



جامعة الأزهر - غزة

عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

ماجستير المحاسبة

مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري
في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة
(دراسة تطبيقية تحليلية)

**The Contribution of the Internal Auditing to Adjustment of the
Administrative and Financial Performance of the Local Government
Bodies in the Gaza Strip – (Analytical Empirical Study)**

إعداد الباحث

عبد الباسط أحمد الخيسي

إشراف:

د. عماد محمد الباز

أستاذ المحاسبة المساعد

جامعة الأزهر - غزة

د. علي سليمان النعامي

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة الأزهر - غزة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة من
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الأزهر - غزة

٢٠١٣ - ١٤٣٤ هـ - ٢٠١٣ م



جامعة الأزهر - غزة
عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
برنامج ماجستير المحاسبة

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة الدراسات العليا بجامعة الأزهر - غزة على تشكيل لجنة المناقشة والحكم على أطروحة الطالب/ عبد الباسط أحمد العبد الخيسي، المقدمة لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لنيل درجة الماجستير في العلوم السياسية وعنوانها:

مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة : دراسة تطبيقية تحليلية

وتمت المناقشة العلنية يوم الأربعاء بتاريخ 2013/04/17م.

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الطالب/ عبد الباسط أحمد العبد الخيسي ، درجة الماجستير في الاقتصاد والعلوم الإدارية تخصص المحاسبة.

توقيع أعضاء لجنة المناقشة والحكم :

التاريخ: 2013/4/24 (مشرقاً ورئيساً)	د. علي سليمان النعامي
التاريخ: 2013/4/25 (مشرقاً)	د. عماد محمد الباز
التاريخ: 2013/4/26 (مناقشاً داخلياً)	د. جبر إبراهيم الداعور
التاريخ: 2013/4/23 (مناقشاً خارجياً)	أ. د. يوسف محمود جربوع

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ لَا يَكْفُفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وَسِعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ
وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا
أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إصْرًا كَمَا
حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا
لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَارْحَمْنَا
أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ ﴾

صدق الله العظيم

قرآن كريم، سورة البقرة، آية (286)

إهداء

الحمد لله رب العالمين نحمده حمد الشاكرين ونشكره شكر الحامدين، والصلاة والسلام على معلم البشرية وهاديها إلى طريق العلم والنور .

إلى وطني الغالي فلسطين
إلى منبر العلم والعلماء.....جامعة الأزهر

إلى من أضاء شموع درب هذا العمل وعلمني كيف أمسك القلم

(والدي العزيز)

إلى من غمرتني بحبها وحنانها وعطاءها فوق كل عطاء، إلي من تكمن الجنة تحت أقدامها

(والدتي العزيزة)

إلى من رووا بدمائهم أرض فلسطين الحبيبة.إلى من لم يبخلوا باروحهم من اجل أن نحيا حياة كريمة

أخي الشهيد (عبد الكريم أحمد الخيسي)

إلى الذين كانوا سنداً وعوناً لي طوال حياتي .. إلى الذين شاركوني الأفراح والآلام

(إخواني وأخواتي)

إلى رفيقة عمري التي نبض قلبها لأجلي والتي علمتني التسامح ومحبة الناس

(زوجتي الغالية ورفيقة دربي)

إلى الذين قاسموني آلامي وآمالي... إلي من أري فيهم زهرة شبابي

(أبنائي الغاليين)

إلى أخواني الذين لم تنجبهم أمي، الأوفياء، المخلصين، النبلاء، الذين لم يتوانوا لحظة في مساعدتي

(أصدقائي)

إلى كل من أسدى لي نصحا وقدم لي عوناً

إلى كل هؤلاء أهدي جهدي هذا فلهم مني كل الحب والوفاء

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وقائد الغر المحجلين، سيدنا ومولانا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، اللهم انفعنا بما علمتنا، وعلمنا ما ينفعنا، وزدنا علماً، وهب لنا من لدنك رحمة، إنك أنت الوهاب العليم، أما بعد:

امتناناً لقول النبي محمد صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" رواه الترمذي، فإنه يطيب لي بعد شكر الله عز وجل، أن أتقدم بوافر الشكر والعرفان إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة، إلى الصرح الشامخ جامعة الأزهر قبلة العلماء ومهد الباحثين، إلى جميع أساتذتي الأفاضل في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، ممثلين بعميد الكلية، والطاقم الأكاديمي والإداري الذين أتاحوا لي الفرصة لأنهل من علمهم ومعارفهم، راجياً من المولى عز وجل أن يجزيهم عني خير الجزاء.

كما وأتقدم بالشكر الجزيل إلى من سخرهم الله لي لمساعدتي على إنجاز هذه الرسالة، المشرفان الدكتور **علي سليمان النعامي**، والدكتور **عماد محمد الباز** صاحباً البصمة الواضحة التي لولا توجيهاتهم ونصائحهم السديدة ما خرجت هذه الرسالة إلى حيز الوجود، فجزاهم الله عني خير الجزاء ونفع الله بعلمهما. كما وأتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الدكتور **جبر إبراهيم الداغور** والأستاذ الدكتور **يوسف محمود جربوع** على تفضلهما بمناقشة الرسالة وإثرائها بملاحظاتهما القيمة التي كان لها الأثر العظيم في تحسين الرسالة وإبرازها بالشكل العلمي المناسب.

كما وأتقدم بالشكر أيضاً إلى جميع المحكمين الذين قاموا بتحكيم الإستهانه وتنقيحها ومراجعتها حتى أصبحت على الوجه الذي هي عليه.

كما أتقدم بالشكر إلى الأخوة العاملين في هيئات الحكم المحلي على تعاونهم معي في تعبئة الإستهانه وفي الإرشادات التي أمدوني بها كما أشكر الأستاذين/ **ياسر عليوة** و**وليد المدينة** الذين قاما بالتدقيق اللغوي للبحث جزاهم الله عني خير الجزاء.

وفي الختام أقول إن أصبت فمن الله الكريم المنان، وإن أخطأت فمن نفسي والشيطان، وأرجو من ربي الرحمن العفو والغفران.

أسأل الله تعالى أن ينفعنا بما علمنا وأخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

الباحث

ملخص الدراسة

مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة (دراسة تطبيقية تحليلية)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، مع استعراض لمفهوم التدقيق الداخلي وبيان أهميته وأهدافه ومبادئه، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد اعتمد الباحث في جمع البيانات على الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة، ومن خلالها تم الحصول على البيانات الثانوية والتي شكلت الإطار النظري للدراسة، أما الإطار العملي فقد تم استخدام أسلوب المقابلة الشخصية، والإستبانة التي تتناسب مع موضوع الدراسة وفرضياتها وذلك بأسلوب الحصر الشامل، حيث قام الباحث بتوزيع (50) استبانة على جميع المدققين الداخليين العاملين بهيئات الحكم المحلي، وتم الحصول على (40) استبانة أي ما نسبته (80%)، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها.

ومن أهم النتائج التي خلُصت إليها الدراسة: وضوح دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، وأن الهيئات المحلية تطبق كافة إجراءات التدقيق الداخلي بما يكفل صحة ودقة البيانات المالية والإدارية، وأن المدققين الداخليين ملتزمين بمعايير التدقيق الداخلي، وهناك استقلالية لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال استقلال موقعها في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيتها للإدارات التنفيذية، توسيع نطاق ومسؤوليات عمل وظيفة التدقيق الداخلي يؤثر في كفاءة وفاعلية العاملين، وتتأثر وظيفة التدقيق الداخلي بالكفاءة العلمية والعملية المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي، وأن فصل الصلاحيات بين المدققين الداخليين يحقق الدقة في البيانات المالية والإدارية، وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يوفر معلومات وتقارير عن الأداء بشكل دقيق ومنظم، كما أنه يؤدي إلى زيادة جودة المخرجات، وأن التزام المدققين الداخليين بتطبيق معايير التدقيق لا يختلف باختلاف المتغيرات التنظيمية.

ومن أهم التوصيات التي خلُصت إليها الدراسة: ضرورة متابعة التطورات الفنية التي تطرأ على معايير التدقيق الداخلي، العمل على استمرارية تدعيم مقومات وظيفة التدقيق الداخلي لكي تتمكن من القيام بأداء مهامها على أكمل وجه، ضرورة وجود إلزام قانوني من وزارة الحكم المحلي لتطبيق معايير التدقيق الداخلي في هيئات الحكم المحلي، وضرورة أن يشمل قسم التدقيق الداخلي على التخصص الفني، وأن يكون هناك دور فعال لجمعية المدققين الداخليين الفلسطينية.

Abstract

The Contribution of the Internal Auditing to Adjustment of the Administrative and Financial Performance of the Local Government Bodies in the Gaza Strip–(Analytical Empirical Study)

This study aimed to identify the extent of the contribution of the internal auditing to adjustment of the financial and administrative performance in the local government bodies in the Gaza Strip, with a review of the concept of internal auditing and its importance, objectives and principles. To achieve the objectives of the study and to test the hypotheses, the researcher adopted the literature of relevant previous studies to collect data through which secondary data were obtained that formed the theoretical framework for the study. The empirical framework included a questionnaire fit to the theme of the study and its hypotheses using the method of comprehensive inclusion, where the researcher distributed (50) questionnaires to all internal auditors in the local government bodies, (40) questionnaires, (80%) have been obtained. The study used the descriptive statistical analysis method (SPSS) to describe and analyze the variables of the study and to test the hypotheses.

The most important findings of the study include: the clarity of the role of the internal auditing to the adjustment of the financial and administrative performance, where internal auditors show commitment to the standards of internal auditing, and the internal auditing is independent through the independence of its organizational structure from the executive management, the need to expand this job to include checking the efficiency and effectiveness of workers, the influence of specialized scientific and practical efficiency on the field of internal auditing. The findings also include that the separation of powers or duties between the internal auditors can achieve precision in the financial and managerial statements, and that a separate section of the internal auditing can lead to an increase in the quality of the output, and that the commitment of internal auditors to apply the auditing standards does not vary by the organizational variables.

The most important recommendations include: the need to follow the technical developments of the international standards of the internal auditing, working on the continuity of strengthening the elements of the internal auditing to be able to carry out the duties perfectly, there should be a legal obligation of the Ministry of Local Government to implement the standards of internal auditing in the local government bodies, and the Internal Audit Department should have technical specialization, and the need for a Palestinian Society of Internal Auditors.

فهرس الدراسة

الصفحة	الموضوع	
أ	أية قرآنية.	
ب	إهداء.	
ت	شكر وتقدير.	
ث	ملخص الدراسة.	
ج	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية.	
ح-س	فهرس الدراسة.	
ش-ص	فهرس الجداول.	
ط	قائمة الاختصارات.	
الفصل الأول : الإطار العام للدراسة.		
2	المقدمة.	1-1
3	مشكلة الدراسة.	2-1
4	أهمية الدراسة.	3-1
4	أهداف الدراسة.	4-1
5	فرضيات الدراسة.	5-1
6	متغيرات الدراسة.	6-1
6	1-6-1 المتغير التابع.	
6	2-6-1 المتغيرات المستقلة.	
6	حدود ونطاق الدراسة.	7-1
6	خطة الدراسة.	8-1
8	الدراسات السابقة.	9-1
8	1-9-1 الدراسات العربية.	
15	2-9-1 الدراسات الإنجليزية.	
20	التعليق على الدراسات السابقة.	10-1
الفصل الثاني: الإطار النظري لنظام التدقيق الداخلي.		
المبحث الأول: الركائز الأساسية لنظام وظيفة التدقيق الداخلي.		

23	مقدمة.	1-1-2
25	مفهوم التدقيق الداخلي.	2-1-2
27	تطور التدقيق الداخلي.	3-1-2
32	أنواع التدقيق الداخلي.	4-1-2
32	1-4-1-2 التدقيق الداخلي المالي.	
33	2-4-1-2 التدقيق الداخلي الإداري.	
34	3-4-1-2 التدقيق الداخلي لأغراض خاصة.	
35	أهمية التدقيق الداخلي.	5-1-2
37	أهداف ونطاق التدقيق الداخلي.	6-1-2
37	1-6-1-2 أهداف التدقيق الداخلي.	
40	2-6-1-2 نطاق التدقيق الداخلي.	
40	إجراءات التدقيق الداخلي.	7-1-2
41	مهام التدقيق الداخلي.	8-1-2
42	مراحل إنجاز عملية التدقيق الداخلي.	9-1-2
44	التدقيق الداخلي ودوره في تقييم الكفاءة والفاعلية.	10-1-2
45	1-10-1-2 دور المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية.	
المبحث الثاني: مقومات واستقلال ودليل أخلاقيات وظيفة التدقيق الداخلي.		
49	مقدمة.	1-2-2
50	مقومات وظيفة التدقيق الداخلي.	2-2-2
50	1-2-2-2 هيكل تنظيمي سليم.	
51	2-2-2-2 نظام محاسبي متكامل.	
52	3-2-2-2 خطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الوظائف.	
52	4-2-2-2 سياسات وإجراءات تتعلق بالموظفين.	
54	استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي.	3-2-2
57	دليل أخلاقيات وظيفة التدقيق الداخلي.	4-2-2
58	التدقيق الداخلي كمهنة مستقلة.	5-2-2

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي.		
62	مقدمة.	1-3-2
63	مفهوم معايير التدقيق الداخلي.	2-3-2
64	خصائص معايير التدقيق الداخلي.	3-3-2
65	أهمية معايير التدقيق الداخلي.	4-3-2
65	أهداف معايير التدقيق الداخلي.	5-3-2
66	اعتبارات وضع معايير التدقيق الداخلي.	6-3-2
66	معايير التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين (IIA).	7-3-2
67	1-7-3-2 معايير الصفات.	
70	2-7-3-2 معايير الأداء.	
76	3-7-3-2 معايير تطبيق وإجراءات التدقيق الداخلي.	
المبحث الرابع: البنية التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي.		
78	مقدمة.	1-4-2
79	الهيكل التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي.	2-4-2
80	1-2-4-2 موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي.	
80	2-2-4-2 التنظيم الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي.	
83	علاقة دائرة التدقيق الداخلي بالإدارات.	3-4-2
83	1-3-4-2 علاقة دائرة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا.	
84	2-3-4-2 علاقة دائرة التدقيق الداخلي مع الإدارات التنفيذية.	
86	مؤهلات وصفات المدققين الداخليين.	4-4-2
86	1-4-4-2 مؤهلات المدقق الداخلي.	
87	2-4-4-2 صفات المدقق الداخلي.	
90	مسؤوليات وواجبات وحقوق المدققين الداخليين.	5-4-2
90	1-5-4-2 مسؤوليات المدقق الداخلي.	
90	2-5-4-2 واجبات المدقق الداخلي.	
91	3-5-4-2 حقوق المدقق الداخلي.	
91	الصعوبات التي تواجه المدققين الداخليين.	6-4-2

الفصل الثالث: هيئات الحكم المحلي في فلسطين.		
95	مقدمة.	1-3
96	نشأة وتطور هيئات الحكم المحلي في فلسطين.	2-3
97	1-2-3 هيئات الحكم المحلي فترة الحكم العثماني.	
98	2-2-3 هيئات الحكم المحلي فترة الانتداب البريطاني.	
99	3-2-3 الإدارة الأردنية في الضفة الغربية والإدارة المصرية في قطاع غزة.	
100	4-2-3 هيئات الحكم المحلي فترة الاحتلال الإسرائيلي.	
101	5-2-3 هيئات الحكم المحلي في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية.	
104	علاقة وزارة الحكم المحلي بالهيئات المحلية الفلسطينية.	3-3
104	أساليب تشكيل الهيئات المحلية الفلسطينية.	4-3
105	الموارد المالية للهيئات المحلية الفلسطينية.	5-3
106	الشروط الواجب توافرها في الموارد المالية للهيئات المحلية الفلسطينية.	6-3
107	أسس تنظيم الموارد المالية للهيئات المحلية الفلسطينية.	7-3
108	التطوير المالي والإداري لهيئات الحكم المحلي الفلسطيني.	8-3
108	1-8-3 التطوير المالي للهيئات المحلية الفلسطينية.	
108	2-8-3 التطوير الإداري للهيئات المحلية الفلسطينية.	
111	أهداف وظيفة التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية.	9-3
111	مهام قسم التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية بقطاع غزة.	10-3
113	الخطوات المتبعة من الإدارة العليا للهيئات المحلية لتطوير قسم التدقيق الداخلي بقطاع غزة.	11-3
113	المعوقات التي تواجه المدققين الداخليين في الهيئات المحلية الفلسطينية بقطاع غزة.	12-3
الفصل الرابع: الطرق والإجراءات.		
116	مقدمة.	1-4
116	منهجية الدراسة.	2-4
117	مجتمع الدراسة.	3-4
121	أداة الدراسة.	4-4
123	صدق وثبات الإستبانة.	5-4

123	1-5-4 صدق الظاهري للأداة (صدق الإستبانه)	
124	2-5-4 صدق المقياس	
124	1-2-5-4 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الإستبانه.	
129	2-2-5-4 صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة.	
129	ثبات فقرات الإستبانه.	6-4
131	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.	7-4
الفصل الخامس : نتائج الدراسة الميدانية		
135	مقدمة.	1-5
135	اختبار التوزيع الطبيعي.	2-5
135	تحليل مجالات الدراسة.	3-5
136	1-3-5 تحليل فقرات المحور الأول: تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري.	
139	2-3-5 تحليل فقرات المحور الثاني: استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري.	
142	3-3-5 تحليل فقرات المحور الثالث: توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري.	
145	4-3-5 تحليل فقرات المحور الرابع: تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري.	
145	5-3-5 تحليل فقرات المحور الخامس: وجود قسم للتدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري.	
151	6-3-5 تحليل جميع محاور الدراسة معاً.	
152	اختبار فرضيات الدراسة.	4-5
152	1-4-5 اختبار الفرضية الأولى: بين تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي.	
153	2-4-5 اختبار الفرضية الثانية: بين استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي.	
154	3-4-5 اختبار الفرضية الثالثة: بين توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي.	

155	4-4-5 اختبار الفرضية الرابعة: بين تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي.	
156	5-4-5 اختبار الفرضية الخامسة: بين وجود قسم للتدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي ولإداري في هيئات الحكم المحلي.	
157	6-4-5 اختبار الفرضية السادسة: بين مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى للمتغيرات الشخصية.	
الفصل السادس: النتائج والتوصيات.		
166	مقدمة.	1-6
166	نتائج الدراسة.	2-6
167	توصيات الدراسة.	3-6
168	الدراسات المقترحة.	4-6
169	المراجع.	
الملاحق.		
II	ملحق رقم (1).	
III	ملحق رقم (2).	
IV	ملحق رقم (3).	

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
29	التطور الزمني للتدقيق الداخلي.	1
103	تصنيف الهيئات المحلية في قطاع غزة.	2
118	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	3
118	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.	4
119	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.	5
120	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.	6
120	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.	7
121	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية.	8
123	درجات مقياس ليكرت الخماسي.	9
124	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: تبني معايير أداء واضحة.	10
125	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: استقلال وموضوعية .	11
126	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: توسع نطاق ومسؤوليات.	12
127	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: تأثير الكفاءة العلمية والعملية.	13
128	الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: وجود قسم للتدقيق الداخلي.	14
129	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة.	15
130	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية).	16
131	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ).	17
135	اختبار التوزيع الطبيعي.	18
138	تحليل فقرات المحور الأول: تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي.	19
141	تحليل فقرات المحور الثاني: استقلال وموضوعية وظيفية التدقيق الداخلي.	20
144	تحليل فقرات المحور الثالث: توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفية التدقيق الداخلي.	21

147	تحليل فقرات المحور الرابع: تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي.	22
150	تحليل فقرات المحور الخامس: وجود قسم للتدقيق الداخلي.	23
152	تحليل جميع محاور الدراسة معاً.	24
153	نتائج التحليل للمحور الأول باستخدام اختبار بيرسون.	25
154	نتائج التحليل للمحور الثاني باستخدام اختبار بيرسون.	26
155	نتائج التحليل للمحور الثالث باستخدام اختبار بيرسون.	27
156	نتائج التحليل للمحور الرابع باستخدام اختبار بيرسون.	28
157	نتائج التحليل للمحور الخامس باستخدام اختبار بيرسون.	29
158	نتائج التحليل للمحور السادس باستخدام اختبار t يُعزى لمتغير الجنس.	30
159	نتائج التحليل للمحور السادس باستخدام اختبار t يُعزى لمتغير المؤهل العملي.	31
160	نتائج التحليل للمحور السادس باستخدام اختبار t يُعزى لمتغير التخصص العلمي.	32
161	نتائج التحليل للمحور السادس باستخدام اختبار One Way ANOVA يُعزى لمتغير المسمي الوظيفي.	33
162	نتائج التحليل للمحور السادس باستخدام اختبار One Way ANOVA يُعزى لمتغير سنوات الخبرة.	34
163	نتائج التحليل للمحور السادس باستخدام اختبار One Way ANOVA يُعزى لمتغير الشهادة المهنية.	35

قائمة الاختصارات

الاختصار	المدلول	المعنى باللغة العربية
ACPA	Arab Certified Public Accountant	شهادة محاسب قانون عربي
AICPA	American Institute of Certified Public Accountant	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ASCA	The Arab Society of Certified Accountants	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
CIA	Certified Internal Auditor	شهادة مدقق داخلي معتمد
CMA	Certified Management Accountant	شهادة محاسب إداري معتمد
CPA	Certified Public Accountant	شهادة محاسب قانوني معتمد
FSC	Financial Services Commission	لجنة الخدمات المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IIA	Institute Of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
ISPPIA	International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية للحسابات
JCPA	Jordanian Certificate Chartered Accountant	شهادة محاسب قانوني أردني

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة.

تعد هيئات الحكم المحلي، هيئات غير ربحية تلعب دوراً حيوياً في رفاهية سكانها، لما تقدمه من خدمات حيوية وأساسيه فيما يتعلق بالبنية التحتية والخدمات والبيئة والصحة، فقد كانت قديماً تنفذ سياسات الإدارة الحاكمة للأراضي الفلسطينية وحصرت أعمالها في صيانة وتنظيم الشوارع، ولم تكن تتمتع باستقلالية مالية وإداري عند السلطة الحاكمة، ومع قدوم السلطة الفلسطينية عام (1994)، بدأت بالتخلص من الواقع الصعب والمرير فقامت بتأسيس وزارة الحكم المحلي التي أسند إليها المسؤولية عن تطوير هيئات الحكم المحلي بالتعاون مع الفعاليات الاجتماعية والوطنية وترسيخ مبدأ اللامركزية، والقيام بالمشاريع الإنشائية والخدمات التي تقدمها للمواطنين وتعدد إداراتها حسب الهيكل التنظيمي وبُعداها الجغرافي وصعوبة الإجراءات المالية والإدارية المعتمدة بداخلها، وتعاملها مع العالم الخارجي والتطور السريع في علم المحاسبة والتدقيق كان لا بد من وجود وظيفة أساسية داخلية تقوم بضبط ومتابعة العمليات المالية والإدارية داخل هيئات الحكم المحلي وهي "وظيفة التدقيق الداخلي" ومع التطور الحاصل في الأنظمة المالية والإدارية برزت أهميتها في كونها وظيفة تقييمية استشارية تأمينية يُعتمد عليها في فحص الأنظمة والسياسات المالية والإدارية ورسم سياسات مستقبلية فاعلة ومساعدة هيئات الحكم المحلي في تحقيق أهدافها ورسم سياسة مستقبلية لتقييم وتحسين فاعلية إدارة الرقابة والتدقيق والسيطرة والتحكم، وهذا بدوره يتطلب منهجاً واضحاً ومحددًا ومضبوطاً لتقييم مدى فاعلية التدقيق الداخلي وكشف أي تجاوزات في تطبيق الأنظمة المالية والإدارية وتقديم توصيات من شأنها تصويب الانحراف في الأداء المالي والإداري في الهيئات.

وقد عرف الوقاد وديان (2010، ص204)، التدقيق الداخلي على أنه: - " نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم بها جهاز داخلي مستقل عن إدارة المنشأة، لتقديم ضمان واطمئنان للإدارة عن مدى كفاءة الإجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعية وقياس الأداء، وتقييم فاعلية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاءة تصميمها لتحقيق أهدافها"، كذلك تعد وظيفة التدقيق الداخلي من الوسائل الهامة لإدارة المؤسسة للتأكد والتحقق من التزام الوحدات الإدارية بالسياسات المالية والإدارية والأنظمة العامة المتبعة فيها، ومن المسؤوليات التي تقع على عاتق إدارة المؤسسة، إقامة نظام سليم وفعال للتدقيق الداخلي وكذلك المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، حيث أنه يوجد التزاماً قانونياً يقع على عاتق المؤسسة لإقامة

نظام سليم وفعال للتدقيق الداخلي، ومصدر هذا الالتزام هو واجب المؤسسة القانوني بإمساك حسابات منتظمة، لأنه لا يمكن تصور وجود حسابات منتظمة بدونه، وهو نظام سليم للتدقيق الداخلي (جربوع، 2002، ص100)، لهذا اعتبر البعض وظيفة التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية والإدارية وتشجيع الالتزام بالسياسات المالية والإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية، وتعد هذه الدراسة محاولة للوقوف على بيان وإظهار مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.

1-2 مشكلة الدراسة.

أدت الزيادة والتنوع في حجم هيئات الحكم المحلي، والتوسع في الأعمال والمشاريع والخدمات التي تقدمها في كافة المجالات إلى تعقيد العمليات المالية والإدارية فيها، مما تطلب وجود وظيفة التدقيق الداخلي التي لم تعد مقتصرة على التدقيق المالي، بل تطورت لتشمل أنواع أخرى كالتدقيق الإداري وتدقيق الالتزام، الأمر الذي ينعكس على نطاق عمل وظيفة التدقيق الداخلي، لذلك برزت الحاجة إلى أجهزة تدقيق داخلية تعمل على ضبط الأنظمة المالية والإدارية التي تساعد على استغلال الموارد المتاحة وتضمن تنفيذ التعليمات وفق السياسات المالية والإدارية المقررة، والسؤال الرئيسي للدراسة يتمثل في مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة؟ ومنه تتفرع الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل يوجد معايير أداء واضحة ونظام متبع لوظيفة التدقيق الداخلي، ومدى تأثيره على ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي؟

2- هل أن درجة استقلال المدقق الداخلي وموضوعيته تخوله من القيام بأداء مهمته على الوجه الأكمل والعمل بعيداً عن تدخلات وضغوطات الإدارة في هيئات الحكم المحلي؟

3- هل يساير نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي التطورات الحديثة التي طرأت على المهنة في هيئات الحكم المحلي؟

4- هل أن الكفاءة العلمية والعملية للمدقق الداخلي تؤهله للقيام بضبط وتقييم الأداء من الناحية المالية والإدارية في هيئات الحكم المحلي؟

5- هل أن وجود قسم للتدقيق الداخلي يؤدي إلى جودة المخرجات في هيئات الحكم المحلي؟

6- هل يستطيع المدقق الداخلي القيام بالدور المنوط به في ضبط الأداء المالي والإداري حسبما تقتضيه الأعراف والمعايير المهنية في هيئات الحكم المحلي ؟

1-3 أهمية الدراسة.

على الرغم من أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في المنشآت والمؤسسات العامة والخاصة كبيرة كانت أم صغيرة، ونظرا لطبيعة المنشآت والمؤسسات التي تميل إلى التوسع والتعقيد في عملياتها المالية والإدارية، فإن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة وتتبع أهميتها من عدة أمور:

1- تساعد الدراسة في تقديم دليل علمي عن العلاقة بين التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي.

2- تعد هذه الدراسة إثراء للمكتبة العربية، ومركز البحث العلمي في موضوع التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري.

3- تساعد الدراسة في سد النقص في الدراسات التي تناولت وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري.

4- تساعد على ترشيد استخدام الموارد المادية والبشرية وذلك من خلال رفع مستوى الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي.

5- تُسهم في تعزيز وظيفة التدقيق الداخلي المالي والإداري، وذلك من خلال وضع أسس علمية يتم الاسترشاد بها في هيئات الحكم المحلي.

1-4 أهداف الدراسة.

تتمثل أهداف الدراسة في الأهداف التالية:-

1- التعرف على مدى تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي، ودوره في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.

2- الكشف عن مدى استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، ودوره في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.

- 3- دراسة مدى توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي، ودوره في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.
- 4- تحديد تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي، ودوره في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.
- 5- تأثير وجود قسم التدقيق الداخلي على جودة المخرجات، ودوره في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.
- 6- أظهار نجاح وظيفة التدقيق الداخلي في ظل وجود المعايير العلمية والخبرة التنظيمية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي بقطاع غزة.

1-5 فرضيات الدراسة.

اعتمدت الدراسة في محاولة الوصول إلى الإجابات الكافية حول السؤال الرئيس والأسئلة الفرعية المتعلقة بمشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها من خلال الفرضيات التالية:

- 1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.
- 2- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.
- 3- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.
- 4- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.
- 5- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين وجود قسم للتدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.
- 6- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين نجاح وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي، يُعزى للمتغيرات التنظيمية المستقلة التالية: (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادة المهنية).

1-6 متغيرات الدراسة.

1-6-1 المتغير التابع: ضبط الأداء المالي والإداري.

1-6-2 المتغيرات المستقلة:-

- تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي.
- استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي.
- توسع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي.
- تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي.
- وجود قسم للتدقيق الداخلي.
- نجاح وظيفة التدقيق الداخلي يُعزى للمتغيرات التنظيمية.

1-7 حدود ونطاق الدراسة.

يشمل حدود الدراسة ونطاقها على ما يلي:

- 1- المدققين الداخليين العاملين في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، دون تطبيقها على المدققين الداخليين في هيئات الحكم المحلي بالضفة الغربية نظراً للأوضاع الأمنية وصعوبة التواصل والحصول على المعلومات والتي حالت دون ذلك.
- 2- اقتصرت الدراسة الميدانية على اختبار تأثير ستة متغيرات مستقلة على ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.
- 3- نتائج هذه الدراسة محدود بظروف إجرائها ومجتمع المدققين الداخليين الذي طبقت عليهم.

1-8 خطة الدراسة.

بناءً على مشكلة الدراسة والأهداف المرجوة منها تم تنظيم هذه الدراسة إلى ستة فصول رئيسية، تتضمن بعض الفصول مجموعة من المباحث الفرعية حسب متطلبات كل فصل وذلك على النحو التالي: الفصل الأول: ناقش الفصل الأول مقدمة الدراسة، مشكلة الدراسة، أهمية الدراسة، أهداف الدراسة، فرضيات الدراسة، متغيرات الدراسة، حدود ونطاق الدراسة، خطة الدراسة، الدراسات السابقة والتعليق عليها.

الفصل الثاني: يشمل الفصل على أربعة مباحث، المبحث الأول يتناول مفهوم التدقيق الداخلي، تطور التدقيق الداخلي، أنواع التدقيق الداخلي، أهمية التدقيق الداخلي، أهداف التدقيق الداخلي، نطاق التدقيق الداخلي، أساليب التدقيق الداخلي، مهام التدقيق الداخلي، مراحل انجاز عملية التدقيق الداخلي، دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم الكفاءة والفاعلية، أما المبحث الثاني تناول مقومات وظيفة التدقيق الداخلي، الاستقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، دليل أخلاقيات وظيفة التدقيق الداخلي، التدقيق الداخلي كمهنة مستقلة، والشروط الواجب توافرها في النظام الفعال لوظيفة التدقيق الداخلي، أما المبحث الثالث يتناول، مفهوم معايير التدقيق الداخلي، خصائص معايير التدقيق الداخلي، أهمية معايير التدقيق، أهداف معايير التدقيق الداخلي، اعتبارات وضع معايير التدقيق الداخلي، أما المبحث الرابع يتناول الهيكل التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي، البنية التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي، مؤهلات وصفات المدققين الداخليين، مسؤوليات وواجبات وحقوق المدققين الداخليين، الصعوبات التي توجه المدققين الداخليين، علاقة دائرة التدقيق الداخلي بالإدارة التنفيذية والعليا.

الفصل الثالث: تناول هذا الفصل نشأة وتطور هيئات الحكم المحلي، علاقة وزارة الحكم المحلي بالهيئات المحلية، أساليب تشكيل الهيئات المحلية، الموارد المالية للهيئات المحلية، الشروط الواجب توافرها في الموارد المالية للهيئات المحلية، أسس تنظيم الموارد المالية للهيئات المحلية، التطور المالي والإداري لهيئات الحكم المحلي الفلسطيني، أهداف وظيفة التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية، مهام قسم التدقيق الداخلي بالهيئات المحلية، الخطوات المتبعة من الإدارة العليا لتطوير قسم التدقيق الداخلي، المعوقات التي تواجه المدققين الداخليين في هيئات الحكم المحلي.

الفصل الرابع: استعرض هذا الفصل منهجية الدراسة التطبيقية، مجتمع الدراسة، أداة الدراسة، المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة، صدق وثبات الإستبانة، ثبات فقرات الإستبانة.

الفصل الخامس: يشمل هذا الفصل على الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة، اختبار التوزيع الطبيعي، وتحليل فقرات وفرضيات الدراسة.

الفصل السادس: استعرض هذا الفصل نتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة بالإضافة إلى بعض الدراسات المقترحة والمتعلقة بموضوع الدراسة، ثم تنتهي الدراسة بالمراجع العلمية العربية والأجنبية التي استخدمها الباحث خلال الدراسة وتم إرفاق أهم الملاحق المتعلقة بالدراسة التطبيقية.

1-9 الدراسات السابقة.

1-9-1 الدراسات العربية.

1-1-9-1 دراسة (العدوان وآخرون، 1997م)، بعنوان: " تحليل مالية البلديات الكبرى في الأردن ". هدفت الدراسة إلى تحليل مالية البلديات الكبرى في الأردن، حيث انطلقت هذه الدراسة من مشكلة أساسية وهي معاناة البلديات وخاصة الكبرى منها من ظاهرة الضغط المالي، إضافة إلى بعض ممارسات الإنفاق التي تؤثر على الوضع المالي العام للبلديات الكبرى في الأردن، وقد وزعت عدد (54) استبانته على الموظفين العاملين بالإدارة المالية، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن بلديات المملكة تتجه نحو الاعتماد على الإيرادات الذاتية التي تجبي من خلال أجهزتها، وهذا يعكس ازدياد قدرة وكفاءة البلديات في الرقابة على تحصيل أموالها من المكلفين، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة تحسين قدرة البلديات على تحصيل إيراداتها، وإدامة جسور الثقة والتعاون بين المواطنين، والعمل على زيادة استثمارات البلديات ودمج البلديات المجاورة لزيادة الوعي الضريبي والمالي لتلك البلديات.

2-1-9-1 دراسة (عابدين، 2002م)، بعنوان: " تقييم فاعلية وكفاءة أجهزة الرقابة الداخلية ببلدية غزة خلال الفترة من 1995-2000 ".

هدفت الدراسة إلى التعرف على تقييم أجهزة الرقابة الداخلية ببلدية غزة من خلال التعرف على نقاط القوة والضعف في تطبيق الإجراءات والأساليب الرقابية، وذلك للمساعدة في تفعيل وتطوير الأداء الرقابي في المؤسسات، وقد وزعت عدد (40) استبانته، على كل العاملين بجهاز الرقابة الداخلية بالبلدية، وتم استرداد عدد (36) استبانته أي ما نسبته (90%)، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن نظام الرقابة الداخلية ببلدية غزة دقيقة وسليمة، وأن تطبيق نظام الرقابة الداخلية بالبلدية قد تم بصورة جيدة، وأن التزام جهاز التدقيق الداخلي في بلدية غزة بتطبيق الأسس والمعايير المهنية كان بدرجة معقولة، وأن نظام المراجعة الداخلية كان محصوراً ولم يكن شاملاً لكافة النشاطات، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها

الدراسة: ضرورة أن يكون هنالك تخطيط شامل لكافة المهام الخاصة بأجهزة الرقابة الداخلية حتى يتم تغطية النشاطات بصورة جيدة وفعالة، وضرورة أن يكون هنالك تنسيق كامل بين المراجع الداخلي والخارجي وذلك من أجل تقوية نظام الرقابة الداخلي المطبق، وأن يكون هنالك تدريب مستمر للقوى العاملة بأجهزة الرقابة ببلدية غزة وذلك في مجال الأساليب والمعايير المهنية.

1-9-1-3 دراسة (جربوع، ٢٠٠٥م)، بعنوان: " مجالات مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعة الإسلامية " .

هدفت الدراسة إلى بيان دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعة الإسلامية بقطاع غزة، ومساهمة المدقق الخارجي في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي وأثرها على متخذي القرارات، كان حجم عينة الدراسة من موظفي الإدارة المالية، والمدققين الداخليين بالجامعة الإسلامية بغزة، وعددهم (24) موظف، كما شملت العينة على (24) موظف منهم، حيث تم توزيع الاستبيانات عليهم، أي تم استخدام أسلوب الحصر الشامل وتم استرداد (20) استبانته صالحة للتحليل، وبذلك تمثل نسبة الردود (83%)، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة: أن التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، ولتقييم مدى استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية، أيضاً يُسهم المدقق الداخلي في تحديد احتياجات الجامعة من أي نوع من أنواع الخدمات المالية والإدارية والاستشارية المتعلقة في مجال الرقابة، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: الإحاطة بأن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر نشاط تقييمي مستقل وأنها وظيفة استشارية يمتد نشاطها إلى جميع أنواع الرقابات الأخرى، ويتطلب أن تتوفر في المدقق الداخلي الأمانة والموضوعية والاجتهاد وعدم ممارسة الأنشطة غير القانونية.

1-9-1-4 دراسة (عايش، ٢٠٠٥م)، بعنوان: " مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في أحكام الرقابة على أداء أنشطة وكالة الغوث الدولية (الأنروا) في غزة في ضوء معايير المراجعة الدولية " .

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في أحكام الرقابة على أداء أنشطة وكالة الغوث (الأنروا) في غزة وتوافقها مع متطلبات معايير المراجعة الدولية وتقييم مدى فاعليتها في تحقيق الأهداف المالية والإدارية للرقابة الداخلية الفعالة، وقد وزعت عدد (80) استبانته على كل العاملين بجهاز

الرقابة الداخلية بوكالة الغوث، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: يعد نظام الرقابة الداخلية المطبق بوكالة الغوث الدولية بوجه عام نظاماً فعالاً في إحكام الرقابة على أداء أنشطتها ويعمل وفق معايير المراجعة الداخلية، ويساهم نظام الرقابة الداخلية بوكالة الغوث في توفير الحماية اللازمة لأصول وممتلكات الوكالة من العبث وسوء الاستخدام والضياع وبدرجة كبيرة نسبياً وفي إظهار البيانات المالية والمحاسبية بشكل صادق وعادل بما يمكن الاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بدرجة مقبولة، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة بذل المزيد من الجهد لتحسين وتطوير عناصر ووسائل وأدوات الرقابة الداخلية بما يزيد من الكفاءة والفاعلية مثل زيادة استخدام التخطيط والموازنات والتحليل المالي والمراجعة الداخلية والرقابة على قياس أداء الموارد البشرية والملاحظة الشخصية والاهتمام بالشكاوي والتظلمات، والعمل على تطوير قواعد سليمة للاختبار والتعيين وتحسين معايير رقابة الأداء والالتزام الفعال بسياسات الإدارة.

1-9-1-5 دراسة (شرف، ٢٠٠٥م)، بعنوان: " أثر الرقابة المالية على التمويل للمؤسسات الأهلية - دراسة ميدانية- المؤسسات الأهلية في قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى وجود علاقة بين الرقابة المالية واستمرارية التمويل للمنظمات الأهلية في قطاع غزة، وتحديد درجة تأثير كل من المقومات الرقابية وأنظمة الضبط الداخلي والأنظمة المحاسبية والأدوات الرقابية على الوضع المالي للجمعيات، إضافة إلى تحديد دور مؤسسات الرقابة والتدقيق على الوضع المالي، وذلك من خلال تحليل وتقييم الأوضاع المالية والرقابية للجمعيات الأهلية في قطاع غزة، وبيان جوانب الضعف والقصور في الجوانب الرقابية المطبقة في الجمعيات الأهلية، إضافة إلى بيان مدى التزام الجمعيات الأهلية بتطبيق الإجراءات الرقابية حسب الأصول العلمية، وقد وزعت عدد (115) استبانة على المسؤولين شاغلي المهام المالية، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وجود ازدياد محدود في الوضع المالي للجمعيات الأهلية في قطاع غزة، وأن هذا الازدياد ينحصر في دعم مجال اقتناء الأصول الخاصة بالجمعيات الأهلية، كما تبين أن المصدر الأكبر من مصادر دعم الجمعيات الأهلية هي من الدول الأجنبية تليها في الدعم المؤسسات العربية، بينما الدعم المحلي والتبرعات من السلطة الوطنية الفلسطينية تشكل جزء بسيطاً من الموارد المالية للجمعيات الأهلية، ومن

أهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة: زيادة فعالية الرقابة المالية الداخلية من خلال تطوير الهيكليات التنظيمية للجمعيات التي تعاني من ضعف وقصور في تلك الهيكليات إضافة إلى تطوير الأنظمة المحاسبية وأنظمة الضبط الداخلي وزيادة استخدام الأدوات الرقابية، وذلك في ضوء الإمكانيات المتوفرة.

6-1-9-1 دراسة (أبو فارس والمعاني، ٢٠٠٦م)، بعنوان: " أثر دمج البلديات في الأردن على فعاليتها الإدارية والمالية من وجهة نظر رؤساء المجالس فيها- دراسة ميدانية تحليلية ".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر دمج البلديات في الأردن على فعاليتها الإدارية والمالية من وجهة نظر رؤساء المجالس فيها، وقد وزعت عدد (99) استبانة على رؤساء المجالس المحلية، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي ومعامل الارتباط (بيرسون) وتحليل التباين الأحادي (ANOVA) لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين دمج البلديات والفعالية الإدارية والمالية فيها، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعملية دمج البلديات على فعاليتها الإدارية والمالية تعزي لمتغير فئة البلدية، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة إتباع الأسس العلمية السليمة في توظيف العاملين في البلديات، وتوعية سكان المنطقة المحلية ودعوتهم إلى المساهمة في أعمال التنمية المحلية، والعمل على زيادة التنسيق والتعاون بين أجهزة الدولة المختلفة والبلديات.

7-1-9-1 دراسة (شاهين، ٢٠٠٧م)، بعنوان: " واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة ".

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على واحدة من أهم الوظائف الإدارية التي تمارسها الإدارة وهي الرقابة الإدارية الداخلية، وتوضيح الدور الهام الذي تلعبه في تحقيق أهداف المنظمات الأهلية من خلال تحليل مهامها واختصاصاتها، وكذلك التعرف على بعض العوامل المؤثرة في الرقابة الداخلية فيها المتمثلة في: الهيكل التنظيمي، والأساليب الرقابية، وتقييم الأداء، والاتصال، إضافة إلى قياس مدى تحقيق النظم الرقابية المطبقة داخل المنظمات الأهلية من تحقيق أهدافها، وقد وزعت عدد (120) استبانة على المنظمات الأهلية العاملة في مجالات تنمية واجتماعية مختلفة، اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: توفر مقومات البناء التنظيمي في المنظمات الأهلية في قطاع غزة بدرجة عالية، مما يدل على وجود

هيكل تنظيمي يتلاءم مع أعمال الجمعيات وتحقيق أهدافها، ووجود علاقة طردية بين توفر مقومات الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها، والنظم الرقابية الداخلية المطبقة في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وتحقيق أهدافها، ومن أهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة: ضرورة نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي، والهدف منه هو تصحيح الأداء، وإعطاء صفة المرونة لإجراء التعديلات على معايير الرقابة، والعمل على وضع معايير معتمدة وموضوعية لإعداد التقارير.

8-1-9-1 دراسة (المدلل، ٢٠٠٧م)، بعنوان: " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية". هدفت الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وقد وزعت عدد (36) استبانة على الشركات المساهمة العامة العاملة الفلسطينية، وتم استرداد عدد (31) استبانة، أي ما نسبته (86%)، اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: إن وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء المالي والإداري والمساهمة بدعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم ودعم إدارة المخاطر وقياس كفاءة وفاعلية الأداء، وأنه يوجد علاقة كبيرة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية وحدة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة، ومن أهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة: ضرورة توفير الموارد المالية والبشرية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ومن ثم العمل على تبنيها بشكل تدريجي.

9-1-9-1 دراسة (العفيفي، ٢٠٠٩م)، بعنوان: " مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة)".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في كشف ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، وقد وزعت

عدد (35) استبانته، وتم استرداد عدد (34) استبانته على المراجعين الداخليين، أي ما نسبته (97.1%)، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن إدارة المراجعة تحرص على دراسة وتقييم النظام المحاسبي المستخدم ومدى ملاءمته لتنفيذ العمليات التشغيلية، وأن إدارة المراجعة الداخلية تطبق أساليب ووسائل فنية فاعلة للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي، والتزام المرجعيين الداخليين بمعايير الأداء المهني في مواجهة ظاهرة الفساد، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الشركات المساهمة العامة، وضرورة تخفيض تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني لكي يتم تطبيقها لمواجهة ظاهرة الفساد المالي.

