

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

Factors affecting the quality of internal audit reports in Palestinian ministries and government institutions working in Gaza Strip

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه
حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو
بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

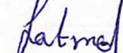
DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the
researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any
other degree or qualification

Student's name:

اسم الطالب/ة: فاطمة أحمد إبراهيم

Signature:

التوقيع: 

Date:

التاريخ: 2016 / 3 / 21



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
ماجستير محاسبة وتمويل

العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

**Factors affecting the quality of internal audit reports in
Palestinian ministries and government institutions working
in Gaza Strip**

إعداد:

فاطمة أحمد موسى إبراهيم

إشراف الأستاذ الدكتور:

حمدي شحدة محمود زعرب

أستاذ المحاسبة والتمويل

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1437هـ - 2016م



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ فاطمة أحمد موسى إبراهيم لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

Factors Affecting the Quality of Internal Audit Reports in Palestinian Ministries and Government Institutions Working in Gaza Strip

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الأحد 04 جمادى الآخر 1437هـ، الموافق 2016/03/13م الساعة الواحدة ظهراً بمبنى الحديدان، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

| | | |
|-------|-----------------|----------------------|
| | مشرفاً و رئيساً | أ.د. حمدي شحادة زعرب |
| | مناقشاً داخلياً | د ماهر موسى درغام |
| | مناقشاً خارجياً | د. محمد ساير الأعرج |

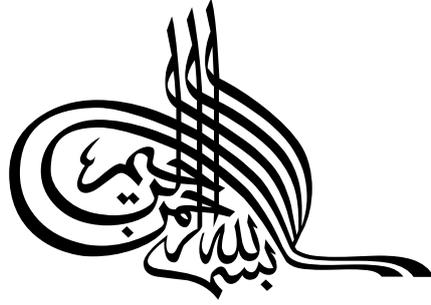
وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحثة درجة الماجستير في كلية التجارة/قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحها هذه الدرجة فإنها توصيها بتقوى الله ولزوم طاعته وأن تسخر علمها في خدمة دينها ووطنها.

والله ولي التوفيق،،،

نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. عبدالرؤوف علي المناعمة



﴿أَمَّنْ هُوَ قَانِتٌ آنَاءَ اللَّيْلِ سَاجِدًا وَقَائِمًا
يَحْذَرُ الْآخِرَةَ وَيَرْجُو رَحْمَةَ رَبِّهِ
قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ
لَا يَعْلَمُونَ إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُو الْأَلْبَابِ﴾

سورة الزمر: آية رقم (9)

الملخص

العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي الصادرة عن وحدات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة. وكذلك التعرف على الخطوات المتبعة من قبل تلك المؤسسات لتحسين جودة تقارير التدقيق الداخلي.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الأولية والثانوية، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد اشتملت عينة الدراسة على كافة الوزارات والمؤسسات الحكومية والبالغ عددها 30 مؤسسة، حيث تم توزيع عدد (97) استبانة على كافة العاملين في أقسام التدقيق الداخلي ووحدات الرقابة الداخلية بالوزارات والمؤسسات الحكومية على مختلف مستوياتهم وتم استرداد عدد (93) استبانة أي ما نسبته 95.87%، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن العاملين في وحدات الرقابة الداخلية يتمتعون بالتأهيل العلمي، والخبرة العملية والكفاءة المهنية والتدريب المناسب وهي عوامل مؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي الصادرة، وكذلك يوجد اهتمام من قبل الإدارة العليا بنتائج وتوصيات تقارير التدقيق الداخلي واستقلالية قسم التدقيق الداخلي.

وقد قدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها: ضرورة تفعيل وحدات الرقابة الداخلية غير المفعله في المؤسسات الحكومية، وضرورة تشجيع المدققين الداخليين على نيل الشهادات العلمية والمهنية المتخصصة، بالإضافة لضرورة توفير موازنة خاصة بالدورات التدريبية المتخصصة للمراجعين الداخليين في المجالات المالية والإدارية والفنية بما يخدم احتياجاتهم في العمل، وكذلك نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي داخل الوزارات والمؤسسات الحكومية، لما له من دور في تحسين الأداء.

Abstract

Factors affecting the quality of internal audit reports in Palestinian ministries and government institutions working in Gaza Strip

This study aimed at identifying the factors affecting the quality of internal audit report prepared by internal control and internal audit units in the governmental institutions and ministries operating in Gaza Strip, as well as determining the steps followed by those institutions to improve the quality of internal audit reports.

To achieve the objectives of the study and test the hypotheses, the study depended on the primary and secondary data. A questionnaire has been designed to suit the subject and objectives of the study. The sample was all governmental institutions which amount to 30 institutions. (97) questionnaires were distributed to all employees in the internal control units at all levels, of which (93) questionnaires have been received representing a net response rate of 94%. The study depended on the descriptive statistical analysis approach.

The study found a number of results among which the most important is that employees in the internal control units have scientific qualification, practical experience, professional competence and appropriate training which are considered as an influential factors in the quality of internal audit reports, as well as the existence of the top management interest in the internal audit report results and recommendations in addition to the independence of the internal audit units.

The study also revealed a number of recommendations including the need to activate the inactive internal control units in governmental institutions, in addition to the need to encourage the internal auditors to gain scientific and specialized professional certificates, as well as the need to put a special budget for training courses specialized in the financial, administrative and technical fields to serve their needs at work. Finally, it is recommended to raise the awareness of the importance of the control function within the governmental institutions and ministries in order to improve their performance.

الإهداء

إلى غرة جبيني من أحمل اسمه بكل فخر من أهداني السعادة بلا مقابل
أبي الغالي

إلى الشمعة التي أنارت دربي، وركع العطاء أمام قدميها إلى الغالية التي لا أرى الأمل
إلا من عينيها

أمي الحنونة

إلى تاج رأسي من كان معي بكل حركاتي وسكناتي، من شاركني انشغالي
زوجي العزيز

إلى الروح التي فارقتني وقد سكنت روحي من تمت حضور مناقشتي

جدتي الحبيبة

إلى النفوس البريئة أطفالي من أرى في ضحكاتهما جمال الحياة

شام ومحمد

إلى القلوب الرقيقة رياحين حياتي

إخوتي وأخواتي الغوالي

إلى الذين كان لهم معي الصنيع الجميل والمعروف الجزيل

عائلة زوجي الطيبين

شكر وتقدير

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، اللهم لك الحمد ملء السماوات وملء الأرض وملء ما شئت من شيء بعد. فله الشكر أولاً وأخيراً صاحب الفضل والمنة. والشكر لمن أضاء دربنا بهداه سيدنا محمد أشرف الأنبياء والمرسلين عليه أفضل الصلاة والتسليم.

أحمد الله الذي قيض لي من عباده الأخيار وذوي الفضل والاعتبار ليعينوني على إتمام رسالتي، يطيب لي أن أتقدم بالشكر والعرفان إلى أستاذي الأستاذ الدكتور حمدي شحدة زعرب لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، ومعاونته الصادقة وتوجيهاته السديدة من ملاحظات وإرشادات قيمة كان لها الأثر لإنجاز الرسالة على أكمل وجه.

كما أتقدم بعظيم التقدير إلى الدكتور ماهر موسى درغام أستاذ المحاسبة المشارك ورئيس قسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية، وإلى الدكتور محمد ساير الأعرج أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة الأقصى، على تفضلهما بقبول مناقشة هذه الرسالة فأعظما قيمتها.

كما أتقدم بجزيل الشكر لزوجي المهندس عبد السلام حجو الذي تقاني في مساعدتي في مختلف مراحل رسالتي وخاصة في الاستبانة والإخراج النهائي للرسالة.

وأتقدم بعظيم الامتنان لأفراد عائلتي وأصدقائي وزملائي في العمل ولجامعتي العظيمة وكل من أسدى إليّ معروفا ولو بالدعاء. فجزأهم الله عني خيراً.

وفي الختام أسأل الله العلي القدير أن يتقبل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم، وأن يغفر زلتي ويقبل عثرتي، فما كان فيه من صواب فمن الله وتوفيقه، وما كان فيه من خطأ فمن نفسي والشيطان.

والله ولي التوفيق

فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع |
|--|---|
| أ | آية قرآنية |
| ب | ملخص الدراسة باللغة العربية |
| ت | ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية |
| ث | الإهداء |
| ج | شكر وتقدير |
| ح | فهرس المحتويات |
| ر | فهرس الجداول |
| ش | فهرس الأشكال |
| ش | قائمة الملاحق |
| الفصل الأول: الإطار العام للدراسة | |
| 2 | 1.1 المقدمة |
| 3 | 2.1 مشكلة الدراسة |
| 4 | 3.1 أهداف الدراسة |
| 4 | 4.1 أهمية الدراسة |
| 5 | 5.1 فرضيات الدراسة |
| 5 | 6.1 متغيرات الدراسة |
| 6 | 7.1 حدود الدراسة |
| 6 | 8.1 الدراسات السابقة |
| 6 | 1.8.1 الدراسات العربية |
| 11 | 2.8.1 الدراسات الأجنبية |
| 15 | 3.8.1 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة |

