دراسة ميدانية، وقد تم اجراؤها على 73 منظمة عامة في ماليزيا، وهدفت الدراسة إلى ايجاد العلاقة ما بين كفاءة التدقيق الداخلي من حيث (الفترة الزمنية للتدقيق الداخلي في المنظمة، خبرة موظفي التدقيق الداخلي في تكنولوجيا المعلومات ومهارات الحاسوب، ساعات التدريب، مؤهلات موظفي التدقيق الداخلي المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق، وخبرة موظفي التدقيق في مجال تدقيق الحسابات) وما بين تكاليف التدقيق، وكذلك مساهمة المدققين الداخليين للبيانات المالية في تقليل تكاليف التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها انه هناك علاقة ايجابية ما بين متغيرات كفاءة التدقيق

الداخلي، ومساهمة المدققين الداخليين للبيانات المالية في تخفيض تكاليف التدقيق.

Zhang (2013). Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weakness

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين جودة لجنة التدقيق وضعف نظام الرقابة الداخلية، واستقلالية المراجع بعد صدور قانون (Sarbanes Oxly). وقد تكونت عينة الدراسة من (208) شركات تعاني من تحريفات مادية في نظام الرقابة الداخلية. وقد تناولت الدراسة تعريف المتغيرات، ثم إجراء مقارنة بين مجموعة من الشركات التي تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية على أساس القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة، وحجمها، ومستوى أداؤها مع مجموعة أخرى لا تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها:

1- وجود علاقة بين جودة التدقيق، وضعف نظام الرقابة الداخلية، واستقلالية المدقق، إذ أن الشركة تعاني من ضعف الرقابة الداخلية إذا كانت لجنة المراجعة لديها ذات خبرة مالية ومحاسبية متدنية، أو خبرة مالية غير محاسبية، والمراجعون لديها يتمتعون باستقلالية كبيرة، 2- تبين أن هناك تغيير في المراجعين، أي كلما احتوت اللجنة على عدد أكبر من الخبراء الماليين فأنها تصنف ضمن الشركات التي لديها نظام رقابة داخلية قوي.

وأوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية قيام المراجع بالإجراءات التنظيمية والخطوات والأساليب المدروسة للخروج برأي فني محايد حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية، ومدى كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية.

Georg et.al. (2015) Factor associated with internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من العناصر المحددة والمرتبطة بفاعلية التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال اليونانية ولتحقيق الهدف من هذه الدراسة تم تطوير استبانة شملت جميع متغيرات الدراسة تم توزيعها على عينة من المدققين الداخليين، تم تحليلها احصائيا باستخدام حزمة التحليل الاحصائي التي شملت الانحدار الخطي والانحراف المعياري والوسط الحسابي.

توصلت الدراسة إلى ان ابرز العوامل الرئيسية المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية للحسابات تتمثل في جودة المراجعة وتوفر فريق عمل متخصص في أعمال المراجعة الداخلية .

بالإضافة إلى ضرورة توفر الاستقلالية الكافية للمراجع الداخلي لما لها من أهمية كبيرة حيث تعتبر الاساس لتحقيق الفاعلية في المراجعة الداخلية كما توصلت الدراسة إلى ان المراجعة الداخلية ذات أهمية كبرى لبيئة الأعمال اليونانية.

أوصت الدراسة على ضرورة توفر الاستقلالية الكافية للتدقيق الداخلي مع ضرورة قيام الإدارة باتخاذ الإجراءات المناسبة لدعم هذا الاستقلال لانها تعتبر اساس الذي يحقق من خلاله التدقيق الداخلي فاعلية المراجعة الداخلية.

Modibbo (2015). Impact of Internal Audit Unit on the Effectiveness of Internal Control System of Tertiary Educational Institutions in Adamawa State-Nigeria.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر وحدة التدقيق الداخلي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي في ولاية اداما و بنيجيريا لمعرفة فيما اذا كانت ذات تأثير ومدى ايجابية او سلبية هذا التأثير ولغرض إجراء هذه الدراسة تم تصميم استبانة وزعة على وحدات المراجعة الداخلية على عينة شملت 8 مؤسسات للتعليم العالي وتم تحليل فقراتها احصائيا .SPSS حزمة التحليل الاحصائي باستخدام

توصلت الدراسة إلى ان وحدات التدقيق الداخلي في مؤسسات التعليم العالي ليست فعالة لأنها تفتقر إلى الاستقلالية والعدد الكافي من المدققين الداخليين ما يؤدي إلى عدم قدرتهم على تقديم التقارير الخاصة بمهمة التدقيق الداخلي في الوقت المناسب كما ان إدارة المؤسسة لا تقم بتوفير المناخ المناسب بنظام الرقابة الداخلية وخصوصا فيما يتعلق بمجال منح وتفويض الصلاحيات والفصل بين المهام والواجبات الإشرافية والتنفيذية.

أوصت الدراسة على ضرورة توفير الاستقلالية الكافية لوحدة التدقيق الداخلي من خلال تأمين الموقع المناسب لها ضمن الهيكل التنظيمي لتكون قادرة على القيام بمهامها بموضوعية كما اوصت الدراسة على ضرورة تزويد وحدة التدقيق بالعدد الكافي من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والخبرة العملية كما اوصت إدارة هذه المؤسسات على ضرورة ضمان باقي عناصر الرقابة الداخلية بحيث يتم تصميمها بطريقة تضمن فاعلية قيام جميع الاقسام بوظائفها بطريقة فعالة من خلال توفير المناخ المناسب لها.

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

1-3 منهجية الدراسة

2-3 أساليب جمع البيانات

3-3 مجتمع الدراسة وعينتها

4-3 وصف الخصائص الديموغرافية للمدققين الداخليين

5-3 أداة الدراسة

6-3 صدق الأداة

7-3 ثبات الأداة

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

1-3 منهجية الدراسة

تم اتباع المنهج العلمي والطريقة والإجراءات التي تتناسب مع هذا النوع من الدراسات، ويتضمن ذلك استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، كما استخدم أسلوب تحليل المحتوى، كما تم تغطية الجانب النظري من خلال الرجوع إلى الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة، كما تم تغطية الجانب الميداني من خلال تصميم استبانة تخدم أهداف الدراسة.

2-3 أساليب جمع البيانات

تم جمع البيانات وذلك من خلال الرجوع إلى مجموعتين من المصادر هما:
المصادر الأولية:

تتمثل في البيانات الميدانية التي تم جمعها بواسطة استبانة تغطي أبعاد متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، حيث تم توزيعها على المدققين الداخليين في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.
المصادر الثانوية:

تم الحصول على البيانات الثانوية لهذه الدراسة من خلال مطالعة الأدب النظري والدوريات المتخصصة والمجلات ورسائل الدكتوراه والمجستير والدراسات المنشورة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، مع التركيز بشكل كبير على المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي حيث تم الاعتماد عليها في بناء الاستبيان.

3-3 مجتمع الدراسة وعينتها:

يتشكل مجتمع الدراسة من جميع المدققين الداخليين في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، وقام الباحث باستخدام طريقة الحصر- الشامل حيث بلغ عددهم (100) مدقق داخلي موزعين على المستشفيات في دولة الكويت والتي عددها (15) مستشفى خاص، وقد تم توزيع استبانة الدراسة على جميع المدققين العاملين في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في تلك المستشفيات وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (100) استبانة وقد وزعت على كل جميع المدققين الداخليين وشملت كل من المدراء في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية ومساعدتهم، ورؤساء الاقسام والمدققين الداخليين الرئيسيين والمدققين الداخليين وذلك حسب مسمياتهم الوظيفية، وقد بلغ عدد

الاستبانات المستردة منها (89) استبانة وبعد مراجعة الاستبانات تبين أن هناك (4) استبانات غير صالحة للتحليل الاحصائي، وبذلك فقد بلغ عدد أفراد عينة الدراسة (85) مدققاً، يوضح الجدول رقم (1) إعداد الاستبانات الموزعة ونسبتها:

الجدول رقم (1) إعداد الاستبانات الموزعة

عدد الاستبانات					
موزعة	مستردة	غير صالحة	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	نسبة الاسترداد	نسبة العينة من المجتمع
100	89	4	85	%85.0	%85.0

3-4 وصف الخصائص الديموغرافية للمدققين الداخليين

من أجل اعطاء توضيح وفكرة أفضل عن المدققين الداخليين العاملين في وحدات التدقيق والرقابة

الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، وذلك من حيث النوع الاجتماعي والمؤهل العلمي والتخصص الاكاديمي وسنوات الخبرة والمسمى الوظيفي والشهادة المهنية، فقد تم توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية، والجدول رقم (2) يبين توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية.

الجدول رقم (2)

توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
النوع الاجتماعي	ذكر	75	88.2
	أنثى	10	11.8
	المجموع	85	100.0
المؤهل العلمي	دبلوم كلية مجتمع	10	11.7
	بكالوريوس	71	83.6
	ماجستير	4	4.7
	دكتوراه	0	0
	المجموع	85	100.0
التخصص الأكاديمي	محاسبة	65	76.5
	إدارة أعمال	4	4.7
	علوم مالية ومصرفية	12	14.1
	اقتصاد	4	4.7
	إدارة صحية	-	-
	المجموع	85	100.0
الخبرة	أقل من 5 سنوات	11	12.9
	5- أقل من 10 سنوات	37	43.5
	10 سنة - أقل من 15 سنة	26	30.6
	15 سنة - أقل من 20 سنة	7	8.2
	20 سنة فأكثر	4	4.7
	المجموع	85	100.0
المسمى الوظيفي	مدير دائرة التدقيق الداخلي	3	3.5
	مساعد مدير دائرة التدقيق	6	7.1
	رئيس قسم التدقيق	8	9.4
	مدقق داخلي رئيسي	15	17.6
	مدقق داخلي	53	62.4
	المجموع	85	100.0
الشهادة المهنية	CPA	-	-
	CIA	2	10.6
	ACPA	-	-
	أخرى	-	-

يبين الجدول رقم (2) ما يأتي:

1. بلغ عدد الذكور في عينة الدراسة (75) بنسبة مئوية (88.2%)، بينما بلغ عدد الإناث (10) بنسبة مئوية (11.8%).