1-9-1-10 دراسة (النونو، 2009م)، بعنوان: " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة " .

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة ومعرفة أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير، وتحديد ما إذا كان الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي يرتبط بمجموعة من المتغيرات وهي: (المؤهل العلمي - التخصص المهني - المركز الوظيفي - عدد سنوات الخبرة - الحصول على شهادة مهنية)، وقد وزعت عدد (37) استبانته على جميع المدققين ومدراء الفروع العاملين في البنوك الإسلامية، كذلك على المفتشين العاملين في سلطة النقد الفلسطينية ، وتم استرداد عدد (37) استبانته، أي ما نسبته (100%)، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن البنوك الإسلامية تطبق معايير التدقيق الداخلي بدرجة جيدة، وهناك تفاوت في تطبيق معايير الأداء حيث كانت تتراوح جميعها ما بين الجيدة والمتوسطة، وهناك تفاوت في تطبيقات بذل العناية المهنية من قبل المدققين الداخليين مما يستوجب الأمر مراعاة الأصول المهنية والعلمية في هذا الخصوص، ومن أهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة: ضرورة تعزيز الاهتمام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك الإسلامية بشكل أكبر مما هو مطبق، وضرورة العمل على تدعيم أركان ومقومات استقلالية المدقق الداخلي لكي يتمكن من القيام بأداء مهامه على الوجه الصحيح.

1-9-1-11 دراسة (المدهون، ٢٠١١م)، بعنوان: " دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة - دراسة تطبيقية ".

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في لمصارف العاملة في قطاع غزة، مع استعراض لمفهوم التدقيق الداخلي في المصارف، وبيان أهميته وأهدافه ومبادئه، ومن ثم التطرق إلى دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في المصارف، وقد وزعت عدد (50) استبانته على المدققين الداخليين العاملين في المصارف العاملة في قطاع غزة، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: وجود وعي لدى المدقق الداخلي بأهمية دوره في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة، كما يدرك أهمية وجود نظام محكم لأعمال التدقيق الداخلي، وأهمية قيامه بمراقبة وتقييم نظام إدارة المخاطر القائم في المصرف، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: زيادة التنسيق بين المدقق الداخلي وإدارة المخاطر في المصارف، والعمل على زيادة الاهتمام بتنمية قدرات المدققين الداخليين، والعمل على تعزيز المهارة والمعرفة لدى المدققين الداخليين لتمكينهم من أداء أعمالهم بصورة فعالة في مجال إدارة المخاطر.

1-9-1-12 دراسة (سالم، ٢٠١٢م)، بعنوان: " واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة - دراسة ميدانية تحليلية ".

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، وقد وزعت عدد (85) استبانته على جميع وحدات التدقيق الداخلي والعاملين فيها ، وتم استرداد عدد (77) استبانته، أي ما نسبته (91%)، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: قيام المدققين الداخليين بمهام التدقيق الداخلي المطلوب منهم، والتزامهم بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، واهتمام أعضاء المجلس البلدي بأهمية وجود قسم التدقيق الداخلي، وأن مساهمة المدققين الداخليين بفاعلية تؤدي إلى تسهيل عمل المدققين الخارجيين، وإتباع قسم التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة إلى الدائرة المالية وليس للإدارة العليا، وعدم اهتمام الإدارة العليا بتطوير قسم التدقيق الداخلي، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة قيام المدققين الداخليين بكافة مهام التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة بشكل أكبر مما هو مطبق، وزيادة التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، وزيادة اهتمام الإدارة

العليا في البلدية بتطوير قسم التدقيق الداخلي مثل زيادة العاملين فيه وتوفير موازنة خاصة بتدريب وتنمية قدرات المدققين الداخليين.

1-9-2 الدراسات الانجليزية.

1-2-9-1 دراسة (Joshi,1991)، بعنوان:

" Financial Management in India Municipalities ".

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام الرقابة المالية والإدارية المطبق في البلديات الهندية، وهدفت إلى تغطية ثلاث جوانب رئيسة وهي: أدوات التحليل المالي، والأدوات المالية لفترات قصيرة الأجل والأدوات المالية لفترات طويلة الأجل، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، وتم توزيع استبانته على " تسعة عشر " بلدية، للعاملين بجهاز الرقابة المالية والإدارية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: عدم وجود وظيفة تدقيق مالي اطلاقاً في البلديات الهندية بينما يوجد أدوات للتحليل المالي للفترات الطويلة الأجل وأدوات للتحليل المالي للفترات قصيرة الأجل، وأن القوانين الإصلاحية التحريرية التي اتخذتها حكومة الهند منذ عام (1991)، ساعدت في تعزيز أداء البلديات وساعدت على استقرار الاقتصاد الهندي إلى حد كبير، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: أنه يجب تطبيق أنظمة الرقابة المالية والإدارية بين المستويات التنظيمية في البلديات الهندية.

1-2-9-2 دراسة (Davies,2001)، بعنوان:

" The Changing Face Of Internal Audit In Local Government ".

ركزت الدراسة على التغيرات التي طرأت على وجهات نظر المدققين الداخليين نتيجة عوامل داخلية وخارجية في الحكومات المحلية في بريطانيا، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب لكارد الخماسي لتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: تزايد استخدام وظيفة التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية في العقد الماضي بسبب الضغط الذي مارسه القطاع العام على الحكومات المحلية بهدف التأكد من وجود أنظمة مالية شفافة، وأن وظيفة التدقيق الداخلي تقدم خدمات استشارية تأمينية أكثر مما كانت عليه في السنوات الماضية، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها

الدراسة: توافق كل من المدراء والمدققين الداخليين على الحاجة إلى برامج تدريبية للارتقاء بأداء العاملين في جهاز التدقيق الداخلي بالحكومات المحلية، ويمكن استخدام الأنظمة البرمجية كأداة للتدقيق الداخلي، وأن التدقيق الداخلي تم تغيير أساليبه وآلياته خاصة في الحكومات المحلية.

1-9-2-3 دراسة (Allegrini and D'onza, 2003)، بعنوان:

" Internal auditing and risk Assessment in Large Italian companies :an empirical survey " .

هدفت الدراسة إلى التعرف على الملامح الأساسية لأنشطة التدقيق الداخلي في الشركات الإيطالية الكبرى، وخلصت الدراسة إلى أن جميع الشركات الكبرى لديها وحدات تدقيق داخلي وأن وحدات التدقيق الموجودة لدى الشركات صغيرة الحجم تتمتع بقدر معقول من الاستقلالية وغير مرتبطة بالإدارة، وأن هناك اهتمام من قبل الشركات الكبرى بالتدقيق التشغيلي، ويقدر أقل من تدقيق الالتزام، وأن الموارد الاقتصادية المخصصة للتدقيق المالي قليلة نسبياً، ويوجد اهتمام متزايد بالمنهجية المبينة على تقييم المخاطر وأن تقييم المخاطر من المدخلات الأساسية لعملية التخطيط والتدقيق.

1-9-2-4 دراسة (Kevin,2003)، بعنوان:

" The Effects of Internal Audit structure on perceived Financial statement Fraud prevention " .

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية على الانطباع السائد لدى مستخدمي البيانات المالية عن مقدرة وظيفة المراجعة الداخلية على منع حصول غش في القوائم المالية بالشركات بالولايات المتحدة الأمريكية، وتبين أن الانطباع السائد لدى هؤلاء المسؤولين هو أن قيام المراجعين الداخليين بتوجيه تقاريرهم إلى الإدارة العليا يجعلهم في مركز لا يمكنهم من تقليل حدوث غش في القوائم المالية، وأن توجيه هؤلاء المراجعين تقاريرهم إلى مجلس الإدارة يجعلهم في مركز أكبر استقلالية، وبالتالي يمكنهم من تقليل حالات غش القوائم المالية، لكن الدراسة لم تظهر فروقات في الانطباع السائد عند إمكانية تقليل غش في القوائم المالية تعود إلى أن وظيفة المراجعة يتم الحصول عليها من داخل الشركة أو من مصدر خارجي، خاصة عندما يتم توجيه التقارير إلى لجنة المراجعة في الشركة.

1-9-2-5 دراسة (Motubatse , 2005)، بعنوان:

"Internal Control Over Capital Assets Of the Kurhuleni Metropolitan Municipality".

هدفت الدراسة إلى تحديد فعالية أنظمة الرقابة الداخلية على الأصول الرأسمالية ببلدية "أكيرولني متروبولين"، بجنوب أفريقيا، وكانت عينة الدراسة من الأقسام التالية - الرقابة المالية والمستودعات، والموازنة المالية، والتدقيق الداخلي، والأصول الرأسمالية، بالإضافة إلى قسم البنية التحتية بالبلدية - وشملت العينة على (80) موظفاً، حيث تم توزيع الاستبانة عليهم وتم استخدام الحصر الشامل وتم الرد على (60)، استبانته صالحة للتحليل، وبذلك تمثل نسبة الردود (75%)، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: وجود الرقابة الداخلية مع قيام بعض الأقسام بتجاهلها، وغياب التنسيق والتعاون بين الإدارة العليا ومدراء الإدارات في رسم السياسات المالية والإدارية في تنظيم الأصول الرأسمالية، وعدم تحديد مسؤوليات مدراء الإدارات التنفيذية، ووجود مشاكل كبيرة في الهيكل التنظيمي مما يؤدي إلى تعطيل الرقابة الداخلية فيها، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: يجب إشراك مدراء الإدارات في عملية صنع القرارات الرئيسية المتعلقة بالرقابة والتدقيق الداخلي على الأصول الرأسمالية بالبلدية.

1-9-2-6 دراسة (Baltaci and Yilmaz, 2006)، بعنوان:

"Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit At Local Levels".

هدفت الدراسة إلى تحليل دور التدقيق الداخلي في الأداء المالي والإداري في الهيئات المحلية "بواشنطن"، وهدفت إلى تحديد الخطوات العملية الضرورية لبناء أنظمة تدقيق مالية وإدارية داخلية في الهيئات المحلية، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن التدقيق الداخلي يعمل على تطوير الأداء المالي والإداري من خلال الحد من الأساليب الاقتصادية التي قد تؤدي إلى التبذير والفساد المالي، وأن الهيئات المحلية في معظم الدول المتقدمة قد تأثرت سلباً بسياسات التهميش لأنها لم تقدم الأدوات الأكثر فاعلية لتطوير رقابة الأداء في الهيئات المحلية، ولا تعد أنظمة التدقيق الداخلي حلاً معقداً في حد ذاته، وإنه عندما يتم إنشاء برامج محاسبية تحت ظروف معينة فإنه من الصعب جداً أن يضيع دخل الهيئات المحلية، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: يجب على الدول المتقدمة أن تسلط الضوء على أهمية الأنظمة الاقتصادية الشفافة ذات الرقابة الداخلية الفعالة والهيكل التنظيمي للتدقيق

الداخلي في الهيئات المحلية، وأن التدقيق الداخلي من العناصر الرئيسية الضرورية لرفع كفاءة وفعالية الأنظمة المالية والإدارية في الهيئات المحلية.

1-9-2-7 دراسة (Anabela and Susana, 2009)، بعنوان:

"Internal auditing amongst Portuguese municipalities"

هدفت الدراسة إلى التعرف على تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والقضايا المتعلقة بها ومعرفة محددات خدمة التدقيق الداخلي في البلديات البرتغالية، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الوصفي التحليلي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن الأغلبية العظمى في البلديات البرتغالية لا تملك محاسب ذو كفاءة وخبرة، وأن السواد الأعظم من البلديات لا توظف مدقق داخلي على الرغم من أهمية عمل المدقق الداخلي، وأن البلديات تدفع باتجاه عمليات التدقيق المالي والإداري، مما ساعد في لعب دور حيوي ورئيسي في الدراسة للبحث عن حلول من أجل تطوير كفاءة البلديات المالية والإدارية، وأظهرت البلديات اهتمام كبير في المحددات التي انتهجها القطاع الخاص والعام والتي ساعدت في تحسين الأداء ورفع المصداقية وزيادة الشفافية على صعيدي الإدارة الداخلية والتقارير الخارجية، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة العمل بجد بهدف تطوير وتنفيذ معايير التدقيق الداخلي وإجراءاته في البلديات البرتغالية، وأن تكون البلديات على قدر من المعرفة بأهمية التدقيق الداخلي ودوره في تحسين الكفاءة المعلوماتية والشفافية المالية.

1-9-2-8 دراسة (Rahahleh, 2010)، بعنوان :

" Regulating The profession of internal auditing in Jordan " .

تهدف الدراسة إلى تنظيم أنشطة التدقيق الداخلي في الأردن من خلال التعرف على آراء المدققين الداخليين الماليين والإداريين اتجاه مفهوم التدقيق الداخلي، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن عملية أدراك الدور الرئيس لعمل المدقق الداخلي هو عنصر أساسي لتنظيم أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسة، وأن تحديد متطلبات التدقيق الداخلي يساهم بشكل فاعل في تنظيم عملية التدقيق الداخلي، وأن هناك حاجة ماسة إلى سلطة رقابة لمراقبة أنشطة التدقيق الداخلي، ويجب على متطلبات التدقيق الداخلي أن تكون متاحة، وأن يتناسب عمل المدققين الداخليين مع إدارة المؤسسة، ومن أهم

التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: يجب العمل على زيادة الوعي لدى إدارة المؤسسات بمفهوم التدقيق الداخلي، ويجب إصدار شهادة رسمية تصدرها جهة مخولة بناء على مؤهلات معينة، ويجب تطوير القوانين الحالية بحيث يغطي أنشطة التدقيق الداخلي، وتأسيس مؤسسة خاصة بعمل المدققين الداخليين.

1-9-2-9 دراسة (Unegbu and Kida, 2011)، بعنوان:

" Effectiveness Of Internal Audit As Instrument Of Improving Public Sector Management " .

هدفت الدراسة إلى توضيح استخدام التدقيق الداخلي كأداة لتحسين الإدارة في القطاع العام وقد استخدمت ولاية " كانو " كإحدى الولايات المتقدمة في نيجيريا كعينة للدراسة، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب (T-Test And Statistical tool) لتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنه يمكن استخدام التدقيق الداخلي للتحقق من مصداقية الأنشطة الإدارية في القطاع العام في ولاية " كانو"، وعلى المدققين الداخليين ضرورة مراجعة الوظائف الإدارية المختلفة، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: يجب على الحكومة أن توفر طواقم إدارية مع أنظمة الكترونية، وأن تفتح المجال أمام المدققين الداخليين لأداء مهامهم بحرية وفاعلية.

1-9-2-10 دراسة (Institute of Internal Auditors, 2011)، بعنوان:

"Internal Auditing Role in Risk Management " .

هدف الدراسة إلى بيان دور التدقيق الداخلي في تفعيل أداء إدارة المخاطر من خلال تحليل الدور الواجب القيام به والوسائل المستخدمة لتفعيل أداء إدارة المخاطر وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي كما تم إعداد استبانته وتوزيعها بالتنسيق بين معهد المدققين الداخليين (IIA)، في كل من الولايات المتحدة وإيرلندا وبريطانيا، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: هناك دور مهم للمدققين الداخليين في إدارة المخاطر، وجود فهم سليم لمفهوم إدارة المخاطر من قبل الإدارة يساعد المدقق في وضع خطة التدقيق التي تراعي منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها تطوير مهارات المدققين الداخليين لتمكينهم من تقديم استشارات وتوصيات بشأن تطوير نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.

10-1 التعليق على الدراسات السابقة.

ترى هذه الدراسة أن أغلب الدراسات السابقة، ركزت على أن وظيفة التدقيق الداخلي يجب أن تتبع الإدارة العليا مباشرة وذلك للاستقلال في أداء عمل الجهاز الرقابي على أكمل وجه، وركزت على نظام التدقيق الداخلي سواء المالي أو الإداري في القطاعين العام والخاص، وذلك للتعرف على مدى كفاءة وفعالية هذا النظام، من خلال التعرف على الأدوات والإجراءات الرقابية المستخدمة، وقد تناولت الدراسات السابقة التعرف على الوسائل الرقابية والتدقيق على الأموال العامة والخاصة، كما سعت إلي البحث عن السبل الكفيلة بتفعيل التدقيق والرقابة لضبط الأداء المالي والإداري ورفع كفاءتهما.

وقد تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، أنها ألقت الضوء على مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، في ظل تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها وتوضيح أثر هذه الوظيفة في تحسين مستوي الأداء المالي والإداري من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المالية والإدارية المتاحة بكفاءة وفاعلية، لذا فإن أهم ما يميز هذه الدراسة يتلخص في النقاط التالية:

1- تناولت مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.

2- تناولت متغيرات مختلفة تتعلق بهيئات الحكم المحلي والتدقيق الداخلي مثل التطور التاريخي لهيئات الحكم المحلي، وتصنيفات هيئات الحكم المحلي وموقع إدارة وقسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لهيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.

3- بيان الطرق والإجراءات التي تتبعها وظيفة التدقيق الداخلي من أجل الضبط وإرشاد الإدارة العليا والعاملين بالإدارات التنفيذية بهيئات الحكم المحلي بالقوانين والأنظمة التي تتعلق بالأداء المالي والإداري لاستخدامها على الوجه الأمثل وذلك لمنع الإسراف وتصويب الانحرافات، وإعطاء صفة المرونة لإجراء التعديلات.

خلاصة.

استعرض هذا الفصل، مقدمة الدراسة، مشكلة الدراسة، أهمية الدراسة، أهداف الدراسة، فرضيات الدراسة، متغيرات الدراسة، حدود ونطاق الدراسة، وخطة الدراسة، كما أنه تناول الدراسات العربية والإنجليزية ذات الصلة بموضوع الدراسة وذلك للوقوف على ما تم التوصل إليه لتحديد موقع الدراسة الحالية منها، وقد أظهرت أن هناك اتفاق عام بين جميع الدراسات على أهمية وظيفة التدقيق الداخلي لضبط العمليات والأداء المالي والإداري داخل المؤسسات الخدمائية أو الشركات الربحية على حد سواء، كما أنها بينت أن وظيفة التدقيق الداخلي وظيفية تقييمية استشارية داخلية تقوم على تقييم مدى استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، وأنها تتبع أعلى مستوى تنظيمي لتبرهن على استقلاليتها دون تأثير من أي جهة داخل المؤسسة، لذا تناول الفصل القادم، الإطار النظري لوظيفة التدقيق الداخلي.

الفصل الثاني
الإطار النظري لنظام وظيفة
التدقيق الداخلي

تمهيد:

يعد التدقيق الداخلي من أهم أساليب الرقابة الداخلية، حيث أن وجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، كما يتوقف مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وعلى نتائج تقييمه لفعالية نشاط التدقيق الداخلي (جمعة، 2009، ص27)، ويعد التدقيق الداخلي من أهم العوامل التي تساعد المؤسسات سواء كانت ربحية أو غير ربحية على زيادة أدائها، فالمدقق الداخلي يعطي مجلس الإدارة التأكيد على السياسات التي تم اعتمادها وكذلك على حسن إدارة المؤسسة، حيث يعد المحافظ على أموال المؤسسة وتحقيق كفاءة استخدامها عن طريق التدقيق الداخلي، ومن الأمور الهامة التي يعتمد عليها استمرار أي منشأة ونموها، ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب (العبادي، 1999، ص640)، واقتصر مفهوم التدقيق الداخلي في البداية شأنه شأن المراجعة بشكل عام على المراجعة المالية والمحاسبية الهادفة إلى تصيد الأخطاء (بدران، 1994، ص5)، وبدأت وظيفة التدقيق الداخلي تنمو نمواً سريعاً بسبب ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتعقيد عملياتها، وظهور الاندماج والتنوع في الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية (الخطيب، 2010، ص127)، ويشمل هذا الفصل على أربعة مباحث وهي:

- المبحث الأول: الركائز الأساسية لنظام وظيفة التدقيق الداخلي.
- المبحث الثاني: مقومات واستقلالية ودليل أخلاقيات وظيفة التدقيق الداخلي.
- المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي.
- المبحث الرابع: البنية التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي.

المبحث الأول

الركائز الأساسية لنظام وظيفة التدقيق الداخلي

2-1-1 مقدمة:

نظراً للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بشكل عام ومجالات المحاسبة والمراجعة بشكل خاص تطور التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً حيث أنه شمل جميع مجالات عمل الشركة المالية والتشغيلية وذلك بسبب كبر حجم الشركات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيد في العمليات واللامركزية الإدارية والتغيرات التكنولوجية المتسارعة (عبدالله، 1994، ص250)، كما أن الفضائح المالية التي هزت عدداً كبيراً من الشركات في الغرب مثل " انرون في الولايات المتحدة الأمريكية وشركة بارمالات الايطالية " ساهمت في تطوير التدقيق الداخلي (Arena, et al, 2006,p.275)، وأشارت دراسة أخرى إلى أن أفضل الشركات تعاني من نقص في العوائد يبلغ بحد أدنى 5 % من عوائدها بسبب الاحتيال والغش (Acfe, 2006, P6)، وقد أوصى تقرير (Turnbull report) في المملكة المتحدة بقيام الشركات البريطانية بإجراء مراجعة لحاجتها لإنشاء وظيفة للتدقيق الداخلي بشكل سنوي كما وأوصى قانون (Sarbanes Oxley)، الصادر عن الكونجرس الأمريكي في الولايات المتحدة على إنشاء وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي في المشروع تتبع لجنة التدقيق (Moller, 2004,P13).

تناول هذا المبحث، مفهوم التدقيق الداخلي، تطور التدقيق الداخلي، أنواع التدقيق الداخلي، أهمية التدقيق الداخلي، أهداف ونطاق التدقيق الداخلي، أساليب التدقيق الداخلي، مهام التدقيق الداخلي، ودور المدقق الداخلي في قياس وتقييم الكفاءة والفاعلية، كذلك عرض المبحث القادم مقومات واستقلالية ودليل أخلاقيات وظيفة التدقيق الداخلي.

2-1-2 مفهوم التدقيق الداخلي.

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة وقد قامت الدراسة باستعراض بعض التعريفات المختلفة لهذه الوظيفة ومحاولة تتبع التغييرات التي طرأت عليها، حيث قام معهد المدققين الداخليين (IIA)، بتقديم أول تعريف للتدقيق الداخلي بداية عام (1947)، في أول نشرة أصدرها بعنوان Statement of Responsibilities of the Internal Auditor حيث عرفه المعهد في ذلك الوقت بأنه "النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة" (عبد اللاه، 1994، ص252)، وتوالت بعد ذلك التعريفات الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، حيث دأب المعهد على تحديث التعريف كلما اقتضت التطورات المهنية وتلك التي تطرأ على المشروعات والمنشآت كما اجتهد الكثير من الباحثين في وضع تعريف للتدقيق الداخلي. وقد عرف الصبان وآخرون (1996، ص103)، التدقيق الداخلي بأنه "وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم"، ومن الواضح أن هذا التعريف يشير إلى شمول التدقيق الداخلي لجميع الأنشطة داخل المنشأة، وبالتالي لا يقتصر على النشاط المالي والمحاسبي كما يشير إلى استقلالية التدقيق الداخلي عن الوظائف الأخرى في المشروع وأنها وظيفة تقييمية.

كما عرفه عبد الله "أ"، (2000، ص181)، بأنه "مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تُنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاءة قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التأكد من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها، وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى".

ومن الواضح من تعريفي الصبان وعبد الله مراعاتهما للتطورات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي من حيث مراعاتهما للنطاق الواسع والأهداف المتنوعة والشاملة التي أصبح التدقيق الداخلي يعتمد عليهما.

كما عرف جمعة (2009، ص27)، التدقيق الداخلي بأنه: "تدقيق للعمليات والسجلات بصورة مستمرة، يتم تنفيذها داخل المشروع بواسطة جهاز وظيفي معين للقيام بهذا العمل ووجود مثل هذا الجهاز الوظيفي يؤدي إلى ضمان أن النظام المحاسبي كاف، ويتم تنفيذه طبقاً للإجراءات المخططة، كما يترتب عليه تسهيل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، وعرفه أيضاً بأنه "نشاط مستقل للتقييم يتم اللجوء إليه

لمساعدة الإدارة العليا في المنشآت الكبرى على إدارة أعمالها بفاعلية وهو وظيفة من وظائف المشروع مستقلة عن الوظائف المحاسبية والتشغيلية ومسؤولة اتجاه الإدارة العليا مباشرة".

يتضح من هذا التعريف أن التدقيق الداخلي نشاط وقائي من خلاله يمكن تقييم مدى ملائمة الإجراءات المحاسبية والمالية والتشغيلية، لتحقيق الحماية الكافية للسياسات الإدارية والأصول المختلفة للمنشأة، كما تعد نشاط إنشائي حيث تطمئن الإدارة عن مدى درجة الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية وغيرها المستخرجة من سجلات المنشأة، وتوضيح كيفية الأداء ومدى تنفيذ المسؤوليات المحددة لمراكز المسؤولية من القاعدة وحتى القمة في الهيكل التنظيمي للمنشأة، كما تقترح الأساليب والإجراءات التي تساعد على تطوير الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية، ولا شك أن التدقيق الداخلي في المنشأة يغطي مجالات وميادين عملية أوسع من تلك التي تغطيها تدقيق الحسابات وذلك راجع لقربها من مشاكل العمل والأداء اليومي بشكل مستمر وعلى ذلك تكون في موقف أقوى يمنع وقوع الأخطاء والغش ومحاولات التلاعب وسوء استخدام موارد المنشأة.

كما عرف سلامة (2010، ص29)، التدقيق الداخلي بأنه " نشاط تقييمي مستقل، ينشأ داخل المؤسسة لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة وهو وسيلة رقابية تعمل على قياس وتقييم وسائل الرقابة الأخرى".

كما عرف جمعة (2011، ص32)، التدقيق الداخلي بأنه " نشاط مستقل، وتأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على انجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم".

هذا وقد عرف المجمع العربي للمحاسبين "أ" (2001، ص227)، التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاءة الإنتاجية القصوى " وعرفه الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC، P213، 2001)، التدقيق الداخلي بأنه " فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها".

ويلاحظ من تعريف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تركيزه على النواحي المالية والمحاسبية ونظام الضبط الداخلي وهذا بالتأكيد يأتي انطلاقاً من رؤية الاتحاد، كما لم يشر التعريف إلى أن التدقيق الداخلي هو وظيفة وإنما اقتصر استخدام مصطلح فعالية تقييمية وهذا ما تجاوزه معهد المدققين الداخليين (IIA)، في التعريف الخاص به والذي يلقي اعترافاً أكبر من قبل المدققين الداخليين والمستفيدين من وظيفة

التدقيق الداخلي، وعرف معهد المدققين الداخليين (IIA)، التدقيق الداخلي بأنه: " نشاط تأميني واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة إكساب المنظمة آلية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركة " .

وبشير هذا التعريف الصادر عن أهم المنظمات المتخصصة بالتدقيق الداخلي إلى التطورات الهامة التي حدثت في وظيفة التدقيق الداخلي من حيث النطاق والمسؤوليات المنوطة بهذه الوظيفة، وكذلك من حيث الأهمية والدور الذي تلعبه في ضبط الأداء المالي والإداري، كما ويؤكد على دور التدقيق الداخلي كنشاط استشاري وتأميني موضوعي يوضح بما لا لبس فيه دور التدقيق الداخلي في زيادة القيمة وتحسين الأداء بالنسبة للعمليات الخاصة بالمنشأة ويعكس الدور الذي يتبناه معهد المدققين الداخليين (IIA)، في إدارة المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية ودعم الحوكمة.

ويلاحظ من جميع التعريفات السابقة أن وظيفة التدقيق الداخلي هي أعم وأشمل من مجرد التدقيق المالي والمحاسبي وإنما تمتد لتشمل المجالات الإدارية والتشغيلية كتقييم الخطط والسياسات والإجراءات، واقتراح السبل المناسبة لتطويرها، وتقييم الالتزام بها من جانب الموظفين، وحسن استغلال الموارد، كما يلاحظ بأنها نشاط مستقل داخل المنشأة وأنها موجودة أساساً لخدمة الإدارة كونها أداة رقابية، وترى الدراسة أن دور التدقيق الداخلي الرقابي يضع التدقيق الداخلي كنظام شامل للرقابة يُشرف ويُقيم ويُدعم نظم الرقابة المختلفة ويراقبها، وبالتالي فوجود تدقيق داخلي في المؤسسة يشكل ضمانة وركيزة أساسية لكفاءة وفعالية نظم الرقابات الأخرى.

2-1-3 تطور التدقيق الداخلي.

لقد مر التدقيق الداخلي بعمليات تطور دراماتيكية متلاحقة أدت بدرجة أساسية إلى توسيع نطاقه بشكل سمح له بالمشاركة بشكل أكبر في خدمة المنشآت والمؤسسات التي يعمل بها، وأسهمت الظروف الاقتصادية المتقلبة في زيادة الطلب على هذه الوظيفة، حيث أنه في الفترات التي تتسم باقتصاديات عدم التأكد والمخاطرة، يعمل التدقيق الداخلي على تسليط الأضواء على الكيفية التي تدار بها المشروعات باتجاه تصويب الانحرافات وضبط التكاليف (الأحمد، 1984، ص2)، فقد ظهر التدقيق الداخلي بداية كما هو معروف كعين وأذان للإدارة لملاحقة التجاوزات واكتشاف الأخطاء حيث أوضح العبادي

(1999، ص640)، أن التدقيق الداخلي ظهر بدايةً بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، ولكن حدثت تطورات مهمة على هذه الوظيفة اقتضتها التطورات المتلاحقة في مجال الأعمال. كذلك أشار الكاشف (2000، ص33)، إلى أن الدور التقليدي للمدقق الداخلي يتمثل في التأكد من وجود نظام رقابة داخلية يعمل بكفاءة طوال الوقت ولم يعد مقتصرًا لكشف الغش والاحتيال بل يمثل دوراً ملائماً في ظل التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال وإن كان من المعلوم أن هذا الدور يمثل أحد الأدوار المهمة للتدقيق الداخلي، أما بدران (1994، ص6)، فقد أشارت إلى مرور التدقيق الداخلي بثلاثة مراحل حيث تمثلت المرحلة الأولى في التحقق من الدقة الحسابية للأرقام المحاسبية، وتمثلت المرحلة الثانية في التحقق من دقة وملائمة حسابات الوحدة الاقتصادية والقوائم المالية بما في ذلك التحقق من ملكية الأصول والتحقق من توفر الحماية الكافية لها، أما المرحلة الثالثة فتمثلت في تبني وجهة نظر الإدارة العليا في إدارة الوحدة الاقتصادية في جميع المجالات التشغيلية والمالية، وهنا أصبحت أكثر استقلالية وتمثل جزءاً من نظام الرقابة الإدارية.

ومن زاوية أخرى فقد أشار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)، إلى أن المدقق الداخلي كان ينظر إليه بدايةً على أنه مساعد للمدقق الخارجي والهدف الأساسي من وجوده أساساً هو تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1996، ص2)، ويلاحظ من تعريف معهد المدققين الداخليين (IIA)، لوظيفة التدقيق الداخلي السابق ذكره التركيز على أنها نشاط استشاري وتأميني وليست وظيفة تنفيذية وقد وسع تعريف معهد المدققين الداخليين (IIA)، صلاحيات التدقيق الداخلي في تعريفه لتشمل اقتراح أهم السبل لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر المحيطة بالمنشأة، واقتراح أهم السبل لتقييم وتطوير فعالية الرقابة الداخلية، وكذلك حوكمة الشركة ومن ثم المساهمة في إضافة القيمة، وقد مر التدقيق الداخلي بعدة مراحل تطور منذ الخمسينات من القرن الماضي وحتى الآن وعدد (Pickett) مراحل تطور التدقيق الداخلي حسب السمة التي تميز بها والعمل الذي كان يركز عليه التدقيق الداخلي في كل مرحلة زمنية كالتالي:

جدول رقم (1)

التطور الزمني للتدقيق الداخلي

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

المصدر: (Pickett, 2004, P11)

هذا وقد دفع التطور الحاصل في وظيفة التدقيق الداخلي معهد المدققين الداخليين (IIA)، إلى إنشاء وتطوير معايير للتدقيق الداخلي وقد أصبح المعهد فيما بعد منتشرًا في العديد من الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة وبريطانيا وأستراليا وكندا، وقد حددت إستراتيجية التدقيق الداخلي الصادرة عن (KPMG)¹ ثلاثة أسباب أوجبت حدوث تغيير وتطور في رؤية ومنهج التدقيق الداخلي وهذه الأسباب هي: (KPMG,2004,p2)

- 1- التغييرات التقنية التي أزلت موانع الاتصالات.
 - 2- إن الاقتصاديات العالمية أصبحت متشابكة وهذا تطلب ضرورة المراقبة الثابتة للأحداث الدولية التي أصبحت تؤثر على شروط العمل المحلية.
 - 3- درجة الوعي لدى المستفيد من الخدمات التي جعلته يطلب أعلى جودة بأقل سعر.
- ويرى آخرون أنه بإضافة للعوامل الثلاثة السابقة يمكن استعراض بعض العوامل الأخرى التي ساهمت في تطور التدقيق الداخلي والتي يمكن تلخيصها في:

¹ - KPMG إحدى مكاتب المراجعة المشهورة على المستوى العالمي، وواحد من الأربع مكاتب المشهورة على المستوى العالمي المسماة "Big Four"
Big Four: Deloitte Touch Tohmtsu, price Water House Cooper International, Ernst and Young Global limited and KPMG International.

1- ظهور معهد المدققين الداخليين (IIA) عام (1941)، حيث أشار عبد اللاه (1994، ص250)، بأن مفهوم التدقيق الداخلي كمفهوم مهني وأكاديمي لم يظهر إلا منذ ظهور معهد المدققين الداخليين، وأشار (Ramamoorti, 2004, p302)، إلى أن تطور ونمو الشكل المعاصر للتدقيق الداخلي ترافق وتزامن وتشابك مع نمو وتطور معهد المدققين الداخليين (IIA)، حيث قام المعهد بتطوير معايير وآداب وسلوكيات المهنة مما شكل إطاراً مهنياً وأخلاقياً للمهنة، وقد أصبح معهد المدققين الداخليين المؤسسة القائمة على مهنة التدقيق الداخلي وانتشرت فروعه في أكثر من 150 بلداً وأصبح يبلغ عدد أعضائها أكثر من 100.000 عضواً (Dittenhofer, 2001, P443).

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

أ- تقرير (Cadbury Committee)² حول السمات المالية لحوكمة الشركات والتي أصدرت تقريرها الذي يحمل هذا الاسم في المملكة المتحدة عام (1992) والذي نص في إحدى فقراته على أن "وظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة مكملة ولكنها مختلفة عن وظيفة التدقيق الخارجي ونوصي باعتبارها ممارسة جيدة"، كما نص في نفس الفقرة على دورها في ضمان فاعلية نظام الرقابة الداخلية وأكد تقرير لجنة كادبري على دور وظيفة التدقيق الداخلي في القيام بأية تحقيقات تتعلق بأية شبهات بخصوص الغش والتلاعب المالي.

ب- تقرير (Turnbull report)³ والصادر عن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز في سبتمبر عام (1999)، والذي أوصى في الفقرة (42) أن الشركات التي لا يوجد لديها وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي تدرس حاجتها لذلك بشكل دوري، كما أوصى هذا التقرير في الفقرة (46) الشركات التي لديها وظيفة تدقيق حسابات أن تقوم بمراجعة نطاق التدقيق الداخلي وسلطات المدقق الداخلي والموارد المخصصة لهذه الوظيفة كما أشار التقرير إلى أن الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي تختلف استناداً إلى الخصائص والعوامل الخاصة بكل شركة والتي تتضمن نوع العمل وتنوع وتعقيد الأنشطة وعدد العاملين بالإضافة إلى عوامل تتعلق بالمنفعة والتكلفة.

² - Cadbury Committee تم تشكيلها عام 1999 في المملكة المتحدة لوضع إطار عام لحوكمة الشركات وسميت باسم Cadbury Best Practice

³ - Turnbull report صدر في المملكة المتحدة عام 1999 وجرى تعديل عليه في تشرين الأول عام 2005 والذي يعطي المديرين إرشادات تتعلق بالضوابط الداخلية، ويقول أن الضوابط الداخلية ينبغي أن تكون "مزروعة" في عمل الشركة وتنظيمها وثقافتها.

ت- تقرير (Basel Committee)٤، الذي يخص البنوك صدر عام 2000 وأوصى هذا التقرير في المبدأ رقم (11) على أنه يجب أن تلتزم البنوك بإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة وذات الكفاءة والتي يتمتع موظفوها بالتدريب الكافي والملائم بالاستقلالية والحياد، وكذلك أن تستطيع وحدة التدقيق الداخلي رفع تقريرها إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.

ث- صدور بعض القوانين في بعض الدول أعطت التدقيق الداخلي إلزاماً قانونياً مثل القانون الذي أصدره الكونجرس الأمريكي في شهر يوليو عام (2002)، والذي سمي بـ (Sarbanes Oxley Act)°، وقد جاء أثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركتي إنرون وورلدكوم في يونيو من نفس العام والذي اعتبر من وجهة نظر كثير من الباحثين أهم ما دعم وظيفة التدقيق الداخلي، وكذلك القانون الذي صدر في إيطاليا عقب انهيار شركة بارمالات عام (2001)، والذي سمي بـ (Draghi's law) والمتعلق بالرقابة الداخلية (Arena, et al, 2006, p275).

3- الفضائح المالية والانهيارات التي حصلت في الكثير من الشركات وأشهرها شركة انرون الأمريكية للطاقة وشركة وورلدكوم والتي سلطت الضوء على ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وبالتالي أعطت اهتماماً أكبر بالتدقيق الداخلي ودوره في الشركات الحديثة (Arena, et al, 2006, P275).

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

⁴ - Basel Committee هي لجنة من هيئات الرقابة المصرفية تم إنشاؤها بواسطة محافظي البنوك المركزية بمجموعة الدول العشر في عام 1975، وتتكون من كبار ممثلي هيئات الرقابة المصرفية والبنوك المركزية في الأرجنتين وأستراليا وبلجيكا والبرازيل وكندا والصين وفرنسا وألمانيا وهونج كونج والهند وإندونيسيا وإيطاليا واليابان وكوريا ولكسمبورج والمكسيك وهولندا وروسيا والمملكة العربية السعودية وسنغافورة في بازل حيث توجد BIS وأسبانيا والسويد وتركيا والمملكة المتحدة ولولايات المتحدة، وتتعدّد عادة في مقر البنك الدولي للتسويات السكرتارية الدائمة.

⁵ - Sarbanes Oxley Sox هو قانون أمريكي صدر عام 2002 يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية ممن خلال أنظمة الرقابة الداخلية، وحسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات خاطئة.

(combined code)، أن يكون لدى الشركة وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي تشرف عليها لجنة التدقيق.

وأوضحت الدراسة أن القوانين والتقارير السابقة ساهمت في تطور وظيفة التدقيق الداخلي من خلال تركيزها على ضرورة وجود وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي بالشركة والمؤسسات الحكومية.

2-1-4 أنواع التدقيق الداخلي.

قسم الباحثون التدقيق الداخلي إلى الأنواع التالية (العمرى وآخرون، 2006، ص347):

1- التدقيق الداخلي المالي (Financial Auditing).

2- التدقيق الداخلي الإداري (Operational Auditing).

3- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة (Special Assignments Audit) (إبراهيم، 1998، ص102)

وهناك من يرى أن للتدقيق الداخلي نوعاً رابعاً وهو تدقيق الالتزام (compliance audit)، وترى الدراسة أن النوع الرابع يدخل في إطار النوعين السابقين الرئيسيين وهما المالي والتشغيلي وفيما يلي تفصيل لهذه الأنواع:

2-1-4-1-2 التدقيق الداخلي المالي.

التدقيق الداخلي المالي هو عبارة عن " الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها وأي متطلبات أخرى" (العمرى وآخرون، 2006، ص374)، وبالتالي فإن التدقيق المالي يمثل المجال التقليدي للتدقيق الداخلي، والذي يهدف إلى إظهار البيانات المالية بصورة موضوعية كي تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة، وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف والتدقيق الداخلي المالي بعد الصرف حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ، أما التدقيق بعد الصرف فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف (إبراهيم، 1998، ص102)، ويعد التدقيق الداخلي

المالي أداة هامة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان على دقة البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس.

2-4-1-2 التدقيق الداخلي الإداري.

يعد التدقيق الداخلي التشغيلي بأنه المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي، وقد نشأ هذا النوع كوليد للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي، ويطلق عليه البعض أسماء أخرى مثل المراجعة الإدارية أو مراجعة الأداء، ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى فحص وتقييم أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وذلك وفق خطة معدة مقدماً ومتفق عليها مع الجهات العليا في المؤسسة، فالتدقيق التشغيلي " عبارة عن الفحص الشامل للوحدة أو المنظمة لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي، وفقاً لطريقة القياس المحددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة وفعالية واقتصادية العمليات التشغيلية "، ويلاحظ من التعريف السابق أن هذا النوع من التدقيق يسعى إلى فحص وتقييم كل أعمال المنشأة وذلك لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وفق الخطة المعدة مقدماً (السلامي، 2005، ص37).

وعرف العمري وآخرون (2006، ص348)، هذا النوع من التدقيق بأنه " الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المنشأة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقاً لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية ".

وقد أشار العبادي (1999، ص634)، إلى أن التحديات التي تواجه قطاع الأعمال المنافسة المتزايدة مما استلزم من الإدارة العليا أن يكون لديها دائماً معلومات وتصورات حول القضايا التشغيلية بحيث تطمئن إلى مدى نجاح الإدارة في الاستخدام الاقتصادي الفعال للموارد، والتزام العاملين بتطبيق السياسات واللوائح المالية والإدارية المحددة من قبل الإدارة العليا بالمنشأة كأساس لتنفيذ الأعمال في كافة نواحي المنشأة. وقد بينت إحدى الدراسات التي أجريت في إيطاليا بأن هذا النوع من المراجعة يستحوذ نحو 34% من الموارد المخصصة لوظيفة التدقيق الداخلي في حين استحوذت وظيفة التدقيق المالي على نحو 5% فقط من الموارد (Allegrini and D'Onza, 2003, P195)، وهذا يشير بوضوح إلى أهمية هذا النوع من التدقيق في الدول المتقدمة ويشكل التدقيق الداخلي التشغيلي دوراً استشارياً تأمينياً للإدارة العليا حيث يقدم المدققين الداخليين لها التقارير التي تخدم جميع المستويات الإدارية بناء على نتائج تدقيقهم والتي تمكن الإدارة مما يلي (العمري وآخرون، 2006، ص348):

- 1- تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقاً لأهداف الإدارة أو وفقاً لمقياس آخر.
- 2- الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية.
- 3- الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين التشغيلية، وحول فرص تطوير الفعالية والكفاءة في تنفيذ الخطط واستغلال الفرص المتاحة.
- 4- الحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية.
- 5- إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل.

2-1-4-3 التدقيق الداخلي لأغراض خاصة.

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

وقد أضاف الخطيب (2010، ص142)، إن الاتجاهات الحديثة في وقتنا الحاضر تقوم على شمولية التدقيق الداخلي لكافة العمليات في المنشأة، حيث أنه من الصعب في الواقع العملي وضع حدود فاصلة لأنواع التدقيق الداخلي، لذا أصبح هناك ما يعرف بالتدقيق التشغيلي الشامل، ويمكن تحديد أنشطة هذا النوع من التدقيق بستة أنشطة على النحو التالي:

- 1- التحقق من صحة العمليات والسجلات والتقارير والقوائم المالية التي تخص الفترة موضع التدقيق.
- 2- تقييم مدى الالتزام بالسياسات والقوانين والتعليمات الداخلية سارية المفعول.
- 3- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 4- تقييم عملية التخطيط والتنظيم والرقابة الإدارية.
- 5- تقييم كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة سواء أكانت بشرية أم مادية.
- 6- تقييم نتائج العمليات المبرمجة، وتحديد ما إذا كانت تحقق الأهداف الموضوعية أم لا، وتحديد الانحرافات وتقديم التقارير حول تلك الانحرافات وأثرها وعلاجها.

2-1-5 أهمية التدقيق الداخلي.

تتعدد أهمية التدقيق الداخلي إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين، المستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد جماعة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات الموجهة التي تحقق أكبر عائد ممكن من اعتبار عنصر الحماية الممكنة (عبد الله "أ"، 2000، ص16).

ولقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، عند إصدار المعايير في عام (2002)، أن أهمية التدقيق تتمثل في النقاط التالية:

1- يساعد مدققي الحسابات المستقلون على الحفاظ على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى

المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على رأس المال.

