



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

دور الإنسان الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية)

رسالة مُقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد:

امنة ماجد ابوشنب

إشراف:

الأستاذ الدكتور بطرس مياله

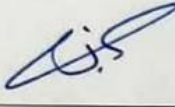
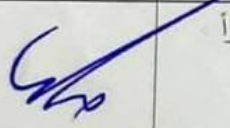
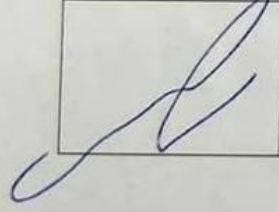
الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد جامعة دمشق

٢٠٢٣-٢٠٢٤ م

قرار لجنة الحكم:

نوقشت هذه الرسالة المعنونة بـ " دور الإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية)"

من قبل لجنة الحكم المؤلفة من السادة الأساتذة:

التوقيع	أعضاء لجنة الحكم
	د. بطرس مياله عضواً مشرفاً الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
	د. طالب العلي عضواً الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
	د. أنس الدين الحناوي عضواً المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

السورة:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أَلَمْ نَشْرَحْ لَكَ صَدْرَكَ (1) وَوَضَعْنَا عَنكَ وَزْرَكَ (2) الَّذِي أَنْقَضَ
ظَهْرَكَ (3) وَرَفَعْنَا لَكَ ذِكْرَكَ (4) فَإِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا (5) إِنَّ مَعَ
الْعُسْرِ يُسْرًا (6) فَإِذَا فَرَغْتَ فَانصَبْ (7) وَإِلَى رَبِّكَ فَارْغَبْ (8)

صدق الله العظيم

الإهداء :

إلى من عمل بكد في سبيلي وأوصلني إلى ما أنا فيه.... أبي

إلى من قدمت سعادتي وراحتي على سعادتها.... أمي

إلى أخي الغالي الذي فارقنا بجسده، ولكن روحه ما زالت ترفرف في سماء حياتي... حسن

إلى النعمة التي أهداني إياها الله وأنا في طريقي لتحقيق هذا الحلم... ليا

إلى من كان السند والملجأ في كل الأوقات... أخوتي وأصدقائي

الشكر والتقدير:

الحمد لله والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم.

أتقدم بالشكر أولاً إلى هذا الصرح الحضاري جامعة دمشق، والمشرف الأستاذ الدكتور بطرس مياله، لتفضله بتحمل عناء الإشراف والتوجيه على هذه الرسالة.

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة أعضاء لجنة الحكم والمناقشة، على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، وما اقتضى عن ذلك من وقت وجهد مبذول في سبيل إتمام الرسالة وتصويبها وإثرائها، كما أشكر كافة الأساتذة في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق.

والشكر والتقدير للأستاذ الدكتور حسين دحدوح - عميد كلية الاقتصاد، والأستاذ المساعد الدكتور عقبة الرضا - رئيس قسم المحاسبة على تعاونهما مع الباحثة.

الباحثة

امنة ماجد ابو شنب

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع		
أ	قرار لجنة الحكم		
ب	السورة		
ت	الإهداء		
ث	الشكر والتقدير		
ج	قائمة المحتويات		
ز	قائمة الجداول		
ش	قائمة الأشكال		
ص	قائمة المصطلحات		
ض	الملخص باللغة العربية		
١	الإطار العام للدراسة	الفصل الأول	
٢	مقدمة		
٣	مشكلة الدراسة	١,١	
٤	الدراسات السابقة	١,٢	
٤	الدراسات السابقة باللغة العربية		
٩	الدراسات السابقة باللغة الأجنبية		

١٣	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة		
١٤	أنموذج الدراسة	١,٣	
١٤	أهمية الدراسة	١,٤	
١٥	أهداف الدراسة	١,٥	
١٥	فرضيات الدراسة	١,٦	
١٦	الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	الفصل الثاني	
١٧	تمهيد		
١٨	طبيعة التدقيق الداخلي	٢,١	المبحث الأول
١٩	التطور التاريخي للتدقيق الداخلي	٢,١,١	
٢١	تعريف التدقيق الداخلي	٢,١,٢	
٢٣	أهمية التدقيق الداخلي	٢,١,٣	
٢٦	أهداف التدقيق الداخلي	٢,١,٤	
٢٩	أنواع التدقيق الداخلي	٢,١,٥	
٣٣	المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي	٢,١,٦	
٣٣	مفهوم المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي	٢,١,٦,١	
٣٤	أهداف المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي	٢,١,٦,٢	
٣٥	المعايير الدولية للممارسات المهنية	٢,١,٦,٣	
٣٥	معايير الصفات		

٣٧	معايير الأداء		
٣٩	طبيعة الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	٢,٢	المبحث الثاني
٤٠	مفهوم الإسناد الخارجي	٢,٢,١	
٤١	مفهوم الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	٢,٢,٢	
٤٤	اعتبارات اختيار المصادر الخارجية التي يمكنها القيام بنشاط التدقيق الداخلي	٢,٢,٣	
٤٥	أنواع الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	٢,٢,٣	
٤٦	أهداف الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	٢,٢,٤	
٤٧	أسباب لجوء المنشآت إلى الإسناد الخارجي وشروطه ومراحله	٢,٣	المبحث الثالث
٤٧	أسباب لجوء المنشآت إلى الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	٢,٣,١	
٥١	شروط الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	٢,٣,٢	
٥١	مراحل الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	٢,٣,٣	
٥٤	موقف الهيئات المهنية الدولية من الإسناد الخارجي ومزاياه والانتقادات الموجهة له	٢,٤	المبحث الرابع
٥٤	موقف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من الإسناد الخارجي	٢,٤,١	
٥٥	موقف معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) من الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	٢,٤,٢	
٥٦	مزايا الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	٢,٤,٣	
٥٨	الانتقادات الموجهة للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي	٢,٤,٤	
٥٩	جودة التدقيق الداخلي		الفصل الثالث

٦٠	تمهيد	
٦١	مفهوم جودة التدقيق الداخلي	٣,١ المبحث الأول
٦١	مفاهيم حول الجودة	٣,١,١
٦٢	تعريف جودة التدقيق	٣,١,٢
٦٤	مفهوم جودة التدقيق الداخلي	٣,١,٣
٦٨	أهمية وأبعاد وأهداف جودة التدقيق الداخلي	٣,٢ المبحث الثاني
٦٨	أهمية جودة التدقيق الداخلي	٣,٢,١
٧٠	أبعاد جودة التدقيق الداخلي	٣,٢,٢
٧١	أهداف ضمان جودة التدقيق الداخلي	٣,٢,٣
٧٢	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي	٣,٣ المبحث الثالث
٧٢	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الأمريكية	٣,٣,١
٧٣	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الدولية	٣,٣,٢
٧٤	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	٣,٣,٣
٧٤	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق الدراسات والأبحاث العلمية	٣,٣,٤
٧٦	شرح العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي	٣,٤ المبحث الرابع
٧٧	الاستقلالية والموضوعية	٣,٤,١
٨٣	جودة أداء المهام	٣,٤,٢

٨٦	الكفاءة المهنية (الأهلية)	٣,٤,٣	
٩٠	الدراسة الميدانية	الفصل الرابع	
٩١	منهجية الدراسة وأدواتها	٤,١ المبحث الأول	
٩١	مجتمع الدراسة	٤,١,١	
٩٢	عينة الدراسة	٤,١,٢	
٩٣	منهج الدراسة	٤,١,٣	
٩٤	أداة الدراسة	٤,١,٤	
٩٥	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	٤,١,٥	
٩٥	صدق الأداة	٤,١,٦	
٩٦	الصدق الظاهري		
٩٦	صدق الاتساق الداخلي		
١٠٠	ثبات الأداة	٤,١,٧	
١٠١	ثبات الأداة باستخدام ألفا كرونباخ		
١٠٢	ثبات الأداة باستخدام جوتمان للتجزئة النصفية		
١٠٢	عرض بيانات الدراسة، وتحليلها، واختبار فرضياتها	٤,٢ المبحث الثاني	
١٠٢	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية	٤,٢,١	
١٠٥	الإجابة عن تساؤلات الدراسة	٤,٢,٢	
١٢٣	اختبار الفرضيات	٤,٢,٣	

١٣٠	النتائج والتوصيات	٤,٣ المبحث الثالث	
١٣٠	النتائج	٤,٣,١	
١٣١	التوصيات	٤,٣,٢	
١٣٢	المراجع		
i	ملاحق الدراسة	الملاحق	
ii	جدول كيرجيسي ومورغان الخاص بتحديد حجم العينة	الملحق رقم (١)	
iii	قائمة محكمين الاستبيان	الملحق رقم (٢)	
iii	الاستبيان	الملحق رقم (٣)	
ix	الملخص باللغة الإنكليزية		
X	صفحة الغلاف باللغة الإنكليزية		

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
١.	عدد شركات مجتمع الدراسة	٩١
٢.	مجتمع وعينة الدراسة	٩٢
٣.	عدد الاستبيانات الموزعة ونسبتها والمستردة والصالحة للتحليل وغيرها الصالحة للتحليل	٩٣
٤.	مستوى قياس عبارات الاستبيان	٩٤
٥.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور	٩٧
٦.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور	٩٨
٧.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور	٩٩
٨.	معامل ثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة	١٠١
٩.	معامل ثبات جوتمان للتجزئة النصفية لكل محور من محاور الدراسة	١٠٢
١٠.	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	١٠٢
١١.	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير الفئات العمرية	١٠٣
١٢.	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	١٠٣
١٣.	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	١٠٤

١٠٤	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	١٤
١٠٥	مجال المتوسط ودرجة الموافقة	١٥
١٠٥	التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الداخليين على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي)	١٦
١٠٨	التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الخارجيين على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي).	١٧
١١٠	التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عيني الدراسة (المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين) على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي)	١٨
١١٣	التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الداخليين على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي)	١٩
١١٤	التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الخارجيين على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي)	٢٠
١١٥	التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عيني الدراسة (المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين) على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي)	٢١
١١٧	التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الداخليين على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في الكفاءة المهنية (الأهلية) التدقيق الداخلي)	٢٢
١١٩	التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الخارجيين على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في الكفاءة المهنية (الأهلية) التدقيق الداخلي)	٢٣
١٢١	التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عيني الدراسة (المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين) على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في الكفاءة المهنية (الأهلية) التدقيق	٢٤

	الداخلي)	
١٢٤	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T-test لمقارنة متوسط المحور الأول مع القيمة المتوسطة (٣)	٢٥.
١٢٦	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T-test لمقارنة متوسط المحور الثاني مع القيمة المتوسطة (٣)	٢٦.
١٢٨	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T-test لمقارنة متوسط المحور الثالث مع القيمة المتوسطة (٣)	٢٧.

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
١.	أنموذج الدراسة	١٤
٢.	العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي	٧٦
٣.	العوامل الفرعية للاستقلالية والموضوعية	٨٢
٤.	العوامل الفرعية لجودة أداء المهام	٨٥
٥.	العوامل الفرعية للكفاءة المهنية (الأهلية)	٨٩

قائمة المصطلحات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الانكليزية
التدقيق الداخلي	Internal Audit
جودة التدقيق الداخلي	Internal Audit Quality
معايير التدقيق الداخلي	Internal Audit standards
الإسناد الخارجي	Outsourcing
الاستقلالية والموضوعية	independence and objectivity
جودة أداء المهام	performance quality
الكفاءة المهنية (الأهلية)	professional competence (competence)

دور الإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية)

إعداد الباحثة امنة ماجد ابو شنب

إشراف الأستاذ الدكتور بطرس مياله

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال التعرف على دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في العوامل الرئيسة المحددة لجودة التدقيق الداخلي، وهي: الاستقلالية والموضوعية، جودة أداء المهام، الكفاءة المهنية (الأهلية).

وقد تكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها (٢٧) شركة مدرجة موزعة إلى ستة قطاعات (مصارف، تأمين، اتصالات، زراعة، صناعة، خدمات)، ومن المدققين الخارجيين المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والعاملين لديهم المزاويلين لمهنة التدقيق في سورية لعام ٢٠٢٣.

ولتحقيق هدف الدراسة، تم توزيع (٢٠٢) استمارة استبيان، على عينتين مكونتين من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، واسترداد (١٨٠) منها، واستبعاد (٣) لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي واختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط عينة مع متوسط معلوم (One Sample T-test)، وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي له دور في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك من خلال وجود دور فعال للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في العوامل الرئيسة لجودة التدقيق الداخلي، وهي: الاستقلالية والموضوعية، و جودة أداء المهام، والكفاءة المهنية (الأهلية).

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الإسناد الخارجي، جودة التدقيق الداخلي.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

مقدمة:

تطور التدقيق الداخلي تطوراً كبيراً بفضل جهود معهد المدققين الداخليين (IIA) سواء في مفهومه أو من يقوم به أو في مجالات عمله وذلك للتكيف مع التطورات التي تحدث في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فبعد أن كان مجرد وظيفة رقابية تمارس في المنشآت المختلفة هدفها الحد من التلاعب والأخطاء والغش، أصبح نشاطاً مستقلاً وموضوعياً واستشارياً في المنشأة.

وفي الآونة الأخيرة تزايد الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي من قبل المنظمات المهنية على الصعيد الدولي، إذ ظهرت مفاهيم جديدة تهدف إلى تحسين كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي، واستلزم ذلك ضرورة تطوير مهارات القائمين بنشاط التدقيق الداخلي، وذلك بسبب تطور واتساع مفهوم التدقيق الداخلي والتوسع في احتياجات الإدارة ونقص خبرة المدققين الداخليين وعدم قدرتهم على تلبية احتياجات الإدارة المتطورة وانتشار ما يعرف بظاهرة الفساد المالي والاداري، فظهر اتجاه يتبنى الحصول على خدمات التدقيق الداخلي من خارج المنشأة وبرز مفهوم الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي (Outsourcing Internal Audit) وهو عبارة عن الاتفاق مع مصدر خارجي (أي من خارج المنشأة) على تقديم خدمات كان يتم تقديمها من خلال مصدر داخلي (أي من داخل المنشأة)، فأصبح نشاط التدقيق الداخلي من الفرص المتاحة للتعاقد الخارجي، فالإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي يعطي مجموعة من الفوائد المحتملة لمقدمي خدمات التدقيق، وللمنشآت الاقتصادية التي تطلب هذه الخدمات.

كما أن تحسين نشاط التدقيق الداخلي والارتقاء بجودته أمراً في غاية الأهمية للوصول إلى الأهداف المنشودة لمنشآت الأعمال المعاصرة، حيث تساهم جودة التدقيق الداخلي في تقييم عمليات الحوكمة والشفافية وتقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية، وتقليل ومنع الاحتيال والغش .

فجاءت هذه الدراسة لمعرفة دور الإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي .

١,١ مشكلة الدراسة:

حظي موضوع جودة التدقيق الداخلي باهتمام الجمعيات المصدرة للمعايير المهنية واهتمام الباحثين، وذلك لأن التدقيق الداخلي ذو الجودة العالية يلعب دوراً مهماً في بقاء المنشأة وتحقيق أهدافها.

وبما أن نشاط التدقيق الداخلي يمكن أن يمارس من قبل مصدرين، إما أن يكون مصدر من داخل المنشأة أو من مصدر خارج المنشأة، فإن اختيار المنشأة لأي من المصدرين للقيام بنشاط التدقيق الداخلي يكون مبنياً على جودة أداء النشاط الذي سيعود على المنشأة في حال اختيار أحد المصدرين.

ولكن قيام المدقق الخارجي بنشاط التدقيق الداخلي يعد أحد الاتجاهات المعاصرة في التدقيق الداخلي والتي اختلفت الآراء فيها بين مؤيد ومعارض، وأن الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية تمارس نشاط التدقيق الداخلي بلاعتماد على مصدر من داخل المنشأة ونادراً ما تعتمد على قيام المصدر الخارجي بنشاط التدقيق الداخلي .

ومن هنا برزت الحاجة إلى بيان دور قيام المصدر الخارجي بتقديم نشاط التدقيق الداخلي للمنشآت وإمكانية تحسين جودة التدقيق الداخلي لهذه المنشآت.

من خلال العرض السابق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي :

هل الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي يلعب دوراً في تحسين جودة التدقيق الداخلي ؟

ويندرج تحت هذا السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

١. هل الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي له دور في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي ؟
٢. هل الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي له دور في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي ؟
٣. هل الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي له دور في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي ؟

١,٢ الدراسات السابقة:

يهدف معرفة الأبحاث السابقة لموضوع الدراسة، سيتم عرض بعض من الدراسات والأدبيات السابقة، ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة في موضوع الدراسة، وأهمها:

أولاً: الدراسات السابقة باللغة العربية:

١. دراسة (الصافي. ٢٠٢٣) بعنوان 'دور جودة المراجعة الداخلية في فعالية إدارة المخاطر (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)' .

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور كفاءة التدقيق الداخلي في فعالية إدارة المخاطر، وبيان دور موضوعية التدقيق الداخلي في فعالية إدارة المخاطر، وبيان دورة أداء المهام والاستمرارية في فعالية إدارة المخاطر المالية. وقد تكون مجتمع الدراسة من الموظفين في إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي بالمصارف السودانية (ولاية الخرطوم) حيث تم استخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة، وتم توزيع (١٢٠) استبانة، واسترداد (١٢٠) بنسبة استرداد بلغت (١٠٠%).

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة جودة التدقيق الداخلي وفعالية إدارة المخاطر.
- هنالك علاقة بين موضوعية جودة التدقيق الداخلي وفعالية إدارة المخاطر.
- ليست هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة أداء المهام وفعالية إدارة المخاطر.

^١ الصافي. عماد الدين. (٢٠٢٣). دور جودة المراجعة الداخلية في فعالية إدارة المخاطر (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية). مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية. المجلد: ٤. العدد: ٣. السودان.

٢. دراسة (عبد الرحيم، ابراهيم. ٢٠٢٢) بعنوان: "دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في إدارة الربحية".

هدفت الدراسة بصورة أساسية إلى: معرفة دور الإسناد الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي وإدارة الربحية في المنشآت المساهمة، وتوضيح الإطار النظري للإسناد الخارجي، والتعرف على مدى تطبيق وممارسة الإسناد الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي وإدارة الربحية للمنشآت.

وقد تكون مجتمع الدراسة من البنوك المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية حيث تم اختيار ستة منها عن طريق أسلوب العينة القصدية أو العمدية "والتي تعني اختيار عدد من الحالات أو الأفراد على أساس أنهم يحققون غرضاً أو بعض أغراض الدراسة"، وتم توزيع (١٧٠) استمارة، وتم استرداد (١٥٠) منها.

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: ساعد الإسناد الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي في دعم المدققين الخارجيين بخبرات متخصصة، ساعد الإسناد الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي في تخفيض تكاليف التدقيق الداخلي، وتحسين خدمة التدقيق الداخلي، حقق الإسناد الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي الاستقلال التنظيمي والفني لإدارة التدقيق الداخلي.

٣. دراسة (البلوي، ٢٠٢١) بعنوان: "محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية السعودية)".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار محددات نشاط التدقيق الداخلي بشكل عام، وبشكل خاص كل من الاستقلال التنظيمي، والتوقيت، والإسناد، وأثر هذه المحددات على قرار اعتماد المدقق الخارجي على نشاط التدقيق الداخلي في بيئة الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية.

١ عبد الرحيم، ابتسام. ابراهيم، الهادي. (٢٠٢٢). دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في إدارة الربحية. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية. المجلد: ٣. اصدار: ١. السودان.

٢ البلوي، ناصر. (٢٠٢١). محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية السعودية). المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات. المجلد: ٢. الإصدار: ١٩. الأردن.

وقد تكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين ومدققي حسابات شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية في بيئة الممارسة المهنية السعودية.

ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي في تحليل وتقييم الفكر المحاسبي من الدراسات السابقة، وعلى المنهج الاستنباطي في إجراء الدراسات الميدانية واشتقاق الفروض واختبارها على عيّنتين من المدققين الداخليين ومدققي حسابات شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية وعددها (٥٨) مفردة، واعتمد الباحث على مجموعة من المقاييس الإحصائية في تحليل البيانات المجمعة من استمارات الاستقصاء بواسطة برنامج (SPSS).

توصلت الدراسة أن محددات جودة التدقيق الداخلي (الاستقلال التنظيمي، والتوقيت، والإسناد) لها تأثير على جودة نشاط التدقيق الداخلي، كما لها تأثير على قرار اعتماد المدقق الخارجي عليها.

٤. دراسة (حسن، ٢٠١٩) بعنوان^١: "التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي الواقع والطموح "حكومة ذي قار المحلية انموذجاً" (بحث مسئل من رسالة ماجستير).

هدفت الدراسة إلى تعريف القارئ بالتعاقد الخارجي بشكل عام والتعاقد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بشكل خاص، والتعرف على إمكانية وجدوى تطبيقه في حكومة ذي قار المحلية في العراق.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستعراض الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت هذا الموضوع فضلاً عن القيام بالزيارات الميدانية لحكومة ذي قار المحلية وإجراء المقابلات الشخصية مع المدققين الداخليين فيها.

وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي في حكومة ذي قار المحلية يعاني من العديد من المشكلات، ويمكن أن يكون التعاقد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي هو الحل الأمثل أمام الإدارة لتلافي هذه المشكلات، ولا سيما أن التعاقد الخارجي يقدم العديد من المزايا التي تجعل إدارة الحكومة المحلية تفكر في التعاقد الخارجي، كما أنه لا يوجد نص

^١ حسن، حسن عبد الرضا. (٢٠١٩). التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي الواقع والطموح "حكومة ذي قار المحلية انموذجاً". بحث مسئل من رسالة ماجستير. جامعة البصرة. قسم المحاسبة. كلية الإدارة والاقتصاد. المجلات الأكاديمية العلمية. المجلد: ١٣. العدد: ٥٢. العراق

قانوني يمنع من التعاقد الخارجي، وتوصل الباحث أيضاً إلى وجود جدوى من تطبيق التعاقد الخارجي لأداء نشاط التدقيق الداخلي، خلال تطوير الرقابة الداخلية عن طريق استخدام التقنيات الحديثة في التدقيق، والحصول على الكفاءة والخبرة المطلوبة.

٥. دراسة (بدر. ٢٠١٩) بعنوان "أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة السعودية".

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين الإسناد الخارجي للتدقيق الداخلي وممارسات إدارة الأرباح بهدف التوصل إلى ما إذا كان الإسناد الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي له أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح أم لا. تكون مجتمع الدراسة من المنشآت غير المالية المقيدة أسهماً بالبورصة السعودية خلال الفترة من (٢٠١٣-٢٠١٧)، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بالدراسة التطبيقية على عينة من المنشآت غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية، وتم الحصول على البيانات من التقارير المالية المنشورة خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٧ على الموقع الرسمي لسوق الأسهم السعودية، كما تم إجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم الحصول عليها من (٦٠) منشأة من أصل (١٩٤) منشأة.

توصلت الدراسة إلى قيام المنشآت غير المالية المقيدة بالبورصة السعودية (محل الدراسة) بممارسة إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة من خلال الاستحقاقات الاختيارية، وتوجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة أداء مصدر التدقيق الداخلي وبين ممارسات إدارة الأرباح، كما توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين الإسناد الخارجي للتدقيق الداخلي وممارسات إدارة الأرباح وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥).

^١ بدر، عصام. (٢٠١٩). أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة السعودية". المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة- جامعة الأزهر. العدد: ٢٢. مصر.

٦. دراسة (فراج. ٢٠١٤) بعنوان ' "أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة

المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها (دراسة ميدانية)".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مصادر أداء نشاط التدقيق الداخلي، وأهمية استخدام المصادر الخارجية في تحقيق الجودة وتخفيض التكاليف لأداء نشاط التدقيق الداخلي.

وقد تكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين في عدد من المنشآت، والمدققين الخارجيين في عدد من مكاتب التدقيق، حيث تم اختيار عينة مكونة من (٨٠) مدقق داخلي و (٧٠) مدقق خارجي باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة، وتم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، وتم اختبار الفروض باستخدام الأساليب الإحصائية وهي الإحصاء الوصفي والذي يشمل استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار معنوية الفرق بين المتوسط الحسابي لغثتي الدراسة تم استخدام اختبار مان هوتني U (أحد الاختبارات اللامعملية التي تستخدم لاختبار الفرق بين متوسطين).

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- إن استخدام المصادر الخارجية لنشاط التدقيق الداخلي يؤدي إلى زيادة جودة أداء نشاط التدقيق الداخلي.
- إن استخدام المصادر الخارجية لنشاط التدقيق الداخلي يؤدي إلى تخفيض التكاليف بالمنشآت.
- كلما زاد حجم المنشأة كلما أدى ذلك إلى اتجاه المنشأة للحصول على نشاط التدقيق الداخلي من مصدر داخلي نظراً لارتفاع حجم تكلفة الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بسبب اتساع حجم المنشأة، في مقابل انخفاض تكلفة الحصول على خدمات التدقيق الداخلي من مصدر داخلي وذلك نظراً لإستفادة المنشأة من ميزة اقتصاديات الحجم.

^١ فراج، منال. (٢٠١٤). "أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها (دراسة ميدانية)". المجلة العلمية للتجارة. جامعة طنطا. المجلد: ٣٤. العدد: ٣. مصر.

ثانياً: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

١. دراسة (Tamimi. 2021) بعنوان:

"The Role of Internal Audit in Risk Management from the Perspective of Risk Managers in the Banking Sector"

((دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر من منظور مدراء المخاطر في القطاع المصرفي)).

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور نشاط التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر من منظور مديري المخاطر في البنوك العاملة في فلسطين، مع مراجعة للمفهوم، وأهمية وأهداف ومبادئ التدقيق الداخلي ودوره في إدارة المخاطر للبنوك. يتكون مجتمع الدراسة من مديري المخاطر في البنوك المحلية والأجنبية العاملة في فلسطين وعددها (١٥) بنك، وقد ضمت عينة الدراسة (١٠) بنك، وقام الباحث بجمع البيانات اللازمة من خلال الدراسة الميدانية، ومن خلال مقابلات مع مديري المخاطر في البنوك المحلية والأجنبية العاملة في فلسطين.

وقد توصلت الدراسة إلى:

أولاً: العامل الرئيسي في إدارة المخاطر هو كفاءة مدير المخاطر، ويركز التدقيق الداخلي على تقييم إدارة المخاطر وضمان كفاءة ممارسات إدارة المخاطر في التعامل مع هذه المخاطر.

ثانياً: يشارك التدقيق الداخلي إدارات البنوك العاملة في فلسطين في تقديم المشورة والاقتراحات والتوصيات لقسم إدارة المخاطر.

¹ Tamimi. Oday. (2021). The Role of Internal Audit in Risk Management from the Perspective of Risk Managers in the Banking Sector. The Australasian Accounting Business and Finance Journal. Vol.15. No.2.

٢. دراسة (khan, et al. 2020) بعنوان^١

"Outsourcing Internal Audit Services: A Review".

((الاستعانة بمصادر خارجية لخدمات التدقيق الداخلي: مراجعة)).

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير الاستعانة بمصادر خارجية لأداء خدمات التدقيق الداخلي، والكشف عن دوافع المنشآت وراء الاستعانة بمصادر خارجية لخدمات التدقيق الداخلي الخاصة بهم، وبيان التحديات والمخاطر المرتبطة بذلك.

في عالم المنشآت، يتم إنشاء نشاط التدقيق الداخلي للمنشأة وتستخدم لتقديم تدقيق غير متحيز وموضوعي لعمليات وأنشطة المنشأة.

عندما ترى المنشآت أن خدمات التدقيق الداخلي الخاصة بها هي إما مكلفة أو غير فعالة فإنهم يفضلون الاستعانة بمصادر خارجية، قد ترغب المنشأة في الاستعانة بمصادر خارجية لنشاط التدقيق الداخلي الخاصة بها للحصول على خدمات أفضل.

وقد تقوم بالاستعانة بمصادر خارجية لأنها تريد أن يكون لها جودة أفضل للتدقيق أو أنها غير قادرة على أداء الوظيفة داخل المنشأة، عندما تقوم المنشأة بالاستعانة بمصادر خارجية لنشاط التدقيق الداخلي، سيكون لها تأثير على عملياتها وأنشطتها سواء بشكل بناء أو هدام، ومع ذلك، ليست هذه هي النهاية هناك العديد من الدوافع الأخرى التي من أجلها قد ترغب المنشآت في الاستعانة بمصادر خارجية لخدمات التدقيق الداخلي .

¹ Khan, Sajjad. Asad, Muzaffar. Anjum, Kaleem Akhtar, kalsoom. (2020). Outsourcing Internal Audit Services: A Review. International Journal Of Management (IJM) . Vol. 11. Issue 8

٣. دراسة (Azharudin. 2016) بعنوان^١:

"Change In Internal Auditing Practice: Evolution, Constraints and Ingenious Solutions"

((التغيير في ممارسة التدقيق الداخلي: التطور والقيود والحلول المبتكرة))

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق ما إذا كان ممارسو مهنة التدقيق الداخلي يتعاملون ببراعة مع القيود التي يواجهونها أثناء تطوير التدقيق الداخلي وتنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي على المستوى المجتمعي والتنظيمي، ويتمثل الهدف الرئيسي في استكشاف ما إذا كان بوسع معهد المدققين الداخليين (IIA) ومهام التدقيق الداخلي، من خلال ممارسة البراعة، تعزيز وتحسين جودة وفعالية التدقيق الداخلي من أجل تلبية توقعات الإدارة وأصحاب المصلحة الرئيسيين والدور المتغير للتدقيق الداخلي، من أجل الحفاظ على أهميتها والبقاء على قيد الحياة في الظروف البيئية الصعبة. تم جمع بيانات الدراسة وتحليلها على المستويين المجتمعي والتنظيمي، بما في ذلك كيفية تفاعلهم مع بعضهم البعض، ويقدم النهج النظري المستخدم في هذه الدراسة عدسة قيمة حول العلاقة بين البراعة والاستراتيجيات المبتكرة والقيود.

وتوصلت الدراسة إلى وجود ثلاثة معوقات رئيسية هي: التغيير المستمر في دور التدقيق الداخلي، وعدم كفاية الموارد والقدرات، تدني مستوى التدقيق الداخلي وجودته. وقد أدى ذلك إلى ظهور خمس استراتيجيات رئيسية للإبداع على المستويين المجتمعي والتنظيمي، مثل استخدام التدقيق الداخلي القائم على المخاطر، والاستعانة بالمصادر المشتركة، وإدارة المواهب، والتحسين المستمر للاتحاد الدولي للممارسات المهنية، وإقامة شراكات تعاونية بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر.

¹ Azharudin, Ali. (2016). Change In Internal Auditing Practice: Evolution, Constraints And Ingenious Solutions. Published Doctor Thesis, Aston University. Britain.

٤. دراسة (Abbot, Daugherty, Parker, Peters. 2015) بعنوان^١

"Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence".

((جودة التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية: الأهمية المشتركة لـ الاستقلالية والكفاءة)).

هدفت هذه الدراسة إلى التوسع في فهم محددات جودة وظائف التدقيق الداخلي في مجال إعداد التقارير المالية من حيث صلاته بالمناقشات المستمرة من قبل الباحثين وواضعي المعايير، والمنظمين، والممارسين.

من خلال الدراسة تم فحص النموذج التفاعلي لجودة وظائف التدقيق الداخلي التي تتألف من الكفاءة والاستقلالية.

تكون مجتمع الدراسة من المنشآت الأمريكية المسجلة في قائمة فورتشن (١٠٠٠) التي تضم أكبر (١٠٠٠) منشأة

أمريكية من حيث الإيرادات وضمت (٩٠٩) عضواً في هذه المنشآت أغلبهم رؤساء في أقسام التدقيق الداخلي.

ومن أجل فهم أفضل لمحددات فاعلية وظائف التدقيق الداخلي كمراقب للتقارير المالية، فإن اختبارات الدراسة تدعم

الفرضية التي تنص على أن الوجود المشترك للكفاءة والاستقلالية، هو سابقة شرطية وضرورية لفاعلية مراقبة التقارير

المالية من قبل وظائف التدقيق الداخلي.

توصلت الدراسة أن الإجابة على سؤال ما هو تأثير كفاءة واستقلالية التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية؟

ذلك يعتمد على استقلالية وكفاءة المدقق الداخلي.

¹ Abbott, Lawrence. Daugherty, Brian. Parker, Susan. Peters, Gary. (2015). "Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence". Journal of Accounting Research, Vol. 54 No.1 printed in U.S.A.

٥. دراسة (Isaksson, Lantz. 2015) بعنوان¹:

"Outsourcing strategies and their impact on financial performance in small manufacturing firms in Sweden"

((استراتيجيات الاستعانة بمصادر خارجية وأثرها على الأداء المالي في منشآت التصنيع الصغيرة في السويد))

هدفت هذه الدراسة إلى فحص ممارسات الاستعانة بمصادر خارجية في المنشآت الصناعية الصغيرة في السويد، واختبار كيف تؤثر تلك الممارسات على الأداء المالي لهذه المنشآت.

تكون مجتمع الدراسة من (٧٠٠) منشأة صناعية صغيرة في السويد والتي يكون عدد الموظفين فيها أقل من (٥٠) موظف أو يقل رأسمالها عن (٨٠) مليون كروناً سويدية، واعتمدت الدراسة على الاستبيان والبيانات المالية التي تم جمعها من خلال عينة طبقية مؤلفة من (٤٠٠) منشأة صناعية صغيرة أي بنسبة استرداد بلغت (٥٦%).

توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الصغيرة في السويد تقوم بالاستعانة بالمصادر الخارجية لأنشطة المحاسبة والتدقيق الداخلي، وكذلك وجدت الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاستعانة بمصادر خارجية والأداء المالي في المنشآت الصناعية الصغيرة في السويد.