يلاحظ ان نسبة الذكور تفوق الإناث بكثير، وقد يعود ذلك لعزوف الإناث عن ممارسة هذا النوع من العمل كون مهمات التدقيق والرقابة الداخلية تمتاز بتعقيدها وتحتاج إلى بذل عناية مهنية كبيرة ومثابرة ووجد.

2. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (83.6%) للمؤهل العلمي (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (4.7%) للمؤهل العلمي الماجستير، اما بالنسبة لمؤهل الدكتوراه فلم يكن اي من المدققين الداخليين حاصلًا على هذا المؤهل.

قد يعود السبب في ان اكبر نسبة من المدققين الداخليين العاملين في وحدات التدقيق الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت هم من حملة البكالوريوس لتفضيل واشتراط ادارات تلك المستشفيات العليا لامتلاك من يعين بوظيفة مدقق داخلي لشهادة البكالوريوس، وضمن الوصف الوظيفي لهذه الوظيفة. أما كون أقل نسبة من نسبة من المدققين الداخليين العاملين في وحدات التدقيق الرقابة الداخلية هم من حملة الماجستير، فقد يعود إلى عدم رغبة المدققين الداخليين في زيادة تحصيلهم العلمي من خلال الالتحاق ببرامج الدراسات العليا وقد يعزى ذلك لعدم توفير الحوافز المناسبة والكافية لتشجيع المدققين الداخليين في زيادة تحصيلهم العلمي، كما ان ايا منهم لم يكن حاصلًا على درجة الدكتوراه ولنفس الاسباب.

3. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير التخصص (76.5%) للتخصص (محاسبة)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (4.7%) لتخصصات (اقتصاد، إدارة أعمال).

إن كون أعلى نسبة من المدققين الداخليين العاملين في وحدات التدقيق الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت هم من الدارسين لتخصص المحاسبة يعتبر امرا مقبولا، كون تخصص المحاسبة هو الاساس الذي يعتمد عليه في تكوين المعرفة والاساسيات اللازمة لممارسة أعمال ومهام التدقيق والرقابة الداخلية، اما كون اقل نسبة للتخصص العلمي كان لتخصصات إدارة الأعمال والاقتصاد، فقد يعزى ذلك إلى ان التركيز على التدقيق المالي اكثر من التدقيق التشغيلي في منهجية العمل في وحدات التدقيق الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، مما ادى إلى اختيار الدارسين لتخصص المحاسبة للعمل كمدققين داخليين بصورة كبيرة، واختيار الدارسين لتخصصات إدارة الأعمال والاقتصاد بصورة اقل. كما يشير الجدول إلى ان لا احد من المدققين الداخليين العاملين في وحدات التدقيق الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت من ضمن تخصص الإدارة الصحية وقد يعود ذلك للتركيز على التدقيق المالي اكثر من تدقيق الجودة الذي يتطلب توفير كوادر مؤهلة للعمل في مهام الرقابة والتدقيق الفني الداخلي.

4. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير الخبرة (43.5%) لفترة الخبرة (5- أقل من 10 سنوات)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (4.7%) لفترة الخبرة (20 سنة فأكثر)، وقد يعزى السبب في ذلك إلى أن هناك مستشفيات استت منذ فترات زمنية ليست ببعيدة مما جعل أعلى نسبة خبرة للعاملين فيها تظهر بما يتناسب مع فترات تأسيس تلك المستشفيات.

5. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي (62.4%) للمسمى الوظيفي (مدقق داخلي)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (3.5%) للمسمى الوظيفي (مدير دائرة التدقيق الداخلي).

وقد يعود السبب في ذلك لأن طبيعة المهام والإجراءات والتي تمتاز بكثرتها وتعددتها والتي تنفذها وحدات التدقيق الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت تحتاج إلى كوادر من مستوى مدققين داخليين ينفذوا هذه المهام، بينما الحاجة إلى مستويات إدارية أعلى في دائرة التدقيق والرقابة الداخلية يكون أقل كون المهام المنوطة بتلك المستويات تكون ذات طبيعة نوعية إشرافية كوظيفة مدير دائرة التدقيق الداخلي حيث تعتمد عملية الانجاز لتلك المهام على النوعية والمعرفة أكثر من عدد الأشخاص، كما أن الهيكل التنظيمي يحدد بأن لكل دائرة تدقيق ورقابة داخلية مدير واحد ومساعد مدير دائرة تدقيق ورقابة داخلية واحد أو اثنان وذلك حسب الهيكل التنظيمي.

6. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير الشهادة المهنية (10.6%) للشهادة المهنية (CIA).

قد يعود السبب في ذلك إلى عدم اشتراط الإدارات العليا في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت بضرورة امتلاك من يعين في وحدات التدقيق الرقابة الداخلية كمدقق لشهادات ممارسة مهنية محددة، وكذلك عدم تقديم حوافز تشجيعية لتحفيز المدققين الداخليين للالتحاق ببرامج الحصول على شهادات مهنية.

3-5 أداة الدراسة

تكونت أداة الدراسة من استبانة موضحة بالملحق رقم (1) تم تصميمها من قبل الباحث لتحقيق أهداف الدراسة، وتكونت الاستبانة من قسمين تمثلت فيما يأتي:

القسم الأول: تم تخصيصه لجمع البيانات الديموغرافية عن المدققين الداخليين، واشتملت على الجنس والمؤهل العلمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة العملية، والمسمى الوظيفي والشهادات المهنية

القسم الثاني: المتغير المستقل: تكوّن من مجموعتين من المجالات، وكما يلي:

خصصت لتعبر عن العبارات التي تمثل تفاصيل بنود معايير التدقيق الداخلي والتي تتكون من معايير الصفات ومعايير الأداء (المتغير المستقل)، حيث تم استنباط تلك العبارات من بنود معايير التدقيق الداخلي وتفريغها وتوزيعها على شكل مجالات حيث مثلت كل حزمة من العبارات البعد الذي ينتمي اليه المعيار وكما يلي

● معايير الصفات

تكونت معايير الصفات من الأبعاد التالية:

- الغرض والسلطة والمسؤولية
- الاستقلالية والموضوعية
- الكفاءة والعناية المهنية
- برنامج تحسين وضبط الجودة

وقد بلغ عدد العبارات المكونة لمعايير الصفات (19) عبارة

● معايير الأداء

تكونت معايير الأداء من الأبعاد التالية:

- إدارة نشاط التدقيق الداخلي
- طبيعة العمل
- تخطيط مهام التدقيق الداخلي
- تنفيذ مهام التدقيق الداخلي
- تبليغ النتائج
- مراقبة مراحل الانجاز
- قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر

وقد بلغ عدد العبارات المكونة لمعايير الأداء (31) عبارة

المتغير التابع

وتضمنت مجموعة من العبارات التي مثلت فاعلية الرقابة الداخلية (المتغير التابع)، وبلغ مجموع العبارات المكونة للمتغير التابع (26) عبارة.

كما تم استخدام مقياساً لأداة الدراسة مكوناً من خمس درجات (1-5) من الإجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وهو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة المدققين الداخليين على كل عبارة من عبارات أداة الدراسة، وتحويلها إلى بيانات كمية يمكن قياسها إحصائياً، وتم إعطاؤها الأوزان النسبية المناسبة للإجابات وكما يلي:

جدول رقم (3) الأوزان النسبية لدرجات الموافقة

درجة الموافقة	درجة المقياس
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

تعديل المقياس

أما بالنسبة للحدود التي اعتمدت في هذه الدراسة للحكم على المتوسط الحسابي لإجابة الأفراد المبحوثين على الفقرات المتعلقة بمتغيرات الدراسة فقد عين الباحث مستويات ثلاثة هي (مرتفع، متوسط، منخفض) وبناءً على المعادلة التالية:

طول الفترة = (الحد الأعلى للبدل - الحد الأدنى للبدل) / عدد المستويات

وبذلك تكون مستويات الموافقة كما يلي: $1.33 = 3/4 = 3/(1-5)$

- المتوسط الحسابي الذي تتراوح قيمته بين 1-2.33 يعكس درجة موافقة منخفضة.
- المتوسط الحسابي الذي تتراوح قيمته بين 2.34-3.66 يعكس درجة موافقة متوسطة.
- المتوسط الحسابي الذي تتراوح قيمته بين 3.67-5 يعكس درجة موافقة مرتفعة.

6-3 صدق الأداة:

تم اختبار الصدق الظاهري بعرض الاستبانة على محكمين من أساتذة الجامعات من ذوي الخبرة والاختصاص بعلم المحاسبة والتدقيق وتم الأخذ بالمقترحات التي وردت منهم حول عباراتها، وجرى التعديل اللازم وفقاً لآرائهم التي تفضلوا مشكورين بإثراء الرسالة بها.

7-3 ثبات الأداة:

يعرف ثبات الأداء بإمكانية الوصول إلى البيانات نفسها عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة ذاتها على الأفراد ذاتهم ضمن الظروف نفسها (Sekaran, 2003)، أما فيما يتعلق بثبات أداة القياس فقد تم استخراج معامل (كرونباخ ألفا) للاتساق الداخلي لجميع أبعاد الدراسة؛ الجدول رقم (4) يوضح ذلك.