| الفصل الثاني: التدقيق الداخلي | |
|---|---|
| 17 | المقدمة |
| المبحث الأول: طبيعة ومهام التدقيق الداخلي | |
| 19 | 0.1.2 تمهيد |
| 19 | 1.1.2 مفهوم التدقيق الداخلي |
| 20 | 2.1.2 أهمية التدقيق الداخلي |
| 21 | 3.1.2 مهام التدقيق الداخلي |
| 22 | 4.1.2 أهداف التدقيق الداخلي |
| 23 | 5.1.2 دور التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية |
| 23 | 6.1.2 أنواع التدقيق الداخلي |
| المبحث الثاني: جودة تقارير التدقيق الداخلي | |
| 26 | 0.2.2 تمهيد |
| 26 | 1.2.2 مفهوم جودة تقارير التدقيق الداخلي |
| 27 | 2.2.2 العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق الداخلي |
| 31 | 3.2.2 معايير جودة التدقيق الداخلي |
| 32 | 4.2.2 كيفية تحسين جودة التدقيق |
| المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي | |
| 34 | 0.3.2 تمهيد |
| 34 | 1.3.2 مفهوم المعيار |
| 35 | 2.3.2 أهداف معايير التدقيق الداخلي |
| 35 | 3.3.2 خصائص معايير التدقيق الداخلي |
| 36 | 4.3.2 مراحل تطور معايير التدقيق الداخلي |
| 37 | 5.3.2 معايير التدقيق الداخلي الدولية |
| 37 | أولاً: معايير الصفات |
| 39 | ثانياً: معايير الأداء |
| 42 | 6.3.2 اعتبارات وضع المعايير |

| المبحث الرابع: تقارير التدقيق الداخلي | |
|---|---|
| 44 | 0.4.2 تمهيد |
| 44 | 1.4.2 مفهوم تقرير التدقيق |
| 45 | 2.4.2 موقع إعداد التقرير من مراحل التدقيق الداخلي |
| 46 | 3.4.2 المبادئ الأساسية في إعداد تقارير التدقيق الداخلي |
| 48 | 4.4.2 المبادئ العامة لمحتوى التقرير |
| 48 | 5.4.2 معايير الثقة في تقارير التدقيق الداخلي |
| المبحث الخامس: التدقيق الداخلي الحكومي | |
| 51 | 0-5 تمهيد |
| 51 | 1-5 مستويات الرقابة على السلطة التنفيذية |
| 51 | 1-1-5 الرقابة التشريعية |
| 52 | 2-1-5 الرقابة القضائية |
| 52 | 3-1-5 الرقابة الذاتية |
| 52 | أولاً: الرقابة الداخلية |
| 52 | 1. وحدات الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة |
| 53 | 2. رقابة وزارة المالية |
| 54 | ثانياً: الرقابة الخارجية |
| 54 | 1. ديوان الرقابة المالية والإدارية |
| 55 | 2. ديوان الموظفين العام |
| 56 | ثالثاً: رقابة مستقلة والمتمثلة في الهيئة المستقلة لحقوق الانسان |
| 57 | 2-5 العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية |
| 58 | 3-5 تصنيف القطاعات الحكومية |
| الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات | |
| 61 | 1-3 المقدمة |
| 61 | 2-3 منهج الدراسة |

| | |
|--|--|
| 62 | 3-3 مجتمع الدراسة |
| 62 | 4-3 أداة الدراسة |
| 63 | 5-3 صدق الاستبانة |
| 71 | 6-3 ثبات الاستبانة |
| 73 | 7-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة |
| الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة | |
| 76 | 1-4 المقدمة |
| 76 | 2-4 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة |
| 80 | 3-4 تحليل مجالات الاستبانة واختبار الفرضيات |
| 80 | 1-3-4 تحليل مجال المتغير التابع (خصائص التقرير) |
| 83 | 2-3-4 تحليل مجالات المتغيرات المستقلة واختبار الفرضيات |
| 103 | 3-3-4 تحليل جميع فقرات الاستبانة |
| | 4-4 اختبار فرضيات الدراسة |
| الفصل الخامس: النتائج والتوصيات | |
| 106 | 1-5 نتائج الدراسة |
| 108 | 2-5 توصيات الدراسة |
| 109 | 3-5 الدراسات المقترحة |
| 110 | قائمة المراجع |
| الملاحق | |

فهرس الجداول

| رقم الصفحة | الموضوع | رقم الجدول |
|---------------|---|---------------|
| 20 | مراحل تطور التدقيق الداخلي | 1 |
| 63 | درجات مقياس ليكرت الخماسي | 2 |
| 64 | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "التأهيل العلمي" والدرجة الكلية للمجال | 3 |
| 64 | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الخبرة العملية" والدرجة الكلية للمجال | 4 |
| 65 | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "التدريب" والدرجة الكلية للمجال | 5 |
| 66 | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "استقلالية قسم التدقيق الداخلي" والدرجة الكلية للمجال | 6 |
| 67 | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "اهتمام الإدارة العليا" والدرجة الكلية للمجال | 7 |
| 68 | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تخطيط عملية التدقيق" والدرجة الكلية للمجال | 8 |
| 69 | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الكفاءة المهنية" والدرجة الكلية للمجال | 9 |
| 70 | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "خصائص التقرير" والدرجة الكلية للمجال | 10 |
| 71 | معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة | 11 |
| 72 | معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة | 12 |

| | | |
|----|---|----|
| 73 | نتائج اختبار التوزيع الطبيعي | 13 |
| 76 | توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي | 14 |
| 77 | توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي | 15 |
| 77 | توزيع عينة الدراسة حسب التخصص | 16 |
| 78 | توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق | 17 |
| 79 | توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة | 18 |
| 79 | توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق | 19 |
| 81 | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "خصائص التقرير" | 20 |
| 83 | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "التأهيل العلمي" | 21 |
| 85 | معامل الارتباط بين التأهيل العلمي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة | 22 |
| 86 | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "الخبرة العملية" | 23 |
| 88 | معامل الارتباط بين الخبرة العملية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة | 24 |
| 89 | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "التدريب" | 25 |
| 91 | معامل الارتباط بين التدريب وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة | 26 |
| 92 | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال | 27 |

| | | |
|-----|---|----|
| | "استقلالية قسم التدقيق الداخلي" | |
| 94 | معامل الارتباط بين استقلالية قسم التدقيق الداخلي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة | 28 |
| 95 | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "اهتمام الإدارة العليا" | 29 |
| 97 | معامل الارتباط بين اهتمام الإدارة العليا وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة | 30 |
| 98 | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "تخطيط عملية التدقيق" | 31 |
| 100 | معامل الارتباط بين تخطيط عملية التدقيق وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة | 32 |
| 101 | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "الكفاءة المهنية" | 33 |
| 103 | معامل الارتباط بين الكفاءة المهنية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة | 34 |
| 104 | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبانة | 35 |

فهرس الأشكال

| رقم الصفحة | عنوان الشكل | رقم الجدول |
|------------|---|------------|
| 45 | موقع إعداد التقرير من مراحل التدقيق الداخلي | 1 |
| 57 | العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة | 2 |
| 58 | تصنيف القطاعات الحكومية | 3 |

قائمة الملاحق

| |
|------------------------------------|
| استبانة الدراسة |
| قائمة المحكمين |
| توزيع عينة الدراسة حسب اسم الوزارة |

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- 1.1 المقدمة
- 2.1 مشكلة الدراسة
- 3.1 أهداف الدراسة
- 4.1 أهمية الدراسة
- 5.1 فرضيات الدراسة
- 6.1 متغيرات الدراسة
- 7.1 حدود الدراسة
- 8.1 الدراسات السابقة

1.1 المقدمة:

إن الهدف من التدقيق عموماً هو تمكين صانع القرار من إصدار قرار رشيد يعتمد على صحة البيانات المتاحة، وتكمن أهمية التدقيق الداخلي لكونه بؤرة التركيز في هيكل الرقابة حيث يتم من خلاله فحص وتقييم كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية الأخرى في التأكد من سلامة البيانات المالية والحماية المادية للأصول وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية (المعدل، 2007، ص 2). وحيث أن البيئة الحكومية تمر بتحديات أدت لتعقد عملياتها، مما أدى إلى زيادة الطلب والتوقعات من قبل المجتمع والحكومة والبرلمان على آليات الرقابة، ويعد التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات المتاحة أمام القطاع الحكومي للقيام بمسئوليته ومهامه (Australian National Audit Office, 2012, p. 1).

وبما أن الوزارات الخدمية والمؤسسات الحكومية الفلسطينية تلعب دوراً مهماً وحيوياً في حياة المواطنين، من خلال تقديم الخدمات للمواطنين لرفع مستوى الحياة المعيشية من تطوير للنواحي الخدمية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، كان لابد من القاء الضوء على مدى جودة تقارير التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، بما يحقق الأهداف المالية والإدارية المرجوة منها بالإضافة لمساعدة الإدارة على تحقيق أهدافها من خلال منهج واضح ومحدد.

وقد كانت الحاجة ماسة لضبط الأداء والإنفاق الحكومي لتوجيه المال العام نحو تحقيق أهداف الدولة، وبسبب تزايد دور الحكومة في تقديم الخدمات زادت الحاجة لوضع ضوابط للحد من هدر الموارد وهذه الضوابط بمجموعها تشكل نظام الرقابة الداخلية (العبادي، 2014، ص 264).

وقد جاءت أهمية التدقيق بالنسبة للوزارات لإضافته الثقة في عملها وأيضاً مقياساً للمستوى المهني المطلوب منها. لذا نحاول خلال هذه الدراسة التعرف على العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي بهدف الخروج بتوصيات تساهم في تفعيل دور قسم التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية لتحفز كل الطاقات للنهوض بالأداء الوزاري الخدمي للقيام بدوره بكفاءة وفعالية، وتعزيز الاستغلال الأمثل للموارد.

2.1 مشكلة الدراسة:

أدت الزيادة والتوسع في الأعمال والمشاريع والخدمات التي تقدمها الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية في كافة المجالات إلى زيادة وتنوع العمليات الإدارية والمالية في هذه الوزارات، لذلك برزت الحاجة إلى تقارير تدقيق داخلي ذات جودة تعمل على مراقبة الأنظمة الإدارية والمالية وتساعد على استغلال الموارد المتاحة استغلالاً أمثلاً وتضمن تنفيذ التعليمات وفق السياسات الإدارية والمالية المقررة.