2- يعمل المدراء الماليون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.

3- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

4- يساعد في وضع القرارات الأولية السليمة.

ولقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي، وأصبحت نشاطاً تقويمياً لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة، بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة العليا في مختلف المجالات، بحيث اعتبرت هذه الوظيفة كصمام الأمان في يد الإدارة

وتظهر أهمية التدقيق الداخلي للإدارة العليا من خلال تقديم الخدمات التالية (الخطيب، 2010، ص133):

أ- خدمات وقائية: حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود الحماية الكافية للأصول، وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها.

ب- خدمات تقويمية: حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقويم فاعلية نظم الرقابة وإجراءاتها في

المشروع، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.

ت- خدمات إنشائية: حيث تقوم هذه الوظيفة باقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة، وتطمئن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها.

وهناك العديد من العوامل التي تضافرت وساعدت على نمو وتطور وازدياد أهمية وظيفة التدقيق الداخلي منها (عبد اللاه، 1994، ص250):

1- انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة:

نتج عن كبر حجم المشروعات وانتشارها جغرافياً إلى أن فوضت الإدارة العليا الإدارات اللامركزية لبعض السلطات، وعلى الرغم من تفويض السلطات، إلا أنه ما يزال يترتب على تلك الإدارات الالتزام بالسياسات والإجراءات وتحقيق الفعالية المطلوبة، وحتى تتمكن الإدارة من الرقابة كان لابد من استحداث وسيلة رقابية تحقق ذلك مثل التدقيق الداخلي.

2- كبر حجم المشروعات الحديثة وتعقيد عملياتها:

نتيجة لكبر حجم المشروعات وظهور شركات المساهمة، وكذلك الشركات المتعددة الجنسيات والشركات الدولية والتي تمتاز بتعدد عملياتها وجنسية مالكيها وانتشار فروعها في دول العالم المختلفة أدى إلى ظهور الحاجة لتحقيق الرقابة على تلك الفروع وزيادة قدرة الإدارة على مراقبة جميع النشاطات.

3- التحول إلى المراجعة الإختبارية:

لقد ترتب على كبر حجم المشروعات وتعقيد عملياتها وزيادة حجمها، إذ لم يعد المراجع قادراً على القيام بالمراجعة الكاملة، وبدأ المراجع يتحول إلى نظام المراجعة الإختبارية أي الاعتماد على عينة تمثل المجموع الكلي، ويفترض أنه أصدق تمثيل ولكي يتحقق الغرض السابق لابد من توافر نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن أهم الركائز التي يستند عليها قيام نظام سليم للرقابة الداخلية وجود مراجعة داخلية بالمنشأة.

4- ظهور المنشآت ذات الفروع والشركات متعددة الجنسيات:

إن كبر حجم المشروعات ترتب عليه إنشاء فروع لها في مناطق مختلفة ومتباعدة، وقد بدأت الإدارة المركزية لهذه المنشآت في استخدام المراجع الداخلي للسفر إلى مقر الفروع لمتابعة أعمالها، وسمي المراجع " بالمراجع المتجول "، وسرعان ما طلبت الإدارة من المراجع خدمات أخرى للإدارة، مثل إيضاح الالتزام بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات.

ويتضح لنا مما سبق أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن فيما يلي:

- 1- تساعد على تحقيق المؤسسة لأدائها وربحيتها ومنع الخسارة الناتجة عن الغش والتلاعب.
- 2- تساعد في ضمان وجود تقارير مالية سليمة يمكن الاعتماد عليها.
- 3- اتخاذ القرارات السليمة وتجنب مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة والنتائج غير المرغوب فيها.

2-1-6 أهداف ونطاق التدقيق الداخلي.

2-1-6-1 أهداف التدقيق الداخلي.

لقد تطورت أهداف مهنة التدقيق الداخلي فقد كان قديماً تهدف إلى اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء في الدفاتر والسجلات، وبعد ذلك تغيرت هذه النظرية فأصبح الهدف منها التأكد من مدى صحة ملائمة المركز المالي وإبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وصحة تمثيلها للمركز المالي، ويمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى أهداف أساسية وأخرى ثانوية كالتالي (سلامة، 2010، ص30):

أولاً: الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي:

- 1- التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها.
- 2- تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية.
- 3- المحافظة على أموال وموارد المؤسسة من الاختلاس وسوء الاستعمال.
- 4- التحقق من دقة البيانات المحاسبية.

ثانياً: الأهداف الثانوية للتدقيق الداخلي:

- 1- تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها إدارة الأفراد للعاملين الجدد والقدامى.
- 2- بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناية وبدون تأخير.
- 3- منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب.
- 4- القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإدارة.

ولقد حدد الخطيب (2010، ص136)، أهداف التدقيق الداخلي على النحو التالي:

- 1- رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب، حيث أن إدارة التدقيق الداخلي بحكم إمامها التام بجميع

أوجه نشاط المشروع وعملياته، أقدر من غيرها من الدوائر والأقسام على المساهمة الفعالة في البرامج التدريبية من حيث اقتراح البرامج اللازمة منها، وربما صياغة بعض موادها.

2- تقصي وتحديد أسباب المشكلات التي تحدث في المنشأة وتقدير الخسائر والأضرار الناجمة عنها، واقتراح ما من شأنه معالجتها ولمنع حدوث مثل ذلك في المستقبل.

3- إجراء الدراسات والاختبارات الخاصة ببناءً على طلب من الإدارة.

وقد أضاف جُمعة (2009، ص29)، مجموعة من الأهداف تتمثل في:

- 1- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر.
 - 2- تقييم وتحسين فعالية الرقابة.
 - 3- تقييم وتحسين فعالية عمليات التحكم المؤسسي.
- وأضاف الذنبيات (2009، ص33)، أهدافاً أخرى منها:

- 1- الإشراف على الرقابة الداخلية ومراجعة الرقابات المختلفة وعملية تشغيلها وتقديم التوصيات للإدارة لتحسينها.
- 2- فحص البيانات المالية والتشغيلية، بما في ذلك فحص النظام المحاسبي والاستفسارات والاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة والإجراءات.

وقد حدد عبيرات ونفاذ (2007، ص11)، أن أهداف التدقيق الداخلي كما يلي:

- 1- تدقيق وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- 2- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- 3- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها.
- 4- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية ودقة بياناتها.
- 5- التدقيق الدوري والمنتظم ورفع تقارير والاقتراحات والنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.
- 6- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية.
- 7- تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
- 8- التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الخارجي.
- 9- المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها.

وقد أضاف القبطان (2006،ص178) أهداف التدقيق الداخلي في التالي:

- 1- فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتقييم مدى فعاليتها وكفاءتها.
- 2- التحقق من وجود أصول المنشأة وصحة تقييدها بالدفاتر وكفاءة وسائل حمايتها من الخسائر بكافة أنواعها.
- 3-التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالقوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة والإدارة العليا.
- 4- تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة.
- 5- إبداء التوصيات لتحسين أساليب العمل.
- 6- تحقيق أكبر كفاءة إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم الخدمات لأعضاء الإدارة.

وقد بين المطارنة (2006،ص19) أهداف التدقيق على النحو التالي:

- 1- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة.
- 2 - تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- 3- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

وقد أشار جربوع أهداف التدقيق الداخلي، في نواحي عدة أهمها (جربوع،2002،ص159):

- 2-إمداد إدارة المنشأة بالبيانات المحاسبية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات.
 - 3- تشجيع الكفاءة والإنتاجية ومحو الإسراف والعدم في الصناعة والإنتاج بأقل تكلفة ممكنة.
 - 4- التأكد من أن جميع العاملين بالمنشأة ملتزمين بتنفيذ السياسات التي وضعتها إدارة المنشأة.
- مما سبق يمكن تحديد أهم أهداف التدقيق الداخلي على النحو التالي:

- 1- حماية الأصول والقضاء على الإسراف.
- 2- سلامة المعلومات.
- 3- الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد.
- 4- تنفيذ السياسات والخطط والإجراءات والتعليمات.
- 5- فحص وتقييم كفاءة نظم الرقابة المالية والإدارية والعمل على الارتقاء بكفاءتها.
- 6- تقديم التوصيات اللازمة لتطوير النظم والسياسات وأساليب العمل.

2-1-6-2 نطاق التدقيق الداخلي.

أما نطاق (مجال) عمل التدقيق الداخلي (Scope OF Work) - فقد حددته معايير المهنة للتدقيق الداخلي ب: - " فحص وتقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ونوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات المحددة " - الذي يتم تحقيقه من خلال قيام المدققين الداخليين بما يلي (الوقاد وديان، 2010، ص208):

- 1- مراجعة موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات.
 - 2- مراجعة الأنظمة الموضوعية والتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين التي قد يكون لها تأثير هام على العمليات والتقارير.
 - 3- مراجعة وسائل حماية الأصول، والتحقق من وجودها.
 - 4- تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الموارد.
 - 5- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتسجم مع الأهداف والغايات الموضوعية.
- أما الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فقد بين في الدليل العاشر من الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات تباين نطاق التدقيق الداخلي على نطاق واسع، وهي تعتمد على حجم وبنية المنشأة وعلى متطلبات إدارتها. وعادة فإن التدقيق الداخلي يطبق في واحد أو أكثر من المجالات التالية:
- 1- مراجعة النظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية.
 - 2- فحص إدارة المعلومات المالية والتشغيلية.
 - 3- فحص كفاءة وفعالية العمليات وجدواها الاقتصادية وغير الاقتصادية.
- مما سبق يتضح لنا النقاء معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) والأدلة الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بخصوص أهداف ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي، إذ لم يعد نطاق عملها مقتصر على التدقيق المالي، التقليدي، بل شمل كافة الأنشطة في المنشأة، المالية وغير المالية.

2-1-7 إجراءات التدقيق الداخلي.

- لكي يحقق التدقيق الداخلي أهدافه يتعين على المدقق الداخلي القيام بما يلي (القبطان، 2006، ص178):
- 1- فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة والضبط الداخلي وتقييم مدى كفاءتها وفعاليتها.

- 2- التحقق من وجود أصول المنشأة وصحة قيدها بالدفاتر وكفاءة وسائل حمايتها من الخسائر بكافة أنواعها.
- 3- مراجعة الدفاتر والسجلات وفحص المستندات لاكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع تكرار حدوثها مستقبلاً، ويراعى عند انتقاء القيود لمراجعتها أن تكون القيود المختارة ممثلة لجميع أنواع القيود في الدفاتر، وأن تكون ممثلة لعمل كل موظف وأن تكون في فترات مختلفة على مدار السنة.
- 4- التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالقوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة والإدارة العليا.
- 5- تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة.
- 6- إبداء التوصيات لتحسين أساليب العمل.
- 7- التحقق من مدى مراعاة السياسات الموضوعة للخطط المرسومة والالتزام بها.
- 8- تحقيق أكبر كفاءة إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم الخدمات لأعضاء الإدارة.

2-1-8 مهام التدقيق الداخلي.

هناك العديد من المهام التي يجب أن يطلع عليها الأشخاص المكلفون بمهام التدقيق الداخلي أهمها (Pickett,2010,P314-315):

- 1- مساعدة الإدارة:
- يعد التدقيق الداخلي نشاط موضوعي واستشاري حيث إنه يوفر المشورة والمساعدة للإدارة بطريقة تتناسب مع احتياجاتها، إلى جانب دوره الأساسي في توفير تأكيد موضوعي ما إذا كانت المؤسسة تدير أو لا تدير المخاطر بشكل جيد، بالإضافة إلى دوره في تقديم الاستشارات الإدارية اللازمة لخدمة المؤسسة بهدف تحسين وتطوير أدائها.
- 2- زيادة قيمة المؤسسة:
- يعد التدقيق الداخلي عنصراً فاعلاً في زيادة قيمة المؤسسة بحيث يشكل قاعدة لخدمة العملاء من خلال المنافع التي يؤديها لكافة الأطراف المتعاملة معه، لذلك ينبغي أن تكون القيمة المضافة من قبل المدقق الداخلي راسخة في أذهانهم لتكون بمثابة الموجه إلى سلامة الأداء.
- 3- تحسين عمليات المؤسسة:

يعمل التدقيق الداخلي على تحسين عمليات المؤسسة فلم تعد مهمة المدقق الداخلي هي التفتيش والفحص، وإنما المساهمة في التحسين المستمر للمؤسسة.

4- المساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة:

يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على تحقيق أهدافها باعتباره ركناً أساسياً من متطلبات الحوكمة وإدارة المخاطر التي تهدد أهداف المؤسسة، فضلاً عن دوره في البحث عن نجاح المؤسسة على المدى الطويل.

5- تقييم وتطوير عمل المؤسسة:

تقوم عملية التدقيق الداخلي على مقارنة ما هو مخطط بما هو فعلي ولضمان مراقبة جيدة يتوجب استخدام تقنيات التقييم التي يتم تطبيقها بطريقة مهنية ونزيهة لتعطي نتائج موثوق بها، كما تساعد عملية التقييم في تحسين عمليات المؤسسة، إلا أن العديد من المدققين الداخليين يهملون جانب تقييم العمل عند عملية التدقيق فيكتفوا بطرح بعض الأسئلة على الموظفين ويقوموا بفحص مجموعة من السجلات وبذلك تكون النتائج غير موثوق بها.

6- المساعدة في إدارة المخاطر بالمؤسسة:

لما كانت مهام التدقيق الداخلي قد تطورت كنتيجة طبيعية لتطور واتساع مهام وعمليات المؤسسة والتوجه نحو العولمة وضرورة تحقيق متطلبات الجودة، فقد أصبح دور المدقق الداخلي ممتداً ليشمل المساعدة في إدارة المخاطر بشكل أكثر فعالية إضافة إلى دوره التقليدي وبالتالي لم يعد التدقيق الداخلي يركز على المعاملات التي حدثت في الفترات السابقة ليحدد فعالية النظام بل أصبح من مهام التدقيق الداخلي تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر سلباً على أداء المؤسسة والعمل على ابتكار تقنيات وطرق للتحكم في هذه المخاطر (Kagermann, et al, 2008, P29-143).

2-1-9 مراحل إنجاز عملية التدقيق الداخلي.

لقد نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٧٨ على أن إنجاز عملية التدقيق الداخلي يجب أن تتضمن ما يلي (الخطيب، 2010، ص 171-174):

أولاً: تخطيط عملية التدقيق الداخلي.

يجب علي المدقق الداخلي أن يخطط لكل عملية تدقيق داخلي وأن يكون التخطيط موثقاً ويشمل:

- 1- بيان أهداف العمل ونطاقه.

- 2- الحصول على المعلومات بحيث تشكل خلفية للنشاطات التي يجري تدقيقها.

- 3- تحديد الموارد الضرورية لإنجاز عملية التدقيق.

- 4- الاتصال بكل من ينبغي أن يعلم بعملية التدقيق.

- 5- القيام بمسح ميداني للتعرف إلي النشاطات والنواحي الرقابية التي سيتم تدقيقها، وذلك لتحديد

المجالات التي يتوجب التركيز عليها وتقديم الاقتراحات حولها.

- 6- كتابة برنامج التدقيق.

- 7- تحديد كيف، ومتى، ولمن ستقدم نتائج التدقيق.

- 8- الحصول علي الموافقة اللازمة لخطة العمل.

ومثل هذا التخطيط يتيح للمدققين الداخليين فرصة التحديد الواضح للعمليات والأنشطة التي سوف تخضع

لفحصهم، وكذلك فرصة وضع الإجراءات والخطوات اللازمة لتنفيذ أعمالهم.

ثانياً: فحص المعلومات وتقويمها.

يجب علي المدققين الداخليين القيام بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لدعم نتائج التدقيق،

وتكون طريقة فحص المعلومات وتقويمها كما يلي:-

- 1- تجميع كل المعلومات المتعلقة بهدف التدقيق الداخلي ونطاق عمله.

- 2- أن تكون المعلومات كافية ووافية وملائمة ونافعة لتأمين أسس صحيحة لملاحظات التدقيق الداخلي.

- 3- إجراءات التدقيق بما فيها عملية الفحص واختبار تقنيات أخذ العينات، بحيث أن تكون مختارة بشكل مسبق كلما كان ذلك ممكناً وحسبما تقتضيه الحاجة.

- 4- يجب الإشراف علي خطوات جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتوفير ضمان معقول بأن هدف التدقيق الداخلي قد تحقق مع المحافظة علي موضوعية المدقق.

- 5- يجب أن تحضر أوراق العمل لتوثيق عملية التدقيق الداخلي من قبل المدقق نفسه، وأن يتم تدقيقها من قبل مدير دائرة التدقيق، وأن هذه الأوراق ينبغي أن تتضمن المعلومات التي تم

الحصول عليها والتحليلات التي تمت وذلك علي سبيل دعم الأسس التي بنيت عليها الملاحظات والتوصيات التي يتضمنها التقرير .

ثالثاً: إيصال النتائج (تقارير التدقيق الداخلي).

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي علي وجوب قيام المدققين الداخليين برفع تقارير عن نتائج أعمال التدقيق الداخلي التي قاموا بها وضمن الشروط التالية:-

- 1- عند انتهاء المدقق الداخلي من عملية التدقيق يجب إصدار تقرير مكتوب وموقع.
- 2- يجب علي المدقق الداخلي أن يناقش الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقارير النهائية.
- 3- يجب أن تكون التقارير موضوعية، واضحة ومركزة، بناءة، ومقدمة في وقتها.
- 4- يجب أن تُظهر التقارير هدف عملية التدقيق ونطاقها ونتائجها ، وأن تتضمن رأي المدقق الداخلي كلما دعا الأمر إلي ذلك.
- 5- يجب أن تتضمن التقارير التوصيات التي ستؤدي إلي التحسينات المحتملة وأن تعرف بالإنجازات القائمة والمرضية، وبالإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها.
- 6- على مدير التدقيق الداخلي أو الشخص المعني بإدارة التدقيق أن يراجع ويوافق على التقرير قبل إصداره، كما عليه تحديد الجهات التي ينبغي أن يوزع عليها التقرير.

رابعاً: المتابعة.

يجب على المدققين الداخليين أن يتابعوا عملهم من أجل التأكد من أن الإجراءات المناسبة قد تم اتخاذها حول الملاحظات التي رفعت تقارير بها، وعلي دائرة التدقيق الداخلي أن تحدد فيما إذا تم تنفيذ الإجراءات التصحيحية المقترحة للوصول إلي النتائج المرجوة أو أن الإدارة أو مجلس الإدارة قد أخذت على مسؤوليتها عدم العمل بهذه الإجراءات ضمن التقرير (الخطيب، 2010، ص180).

2-1-10 التدقيق الداخلي ودوره في تقييم الكفاءة والفاعلية.

لا شك أن المجتمع المالي في حاجة ملحة إلى مراجعة الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وذلك للبحث عن المعوقات في العملية التشغيلية واقتراح الحلول التصحيحية المناسبة حيث أن الصمود في وجه المنافسة العالمية يتطلب الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والوصول إلى الجودة الشاملة

(جربوع، 2004، ص103)، وكذلك كون قياس وتقييم الكفاءة والفاعلية التي تدار بها المنشأة ككل أو الوحدات الجزئية بها يشكل ثغرة في النظام الإداري حيث لا يسند بشكل واضح إلى جهة بعينها وبالتالي فهناك غياب في المسؤولية عن هذا الأمر تحاول الجهات المختلفة إزاحتها عن نفسها من المدقق الخارجي إلى الإدارة، والأنسب من وجهة نظر الدراسة هو إسناد هذه المهمة للمدقق الداخلي وذلك بسبب تواجده المستمر داخل المشروع واطلاعه الدائم على الأنشطة في المنشأة وكيفية إدارتها مما يولد لديه خبرة من الممكن استغلالها في هذا المجال.

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

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

2-1-10-1 دور المدقق الداخلي في قياس الكفاءة والفاعلية.

لقد أدت التطورات الحديثة في التدقيق الداخلي إلى المناداة بدور أكبر للمدقق الداخلي في عملية قياس الكفاءة والفاعلية لجميع أنشطة المشروع وتنادي المجامع المهنية بدور أكبر للمدقق الداخلي في هذا المجال وذلك عبر زيادة دوره في مجال التدقيق الإداري وتدقيق العمليات وعلى رأس هذه المجامع معهد المدققين الداخليين (IIA)، حيث أوضح التعريف المعتمد لدى المعهد إلى أن هدف التدقيق الداخلي مصمم أساساً لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة (IIA, 2001, p80)، كما أشار إلى ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث نصت معايير التدقيق الدولية، إلى أن نطاق التدقيق الداخلي يشمل مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمنشأة وكذلك

اختبار المعلومات المالية والتشغيلية (IFAC, 2001,P213)، وقد أشار المجمع العربي للمحاسبين إلى أنه قد حدث تطور منطقي في وظيفة التدقيق الداخلي وهو نشاط التقييم وذلك لمساعدة الإدارة في حكمها على كيفية تنفيذ الأنشطة المختلفة داخل المنشأة (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص228).

وقد أشار الصبان وآخرون (1996، ص136)، إلى أن نطاق التدقيق الداخلي يتضمن فحص وتقييم كفاءة وفاعلية الأداء وأن ذلك يشتمل على ما يلي:

- 1- مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها.
- 2- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح والتي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.
- 3- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.
- 4- تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة.
- 5- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة والتأكد من أن البرامج تنفذ حسب الخطة.

ويؤكد جُمعة (2009، ص32)، على أنه لأجراء الخطوات الإجرائية السابقة لابد من إجراء مراجعة شاملة تتعلق بـ:

- أ- مراجعة الكفاءة للأفراد.
- ب- مراجعة الإنتاجية للقسم.
- ت- مراجعة نوعية العمل.
- ث- مراجعة جودة التقارير وانسيابها.
- ج- مراجعة التكاليف.
- ح- مراجعة حجم الأعمال.

ويرى الهواري وآخرون (1987، ص388)، أن عملية التدقيق الداخلي تتطلب استخدام كلا من المعايير الوصفية والمعايير الكمية (عينية أو مالية) في فحص وتقييم الأداء الإداري ويقصد بالمعايير الوصفية ما يجب أن تكون عليه نوعية الأداء الإداري مضافا إليها المسؤوليات الاجتماعية والقانونية والرقابية للإدارة بمعنى أن تعكس هذه المعايير ما يجب أن يكون عليه الأداء الإداري بالنسبة لهذه المسؤوليات، أما المعايير الكمية فهي تلك المعايير التي تتميز بإمكانية إخضاعها للقياس العيني أو المالي بدرجة معقولة من الدقة مثل معايير التكلفة والنسب المالية والموازنات التخطيطية.

ويشير الباحثون في هذا الصدد إلى أن إدارة الوحدة الاقتصادية هي المسؤولة عن وضع معايير التشغيل لقياس الاستخدام الاقتصادي لمواردها (يحيى والعلي، 2003، ص203)، ويتم ذلك حسب (Ruud,2004,p73)، من خلال الاستناد إلى إستراتيجية المنشأة حيث تقوم الشركات بترجمة رؤيتها ورسالتها إلى استراتيجيات عمل فرعية تتسم بالواقعية وإمكانية التحقيق على ضوء الموارد المتوفرة من رأس المال والعنصر البشري وغيرها ومن خلال هذه الإستراتيجي الفرعية يتم استنباط الأهداف الفرعية التي تتسم بالقابلية للقياس والإنجاز وهنا يبدأ دور المدقق الداخلي في الموضوع حيث يشير رضوان إلى أن المدقق الداخلي يكون مسئولاً عن تحديد التالي (رضوان، 1983، ص82):

- 1- وجود معايير تشغيل لقياس اقتصادية وكفاءة العمليات.
- 2- أن هذه المعايير مفهومة وقد تم العمل بها.
- 3- أن الانحرافات عن هذه المعايير قد تم إخبار المختصين بها وأن الإجراءات التصحيحية قد تمت.
- 4- تنفيذ التدقيقات المرتبطة بالاستخدام الاقتصادي والكفاءة للموارد.
- 5- بيان سوء استخدام الموارد والتسهيلات.

كما يشير يحيى والعلي (2003، ص97)، إلى أن دور المدقق الداخلي قد يتعدى ذلك إلى:

- 1- اقتراح بعض أساليب الاستخدام لتلك الموارد على ضوء الأهداف الموضوعية.
 - 2- دراسة احتياجات الإدارات والأنشطة والعمليات تمهيدا لتخصيص تلك الموارد تخصيصاً أمثل.
 - 3- دراسة الاحتياجات الإضافية للقوى العاملة وحالات البطالة المقنعة.
- وتشير بعض الدراسات مثل دراسة (السقا، 1997، ص44)، إلى ضرورة أن يوكل إلى المدقق الخارجي تحقيق هدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة للمشروع حيث أن درجة استقلاله وحياده تؤهله لذلك وان يوكل إلى المدقق الداخلي تحقيق هدف ترشيد الإدارة نظراً لمعرفته بأحوال وظروف المشروع بدرجة أكبر من المدقق الخارجي وذلك لتواجده المستمر في المشروع.

خلاصة.

استعرض هذا المبحث الركائز الأساسية لنظام وظيفة التدقيق الداخلي من حيث المفهوم والتطور التاريخي والأنواع والأهمية والأهداف والنطاق والأساليب والمهام ومراحل إنجاز عملية التدقيق الداخلي، والتدقيق الداخلي ودوره في تقييم الكفاءة والفاعلية، أما المفهوم فهو نشاط وقائي يتم من خلاله تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المالية والإدارية وتنفيذ المسؤوليات، وقد مر التدقيق الداخلي بعدة مراحل منها اكتشاف الأخطاء وملاحقة التجاوزات، وبسبب التطورات المتلاحقة في المجال المالي والإداري والتغيرات التقنية، أصبح وظيفة تقييمه استشارية، وهذا التطور أدى إلى تقسيم وظيفة التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع منها التدقيق المالي، والتدقيق التشغيلي، والتدقيق لأغراض خاصة، وتكمن أهمية وظيفة التدقيق في المساعدة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات لكافة الأنشطة والعمليات ومن أهداف التدقيق الداخلي حماية الأصول والقضاء على الإسراف وسلامة المعلومات وتنفيذ السياسات والإجراءات والتعليمات وتقديم التوصيات اللازمة لرفع الكفاءة الإنتاجية، ويتضمن مجال التدقيق الداخلي مراجعة موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات وتقويم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الموارد ، أما أساليب التدقيق الداخلي فقد تمثلت في فحص ودراسة وتحليل الأنظمة المالية والإدارية المستخدمة، وتقييم مدى كفاءتها وفعاليتها، ومن مهام التدقيق الداخلي مساعدة الإدارة بطريقة تتناسب مع احتياجاتها وتقديم الاستشارات المالية والإدارية اللازمة لخدمة المؤسسة بهدف تحسين وتطوير أدائها، لذا تناول المبحث القادم مقومات واستقلالية ودليل أخلاقيات وظيفة التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني

مقومات واستقلال ودليل أخلاقيات وظيفة التدقيق الداخلي

1-2-2 مقدمة.

ازدادت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي بعد الحرب العالمية الثانية (عبد الله "أ"، 2000، ص15)، بسبب اعتماد المدقق الخارجي على العينات الإحصائية وحدث تركيز كبير على ظاهرة التحايل المالي والغش والتلاعب. ويتميز نظام التدقيق الداخلي الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام التدقيق الداخلي فعالاً وجيداً في تحقيق الأهداف الرئيسية والتشغيلية له، ولاشك أن توافر هذه الخصائص أو المقومات كلها أو بعضها وأساليبها وأدواتها المطبقة في المنشأة هو أساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام التدقيق الداخلي (الصحن وآخرون، 2006، ص1).

إن نجاح التدقيق الداخلي أو فشله في تحقيق أهدافه يتوقف على مقدار الدعم الذي يتلقاه من الإدارة العليا، ولكي يقوم المدقق الداخلي بمهامه ومسؤولياته بكفاءة، فمن الضروري أن يتاح له المجال والصلاحيات الكافية للقيام بدوره، وأن يمنح الاستقلالية اللازمة والموارد الكافية حتى يتم تحقيق المتطلبات الواجب توافرها لتمكينه من القيام بمسؤولياته (النونو، 2009، ص32).

تناول هذا المبحث مقومات وظيفة التدقيق الداخلي، استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، دليل أخلاقيات ووظيفة التدقيق الداخلي، التدقيق الداخلي كمهنة مستقلة، كذلك تناول المبحث القادم معايير التدقيق الداخلي لما لها من أهمية في تنظيم العمل المالي والإداري.

2-2-2 مقومات وظيفة التدقيق الداخلي.

يجمع الباحثون على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسية في وظيفة التدقيق الداخلي السليم والتي تتمثل في النقاط التالية (الخطيب، 2010، ص209):

2-2-2-1 هيكل تنظيمي سليم.

وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة البداية لنظام تدقيق فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة، والهيكل التنظيمي يختلف من منشأة إلى أخرى وفقا لحجم المنشأة واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون الهيكل التنظيمي كفاء لا بد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل إدارة داخل المنشأة بدقة، حتى يكون هناك وضوح عند كل إدارة عن المسؤوليات التي تقع على عاتقها مما يسهل وجود نظام تدقيق داخلي قوي وفعال. كذلك يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية للمنشأة إلى استقلال الإدارات وتوضيح المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة ويعني استقلال الإدارات أن لا يتم السيطرة على عملية التدقيق بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارات التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول كعهدة وإدارة الحسابات هذا يؤدي إلى الرقابة في قسم معين عن قسم آخر للحد من احتمالات ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسؤول عن الأخطاء. الهيكل لتنظيمي الجيد ومبادئ محاسبة المسؤولين يمكن أن تساعد على تتبع التصرفات في كل ناحية داخل المنشأة، مما يعني ربط النتائج بالأفراد، والذي يؤدي بدوره إلى زيادة اهتمام العاملين والعناية بما يقع على عاتقهم من مسؤولية خاصة عندما يشعرون بأنهم سوف يحاسبون على الأخطاء التي يرتكبونها أو يقدم لهم الحوافز في حالة عدم ارتكاب الأخطاء وزيادة الكفاءة لديهم، كذلك تعد الوظائف متعارضة إذا كان ضمنها يؤدي إلى ارتكاب الأخطاء والغش أو إخفاء بعض حالات التلاعب، لذلك لا بد من الفصل بين الوظائف التالية:

أ- الترخيص بالعمل (أداء العمل).

ب- الاحتفاظ بالأصول (الموجودات).

ج- مسك السجلات.

مما سبق يتضح بأن الهيكل التنظيمي الكفاء يشمل:

- عدم قيام شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر.
- يجب تحديد المسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة وتفويض الصلاحيات التي تتناسب مع المسؤوليات.
- لا بد من وجود إدارات فرعية متعددة تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة.

2-2-2-2 نظام محاسبي متكامل.

إن توافر نظام محاسبي ملائم ومتكامل في المنشأة من العناصر الهامة التي تساعد على نجاح وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي باعتبار أن النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية والخارجية ومنها ما يتعلق بنظم الرقابة الداخلية أو الخارجية على حد سواء، وحتى يحقق النظام المحاسبي دوره بكفاءة في مجال التدقيق الداخلي يجب أن يتميز بالخصائص الرئيسية التالية (الصحن وآخرون، 2006، ص185):

- 1- يجب أن يتميز بالبساطة والوضوح وذلك بأن يتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لطبيعة نشاط المؤسسة أو المنشأة وتكون الإجراءات المحاسبية واضحة وبسيطة وتحقق أهداف الرقابة دون تعقيد عن طريق استيعاب وفهم العاملين في المجال المحاسبي لهذه الإجراءات بدقة ووضوح.
- 2- يجب أن يصمم النظام المحاسبي بطريقة تتفق وطبيعة النشاط من ناحية وبما يؤدي إلى إظهار نتائج هذا النشاط بوضوح ودقة من خلال إعداد التقارير المالية المناسبة والتي تلبي احتياجات الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه التقارير داخلياً وخارجياً من ناحية أخرى.
- 3- يجب أن يتولى الإشراف على تنفيذ الإجراءات في النظام المحاسبي والعمل المحاسبي بصفة عامة أفراد متخصصين في المجال المالي من المحاسبين والمراجعين من ذوي الكفاءات والخبرات المناسبة في هذا المجال.

بينما يرى حسين (1997، ص100)، أن النظام المحاسبي السليم يشمل على ما يلي:

- 1- دورة مستنديه مرتبطة بالنظام المحاسبي ومرقمة وتغطي أوجه نشاط المنشأة.
- 2- وجود نظام سجلات ومستندات يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المنشأة.
- 3- توفر تقسيم ملائم للعمل يمنع تضارب الاختصاصات أو تداخل بعضها ببعض.
- 4- يجب أن يعرف كل شخص في المؤسسة الواجبات المسندة إليه والتي يجب أن يلتزم بتنفيذها، وهذا التقسيم يقلل من احتمال حدوث الأخطاء والغش والتلاعب سواء كانت هذه الأخطاء ناتجة عن قصد أو غير قصد، ويقوم التقسيم الملائم للعمل على الاعتبارات التالية (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص292):

- أ- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله أو تسجيل نتائجه.
- ب- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تسجيل العمليات لتقليل احتمالات سرقة الأصول وزيادة فاعلية التدقيق.
- ت- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تقرير الحصول عليه.
- ث- تقسيم العمل المحاسبي بحيث لا ينفرد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها حتى نهايتها مما يتيح ضمان تدقيق هذا العمل ويقلل من فرص الخطأ والغش والتزوير.

2-2-2-3 خطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الوظائف.

بحيث لا تتركز عملية بكاملها في قسم واحد، ومن أهم هذه النقاط التي يهتم بها نظام التدقيق الداخلي فيما يختص بتقسيم الوظائف هي أنه لا يجب أن يسيطر قسم ما على السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات التي يقوم بها، ويجب أن تكون الخطة مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل، كما يجب أن تكون بسيطة وواضحة حتى يتفهما العاملون بالمشروع، ويجب أن تحقق هذه الخطة الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة كإدارة الإنتاج والإدارات التي تقوم بالمحافظة على أصول المشروع وأمواله كإدارة المراجعة الداخلية والإدارات المحاسبية الأخرى (الصبان، 1997، ص205).

2-2-2-4 سياسات وإجراءات تتعلق بالموظفين.

هذه السياسات تتعلق بتحديد مؤهلات الموظفين وتبعيتهم وتدريبهم وترقيتهم وتحديد رواتبهم وعلاواتهم (الذنيبات، 2006، ص1).

وقد ذكر شحاته (1996، ص78)، أن من أهم مقومات وظيفة التدقيق الداخلي ما يلي:

- 1- الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي على خريطة الهيكل التنظيمي للمؤسسة: من خلال تبعية التدقيق الداخلي للإدارة العليا، وذلك لتجنب القيود التي تفرض من الأجهزة التنفيذية.
- 2- الاستقلال: التدقيق الداخلي جزءاً من الوظائف الإشرافية في المنظمة، وتبذل المنظمات المهنية العالمية جهود لإنشاء منظمات للمدققين الداخليين للمحافظة على حقوقهم واستقلالهم.
- 3- الكفاءة المهنية للعاملين بقسم التدقيق الداخلي: حيث يلزم أن يكون العاملين مؤهلين علمياً وعملياً، وحاصلين على الدورات التدريبية المستمرة لتنمية كفاءاتهم.

- 4- التخطيط الجيد لأعمال التدقيق الداخلي: لا يجب أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي ارتجالياً أو عشوائياً بل مخططاً ومبرمجاً لها في صورة برنامج أسبوعي أو شهري ليساعد في عملية التدقيق.
- 5- وجود معايير وإرشادات لعملية التدقيق الداخلي: هناك ضرورة مهنية لوجود إرشادات للتدقيق الداخلي وكذلك برامج للعمل ونظم الخبرة، وذلك لتطوير العمل إلى الأحسن، ويتولى هذا الأمر منظمات التدقيق المهنية.
- 6- شمولية التدقيق الداخلي: ويقصد بذلك أن لا يقتصر دور وظيفة التدقيق الداخلي على تدقيق بعض العمليات وترك البعض الآخر، أو ينتظر حتى تأتي شكوى ويطلب جمع حقائق عن موضوع تلك الشكوى، بل يجب أن تشمل كافة المعاملات والأحداث في المنظمة.
- 7- دعم الإدارة العليا لقسم التدقيق الداخلي: يجب دعم قسم التدقيق الداخلي بالإمكانيات المادية والبشرية والأخذ بالإرشادات والنصائح التي تقدمها وذلك لتطوير العمل إلى الأحسن.
- 8- العلاقات الحسنة الطيبة مع العاملين بالمنشأة: لا يجب أن ينظر إلى المدقق الداخلي على أنه رجل شرطة أو مخبر ولكن يعامل على أنه موجه ومرشد يسعى لتصويب الأخطاء، وعلى هذا المفهوم تتم عملية الحصول على الإيضاحات والإجابة على الاستفسارات وتصويب الأخطاء.
- 9- التعاون الفعال الصادق مع المدقق الخارجي: باعتبار أن الأهداف والمقاصد واحدة وكلاهما يكمل الآخر وبالتالي يجب أن يمد المدقق الداخلي المدقق الخارجي بمعلومات عن نظم الضبط الداخلي وخطط وبرامج التدقيق والمسائل التي تحتاج إلى مزيد من التدقيق والفحص.
- 10- استخدام وسائل التدقيق المتقدمة: يجب على المدقق الداخلي استخدام وسائل التقنية الحديثة مثل نظم المحاسبة الالكترونية، ونظم المعلومات المتكاملة، ونظم الخبرة، ونظم دعم القرارات، ونظم الهيكلية أو إعادة الهندسة لتساعد على رفع جودة عملية التدقيق الداخلي.

يتضح مما سبق أن مقومات وظيفة التدقيق الداخلي السليم هي:

- 1- نظام محاسبي يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات والمستندات المبوبة والمعرفة الكاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAP).
- 2- استخدام كافة الوسائل الآلية للتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب والحفاظ على أصول المنظمة.
- 3- وجود خطة تنظيمية سليمة.
- 4- حسن اختيار العاملين ووضع الرجل المناسب في المكان المناسب.

2-2-3 استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي.

لا تعد الخدمات الرقابية والتدقيقية ذات قيمة بعيداً عن مفهومي الموضوعية والاستقلالية إذ يعد مفهوم الاستقلال بشكل عام حجر الزاوية في أي عملية تدقيق أو أي عملية رقابية أو تقييمية، لأنه يشير إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وبعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها وأن يكون بعيداً عن تأثير مصالحه الشخصية في الوحدة، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم (مجاهد، 2002، ص217)، أما مفهوم الموضوعية فيتعلق بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام وجودتها انطلاقاً من الحالة الذهنية التي يمر بها والتي لا يشعر من خلالها بتضارب المصالح بمعنى أن الموضوعية حسب ما نستنتج من الباحثين هي نتاج الاستقلالية، وقد أشار إلى أن غياب الاستقلال بالنسبة للمدقق الداخلي يفقده القدرة على إضافة أي قيمة للمنظمة، وبمعنى آخر تفقد العملية التدقيقية قيمتها (Mutchler, 2004, P235)، ولخص باحثون آخرون ذلك بعدم ارتباط المدقق بالمؤسسة محل المراجعة بأي صورة كانت (فخرا ومحمود، 1996، ص406)، وهنا ترى الدراسة بأن هذا المفهوم هو مفهوم مطلق وصعب التطبيق فالمدقق الداخلي مرتبط بالمؤسسة ارتباطاً تعاقدياً كموظف داخل المؤسسة.

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

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

بمعنى تحرر المدقق الداخلي من جميع العوامل والشروط التي تهدد موضوعيته أو تبدو كذلك، وقد أشار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)، إلى أهمية عدم اشتراك المدقق الداخلي في الأعمال التي تخضع لتدقيقه وانتقاده وكذلك أهمية تمتعه بالمركز التنظيمي المناسب (المجمع العربي للمحاسبين "أ"، 2001، ص230)، وبالتالي فإن الاستقلال المطلوب للتدقيق الداخلي يعتمد بشكل أساسي على موقع

قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته الإدارية للإدارات والأقسام التنفيذية، وقد أكد على ذلك العديد من الكتاب والباحثين في منطقتنا العربية حيث أشار (الهوري ومحمد، 1987، ص32)، إلى أن المدقق الداخلي ينبغي أن يتبع أعلى مستوى إداري في المؤسسة دون تقيده بأية وظائف تنفيذية. وقد أشارت الدراسة التي قام بها معهد المدققين الداخليين (IIA)، إلى أن خط التقرير (Report Line) الخاص المدقق الداخلي يعد دعامة رئيسة لاستقلاله حيث أشارت الدراسة التي أجرتها الوحدة البحثية لفرع ولاية شيكاغو الأمريكية للمعهد إلى أن خط التقرير الخاص بوظيفة التدقيق الداخلي هو المصدر الأساسي لسلطات واستقلالية هذه الوظيفة وعليه فإن معهد المدققين الداخليين (IIA)، يوصي بأن يكون المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي صلاحية رفع التقرير إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة أو أي جهة مناسبة لها السلطات الكافية :

"The functional reporting line for the internal audit function is the ultimate source of its independence and authority. As such, The (IIA) recommends that the CAE report functionally to the audit committee, board of directors, or other appropriate governing authority." (IIA, 2004, P4).

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

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

ومهما يكن من أمر فإنه لا يمكن للمدقق الداخلي الوصول إلى درجة استقلالية المدقق الخارجي (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص244)، ويشير مفهوم الاستقلالية إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق الداخلي أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وأن يكون بعيداً عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انقياد لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم (المدلل، 2007، ص62).

وهنا ترى الدراسة أنه كلما ازداد الاستقلال النسبي لدى المدقق الداخلي كلما استطاع أن يحقق أهداف التدقيق بمستوى كفاءة أفضل ومن المهم الإشارة هنا إلى أن ذلك يتم من خلال الموقع في الهيكل التنظيمي ومن خلال عدم إشراك المدقق الداخلي في الأنشطة التي يقوم بالتدقيق عليها بمعنى احتفاظه

بصلاحيته التقييمية وابتعاده عن الانغماس في الأعمال التنفيذية لأن من شأن ذلك عدم قدرته على تقييمها كونه جزءاً من هذا التقييم وأبسط قواعد المنطق تشير إلى عدم قدرته على أن يقيم نفسه. وقد حدد (فخرا ومحمود، 1996، ص406)، أربعة أوجه للاستقلالية تتعلق بالمدقق الداخلي وهي:

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

2- الاستقلالية في أداء عملية التدقيق: ويقصد بها عدم تأثر عملية التدقيق بآراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام بالفحص وكذلك عند التقرير، وترى الدراسة أن هذا ما يمكن أن يطلق عليه الموضوعية التي يتم تدعيمها بقواعد وأخلاق مهنية عالية المستوى يتم احترامها من قبل المدقق الداخلي ومن قبل الأطراف الأخرى ذات العلاقة بعمله.

3- الاستقلالية الفنية: ويقصد بها امتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنوط به وهذا يتم تعزيزه من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب المناسب وسياسات التعيين.

4- الاستقلالية المالية: ويقصد بها عدم تدخل الإدارات التنفيذية في تعيين المدقق الداخلي وتحديد أتعابه ومكافآته.

وعليه فإنه إذا تعرضت استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي للتهديد شكلاً أو موضوعاً، فإنه ينبغي للجهات المعنية، الإبلاغ عن طبيعة العوامل التي تهددها ولحماية استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي ينبغي مراعاة الأمور التالي (جمعة، 2009، ص36):

- 1- أن يتمتع المدققين الداخليين عن تقييم عمليات محددة كانوا مسئولين عن تقييمها في السابق.
- 2- إن مهمات التأكيد التي تجري لوظائف كان يتحمل مسؤولياتها كبير المدققين ينبغي أن يتم الإشراف عليها من قبل طرف من خارج نشاط التدقيق الداخلي.
- 3- إذا كان من المحتمل أن يقع ما يهدد استقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين عند أدائهم لخدمات استشارية، فإنه ينبغي الإفصاح عن ذلك للعميل قبل تقديم الاستشارة.

2-2-4 دليل أخلاقيات وظيفة التدقيق الداخلي.

في (2000/6)، وضع معهد المدققين الداخليين (IIA)، دليل جديد لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية وأثنى عشر قاعدة سلوكية قسمت وفقاً للمبادئ الأخلاقية الأربعة وذلك استناداً إلى مفهوم التدقيق الداخلي الجديد وأهدافه حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما:

- 1- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- 2- قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين، وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:

المبدأ الأول: النزاهة وتتضمن القواعد السلوكية التالية (جمعة، 2011، ص42):

- 1- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
- 2- يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.
- 3- يجب على المدققين الداخليين ألا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معرفة أو معيبة Discreditable لمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها.
- 4- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.