الجدول رقم (4)

معامل الثبات (كرونباخ ألفا) لمجالات الدراسة والأداة ككل

مجال	البعد	قيمة كرونباخ ألفا
معايير الصفات	الغرض والسلطة والمسؤولية	0.88
	الاستقلالية والموضوعية	0.92
	الكفاءة والعناية المهنية اللازمة	0.89
	برنامج تحسين وضبط الجودة	0.75
	معايير الصفات ككل	0.92
معايير الأداء	إدارة نشاط التدقيق الداخلي	0.93
	طبيعة العمل	0.84
	تخطيط مهام التدقيق الداخلي	0.82
	تنفيذ مهام التدقيق الداخلي	0.88
	تبليغ النتائج	0.87
	مراقبة مراحل الانجاز	0.84
	قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر	0.89
	معايير الأداء ككل	0.94
فاعلية الرقابة الداخلية ككل		0.94
الأداة ككل		0.92

يبين الجدول رقم (4) أن قيم معاملات الثبات (كرونباخ ألفا) لأبعاد ومجالات الدراسة تراوحت بين (0.75-0.94)، وجمعيتها قيم مرتفعة، كما بلغت قيمة معامل الثبات للأداة ككل (0.92) وهي قيمة مقبولة بهدف التطبيق؛ إذ أظهرت أغلب الدراسات أن نسبة قبول معامل الثبات هي (0.70) (النجار والزعبي، 2013).

التوزيع الطبيعي:

بغرض التعرف على التوزيع الطبيعي لبيانات أفراد العينة، تم تطبيق الاختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) على جميع أبعاد الدراسة ومجالاتها، والجدول رقم (5) يوضح ذلك: وأن معيار قبول البيانات أنها تتبع التوزيع الطبيعي بأن تكون مستوى الدلالة أكبر من 5%.

الجدول رقم (5)

نتائج تطبيق الاختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) على جميع مجالات الدراسة

الدلالة الإحصائية	Kolmogorov-Smirnov Z	البعد	مجال
0.33	0.95	الغرض والسلطة والمسؤولية	معايير الصفات
0.24	1.03	الاستقلالية والموضوعية	
0.06	1.34	الكفاءة والعناية المهنية اللازمة	
0.43	0.87	برنامج تحسين وضبط الجودة	
0.63	0.75	معايير الصفات ككل	
0.33	0.95	إدارة نشاط التدقيق الداخلي	معايير الأداء
0.32	0.96	طبيعة العمل	
0.87	0.59	تخطيط مهام التدقيق الداخلي	
0.14	1.15	تنفيذ مهام التدقيق الداخلي	
0.26	1.01	تبليغ النتائج	
0.11	1.20	مراقبة مراحل الانجاز	
0.54	0.80	قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر	
0.75	0.68	معايير الأداء ككل	
0.69	0.71	فاعلية الرقابة الداخلية ككل	

يبين الجدول رقم (5) أن قيم اختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) لأبعاد الدراسة ومجالاتها تراوحت

بين (0.59-1.34)، وهي قيماً مقبولة. وتؤكد أن التوزيع كان طبيعياً.

8-3 الأساليب الإحصائية:

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- 1- معادلة كرونباخ ألفا، للتحقق من ثبات أداة الدراسة وثبات تطبيقها.
- 2- اختبار التوزيع الطبيعي، وذلك باستخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov Z).
- 3- التكرارات والنسب المئوية: للتعرف على توزيع المدققين الداخليين تبعاً للمتغيرات الشخصية.
- 4- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: للتعرف على مستوى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية.

5- معادلة الانحدار المتعدد: للتعرف على أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية المتغير المستقل على فاعلية الرقابة الداخلية (المتغير التابع).

الفصل الرابع عرض النتائج

1-4 النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية

2-4 عرض النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

الفصل الرابع عرض النتائج

تهدف الدراسة الحالية إلى قياس أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة الكويتية، حيث سيتم في هذا الفصل عرض وتحليل للبيانات التي تجمعت لدى الباحث من خلال الاستبانة التي تم توزيعها على الأفراد المبحوثين من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، ويشتمل هذا الفصل على تحليل ومناقشة إجابات هؤلاء الأفراد على فقرات الاستبانة المتعلقة بكل بُعد من أبعاد المتغير المستقل، وإجاباتهم كذلك على الفقرات المتعلقة بالمتغير التابع في محاولة للتعرف على مستوى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وفاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة الكويتية، فضلاً عن التعرف على أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية، وسيتم في هذا الفصل كذلك اختبار مدى صحة الفرضيات التي وردت في الدراسة.

1-4 النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية:

تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة الدراسة عن أبعاد مجال معايير الصفات، جدول (6) توضح ذلك.

الجدول رقم (6)

المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة الدراسة عن أبعاد مجال معايير الصفات مرتبة تنازلاً تبعاً للمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
1	2	الاستقلالية والموضوعية	3.47	0.98	متوسطة
2	3	الكفاءة والعناية المهنية اللازمة	3.40	0.94	متوسطة
3	4	برنامج تحسين وضبط الجودة	3.28	0.84	متوسطة
4	1	الغرض والسلطة والمسؤولية	3.26	0.96	متوسطة
معايير الصفات ككل			3.36	0.89	متوسطة

يظهر من الجدول رقم (6) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال معايير الصفات تراوحت ما بين (3.26-3.47) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الأبعاد حيث جاء بالمرتبة الأولى بعد "الاستقلالية والموضوعية" بمتوسط حسابي (3.47)، وبالمرتبة الثانية جاء بعد "الكفاءة والعناية المهنية اللازمة" بمتوسط حسابي (3.40)، وجاء بالمرتبة الثالثة بعد "برنامج تحسين وضبط الجودة" بمتوسط

حسابي (3.28)، واحتل المرتبة الرابعة والأخيرة بعد "الغرض والسلطة والمسؤولية" بمتوسط حسابي (3.26)، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال معايير الصفات (3.36) بدرجة تقييم متوسطة، مما يدل على أن تطبيق معايير الصفات في المستشفيات الخاصة الكويتية كانت متوسطة.

كما تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات كل بعد من أبعاد مجال معايير الصفات بشكل منفرد، الجدول رقم (7) يوضح ذلك.

الجدول رقم (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات كل بعد من أبعاد مجال معايير الصفات بشكل منفرد

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	الرتبة
الغرض والسلطة والمسؤولية					
1.	هناك تحديد لغرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي ضمن وثيقة رسميه	3.05	0.80	متوسطة	4
2.	هناك تحديد واضح ومكتوب لطبيعة الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي	3.42	0.81	متوسطة	1
3.	ان طبيعة الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي محددة بوضوح	3.38	0.83	متوسطة	2
4.	يقوم مدير دائرة التدقيق الداخلي بمراجعة دورية لوثيقة التدقيق الداخلي	3.18	0.80	متوسطة	3
الاستقلالية والموضوعية					
5	تتمكن دائرة التدقيق الداخلي من انجاز وتنفيذ اعمالها باستقلالية تامة دون تدخل او ضغوط من الادارات الاخرى	3.24	0.28	متوسطة	5
6	يرتبط مدير دائرة التدقيق مع لجنة التدقيق او مع مجلس الإدارة ويرفع تقاريره لها	3.53	0.57	متوسطة	3
7	يتجنب المدققين الداخليين تضارب المصالح لعدم تقديم تنازلات على حساب النزاهة في العمل	3.56	0.96	متوسطة	2
8	يتمتع المدقق الداخلي عن تقييم أنشطة أو العمليات التي كانوا مسؤولين عن تنفيذها سابقا	3.42	0.76	متوسطة	4
9	يبلغ المدقق الداخلي عن الضغوط والتدخلات التي قد تحد من استقلاليته	3.58	0.96	متوسطة	1
الكفاءة والعناية المهنية اللازمة					
10	يتم إجراء تقييم دوري لكفاءة ومعرفة المدققين الداخليين	3.44	0.78	متوسطة	3

5	متوسطة	0.90	2.61	هناك برنامج لتطوير مهارات وكفاءة المدققين الداخليين	11
1	مرتفعة	0.94	4.02	يتم الحصول على المشورة من خبراء خارجيين في حال مواجهة المدقق الداخلي لصعوبات في تنفيذ عمله	12
2	متوسطة	0.86	3.52	يؤخذ في الاعتبار حجم العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة بما يتناسب مع قدرة المدقق ومستوى احترافه المهني والأهمية النسبية للمهمة	13
3	متوسطة	0.90	3.44	يتنبه المدققين الداخليين إلى المخاطر الهامة التي يمكن أن تؤثر في أهداف أو عمليات مهمة التأكيد	14
برنامج تحسين وضبط الجودة					
3	متوسطة	0.96	3.18	يتم تقييم أداء وأنشطة دائرة التدقيق الداخلي باستمرار ورفع تقارير بذلك إلى الإدارة العليا	15
2	مرتفعة	0.97	3.67	يراجع مدير دائرة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة تقييم أداء المدقق الخارجي وبما يضمن عدم وجود تضارب في المصالح.	16
5	متوسطة	0.93	2.85	يوجد برنامج تأكيد وتحسين الجودة يتم تنفيذه والرجوع لنتائجه للحكم على ان بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي	17
1	مرتفعة	0.88	3.78	يرفع مدير دائرة التدقيق الداخلي نتائج تطبيق برنامج تأكيد وتحسين الجودة إلى مجلس الإدارة	18
4	متوسطة	0.73	2.94	يفصح مدير دائرة التدقيق الداخلي عن حالات عدم التوافق مع مبادئ واخلاقيات المهنة أو وجود تأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي ويناقش تأثير ذلك مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة	19

يظهر من الجدول رقم (7) ما يلي:

- 1- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " الغرض والسلطة والمسؤولية " ما بين (3.05-3.42) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (2) ونصها: هناك تحديد واضح ومكتوب لطبيعة الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (1) ونصها: هناك تحديد لغرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي ضمن وثيقة رسميه.
- 2- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " الاستقلالية والموضوعية " ما بين (3.24-3.58) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (9)

- 3- ونصها: يبلغ المدقق الداخلي عن الضغوط والتدخلات التي قد تحد من استقلاليته، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (5) ونصها: تتمكن دائرة التدقيق الداخلي من انجاز وتنفيذ اعمالها باستقلالية تامة دون تدخل او ضغوط من الادارات الاخرى.
- 4- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " الكفاءة والعناية المهنية اللازمة " ما بين (2.61-4.02) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (12) ونصها: يتم الحصول على المشورة من خبراء خارجيين في حال مواجهة المدقق الداخلي لصعوبات في تنفيذ عمله، بدرجة تقييم مرتفعة، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (11) ونصها: هناك برنامج لتطوير مهارات وكفاءة المدققين الداخليين، بدرجة تقييم متوسطة.
- 5- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " برنامج تحسين وضبط الجودة " ما بين (2.85-3.78)، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (18) ونصها: يرفع مدير دائرة التدقيق الداخلي نتائج تطبيق برنامج تأكيد وتحسين الجودة إلى مجلس الإدارة، بدرجة تقييم مرتفعة، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (17) ونصها: يوجد برنامج تأكيد وتحسين الجودة يتم تنفيذه والرجوع لنتائجه للحكم على ان بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، بدرجة تقييم متوسطة.
- تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة الدراسة عن أبعاد مجال معايير الأداء، جدول (8) توضح ذلك.

الجدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال معايير الأداء مرتبة تنازلنا تبعاً

للمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
1	4	تنفيذ مهام التدقيق الداخلي	3.44	0.88	متوسطة
2	2	طبيعة العمل	3.40	0.89	متوسطة
3	1	إدارة نشاط التدقيق الداخلي	3.34	0.90	متوسطة
4	3	تخطيط مهام التدقيق الداخلي	3.33	0.94	متوسطة
5	6	مراقبة مراحل الانجاز	3.17	0.87	متوسطة
6	7	قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر	3.13	1.02	متوسطة
7	5	تبليغ النتائج	3.03	0.91	متوسطة
		مجال معايير الأداء ككل	3.22	0.70	متوسطة

يظهر من الجدول رقم (8) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال معايير الأداء تراوحت ما بين (3.03-3.44) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الأبعاد حيث جاء بالمرتبة الأولى بعد " تنفيذ مهام التدقيق الداخلي " بمتوسط حسابي (3.44)، وبالمرتبة الثانية جاء بعد " طبيعة العمل " بمتوسط حسابي (3.40)، وجاء بالمرتبة الثالثة بعد " إدارة نشاط التدقيق الداخلي " بمتوسط حسابي (3.34)، واحتل المرتبة الرابعة بعد " تخطيط مهام التدقيق الداخلي " بمتوسط حسابي (3.33)، وجاء بالمرتبة الخامسة بعد " مراقبة مراحل الانجاز " بمتوسط حسابي (3.17)، وبالمرتبة السادسة جاء بعد " قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر " بمتوسط حسابي (3.13)، واحتل المرتبة السابعة والأخيرة بعد " تبليغ النتائج " بمتوسط حسابي (3.03) وبلغ المتوسط الحسابي لمجال معايير الأداء (3.22) بدرجة تقييم متوسطة، مما يدل على أن تطبيق معايير الأداء في المستشفيات الخاصة الكويتية كانت متوسطة. كما تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات كل بعد من أبعاد مجال معايير الأداء بشكل منفرد، الجدول رقم (9) يوضح ذلك.

الجدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات كل بعد من أبعاد

مجال معايير الأداء بشكل منفرد

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	الرتبة
إدارة نشاط التدقيق الداخلي					
20	يصمم مدير دائرة التدقيق خطط مركزة على التدقيق المبني على المخاطر	3.36	1.04	3	متوسطة
21	يعرض مدير دائرة التدقيق خطط تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي على الإدارة موضحا الموارد اللازمة لها	3.34	1.10	4	متوسطة
22	يتبنى مدير دائرة التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات تكفل توجيه وتنفيذ نشاط التدقيق الداخلي.	3.16	1.06	7	متوسطة
23	يراعى ان تتوافق خطط التدقيق مع توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة	3.32	1.17	5	متوسطة
24	يتبنى مدير دائرة التدقيق الداخلي قبول الاستشارات المقترحة الهادفة لتحسين إدارة المخاطر وتحسين عمليات المستشفى	3.38	0.98	2	متوسطة
25	يرفع مدير التدقيق للإدارة العليا ومجلس الإدارة تقارير عن أداء نشاط التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف وفقاً للخطة الموضوعة له	3.52	0.92	1	متوسطة
26	هناك ادراك للحاجة للإبقاء على فاعلية أنشطة التدقيق الداخلي في حال قيام جهة خارجية بتقديم خدمات كالخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي	3.28	1.12	6	متوسطة
طبيعة العمل					
27	يتبع منهج منضبط لتقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها	3.61	1.10	2	متوسطة
28	يتضمن نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة المستشفى المتعلقة بالقيم الأخلاقية	3.41	1.12	3	متوسطة
29	يتضمن نشاط التدقيق الداخلي تقييما للمخاطر وبناء على ذلك يتم تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية	2.54	1.20	4	متوسطة
30	يتم تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وكفاية الضوابط الرقابية في السيطرة على المخاطر المتوقعة	4.02	0.86	1	مرتفعة

تخطيط مهام التدقيق الداخلي					
متوسطة	4	1.11	3.32	تشمل خطط مهمات التدقيق أهداف المهمة ووسائل الرقابة المتبعة والمخاطر الجوهرية المرتبطة بها	31
متوسطة	3	1.00	3.36	تشمل خطط مهمات التدقيق الأساليب التي يتم من خلالها الحفاظ على المخاطر عند المستوى المطلوب، والتأكد من كفاية وفعالية إدارة مخاطر النشاط	32
متوسطة	5	1.14	3.15	يراعى عند تطوير أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو احتيال أو حالات عدم تقييد أو أي مخاطر أخرى	33
متوسطة	2	1.16	3.58	يشمل نطاق مهمة التدقيق دراسة الأنظمة والوثائق والسجلات ذات الصلة والأفراد المعنيين بها والممتلكات المادية المتصلة بها	34
متوسطة	6	1.27	2.91	يتم توفير الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق بما يشمل المدققين المختصين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيدها	35
متوسطة	1	0.99	3.67	تشمل برامج عمل مهمات التدقيق الداخلي الإجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات في أثناء تنفيذ المهمة	36
تنفيذ مهام التدقيق الداخلي					
متوسطة	4	1.09	3.26	تحديد المعلومات الكافية الملاءمة عند تنفيذ مهمة التدقيق	37
متوسطة	1	0.96	3.55	يقوم المدققين الداخليين بإجراء تحليلات وتقييمات تؤدي إلى استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق وبشكل موثق	38
متوسطة	2	1.03	3.48	هناك سجل موثق ومصدق عليه من الإدارة العليا لمهمة التدقيق	39
متوسطة	3	1.01	3.45	هناك اشراف مناسب ومتابعة على تنفيذ مهمات التدقيق بما يضمن تحقيق الأهداف المهمة وبجودة	40
تبليغ النتائج					
متوسطة	4	1.07	2.85	يقدم المدققين تقريرا بنتائج مهمة التدقيق من حيث تحقيق أهدافها ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة	41
متوسطة	1	1.04	3.15	تكون تقارير نتائج مهام التدقيق دقيقة وموضوعية واضحة وموجزة وكاملة وتصدر في الوقت المناسب.	42
متوسطة	2	1.11	3.08	يرفع مدير التدقيق الداخلي تقريرا تصحيحيا لاحقا لتقارير سبق واصدرت وتبين انها غير دقيقة او تحتوي على اخطاء	43
متوسطة	3	1.03	3.03	يفصح المدققين الداخليين في تقاريرهم عن مؤثرات جعلتهم لا يتقيدون بشكل كاف بمبادئ أخلاقيات المهنة او قواعد العمل واثار ذلك على نتائج اعمالهم	44

مراقبة مراحل الانجاز					
متوسطة	3	1.11	3.04	يوجد نظام متابعة للتأكد بان نتائج وتوصيات دائرة التدقيق الداخلي تمت المصادقة عليها من الإدارة العليا ودخلت حيز التنفيذ	45
متوسطة	2	0.98	3.19	هناك إجراءات متابعة تكفل التحقق من أن الإجراءات التي تتخذها الإدارة بناء على تقارير التدقيق الداخلي قد تم تطبيقها تطبيقاً فعالاً	46
متوسطة	1	0.89	3.29	يشمل تقرير مدير التدقيق الداخلي تقيماً للمخاطر ومستواها ويتأكد من موافقة الإدارة العليا لهذا المستوى من المخاطر	47
قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر					
متوسطة	3	1.09	3.08	إذا قررت الإدارة العليا قبول مستوى مخاطر اعلى مما يعتقد به مدير التدقيق الداخلي، فإنه يناقش ويحذر من خسائر متوقعة نتيجة قبول هذا المستوى	48
متوسطة	1	1.12	3.21	إذا قررت الإدارة العليا قبول مستوى مخاطر اعلى مما يعتقد به مدير التدقيق الداخلي، فإنه يرفع تقريراً للإدارة العليا يتضمن مبررات عدم القبول	49
متوسطة	2	1.14	3.11	يرفع مدير التدقيق الداخلي تقريراً لمجلس الإدارة بمبرراته لعدم قبوله مستوى مخاطر قبلته الإدارة	50

يظهر من الجدول رقم (9) ما يلي:

- 1- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " إدارة نشاط التدقيق الداخلي " ما بين (3.16-3.52) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (25) ونصها: يرفع مدير التدقيق للإدارة العليا ومجلس الإدارة تقارير عن أداء نشاط التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف وفقاً للخطة الموضوعة له، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (22) ونصها: يتبنى مدير دائرة التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات تكفل توجيه وتنفيذ نشاط التدقيق الداخلي.
- 2- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " طبيعة العمل " ما بين (2.54-4.02)، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (30) ونصها: يتم تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وكفاية الضوابط الرقابية في السيطرة على المخاطر المتوقعة، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (29) ونصها: يتضمن نشاط التدقيق الداخلي تقييماً للمخاطر وبناء على ذلك يتم تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية.
- 3- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " تخطيط مهام التدقيق الداخلي " ما بين (2.91-3.67)، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (36) ونصها: تشمل برامج عمل مهمات