ونظراً لما تواجهه عملية التدقيق الحكومي في الوقت الحالي عدة انتقادات من قبل أفراد المجتمع المحلي والمنظمات غير الحكومية خاصة في الدول النامية بسبب ضعف وتهاون مكافحتها لأشكال الفساد (جمعة، 2011، ص 225)، وعليه تتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

ما العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟

ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة التالية:

- ما مدى وجود علاقة بين التأهيل العلمي لمعد التقرير وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟
- ما مدى وجود علاقة بين الخبرة العملية لمعد التقرير وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟
- ما مدى وجود علاقة بين التدريب لمعد التقرير وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟
- ما مدى وجود علاقة بين استقلالية قسم التدقيق الداخلي وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟
- ما مدى وجود علاقة بين اهتمام الإدارة العليا وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟

- ما مدى وجود علاقة بين تخطيط عملية التدقيق وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟
- ما مدى وجود علاقة بين الكفاءة المهنية لمعد التقرير وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟

3.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية، ويتفرع من هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على مدى جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة.
- بيان الخطوات المتبعة من قبل إدارة الوزارات لتطوير جودة تقارير التدقيق الداخلي.
- الوقوف على المعوقات التي تواجه المدقق الداخلي أثناء تنفيذه لأعمال الرقابة الداخلية.

4.1 أهمية الدراسة:

- تسلط الدراسة الضوء على وظيفة إعداد التقارير الداخلية وبالتالي تزويد متخذي القرار بآليات سليمة وواضحة لتحسين جودة هذه التقارير.
- تمكن الوزارات والمؤسسات الحكومية من الاستفادة من الدراسة بحيث تلقي الضوء على أوجه الضعف والقصور في جودة التقارير الصادرة عن وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي فيها وتعزيز الجوانب الإيجابية فيها.
- تساهم الدراسة في ارتقاء أداء الوزارات وترشيد استخدام المال العام والحفاظ على الموارد لا سيما أن الوزارات تعاني من أزمة مالية وعجز مالي خانق.
- تبحث الدراسة في واقع التدقيق الداخلي في الوزارات وقدرته على القيام بمهامه بكفاءة وفعالية.

5.1 فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي لمعد التقرير وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة العملية لمعد التقرير وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدريب وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية قسم التدقيق الداخلي وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

الفرضية الخامسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اهتمام الإدارة العليا وجودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

الفرضية السادسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط عملية التدقيق وبين جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

الفرضية السابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية لمعد التقرير وبين جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

6.1 متغيرات الدراسة:

1.6.1 المتغير التابع: جودة تقارير التدقيق الداخلي والذي يمكن قياسه من خلال مجال

خصائص التقرير.

2.6.1 المتغيرات المستقلة:

وفقا لما حددته المعايير والتوصيات المهنية، فقد أشار المعهد في نشرات التأكيد على الجودة إلى ضرورة أن يتمتع المدقق بعدد من العوامل الشخصية وخاصة متابعة التطوير المهني الذي سيؤدي إلى التحسين المستمر في ممارسات التدقيق (زريقات، 2011، ص 210)، وبناء على ما جاء في (دراسة التميمي، 2012) والتي حددت عناصر الجودة في عملية التدقيق في عدد من العوامل والتي شملت ما يلي:

- التأهيل العلمي لمعد التقرير
- الخبرة العملية لمعد التقرير
- التدريب لمعد التقرير
- استقلالية قسم التدقيق الداخلي
- اهتمام الإدارة العليا
- تخطيط عملية التدقيق
- الكفاءة المهنية

7.1 حدود الدراسة:

تحددت الدراسة بالحدود التالية:

الحدود البشرية: تقتصر هذه الدراسة على العاملين في أقسام التدقيق الداخلي ووحدات الرقابة الداخلية على مختلف مستوياتهم.

الحدود المكانية: تناولت هذه الدراسة جميع الوزارات والمؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة فقط وعددها 30 مؤسسة حكومية.

الحدود الزمانية: تم تطبيق هذه الدراسة في نهاية عام 2015م.

8.1 الدراسات السابقة:

1.8.1 الدراسات العربية:

1. دراسة (المباشر، 2014)، بعنوان: "علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح".

هدفت الدراسة إلى التعرف على العناصر المرتبطة بجودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية والخروج بتوصيات تدفع باتجاه تعزيز جودة التدقيق الداخلي بما يضمن أكبر حد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي واعتمد على أسلوب الحصر

الشامل؛ نظراً لقلة عدد أفراد مجتمع الدراسة والمكون من (49) شركة، واعتمدت الدراسة على استبانة وزعت على مدراء دوائر ورؤساء أقسام التدقيق الداخلي في تلك الشركات.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة: إن وظيفة التدقيق الداخلي في بورصة فلسطين للأوراق المالية تتمتع بالجودة حيث أن تلك الشركات تهتم بتدريب المدققين الداخليين وكذلك توفر عامل الاستقلالية والموضوعية لديهم.

وقد أوصت الدراسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بضرورة الاستمرار في دعم وظيفة التدقيق الداخلي ورفدها بالكادر البشري والموارد المالية اللازمة.

2. دراسة (الخيبي، 2013)، بعنوان: "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تبني معايير واضحة لوظيفة التدقيق الداخلي وتحديد تأثير الكفاءة العلمية والعملية ودوره في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة وما هو تأثير وجود قسم التدقيق الداخلي على جودة المخرجات وكذلك اظهار نتائج نجاح وظيفة التدقيق الداخلي في ظل وجود المعايير العلمية والخبرة التنظيمية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي بقطاع غزة. وقد استخدمت الدراسة أسلوب المقابلة الشخصية وكذلك (50) استبانة تم توزيعها على المدققين الداخليين العاملين بهيئات الحكم المحلي.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك استقلالية لوظيفة التدقيق الداخلي وأنها تتأثر بالكفاءة العلمية والعملية المتخصصة، وأن هيئات الحكم المحلي تطبق كافة اجراءات التدقيق الداخلي بما يكفل صحة ودقة البيانات المالية والإدارية وأن هناك التزام من قبل المدققين الداخليين بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

وقد أوصت الدراسة بضرورة متابعة التطورات الفنية التي تطرأ على معايير التدقيق وأن يشتمل قسم التدقيق الداخلي على التخصص الفني.

3. دراسة (التميمي، 2012)، بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل المؤثرة في تحقيق الجودة في العملية التدقيقية التي يؤديها المدقق الداخلي وذلك من خلال شملت الفئة المهنية وهي المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات البحثية والتعليمية في جامعة البصرة والفئة الأكاديمية وهم عينة من اساتذة المحاسبة

لمعرفة العوامل التي يمكن ان تؤثر على الجودة في التدقيق حيث كانت الاستبانة عي أداة الدراسة، حيث استخدمت الدراسة عدة عوامل لقياس الجودة منها التخطيط وتعدد اعضاء الفريق واستقلالية المدقق وامانة المدقق العملية والكفاءة العلمية والاختصاص المهني وخبرة المدقق والتدريب .

ومن النتائج التي توصلت اليها الدراسة: أن المدققين الداخليين والأكاديميين المحاسبين اتفقوا على انه لابد من توافر عوامل لتحقيق الجودة في العمل التدقيقي وهذه العوامل صنفت على أنها عوامل تنظيمية، عوامل سلوكية، عوامل شخصية، الأساسيات العلمية في مهنة التدقيق. وقد أوصت الدراسة بضرورة أن تتوفر عوامل جودة التدقيق الداخلي للارتقاء بمهنة التدقيق الداخلي إلى أعلى درجات التنظيم المهني والتي بدورها ستساهم في القضاء على ظاهرة الفساد المالي وحالات الغش والتلاعب والتهوض بمجتمع اقتصادي سليم.

4. دراسة (عبد الله، 2012)، بعنوان: "مدى الالتزام بمنهج ستة سيجما (six sigma) في ضبط جودة التدقيق الداخلي".

هدفت الدراسة إلى التعرف على منهج ستة سيجما (six sigma) ودوره في تحسين أداء المصارف من خلال ضبط جودة التدقيق وتقليل عيوبه وكذلك بيان أثر معايير (six sigma) في ضبط جودة التدقيق الداخلي في المصارف العاملة في قطاع غزة.

وقد استخدمت الدراسة الاستبانة كأداة للدراسة تم توزيعها على عينة من موظفي قسمي التدقيق والجودة في المصارف العاملة في قطاع غزة، وقد استخدمت التكرارات والنسب المئوية ومعامل ألفا كرونباخ للوصول للنتائج. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المصارف العاملة في قطاع غزة تلتزم بمعايير (six sigma) بدرجة كبيرة وكذلك تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة جداً.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تخصيص موارد مالية لاستخدام وتطوير منهج (six sigma) والاهتمام بتدريب وإكساب العاملين المعرفة الأساسية بهذا المنهج وأن التزام ودعم إدارة المصارف للعمل بهذا المنهج يساهم بالتخطيط لكافة عمليات التدقيق وتقليل المخاطر.

5. دراسة (سالم، 2012)، بعنوان: "واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، دراسة ميدانية تحليلية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على قدرة المدقق الداخلي في بلديات قطاع غزة على القيام بمهامه المطلوبة بكفاءة وفاعلية وكذلك التعرف على قدرة قسم التدقيق الداخلي على تحسين جودة مخرجات الدائرة المالية في بلديات قطاع غزة. وقد قام الباحث بتوزيع (85) استبانة على جميع العاملين في وحدات التدقيق الداخلي والرقابة والمدراء الماليين والمحاسبين في بلديات قطاع غزة والبالغ عددها (25) بلدية.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة قيام المدققين الداخليين بمهام التدقيق الداخلي المطلوبة منهم، والتزامهم بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، واهتمام أعضاء المجلس البلدي بأهمية وجود قسم للتدقيق الداخلي وعدم اهتمام الإدارة العليا بتطوير قسم التدقيق الداخلي.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المدققين الداخليين بزيادة اهتمام الإدارة العليا في البلدية وتطوير قسم التدقيق الداخلي مثل زيادة العاملين فيه وتوفير موازنة خاصة بتدريب وتنمية قدرات المدققين الداخليين.