المبدأ الثاني: الموضوعية وتتضمن القواعد السلوكية التالية (جمعة، 2009، ص54-55):

- 1- يجب على المدققين الداخليين ألا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.
- 2- يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا أي شيء ربما يضعف حكمهم المهني.
- 3- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه Distort تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

المبدأ الثالث: السرية وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- 1- يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء قيامهم واجباتهم.
- 2- يجب على المدققين الداخليين ألا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون فيها.

المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية: وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- 1- يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.
- 2- يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- 3- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعاليتهم وجودة خدماتهم.

2-2-5 التدقيق الداخلي كمهنة مستقلة.

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

وقد عرف (O'Regan,2001,P215) المهنة أو الحرفة بأنها:

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

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

أما عويضة (1985، ص36)، فيرى أن هناك ست قواعد أساسية تشكل خصائص ومقومات رئيسة لأي عمل مهني وهي:

- 1- قدر واف من التأهيل العلمي والعملية لإعداد الممتحن وتدريبه على القيام بعمله على أكمل وجه بما يتناسب مع أهمية الخدمة التي يؤديها.
 - 2- تهدف المهنة أساساً إلى تقديم خدمة عامة للمجتمع بحيث يكون هناك اعتراف صريح من المجتمع بأهمية هذه الخدمة وأن يكون هناك شعور من الممتحن بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وقدرته على تحمل هذه المسؤولية.
 - 3- تعتمد المهنة للقيام بها على المجهود الذهني بصفة خاصة.
 - 4- تمارس قدرأ من الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية التي تكونها من بين أعضائها والتي تشرف على شؤون العمل داخلياً.
 - 5- وجود مجموعة من القواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة.
 - 6- أن تكون هناك مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني.
- ولا يلاحظ اختلاف كبير بين تلك القواعد التي وضعها عويضة عن تلك التي وضعها أورغان وفي سعيه إلى إثبات أن التدقيق الداخلي يشكل حرفة مستقلة. فقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA)، المهنة أو الحرفة على أنها:
- "A calling requiring specialized knowledge and often long and intensive preparation including instruction in skills and methods as well as scholarly principles underlying the skills and methods, maintaining by force of organization or concerted opinion, high standards of achievement and conduct and committing its members to continued study and to a kind of work which has for its prime purpose the Rendering of a public service " .
- بمعنى ما يتطلب معرفة خاصة به وغالباً ما يتطلب تحضيراً عالياً يشمل تعليماً وتجهيزاً على مهارات وطرق عمل - أنظمة- على أسس علمية واضحة يتوفر لها الدعم المنظم ويؤدي إلي مستويات عالية من الانجاز تلزم أعضائها بالدراسة المستمرة والمعمقة للوصول إلي هذا المستوى والغرض النهائي هو تقديم خدمة عامة.

وبالاحظ من هذا التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين (IIA)، للمهنة تركيزه على الدعم المنظم بالإضافة إلى الشروط الأخرى التي وضعها أوران وعويضة، كما وركز على أهمية وصول الأعضاء إلى الدرجة المطلوبة منهم في تطوير الأداء وضمان جودة العمل والوصول به إلى مستويات عالية.

وترى الدراسة أن هذه الظروف أصبحت تتوفر لمهنة التدقيق الداخلي حيث أن الحاجة الماسة لهذه المهنة مازالت تتصاعد بل وأصبحت مطلباً من متطلبات الحوكمة والإدارة الرشيدة، أما الاعتماد على المعرفة فهو واضحاً وضوح الشمس بحيث أصبح مطلوباً من المدققين الداخليين تنمية معارفهم وخبراتهم في مجال المهنة بشكل خاص ومجالات الإدارة وبيئة الأعمال بشكل عام.

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

ومن أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في النظام الفعّال لوظيفة التدقيق الداخلي، هي (محمود وآخرون، 1994، ص101):

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

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

خلاصة.

استعرض هذا المبحث مقومات واستقلال ودليل أخلاقيات وظيفة التدقيق الداخلي والتي تشمل على مقومات وظيفة التدقيق الداخلي واستقلاليتها وموضوعيتها ودليل أخلاقيتها وكونها مهنة مستقلة يجب أن تتوفر فيها عدة شروط، فمقومات ودعائم وظيفة التدقيق الداخلي تشمل على هيكل تنظيمي سليم ونظام محاسبي متكامل وخطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الصلاحيات والمسؤوليات، وإجراءات تتعلق بالموظفين من حيث مؤهلاتهم وتدريبهم وترقيتهم وتحديد رواتبهم، وهذا يتحقق بالاستقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي ووجود دليل أخلاقيات لمعرفة مبادئ وقواعد المهنة، وهذا يحتاج إلي مهنة مستقلة ومدقق على قدر وافٍ من التأهيل العلمي والعملية والمعرفي، لذا تناول المبحث القادم معايير التدقيق الداخلي التي تنظم هذه المهنة.

المبحث الثالث

معايير التدقيق الداخلي

2-3-1 مقدمة.

المعيار هو هدف أو أداء تخطيطي يُعبر عن غاية مطلوب تحقيقها، وقد يعكس خطة أو طريقة أو إجراء يستخدم لأداء نشاط معين، وقد يكون نهائي تنتهي عنده مراحل التنفيذ، وقد يكون وسيطاً يعكس النشاطات السابقة ويعد بداية لنشاط لاحق، وتعد المعايير من أدوات الرقابة الهامة، فلا بد من أن يحدد بدقة، ثم يدون لكي يكون هناك تحريماً من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء زيارتهم بوساطة هذه المعايير، وتعد المعايير ضرورية للرقابة أو التقييم، وغالباً ما يتم الحكم ويتخذ الإجراء التصحيحي على أساس المعايير أو النماذج، وغني عن القول بأن المعايير تركز على أدوات الرقابة الأخرى، ولذلك فإن الإحصائيات والسجلات لها أهميتها، إذن القول أن الوسائل والإجراءات والأنظمة هي مجموعة من المعايير المتصلة والمنفصلة، ولا يوجد معيار جامد، ولكن يجب أن يكون المعيار مرناً بما فيه الكفاية، وقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه، إلا أنه بعد الاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن إحلاله محل المعايير المطبقة، لهذا فإن المرونة يجب أن يعاد النظر فيها دورياً بواسطة المستويات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلاً، ويجب أن تصدر المعايير بصفة دورية، ومن الضروري أن تكون هذه المعايير مكتوبة إذ أن عدم كتابتها سوف يؤدي إلى تحريفها في منطقة العمل كما وأن المعايير الشفوية قد تتعرض للتفسير الشخصي من قبل الأفراد التي توجه إليهم ويجب أن تكتب هذه المعايير بطريقة سهلة وواضحة وذلك لضمان تماسك المعايير وتحقيقها بأقل الأخطاء الممكنة، وأن تصدر المعايير بطريقة تؤدي إلى القضاء على سوء الفهم والتفسير الغامض (سلامة، 2010، ص66).

وتعد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في العالم حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال، وتعد سلطة معايير التدقيق الداخلي سلطة معنوية إذ أنه لا يوجد نوع من الإلزام باستثناء الإلزام المعنوي من قبل المدققين الداخليين لأنهم موظفون يعملون داخل المنشأة ويلتزمون بنظم ولوائح المنشآت التي يعملون بها (عوض، 1995، ص84)، ولذا أصبحت معايير التدقيق الداخلي مرجعاً لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم، وفي دول العالم الثالث على وجه الخصوص حيث لا يتواجد في معظم

تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية فيها، ولعل ذلك كان دافعاً لجهات الرقابة والإشراف على مهنة المراجعة في معظم الدول العربية أن تلزم المراجعين القانونيين باعتماد تطبيق معايير التدقيق الدولية على حسابات الشركات والبنوك والمؤسسات المالية والخدمية، وذلك بعد مراعاة تكييف تطبيقها بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الاقتصادية والمالية المحلية في كل منها (جربوع، 2002، ص 65).

تناول هذا المبحث مفهوم التدقيق الداخلي، خصائص معايير التدقيق الداخلي، أهمية معايير التدقيق الداخلي، أهداف معايير التدقيق الداخلي، اعتبارات وضع معايير التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين (IIA)، كذلك سوف يستعرض المبحث القادم البنية التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي.

2-3-2 مفهوم معايير التدقيق الداخلي.

لا يوجد خلاف على أهمية وجود معايير للأداء تحكم وتحدد مواصفات أي عمل مهني بل واعتبرت ضمن المقومات الأساسية التي تشكل مقومات العمل المهني، وقد عرف (عويضة، 1985، ص 35)، المعيار بشكل عام على أنه " نموذج أو مثال موضوع بوساطة السلطات المختصة أو نتيجة للعرف أو الاتفاق العام كأساس لما يجب إتباعه وقد يكون وزناً أو حجماً أو محتويات محددة أو قيمة معينة أو طريقة للأداء"، وكما عرف معهد المدققين الداخليين (IIA)، المعيار بأنه:

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

بمعنى إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي، ولقد أخذ معهد المدققين الداخليين (IIA)، على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقاً لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن، كما عرف العمري وعبد المغني، (2006، ص 346)، معايير التدقيق الداخلي بأنها " المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقاً لما اعتمد من قبل معهد المدققين الداخليين (IIA)".

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

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

2-3-3 خصائص معايير التدقيق الداخلي.

- تتميز معايير التدقيق الداخلي ببعض الخصائص يمكن إيجازها فيما يلي (محمود، 1989، ص34):
- 1- ركزت على تفصيلات إجراءات العمل المهني مما يشكل قيداً على تحرك المراجعين، وإن كان لذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف بين المراجعين والاقتراب نحو الموضوعية قدر الإمكان عند انجاز عملية المراجعة.
 - 2- استخدمت اللجنة مصطلح خطوط إرشادية للأداء المهني، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظاً من المصطلح الذي كان يشيع استخدامه عالمياً وهو مستويات، وذلك لتوفير قدر من المرونة عليه لترك المجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية للدول الأعضاء للاسترشاد بتلك المعايير، مع ترك الفرصة لها لتكييفها مع الظروف البيئية الخاصة بكل دولة، بالإضافة لإضفاء الطابع الاختياري للأخذ بتلك المعايير من قبل تلك المنظمات، ولا شك أن ذلك يشكل حافزاً لتوسيع دائرة قبول تلك المعايير.
 - 3- لم ترق لمستوى المعايير التي يجب أن يتوافر فيها مجموعة من المقومات الأساسية، وأولها قابلية للقياس الكمي، واعتبارها أداء للحكم على جودة الأداء، ويجب الاعتراف أنه من الصعب التعبير الكمي عن الخدمات التي يوفرها مكتب المدقق أو ما يقوم به من أعمال، وإن كانت قد تمت

محاولات في هذا الصدد، ولذلك كانت التسمية التي أطلقتها اللجنة والتي إعتبرتها خطوطاً إرشادية تتضمن مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحكم الأداء المهني أكثر تحديداً ودقة من مصطلح "معياري".

4- تعتبر أكثر عمومية وشمولاً نظراً لصدورها عن تجمع دولي يضم معظم دول العالم الحر فقد شمل ثلاث وستين منظمة مهنية محاسبية تمثل تسعة وثلاثين قطراً.

5- تمثل الإطار العام الذي ينظم المهنة، والذي يلقي قبولاً عاماً على المستوى الدولي، كما ينظر إليها باعتبارها قواعد أساسية يجب إتباعها لمن يرغب في مزولة المهنة.

2-3-4 أهمية معايير التدقيق الداخلي.

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي (عبد المغني، 2003، ص45):

- 1- كونها تضع المبادئ الأساسية للمدققين الداخليين، والتي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم.
- 2- تعد معايير التدقيق ضرورية بالنسبة للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققين الداخليين سيمكن الإدارة من الاعتماد على التقارير المقدمة لها من قبلهم عند أدائهم لوظائفهم في المنشأة.
- 3- يعد وجود معايير تدقيق يلتزم بها المدققين الداخليين ضرورية بالنسبة للمدقق الخارجي، لأنها تطمئنه على متانة وكفاءة عمل المدققين الداخليين.
- 4- يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

2-3-5 أهداف معايير التدقيق الداخلي.

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

- 1- بيان المبادئ الأساسية التي تحدد الكيفية التي يجب أن يكون عليها التدقيق الداخلي.
- 2- وضع إطار عام لأداء التدقيق الداخلي وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع مدى ممكن.
- 3- وضع أسس لقياس وتقييم أداء المدققين الداخليين.
- 4- التأسيس لعمليات ومعالجات تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها.

2-3-6 اعتبارات وضع معايير التدقيق الداخلي.

راعت اللجنة عند وضع المعايير الاعتبارات الآتية (محمود، 1989، ص195):

- 1- اختلاف المعلومات المالية التي يتم مراجعتها سواء في شكلها أو في مضمونها من دولة لأخرى، وفقاً لتباين أنظمتها ولوائحها المتحكمة في إعدادها، باختلاف الممارسات المهنية المتبعة.
- 2- استبعدت اللجنة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتحكمة في مراجعة القوائم المالية في دولة معينة، وذلك لإضفاء صفة المرونة عليها من جهة وإمكان الحصول على قبول اختياري على نطاق واسع لتلك المعايير من جهة أخرى.
- 3- وجوب العمل بدستور الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وإلزام المنظمات الأعضاء في الإتحاد بتطبيق معايير المراجعة الدولية عند وجود تعارض أو اختلاف بين الأنظمة المحلية فيها حول مشكلة معينة.
- 4- تطبيق تلك المعايير على المراجعة المستقلة التي تهدف إلى الفحص الفني المحايد للقوائم المالية للمنشأة، أياً كان شكلها القانوني وسواء تهدف إلى الربح أو غير ذلك.
- 5- إجازة اللجنة تطبيق تلك المعايير على الخدمات الأخرى للمراجعين، متى كان ذلك ملائماً.
- 6- عدم إصدار أي معيار إلا إذا تم إقراره من قبل ثلاث أرباع عدد أعضاء اللجنة.
- 7- إصدار المعايير بعد إقرارها باللغة الإنجليزية.

2-3-7 معايير التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين (IIA).

وضع معهد المدققين الداخليين (IIA)، معايير التدقيق الداخلي، وكانت في البداية تتكون من خمسة مجموعات صدرت عام (1978)، وشملت هذه المعايير التي عمت عالمياً خمسة معايير رئيسة تتعلق بالاستقلال والكفاءة المهنية ونطاق العمل وأداء التدقيق الداخلي وإدارة قسم التدقيق الداخلي، وكل معيار من هذه المعايير ينقسم إلى مجموعة من المعايير الفرعية تعبر عن وسائل تحقيق المعيار الرئيسي، ولاقت هذه المعايير قبولاً عاماً في أوساط ممارسة المهنة، وهي المعايير الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وأدخل عليها تطويراً عام (2000)، وقسمها إلى ثلاثة مجموعات تختص المجموعة الأولى منها بمعايير الصفات (Attribute Standard)، والمجموعة الثانية تختص بمعايير الأداء (Performance Standards)، وتختص المجموعة الثالثة بمعايير التنفيذ وإجراءات المراجعة (Implementation Standards)، تتناول معايير الصفات سمات أو خصائص المنظمات

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

2-3-7-1 معايير الصفات. (Attribute Standards)

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

1- معيار الغرض والسلطة والمسؤولية. (Purpose, Authority and Responsibility)

ينص هذا المعيار على تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية المتعلقة بأنشطة التدقيق الداخلي في قانون يتماشى مع المعايير ويوافق عليه المجلس بشكل رسمي (السلامي، 2005، ص79).

2- معيار الاستقلالية والموضوعية. (Independence and Objectivity)

ينص هذا المعيار على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في جميع مراحل التدقيق ويتفرع منه ثلاث معايير فرعية (الفرحات، 2003، ص47):

أ- معيار الاستقلال التنظيمي (Independence Organizational)، حيث يفترض أن يرفع المدقق

الداخلي تقريره إلى مستوى إداري مناسب داخل المنشأة بما يضمن تنفيذ التوصيات الواردة، ويتضمن مفهوم استقلالية المدقق الداخلي ما يلي (المدلل، 2007، ص50) :

1- استقلالية التخطيط : أي عدم وجود أي تأثير على اختيار أساليب وإجراءات التدقيق ونطاق

التدقيق، ويكون لدي المدقق الحرية في وضع البرامج المناسبة.

2- استقلالية الفحص: أي أن يكون لدي المدقق الداخلي الحرية في اختيار الميادين والسياسات الإدارية

والنشاطات التي يجب فحصها.

3- استقلالية التقرير: أي أن يكون لدى المدقق الداخلي القدرة على عرض الحقائق والنتائج التي توصل لها دون التأثر من جهات أخرى.

ب- معيار الموضوعية الشخصية (Individual Objectivity)، حيث يجب أن يكون المدقق الداخلي محايداً غير منحازٍ، وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA)، الموضوعية بأنها " موقف نفسي وأخلاقي غير متحيز يحتم على المدققين الداخليين أن يقوموا بعملية التدقيق بالأسلوب الذي يقتنعوا معه صدق وسلامة النتائج التي يتوصلوا إليها وعدم قيامهم بما يعرض جودة التدقيق لشبهات جوهرية هامة، وتقضي موضوعية المدقق الداخلي ألا يجعل حكمه على مواضيع التدقيق الداخلي خاضعة لأحكام الآخرين" (عبد المغني، 2003، ص49).

ومن أجل ضمان الموضوعية في أعمال المدقق الداخلي يجب مراعاة الأمور التالية (شقورة، 2000، ص30):

1- عدم تكليف المدققين الداخليين بأعمال يكون بينهم وبين المسؤولين عن الأعمال الخاضعة لتدقيق مصالح أو خلافات أو تحيز لصالحهم أو ضدهم.

2- يجب على المدقق الداخلي أن يوضح لمدير دائرة التدقيق أي احتمالات تؤثر على استقلاليته نتيجة تعامله مع الأشخاص المكلف بتدقيق أعمالهم.

3- يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يعمل على تغيير المجال الذي يعمل فيه المدققين الداخليين دورياً كلما أمكن ذلك.

4- ألا يتولى المدققين الداخليين أعمالاً تنفيذية، وفي حال نقل شخص إلى إدارة التدقيق الداخلي، ينبغي عدم قيامه بمراجعة أعمال الجهة التي كان يعمل فيها، إلا بعد انقضاء فترة زمنية مناسبة.

5- يجب ألا يقوم المدقق الداخلي بعرض نتائج تدقيقه على الأشخاص المدقق على أعمالهم قبل تقديمه التقرير النهائي.

ج- معياراً يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية (Impairments to independence or Objectivity) ويوضح هذا المعيار بأن أي ضعف في الاستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر

يجب الكشف عنه فوراً للأطراف المعنية وذات الاختصاص (الفرحات، 2003، ص47).

3- معيار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة. (Proficiency and Due professional care)

ينص هذا المعيار على أن المدققين الداخليين يجب أن يمتلكوا الكفاءة اللازمة ويقومون ببذل العناية المهنية المعقولة عند عملية التدقيق الداخلي، وقد اشتمل هذا المعيار على مجموعة من المعايير الفرعية التالية (عبد المغني، 2003، ص52):

أ - معيار كفاءة المدقق الداخلي: وتعني الكفاءة أن يتمتع المدققين الداخليين وإدارة التدقيق ككل بالمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بمسؤولياتهم، ويجب على مدير التدقيق الداخلي أن يستعين بذوي الكفاءة والخبرة من خارج المنشأة متى ما كان المدققين الداخليين يفتقرون إلى المعارف والمهارات والمؤهلات اللازمة لأداء بعض مهامهم، وتتضمن الكفاءة ما يلي (شقورة، 2000، ص35):

- 1- أن يكون لدى المدققين الداخليين الخبرة الضرورية في التدقيق.
- 2- أن يكون لدى المدققين الداخليين الفهم الملائم بالتطبيقات المحاسبية وطرق التدقيق وأخلاق المهنة والقوانين والمعايير المهنية.
- 3- أن يكون لدى المدقق الداخلي المعرفة بالصناعات المختلفة.

4- أن يكون لدى المدقق الداخلي فهم لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المنشأة.

ب - بذل العناية المهنية: حيث يجب على المدققين الداخليين بذل العناية والمهارة المتوقعة من مدقق داخلي مختص وخبير في أدائه لأعماله والتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال والالتزام بالمعايير المهنية، ويجب على المدقق الداخلي عند ممارسة العناية المهنية اللازمة أن يأخذ في الاعتبار الأمور التالية (عبد المغني، 2003، ص52):

- 1- نطاق العمل المطلوب القيام به لتحقيق أهداف عملية التدقيق.
- 2- التعقيدات والأهمية النسبية للمواضيع الخاضعة لإجراءات الفحص والتقييم.
- 3- كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة، وإدارة المخاطر، وعمليات التحكم في أنشطة المنشأة.
- 4- احتمالية عدم تماشي عملية التدقيق الداخلي مع المعايير والأنظمة أو انطوائها على أخطاء جوهرية.

5- تكلفة عملية الفحص والتقييم بالمقارنة مع منافعها المتوقعة.

4- معيار تأكيد الجودة وبرامج التحسين. (Quality Assurance and Improvement Program)

ينص هذا المعيار على أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يطور ويحتفظ بضبط تأكيد الجودة وبرامج التحسين وتغطية جميع جوانب أنشطة التدقيق الداخلي مع مراقبة استمرارية فعاليتها مع توافقها مع

المعايير المهنية ودليل أخلاق المهنة، ويتفرع من هذا المعيار أربع معايير (عبد المغني، 2003، ص51):

أ- معيار يتعلق بتقديرات جودة هذا البرنامج (Quality Program Assessments) ويقتضي هذا المعيار مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج وحدة التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

ب- معيار يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة (Reporting on the Quality Program) ويتطلب ذلك من المسؤول عن التدقيق الداخلي إبلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرنامج الجودة .

ت- معيار حول مراقبة اتساق العمل مع المعايير (Use of Conducted in Accordance with the Standards) وينص هذا المعيار على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير .

ث- معيار ينص على الكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير (Disclosure of Noncompliance) وهذا يقتضي من المسؤول عن التدقيق الداخلي أن يكشف فوراً للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الأمر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي (الذنيبات، 2006، ص78).

2-7-3-2 معايير الأداء. (Performance Standards)

وتشتمل على المعايير التي تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتوفر معايير يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي وهي (السلامي، 2005، ص81):

1- معيار يتعلق بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي (Managing the Internal Audit Activity) ينص هذا المعيار انه على مدير التدقيق الداخلي إدارة عمليات التدقيق الداخلي بشكل فعال بما يحقق قيمة عالية للمنظمة وللقيام بذلك هناك معايير فرعية يجب الالتزام بها وهي (شقورة، 2000، ص42):

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

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

ت- معياراً حول إدارة الموارد (Resource Management)، والذي يتعلق بأن من واجبات المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي أن يتأكد دائماً من توافر الموارد الكافية لإنجاز خطة التدقيق الداخلي ويتعلق بالسياسات والإجراءات (Policies and Procedures)، وعلى المدير التنفيذي للتدقيق أن يقوم برسم السياسات ووضع الإجراءات التي تكفل قيامه بإنجاز الخطة الموضوعية.

ث- معياراً يختص بالتقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا (Reporting to the Board and Senior Management) وينص على أن مدير التدقيق التنفيذي يجب عليه أن يرفع تقريراً دورياً للإدارة العليا ومجلس الإدارة يتضمن غرض العمل الذي قام به والسلطات اللازمة لإنجازه ومسؤوليته عن ذلك ونسبة ما تم إنجازه من الخطة وكذلك يجب أن يشمل الإفصاح وكشف مخاطر محددة تواجه المنظمة والأمور الرقابية والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة وأية أمور كلفته بها الإدارة العليا (أزمقنا، 1994، ص42).

2- معيار يتعلق بطبيعة العمل. (Nature of Work) ينص هذا المعيار على أن " أنشطة التدقيق الداخلي تعمل على تقييم، والمساهمة في تطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة والتحكم في أنشطة المنشأة " ويشمل هذا المعيار على المعايير الفرعية التالية (عبد المغني، 2003، ص57):

أ- إدارة المخاطر. (Risk Management)

يجب أن تقوم أنشطة التدقيق الداخلي بتقييم التعرض للمخاطر المتعلقة بإدارة المنظمة وعملياتها، وأنظمة المعلومات المتعلقة بما يلي (السلامي، 2005، ص82):

1- مصداقية وصحة المعلومات المالية والتشغيلية.

2- فعالية وكفاءة العمليات.

3- حماية الموجودات.

4- التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات.

ب- الرقابة. (Control)

وينص هذا المعيار على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المنظمة على الاحتفاظ بنظم فعالة للرقابة من خلال تقييم كفاءة وفعالية هذه النظم وتقديم الاقتراحات الفعالة باتجاه التحسين المستمر (الفرجات، 2003، ص49).

ت - التوجيه. (Directing)

يجب أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في إدارة المنظمة عن طريق تقييم وتحسين العمليات التي يتم من خلالها (السلامي، 2005، ص82):

1- تحديد ونقل القيم والأهداف.

2- مراقبة عملية تحقيق الأهداف.

3- ضمان المسؤولية.

4- المحافظة على قيم المنشأة.

3- معيار يتعلق بتخطيط عملية التدقيق. (Planning)

وتتضمن عملية التخطيط لعملية التدقيق ضرورة وضع الأهداف وتحديد نطاق العمل، كما ويشترط الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سيتم تدقيقها، وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق، والاتصال بكل من له علاقة بعملية التدقيق والأنشطة الخاضعة لعملية التدقيق، وفي بعض الأحيان يتوجب القيام بمسح للتعرف على الأنشطة والمخاطر، والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج إلى اهتمام أكبر وإجراء فحوصات إضافية أثناء عملية التدقيق وكتابة برامج التدقيق، وتحديد كيف ولمن ترسل نتائج التدقيق، وأخيراً الحصول على الموافقة من المشرف على قسم التدقيق الداخلي على خطة أعمال التدقيق (شحروري، 1999، ص49)، ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية كما يلي:

أ- أهداف المهمة التدقيقية (Objectives):

يجب على المدققين الداخليين عند قيامهم بوضع أهداف عملية التدقيق أن يأخذوا في الاعتبار احتمالية إنطواء الأنشطة الخاضعة لعملية التدقيق على أخطاء أو مخالفات أو إنحرافات هامة أو غيرها من حالات التعرض للمخاطر (عبد المغني، 2003، ص59).

ب- نطاق المهمة التدقيقية (Scope):

يجب أن يشمل نطاق العملية المخطط لها على كل ما يتصل بها من سجلات وأنظمة وأشخاص وموجودات مادية (عبد المغني، 2003، ص59).

ت- تحديد موارد المهمة التدقيقية (Resources Allocation):

يجب القيام بتحديد الموارد المناسبة لعملية التدقيق الداخلي من أجل تحقيق أهدافها، وأن يتم تحديد طبيعة ومدى تعقيد مهمة التدقيق الداخلي (السلامي، 2005، ص84).

ث- برنامج عمل المهمة التدقيقية (Work Program):

يجب إعداد برنامج العمل الذي يحقق أهداف المهمة والذي يبين الإجراءات المتعلقة بتعريف وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات خلال عملية إنجاز المهمة، ويجب أن تتم الموافقة من قبل الإدارة العليا على البرنامج قبل عملية التنفيذ، وأن توافق الإدارة العليا أيضاً على أي تعديلات تتم لاحقاً بشكل فوري (السلامي، 2005، ص84).

4- معيار يتعلق بأداء المهمة. (الارتباط) (Performing the Engagement)

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

أ- تحديد المعلومات (Identifying Information)، حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب عليهم تحديد المعلومات الملائمة والموثوقة والكافية لإنجاز النشاط.

ب- تحليل المعلومات (Analysis and Evaluation)، حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يبنوا استنتاجاتهم على تقييم وتحليل المعلومات بشكل كافي وعميق.

ت- تسجيل المعلومات (Recording Information)، حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتسجيل المعلومات ذات العلاقة بتحليلاتهم واستنتاجاتهم والتي تدعم الآراء التي يتوصلون إليها (المدلل، 2007، ص55).

ث- الإشراف الكافي (Engagement Supervision)، حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يخضعوا لإشراف ملائم وكاف للتأكد من الوصول إلى الأهداف وتأمين جودة العمل وضمان تطور الطاقم (عبد المغني، 2003، ص61).

وقد جاء المعيار الخامس عشر من معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، في ديسمبر 1996 تحت عنوان "الإشراف" كما يلي (السلامي، 2005، ص85):

يعد مدير التدقيق الداخلي مسؤول عن توفير التأكيدات على تقديم الإشراف المناسب على عملية التدقيق الداخلي، ويمثل الإشراف في العمليات التي تبدأ منذ بداية التخطيط لعملية التدقيق الداخلي وتستمر خلال مراحل الفحص والتقييم ورفع التقارير ومتابعة تنفيذها، وتتضمن ما يلي:

- 1- يجب أن يتوفر لدى المدقق الداخلي القائم بعملية التدقيق المعرفة والمهارات اللازمة للقيام بالعمل.
- 2- التأكيد من توفر خطة مناسبة لعملية التدقيق، ومن توفر برنامج تدقيق شامل وكامل لجميع النشاطات الواقعة تحت عملية التدقيق.
- 3- ملاحظة ومتابعة تنفيذ برنامج التدقيق للتأكد من الالتزام عند التنفيذ بالبرامج الموضوعية إلا في حالات التعديل المبرر والمسموح به.
- 4- تحديد مدى كفاية أوراق العمل لدعم النتائج والاستنتاجات والتقارير.
- 5- التأكد من موضوعية ودقة التدقيق ووضوح تقارير التدقيق وأنها بناءة ومقدمة في الوقت المناسب.

5- معيار يتعلق بتوصيل النتائج. (Communicating Results)

ويوضح أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية (السلامي، 2005، ص85):

أ- معايير مكونات الاتصال (Criteria for Communicating)، حيث يشير المعيار إلى أن التقرير يجب أن يوضح الأهداف والنطاق والاستنتاجات والتوصيات والخطط الملزمة للوصول إلى تطبيق التوصيات.

ب- معايير جودة التقارير (Quality of Communications)، حيث يشير المعيار إلى أن التقارير يجب أن تكون دقيقة وموضوعية ومختصرة وبناءة وواضحة وتقدم في الوقت المناسب، وإذا ما رفع التقرير وتم بالخطأ اغفال معلومة هامة أو حذفها فيجب على المدير التنفيذي للتدقيق إيصال المعلومة إلى جميع مستلمي التقرير الأصلي.

ت- معيار خاص بحالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير في ارتباطات معينة (Engagement Disclosure of Noncompliance with the Standards) حيث يشير المعيار إلى أنه

حين يكون هناك عدم التزام كامل بمعايير التدقيق الداخلي فإنه على التقرير أن يوضح المعيار الذي لم يتم الالتزام به بشكل كامل وسبب عدم الالتزام وتأثير عدم الالتزام.

ث- معايير نشر النتائج (Disseminating Results)، حيث يشير المعيار إلى المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يوصل نتائج العمل إلى الأطراف المناسبة.

وقد جاء في المعيار الثاني الصادر عن معهد المدققين الداخليين والخاصة بالممارسة المهنية لتوصيل نتائج التدقيق الداخلي المتطلبات التالية (عبد المغني، 2003، ص62):

- 1- يجب إعداد تقرير مكتوب وموقع فور الانتهاء من عملية التدقيق.
- 2- يلتزم مناقشة نتائج وتوصيات عملية التدقيق مع المستويات الإدارية الخاضعة لعملية التدقيق قبل إصدار التقرير النهائي مكتوباً.
- 3- يجب أن تكون التقارير التي يصدرها المدقق الداخلي موضوعية وواضحة ومختصرة وضمن الوقت الملائم لاتخاذ القرار.
- 4- يجب أن تحتوي التقارير على التوصيات والتحسينات الواجب إجراؤها مستقبلاً لتحقيق فعالية الأداء.
- 5- يجب أن يشمل التقرير على وجهات نظر وردود أفعال الخاضعين لعملية التدقيق حول النتائج التي توصل إليها المدقق والتوصيات التي عرضها.
- 6- يجب أن يفحص التقرير قبل عرضه على الإدارة العليا، كما يجب تحديد الأشخاص الواجب إطلاعهم عليه.

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

ينص هذا المعيار على أنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يضع نظاماً مناسباً لمتابعة ومراقبة عملية التصرف في النتائج التي تم إيصالها إلى الإدارة، وعليه أن يقوم بإيجاد آلية للمتابعة والتأكد من أن قرارات الإدارة تنفذ بفاعلية، أو أن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر الناجمة عن عدم القيام بأي عمل يتم من خلاله تنفيذ توصيات المدققين الداخليين، والاستجابة لما تضمنته نتائج تقاريرهم (السلامي، 2005، ص86).

وقد عرف المعيار الثالث عشر من معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، بعنوان "متابعة الاكتشافات في التقارير" أنها "تلك العملية التي يحدد المدققين الداخليين من خلالها مدى دقة وفعالية توقيت الإجراءات الواجب اتخاذها من قبل الإدارة لمعالجة الأخطاء التي أشارت إليها تقارير

التدقيق الداخلي"، ولإنجاز عملية المتابعة بصورة سليمة يجب أن يتم اتخاذ الإجراءات التالية (عبد المغني، 2003، ص64):

1- يجب تحديد مسؤولية عملية المتابعة ضمن دائرة التدقيق الداخلي بصورة مكتوبة ومدرجة ضمن النظام الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي.

2- هناك أخطاء يتم اكتشافها أثناء عملية التدقيق وتتطلب اتخاذ إجراءات تصحيحية سريعة من قبل الإدارة، وبالتالي يجب على إدارة التدقيق الداخلي متابعة تلك الإجراءات التصحيحية أولاً بأول.

3- يجب إدراج عملية المتابعة ضمن برنامج عمل دائرة التدقيق الداخلي.

4- يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند القيام بعملية المتابعة الحالات غير المرضية للمدققين الداخليين والناجمة عن قصور الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة.

7- معيار يتعلق بمستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات.

(Resolution of Management's Acceptance of Risks Monitoring Progress)

حيث يشير إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي إذا ما وجد أن مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، فإن عليه أن يناقش المسألة مع الإدارة العليا وعند عدم الوصول إلى حل على المدير التنفيذي للتدقيق بالتوافق مع الإدارة العليا التوجه إلى مجلس الإدارة وإبلاغه بالأمر (السلامي، 2005، ص86).

2-3-7-3 معايير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي. (Implementation Standards)

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

خلاصة.

استعرض هذا المبحث معايير التدقيق الداخلي المتمثلة في مفهوم معايير التدقيق الداخلي وخصائصها وأهميتها وأهدافها واعتبارات وضعها والمعايير التي توصل إليها معهد المدققين الداخليين (IIA)، فمفهوم معايير التدقيق الداخلي تشتمل على مقاييس وقواعد يتم الاعتماد عليها لتقييم وقياس عمليات المؤسسة، وتتميز خصائص المعايير ببعض التفصيلات وإجراءات العمل المهني وقابليتها للقياس الكمي واعتبارها أداة للحكم على جودة الأداء، وتكمن أهميتها بأنها تصيغ المبادئ الأساسية لممارسة المهنة ويتم الاسترشاد بها عند إعداد الخطط والسياسات المستقبلية، ومن أهدافها وضع إطار عام وأسس لقياس وتقييم أداء المدققين الداخليين، وقد راعت لجنة وضع المعايير بعض الاعتبارات منها اختلاف المعلومات المالية والإدارية سواء في شكلها أو مضمونها من دولة لأخرى، وقد توصل معهد المدققين الداخليين (IIA)، إلي وضع معايير تتعلق بالاستقلالية والكفاءة المهنية ونطاق العمل وأداء التدقيق الداخلي، لذلك تم في المبحث القادم تناول البنية التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي.

المبحث الرابع

البنية التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي

1-4-2 مقدمة.

لكل مؤسسة هيكل تنظيمي، وقد عُرف الهيكل التنظيمي بأنه " نظام مؤلف من شبكات المهام أو الوظائف تقوم بتنظيم العلاقات والاتصالات التي تربط أعمال الأفراد والمجموعات معاً "، والهيكل التنظيمي الجيد يجب أن يتضمن عنصرين هامين يكونا مصدر قوة المؤسسة، وهما: تقسيم العمل بحسب الاختصاص والتنسيق ومن أجل إنجاز المهام بفاعلية لتحقيق أهداف المنظمة بشكل أفضل، ويشكل الهيكل التنظيمي أو الخريطة التنظيمية الإطار العام للتسلسل الإداري للمؤسسة، فهو الشكل الذي يوضح مواقع الوظائف وارتباطاتها الإدارية والعلاقات بين الأفراد كما يوضح خطوط السلطة والمسؤولية داخل التنظيم، ويبدأ الهيكل التنظيمي من أعلى مستوى وينتهي بأقل مستوى إداري من العاملين.

ويعود اختلاف الموقع التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي في المنشأة إلى درجة الأهمية التي تعطيها الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي، وإن نجاح وظيفة التدقيق الداخلي أو فشلها في تحقيق أهدافها يتوقف على مقدار الدعم الذي يتلقاه من الإدارة العليا، ولكي يقوم المدقق الداخلي بمهامه ومسؤولياته بكفاءة، فمن الضروري أن يتاح له المجال والصلاحيات الكافية للقيام بدوره، وأن يمنح الاستقلالية اللازمة والموارد الكافية حتى يتم تحقيق المتطلبات الواجب توافرها لتمكينه من القيام بمسؤولياته (النونو، 2009، ص32).

تناول هذا المبحث البنية التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي وموقعها داخل الهيكل التنظيمي بالمنشأة، علاقة دائرة التدقيق الداخلي بالإدارة العليا والإدارات التنفيذية، مؤهلات وصفات المدققين الداخليين، مسؤوليات وواجبات وحقوق المدققين الداخليين اتجاه الإدارة والمؤسسة ككل، الصعوبات التي تواجه المدققين الداخليين، كذلك تم استعراض الفصل القادم هيئات الحكم المحلي في فلسطين، نشأتها وتطورها ونظام وظيفة التدقيق الداخلي المالي والإداري المتبع بها.

2-4-2 الهيكل التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي.

تمثل دائرة التدقيق الداخلي جزءاً متمماً في الهيكل التنظيمي للمنشأة وتقوم بأداء وظيفتها طبقاً للسياسات الموضوعية من قبل الإدارة العليا للمنشأة حيث أن أهداف دائرة التدقيق الداخلي وصلاحياتها ومسؤوليتها، أو ما يعرف بالنظام الداخلي الخاص بدائرة التدقيق الداخلي، ويتم اعتماده من قبل مجلس الإدارة، وأن النظام الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي يجب أن يجعل أهداف دائرة التدقيق الداخلي واضحة، وأن تكون دائرة التدقيق مخولة بفحص كل العمليات التي نفذت وكل جانب من جوانب أنشطة المنشأة وفي أي وقت، ودون أية قيود أو أي تحفظ على أي عمل من أعمال الدائرة، وأن يبين أيضاً عدم ارتباط المدقق الداخلي بأي علاقة بالعمليات التي يقوم بمراجعتها، وأن يحصل المدقق الداخلي على دعم من قبل الإدارة ليتمكن من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق ولكي يتمكن من القيام بعمله بحرية كاملة (الخريسات، 1998، ص 69).

عرف العميان (2002، ص 4) الهيكل التنظيمي بأنه " الآلية الرسمية التي يمكن من خلالها إدارة المنظمة عبر تحديد خطوط السلطة والاتصال بين الرؤساء والمرؤوسين، وهو التركيب الداخلي للمنظمة من كافة التقسيمات التنظيمية المكونة لها "، ويوضح الهيكل العلاقة بين هذه التقسيمات من حيث تبعية كل تقسيم ومكوناته من التقسيمات الأدنى وسلطة ومسؤولية كل تقسيم، ويمكن توضيح الوضع التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي من خلال تحديد بعض المجالات التالية (الخطيب، 2010، ص 144):

- 1- يكون مدير دائرة التدقيق الداخلي مسؤولاً أمام شخص في المنشأة يتمتع بصلاحيات كافية باستقلالية التدقيق الداخلي، وضمان التغطية لعملية التدقيق وتقديم التقارير والتوصيات له.
- 2- يكون مدير التدقيق على اتصال مباشر مع الإدارة العليا حيث أن الاتصال المنظم مع الإدارة يساعد على تأكيد الاستقلالية للمدقق وإبقاء الطرف الآخر (المدير والإدارة العليا) على اتصال ومعرفة بما يجري.
- 3- تعزيز استقلالية التدقيق، عندما تكون الإدارة العليا متفقة على تعيين أو إنهاء خدمات مدير دائرة التدقيق الداخلي.
- 4- أن تكون أهداف وصلاحيات ومسؤوليات دائرة التدقيق الداخلي مُبينة في وثيقة رسمية مكتوبة كما ويترتب على مدير دائرة التدقيق الداخلي أن يأخذ الموافقة من الإدارة العليا.

2-4-2-1 موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمنشأة.

يختلف موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي من منشأة إلى أخرى وذلك حسب حجم المنشأة وطبيعة نشاطها وإلي درجة اهتمام الإدارة العليا بوظيفة التدقيق الداخلي، فقد تتبع دائرة التدقيق الداخلي لمسؤول مالي أو إداري أو المدير العام، وقد تتبع دائرة التدقيق الداخلي الإدارة العليا مباشرة، وفي الماضي كانت دائرة التدقيق الداخلي تدخل ضمن اختصاصات نائب المدير العام للشئون المالية أو ضمن اختصاص المراقب المالي وكانت مقتصرة على مجال المحاسبة، والجوانب المالية، أما في الوضع الحالي فقد تغيرت الاختصاصات واتسع مجال عمل المدقق الداخلي، لذا كان لابد من تغيير موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لتصبح تابعة للإدارة العليا مما يساعد في تحقيق الرقابة المطلوبة، كما وأن تحديد الموقع التنظيمي المناسب لدائرة التدقيق الداخلي يعتمد على عاملين أساسيين هما (الخطيب، 2010، ص144):

1- وجوب ضمان استقلالية الدائرة.

2- وجوب تحديد موقعها عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا لها.

2-4-2-2 التنظيم الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي.

إن دائرة التدقيق الداخلي هي دائرة مستقلة عن الإدارات التشغيلية، وتتبع لأعلى سلطة في الهرم الإداري أي للإدارة العليا، إذ تستمد قوتها وسلطتها منها، ويمكنها موقعها من النظر إلى المنشأة بعمق وشمولية أكبر، ويحقق لها استقلالية أكبر نتيجة ابتعادها عن الإدارات التنفيذية أو التشغيلية، وتحقق لها تبعيتها للإدارة العليا الهدف من وجودها، ألا وهو مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المنشأة (النونو، 2009، ص36)، ويجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد الموقع التنظيمي المناسب لدائرة التدقيق الداخلي الاعتبارات التالية (عبد المغني، 2003، ص34):

1- أن يحدد موقعها عند المستوى الذي يؤكد دعم الإدارة العليا لها.

2- أن لا يقوم المدققين الداخليين بتأدية أي أعمال أو أنشطة تنفيذية وذلك لتجنب تعارض المصالح.

3- أن تكون مسؤولة أمام جهة تتمتع بقدر من السلطة الكافية والتي تسمح بتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وتتيح له مجالاً أوسع لتأدية أعماله.

وترى الدراسة ضرورة الأخذ بهذه الاعتبارات عند تحديد الموقع التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي، حيث تعد هذه الاعتبارات من المقومات الأساسية التي تزيد من فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي، والتأكيد على ضرورة

دعم الإدارة العليا لهذه الدائرة وذلك من خلال عقد الدورات المهنية لهم والتي تزيد من دقة وفاعلية التدقيق الداخلي.

هناك من يرى أن وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي يحقق مجموعة من المنافع والفوائد يمكن اجمالها فيما يلي (الخطيب، 2010، ص134-135):

1- تجنب التكاليف المرتفعة التي يتطلبها تنفيذ عملية تدقيق مستمرة من قبل المدققين الخارجيين، إذ أن قيام المدقق الخارجي بتدقيق العمليات والقيود بشكل كامل تفصيلي (Detailed Audits)، يحمل المنشأة تكاليف إضافية وتستغرق العملية وقتاً طويلاً، بينما يستطيع المدقق الداخلي أن يقوم بهذه المهمة خلال فترة وجوده في المنشأة، ويثبت الواقع أن وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي يقلل إلى حد كبير من عمل المدقق الخارجي، ويختصر وقت عملية التدقيق وتكاليفها.

2- أن كون المدققين الداخليين يطلعون على صميم الأعمال باعتبارهم موظفين بشكل دائم لدى المنشأة وتعاملهم مع كافة المستويات في المنشأة، يوفر لهم معلومات كثيرة بعضها ذات طبيعة خاصة، وهذا ما يجعله قادراً على تنفيذ الأعمال ذات الطبيعة الخاصة، غير الروتينية، هذه الأعمال التي لا تيسر إلا لعدد محدد من العاملين القيام بها بكفاءة عالية.