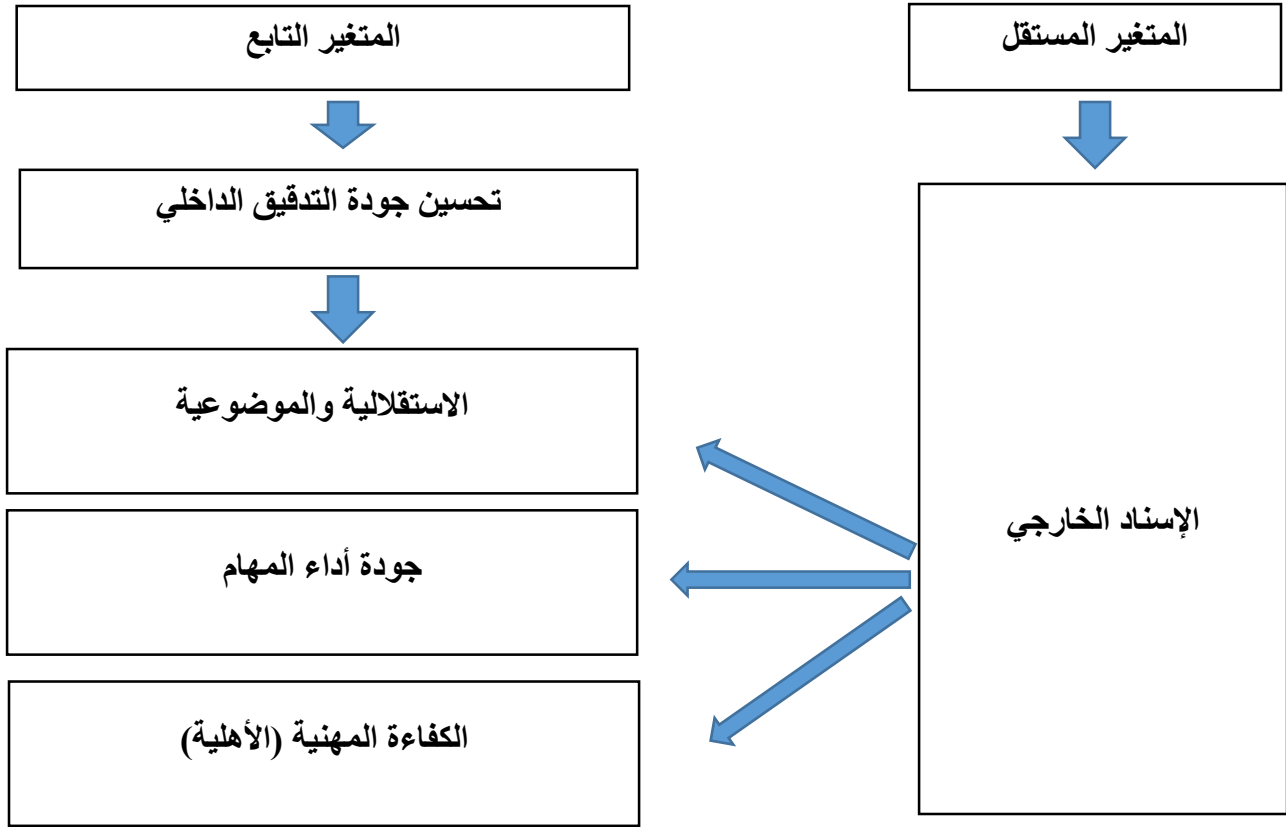
ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع الإسناد الخارجي وجودة التدقيق الداخلي في عدد من الدول العربية والأجنبية التي تختلف في بيئتها الاقتصادية والاجتماعية والعلمية والتقنية عن بعضها البعض، في حين أن هذه الدراسة ركزت على جانب معين وهو دور الإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البيئة السورية، حيث أنه لم يتم التطرق "لحد علم الباحثة" إلى هذه الدراسة مسبقاً في هذه البيئة التي تختلف عن غيرها من الدول الأخرى نظراً لخصوصياتها الحالية ولظروفها الراهنة.

¹ Isaksson, Anders . Lantz, Björn. (2015). "Outsourcing Strategies and Their Impact on Financial Performance in Small Manufacturing Firms in Sweden". International Journal of Business and Finance Research. Vol. 9. No. 4.

١,٣ أنموذج الدراسة:

انطلاقاً من تساؤلات الدراسة يمكن تصميم أنموذج الدراسة على النحو التالي:



الشكل رقم (١) أنموذج الدراسة

١,٤ أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في معرفة دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الداخلي، ومحاولة التعرف بشكل أوضح على موضوع أثار الجدل في الأوساط العلمية، حيث أن قيام المدقق الخارجي بنشاط التدقيق الداخلي يعد أحد الاتجاهات المعاصرة في التدقيق الداخلي والتي اختلفت الآراء فيها بين مؤيد ومعارض، وتكمن أهميتها أيضاً كونها تعتبر من الأدبيات العربية القليلة التي تناولت بيان دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

الأهمية العملية: من المتوقع أن يكون لهذه الدراسة أهمية عملية كبيرة لدى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، للاستفادة منها، وإمكانية تطبيقها على الواقع العملي بالشكل الذي يعود عليها بالفائدة، وذلك عن طريق قيام المصادر الخارجية بتقديم نشاط التدقيق الداخلي وإمكانية تحسين جودة التدقيق الداخلي لهذه الشركات.

١,٥ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الداخلي، ولتحقيق هذا الهدف يمكن صياغة الأهداف الفرعية التالية:

١. معرفة دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي.
٢. معرفة دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي.
٣. معرفة دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي.

١,٦ فرضيات الدراسة:

استناداً لما سبق، وانطلاقاً من مشكلة الدراسة، وتحقيقاً لأهدافها، يمكن صياغة الفرض الرئيس على النحو التالي:

يوجد دور للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

ويتفرع عن هذا الفرض الرئيس مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية:

١. يوجد دور فعال للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي .
٢. يوجد دور فعال للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي.
٣. يوجد دور فعال للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي.

الفصل الثاني

الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي

الفصل الثاني: الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي

تمهيد: لقد تطور التدقيق الداخلي تطوراً كبيراً خلال الخمسين سنة الأخيرة ليواكب التطورات التي حدثت وذلك بفضل جهود معهد المدققين الداخليين (IIA) الذي ساهم منذ نشأته في تغيير المفهوم التقليدي للتدقيق الداخلي القائم على اعتباره أداة لخدمة الإدارة إلى نشاط مستقل يخدم المنشأة ككل.

ومع تطور التدقيق الداخلي، استلزم الأمر ضرورة تطوير مهارات القائمين بمهام التدقيق الداخلي وفي هذا الصدد برز اتجاه يتبنى الحصول على نشاط التدقيق الداخلي من مصدر خارجي (Outsourcing)، وهذا المصطلح يشير بصفة أساسية إلى التعاقد مع طرف خارجي لتقديم خدمة كانت تقدم في السابق من قبل مصدر داخلي، حيث تعاقدت العديد من منشآت الأعمال في بعض الدول الأوروبية والآسيوية مع بعض المدققين الخارجيين على تقديم خدمات تتعلق بالتدقيق الداخلي، وذلك بسبب عدم استطاعة إدارات أو أقسام التدقيق الداخلي بها على الوفاء باحتياجات الإدارة المتنوعة والمتجددة.

تناول هذا الفصل موضوع الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: طبيعة التدقيق الداخلي
- المبحث الثاني: طبيعة الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي.
- المبحث الثالث: أسباب لجوء المنشآت إلى الإسناد الخارجي وشروطه ومراحله.
- المبحث الرابع: موقف الهيئات المهنية الدولية من الإسناد الخارجي ومزاياه والانتقادات الموجهة له.

٢,١ المبحث الأول: طبيعة التدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق الداخلي أحد القضايا الهامة ودائمة التطوير سواء من حيث المفهوم أو الأهداف أو نطاق العمل أو المعايير وذلك للتكيف مع التطورات الجوهرية في البيئة المحيطة به.

حيث يعتبر دور التدقيق الداخلي من الأدوار المهمة في المنشآت لما له من أثر في قياس وتقييم كفاءة الرقابة الداخلية، وتدعيم حوكمة المنشآت، مما يحسن أداء المنشآت و يعزز فرصتها في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة. تناول هذا المبحث موضوع التدقيق الداخلي وفق العناوين التالية:

- التطور التاريخي للتدقيق الداخلي
- تعريف التدقيق الداخلي.
- أهمية التدقيق الداخلي
- أهداف التدقيق الداخلي.
- أنواع التدقيق الداخلي.
- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

٢,١,١ التطور التاريخي للتدقيق الداخلي:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صدق البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع.

واشتقت كلمة التدقيق من الكلمة اللاتينية (Audit) والتي تعني " هو يستمع " حيث أن الحسابات تقرأ على أصحاب الأعمال أو المسؤولين الحكوميين حتى يتأكدوا من سلامتها، وكذلك قد تم إطلاق كلمة (Audit) باللغة الإنجليزية على هذه العملية وهي تعني التدقيق ومن هنا ارتبطت عملية التدقيق بفحص الحسابات للتأكد من مصداقيتها^١.

ويعود وجود التدقيق الداخلي وفق الدراسات والاكتشافات التاريخية، إلى أكثر من ستة آلاف عام مضت حيث يعتقد بوجود دليل على أن هناك نظاماً رسمياً للتسجيل والتحقق، كان يستخدم في ذلك الوقت في منطقة الشرق الأدنى^٢.

وقد تمت ملاحظة وجود التدقيق من سجلات حضارة بلاد ما بين النهرين التي يعود تاريخها إلى حوالي (٣٥٠٠-٤٠٠٠) قبل الميلاد، كما استخدم التدقيق الداخلي في بلاد فارس من قبل الإمبراطور داريوس الذي حكم شعبه^٣.

ثم بدأ الاهتمام بالتدقيق الداخلي يزيد في أوروبا في القرن الثامن عشر الميلادي، وذلك مع تطور الأعمال وظهور حالات الغش والتلاعب^٤.

وفي عام ١٩٤١ تم تأسيس معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية بغرض تطوير التدقيق الداخلي، والاعتراف بها بوصفها مهنة لها معاييرها المهنية وقواعدها للسلوك المهني يجب الالتزام بها^٥.

في عام ١٩٤٧ برز دور معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) على مستوى المهنة^١، حيث أصدر معهد المدققين الداخليين نشرة مسؤوليات المدقق الداخلي التي تحدد طبيعة التدقيق الداخلي وأهدافه،

^١ المصدر، مرشد. (٢٠١٣). أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين. ص: ٢٢.

^٢ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٥). التدقيق الداخلي. منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد. ص: ١٠٥.

^٣ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). "أثر جودة التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية)". أطروحة دكتوراه. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا. ص: ٤٠.

^٤ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٥). مرجع سبق ذكره. ص: ١٠٥.

^٥ Anne pitt, Sally. (2014). Internal Quality Developing a Quality Assurance and Improvement Program, published by John Wiley & Sons, Inc. Hoboken. New Jersey. P:4.

ومسؤوليات المدقق الداخلي، وورد ضمنها التعريف الأول للتدقيق الداخلي على النحو التالي: " نشاط محايد يتم داخل المنشأة بقصد تدقيق العمليات الحسابية والمالية باعتبارها أساساً لتقديم خدمات وقائية للإدارة، وهي نوع من أنواع الرقابة الأخرى وتقييمها ويهتم بالعمليات ذات الطبيعة المحاسبية والمالية"^٢.

وفي عام ١٩٦٨ أصدر معهد المدققين الداخليين ميثاق أخلاقيات العمل^٣، الذي حدد الأخلاقيات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي.

وفي عام ١٩٧١ أصدر معهد المدققين الداخليين تعريفاً جديداً للتدقيق الداخلي الذي جاء فيه أن التدقيق الداخلي يمثل نشاطاً تقييمياً محايداً داخل المنشأة لتدقيق عملياتها بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة، فهو جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس فعالية نظم الرقابة الأخرى وتقييمها^٤.

في عام ١٩٧٤ تم تشكيل لجان لدراسة إطار متكامل لمعايير الأداء المهني واقتراحه^٥، وتم تنفيذ أول امتحانات مدقق داخلي معتمد (CIA)^٦.

في عام ١٩٧٨ أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي^٧.

في عام ١٩٨٦ تم إصدار تعريف جديد للتدقيق الداخلي على النحو التالي: "هي وظيفة تقييمية تؤسس داخل المنشأة لفحص نشاطاتها وتقييمها باعتبارها خدمة للمنشأة، وهدف التدقيق الداخلي مساعدة موظفي المنشأة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية"^٨.

في السنوات الأخيرة تبلور مفهوم التدقيق الداخلي بشكل أكثر انسجاماً للتطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم والثورة

¹ Azharudin, Ali. (2016). Op. cit. P: 32.

^٢ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٥). مرجع سبق ذكره. ص: ١٠٦.

³ Azharudin, Ali. (2016). Op. cit. P:34.

^٤ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٥). مرجع سبق ذكره. ص: ١٠٥.

^٥ فياض، رنا. (٢٠٢٢). دور التدقيق الداخلي في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة (دراسة ميدانية). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. جامعة دمشق. سوريا. ص: ١٥.

^٦ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٢.

⁷ Anne pitt, Sally. (2014). Op. cit. P: 4

^٨ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٤). أصول المراجعة. الجزء الأول. منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد. سوريا. ص: ٥٢٥.

المعلوماتية الأمر الذي دفع معهد المدققين الداخليين إلى تبني مفهوم جديد للتدقيق الداخلي يفي بمتطلبات العصر ويؤكد أهميته للمنشآت^١، حيث أصدر معهد المدققين الداخليين عام ١٩٩٩ تعريفاً جديداً للتدقيق الداخلي ينسجم مع الظروف والأوضاع الجديدة وهو المعتمد إلى الوقت الحالي، وبحلول عام ٢٠١٢ أصبح عدد أعضاء معهد المدققين الداخليين أكثر من (١٨٠) ألف عضو في (٩٠) دولة^٢.

وفي عام ٢٠٢٤ أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) معايير التدقيق الداخلي الدولية الجديدة كإطار توجيهي للممارسات المهنية العالمية، تهدف هذه المعايير إلى ضمان تعزيز جودة وفعالية نشاط التدقيق الداخلي في المنشآت المختلفة، ويغطي الإطار خمس مجالات أساسية: الغرض من التدقيق الداخلي، الأخلاقيات والمهنية، حوكمة نشاط التدقيق الداخلي، إدارة نشاط التدقيق الداخلي، وتقديم خدمات التدقيق الداخلي.

٢,١,٢ تعريف التدقيق الداخلي:

تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة، وعليه ستقوم الباحثة باستعراض بعض التعاريف المختلفة بضوء أهداف الدراسة الحالية:

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ضمن نشرة معايير التدقيق (١٢٨) التدقيق الداخلي بأنه: "وظيفة ضمن المؤسسة، وتتضمن خدمات التأكيد والاستشارات، وهي مصممة لتقييم فعالية الحوكمة وتحسينها، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة الداخلية ضمن المؤسسة"^٣.

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي ضمن معيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠) استخدام عمل المدققين الداخليين بأنه: "فعالية تقييمية مقامة في المنشأة لغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختبار تقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها"^٤.

^١ العبدلي، محمد. (٢٠١٢). أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير. كلية الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن. ص: ٢٥.

^٢ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٢.

^٣ American institute of certified public accountants (AICPA), Auditing Standards Board, (2014). **Statement Auditing Standards, SAS 128, Using the Work of Internal Auditors**. P:5.

كما عرفت لجنة المراجعة بمعهد إدارة البنوك الأمريكي التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة إدارية تقوم بصفة مستقلة بتقييم كفاية وفعالية ودقة أنظمة الرقابة القائمة في داخل المنشأة ونوعية العمليات الجارية".^٢

وعرف (حجازي. ٢٠٠٩) التدقيق الداخلي بأنه: " نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة أو تقييم داخل المنشأة مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه المنشأة، وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا، كما أنها أداة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى".^٣

عرف (القاضي، دحدوح، وقريط. ٢٠١٤) التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل استشاري موضوعي ومطمئن، يهدف إلى زيادة عائد عمليات المنشأة وتحسينها، ويساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسين فعاليتها".^٤

وعرف معهد المدققين الداخليين (IIA) عام ١٩٩٩ التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية، بهدف إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط المنشأة في تحقيق أهداف المنشأة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم فاعلية عمليات الحوكمة وتحسينها وإدارة المخاطر والرقابة".^٥

إن التعريف الأخير الصادر عن معهد المدققين الداخليين هو التعريف المعتمد فيه حتى وقتنا الحاضر، ويتضح للباحثة أنه التعريف الشامل والمفهوم المتطور للتدقيق الداخلي الذي يناسب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة، حيث أن التدقيق الداخلي أصبح:

١. نشاط ويعني أنه من الممكن تكليف جهة خارجية لتنفيذ مهام التدقيق الداخلي.^١

¹ International Auditing and Assurance Standards Board, (2016-2017). **Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. vol.1. p: 677.

^٢ النونو، كمال. (٢٠٠٩). **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين. ص: ٢١.

^٣ حجازي، وجدي. (٢٠٠٩). **أصول المراجعة الداخلية**. دار التعليم الجامعي. الإسكندرية. مصر. ص: ١١.

^٤ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. ص: ٥٢٥.

⁵ Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). Definition of Internal Auditing Available at:

<https://www.theiaa.org/en/standards-guidance/mandatory-guidance/pages/Definition-of-internal-auditing.aspx/>.

٢. نشاط مستقل مرتبط بأعلى مستوى إداري في المنشأة .
٣. نشاط موضوعي بحيث يؤدي المدقق الداخلي مهامه بشكل يجعله يعتقد بسلامة النتائج.
٤. نشاط استشاري يخدم جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة.
٥. نشاط توكيدي حيث يقدم خدمات التأكيد عن طريق التقييم الموضوعي للأدلة.
٦. أداة لتقييم أداء المنشأة ككل بما فيها الإدارة العليا.
٧. له دور في خلق قيمة مضافة للمنشأة.

٢,١,٣ أهمية التدقيق الداخلي:

يعد التدقيق الداخلي جهة الدعم الرابعة لحوكمة الشركات، بعد مجلس الإدارة والإدارة والمُدقق الخارجي^٢، و يعتبر نشاط التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة لأغراض الرقابة والمساءلة المحاسبية^٣، حيث أن التدقيق الداخلي يمثل أداة تقييمية موضوعية للسهر على تقويم نظم الرقابة الداخلية وتطويرها، والقيام ببعض الأنشطة الأخرى بهدف تحسين ظروف عمل المنشأة، وتقويم المخاطر المختلفة التي تحيط بها ورفع مستوى الحوكمة التي تدار المنشأة من خلالها^٤.

هذا وأن تعريف التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، يضيف مسؤوليات جديدة لمهنة التدقيق الداخلي ويعطيها أهمية أكبر، حيث أصبح المدقق الداخلي يشارك في إدارة المخاطر، ووضع الخطط وأصبح من المهم أن يتم تقييم ومراقبة والتقرير عن العمليات المختلفة في المنشأة.

^١ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٥.

^٢ Khan, Sajjad. Asad, Muzaffar. Anjum, Kaleem Akhtar, kalsoom. (2020). Op. Cit. P: 507.

^٣ دلالة، سارة. هشام، بن حميدة. (٢٠٢١). أثر تطبيق نظام المعلومات المحاسبية على تحسين فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي -دراسة حالة لعينة من البنوك العاملة في الجزائر- . مجلة أبحاث ودراسات التنمية. المجلد: ٨٠. العدد: ١. الجزائر. ص: ١٣٠

^٤ القاضي، حسين. دحوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. ٥٢٣.

كما أن التدقيق الداخلي يساهم في تحسين النظام العام ككل، حيث أنه لا يكشف فقط الأخطاء في آليات تطبيق القوانين التي تحكم الأنشطة العامة ولكن أيضاً الأخطاء في القوانين نفسها^١.

وتكمن أهمية التدقيق الداخلي أيضاً في الأثر الذي تتركه وظيفته في أنشطته المختلفة والأعمال التي يقوم بها المدققون الداخليون التي تكون على درجة عالية من الكفاءة والفعالية والموضوعية، مما يسمح بضمان ديمومة مهام المنشأة، كما تؤثر هذه الوظيفة تأثيراً ريادياً في علاقة المنشأة مع كافة المالكين وأصحاب المصالح، والعمل على تقادي تضارب المصالح وكذلك العمل على تحسين الأداء الوظيفي لمختلف مستويات المنشأة ومنه التحكم في أصول المنشأة وحمايتها^٢.

ويقوم التدقيق الداخلي بتقديم معطيات ومعلومات مهمة للمدقق الخارجي التي يحتاجها في إعداد تقريره، أي يعد نشاط التدقيق الداخلي مصدر معلومات يعتمدها المدقق الخارجي في كتابة تقريره ويستمد أدلة الإثبات المتنوعة من هذه الوظيفة^٣.

وتعود أهمية التدقيق الداخلي أيضاً من خلال الخدمات التالية التي يقدمها للإدارة في مختلف المجالات:

١. خدمات وقائية: حيث يقدم التدقيق الداخلي التأكيد على وجود الحماية الكافية للأصول^٤.
٢. خدمات تقييمية: حيث يعمل التدقيق الداخلي على قياس فعالية نظم الرقابة الداخلية و إجراءاتها المطبقة في المنشأة وتقييمها، وتخضع جميع الأنشطة والعمليات في المنشأة للتقييم والمتابعة من قبل المدقق الداخلي،

¹ Dumitrescu-PECULEA, Adelina. Calota, George. (2014). **The Importance of internal audit in optimizing management processes**. Internal Auditing & Risk Management. Vol.4, No.36. p: 14.

^٢ فياض، رنا. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٢.

^٣ مروة، يعقوب. يزيد، تفرات. سليمة، بن زعمة. (٢٠٢٠). **وظيفة التدقيق كآلية لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مقارنة نظرية تحليلية**. مجلة الميدان للدراسات الرياضية والاجتماعية والإنسانية. المجلد: ٣. العدد: ٣. الجزائر. ص: ٣٣١.

^٤ سلطان، فاضل. سليم، ابراهيم. (٢٠٢٠). **اثر نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في دعم أداء المدقق الداخلي بالتطبيق على المصارف العاملة في محافظة دهوك**. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية. العراق. ص: ٢٧٦.

والتأكد من مدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية من قبل الإدارة ومن التشريعات والقوانين سارية المفعول التي تخضع لها المنشأة^١.

٣. خدمات التأكيد الموضوعي: حيث يقوم التدقيق الداخلي بفحص موضوعي للأدلة وذلك لتوافر التقويم المستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية^٢.

٤. خدمات إنشائية (بناءة): إذ يمكن أن يقدم التدقيق الداخلي هذه الخدمة من خلال اقتراحات التحسينات اللازمة على أنظمة الرقابة الداخلية، واقتراحات لتحسين الإجراءات والسياسات الإدارية^٣.

٥. خدمات استشارية: وهي عبارة عن تقديم النصح ويحدد نطاقها بالاتفاق مع مجلس الإدارة، وهذه الخدمة تساعد على تحسين نظام إدارة المخاطر وعمليات الرقابة دون تدخل التدقيق الداخلي في مسؤوليات الإدارة إذ إنه ليس جهة تنفيذية^٤.

من خلال ما سبق يتضح للباحثة أن جوهر التدقيق الداخلي يكمن بما يضيفه من قيمة للمنشأة، بالتأكيد للإدارة على صحة الإجراءات والسياسات المتبعة في جميع الأقسام أو كشف الانحرافات عن الخطط الموضوعية، ووضع الحلول الملائمة على أسس علمية وموضوعية.

^١ تقوى، بيان. (٢٠٢٣). دور استقلالية التدقيق الداخلي في تحسين أداء الشركات المساهمة السورية (دراسة ميدانية في سورية). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا. ص: ١٩.

^٢ جواد، تيسير. أحمد، نضال. (٢٠٢٠). تقييم التدقيق الداخلي في النشاط التأميني في ضوء المعايير الدولية (IIA). بحث تطبيقي في شركة التأمين العراقية العامة. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد: ٦١. العراق. ص: ٤١١.

^٣ أسلطان، فاضل. سليم، إبراهيم. (٢٠٢٠). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٧٦.

^٤ الشوبكي، يونس. (٢٠١٤). أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدى القوائم المالية (دراسة ميدانية على البنوك التجارية). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد: ٣٠. العدد: ١. سوريا. ص: ١٨٢.

٢,١,٤ أهداف التدقيق الداخلي:

إن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي وفق تعريف التدقيق الداخلي المعتمد الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، هو إضافة قيمة للمنشأة، وتحسين عملياتها.

حدد معيار التدقيق الدولي استخدام عمل المدققين الداخليين رقم (٦١٠) أهداف التدقيق الداخلي بما يلي^١:

١. الإشراف على الرقابة الداخلية من خلال مراجعة أنظمة الرقابة ومراقبة عملها وتقديم التوصيات اللازمة لإجراء التحسينات الملائمة لها.

٢. التحقق من المعلومات المالية والتشغيلية من خلال مراجعة الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.

٣. مراجعة الأنشطة التشغيلية من الناحية الاقتصادية من جهة ومن ناحية الفاعلية والكفاءة من جهة أخرى بما في ذلك أنشطة المنشأة غير المالية.

٤. مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة الداخلية والخارجية وأية متطلبات أخرى إضافة إلى سياسات وتوجيهات الإدارة.

٥. إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تحسين عمليات إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة (بما في ذلك فاعلية آلية التقرير المالي).

٦. تقييم آلية الحوكمة في المنشأة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتمثلة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة، وإبلاغ المعنيين داخل المنشأة بالمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة.

كما ويهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي^١:

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (٢٠٢٠). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. الجزء الأول. الأردن. ص: ٦٨٣.

١. التأكد من دقة البيانات المحاسبية للاعتماد عليها في رسم البيانات المالية.
 ٢. حماية أصول المنشأة من الاختلاس والتلاعب والمساهمة في تنظيم أنشطة المنشأة وتحديد المسؤوليات والصلاحيات بشكل دقيق.
 ٣. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الداخلية.
- ويضاف أيضاً إلى الأهداف السابقة:
١. ترشيد قرارات الإدارة في المنشأة من خلال تقديم آراء مستقلة وموضوعية، فضلاً عن النشاط الاستشاري الذي يهدف إلى تحسين العمليات، من خلال عملية التدقيق المستقلة وتقييم فاعلية العمليات، وتزويد الإدارة بالتحليل الموضوعي والاقتراحات البناءة^٢.
 ٢. تعظيم القيمة السوقية للمنشأة وتطويرها و تحسين عملياتها و ذلك من خلال مشاركة العليا في تخطيط استراتيجية المنشأة^٣.
 ٣. تحقيق رقابة شاملة إدارية ومحاسبية وتشغيلية على المنشأة، لذا تقع على كاهل إدارة التدقيق الداخلي مسؤولية كبيرة في المنشأة من خلال توفير البيانات، إجراء التحليل و التقييم، وتقديم التوصيات للإدارة، والمساهمة في تحديد وتقييم المخاطر، والعمل على تحسين إدارتها، وبالتالي مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها^٤.

^١ الشوبكي، عليان. (٢٠١١). أهمية التزام البنوك التجارية الأردنية بتطبيق الحوكمة المؤسسية وأثر ذلك على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية : دراسة تطبيقية. المنظمة العربية للتنمية الإدارية. مؤتمر منظمات متميزة في بيئة جديدة. الأردن. ص: ٩٤.

^٢ جواد، تيسير. أحمد، نضال. (٢٠٢٠). مرجع سبق ذكره. ص: ٤١٢.

^٣ Tamimi. Oday. (2021). Op. Cit. p: 116.

^٤ لظن. هيا. (٢٠١٦). مدى فعالية التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق اطار coso- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية- غزة. كلية التجارة. فلسطين. ص: ١٩.

٤. تقديم الاستشارات، بكونها أحد المهمات الأساسية التي اعترف بها معهد المدققين الداخليين (IIA)، حيث أنه

نشاط استشاري وليس مجرد القيام بعملية التقييم، إلى جانب القيام بخدمات التأكد وتقييم المعلومات التي

تحتاجها المنشأة لأجل تحديد إمكانية الاعتماد عليها.^١

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) فقد حدد أن التدقيق الداخلي يهدف إلى تعزيز قيمة المنشأة وحمايتها من خلال:

تقديم التأكيد، والمشورة، والبصيرة، والموضوعية المستندة إلى المخاطر لأصحاب المصلحة.^٢

إن تعدد أهداف التدقيق الداخلي تشير إلى الأهمية القصوى التي يمتاز بها داخل المنشأة لكونه يعد صمام أمان تعتمد

عليه الإدارة العليا في تقييم نظم الرقابة الأخرى في المنشأة، وإن تحقيق أهداف التدقيق الداخلي يكون عن طريق

برنامج منظم يتضمن كافة أنشطة المنشأة وأن يتمتع التدقيق الداخلي بمكانة مستقلة في الهيكل التنظيمي ومتصل

بالإدارة العليا.^٣

ولابدّ للإشارة أن أهداف التدقيق الداخلي ليست موحدة في كل المنشآت، حيث تختلف من منشأة لأخرى، وتعتمد على:

حجم وهيكل المنشأة، ومتطلبات الإدارة، وحيث أمكن، أولئك المكلفين بالحوكمة أيضاً.^٤

وبناءً على ما سبق تجد الباحثة أن أهداف التدقيق الداخلي تطورت بشكل ملحوظ، فلم يعد التدقيق الداخلي يقتصر

على الأهداف الوقائية، بل توسّع إلى أهداف البناء والتي من خلالها أصبح التدقيق الداخلي أداة رقابية ذات طبيعة

استشارية.

^١ الغزالي، أ. (٢٠٢٢). دور التكامل بين إدارة التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في إطار الحوكمة لتحسين الأداء المالي للمصارف (دراسة ميدانية في المصارف العاملة في سورية). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا. ص: ٢٨.

^٢ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٦.

^٣ كرم، محسن. العواد، اسعد. (٢٠٢٢). دور ممارسات التدقيق الداخلي في تخفيض مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وانعكاسها على القرارات الاستراتيجية. مجلة الإدارة والاقتصاد. المجلد: ١١. العدد: ٤١. العراق. ص: ٢٧٥.

^٤ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (٢٠٢٠). مرجع سبق ذكره. ص: ٦٨٥.

٢,١,٥ أنواع التدقيق الداخلي:

إن معظم المنشآت تعزز دور قسم التدقيق الداخلي التابع لها، عن طريق تعيين موظفين مؤهلين مختصين في عدة مجالات ليس فقط ما يتعلق بالجانب المالي (كالمحاسبة) بل في جوانب أخرى تتعلق بالإدارة مثلاً، وهذا يسهم في تحسين قدرة قسم التدقيق الداخلي على القيام بتنفيذ مهامه على مختلف الجوانب والأنشطة في المنشآت^١.

يتم تصنيف التدقيق الداخلي حسب وجهات النظر المتعددة والتي تختلف باختلاف المنظور إليه إلى:

٢,١,٥,١ التدقيق الداخلي حسب نطاق (موضوع) عملية التدقيق:

قام معهد المدققين الداخليين بتقسيم التدقيق الداخلي من أجل تبسيط وفهم كل نوع وتسهيل التعامل معه من أجل تحقيق أهداف التدقيق إلا أن هذه الأنواع مترابطة ولا يمكن الفصل بينها أثناء القيام بعملية التدقيق الداخلي وقد تم تناول كل نوع من أنواع التدقيق الداخلي وفق ما يلي:

١. **تدقيق الالتزام:** عرف الالتزام (الامتثال) ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية بأنه: "التقيد بالسياسات والإجراءات والخطط والأنظمة والقوانين والعقود أو غيرها من المتطلبات"^٢.

يتعلق تدقيق الالتزام بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها ومن أجل تحديد مدى إذعان الأنشطة التشغيلية والمالية للقوانين والقواعد والشروط المحددة^٣.

ويمتد تدقيق الالتزام إلى مستويات متنوعة كالتأكد من الالتزام بحد محدد من التلوث، أو تسديد الالتزامات الضريبية وفق القوانين والأنظمة^٤.

ويعد تدقيق الالتزام حجر الزاوية لمهنة التدقيق الداخلي، حيث أن مهمة التدقيق الداخلي هو التأكيد على حسن الالتزام بالقوانين والأنظمة واللوائح داخل المنشأة وخارجها^٥.

^١ الماغوط، غنوة. (٢٠١٧). أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على جودة التدقيق الداخلي - دراسة تطبيقية على البنوك الخاصة السورية. رسالة ماجستير. الجامعة الافتراضية السورية. سوريا. ص: ٤٠.

^٢ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). P: 98.

^٣ دلالة، سارة. هشام، بن حميدة. (٢٠٢١). مرجع سبق ذكره. ص: ١٣٠.

^٤ القاضي. حسين. (٢٠١٧). نظرية التدقيق. دار أمل للنشر. الجمهورية العربية السورية. الطبعة الأولى. ص: ٢٢٨.

يشبه تدقيق الالتزام التدقيق المالي الذي يقوم به المدقق الخارجي في مرحلة تقويم نظم الرقابة الداخلية، وهو أكثر أنواع التدقيق الداخلي شيوعاً^١.

٢. **التدقيق المالي:** ويتمثل في الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً^٢. التدقيق المالي هو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي الذي يقوم بتتبع سير العمليات المالية والمحاسبية ومراجعتها والتأكد من التزام القائمين عليها بالسياسات الموضوعة من قبل الإدارة العليا بهدف إظهار الوضع الحقيقي للمنشأة، فضلاً عن التحقق من سلامة الأصول وحمايتها من سوء الاستخدام أو الضياع وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية^٣. يمكن تلخيص بعض مهام التدقيق الداخلي المالي بما يلي^٤:

– يهتم بشكل أساسي بفحص وتدقيق العمليات المالية.

– يؤكد على صحة وعدالة البيانات المالية.

٣. **التدقيق التشغيلي:** ويطلق عليه أيضاً التدقيق الإداري أو التدقيق الوظيفي.

وهو مراجعة شاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة للتأكد من كفاءة هذه الوظائف وفعاليتها وملاءمتها من خلال تحليل الهياكل التنظيمية، وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المنشأة^٥. هذا النوع من التدقيق الداخلي قد وسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كان يركز على التدقيق المالي والمحاسبي، ليقوم المدقق بتدقيق كافة الأنشطة المالية وغير المالية داخل المنشأة^٦.

^١ جواد، تيسير. أحمد، نضال. (٢٠٢٠). مرجع سبق ذكره. ص: ٤١٣.

^٢ القاضي، حسين. حدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. ص: ٥٢٧.

^٣ المدلل، يوسف. (٢٠٠٧). دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري. رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين. ص: ٢٠.

^٤ النعيمات، سعيد. (٢٠١٠). بيان أثر التدقيق الداخلي على مخرجات النظام المحاسبي في قطاع البنوك التجارية الأردنية. المجلة العلمية لكلية التربية. جامعة ذمار - كلية التربية. المجلد: ١. عدد: ٨. اليمن. ص: ٢١٠.

^٥ صبح، يوسف. (٢٠٠٧). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية. اتحاد المصارف العربية. بيروت. لبنان. ص: ١٤٣.

^٦ الشوبكي، يونس. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. مرجع سبق ذكره. ص: ١٨٥.

^٧ الخطيب، خالد. (٢٠٠٩). التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية. الطبعة الأولى. دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع. عمان. الأردن. ص: ١٦٤.

٤. التدقيق البيئي: ويتضمن التدقيق البيئي ما يلي^١:

تدقيق مدى التزام المنشأة بالقوانين الخاصة بالبيئة، وتدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم المعلومات الحالية لمخاطر بيئية في المستقبل، وتدقيق وتحديد الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات، والتأكد من أن المنتجات تم إنتاجها بالتوافق مع الالتزامات الخاصة بالتلوث.

٥. **تدقيق الأداء:** يطلق عليه أيضاً عمليات التدقيق مقابل المال، أو التدقيق الثلاثي إشارة إلى: الكفاءة، والفعالية، والاقتصاد، ويهدف إلى تقييم مدى تحقيق أهداف العمل، والسلع والخدمات التي يتم تقديمها بطريقة فعالة واقتصادية^٢، وكذلك يقوم هذا النوع من التدقيق بالتأكد من الفعالية والكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين، ومدى التزامهم بالأنظمة والقوانين^٣.