6. دراسة (المرعي، 2009)، بعنوان: "دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان التدقيق المرتبط بالتدقيق الداخلي في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية من خلال آراء المدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق وكذلك التعرف على ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق حول دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة هناك دور للجنة التدقيق في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية حيث أن لجنة التدقيق تتأكد من أن موقع دائرة التدقيق الداخلي يقع في الهيكل التنظيمي بشكل يعزز من استقلاليتها، ويسمح لها بالقيام بواجباتها، كذلك تهتم لجنة التدقيق بتوصيات المدقق الداخلي.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام لجنة التدقيق بمراجعة الملاحظات والتعديلات التي تم الإبلاغ عنها من قبل دائرة التدقيق الداخلي، وكذلك أسباب تلك التعديلات، وأثرها على البيانات المالية.

7. دراسة (ذنيبات، 2008)، بعنوان: "مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين في الأردن، وكذلك التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التقرير عن كل من غش الموظفين وغش الإدارة ومخالفة القوانين والأنظمة، وقد تم ذلك بدراسة أربع حالات لموقع التدقيق الداخلي وهي التبعية لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو عندما يؤدي مهام التدقيق الداخلي المدقق الخارجي للشركة، أو مدقق خارجي آخر وقد كانت أداة الدراسة استبانة وزعت على عدد 200 مدقق داخلي وخارجي.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين فيما يتعلق بتأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية. حيث يرى المدققون الداخليون أن أكبر المواقع تأثيراً هو في حالة تبعية التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تقوية استقلالية التدقيق الداخلي لما له من تأثير مباشر على تحقيق الشفافية المالية.

8. دراسة (شاهين، 2007)، بعنوان: "واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة".

هدفت الدراسة للتعرف على الدور المهم الذي تلعبه الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وذلك بتحليل مهامها واختصاصاتها والتحقق من أن ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في هذه المنظمات هي أحد العوامل التي أدت إلى القصور الملموس في أدائها.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد صممت استبانة ووزعت على عينة مكونة من 120 منظمة أهلية في قطاع غزة تعمل في مجالات تنمية وصممت استبانة لاستطلاع رأي القائمين على الرقابة في المنظمات الأهلية.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الرقابة ليست وظيفة تمارس صلاحيتها عن طريق التعسف في استخدام السلطة، وقد أظهرت الدراسة نتائج ايجابية حيث كانت غالبية العينة يتوفر فيها أهم مقومات الرقابة الداخلية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي وأن الهدف الأساسي منه هو تصحيح الأداء وليس تصيد الأخطاء.

9. دراسة (العفيفي، 2007)، بعنوان: "معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها".

هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية عمل وحدات المراجعة الداخلية في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، والتأكيد على أن هدفها هو المساهمة في ترشيد قرارات الإدارة وليس تصيد الأخطاء. وقد وزعت (167) استبانة على موظفي التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة يعتبر المؤهل العلمي المناسب والكفاءة والخبرة أكثر العناصر أهمية وتأثيراً على عمل وحدات الرقابة الداخلية عدم تفعيل عمل كافة أنواع الرقابة التي تحتاج إليها الوحدة الحكومية في العديد من الوزارات والمؤسسات، وذلك بسبب حداثة إنشاء وحدة الرقابة الداخلية بها، وعدم إلزام معظم الإدارات العليا للإدارات الأخرى بالتوصيات الصادرة عن وحدات التدقيق الداخلي، أو حتى اتخاذها إجراءات عقابية بحقها، ومن ثم ضياع جهود المراجعين سدى وإحباط همتهم في العمل.

وقد أوصت الدراسة بإنشاء لجان فرعية للمراجعة في الوزارات والمؤسسات الحكومية، ويكلف بمهام هذه اللجان عدد من الأفراد وتوفير مراقب من وزارة المالية في كل وزارة.

2.8.1 الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (MacRae and Gils, 2014)، بعنوان:

Nine elements required for internal audit effectiveness in the public sector.

هدفت الدراسة إلى تحديد فرص تحسين فعالية التدقيق الداخلي بالقطاع العام وقد استخدمت هذه الدراسة المسح العالمي وتمت برعاية معهد المدققين الداخليين لتحليل حالة القطاع العام في جميع أنحاء العالم بشأن العناصر التي يجب أن تتوفر لزيادة فعالية أنشطة التدقيق الداخلي فيها

وتعزيز دور التدقيق الداخلي في القطاع العام وقد حددت تسعة عوامل هي الاستقلال التنظيمي، تفويض رسمي، حرية الوصول غير المقيد، التمويل الكافي، قيادة متخصصة، طاقم موضوعي، موظفين أكفاء، دعم المصلحة العامة، معايير المراجعة العامة. وقد تم أخذ عينة 2824 من الممارسين في القطاع العام من 107 دولة في قارة آسيا وأوروبا وأمريكا. وقد ومن نتائج الدراسة أن الاستقلالية التنظيمية تعتبر عامل مهم في فعالية التدقيق الداخلي في القطاع العام، وكذلك الخبرة والموضوعية واتباع معايير التدقيق. وقد أوصت الدراسة بضرورة تقييم عوامل فعالية التدقيق الداخلي لتحديد العوامل التي تحتاج لتعزيزها، وهل وجودها ذا جدوى في المنشآت.

2. دراسة (Kasim and Hanafi, 2012)، بعنوان:

Assessment of quality for internal audit functions: quest for a valid and reliable instrument.

هدفت الدراسة إلى التوصل لأداة يمكن الاعتماد عليها وظيفتها القياس الكمي لمدى تطبيق المدققين الداخليين لإطار الممارسة المهنية الدولية International Professional Practices framework (IPPF) وقد شملت عينة الدراسة 400 من المدققين الداخليين والمحاسبين والمدراء التنفيذيين في العاصمة الماليزية كوالالمبور.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أدوات القياس المستخدمة في قياس جودة مهام التدقيق الداخلي تعاني من ضعف شديد يحد من قيمتها، وأن الأداة الجديدة التي استحدثتها هذه الدراسة أثبتت مصداقيتها بالإضافة إلى أنها تتماشى مع الإطار المقترح لمعهد المدققين الداخليين ويمكن استخدامها كأداة تقييم لقياس جودة مهام التدقيق الداخلي.

وقد أوصت الدراسة باستخدام هذه الأداة لقياس جودة مهام التدقيق الداخلي وكذلك تطويرها لزيادة درجة الصحة والموثوقية للقياس.

3. دراسة (Boyle, 2012)، بعنوان:

The Effects of Internal Audit Report Type and Reporting Relationship on Internal Auditors' Judgments.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أنواع تقارير التدقيق الداخلي في الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية وما هو أثر كل نوع على تقدير المراجع لخطر الرقابة الداخلية وخطر التحايل

وقد استخدمت هذه الدراسة أداة دراسة الحالة والتي شملت معلومات عن الشركة وصناعتها وأدائها المالي والإدارة لجنة التدقيق والمدقق الخارجي.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن إصدار تقرير تدقيق داخلي لأطراف خارجية لها علاقة مع المنشأة يؤثر على تقدير المدقق الداخلي لخطر الرقابة الداخلية وخطر التحايل وخاصة خطر التحايل حيث يكون تقديره أعلى وأكثر تحفظاً، وقد وجدت الدراسة أن لجنة التدقيق لها مشاركة في الرقابة بشكل مساوي للرقابة من قبل الإدارة.

وقد كان من أهم التوصيات أن تستخدم كل من الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق هذه الدراسة بتصميم أنواع من التقارير الداخلية وتقارير ذات العلاقة لتعزيز فعالية حوكمة الشركات.

4. دراسة (Lenz, 2012)، بعنوان:

Testing the discriminatory power of factors of Internal Auditing Effectiveness.

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى قوة العوامل المقترحة من قبل المتمرسين والبحوث الأكاديمية التي تؤثر على قوة وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي في عدد من المنظمات الخاصة في ألمانيا وقد استخدمت الدراسة استبانة احتوت مجموعة من المؤشرات والأسئلة التي قد تساعد في التمييز بين قوة وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن فعالية التدقيق الداخلي هو مفهوم متعدد الأوجه مرتبط بعدد من العوامل التنظيمية التي لها تأثير على دور كل من المدراء والموظفين. وقد تم تحديد الأسئلة من مكونات نموذج التدقيق الداخلي الفعال IA effectiveness model مثل التدريب والتأهيل المهني لموظفي التدقيق الداخلي وممارسة التكنولوجيا وقد كانت بعض العوامل دالة احصائياً عند مستوى ثقة عال (99.5%).

وقد أوصت الدراسة بضرورة تشجيع مزيد من البحوث بشأن فعالية التدقيق الداخلي للنظر في المؤشرات الجديدة المقترحة التي لا يمكن تأكيدها إحصائياً في هذه الدراسة.

5. دراسة (Suyono, 2012)، بعنوان:

Determinant factors affect the audit quality: an Indonesian perspective.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق حيث حددت الدراسة ثلاثة عوامل مستقلة هي الاستقلالية، والخبرة والمساءلة. وقد أوضحت الدراسة أن الاستقلالية عنصر مهم في تأدية وظيفة التدقيق لما تضفيه من ثقة على المهمة، والخبرة يتم اكتسابها من خلال الانتظام في العمل، أما المساءلة فهي دافع نفسي يحاول الشخص من خلالها أن يكون مسئولاً ومساءلاً عن الأعمال الموكلة إليه. وشملت عينة الدراسة 28 شركة من شركات المحاسبة العامة في محافظة جاوة الوسطى وجاكرتا حيث وزعت استبانة على 150 مدقق حسابات وكانت نسبة الاسترداد 43%. وقد استخدمت الطرق الاحصائية وخاصة معادلة الانحدار حيث قد كانت من نتائج الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الاستقلال والمساءلة وجودة التدقيق ولا توجد علاقة دالة احصائياً لعامل الخبرة وقد وجد أن أكثر العوامل أهمية هو عامل المساءلة.