- 4- التدقيق الداخلي الإجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات في أثناء تنفيذ المهمة، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (35) ونصها: يتم توفير الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق بما يشمل المدققين المختصين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيدها.
- 5- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " تنفيذ مهام التدقيق الداخلي " ما بين (3.26-3.55)، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (38) ونصها: يقوم المدققين الداخليين بإجراء تحليلات وتقييمات تؤدي إلى استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق وبشكل موثق، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (37) ونصها: تحديد المعلومات الكافية الملاءمة عند تنفيذ مهمة التدقيق.
- 6- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " تبليغ النتائج " ما بين (2.85-3.15)، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (42) ونصها: تكون تقارير نتائج مهام التدقيق دقيقة وموضوعية واضحة وموجزة وكاملة وتصدر في الوقت المناسب، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (41) ونصها: يقدم المدققين تقريراً بنتائج مهمة التدقيق من حيث تحقيق أهدافها ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة.
- 7- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " مراقبة مراحل الانجاز " ما بين (3.04-3.29)، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (47) ونصها: يشمل تقرير مدير التدقيق الداخلي تقيماً للمخاطر ومستواها ويتأكد من موافقة الإدارة العليا لهذا المستوى من المخاطر، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (45) ونصها: يوجد نظام متابعة للتأكد بان نتائج وتوصيات دائرة التدقيق الداخلي تمت المصادقة عليها من الإدارة العليا ودخلت حيز التنفيذ.
- 8- تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر " ما بين (3.08-3.21)، حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة رقم (49) ونصها: اذا قررت الإدارة العليا قبول مستوى مخاطر اعلى مما يعتقد به مدير التدقيق الداخلي، فإنه يرفع تقريراً للإدارة العليا يتضمن مبررات عدم القبول، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (48) ونصها: اذا قررت الإدارة العليا قبول مستوى مخاطر اعلى مما يعتقد به مدير التدقيق الداخلي، فإنه يناقش ويحذر من خسائر متوقعة نتيجة قبول هذا المستوى .

تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة الدراسة عن فقرات مجال فاعلية الرقابة

الداخلية، جدول (10) يوضح ذلك.

الجدول رقم (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات مجال فاعلية الرقابة
الداخلية بشكل منفرد مرتبة تنازليا

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم	الرتبة
2	هناك ادلة عمل تتضمن إجراءات تنفيذ المهام دون ارتكاب اخطاء او معالجات محاسبية غير صحيحة	3.89	0.89	مرتفعة	1
18	تعتبر تخصصات المدققين الداخليين مناسبة لطبيعة ونوعية المهام الرقابية التي يمارسونها	3.79	1.21	مرتفعة	2
20	تمتاز أنشطة الرقابة الداخلية بالشمولية ويغطي كافة الدوائر والعمليات	3.78	1.07	مرتفعة	3
12	التأكد من قيام الموظفين بعملهم بحرص للتأكد من اتباعهم للتعليمات المشروط بالالتزام بها	3.74	1.24	مرتفعة	4
24	يتم مراعاة وضع إجراءات رقابية تضمن استيفاء التزامات محاسبة المسؤولين في العمل	3.74	1.20	مرتفعة	4
26	يتم التأكد من ان التقارير المالية والمحاسبية تتضمن معلومات ذات موثوقية عالية تمكن من الاعتماد عليها	3.68	1.05	مرتفعة	6
14	ترتبط دائرة الرقابة الداخلية بمستوى مناسب ضمن الهيكل التنظيمي بما يمكنها من تنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية باستقلالية	3.64	1.08	متوسطة	7
9	يتوفر دليل عمل لإجراءات الرقابة الداخلية التي يجب تنفيذها والتي تمنع التداخل والتضارب في العمل بين مدققي وحدات الرقابة الداخلية والادارات الاخرى	3.63	1.08	متوسطة	8
16	يتم مقارنة المخرجات بالمدخلات خلال مدة زمنية معينة لتحقيق لفحص كفاءة العمليات	3.61	1.23	متوسطة	9
22	يتم توقع المخاطر والتنبؤ بها بما يمكن من اخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهتها	3.55	1.19	متوسطة	10
10	يتم تقييم الإجراءات والضوابط الرقابية المتبعة دوريا وتحديثها لتناسب مع التطورات في بيئة العمل	3.51	1.11	متوسطة	11
15	يتوفر العدد الكافي من الكادر الرقابي من المدققين الداخليين المؤهلين	3.48	1.17	متوسطة	12
8	يوفر النظام المحاسبي الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات التي تلبى احتياجات تحقيق رقابة داخلية فعالة	3.45	0.95	متوسطة	13

14	متوسطة	1.09	3.41	يظهر الهيكل التنظيمي تسلسل الاختصاصات ويوضح خطوط السلطات والمسؤوليات لكل إدارة داخل المستشفى بما يمكن تحديد المسؤولين عن حالات الفشل والاطء التي يمكن ان تحدث	6
15	متوسطة	1.19	3.38	تعتبر الإجراءات الرقابية سهلة الفهم وواضحة بما يمكن من سهولة عمليات التطبيق لها	21
16	متوسطة	1.26	3.31	تعتبر البيانات المحاسبية والمالية المدققة داخليا موثوقة ويعتمد عليها	19
17	متوسطة	1.25	3.28	ان الإجراءات الرقابية المتبعة تضمن الالتزام بالقوانين واللوائح النافذة عند تنفيذ الأعمال	25
18	متوسطة	1.29	3.21	هناك إجراءات وضوابط لعملية الدخول إلى النظام المحاسبي وقواعد البيانات بحيث يتمكن المصرح لهم بالوصول إلى المعلومات وفي حدود المصرح لهم به فقط	13
19	متوسطة	0.94	3.18	يتم التأكد من دقة السجلات والمستندات المالية والمحاسبية المستخدمة في تسجيل العمليات المحاسبية	4
20	متوسطة	1.34	3.16	يتم السيطرة على المخاطر والمحافظه على بقائها ضمن الحدود الدنيا والمقبولة	17
21	متوسطة	1.08	3.14	يتم التأكد من تحقيق الاقتصاد والكفاية والفعالية للعمليات التشغيلية في المستشفى	3
22	متوسطة	1.32	3.08	تضمن إجراءات الرقابة الالتزام بتنفيذ الأعمال بشكل نظامي واخلاقي	23
23	متوسطة	1.25	2.99	هناك معايير مهنية لاختيار المدققين الداخليين وتعيينهم بموضوعية	11
24	متوسطة	1.09	2.93	تتوفر مقاييس يتم الرجوع اليها وإجراء مقارنات للعمليات بناء عليها لتحديد وجود اخطاء يتم ارتكابها	5
25	متوسطة	1.20	2.69	يتم الفصل بين الاختصاصات كالفصل بين حيازة الاصول ومسك الدفاتر والسجلات والمحاسبة عنها	7
26	متوسطة	1.14	2.36	تتوفر سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس	1
	متوسطة	0.73	3.37	مجال / فاعلية الرقابة الداخلية ككل	

يظهر من الجدول رقم (10) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفرج عينة الدراسة عن فقرات مجال

فاعلية الرقابة الداخلية تراوحت ما بين (2.36-3.89) حيث جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة (2) ونصها: هناك ادلة عمل تتضمن إجراءات تنفيذ المهام دون ارتكاب اخطاء او معالجات محاسبية غير صحيحة، بمتوسط حسابي (3.89) ودرجة تقييم مرتفعة، بينما جاءت بالمرتبة الأخيرة الفقرة (1) ونصها: تتوفر سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس، بمتوسط حسابي (2.36) ودرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال فاعلية الرقابة الداخلية ككل (3.37) بدرجة تقييم

متوسطة، وهذا يدل على أن مستوى فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة الكويتية جاء متوسطاً.

2-4 عرض النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الاولى: لا يتم تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت. ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الاولى: لا يتم تطبيق معايير الصفات في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يتم تطبيق معايير الأداء في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

ولتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الأولى وما تفرع عنها من فرضيات فرعية تم تطبيق اختبار

(One Sample T-test) على مجالي (معايير الصفات، معايير الأداء) ومحور معايير التدقيق الداخلي الدولية ككل، الجدول رقم (11) يوضح ذلك.

الجدول رقم (11)

تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجالي (معايير الصفات، معايير الأداء) ومحور معايير التدقيق الداخلي الدولية ككل

نتيجة الفرضية	الدلالة الإحصائية	درجات الحرية	T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الصيغة البديلة	0.00	84	3.71	0.89	3.36	لا يتم تطبيق معايير الصفات في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت
قبول الصيغة البديلة	0.00	84	2.93	0.70	3.22	لا يتم تطبيق معايير الأداء في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت
قبول الصيغة البديلة	0.00	84	3.27	0.55	3.27	لا يتم تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت

يظهر من الجدول رقم (11) ما يلي:

1- بلغت قيمة (T) لمجال معايير الصفات (3.71) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة

$(0.05 \geq \alpha)$ والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (3)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجال (3.36)

وهي قيمة أعلى من العلامة المعيارية، مما يدل على تطبيق معايير الصفات في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الأولى بالصيغة البديلة.

2- بلغت قيمة (T) لمجال معايير الأداء (2.93) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة

$(0.05 \geq \alpha)$ والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (3)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجال (3.22)

وهي قيمة أعلى من العلامة المعيارية، مما يدل على تطبيق معايير الأداء في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الثانية بالصيغة البديلة.