٦. **تدقيق نظم المعلومات:** يهدف تدقيق أنظمة المعلومات إلى اختبار أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات ونزاهتها، إضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويتضمن ذلك: أن السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات دقيقة، وقابلة للتصديق، ومعدة في الوقت المناسب، كافية، ومفيدة^٤.

٢,١,٥,٢ التدقيق الداخلي حسب الجهة التي تقوم بعملية التدقيق:

يتم التصنيف وفق ما يلي:

١ - **التدقيق من خلال وحدة داخل المنشأة:** يقوم بالتدقيق الداخلي جهة من داخل المنشأة وهي تنشأ خصيصاً للقيام بعملية التدقيق الداخلي، وتسمى دائرة أو وحدة أو قسم التدقيق الداخلي، تكون مستقلة استقلالاً تاماً عن الإدارة

^١ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. ص: ٥٢٨-٥٢٩.

^٢ Anne pitt, Sally. (2014). Op. cit. p: 99

^٣ الأدلبي، دلال. (٢٠٢١). دور التدقيق الداخلي في مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية (دراسة ميدانية على الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية). قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا. ص: ٢٣.

^٤ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠٠٨). مرجع سبق ذكره. ص: ١٠٩.

المسؤولة عن العمليات بمختلف أنواعها المالية منها والتشغيلية، ويتم تعيين رئيس لهذه الدائرة أو القسم من قبل مجلس الإدارة أو لجان التدقيق ويكون تابعاً مباشرة لها^١.

٢- **التدقيق الداخلي من جهة خارجية (الإسناد الخارجي):** حيث يمكن أن تكلف الإدارة جهة خارجية متخصصة للقيام بمهام التدقيق الداخلي، وقد تزايد الاعتماد على مكاتب التدقيق لأداء مهام التدقيق الداخلي وذلك لأسباب عديدة نذكر منها الآتي^٢:

- ضعف استقلال المدقق الداخلي.
 - إخفاق بعض المدققين الداخليين في المنشآت في أداء المهام كما يجب.
 - الرغبة في تخفيض تكلفة نشاط التدقيق الداخلي
 - إدخال تقنيات حديثة في أداء نشاط التدقيق الداخلي
- وقامت الباحثة بالتوسع في الحديث عنه في كل من المباحث الثالث والرابع والخامس.

٣- **التدقيق الداخلي من جهة مشتركة (التعاقد المشترك):** يتم ذلك من خلال الاستعانة بالمصادر الخارجية في إنجاز مهام التدقيق الداخلي بالاشتراك مع إدارة التدقيق الداخلي الموجودة داخل المنشأة، ويكون ذلك إما مستمراً أو من أجل تنفيذ مهمة محددة فقط، وفي هذه الحالة يتم الإشراف على المهام من قبل فريق التدقيق الداخلي الموجود داخل المنشأة، ويعتبر هذا النوع من التعاقد من أفضل البدائل لسد الفجوة في أداء مهام التدقيق الداخلي خاصة في المجالات الفنية والتكنولوجية^٣.

^١ صبح، يوسف. (٢٠٠٧). مرجع سبق ذكره. ص: ١٤٣
^٢ كيرازن، فاتن. (٢٠١٠). مدى إدراك الإدارة العليا في المصارف السورية لأهمية المراجعة الداخلية في زيادة قيمة العمليات المصرفية وتحسينها دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا. ص: ٣٧

^٣ البيروتي، روان. (٢٠١٤). مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز موثوقية التقارير المالية (دراسة ميدانية في المصارف السورية). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. جامعة دمشق. سوريا. ص: ٢٤.

٢,١,٦ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

نظراً إلى أن الفروقات والاختلافات قد تؤثر في ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في مختلف البيئات، كان لابد من وجود معايير تحكم مهنة التدقيق الداخلي، حيث أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) المعايير المهنية الخاصة بالتدقيق الداخلي لتكون بمثابة إطار يمكن من خلالها تقييم عمل التدقيق الداخلي فكانت الأساس في تعزيز مهنة التدقيق الداخلي والمساعد في تحقيق أهدافه^١.

وحظيت المعايير بقبول عام لكونها أدلة متكاملة تساعد في تحديد الأسس والمبادئ لما يجب أن يكون عليه ممارسات مهنة التدقيق الداخلي وضمان تنفيذ مهام التدقيق الداخلي بشكل فعال وكفؤ.

٢,١,٦,١ مفهوم المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) المعيار بأنه: "إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي"^٢.

أما معايير التدقيق الداخلي فقد قام معهد المدققين الداخليين (IIA) بتعريفها بأنها "المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن يكون"^٣.

وعرفت أيضاً بأنها : "مجموعه من المعايير المتعارف عليها التي تحدد المسؤوليات الفنية، والمهنية لعمليات التدقيق الداخلي، وهي الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الداخلي في عمله"^٤.

¹ Yaakub, Noryati. Afthanorhan, Asyraf. Ibrahim, Marwan. (2018). The Impact of the Use of Internal Audit Standards on Sales in Libyan Economic Institutions: Case Study Al-Ahlia Cement Company. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences.Vol.8. No.11. P1358.

² Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. p:2

³ Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). Op. cit. p: 1

⁴ Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). Op. cit. p: 1.

وترى الباحثة أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي هي قواعد تشكل إطار عمل وخطوطاً إرشادية لأداء أعمال التدقيق الداخلي، وتعد هذه المعايير بمثابة متطلبات إلزامية ليحقق الهدف من وجوده. وقد قام معهد المدققين الداخليين (IIA) بوضع معايير التدقيق الداخلي وذلك بسبب مجموعة من التطورات الهامة التالية^١:

١. أن مجلس الإدارة أصبح مسؤولاً عن مدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة وعن كفاءة الأداء بها.
 ٢. أن السلطة الإدارية بدأت تتقبل التدقيق الداخلي كوسيلة توفر لها التحليل والتقييم الموضوعي والتوصيات والاستشارات والمعلومات عن نظم الرقابة والأداء.
 ٣. أن المدقق الخارجي بدأ يستخدم التدقيق الداخلي كأداة مكمله لعمله عندما يتبين له استقلالية المدقق الداخلي وكفاءة أدائه لعمله.
- وتتضمن هذه المعايير^٢:

١. قوائم تشمل المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ولتقييم فعالية الأداء، والتي تعتبر ملائمة لكافة المستويات الفردية والتنظيمية.
٢. التفسيرات التي توضح المصطلحات والمفاهيم الموجودة ضمن هذه القوائم.

٢،١،٦،٢ أهداف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

تهدف المعايير إلى قياس مدى دقة وكفاءة عملية التدقيق الداخلي، حيث تدعم هذه المعايير اتجاه جودة التدقيق الداخلي، وتتضمن أهداف المعايير ما يلي^٣:

١. توفير قدر من الموضوعية عن طريق تقليص التفاوت في أداء المدققين لمهامهم.

^١ المدلل، يوسف. (٢٠٠٧). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٣.

^٢ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. p:2

^٣ المهاني، محمد خالد. (٢٠٢٠). التدقيق الداخلي. مطبوعات جامعة الشام الخاصة. كلية العلوم الإدارية. دمشق. سوريا. ص: ٢٠

٢. تحديد المسؤولية المتعلقة بالمدقق حال مخالفته للمعايير.
٣. توفير إطار لأداء وتعزيز مجموعة واسعة من نشاطات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي.
٤. تحسين العمليات التنظيمية في المنشأة.
٥. تحديد المبادئ الأساسية الخاصة التي تعبر عن صورة ما ينبغي أن تكون عليه ممارسة عملية التدقيق

الداخلي

٢,١,٦,٣ المعايير الدولية للتدقيق الداخلي:

إن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي أعدها معهد المدققين الداخليين هي معايير التدقيق الداخلي الوحيدة المعترف بها دولياً^١ ويبلغ عددها ١١ معياراً رئيساً ويتم تقسيمها إلى قسمين أساسيين^٢:

– معايير الصفات: المعايير التي تحدد الخصائص التي يجب توفرها في المنشآت والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي.

– معايير الأداء: وهي مجموعة المعايير التي تحدد طبيعة نشاط التدقيق الداخلي، وتحدد معايير الجودة يمكن على أساسها قياس أداء خدمات التدقيق الداخلي.

وينبثق عن هذه المعايير الرئيسية مجموعة من المعايير الفرعية هي:

معايير التنفيذ: وهي مجموعة المعايير التي تتوسع في شرح معايير الصفات والأداء من خلال تقديم المتطلبات الملائمة لخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية.

أولاً: معايير الصفات:

تتدرج تحت رقم (١٠٠٠) وتنقسم إلى أربعة معايير رئيسية^٣:

¹ Anne pitt, Sally. (2014). Op. cit. p: 8.

² Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. p:3

³ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. P.P: 3-9

– المعيار رقم (١٠٠٠) الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات:

يجب أن يتم تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي رسميًا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتوافق مع مفهوم التدقيق الداخلي والعناصر الإلزامية للإطار الدولي للممارسات المهنية (المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وقواعد الأخلاقيات والمعايير وتعريف التدقيق الداخلي)، و يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بشكل دوري وتقديمه إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

– المعيار رقم (١١٠٠) الاستقلالية والموضوعية :

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب أن يكون المدققون الداخليون موضوعيين في أداء عملهم.

– المعيار رقم (١٢٠٠) المهارات والعناية المهنية اللازمة:

ينص هذا المعيار بأنه يجب إنجاز مهام التدقيق الداخلي بمهارة وبذل العناية المهنية.

– المعيار رقم (١٣٠٠) برنامج ضمان الجودة وتحسينها:

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تطوير والحفاظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة الذي يغطي جميع جوانب نشاط التدقيق الداخلي.

تم تصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة لتمكين تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير وتقييم ما إذا كان المدققون الداخليون يطبقون قواعد الأخلاقيات، ويقوم البرنامج أيضًا بتقييم كفاءة وفعالية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين، ويجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشجع إشراف مجلس الإدارة على برنامج ضمان وتحسين الجودة.

ثانياً: معايير الأداء:

تتدرج تحت رقم (٢٠٠٠) تنقسم إلى سبعة معايير رئيسية^١:

– المعيار رقم (٢٠٠٠) إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

يقتضي المعيار بأنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية للتأكد من أنه يضيف قيمة إلى المنشأة .

يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة للمنشأة وأصحاب المصلحة فيها عندما يأخذ في الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر، ويسعى لتعزيز الحوكمة، وإدارة المخاطر.

– المعيار رقم (٢١٠٠) طبيعة العمل :

جاء في هذا المعيار أنه يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والمساهمة في تحسين أداء المنشأة وعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة باستخدام منهجية منضبطة ومبنية على المخاطر.

– المعيار رقم (٢٢٠٠) التخطيط للمهمة:

يجب على المدققين الداخليين وضع وتوثيق خطة لكل مهمة تدقيق، تتضمن: أهداف المهمة ونطاقها وتوقيتها وتخصيص الموارد الملائمة لتنفيذها، ويجب أن تأخذ الخطة بعين الاعتبار استراتيجيات المنشأة وأهدافها والمخاطر ذات الصلة بالمهمة.

– المعيار رقم (٢٣٠٠) تنفيذ المهمة:

يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية وتحليلها وتقييمها وتوثيقها لتحقيق أهداف المهمة.

– المعيار رقم (٢٤٠٠) تبليغ النتائج:

حيث يجب على المدققين الداخليين إبلاغ نتائج المهمات إلى الأطراف المناسبة.

¹ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. P:10.

– المعيار رقم (٢٥٠٠) متابعة سير العمليات:

ينص بأنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إنشاء نظام لمتابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام.

– المعيار رقم (٢٦٠٠) إبلاغ قبول المخاطر:

عندما يستنتج الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت مستوى مرتفع للمخاطر، فإنه يجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة العليا، وإذا لم يحل الإشكال، فيجب عليه إبلاغ مجلس الإدارة بذلك.

وترى الباحثة بأن التدقيق الداخلي يمارس في بيئات قانونية وثقافية مختلفة داخل منشآت تختلف بأهدافها وأحجامها وتعقدتها وهياكلها التنظيمية، ويتم ممارسة نشاط التدقيق الداخلي من قبل أشخاص داخل المنشأة وخارجها قد تؤثر هذه الفروق في ممارسة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، لذلك فإن الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي سيؤدي إلى تحسين كفاءة وجودة الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي.

٢,٢ المبحث الثاني: طبيعة الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي

أدى زيادة الاهتمام بتقديم خدمات تدقيق داخلي تتمتع بالكفاءة والجودة إلى الاهتمام بمصادر أداء هذه الخدمات، مما فتح المجال للبحث عن المصدر المناسب والكفء للقيام بذلك فتم إتاحة الفرصة للأطراف الخارجية للقيام بتقديم هذه الخدمات، خاصة بعد تعرض بعض إدارات التدقيق الداخلي إلى نقص في الموظفين بها وحاجتها إلى كفاءات ومهارات خاصة، إضافة إلى ذلك عدم قدرتها على تغطية فروع المنشأة المتعددة والبعيدة عنها، وخلال العقد الماضي ظهر الاهتمام المتزايد بالإسناد الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي (Outsourcing) كآلية تهدف إلى الحصول على أداء أكثر موضوعية، وبواسطة أطراف ذوي كفاءة مهنية.

وتطورت عملية الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي نتيجة تطور مهنة التدقيق بصفة عامة وابتكار أهداف غير تقليدية للتدقيق الذي جعل من الممكن تحقيق جودة عالية للتدقيق الداخلي.

وتناول هذا المبحث شرحاً للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي من خلال العناوين التالية:

- مفهوم الإسناد الخارجي .
- مفهوم الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي.
- اعتبارات اختيار المصادر الخارجية التي يمكنها القيام بنشاط التدقيق الداخلي.
- أنواع الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي.
- أهداف الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي.

٢,٢,١ مفهوم الإسناد الخارجي:

قد يكون الإسناد الخارجي مصطلحاً جديداً نسبياً، لكنه من حيث الواقع ليس بالجديد، ففي الخمسينات من القرن الماضي بدأت المنشآت بالفعل في الاستعانة بمصادر خارجية متخصصة لتقديم خدمات معينة مثل الأمن والصيانة والتنظيف والنقل، وبحلول الثمانينات من القرن الماضي أصبحت الوظائف الأساسية مثل نظم المعلومات والصناعات التحويلية تتم عن طريق الإسناد الخارجي، لكن ما هو جديد نسبياً الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي.^١

ومن ناحية أخرى يرى بعض المفكرين ورواد الفكر المحاسبي أن الإسناد الخارجي في نظم المعلومات يمثل بداية ظهور مفهوم الإسناد الخارجي للمهام والوظائف وقد ارتبط هذا المصطلح بنظم المعلومات منذ أوائل التسعينيات.^٢

عرف (Ozcelik, Yasin. 2009) الإسناد الخارجي بأنه: "تفويض السلطة إلى طرف آخر لتوفير خدمات بموجب عقد عمل يشتمل على اتفاقيات مستوى الخدمة المتعلقة بالتكلفة والجودة والتوقيت المناسب لإنجازها".^٣

وعرف (Kiema.2015) مصطلح الإسناد الخارجي بشكل عام على أنه: "أداء مهمة أو وظيفة -كان يتم أدائها داخل المنشأة- بواسطة طرف أو مورد خارجي".^٤

كما عرفت لجنة بازل للإسناد الخارجي (Basel Committee. 2005) بأنه: "استعانة المنشأة بطرف ثالث لأداء خدمات مستمرة والتي يمكن أدائها بواسطة الوحدة الاقتصادية".^٥

وقد عرف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) الإسناد الخارجي بأنه: "التعاقد مع طرف خارجي لتقديم خدمات أو منتجات تم تقديمها سابقاً بواسطة مصدر داخلي".^٦

^١ حسن، حسن عبد الرضا. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٢

^٢ غومة، أنس. (٢٠٢٢). أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بسوق المال الليبي (من وجهة نظر طالبي الخدمة). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة الزاوية. ليبيا. ص: ٢١.

^٣ Ozcelik, Yasin. Altinkemer, Kemal. (2009). "Impacts of Information Technology Outsourcing on Organizational performance: A Firm – level Empirical Analysis". Proceedings of the 17th European Conference on Information Systems (ECIS). Verona. Italy. P: 1

^٤ Kiema, Harrison. Ahmed, Anwar. Ndirangu, Jane. (2015). "The Influence of Internal Audit Independence on the Financial Performance of Small and Medium Enterprises: A Case of the Construction Industry in Mombasa County". International Journal of Management and Commerce Innovations. Vol. 3. Iss.I. p: 442.

^٥ Basel Committee on Banking Supervision. (2005). The Joint Forum Outsourcing in Financial Services. (Basel). p4

تم اعتماد وظهور الإسناد الخارجي على نطاق واسع على أنها استراتيجية وذلك في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي، حيث أصبحت من أكثر الاستراتيجيات استخداماً وشيوعاً في الوقت الحالي^٢.

وتشير الدراسات أن ما يقارب (٩٠ %) من المنشآت في بلدان الاقتصاديات المتقدمة تستخدم الإسناد الخارجي ولو في مجال واحد من عملياتها الاقتصادية وتعتبر الإسناد الخارجي استراتيجية هامة جداً لتطوير أعمالها^٣.

وترى الباحثة أن الإسناد الخارجي هو قرار تتخذه المنشأة للاستعانة بطرف خارجي متخصص وكفاء لأداء أنشطة أو خدمات كان من الممكن أن يتم أدائها داخل المنشأة، وذلك لتحقيق عدد من الفوائد والمميزات التي تؤثر على القدرة التنافسية لها.

٢,٢,٢ مفهوم الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي:

أشار التعريف الأخير للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) أن التدقيق الداخلي "نشاط استشاري وموضوعي مستقل يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، والمساعدة في تحقيق أهدافها من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة"^٤، وهذا التعريف هو المحرك الرئيس لأن يصبح الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي ممارسة عامة لدى كثير من المنشآت وذلك للأسباب التالية^٥:

- ١ - اتساع نطاق وأهداف التدقيق الداخلي لتشمل تقديم خدمات استشارية للإدارة تهدف إلى تحسين عمليات المنشأة، وفعالية إدارة المخاطر والحوكمة، الأمر الذي يتطلب كفاءات وخبرات قد لا تتوفر داخل المنشأة.

¹ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. P:2

^٢ خليل، علي. (٢٠١٥). قياس أثر تطبيق الإسناد الخارجي لوظائف المحاسبة على أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة في بورصة النيل المصرية. جامعة عين شمس. كلية التجارة. مجلة الفكر المحاسبي. المجلد: ١٩. العدد: ١. ص: ١٠٩. مصر

^٣ بدر، عصام. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٦٧٣-٦٧٤.

⁴ Institute of Internal Auditors (IIA). (2012).

^٥ فؤاد، ريمون. (٢٠١٥). قياس أثر التعهيد لأنشطة المراجعة الداخلية على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة ببورصة النيل المصرية. جامعة عين شمس. مجلة الفكر المحاسبي. المجلد: ١٩. العدد: ٤. مصر. ص: ٤٣٧.

٢ - أهمية توفر عامل الاستقلالية والموضوعية لدى الطرف الذي يقوم بممارسة التدقيق الداخلي الأمر الذي قد يلزمه الشك في حالة تقديمها من داخل المنشأة.

٣ - لم يحدد التعريف السابق الطرف المسؤول عن أداء نشاط التدقيق الداخلي مقارنة بالتعريفات السابقة والتي تشير إلى أن التدقيق الداخلي هو: نشاط تقييمي مستقل يتم من داخل المنشأة يهتم في المقام الأول بالمسائل المحاسبية والمالية وغيرها من العمليات كأساس لتقديم خدمات وقائية وبناءة للإدارة. وخلال السنوات الماضية أصبحت بعض المنشآت تستخدم الأسلوب غير التقليدي المتمثل بالاعتماد على موردين خارجيين كوسيلة سريعة وفعالة للحصول على خدمات التدقيق الداخلي^١.

وأن التطور السريع للاقتصاد العالمي والثورة التكنولوجية في مجال المعلومات وظهور المنشآت متعددة الجنسية والتحول إلى العولمة واندماج العديد من المنشآت الكبرى واتجاهها نحو الحوكمة كوسيلة للقضاء على انعدام الشفافية والإفصاح، والرقابة الفاعلة وإدارة المخاطر، الأمر الذي ساهم وبشكل كبير في الاتجاه نحو الإسناد الخارجي للقيام بمهام التدقيق الداخلي^٢.

وتشير العديد من الدراسات إلى أن هناك تزايد في الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بغرض الحصول على أنشطة تدقيق داخلي أكثر موضوعية وبواسطة أطراف ذوي كفاءة مهنية، إذ أن الإسناد الخارجي سيرتبط بالتدقيق الداخلي طالما كان التدقيق الداخلي دائم التطور^٣.

حيث تشير دراسة (Hawkins et al. 2014) إلى أن قيمة التعاقدات الخارجية عن أنشطة داخلية تضاعفت بين عامي ٢٠٠١ و ٢٠٠٨ لتصل إلى (٢٠٠) بليون دولار، وأشارت دراسة (Barac and mottubatse. 2010)

^١ حسن، حسن عبد الرضا. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٦

^٢ Kalinzi, Charles. (2016). " **Outsourcing (Logistics) Services and Supply Chain Efficiency - A Critical Review of Outsourcing Function in Mukwano Group of Companies**". Journal of Outsourcing & Organizational Information Management. Vol.4. p: 7

^٣ بدر، عصام. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٦٧٨.

أن نسبة الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي داخل المملكة المتحدة في المنشآت العامة (٨٧,٧ %)، أما في المنشآت الخاصة بلغت (٤٥,٨ %) ^١.

وتعددت تعريفات الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي نذكر منها الآتي:

عرف (عبد الرحيم، ابتسام. ٢٠٢٢) الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بأنه: "التعاقد مع أطراف خارجية للقيام بكل أو بجزء من أنشطة التدقيق الداخلي وذلك للاستفادة من خبرات المصادر الخارجية وبالتالي تقديم خدمات أفضل" ^٢.

وعرفه (البلوي. ٢٠٢١) بأنه: "قرار إدارة المنشأة بتعهد أداء كل أو بعض وظائف التدقيق الداخلي، التي كان يجب أدائها داخل المنشأة، لطرف من خارج المنشأة بناءً على تحليل التكاليف والمنافع المنظورة وغير المنظورة للقرار" ^٣. كما عرفه (٢٠١٧). (the Malaysian Institute of Accountants (MIA)) بأنه: "شراكة بين عميل وطرف خارجي كلاهما يتقاسمان رؤية مشتركة لإنجاز عملية متفق عليها بفعالية وكفاءة ودقة لمزايا الطرفين على نحو فعال في ممارسة الأعمال، وفي حالة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء خدمات التدقيق الداخلي سيكون هناك مقدم خدمات تدقيق خارجي مستقل يقوم بإجراء خدمات التدقيق الداخلي للمنشأة" ^٤.

عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بأنه: "إبرام اتفاق بين المنشأة وطرف خارجي لتقديم أنشطة التدقيق الداخلي التي كان يتم تقديمها من خلال مصدر داخلي" ^٥.

وعرف (Latridis. 2012) الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بأنه: "تكليف مصادر مساعدة لإنجاز مهام التدقيق الداخلي أو خدمات التدقيق الواسعة" ^٦.

^١ فؤاد، ريمون. (٢٠١٥). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٣٧

^٢ عبد الرحيم، ابتسام. إبراهيم، الهادي. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٠٠.

^٣ البلوي، ناصر. (٢٠٢١). مرجع سبق ذكره. ص: ١٩٢.

^٤ the Malaysian Institute of Accountants (MIA). (2017). Outsourcing or Co-Sourcing of Internal Audit Function. (Malaysia: MIA). p1

^٥ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. P:2

أما لجنة بازل (Basel Committee. 2005) عرفت بأنه: "تعاقّد المنشأة مع طرف خارجي لأداء أنشطة التدقيق الداخلي".^٢

وقد أوضحت شركة آرثر أندرسون العالمية للتدقيق في دليلها التسويقي أن التعاقد الخارجي والإسناد المباشر للقيام بمهام التدقيق الداخلي أصبح يشكل مفهوماً استراتيجياً ويزيد من قيمة المنشأة، وذلك من خلال التعاقد أو إسناد نشاط التدقيق الداخلي من إدارة التدقيق الداخلي التابعة للمنشأة إلى منشأة متخصصة بالتدقيق، الأمر الذي سوف يترتب عليه إضافة كادر مؤهل وأكثر خبرة والذي ينعكس بالنهاية على تعزيز جودة التدقيق بشكل ملموس بالإضافة إلى التقليل من تكاليف التدقيق الداخلي.^٣

مما سبق ترى الباحثة أن الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي هو: قيام المنشأة بالاستعانة بأطراف متخصصة مستقلة من خارج المنشأة لأداء العمل الذي كان ينفذ عادة من قبل المدققين الداخليين في المنشأة.

٢,٢,٣ اعتبارات اختيار المصادر الخارجية التي يمكنها القيام بنشاط التدقيق الداخلي:

إنّ أداء نشاط التدقيق الداخلي يتطلب الفهم و الإلمام الكامل بالطرق والإجراءات المحاسبية والخبرة في آليات عمل نظم المعلومات المحاسبية، فمن المنطقي أن يكون المصدر الخارجي المقدم لخدمات أو مهام التدقيق الداخلي هو شركة محاسبة متخصصة، فالمنشأة يمكنها التعاقد الخارجي مع مكتب محاسبة وتدقيق، أو شركة يعمل كادرها المهني على تقديم خدمات ومهام التدقيق الداخلي بعناية مهنية عالية^٤، حيث أن طبيعة التعاقد مع أطراف متخصصة في التدقيق الداخلي لا يختلف عن التعاقد مع المدقق الخارجي وقد أصبح له منشآت مهنية متخصصة بالتدقيق الداخلي و معاهد متخصصة ومهتمين^٥.

¹ Latridis, George. (2012). **Audit quality in common law - law emerging markets: evidence on earnings conservatism. Agency costs and cost of equity.** Emerging Markets Review. Vol. 13. P:114.

² Basel Committee on Banking Supervision. (2005). Op. Cit.p4

^٣ غومة، أنس. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٢١.

^٤ غنام، غريب جبر. (٢٠١٢). "محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة المراجعة الداخلية". مجلة المحاسبة المصرية. كلية التجارة. جامعة القاهرة. العدد: ٤. مصر. ص: ٣٤٨.

^٥ غومة، أنس. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٤.

إذاً سيكون للمنشأة شركة محاسبة تعمل كمدقق داخلي وشركة أخرى تعمل كمدقق خارجي مستقل، كما أن أغلب المنشآت تفضل إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى مدقق خارجي للقيام بمهام وخدمات التدقيق الداخلي على الإسناد الخارجي مع شركة منفصلة.^١

يوجد عدة اعتبارات يجب أخذها عند اختيار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي وهي كالاتي^٢:

١. الشهادة المهنية أو الترخيص الذي يبين كفاءة المصدر الخارجي وخبرته في مجال العمل الذي وكل إليه.
٢. عضوية المصدر الخارجي في تجمع مهني معترف به.
٣. سمعة المصدر الخارجي من خلال التعرف على أعماله السابقة أو الاتصال بالآخرين الذين عمل معهم.
٤. مدى التعليم واستمرار التدريب الذي يتلقاه المصدر الخارجي في المجالات التي تخدم المهمة المطلوبة منه.
٥. معرفة وخبرة المصدر الخارجي في مجال نشاط المنشأة.

٢,٢,٤ أنواع الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي:

أمام المنشأة ثلاث خيارات للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي وهي^٣:

٢,٢,٤,١ الإسناد الخارجي الكامل:

في ظل هذا الخيار تقوم المنشأة بالتعاقد مع مصدر خارجي للقيام بكامل وظائف التدقيق الداخلي، أي ١٠٠% من خدمات التدقيق الداخلي يتم الحصول عليها من مورد خارجي وعادةً ما تكون بشكل دائم، وتتوقع المنشأة من الطرف الخارجي مجموعة كاملة من الخبرات والمعرفة والدعم.

٢,٢,٤,٢ الإسناد الخارجي الجزئي:

أي تكون النسبة أقل من ١٠٠% من خدمات التدقيق الداخلي التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي والتي تكون عادة قابلة للتنفيذ بصورة مستقلة، تقوم المنشأة في ظل هذا الخيار بالتعاقد مع مقدم خدمة مؤهل لأداء جزء

^١ غنام، غريب جبر. (٢٠١٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٣٤٨.

^٢ فراج، منال. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. ص: ١٤٦.

^٣ حسن، حسن عبد الرضا. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٥.

محدد من نشاط التدقيق الداخلي عادة ما يكون بصفة مستمرة، على سبيل المثال تدقيق العمليات الالكترونية أو إعداد الخطط السنوية للتدقيق الداخلي.

٢,٢,٤,٣ الإسناد الخارجي المشترك^١:

حيث يقوم المصدر الخارجي بتنفيذ بند أو اتفاق ملزم محدد أو جزء معين منه وغالباً ما تكون الفترة الزمنية محددة في العقد، وتكون الإدارة هي المسؤولة عن الإشراف على العمل وذلك من قبل موظفي التدقيق الداخلي في المنشأة، يشمل هذا النوع من الإسناد الاستشارات الفنية المحدودة واتفاقيات العمل التي تتطلب خيارات متخصصة، ويعتمد نجاح هذا الخيار على التعاون والتنسيق بين المصدر الخارجي وموظفي التدقيق الداخلي في المنشأة. أي أن الإسناد المشترك والإسناد الجزئي نوعان متشابهان إلى حد نسبي كبير ويصعب الفصل بينهما في الواقع العملي عند القيام بالإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي.

ويرى أنصار الإسناد الخارجي المشترك أن هذا النوع له تأثير إيجابي على جودة التدقيق الداخلي^٢.

٢,٢,٥ أهداف الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي:

يهدف الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي للمنشأة إلى تحقيق عدد من الأهداف ومنها^٣:

١. تحسين نوعية المهمة التي تم إسنادها إلى المصدر الخارجي.

٢. تدعيم المدققين الخارجيين بخبرات متخصصة.

٣. التخصيص الأمثل للموارد.

٤. المرونة في أداء المهام.

^١ سالم، أحمد محمد كامل. "تأثير كل من بدائل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، الطرف المسند إليه، نوع الرأي في تقارير المراجعة المرتبطة بالإسناد إلى درجة اعتماد الطرف الثالث على محتوى التقارير المالية: دراسة تجريبية". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. جامعة عين شمس. كلية التجارة. العدد: ٢. مصر. ص: ٤٢.

^٢ محمد علي. سمر. (٢٠١٦). تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة (دراسة ميدانية). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتجارة. كلية التجارة. جامعة عين شمس. مصر. ص: ٤.

^٣ عبد الرحيم، ابتسام. ابراهيم، الهادي. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ١٩٩.

٢,٣ المبحث الثالث: أسباب لجوء المنشآت إلى الإسناد الخارجي وشروطه ومراحله

إنَّ استخدام المصادر الخارجية لأداء نشاط التدقيق الداخلي يعتبر أحد أهم الأفكار والممارسات الإدارية خلال السنوات الأخيرة، وينظر إلى هذه المصادر الخارجية نظرة إيجابية سواء من ناحية الإدارة التنفيذية أو الإدارة العليا، حيث تُمكن المصادر الخارجية من التركيز على النواحي التنافسية التي تزيد من الكفاءة وذلك دون الحاجة إلى زيادة الاستثمار في البشر والتكنولوجيا، ويساعد المنشآت على الاحتفاظ بمزاياها التنافسية^١، تضمن هذا المبحث شرحاً لأسباب لجوء المنشآت إلى الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي وشروطه ومراحله.

٢,٣,١ أسباب لجوء المنشآت إلى الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي:

هناك العديد من العوامل والأسباب التي ساعدت على اتجاه المنشآت إلى الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي ومن أهمها^٢:

٢,٣,١,١ أسباب متعلقة بالمنشأة محل التدقيق:

١. رغبة المنشأة في تخفيض تكلفة التدقيق الداخلي:

حيث أن الكثير من المنشآت يفضلون الإسناد الخارجي لتجنب الفارق الزمني لإنشاء قسم التدقيق الداخلي من الصفر، فضلاً عن تكاليف إضافة كوادر مهنية بدوام كامل وتدريبها وتطويرها والتكاليف الأخرى المرتبطة بالأسلوب التقليدي، كما يتيح الإسناد الخارجي الوصول إلى الكوادر المتخصصة التي قد يكون من الصعب تحمل تكاليفهم^٣. فالإسناد الخارجي يساعد المنشأة في تحمل التكلفة فقط عند الضرورة أو الاحتياج لخدمات التدقيق الداخلي ويجنبها التكلفة الثابتة، كما يوفر للمنشأة المرونة الكافية عند اتخاذ القرارات وذلك بحسب المبالغ المخصصة في الموازنة لديها للإنفاق على نشاط التدقيق الداخلي^١.

^١ فراج، منال. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. ص: ١٤٤.

^٢ Kalinzi, Charles. (2016). Op. cit. p: 5.

^٣ حسن، حسن عبد الرضا. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٥.

٢. تحسين جودة الخدمات المقدمة للمنشأة لتتوافق مع التغيرات المتزايدة في بيئة الأعمال:

في بعض المنشآت لا يملك قسم التدقيق الداخلي المرونة المطلوبة ليتيح له مواكبة الأحداث والتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال وخاصة فيما يتعلق بالطلب المتزايد على خدمات التدقيق الداخلي، كما أن إدارة التدقيق الداخلي الخاصة بالمنشأة لا تستطيع الوفاء بجميع احتياجات الإدارة المتنوعة والمتطورة دائماً^١.

بالإضافة إلى النقص في خبرات ومهارات المدققين الداخليين بالمنشأة حيث أصبح من الصعوبة تدريب وتطوير وتحفيز مدققين داخليين يتمتعون بالمهارة والكفاءة المطلوبة إذا ما أخذنا في الاعتبار عامل التكلفة والمدة الزمنية والخبرة المتراكمة أي ندرة الكفاءات التي تسد حاجة المنشأة^٢.

وبسبب ما سبق ورغبة الإدارة في تطوير أعمال التدقيق الداخلي اتجهت إلى الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي مع أطراف تمتلك الخبرات والمؤهلات غير متاحة لدى المدققين الداخليين في المنشأة مما يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الداخلي.

٣. التوافق مع حجم منشآت الأعمال المتوسطة والصغيرة^٣:

يرى معهد المدققين الداخليين (IIA) أن معظم المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لا تملك مدققين داخليين على مستوى عالي من الخبرة والكفاءة، لذلك غالباً ما تحصل على خدمات التدقيق الداخلي التي تحتاجها من أطراف خارجية، لأن المنشآت الصغيرة من الصعب أن يكون فيها إدارة للتدقيق الداخلي تتضمن تخصصات مختلفة دون تحمل أعباء إضافية في التكاليف.

٤. توافق الإسناد الخارجي مع طبيعة منشآت الأعمال متعددة الجنسيات:

^١ غومة، أنس. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٤.
^٢ خليل، محمد. (٢٠١٤). فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة كنشاط مضيف لمقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان للمنظمات الأعمال "دراسة نظرية اختبارية". جامعة عين شمس. كلية التجارة. الفكر المحاسبي. المجلد: ١٨. العدد: ٤. مصر. ص: ٣٦٣.