6. دراسة (Hajiha and Rafiee, 2011)، بعنوان:

The impact of internal audit function quality on audit delays.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير جودة وظيفة التدقيق الداخلي وهو المتغير المستقل على المتغير التابع وهو توقيت اصدار التقرير. حيث يقاس تأخير التقرير بعدد الأيام بين نهاية السنة المالية وتاريخ اصدار تقرير التدقيق، وقد عبرت الدراسة عن جودة وظيفة التدقيق الداخلي بثلاثة عناصر هي الموضوعية والكفاءة المهنية وحجم التدقيق الداخلي، واشتملت عينة الدراسة على (57) شركة مدرجة في بورصة طهران للأوراق المالية وكانت فترة الفحص من 2005 إلى 2009 حيث قدمت كل منها تقارير التدقيق الداخلي للجان التدقيق مجلس الإدارة. وقد استخدمت الاستبانة في جمع البيانات واستخدم معامل الارتباط بيرسون.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تأخير اصدار التقرير يؤدي لعدم المساواة بين المستخدمين في الحصول على المعلومات وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الكفاءة والموضوعية مع تأخير اصدار التقرير. وأوصت بضرورة أن يستخدم مدققي الحسابات المستقلين عمل المدققين الداخليين لتحسين فعالية التدقيق.

3.8.1 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

حسب الاطلاع، لا توجد دراسات سابقة في قطاع غزة تناولت هذا الموضوع، وتميزت هذه الدراسة بما يلي:

1. كثير من الدراسات السابقة قامت بدراسة جودة التدقيق الخارجي وعلاقته بالتقرير الصادر عنها وقد ركزت على إبداء الرأي بالتقارير المالية في الشركات المساهمة وتناولت متغيرات تتعلق بآتاعب التدقيق، وحجم الشركة وغيرها.
2. معظم الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية أو في البلديات تناولت واقع التدقيق فيها أو معوقات عمل هذه الوحدات في هذه المؤسسات وسبل تطوير أدائها.
3. الدراسات التي درست الواقع الحكومي الفلسطيني لم تتناول جودة التقارير الصادرة عن دوائر التدقيق الداخلي وهي المخرج النهائي لعملية التدقيق لذا نرى أن هذه الدراسة ستعزز جودة تقارير التدقيق الداخلي والأثر المترتب عليها من تعزيز المساءلة والاستغلال الأمثل للموارد وحماية الأصول من سوء الاستخدام.
4. بعض الدراسات التي تناولت جودة عملية التدقيق قامت بدراسة جزء من المتغيرات الخاصة بالجودة كدراسة عامل الاستقلالية أو موقع وحدة التدقيق من الهيكل التنظيمي وتأثيره على الجودة بشكل منفرد، أو جمعت بعض العناصر معا كعامل الخبرة والكفاءة المهنية ولم تشمل كافة العناصر التي تناولتها الدراسة.

الفصل الثاني

التدقيق الداخلي

المقدمة

المبحث الأول: طبيعة ومهام التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: جودة التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي

المبحث الرابع: تقارير التدقيق الداخلي

المبحث الخامس: التدقيق الداخلي الحكومي

المقدمة:

يرتبط ظهور التدقيق الداخلي ارتباطاً وثيقاً بتطور الأزمة الاقتصادية التي ظهرت في الولايات المتحدة عام 1929، ووفقاً للمتخصص جاكس رينار، حيث ساعد تأثير اقتصاد الشركات بالكامل ورغبة أصحاب العمل في تخفيض الضرائب والرسوم في ظهور التدقيق الداخلي. ومنذ عام 1929 والاقتصاد يتعرض لأزمات مماثلة أدى إلى زيادة الحاجة للتدقيق الداخلي (Daniela, 2010, p. 238).

وقد شهدت وظيفة التدقيق الداخلي تطوراً ملحوظاً، وذلك يرجع لتطور أدوات الرقابة في المنشآت المختلفة، وخاصة بعد تعقد عملياتها وزيادة اعتمادها على المعلومات، مما جعل التدقيق الداخلي من أهم الوظائف والعمود الفقري لمنشآت الأعمال (جمعة، 2009، ص 37).

ويعد التدقيق الداخلي أحد عوامل البيئة الرقابية السليمة لمساهمته في توفير نظام رقابة داخلي فعال وقد حظيت هذه الوظيفة باهتمام من قبل كافة الفئات المهمة بالمنشآت الاقتصادية لضمان قدرتها على مواكبة التغيرات. حيث تطور ليصبح من أهم آليات التحكم المؤسسي بعد أن كان اهتمامه يقتصر على المفهوم المالي في بداية الأمر ليتسع ليشمل كافة أوجه النشاط (ذنيبات، 2008، ص 283).

وقد زاد الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي ليشمل تنبيه الإدارة للمخاطر التي قد تؤثر على أهداف المنشأة، بالإضافة لوظيفته الاستشارية في تقديم أساليب لمواجهة المخاطر، ويرتبط أداء وظيفة التدقيق بمدى كفاية الموارد المخصصة له، ودعم الإدارة العليا والتدريب المستمر لفريق التدقيق (عيسى، 2008، ص 10).

وعلى الصعيد الحكومي فمع تعدد مجالات القطاع العام وكثرة التنظيمات الإدارية والزيادة في عدد العاملين ولتسهيل العمل الإداري ولتسييره بأقل التكاليف وأقصر الطرق تطلب ذلك مراجعة أنظمة الرقابة والمساءلة، لضمان تحقيق الأهداف (حرب، 2003، ص 5).

وسيتيم في هذا الفصل التعرف على طبيعة التدقيق الداخلي، ومفهوم جودة التدقيق وتقارير التدقيق الداخلي والمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وكذلك طبيعة التدقيق والرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

المبحث الأول

طبيعة ومهام التدقيق الداخلي

0-1-2 تمهيد

1-1-2 مفهوم التدقيق الداخلي

2-1-2 أهمية التدقيق الداخلي

3-1-2 مهام التدقيق الداخلي

4-1-2 أهداف التدقيق الداخلي

5-1-2 دور التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية

6-1-2 أنواع التدقيق الداخلي

2-1-0 تمهيد

استخدمت المنشآت الأمريكية في الفترات السابقة الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الخارجي بهدف التصديق على القوائم المالية الخاصة بها، وقد حاولت هذه المنشآت البحث عن طريقة لتخفيض مصاريف تلك الخدمات حيث ساعد ذلك في ظهور التدقيق الداخلي في عام 1929م وقد زادت الحاجة إليه في ظل الأزمات المالية وتعقد وكبر حجم الأعمال حيث يساهم التدقيق الداخلي في التخفيف من مخاطر التهديدات المحتملة التي تؤثر على ربحية المنشأة (المدهون، 2014، ص 20).

وبشكل متسارع تطورت وظيفة التدقيق الداخلي على مستوى موقعها في الهيكل التنظيمي كتابع للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو على مستوى الدور المناط بها، حيث إن قيام إدارة التدقيق الداخلي بمسئولياتها يتطلب إعادة هندسة وظيفة التدقيق الداخلي من خلال توفير ميثاق للتدقيق يحدد المهام الأساسية والصلاحيات والمسئوليات لنشاط التدقيق الداخلي في إطار الهيكل التنظيمي للمنشأة ومعايير أداء وظيفية تعزز الموضوعية في تنفيذ الأعمال (العقدة والجوهر، 2010، ص 111).

2-1-1 مفهوم التدقيق الداخلي

عرف معهد المدققين الداخليين (IIA)، التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها (جمعة، 2011، ص 46). حيث يساعد المنظمة في تحقيق أهدافها باستحداث أسلوب منهجي منضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (Kagermann, et. al., 2008, p. 4).

ويعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها تهدف لمساعدة الأفراد في أداء مسئولياتهم بفعالية (Robert, et. al., 2009, p. 3).

ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطاً تقييماً ومستقلاً داخل المنشأة وكونها وظيفة استشارية، بالإضافة إلى امتداد نشاطه إلى جميع أنواع الرقابات الإدارية. ومن هنا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على الرقابة الإدارية فقط بل شملت الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وهي وظيفة استشارية أكثر من كونها تنفيذية (جربوع، 2006، ص 323).

وفي أواخر الأربعينيات من القرن الماضي اقتصر نشاط التدقيق الداخلي على الجوانب المالية والمحاسبية فقط، وفي أواخر الخمسينيات شملت مهام التدقيق على الجوانب التشغيلية للمنشأة، وفي السبعينيات تطور مفهوم التدقيق فلم يعد مقتصرًا على خدمة الإدارة وحدها بل خدمة المنشأة ككل، وبعد عام 2000م اتسع المفهوم وتطور حيث أصبح التدقيق الداخلي يتسم بطابع استشاري لتحقيق أهداف المنشأة حيث أخذ بالاعتبار القضايا المتعلقة بإدارة المخاطر وكذلك إضافة القيمة لعمليات المنشأة (المرعي، 2009، ص 40). ويبين الجدول رقم (1) مراحل تطور التدقيق الداخلي.

جدول رقم (1): مراحل تطور التدقيق الداخلي

| | |
|------|------------------------------------|
| 1950 | الاقتصار على فحص السجلات المحاسبية |
| 1960 | فحص الالتزام |
| 1670 | اختبار الإجراءات |
| 1980 | تقييم الرقابة |
| 1990 | تقييم إدارة المخاطر |
| 2000 | دعم إدارة المخاطر |
| 2005 | إضافة القيمة |

المصدر: (Pickett, 2004, p. 11).

وفي ضوء ما سبق يتبين أن التدقيق الداخلي هو عملية تقويم وتأكد فعالية العمليات وكفاءتها وأحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة حيث يساعد في أن تكون وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية لتحقيق فعالية العمليات وضمان دقة البيانات المحاسبية وحماية الموجودات وأموال المنشأة والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم.