3- التأكد من دقة المعومات الواردة في التقارير المالية التي تنظم بناء على طلب الإدارة، بالإضافة إلى ضمان نقيده الوحدات المحاسبية المختلفة بالتعليمات المحددة لإعداد هذه التقارير بكفاءة ودقة.

4- تأكيد الفحص المستمر للرقابة الداخلية، والتطبيق التفصيلي لطرق تدقيق الأصول، أن لهذا التأكد قيمة هامة في المنشأة الكبيرة بشكل خاص حيث تبتعد الإدارة عن الجهاز التنفيذي بشكل متزايد كلما زاد حجم المنشآت.

5- تزويد المنشآت بأرضية جيدة للتدريب اللازم لرجال الإدارة المستقبليين، كما توفر لهم الإمكانية في المقارنة الانتقادية للتقنيات والأنظمة التي يتطلب وضعها في التنفيذ.

6- يشكل التدقيق الداخلي أداة فعالة تستخدمها الإدارة في رصد فعالية العمليات والنقيد بسياسة الشركة، كما يتيح التدقيق الداخلي تقويماً واقعياً وموضوعياً للعمليات المختلفة، حيث يفترض بالتدقيق الداخلي أن يكون موضوعياً ومستقلاً متجرد من الآراء الذاتية للمدربين فيما يتعلق بأداء كل وحدة من وحدات العمليات.

ويعتمد التنظيم الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي على عدة عوامل من بينها حجم المؤسسة ونوعها وطبيعتها نشاطها وأهداف التدقيق الداخلي وإضافة إلى عدد العاملين في دائرة التدقيق الداخلي ومؤهلاتهم، كما

يجب أن تكون دائرة التدقيق الداخلي منظمة وتحت إدارة شخص واحد على درجة عالية من التأهيل الفني والمهني، ومن المستحسن تقسيم دائرة التدقيق الداخلي إلى وحدات تدقيق مالي وتدقيق إداري، حيث تكون الحاجة إلى التخصص في بعض الأحيان أمراً ضرورياً (الفرجات، 2003، ص43)، وفيما يلي وصف للمراكز الوظيفية لإدارة التدقيق الداخلي (الصبان، وآخرون، 1996، ص119)، لقد تناولت الدراسة التنظيم الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي من خلال الهيكل التنظيمي لتلك الدائرة:

1- مدير التدقيق الداخلي. Audit Director

يخول مدير التدقيق بإدارة برامج شاملة واسعة النطاق للتدقيق الداخلي وتكون لديه حرية الإطلاع الكامل غير المقيد على جميع العمليات داخل المنشأة، وسجلاتها وممتلكاتها وتقديم التقارير مباشرة إلى الإدارة العليا كما يقوم مدير التدقيق بتحديد الأهداف السنوية لدائرة التدقيق الداخلي والتي تبني على أساس أهداف وغايات عملية التدقيق بناء على خطط وسياسات المنشأة وتحديد الجهات التي توزع لها التقارير (الخطيب، 2010، ص147).

2- رئيس التدقيق الداخلي. Audit Manager

يعد رئيس التدقيق مسؤولاً عن تنسيق خطط التدقيق والموافقة على أوراق العمل النهائية، ويقوم برفع تقاريره مباشرة إلى مدير التدقيق الداخلي (الخطيب، 2010، ص148).

3- المدقق الداخلي الرئيسي. Senior Auditor

يعد مسؤولاً عن عمليات التدقيق الجارية (التدقيق المالي، والتدقيق التشغيلي) تحت إشراف رئيس التدقيق الداخلي، كما يكون مشرفاً على المدققين المساعدين أثناء عملية التدقيق، والتأكد من إتباع خطوات برامج التدقيق المعتمدة وإجراء بعض التعديلات على إجراءات التدقيق عند الحاجة، ويجب أن يكلف المدقق الرئيسي بمجموعة متنوعة من المهام المالية والتشغيلية لتوسيع نطاق خبرته (الخطيب، 2010، ص148).

4- المدقق الداخلي المساعد. Associated Auditor

يكلف المدقق الداخلي المساعد بأداء أعمال ومهام التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدقق الرئيسي وتوجيهاته، ويتعين على إدارة المؤسسة أن تجري التدريب اللازم للمدققين المساعدين خلال الستة أشهر الأولى من تعيينهم كونهم مبتدئين وبحاجة إلى كسب الخبرة في مجال التدقيق الداخلي (الخريسات، 1998، ص73).

2-4-3 علاقة دائرة التدقيق الداخلي بالإدارات.

تعد مهمة المدقق الداخلي من المهام الصعبة داخل المؤسسات ومنظمات الأعمال، لأن المدقق الداخلي مطالب بأن ينجز المتطلبات الفنية لمهنته، وفي نفس الوقت عليه أن يوافق بين اتجاهات متضادة، ويوائم بين اعتبارات سلوكية متعارضة بطبيعتها، وخصوصاً في داخل التنظيمات التي تخلو من الصراعات المختلفة ضمن إطار معقد من العلاقات والتفاعلات الإنسانية (العمرات، 1990، ص85)، وفيما يلي شرح موجز لعلاقة دائرة التدقيق الداخلي مع الإدارات المختلفة.

2-4-3-1 علاقة دائرة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا.

على الرغم من أهمية اقتناع الإدارة العليا بدور دائرة التدقيق الداخلي في تقديم الخدمات الرقابية، إلا أن هناك ثمة مجالات لاختلاف وجهات النظر بينهما، وغالباً ما يركز هذا الاختلاف حول نطاق التدقيق، وأسلوب العمل في حدود هذا النطاق، ويمكن رد الاختلاف بين وجهات نظر الإدارة العليا ودائرة التدقيق الداخلي حول نطاق عملية التدقيق وأساليبها لأحد الأسباب التالية (العمرات، 1990، ص95):

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

2- يحصر بعض أعضاء الإدارة العليا نطاق التدقيق الداخلي في المجالات المالية أو المحاسبية فقط، وربما يحصرونها في أدنى مستوياتها أيضاً، في حين أن دائرة التدقيق الداخلي تعتقد أن مجالات عملها يجب أن تمتد إلى كافة العمليات التشغيلية بالإضافة للمجالات المحاسبية والمالية، وكافة المستويات حتى تتمكن من تقديم خدمات أكثر فعالية.

3- يتصور بعض أعضاء الإدارة العليا، أنه يجب على المدققين الداخليين أن يقدموا ملاحظات حول كفاءة وتأهيل ومهارة الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للتدقيق، في الوقت الذي يجتهد المدققين الداخليين فيه لكتابة ملاحظاتهم حول كفاءة وفعالية النظم والعمليات، وليس الأشخاص الذين ينفذونها.

وينشأ عن تأييد الإدارة العليا ودعمها لدائرة التدقيق الداخلي تأثيرات سلوكية تبدو واضحة على جهتين:
الجهة الأولى: تأثيرات تتعلق بسلوك المدققين الداخليين، حيث يؤثر تأييد الإدارة العليا لهم ولدائرتهم غالباً على درجة اشباعاتهم الوظيفية، وتلبية احتياجاتهم النفسية، وهذا يؤدي في معظم الأحيان إلى زيادة إنتاجيتهم.

الجهة الثانية: تأثيرات تتعلق بسلوك العاملين في المنشأة، فعندما يدرك العاملون بأن دائرة التدقيق الداخلي تحظى باهتمام الإدارة العليا، من خلال قبول برامج وتوصيات ومقترحات المدققين، فإن سلوك جميع العاملين تجاه عملية التدقيق ومن يقوم بها يصبح تعاوناً إيجابياً أكثر مما لو أدركوا بأن الإدارة العليا لا يمنح التدقيق الداخلي أي اهتمام، أو تعير مقترحات وتوصيات المدققين أدنى اعتراف (العمرات، 1990، ص 95).

2-3-4-2 علاقة دائرة التدقيق الداخلي مع الإدارات التنفيذية.

إن وجود دائرة للتدقيق الداخلي في المؤسسات، تقوم بالواجبات المطلوبة منها بصدد الفحص والتحقق، وهذا في حد ذاته يدعو إلى قيام العاملين بواجباتهم بكل دقة وعناية وبدون تأخير، كما يدعو إلى منع فرص ارتكاب الغش أو تقليصها إلى أدنى حد، فالعامل النفسي له أثر كبير في هذا المجال لأن الفرد الذي يعلم بأن هناك من سيراجع عمله، سوف يقوم بهذا العمل وهو حريص على ألا يقع في أخطاء، بخلاف الشخص الذي يعرف بأن عمله لن يخضع لتدقيق ما، وبالرغم من تمتع دائرة التدقيق الداخلي بقوة غير مباشرة داخل المنشأة إلا أن وظيفة التدقيق الداخلي تبقى ذات صبغة استشارية، وتقدم خدماتها إلى جميع المستويات الإدارية بما فيها المستويات التنفيذية، أي أن توصياتها واقتراحاتها غير ملزمة دائماً، ولا تنفذ إلا باقتناع ذوي السلطة أو الشأن بها (العمرات، 1990، ص 98).

على الرغم من الرغبات التي يبديها الإداريون التنفيذيون، ويتوقعون قيام المدققين الداخليين بتقديم توصيات ومقترحات لإشباعها، فإن كثيراً ما يواجه المدققين اعتراضات على نتائج وتوصيات عمليات التدقيق، ويمكن بيان العوامل التي تؤدي إلى مقاومة نتائج وتوصيات المدققين الداخليين بالتالي:

أولاً: غياب النظام السليم للرقابة الداخلية.

إن مقاومة التوصيات الموجهة لتقوية نظم الرقابة الداخلية الضعيفة تكون مقاومة عنيفة لا سيما في المنشآت التي تحتاج إلى وسائل رقابة داخلية أكثر من غيرها مثل المنشآت الصناعية والتجارية والخدماتية، أي المؤسسات التي تتيح نظمها الضعيفة استفادة مالية للبعض، مما يجعلهم يقاومون أية

توصيات تقويها أو تسد الثغرات التي يستغلونها لتحقيق منافع وحداتهم التنظيمية الخاصة (الخريسات، 1998، ص84).

ثانياً: تولي الإدارة أشخاص بخلفيات غير إدارية.

يجب على المدقق الداخلي في أحسن الحالات ترجمة توصياته ومراسلاته بشكل يفهمه هؤلاء المدراء، أما في أسوأ الحالات، يجب على المدقق الداخلي أن يتغلب على المعتقدات المضللة التي يتبناها معظم المدراء، وخاصة الذين يضعون الرقابة والكفاءة في جهة، والحرية والإبداع في جهة أخرى، أي لا يقبلون التوصيات المتعلقة بتشديد نظم الرقابة لأنها في نظرهم تقييد الحرية والإبداع الفكري، وعلى المدقق في مثل هذه الحالة، البرهنة لهم بأنه لا يوجد تعارض بين الرقابة والحرية أو الكفاءة والإبداع (الخريسات، 1998، ص85).

ثالثاً: غياب الوضوح في هيكل تحديد السلطة والمسؤولية.

في حال غياب وضوح الهيكل التنظيمي بالنسبة للسلطة والمسؤولية، تبقى بعض التوصيات بدون تنفيذ، لأنه يتم إرسالها إلى شخص غير معني أصلاً بتنفيذها، وعندما تكتشف الإدارة العليا، بأن التوصيات لم تنفذ بعد، يدعي ذلك الشخص أنه لا يملك السلطة أو الصلاحية لتنفيذها، وأنه ليس المعني بها، وبالتالي تنتفي مسؤوليته. إن علاقة دائرة التدقيق الداخلي مع الإدارات والأقسام الأخرى في المنشأة يجب أن تحكمها مجموعة من الأمور أهمها (عثمان، 1998، ص110):

1- يجب على المدقق الداخلي أن لا يتدخل بشؤون الموظفين بطريقة مباشرة، فالعلاقة بين موظفي دائرة التدقيق الداخلي وباقي الموظفين أساسها التعاون من أجل رفع شأن المؤسسة، حيث أن المدقق الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية ومسؤولياته أمام إدارة المؤسسة العليا، فهو يقوم عمل غيره، ولكنه لا يوجه غيره في العمل، فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يدقق عملهم.

2- يجب على المدقق الداخلي أن يقنع الموظفين في المؤسسة بأنه يساهم في أداء مهمتهم، ويتعرف على مشكلاتهم والصعوبات التي تواجههم في سبيل المساهمة في حلها، ويجب ألا يشعر الموظفين بأن هدف التدقيق الداخلي البحث وراء المشاكل واكتشاف الأخطاء التي يرتكبها الموظفون لغرض معاقبتهم.

3- يعمل المدقق الداخلي على توصيل وتفسير سياسات وإجراءات الإدارة العليا إلى المستويات الإدارية الدنيا.

4- ليس من مهمة المدقق الداخلي مراقبة المدراء، ولا رسم سياسات، ولا إصدار أوامر، وليس من

واجبه تحدي السياسة التي تضعها الإدارة، بل واجبه تنفيذ السياسة التي تضعها الإدارة العليا.

وترى الدراسة أنه يجب أن يُقابل المدقق الداخلي بالتعاون والتفاهم وتسهيل المهمة أمامه من كافة المستويات الإدارية، وعليهم توفير المعلومات التي يطلبها لأغراض التدقيق، وأن من أهم المشاكل التي تواجه المدقق الداخلي هي المحافظة على الاستقلال الكافي في علاقته الشخصية مع الموظفين الآخرين داخل المؤسسة، وبما أنهم جميعاً موظفون في المؤسسة، ينتمون إلى نفس الإدارة، فإنه من الطبيعي أن يقوم هؤلاء المدققون بالمشاركة في النشاطات والمناسبات الاجتماعية، الأمر الذي يجد المدققين الداخليين أنفسهم وبشكل مستمر على علاقة مع زملائهم خلال ممارستهم أعمالهم الرسمية.

2-4-4 مؤهلات وصفات المدققين الداخليين.

2-4-4-1 مؤهلات المدقق الداخلي.

بالنسبة إلى مؤهلات المدقق الداخلي، فيجب أن تتوفر فيه الشروط التالية (أبو زر، 2009، ص294).

1- التأهيل العلمي: ويكون ذلك بالحصول على مؤهل عالٍ (بكالوريوس) في المحاسبة من خلال دراسة عدد محدد من الساعات المعتمدة.

2- التأهيل المهني: ويكون ذلك بممارسة المهنة لمدة معينة، واجتياز اختبار المحاسب العام المصرح له بالحصول على شهادة دولية كشهادة (CPA)، أو شهادة محلية كحد أدنى كما هو الحال في الأردن لشهادة (JCPA).

3- الخبرة العملية: وذلك بممارسة المهنة على أرض الواقع لمدة معينة.

4- المعرفة التامة بمعايير المحاسبة الدولية: (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والتفسيرات المتعلقة بكليهما.

5- المعرفة بمعايير التدقيق الدولية والتعديلات التي تتم عليها.

6- المعرفة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP).

7- المعرفة بالقوانين المحلية ذات العلاقة، كقوانين الضريبة والشركات والمعاملات الإلكترونية والبنوك المركزية وقانون هيئة الأوراق المالية، والأنظمة والقوانين الأخرى ذات العلاقة.

8- المعرفة بالنظم الإلكترونية والحاسوبية حيث أن الأعمال التي يتم تدقيقها لم تعد يدوية فقط، ولا يستطيع المدقق أن يقوم بواجبه على أحسن وجه إلا إذا ألم بالحاسوب والأنظمة المالية المحوسبة.

2-4-4-2 صفات المدقق الداخلي.

حدد معهد المدققين الداخليين (IIA,2004,p4)، المواصفات الواجب توافرها في المدقق الداخلي حيث وضع المعهد أربع قواعد عامة يندرج في إطارها مجموعة من الجزئيات وهي كما يلي:

1- النزاهة. Integrity

وتعني وجوب أن يتحلي المدققين الداخليين بالنزاهة في أداء عملهم مما يؤسس للثقة في أعمالهم والاعتماد عليها ويندرج تحت هذا البند القواعد السلوكية التالية:

أ- الأمانة والموضوعية والاجتهاد، حيث يجب على المدققين الداخليين أن يتسموا بالأمانة والموضوعية والحرص في أداء واجباتهم ومسؤولياتهم.

ب- الالتزام بالقانون والكشف عن كل ما يخالف القانون ويسيء للمهنة.

ت- عدم التغاضي عن أفعال تسيء للمهنة أو المنظمة التي يعمل بها.

ث- الاحترام والمساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية للمنظمة التي يعمل بها.

2- الكفاءة. Competency

يجب على المدققين الداخليين أن يطبقوا المعرفة والمهارات والخبرات المطلوبة أثناء تقديمهم للخدمات وهذا يتطلب منهم:

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

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

ج- تحسين مهاراتهم وبراعتهم بشكل مستمر وتحسين جودة ونوعية خدماتهم.

3- الموضوعية. Objectivity

يجب على المدققين الداخليين إبداء أعلى درجات الموضوعية في جمع وتقييم الأدلة وإيصال المعلومات والتقارير حول عملهم ألا يخضعوا لتأثير مصالحهم الشخصية وتأثير الأطراف المختلفة عند بناء تقديراتهم وتكوين رأيهم المهني.

4- السرية. Confidentiality

يجب على المدققين الداخليين احترام قيمة وملكية المعلومات العائدة للمنظمة التي يعملون بها، وأن الكشف عن المعلومات التي تتسم بالسرية لا يتم إلا من خلال سلطة مختصة بأمر قانوني أو واجب تقتضيه الأعراف المهنية، وهذا يقتضي منهم الحذر في استخدام وحماية المعلومات التي اكتسبها أثناء تأدية واجبهم وكذلك عدم استخدام هذه المعلومات للحصول على مكاسب شخصية.

وقد حدد عبد الله "ب"، (2000، ص155) الصفات الواجب أن تتوفر في المدقق الداخلي فيما يلي:

- أ- أن يكون أميناً يحتفظ بأسرار المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها.
- ب- أن يكون متشبعاً بالروح العملية ولملاً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة وقوانين الشركات والضرائب.
- ت- أن يكون بجانب ما يتحلي به من عمق معلوماته في المحاسبة متنبهاً لاتجاهاتها الحديثة، متفهماً للتدقيق وأصوله .
- ث- أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه لغير ضميره، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية.
- ج- أن يكون متمكناً من لغته قادراً على التعبير بها تحدثاً وكتابةً بكل وضوح واقتدار.
- ح- أن يواكب التطورات في حقل تخصصه والحقول ذات الصلة مثل الاقتصاد والإحصاء والإدارة.
- خ- أن يكون أميناً لا يشهد إلا بعد التأكد واليقين، وأن يكون يقظاً حاضر البديهة، وواظماً لا يتأثر بالآخرين.
- ر- أن يكون ذا ضمير حي مخلص في عمله و متمسك بآداب وسلوك المهنة.
- ز- أن لا يوافق على أي عملية إلا إذا تفهم طبيعتها واقتنع بها.

وقد أضاف الخطيب، (2010، ص157)، على صفات المدققين الداخليين التالي:

1- الوعي الإداري. Management Awareness

وهذا يعني أن ينظر المدقق الداخلي إلى الأمور داخل المنشأة أو المؤسسة من منظور إداري، بحيث يربط بين العلاقات المتداخلة، بشرية كانت أم مادية، ويوازن بين المهارات الوظيفية والإدارية، ويحلل الوضع الداخلي للمنشأة.

2- الدافع الشخصي. Personal Drive

يعبر الدافع الشخصي لدى المدقق الداخلي عن تطلعاته ورغباته في تحسين نوعية عمليات التدقيق التي يقوم بها، وهذا الدافع هو الذي يجعل المدقق تواقاً إلى القيام بأدوار إدارية عالية المستوى، وتقديم خدمات رقابية أكثر فعالية.

3- الحكمة. Insight

يخطط المدقق المتمرس للعمليات التي سينفذها قبل ابتدائه بها، وإثناء مباشرته لعملية التدقيق يكون مرناً، بحيث يقوم بإجراء التعديلات اللازمة على البرامج التي خططها مسبقاً في ضوء المستجدات، وعندما ينتهي من عملية التدقيق لا يتوانى عن الاعتراف بالمشكلات التي واجهها للاستفادة منها في المستقبل.

4- القدرة الاتصالية. Communicative Ability

تتطلب وظيفة التدقيق الداخلي قدرة عالية على الاتصال، تساعد المدققين على تبادل المعلومات والحقائق حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين للتدقيق من جهة، وبينهم وبين الإدارة من جهة أخرى.

5- المثابرة. Perseverance

يحتاج تنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي جهوداً فكرية وجسدية كبيرة، ولا يصل المدققين إلى نتائجها في مدة قصيرة، لذلك فإن المدققين الداخليين الذين لا يمتلكون صفة المثابرة، سوف يتوقفون عن العمل غالباً قبل الوصول إلى نتائج حقيقية توصل إلى أهداف دائرة التدقيق الداخلي.

6- الابتكار. Innovativeness

يفترض بالمدققين الداخليين أن يكونوا محبين للإبداع والابتكار ودائمي البحث عن الطرق والأساليب المحسنة لإنجاز الأعمال التي يؤديها، وكذلك الأعمال التي يؤديها بقية العاملين داخل المؤسسة.

وهي الصفة الأساسية في عمل المدقق الداخلي والتي من خلالها يستطيع الاتصال مع العاملين الخاضعين لعملية المراقبة أو المستويات الإدارية التي ترفع إليها التقارير، بحيث يستطيع الوصول إلى المعلومات وتوصيلها دون أن يسبب أي سوء تفاهم مع الجهات المستفيدة والخاضعة لعملية التدقيق.

8- قوة الشخصية. Personal Power

يجب أن يتمتع المدققين الداخليين بقوة الشخصية، بحيث لا يسمح لأي شخص أن يؤثر بشكل غير عادل على نتائج التدقيق، وأن يسرد الأحداث تماماً مثلما يراها، وأن يكون صاحب رأي.

2-4-5 مسؤوليات وواجبات وحقوق المدققين الداخليين.

2-4-5-1 مسؤوليات المدقق الداخلي.

إن العنصر الأساسي لنجاح دائرة التدقيق الداخلي هو: مقدار الدعم الذي تقدمه لها الإدارة العليا، لضمان فعاليتها يجب على الإدارة أن توفر لها الدعم عن طريق بيان واضح وموجز يبين السياسة العامة للمنشأة بدعم تلك الدائرة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات دائرة التدقيق الداخلي.

وحتى يتم الوصول إلى نظام تدقيق داخلي فعال لا بد أن تشمل الخطوط العريضة لصلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي ويجب أن تحتوي كحد أدنى على ما يلي (الخطيب، 2010، ص150):

- 1- تحديد الصلاحيات التي تخول المدقق الداخلي بالقيام بتأدية عمليات المراقبة أو التدقيق المالي على العمليات المختلفة لبيان مدى تمشيها مع القوانين والأنظمة والتعليمات الإدارية.
- 2- إعطاء الحق للمدقق الداخلي بالحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض وتدقيق السجلات المالية والإدارية الخاصة بها.
- 3- تحديد نطاق عمل المدقق الداخلي اللازم، تأديته بالنسبة للبندين السابقين.
- 4- تحديد أية قيود أو محددات تؤثر على المدقق الداخلي خلال تأديته لعمله.
- 5- تحديد مبادئ ومعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، والالتزام بها من قبل المدقق الداخلي.

2-4-5-2 واجبات المدقق الداخلي.

يتم تعيين المدقق الداخلي من قبل إدارة المؤسسة، ويعد التدقيق الداخلي جزءاً من النظام الشامل للرقابة الداخلية، كما أن المدقق الداخلي لا ينتمي إلى قسم المحاسبة حيث يقوم بمراجعة أعمال هذا القسم

ورفع التقارير عنه، ويعتمد مدى ونطاق حجم عمل المدقق الداخلي حسب ما تمنحه الإدارة من صلاحيات في هذا المجال، ويمكن تلخيص واجبات المدقق الداخلي في التالي (جربوع، 2006، ص13):

- 1- دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
- 2- المساعدة في تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المرجوة منها.
- 3- تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لتحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- 4- القيام بدراسات أو مهام محددة تطلبها الإدارة.
- 5- القيام بإجراءات معينة يتطلبها نظام الرقابة الداخلية.
- 6- القيام بأعباء المراجعة الشاملة لتلبية احتياجات الإدارة ويشتمل على مراجعة الالتزام المالي والكفاءة والفعالية في المشروع.

2-4-5-3 حقوق المدقق الداخلي.

يمكن تلخيص حقوق المدقق الداخلي فيما يلي (عبد الله "ب"، 2000، ص161):

- 1- حق الإطلاع في أي وقت على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها وكذلك محاضر جلسات مجلس الإدارة.
- 2- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المدقق ضرورتها للمساعدة على القيام بعمله.
- 3- حق تحديد وقت جرد ممتلكات المنشأة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقعها.
- 4- حق الحصول على صورة أو نسخة من الاستفسارات أو البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين.

2-4-6 الصعوبات التي تواجه المدققين الداخليين.

يواجه المدققون الداخليون بعض الصعوبات أثناء تأديتهم لعملهم ويمكن إجمال هذه الصعوبات

على النحو التالي (الخطيب، 2010، ص151-152):

- 1- عدم فهم بعض الموظفين دور المدقق الداخلي في تطوير وتحسين أساليب العمل وأن دوره لا يقتصر على إبراز الملاحظات وبيان مقدار الانحرافات، بل يمتد إلى إيجاد الحلول وتقديم التوصيات والاقتراحات بما يعود بالفائدة على المنشأة وعلى العاملين فيها.

2- محاولة بعض الموظفين تبرير الأخطاء والانحرافات السلبية بصورة خاطئة مما يؤدي إلى تضليل المدقق الداخلي حول تفسير الانحرافات.

3- ضغط العمل في الفروع يؤدي في بعض الأحيان إلى اكتشاف بعض الأخطاء بصورة متأخرة مما يصعب من معالجتها.

4- عدم إطلاع بعض الموظفين على التعليمات الداخلية (سياسات وإجراءات) بالقسم الذي يعمل به، مما يؤدي إلى وجود بعض الأخطاء التي تؤثر على أداء العمل.

5- اختيار صيغة المخاطبة والعبارات المتعلقة بالملاحظات، كون المدقق الداخلي يتعامل مع فئات ومستويات إدارية مختلفة.

6- استمرار ارتكاب الأخطاء التي وردت في التقارير السابقة على الرغم من التأكيد بالرد على تلافي تلك الأخطاء مستقبلاً.

7- إجابة بعض الموظفين على ملاحظات التدقيق الداخلي الواردة في التقارير بصورة مبهمّة، وأحياناً لا تمت إلى الملاحظة بصلّة.

8- ومن المشاكل التي تواجه المدقق الداخلي قضية الاستقلالية، في ظل غموض مؤشراتهما، حيث يقف المدقق عاجزاً عن التصرف باستقلالية، وبعد غياب الاستقلالية للمدقق الداخلي دالة على ضعف وعجزه عن ممارسة الحريات في اختيار الأنشطة التي يرى أنها جديرة بالفحص لاسيما إذا تدخلت أية جهة أخرى داخل المنشأة في اختيار تلك الأنشطة.

9- يشكل حصر بعض أعضاء الإدارة العليا لعمل المدقق الداخلي بالأعمال المالية والمحاسبية عائقاً في أداء المدقق لأعمال التدقيق الإداري لعدم اعترافهم بهذا النشاط.

وقد تنعكس هذه الصعوبات على جودة عمل المدقق الداخلي، فعدم فهم الموظفين لدور المدقق الداخلي، وعدم إطلاعهم على التعليمات الداخلية واختيار صيغة خطاب غير ملائم يؤدي إلى عدم تعاون الموظفين مع المدقق الداخلي وبالتالي انعكاس ذلك على نتائج أعماله، أما تحديد بعض أعضاء الإدارة العليا لعمل المدقق الداخلي يؤدي إلى غياب استقلالية المدقق وهي شروط قبول تقاريره وتقييمه، واكتشاف الأخطاء في وقت متأخر بسبب ضغط العمل، أو الاستمرار في الأخطاء التي وردت في تقارير التدقيق السابقة وهذا يدل على عدم جدوى عملية التدقيق الداخلي لعدم وجود متابعة مستمرة لتلك التقارير.

خلاصة.

استعرض هذا المبحث البنية التنظيمية لدائرة التدقيق الداخلي من خلال الهيكل التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي وعلاقتها بالإدارات، ومؤهلات وصفات ومسؤوليات وواجبات وحقوق المدققين الداخليين والصعوبات التي تواجههم، فدائرة التدقيق الداخلي جزء من الهيكل التنظيمي للمؤسسة لأنها تقوم بأداء وظيفتها طبقاً للسياسات الموضوعة من الإدارة العليا ومخولة بفحص جميع العمليات التي نفذت وكل جانب من جوانب أنشطة المؤسسة، ويختلف موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي من مؤسسة إلي أخرى لأنها إدارة مستقلة بحد ذاتها عن الإدارات التنفيذية وتتبع أعلى مستوى إداري في المؤسسة، ومن هنا أتضح لنا فوائد وجود إدارة مستقلة لأنها تخفض تكلفة التدقيق المرتفعة التي تتطلبها عملية التدقيق المستمرة، ورغم أن دائرة التدقيق الداخلي تتمتع بصلاحيات غير مباشرة داخل المؤسسة إلا أنها تبقى ذات صبغة استشارية تقدم خدماتها إلي جميع المستويات الإدارية وأن توصيتها واقتراحاتها غير ملزمة دائماً، ووجود دائرة تدقيق ذات صلاحيات فاعلة يتطلب وجود مدققين داخليين ذوي مؤهلات وصفات منها المؤهلات العلمية والخبرة العملية والنزاهة والكفاءة والموضوعية والسرية ، لذا يتمتع المدقق الداخلي بصلاحيات أثناء قيامه بتأدية عمليات التدقيق المختلفة، وذلك لبيان مدى تمشيها مع الأنظمة والسياسات المالية والإدارية الموضوعة، وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لتحسين الإجراءات المتبعة للقيام بالمهام التي تضعها الإدارة العليا، وأثناء تنفيذ المهام الملقاة على كاهله يواجه بعض الصعوبات منها، عدم فهم الموظفين لدور المدقق الداخلي لذلك يقوم الموظفون بتبرير أخطائهم وانحرافاتهم السلبية لتضليل المدقق الداخلي مما ينعكس على جودة عمله وعمل المؤسسة ككل، لذا تم في الفصل القادم تناول وظيفة التدقيق الداخلي ومدى أهميتها وفعاليتها في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.

الفصل الثالث

هيئات الحكم المحلي

في فلسطين

الفصل الثالث

هيئات الحكم المحلي في فلسطين

3-1 مقدمة.

على صعيد هيئات الحكم المحلي وفي ظل أزمات داخلية وخارجية معقدة، تتطلب من قوى المجتمع الفاعلة العمل الجاد من أجل إنتاج مجموعة من الضوابط التي تنطلق من الرغبة في مؤسسات وهيئات حكم محلي ديمقراطية، للوصول إلى مستوى أفضل من الحريات ومفاهيم احترام معايير الديمقراطية والإدارة الرشيدة ودورها في بناء إنسان قادر على تحقيق تنمية شاملة، في ظل هيمنة بني المجتمع التقليدية بالمعنى السياسي والاجتماعي التي تفرض نفسها وتتحكم في عمق الفكر والممارسة، وبالتالي فإن أشد ما نحتاج إليه هو المؤسسة وثقافة المؤسسة، لأنها مفتاح العقل والعمل الجماعي والمستقبل، ونتيجة التغيرات والتطور والتقدم التكنولوجي السريع وثورة الاتصالات والمعلومات، والذي أدى إلى زيادة حجم تخصص مؤسسات الدولة وتعددتها، بالإضافة إلى التوسع في العلاقات مع الدول الأخرى، وازدياد المسؤوليات الملقة على عاتق الدولة، فقد أصبحت غير قادرة على تقديم الخدمات وتحقيق الحاجات ومتطلبات ورفاه مجتمعاتها (الأعرج، 2005، ص4)، ومع تزايد أهمية الخدمات التي تؤديها وظيفة التدقيق الداخلي ترسخ الاقتناع لدى معظم الإدارات العليا في كافة المؤسسات الحديثة بضرورة الاعتماد عليها كأحدى الوسائل الإدارية الفعالة في تحقيق الأهداف المرسومة لتلك المؤسسات الأمر الذي دفع بها إلى إنشاء وحدات إدارية خاصة تقوم بعملية التدقيق الداخلي - قسم التدقيق الداخلي - من خلال مهنيين على درجة عالية من التأهيل الفني في مختلف التخصصات المالية والإدارية والتشغيلية وحرصت تلك الأقسام على ضمان استقلاليتها وحفاظاً على استقلالية العاملين فيها وحياديتهم وموضوعيتهم (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001، ص24).

تناول هذا الفصل نشأة وتطوير هيئات الحكم في فلسطين منذ فترة الحكم العثماني إلي عهد قدوم السلطة الفلسطينية عام (1994)، وعلاقة وزارة الحكم المحلي بالهيئات المحلية وأساليب تشكيلها، كما تضمن الموارد المالية وأسس تنظيمها والشروط الواجب توافرها في الموارد المالية للهيئات المحلية، كذلك التطورات المالية والإدارية وأهداف وظيفية التدقيق الداخلي بالهيئات المحلية، وتضمن مهام قسم التدقيق والخطوات المتبعة من الإدارة العليا لتطوير قسم التدقيق الداخلي، وأخيراً المعوقات التي تواجه المدققين الداخليين في الهيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.

3-2 نشأة وتطور هيئات الحكم المحلي في فلسطين.

تطورت هيئات الحكم المحلي الفلسطيني من خلال مراحل تاريخية متلاحقة، كانت فلسطين بحدودها التاريخية خلالها خاضعة لقوى أجنبية، هي تحديداً (العثمانيون والبريطانيون والأردنيون في الضفة الغربية والإدارة المصرية في قطاع غزة والاحتلال الإسرائيلي)، إلا أن هذه القوى لم تعمل على تمكين النظام ليكون ممثلاً للمصالح والتطلعات الصادقة للشعب الفلسطيني، إذ لم تكن هيئات الحكم المحلي بالنسبة لها سوى امتداد للسلطة المركزية، واستخدمته القوى الحاكمة وسيلة للسيطرة، أدى اتفاق أوسلو الذي وقع في 13 سبتمبر (1993)، إلى قيام السلطة الوطنية الفلسطينية في مايو (1994)، ومنذ ذلك الحين استلمت السلطة الفلسطينية العديد من المسؤوليات المدنية وبعض المسؤوليات الأمنية، فعلى سبيل المثال، ووفقاً لاتفاقيات أوسلو، للسلطة الفلسطينية كامل الصلاحيات الأمنية والمدنية في المناطق المصنفة "أ" (أي المدن والقرى الرئيسية)، بينما تحتفظ السلطات الإسرائيلية بالصلاحيات الأمنية والمدنية في المناطق المصنفة "ج"، أما في المناطق المصنفة "ب"، وهي تشمل معظم القرى الفلسطينية، فالسلطة الفلسطينية الصلاحيات المتعلقة بالأمر المدني، وللسلطات الإسرائيلية الصلاحيات المطلقة فيما يتعلق بالأمر الأمني. ومن الجدير ذكره أنه بالرغم من أن السلطة الفلسطينية لها مسؤولية التخطيط المطلقة في المناطق المصنفة "أ" إلا أن هذه المسؤولية في المناطق المصنفة "ج" تقع على الجانب الإسرائيلي (حباس واشتية، 1998، ص 27).

ووفقاً لوزارة الحكم المحلي وقانون الهيئات المحلية لعام (1997)، فإن هناك نوعين من السلطات المحلية وهما البلديات والمجالس المحلية، تقع غالبية البلديات والقرى الفلسطينية في المناطق المصنفة "أ" و"ب"، ولكن بعض حدود هذه السلطات تقع في مناطق مصنفة "ج"، وبالنسبة للحدود الرسمية للبلديات فإن معظمها معروف ومصادق عليه، إلا أن الأمر يختلف في الهيئات المحلية حيث الحدود الرسمية غير معروفة وغير معترف بها رسمياً، بالإضافة إلى هذين النوعين من الهيئات المحلية فإن هناك أنظمة داخلية تعطي القانون لأنواع أخرى في الهيئات المحلية، والتي هي في الأساس مجالس الخدمات المشتركة ولجان التخطيط الإقليمية، والاتحاد الفلسطيني للهيئات المحلية، ومنذ عام (1994)، قامت وزارة الحكم المحلي بإعادة تصنيف جميع الهيئات المحلية لتحديد درجة قدرتها المالية والإدارية (وبناءً عليه تم تحديد مدى احتياجها لإشراف الوزارة عليها)، وصنفت الهيئات التي كانت موجودة منذ (1967)، والتي تمتلك خبرات في الهيئات المحلية بـ "أ" أو "ب"، بينما صنفت الهيئات المحلية التي شكلت رسمياً بعد

مجيء السلطة الفلسطينية بـ"ج"،"د" أو "هـ"، بالرغم من المفارقة في أدائها تعرضنا بشي من التفصيل للمراحل التاريخية التي مرت بها هيئات الحكم المحلي في فلسطين.

3-2-1 هيئات الحكم المحلي فترة الحكم العثماني.

ظهرت هيئات الحكم المحلي في أوائل النصف الثاني من القرن التاسع عشر في عهد الإصلاحات الإدارية العثمانية، حيث كانت أقاليم الإمبراطورية مترامية الأطراف فكان الهدف من القوانين هو إحكام السيطرة على هذه الأقاليم والسيطرة المركزية للدولة على المجتمع، فقد كان تكوين وأداء هذه البلديات في يد عدد محدود من العائلات شبه الإقطاعية، أو كبار الملاك الفلسطينيين، الذين تصدروا آنذاك، قيادة العمل العام بكل أبعاده السياسية والاجتماعية والاقتصادية، بما في ذلك البلديات التي توزعت المسؤوليات والمناصب الكبيرة فيها على هذه العائلات حسب دورها ونفوذها في المدن الفلسطينية، وفي تلك المرحلة لم تلعب البلديات دوراً إيجابياً مؤثراً في الحياة السياسية، إذ لم يكن لها دور بارز كمؤسسات، وإنما تمحور أثرها السياسي في انتخاب أو تعيين المجالس البلدية في ظل بروز الصراعات والتنافسات العائلية حول كيفية تشكيل المجالس، وضمان رئاستها، فالسياسة المحلية في فلسطين خلال تلك الفترة، لم تكن تعبر أساساً عن صراع أيديولوجي بين برامج سياسية مختلفة، وإنما عن تنافس مصلي بين العائلات المدنية المتنافسة، ولذلك أصبحت البلديات آلياً سلطة في يد العائلة (أو تحالف العائلات) التي تسيطر عليها، فكانت تستغلها مركزاً لتأمين تغلغل نفوذها وضمان مصالحها (الجرباوي، 1991، ص57)، وظهر قانون الإصلاح الإداري لسنة (1856)، وكان من مميزات هذا القانون أنه قام بالربط ما بين مجالس اختيارية القرية والمجلس البلدي في المدينة، فقد قام بإشراك هذه المجالس الإختيارية في اختيار أعضاء المجلس البلدي بالانتخاب أو الاتفاق، وهذا تعزيز واضح لسياسة السلطة المركزية في مهام مجلس اختيارية القرية أو المجلس البلدي، وذلك بغض النظر عن وضع أسس تطوير المناطق المحلية، ولأن جمع الضرائب غير المستندة على دعم وتطوير القطاع المحلي في الهيئات المختلفة معناه تدهور هذا القطاع المحلي في سبيل تحقيق سياسة السلطة المركزية (أبو سمرة، 2006، ص9)، وظهر قانون الولايات في عام (1864)، ومن ثم قانون نظام إدارة الولايات لعام (1871)، وينص في المادة (111) منه على تشكيل المجالس البلدية في كل من مراكز الولاية والمتصرفين والقائم مقام والمجلس المؤلف من ستة أعضاء ومن رئيس ومعاون ومن مشاويرين وهم طبيب البلدة ومهندستها، وينص هذا القانون على أن هيئات المختارين والشيخوخ في المراكز هي التي يحق لها انتخاب الأعضاء والمجالس البلدية باتفاق أو بالأكثرية، وكما يتم اختيار

بما يسمى (مجلس اختيارية القرية) والبالغ عدد أفرادها (3-12) عضواً يتم اختيارهم حسب عدد سكان القرية أو الطائفة في القرية، ويجدر الذكر هنا أن أول بلدية في الدولة العثمانية هي اسطنبول، ومن ثم تم تأسيس أول بلدية للقدس في العام (1863)، وكانت برئاسة عبد الرحمن أفندي الدجاني (محمد، 2008، ص34). ولكن لوحظ بعض النشاط البلدي وخصوصاً في بلدية القدس فظهر قانون عام (1877)، والذي يعد الأساس التنظيمي لتكيفية وعمل المجالس البلدية في فلسطين، حيث عدل مواد من الأنظمة السابقة أهمها تغيير طريقة الانتخاب، بحيث أصبح يحق لكل مواطن الترشح للانتخاب إذا توفرت فيه الشروط، وأيضاً زاد من اختصاص المجلس البلدي ومنح هذا القانون لمجالس الإدارة في المدن الكبيرة حق تقسيمها إلى مناطق حسب سعتها وعدد سكانها، وأعطى صلاحيات للبلدية من حيث إصلاحها وترقية شئونها من كل الوجوه العمرانية والصحية وغيرها، كذلك زاد القانون أعضاء المجلس من ستة إلى اثني عشر عضواً وخول الحكومة المحلية حق تعيين، الرئيس من الأعضاء المنتخبين وأن يتقاضى راتباً من عائدات البلدية (حباس وإشتية، 2004، ص12)، وكما يقوم هذا القانون على زيادة القوة المركزية على المجالس البلدية وتوظيفها لزيادة سلطتها وإحكام قوتها على السكان، والقيام بتزويد الخزينة بالعائدات الضريبية، كما نص القانون على تحديد مصروفات البلدية بعشر وارداتها مما يضمن عائداً كبيراً للخزينة المركزية، ومع نهاية الحكم العثماني فقد بلغ عدد البلديات في فلسطين (22) بلدية، وتتميز الفترة العثمانية بمحدودية تمثيل المجالس البلدية للسكان، وتعزيز السلطة المركزية في إدارة البلديات وذلك من خلال العمل على تقليص دور الهيئات المحلية وتحديد الصلاحيات الممنوحة لها وحصرها في مهام خدمية محددة.

3-2-2 هيئات الحكم المحلي فترة الانتداب البريطاني

احتلت فلسطين بشكل كامل من قبل الجيش البريطاني عام (1917)، وتم الانتداب البريطاني عليها من قبل عصبة الأمم، وتم إدارة الانتداب في فلسطين بواسطة المندوب السامي البريطاني الذي مارس كامل سلطاته الإدارية والتشريعية، وقد وقعت فلسطين تحت الانتداب البريطاني لمدة (30) عام، وقد استمر قانون البلديات العثماني هو الساري مع تعديل جرى بمرسوم صادر عام (1926)، يتعلق بشروط الترشيح والانتخاب وأعطى الحق الانتخاب لدافعي الضرائب حتى وإن لم يكونوا من أصحاب الأملاك بل مستأجرين فقط، " كما نص هذا القانون على أن الناخب يجب أن يكون مواطناً فلسطينياً بدلاً من مواطن عثماني وبقي هذا القانون نافذاً حتى عام (1934)، حيث أصدرت حكومة الانتداب البريطاني قانون

البلديات لعام (1934)، ليصبح الملجأ الوحيد لتنظيم عمل البلديات في فلسطين" (طرين، 1990، ص1017)، وبموجب قانون البلديات أصبح عدد البلديات في عام (1937)، أربعاً وعشرون بلدية (حسيبا وقاسم، 2006، ص44)، وقد تميز القانون لعام (1934)، بأنه يحد من صلاحيات البلديات ونشاطاتها وأعطى السلطة المركزية للمندوب السامي وحاكم اللواء والقائم مقام ومنحهم صلاحيات مختلفة الجوانب من التنظيم والتنفيذ لعمل البلديات والمجالس البلدية، وكما حصر وظائف وسلطات المجالس البلدية بالأعمال الأساسية للسكان مثل صيانة وتنظيم الشوارع ومسائل الصحة العامة، ومنعها من القيام بالأعمال التطويرية داخل حدود البلدية، وبذلك أصبحت الهيئات المحلية ما هي إلا مؤسسات للسلطة المحلية ملحقه بجهاز الحكم الإداري، أما بالنسبة للمجال المالي، فالسلطة المركزية لها حق الرقابة على البلديات مثل أي دائرة حكومية أخرى، وميزانية البلدية يجب أن تخضع بعد إعدادها من قبل المجلس البلدي ومرورها على الحاكم اللواء، لموافقة المندوب السامي والذي له الحق الكامل بتعديل أو رفض أي بند من بنودها (الجرباوي، 1991، ص40)، ومن خلال هذا يكون أعضاء المجلس البلدي هم ممثلين للسلطة المركزية بدلا من أن يكونوا ممثلين للسكان.