3- بلغت قيمة (T) لمحور معايير التدقيق الداخلي الدولية (3.27) وهي قيمة دالة إحصائياً عند

مستوى الدلالة $(0.05 \geq \alpha)$ والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (3)، حيث بلغ المتوسط الحسابي

للمحور (3.27) وهي قيمة أعلى من العلامة المعيارية، مما يدل على تطبيق معايير التدقيق الداخلي

الدولي في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت، وبالتالي

تقبل الفرضية الرئيسية الأولى بالصيغة البديلة.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت. ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لتطبيق معايير الصفات على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لتطبيق معايير الأداء على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.

للتأكد من صحة الفرضية الرئيسية الثانية وما يتفرع عنها من فرضيات فرعية تم تنفيذ معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية، وبهدف تشخيص مشكلة الارتباطات الداخلية المتعلقة بالمتغيرات المستقلة فقد تم الاعتماد على حساب المعامل (Tolerance) لكل من المتغيرات المستقلة وكذلك الاختبار (Variare Inflation Factor: VIF)⁽¹⁾، يجب أن تكون VIF أقل من 10 لجميع المتغيرات المستقلة وقيم (Tolaruer) أكبر من 0.05، الجدول (12) يوضح ذلك.

الجدول رقم (12)

اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح لأبعاد المتغير المستقل

معامل تضخم التباين (VIF)	التباين المسموح (Tolerance)	البعد
1.70	0.58	معايير الصفات
1.71	0.59	معايير الأداء

يظهر من الجدول رقم (12) أن قيم اختبار معامل تضخم التباين (VIF) لكافة مجالات المتغير المستقل كانت أقل من (10)، بينما كانت قيمة اختبار معامل التباين المسموح به (Tolerance) لكافة الأبعاد أكبر من (0.05)، الأمر الذي يعني أنه لا يوجد ارتباط عالي بين أبعاد المتغير المستقل، وبالتالي يمكن

¹ لاحظ أن $VIF = 1/Tolerance$

استخدمها جميعها في نموذج الانحدار، ومعرفة أي من هذه المجال لها أثر ذو دلالة إحصائية على المتغير التابع، وأيضاً معرفة النسبة المئوية لذلك الأثر إن وجد، وبعد أن تم التأكيد على عدم وجود ارتباط عالٍ بين أبعاد المتغير المستقل، فإنه سوف يتم تطبيق معادلة الانحدار المتعدد، الجدول (13) يبين ذلك.

الجدول رقم (13)

نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية

الدالة الإحصائية	F	Adjusted R Square	R ²	R	الدالة الإحصائية	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		البعد
							β	Std. Error	B	
0.00	43.69	0.50	0.52	0.72	0.00	2.95	0.23	0.29	0.80	معايير الصفات
					0.00	8.82	0.68	0.05	0.16	معايير الأداء

يظهر من جدول (13) وجود أثر دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) تطبيق معايير

التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط المجمع (R) (0.72) وهي قيمة دالة إحصائياً وتدل على درجة ارتباط دالة إحصائياً بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبلغت قيمة (R-square) (0.52) وهي قيمة دالة إحصائياً تفسر قدرة المتغيرات المستقلة في التأثير على المتغير التابع، بمعنى أن مجالات تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولي توضح ما قيمته (52%) من التغير الحاصل في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية ككل، وبلغت قيمة الاختبار (F) (43.69) بدلالة إحصائية (0.00) وهي قيمة دالة إحصائياً توضح وجود تباين في قدرة المتغيرات المستقلة على التأثير في المتغير التابع، مما يدل على قبول الفرضية الرئيسية الثانية بصيغة البديلة ورفضها بالصيغة العدمية.

وفيما يتعلق بالفرضيات الفرعية فقد أظهرت النتائج ما يلي:

1. هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($0.05 \geq \alpha$) لتطبيق معايير الصفات في تحسين فاعلية

الرقابة الداخلية، حيث بلغت قيم (T, β) (2.95, 0.23) على التوالي وهي قيم دالة إحصائياً، مما

يدل على قبول الفرضية الفرعية الأولى بصيغة البديلة ورفضها بالصيغة العدمية.

2. هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(0.05 \geq \alpha)$ لتطبيق معايير الأداء في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية، حيث بلغت قيم (T, β) (8.82, 0.68) على التوالي وهي قيم دالة إحصائية، مما يدل على قبول الفرضية الفرعية الثانية بصيغة البديلة ورفضها بالصيغة العدمية.

الفرضية الرئيسة الثالثة: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وفاعلية الرقابة الداخلية تبعاً للخصائص الشخصية للمدققين الداخليين في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت. وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مجالي (تطبيق المعايير الدولية، فاعلية الرقابة الداخلية) ككل تبعاً لمتغير (النوع الاجتماعي)، كما تم تطبيق اختبار (Independent Samples T- Test) للتعرف على الفروق بين آراء أفراد العينة تبعاً لمتغير نوع الاجتماعي، كما تم تطبيق تحليل الاحادي (ANOVA) على للتعرف على الفروق بين آراء أفراد العينة تبعاً لمتغيرات (المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة، المسمى الوظيفي، الشهادة المهنية)، الجداول رقم (14-15) توضح ذلك.

الجدول رقم (14)

نتائج تطبيق اختبار (Independent Samples T- Test) للتعرف على الفروق بين آراء أفراد العينة تبعاً لمتغير نوع الاجتماعي

الدلالة الإحصائية	T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النوع الاجتماعي	المجال
0.98	0.001	0.57	3.27	ذكر	تطبيق المعايير الدولية
		0.54	3.27	أنثى	
0.19	1.31	0.62	3.37	ذكر	فاعلية الرقابة الداخلية
		0.64	3.19	أنثى	

يظهر من الجدول رقم (14) عدم وجود فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية

$(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وفاعلية الرقابة الداخلية تعزى لمتغير (النوع الاجتماعي) حيث كانت قيم (T) غير دالة إحصائية.

الجدول رقم (15)

نتائج تطبيق تحليل الاحادي (ANOVA) للتعرف على الفروق بين آراء أفراد العينة تبعاً لمتغيرات

(المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة، المسمى الوظيفي، الشهادة المهنية)

المتغير	تطبيق معايير التدقيق الدولية		فاعلية الرقابة الداخلية	
	F	الدلالة الإحصائية	F	الدلالة الإحصائية
المؤهل العلمي	0.94	0.43	1.51	0.22
التخصص	0.91	0.44	1.91	0.13
الخبرة	1.21	0.31	1.72	0.22
المسمى الوظيفي	1.75	0.13	1.54	0.22
الشهادة المهنية	0.92	0.45	1.28	0.33

يظهر من الجدول رقم (15) عدم وجود فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية

($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وفاعلية الرقابة

الداخلية تعزى لمتغير (المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة، المسمى الوظيفي، الشهادة المهنية) حيث كانت

قيم (F) غير دالة إحصائياً.

مما يؤدي إلى رفض الفرضية الرئيسية الثالثة بصيغة البديلة وتقبلها بالصيغة العدمية.

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

بعد ان تم تنفيذ إجراءات الدراسة وإجراء التحليلات الاحصائية فإنه يمكن استخلاص النتائج التالية:

1-5 النتائج

1. بينت الدراسة انه يتم تطبيق معايير ممارسة التدقيق الداخلي بشكل عام في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة بدولة الكويت وبدرجة متوسطة، حيث يتم تطبيق معايير الصفات بكافة أبعادها مجتمعة بدرجة متوسطة، كما يتم تطبيق معايير الأداء بكافة أبعادها مجتمعة بدرجة متوسطة ايضاً.
2. كان ترتيب تطبيق مكونات معايير الصفات تنازلياً يشير إلى ان الالتزام بالاستقلالية والموضوعية هو الاكثر تطبيقاً ثم الالتزام بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة بالمرتبة الثانية يليها الالتزام ببرامج تحسين وضبط الجودة وكان بعد الغرض والسلطة والمسؤولية الاخير من الالتزام بالتطبيق
3. -بالنسبة لأبعاد معايير الأداء فقد كان ترتيب أبعادها من حيث التطبيق تظهر ان الالتزام الاكبر بالتطبيق هو لبعء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي ثم لبعء طبيعة العمل ثم لبعء إدارة نشاط التدقيق الداخلي ثم لبعء تخطيط مهام التدقيق الداخلي ثم بعد مراقبة مراحل الانجاز ثم بعد قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر ثم بعد تبليغ النتائج تنازلياً على التوالي
4. -أظهرت الدراسة ان هناك أثر لتطبيق معايير التدقيق الداخلي على فاعلية الرقابة الداخلية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.
5. بينت الدراسة تميز الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة الكويتية بالفاعلية، حيث تمتاز أنشطة الرقابة الداخلية بالشمولية وتتوفر ادلة عمل تتضمن إجراءات تنفيذ ويتم مراعاة وضع إجراءات رقابية تضمن استيفاء التزامات محاسبة المسؤولين في العمل ويتم التأكد من موثوقية التقارير المالية والمحاسبية.
6. أظهرت الدراسة ان الفصل بين الاختصاصات كالفصل بين حيازة الاصول ومسك الدفاتر والسجلات والمحاسبة عنها وسياسات وإجراءات الحماية اللازمة للأصول والسجلات ليست بمستويات مرتفعة.

7. تبين عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثرها على فاعلية الرقابة الداخلية تعزى للمتغيرات الشخصية للمدققين الداخليين الممارسين في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة في دولة الكويت.
8. بينت نتائج الدراسة إلى ان هناك نقص شديد في امتلاك المدققين الداخليين لشهادات ممارسة مهنية في مجال عملهم، حيث تبين ان هناك مدققان داخليان فقط حائزين على شهادة (CIA)، بينما لا يمتلك البقية اي شهادة ممارسة مهنية في مجال المحاسبة او التدقيق.
9. تبين ان هناك نقص في امتلاك المدققين الداخليين لمؤهلات أكاديمية عليا، حيث انه لا يوجد أحد منهم حاصل على شهادة الدكتوراه، وان نسبة بسيطة منهم من حملة الماجستير.