^٣ غومة، أنس. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٤.

^٤ غومة، أنس. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٥.

إن توسع المنشآت في عدد من الفروع والانتشار الجغرافي لها وخاصة المنشآت المساهمة المتعددة الجنسية أدى إلى زيادة التوجه نحو الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي، حيث وجدت هذه المنشآت أن الحل الأمثل لها أن تسند مهام التدقيق الداخلي إلى مصدر خارجي من داخل الموقع الجغرافي أو البلد الذي يقع فيه نشاط المنشأة^١.

٥. الرغبة في مراجعة العمليات المالية والعمليات غير المالية معاً:

بعد تطور واتساع نشاط التدقيق الداخلي أصبح يشمل مهام غير مالية بجانب المهام المالية، وبعض المنشآت لا تملك مدققين داخليين يمتلكون الخبرة والكفاءة بممارسة هذا النوع من التدقيق، حيث أن المهام غير المالية تخص الشرائح والوظائف الإدارية التي يخضع لها المدققين الداخليين، وعادة ليس من السهل السماح لهم بأداء هذا النوع من التدقيق كما هو مطلوب لذلك لجأت المنشآت إلى الإسناد الخارجي لمهام التدقيق الداخلي كحل بديل لهذه المشكلة^٢.

٢,٣,١,٢ أسباب متعلقة بالمدققين الخارجيين:

تحاول معظم مكاتب التدقيق الحفاظ على مكانتها ليتم التعاقد معها للقيام بمهام التدقيق الداخلي وذلك لعدة أسباب نذكر منها^٣:

١. محدودية المسؤولية القانونية التي يمكن التعرض لها: حيث تقتصر مسؤولية المدقق الخارجي في حدود العقد نفسه والالتزام بما ورد فيه، فلا يتطلب منه تقديم تبريرات للعملاء حول الآراء التي تضمنها التقارير أو عدم صحة التقديرات الخاصة بخدمات التدقيق الداخلي التي قام بها.

^١ عبد الغفار، محمد رزق. (٢٠١٢). "أثر التعاقد الخارجي لأداء المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية" دراسة ميدانية". رسالة ماجستير. كلية التجارة. قسم المحاسبة والمراجعة. جامعة القاهرة. مصر. ص: ٨٨.

^٢ غومة، أنس. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٦.

^٣ غومة، أنس. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٧ - ٤٩.

٢. رغبة المدقق الخارجي دائماً في الحفاظ على رضا عملائه بتحقيق كافة احتياجات المنشأة: حيث يسعى المدقق الخارجي بشكل مستمر لضمان جودة الخدمات التي يقدمها ليتم تجديد العقد معه.
٣. توزيع عبء العمل على المدراء العاملين بشكل متوازن: حيث أن المدقق الخارجي يستطيع توزيع أعمال التدقيق الداخلي التي أُسندت إليه على مدار العام بشكل متوازن مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد البشرية، فأعمال التدقيق الداخلي داخل المنشأة غالباً تعتبر مطلوبة على مدار العام^١.
٤. زيادة إيرادات مكتب التدقيق الخارجي: ترى مكاتب التدقيق أن الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي مجال واسع يؤدي إلى زيادة إيراداتها وخاصة أن هذه العملية قريبة من مهمة التدقيق الخارجي وأقل مخاطرة.
٥. تخفيض التكاليف: يستفيد المدقق الخارجي عن طريق تجنب التكاليف أو توفير في التكاليف لعدة أسباب منها محدودية وسهولة الإجراءات المتبعة لفهم طبيعة المنشأة، بالإضافة إلى ذلك الوفرة المتحقق من عدم إهدار الموارد.
٦. تحسين جودة التدقيق الخارجي: إن إسناد مهام التدقيق الداخلي للمدقق الخارجي يؤدي إلى تحسين جودة عملية التدقيق والممثلة في كفاءة تدقيق القوائم والتقارير المالية، حيث أن فهم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية يمكنه خفض عدد ساعات العمل المطلوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر.

٢,٣,١,٣ الأسباب المتعلقة بالمدققين الداخليين للمنشأة:

١. الشك في حياد المدقق الداخلي.
٢. ندرة المدققين الداخليين المؤهلين علمياً وعملياً.
٣. عدم الثقة المتبادلة بين المدققين الداخليين والعاملين في المنشأة .

^١ عبد الغفار، محمد رزق. (٢٠١٢). مرجع سبق ذكره. (٢٠١٢). ص: ٧٣.

٢,٣,٢ شروط الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي:

إنَّ الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في المنشأة يتطلب ضرورة توافر الشروط التالية^١:

١. قيام عميل التدقيق بتعين عضو كفؤ بالإدارة يكون مسؤولاً عن نشاط التدقيق الداخلي.
٢. يجب أن يكون المصدر الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي شخصاً أو شركة مستقلة عن المنشأة تملك الخبرة الكافية كالمحاسبين القانونيين، أو متخصصون في تكنولوجيا المعلومات^٢.
٣. يجب على الإدارة عند إسنادها الخارجي لبعض المهام تقدير كفاءة واستقلالية وموضوعية هذا الإسناد.
٤. قيام الإدارة بتقييم مدى كفاءة إجراءات التدقيق المنفذة والنتائج التي تم التوصل إليها كنتيجة لهذه الإجراءات والتأكد من أن العمل يتماشى مع المعايير العامة ومعايير تطبيق العمل في إدارة التدقيق الداخلي.
٥. قيام الإدارة بتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها عن طريق أنشطة التدقيق الداخلي.

٢,٣,٣ مراحل الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي:

يمر الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بعدة مراحل وهي^٣:

أولاً: تحديد الهدف: من الضروري أن تحدد المنشأة لماذا تحتاج إلى الإسناد الخارجي، ومن هنا يلزم أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان:

١. لا يمكن للأطراف الخارجية المقدمة لنشاط التدقيق الداخلي تحديد التكاليف بشكل دقيق إلا إذا أدركت احتياجات المنشأة بشكل دقيق.

٢. تحديد التكاليف التي تتحملها في حالة إنشاء إدارة أو قسم للتدقيق الداخلي.

ثانياً: تحديد مصدر خارجي متخصص يمكنه تقديم نشاط التدقيق الداخلي، حيث يتم اختيار المورد في ضوء الجودة التي يمكنها تحقيقها منه.

^١ فراخ، منال. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. (٢٠١٤). ص: ١٤٠

^٢ غومة، أنس. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٣٦

^٣ عبد الرحيم، ابتسام، إبراهيم، الهادي. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ١٩٩-٢٠٠

ويجب أن يكون هناك عقد مكتوب (خطاب التزام) يوضح مسؤوليات وواجبات كل طرف، كما يجب على المنشأة أن تحدد مخاطر عملها الحالي عند تحديد مسؤوليات كل طرف من أطراف عملية الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي، حيث يتضمن العقد ما يلي¹:

١. يحدد نطاق وتكلفة العمل المطلوب من المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي.
٢. يحدد مسؤوليات توصيل نتائج أعمال العقد للإدارة.
٣. الاتفاق على شروط العقد و تحديد الشروط الجزائية في حال عدم الالتزام ببند العقد.
٤. التأكيد في العقد على سرية المعلومات التي تخص المنشأة.
٥. تحديد الطرف الذي يتحمل مسؤولية الأضرار الناجمة عن الأخطاء والإهمال.
٦. تحديد المدة الزمنية التي يجب فيها على الطرف الخارجي أن يحتفظ بأوراق العمل ذات العلاقة.
٧. يجب أن ينص العقد على أن تقارير التدقيق الداخلي تعتبر ملك للمنشأة محل التدقيق وأنها ستحصل على جميع المعلومات والأوراق التي تخص العمل.
٨. يجب أن يحدد العقد أنواع تقارير التدقيق الداخلي المطلوبة .
٩. يجب أن ينص العقد على أن نشاط التدقيق الداخلي المتعاقد عليه والذي ينفذه الطرف الخارجي (المتعاقد) خاضعة للمراجعة التنظيمية من قبل شخص له حرية الوصول الكامل وفي الوقت المحدد لتقارير التدقيق والأوراق ذات العلاقة بالعمل.
١٠. يجب أن يؤكد العقد على الاستقلال التنظيمي والوظيفي، وأن ينص على أن الطرف الخارجي المتعاقد معه لن يقوم بوظائف الإدارة واتخاذ القرارات الإدارية.

¹ Troacă, Victor-Adrian. Dumitru-Bodislav, Alexandru. (2012). **"Outsourcing. The Concept"**. Theoretical and Applied Economics Volume XIX (2012). No. 6(571). pp. 51-58

ثالثاً: الحصول على تقرير مكتوب من الطرف الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي، في هذه المرحلة تحصل المنشأة من المورد الذي تم التعاقد معه على تقرير مكتوب يوضح فيه الإجراءات التفصيلية لتنفيذ العقد.

رابعاً: تحديد الاحتياجات بدقة، وقياس مستوى الأداء ويتم ذلك كالآتي:

١. تحديد القواعد والمسؤوليات.

٢. تحديد جدول المدفوعات.

إذاً مما سبق تجد الباحثة أنه على المنشأة تحديد نشاط التدقيق الداخلي الذي ترى ضرورة إسناد له مصادر خارجية ومن ثم اختيار الطرف الخارجي المناسب المقدم لنشاط التدقيق الداخلي وتحديد مدى خبرته وكفاءته المهنية، ومن ثم إبرام العقد معه، وتحديد التزام الطرفين بالقوانين المنصوص عليها في العقد من ناحية الأتعاب ومن ناحية الخدمات المقدمة ومن ناحية تسليم التقرير النهائي في المواعيد المحددة في العقد.

٢,٤ المبحث الرابع: موقف الهيئات المهنية الدولية من الإسناد الخارجي ومزاياه والانتقادات الموجهة له
سنقوم في هذا المبحث بالحديث عن موقف كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) من الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي والمزايا والانتقادات الموجهة للإسناد الخارجي.

٢,٤,١ موقف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من الإسناد الخارجي:

عام ١٩٩٣ أصدرت اللجنة التنفيذية للآداب والسلوكيات المهنية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قرارها رقم (٩٧) وفقاً للقاعدة ١٠١ "الاستقلال من قوانين السلوك المهني"، حيث منح هذا القرار للمدقق القانوني حرية القيام بخدمات التدقيق الداخلية والخارجية لنفس طالب الخدمة، إذ كانت خدمات التدقيق الداخلي هي امتداد لإجراءات التدقيق واستكمالاً لمتطلباتها وتنفيذ بشكل طبيعي خلال التدقيق الخارجي السنوي، كما يحظر ويمنع هذا المدقق من أداء وظائف الإدارة أو اتخاذ قراراتها^١.

ونتيجة للانتقاد الذي وجه للقرار رقم (٩٧) حول مسألة إضعاف الاستقلالية أصدرت اللجنة التنفيذية في عام ١٩٩٦ تفسيراً للقاعدة ١٠١ وقد أوضح التفسير أن القيام بخدمات التدقيق الداخلي لا يتسبب في إضعاف استقلالية المدقق الخارجي طالما أنه لا يمارس الإدارة في نفس المنشأة أو كعضو في مجلس الإدارة بها أو موظف في المنشأة، وبدعم من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أصبحت شركات المحاسبة المتخصصة ومكاتب التدقيق الآن أكثر نشاطاً واهتماماً بتقديم خدمات التدقيق الداخلي ويشعرون بحرية أكثر في الدخول في ارتباطات موسعة^٢.

من خلال ما سبق تجد الباحثة أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) يؤيد الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي.

¹¹ Ofe, Inua. Emmanuel, Abianga. (2015). "The Effect of the Internal Audit Outsourcing on Auditor Independence: The Nigerian Experience". Research Journal of Finance and Accounting. Vol.6, No.10. p: 38

² Kalinzi, Charles. (2016). Op. cit. p: 9

٢,٤,٢ موقف معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) من الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي:

نظراً لخطورة مهام نشاط التدقيق الداخلي الأمر الذي يتطلب أن يقوم بها شخص محايد فقد لاقى اتجاه الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي قبولاً واسعاً، وهو ذات الأمر الذي جعل معهد المدققين الداخليين (IIA) يسعى بجدية لتوفير الاستقلال لنشاط التدقيق الداخلي دون تقديم آلية كافية لتحقيق ذلك، ومن ثم فإن هذا الاتجاه قد فتح الباب أمام المدقق الخارجي وغيره من الأشخاص المؤهلين للقيام بهذه المهمة^١.

وأن التعريف الأخير للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) كان هو المحرك الرئيس ليصبح الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي ممارسة عامة لدى كثير من المنشآت لعدة أسباب قامت الباحثة بذكرها سابقاً (في الصفحتين ٤٣ و ٤٤).

كما أن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) أصدر في عام ٢٠٠٣ بيان ينص على "أنه لا يجوز أن توفر خدمات التدقيق الداخلي نفس شركة المحاسبة التي تقوم بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق، لأن ذلك يعد انتقاص من استقلالية المدقق الخارجي"^٢.

وأوضح معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) عدم ممانعته للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي من خلال النشرة التوضيحية التي أصدرها عام ٢٠٠٥، وترك الاختيار للمنشآت التي تريد ذلك ولكن بشروط محددة وهي^٣:

١. الحصول على الجودة المناسبة في الخدمات المتحصل عليها نتيجة الإسناد الخارجي وأن يقوم بها أشخاص مؤهلين بذلك.

٢. أن تقوم المنشأة بالإشراف الكافي والمناسب على هذه الكوادر ومن داخل المستويات التابعة لها.

٣. ألا يقوم الطرف الخارجي المتعاقد معه للقيام بالتدقيق الخارجي، بإنجاز مهام أو خدمات التدقيق الداخلي.

^١ بدر، عصام. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٦٧٦.

^٢ أبو هديمه، محمد. (٢٠٠٧). تكاليف المراجع الخارجي بوظائف المراجعة الداخلية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة قاريونس بنغازي. ليبيا. ص: ٦٥.

^٣ غومة، أنس. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٣٢.

من خلال ما سبق ترى الباحثة أن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) يؤيد الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بشرط عدم قيام المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي للمنشأة التي يدقق قوائمها المالية في نفس الفترة، وذلك للمحافظة على الاستقلالية.

٢,٤,٣ مزايا الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي:

يحقق الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي عدداً من المزايا نذكر منها الآتي:

١. ضمان توافر الاستقلالية التامة لقسم التدقيق الداخلي^١.
٢. التوافق مع طبيعة منشآت الأعمال متعددة الجنسيات وذات النشاط الدولي، حيث أن إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى مصدر خارجي من داخل الموقع الجغرافي أو البلد الذي يقع فيه نشاط المنشأة يحقق لها عدد من المزايا مثل:^٢

- تخفيض التكاليف لأنها تتجنب تكلفة سفر المدققين الداخليين وتدريبهم.
 - تحسين المهارات اللغوية في حالة اختلاف اللغات.
 - تحسين طرق وأساليب التواصل والاتصال من خلال فهم أكثر للثقافة الموجودة في هذا البلد.
 - تقليل نسبة تعرض المنشآت الدولية لأي دعاوى قضائية بشأن مخالفة التشريعات.
٣. تخفيض تكاليف التدقيق الداخلي من خلال التخلص من التكاليف الإدارية اللازمة لإنشاء إدارة للتدقيق الداخلي، وتوفير تكاليف أجور وتدريب العاملين بإدارة التدقيق الداخلي، والتخلص من مصروف صيانة الأجهزة المستخدمة، والاستفادة من أحدث البرامج المستخدمة في مجال أداء التدقيق الداخلي دون تحمل تكلفة^٣.

^١ عبد الرحيم، ابتسام، ابراهيم، الهادي. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ١٩٩

^٢ عبد الغفار، محمد رزق. (٢٠١٢). مرجع سبق ذكره. (٢٠١٢). ص: ٨٨

^٣ فؤاد، ريمون. (٢٠١٥). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٣٨

٤. السماح للإدارة بالتركيز أكثر على الاختصاصات الرئيسية ومتابعة أكثر لأهدافها الاستراتيجية بدلاً من

التركيز على الأنشطة اليومية الروتينية التي تحتاج لوقت أكثر مع عائد منخفض^١.

٥. يحقق إيرادات عالية للمدققين الخارجيين، فقد أشارت دراسة (لطفى. ٢٠٠٧) إلى أن الإيرادات الناتجة من

عملية الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي تزيد على الأقل بثلاث مرات عن الإيرادات المحققة حالياً من

وراء التدقيق الخارجي^٢.

٦. تحسين الجودة، حيث يتفق بعض الباحثين على أن الأطراف الخارجية المقدمة لخدمات التدقيق الداخلي

تؤدي نشاط التدقيق الداخلي بجودة أعلى من الموظفين الداخليين، إذ أن إسناد المهام غير الروتينية أو غير

المتكررة لطرف خارجي له أثر كبير في جودة التدقيق من خلال حصول المنشأة على المعرفة المتخصصة،

واكتساب المدققين الداخليين للمهارة والخبرة اللازمة فضلاً عن توفير التكاليف، الذي بدوره يقود إلى تحقيق

الجودة^٣.

٧. نقل المعرفة والاستفادة من التخصص المهني، حيث أن الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي يسمح

للمنشأة الاستفادة من المعرفة المتعلقة بأنشطة التدقيق الداخلي، والأنشطة المستحدثة للتدقيق الداخلي، كما

يحقق الاستفادة من الخبرة والكفاءة المهنية المتاحة لدى الطرف الخارجي نتيجة التخصص المهني والخبرة

المكتسبة في مجال أداء نشاط التدقيق الداخلي^٤.

٨. توفير قدر عالي من المرونة من خلال إتاحة مدى متسع من الخبرة العلمية، التي قد يكون من المكلف

تحقيقها بالنسبة للمنشأة من خلال المصادر الداخلية^٥.

^١ فراج، منال. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. ص: ١٤٦.

^٢ بدر، عصام. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٦٧٧.

^٣ حسن، حسن عبد الرضا. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٦.

^٤ فؤاد، ريمون. (٢٠١٥). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٣٩.

^٥ فراج، منال. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. ص: ١٤٥.

٢,٤,٤ الانتقادات الموجهة للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي:

يواجه الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي عدداً من الانتقادات نذكر منها الآتي^١:

١. صعوبة المصدر الخارجي في الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام مهام التدقيق الداخلي لاسيما في السنوات الأولى للتعاقد وذلك لعدم فهم طبيعة عمل المنشأة.
 ٢. تسريب المعلومات الداخلية إلى أطراف خارج المنشأة.
 ٣. إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى مكتب التدقيق المسؤول عن تدقيق القوائم المالية للمنشأة، قد يثير بعض التحفظات حول حيادية وموضوعية نشاط التدقيق الداخلي .
 ٤. ضعف رقابة المنشأة على نشاط التدقيق الداخلي الذي تم الحصول عليه من طرف خارجي.
- يضاف أيضاً إلى الانتقادات السابقة^٢:

١. من الناحية الاستراتيجية إن الإسناد الخارجي لوظائف التدقيق الداخلي قد يحرم المنشأة من تطوير كفاءات أساسية جديدة، إذا ما تم الاحتفاظ بهذه الوظيفة داخل المنشأة.
٢. فقدان الولاء للمنشأة من قبل موظفي التدقيق الداخلي العاملين فيها.
٣. من الممكن أن يؤدي الإسناد الخارجي الكلي لنشاط التدقيق الداخلي إلى مخاطر تشغيلية جديدة تتطلب مزيداً من الإشراف من قبل إدارة المنشأة.

^١ فؤاد، ريمون. (٢٠١٥). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٤١.

^٢ حسن، حسن عبد الرضا. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٦-٢٧.

الفصل الثالث

تحسين جودة التدقيق الداخلي

الفصل الثالث: تحسين جودة التدقيق الداخلي

تمهيد:

إن الاهتمام المتزايد في نظم الرقابة من داخل وخارج المنشآت طور مفهوم التدقيق الداخلي بحيث خرج نطاق عمله من مجرد التركيز على النواحي المالية إلى ما هو أبعد من ذلك، فتوسع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل تقديم التأكيدات والتوصيات للإدارة وإدارة المخاطر بهدف تحسين الرقابة والحوكمة.

وطبقاً لذلك وحتى يُمكن للإدارة التنفيذية والتدقيق الخارجي أن تصل إلى حوكمة فعالة للمنشأة يجب على المنشأة تحسين فاعلية وكفاءة نشاط التدقيق الداخلي بها من خلال تطبيق ما يعرف بإبداع أو جودة التدقيق الداخلي¹.

ولقد حظي موضوع جودة التدقيق الداخلي باهتمام الجمعيات المصدرة للمعايير المهنية للتدقيق واهتمام الباحثين، واهتمت الجهات المهنية النازمة لعمل المدقق الخارجي بتنظيم العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق لداخلي، فأصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي (٦١٠) استخدام عمل المدققين الداخليين.

أضف إلى ذلك أن معايير معهد المدققين الداخليين (IIA) تلزم المديرين التنفيذيين للتدقيق الداخلي بضمان وتحسين جودة نشاط التدقيق الداخلي، والتي تتضمن التقييم الدوري لجودة نشاط التدقيق الداخلي.

وتناول هذا الفصل موضوع جودة التدقيق الداخلي من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق الداخلي
- المبحث الثاني: أهمية وأبعاد وأهداف جودة التدقيق الداخلي.
- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي.
- المبحث الرابع: شرح العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي.

¹ Ahmad, Nasibah. Othman, Radiah. Othman, Rohana. Jusoff, Kamaruzaman. (2011). **The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector**. Journal of Modern Accounting and Auditing Sep. Vol. 5, No. 9 (Serial No. 52).

٣,١ المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق الداخلي

ليقوم نشاط التدقيق الداخلي بدوره المحوري ينبغي أن يؤدي بمستوى معين من الجودة، إذ يعد نشاط التدقيق الداخلي أداة تبادل للمعلومات بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية المختلفة، وعليه فإن جودة التدقيق الداخلي تُعد أحد أهم الوسائل التي تضمن للإدارة فاعلية نظام المعلومات والرقابة^١.

تناول هذا المبحث مفهوم جودة التدقيق الداخلي من خلال العناوين التالية:

- مفاهيم حول الجودة
- تعريف جودة التدقيق
- تعريف جودة التدقيق الداخلي

٣,١,١ مفاهيم حوال الجودة:

حظي مفهوم الجودة بكثير من الاهتمام إلى الحد الذي جعل بعض المفكرين يطلقون على هذا العصر عصر الجودة، باعتبارها أحد الركائز الأساسية لنموذج الإدارة الجديدة الذي فرض نفسه مسايرة للتغيرات العالمية والإقليمية ولمواجهة تحديات المنافسة الحتمية.

وقد تعددت المفاهيم والتعريفات الخاصة بها نظراً لتعدد المفكرين والمتخصصين والرواد في مجال الجودة، ونظراً لتباين واختلاف مجالات تطبيق الجودة في المنظمات المختلفة باختلاف وتعدد خدماتها وأنشطتها ومنتجاتها. عرف (القاضي، دحدوح، قريط. ٢٠٠٨) الجودة بشكل عام على أنها "مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنشآت إلى مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة " ^٢.

^١ قتال، سارة. زرفاوي، عبد الكريم. (٢٠٢٢). تحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعيارين الدوليين للتدقيق الداخلي (١١٠٠ و ١٢٠٠)

استطلاع آراء المهنيين والأكاديميين. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية. المجلد: ٨. العدد: ١. ص: ١٧٣.

^٢ القاضي، دحدوح، وقريط، حسين، حسين، وعصام . (٢٠٠٨). مرجع سبق ذكره. ص ١٠٣

أما المنظمة العالمية للتقييس (ISO:2002) فقد عرفت بأنها: " قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية على الوفاء بالمتطلبات"^١.

وعرفت (شيماء. ٢٠١٨) الجودة بأنها: "تكامل الخصائص لمنتج أو خدمة ما بصورة تمكنه من تلبية احتياجات ومتطلبات محددة."^٢

وإن القدرة على تقديم خدمة أو منتج بمواصفات ذات جودة عالية ليست بالمهمة المستحيلة، ولكنها عملية تحتاج إلى إدارة منظمة، وبذل الكثير من الجهود المتواصلة لتحديد خصائص الجودة التي تلي احتياجات المستهلكين وتتطابق مع توقعاتهم من جهة، وإلى الاستمرارية في العمل لضمان هذه الجودة من جهة أخرى^٣.

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أن الجودة هي مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في المنتج أو الخدمة وفق معايير عالمية، لتلي احتياجات ومتطلبات العملاء .

٣،١،٢ تعريف جودة التدقيق:

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين ويرجع ذلك لتعدد الأطراف المهتمة بجودة التدقيق واختلاف اهتمامات تلك الأطراف.

حيث أن هناك عدداً من العوامل تجعل من الصعب تحديد مفهوم لجودة التدقيق وهي^٤:

١. وجود أو عدم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية المدققة يوفر فقط نظرة جزئية حول جودة التدقيق.
٢. تعتبر غالبية المتطلبات في معايير التدقيق الدولية إما للأحكام الصادرة في عملية تدقيق معينة أو تحتاج

١ المنظمة العالمية للتقييس. (٢٠٠٢). المواصفة القياسية الدولية (ISO 9000: 2000) : نظم إدارة الجودة: الأسس والمصطلحات . ترجمة هينات

التقييس العربية. جنيف. ص: ٧

٢ شيماء، محمود. (٢٠١٨). تطوير أداء معلمي الحلقة الثانية من التعليم الأساسي بمصر على ضوء معايير جودة أداء المعلم . مجلة جامعة الفيوم

للعلوم التربوية والنفسية. العدد: العاشر. الجزء: الرابع. مصر. ص: ٨

٣ أوصيف، خضر. (٢٠١٧). نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة

الشركات – دراسة عينة لشركات مساهمة (SPA) - أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير. قسم العموم الاقتصادية.

جامعة محمد بوضياف – بالمسيلة. الجزائر. ص: ١٨٩.

٤ فوق العادة، محمد عز. (٢٠٢٢). دور تركيز سوق خدمات التدقيق في تحسين جودة التدقيق وفق الإطار الدولي للتأكيد دراسة ميدانية. رسالة

ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا. ص: ٤٣.

لإصدار أحكام معينة لتطبيقها بشكل صحيح.

٣. تفاوت عمليات التدقيق من حيث كفاية وملائمة الأدلة لدعم نتائج التدقيق باختلاف التقديرات من قبل فريق التدقيق.

٤. اختلاف وجهات النظر المتعلقة بجودة التدقيق بين الأطراف المعنية.

٥. الشفافية المحدودة بشأن العمل المنجز ونتائج التدقيق.

ويعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات وعرفها بأنها: "احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره".^١

عرف (القاضي، دحدوح، قريط. ٢٠١٤) جودة التدقيق من الناحية الفنية على أنها: "الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق وقوائمها والتقرير عنها"، أما من الناحية المهنية على أنها: "الدرجة التي يمكن معها الوفاء بتنفيذ عملية التدقيق وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك".^٢

كما عرف (Sulaiman. 2011) جودة التدقيق بأنها: "تلبية متطلبات معايير التدقيق أثناء عملية التدقيق".^٣ وتم تعريفها من قبل (خضير، الرزاق. ٢٠١٧) بأنها: "حصيلة الأنشطة والمهام والإجراءات والممارسات المهنية للمدققين من خلال الالتزام العالي بمعايير التدقيق وبالأهداف والغايات والمسؤوليات والسياسات".^٤

^١ عجيبة، محمد. (٢٠١٧). متطلبات جودة خدمات التدقيق الداخلي رويًا شاملة. المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال. المجلد: ٢. العدد: ٢. جامعة غارادية: الجزائر. ص: ٤.

^٢ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٤). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٦٥.

^٣ Sulaiman. Noor. (2011). "Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors", Doctor of Philosophy Thesis. Manchester Business School. the University of Manchester. U.K.

^٤ خضير، بشرى. الرزاق، عمار. (٢٠١٧). تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد: ٢٣. العدد: ١٠٠. جامعة بغداد. العراق. ص: ٦١٣.

وقد جرت أول محاولة رسمية لوضع إطار لجودة التدقيق من مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة (FRC) في عام ٢٠٠٦، وتم بعد مشاورات تصميم هذا الإطار بهدف دعم التواصل الفعال بين المدققين ولجان التدقيق، وكل من له مصلحة في تحقيق جودة التدقيق، كما أن مجلس التقارير المالية (FRS) يعترف أن مفهوم جودة التدقيق هو مفهوم ديناميكي، وأن مؤشرات ومحددات جودة التدقيق قد تتغير بمرور الوقت، مما يتطلب تحديث ذلك الإطار في ضوء ما قد يحدث من تغيرات^١.

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين إلى مفهوم جودة التدقيق ضمن معيار التدقيق الدولي "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" (معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠)^٢ حيث نص المعيار على أن: أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة التدقيق وذلك للتحقق من أن أعمال التدقيق قد تم أداؤها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

مما سبق ترى الباحثة أن جودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير التدقيق، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

٣،١،٣ مفهوم جودة التدقيق الداخلي:

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم جودة التدقيق الداخلي نذكر منها ما يلي:

عرف (القاضي، دحدوح، قريط. ٢٠٠٨) جودة التدقيق الداخلي بأنها: "الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية، وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الكفاءة والفعالية المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن المنشأة، لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول"^٣.

^١ Financial Reporting Council (FRC). (2008), "The Audit Quality Framework". P: 1-2

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (٢٠٢٠). مرجع سبق ذكره. ص: ١٣٣.

^٣ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠٠٨). مرجع سبق ذكره. ص ١٠٣

وعرف (Sakour, Laila. 2015) جودة التدقيق الداخلي: "بأنها احتمال الاكتشاف والإبلاغ عن الأخطاء الجوهرية والمعلومات غير الصحيحة في القوائم المالية، وتعتمد هذه الاحتمالية على خبرة المدققين للكشف عن تلك الأخطاء، إذ أن جودة التدقيق الداخلي هي نتاج كل من أهلية واستقلالية المدققين الداخليين"^١.

عرفها (القاضي. ٢٠١٦) بأنها تعني "أن يقوم مدير قسم التدقيق الداخلي على تحديد المستوى الأمثل من خدمات التدقيق الداخلي والمطلوب أن يقدمها المدقق الداخلي مع ضرورة التوصل إلى نتائج وتوصيات تفوق الإحتياجات الحالية للمستفيدين من عملية التدقيق كلما أمكن ذلك لمقابلة توقعاته المستقبلية، هذا وأن الجودة المقبولة هي التي تساعد على تحسين خدمات التدقيق الداخلي من خلال الالتزام بمعايير التدقيق المهنية وآداب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة على الجودة والإفصاح عن المخالفات المكتشفة وتلبية احتياجات المستفيدين من القوائم المالية"^٢.

كما عرفها (البلوي. ٢٠٢١) : وجود معايير مهنية للتدقيق الداخلي، والتزام المدقق الداخلي بها، تؤثر على قدرة نشاط التدقيق الداخلي على خلق قيمة مضافة للمنشأة من خلال العمل على تحسين عملياتها"^٣.

وقد عرفها (قتال، زرفاوي. ٢٠٢٢) بأنها: " خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية التي ترتكبها الإدارة لتعارض مصالحها مع مصالح الملاك أو المساهمين"^٤.

عرف (الصافي. ٢٠٢٣) مفهوم جودة التدقيق الداخلي بأنها: الوسائل والإجراءات التي يتبين اتباعها لتنفيذ عملية التدقيق الداخلي بدرجة عالية من الجودة، حيث يتطلب تحقيق جودة نشاط التدقيق الداخلي ضرورة توفر بعض

¹ Sakour, Abdelwahab. Laila, Nur Hidayah. (2015). **Internal Audit Effectiveness in Libyan Public Enterprises: An Approach to the Development of a Theoretical Framework**. Global Business and Management Research: An International Journal. Vol: 7, NO: 2. P: 12-18.

^٢ القاضي، محمد الحسن. (٢٠١٦). اثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي - دراسة ميدانية على المستشفيات الأردنية الخاصة. رسالة ماجستير. كلية الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن. ص: ٥٩.

^٣ البلوي، ناصر. (٢٠٢١). مرجع سبق ذكره. ص: ١٨٤.

^٤ قتال، سارة. زرفاوي، عبد الكريم. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ١٧٣.

العوامل الأساسية التي من أهمها كفاءة أداء المدقق الداخلي، وتحسين أداء العمل بقسم التدقيق الداخلي، من خلال التخطيط الجيد لعملية التدقيق وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها كافية ومناسبة وذات فائدة^١.

معهد المدققين الداخليين (IIA) يرى أن جودة التدقيق الداخلي يمكن أن تتحقق عبر التزام نشاط التدقيق الداخلي بكل من عناصر تعريف التدقيق الداخلي والمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني، وتحقق العناصر التالية: (الاستقلال التنظيمي، التفويض الرسمي، إمكانية الحصول على المعلومات بشكل غير مقيد، نطاق العمل غير محدود، القيادة المختصة)^٢.

ويرى (Zureigat & Al-Moshaigeh) أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي التطوير والحفاظ على ضمان الجودة وبرامج التحسين التي تغطي جميع جوانب نشاط التدقيق الداخلي^٣.

وقد حدد معهد المدققين الداخليين (IIA,2009) من خلال نشرات التأكيد على جودة التدقيق الداخلي أربعة مكونات هامة للمحافظة على جودة التدقيق الداخلي في المنشآت وهي^٤:

١. الالتزام بميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي .
٢. تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بما يتفق مع معايير التدقيق الداخلي.
٣. العمل على متابعة التطوير المهني للمدققين الداخليين بشكل مستمر .
٤. العمل على متابعة التحسين المستمر في ممارسات وأساليب التدقيق الداخلي.

^١ الصافي، عماد الدين. (٢٠٢٣). مرجع سبق ذكره. ص: ١٦٦.

^٢ Badara, Mu'azu. Saidin, Siti. (2013). **The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: A Calling for Expansion.** International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences. Vol. 3, No.3. p 341.

^٣ القاضي، محمد الحسن. (٢٠١٦). مرجع سبق ذكره. ص: ٥١.

^٤ الزريقات، قاسم. (٢٠١١). أثر دليل الحوكمة المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. المجلد : ٧. العدد: ٢. الأردن. ص: ٢١١.

وتتبعكس جودة التدقيق الداخلي على الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، حيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية^١.

وقد اكدت دراسة (Gramling, Hermanson. 2014) على أن التدقيق الداخلي كنظام له ثلاثة عناصر كمحاولة للوقوف على العناصر التي تشترك في وضع تعريف عملي لجودة التدقيق الداخلي وهذه العناصر هي^٢:

١. المدخلات: وتتمثل في أنشطة التدقيق الداخلي.
 ٢. الموارد اللازمة لإنجاز مهام التدقيق الداخلي والعنصر البشري (المهارات، والخبرات الشخصية).
 ٣. التشغيل أو طريقة أداء أنشطة التدقيق الداخلي: حيث يتم التركيز على كفاءة وفعالية الأداء.
 ٤. المخرجات: وتتمثل في تقارير التدقيق الداخلي، الرأي، والتوصيات.
- وأكدت الدراسة السابقة على أن جودة التدقيق الداخلي تتمثل في جودة مخرجاته والتي يمكن قياسها بقياس جودة المدخلات والتشغيل.
- وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أن جودة التدقيق الداخلي هي: أداء عملية التدقيق الداخلي بكفاءة وفعالية من خلال الالتزام بمعايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، والإفصاح عن أي مخالفات أو أخطاء تم اكتشافها في القوائم المالية.