3-2-3 الإدارة الأردنية في الضفة الغربية والإدارة المصرية في قطاع غزة.

بعد انتهاء الانتداب البريطاني عام (1948)، وقيام دولة إسرائيل على الأراضي الفلسطينية عام (1948) أصبح قطاع غزة تحت حكم الإدارة المصرية وكانت بلديات القطاع (بلدية غزة وبلدية خانيونس)، تعمل وفقاً لقانون البلديات البريطاني (قانون عام 1934)، والذي أدخل عليه العديد من التعديلات خلال فترة الإدارة المصرية لقطاع غزة، ولكن التغيير لم يكن في مضمون القانون ولكن كانت صلاحيات واختصاص البلديتين محدودة وتقتصر على تقديم الخدمات المحدودة للسكان وأيضاً استمرار تبعيتها الكاملة لقرارات الإدارة المصرية التي لم تقم بتطوير هيئات الحكم المحلي طوال تلك الفترة. أما بلديات الضفة الغربية (بما فيها القدس) فأصبحت تحت الإدارة الأردنية وعملت الحكومة الأردنية على اتخاذ جميع الإجراءات القانونية والإدارية لاحكام ضم الضفة الغربية، وقد ازداد عدد البلديات فيها من ثماني بلديات في عام (1948)، إلى خمس وعشرين بلدية في عام (1967)، " ولكن في عام (1952)، تم دمج الضفتين بنظام تشريعي موحد وتتويج عملية الضم بإقرار قانوني جديد للمملكة" (الجرباوي، 1991، ص41)، وصدر قانون للبلديات في عام (1954)، وكان يهدف إلى تمكين إحكام السلطة المركزية، وبسط سيطرتها على السلطات المحلية، " ومن أهم بنوده أنه تم تقليص الشروط الضريبية

وتخفيض السن القانونية للانتخاب والترشيح، وتمكين مجالس البلديات من تعيين لجان وإقرار، توصيات دون الحاجة للحصول على الموافقة المسبقة للسلطة المركزية " (الجرباوي، 1991، ص43)، ولكن القانون قيد الصلاحيات المالية للمجالس البلدية من ناحية الميزانيات والصرف والنقل والاستثمار والقروض والإيداع، وكان لوزير الداخلية الحق شبه المطلق في مجال السلطة المحلية، وأن له الصلاحية في إلغاء أية هيئة بلدية وتحديد رواتبهم، وتنفيذ أية أنظمة تتعلق بشؤون الموظفين، وكما للوزير الحق في وضع الأنظمة. تم إصدار قانون آخر جديد للبلديات عام (1955)، يمنح السلطة المركزية السيطرة الكاملة على البلديات ومؤسسات الحكم المحلي وبموجب هذا القانون أصبحت البلديات تابعة ومرتبطة ومتعلقة تماماً بسياسات وتوجهات ورغبات الحكومة ممثلة بوزير الداخلية وبموافقة مجلس الوزراء، وبموجب هذا القانون يكون للسلطة المركزية الحق الكامل على الإشراف والمراقبة على مختلف عمل المجلس البلدي. وقد انحصرت صلاحيات البلديات في القيام بالمهام والخدمات الأساسية للسكان ووجد تشابهاً وتطابقاً في القوانين العثمانية والبريطانية والأردنية المتعلقة بالبلديات ومؤسسات الحكم المحلي (حباس وإشنتية، 2004، ص4).

3-2-4 هيئات الحكم المحلي فترة الاحتلال الإسرائيلي.

في عام (1967)، تم احتلال بقية فلسطين وخضعت الضفة الغربية وقطاع غزة لسيطرة الاحتلال الإسرائيلي حيث قامت سلطات الاحتلال بإدخال التغييرات على قوانين البلديات بحيث تلائم حاجات ومصالح سلطات الاحتلال وذلك عن طريق إصدار الأوامر العسكرية، وتحويل مختلف صلاحيات السلطة المركزية لضابط الحاكم العسكري، كما عملت على إحكام الرقابة على البلديات وجعلها مجرد وسيلة لتنظيم علاقة السكان.

ويمكن القول أن سلطات الاحتلال الإسرائيلي عملت على تقليص دور البلديات التطوري والتنظيمي والحد من استقلاليتها حتى في مجال تقديم الخدمات الأساسية للسكان ويكمن ذلك في حصار البلديات ومنع امتدادها الجغرافي لخدمة البرنامج الاستيطاني الإسرائيلي، أما بالنسبة للضفة الغربية وقطاع غزة وعلى الرغم من انفصالها قانونياً، إلا أن الأوامر العسكرية كانت تصدر غالباً بالتماثل بين المنطقتين العسكريتين، وفي عام (1968)، صدر أمر عسكري يخول السلطة العسكرية، صلاحية مراقبة الموازنة السنوية والشهرية للهيئات المحلية الفلسطينية، ومنعها من إنفاق أي مبلغ من المال، وتحدد البنية الهيكلية

للسلطات المحلية في الضفة الغربية وقطاع غزة وحرمانها من إمكانية تقديم الخدمات البسيطة بالرغم من ازدياد عدد السكان (حسيبا وقاسم، 2006، ص54).

وفي عام (1982)، تم استحداث ما يسمى (بالإدارة المدنية) لسلطات الاحتلال، وحل المجالس وبدأت سلطات الإدارة المدنية في إنشاء ما يسمى في ذلك الوقت (روابط القرى)، " مما أدى إلى فقدان البلديات صلاحياتها وتواصلها الإيجابي مع المواطنين وتحولت إلى هياكل ومؤسسات تقدم بعض الخدمات الأساسية للسكان وتنفذ ما تطلبه سلطات الاحتلال " (حباس وإشتية، 2004، ص23).

ويشير طوقان (2001، ص2)، إلى أن وضع الهيئات المحلية في هذه المرحلة كان يتلخص في تدخل الحكم العسكري الإسرائيلي بجميع مناحي وأنشطة الهيئات المحلية، وبقاء الأغلبية العظمى من التجمعات السكانية دون هيئات محلية، وتدني مستوى الخدمات التي تقدمها الهيئات بسبب إهمال وتقليل الميزانيات من جانب المحتل، وعدم تخصيص الموارد المالية اللازمة لعمل الهيئات المحلية.

3-2-5 هيئات الحكم المحلي في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية.

حال عودة السلطة الوطنية الفلسطينية عام (1994)، بدأت العمل للتخلص من الواقع المرير الذي فرضه الاحتلال على جميع نواحي الحياة وكذلك وقوفه مانعاً من التطور لهيئات الحكم المحلي والبلديات عندها قامت السلطة الوطنية بتأسيس وزارة الحكم المحلي عام (1994)، حيث تولت مهمة تطوير هيئات الحكم المحلي، بالتعاون مع الفعاليات الاجتماعية والوطنية والقوي السياسية على اختيار رؤساء المجالس البلدية وهيئات الحكم المحلي بالاختيار والتعيين حسب ما تسمح به الظروف، وكان من أهم استراتيجيات الوزارة العمل على ترسيخ الديمقراطية واللامركزية في هيئات الحكم المحلي وتقليل الفجوة بين الريف والحضر وكذلك تطوير وتأهيل البنية التحتية في التجمعات والهيئات المحلية وكذلك تطوير الهياكل التنظيمية واللوائح الإدارية للمجالس المحلية وزيادة كفاءتها ورفع مستوى قدراتها، وعملت على تغيير التوجه المركزي الذي مارسته السلطات المركزية التي تعاقبت على فلسطين، سواء التوجه الإداري أو المالي وأيضاً في مجال الاختصاصات والصلاحيات تبنت وشجعت التوجه اللامركزي وإعطاء المزيد من الاختصاصات والصلاحيات لهيئات الحكم المحلي. فصدرت القوانين الخاصة بالحكم المحلي مثل قانون الهيئات المحلية، وقانون الانتخابات للهيئات المحلية حيث كان أول القوانين التي أقرها المجلس التشريعي وصادق عليها رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية (حباس وإشتية، 2004، ص24).

تشكلت هيئات الحكم المحلي الفلسطيني من عدد من البلديات (29) بلدية، بالإضافة إلى أمانة القدس و(81) مجلساً قروياً، حتى عام (1994)، أما بقية الوحدات المحلية الأخرى والتي يزيد عددها عن (500) وحدة، محلية فلم يكن فيها منذ ذلك الوقت أية هيئة محلية كما لم يكن لها أية صفة اعتبارية، بعد عام (1994)، تم استحداث عدد كبير من البلديات حتى أصبح عددها حتى مطلع العام (2004)، (129) بلدية، بما فيها أمانة القدس و(9) مجالس محلية في محافظة القدس واثنان في محافظة بيت لحم، و(239) مجلساً قروياً، (141) لجنة مشاريع، ليكون مجموعها يساوي (504) هيئة حكم محلي، أما البلديات - ولاعتبارات تتعلق بعدد السكان والقدرات ومجالات النشاطات والخدمات - فقد تم تصنيفها إلى أربعة أصناف أو درجات (أ، ب، ج، د) وذلك على النحو التالي (حباس وإشتية، 2004، ص):

الصنف الأول: البلديات المركزية (أ): وهي المدن الفلسطينية المركزية، وتعد هذه البلديات هيئات محلية كبيرة الحجم وتقدم أكثر الخدمات والنشاطات المحلية من حيث الكم والنوع بالإضافة إلى أنها تهتم بالجوانب التنموية ليس داخل حدودها التنظيمية فقط ولكن يتوقع منها دور فعال في مجال التنمية في فلسطين.

الصنف الثاني: البلديات الرئيسية (ب): وهي المدن التي يزيد عدد سكانها عن 25 ألف نسمة وهذه البلديات متوسطة في حجمها الوظيفي، وعلى الرغم من ذلك تشكل هذه البلدية عماد البنية البلدية الفلسطينية ولها القدرة على تجنيد موارد وإمكانيات أكبر من تلك التي يمكن للبلديات الأساسية توفيرها.

الصنف الثالث: البلديات الأساسية (ج): وهي البلديات التي تشكلت في البلدات الفلسطينية صغيرة الحجم من حيث عدد السكان (10-25 ألف نسمة) والقدرات والنشاطات الاقتصادية. وحيث أن الموارد الذاتية لمثل هذه البلديات تبقى محدودة، ومرتبطة بحجم السكان ونوعية النشاط الاقتصادي.

الصنف الرابع: البلديات الناشئة (د): وهي البلديات تشكلت في البلدات الصغيرة التي يقل عدد سكانها عن 10 آلاف نسمة حيث أنها كانت إلى وقت قريب مجالس قروية وتم ترفيعها إلى مستوى بلدية.

جدول رقم(2)

تصنيف الهيئات المحلية في قطاع غزة

المحافظة	العدد	البلدية	التصنيف
محافظة شمال غزة	1	جباليا	أ
	2	بيت لاهيا	ب
	3	بيت حانون	ب
	4	أم النصر	د
محافظة غزة	1	غزة	أ
	2	وادي غزة	د
	3	المغراقة	ج
	4	الزهرة	د
محافظة الوسطى	1	دير البلح	أ
	2	النصيرات	ب
	3	البريج	ب
	4	الزوايدة	ب
	5	المغازي	ب
	6	وادي السلقا	د
	7	المصدر	د
محافظة خانينونس	1	خانيونس	أ
	2	القرارة	ب
	3	بني سهيلا	ب
	4	عبسان الكبيرة	ب
	5	عبسان الجديدة	ج
	6	خزاعه	ج
محافظة رفح	1	رفح	أ
	2	الشوكة	ج
	3	النصر	ج
	4	الفخاري	ج

(حباس وإشتية، 2004، ص 267-269).

3-3 علاقة وزارة الحكم المحلي بالهيئات المحلية الفلسطينية.

تنص المادة (2) من قانون الهيئات المحلية رقم (1) لسنة 1997 على علاقة وزارة الحكم المحلي بالهيئات المحلية، ووفقاً لأحكام القانون تقوم الوزارة بما يلي (قانون الهيئات المحلية، 1997، ص31):

1- رسم السياسة العامة المقررة لأعمال مجالس الهيئات المحلية الفلسطينية والإشراف على وظائف واختصاصات هذه المجالس وشؤون تنظيم المشاريع العامة وأعمال الميزانيات والرقابة المالية والإدارية والقانونية والإجراءات الخاصة بتشكيل هذه المجالس.

2- القيام بالأعمال الفنية والإدارية المتعلقة بأعمال التنظيم والتخطيط الإقليمي في فلسطين.

3- وضع أية أنظمة أو لوائح لازمة من أجل تنفيذ واجباتها المنصوص عليها في البنود السابقة أو بمقتضى أحكام القانون.

حيث تقوم الوزارة بتعيين فاحصين مختصين للرقابة على البلديات، ورقابة وزارة الحكم المحلي تتم بناءً على المادة رقم (2)، وهناك بعض المعوقات التي تواجه موظفي دائرة التوجيه والرقابة بوزارة الحكم المحلي عندما يمارسون الرقابة والتدقيق على هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة وهي كالتالي (مقابلة مع موظفي دائرة التوجيه والرقابة بوزارة الحكم المحلي):

1- عدم وجود الخبرة الكافية لموظفي دائرة الرقابة والتدقيق الداخلي بالهيئات المحلية.

2- عدم التقيد بالأنظمة والقوانين التي تحكم عمل الهيئات من قبل موظفي الهيئات المحلية.

3- عدم تعاون موظفي دائرة الرقابة والتدقيق الداخلي بالهيئات المحلية مع مراقبي وزارة الحكم المحلي.

4- تجاهل هيئات الحكم المحلي لبعض القرارات الصادرة عن وزارة الحكم المحلي وعدم تعميمها على الأقسام المعنية في الهيئات.

3-4 أساليب تشكيل الهيئات المحلية الفلسطينية.

هنالك أكثر من طريقة يجري اتباعها لدى تشكيل الهيئات المحلية واختيار أعضائها، وتختلف هذه

الطرق باختلاف الدول ومدى منحها أو حجبها الصلاحيات لمناطقها المحلية حيث تتراوح ما بين الانتخاب المباشر والتعيين المباشر، ويمكن تصنيف هذه الطرق على النحو التالي (جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص84):

1- الانتخاب المباشر: ويتم فيه انتخاب أعضاء المجلس المحلي مباشرة من قبل سكان المنطقة المحلية من خلال قيام عدد من السكان فيها بترشيح أنفسهم للانتخابات بشكل مستقل، أو ضمن قائمة أحد التجمعات السياسية.

2- الانتخاب والاختيار: ويتم بوساطة هذه الطريقة انتخاب غالبية أعضاء المجلس المحلية بشكل مباشر من قبل سكان المنطقة المحلية، ثم يقوم الأعضاء المنتخبون باختيار العدد المتبقي على أساس من الكفاءات التي يحتاجها المجلس أو لمكانة هؤلاء الأشخاص في المنطقة المحلية وخبراتهم في مجالات معينة.

3- التعيين: ويتم بوساطة هذه الطريقة تعيين كافة أعضاء المجلس المحلية بوساطة السلطة المركزية التي تختار، بناء على توصية ممثلها في المنطقة المحلية، أشخاص لعضوية المجلس، وتتبع هذه الطريقة في عدد من الدول النامية حيث يتم بموجبها تعيين أعضاء المجلس من فئات مختلفة من السكان الذين يمثلون قبائل معينة أو قطاعات من السكان كالتجار والموظفين وغيرهم.

4- مزيج من الانتخاب والتعيين: يقوم سكان المنطقة المحلية بانتخاب عدد من أعضاء المجلس المحلي بشكل مباشر بحيث تكون الأكثرية لهؤلاء الأعضاء المنتخبين، وتقوم السلطات المركزية ممثلة بوزارة الحكم المحلي وبناء على توصية من ممثل السلطة المركزية في المنطقة المحلية بتعيين عدد من الأشخاص في المجلس.

3-5 الموارد المالية للهيئات المحلية الفلسطينية.

لكي تستطيع الهيئات المحلية ممارسة نشاطاتها وتقديم خدماتها لمواطنيها، لا بد لهذه الهيئات من الحصول على موارد مالية كافية لتمويل هذه النشاطات. وتتعدد الموارد المالية للهيئات المحلية، وتختلف من بلد لآخر طبقاً للأنظمة والقوانين المعمول بها التي تحكم مصادر تمويل المجالس البلدية والمجالس القروية، ويمكن القول بأن وسائل تمويل المجالس المحلية (بلديات أو قري)، يعتمد على وضعها التنظيمي بشكل رئيسي ومدى تبعيتها أو استقلالها عن السلطة المركزية، فإن كان لها ذمة مالية مستقلة تنال الاستقلالية في التصرف، أما أن كانت خاضعة للسيطرة والرقابة المركزية فسيكون اعتمادها على المساعدات المركزية التي تقدم لها.

وبصورة عامة فإن القوانين والأنظمة هي التي تحدد نوعية الموارد المالية للسلطات المحلية وعلية تقسم الموارد المالية إلى الأنواع التالية (جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص180):

- 1- الضرائب والرسوم التي تجبي لمصلحة البلديات والقرى بموجب أنظمة وقوانين خاصة تسمح بجباية هذه الضرائب والرسوم لصالح المجالس المحلية.
- 2- العوائد المالية الناتجة عن تقديم هذه البلديات والقرى لخدمة المواطنين، كعوائد المياه والكهرباء وغيرها من الخدمات إن كانت تقدم هذه الخدمات من قبل هذه المجالس.
- 3- الغرامات التي تجبي من المواطنين لصالح البلديات والقرى نتيجة قيامهم بمخالفات لأنظمة وقوانين يختص بتنفيذها المجالس المحلية.
- 4- القروض التي تمنح لهذه البلديات والقرى من أجل تمويل تنفيذ مشاريع معينة وتنفيذ برامج خدمات مختلفة كالطرق والمجاري وغيرها.
- 5- عوائد رخص المهن.
- 6- الهبات والمساعدات التي تتلقاها المجالس المحلية من جهات محلية وأجنبية ومن عمليات التوأمة مع بلديات في الخارج.
- 7- موارد أخرى من بيع أملاك أو استثمار أموالها.

3-6 الشروط الواجب توافرها في الموارد المالية للهيئات المحلية الفلسطينية.

- الأفضل للمجالس المحلية أن تنمي مواردها المالية الذاتية وذلك بوضع خطط مستقبلية بما يتلاءم مع حاجات سكانها من الخدمات التي تقدمها لهم، لذا فعليها أن تبحث عن مصادر مالية كافية لمواجهة طلبات الإنفاق على هذه الخدمات.
- ولما كانت الخدمات التي يتلقاها السكان نوعين: نوع تقدمه الدولة كالتعليم والصحة، ونوع تقدمه الهيئات المحلية كالنظافة والمطافئ، وبعض الخدمات كالكهرباء والمياه وشبكات المجاري، لذا فإن الموارد التي تحتاجها المجالس البلدية يجب أن تكفي لمواجهة الإنفاق على الخدمات المنوطة بها، وعليه يجب توافر شروط معينة في الموارد المالية للهيئات المحلية نذكر منها (جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص193):
- 1- أن يحقق المورد المالي للمجالس المحلية مصدراً مالياً دائماً بمعنى أن تتوفر فيه صفة الاستمرارية.
 - 2- أن يكون هذا المصدر متطوراً بمعنى أن يزداد سنة بعد أخرى، ولذا يجب فرضه على أنواع من النشاطات المتطورة والتي يزداد عددها سنة بعد أخرى.
 - 3- أن يكون في مقدور السكان دفعه، بمعنى أن يتناسب مع مستوى معيشة الأفراد ولا يتقل كاهلهم.

4- أن يكون عادلاً بمعنى أن لا يجبي من كل الطبقات بنفس القيمة، بل يتناسب مع مستويات الدخل المختلفة.

5- أن يكون سهل التقدير وسهل الجباية.

6- أن يكون النظام الذي يجبي بموجبه مرناً، بمعنى أن يكون بالإمكان إعادة النظر فيه من فترة لأخرى.

7- أن يكون متنوعاً بمعنى أن يكون هذا المورد معتمداً على أنواع مختلفة من النشاطات.

8- أن يكون ملائماً للبيئة الاجتماعية التي يوجد فيها المجلس المحلي.

9- أن يتناسب مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية للسكان.

3-7 أسس تنظيم الموارد المالية للهيئات المحلية الفلسطينية.

لكي يتم تنظيم الموارد المالية للهيئات المحلية بصورة تضمن حسن قيام الهيئات المحلية بنشاطاتها، وخدمة مواطنيها بصورة جيدة لا بد من مراعاة الأمور التالية (جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص202):

1- ضرورة تخفيض كافة حصيلة الضرائب ذات الطبيعة المحلية للهيئات المحلية.

2- ضرورة تخفيض جزء من موارد الدولة المركزية في الموازنة العامة للدولة لتمويل نشاطات البلديات والمجالس القروية.

3- ضرورة تقديم الدعم ومنح الإعانات من الإدارة المركزية لهذه المجالس من أجل تنمية، وتنفيذ مشاريعها.

4- إنشاء بنك للادخار المحلي يسهم في تمويل المجالس المحلية وحفظ ودائعها، وتسهيل معاملاتها المالية.

5- ضرورة ترشيد الإنفاق في المجالس، ووضع القواعد المناسبة للرقابة على الصرف، بمعنى تحديث أنظمتها بشكل يساعد على ترشيد الإنفاق ويخفض من الإجراءات الروتينية.

6- تنمية وتطوير الموارد المالية الذاتية لهذه المجالس، وتشجيع الادخار المحلي.

7- تطبيق قواعد مالية مرنة على المجالس المحلية تناسب ظروفها المحلية.

8- إشراك المجالس المحلية في وضع خطة التنمية المحلية والإقليمية.

9- توزيع الموارد المالية في الدولة بين المجالس المحلية على أسس عادلة تتضمن التنمية المتوازنة فيما بين هذه المجالس.

10- تقديم المعدات والأجهزة والموارد اللازمة للمجالس المحلية والتي لا تتوفر محلياً من قبل السلطة المركزية.

3-8 التطوير المالي والإداري لهيئات الحكم المحلي الفلسطيني.

3-8-1 التطوير المالي للهيئات المحلية الفلسطينية.

التطوير المالي لهيئات الحكم المحلي يهدف إلى تحسين أداء وكفاءة وقدرة هذه المؤسسات وتمكينها من استخدام الموارد المالية المتاحة لها للاستخدام الأمثل وذلك بتوفير نظام مالي محاسبي وكفء يتوافق مع الأنظمة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، والمعايير الدولية والوطنية (حباس وإشنتية، 2004، ص108).

أ- الحاجة إلى نظام مالي ومحاسبي يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) لتطوير النظام المالي والمحاسبي المعمول به حالياً في هيئات الحكم المحلي، ويجب إيجاد نظام مالي ومحاسبي يتوافق مع الأنظمة والمعايير والمبادئ المحاسبية الدولية وتكييفه للتطبيق في فلسطين ويتلاءم مع القوانين والأنظمة وبيئة العمل الفلسطينية.

ب- الأسس المحاسبية ونظام إعداد الموازنات: تستخدم هيئات الحكم المحلي أسلوب ونظام الموازنات على اختلافها في إتمام عملياتها المحاسبية، وتقوم هيئات الحكم المحلي حالياً باستخدام نوعين من الموازنات هما الموازنة العامة (العادية) والموازنة التطويرية، حيث أن العمليات التشغيلية الخاصة بالموجودات الثابتة تتم من خلال الموازنة العامة لهيئات الحكم المحلي، وهذا يؤدي إلى صعوبة احتساب تكلفة الخدمة التي تقدمها.

3-8-2 التطوير الإداري للهيئات المحلية الفلسطينية.

للتطوير الإداري أهمية كبيرة في تحسين أداء هيئات الحكم المحلي وذلك لأن التطوير الإداري يساعد على الارتقاء بمستوي الخدمات الأساسية المتعددة التي تقدمها هذه المؤسسات للمواطنين. قبل البدء في عملية التطوير الإداري في أي مؤسسة، سواء في القطاع الحكومي أو في القطاع الخاص، يجب تحديد الأهداف العامة والغاية النهائية التي تسعى هذه المؤسسة لتحقيقها، ولا بد من دراسة ومعرفة الظروف والبيئة (الداخلية والخارجية) التي تعمل فيها هذه المؤسسة حالياً وإجراء تحليل لنقاط القوة والضعف فيها والفرص المتاحة لها، والتهديدات التي تواجهها، حتى تتمكن من الاستفادة من نقاط القوة وتلافي نقاط الضعف، واستغلال الفرص المتاحة أحسن استغلال، وتحديد استراتيجيات وأساليب التصدي للتحديات وبيان النشاطات الواجب القيام بها لتحقيق هذه الإستراتيجيات.

التنظيم الإداري هو الوسيلة لتقسيم العمل إلى مجموعات من الوظائف المحددة، ويحدد خطوط الاتصال فيما بينها لتسهيل عملية الإدارة، بالإضافة إلى إيجاد توازن بين المسؤوليات والصلاحيات الضرورية لتحقيق الرقابة وبالتالي توفير العناصر الضرورية لانتظام سير العمل. ولا بد من مراعاة تحقيق متطلبات أساسية منها وضع الأهداف العامة لها، ورسم هياكل تنظيمية لهذه المؤسسات توضح علاقات العمل داخلها، ولا بد من تفويض السلطة وتحديد المسؤولية كما يجب وصف مهام وواجبات الوحدات الإدارية، ووضع معايير للرقابة وتقييم الأداء، هذا بالإضافة إلى الاهتمام بتطوير الموارد البشرية داخل هذه المؤسسات من أجل تحقيق الأهداف العامة الموضوعية، أن عملية التطوير الإداري عملية مستمرة لا تنتهي، كما أنه يجب أن تأخذ هذه العملية الوقت الكافي قبل أن نلمس حدوث التغيير المطلوب من هذه العملية الإدارية الهامة.

أ- رسم وبناء هياكل تنظيمية لهيئات الحكم المحلي:

الهيكل التنظيمي لأية مؤسسة (هيئة حكم محلي أو بلدية) هو الذي يتم من خلاله ممارسة مختلفة أوجه النشاط، أي أنه الإطار الذي تعمل الإدارة بداخله، لذا فهو ليس هدفاً بحد ذاته، وبدون فريق الإدارة القادر على استيعاب هذا الهيكل وتطويعه بما يتلاءم مع الأهداف العامة للمؤسسة، يصبح الهيكل التنظيمي مصوراً للمؤسسة في حالة استاتيكية جامدة، فالإدارة من خلال عملية اتخاذ القرارات هي التي تخلق الحياة والحركة في المؤسسة (حباس وإشتية، 2004، ص102).

ب- تفويض السلطة وتحديد المسؤولية والتوجه لاعتماد اللامركزية في الأداء:

التفويض بوجه عام "هو منح أجزاء متساوية من السلطة والمسؤولية من الرئيس إلى المرؤوس" ففي العصر الحديث نجد أن المؤسسات العامة تعتمد على روح العمل الجماعي وتمارس العديد من النشاطات المختلفة، وحتى لا تتداخل وتتضارب أعمالهم، فإنه لا بد من تقسيم العمل في المؤسسة إلى أجزاء محددة تسمى الوظائف، ثم تحدد الأعمال التي تشملها هذه الوظائف في شكل واجبات، ثم يفوض القائمون بهذه الواجبات بمسؤوليات وسلطات حتى يتمكنوا من أدائها (حباس وإشتية، 2004، ص103).

ج- وصف مهام الدائرة الإدارية:

يعد وصف مهام وواجبات الوحدات الإدارية من المتطلبات الرئيسية التي يجب تحقيقها لتتمكن من رسم وبناء هيكل تنظيمي لهيئات الحكم المحلي، فبعد الانتهاء من تسمية الوحدات الإدارية تسميات دقيقة تعبر عن طبيعة العمل والخدمات التي تقوم الوحدة بتأديتها، يتم وصف المهام والواجبات التي يجب القيام بها في كل وحدة والمسؤوليات والعلاقات وظروف العمل في تلك الوحدة الإدارية المبينة والتي تظهر على هيكل التنظيم الإداري لهذه الهيئة (حباس وإشنتية، 2004، ص104).

ح- الرقابة وتقييم الأداء:

الرقابة عملية شاملة تنصب على جميع الأنشطة في أي مؤسسة، على الأفراد، المواد والأجهزة والمعدات، وعلى الأموال، كما أنها عملية إشراف ومراجعة فورية للتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم وفقاً للخطة الموضوعية، وأن ما تم هو طبقاً لما أريد إتمامه، وهي وظيفة من وظائف العملية الإدارية التي تقوم بفحص نتائج الأداء الفعلي ومقارنته مع الأهداف المعيارية التي وضعتها المؤسسة، وتنتم الرقابة بأهمية بالغة لأنها تكشف الخطأ فور حدوثه، وأن هدفها هو كشف وتصويب أو اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع حدوثه، وكشف الانحرافات ومعرفة وبيان أسبابها ومحاولة تجنبها، والرقابة على أعمال الإدارة العامة تتكون من خمسة أنواع وهي كالتالي (حباس وإشنتية، 2004، ص106):

- 1- رقابة سياسية: تتم من خلال المجلس التشريعي حيث أن المجلس التشريعي يتمتع بحق محاسبة السلطة التنفيذية ومؤسساتها-هيئات الحكم المحلي- عن طريق الأسئلة الشفوية الاستجابات الخطية على سائر التصرفات الإدارية، كذلك إجراء التحقيقات عن طريق اللجان البرلمانية المتخصصة.
- 2- رقابة مالية: تتم من خلال هيئة الرقابة العامة في السلطة الفلسطينية وديوان المحاسبة في وزارة الحكم المحلي لمراقبة إيرادات ونفقات هيئات الحكم المحلي.
- 3- رقابة قضائية: تصدر الرقابة القضائية عن المحاكم الفلسطينية.
- 4- رقابة الرأي العام: تتم من خلال وسائل الإعلام المختلفة.
- 5- الرقابة الذاتية: تشمل الرقابة التي يمارسها الرئيس على المرؤوس وفحص الشكاوي المقدمة للإدارة والتأكد من انتظام تقديم الخدمات للمواطنين وحسن التنفيذ والتقييد بالأنظمة والقوانين.

خ- تطوير وتنمية الموارد البشرية:

يعد تطوير وتنمية الموارد البشرية من العناصر الهامة في عملية التطوير الإداري في أية مؤسسة من المؤسسات بما فيها هيئات الحكم المحلي حيث أن الموارد البشرية تعتبر من العناصر الرئيسة للعمليات الإنتاجية، بل هي العنصر الأكثر أهمية في تطوير المؤسسات، ويتطلب ضرورة الاستثمار في تنمية الأفراد وتدريبهم.

3-9 أهداف وظيفة التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية (سليم، 2007، ص36).

- 1- التأكد من حسن استخدام المال العام.
- 2- التأكد من مدى التزام الهيئات بما جاء في موازنتها من بنود وعدم تجاوزها.
- 3- حماية أصول وممتلكات الهيئات من العبث وسوء الاستخدام.
- 4- الكشف عن الأخطاء والانحرافات ومعالجتها.
- 5- التأكد من مطابقة وانسجام وتوافق النشاط المالي للقوانين والأنظمة والقرارات.
- 6- وضع توصيات للإدارة العليا بخصوص نقاط الضعف والخلل أن وجد.
- 7- ضمان سير العمل حسب الأصول.
- 8- الوصول بالمؤسسة إلى بر الأمان وإعطاء مصداقيه لها أمام الجهات الخارجية.
- 9- تطوير العمل في الدوائر من خلال الملاحظات والإرشادات الصادرة عن المدقق الداخلي.

3-10 مهام قسم التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية بقطاع غزة (مقابلة مع

رؤساء أقسام التدقيق الداخلي للشؤون المالية والإدارية):

- 1- التأكد من صحة ودقة القيود والمستندات المالية الدورية وغير الدورية وسجلاتها.
- 2- التحقق من أن كل دائرة من دوائر الهيئات المختلفة تمسك بسجلات منظمة بدون شطب أو كشط أو تحشية أو نقل على الهامش.
- 3- التحقق من أن أي من الموظفين المعنيين لم يوقع على مستند واحد بإيصالين مختلفين.
- 4- تدقيق جميع حسابات التسوية من أمانات وسلف للتحقق من صحة العمليات فيها والتأكد من استيفاء الأقساط في مواعيدها وتسوية السلف بعد انتهاء الغرض منها.

- 5- مراقبة أرقام الشيكات وأوامر الصرف والتحويلات وسائر إشعارات القيد على مختلف حسابات الهيئة وقيمة كل منها وسلامة التوقعات عليها.
- 6- التحقق من أن المدير المعني قد وقع في بداية كل سنة بجوار الأرقام المتسلسلة لصفحات سائر السجلات والدفاتر المستخدمة قبل استعمالها في الدوائر المعنية.
- 7- تدقيق حسابات المستودعات والمخازن وقيودها ودفاترها وسجلاتها.
- 8- مراقبة السجلات المختلفة لمركبات وآليات الهيئة المحلية.
- 9- مراجعة الاتفاقيات والعقود والعطاءات والتأكد من اختصاصات موقعها، ومن سلامة تنفيذها، وعدم تعارضها مع القوانين والأنظمة والتعليمات ومراقبة خطابات الضمان والشيكات المصدقة الصادرة مقابل عطاءات تطرحها الهيئة المحلية.
- 10- التدقيق في معاملات شطب اللوازم والإعفاء منها للتثبيت من عدم إجراء الشطب أو الإعفاء في غير الحالات والأصول المنصوص عليها في القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها في الهيئة.
- 11- مراقبة سائر السجلات المثبتة لواردات الهيئة كالرسوم، والتحقق من أن الدوائر المختصة داخل الهيئة وخارجها قد قامت بتحصيل الأموال المستحقة في أوقاتها المحددة، وأن هذه التحصيلات قد دفعت لصندوق الهيئة المحلية.
- 12- مراقبة تنفيذ موازنة الهيئة وفحص الحسابات الختامية للهيئات المحلية.
- 13- تدقيق القوائم المالية الشهرية والدورية والتحليلات المالية الخاصة بها، وكذا التحليلات الإحصائية.
- 14- التأكد من كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية التي يراعى تطبيقها من قبل جميع العاملين في الهيئة.
- 15- أي أعمال أخرى تتعلق بالتدقيق والمراجعة تطلب من رئيس قسم التدقيق الداخلي.

11-3 الخطوات المتبعة من الإدارة العليا للهيئات المحلية الفلسطينية لتطوير قسم التدقيق

الداخلي بقطاع غزة (مقابلة مع مدير إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي):

- 1- إصدار هيكلية للبلدية توضح خطوط السلطة والمسؤولية وانسياب المعلومات بين الأقسام وعلاقتها مع بعضها البعض.
- 2- عقد الدورات المختلفة المهنية الخاصة بالتدقيق الداخلي والرقابة لرفع الكفاءة.
- 3- تزويد إدارة الرقابة وقسم التدقيق الداخلي بالتكنولوجيا المطلوبة لإنجاز العمل على أكمل وجه.
- 4- الأخذ بتوصيات المدقق الداخلي وتطبيق ما جاء بها.

12-3 المعوقات التي تواجه المدققين الداخليين في الهيئات المحلية الفلسطينية بقطاع غزة

(مقابلة مع المدققين الداخليين بالهيئات المحلية).

- 1- نقص الكادر الوظيفي لقسم التدقيق الداخلي.
- 2- عدم تقبل بعض المسؤولين والموظفين لعمل المدقق الداخلي.
- 3- العجز المالي في الهيئات المحلية وما يسببه من إرباك لسير العمل.
- 4- عدم التزام بعض الموظفين بقوانين وأنظمة العمل في الهيئات المحلية.
- 5- قلة الخبرة لدى متخذي القرار وعدم أخذهم للمعلومات من ذوي الخبرة والكفاءة.
- 6- قلة الدورات المهنية المتخصصة الخاصة بتطوير عمل المدقق الداخلي.
- 7- عدم وجود قوانين وتعليمات واضحة ومكتوبة.
- 8- عدم وجود مميزات مادية ومعنوية للمدققين الداخليين يؤثر على أداء العمل.
- 9- وجود خلاف بين المدققين الداخليين والمسؤولين علي بعض القضايا.

خلاصة.

استعرض هذا الفصل نشأة وتطور هيئات الحكم المحلي في فلسطين، وعلاقة وزارة الحكم المحلي بالهيئات المحلية وأساليب تشكيل الهيئات المحلية والموارد المالية والشروط الواجب توافرها وأسس تنظيم الموارد المالية والتطور المالي والإداري وأهداف ومهام قسم التدقيق الداخلي والخطوات المتبعة من الإدارة العليا لتطوير قسم التدقيق الداخلي وبعض المعوقات التي تواجه المدققين الداخليين بهيئات الحكم المحلي في قطاع غزة، نشأت هيئات الحكم المحلي في فلسطين منذ الحكم العثماني مروراً بالانتداب البريطاني وحكم الأردنيين للضفة الغربية وتبعية قطاع غزة للإدارة المصرية ومن ثم الاحتلال الإسرائيلي، وأخيراً قدوم السلطة الفلسطينية عام (1994)، والتي أخذت على عاتقها تطوير هيئات الحكم المحلي بإشراف مباشر من وزارة الحكم المحلي، والتي قامت بدورها برسم السياسات العامة وترفع بعض المجالس القروية وتحديد المساحة الجغرافية للهيئات المحلية، وتم تشكيلها من خلال الانتخاب المباشر أو الاختيار أو التعيين أو الانتخاب والتعيين، وبعد استقلالية هيئات الحكم المحلي مالياً وأدرياً أصبح لها كياناً مستقلاً، لذا تطلب وجود شروط وأسس تضمن تنظيم وتطوير أنظمتها المالية والإدارية وتحسين أداء خدماتها وحماية ممتلكاتها من خلال وجود إدارة أو قسم يضمن صحة ودقة السياسات والإجراءات المالية والإدارية وتدقيق جميع المعاملات ومراجعة الاتفاقيات والتأكد من كافة الصلاحيات والمسؤوليات التي يراعي تطبيقها من قبل العاملين، لهذا قامت الإدارة العليا بهيئات الحكم المحلي بدعم إدارة التدقيق الداخلي وذلك من خلال الهيكليات، ويواجه المدققين الداخليين بعض المعوقات أثناء تنفيذ عملهم، منها نقص الكادر الوظيفي لقسم التدقيق الداخلي والعجز المالي وقلة الخبرة وعدم وجود حوافز مادية ومعنوية، لذا تناول الفصل القادم الطرق والإجراءات العملية في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.

الفصل الرابع

الطرق والإجراءات

4-1 مقدمة.

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

4-2 منهجية الدراسة.

يقوم منهج البحث على تتبع الباحث خطاه للوصول إلى نتائج تتعلق بموضوع الدراسة، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة الدراسة، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية، وهناك عدة مناهج تستخدم في البحث العلمي منها : (1) المنهج الاستطلاعي الذي ينطلق من الواقع وليس من فروض مسبقة، (2) المنهج الوصفي الذي يقوم بوصف خصائص ظاهرة معينة وجمع معلومات عنها دون تحيز أثناء الوصف ويتم من خلال دراسة حالة معينة أو المسح الشامل أو مسح العينة، (3) المنهج التاريخي الذي يهتم بدراسة الماضي ويتطلب إجراء مسح ومراجعة شاملة للحقائق المتجمعة حول المشكلة، (4) المنهج الظاهري الذي يعتمد على الخبرة الحياتية اليومية بهدف فهم الظواهر وتفسيرها بدون التدخل فيها أو محاولة تنظيمها وضبطها، (5) المنهج التجريبي الذي يلجأ إلى إحداث تغير متعمد ومضبوط في الظاهرة المراد دراستها وقد يحتاج ذلك إلى بناء نماذج رياضية للظاهرة، (6) منهج تحليل المضمون الذي يقوم على الملاحظة بشكل غير مباشر من خلال تحليل المعاني الواضحة للوثائق السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، (7) المنهج الاستنباطي الذي يقوم على الجهد العقلي والنفسي عند دراسة النصوص بهدف استخراج مبادئ مدعمة بالأدلة الواضحة مع اشتراط ربط النتائج بالمقدمات التي تبنى عليها، ويستخدم كل منهج من هذه المناهج حسب الظاهرة التي يتم دراستها وقد يتم استخدام أكثر من منهج لدراسة نفس الظاهرة، وحيث أن الباحث يعرف مسبقاً جوانب وأبعاد الدراسة- مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة- ارتأيتُ اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على توثيق المعلومات من خلال المراجع كالكتب والدوريات والمجلات والصحف والمقابلات لأن هذا المنهج يهدف إلي المعرفة الدقيقة التفصيلية وتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضوع الدراسة، وهذا يتوافق من المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات والحقائق عن المشكلة وتفسيرها والوقوف على دلالتها كما أنه تم استخدام أسلوب الحصر

الشامل عند اختيار عينة الدراسة، واستخدم الإستبانة في جمع البيانات الأولية، حيث تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك كما يلي:

1- البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات الدراسة وحصر وتجميع

المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

2- البيانات الثانوية.

تمت مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة والرسائل العلمية المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، التي تتعلق بدراسة مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، وذلك بهدف التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة .

4-3 مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين العاملين بهيئات الحكم المحلي بقطاع غزة وعددهم (50) موظفاً، كما شملت العينة على (50) موظفاً منهم حيث تم توزيع الاستبيانات عليهم، أي تم استخدام أسلوب الحصر الشامل، وتم استرداد (40) استبانة صالحة للتحليل، وبذلك تمثل نسبة الردود (80%)، وبعد تفحص الاستبيانات لم يستبعد أي منها نظراً لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة، والجدول التالية تبين خصائص عينة الدراسة وسماتها كما يلي:

القسم الأول / الخصائص الشخصية للمدقق الداخلي.

1-الجنس.

يبين جدول رقم (3) أن (87.5%) من عينة الدراسة من "الذكور"، و(12.5%) من عينة الدراسة من "الإناث"، ويرى الباحث أن الفرق في النسبة يرجع إلى سياسة التوظيف التي تتبعها هيئات الحكم المحلي، وإلى نسبة الخريجين بالنسبة للخريجات بقسم المحاسبة.

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	35	%87.5
أنثى	5	%12.5
المجموع	40	%100

2- المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (4) أن (90%) من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس"، و(10%) من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "ماجستير". وجاءت نسبة توزيع أفراد الدراسة حسب المؤهل العلمي لصالح مؤهل البكالوريوس، وذلك لأن طبيعة عمل التدقيق الداخلي خاصة تحتاج إلى خبرة ومؤهل علمي وعملي وهذا يتفق مع قانون الخدمة المدنية الجديد الذي ينص على أنه يجب أن يكون موظفو هيئات الحكم المحلي من حملة الشهادات الجامعية، وأن نسبة المؤهل العلمي ماجستير(10%) بسبب تدني العلاوات الإدارية لحملة الشهادات العليا.

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	0	%0
بكالوريوس	36	%90
ماجستير	4	%10
دكتوراه	0	%0
المجموع	40	%100

3- التخصص العلمي:

يبين جدول رقم (5) أن هناك تنوعاً في التخصصات الإدارية والمحاسبية، حيث أن (80%) من عينة الدراسة تخصصهم "محاسبة"، و(20%) من عينة الدراسة تخصصهم "إدارة أعمال"، ويلاحظ من الجدول أن النسبة المئوية الأكبر كانت لصالح تخصص المحاسبة، وهذه النتيجة ترجع لطبيعة عمل التدقيق الداخلي الذي يتطلب خبرة علمية متخصصة في مجال المحاسبة ويفضل أن يكون المدقق الداخلي محاسباً لما لهذا التخصص من علاقة بالتدقيق الداخلي المالي والإداري.

جدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
80%	32	محاسبة
20%	8	إدارة أعمال
0%	0	اقتصاد
0%	0	علوم مالية ومصرفية
100%	40	المجموع

4- المسمى الوظيفي:

يبين جدول رقم (6) أن هناك تنوعاً في المسميات الوظيفية والمستويات الإدارية لأفراد مجتمع الدراسة، حيث أن (12.5%) من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مدير مالي"، و(35%) من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "رئيس قسم"، و(17.5%) من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "رئيس شعبة"، و(25%) من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مدقق داخلي"، و(10%) من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مسميات أخرى"، ويرى الباحث أن النسبة الأكبر جاءت لصالح رئيس قسم وهذا يدل على مصداقية المعلومات التي تم لحصول عليها وموثوقية النتائج، كذلك يتفق مع قانون الخدمة المدنية الجديد الذي ينص على أنه يجب لمن يتقلد المناصب الإدارية العليا أن يكون من حملة الشهادات العليا بكالوريوس فأعلى.

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
%0	0	مدير عام
%12.5	5	مدير مالي
%35	14	رئيس قسم
%17.5	7	رئيس شعبة
%25	10	مدقق داخلي
%10	4	غير ذلك
%100	40	المجموع

5- سنوات الخبرة:

يبين جدول رقم (7) أن أفراد مجتمع الدراسة على درجة عالية من الخبرة، حيث أن (10%) من عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة "أقل من 5 سنوات"، و(17.5%) من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لهم "5-10 سنوات"، و(30%) من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لهم "11-15 سنة"، و(25%) من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لهم "16-20 سنة"، و(17.5%) من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لهم "أكثر من 20 سنة"، ويرى الباحث أن هناك تنوعاً في سنوات الخبرة لدى مجتمع الدراسة، وأن الغالبية منهم لديهم خبرة أكثر من 11 سنة، وذلك لأن وظيفة التدقيق الداخلي تحتاج إلى خبرة عالية وقدرة على العمل الميداني.