2-1-2 أهمية التدقيق الداخلي

ترجع أهمية التدقيق الداخلي إلى ما يضيف من قيمة للمنشأة فقد أشار معهد المدققين الداخليين إلى ذلك في تعريفه للتدقيق الداخلي، وتعد إضافة القيمة الهدف الاستراتيجي للتدقيق الداخلي من خلال ما يقدمه من دور استشاري وتقويمي وتأميني، بالإضافة لدوره في تحسين العمليات

وتخفيض المخاطر بدرجة من الموضوعية. وتعد سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي لذا تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها المنشآت (الجابري، 2014، ص 14).

ويعتبر التدقيق الداخلي وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والمعايير الموضوعية مسبقاً، بالإضافة لكونه وسيلة تمنع وقوع الأخطاء والتضليل، وكذلك استشارية حيث أن توصيات المدقق الداخلي تساهم بتحديد التحسينات اللازمة (Kagermann, et. al., 2008, p. 3).

ويعد التدقيق الداخلي وسيلة لا غاية تساهم في خدمة عدد من الفئات كالمديرين، المستثمرين الحاليين والبنوك ورجال الأعمال، والهيئات الحكومية. وفي مرحلة التخطيط ورقابة الأداء تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يجب أن تكون مدققة من قبل هيئة فنية فهو صمام أمان يزود الإدارة بالعديد من الخدمات وهي (الخيبي، 2013، ص 35):

1. **خدمات وقائية:** حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من حماية سياسات المنشأة وكذلك الحماية المناسبة للأصول.
2. **خدمات تقويمية:** حيث تقوم بقياس وتقويم فاعلية نظم الرقابة في المنشأة.

2-1-3 مهام التدقيق الداخلي

وقد كانت مهام التدقيق الداخلي في الفترات السابقة تركز على الاحداث المالية والمحاسبية ومن ثم اتسعت مهامه لتشمل تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر سلباً على أداء المنشأة وكذلك إلى التأكد من أن الاجراءات والعمليات التي تقوم بها المنشأة تتم وفق القواعد الموضوعية لها (Kagermann, et. al., 2008, p. 4).

وتتعدد مهام واختصاصات إدارة التدقيق الداخلي كما يلي (وزارة الشباب والرياضة، 2014، ص 6):

1. رفع تقارير التدقيق الداخلي للإدارة العليا حول الأنشطة المختلفة، ومتابعة تنفيذ التوصيات.
2. تقييم المخاطر التي قد تواجه المنشأة بصفة دورية.

3. قياس كفاءة الأساليب والإجراءات المتبعة، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف المنشأة.
4. تقييم مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات الموضوعية.
5. التقرير عن الأداء العام للمنشأة وأقسامها ومدى تنفيذها للخطط المرسومة.
6. التحقق من دقة وصحة العمليات والمعاملات المالية عن طريق فحص الوثائق المحاسبية.

2-1-4 أهداف التدقيق الداخلي:

يهدف التدقيق الداخلي لإضافة قيمة للمنظمة من خلال تحسين عملياتها، وهذا يتطلب توفير خطة موجهة للعملية التدقيقية ويتطلب من المدقق معرفة عميقة بأهداف المنظمة ليكونوا مستشارين فعالين لإدخال التحسينات على عملياتها (العقدة وآخرون، 2010، ص 376).

وبحسب المعيار الأمريكي العام رقم 300 فإن أهداف التدقيق الداخلي هي ضمان دقة المعلومات المالية والتشغيلية والتقارير، وفعالية واقتصادية أنشطة المؤسسة، وضمان حماية الأصول، بالإضافة لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد (الرحاطة، 2005، ص 64).

وقد تعددت أهداف التدقيق الداخلي لتشمل ما يلي (النونو، 2009، ص 29):

1. **هدف الحماية:** وهي عمل مقارنة بين الأداء الفعلي والمعايير.
 2. **هدف البناء:** وهي طرح أساليب واقتراح علاجات لتصحيح المخالفات بين الأداء الفعلي والمعايير.
 3. **هدف الشراكة:** وهو بناء روح للشراكة الفعالة بين العاملين لتحقيق أهداف المنشأة.
- أما أهداف التدقيق الداخلي في الوقت الحاضر فتشمل ما يلي (ذنيبات، 2008، ص 283):

1. تقديم تأكيد عن مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات والخطط.
2. تقديم التأكيد عن مدى كفاءة وفاعلية استخدام الموارد الاقتصادية.
3. تقديم التأكيد عن أن البرامج تنفذ كما هو مخطط لها.

2-1-5 دور التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية (سالم، 2012، ص 63):

1. تعزيز الضبط الداخلي للعمليات اليومية، وذلك بتقسيم العملية على عدد من الأشخاص بحيث لا يقوم بها شخص واحد فقط.
2. تعزيز وجود نظام مراجعة داخلية مناسبة والذي يهدف لحماية الأصول من سوء الاستخدام.
3. المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة من خلال دقة البيانات المالية الصادرة.

2-1-6 أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي إلى ثلاثة أقسام:

1. التدقيق المالي

يتمثل في الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً (المدلل، 2007، ص 56).

وينقسم هذا النوع من التدقيق إلى قسمين (النونو، 2009، ص 23):

أ. **التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف:** وهي تكليف موظف معين بتدقيق عمل موظف آخر لضمان اكتمال العملية وسلامة الاجراءات وهي نوع من الرقابة على الأعمال قبل وأثناء العملية.

ب. **التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف:** ويتم بأخذ عينات وفحصها وذلك لضمان سير الأداء المالي وفق القوانين الموضوعة والمقررة.

2. تدقيق الالتزام

وهو تقييم مستقل ما إذا كانت العمليات والأنشطة والمعاملات والمعلومات المالية تتفق في جميع جوانبها مع الأنظمة الموضوع (3, p. INTOSAI).

وهو عبارة عن جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة والإجراءات (المدهون، 2011، ص 17).

ويعتمد أداء تدقيق الالتزام على وجود معلومات قابلة للتحقق ومعايير صادرة من جهة مسؤولة. (Meigs, et. al., 1989, p. 10).

ويستخدم تدقيق الالتزام في القطاع الخاص والقطاع غير الربحي حيث توجد سياسات موضوعية واتفاقيات تعاقدية، ومتطلبات قانونية يجب التأكد من التزام المنشأة بها (Jarbou, 2008, p. 8).

3. التدقيق التشغيلي

هو تقنية تستخدمها المنشأة لتقييم كفاءة وفعالية عملياتها التشغيلية، حيث يقدم المدقق للجهات المعنية تقرير حول نتائج التقييم والتوصيات الخاصة بعمليات التحسين، والهدف الأساسي هو ضمان سير المنشأة في طريق تحقيق أهدافها، وهناك خمس خطوات للتدقيق التشغيلي وهي التحضير التمهيدي، والمسح الميداني، وتطوير برنامج التدقيق وتطبيق البرنامج، بالإضافة للتقرير والمتابعة (Salazar, 2002, p. 1).

ويعد التدقيق التشغيلي قياس لأداء وحدة معينة من المنشأة بعد دراستها، تتم بتقييم فعالية الوحدة أي قدرتها على الوصول لأهدافها المرسومة والقيام بمسئولياتها، وكفاءتها وهي نجاح الوحدة في الاستفادة المثلى من الموارد المتاحة (Meigs, et. al., 1989, p. 11).

ويعتبر هذا النوع مجال غير تقليدي للتدقيق الداخلي، ويطلق عليه اسم المراجعة الإدارية أو مراجعة الأداء ويهدف هذا النوع إلى تحقيق كفاءة وفعالية استغلال الموارد المتاحة وتقديم تقارير لمختلف المستويات الإدارية والتعرف على المشاكل ومحاولة التوصل لحل لها، لذا فهو فحص شامل للمنشأة (النونو، 2009، ص 23).

وفي ضوء ما سبق نجد أن التدقيق الداخلي يلعب دورا حيويا وهاما في كافة أنشطة المنشأة من أنشطة مالية حيث يقوم بتقييم أنظمة المعلومات والتقارير المالية ومدى الاعتماد عليها وأنشطة تشغيلية حيث يقيم كفاءة وفعالية الوظائف والأساليب الأخرى المتبعة للتأكد من تحقيق أهداف المنشأة بالإضافة لتدقيق مدى الالتزام بالضوابط والنظم الموضوعية.

المبحث الثاني

جودة تقارير التدقيق الداخلي

0-2-2 تمهيد

1-2-2 مفهوم جودة تقارير التدقيق الداخلي

2-2-2 العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق الداخلي

3-2-2 معايير جودة تقارير التدقيق الداخلي

4-2-2 كيفية تحسين جودة تقارير التدقيق الداخلي

2-2-0 تمهيد

تعتبر الجودة شعار للارتقاء المهني حيث تم التركيز على المفهوم على جميع الأصعدة المهنية لأن النتائج المتحققة لأي وظيفة مرتبطة بجودة أدائها، وقد تم التركيز على مفهوم الجودة على جميع الأصعدة المهنية وأصبحت شعار للارتقاء بالعمل المهني (التميمي، 2012، ص 195).

وقد زاد الاهتمام في الفترات الأخيرة بإعداد التقارير من نواحي عدة منها النواحي المحاسبية والمالية لتحسين جودة الأداء مما أدى إلى رفع درجة التنافس بين المؤسسات وما تقدمه من خدمات مختلفة، وكذلك الاهتمام بالعملية الإدارية وعلاقتها بالنظام المحاسبي وجودة التقارير المالية (أبو حمام، 2009، ص 55).