^١ العبدلي، محمد. (٢٠١٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٣٥.

^٢ أميرهم. جيهان. (٢٠١٩). تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية. الفكر المحاسبي. المجلد: ٢٣. العدد: ٣. مصر. ص: ١٧.

٣,٢ المبحث الثاني: أهمية وأبعاد وأهداف جودة التدقيق الداخلي:

يتضمن هذا المبحث شرحاً مفصلاً عن أهمية وأبعاد وأهداف جودة التدقيق الداخلي .

٣,٢,١ أهمية جودة التدقيق الداخلي:

ترتبط أهمية جودة التدقيق الداخلي بأن مخرجات عملية التدقيق الداخلي تتمثل في تقرير المدقق الداخلي والذي يُعتمد في اتخاذ قرارات المنشأة ورسم سياساتها وخططها، وبالتالي جودة تقرير المدقق الداخلي هي مصلحة مشتركة بين الأطراف ذات العلاقة.

فقد أصبح موضوع جودة التدقيق الداخلي محط الأنظار وذلك لأن التدقيق الداخلي يلعب دوراً مهماً في بقاء المنشأة الاقتصادية وإنجازها لعملها وفي العملية التنظيمية، فمعظم المنشآت تظهر اهتماماً بآراء المدققين الداخليين بإبداء الرأي وإعطاء التوجيه إلى مختلف المستويات الإدارية، فالتدقيق الداخلي ذو الجودة العالية سيساعد المنشأة على تحقيق أهدافها، وتحسين المسؤولية العامة للموظفين، وتحسين الثقة في التقارير المالية^١.

لذلك فإن اتباع نظام لتحقيق جودة التدقيق يقدم العديد من المزايا والخصائص يمكن بيانها فيما يلي:

١. تفهم المتطلبات والوفاء بها من خلال تفهم متطلبات التدقيق الداخلي والوفاء بالخدمات التي يحتاج إليها مختلف الأطراف، وحتى التوقعات التي ينتظرها زبائن التدقيق الداخلي.
٢. والحاجة إلى اعتبار العملية من منظور القيمة المضافة من خلال اعتبار العمليات التي يقوم بها نشاط التدقيق الداخلي، والقيمة المضافة المنتظر تحقيقها للمنشأة ولجميع الأطراف المستفيدة من خدماتها^٢.
٣. الحصول على نتائج عن أداء وفاعلية العمليات، ويقصد بها تحقيق النتائج المنتظرة من جميع الأطراف من خلال الأداء الجيد وفاعلية عمليات نشاط التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام التي تقع على عاتقها.
٤. التحسين المستمر للعمليات على أساس القياس الموضوعي من خلال سلسلة الجهود المتواصلة التي يبذلها نشاط

^١ قتال، سارة. زرفاوي، عبد الكريم. (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ١٧٣.

^٢ المنظمة العالمية للتقييس (٢٠٠٨)، المواصفات القياسية الدولية (ISO 9001: 2008) نظم إدارة الجودة – المتطلبات، ترجمة هيئات التقييس العربية. جنيف. ص: ٦-٧.

التدقيق الداخلي لتحسين جودة الخدمات التي تؤديها من جهة والتقييم الموضوعي لأنشطة ووظائف المنشأة الأخرى^١.

٥. إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها المدقق تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق^٢.

٦. تحسين برنامج عمل المدققين الداخليين، وذلك من خلال إتباعهم الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق.

٧. إن التدقيق ذو الجودة العالية يمكن اعتباره جزء هام من نظام رقابة أصحاب المنشأة^٣.

٨. إن التدقيق ذو الجودة العالية يعتبر مورداً قيماً للمعلومات، حيث أن زيادة الاعتماد على التدقيق الداخلي تزيد من ضرورة أن تكون المعلومات التي يقدمها مفهومة على نحو جيد^٤.

٩. إن التدقيق ذو الجودة العالية يساهم في الحد من الممارسات غير القانونية، لأنه يلعب دوراً مهماً في كونه أحد أهم الأجهزة الرقابية في المنشأة^٥.

١٠. يعتبر موضوع جودة التدقيق الداخلي من الموضوعات الهامة جداً والتي تؤدي إلى تقدم مهنة التدقيق مع ارتفاع مستوى الأداء المهني للمدققين^٦.

^١ لبنى، بوزار. هجيرة، بودوارة. (٢٠١٩). أثر خبرة المدقق على تحسين جودة التدقيق الداخلي. دراسة حالة مؤسسة "باتيميتال" BATIMETAL. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة. جامعة الجبلالي بونعامة بخميس مليانة. الجزائر. ص: ٢٩

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٢٠). مرجع سبق ذكره. ص ١١-١٢.

^٣ عجيلة، محمد. (٢٠١٧). مرجع سبق ذكره. ص: ٦٥

^٤ خضير، بشرى. الرزاق، عمار. (٢٠١٧). مرجع سبق ذكره. ص: ٦١٤

^٥ غنيم، محمود رجب. (٢٠١٦). محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة ميدانية في البيئة السعودية. مجلة الفكر المحاسبي. جامعة عين شمس. كلية التجارة. المجلد: ٢٠. العدد: ٣. ص: ١٩٦.

٣,٤,١ أبعاد جودة التدقيق الداخلي:

تعتبر الجودة خاصية أو سمة أو صفة أساسية أو مميزة، فهي مقدار تلبية مجموعة من الخصائص المتأصلة في النشاط أو الخدمة (التدقيق الداخلي) لمتطلبات الجودة، ويمكن أن تشمل هذه الخصائص ما يلي^١:

١. النطاق: هل تعالج خطة عملية التدقيق الداخلي بشكل صحيح جميع القضايا اللازمة للوصول إلى عملية تدقيق ناجحة وفعالة؟ هل يكمل تنفيذ عملية التدقيق الداخلي بشكل مقنع لجميع العناصر اللازمة لخطة المهمة؟ هل يتفق التقرير مع متطلبات الأطراف المعنية والمتطلبات القانونية والمهنية؟
٢. الموثوقية: هل نتائج واستنتاجات التدقيق الداخلي تعكس حقاً الظروف الفعلية فيما يتعلق بالموضوع الخاضع للتدقيق؟ هل يتم دعم الاستنتاجات حول التأكيدات بشكل كامل بواسطة البيانات والأدلة التي يتم جمعها في عملية التدقيق الداخلي؟

٣. الموضوعية: هل تم تنفيذ التدقيق الداخلي بطريقة حيادية وعادلة؟ يجب على المدققين الداخليين الاعتماد في تقييمهم وآرائهم بشكل مطلق على الحقائق والتحليل الملائم للأدلة.
٤. الوقت المناسب: هل قُدمت نتائج التدقيق الداخلي في الوقت المناسب؟ قد يشمل ذلك تلبية موعد نهائي قانوني، أو تقديم نتائج التدقيق الداخلي عند الحاجة إليها لاتخاذ قرار متعلق بالسياسات، أو عندما تكون مفيدة جداً في تصحيح جوانب ضعف في إدارة المنشأة.

٥. الوضوح: هل كان تقرير التدقيق الداخلي واضحاً ودقيقاً في عرض نتائج التدقيق؟ نموذجياً يشمل ذلك التأكد من سهولة فهم النطاق والنتائج وأي توصيات من قبل مستخدمي تقرير التدقيق الداخلي وقد لا يكون المستخدمون خبراء في الأمور التي يتم تناولها، ولكنهم يحتاجون للتصرف استجابة لنتائج التقرير.

٦. الأهمية: ما مدى أهمية المسألة التي يتم فحصها في التدقيق الداخلي؟ يمكن تقييم ذلك من عدة أبعاد، مثل

^١ مجلس التعاون لدول الخليج العربية. (٢٠١٢). دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. الطبعة الأولى. الرياض. السعودية. ص: ٢-٣.

النفقات المالية للجهات الخاضعة للتدقيق، وتأثير أداء الجهات الخاضعة للتدقيق على قضايا و سياسات المنشأة.

٧. الكفاءة: هل كانت المصادر التي تم تخصيصها لعملية التدقيق الداخلي معقولة في ضوء أهمية وتعقيد عملية

التدقيق الداخلي؟

٨. الفعالية: هل حصلت النتائج والاستنتاجات والتوصيات على استجابة مناسبة من الجهات (الأقسام والنشاطات)

الخاضعة للتدقيق الداخلي؟ هل تحقق التأثير المرغوب؟ هل ساهمت أنشطة وخدمات التدقيق الداخلي في تعزيز

المساءلة والشفافية وأفضل الممارسات الإدارية في المنشأة؟

٣,٢,٣ أهداف ضمان جودة التدقيق الداخلي:

يهدف وجود نشاط فعال لضمان الجودة في أعمال التدقيق الداخلي إلى تحقيق ما يلي^١:

١. تحسين أداء ونتائج التدقيق الداخلي مما يؤدي إلى ضمان مستوى عالي من عمل التدقيق الداخلي .
٢. توفير الوقت وتخفيض تكلفة التدقيق الداخلي بحيث يتم التأكد من تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي بطريقة أكثر كفاءة وفعالية وأقل تكلفة .
٣. تحسين قدرة التدقيق الداخلي.
٤. الحفاظ على درجة عالية من النزاهة والمسؤولية والكفاءة.
٥. توفير أداة إدارية لقياس إدارة التدقيق الداخلي.
٦. تحسين التدريب وتحديد الاحتياجات التدريبية الإضافية لإدارة التدقيق الداخلي.
٧. تحفيز موظفي إدارة التدقيق الداخلي.
٨. تعزيز مصداقية وسمعة التدقيق الداخلي .
٩. تسهيل التقييم الذاتي لعمل التدقيق المنجز من طرف إدارة التدقيق الداخلي.

^١ الصافي، عماد الدين. (٢٠٢٣). مرجع سبق ذكره.. ص: ١٦٧.

٣,٣ المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي

يتضمن هذا المبحث شرحاً عن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الأمريكية ومعايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وأيضاً وفق الدراسات والأبحاث والمراجع العلمية ومن ثم شرحاً مفصلاً للعوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي.

٣,٣,١ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الأمريكية:

في عام ١٩٩١ أصدرت لجنة معايير التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نشرة معيار التدقيق رقم (٦٥)، بعنوان: اعتبارات المدقق لوظيفة التدقيق الداخلي في تدقيق البيانات المالية^١. ثم في عام ٢٠١٤ أصدرت اللجنة تعديلاً على نشرة معيار التدقيق رقم (٦٥)، حيث أصدرت نشرة معيار التدقيق رقم (١٢٨)، بعنوان: استخدام عمل المدققين الداخليين. وتضمنت هذه النشرة أنه على المدقق الخارجي أن يحدد ما إذا كان من المحتمل استخدام نشاط التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق من خلال تقييم نشاط التدقيق الداخلي، وحدد ثلاثة معايير لتقييم جودة التدقيق الداخلي وهي: الموضوعية، الكفاءة، وفعالية الأداء^٢.

وقد حددت معايير التدقيق (AICPA) رقم (٦٥) محددات جودة التدقيق الداخلي كالتالي^٣:

١. متوسط سنوات الخبرة، ونسبة المدققين الداخليين الخبراء في قسم التدقيق الداخلي (الكفاءة).
٢. التقرير العائد إلى المدير العام التنفيذي للتدقيق (الموضوعية).
٣. الزمن الذي يقضيه التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي، والوقت الذي يقضيه المدقق الداخلي في

¹ American institute of CPAs, (AICPA). **The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements**. (SAS NO.65).

² American institute of certified public accountants (AICPA), **Auditing Standards Board**. (2014). P: 5-6.

^٣ الجرد، رشا. (٢٠٠٨). أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي (دراسة ميدانية في سوريا). رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. قسم المحاسبة. جامعة دمشق سوريا. ص: ٢١.

أداء المهام المالية التدقيقية (العمل المنجز).

٣,٣,٢ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الدولية:

تتضمن معايير التدقيق الدولية مكونات جودة التدقيق الداخلي تحت عوامل ثلاثة وهي: الكفاءة، الموضوعية، وجودة أداء المهام^١.

في عام ٢٠٠٩ أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي (٦١٠) استخدام عمل المدققين الداخليين، والذي تضمن أنه عند تحديد ما إذا كان عمل المدققين الداخليين من المحتمل أن يكون كافياً لأغراض التدقيق، فيجب على المدقق الخارجي تقييم^٢:

١. موضوعية قسم التدقيق الداخلي.
 ٢. الكفاءة الفنية للمدققين الداخليين.
 ٣. ما إذا كان من المحتمل أن يكون عمل المدققين الداخليين قد تم تنفيذه بالعناية المهنية اللازمة.
 ٤. ما إذا كان من المحتمل أن يكون هناك اتصال فعال بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي.
- وفي عام ٢٠١٣ حدّث الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي (٦١٠) استخدام عمل المدققين الداخليين، وتضمن تقييم التدقيق الداخلي عن طريق^٣:

١. إلى أي مدى يدعم الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي والسياسات والاجراءات، موضوعية المدققين الداخليين؟
٢. مستوى كفاءة نشاط التدقيق الداخلي.
٣. هل يطبق نشاط التدقيق الداخلي مدخلاً منضبطاً، يتضمن رقابة الجودة؟.

¹ Tortman, Andrew. (2013) . **Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis**, Published Doctor thesis, School of Business, Bond University, Australia. P 219.

² International Federation of Accountants, International Auditing and Assurance Standards Board, (2016-2017). **Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Standard On Auditing 610 (ISA 610), Considering The Work Of Internal Auditing, New York vol.1, p 673- 696.

³ International Auditing and Assurance Standards Board, (2016-2017). Op. cit. p: 678.

٣,٣,٣ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

لقد تضمنت معايير التدقيق الداخلي العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي، وتتركز بشكل أساسي من خلال إضافة قيمة للمنشأة، وذلك من خلال تحقيق أهدافه، والتقيّد بالمعايير وأخلاقيات المهنة، وتحسين عمليات المنشأة. في معيار التدقيق الداخلي (١٣٠٠) برنامج ضمان الجودة وتحسينها، ورد أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعد برنامج ضمان الجودة ويحافظ على تحسينها^١.

كما ورد ضمن معيار التدقيق الداخلي (٢٠٠٠) إدارة نشاط التدقيق الداخلي، أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية من أجل ضمان إضافة قيمة للمنشأة^٢، وأصدر معهد المدققين الداخليين دليل تقييم الجودة لنشاط التدقيق الداخلي عام ٢٠١٧، حيث صمم هذا الدليل لتوفير التوجيه والخطوات لمدير التدقيق الداخلي في إنشاء برنامج لضمان الجودة والحفاظ على تحسينها.

٣,٣,٤ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق الدراسات والأبحاث العلمية :

اطلعت الباحثة على عدد من الدراسات والأبحاث العلمية التي تناولت عوامل جودة التدقيق الداخلي نذكر منها ما يلي:

في دراسة (أبو الخير. ٢٠٢٣)^٣ تم استخدام أربعة عوامل لجودة التدقيق الداخلي متمثلة بالمقدرة المهنية لفريق التدقيق، ومشاركة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المؤسسية، وجودة تنفيذ المهام، وحجم قسم التدقيق الداخلي ودعم الإدارة .

انتقلت دراسة (الصافي. ٢٠٢٣)^١ مع دراسة (القضاة. ٢٠١٨)^٢ بتقسيم جودة التدقيق الداخلي إلى ثلاثة عوامل وفق

الشكل التالي: المقدرة المهنية (الأهلية)، و الموضوعية. وجودة أداء العمل.

¹ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. P: 7.

² Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. p: 10.

^٣ أبو الخير. محمد حارس. (٢٠٢٣). أثر جودة المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر السيبرانية بهدف دعم الاستقرار المالي في البنوك الإلكترونية (دراسة ميدانية). المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية. المجلد الخامس عشر. العدد الأول. جامعة مدينة السادات. مصر.

بينما قسمت دراسة (عبد الوهاب. ٢٠١٩)^٣ عوامل جودة التدقيق الداخلي إلى عوامل رئيسية وهي الأهلية والموضوعية و أداء المهام، وعوامل فرعية متضمنة التأهيل العلمي، والتأهيل المهني، والتدريب، والخبرة المهنية، وحجم قسم التدقيق الداخلي، ومصادقة مجلس الإدارة، والإبلاغ، وتعيين مدير التدقيق، والاستقلالية، وبرنامج تحسين الجودة، وميثاق التدقيق الداخلي، وخطة للتدقيق الداخلي، والسياسات والإجراءات، وتدقيق القوائم المالية.

أما دراسة (الماغوط. ٢٠١٧)^٤ حددت معيارين لجودة التدقيق الداخلي على الشكل التالي: كفاءة عمل فريق التدقيق الداخلي، وفاعلية تقارير التدقيق الداخلي.

واستخدمت دراسة (Abdel Razak. 2014)^٥ عدة عوامل لتحديد جودة التدقيق الداخلي، وهي: الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي، وموضوعية التدقيق الداخلي، وكفاءة التدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعناية المهنية، ولكن هذا التقسيم وهذه العوامل لم تخرج بشكل جوهري عن العوامل المحددة بمعايير التدقيق الدولية.

أما دراسة (خضير، والرزاقي. ٢٠١٧)^٦ حددت مدى تأثير جودة التدقيق الداخلي بخبرة ومعرفة المدققين على المستويين العلمي والعملي، أي أن الدراسة ركزت على معيار التأهيل العلمي والعملي للمدقق الداخلي، وتوصل الباحثان إلى أن جودة التدقيق الداخلي تتأثر بالعديد من العوامل التي تحدد أو تؤثر على خبرة ومعرفة المدققين المهنية وإمكانية قيامهم بعلمهم، ومن تلك العوامل ما يؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق ومنها ما يؤثر بشكل غير مباشر.

^١ الصافي، عماد الدين. (٢٠٢٣). مرجع سبق ذكره.
^٢ القضاة، ليث. (٢٠١٨). أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الاردنية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. المجلد ٥٥. العدد الثاني. كلية التجارة. جامعة الإسكندرية. مصر.
^٣ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره.
^٤ الماغوط، غنوة. (٢٠١٧). مرجع سبق ذكره.

^٥ Abdel Razak, Marwa. (2014). The Association between Internal Auditing Function Quality and External Audit Costs- Evidence from Egypt. Research Journal of Finance and Accounting. Vol.5, No.20. p-p 104-110.

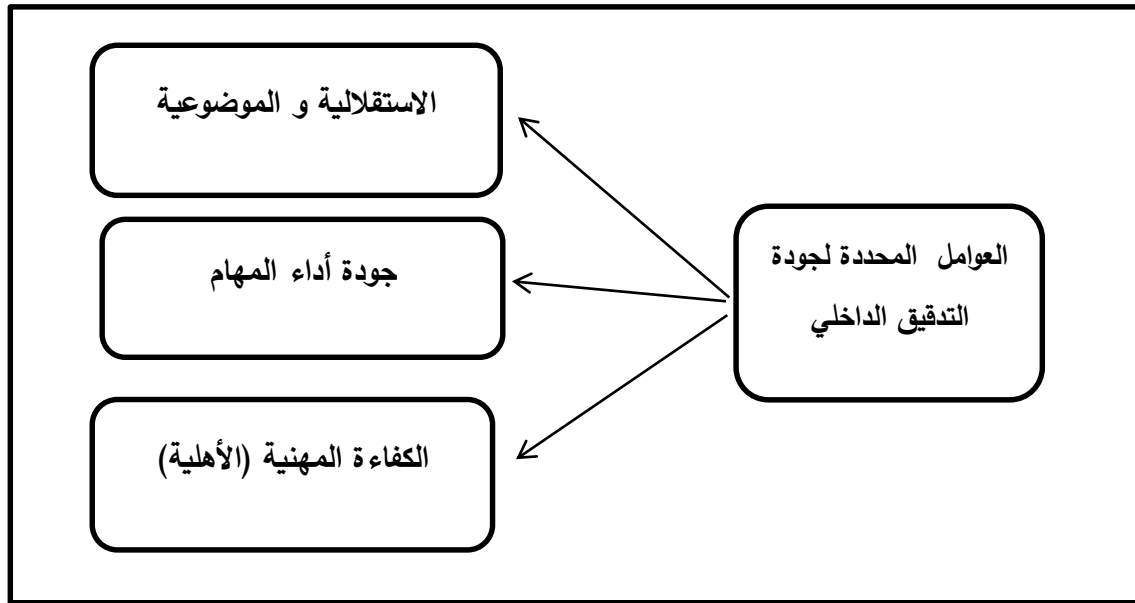
^٦ خضير، بشرى. الرزاق، عمار. (٢٠١٧). مرجع سبق ذكره.

دراسة (Abbott, et al. 2015)^١ ودراسة (Hajiha, Rafiee. 2011)^٢ حددتا عوامل جودة التدقيق الداخلي بموضوعية التدقيق الداخلي، والكفاءة المهنية.

دراسة (غنيم. ٢٠١٦)^٣ حددت العوامل الضرورية لضمان جودة التدقيق الداخلي بما يلي: المقدرة المهنية (الأهلية)، الموضوعية، جودة أداء المهام، تفعيل العلاقة بين إدارة التدقيق الداخلي والأطراف الأخرى لحوكمة المنشآت، الإسناد الخارجي لخدمات التدقيق الداخلي .

٣,٤ المبحث الرابع : شرح العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي:

وفي ضوء ما سبق يمكن تحديد العوامل الرئيسة المحددة لجودة التدقيق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية، وجودة أداء المهام، والكفاءة المهنية (الأهلية).



الشكل رقم (٢) العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الباحثة

¹ Abbott, Lawrence. Daugherty, Brian. Parker, Susan. Peters, Gary. (2015). Op. cit.

² Hajiha, Zohren and Rafiee, Azaden. (2011). The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays. Middle-East Journal of Scientific Research 10 (3). P 389-397.

^٣ غنيم، محمود رجب. (٢٠١٦). مرجع سبق ذكره. ص: ٢١٣-٢١٥.

تم شرحها كما يلي:

٣،٤،١ الاستقلالية والموضوعية :

أكد معيار التدقيق الداخلي (١١٠٠) الاستقلالية والموضوعية^١: على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلاً، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.

والاستقلالية هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق على تنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز .

ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال خطوط التبعية المزدوجة للتدقيق الداخلي مع الإدارة ومجلس الإدارة، ويجب أن تتم إدارة الأمور التي تهدد الاستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي. إذاً حسب المعيار السابق فإن الاستقلالية تتحقق من خلال^٢:

- الجهة التي ترفع لها تقارير التدقيق: الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي يركز على الجهة التي ترفع لها تقارير المدقق الداخلي، حيث أنه لممارسة المدقق الداخلي لمهامه دون خوف أو حرج يجب أن يكون تابعاً لمستويات إدارية عليا داخل المنشأة، فغالباً ما تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتقديم تقارير إلى لجنة التدقيق أو في حال عدم وجودها إلى مجلس الإدارة مباشرة.
- عدم القيام بأنشطة تنفيذية: يتعين على المدقق الداخلي أن يتمتع بمستوى عالي من الموضوعية المهنية عند القيام بمهامه، وعدم المشاركة في أي نشاطات تؤثر سلباً على نزاهة الأحكام التي يصدرونها أو تتعارض مع مصالح المنشأة التي يعملون بها.

¹ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. p: 3.

^٢ قتال، سارة. زرفاوي، عبد الكريم . (٢٠٢٢). مرجع سبق ذكره. ص: ١٧٤.

وتتحقق الاستقلالية أيضاً عندما يعتمد مجلس الإدارة تعيين المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي أو عزله، ويتعزز الاستقلال أكثر إذا تم اعتماد الإدارة عن طريق لجنة التدقيق^١.

إذاً إن مفهوم الاستقلالية يشير إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق الداخلي أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وبعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى تدقيق عملياتها وأن يكون بعيداً عن تأثير مصالحه الشخصية^٢.

ومما يجدر الإشارة إليه إلى أن هناك ثلاث طرق رئيسية يمكن أن تظهر بها استقلالية المدقق، وهي^٣:

١. استقلالية البرنامج المستخدم للتدقيق: حيث تحمي استقلالية البرنامج المستخدم بشكل أساسي قدرة المدقق على اختيار الاستراتيجية الأنسب عند إجراء التدقيق، فيجب أن يكون المدقق حراً في الاقتراب من العمل بأي طريقة يراها الأفضل، إذ أنه مع نمو المنشأة العملية وتنفيذ أنشطة جديدة، يتوجب على نهج المدقق التكيف مع هذه الأنشطة، بالإضافة إلى ذلك، فإن مهنة التدقيق هي ديناميكية، مع تطوير تقنيات جديدة وتحديثها باستمرار والتي قد يقرر المدقق استخدامها، ولا يمكن منع الاستراتيجية أو الطرق المقترحة التي ينوي المدقق تنفيذها بأي شكل من الأشكال.

٢. استقلالية التحقيق: إن استقلالية التحقيق تحمي قدرة المدقق على تنفيذ الاستراتيجيات بأي طريقة يراها ضرورية، وبشكل أساسي يجب أن يكون للمدقق وصول غير محدود إلى جميع معلومات المنشأة، ويجب أن تحجب المنشأة عن أي استفسارات تتعلق بمعاملة المنشأة ومحاسبتها، ويعد جمع أدلة المراجعة عملية أساسية لا يمكن تقييدها بأي شكل من الأشكال من قبل المنشأة العملية.

٣. الإبلاغ عن الاستقلال: والذي يحمي قدرة المدقق على اختيار الكشف عن أي معلومات يعتقد أنه ينبغي

^١ القاضي، حسين. دحود، حسين. قريط، عصام. (٢٠٠٨). مرجع سبق ذكره. ص: ١١٥.

^٢ تقوى، بيان. (٢٠٢٣). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٣.

^٣ الجبول، ميسر. (٢٠٢١). أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. المجلد: ٥. العدد: ١٧. الأردن. ص: ٢٤.

الافصاح عنها للجمهور، إذا كان مدراء المنشآت يضللون المساهمين عن طريق تزوير المعلومات المحاسبية، ولذلك يجب أن يكون هناك استقلالية للمدقق.

أما الموضوعية فهي موقف ذهني غير متحيز يمكّن المدققين الداخليين من أداء مهمات التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بسلامة نتائج أعمالهم وبعدهم قيامهم بأي توضيحات على حساب جودة العمل الذي يؤدونه. وتقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المدققين الداخليين بشأن مسائل التدقيق لآراء الآخرين، ويجب أن تتم إدارة الأمور التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً، وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي^١.

إذاً إنّ الموضوعية هي نتاج الاستقلالية^٢ وعامل الموضوعية مهم بالنسبة للتدقيق الداخلي، حيث توصلت دراسة (عيسى، ٢٠٠٨) إلى أن زيادة موضوعية المدققين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة نشاط التدقيق الداخلي^٣.

ورد في معيار التدقيق الدولي (٦١٠) استخدام عمل المدققين الداخليين^٤:

ومن عوامل تقييم المدقق الخارجي موضوعية التدقيق الداخلي إلى أي مدى يدعم الوضع التنظيمي التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات، وموضوعية المدققين الداخليين.

كما تشمل العوامل التي قد تؤثر في تقييم المدقق الخارجي موضوعية المدقق الداخلي ما يلي:

¹ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. p: 3.

^٢ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٨٢
^٣ عيسى. سمير. (٢٠٠٨). العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. جامعة الاسكندرية. العدد: ١. المجلد: ٤٥. مصر. ص: ٤١.

⁴ International Auditing and Assurance Standards Board. (2016-2017). Op. cit. p: 678.

(المركز التنظيمي لنشاط التدقيق الداخلي، ورفع التدقيق الداخلي تقاريره إلى الجهات المسؤولة عن الحوكمة، وعدم وجود مسؤوليات متضاربة، ما إذا كان المسؤولون عن الحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف والتعويضات، ووضع القيود على التدقيق الداخلي، والالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة بالموضوعية)^١.

مما سبق يمكن القول أن معهد المدققين الداخليين (IIA) يتخذ موقفاً قوياً بشأن حاجته إلى الاستقلالية والموضوعية بالنظر إلى أن المدقق هو موظف في المنشأة، وأن مفهومي الاستقلالية والموضوعية يرتبطان ارتباطاً وثيقاً، وهما ذو طبيعة نسبية^٢.

وعلى الرغم من اختلاف تعريف كل من استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، إلا أن الدراسات الأكاديمية تخطت بين استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، وأن هذا الخلط مصدره الترابط بين المفهومين، وصعوبة عزل أحدهما عن الآخر، فاستقلال المدقق يعتبر متطلباً سابقاً لموضوعية المدقق الداخلي^٣.

اختلفت الكتب و الدراسات والأبحاث العلمية في تحديد العوامل التي تدل على الاستقلالية والموضوعية، حدد (القاضي، دحدوح، وقريط. ٢٠٠٨)^٤ العوامل المؤثرة في الموضوعية بالتالي:

١. قيام المدققين الداخليين بعملية التدقيق الداخلي بالطريقة التي تجعلهم يعتقدون اعتقاداً صادقاً في نتائج عملهم.

٢. قيام المدققين الداخليين بإخطار المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي بأي حالات قد يحدث فيها تضارب مصالح.

٣. توزيع المدققين الداخليين على العمليات بصورة دورية.

٤. عدم قيام المدققين الداخليين بأي مسؤوليات تشغيلية.

^١ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٨٣

^٢ نقوى، بيان. (٢٠٢٣). مرجع سبق ذكره. ص: ٢٥.

^٣ البلوي، ناصر. (٢٠٢١). مرجع سبق ذكره. ص: ١٨٩.

^٤ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠٠٨). مرجع سبق ذكره. ص: ١١٥-١١٩.

٥. عدم قيام المدققين الداخليين بتدقيق أحد الأنشطة التي كان مسؤولاً عنها سابقاً إلا بعد مضي مدة معقولة.
 ٦. عدم قيام المدقق الداخلي بتصميم الأنظمة أو تطبيقها أو وضع إجراءات لها.
- بينما تم تقسيم العوامل المؤثرة في الاستقلالية بما يلي:
١. أن تكون إدارة التدقيق الداخلي مستقلة تنظيمياً بالدرجة التي تسمح لها بتحقيق مسؤولياتها.
 ٢. أن يكون المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي على اتصال مباشر مع لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.
 ٣. أن يتم تعيين أو عزل المسؤول عن التدقيق الداخلي من قبل مجلس الإدارة.
 ٤. يجب أن لا يحتوي جدول أعمال التدقيق الداخلي على أي قيد في نطاق التدقيق يمنع إدارة التدقيق الداخلي من تحقيق أهدافها وخططها.
- واكتفت دراسة (Prawitt, Smith, Wood. 2009)^١ بعامل وحيد لتحديد الموضوعية وهو رفع التقارير إلى لجنة التدقيق (الإبلاغ).
- في دراسة (عبد الوهاب. ٢٠١٩)^٢ تم تقسيم الاستقلالية والموضوعية إلى العوامل التالية: الموقع في الهيكل التنظيمي والإبلاغ، والمهام التشغيلية، والتعيين والمكافآت، والقيود على العمل، ومصادقة المجلس على ميثاق التدقيق الداخلي، ومصادقة المجلس على خطة التدقيق الداخلي، و مشاركة أعضاء خارجيين مهام التدقيق.
- وانتقدت دراسة (الجبور. ٢٠٢١)^٣ مع دراسة (العبدلي. ٢٠١٢)^٤ بتقسيم الاستقلالية والموضوعية إلى العوامل التالية: رفع تقارير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق، وتعيين المدققين الداخليين ومكافأتهم والإستغناء عنهم من قبل لجنة التدقيق، وقيام أعضاء خارجيين في أداء مهمات التدقيق الداخلي، وارتباط المدقق الداخلي بلجنة التدقيق.

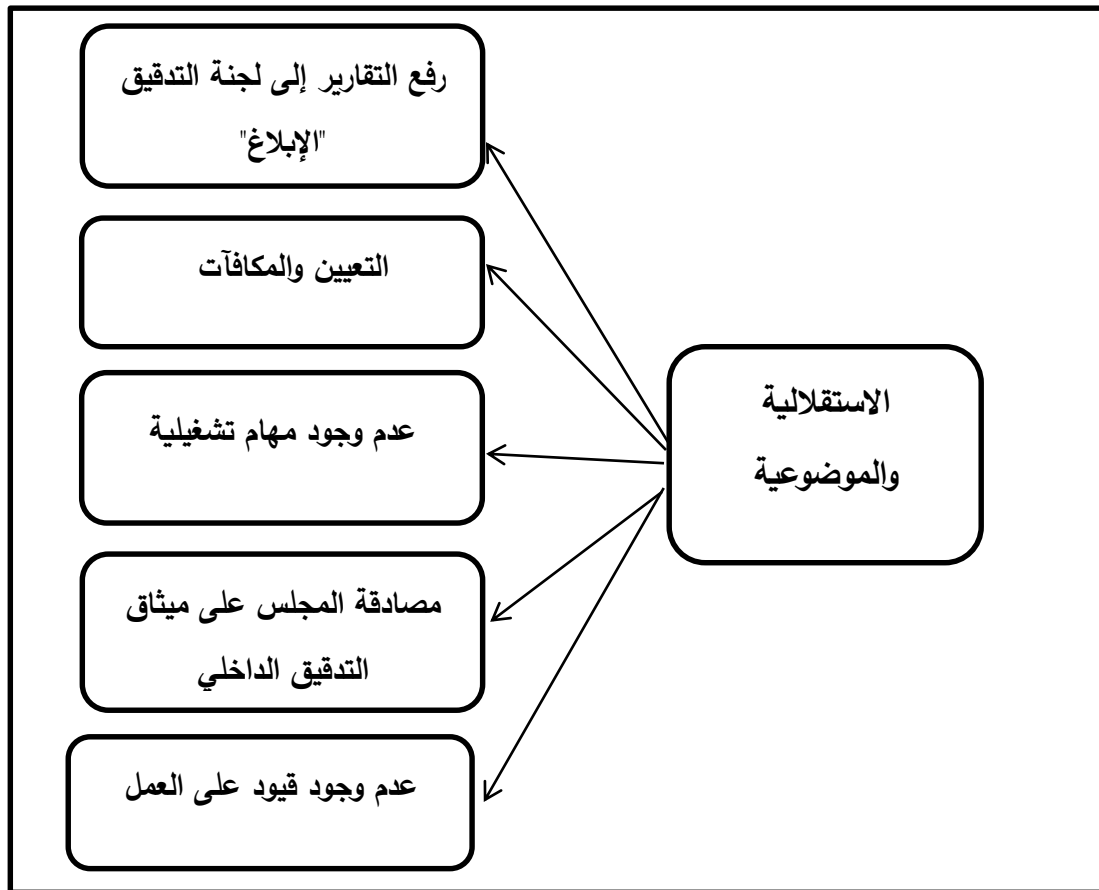
¹ Prawitt, Douglas. Smith, Jason. wood, David. (2009). Internal Audit Quality and Earning Management Accounting Review. Vol. 84 No.4. pp: 1255-1280.