2-5 التوصيات

بعد أن تم بلورة نتائج الدراسة فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. حث الادارات العليا في المستشفيات الخاصة بدولة الكويت وخصوصاً أعضاء لجان التدقيق من مجالس الإدارة على توعية وتشجيع المدققين الداخليين في مستشفياتهم على الالتزام بشكل أفضل بتطبيق معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
2. التوعية بأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي لما لهذا الالتزام من أثر في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية، وهذا يعني ضمان المحافظة على الاصول وشرعية المعاملات وتحقيق الكفاءة وبالتالي الوصول إلى أداء أفضل للمستشفى.
3. لفت انتباه الإدارة للحاجة إلى إجراءات تضمن الفصل بين الاختصاصات كالفصل بين حيازة الاصول ومسك الدفاتر والسجلات والمحاسبة عنها وسياسات بصورة أفضل وتعزيز وإجراءات الحماية اللازمة للأصول والسجلات لضمان مزيداً من فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة الكويتية.
4. تشجيع المدققين الداخليين في المستشفيات الخاصة بدولة الكويت على الالتحاق ببرامج الحصول على شهادات ممارسة مهنية وخصوصاً شهادة مدقق داخلي لما لهذا الامر من فائدة كبيرة لهم من الجانب المعرفي والاداري.
5. لفت انتباه الادارات العليا لضرورة توفير الحوافز اللازمة لتشجيع وحث المدققين الداخليين على الحصول على شهادات ممارسة مهنية في مجال عملهم، لما في ذلك من فوائد تساعد في المحافظة على أموال المستشفى وتحسين أداء المدققين الداخليين.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- جمعة، أحمد حلمي (2009). الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد: الداخلي-الحكومي-الإداري- الخاص-البيئي- المنشآت، (ط1)، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن.
- حيدر، عبد الزهرة خضر (2010). دور الرقابة والتدقيق الداخلي للحد من ظاهرة الفساد الاداري في مستشفيات دائرة صحة بغداد. رسالة ماجستير، كلية إدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- الخطيب، خالد (2010). مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، (ط1)، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- الديري، زاهد محمد (2011). الرقابة الادارية، (ط1)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- الذنيبات، علي (2010). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، عمان: المكتبة الوطنية.
- سواد، زاهرة توفيق (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق، (ط2)، عمان: دار اليازة للنشر— والتوزيع.
- الصوص، إياد سعيد (2012). مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين). رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- صيام، نيليهان وليد (2004). تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية، دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن.
- العازمي، فايز مرزوق، (2012). دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية. رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان.
- عبد الله، خالد امين (2012). التدقيق والرقابة في البنوك، (ط1)، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- عليمات، ضيف الله (2013). تحديات تطور نظم المعلومات المحاسبية وأثرها على فاعلية أجهزة الرقابة الداخلية في الجامعات الرسمية الأردنية. أطروحة دكتوراة، جامعة الجنان، لبنان.

- العمري، احمد، عبدالمغني، فضل عبدالفتاح (2006). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 2(3).
- كبة، خلود كريم عبد (2010). واقع إجراءات الرقابة المخزنية للحد من التسرب الدوائى. رسالة ماجستير، كلية إدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- المدلل، يوسف سعيد (2007). دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والاداري. رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
- مسمار، هاشم (2015). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المستشفيات الخاصة الأردنية. رسالة ماجستير، جامعة ال البيت، المفرق، الأردن.
- المطارنة، غسان فلاح (2013). تدقيق الحسابات المعاصر، (ط1)، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع .
- نصر، عبد الوهاب وشحاته، شحاته السيد (2006). الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعمولة اسواق المال، مصر : الدار الجامعية.
- نظمي، ايهاب والعزب، هاني (2012). تدقيق الحسابات، الاطار النظري، (ط1)، دار وائل للنشر.
- نور، عبد الناصر والنعمي، محمد والراوي، سينا (2012). استخدام منهج سيجم ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان). المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
- الهلالي، غيداء حميد محمد مهدي (2011). تقييم جودة الخدمات الصحية على وفق مبادئ إدارة الجودة الشاملة ومعايير جائزة مالكوم بالدريج للتميز في الرعاية الصحية. رسالة ماجستير، جامعة بغداد.
- ياغي، محمد عبدالفتاح (2013). الرقابة في الإدارة العامة، (ط2)، دار وائل للنشر.

- Arens, A., Elder, R. and Beasley, M. (2012). **Auditing and assurance services: an integrated approach**, (14th Edition), USA: Pearson Prentice Hall.
- Georg, D., Theofanis, K. and Konstantionosm, A .(2015). Factor associated with internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. **Journal of Accounting and Taxation**, 7, 113-122.
- Institute of Internal Auditors IIA. (2004). **Code of Ethics and Standards for The professional practice of Internal Auditors**. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>
- Kagermann, H., Kinney, W. and Kuting, K. (2008). **Internal Audit Handbook**, USA: Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- Karagiorgos, Theofanis, Drogalas,George and Giovanis, A. Nikolaos (2011). Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business. **International journal of economic science and applied research** , 4(1), 19-34.
- Modibbo, S. (2015). Impact of Internal Audit Unit on the Effectiveness of Internal Control System of Tertiary Educational Institutions in Adamawa State-Nigeria. **International Journal of Humanities Social Sciences and Education (IJHSSE)**, 2, 140-156.

- Mohamed, Zulkifflee, Mat Zain Mazlina, Subramaniam, NavaWan Yusoff, Wan Fadzilah,(2012). Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees. **International Journal of Auditing**, 16(3), 268-28.
- Pickett, K. and Spencer, H. (2010). **The internal auditing handbook**, (3rd USA: John Wily.
- Rahahleh, Mohammad Yasein (2010). Regulating the Profession of Internal Auditing in Jordan. **European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences**, 20, 79-129. ISS N 1450-22 75
- Sekaran, Uma (2006). **Research Methods for business:Askill-Building Approach**.
- The Committee of sponsoring Organizations of the Tradway Commission, online-available at [www.coso.org/publication/executive summary integrated framework.htm](http://www.coso.org/publication/executive_summary_integrated_framework.htm)
- Zhang, Y. (2013). Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weakness. **Journal of Accounting and Public Policy**, 26(3), 300 – 327.

الملاحق

ملحق (1)

الاستبانة



جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أخي المستجيب/أختي المستجيبة.....المحترمين

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فاعلية الرقابة الداخلية في المستشفيات الخاصة الكويتية " وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

أرجو من حضرتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان، مع العلم بأن نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك وان المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

شاكرًا لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا مع قبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

القسم الاول: البيانات الشخصية

يرجى الاجابة على البيانات الآتية بوضع إشارة (√) في المكان المناسب:

- الجنس ذكر انثى

- المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

- التخصص العلمي:

محاسبة إدارة أعمال علوم مالية ومصرفية
 اقتصاد إدارة صحية أخرى (أذكرها لطفاً....)

- عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 سنوات
 من 10 إلى أقل من 15 سنة من 15 إلى أقل من 20 سنة

أكثر من 20 سنة

-- المسمى الوظيفي :

مدير دائرة التدقيق الداخلي مساعد مدير دائرة التدقيق رئيس قسم التدقيق
 مدقق داخلي رئيسي مساعد مدقق داخلي
 أخرى (أذكرها لطفاً)

- الشهادة المهنية :

CPA CI ACPA أخرى (أذكرها لطفاً)

القسم الثاني : فيما يلي مجموعة من العبارات التي تمثل تفاصيل بنود معايير التدقيق الداخلي، يرجى
الاجابة على كل عبارة بوضع إشارة (√) في المكان المناسب اذا كانت تنطبق على العمل في مستشفاكم :

معايير الصفات

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
الغرض والسلطة والمسؤولية					
					1. هناك تحديد لغرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي ضمن وثيقة رسمية
					2. هناك تحديد واضح ومكتوب لطبيعة الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي
					3. ان طبيعة الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي محددة بوضوح
					4. يقوم مدير دائرة التدقيق الداخلي بمراجعة دورية لوثيقة التدقيق الداخلي
الاستقلالية والموضوعية					
					5. تتمكن دائرة التدقيق الداخلي من انجاز وتنفيذ اعمالها باستقلالية تامة دون تدخل او ضغوط من الادارات الاخرى
					6. يرتبط مدير دائرة التدقيق مع لجنة التدقيق او مع مجلس الإدارة ويرفع تقاريره لها
					7. يتجنب المدققين الداخليين تضارب المصالح لعدم تقديم تنازلات على حساب النزاهة في العمل
					8. يمتنع المدقق الداخلي عن تقييم أنشطة أو العمليات التي كانوا مسؤولين عن تنفيذها سابقا
					9. يبلغ المدقق الداخلي عن الضغوط والتدخلات التي قد تحد من استقلاليته
الكفاءة والعناية المهنية اللازمة					
					10. يتم إجراء تقييم دوري لكفاءة ومعرفة المدققين الداخليين