وفيما يتعلق بمفهوم جودة تقارير التدقيق الداخلي فقد اختلفت تعريفات هذا المفهوم فلا يوجد تعريف متفق عليه بسبب النظر إليه من جهات نظر مختلفة ولكن يمكن قياس جودة هذا التقرير بجودة العمليات التي تقدمها جميع الأطراف المعنية كالإدارة والمدققين أي ليس التقرير وحده هو مقياس للجودة بل تشمل أيضا الأطراف التي تضفي مصداقية على هذه التقارير (قديح، 2013، ص 70).

ويشمل مفهوم جودة التقارير كافة الوحدات الاقتصادية فعلى المدقق أن يعد تقريرا يمتاز بالجودة بحيث يكون مكتوبا باستقلالية وموضوعية ويعرض فيه ما توصل إليه من نتائج بطريقة ملائمة في نهاية كل عملية تدقيق وأن تكون لغة التقرير خالية من الغموض وتدعم المعلومات بالأدلة الكافية التي تؤكد ما توصل إليه من ملاحظات (مصلح، 2013، ص 2)، وتم في هذا المبحث استعراض مفهوم جودة تقارير التدقيق الداخلي، والعوامل المؤثرة فيها، والمعايير التي تناولت هذا المفهوم وكيفية تحسين الجودة.

2-2-1 مفهوم جودة تقارير التدقيق الداخلي

حظي مفهوم جودة التدقيق باهتمام مهني وعلمي ودولي لما له من أهمية كبيرة وتعرف الجودة على أنها مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج أو الخدمة تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء وقدرته على الأداء في سبيل ارضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم (أبو هين، 2005، ص 43).

أما جودة التدقيق وما ينتج عنه من تقارير هو مفهوم يختلف تحديده فالبعض أشار إلى صعوبة قياس الجودة على الرغم من أن خدمة التدقيق من الخدمات التي ينتج عنها ضمان الجودة. وتجدر الإشارة إلى امكانية تحسين جودة تقرير التدقيق عن طريق تحسين جودة عملية التدقيق (Moeinaddin and Keshavarzian, 2013, p. 754).

وتوجد علاقة بين الجودة والتدقيق الداخلي حيث يقسم التدقيق الداخلي لأربعة مراحل هي التأسيس والتخطيط، وتنفيذ خطة التدقيق، ومتابعة تنفيذ نتائج عملية التدقيق، وتأكيد وتحسين الجودة، وفيما يخص المرحلة الأخيرة تنص المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين على ضرورة وضع آلية لتأكيد وتحسين جودة عملية التدقيق، والخدمات المقدمة من قبل نشاط التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تقييم داخلي أو خارجي لها (وزارة الشباب والرياضة القطرية، 2014، ص 16).

وهناك وجهة نظر أخرى حيث وجد أن مقياس جودة التقرير ليست جودة عملية التدقيق بل مصداقية المعلومات التي يتضمنها التقرير ومدى تحقيق هذه المعلومات المنافع لمستخدميها بحيث يتوفر في هذه المعلومات عناصر الملائمة والوقتية، والإفصاح الكافي أو الأمثل والأهمية النسبية وقابلية المعلومات للمقارنة وحيادية المعلومات وأمانتها، وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها (أبو حمام، 2009، ص 54).

2-2-2 العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق الداخلي

تصنف العوامل المؤثرة في عملية التدقيق الداخلي وجودة تقريره الداخلي كما يلي:

1. عوامل تنظيمية:

وتتمثل في تحديد اجراءات عملية التدقيق والتخطيط للعملية وتحديد حجم العمل والوقت اللازم لإتمام العملية وكذلك مهارة المدقق في تحديد بداية ونهاية عملية التدقيق (التميمي، 2012، ص 207) وتقاس جودة أداء المهام من خلال دقة وكفاية برامج التدقيق، ونطاق التدقيق بالإضافة لبذل العناية اللازمة (عيسى، 2008، ص 14).

وتتعدد الاجراءات التي يؤديها التدقيق الداخلي فهو متعدد الخطوات حيث يهدف التدقيق الداخلي إلى تحديد ما إذا كانت العمليات والإجراءات تتسق مع القواعد واللوائح المحددة سلفاً (المعايير) أم يوجد انحراف عن الامتثال للمعيار. وتبدأ عمليات التدقيق الداخلي بتحديد وفهم

المعايير. ومن ثم يقوم المدققين الداخليين بجمع الأدلة. وأخيرا القيام بتحليل وتقييم الأدلة. والتي تشمل مراقبة العمليات والإجراءات، والاستفسار من المشاركين الرئيسيين في العمليات، ومقارنة معلومات الفترة الحالية مع معلومات الفترة السابقة، ومقارنة المعلومات الحالية مع الموازنات والتوقعات، ومقارنة بين الأنشطة الحالية مع السياسات والإجراءات المعتمدة وكذلك استخدام الحاسوب في التدقيق لمراجعة ومقارنة وتحليل كميات كبيرة من البيانات (Kegermann, 2008, p. 5).

وقد ناقشت العديد من الدراسات كدراسة (التويجري والنافعابي، 2008) أثر التخطيط، وبذل الوقت والجهد الكافيين في جودة التدقيق ونتج عنها أن التخطيط الجيد وبذل الوقت والجهد يؤثران على جودة التدقيق الداخلي.

2. عوامل سلوكية:

وتتمثل بالتزام المدقق بالأمانة والاستقلالية والتعاون مع الفريق لتوفير عوامل الجودة في العملية. حيث يجب على المدقق الاتفاق مع الفريق على درجة جودة عملية التدقيق الداخلي، واحترام السلوكيات الخاصة بالحيادية والاستقلالية (أبو هين، 2005، ص 62).

ووفقا للمعايير والإرشادات المهنية التي تناولت جودة التدقيق الداخلي منذ السبعينات هناك ثلاث عوامل هامة لجودة التدقيق لكل عامل معايير تحدد خصائص الجودة وهي الموضوعية والمقدرة المهنية وجودة تنفيذ المهام (مبارك، بدون، ص 29).

وتتمثل العوامل السلوكية بمعايير الخواص فهي مقياس هاما لجودة عملية التدقيق حيث تتعلق بصفات الأفراد القائمين على عملية التدقيق مثل أن يتصف المدقق بالاستقلالية والنزاهة (العبدلي، 2012، ص 35).

ولقد ناقشت العديد من الدراسات كدراسة (التويجري والنافعابي، 2008) العلاقة بين الاستقلالية وجودة التدقيق الداخلي ونتج عنها أن الاستقلالية، والموضوعية، تؤثران على التدقيق الداخلي.

وكذلك دراسة (Suyono, 2012) التي قامت بدراسة أثر عامل الاستقلالية في جودة عملية التدقيق ووجد لها تأثير كبير.

3. عوامل شخصية:

وتتمثل في المؤهل العلمي والخبرة العملية للمدقق، والحرص على الاشتراك بالدورات التدريبية. حيث وجد أن التدريب المستمر الذي يتلقاه المدقق عامل هام في جودة خدمة التدقيق المقدمة (التويجري والنافعابي، 2008، ص 292) ويمكن قياس عامل الأهلية المهنية للمدقق من خلال المستوى التعليمي والشهادات التي يحصل عليها (عيسى، 2008، ص 14).

وقد أشار المعهد في نشرات التأكيد على الجودة إلى ضرورة أن يتمتع المدقق بالعوامل الشخصية وخاصة متابعة التطوير المهني الذي سيؤدي إلى التحسين المستمر في ممارسات التدقيق (زريقات، 2011، ص 210).

وأما عن التخصص الذي يجب أن يحصل عليه المدقق الداخلي بشكل عام فهو المحاسبة، وهو ما أشارت إليه بعض الكتب، ولأن التدقيق الداخلي يشمل النواحي المالية والنواحي الإدارية والفنية، ومن ثم فإن وجود مختلف التخصصات ذات العلاقة سيكون مفيداً في عمل هذه الدائرة، حيث سيقبل ذلك من الاستعانة بخبراء في التخصصات التي يمتلكها الأفراد العاملين في تلك المجالات. وكذلك توظيف الأفراد المؤهلين الذين يمتلكون الخبرة والكفاءة اللازمتين ما هو إلا الخطوة الأولى في الطريق الصحيح للحصول على الجودة المطلوبة (العفيفي، 2007، ص 71).

ولقد ناقشت العديد من الدراسات مثل دراسة (Suyono, 2012) أثر عامل الخبرة العملية في جودة عملية التدقيق ووجد لها تأثير كبير، بالإضافة لدراسة (التميمي، 2012) التي ناقشت العلاقة بين العوامل الشخصية للمدقق وعلاقتها بجودة عملية التدقيق مثل أن يكون ذا خبرة عملية، وأن لديه من التحصيل العلمي ما يؤهله لممارسة المهنة بحصوله على درجة بكالوريوس أو دبلوم على الأقل في المحاسبة، وأن يكون المدقق حريصاً على مشاركته في الدورات التدريبية الخاصة بمهنة التدقيق حيث توصلت إلى وجود تأثير للعوامل الشخصية في تحقيق جودة عملية التدقيق.

وكذلك دراسة (العفيفي، 2007) التي نتج عنها أن المؤهل العلمي المناسب أحد عوامل جودة عمل وحدات التدقيق الداخلي.

بالإضافة لدراسة (أبو هين، 2005) حيث نتج عنها أن التأهيل العلمي للمدقق من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابياً في جودة التدقيق.

4. عوامل تتعلق بالأساسيات العلمية لمهنة التدقيق:

وتتمثل في الالتزام بتطبيق المبادئ والمعايير المهنية للتدقيق وكيفية اعداد التقارير، واستغلال الموارد في النشاط المهني بفعالية. حيث ناقشت عدد من الدراسات أهمية الالتزام بالمعايير المهنية لتحقيق جودة عملية التدقيق كدراسة (الأهدل، 2008) ووجد أنها من أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وكذلك دراسة (سالم، 2012) التي أثبتت أن المدققين الداخليين يبذلون العناية والكفاءة المهنية ويلتزمون بمعايير التدقيق الداخلي مما يعزز فعالية التدقيق الداخلي.