جدول رقم (7)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
%10	4	أقل من 5 سنوات
%17.5	7	5 - 10 سنوات
%30	12	11 - 15 سنة
%25	10	16 - 20 سنة
%17.5	7	أكثر من 20 سنة
%100	40	المجموع

6- الشهادة المهنية:

يبين جدول رقم (8) أن هناك تنوعاً في الشهادات المهنية لأفراد مجتمع الدراسة، حيث أن (12.5%) من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية "محاسب محترف (CPA)"، و(25%) من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية "محاسب إداري (CMA)"، و(25%) من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية "مدقق داخلي (CIA)"، و(15%) من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية "محاسب قانوني عربي (ACPA)"، و(22.5%) من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية "لا يحمل شهادة مهنية"، ويرى الباحث أن النسبة الأكبر جاءت (25%) لصالح كل من شهادة المحاسب الإداري والمدقق الداخلي وهذا يتفق مع أهمية الدراسة، كما يوضح أهمية الحصول على شهادات ودورات مهنية بعد الحصول على الوظيفة العمومية لموكبه التطورات الحديثة في مهنة التدقيق الداخلي، ويبين الجدول أن (22.5%) من عينة الدراسة لم تحصل على أي شهادة مهنية وهذا قد يرجع إلى ما تحتاجه هذه الشهادات من وقت وجهد للحصول عليها، وتدل الدراسة بأن المدققين الداخليين حاصلين على شهادات مهنية متخصصة في حقل التدقيق الداخلي.

جدول رقم (8)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الشهادة المهنية
12.5%	5	محاسب قانوني معتمد (CPA)
25%	10	محاسب إداري (CMA)
25%	10	مدقق داخلي (CIA)
15%	6	محاسب قانوني عربي (ACPA)
22.5%	9	لا يحمل شهادة مهنية
100%	40	المجموع

4-4 أداة الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، قام الباحث بإعداد استبانة الدراسة مستفيداً

من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة في هذا المجال، وقد تم إعداد الإستبانه على النحو التالي:

- 1- إعداد استبانه أولية من أجل إستخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- 2- عرض الإستبانه على المشرف من أجل إختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
- 3- تعديل الإستبانه بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 4- تم عرض الإستبانه على مجموعة من المحكمين الذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- 5- إجراء دراسة إختباريه ميدانية أولية للإستبانه وتعديل ما يلزم.
- 6- توزيع الإستبانه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، قد تم تقسيم الإستبانه إلى جزئين كما يلي:

- 1- الجزء الأول: يتكون من الخصائص الشخصية للمدقق الداخلي ويتكون من 6 فقرات.
- 2- الجزء الثاني: يتناول مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، وتم تقسيمه إلى خمسة محاور كما يلي:

- 1- المحور الأول: اختبار العلاقة بين تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي ويتكون من 9 فقرات.
- 2- المحور الثاني: اختبار العلاقة بين استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وبين قدرتها على ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي ويتكون من 9 فقرات.
- 3- المحور الثالث: اختبار العلاقة بين توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي ويتكون من 9 فقرات.
- 4- المحور الرابع: اختبار العلاقة بين تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي ويتكون من 9 فقرات.
- 5- المحور الخامس: اختبار العلاقة بين وجود قسم للتدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي ويتكون من 9 فقرات وبهذا يكون مجموع أسئلة المحاور (45) فقرة. وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات حيث الدرجة "5" تعني موافق بشدة والدرجة "1" تعني غير موافق بشدة كما هو موضح بجدول رقم (9).

جدول رقم (9)

درجات مقياس ليكرت الخماسي (مقياس الإجابات)

الفترة	1.80 - 1	2.60 - 1.80	3.40 - 2.60	4.20 - 3.40	5 - 4.20
التصنيف	معترض بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

4-5 صدق وثبات الاستبيان:

صدق الإستبانه يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995، ص429)، كما يقصد بالصدق "شمول الإستبانه لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها " (عبيدات وآخرون، 2001 ص197)، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة بطريقتين:

4-5-1 الصدق الظاهري للأداة (صدق الإستبانه)

قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (12) عضواً، تسعة منهم أكاديميون متخصصون في المحاسبة والتدقيق، وواحد محلل إحصائي، والاثنتان الآخران يمارسان مهنة التدقيق الداخلي من خلال العمل في هيئات الحكم المحلي. ويوضح الملحق رقم (1) أسماء المحكمين الذين قاموا - مشكورين - بتحكيم أداة الدراسة. وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملاءمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه، ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية، بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين)، إلى جانب مقياس ليكرت المستخدم في الإستبانه. وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول الإستبانه حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى. واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قام الباحث بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

4-5-2 صدق المقياس.

4-5-2-1 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الإستبانه.

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الإستبانه على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها (25) مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي.

جدول رقم (10) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعد فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي.

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.670	يقوم المدقق الداخلي بفحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية المالية والإدارية.	1
0.001	0.606	يمتلك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الأداء المهني في هيئتك المحلية.	2
0.021	0.459	تطبق هيئتك المحلية معايير سليمة للتدقيق الداخلي تساعد في الحكم على مدى التقدم في إنجاز المهام المطلوبة.	3
0.023	0.452	غرض ومسؤوليات ونطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة ومعلنة ومحددة بدقة.	4
0.010	0.506	يوجد إدراك كاف لأهمية معايير الأداء المهني في هيئتك المحلية.	5
0.003	0.567	يقوم المدقق الداخلي بتطبيق معايير الأداء المهني التي تساعد في كشف التجاوز المالي والإداري الموجود بالهيئة.	6
0.003	0.562	يعمل المدقق الداخلي على تطبيق برامج وأدوات المراجعة التحليلية لاكتشاف الغش والتلاعب والتحرير في المستندات.	7
0.001	0.633	يعمل المدقق الداخلي على فحص مدى الالتزام بالقوانين الصادرة عن وزارة الحكم المحلي.	8
0.000	0.725	يحرص المدقق الداخلي في هيئتك المحلية باستمرار على متابعة التطورات المستخدمة في معايير التدقيق الداخلي ويستند إليها عند أداء مهامه.	9

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

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي.

جدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعد فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي.

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يلتزم المدقق الداخلي بالحياد ليحافظ على استقلاله أثناء قيامه بتدقيق الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وتدقيقها.	0.474	0.017
2	المدقق الداخلي قادر على تقديم توصيات وملاحظات بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.	0.499	0.011
3	المدقق الداخلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الهيئة وبين الحفاظ على استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية.	0.596	0.002
4	توجد أهمية كبيرة لوجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع الإدارة العليا وذلك من أجل تدعيم استقلاله.	0.802	0.000
5	يعمل المدقق الداخلي على تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوى عالي من الكفاءة بهيئتك المحلية.	0.445	0.026
6	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الداخلي من ممارسة أي أفعال تسيء للمهنة أو للهيئة التي يعمل بها.	0.531	0.006
7	يقوم المدقق الداخلي بالمساهمة في تحقيق الأهداف الكلية للهيئة التي يعمل بها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.	0.703	0.000
8	يقوم المدقق الداخلي بإبداء أعلى درجات الموضوعية في عمله، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية.	0.582	0.001
9	يذكر المدقق الداخلي جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها أثناء قيامه بعملية التدقيق في هيئتك المحلية.	0.750	0.000

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

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: توسع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي.
جدول رقم (12) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (توسع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.361)، وبذلك تعد فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: توسع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي.

مسئول الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.007	0.480	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الكفاءة والفاعلية و تقييم الأداء للمساعدة في ضبط الأداء المالي والإداري.	1
0.009	0.514	إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي يفترض انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا.	2
0.004	0.553	يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم وجود معايير أداء مقرة ومعتمدة من قبل الإدارة العليا.	3
0.004	0.558	يشكل عمل المدقق الداخلي في العمليات التشغيلية دوراً استشارياً تأميناً للإدارة بالهيئة .	4
0.003	0.563	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالهيئة والتقرير عنهم.	5
0.000	0.706	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الأعمال المالية والإدارية قبل وإثناء وبعد إنجاز هذه الأعمال.	6
0.000	0.706	يقوم المدقق الداخلي بتوسيع نطاق عمل عن طريق المشاركة في إعداد وتنفيذ خطط البرامج الموضوعية بهيئتك المحلية.	7
0.018	0.469	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.	8
0.000	0.823	يقوم المدقق الداخلي برفع تقرير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات.	9

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

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي.

جدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعد فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (13)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي.

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تتوفر في القائمين على عملية التدقيق الداخلي الكفاءة المهنية لإنجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة وخبرة.	0.561	0.004
2	يحصل العاملون في إدارة التدقيق على دورات تدريبية متخصصة في حقل التدقيق الداخلي.	0.733	0.000
3	تحرص إدارة التدقيق على رفع كفاءة العاملين فيها من خلال عقد المؤتمرات والندوات.	0.644	0.001
4	يعمل المدققين الداخليين على اكتساب شهادات مهنية بهدف زيادة فاعلية قسم التدقيق الداخلي.	0.627	0.001
5	يساهم وجود مؤهل علمي متخصص في مجال التدقيق في زيادة فاعلية العاملين بالتدقيق الداخلي.	0.803	0.000
6	تتوفر قيم أخلاقية مهنية يتميز بها العاملين في التدقيق الداخلي.	0.577	0.003
7	يتولى قسم التدقيق الداخلي مسؤول متفرغ ويكون من القيادات الإدارية فيه.	0.715	0.000
8	يسند للمدقق الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.	0.613	0.001
9	فصل الصلاحيات بين المدققين يحقق الدقة في البيانات ويساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.	0.888	0.000

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

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: وجود قسم للتدقيق الداخلي.

جدول رقم (14) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (وجود قسم للتدقيق الداخلي) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعد فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (14)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: وجود قسم للتدقيق الداخلي.

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات مكتوبة كدليل للعاملين بهيئتكم المحلية.	0.648	0.000
2	يوفر قسم التدقيق الداخلي المعلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة لاتخاذ قراراتها ومساعدتهم في فحص وتقييم سلامة النظم والإجراءات بهيئتكم المحلية.	0.462	0.020
3	يساهم قسم التدقيق الداخلي بتقليل الأخطاء والانحرافات من خلال التقيد بالأنظمة والقوانين من قبل الموظفين العاملين بالدوائر المختلفة.	0.728	0.000
4	وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يوفر معلومات قابلة للفهم ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	0.599	0.000
5	وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يؤدي إلى الحصول على المعلومات والتقارير المالية بالتوقيت المناسب.	0.462	0.020
6	يقوم قسم التدقيق الداخلي بوضع خطط تدقيق تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات وأنشطة دائرة التدقيق الداخلي بالاتفاق مع الأهداف العامة للهيئة.	0.690	0.000
7	يقوم قسم التدقيق الداخلي بتركيز جهوده على تدعيم وتقوية منظومة الرقابة الداخلية في الهيئة.	0.712	0.000
8	يطبق قسم التدقيق الداخلي أساليب ووسائل فنية فاعلة للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي والإداري.	0.775	0.000
9	يحرص قسم التدقيق الداخلي على دراسة وتقييم النظم المستخدمة ومدى ملاءمتها لتنفيذ العمليات المالية والإدارية بدقة وكفاءة لتصحيح الأخطاء.	0.592	0.002

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

4-5-2-2 صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة.

يعد صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين جدول رقم (15) معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانه والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396).

جدول رقم (15)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانه.

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
المحور الأول	تبنى معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.	0.889	0.000
المحور الثاني	استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.	0.914	0.000
المحور الثالث	توسع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.	0.939	0.000
المحور الرابع	الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.	0.937	0.000
المحور الخامس	وجود قسم للتدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.	0.962	0.000

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

4-6 ثبات فقرات الإستبانه Reliability:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة (العساف، 1995، ص430). وقد أجريت خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية المرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية المرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية: معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (16) أن هناك معاملات ثبات كبيرة نسبياً لفقرات الإستبانة وقد بلغ المعدل العام لثبات لجميع فقرات الإستبانة " 0.8207 " باستخدام طريقة التجزئة النصفية مما يطمئن الباحث من استخدام أداة الدراسة في عملية البحث.

جدول رقم (16)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	التجزئة النصفية	
		معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
الأول	تبنى معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري.	0.6727	0.8043
الثاني	استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري..	0.7010	0.8242
الثالث	توسع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري..	0.6548	0.7914
الرابع	الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري..	0.6925	0.8183
الخامس	وجود قسم للتدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري.	0.7125	0.8321
	جميع المحاور	0.6959	0.8207

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

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين جدول رقم (17) أن معاملات الثبات مرتفعة، وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الإستبانة باستخدام طريقة كرونباخ " 0.8729 " مما يطمئن الباحث من استخدام أداة الدراسة في عملية الدراسة.

جدول رقم (17)

معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	تبنى معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي	9	0.8510
الثاني	استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي	9	0.8750
الثالث	توسع نطاق ومسئوليات وظيفة التدقيق الداخلي	9	0.8347
الرابع	الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي	9	0.8537
الخامس	وجود قسم للتدقيق الداخلي	9	0.8937
	جميع الفقرات	45	0.8729

4-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسة التي تتضمنها أداة الدراسة.
- المتوسط الحسابي (Mean)، وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي (كشك، 1996، ص89).

- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسة، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).
- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
- معادلة سبيرمان براون للثبات.
- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1-Sample K-S)
- اختبار t لمتوسط عينة واحدة (One sample T test) لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".
- اختبار T للفرق بين عينتين مستقلتين.
- اختبار تحليل التباين الأحادي.

خلاصة.

استعرض هذا الفصل منهجية ومجتمع أداة الدراسة، وصدق فقرات الإستبانه، والأساليب الإحصائية المستخدمة بالدراسة، وقد تم استخدام عدة مناهج للدراسة كان منها: المنهج الاستطلاعي والوصفي والتاريخي، وقد تم استخدام أسلوب الحصر الشامل نظراً لصغر مجتمع الدراسة المتمثل في المدققين الداخليين العاملين بهيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، حيث تم توزيع (50)، استبانه عليهم وتم استرداد (40) استبانه أي ما نسبته (80%)، وقد تم تقسيم الإستبانه إلي قسمين أساسيين، يحتوي القسم الأول يحتوي على الخصائص الشخصية للمدققين الداخليين، أما القسم الثاني فقد تناول مجموعة من الأسئلة التي توضح مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، وقد تم التأكد من ثبات فقرات الإستبانه من خلال استخدام طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ، كذلك تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال استخدام برنامج (SPSS) الإحصائي وذلك لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل بياناتها، وتناول الفصل القادم الدراسة الميدانية.

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية

5-1 مقدمة.

تناول هذا الفصل أنواع الاختبارات المستخدمة لتحليل البيانات الإحصائية تتمثل في اختبار كولمجروف - سمرنوف، وتضمن تحليل محاور الدراسة وأخيراً اختبار محاور الدراسة.

5-2 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف (1-Sample K-S))

استعرض اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (18) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من (0.05) ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

جدول رقم (18)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي	0.861	0.448
الثاني	استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي	0.932	0.350
الثالث	توسع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي	0.649	0.793
الرابع	الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي	0.729	0.663
الخامس	وجود قسم للتدقيق الداخلي	0.778	0.581
	جميع الفقرات	0.752	0.624

5-3 تحليل محاور الدراسة.

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الإستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01) (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من

قيمة t الجدولية والتي تساوي (-2.01) (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من (0.05).

5-3-1 تحليل فقرات المحور الأول: " تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الإداء المالي والإداري".

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (19) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

1- كانت في المرتبة الأولى الفقرة رقم "1" التي أوضحت أن المدقق الداخلي يقوم بفحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية المالية والإدارية وقد بلغ الوزن النسبي لها "83.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، وهذا يدل على أن هيئات الحكم المحلي تتبع أسلوب واضح ودقيق وتستخدم كافة معايير وسياسيات التدقيق الداخلي، مما يزيد من فعالية أداء وظيفة التدقيق الداخلي وفقاً لمعايير أداء واضحة.

2- تبين الفقرة رقم "2" بأن المدققين الداخليين يمتلكون المعرفة الكافية بمعايير التدقيق والأداء المهني مما يؤدي إلى تطوير مستوي الأداء المهني في هيئات الحكم المحلي بما يتفق مع معايير الأداء لوظيفة التدقيق الداخلي بوزن نسبي بلغ "77.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن المدققين مهتمين ويمتلكون المعرفة ومتابعين لمعظم التطورات التي طرأت على مهنة التدقيق.

3- كانت المرتبة الثالثة الفقرة رقم "7" التي بينت بأن المدقق الداخلي يعمل على تطبيق برامج وأدوات وأساليب التدقيق الداخلي وذلك بوزن نسبي بلغ "76.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) وهذا بدوره ينعكس على تطوير أساليب العمل وتقديم الخدمات المتميزة للجمهور بالوقت المناسب والتكلفة الملائمة بهيئات الحكم المحلي.

4- كما كشفت الفقرة رقم "8" أن المدقق الداخلي يعمل على فحص مدى الالتزام بالقوانين الصادرة عن وزارة الحكم المحلي حيث بلغ الوزن النسبي لها "75.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يؤكد على أن المدققين الداخليين ملتزمون بالقوانين والأوامر الصادرة عن وزارة الحكم المحلي بحيث لا يتعارض مع التزامات وواجبات هيئات الحكم المحلي.

5- تبين الفقرة رقم "9" ذات الوزن النسبي البالغ "74.50%" أن المدقق الداخلي في الهيئات المحلية يحرص باستمرار على متابعة التطورات والمستجدات في معايير التدقيق الداخلي ويستند إليها عند أداء مهامه من أجل مواكبة التطورات العلمية والعملية وتوسيع آفاق العمل المالي والإداري بمستوى دلالتها "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة على أن هيئات الحكم المحلي تتبع معايير التدقيق الداخلي.

6- أما في الفقرة رقم "3" فلقد بلغ وزنها النسبي "73.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يؤكد على أنه، يتم تطبيق معايير سليمة للتدقيق الداخلي في هيئات الحكم المحلي وتساعد في الحكم على مدى التقدم في إنجاز المهام المطلوبة بالشكل والمعايير المناسبة.

7- توضح الفقرة رقم "6" التي تدل على الموافقة بأن المدقق الداخلي يقوم بتطبيق معايير الأداء المهني التي تساعده في كشف التجاوز المالي والإداري الموجود بالهيئة بوزن نسبي بلغ "73.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، وهذا يؤكد على الموافقة على أن دور المدقق الداخلي يتجاوز مرحلة تصيد واكتشاف الأخطاء بل وأصبح يقوم بإبداء النصح والمشورة فيما يُعرض عليه من قضايا تقع ضمن اختصاصه.

8- تظهر الفقرة رقم "4" أن غرض ومسؤوليات ونطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة ومعلنة ومحددة بدقة وذلك بوزن نسبي بلغ "72.50%" ومستوى الدلالة "0.001" وهي أقل من (0.05) مما يؤدي إلي وضوح في السياسات والأوامر الداخلية للإدارة العليا ومشاركة الإدارات التنفيذية في رسم سياسات وخطط مستقبلية تحدد الحقوق والواجبات لكل موظف لتحقيق الأهداف بدقة ضمن الخطط والسياسات المحددة.

9- أما المرتبة الأخيرة للمحور فكانت للفقرة رقم "5" وذلك بوزن نسبي بلغ "70.00%" وهذا يدل على أنه يوجد إدراك كاف لأهمية معايير الأداء المهني في الهيئات المحلية بمستوى دلالة "0.009" وهي أقل من (0.05)، ويتفق مع القوانين والأوامر المنظمة لمهنة التدقيق الداخلي.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (تبنى معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري) تساوي (3.76)، والوزن النسبي يساوي (75.11%)، وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" مما يؤكد على أن المدقق الداخلي يلتزم بالأوامر والتعليمات والسياسات الداخلية، ويمتلك المعرفة الكافية بمعايير التدقيق ويطبق الأساليب والبرامج التحليلية، وأن قيمة t المحسوبة تساوي (6.023)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة بأن المدقق الداخلي يؤدي عمله بناء على إستراتيجية مدروسة وواضحة ومعدة مسبقاً، وأن هناك تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق

الداخلي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بصورة جيدة تتبعها هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة بصورة جيدة بناء على إجابات المبحوثين.

جدول رقم (19)

تحليل فقرات المحور الأول (تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يقوم المدقق الداخلي بفحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية المالية والإدارية.	4.15	0.770	83.00	9.450	0.000
2	يمتلك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الأداء المهني في هيئتك المحلية.	3.88	0.791	77.50	7.000	0.000
3	تطبق هيئتك المحلية معايير سليمة للتدقيق الداخلي تساعد في الحكم على مدى التقدم في إنجاز المهام المطلوبة.	3.68	1.071	73.50	3.984	0.000
4	غرض ومسؤوليات ونطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة ومعلنة ومحددة بدقة.	3.63	1.125	72.50	3.513	0.001
5	يوجد إدراك كاف لأهمية معايير الأداء المهني في هيئتك المحلية.	3.50	1.155	70.00	2.739	0.009
6	يقوم المدقق الداخلي بتطبيق معايير الأداء المهني التي تساعده في كشف التجاوز المالي والإداري الموجود بالهيئة.	3.68	0.997	73.50	4.281	0.000
7	يعمل المدقق الداخلي على تطبيق برامج وأدوات المراجعة التحليلية لاكتشاف الغش والتلاعب والتحرير في المستندات.	3.80	1.043	76.00	4.853	0.000
8	يعمل المدقق الداخلي علي فحص مدى الالتزام بالقوانين الصادرة عن وزارة الحكم المحلي.	3.78	1.074	75.50	4.564	0.000
9	يحرص المدقق الداخلي في هيئتك المحلية باستمرار متابعة التطورات المستخدمة في معايير التدقيق الداخلي ويستند إليها عند أداء مهامه.	3.73	0.905	74.50	5.064	0.000
	جميع الفقرات	3.76	0.793	75.11	6.023	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "39" تساوي (2.01).

5-3-2 تحليل فقرات المحور الثاني: استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الإداء المالي والإداري ."

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني (استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

1- كانت في المرتبة الأولى الفقرة "6" مما يؤكد على الموافقة بأنه يوجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الداخلي من ممارسة أي أفعال تسيء للمهنة أو للهيئة التي يعمل بها، بوزن نسبي بلغ "82.50%" وعدم تكليف المدقق بأعمال يكون بينه وبين المسؤولين مصالح أو خلافات، بمستوى دلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة على أنه يوجد ضوابط واضحة يتقيد بها المدقق الداخلي.

2- كانت في المرتبة الثانية الفقرة رقم "8" التي ترى بأن المدقق الداخلي يقوم بإبداء أعلى درجات الموضوعية في عمله، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية بوزن نسبي بلغ "82.00%"، مما يؤكد على أن المدققين الداخليين بهيئات الحكم المحلي يتمتعون بدرجة عالية من الموضوعية بحيث لا يؤثر مصلحته الشخصية على المصلحة العامة وذلك بمستوى دلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة بصورة جيدة.

3- بينت الفقرة رقم "7" والبالغ وزنها النسبي "80.50%"، أن المدقق الداخلي يقوم بالمساهمة في تحقيق الأهداف الكلية للهيئة التي يعمل بها ويلتزم باحترام هذه الأهداف ومستوى دلالتها "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة بصورة جيدة.

4- أظهرت الفقرة رقم "9" أن المدقق الداخلي يذكر جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها أثناء قيامه بعملية التدقيق بوزن نسبي بلغ "79.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يؤكد بأن ذكر الحقائق من المسؤوليات الرئيسية للمدقق الداخلي والمكلف بها من الإدارة العليا.

5- ترى الفقرة رقم "1" التي تنص على أن المدقق الداخلي يلتزم الحياد ليحافظ على استقلاله أثناء قيامه بتدقيق الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وتدقيقها حيث بلغ وزنها النسبي "79.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة على أن المدقق الداخلي محايد غير متحيز لرأى أو موقف معين.

6- توضح الفقرة رقم "5" بأن الوزن النسبي بلغ "77.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة على أن المدقق الداخلي يعمل على تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوى عالٍ من الكفاءة والمهارة المهنية والأسلوب المتطور بالهيئات المحلية.

7- أما الفقرة رقم "2" التي ترى بأن المدقق الداخلي قادر على تقديم توصيات وملاحظات بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم، فقد بلغ الوزن النسبي لها "77.00%" ومستوى دلالتها "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يؤكد على استقلال المدقق الداخلي في أداء العمل دون ضغوط وعدم تبعيته للإدارات التنفيذية، وهذا واضح بصورة جيدة من خلال إجابات المبحوثين.

8- تبين الفقرة رقم "3" أن الوزن النسبي قد بلغ "75.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يؤكد على أن المدقق الداخلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الهيئة وبين الحفاظ على استقلاله وحياده في أداء واجباته الوظيفية.

9- توضح الفقرة رقم "4" والتي كانت بالمرتبة الأخيرة في المحور بوزن نسبي بلغ "74.50%" مما يدل على أنه توجد أهمية كبيرة لوجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع الإدارة العليا، ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، وهذا يؤكد على تدعيم استقلالية المدقق الداخلي وعدم تأثير أي جهة على تقاريره وملاحظاته.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (استقلال وموضوعية وظيفية التدقيق الداخلي) تساوي (3.93)، والوزن النسبي يساوي (78.67%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%)، وهذا يؤكد على أن المدقق الداخلي يقوم بعمله بخطة مدروسة وواضحة ويبيدي أعلى درجات الموضوعية في عمله، وأظهرت قيمة t المحسوبة تساوي (8.311) وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.01)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، مما يؤكد بأن المدقق الداخلي يقوم بتحقيق الأهداف بمستوي عالٍ من الكفاءة والمهنية ويذكر جميع الحقائق المادية ويلتزم الحياد، مما يدل على أن هناك استقلالية وموضوعية لوظيفة التدقيق الداخلي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ في هيئات الحكم المحلي بصورة جيدة .

جدول رقم (20)

تحليل فقرات المحور الثاني (استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي).

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يلتزم المدقق الداخلي بالحياد ليحافظ على استقلاله أثناء قيامه بتدقيق الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وتدقيقها.	3.95	0.904	79.00	6.643	0.000
2	المدقق الداخلي قادر على تقديم توصيات وملاحظات بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.	3.85	1.001	77.00	5.369	0.000
3	المدقق الداخلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الهيئة وبين الحفاظ على استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية.	3.78	0.920	75.50	5.331	0.000
4	توجد أهمية كبيرة لوجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع الإدارة العليا وذلك من أجل تدعيم استقلاله.	3.73	0.987	74.50	4.647	0.000
5	يعمل المدقق الداخلي على تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوى عالي من الكفاءة بهيئتك المحلية.	3.88	0.883	77.50	6.271	0.000
6	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الداخلي من ممارسة أي أفعال تسيء للمهنة أو للهيئة التي يعمل بها.	4.13	0.911	82.50	7.809	0.000
7	يقوم المدقق الداخلي بالمساهمة في تحقيق الأهداف الكلية للهيئة التي يعمل بها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.	4.03	0.891	80.50	7.274	0.000
8	يقوم المدقق الداخلي بإبداء أعلى درجات الموضوعية في عمله، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية.	4.10	0.955	82.00	7.282	0.000
9	يذكر المدقق الداخلي جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها أثناء قيامه بعملية التدقيق في هيئتك المحلية.	3.98	0.920	79.50	6.706	0.000
	جميع الفقرات	3.93	0.710	78.67	8.311	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "39" تساوي (2.01).

5-3-3 تحليل فقرات المحور الثالث: " توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الإداء المالي والإداري " .

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

1- كانت في المرتبة الأولى الفقرة "2" بوزن نسبي بلغ "79.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يؤكد على أن إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي يزيد من كفاءة التدقيق الداخلي والعاملين ويتفق مع معايير التدقيق الداخلي، ويفترض انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا ويدل على ذلك بصورة جيدة من خلال إجابات المبحوثين.

2- تبين الفقرة رقم "1" أن المدقق الداخلي يقوم بتدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بوزن نسبي بلغ "75.50%"، ويبادر بحلول ومقترحات لمساعدة الهيئة المحلية في ضبط الأداء المالي والإداري، بمستوى دلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة بصورة جيدة من خلال إجابات المبحوثين.

3- توضح الفقرة رقم "6" بأن الوزن النسبي لها بلغ "74.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة على أن المدقق الداخلي يقوم بتدقيق الأعمال المالية والإدارية قبل وأثناء وبعد انجاز الأعمال ويقوم بمراجعة الملفات والسجلات المالية والإدارية بعد انتهائها، وهذا واضح بشكل جيد من خلال إجابات المبحوثين.

4- تكشف الفقرة رقم "4" على أن عمل المدقق الداخلي في العمليات التشغيلية يشكل دورا استشاريا تأمينا للإدارة العليا بالهيئة، بوزن نسبي بلغ "73.00%" ومستوى الدلالة "0.001" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة بأن المدقق الداخلي خرج عن دوره التقليدي الكشف عن الأخطاء وذلك بصورة جيدة من خلال إجابات المبحوثين.

5- أظهرت الفقرة رقم "3" والتي بلغ الوزن النسبي لها "70.50%" ومستوى الدلالة "0.002" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة على أن المدقق الداخلي يقوم بفحص وتقييم وجود معايير أداء مقرة ومعتمدة من قبل الإدارة العليا، ويدلل على أن هيئات الحكم المحلي لديها معايير داخلية تقوم بإعدادها من أجل تقييم الأداء وضبط العمليات المالية والإدارية بصورة جيدة .

6- تذكر الفقرة رقم "9" أن المدقق الداخلي يقوم برفع تقارير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات وهي من المهمات الرئيسية للمدقق عند تقديم تقاريره عن سوء استخدام المال العام وذلك بوزن نسبي بلغ "70.50%" ومستوى الدلالة "0.009" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة بصورة جيدة.

7- توضح الفقرة رقم "8" بأن وزنها النسبي بلغ "68.00%" ومستوى الدلالة "0.031" وهي أقل من (0.05) مما يدل على الموافقة على أن المدقق الداخلي يقوم بتدقيق الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها بصورة جيدة .

8- أما الفقرة رقم "7" فإن وزنها النسبي بلغ "64.50%" ومستوى الدلالة "0.202" وهي أكبر من (0.05) مما يدل على الموافقة على أن المدقق الداخلي يقوم بتوسيع نطاق عمل عن طريق المشاركة في أعداد وتنفيذ خطط البرامج الموضوعية بهيئتك المحلية بصورة متوسطة.

9- تبين الفقرة رقم "5" بأن الوزن النسبي بلغ "64.00%" ومستوى الدلالة "0.316" وهي أكبر من (0.05) مما يدل على الموافقة على أن المدقق الداخلي يقوم بتدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالهيئة وتقديم تقارير عنهم بصورة متوسطة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي) تساوي (3.55)، والوزن النسبي يساوي (71%)، وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" مما يؤكد على أن المدقق الداخلي يقوم بتدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء وفحص المعاملات قبل وأثناء وبعد التنفيذ، وأن قيمة t المحسوبة تساوي (4.224)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01)، و مستوى الدلالة تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، وهذا يؤكد على أن المدقق تجاوز الدور التقليدي الكاشف للأخطاء وتوسعت أعماله ليصبح استشارياً تأمينياً ويدل على الموافقة بأن توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بصورة جيدة بهيئات الحكم المحلي بقطاع غزة .

جدول رقم (21)

تحليل فقرات المحور الثالث (توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الكفاءة والفاعلية و تقييم الأداء للمساعدة في ضبط الأداء المالي والإداري.	3.78	1.025	75.50	4.782	0.000
2	إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي يفترض انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا.	3.95	1.176	79.00	5.111	0.000
3	يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم وجود معايير أداء مقرة ومعتمدة من قبل الإدارة العليا.	3.53	0.987	70.50	3.365	0.002
4	يشكل عمل المدقق الداخلي في العمليات التشغيلية دورا استشاريا تأمينا للإدارة بالهيئة .	3.65	1.027	73.00	4.005	0.000
5	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالهيئة والتقرير عنهم.	3.20	1.244	64.00	1.016	0.316
6	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الأعمال المالية والإدارية قبل وإثناء وبعد إنجاز هذه الأعمال.	3.70	1.203	74.00	3.681	0.001
7	يقوم المدقق الداخلي بتوسيع نطاق عمل عن طريق المشاركة في أعداد وتنفيذ خطط البرامج الموضوعة بهيئتك المحلية.	3.23	1.097	64.50	1.297	0.202
8	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.	3.40	1.128	68.00	2.243	0.031
9	يقوم المدقق الداخلي برفع تقرير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات.	3.53	1.198	70.50	2.772	0.009
	جميع الفقرات	3.55	0.823	71.00	4.224	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "39" تساوي (2.01).

5-3-4 تحليل فقرات المحور الرابع: " تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الإداء المالي والإداري ".

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (22) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الرابع (تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

1- تصدرت الفقرة رقم "5" المرتبة الأولى وهي أعلى وزن نسبي للمحور بين الفقرات بلغ "84.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة على أن وجود مؤهل علمي متخصص في مجال التدقيق يوثق خبرات المدققين لتمكنهم من تولى مناصب قيادية ويزيد خبرتهم العملية ويكسبهم المعرفة لأداء مهامهم الوظيفية بأسلوب منهجي علمي متطور، ويزيد فاعلية العاملين بصورة جيدة من خلال إجابات المبحوثين.

2- بينت الفقرة رقم "6" أن الوزن النسبي بلغ "82.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة على أن توفر قيم أخلاقية مهنية يتميز بها العاملين في التدقيق الداخلي من أجل معاملة جميع الأطراف العاملين بمهنية وأخلاقية وتفسير العمليات الإجرائية بأسلوب أخلاقي بما يخدم المتطلبات المتغيرة لعملية التدقيق الداخلي داخل هيئات الحكم المحلي.

3- توضح الفقرة رقم "1" بأن وزنها النسبي بلغ "81.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، مما يؤكد على أنه تتوفر في القائمين على عملية التدقيق الداخلي الكفاءة المهنية لإنجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة عالية بصورة جيدة من خلال إجابات المبحوثين.

4- أما الفقرة رقم "9" والتي أوضحت بأن فصل الصلاحيات بين المدققين يحقق الدقة في البيانات بحيث بلغ وزنها النسبي بلغ "80.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أهمية فصل الصلاحيات بين المدققين كل حسب تخصصه وما تتطلبه عملية التدقيق الإجرائية سواء كانت مالية، أو إدارية أو فنية يحقق لها الدقة في البيانات ويساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بصورة جيدة من خلال إجابات المبحوثين.

5- تذكر الفقرة رقم "8" والتي بلغ وزنها النسبي "76.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة على أنه يسند للمدقق الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه، وتعد من المهارات القيادية الهامة لتفويض جزء أو كل الصلاحيات للعاملين وتحملهم المسؤولية عن اتخاذ القرارات بتوجيه من الإدارة العليا دخل هيئات الحكم المحلي بصورة جيدة.

6- أظهرت الفقرة رقم "4" التي بلغ وزنها النسبي "69.50%" ومستوى الدلالة "0.004" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة على أن المدققين الداخليين يعملون على اكتساب شهادات مهنية لأنها تضيفي الصفة المهنية على ممارساتهم في مجال التدقيق الداخلي واعتلاء مناصب إدارية عليا وزيادة فاعلية قسم التدقيق الداخلي بصورة جيدة.

7- تبين الفقرة رقم "2" بأن وزنها النسبي بلغ "69.00%" ومستوى الدلالة "0.014" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة على أن العاملين في إدارة التدقيق يحصلون على دورات تدريبية متخصصة في حقل التدقيق الداخلي لتوحيد إجراءات العمل بالنظام ضمن منهجية عمل موحدة داخل هيئات الحكم المحلي.

8- توضح الفقرة رقم "7" والتي بلغ الوزن النسبي لها "69.00%" ومستوى الدلالة "0.016" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة على أن يتولى قسم التدقيق الداخلي مسؤول متفرغ ويكون من القيادات الإدارية فيها لرسم السياسات العامة للهيئة وإقرار التعليمات والأنظمة الداخلية المنظمة للإدارات التنفيذية وذلك بعد موافقة الإدارة العليا عليها داخل هيئات الحكم المحلي.

9- جاءت في المرتبة الأخيرة للمحور الفقرة رقم "3" بوزن نسبي بلغ "68.00%" ومستوى الدلالة "0.031" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة على أن إدارة التدقيق تحرص على رفع كفاءة العاملين فيها من خلال عقد المؤتمرات والندوات لأنها من الأساليب الفعالة في طرح الموضوعات للنقاش وإيجاد حلول مناسبة، وتدريب المدققين للانخراط بصورة فعالة في مجال صنع القرار والتوصل إلى قرار مشترك وخلق الحافز داخل هيئات الحكم المحلي.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي) تساوي (3.78)، والوزن النسبي يساوي (75.56%)، وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" مما يدل على وجود مؤهل علمي وعملي يساعد في دقة البيانات واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، وأن قيمة t المحسوبة تساوي (6.663)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة بأن وظيفة التدقيق الداخلي تتأثر بالكفاءة العلمية والعملية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ داخل هيئات الحكم المحلي بصورة جيدة.

جدول رقم (22)

تحليل فقرات المحور الرابع (تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تتوفر في القائمين على عملية التدقيق الداخلي الكفاءة المهنية لإنجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة وخبرة.	4.08	0.764	81.50	8.897	0.000
2	يحصل العاملون في إدارة التدقيق على دورات تدريبية متخصصة في حقل التدقيق الداخلي.	3.45	1.108	69.00	2.568	0.014
3	تحرص إدارة التدقيق على رفع كفاءة العاملين فيها من خلال عقد المؤتمرات والندوات.	3.40	1.128	68.00	2.243	0.031
4	يعمل المدققين الداخليين على اكتساب شهادات مهنية بهدف زيادة فاعلية قسم التدقيق الداخلي.	3.48	0.987	69.50	3.044	0.004
5	يساهم وجود مؤهل علمي متخصص في مجال التدقيق في زيادة فاعلية العاملين بالتدقيق الداخلي.	4.23	0.768	84.50	10.094	0.000
6	تتوفر قيم أخلاقية مهنية يتميز بها العاملين في التدقيق الداخلي.	4.13	0.822	82.50	8.652	0.000
7	يتولى قسم التدقيق الداخلي مسؤول متفرغ ويكون من القيادات الإدارية فيه.	3.45	1.131	69.00	2.516	0.016
8	يسند للمدقق الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.	3.80	0.911	76.00	5.551	0.000
9	فصل الصلاحيات بين المدققين يحقق الدقة في البيانات ويساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.	4.00	0.934	80.00	6.774	0.000
	جميع الفقرات	3.78	0.738	75.56	6.663	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "39" تساوي (2.01).

5-3-5 تحليل فقرات المحور الخامس: " وجود قسم للتدقيق الداخلي وضبط الإداء المالي والإداري " .

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (23) الذي يبين آراء أفراد عينة

الدراسة في المحور الخامس (وجود قسم للتدقيق الداخلي) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

1- كانت في المرتبة الأولى الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي لها "82.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي

أقل من (0.05)، مما يؤكد على أن قسم التدقيق الداخلي يساهم في تدقيق وتطبيق القوانين والتعليمات

الصادرة عن الإدارة العليا وكافة التصرفات المالية والإدارية ويحكم السيطرة ويقلل الأخطاء والانحرافات

من خلال التقيد بالأنظمة والقوانين من قبل الموظفين العاملين بالدوائر المختلفة بصورة جيدة.

2- تبين الفقرة رقم "4" بأن الوزن النسبي بلغ "81.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)،

مما يدل على الموافقة على أن وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يوفر معلومات قابلة للفهم ويمكن

الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات في هيئات الحكم المحلي.

3- توضح الفقرة رقم "5" بأن الوزن النسبي بلغ "80.00%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من

(0.05)، مما يدل على الموافقة على أن وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يؤدي إلى الحصول على

المعلومات والتقارير المالية بالتوقيت المناسب مما يساهم في سرعة اتخاذ القرارات، ويعني ذلك أن هناك

موافقة بصورة جيدة على الفقرة.

4- أما الفقرة رقم "9" فلقد بلغ الوزن النسبي "77.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)،

مما يدل على الموافقة على أن قسم التدقيق الداخلي يحرص على دراسة وتقييم النظم المستخدمة ومدى

ملاءمتها لتنفيذ العمليات المالية والإدارية بدقة وكفاءة لتصحيح الأخطاء وهناك موافقة بصورة جيدة على

الفقرة.

5- في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "74.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، مما

يدل على الموافقة على أن قسم التدقيق الداخلي يقوم بتركيز جهوده على تدعيم وتقوية منظومة الرقابة

الداخلية وذلك ينعكس على ضبط الأداء المالي والإداري في الهيئة.

6- توضح الفقرة رقم "2" بأن الوزن النسبي بلغ "73.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من

(0.05)، مما يدل على الموافقة على أن قسم التدقيق الداخلي يوفر المعلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة

يؤدي إلى التخفيف من الأعباء المالية والإدارية واتخاذ قرارات لمساعدتهم في فحص وتقييم سلامة النظم

والإجراءات بهيئتك المحلية بصورة جيدة.

7- تكشف الفقرة رقم "8" بأن الوزن النسبي بلغ "73.50%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من (0.05)، مما يؤكد على أن قسم التدقيق الداخلي يطبق أساليب واستراتيجيات ووسائل فنية حديثة وفاعلة للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي والإداري، ويقوم بتطوير مهارات لتقوية الحلقات الضعيفة في هيئات الحكم المحلي بصورة جيدة.

8- بينت الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "71.50%" ومستوى الدلالة "0.001" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة على أن قسم التدقيق الداخلي يقوم بوضع خطط تدقيق تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات وأنشطة دائرة التدقيق الداخلي بالاتفاق مع الأهداف العامة للهيئة بصورة جيدة.

9- أما المرتبة الأخيرة للمحور كانت للفقرة رقم "1" بأن الوزن النسبي بلغ "69.50%" ومستوى الدلالة "0.007" وهي أقل من (0.05)، مما يدل على الموافقة على أنه يتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات مكتوبة كدليل للعاملين بهيئتكم المحلية.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس (وجود قسم للتدقيق الداخلي) تساوي (3.80)، والوزن النسبي يساوي (75.94%)، وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي (6.759)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن وجود قسم للتدقيق الداخلي يساهم في تطبيق القوانين والتعليمات، والحصول على التقارير في الوقت المناسب، وتقويم النظم المستخدمة، وتقوية منظومة الرقابة الداخلية وتوفير المعلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة، وهذا يدل على الموافقة على أن وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يوفر معلومات قابلة للفهم ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ داخل هيئات الحكم المحلي بشكل جيد .

جدول رقم (23)

تحليل فقرات المحور الخامس (وجود قسم للتدقيق الداخلي)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات مكتوبة كدليل للعاملين بهيئتك المحلية.	3.48	1.062	69.50	2.829	0.007
2	يوفر قسم التدقيق الداخلي المعلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة لاتخاذ قراراتها ومساعدتهم في فحص وتقييم سلامة النظم والإجراءات بهيئتك المحلية.	3.68	1.047	73.50	4.076	0.000
3	يساهم قسم التدقيق الداخلي بتقليل الأخطاء والانحرافات من خلال التقيد بالأنظمة والقوانين من قبل الموظفين العاملين بالدوائر المختلفة.	4.13	0.883	82.50	8.062	0.000
4	وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يوفر معلومات قابلة للفهم ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات	4.05	0.904	81.00	7.343	0.000
5	وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يؤدي إلى الحصول على المعلومات والتقارير المالية بالتوقيت المناسب.	4.00	0.934	80.00	6.774	0.000
6	يقوم قسم التدقيق الداخلي بوضع خطط تدقيق تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات وأنشطة دائرة التدقيق الداخلي بالاتفاق مع الأهداف العامة للهيئة.	3.58	1.010	71.50	3.601	0.001
7	يقوم قسم التدقيق الداخلي بتركيز جهوده على تدعيم وتقوية منظومة الرقابة الداخلية في الهيئة.	3.73	1.012	74.50	4.529	0.000
8	يطبق قسم التدقيق الداخلي أساليب ووسائل فنية فاعلة للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي والإداري.	3.68	0.944	73.50	4.521	0.000
9	يحرص قسم التدقيق الداخلي على دراسة وتقييم النظم المستخدمة ومدى ملاءمتها لتنفيذ العمليات المالية والإدارية بدقة وكفاءة لتصحيح الأخطاء	3.88	0.992	77.50	5.579	0.000
	جميع الفقرات	3.80	0.746	75.94	6.759	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "39" تساوي (2.01)

5-3-6 تحليل محاور الدراسة مجتمعة: "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة".