^٢ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٨٤.

^٣ الجبور، ميسر. (٢٠٢١). مرجع سبق ذكره. ص: ٣٧-٣٨.

^٤ العبدلي، محمد. (٢٠١٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٨١-٨٢.

وترى الباحثة بالعودة إلى المعايير المهنية والدراسات السابقة تقسيم الاستقلالية والموضوعية إلى العوامل الفرعية التالية: (رفع التقارير إلى لجنة التدقيق "الإبلاغ"، والتعيين والمكافآت، وعدم وجود مهام تشغيلية، ومصادقة المجلس على ميثاق التدقيق الداخلي، عدم وجود قيود على العمل).



الشكل رقم (٣) العوامل الفرعية للاستقلالية والموضوعية

المصدر: من إعداد الباحثة

٣,٤,٢ جودة أداء المهام :

جودة الأداء تعني تنفيذ مهام التدقيق الداخلي بما يتفق مع معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي^١، وتقاس جودة أداء المهام من خلال دقة وكفاية برامج التدقيق، ونطاق التدقيق من خلال وضع خطط سنوية على أساس تقييم المخاطر، ووضع برامج التدقيق التي تتضمن أهداف نطاق المهمة، وتنفيذ المهمة ومن ثم إعداد التقارير النهائية^٢.

تضمن معيار التدقيق الدولي (٦١٠) استخدام عمل المدققين الداخليين كأحد عوامل تقييم التدقيق الداخلي عن طريق مدى تطبيق نشاط التدقيق الداخلي مدخلاً منضبطاً، ويتضمن رقابة الجودة^٣. وتشمل العوامل التي قد تؤثر في تقييم المدقق الخارجي ما اذا كان نشاط التدقيق الداخلي يطبق منهجية منظمة ومنضبطة ما يلي^٤:

١. وجود إجراءات التدقيق الداخلي ودليل برامج العمل واستخدامها وكفائتها .

٢. وجود سياسات مراقبة الجودة المناسبة وإجراءاتها.

٣. إجراء تقييمات دورية خارجية للجودة.

كما أن تقييم المدقق الخارجي لأداء عمل نشاط التدقيق الداخلي يعتمد على مدى رضائه عن أدائها السابق، وإجراءات المتابعة المطبقة، والإشراف على عمل نشاط التدقيق الداخلي، وأن جودة أداء عمل التدقيق الداخلي وموضوعية التدقيق الداخلي تعتبر من أكثر العوامل أهمية يليهما الأهلية في المركز الثالث^٥.

^١ بلخادم، حنان. (٢٠١٦). أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم علوم التسيير. جامعة محمد خيضر - بسكرة. الجزائر. ص: ٣٤.

^٢ القضاة، ليث. (٢٠١٨). مرجع سبق ذكره. ص: ٨.

^٣ International Federation of Accountants, International Auditing and Assurance Standards Board, (2016-2017). Op. cit. p 678.

^٤ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٩٣.

^٥ بلخادم، حنان. (٢٠١٦). مرجع سبق ذكره.

إن تحسين جودة أداء مهام التدقيق الداخلي يؤدي إلى تحسين جودة نشاط التدقيق الداخلي من خلال وجود خطة ملائمة للتدقيق الداخلي، وبذل المدققين الداخليين العناية اللازمة، ودعم الإدارة العليا لنشاط التدقيق الداخلي بالموارد اللازمة، وتوافر برامج فحص الجودة^١.

اختلفت الدراسات والأبحاث العلمية في تحديد العوامل الفرعية لجودة أداء المهام وتستعرض الباحثة بعضاً منها: دراسة (Prawitt, Smith, Wood. 2009)^٢ اكتفت بحجم عمل التدقيق الداخلي المتعلق بالقوائم المالية لتحديد كفاءة أداء مهام التدقيق الداخلي.

بينما حددت دراسة (أميرهم. ٢٠١٩)^٣ جودة أداء المهام بما يلي: (التخطيط، والتوثيق، وبذل العناية المهنية، والالتزام بالمعايير).

قسمت دراسة (عبد الوهاب. ٢٠١٩)^٤ جودة الأداء إلى العوامل الفرعية التالية: (رقابة الجودة، وميثاق التدقيق، وميثاق الأخلاق، وسياسة التدقيق الداخلي، وخطة التدقيق، والتدقيق المالي).

وافقت دراسة (الصافي. ٢٠٢٣)^٥ مع دراسة (حسن. ٢٠١٧)^٦ في تحديد العوامل التي تتوقف عليها جودة أداء فريق عمل التدقيق الداخلي وهي: (التخطيط لعملية التدقيق الداخلي، وتوثيق وجمع أدلة التدقيق، والالتزام بالمعايير المهنية، وبذل العناية المهنية الواجبة).

أما دراسة (أبو الخير. ٢٠٢٣)^٧ فقد قسم الباحث جودة أداء المهام إلى عدة متغيرات وهي: (وجود نظام لرقابة جودة الأداء، بذل العناية المهنية الواجبة تجاه أداء المهام، تحديد الإجراءات التي يجب اتباعها في عمليات التخطيط

^١ عيسى، سمير. (٢٠٠٨). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٠.

^٢ Prawitt, Douglas. Smith, Jason. wood, David. (2009). op. cit. pp: 1255-1280.

^٣ أميرهم، جيهان. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ١٥.

^٤ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٩٤.

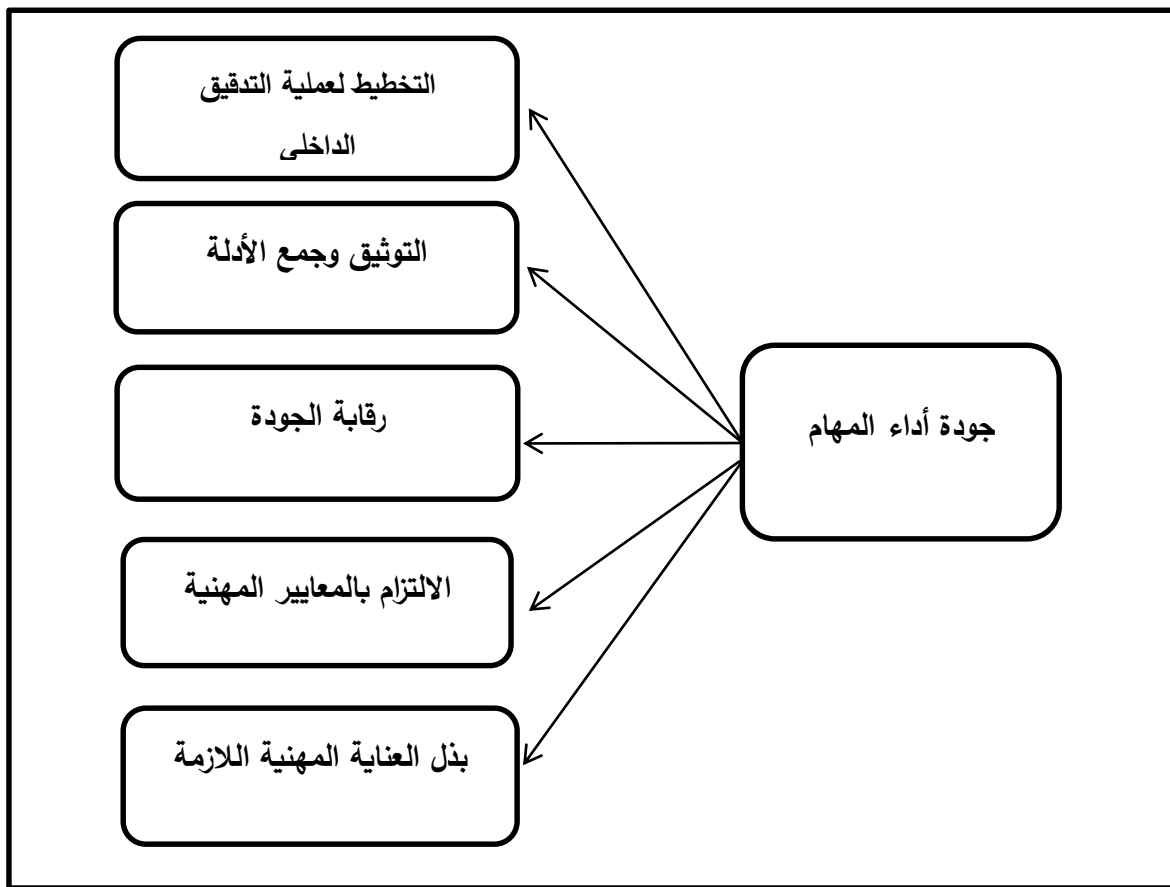
^٥ الصافي، عماد الدين. (٢٠٢٣). مرجع سبق ذكره. ص: ١٩٦.

^٦ حسن، يوسف. (٢٠١٧). الدور الوسيط لمعايير تقييم أداء المراجع الداخلي في العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بمؤشر EGX 100 ببورصة الأوراق المالية المصرية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. المجلد : ٥٤. العدد: ٢. مصر. ص: ١١.

^٧ أبو الخير، محمد حارس. (٢٠٢٣). مرجع سبق ذكره. ص: ٣٤.

والتوثيق والمشورة، الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها، السعي نحو المحافظة على الجودة واستمرارها وتحسينها).

وترى الباحثة بالعودة إلى المعايير المهنية والدراسات السابقة تقسيم جودة أداء مهام التدقيق الداخلي إلى العوامل الفرعية التالية: (التخطيط لعملية التدقيق الداخلي، والتوثيق وجمع الأدلة، رقابة الجودة، والالتزام بالمعايير المهنية، وبذل العناية المهنية اللازمة).



الشكل رقم (٤) العوامل الفرعية لجودة أداء المهام

المصدر: من إعداد الباحثة

٣،٤،٣ الكفاءة المهنية (الأهلية):

تقاس الكفاءة المهنية (الأهلية) من خلال المؤهلات العلمية والشهادات المهنية، ومنها صفات المدقق الشخصية كمهارته، خبرته، أخلاقه، وسلامة منهجه المستخدم في عملية التدقيق^١.

أي أن الكفاء المهنية (الأهلية) تشمل^٢:

- التأهيل العلمي للمدقق الداخلي كأحد المحددات التي تساعد في تنمية مقدراته المهنية على اكتشاف الممارسات غير القانونية .
- والتأهيل المهني من خلال الحصول على الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية، مثل شهادة محاسب قانوني معتمد (CPA)، وشهادة المدقق الداخلي (CIA) وشهادة محاسب إداري (CMA)، وشهادة مدقق مالي (CFA).

بالإضافة الي ذلك تعد الخبرة والتدريب والتعلم المستمر، أحد العوامل التي تساهم في تحسين قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف الممارسات غير القانونية وغير الأخلاقية.

تضمنت معايير التدقيق الداخلي والخارجي موضوع الكفاءة المهنية (الأهلية)، وتتضمن الكفاءة المهنية (الأهلية) وفق هذه المعايير: حجم إدارة التدقيق الداخلي، وملائمتها لحجم الشركة والأعمال، والمؤهلات العلمية، والخبرة المهنية، والخبرة، والتدريب^٣.

فقد ورد في معيار التدقيق الداخلي (١٢٠٠) المهارة والعناية المهنية اللازمة^٤، أنه يجب على المدقق الداخلي إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة، وتوخي العناية المهنية اللازمة، وامتلاك المعارف والمهارات الضرورية، لتنفيذ المسؤوليات الفردية الموكلة إليه.

^١ القضاة، ليث. (٢٠١٨). مرجع سبق ذكره. ص: ٨.

^٢ الصافي، عماد الدين. (٢٠٢٣). مرجع سبق ذكره. ص: ١٦٩.

^٣ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٧٤.

^٤ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Op. cit. p: 6.

تضمن معيار التدقيق الدولي (٦١٠) استخدام عمل المدققين الداخليين أحد عوامل تقييم التدقيق الداخلي عن طريق مستوى كفاءة نشاط التدقيق الداخلي^١، كما تشمل العوامل التي قد تؤثر في تقييم المدقق الخارجي كفاءة التدقيق الداخلي ما يلي^٢:

١. ما إذا كان نشاط التدقيق الداخلي كافي وملائم.
 ٢. وجود سياسات ثابتة للتوظيف.
 ٣. التدريب الفني الكافي.
 ٤. الكفاءة في التدقيق التي توفر المعرفة المطلوبة المتعلقة بأداء العمل المتعلق بالبيانات المالية المنشورة للمنشأة.
 ٥. التطوير المهني المستمر.
- أما الدراسات والأبحاث العلمية فقد تبنت العوامل الفرعية للكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي المعتمدة في معايير التدقيق، بعضها ركّز على جزء من هذه العوامل، وبعضها توسع إلى عوامل فرعية أخرى نستعرض منها ما يلي:
- في دراسة (عبد الوهاب. ٢٠١٩)^٣ تم تقسيم الكفاءة المهنية (الأهلية) إلى العوامل التالية: (التأهيل العلمي، والتأهيل المهني، والخبرة، والتدريب، والحجم).
- دراسة (عيسى. ٢٠٠٨)^٤ و دراسة (Pizzinia, Mina. 2012)^٥ تم تحديد كفاءة التدقيق الداخلي بما يلي:
- المؤهلات العلمية للمدقق الداخلي، والكفاءة المهنية، والخبرة، والتدريب.

¹ International Auditing and Assurance Standards Board. (2016-2017). Op. cit. p:678.

² International Federation of Accountants, International Auditing and Assurance Standards Board, (2016-2017). Op. cit. p: 673-686.

^٣ عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). مرجع سبق ذكره. ص: ٧٧.

^٤ عيسى، سمير. (٢٠٠٨). مرجع سبق ذكره. ص: ٤٠.

⁵ Pizzinia, Mina. Lin, Shu. Ziegenfuss, Doglas. (2012). **Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays**. working paper. Available at :<https://core.ac.uk/download/pdf/36739636.pdf>. P: 12.

أما دراسة (Anne pitt, Sally. 2014)¹ حددت الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي ب: خبرة موظفي التدقيق الداخلي، والنسبة المئوية للموظفين ذوي المؤهلات والشهادات.

اتفقت دراسة (الجبول. ٢٠٢١)^٢ مع دراسة (العبدلي. ٢٠١٢)^٣ في تقسيم الكفاءة المهنية (الأهلية) إلى العوامل الفرعية التالية: المستوى التعليمي للمدقق، وحصول المدقق على الشهادات المهنية، والتعليم المستمر، والخبرة المهنية، والمعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالمنشأة، والإعداد والتدريب الفني.

بينما في دراسة (أبو الخير. ٢٠٢٣)^٤ حدد الباحث الكفاءة المهنية (الأهلية) بما يلي:

توفر المؤهلات العلمية اللازمة لإنجاز المهام، توفر الشهادات المهنية المناسبة لإنجاز المهام، وتوفر الخبرة والمعرفة اللازمة بعمليات المنشأة، وتوفر المعرفة التكنولوجية لإنجاز المهام، وتوفر عدد ساعات تدريب وتعليم مستمر لإنجاز المهام.

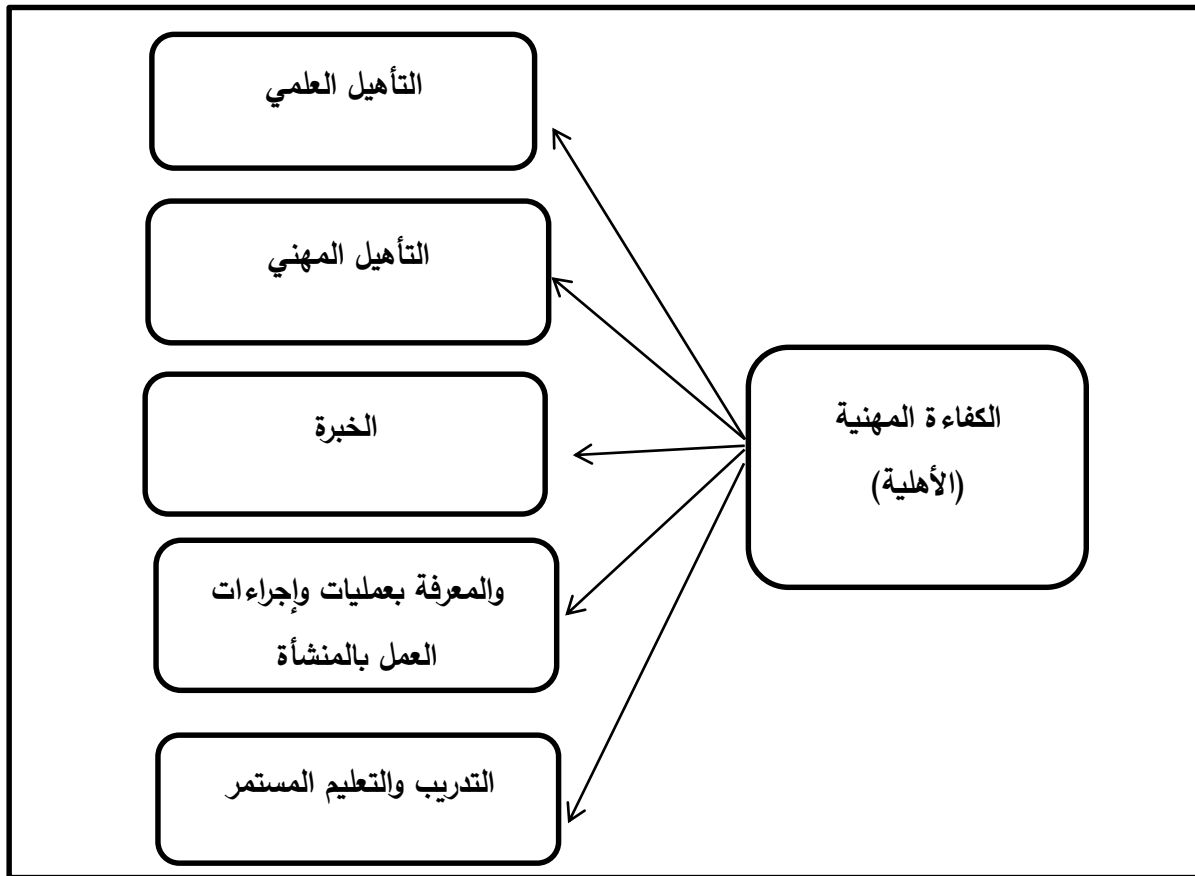
وترى الباحثة بالعودة إلى المعايير المهنية والدراسات السابقة تقسيم الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي: إلى العوامل الفرعية التالية: (التأهيل العلمي، والتأهيل المهني، الخبرة، والمعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالمنشأة، التدريب والتعليم المستمر).

¹ Anne pitt, Sally. (2014). Op. cit. P: 34.

^٢ الجبول، ميسر. (٢٠٢١). مرجع سبق ذكره. ص: ٣٧.

^٣ العبدلي، محمد. (٢٠١٢). مرجع سبق ذكره. ص: ٨١.

^٤ أبو الخير، محمد حارس. (٢٠٢٣). مرجع سبق ذكره. ص: ٣٢.



الشكل رقم (٥) العوامل الفرعية للكفاءة المهنية (الأهلية)

المصدر: من إعداد الباحثة

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد عرض الإطار النظري للدراسة الذي يهيئ الأرضية لمشكلة الدراسة وذلك عن طريق فصوله يأتي الجانب الميداني لدراسة دور الإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال الإجراءات التي سوف يتم إتباعها بدءاً من الأدوات المستعملة في البحث ثم مجالات البحث والعينة وكيفية اختيارها ثم الطرق الإحصائية لمعالجة البيانات، والإجابة عن تساؤلات البحث وفرضياته، وفي النهاية تحديد النتائج والتوصيات.

٤,١ المبحث الأول: منهجية الدراسة وأدواتها:

٤,١,١ مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها (27) شركة مدرجة موزعة إلى ستة قطاعات (مصارف، تأمين، اتصالات، زراعة، صناعة، خدمات) حيث بلغ عدد المدققين الداخليين فيها (122) مدقق داخلي، موزعين كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (١) عدد شركات مجتمع الدراسة

القطاع	عدد الشركات	عدد المدققين الداخليين
المصرفي	14	84
التأمين	6	12
الخدمات	2	2
الزراعي	1	-
الصناعي	2	2
الاتصالات	2	22
المجموع	27	122

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات تقارير الحوكمة الصادرة عن الشركات المدرجة في سوق دمشق

لأوراق المالية لعام 2023م

كما يتكون مجتمع الدراسة أيضاً من المدققين الخارجيين المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والعاملين لديهم المزاوولين لمهنة التدقيق في سورية لعام 2023، وقد بلغ عددهم (120) مدقق خارجي.

٤,١,٢ عينة الدراسة:

تم تطبيق الدراسة الميدانية على عينتين مكونتين من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين. ولتحديد حجم العينة قامت الباحثة باستخدام جدول كريجيسي ومورغان الخاص بتحديد حجم العينة (الملحق رقم ١) باعتبار أن نسبة خطأ (0.05) ومستوى ثقة إحصائية (0.95)، فحسب جداول كريجيسي ومورغان عندما يكون حجم المجتمع (120) مفردة فإن حجم العينة المقترح هو (92) مفردة (الملحق رقم ١).

أما نوع العينة المستخدمة للمدققين الداخليين فهي العينة العشوائية الطبقية المتناسبة مع توزيعها في المجتمع، حيث قامت الباحثة بتحديد عدد المدققين الداخليين في الشركات المدروسة في القطاعات المدروسة كما يبينه الجدول

التالي:

الجدول رقم (٢) مجتمع وعينة الدراسة

القطاع	عدد الشركات	مجتمع الدراسة		عينة الدراسة	
		النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد
المصرفي	14	69%	84	69%	63
التأمين	6	10%	12	10%	9
الخدمات	2	2%	2	2%	2
الزراعي	1	0%	-	0%	0
الصناعي	2	2%	2	2%	2
الاتصالات	2	17%	22	17%	16
المجموع	27	100%	122	100%	92

المصدر: اعتماداً على حجم المجتمع الأصلي وحسابات الباحثة.

وفيما يخص عينة المدققين الخارجيين قامت الباحثة باستخدام العينة العشوائية المنتظمة كون المدققين الخارجيين وفق بيانات الهيئة غير موزعين على قطاعات.

وفي المرحلة التالية قامت الباحثة بتوزيع (202) استبياناً للدراسة الميدانية للمدققين الداخليين والخارجيين بزيادة بمقدار (10%) عن حجم العينة المقترح، حيث تم استرداد (180) استبياناً، وحذف (3) استبيانات لعدم صلاحيتهم للتحليل الإحصائي، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (٣) عدد ونسبة الاستبيانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل منها وغير الصالحة للتحليل

النسبة المئوية	المدققين الخارجيين	المدققين الداخليين	العدد	
100%	100	102	202	الاستبيانات الموزعة
89%	90	90	180	الاستبيانات المستردة
11%	10	12	22	الاستبيانات غير المستردة
1%	3	0	3	الاستبيانات غير الصالحة للتحليل
88%	87	90	177	الاستبيانات الصالحة للتحليل

٤,١,٣ منهج الدراسة:

انطلاقاً من طبيعة الدراسة والمعلومات المراد الحصول عليها من آراء أفراد العينة ومن خلال الأسئلة التي تسعى الدراسة للإجابة عليها، تم في الدراسة الحالية الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والأدبيات ذات الصلة بموضوع الدراسة في مجال الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي، وذلك لتكوين إطار معرفي واسع بمشكلة الدراسة، ووصف ما جاء فيها، ثم تم الاعتماد على الخطوات المنهجية التالية:

١. صياغة فروض الدراسة التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة الدراسة، حيث حددت الفروض في هذه

الدراسة لفرض رئيسي هو: دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

٢. تجميع البيانات اللازمة التي تمكن من اختبار الفرض المحدد، حيث تم تصميم استبيان يتضمن مجموعة من

الأسئلة التي تعكس مشكلة البحث والعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وقد تم توزيعه على عينتين

مكونتين من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.

٣. اختبار فروض الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي لتطبيقات العلوم الاجتماعية SPSS.

٤. التوصل إلى النتائج، وتقديم التوصيات لغرض تحقيق أهداف الدراسة.

٤,١,٤ أداة الدراسة:

تم الاعتماد في الدراسة الحالية على الاستبيان كأداة للدراسة، كون أن الدراسة هدفت إلى بيان دور الإسناد الخارجي

في تحسين جودة التدقيق الداخلي، ولأجل ذلك تم استخدام الاستبيان الذي يعد وسيلة لجمع المعلومات، تستعمل كثيراً

في البحوث الميدانية، وعن طريق الاستبيان تستمد المعلومات مباشرة من المصدر الأصلي، ويتمثل الاستبيان في

جملة من الأسئلة، والذي يقسم في الدراسة الحالية إلى الأقسام التالية:

الأول: البيانات الشخصية.

الثاني: دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي.

الثالث: دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي.

الرابع: دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي.

وتضمنت عبارات المحاور السابقة إجابات محددة يتم إدراجها وفق مقاييس محددة كـمقياس (ليكرت) Likert الخماسي

حيث سيتم إعطاء درجة للإجابة لكل خيار، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (٤) مستوى قياس عبارات الاستبيان

غير موافق أبداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

٤,١,٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- أ- الجداول التكرارية والنسبية.
- ب- الأشكال البيانية.
- ت- المتوسط الحسابي (Mean).
- ث- الانحراف المعياري (Standard Deviation).
- ج- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).
- ح- الثبات بالتجزئة النصفية.
- خ- اختبارات الإحصاء الاستدلالي (Tests of The Inferential Statistics).
- د- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation).
- ذ- اختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط عينة مع متوسط معلوم (One Sample T -test).
- ر- مستوى الدلالة (Significance Level (Sig).

٤,١,٦ صدق الأداة:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه"، كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

^١ عبيدات، ذوقان. وعدس، عبد الرحمن. وعبد الخالق، كريد. (٢٠٠١)، البحث العلمي، مفهومه، أدواته وأساليبه. دار الفكر. عمان. الأردن. ص:

أ- الصدق الظاهري:

يقصد بالصدق الظاهري صدق الاستبيان من وجهة نظر المحكمين وهو أن يختار الباحث عدداً من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة^١ حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من متخصصين في المحاسبة والتدقيق في كلية الاقتصاد جامعة دمشق، وأسماء المحكمين بالملحق رقم (٢)، وقد استجابت الباحثة لآراء المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة.

ب- صدق الاتساق الداخلي:

قامت الباحثة بتحديد مدى الصدق الداخلي للمقاييس من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لعبارة المحور الذي تنتمي إليه بعد حذف العبارة من المحور، وذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون حيث تتراوح قيمة معامل الارتباط بين (-١، +١)، فأظهرت نتائج معامل ارتباط بيرسون أن معاملات الارتباط لعبارة الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.01) فإن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.01) وبذلك تعتبر عبارات الاستبيان صادقة في قياس الظاهرة.

أولاً: صدق الاتساق الداخلي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي:

الجدول رقم (٥) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور

^١ الجرجاوي، زياد. (٢٠١٠). القواعد المنهجية لبناء الاستبيان، مطبعة أبناء الجراح. ط١. فلسطين. ص: ١٠٧

دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي		
١- يتم اختيار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق	معامل ارتباط بيرسون	.612**
	قيمة المعنوية	0.001
٢- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي برفع تقارير عمل التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق	معامل ارتباط بيرسون	.743**
	قيمة المعنوية	0.001
٣- يناقش المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي خطة عمل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق	معامل ارتباط بيرسون	.604**
	قيمة المعنوية	0.001
٤- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أي مخالفات عامة تقوم بها منشأة العميل	معامل ارتباط بيرسون	.756**
	قيمة المعنوية	0.001
٥- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أي مخالفات في المبادئ والمعايير المتبعة في منشأة العميل	معامل ارتباط بيرسون	.789**
	قيمة المعنوية	0.001
٦- تتناسب أتعاب المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم عمل التدقيق الداخلي	معامل ارتباط بيرسون	.621**
	قيمة المعنوية	0.001
٧- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بعدم الحصول على مكافآت وخصومات من منشأة العميل	معامل ارتباط بيرسون	.733**
	قيمة المعنوية	0.001
٨- لا يتأثر المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالعلاقات الشخصية بينه وبين موظفي منشأة العميل	معامل ارتباط بيرسون	.727**
	قيمة المعنوية	0.001
٩- يحافظ المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نزعة الشك المهني أثناء تقديمه لنشاط التدقيق الداخلي في منشأة العميل	معامل ارتباط بيرسون	.691**
	قيمة المعنوية	0.001
١٠- يؤدي المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مهام التدقيق الداخلي بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض مصالح	معامل ارتباط بيرسون	.643**
	قيمة المعنوية	0.001
١١- يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي نطاق وأساليب عمله	معامل ارتباط بيرسون	.627**
	قيمة المعنوية	0.001
١٢- يختار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الأنشطة والسياسات الإدارية الواجب فحصها من تلقاء نفسه	معامل ارتباط بيرسون	.632**
	قيمة المعنوية	0.001
١٣- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالإفصاح عن كل الحقائق التي توصل إليها في تقريره بموضوعية وشفافية	معامل ارتباط بيرسون	.684**
	قيمة المعنوية	0.001

١٤ - لا يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بأي وظائف تنفيذية أو مهام إدارية لمنشأة العميل	معامل ارتباط بيرسون	.698**
	قيمة المعنوية	0.001
١٥ - يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بعدم القيام بأي خدمات استشارية لإدارة منشأة العميل	معامل ارتباط بيرسون	.743**
	قيمة المعنوية	0.001
١٦ - لا يشارك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بتصميم الأنظمة الداخلية في منشأة العميل	معامل ارتباط بيرسون	.809**
	قيمة المعنوية	0.001

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (٦) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

ثانياً: صدق الاتساق الداخلي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي:

الجدول رقم (٦) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور

دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي		
١- يضع المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي خطة واضحة تتضمن هدف ونطاق وتوقيت والموارد المخصصة للقيام بمهام التدقيق الداخلي في المنشأة	معامل ارتباط بيرسون	.627**
	قيمة المعنوية	0.001
٢- يعمل المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي وفق برامج عمل تتمتع بالدقة والكفاية	معامل ارتباط بيرسون	.655**
	قيمة المعنوية	0.001
٣- يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي جدول زمني لمتابعة تنفيذ خطة التدقيق الداخلي	معامل ارتباط بيرسون	.828**
	قيمة المعنوية	0.001
٤- يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الإجراءات التي يجب اتباعها في عمليات التخطيط والتوثيق وجمع الأدلة	معامل ارتباط بيرسون	.722**
	قيمة المعنوية	0.001

٥- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي في المنشأة	معامل ارتباط بيرسون	.680**
	قيمة المعنوية	0.001
٦- يقوم المصدر الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بإعداد برنامج لضمان الجودة وتحسينها	معامل ارتباط بيرسون	.855**
	قيمة المعنوية	0.001
٧- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية المتعارف عليها	معامل ارتباط بيرسون	.791**
	قيمة المعنوية	0.001

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (٧) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

ثالثاً: صدق الاتساق الداخلي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي:

الجدول رقم (٧) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور

دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي		
١- يتوفر في المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المؤهلات العلمية والعملية	معامل ارتباط بيرسون	.777**
	قيمة المعنوية	0.001
٢- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الخبرة المهنية الكافية التي تجعله يؤدي عمل التدقيق الداخلي في منشأة العميل بكفاءة وفعالية	معامل ارتباط بيرسون	.721**
	قيمة المعنوية	0.001
٣- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق خبرات ومعارف متخصصة لا يمتلكها المدققون الداخليون في منشأة العميل	معامل ارتباط بيرسون	.637**
	قيمة المعنوية	0.001
٤- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي يمكن أن يوفر ممارسات أفضل في منشأة العميل نتيجة لسابق ممارساته في منشآت أخرى	معامل ارتباط بيرسون	.882**
	قيمة المعنوية	0.001
٥- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تنويع الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي	معامل ارتباط بيرسون	.696**
	قيمة المعنوية	0.001

6- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي يدعم المدققين الداخليين في منشأة العميل بخبرات متخصصة	معامل ارتباط بيرسون	0.666**
	قيمة المعنوية	0.001
7- لدى المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الإلمام التام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني	معامل ارتباط بيرسون	0.766**
	قيمة المعنوية	0.001
8- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نيل الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية	معامل ارتباط بيرسون	0.699**
	قيمة المعنوية	0.0001
9- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تحسين مهاراته ومعارفه عن طريق التدريب المهني المستمر	معامل ارتباط بيرسون	0.683**
	قيمة المعنوية	0.001
10- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بحضور المؤتمرات والندوات التي تنظمها الجمعيات المهنية	معامل ارتباط بيرسون	0.723**
	قيمة المعنوية	0.001
11- يكون المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على التعامل مع الإجراءات والتقنيات الحديثة الخاصة بالتدقيق الداخلي	معامل ارتباط بيرسون	0.712**
	قيمة المعنوية	0.001
12- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بمنشأة العميل	معامل ارتباط بيرسون	0.698**
	قيمة المعنوية	0.001
13- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على الاتصال الفعال مع موظفي منشأة العميل والتعامل مع ضغوط العمل	معامل ارتباط بيرسون	0.804**
	قيمة المعنوية	0.001

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (٨) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق

الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية

$\alpha = 0.01$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

٤,١,٧ ثبات الأداة:

استخدمت الباحثة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ومعامل جوتمان للتجزئة النصفية بهدف التأكد من

ثبات المقاييس في دراسة دور الإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي، وأيضاً للتأكد من إجابات عينة

الدراسة ستكون واحدة إذا كرر تطبيقها على نفس الأفراد، أي أن المقاييس تعطي قراءات مقاربة عند كل مرة يستخدم

فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة^١ وأوضحت النتائج أن المقاييس قد أوفت بجميع الشروط اللازمة لاعتبارها صالحة للاستخدام وأنها تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

أ- ثبات الأداة باستخدام ألفا كرونباخ:

الجدول رقم (٨) معامل ثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة

محاور الدراسة	عدد البنود	قيمة معامل ألفا كرونباخ
دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي	16	0.811
دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي	7	0.722
دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي	13	0.872

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن جميع قيم الثبات تتمتع بثبات عالٍ حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي (0.811)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي (0.722)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي (0.872)، والملاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع المحاور أكبر من (0.70)، مما يدل على أن الأداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

^١ الجرجاوي، زياد. (٢٠١٠). مرجع سبق ذكره. ص ١٠٧

ب- ثبات الأداة باستخدام جوتمان للتجزئة النصفية:

الجدول رقم (٩) معامل ثبات جوتمان للتجزئة النصفية لكل محور من محاور الدراسة

محاور الدراسة	عدد البنود الفردية	عدد البنود الزوجية	قيمة معامل جوتمان
دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي	8	8	0.735
دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي	4	3	0.617
دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي	7	6	0.691

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (١٠) نجد أن قيمة معاملات ثبات جوتمان للتجزئة النصفية مرتفعة مما يدل على أن الأداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

من خلال دراسة الصدق والثبات لأداة الدراسة تكون استبانة الدراسة في صورتها النهائية كما هي في الملحق رقم (٢) قابلة للتوزيع، ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

٤,٢ المبحث الثاني: عرض بيانات الدراسة، وتحليلها، واختبار فرضياتها.