					11	هناك برنامج لتطوير مهارات وكفاءة المدققين الداخليين
					12	يتم الحصول على المشورة من خبراء خارجيين في حال مواجهة المدقق الداخلي لصعوبات في تنفيذ عمله
					13	يؤخذ في الاعتبار حجم العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة بما يتناسب مع قدرة المدقق ومستوى احترافه المهني والأهمية النسبية للمهمة
					14	يتنبه المدققين الداخليين إلى المخاطر الهامة التي يمكن أن تؤثر في أهداف أو عمليات مهمة التأكيد
برنامج تحسين وضبط الجودة						
					15	يتم تقييم أداء وأنشطة دائرة التدقيق الداخلي باستمرار ورفع تقارير بذلك إلى الإدارة العليا
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة	
					16	يراجع مدير دائرة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة تقييم أداء المدقق الخارجي وبما يضمن عدم وجود تضارب في المصالح.
					17	يوجد برنامج تأكيد وتحسين الجودة يتم تنفيذه والرجوع لنتائجه للحكم على ان بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي
					18	يرفع مدير دائرة التدقيق الداخلي نتائج تطبيق برنامج تأكيد وتحسين الجودة إلى مجلس الإدارة
					19	يفصح مدير دائرة التدقيق الداخلي عن حالات عدم التوافق مع مبادئ واخلاقيات المهنة أو وجود تأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي ويناقش تأثير ذلك مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة
إدارة نشاط التدقيق الداخلي					
					20 يصمم مدير دائرة التدقيق خطط مرتكزة على التدقيق المبني على المخاطر
					21 يعرض مدير دائرة التدقيق خطط تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي على الإدارة موضحا الموارد اللازمة لها
					22 يتبنى مدير دائرة التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات تكفل توجيه وتنفيذ نشاط التدقيق الداخلي.
					23 يراعى ان تتوافق خطط التدقيق مع توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة
					24 يتبنى مدير دائرة التدقيق الداخلي قبول الاستشارات المقترحة الهادفة لتحسين إدارة المخاطر وتحسين عمليات المستشفى
					25 يرفع مدير التدقيق للإدارة العليا ومجلس الإدارة تقارير عن أداء نشاط التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف وفقاً للخطة الموضوعه له
					26 هناك ادراك للحاجة للبقاء على فاعلية أنشطة التدقيق الداخلي في حال قيام جهة خارجية بتقديم خدمات كالخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي
طبيعة العمل					
					27 يتبع منهج منضبط لتقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها
					28 يتضمن نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفاعلية أهداف وبرامج وأنشطة المستشفى المتعلقة بالقيم الأخلاقية
					29 يتضمن نشاط التدقيق الداخلي تقييما للمخاطر وبناء على ذلك يتم تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية
					30 يتم تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وكفاية الضوابط الرقابية في السيطرة على المخاطر المتوقع m

تخطيط مهام التدقيق الداخلي						
					31	تشمل خطط مهمات التدقيق أهداف المهمة ووسائل الرقابة المتبعه والمخاطر الجوهرية المرتبطة بها
					32	تشمل خطط مهمات التدقيق الأساليب التي يتم من خلالها الحفاظ على المخاطر عند المستوى المطلوب، والتأكد من كفاية وفاعلية إدارة مخاطر النشاط
					33	يراعى عند تطوير أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو احتيال أو حالات عدم تقييد أو أي مخاطر اخرى
					34	يشمل نطاق مهمة التدقيق دراسة الأنظمة والوثائق والسجلات ذات الصلة والأفراد المعنيين بها والممتلكات المادية المتصلة بها
					35	يتم توفير الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة الدقيق بما يشمل المدققين المختصين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيداتها
					36	تشمل برامج عمل مهمات التدقيق الداخلي الإجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات في أثناء تنفيذ المهمة
تنفيذ مهام التدقيق الداخلي						
					37	تحديد المعلومات الكافية الملاءمة عند تنفيذ مهمة التدقيق
					38	يقوم المدققين الداخليين بإجراء تحليلات وتقييمات تؤدي إلى استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق وبشكل موثق
					39	هناك سجل موثق ومصادق عليه من الإدارة العليا لمهمة التدقيق
						العبرة
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
					40	هناك اشراف مناسب ومتابعة على تنفيذ مهمات التدقيق بما يضمن تحقيق الأهداف المهمات وبجودة
تبليغ النتائج						

				يقدم المدققين تقريراً بنتائج مهمة التدقيق من حيث تحقيق أهدافها ونطاقها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة	41
				تكون تقارير نتائج مهام التدقيق دقيقة وموضوعية واضحة وموجزة وكاملة وتصدر في الوقت المناسب.	42
				يرفع مدير التدقيق الداخلي تقريراً تصحيحياً لاحقاً لتقارير سبق واصدرت وتبين انها غير دقيقة او تحتوي على اخطاء	43
				يفصح المدققين الداخليين في تقاريرهم عن مؤثرات جعلتهم لا يتقيدون بشكل كاف بمبادئ أخلاقيات المهنة او قواعد العمل واثّر ذلك على نتائج اعمالهم	44
مراقبة مراحل الانجاز					
				يوجد نظام متابعة للتأكد بان نتائج وتوصيات دائرة التدقيق الداخلي تمت المصادقة عليها من الإدارة العليا ودخلت حيز التنفيذ	45
				هناك إجراءات متابعة تكفل التحقق من أن الإجراءات التي تتخذها الإدارة بناء على تقارير التدقيق الداخلي قد تم تطبيقها تطبيقاً فعالاً	46
				يشمل تقرير مدير التدقيق الداخلي تقيماً للمخاطر ومستواها ويتأكد من موافقة الإدارة العليا لهذا المستوى من المخاطر	47
قرار قبول الإدارة العليا للمخاطر					
				إذا قررت الإدارة العليا قبول مستوى مخاطر اعلى مما يعتقد به مدير التدقيق الداخلي، فإنه يناقش ويحذر من خسائر متوقعة نتيجة قبول هذا المستوى	48
				إذا قررت الإدارة العليا قبول مستوى مخاطر اعلى مما يعتقد به مدير التدقيق الداخلي، فإنه يرفع تقريراً للإدارة العليا يتضمن مبررات عدم القبول	49
				يرفع مدير التدقيق الداخلي تقريراً لمجلس الإدارة بمبرراته لعدم قبوله مستوى مخاطر قبلته الإدارة	50

فاعلية الرقابة الداخلية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة	
					تتوفر سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس	1
					هناك أدلة عمل تتضمن إجراءات تنفيذ المهام دون ارتكاب اخطاء او معالجات محاسبية غير صحيحة	2
					يتم التأكد من تحقيق الاقتصاد والكفاية والفعالية للعمليات التشغيلية في المستشفى	3
					يتم التأكد من دقة السجلات والمستندات المالية والمحاسبية المستخدمة في تسجيل العمليات المحاسبية	4
					تتوفر مقاييس يتم الرجوع اليها وإجراء مقارنات للعمليات بناء عليها لتحديد وجود اخطاء يتم ارتكابها	5
					يظهر الهيكل التنظيمي تسلسل الاختصاصات ويوضح خطوط السلطات والمسؤوليات لكل إدارة داخل المستشفى بما يمكن تحديد المسؤولين عن حالات الفشل والاطء التي يمكن ان تحدث	6
					يتم الفصل بين الاختصاصات كالفصل بين حيازة الاصول ومسك الدفاتر والسجلات والمحاسبة عنها	7
					يوفر النظام المحاسبي الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات التي تلبى احتياجات تحقيق رقابة داخلية فعالة	8
					يتوفر دليل عمل لإجراءات الرقابة الداخلية التي يجب تنفيذها والتي تمنع التداخل والتضارب في العمل بين مدققي وحدات الرقابة الداخلية والادارات الاخرى	9
					يتم تقييم الإجراءات والضوابط الرقابية المتبعة دوريا وتحديثها لتناسب مع التطورات في بيئة العمل	10
					هناك معايير مهنية لاختيار المدققين الداخليين وتعيينهم بموضوعية	11
					التأكد من قيام الموظفين بعملهم بحرص للتأكد من اتباعهم للتعليمات المشروط الالتزام بها	12

					13	هناك إجراءات وضوابط لعملية الدخول إلى النظام المحاسبي وقواعد البيانات بحيث يتمكن المصرح لهم بالوصول إلى المعلومات وفي حدود المصرح لهم به فقط
					14	ترتبط دائرة الرقابة الداخلية بمستوى مناسب ضمن الهيكل التنظيمي بما يمكنها من تنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية باستقلالية
					15	يتوفر العدد الكافي من الكادر الرقابي من المدققين الداخليين المؤهلين
					16	يتم مقارنة المخرجات بالمدخلات خلال مدة زمنية معينة لتحقيق لفحص كفاءة العمليات
					17	يتم السيطرة على المخاطر والمحافظة على بقائها ضمن الحدود الدنيا والمقبولة
					18	تعتبر تخصصات المدققين الداخليين مناسبة لطبيعة ونوعية المهام الرقابية التي يمارسونها
					19	تعتبر البيانات المحاسبية والمالية المدققة داخليا موثوقة ويعتمد عليها
					20	تمتاز أنشطة الرقابة الداخلية بالشمولية ويغطي كافة الدوائر والعمليات
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة	
					21	تعتبر الإجراءات الرقابية سهلة الفهم وواضحة بما يمكن من سهولة عمليات التطبيق لها
					22	يتم توقع المخاطر والتنبؤ بها بما يمكن من اخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهتها
					23	تضمن إجراءات الرقابة الالتزام بتنفيذ الأعمال بشكل نظامي واخلاقي
					24	يتم مراعاة وضع إجراءات رقابية تضمن استيفاء التزامات محاسبة المسؤوليات في العمل
					25	ان الإجراءات الرقابية المتبعة تضمن الالتزام بالقوانين واللوائح النافذة عند تنفيذ الأعمال
					26	يتم التأكد من ان التقارير المالية والمحاسبية تتضمن معلومات ذات موثوقية عالية تمكن من الاعتماد عليها

ملحق (2)
قائمة بأسماء المحكمين

المحکم	الرتبة	مكان العمل
الاستاذ الدكتور هيثم العبادي	استاذ	جامعة عمان العربية
الدكتور فخر سليحات	استاذ مشارك	جامعة عمان العربية
الاستاذ الدكتور جمال الشرايري	استاذ	جامعة آل البيت
الاستاذ الدكتور محمد رحاحلة	استاذ	جامعة آل البيت
الدكتور مهند نزال	استاذ مشارك	جامعة ال البيت
الدكتور سيف الشبيب	استاذ مشارك	جامعة ال البيت
الدكتور نوفان عليمات	استاذ مساعد	جامعة ال البيت