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

- 1- "استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي" جاء في المرتبة الأولى بوزن نسبي 78.67%.
- 2- "وجود قسم للتدقيق الداخلي" جاء في المرتبة الثانية بوزن نسبي 75.94%.
- 3- "الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي" جاء في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 75.56%.
- 4- "تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي" جاء في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 75.11%.
- 5- "توسع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي" جاء في المرتبة الخامسة بوزن نسبي 71.00%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الدراسة (3.76)، والوزن النسبي يساوي (75.26%)، وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي (7.026)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، مما يدل على مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ مما يدل على أن مجتمع الدراسة موافقون بدرجة جيدة على جميع مجالات الدراسة معاً.

ومن خلال تحليل المحاور مجتمعة، ترى الدراسة قيام وظيفة التدقيق الداخلي بمهامها على أكمل وجه وتقييمها الفعال وتوجيهها المستمر للعاملين داخل قسم التدقيق الداخلي والهيئة ككل، مما يساهم في تحقيق الشفافية وحفظ الممتلكات والأموال العامة، واهتمام الإدارة العليا بقسم التدقيق الداخلي وذلك من خلال توفير الدورات المناسبة لهم وتطويرهم وتزويدهم بالتكنولوجيا المناسبة حتى يحققوا أهداف الهيئات المحلية.

جدول رقم (24)

تحليل محاور الدراسة (مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة)

م	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
الأول	تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي	3.76	0.793	75.11	6.023	0.000
الثاني	استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي	3.93	0.710	78.67	8.311	0.000
الثالث	توسع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي	3.55	0.823	71.00	4.224	0.000
الرابع	الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي	3.78	0.738	75.56	6.663	0.000
الخامس	وجود قسم للتدقيق الداخلي	3.80	0.746	75.94	6.759	0.000
	جميع الفقرات	3.76	0.687	75.26	7.026	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "39" تساوي (2.01).

4-5 اختبار فرضيات الدراسة.

1-4-5 اختبار الفرضية الأولى:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي ".
 تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وبين

ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي، والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي (0.845)، وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.314)، مما يدل على وجود علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي

والإداري، مما يؤدي إلى مصداقية التقارير والبيانات التي يقدمها المدقق الداخلي وهذا بدوره يؤدي إلى ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي، ورغم الاختلاف في الخدمات بين المؤسسات الحكومية والشركات الربحية إلا إنها تتفق معاً على أن تبني معايير أداء واضحة تؤدي إلى إنجاز العمل بكفاءة ومهنية عالية وتضبط العمليات المالية والإدارية بصورة جيدة، واتفقت مع دراسة (المدلل، 2007)، والتي أوضحت بأن جميع وحدات التدقيق الداخلي في معظم الشركات المساهمة العامة تتبني معايير أداء واضحة وهذا يؤثر بالإيجاب وتحسين الأداء.

جدول رقم (25)

معامل الارتباط بين تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي.

المحور	الإحصاءات	ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي
تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي	معامل الارتباط	0.845
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	40

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)، ودرجة حرية "38" تساوي (0.314).

5-4-2 اختبار الفرضية الثانية:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي."

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي، والنتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي (0.828)، وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.314)، مما يدل على وجود علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري، وترى الدراسة أنه كلما زادت استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي زاد الالتزام بالقوانين والسياسات والأوامر الداخلية مما ينعكس بالإيجاب على ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي

بقطاع غزة واتفقت مع دراسة (المدلل، 2007)، وهذا يؤكد على أهمية استقلالية وموضوعية وظيفة الوظيفة التدقيق رغم الأختلاف في آلية العمل بين المؤسسات الربحية والحكومية.

جدول رقم (26)

معامل الارتباط بين استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي.

المحور	الإحصاءات	ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي
استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي	معامل الارتباط	0.828
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	40

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)، ودرجة حرية "38" تساوي (0.314).

3-4-5 اختبار الفرضية الثالثة:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي".

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي، والنتائج مبينة في جدول رقم (27) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي (0.894)، وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.314)، مما يدل على وجود علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري، وترى الدراسة في ذلك مواكبة التطورات الحديثة والسريعة والدورات التدريبية بالمجال المالي والإداري وبالتالي كلما زاد نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي كلما زاد ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة واتفقت مع دراسة (المدلل، 2007)، التي أوضحت بأنه كلما توسع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي زاد ضبط الأداء الداخلي الشامل للشركات العامة.

جدول رقم (27)

معامل الارتباط بين توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي.

المحور	الإحصاءات	ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي
توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي	معامل الارتباط	0.894
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	40

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)، ودرجة حرية "38" تساوي (0.314).

5-4-4 اختبار الفرضية الرابعة:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي".

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي، والنتائج مبينة في جدول رقم (28) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي (0.762)، وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.314)، مما يدل على وجود علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري، وبالتالي كلما زادت الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي زاد ضبط الأداء المالي والإداري في عمل هيئات الحكم المحلي وهذا بدوره ينعكس على زيادة كفاءة الخدمة للموطن بقطاع غزة واتفقت مع دراسية (الطويل، 2009)، والتي أوضحت أهمية الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات التعليمية.

جدول رقم (28)

معامل الارتباط بين تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي..

المحور	الإحصاءات	ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي
تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي	معامل الارتباط	0.762
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	40

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)، ودرجة حرية "38" تساوي (0.314).

5-4-5 اختبار الفرضية الخامسة:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين وجود قسم للتدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي ".

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين وجود قسم للتدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي، والنتائج مبينة في جدول رقم (29) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي (0.000)، وهي أقل من (0.05)، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي (0.888)، وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.314)، مما يدل على وجود علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين وجود قسم للتدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري، وبالتالي يؤدي إلى توفير المعلومات قابلة للفهم وفي الوقت المناسب وتقييم النظم المالية والإدارية الموجودة وتطويرها وهذا بدوره يؤدي لضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة واتفقت مع دراسة (سالم، 2012) والتي أوضحت بأن وجود قسم للتدقيق الداخلي يساهم في تقليل الأخطاء والانحرافات ويوفر تغذية راجعة للمعلومات وزيادة دقة البيانات.

جدول رقم (29)

معامل الارتباط بين وجود قسم للتدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي.

المحور	الإحصاءات	ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي
وجود قسم للتدقيق الداخلي	معامل الارتباط	0.888
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	40

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)، ودرجة حرية "38" تساوي (0.314).

5-4-6 اختبار الفرضية السادسة:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى للمتغيرات الشخصية التالية: (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادة المهنية).

وتنقسم هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية :

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى الجنس.

تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى الجنس. والنتائج مبينة في جدول رقم (30) ويتبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي (0.519)، وهي أكبر من (0.05)، وقيمة t المحسوبة تساوي (0.651)، وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى الجنس عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ واتفقت مع دراسة (المدلل، 2007) والتي أوضحت بأنه لا يوجد فروق في إجابات المبحوثين يُعزى إلي متغير الجنس.

جدول رقم (30)

نتائج اختبار t للفروق بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تعزى إلى الجنس.

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الجنس	الجزء
0.519	-0.651	0.666	3.736	35	نكر	جميع المحاور (مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة)
		0.878	3.951	5	أنثى	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)، ودرجة حرية "38" تساوي (2.01).

2- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى المؤهل العلمي.

تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى المؤهل العلمي والنتائج مبينة في جدول رقم (31)، ويتبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي (0.721)، وهي أكبر من (0.05)، وقيمة t المحسوبة تساوي (0.359)، وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ واتفقت مع دراسة (المدلل، 2007)، والتي أوضحت أن المؤهل العملي مهم سواء للمؤسسات الحكومية أو الشركات الربحية.

جدول رقم (31)

نتائج اختبار t للفروق بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى المؤهل العلمي.

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	المؤهل العلمي	الجزء
0.721	0.359	0.717	3.776	36	بكالوريوس	جميع المحاور (مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة)
		0.331	3.644	4	ماجستير	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)، ودرجة حرية "38" تساوي (2.01).

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى التخصص العلمي.

تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى التخصص العلمي. والنتائج مبينة في جدول رقم (32) ويتبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي (0.372)، وهي أكبر من (0.05)، وقيمة t المحسوبة تساوي (0.712)، وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى التخصص العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ مما يدل على أهمية تخصص المحاسبة لما له من دور فعال لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، واتفقت مع دراسة (المدلل، 2007) والتي أوضحت أهمية التخصص العلمي لوظيفة التدقيق الداخلي.

جدول رقم (32)

نتائج اختبار t للفروق بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى التخصص العلمي.

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	التخصص العلمي	الجزء
0.712	-0.372	0.709	3.742	32	محاسبة	جميع المحاور (مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة)
		0.628	3.844	8	إدارة أعمال	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05)، ودرجة حرية "38" تساوي (2.01).

4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى المسمي الوظيفي.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى المسمي الوظيفي عند مستوى $\alpha = 0.05$. والنتائج مبينة في جدول رقم (33) ويتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي (0.482)، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي (2.64)، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي (0.748)، وهي أكبر من (0.05)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تشير إلى المسمي الوظيفي واختلفت مع دراسة (المدلل، 2007)، والتي أوضحت بأن المسميات الوظيفية ليس لها اعتبار كبير لدى المؤسسات الربحية.

جدول رقم (33)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى المسمي الوظيفي.

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور (مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة)	بين المجموعات	0.961	4	0.240	0.482	0.748
	داخل المجموعات	17.426	35	0.498		
	المجموع	18.387	39			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4 ، 35" ومستوى دلالة (0.05)، تساوي (2.64).

5- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى سنوات الخبرة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى سنوات الخبرة عند مستوى $\alpha = 0.05$. والنتائج مبينة في جدول رقم (34) ويتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي (1.249)، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي (2.64)، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي (0.308)، وهي أكبر من (0.05)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى سنوات الخبرة، واختلفت مع دراسة (الأغا، 2010) والتي أوضحت بأن المدققين الداخليين الجدد أكثر فعالية في العمل وذلك لإثبات جدارتهم في العمل.

جدول رقم (34)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى سنوات الخبرة.

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور (مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة)	بين المجموعات	2.296	4	0.574	1.249	0.308
	داخل المجموعات	16.090	35	0.460		
	المجموع	18.387	39			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4 ، 35" ومستوى دلالة (0.05)، تساوي (2.64).

6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى الشهادة المهنية.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى الشهادة المهنية عند مستوى $\alpha = 0.05$. والنتائج مبينة في جدول رقم (35) ويتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي (0.181)، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي (2.64)، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي (0.947)، وهي أكبر من (0.05)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى الشهادة المهنية، واختلفت مع دراسة (المدلل، 2007) والتي أوضحت بأن نسبة غير الحاصلين على شهادات مهنية 65% وهذا بدوره يؤثر على مصلحة العمل داخل المؤسسات الربحية.

جدول رقم (35)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تُعزى إلى الشهادة المهنية.

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور (مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة)	بين المجموعات	0.373	4	0.093	0.181	0.947
	داخل المجموعات	18.013	35	0.515		
	المجموع	18.387	39			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4 ، 35" ومستوى دلالة (0.05)، تساوي (2.64).

خلاصة.

استعرض هذا الفصل نتائج الدراسة الميدانية المتمثلة في اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، وتحليل واختبار محاور الدراسة، من خلال استخدام اختبار كولمغروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا - يعد هذا الاختبار ضرورياً في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً - وقد كانت نتائج الاختبار طبيعية لأن القيمة الاحتمالية لكل محور من محاور الدراسة أكبر من $(Sig > 0.05)$ ، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، لذا تم استخدام عدة اختبارات لتحليل فقرات الإستبانه المكونة من ستة محاور يبحث كل محور متغير من المتغيرات المستقلة للدراسة وهي: تبني معايير أداة واضحة، استقلالية والموضوعية، توسيع نطاق ومسؤوليات، تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي، ووجود قسم للتدقيق الداخلي، وعلاقة المتغيرات التنظيمية بنجاح وظيفة التدقيق الداخلي، وتم اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع " ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة " وكانت النتائج جميعها إيجابية.

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

6-1 مقدمة:

يهتم هذا الفصل بعرض أهم النتائج والتوصيات التي خلصت إليها الدراسة الميدانية التي تناولت مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة لتطوير وزيادة فعاليتها وتحسين أدائها بما يكفل استغلالاً أفضل للموارد البشرية والمادية.

6-2 نتائج الدراسة:

1- بينت الدراسة أن هناك دوراً واضحاً لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بصورة جيدة في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة.

2- أوضحت الدراسة بأن هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة تطبق كافة إجراءات التدقيق الداخلي بما يكفل صحة ودقة البيانات المالية والإدارية المسجلة بالسجلات والمحافظ على أصولها وموجوداتها من أي غش أو تلاعب من خلال الجرد المفاجئ بشكل دوري.

3- أظهرت الدراسة قيام المدققين الداخليين بمهام التدقيق الداخلي المطلوبة منهم بصورة جيدة، وذلك من خلال تأكيدهم على دقة وتبويب العمليات المالية والإدارية وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4- أوضحت الدراسة التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، وهذا أثر بدوره بالإيجاب على ضبط وتحسين الأداء المالي والإداري.

5- كشفت الدراسة أن هناك موضوعية عالية لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال استقلال موقعها في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيتها للإدارات التنفيذية ومن خلال قيامها بتدقيق جميع أنشطة الهيئة وتقديم التوصيات بدون ضغط من الإدارة العليا.

6- بينت الدراسة أن توسيع نطاق وظيفة التدقيق الداخلي ليشمل تدقيق الكفاءة والفاعلية للعاملين والمشاركة في أعداد وتنفيذ الخطط، يؤدي ألي زيادة كفاءة أداء هيئات الحكم المحلي.

7- أظهرت الدراسة أن وظيفة التدقيق الداخلي تتأثر بالكفاءة العلمية والعملية المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي مما يسهم بشكل فعال في زيادة فعالية العاملين لإنجاز أعمالهم بمهارة وكفاءة عالية.

8- أوضحت الدراسة أن هناك اتفاق عام بين جميع الهيئات بأن وجود قسم التدقيق الداخلي يوفر معلومات وتقارير عن الأداء بشكل دقيق ومنظم ويتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

- 9- بينت الدراسة أن فصل الصلاحيات بين المدققين الداخليين يحقق الدقة في البيانات المالية والإدارية وكذلك يساعد في التخطيط ورسم السياسات المستقبلية.
- 10- أوضحت الدراسة أن الإدارة العليا تهتم بتطوير قسم التدقيق الداخلي، من خلال وجود خطط تدريب سنوية معتمدة لتدريب المدققين الداخليين وتنمية قدرتهم.
- 11- أظهرت الدراسة أن مدى التزام المدققين الداخليين بتطبيق معايير التدقيق الداخلي في هيئات الحكم المحلي لا يختلف باختلاف المتغيرات التنظيمية (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمي الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادة المهنية).

6-3 توصيات الدراسة:

- في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإنه تم اقتراح التوصيات التالية:-
- 1- إخضاع المدققين الداخليين وأساليب عملهم إلى عملية تقييم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف، والعمل على تطوير خبراتهم ومهاراتهم ومساعدتهم في الإطلاع على أساليب التدقيق الحديثة المتبعة في الدول المتقدمة.
 - 2- ضرورة اهتمام الهيئات بوظيفة التدقيق الداخلي أكثر مما يساعد على تطوير هذه الوظيفة وتوفير الإمكانيات اللازمة لتدعيم مكانتها داخل هيئات الحكم المحلي.
 - 3- ضرورة إلزام وزارة الحكم المحلي للهيئات المحلية بوظيفة التدقيق الداخلي من خلال استقلال إدارات وأقسام التدقيق الداخلي ومؤهلات العاملين في هيئات الحكم المحلي.
 - 4- ضرورة متابعة التطورات الفنية التي تطرأ على معايير التدقيق الداخلي الدولية ومحاولة تجيهرها بالتناسب مع الواقع الراهن لتطبيقها داخل هيئات الحكم المحلي.
 - 5- العمل على استمرارية تدعيم مقومات وظيفة التدقيق الداخلي لكي تتمكن من القيام بأداء مهامها على أكمل وجه.
 - 6- ضرورة وجود إلزام قانوني من وزارة الحكم المحلي يلزم هيئات الحكم المحلي بتطبيق معايير التدقيق الداخلي بحيث تكون الوزارة متابعه ومشرفة على كل خطوة تتبعها الهيئات بصفتها المسؤول الرئيسي عن إصدار التعليمات للهيئات المحلية.
 - 7- ضرورة استمرارية العمل نحو تعزيز المهارة والمعرفة لدى المدققين الداخليين لتمكينهم من أداء أعمالهم بصورة جيدة المتعلقة بالتدقيق الداخلي.

8- ضرورة ألا يقتصر قسم التدقيق الداخلي على التخصص المالي والإداري بل يجب أن يشمل على التخصص الفني من أجل كفاءة العمل.

9- حث هيئات الحكم المحلي المصنفة "ب، ج، د" للاستفادة من خبرات الهيئات المحلية المصنفة "أ" في مجال التدقيق الداخلي وجميع التخصصات مع مراعاة الخصوصية التي تتمتع بها كل هيئة محلية.

10- بذل المزيد من التحسين والتطوير لتقوية أدوات ووسائل التدقيق الداخلي بما يزيد من الكفاءة والفاعلية لدي العمل والعاملين في الهيئات المحلية.

11- ضرورة تفعيل دور جمعية فلسطينية للمدققين الداخليين على غرار الدول المتقدمة ويكون لها الحق في إصدار المعايير بما يتفق مع المؤسسات العامة والخاصة والرجوع إليها في حالة وجود مشاكل.

6-4 الدراسات المقترحة:

استنادا إلى أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، فإن هناك ضرورة لإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث لجوانب مختلفة لوظيفة التدقيق الداخلي، وفي هذا المجال تقترح الدراسة الموضوعات التالية:

1- تطوير أدوات لوظيفة التدقيق الداخلي في هيئات الحكم المحلي بما ينسجم مع معايير التدقيق الداخلي الدولي.

2- مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي في ظل تكنولوجيا المعلومات وحوسبة الهيئات المحلية وآلية الإجراءات المتبعة لتدقيقها والمحافظة على الأصول وسرية المعلومات.

3- مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تقويم الأداء المالي والإداري في المؤسسات الحكومية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية.

- إبراهيم، احمد علي، (1998)، "التأصيل المهني للمراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة بنها، العدد (1).
- أبو زر، عفاف إسحق، (2009)، "الإطار الفكري لنظام إدارة التدقيق الشامل"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، مجلد (33)، العدد (1).
- أبو سمرة، سفيان، (2006)، "دور البلديات والهيئات المحلية في تنمية المجتمع المحلي"، مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، المنعقد بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو فارس، محمود؛ المعاني، أيمن، (2006)، "أثر دمج البلديات في الأردن على فعاليتها الإدارية والمالية من وجهة نظر رؤساء المجالس فيها - دراسة ميدانية تحليلية"، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد (33)، العدد (1).
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، (1999)، "معايير التدقيق الدولية"، النسخة المعمول بها في فلسطين، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، الطبعة الأولى، 2001.
- الأحمد، أحمد صالح، (1984)، "الأبعاد السلوكية للمراجعة الداخلية - دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- أزمقنا، تيسير أحمد، (1994)، "تعزيز قبول التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.
- الأعرج، حسين، (2005)، "دراسة تأثيرات العولمة على النظم المحلية (التجربة الفلسطينية)"، وزارة الحكم المحلي، فلسطين.
- بدران، سناء محمد، (1994)، "تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
- بكري، علي حجاج، (2005)، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد (3).
- جامعة القدس المفتوحة، (1998)، "الإدارة المحلية في فلسطين والعالم العربي"، مطبعة النصر التجارية، عمان، الأردن.

- الجرباوي، علي، (1991)، " البلديات الفلسطينية من النشأة حتى عام 67"، مجلة الشؤون الفلسطينية، عدد(221 - 222)، فلسطين.
- جربوع، يوسف محمود، (2002)، " مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية"، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين.
- جربوع، يوسف محمود، (2005)، " مجالات مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعة الإسلامية في غزة - فلسطين"، دراسة ميدانية تطبيقية على موظفي الإدارة المالية والمدققين الداخليين"، بحث منشور، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- جربوع، يوسف محمود، (2006)، " مجالات مساهمة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تحسين القرارات المالية لمجلس الإدارة وفقاً لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد (5)، العدد (23).
- جربوع، يوسف، (2004)، "دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية في فلسطين"، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (8).
- جمعة، أحمد حلمي، (2009)، " الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- جمعة، أحمد حلمي، (2011)، " التدقيق الداخلي والحكومي"، جامعة الزيتونة الأردنية، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الجمل، متولي محمد، محمد، عبد المنعم، (1973)، " المراجعة"، دار النهضة العربية، القاهرة.
- حباس، أسامة؛ إشتية، محمد، (2004)، " البلديات وهيئات الحكم المحلي في فلسطين:النشأة والوظيفية ودورها في التنمية الاقتصادية"، مطبعة ادكيدك، فلسطين.
- حسيبا، سناء؛ قاسم، محمد، (2006)، " واقع واستراتيجيات تطوير الإدارة المحلية في الأراضي الفلسطينية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- حسين، أحمد حسين علي، (1997)، " نظم المعلومات المحاسبية"، جامعة الإسكندرية، مصر.
- الخريسات، حمدان فرحان، (1998)، " التدقيق الداخلي في الشركات"، دار أفاق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن.
- الخطيب، خالد راغب، (2010)، " مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن.

- الذنبيات، على عبد القادر، (2006)، " تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية ولأنظمة والقوانين المحلية: نظرة وتطبيق "، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الأولى، عمان.
- الذنبيات، علي عبد القادر، (2009)، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية "، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (1)، العدد (1).
- رضوان، علي رأفت، (1983)، " معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة.
- سالم، إياد، (2012)، " واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة - دراسة ميدانية تحليلية " رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- السقا، سيد أحمد، (1997)، " المراجعة الداخلية - الجوانب المالية والتشغيلية "، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبين، الرياض، الطبعة الأولى، العدد (12).
- سلامة، مصطفى، (2010)، " مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية "، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية.
- السلامي، عارف، (2005)، " مدى التزام شركات التأمين اليمنية بمعايير التدقيق الداخلي "، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.
- سليم، فريد منصور، (2007)، " أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين "، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين.
- شاهين، سمر، (2007)، " واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة "، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- شحاته، حسين حسين، (1996)، " أصول المراجعة والرقابة: مع إطلالة سلامية "، مكتبة دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر.
- شحروبي، محمود عبد الرحيم، (1999)، " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية - دراسة مسحية "، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.
- شرف، جهاد، (2005)، " أثر الرقابة المالية على التمويل للمؤسسات الأهلية - دراسة ميدانية - المؤسسات الأهلية في قطاع غزة "، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- شقورة، عمر فريد، (2000)، " مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي "، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.
- الصبان، سمير؛ جمعة، إسماعيل؛ السوافيري، فتحي، (1996)، " الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي "، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- الصبان، محمد سمير، (1997)، " المراجعة : مدخل علمي تطبيقي "، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- الصبان، محمد سمير؛ فتح الله، عوض لبيب، (1991)، " أصول العلمية والمهنية للمراجعة "، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- الصحن، عبد الفتاح محمد؛ وسرايا، محمد السيد؛ وآخرون، (2006)، " الرقابة والمراجعة الداخلية "، جامعة الإسكندرية، مصر.
- طربين، أحمد، (1990)، " فلسطين في عهد الانتداب البريطاني، الموسوعة الفلسطينية "، مجلد 2، الطبعة الأولى، بيروت.
- طوقان، طارق، (2001)، " تقرير حول اللامركزية والحكم المحلي في فلسطين "، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، رام الله، فلسطين.
- الطويل، عصام، (2009)، " مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية - دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- عابدين، حسني، (2002)، " تقييم فاعلية وكفاءة أجهزة الرقابة الداخلية ببلدية غزة خلال الفترة من 1995-2000 "، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- عايش، يوسف حسن، (2005)، " مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في أحكام الرقابة على أداء أنشطة وكالة الغوث الدولية (الأنروا) في غزة في ضوء معايير المراجعة الدولية "، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- العبادي، مصطفى راشد، (1999)، " تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية - دراسة ميدانية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد (1).

- عبد اللاه، محمد الرملي، (1994)، " إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد (8)، العدد (2).
- عبد الله، خالد أمين، "أ"، (2000)، " علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- عبد الله، خالد أمين، "ب"، (2000)، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- عبد المغني، فضل علي، (2003)، " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك اليمنية"، رسالة ماجستير، منشورة، جامعة اليرموك، عمان.
- عبيدات، ذوقان؛ وعدس، عبد الرحمن؛ وعبد الخالق، كايد (2001) البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه، عمان.
- عبيرات، مقدم؛ نقاز، أحمد، (2007)، "المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار: دراسة حالة مصنع الأدوية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد (2).
- عثمان، عبد الرزاق محمد، (1998)، " أصول التدقيق الرقابة الداخلية"، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الموصل، مديرية دار الكتاب لطباعة والنشر، الموصل، الجمهورية العراقية.
- العدوان، ياسر؛ الطعمنة، محمد؛ عبد الحكيم، أحمد، (1997)، " تحليل مالية البلديات الكبرى في الأردن"، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد (13)، العدد (30).
- العساف، صالح حمد، (1995)، " المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية في العلوم السلوكية"، مكتبة العبيكان، الرياض.
- العفيفي، مؤمن، (2009)، " مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- العمرات، أحمد، (1990)، " المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوي السلوكي"، الطبعة الأولى، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- العمري، أحمد محمد؛ وعبد المغني، فضل عبد الفتاح، (2006)، " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية "، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (2)، العدد (3).
- العميان، محمود، (2002)، " السلوك التنظيمي في منظمات الأعمال "، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان.
- عوض، سمير حبيب، (1995)، " تقويم فعالية الأداء الجامعي بكليات التجارة "، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.
- عويضة، محمد يسري، (1985)، " دراسة لأهمية وجدوى معايير أداء المراجعة الداخلية "، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر المجلد (2)، العدد (7).
- فخر، محمود عبد الملك؛ محمود، سمير عبد المغني، (1996)، " مدى كفاية معيار المراجعة الدولي رقم (10) توفير الإرشادات اللازمة للمراجع الخارجي لتقييم أعمال المراجعة الداخلية " مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد (16)، العدد (1).
- الفرجات، أحمد خليل، (2003)، " تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية "، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- فلاق، محمد، (2011)، " التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الإيزو 9001 "، كلية التجارة، جامعة سكيكدة، الجزائر.
- قانون رقم (1) لسنة 1997 بشأن الهيئات المحلية الفلسطينية، المادة رقم (2).
- القباني، ثناء على، (2007)، " المراجعة "، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- القبطان، محمد، (2006)، " قواعد المراجعة في أعمال البنوك "، دار النصر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- الكاشف، محمود يوسف، (2000)، " نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط ضيف للقيمة "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر العدد (4).
- كشك، محمد بهجت، (1996)، " مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية "، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر.

- مجاهد، محمد عبد الله، (2002)، " تقييم مخاطر بيئة عملية المراجعة المرتبطة بقرار قبول العميل وأثرها على هذا القرار بالتطبيق على بيئة الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (26)، العدد (2).
- المجمع العربي للمحاسبين أ، (2001)، " مفاهيم التدقيق المتقدمة "، مطابع الشمس، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (1996)، " التخطيط لعملية التدقيق الداخلي "، مطابع الشمس، العدد السابع والتسعون، جامعة اليرموك، الأردن، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- محمد، جبريل، (2008)، " اللامركزية والتنمية المحلية في فلسطين "، منشورات بانوراما، المركز الفلسطيني لتعميم الديمقراطية وتنمية المجتمع، فلسطين.
- محمود، سمير عبد الغني، (1989)، " دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق والخصائص والأهداف "، مجلة معهد الإدارة العامة، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، العدد (63).
- محمود، منصور حامد؛ والطحان، محمد أبو العلا؛ والحموي، محمد هشام، (1994)، " أساسيات المراجعة "، دار الكتب المصرية، القاهرة، مصر.
- المدلل، يوسف، (2007)، " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري - دراسة تطبيقية علي الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية "، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- المدهون، إبراهيم، (2011)، " دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة - دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- المطارنة، غسان فلاح، (2006)، " تدقيق الحسابات المعاصرة - الناحية النظرية "، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- النونو، كمال، (2009)، " مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة "، رسالة ماجستير، غير منشور، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- الهواري، محمد نصر؛ ومحمد، احمد سلطان، (1987)، " أساسيات المراجعة : دراسة للأصول العلمية والعملية والإجراءات التنظيمية لمراجعة الحسابات في الوحدات الاقتصادية "، مكتبة غريب، القاهرة، مصر.

- الوقاد، سامي محمد؛ ديان، لؤي محمد، (2010)، " تدقيق الحسابات (1) "، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن.

- يحيى، فيحاء عبد الخالق؛ مجيد العلي، منهل، (2003)، " مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية "، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (25)، العدد (73).

ثانياً: المراجع الأجنبية.

- Acfe, (2006), "**Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse** " Association of Certified Fraud Examiners, available at:www.acfe.com.

- Allegrini, Marco؛ D'onza, Giuseppe, (2003), " **Internal auditing risk assessment in large Italian companies: an Empirical survey**", International journal of auditing, No. (7), pp.191-208.

- Arena, Marika ؛ Arnaboldi, Michela and Azzone, Giovanni, (2006) " **Internal audit in Italian organizations: A multiple case study** ", Managerial Auditing Journal. Vol. (21) No. (3) pp. 275-292.

- Baltaci, Mustafa and Yilmaz, serdar, (2006)," **Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local** ", The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, Washington, pp.1-15.

- Cadbury Report, (1992), "**Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance** ", Gee & Co, London.

- Davies, Marlene, (2001), "**The Changing Face of Internal Audit in Local Government**", Business School, University of Glamorgan, Pontypridd, Wales, pp.83-88.

- Dittenhofer, Moet, (2001), " **Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods** ", Managerial Auditing Journal. Vol.(16) No. (8) pp. 443–450.
- Institute of Internal Auditors, (2004)," **Code of Ethics and Standards for The Professional Practice of Internal Auditing** ", available at: <http://www.theiia.org>.
- Institute of Internal Auditors, (2011), "**Internal auditing role in risk Management** ".
- Jantan, Muhamad Bin; Faudziah, Hanim Fadzil and Haron, Hannah, (2005), "**Internal auditing practices and internal control system in Malaysian Listed Company** ". This article will be published in Managerial Auditing Journal (MAJ) Vol 20 Issue 8.
- Joshi, Ravikant, (1991), "**Financial Management in India Municipalities** ", an Advisor to Vadodara Municipal Corporation, Mumbai, India, pp. 3–17.
- Kagermann, Kuting; Kinney, Weber Henning; arlhein, William and Claus–Peter, (2008), "**Internal Audit Handbook**", 1ed, USA: Springer.
- Kevin, James, (2003), "**The Effects of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention** ", Accounting Horizons, Vol. 17, No.4, pp. 1–17.
- KPMG, (2004), "**New Strategy and best Practice in Internal Audit – An emerging model for building organizational value focusing on risk** ", available at: www.kpmg.com.
- Moller, Robert, (2004), "**Sarbanes–Oxley and the New Internal Audit Roles** ", John Wiley and Sons, p.13.
- Motubatse, Kgobalale Nebbel, (2005), "**Internal Control Over Capital Assets of the Kurhuleni Metropolitan Municipality** ", Department of

- Auditing, Faculty of Economic Science, Tshwane University of Technology, pp 133–135.
- Mutchler, Jane, (2004), " **independence and objectivity: A ramework for research opportunities in internal auditing** " pp.231–268.
 - O'regan, David, (2001), " **Genesis of a profession: towards professional status for internal auditing** ", Managerial Auditing Journal.Vol.(16) No.(4) pp.215–226.
 - Pickett, Spencer, (2004), "**The Internal Auditor at Work**" John Wiley and Sons, p.11.
 - Pickett, Spencer, (2010), "**The internal auditing handbook** ", 3ed, USA: John Wily.
 - Rahahleh, Mohammad Yassein, (2010), " **Regulating the Profession of Internal Auditing in Jordan** ", Accounting Department, Al–alBayt University, Mafraq – Jordan, pp169 –170.
 - Ramamoorti, Sridhar and Weidenmier, Marcia, (2004), "**The pervasive impact of information technology on internal auditing**" pp. 301–377
 - Ruud, Flemming, (2004), " **The internal audit function: AN integral part of organizational governance** ", Pp 73–96.
 - Susana, Jorge and Anabela, Costa, (2009), " **Internal auditing amongst Portuguese municipalities** ", Faculty of Economics, University of combra, Portugal, pp 303–361.
 - Unegbu, Angus Okechukwu and Isa Kida, Mohamed, (2011), "**Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management** ", Accounting Faculty, American University of Nigeria, Yola, p.304.

ثالثاً: مواقع إنترنت:

- 1 - <http://www.cma.gov> .
- 2 - <http://www.theiia.org.com>.
- 3 - <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/mission>.

رابعاً: المقابلات الشخصية:

- 1- مقابلة مع موظفي الرقابة والتدقيق بوزارة الحكم المحلي، بتاريخ 2012/10/10.
- 2- مقابلة مع أ. سهيل عبد الجواد، رئيس قسم التدقيق الداخلي للشئون المالية، ببلدية غزة، بتاريخ 2012/10/14.
- 3- مقابلة مع أ. سعيد المبيض، رئيس قسم التدقيق الداخلي للشئون الإدارية، ببلدية غزة، بتاريخ 2012/10/20.
- 5- مقابلة مع أ. عدنان القاعود، مدير إدارة الرقابة والتدقيق الداخلي، ببلدية غزة، بتاريخ 2012/10/24.
- 6- مقابلة مع موظفي الرقابة والتدقيق الداخلي بهيئات الحكم المحلي، بتاريخ 2012/11/8.

الملاحق

- ملحق رقم (1) قائمة بأسماء المحكمين.
- ملحق رقم (2) تسهيل مهمة الباحث.
- ملحق رقم (3) الإستبانة في صورتها النهائية.

ملحق رقم (1)
قائمة المحكمين

مكان العمل	الوظيفة	الدرجة العلمية	التخصص	أسماء المحكمين
جامعة الأزهر	محاضر أكاديمي	أستاذ مشارك	محاسبة	د. جبر إبراهيم الداور
كلية العلوم والتكنولوجيا	محاضر أكاديمي	أستاذ مشارك	محاسبة	د. حسني محمد عابدين
جامعة الأقصى	محاضر أكاديمي	أستاذ مشارك	محاسبة	د. رامي صالح عبدو
الجامعة الإسلامية	نائب الرئيس للشؤون المالية والإدارية	أستاذ دكتور	محاسبة	د. سالم عبد الله حلس
بلدية غزة	مدقق حسابات	ماجستير	محاسبة	أ. عبد المجيد لطفي العيلة
بلدية غزة	مدير إدارة الرقابة والتدقيق	ماجستير	محاسبة	أ. عدنان محمد قاعود
الجامعة الإسلامية	مساعد نائب رئيس الجامعة للشؤون الإدارية والمالية	أستاذ مشارك	محاسبة	د. علي عبد الله شاهين
جامعة الأزهر	محاضر أكاديمي	أستاذ مشارك	محاسبة	د. عماد محمد الباز
الجامعة الإسلامية	محاضر أكاديمي	أستاذ مساعد	إحصاء	د. نافذ محمد بركات
الجامعة الإسلامية	محاضر أكاديمي	أستاذ مشارك	محاسبة	د. ناهض نمر الخالدي
جامعة الأقصى	عميد كلية العلوم الإدارية والمالية	أستاذ دكتور	محاسبة	د. نضال فريد عبد الله
جامعة الأقصى	محاضر أكاديمي	أستاذ مشارك	محاسبة	د. محمود أبو بكر

ملحق رقم (2) تسهيل مهمة الباحث

Ref :
Date:

الرقم: ج از / 12/19 /
التاريخ: 2012/11/13



حفظكم الله

السيد وكيل وزارة الحكم المحلي

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،

الموضوع : تقديم التسهيلات البحثية

تهديكم عمادة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية تحياتها وتتمنى منكم تقديم التسهيلات البحثية لطالب ماجستير المحاسبة (عبد الباسط أحمد الخيسي).

لإعداد بحث بعنوان " مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة "

يرجى من سيادتكم تقديم التسهيلات البحثية الممكنة، وتوفير ما يحتاجه الطالب من البيانات المتعلقة بالبحث .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ...

عميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

د. سمير أبو مدلسة



صورة الى /

الملف.

كلية الاقتصاد
والعلوم الإدارية
مكتب عميد الكلية
Faculty of Economics
& Administrative Sciences
The Dean Office

Gaza - Palestine

P.O.Box :1277

Telephone: +970 8 2824 010
+970 8 2824 020

Fax : +970 8 2821180

E-Mail:capa@alazhar.edu.ps

ملحق رقم (3)
الإستبانه في صورتها النهائية

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة الأزهر - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

إستبانه الدراسة

الأخ الفاضل /الأخت الفاضلة...

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة (دراسة تطبيقية تحليلية)"، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل .

حيث يقوم الباحث بمسح شامل لمجتمع الدراسة المتمثل في كافة هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة، لذا أرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الإستبانه مقدراً لكم جهودكم في تشجيعكم للبحث العلمي والتعاون المخلص لدعم مسيرة العلم والتعليم في فلسطين، مع العلم أن هذه البيانات التي سوف نحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتقبلوا فائق الاحترام،،،

الباحث

عبد الباسط أحمد الخيسي

القسم الأول / الخصائص الشخصية للمدقق الداخلي:
الرجاء وضع إشارة (✓) في المربع الذي ينطبق عليك:

1- الجنس:

ذكر أنثى

2- المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

3- التخصص العلمي:

محاسبة إدارة أعمال اقتصاد علوم مالية ومصرفية

4- المسمى الوظيفي:

مدير عام مدير مالي رئيس قسم رئيس شعبة
 مدقق داخلي غير ذلك

5- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات 5 - 10 11 - 15 16 - 20 أكثر من 20 سنة

6- الشهادة المهنية:

محاسب محترف (CPA) محاسب إداري (CMA) مدقق داخلي (CIA)
 محاسب قانوني عربي (ACPA) لا يحمل شهادة مهنية

القسم الثاني:

" حول مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة"

المحور الأول: " اختبار العلاقة بين تبني معايير أداء واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي "						
رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	معتراض بشدة
1	يقوم المدقق الداخلي بفحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية المالية والإدارية.					
2	يملك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الأداء المهني في هيئتك المحلية.					
3	تطبق هيئتك المحلية معايير سليمة للتدقيق الداخلي تساعد في الحكم على مدى التقدم في إنجاز المهام المطلوبة.					
4	غرض ومسؤوليات ونطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة ومعلنة ومحددة بدقة.					
5	يوجد إدراك كاف لأهمية معايير الأداء المهني في هيئتك المحلية.					
6	يقوم المدقق الداخلي بتطبيق معايير الأداء المهني التي تساعد في كشف التجاوز المالي والإداري الموجود بالهيئة.					
7	يعمل المدقق الداخلي على تطبيق برامج وأدوات المراجعة التحليلية لاكتشاف الغش والتلاعب والتحرير في المستندات.					
8	يعمل المدقق الداخلي على فحص مدى الالتزام بالقوانين الصادرة عن وزارة الحكم المحلي.					
9	يحرص المدقق الداخلي في هيئتك المحلية باستمرار على متابعة التطورات المستخدمة في معايير التدقيق الداخلي ويستند إليها عند أداء مهامه.					

المحور الثاني: " اختبار العلاقة بين استقلال وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي " .

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	معتراض بشدة
1	يلتزم المدقق الداخلي بالحياد ليحافظ على استقلاله أثناء قيامه بتدقيق الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وتدقيقها.					
2	المدقق الداخلي قادر على تقديم توصيات وملاحظات بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.					
3	المدقق الداخلي يوازن بحذر كبير بين كونه موظفا داخل الهيئة وبين الحفاظ على استقلاله وحياده في أداء واجباته المهنية.					
4	توجد أهمية كبيرة لوجود خط اتصال مباشر للمدقق الداخلي مع الإدارة العليا وذلك من أجل تدعيم استقلاله.					
5	يعمل المدقق الداخلي على تحقيق أهداف عملية التدقيق بمستوى عالي من الكفاءة بهيئتك المحلية.					
6	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الداخلي من ممارسة أي أفعال تسيء للمهنة أو للهيئة التي يعمل بها.					
7	يقوم المدقق الداخلي بالمساهمة في تحقيق الأهداف الكلية للهيئة التي يعمل بها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.					
8	يقوم المدقق الداخلي بإبداء أعلى درجات الموضوعية في عمله، ولا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية.					
9	يذكر المدقق الداخلي جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها أثناء قيامه بعملية التدقيق في هيئتك المحلية.					

المحور الثالث: " اختبار العلاقة بين توسيع نطاق ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي " .

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	معتراض بشدة
1	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الكفاءة والفاعلية و تقييم الأداء للمساعدة في ضبط الأداء المالي والإداري.					
2	إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي يفترض انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا.					
3	يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم وجود معايير أداء مقرة ومعتمدة من قبل الإدارة العليا.					
4	يشكل عمل المدقق الداخلي في العمليات التشغيلية دورا استشاريا تأميناً للإدارة بالهيئة .					
5	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالهيئة والتقرير عنهم.					
6	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الأعمال المالية والإدارية قبل وإثناء وبعد إنجاز هذه الأعمال.					
7	يقوم المدقق الداخلي بتوسيع نطاق عمل عن طريق المشاركة في أعداد وتنفيذ خطط البرامج الموضوعة بهيئتك المحلية.					
8	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.					
9	يقوم المدقق الداخلي برفع تقرير عن سوء استخدام الموارد والتسهيلات.					

المحور الرابع : " اختبار العلاقة بين تأثير الكفاءة العلمية والعملية لوظيفة التدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي " .

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	معتراض بشدة
1	تتوفر في القائمين على عملية التدقيق الداخلي الكفاءة المهنية لانجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة وخبرة.					
2	يحصل العاملون في إدارة التدقيق على دورات تدريبية متخصصة في حقل التدقيق الداخلي.					
3	تحرص إدارة التدقيق على رفع كفاءة العاملين فيها من خلال عقد المؤتمرات والندوات.					
4	يعمل المدققين الداخليين على اكتساب شهادات مهنية بهدف زيادة فاعلية قسم التدقيق الداخلي.					
5	يساهم وجود مؤهل علمي متخصص في مجال التدقيق في زيادة فاعلية العاملين بالتدقيق الداخلي.					
6	تتوفر قيم أخلاقية مهنية يتميز بها العاملين في التدقيق الداخلي.					
7	يتولى قسم التدقيق الداخلي مسؤول متفرغ ويكون من القيادات الإدارية فيه.					
8	يسند للمدقق الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.					
9	فصل الصلاحيات بين المدققين يحقق الدقة في البيانات ويساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.					

المحور الخامس: " اختبار العلاقة بين وجود قسم للتدقيق الداخلي وضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي ".

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	معارض بشدة
1	يتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي سياسات وإجراءات مكتوبة كدليل للعاملين بهيئتك المحلية.					
2	يوفر قسم التدقيق الداخلي المعلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة لاتخاذ قراراتها ومساعدتهم في فحص وتقييم سلامة النظم والإجراءات بهيئتك المحلية.					
3	يساهم قسم التدقيق الداخلي بتقليل الأخطاء والانحرافات من خلال التقيد بالأنظمة والقوانين من قبل الموظفين العاملين بالدوائر المختلفة.					
4	وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يوفر معلومات قابلة للفهم ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.					
5	وجود قسم مستقل للتدقيق الداخلي يؤدي إلى الحصول على المعلومات والتقارير المالية بالتوقيت المناسب.					
6	يقوم قسم التدقيق الداخلي بوضع خطط تدقيق تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة في تحديد أولويات وأنشطة دائرة التدقيق الداخلي بالاتفاق مع الأهداف العامة للهيئة.					
7	يقوم قسم التدقيق الداخلي بتركيز جهوده على تدعيم وتقوية منظومة الرقابة الداخلية في الهيئة.					
8	يطبق قسم التدقيق الداخلي أساليب ووسائل فنية فاعلة للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي والإداري.					
9	يحرص قسم التدقيق الداخلي على دراسة وتقييم النظم المستخدمة ومدى ملاءمتها لتنفيذ العمليات المالية والإدارية بدقة وكفاءة لتصحيح الأخطاء.					

شاكرين لكم حسن تعاونكم