٤,٢,١ الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية:

١. توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

الجدول رقم (١٠) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدقق داخلي	90	50.85%
مدقق خارجي	87	49.15%
المجموع	177	100.00%

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

توزع أفراد عينة الدراسة إلى مدققين داخليين وخارجيين بنسب مختلفة حيث بلغت نسبة المدقق الداخلي (50.85%) مقابل (49.15%) نسبة المدققين الخارجيين.

٢. توزيع عينة الدراسة حسب الفئات العمرية:

الجدول رقم (١١) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير الفئات العمرية

الفئات العمرية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	45	25.42%
من 30 وأقل من 40 سنة	96	54.24%
من 41 وأقل من 50 سنة	21	11.86%
من 50 وما فوق	15	8.48%
المجموع	177	100.00%

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

تبين من خلال الدراسة الميدانية أن نسبة أفراد العينة من الفئة العمرية أقل من (30) سنة بلغت نسبتهم (25.42%)، وأفراد العينة من الفئة العمرية (من 30 وأقل من 40 سنة) بلغت نسبتهم (54.24%)، وأفراد العينة من الفئة العمرية (من 41 وأقل من 50 سنة) بلغت نسبتهم (11.86%)، وأفراد العينة من الفئة العمرية (من 50 وما فوق) بلغت نسبتهم (8.48%).

٣. توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (١٢) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	70	39.55%
من 5 وأقل من 10 سنوات	63	35.59%
من 10 وأقل من 15 سنة	20	11.30%
من 15 سنة وأكثر	24	13.56%
المجموع	177	100.00%

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

تبين من نتائج الدراسة أن (39.55%) من أفراد العينة لديهم خبرة عملية من سنة إلى خمس سنة، و(35.59%) من أفراد العينة لديهم خبرة عملية من خمس سنوات إلى عشر سنوات، وأفراد العينة الذين لديهم خبرة من عشر سنوات فأكثر بلغت نسبتهم (11.30%)، و(13.56%) من أفراد العينة لديهم خبرة عملية من 15 سنة وأكثر.

٤. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (١٣) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
إجازة جامعية	118	66.67%
ماجستير	54	30.51%
دكتوراه	5	2.82%
المجموع	177	100.00%

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

أما بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي فتبين من نتائج الدراسة أن (66.67%) من أفراد العينة من حملة الشهادة الجامعية، مقابل (30.51%) من حملة درجة الدراسات العليا (الماجستير)، و(2.82%) من حملة درجة الدراسات العليا (الدكتوراه).

٥. توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم (١٤) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	127	71.75%
علوم مالية ومصرفية	27	15.25%
إدارة أعمال	15	8.47%
غير ذلك	8	4.52%
المجموع	177	100.00%

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

أما بالنسبة لمتغير التخصص العلمي فتبين من نتائج الدراسة أن (71.75%) من أفراد العينة هم محاسبين، و(15.25%) من أفراد العينة هم من اختصاص علوم مالية ومصرفية، و(8.47%) من أفراد العينة هم من اختصاص إدارة أعمال، و(4.52%) من أفراد العينة هم من اختصاص مختلفة.

٤,٢,٢ الإجابة عن تساؤلات الدراسة:

سنعتمد في الإجابة عن تساؤلات الدراسة بحساب التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة، وحساب المتوسط الحسابي لمعرفة درجة الموافقة على البند حسب ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (١٥) مجال المتوسط ودرجة الموافقة

مجال المتوسط	درجة الموافقة
من 1.00 إلى 1.79	عدم موافقة بشدة
من 1.80 إلى 2.59	عدم موافقة
من 2.60 إلى 3.39	محايدة
من 3.40 إلى 4.19	موافقة
من 4.20 إلى 5.00	موافقة بشدة

التساؤل الأول: هل الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي له دور في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي؟

أولاً: من وجهة نظر المدققين الداخليين:

الجدول رقم (١٦) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الداخليين على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1.25	3.74	36	15	24	10	5	العدد
		40.00%	16.67%	26.67%	11.11%	5.56%	النسبة المئوية
1.11	3.61	27	18	28	17	0	العدد
		30.00%	20.00%	31.11%	18.89%	0.00%	النسبة المئوية

١- يتم اختيار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق

٢- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي برفع تقارير عمل التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق

0.88	3.70	12	52	13	13	0	العدد	٣- يناقش المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي خطة عمل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق
		13.33%	57.78%	14.44%	14.44%	0.00%	النسبة المئوية	
0.80	3.79	13	53	16	8	0	العدد	٤- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أي مخالفات عامة تقوم بها منشأة العمل
		14.44%	58.89%	17.78%	8.89%	0.00%	النسبة المئوية	
0.86	3.84	18	49	14	9	0	العدد	٥- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أي مخالفات في المبادئ والمعايير المتبعة في منشأة العمل
		20.00%	54.44%	15.56%	10.00%	0.00%	النسبة المئوية	
1.17	2.77	6	24	14	35	11	العدد	٦- تتناسب أتعاب المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم عمل التدقيق الداخلي
		6.67%	26.67%	15.56%	38.89%	12.22%	النسبة المئوية	
0.85	3.76	13	53	13	11	0	العدد	٧- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بعدم الحصول على مكافآت وخصومات من منشأة العمل
		14.44%	58.89%	14.44%	12.22%	0.00%	النسبة المئوية	
1.05	3.60	15	43	17	11	4	العدد	٨- لا يتأثر المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالعلاقات الشخصية بينه وبين موظفي منشأة العمل
		16.67%	47.78%	18.89%	12.22%	4.44%	النسبة المئوية	
1.04	3.72	24	32	19	15	0	العدد	٩- يحافظ المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نزعة الشك المهني أثناء تقديمه لنشاط التدقيق الداخلي في منشأة العمل
		26.67%	35.56%	21.11%	16.67%	0.00%	النسبة المئوية	
0.50	4.54	49	41	0	0	0	العدد	١٠- يؤدي المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مهام التدقيق الداخلي بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض مصالح
		54.44%	45.56%	0.00%	0.00%	0.00%	النسبة المئوية	
1.04	3.89	30	32	18	8	2	العدد	١١- يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي نطاق وأساليب عمله
		33.33%	35.56%	20.00%	8.89%	2.22%	النسبة المئوية	

1.27	3.67	30	28	8	20	4	العدد	١٢- يختار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الأنشطة والسياسات الإدارية الواجب فحصها من تلقاء نفسه
		33.33%	31.11%	8.89%	22.22%	4.44%	النسبة المئوية	
0.64	4.36	39	45	5	1	0	العدد	١٣- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالإفصاح عن كل الحقائق التي توصل إليها في تقريره بموضوعية وشفافية
		43.33%	50.00%	5.56%	1.11%	0.00%	النسبة المئوية	
0.99	3.61	18	34	23	15	0	العدد	١٤- لا يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بأي وظائف تنفيذية أو مهام إدارية لمنشأة العميل
		20.00%	37.78%	25.56%	16.67%	0.00%	النسبة المئوية	
0.95	3.11	8	22	32	28	0	العدد	١٥- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بعدم القيام بأي خدمات استشارية لإدارة منشأة العميل
		8.89%	24.44%	35.56%	31.11%	0.00%	النسبة المئوية	
1.26	3.19	19	18	20	27	6	العدد	١٦- لا يشارك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بتصميم الأنظمة الداخلية في منشأة العميل
		21.11%	20.00%	22.22%	30.00%	6.67%	النسبة المئوية	
15.66	58.9	الكلي						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

تتراوح نسب المتوسط الحسابي ما بين (4.54) و (2.77) حيث جاء السؤال رقم (10) " يؤدي المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مهام التدقيق الداخلي بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض مصالح " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.54)، يليه في المرتبة الثانية السؤال رقم (13) " يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالإفصاح عن كل الحقائق التي توصل إليها في تقريره بموضوعية وشفافية " بمتوسط حسابي بلغ (4.36) .

بينما جاء السؤال رقم (6) في المرتبة الأخيرة " تتناسب أتعاب المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم عمل التدقيق الداخلي " بمتوسط حسابي بلغ (2.77).

ثانياً: من وجهة نظر المدققين الخارجيين:

الجدول رقم (١٧) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الخارجيين على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1.00	3.43	7	43	22	10	5	العدد	١- يتم اختيار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق
		8.05%	49.43%	25.29%	11.49%	5.75%	النسبة المئوية	
0.94	4.10	35	34	10	8	0	العدد	٢- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي برفع تقارير عمل التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق
		40.23%	39.08%	11.49%	9.20%	0.00%	النسبة المئوية	
1.23	3.72	26	36	5	15	5	العدد	٣- يناقش المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي خطة عمل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق
		29.89%	41.38%	5.75%	17.24%	5.75%	النسبة المئوية	
1.24	3.97	40	24	8	10	5	العدد	٤- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أي مخالفات عامة تقوم بها منشأة العمل
		45.98%	27.59%	9.20%	11.49%	5.75%	النسبة المئوية	
1.26	3.91	38	25	7	12	5	العدد	٥- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أي مخالفات في المبادئ والمعايير المتبعة في منشأة العمل
		43.68%	28.74%	8.05%	13.79%	5.75%	النسبة المئوية	
1.13	3.46	12	41	16	11	7	العدد	٦- تتناسب أتعاب المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم عمل التدقيق الداخلي
		13.79%	47.13%	18.39%	12.64%	8.05%	النسبة المئوية	
1.23	3.63	25	30	12	15	5	العدد	٧- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بعدم الحصول على مكافآت وخصومات من منشأة العمل
		28.74%	34.48%	13.79%	17.24%	5.75%	النسبة المئوية	

1.18	3.82	28	35	9	10	5	العدد	٨- لا يتأثر المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالعلاقات الشخصية بينه وبين موظفي منشأة العمل
		32.18%	40.23%	10.34%	11.49%	5.75%	النسبة المئوية	
1.04	4.33	52	23	4	5	3	العدد	٩- يحافظ المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نزعة الشك المهني أثناء تقديمه لنشاط التدقيق الداخلي في منشأة العمل
		59.77%	26.44%	4.60%	5.75%	3.45%	النسبة المئوية	
1.09	4.18	49	15	15	6	2	العدد	١٠- يؤدي المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مهام التدقيق الداخلي بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض مصالح
		56.32%	17.24%	17.24%	6.90%	2.30%	النسبة المئوية	
1.27	3.86	37	23	10	12	5	العدد	١١- يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي نطاق وأساليب عمله
		42.53%	26.44%	11.49%	13.79%	5.75%	النسبة المئوية	
1.17	3.83	28	36	8	10	5	العدد	١٢- يختار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الأنشطة والسياسات الإدارية الواجب فحصها من تلقاء نفسه
		32.18%	41.38%	9.20%	11.49%	5.75%	النسبة المئوية	
1.16	3.86	28	39	5	10	5	العدد	١٣- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالإفصاح عن كل الحقائق التي توصل إليها في تقريره بموضوعية وشفافية
		32.18%	44.83%	5.75%	11.49%	5.75%	النسبة المئوية	
1.17	3.85	28	38	6	10	5	العدد	١٤- لا يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بأي وظائف تنفيذية أو مهام إدارية لمنشأة العمل
		32.18%	43.68%	6.90%	11.49%	5.75%	النسبة المئوية	
1.31	3.76	37	16	15	14	5	العدد	١٥- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بعدم القيام بأي خدمات استشارية لإدارة منشأة العمل
		42.53%	18.39%	17.24%	16.09%	5.75%	النسبة المئوية	
1.30	3.70	35	14	20	13	5	العدد	١٦- لا يشارك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بتصميم الأنظمة الداخلية في منشأة العمل
		40.23%	16.09%	22.99%	14.94%	5.75%	النسبة المئوية	
18.72	61.41	الكلي						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

تتراوح نسب المتوسط الحسابي مابين (4.33) و (3.43) حيث جاء السؤال رقم (9) " يحافظ المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نزعة الشك المهني أثناء تقديمه لنشاط التدقيق الداخلي في منشأة العمل " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.33)، يليه في المرتبة الثانية السؤال رقم (10) " يؤدي المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مهام التدقيق الداخلي بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض مصالح " بمتوسط حسابي بلغ (4.18) .

بينما جاء السؤال رقم (1) في المرتبة الأخيرة " يتم اختيار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق " بمتوسط حسابي بلغ (3.43).

ثالثاً: من وجهة نظر المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين:

الجدول رقم (١٨) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عيني الدراسة (المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين) على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1.14	3.59	43	58	46	20	10	العدد	١- يتم اختيار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق
		24.29%	32.77%	25.99%	11.30%	5.65%	النسبة المئوية	
1.06	3.85	62	52	38	25	0	العدد	٢- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي برفع تقارير عمل التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق
		35.03%	29.38%	21.47%	14.12%	0.00%	النسبة المئوية	
1.06	3.71	38	88	18	28	5	العدد	٣- يناقش المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي خطة عمل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق
		21.47%	49.72%	10.17%	15.82%	2.82%	النسبة المئوية	

1.04	3.88	53	77	24	18	5	العدد	٤- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أي مخالفات عامة تقوم بها منشأة العميل
		29.94%	43.50%	13.56%	10.17%	2.82%	النسبة المئوية	
1.07	3.88	56	74	21	21	5	العدد	٥- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أي مخالفات في المبادئ والمعايير المتبعة في منشأة العميل
		31.64%	41.81%	11.86%	11.86%	2.82%	النسبة المئوية	
1.20	3.11	18	65	30	46	18	العدد	٦- تتناسب أتعاب المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم عمل التدقيق الداخلي
		10.17%	36.72%	16.95%	25.99%	10.17%	النسبة المئوية	
1.05	3.69	38	83	25	26	5	العدد	٧- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بعدم الحصول على مكافآت وخصومات من منشأة العميل
		21.47%	46.89%	14.12%	14.69%	2.82%	النسبة المئوية	
1.11	3.71	43	78	26	21	9	العدد	٨- لا يتأثر المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالعلاقات الشخصية بينه وبين موظفي منشأة العميل
		24.29%	44.07%	14.69%	11.86%	5.08%	النسبة المئوية	
1.08	4.02	76	55	23	20	3	العدد	٩- يحافظ المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نزعة الشك المهني أثناء تقديمه لنشاط التدقيق الداخلي في منشأة العميل
		42.94%	31.07%	12.99%	11.30%	1.69%	النسبة المئوية	
0.86	4.37	98	56	15	6	2	العدد	١٠- يؤدي المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مهام التدقيق الداخلي بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض مصالح
		55.37%	31.64%	8.47%	3.39%	1.13%	النسبة المئوية	
1.16	3.88	67	55	28	20	7	العدد	١١- يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي نطاق وأساليب عمله
		37.85%	31.07%	15.82%	11.30%	3.95%	النسبة المئوية	
1.22	3.75	58	64	16	30	9	العدد	١٢- يختار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الأنشطة والسياسات الإدارية الواجب فحصها من تلقاء نفسه
		32.77%	36.16%	9.04%	16.95%	5.08%	النسبة المئوية	

0.96	4.11	67	84	10	11	5	العدد	١٣ - يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالإفصاح عن كل الحقائق التي توصل إليها في تقريره بموضوعية وشفافية
		37.85%	47.46%	5.65%	6.21%	2.82%	النسبة المئوية	
1.08	3.73	46	72	29	25	5	العدد	١٤ - لا يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بأي وظائف تنفيذية أو مهام إدارية لمنشأة العميل
		25.99%	40.68%	16.38%	14.12%	2.82%	النسبة المئوية	
1.19	3.43	45	38	47	42	5	العدد	١٥ - يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بعدم القيام بأي خدمات استشارية لإدارة منشأة العميل
		25.42%	21.47%	26.55%	23.73%	2.82%	النسبة المئوية	
1.30	3.44	54	32	40	40	11	العدد	١٦ - لا يشارك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بتصميم الأنظمة الداخلية في منشأة العميل
		30.51%	18.08%	22.60%	22.60%	6.21%	النسبة المئوية	
17.58	60.15	الكل						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

تتراوح نسب المتوسط الحسابي ما بين (4.37) و (3.11) حيث جاء السؤال رقم (10) " يؤدي المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مهام التدقيق الداخلي بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض مصالح" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.37)، يليه في المرتبة الثانية السؤال رقم (13) " يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالإفصاح عن كل الحقائق التي توصل إليها في تقريره بموضوعية وشفافية " بمتوسط حسابي بلغ (4.11) .

بينما جاء السؤال رقم (6) في المرتبة الأخيرة " تتناسب أتعاب المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم عمل التدقيق الداخلي " بمتوسط حسابي بلغ (3.11).

التساؤل الثاني: هل الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي له دور في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي؟

أولاً: من وجهة نظر المدققين الداخليين:

الجدول رقم (١٩) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الداخليين على عبارات محور

(دور الإسناد الخارجي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1.04	3.72	24	32	19	15	0	١- يضع المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي خطة واضحة تتضمن هدف ونطاق وتوقيت والموارد المخصصة للقيام بمهام التدقيق الداخلي في المنشأة
		26.67%	35.56%	21.11%	16.67%	0.00%	النسبة المئوية
1.11	3.57	23	23	29	12	3	٢- يعمل المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي وفق برامج عمل تتمتع بالدقة والكفاية
		25.56%	25.56%	32.22%	13.33%	3.33%	النسبة المئوية
1.04	3.89	30	32	18	8	2	٣- يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي جدول زمني لمتابعة تنفيذ خطة التدقيق الداخلي
		33.33%	35.56%	20.00%	8.89%	2.22%	النسبة المئوية
1.27	3.67	30	28	8	20	4	٤- يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الإجراءات التي يجب اتباعها في عمليات التخطيط والتوثيق وجمع الأدلة
		33.33%	31.11%	8.89%	22.22%	4.44%	النسبة المئوية
0.70	3.78	13	45	31	1	0	٥- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي في المنشأة
		14.44%	50.00%	34.44%	1.11%	0.00%	النسبة المئوية
0.99	3.61	18	34	23	15	0	٦- يقوم المصدر الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بإعداد برنامج لضمان الجودة وتحسينها
		20.00%	37.78%	25.56%	16.67%	0.00%	النسبة المئوية
1.11	3.66	29	17	28	16	0	٧- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية المتعارف عليها
		32.22%	18.89%	31.11%	17.78%	0.00%	النسبة المئوية
7.26	25.9	الكلي					

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

تتراوح نسب المتوسط الحسابي ما بين (3.89) و (3.57) حيث جاء السؤال رقم (3) " يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي جدول زمني لمتابعة تنفيذ خطة التدقيق الداخلي " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.89)، يليه في المرتبة الثانية السؤال رقم (5) " يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي في المنشأة " بمتوسط حسابي بلغ (3.78) .

بينما جاء السؤال رقم (2) في المرتبة الأخيرة " يعمل المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي وفق برامج عمل تتمتع بالدقة والكفاية " بمتوسط حسابي بلغ (3.57).

ثانياً: من وجهة نظر المدققين الخارجيين:

الجدول رقم (٢٠) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الخارجيين على عبارات محور (دور الإسناد الخارجى فى جودة أداء مهام التدقيق الداخلى)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1.10	3.75	22	39	12	10	4	العدد
		25.29%	44.83%	13.79%	11.49%	4.60%	النسبة المئوية
0.90	4.23	40	34	6	7	0	العدد
		45.98%	39.08%	6.90%	8.05%	0.00%	النسبة المئوية
1.19	3.84	30	34	6	13	4	العدد
		34.48%	39.08%	6.90%	14.94%	4.60%	النسبة المئوية
1.24	3.61	27	23	18	14	5	العدد
		31.03%	26.44%	20.69%	16.09%	5.75%	النسبة المئوية
0.48	4.64	56	31	0	0	0	العدد
		64.37%	35.63%	0.00%	0.00%	0.00%	النسبة المئوية

1.71	3.56	42	15	3	4	23	العدد	٦- يقوم المصدر الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بإعداد برنامج لضمان الجودة وتحسينها
		48.28%	17.24%	3.45%	4.60%	26.44%	النسبة المئوية	
1.26	3.84	37	20	13	13	4	العدد	٧- يلتزم المصد الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية المتعارف عليها
		42.53%	22.99%	14.94%	14.94%	4.60%	النسبة المئوية	
7.88	27.47	الكل						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

تتراوح نسب المتوسط الحسابي ما بين (4.64) و (3.56) حيث جاء السؤال رقم (5) " يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي في المنشأة" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.64)، يليه في المرتبة الثانية السؤال رقم (2) " يعمل المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي وفق برامج عمل تتمتع بالدقة والكفاءة" بمتوسط حسابي بلغ (4.23) .

بينما جاء السؤال رقم (6) في المرتبة الأخيرة " يقوم المصدر الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بإعداد برنامج لضمان الجودة وتحسينها " بمتوسط حسابي بلغ (3.56).

ثالثاً: من وجهة نظر المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين:

الجدول رقم (٢١) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عيني الدراسة (المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين) على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1.07	3.73	46	71	31	25	4	العدد
		25.99%	40.11%	17.51%	14.12%	2.26%	النسبة المئوية
1.06	3.89	63	57	35	19	3	العدد
		35.59%	32.20%	19.77%	10.73%	1.69%	النسبة المئوية

1.12	3.86	60	66	24	21	6	العدد	٣- يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي جدول زمني لمتابعة تنفيذ خطة التدقيق الداخلي
		33.90%	37.29%	13.56%	11.86%	3.39%	النسبة المئوية	
1.25	3.64	57	51	26	34	9	العدد	٤- يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الإجراءات التي يجب اتباعها في عمليات التخطيط والتوثيق وجمع الأدلة
		32.20%	28.81%	14.69%	19.21%	5.08%	النسبة المئوية	
0.74	4.19	69	76	31	1	0	العدد	٥- يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي في المنشأة
		38.98%	42.94%	17.51%	0.56%	0.00%	النسبة المئوية	
1.39	3.59	60	49	26	19	23	العدد	٦- يقوم المصدر الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بإعداد برنامج لضمان الجودة وتحسينها
		33.90%	27.68%	14.69%	10.73%	12.99%	النسبة المئوية	
1.19	3.75	66	37	41	29	4	العدد	٧- يلتزم المصد الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية المتعارف عليها
		37.29%	20.90%	23.16%	16.38%	2.26%	النسبة المئوية	
7.82	26.65	الكلي						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

تتراوح نسب المتوسط الحسابي ما بين (4.19) و (3.59) حيث جاء السؤال رقم (5) " يقوم المصدر الخارجي المقدم

لنشاط التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي في المنشأة" في المرتبة الأولى

وبمتوسط حسابي بلغ (4.64)، يليه في المرتبة الثانية السؤال رقم (2) " يعمل المصدر الخارجي المقدم لنشاط

التدقيق الداخلي وفق برامج عمل تتمتع بالدقة والكفاءة" بمتوسط حسابي بلغ (3.89) .

بينما جاء السؤال رقم (6) في المرتبة الأخيرة " يقوم المصدر الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بإعداد برنامج لضمان

الجودة وتحسينها " بمتوسط حسابي بلغ (3.59).

التساؤل الثالث: هل الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي له دور في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق

الداخلي؟

أولاً: من وجهة نظر المدققين الداخليين:

الجدول رقم (٢٢) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الداخليين على عبارات

محور (دور الإسناد الخارجي في الكفاءة المهنية (الأهلية) التدقيق الداخلي)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
0.67	4.57	60	21	9	0	0	العدد	١- يتوفر في المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المؤهلات العلمية والعملية
		66.67%	23.33%	10.00%	0.00%	0.00%	النسبة المئوية	
1.05	3.78	28	27	22	13	0	العدد	٢- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الخبرة المهنية الكافية التي تجعله يؤدي عمل التدقيق الداخلي في منشأة العمل بكفاءة وفعالية
		31.11%	30.00%	24.44%	14.44%	0.00%	النسبة المئوية	
0.99	3.58	17	34	23	16	0	العدد	٣- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي خبرات ومعارف متخصصة لا يمتلكها المدققون الداخليون في منشأة العمل
		18.89%	37.78%	25.56%	17.78%	0.00%	النسبة المئوية	
0.98	3.63	19	32	26	13	0	العدد	٤- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي يمكن أن يوفر ممارسات أفضل في منشأة العمل نتيجة لسابق ممارساته في منشآت أخرى
		21.11%	35.56%	28.89%	14.44%	0.00%	النسبة المئوية	
1.31	3.50	29	20	11	27	3	العدد	٥- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تنوع الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي
		32.22%	22.22%	12.22%	30.00%	3.33%	النسبة المئوية	
1.12	3.84	34	24	16	16	0	العدد	٦- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي يدعم المدققين الداخليين في منشأة العمل بخبرات متخصصة
		37.78%	26.67%	17.78%	17.78%	0.00%	النسبة المئوية	
0.81	3.80	12	58	10	10	0	العدد	٧- لدى المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الإلمام التام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني
		13.33%	64.44%	11.11%	11.11%	0.00%	النسبة المئوية	
1.11	3.71	26	32	12	20	0	العدد	٨- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نيل الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية
		28.89%	35.56%	13.33%	22.22%	0.00%	النسبة المئوية	
0.76	3.58	10	37	38	5	0	العدد	٩- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تحسين مهاراته ومعارفه عن طريق التدريب المهني المستمر
		11.11%	41.11%	42.22%	5.56%	0.00%	النسبة المئوية	

0.90	3.89	19	55	3	13	0	العدد	١٠- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بحضور المؤتمرات و الندوات التي تنظمها الجمعيات المهنية
		21.11%	61.11%	3.33%	14.44%	0.00%	النسبة المئوية	
0.58	4.40	40	46	4	0	0	العدد	١١- يكون المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على التعامل مع الإجراءات والتقنيات الحديثة الخاصة بالتدقيق الداخلي
		44.44%	51.11%	4.44%	0.00%	0.00%	النسبة المئوية	
0.89	3.82	19	46	15	10	0	العدد	١٢- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بمنشأة العميل
		21.11%	51.11%	16.67%	11.11%	0.00%	النسبة المئوية	
0.94	3.08	7	22	32	29	0	العدد	١٣- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على الاتصال الفعال مع موظفي منشأة العميل والتعامل مع ضغوط العمل
		7.78%	24.44%	35.56%	32.22%	0.00%	النسبة المئوية	
12.11	49.18	الكلية						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

تتراوح نسب المتوسط الحسابي ما بين (4.57) و (3.08) حيث جاء السؤال رقم (1) " يتوفر في المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المؤهلات العلمية والعملية " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.57)، يليه في المرتبة الثانية السؤال رقم (11) " يكون المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على التعامل مع الإجراءات والتقنيات الحديثة الخاصة بالتدقيق الداخلي " بمتوسط حسابي بلغ (4.40) .

بينما جاء السؤال رقم (13) في المرتبة الأخيرة " إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على الاتصال الفعال مع موظفي منشأة العميل والتعامل مع ضغوط العمل " بمتوسط حسابي بلغ (3.08).

ثانياً: من وجهة نظر المدققين الخارجيين:

الجدول رقم (٢٣) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة المدققين الخارجيين على عبارات محور

(دور الإسناد الخارجي في الكفاءة المهنية (الأهلية) التدقيق الداخلي)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1.15	3.87	27	43	0	13	4	١- يتوفر في المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المؤهلات العلمية والعملية
		31.03%	49.43%	0.00%	14.94%	4.60%	النسبة المئوية
0.39	4.82	71	16	0	0	0	٢- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الخبرة المهنية الكافية التي تجعله يؤدي عمل التدقيق الداخلي في منشأة العميل بكفاءة وفعالية
		81.61%	18.39%	0.00%	0.00%	0.00%	النسبة المئوية
1.50	3.61	38	17	0	24	8	٣- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق خبرات ومعارف متخصصة لا يمتلكها المدققون الداخليون في منشأة العميل
		43.68%	19.54%	0.00%	27.59%	9.20%	النسبة المئوية
1.23	3.99	41	24	6	12	4	٤- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي يمكن أن يوفر ممارسات أفضل في منشأة العميل نتيجة لسابق ممارساته في منشآت أخرى
		47.13%	27.59%	6.90%	13.79%	4.60%	النسبة المئوية
1.29	3.76	30	32	6	12	7	٥- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تنويع الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي
		34.48%	36.78%	6.90%	13.79%	8.05%	النسبة المئوية
1.27	3.66	25	35	6	14	7	٦- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي يدعم المدققين الداخليين في منشأة العميل بخبرات متخصصة
		28.74%	40.23%	6.90%	16.09%	8.05%	النسبة المئوية
1.19	3.89	32	33	6	12	4	٧- لدى المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الإلمام التام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني
		36.78%	37.93%	6.90%	13.79%	4.60%	النسبة المئوية
1.22	3.94	38	26	7	12	4	٨- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نيل الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية
		43.68%	29.89%	8.05%	13.79%	4.60%	النسبة المئوية
0.83	4.40	51	23	10	3	0	٩- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تحسين مهاراته ومعارفه عن طريق التدريب المهني المستمر
		58.62%	26.44%	11.49%	3.45%	0.00%	النسبة المئوية

0.76	4.33	44	28	15	0	0	العدد	١٠- يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بحضور المؤتمرات و الندوات التي تنظمها الجمعيات المهنية
		50.57%	32.18%	17.24%	0.00%	0.00%	النسبة المئوية	
1.22	4.09	44	27	0	12	4	العدد	١١- يكون المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على التعامل مع الإجراءات والتقنيات الحديثة الخاصة بالتدقيق الداخلي
		50.57%	31.03%	0.00%	13.79%	4.60%	النسبة المئوية	
1.32	3.94	40	28	0	12	7	العدد	١٢- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بمنشأة العميل
		45.98%	32.18%	0.00%	13.79%	8.05%	النسبة المئوية	
1.33	3.84	37	25	6	12	7	العدد	١٣- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على الاتصال الفعال مع موظفي منشأة العميل والتعامل مع ضغوط العمل
		42.53%	28.74%	6.90%	13.79%	8.05%	النسبة المئوية	
14.7	52.14	الكل						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

تتراوح نسب المتوسط الحسابي ما بين (4.82) و (3.61) حيث جاء السؤال رقم (2) " يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الخبرة المهنية الكافية التي تجعله يؤدي عمل التدقيق الداخلي في منشأة العميل بكفاءة وفعالية " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.82)، يليه في المرتبة الثانية السؤال رقم (9) " يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تحسين مهاراته ومعارفه عن طريق التدريب المهني المستمر " بمتوسط حسابي بلغ (4.40) .

بينما جاء السؤال رقم (3) في المرتبة الأخيرة " يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق خبرات ومعارف متخصصة لا يمتلكها المدققون الداخليون في منشأة العميل " بمتوسط حسابي بلغ (3.61).

ثالثاً: من وجهة نظر المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين:

الجدول رقم (٢٤) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينتي الدراسة (المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين) على عبارات محور (دور الإسناد الخارجي في الكفاءة المهنية (الأهلية) التدقيق الداخلي)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1.00	4.23	87	64	9	13	4	العدد	١- يتوفر في المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المؤهلات العلمية والعملية
		49.15%	36.16%	5.08%	7.34%	2.26%	النسبة المئوية	
0.95	4.29	99	43	22	13	0	العدد	٢- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الخبرة المهنية الكافية التي تجعله يؤدي عمل التدقيق الداخلي في منشأة العميل بكفاءة وفعالية
		55.93%	24.29%	12.43%	7.34%	0.00%	النسبة المئوية	
1.26	3.59	55	51	23	40	8	العدد	٣- يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق خبرات ومعارف متخصصة لا يمتلكها المدققون الداخليون في منشأة العميل
		31.07%	28.81%	12.99%	22.60%	4.52%	النسبة المئوية	
1.12	3.81	60	56	32	25	4	العدد	٤- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي يمكن أن يوفر ممارسات أفضل في منشأة العميل نتيجة لسابق ممارساته في منشآت أخرى
		33.90%	31.64%	18.08%	14.12%	2.26%	النسبة المئوية	
1.30	3.63	59	52	17	39	10	العدد	٥- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تنويع الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي
		33.33%	29.38%	9.60%	22.03%	5.65%	النسبة المئوية	
1.20	3.75	59	59	22	30	7	العدد	٦- إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي يدعم المدققين الداخليين في منشأة العميل بخبرات متخصصة
		33.33%	33.33%	12.43%	16.95%	3.95%	النسبة المئوية	
1.01	3.84	44	91	16	22	4	العدد	٧- لدى المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الإلمام التام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني
		24.86%	51.41%	9.04%	12.43%	2.26%	النسبة المئوية	
1.17	3.82	64	58	19	32	4	العدد	٨- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نيل الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية
		36.16%	32.77%	10.73%	18.08%	2.26%	النسبة المئوية	

0.89	3.98	61	60	48	8	0	العدد	٩- يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تحسين مهاراته ومعارفه عن طريق التدريب المهني المستمر
		34.46%	33.90%	27.12%	4.52%	0.00%	النسبة المئوية	
0.86	4.11	63	83	18	13	0	العدد	١٠ يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بحضور المؤتمرات و الندوات التي تنظمها الجمعيات المهنية
		35.59%	46.89%	10.17%	7.34%	0.00%	النسبة المئوية	
0.96	4.25	84	73	4	12	4	العدد	١١ يكون المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على التعامل مع الإجراءات والتقنيات الحديثة الخاصة بالتدقيق الداخلي
		47.46%	41.24%	2.26%	6.78%	2.26%	النسبة المئوية	
1.12	3.88	59	74	15	22	7	العدد	١٢ يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بمنشأة العميل
		33.33%	41.81%	8.47%	12.43%	3.95%	النسبة المئوية	
1.21	3.45	44	47	38	41	7	العدد	١٣ إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على الاتصال الفعال مع موظفي منشأة العميل والتعامل مع ضغوط العمل
		24.86%	26.55%	21.47%	23.16%	3.95%	النسبة المئوية	
14.05	50.63	الكلي						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

تتراوح نسب المتوسط الحسابي ما بين (4.29) و (3.45) حيث جاء السؤال رقم (2) " يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الخبرة المهنية الكافية التي تجعله يؤدي عمل التدقيق الداخلي في منشأة العميل بكفاءة وفعالية " في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.29)، يليه في المرتبة الثانية السؤال رقم (11) " يكون المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على التعامل مع الإجراءات والتقنيات الحديثة الخاصة بالتدقيق الداخلي " بمتوسط حسابي بلغ (4.25) .

بينما جاء السؤال رقم (13) في المرتبة الأخيرة " إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على الاتصال الفعال مع موظفي منشأة العميل والتعامل مع ضغوط العمل " بمتوسط حسابي بلغ (3.45).

٤,٢,٣ اختبار فرضيات الدراسة:

سنعتمد في دراسة الفرضيات على اختبار ت ستيودنت (One Sample T-test) لمقارنة متوسط العبارة مع القيمة المتوسطة في مقياس ليكرت وهي (3) وذلك بالاعتماد على قيمة المعنوية (Sig) فإذا كانت قيمة المعنوية (Sig) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية يكون الاختبار غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) وبالتالي هناك دور محايد للإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي، أما إذا كان كانت قيمة المعنوية (Sig) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية يكون الاختبار دال إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، وهنا نميز حالتين إذا كان المتوسط أكبر من القيمة (3) هذا يدل على أن وجود دور للإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي، أما إذا كانت قيمة المتوسط أصغر من القيمة (3) هذا يدل على عدم وجود دور للإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

الفرضية الرئيسية: يوجد دور للإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

لدراسة دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي حسب رأي أفراد العينة المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ومقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة (3) كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (٢٥) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T-test لمقارنة متوسط المحور الأول مع القيمة المتوسطة ٣

One-Sample Test		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد		دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي
Test Value = 3						
قيمة المعنوية	قيمة ت					
0.001	17.681	0.366	3.68	90	مدقق داخلي	
0.001	10.954	0.714	3.84	87	مدقق خارجي	
0.001	17.762	0.568	3.76	177	الكلي	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

١- من وجهة نظر المدققين الداخليين: نجد أن قيمة المعنوية الإحصائية ($\text{Sig}=0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي والقيمة المتوسطة (3)، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي حسب رأي المدققين الداخليين هي (3.68) أي أكبر من (3) وهو ما يعبر عن وجود دور.

والنتيجة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$ حسب رأي المدققين الداخليين.

٢- من وجهة نظر المدققين الخارجيين: نجد أن قيمة المعنوية الإحصائية ($\text{Sig}=0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي والقيمة المتوسطة (3)، كما أن قيمة المتوسط

الحسابي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي حسب رأي المدققين الخارجيين هي (3.84) أي أكبر من (3) وهو ما يعبر عن وجود دور.

والنتيجة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ حسب رأي المدققين الخارجيين.

٣- من وجهة نظر عيني الدراسة: نجد أن قيمة المعنوية الإحصائية ($\text{Sig}=0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي والقيمة المتوسطة (3)، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي هي (3.76) أي أكبر من (3) وهو ما يعبر عن وجود دور.

والنتيجة (قبول الفرضية) : يوجد دور فعال ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

ثانياً: الفرضية الفرعية الثانية: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

لدراسة دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي حسب رأي أفراد العينة المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ومقارنة المتوسط مع القيمة المتوسط (3) كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (٢٦) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T-test لمقارنة متوسط المحور الثاني مع القيمة المتوسطة ٣

One-Sample Test		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد		دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي
Test Value = 3						
قيمة المعنوية	قيمة ت					
0.001	20.470	0.324	3.70	90	مدقق داخلي	
0.001	9.173	0.940	3.92	87	مدقق خارجي	
0.001	15.268	0.705	3.81	177	الكلي	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق:

١- من وجهة نظر المدققين الداخليين: نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية ($\text{Sig}=0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي والقيمة المتوسطة (3)، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي حسب رأي المدققين الداخليين هي (3.70) أي أكبر من (3) وهو ما يعبر عن وجود دور.

والنتيجة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي حسب رأي المدققين الداخليين عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0,05$.

٢- من وجهة نظر المدققين الخارجيين: نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية ($\text{Sig}=0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي والقيمة المتوسطة (3)، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور

دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي حسب رأي المدققين الخارجيين هي (3.92) أي أكبر من (3) وهو ما يعبر عن وجود دور.

والنتيجة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي حسب رأي المدققين الخارجيين عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

٣- من وجهة نظر عيني الدراسة: نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية ($\text{Sig}=0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي والقيمة المتوسطة (3)، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي هي (3.81) أي أكبر من (3) وهو ما يعبر عن وجود دور.

والنتيجة (قبول الفرضية) : يوجد دور فعال ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

لدراسة دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي ومقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة (3) كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (٢٧) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار T-test لمقارنة متوسط المحور الثالث مع القيمة المتوسطة ٣

One-Sample Test		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد		دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي
Test Value = 3						
قيمة المعنوية	قيمة ت					
0.001	18.034	0.412	3.78	90	مدقق داخلي	
0.001	23.471	0.940	4,01	87	مدقق خارجي	
0.001	28.248	0.421	3.89	177	الكلي	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق:

١ - من وجهة نظر المدققين الداخليين: من الجدول السابق نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية ($\text{Sig}=0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي والقيمة المتوسطة (3)، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي حسب رأي المدققين الداخليين هي (3.78) أي أكبر من (3) وهو ما يعبر عن وجود دور.

والنتيجة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي حسب رأي المدققين الداخليين عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$

٢ - من وجهة نظر المدققين الخارجيين: من الجدول السابق نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية ($\text{Sig}=0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي والقيمة المتوسطة (3)، كما أن قيمة

المتوسط الحسابي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي حسب رأي المدققين الخارجي هي (4,01) أي أكبر من (3) وهو ما يعبر عن وجود دور.

والنتيجة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي حسب رأي المدققين الخارجيين عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$

٣- من وجهة نظر عيني الدراسة: من الجدول السابق نجد أن قيمة الدلالة الإحصائية ($\text{Sig}=0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط محور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي والقيمة المتوسطة (3)، كما أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي هي (3.89) أي أكبر من (3) وهو ما يعبر عن وجود دور.

والنتيجة (قبول الفرضية) : يوجد دور فعال ذو دلالة إحصائية للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

٤,٣ المبحث الثالث: النتائج والتوصيات:

٤,٣,١ النتائج:

أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج، وهي على النحو التالي:

١. إن الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي له دور في تحسين جودة التدقيق الداخلي، في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
٢. يوجد دور فعال للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك من خلال التزام المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بمتطلبات تحقيق الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي.
٣. يوجد دور فعال للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء عمل التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك من خلال قيام المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بوضع خطة ملائمة للتدقيق الداخلي، وبذل العناية المهنية اللازمة، والالتزام بالمعايير المهنية، وتوفير برامج فحص الجودة.
٤. يوجد دور فعال للإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك من خلال امتلاك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الكفاءة المهنية (الأهلية) العالية.

٤,٣,٢ التوصيات:

انطلاقاً من النتائج أعلاه، توصي الدراسة بما يلي:

١. ضرورة اهتمام الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بالاستعانة بالمصدر الخارجي للقيام بنشاط التدقيق الداخلي بها، وذلك للاستفادة من المزايا التي يحققها الإسناد الخارجي.
٢. يجب على الشركات (في حال الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي) التعاقد مع المصادر الخارجية المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والتي تتميز بالكفاءة المهنية وتكون من غير المصادر المسؤولة عن تدقيق القوائم المالية للشركة بما يضمن حيادية وموضوعية نشاط التدقيق الداخلي.
٣. يجب على المصادر الخارجية المقدمة لنشاط التدقيق الداخلي تأهيل كوادر متخصصة تمتلك خبرة للعمل بكافة القطاعات.
٤. ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات عن قيام المصدر الخارجي بأداء نشاط التدقيق الداخلي.

مراجع الدراسة:

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

١. الجرجاوي، زياد. (٢٠١٠). القواعد المنهجية لبناء الاستبيان. مطبعة أبناء الجراح، ط١. فلسطين.
٢. حجازي، وجدي. (٢٠٠٩). أصول المراجعة الداخلية. دار التعليم الجامعي. الإسكندرية. مصر.
٣. الخطيب، خالد. (٢٠٠٩). التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية. الطبعة الأولى. دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع. عمان. الأردن.
٤. صبح. يوسف. (٢٠٠٧). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية. اتحاد المصارف العربية. بيروت. لبنان.
٥. عبيدات، ذوقان. وعدس، عبد الرحمن. وعبد الخالق، كريد. (٢٠٠١). البحث العلمي، مفهومه، أدواته وأساليبه. دار الفكر. عمان. الأردن.
٦. القاضي، حسين. (٢٠١٧). نظرية التدقيق. دار أمل للنشر. الجمهورية العربية السورية. الطبعة الأولى.
٧. القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠٠٨). التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، دمشق: منشورات جامعة دمشق، سوريا .
٨. القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٤). أصول المراجعة. الجزء الأول. منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد. سوريا.
٩. القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. (٢٠١٥). التدقيق الداخلي. منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد.
١٠. المهاني، محمد خالد. (٢٠٢٠). التدقيق الداخلي. مطبوعات جامعة الشام الخاصة. كلية العلوم الإدارية. دمشق. سوريا.

ثانياً: الدوريات

١. أبو الخير، محمد حارس. (٢٠٢٣). أثر جودة المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر السيبرانية بهدف دعم الاستقرار المالي في البنوك الإلكترونية (دراسة ميدانية). المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية. لمجلد الخامس عشر. العدد الأول. جامعة مدينة السادات. مصر.

٢. أميرهم، جيهان. (٢٠١٩). تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية. الفكر المحاسبي. المجلد: ٢٣. العدد: ٣. مصر.
٣. بدر، عصام. (٢٠١٩). أثر الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة السعودية". المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة- جامعة الأزهر. العدد: ٢٢. مصر.
٤. البلوي، ناصر. (٢٠٢١). محددات جودة المراجعة الداخلية وأثرها على اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية السعودية). المجلة الدولية لشنر البحوث والدراسات. المجلد: ٢. الإصدار: ١٩. الأردن.
٥. الجبول، ميسر. (٢٠٢١). أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان . مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. المجلد: ٥. العدد: ١٧. فلسطين.
٦. جواد، تيسير. أحمد، نضال. (٢٠٢٠). تقييم التدقيق الداخلي في النشاط التأميني في ضوء المعايير الدولية (IIA). بحث تطبيقي في شركة التأمين العراقية العامة. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد: ٦١. العراق.
٧. حسن، حسن عبد الرضا. (٢٠١٩). التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي الواقع والطموح " حكومة ذي قار المحلية انموذجاً". بحث مستل من رسالة ماجستير. جامعة البصرة . قسم المحاسبة. كلية الادارة والاقتصاد .المجلات الأكاديمية العلمية. المجلد: ١٣. العدد: ٥٢. العراق
٨. حسن، يوسف. (٢٠١٧). الدور الوسيط لمعايير تقييم أداء المراجع الداخلي في العلاقة بين فعالية المراجعة الداخلي وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بمؤشر EGX 100 ببورصة الأوراق المالية المصرية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. المجلد : ٥٤. العدد: ٢. مصر.
٩. خضير، بشرى. الرزاق، عمار. (٢٠١٧). تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد: ٢٣. العدد: ١٠٠. جامعة بغداد. العراق.
١٠. خليل، علي. (٢٠١٥). قياس أثر تطبيق الإسناد الخارجي لوظائف المحاسبة على أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة في بورصة النيل المصرية. جامعة عين شمس. كلية التجارة. مجلة الفكر المحاسبي. المجلد: ١٩. العدد: ١. مصر.

١١. خليل، محمد. (٢٠١٤). فعالية المصادر الخارجية في أداء خدمات المراجعة كنشاط مضيف لمقيمة وأثرها على قرارات منح الائتمان للمنظمات الأعمال" دراسة نظرية اختبارية. جامعة عين شمس. كلية التجارة. الفكر المحاسبي. المجلد: ١٨. العدد: ٤. مصر.
١٢. دلالة، سارة. هشام، بن حميدة. (٢٠٢١). أثر تطبيق نظام المعلومات المحاسبي على تحسين فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي -دراسة حالة لعينة من البنوك العاملة في الجزائر- . مجلة أبحاث ودراسات التنمية. المجلد: ٨٠. العدد: ١. الجزائر.
١٣. الزريقات، قاسم. (٢٠١١). أثر دليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية . المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. المجلد : ٧. العدد: ٢. الأردن.
١٤. سالم، أحمد محمد كامل. "تأثير كل من بدائل الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، الطرف المسند إليه، نوع الرأي في تقارير المراجعة المرتبطة بالإسناد إلى درجة اعتماد الطرف الثالث على محتوى التقارير المالية: دراسة تجريبية". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. جامعة عين شمس. كلية التجارة. العدد: ٢. مصر.
١٥. سلطان، فاضل. سليم، ابراهيم. (٢٠٢٠). اثر نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في دعم أداء المدقق الداخلي بالتطبيق على المصارف العاملة في محافظة دهوك. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية. العراق.
١٦. الشويكي، عليان. (٢٠١١). أهمية التزام البنوك التجارية الأردنية بتطبيق الحاكمية المؤسسية وأثر ذلك على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية : دراسة تطبيقية. المنظمة العربية للتنمية الإدارية. مؤتمر منظمات متميزة في بيئة جديدة. الأردن.
١٧. الشويكي، يونس. (٢٠١٤). أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية (دراسة ميدانية على البنوك التجارية). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد: ٣٠. العدد: ١. سوريا.
١٨. شيماء، محمود. (٢٠١٨). تطوير أداء معلمي الحلقة الثانية من التعليم الأساسي بمصر على ضوء معايير جودة أداء

- المعلم . مجلة جامعة الفيوم للعلوم التربوية والنفسية. العدد: العاشر. الجزء: الرابع. مصر.
١٩. الصافي، عماد الدين. (٢٠٢٣). دور جودة المراجعة الداخلية في فعالية إدارة المخاطر (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية). مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية. المجلد: ٤. العدد: ٣. السودان
٢٠. عبد الرحيم، ابتسام. ابراهيم، الهادي. (٢٠٢٢). دور الإسناد الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية في إدارة الربحية. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية. المجلد: ٣. اصدار: ١. السودان
٢١. عجيلة، محمد. (٢٠١٧). متطلبات جودة خدمات التدقيق الداخلي رؤيا شاملة. المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال. المجلد: ٢. العدد: ٢. جامعة غارادية: الجزائر.
٢٢. عيسى، سمير. (٢٠٠٨). العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. جامعة الاسكندرية. العدد : ١. المجلد: ٤٥. مصر.
٢٣. غنام، غريب جبر. (٢٠١٢). "محددات اختيار مصادر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وتأثيرها على جودة المراجعة الداخلية". مجلة المحاسبة المصرية. كلية التجارة. جامعة القاهرة. العدد : ٤. مصر.
٢٤. غنيم، محمود رجب. (٢٠١٦). محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي : دراسة ميدانية في البيئة السعودية. مجلة الفكر المحاسبي. جامعة عين شمس. كلية التجارة. المجلد: ٢٠. العدد: ٣. مصر.
٢٥. فراج، منال. (٢٠١٤). أثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها (دراسة ميدانية). المجلة العلمية للتجارة. جامعة طنطا. المجلد: ٣٤. العدد: ٣. مصر.
٢٦. فؤاد، ريمون. (٢٠١٥). قياس أثر التعهيد لأنشطة المراجعة الداخلية على جودة الأرباح المحاسبية : دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة ببورصة النيل المصرية. جامعة عين شمس. مجلة الفكر المحاسبي. المجلد: ١٩. العدد: ٤. مصر.
٢٧. قتال، سارة. زرفاوي، عبد الكريم. (٢٠٢٢). تحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعيارين الدوليين للتدقيق الداخلي (١١٠٠ و ١٢٠٠) استطلاع آراء المهنيين والأكاديميين. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية. المجلد: ٨. العدد: ١. الجزائر.
٢٨. القضاة، ليث. (٢٠١٨). أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية على

البنوك التجارية الاردنية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. المجلد ٥٥. العدد الثاني. كلية التجارة. جامعة الإسكندرية. مصر.

٢٩. كرم، محسن. العواد، اسعد. (٢٠٢٢). دور ممارسات التدقيق الداخلي في تخفيض مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وانعكاسها على القرارات الاستراتيجية. مجلة الإدارة والاقتصاد. المجلد: ١١. العدد: ٤١. العراق.

٣٠. مجلس التعاون لدول الخليج العربية. (٢٠١٢). دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. الطبعة الأولى. الرياض. السعودية.

٣١. مروة، يعقوب. يزيد، تفرات. سليمة، بن زعمة. (٢٠٢٠). وظيفة التدقيق كآلية لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مقارنة نظرية تحليلية. مجلة الميدان للدراسات الرياضية و الاجتماعية و الإنسانية. المجلد: ٣. العدد: ٣. الجزائر.

٣٢. المنظمة العالمية للتقييس (٢٠٠٨) ، المواصفات القياسية الدولية (ISO 9001: 2008) نظم إدارة الجودة – المتطلبات، ترجمة هيئات التقييس العربية، جنيف

٣٣. المنظمة العالمية للتقييس. (٢٠٠٢). المواصفة القياسية الدولية (ISO 9000: 2000) : نظم إدارة الجودة: الأسس والمصطلحات . ترجمة هيئات التقييس العربية. جنيف.

٣٤. النعيمات، سعيد. (٢٠١٠). بيان أثر التدقيق الداخلي على مخرجات النظام المحاسبي في قطاع البنوك التجارية الاردنية. المجلة العلمية لكلية التربية. جامعة ذمار – كلية التربية. المجلد: ١. عدد: ٨. اليمن.

ثالثاً: الرسائل والأطروحات الجامعية

١. أبو هديمه، محمد. (٢٠٠٧). تكاليف المراجع الخارجي بوظائف المراجعة الداخلية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة قاريونس بنغازي. ليبيا.

٢. الأدلبي، دلال. (٢٠٢١). دور التدقيق الداخلي في مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية (دراسة ميدانية على الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية). قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا.

٣. أوصيف، خضر. (٢٠١٧). نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات – دراسة عينة لشركات مساهمة (SPA) – أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية

- و التجارية وعلوم التسيير. قسم العموم الاقتصادية. جامعة محمد بوضياف - بالمسيلة. الجزائر.
٤. بلخادم، حنان. (٢٠١٦). أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير. قسم علوم التسيير. جامعة محمد خيضر - بسكرة. الجزائر.
٥. البيروتى، روان. (٢٠١٤). مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز موثوقية التقارير المالية (دراسة ميدانية في المصارف السورية). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. جامعة دمشق. سوريا. ص:
٦. الجرد، رشا. (٢٠٠٨). أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي (دراسة ميدانية في سوريا). رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. قسم المحاسبة. جامعة دمشق. سوريا.
٧. عبد الغفار، محمد رزق. (٢٠١٢). "أثر التعاقد الخارجي لأداء المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية" دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. كلية التجارة. قسم المحاسبة والمراجعة. جامعة القاهرة. مصر.
٨. عبد الوهاب، سامي. (٢٠١٩). أثر جودة التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية). اطروحة دكتوراه. قسم المحاسبة كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا.
٩. العبدلي، محمد. (٢٠١٢). أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير. كلية الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن.
١٠. الغزالي، ألين. (٢٠٢٢). دور التكامل بين إدارة التدقيق الداخلي و إدارة المخاطر في إطار الحوكمة لتحسين الأداء المالي للمصارف (دراسة ميدانية في المصارف العاملة في سورية). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا.
١١. غومة، أنس. (٢٠٢٢). أثر إسناد مهام المراجعة الداخلية لمهنيين خارجيين على جودة محتوى التقارير المالية دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بسوق المال الليبي (من وجهة نظر طالبي الخدمة). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة الزاوية. ليبيا.
١٢. فوق العادة، محمد عز. (٢٠٢٢). دور تركيز سوق خدمات التدقيق في تحسين جودة التدقيق وفق الإطار الدولي للتأكيد

- دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا.
١٣. فياض، رنا. (٢٠٢٢). دور التدقيق الداخلي في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة (دراسة ميدانية). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. جامعة دمشق. سوريا.
١٤. القاضي، محمد الحسن. (٢٠١٦). أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي - دراسة ميدانية على المستشفيات الأردنية الخاصة، رسالة ماجستير. كلية الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن.
١٥. كيرازن، فاتن. (٢٠١٠). مدى إدراك الإدارة العليا في المصارف السورية لأهمية المراجعة الداخلية في زيادة قيمة العمليات المصرفية وتحسينها دراسة ميدانية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سوريا
١٦. لبنى، بوزار. هجيرة، بودوارة. (٢٠١٩). أثر خبرة المدقق على تحسين جودة التدقيق الداخلي. دراسة حالة مؤسسة "باتيميتال" BATIMETAL. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة. جامعة الجبالي بونعامه بخميس مليانة. الجزائر.
١٧. الماغوط، غنوة. (٢٠١٧). أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على جودة التدقيق الداخلي -دراسة تطبيقية على البنوك الخاصة السورية. رسالة ماجستير. الجامعة الافتراضية السورية. سوريا.
١٨. محمد على، سمر. (٢٠١٦). تأثير الإسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة (دراسة ميدانية). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتجارة. كلية التجارة. جامعة عين شمس. مصر.
١٩. المدلل، يوسف. (٢٠٠٧). دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري. رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.
٢٠. المصدر، مرشد. (٢٠١٣). أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة). رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.
٢١. النونو. كمال. (٢٠٠٩). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة والتمويل. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.

المراجع الأجنبية:

1. Abbott, Lawrence. Daugherty, Brian. Parker, Susan. Peters, Gary. (2015). "Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence". Journal of Accounting Research, Vol. 54 No.1 printed in U.S.A.
2. Abdel Razak, Marwa. (2014). The Association between Internal Auditing Function Quality and External Audit Costs- Evidence from Egypt. Research Journal of Finance and Accounting. Vol.5, No.20.
3. Ahmad, Nasibah. Othman, Radiah. Othman, Rohana. Jusoff, Kamaruzaman. (2011). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. Journal of Modern Accounting and Auditing Sep. Vol. 5, No. 9 (Serial No. 52).
4. American institute of certified public accountants (AICPA), Auditing Standards Board, (2014). Statement Auditing Standards, SAS 128, Using the Work of Internal Auditors.
5. American institute of CPAs, (AICPA). The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements, (SAS NO.65).
6. Anne pitt, Sally. (2014). Internal Quality Developing a Quality Assurance and Improvement Program, published by John Wiley & Sons, Inc. Hoboken. New Jersey.
7. Azharudin, Ali. (2016). Change In Internal Auditing Practice: Evolution, Constraints And Ingenious Solutions. Published Doctor Thesis, Aston University. Britain.
8. Badara, Mu'azu. Saidin, Siti. (2013). The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: A Calling for Expansion. International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences. Vol. 3, No.3.
9. Basel Committee on Banking Supervision. (2005). The Joint Forum Outsourcing in Financial Services. (Basel).
10. Dumitrescu-PECULEA, Adelina. Calota, George. (2014). The Importance of internal audit in optimizing management processes. Internal Auditing & Risk Management. Vol.4, No.36.
11. Financial Reporting Council (FRC). (2008), "The Audit Quality Framework".
12. Hajiha, Zohren and Rafiee, Azaden. (2011). The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays. Middle-East Journal of Scientific Research 10 (3).
13. Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Standards for the Professional

Practice of Internal Auditing (Standards).

14. Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). Definition of Internal Auditing Available at: <https://www.theiia.org/en/standards-guidance/mandatory-guidance/pages/Definition-of-internal-auditing.aspx/>.
 15. International Federation of Accountants, International Auditing and Assurance Standards Board, (2016-2017). Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Standard On Auditing 610 (ISA 610), Considering The Work Of Internal Auditing, New York vol.1
 16. International Auditing and Assurance Standards Board, (2016-2017). Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. vol.1.
 17. Isaksson, Anders . Lantz, Björn. (2015). "Outsourcing Strategies and Their Impact on Financial Performance in Small Manufacturing Firms in Sweden". International Journal of Business and Finance Research. Vol. 9. No. 4.
 18. Kalinzi, Charles. (2016). "Outsourcing (Logistics) Services and Supply Chain Efficiency - A Critical Review of Outsourcing Function in Mukwano Group of Companies". Journal of Outsourcing & Organizational Information Management. Vol.4.
 19. Khan, Sajjad. Asad, Muzaffar. Anjum, Kaleem Akhtar, kalsoom. (2020). Outsourcing Internal Audit Services: A Review. International Journal Of Management (IJM) . Vol. 11. Issue 8.
 20. Kiema, Harrison. Ahmed, Anwar. Ndirangu, Jane. (2015). "The Influence of Internal Audit Independence on the Financial Performance of Small and Medium Enterprises: A Case of the Construction Industry in Mombasa County". International Journal of Management and Commerce Innovations. Vol. 3. Iss.1.
 21. Latridis, George. (2012). Audit quality in common law - law emerging markets: evidence on earnings conservatism. Agency costs and cost of equity. Emerging Markets Review. Vol. 13.
 22. Ofe, Inua. Emmanuel, Abianga. (2015). "The Effect of the Internal Audit Outsourcing on Auditor Independence: The Nigerian Experience". Research Journal of Finance and Accounting. Vol.6, No.10.
 23. Ozcelik, Yasin. Altinkemer, Kemal. (2009). "Impacts of Information Technology
-

- Outsourcing on Organizational performance: A Firm – level Empirical Analysis". Proceedings of the 17th European Conference on Information Systems (ECIS). Verona. Italy.
24. Pizzinia, Mina. Lin, Shu. Ziegenfuss, Doglas. (2012). Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays, working paper, Available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/36739636.pdf>. <https://core.ac.uk/downl>
25. Prawitt, Douglas. Smith, Jason. wood, David. (2009). Internal Audit Quality and Earning Management Accounting Review, Vol. 84 No.4.
26. Sakour, Abdelwahab. Laila, Nur Hidayah. (2015). Internal Audit Effectiveness in Libyan Public Enterprises: An Approach to the Development of a Theoretical Framework. Global Business and Management Research: An International Journal. Vol: 7, NO: 2.
27. Sulaiman, Noor. (2011). "Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors ". Doctor of Philosophy Thesis. Manchester Business School. the University of Manchester. U.K.
28. Tamimi, Oday. (2021). The Role of Internal Audit in Risk Management from the Perspective of Risk Managers in the Banking Sector. The Australasian Accounting Business and Finance Journal. Vol.15. No.2.
29. The Malaysian Institute of Accountants (MIA). (2017). Outsourcing or Co-Sourcing of Internal Audit Function. (Malaysia: MIA).
30. Tortman, Andrew. (2013). Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis, Published Doctor thesis, School of Business, Bond University, Australia. P 219.
31. Troacă, Victor-Adrian. Dumitru-Bodislav, Alexandru. (2012). "Outsourcing. The Concept". Theoretical and Applied Economics Volume XIX (2012). No. 6(571).
32. Yaakub, Noryati. Afthanorhan, Asyraf. Ibrahim, Marwan. (2018). The Impact of the Use of Internal Audit Standards on Sales in Libyan Economic Institutions: Case Study Al-Ahlia Cement Company. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences. Vol.8. No.11.
-

الملاحق

ملاحق الدراسة:

الملحق رقم (١)

جداول (Krejcie & Morgan) لتحديد حجم العينة المدروسة

حجم العينة	حجم الاجتماع	حجم العينة	حجم الاجتماع	حجم العينة	حجم الاجتماع	حجم العينة	حجم الاجتماع	حجم العينة	حجم الاجتماع	حجم العينة	حجم الاجتماع
234	600	181	340	140	220	92	120	52	60	10	10
242	650	186	360	144	230	97	130	56	65	14	15
248	700	191	380	148	240	103	140	59	70	19	20
254	750	196	400	152	250	108	150	63	75	24	25
260	800	201	420	155	260	113	160	66	80	28	30
265	850	205	440	159	270	118	170	70	85	32	35
269	900	210	460	162	280	123	180	73	90	36	40
274	950	214	480	165	290	127	190	76	95	40	45
278	1000	217	500	169	300	132	200	80	100	44	50
285	1100	226	550	175	320	136	210	86	110	48	55

المصدر:

Krejcie & Morgan in their 1970 article "Determining Sample Size for Research Activities" (*Educational and Psychological Measurement*, #30, pp. 607-610).

الملحق رقم (٢)

قائمة المحكمين

تم تحكيم الاستبانة من قبل الأساتذة الأفاضل مشكورين

الدكتور عقبة الرضا	الأستاذ في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
الدكتور عصام قريط	الأستاذ في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
الدكتور ابراهيم العدي	الأستاذ في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

وقد قامت الباحثة بالأخذ بجميع الملاحظات القيمة التي قام الأساتذة بتقديمها لغرض تصويب عبارات الاستبانة وتحقيق الغاية المرجوة منها.

الملحق رقم (٣) استبانة الدراسة

السادة المحترمين: المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين.

تحية طيبة وبعد..

هذه الاستبانة تتعلق برسالة ماجستير مقدمة في جامعة دمشق كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، اختصاص مراجعة حسابات، والتي تهدف إلى بيان دور الإسناد الخارجي في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

ونظراً لخبرتكم وموقعكم الوظيفي ، نأمل منكم المساهمة في هذه الدراسة عن طريق الإجابة على الأسئلة التالية بشكل دقيق، علماً بأن المعلومات التي ستدلون بها ستحاط بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم وكرم تجاوبكم

إعداد الباحثة: امنة ماجد ابو شنب

إشراف الأستاذ الدكتور: بطرس مياله

(يرجى التكرم بوضع (٧) ضمن الإجابة المناسبة بالنسبة لكم مستخدماً واحداً فقط من الخيارات المتاحة)

القسم الأول: المعلومات الشخصية

١. العمر ☐ أقل من ٣٠ سنة ☐ من ٣٠ وأقل من ٤٠ سنة

☐ من ٤١ وأقل من ٥٠ سنة ☐ من ٥٠ سنة وما فوق

٢. المؤهل العلمي ☐ إجازة جامعية ☐ ماجستير

☐ دكتوراه ☐ شهادة أخرى

٣. التخصص العلمي ☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال

☐ اقتصاد ☐ علوم مالية ومصرفية

☐ تخصص آخر حدد.....

٤. المسمى الوظيفي ☐ مدقق داخلي ☐ مدقق خارجي

٥. عدد سنوات الخبرة ☐ أقل من ٥ سنوات ☐ من ٥ وأقل من ١٠ سنوات

☐ من ١٠ وأقل من ١٥ سنة ☐ من ١٥ سنة وأكثر

القسم الثاني: محاور الدراسة.

المحور الأول: دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	يتم اختيار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق					
٢	يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي برفع تقارير عمل التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق					
٣	يناقش المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي خطة عمل التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق					
٤	يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أي مخالفات عامة تقوم بها منشأة العميل					
٥	يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق عن أي مخالفات في المبادئ والمعايير المتبعة في منشأة العميل					
٦	تتناسب أتعاب المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مع الجهد المبذول لقاء تقديم عمل التدقيق الداخلي					
٧	يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بعدم الحصول على مكافآت وخصومات من منشأة العميل					
٨	لا يتأثر المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالعلاقات الشخصية بينه وبين موظفي منشأة العميل					
٩	يحافظ المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نزعة الشك المهني أثناء تقديمه لنشاط التدقيق الداخلي في منشأة العميل					
١٠	يؤدي المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي مهام التدقيق الداخلي بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض مصالح					
١١	يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي نطاق وأساليب عمله					
١٢	يختار المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الأنشطة والسياسات الإدارية الواجب فحصها من تلقاء نفسه					

١٣	يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالإفصاح عن كل الحقائق التي توصل إليها في تقريره بموضوعية وشفافية				
١٤	لا يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بأي وظائف تنفيذية أو مهام إدارية لمنشأة العميل				
١٥	يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بعدم القيام بأي خدمات استشارية لإدارة منشأة العميل				
١٦	لا يشارك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بتصميم الأنظمة الداخلية في منشأة العميل				

المحور الثاني: دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في جودة أداء مهام التدقيق الداخلي

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	يضع المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي خطة واضحة تتضمن هدف ونطاق وتوقيت والموارد المخصصة للقيام بمهام التدقيق الداخلي في المنشأة					
٢	يعمل المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي وفق برامج عمل تتمتع بالدقة والكفاية					
٣	يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي جدول زمني لمتابعة تنفيذ خطة التدقيق الداخلي					
٤	يحدد المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الإجراءات التي يجب اتباعها في عمليات التخطيط والتوثيق وجمع الأدلة					
٥	يقوم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي في المنشأة					
٦	يقوم المصدر الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي بإعداد برنامج لضمان الجودة وتحسينها					

٧	يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية المتعارف عليها					
المحور الثالث: دور الإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي في الكفاءة المهنية (الأهلية) للتدقيق الداخلي						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	يتوفر في المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المؤهلات العلمية والعملية					
٢	يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الخبرة المهنية الكافية التي تجعله يؤدي عمل التدقيق الداخلي في منشأة العميل بكفاءة وفعالية					
٣	يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق خبرات ومعارف متخصصة لا يمتلكها المدققون الداخليون في منشأة العميل					
٤	إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي يمكن أن يوفر ممارسات أفضل في المنشأة نتيجة لسابق ممارساته في منشآت أخرى					
٥	يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تنويع الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي					
٦	إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي يدعم المدققين الداخليين في منشأة العميل بخبرات متخصصة					
٧	لدى المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي الإلمام التام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني					
٨	يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على نيل الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية					
٩	يحرص المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي على تحسين مهاراته ومعارفه عن طريق التدريب المهني المستمر					

					يلتزم المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي بحضور المؤتمرات و الندوات التي تنظمها الجمعيات المهنية	١٠
					يكون المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على التعامل مع الإجراءات والتقنيات الحديثة الخاصة بالتدقيق الداخلي	١١
					يمتلك المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بمنشأة العميل	١٢
					إن المصدر الخارجي المقدم لنشاط التدقيق الداخلي قادر على الاتصال الفعال مع موظفي منشأة العميل والتعامل مع ضغوط العمل	١٣

Abstract

The Role Of Outsourcing in Improving the Quality of Internal Audit "Field Study"

This study aimed to demonstrate the role of outsourcing internal audit activity in improving the quality of internal audit. This is achieved by identifying the role of outsourcing of internal audit activity in the main factors determining the quality of internal auditing. These factors which are: independence and objectivity, performance quality, and professional competence (competence).

The study population consisted of internal auditors in companies listed on the Damascus Securities Exchange (27 companies) distributed into six sectors (banking, insurance, communications, agriculture, industry, services), and external auditors accredited by the Syrian Commission on Financial Markets and Securities, In addition to their employees practicing the auditing profession in Syria for the year 2023.

For the purpose of this study, 202 questionnaires were distributed to two samples consisting of internal auditors and external auditors. 180 of these questionnaires were retrieved, and 3 were excluded because they were not suitable for statistical analysis. The descriptive analytical approach and the Student t-test were used to compare a sample mean with a known mean (One Sample T-test), and the SPSS statistical packages for social sciences.

The study concluded that outsourcing of internal audit activity has a role in improving the quality of internal auditing in companies listed on the Damascus Securities Exchange. This is achieved through the presence of an effective role for external outsourcing of internal audit activity in the main aforementioned factors of internal audit quality.

Keywords: Internal audit, outsourcing, internal audit quality.

Damascus University

Faculty of Economics

Accounting Department

Master's degree in Audit



The Role Of Outsourcing in Improving the Quality of Internal Audit (Field Study)

Thesis submitted for obtaining a master's degree in audit

Prepared by Amna Abushanab

Supervised by Prof. Dr. Butrus Mayala

Professor in the Accounting Department - Faculty of Economics, Damascus
University

2023 - 2024