بالإضافة لدراسة (التميمي، 2012) فمن خلال اختبار مجموعة من الاساسيات العلمية لمهنة التدقيق مثل الالتزام بتطبيق المبادئ المقبولة قبولاً عاماً وبالأخص الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وكيفية اعداد التقارير لها تأثيرها على تحقيق الجودة في عملية التدقيق. وسيتم في المبحث الثالث تناول تفصيل للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

وتصنف عوامل جودة التدقيق الداخلي من ناحية أخرى إلى قسمين (المرعي، 2009، ص 45):

أولاً: العوامل البيئية:

1. اتجاهات الإدارة: من أهم عوامل جودة عملية التدقيق الداخلي وفعالية أدائها وجود دعم من قبل الإدارة لقسم التدقيق الداخلي، وكذلك دعم مجلس الإدارة في المنشأة فعادة ما يكون هناك اجتماعات دورية مع مجلس الإدارة يتم فيها استبعاد الإدارة التنفيذية مما يدعم استقلالية التدقيق الداخلي وجودة أدائه.
2. الهيكل التنظيمي: حيث يؤثر موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي على فعالية أدائه لكونه يتبع الإدارة العليا مباشرة.

ثانياً: عوامل داخل دائرة التدقيق الداخلي:

1. سياسة الموارد البشرية في دائرة التدقيق الداخلي: حيث يلعب تدريب المدققين الداخليين وتنظيم العلاقات بينهم دوراً هاماً في جودة أدائهم.
2. تخطيط التدقيق: يتضمن وضع خطط استراتيجية تربط أهداف التدقيق مع أهداف المنشأة.

3. المهنية: حيث تعزز المعرفة والخبرة التي يمتلكها المدقق جودة أداء عملية التدقيق.

2-2-3 معايير جودة تقارير التدقيق الداخلي

تعتبر التقارير التي تتسم بالجودة أحد أهم مقومات اتخاذ القرار، وتتحقق جودة التقارير من خلال توافر المعايير التالية:

1. **معايير مهنية:** تعتبر المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بمثابة المقاييس والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمليات وخدمات وظيفة التدقيق الداخلي، باعتبار أن الالتزام بها يؤدي إلى تحقيق أهداف هذه الوظيفة، وذلك لأن هذه المعايير تم وضعها على أساس إطار نظري واضح، يحدد المبادئ الأساسية التي تحكم مهنة التدقيق (Robert, 2009, p. 4).
2. **معايير رقابية:** تلعب المعايير الرقابية دوراً مهماً على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة (أبو حمام، 2009، ص 58).

ومن أهم المعايير المهنية المتعلقة بالجودة معيار تطوير برنامج لتأمين الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي:

يشير معيار برنامج تأمين الجودة لضرورة وجود وتطوير برنامج لتأمين وتحسين جودة التدقيق لدى وحدة التدقيق الداخلي في المنشأة بحيث يضمن اتباع الوحدة للمعايير المهنية والقواعد الأخلاقية، وأن يشمل جميع الأنشطة التي تضيف قيمة وتحسن عمليات المنشأة ويحتوي هذا المعيار على أربعة معايير فرعية وهي (العفيفي، 2009، ص 60-61):

1. **المعيار الأول:** يتعلق بالبرنامج المستخدم في تحسين الجودة بحيث ينظر لأثر هذا البرنامج في تحسين عمليات المنشأة وكذلك ملاحظات أفراد المنشأة من داخل وخارج وحدة التدقيق الداخلي وبناء عليها أخذ الإجراءات التقييمية للبرنامج.
2. **المعيار الثاني:** يقتضي من وحدة التدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة عن تقييم لبرنامج الجودة يتم ذلك بإعداد تقرير حول هذا البرنامج.
3. **المعيار الثالث:** يتعلق بقياس مدى تطبيق واتباع المعايير ويتطلب هذا المعيار من المدققين الداخليين إعداد تقرير حول اتساق عملهم مع المعايير الموضوعية.

4. **والمعيار الرابع:** يقتضي من المسئول عن التدقيق الإفصاح للإدارة العليا أو لجنة التدقيق عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير في حال وجود تأثيرات سلبية جوهرية على أنشطة المنشأة.

2-2-4 **كيفية تحسين جودة تقارير التدقيق الداخلي**

يرى البعض أن هناك ثلاث طرق لتحسين جودة تقارير التدقيق الداخلي وهي النظر لعملية التدقيق الداخلي بشكل كلي، والتركيز على الايجابيات وطرح الحلول لأوجه القصور، ووضع نموذج لشكل التقرير، فعملية التدقيق ذات الجودة يجب ألا يصدر عنها تقارير ذا جودة منخفضة لكي يساعد ذلك لإيصال أكبر منفعة للمستخدمين وتسهيل مهمات التدقيق القادمة (حجازي، 2007، ص 66).

ويمكن تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي عن طريق (IIA, 2012, p. 46):

1. مشاركة جهات خارجية في برنامج تحسين وضمان الجودة تشارك فيه جهات خارجية.
2. مقاييس الأداء.
3. مراجعة المدققين الخارجيين.
4. تدقيق الهيئات التنظيمية.

وهناك من أشار إلى امكانية تحسين جودة التدقيق الداخلي بإجراء فحص للجودة مرة كل خمس سنوات من قبل أشخاص يمتلكون خبرة عملية مثل المدققين أو المستشارين الخارجيين، أو مدققين داخليين من منشآت أخرى، بحيث تصدر هذه الأطراف تقريراً رسمياً للإدارة العليا يحتوي قياس مدى التزام المنشأة بالمعايير، ويضيف توصيات لتحسين جودة عملية التدقيق الداخلي (عيسى، 2008، ص 12).

بناء على ما سبق نجد أن توافر معايير الأداء المهني يعتبر من المقومات الأساسية التي ينبغي توفرها لتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي داخل المنشآت حيث تمثل المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي وتعتبر مقياساً للوصول لجودة عملية التدقيق الداخلي والتقارير الصادرة عنها.

المبحث الثالث

معايير التدقيق الداخلي

0-3-2 تمهيد

1-3-2 مفهوم المعيار

2-3-2 أهداف معايير التدقيق الداخلي

3-3-2 خصائص معايير التدقيق الداخلي

4-3-2 مراحل تطور معايير التدقيق الداخلي

5-3-2 معايير التدقيق الداخلي الدولية

2-3-0 تمهيد

يعد التدقيق مهنة تحكمها قوانين وقواعد وهي المعايير التي استتجت من الفروض والمفاهيم حيث تمثل هذه المعايير خطوط ارشادية تساعد المدققين على تأدية عملهم (مخولف، 2007، ص 20).

وقد صدرت هذه المعايير منذ أوائل الخمسينيات والتي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وحصلت على قبول عام وطبقت على المنشآت في كندا والولايات المتحدة، وبعدها أجريت عدد من الدراسات من قبل الاتحادات المهنية للتغلب على المشاكل التي تواجه المهنة. (العفيفي، 2009، ص 53) وقد وضعت المعايير لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع، وقامت بنشر تقريرها في عام 1954 م حيث فرقت بين مفهومين معايير المراجعة، وإجراءات المراجعة، تمثل معايير المراجعة الأهداف التي يجب تحقيقها من خلال عملية التدقيق أما الإجراءات تتعلق بالأعمال التي ينبغي تنفيذها حسب خطة التدقيق (أبو هين، 2005، ص 70).

وقد حظيت المعايير بقبول عام لاعتبارها أدلة ارشادية متكاملة تساعد في تحديد الأسس والمبادئ لما يجب أن تكون عليه ممارسات التدقيق الداخلي، وضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال، من خلال توفيرها إطارا لإنجاز وتقييم أدائه (الرحاحلة، 2005، ص 59).

2-3-1 مفهوم المعيار

ويعرف المعيار على أنه إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء عملية التدقيق الداخلي (المدلل، 2007، ص 58).

وأساس المعيار هو المبدأ حيث يوفر إطارا لأداء وتعزيز التدقيق الداخلي. إطار المعيار يتضمن معايير أداء ومعايير صفات وتحتوي على متطلبات إلزامية تتكون من:

قائمة بالمتطلبات الأساسية للممارسة المهنية الداخلية بالإضافة لتدقيق وتقييم فعالية أدائها، التي تنطبق على الصعيد الدولي للمستويات التنظيمية والفردية. بالإضافة للتفسيرات التي توضح الشروط أو المفاهيم التي تحويها القوائم (1, 2012, p. IIA).

2-3-2 أهداف معايير التدقيق الداخلي

تهدف المعايير إلى قياس مدى دقة عملية التدقيق حيث تدعم هذه المعايير اتجاه جودة التدقيق الداخلي من خلال الاهتمام بجودة الأداء المهني مثل الموضوعية والكفاءة المهنية وتتضمن أهداف المعايير ما يلي (أبو هين، 2005، ص 69):

1. توفير قدر من الموضوعية عن طريق تقليص التفاوت في أداء المدققين لمهامهم.
2. تحديد المسؤولية المتعلقة بالمدقق حال مخالفته للمعايير.

ويضاف للأهداف السابقة ما يلي (المدهون، 2011، ص 18):

1. تحديد المبادئ الأساسية الخاصة التي تعبر عن صورة ما ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي.
2. توفير إطار لأداء وتعزيز مجموعة واسعة من نشاطات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي.
3. وضع أساس لتقييم أداء التدقيق الداخلي.
4. تحسين العمليات التنظيمية في المنشأة.

2-3-3 خصائص معايير التدقيق الداخلي

يوجد عدة خصائص للمعايير يمكن اجمالها فيما يلي (العفيفي، 2009، ص 55):

1. احتوت المعايير على تفصيل إجراءات العمل المهني في محاولة لتقليل الاختلاف بين المدققين.
2. اتصفت المعايير بالمرونة بحيث احتوت على خطوط ارشادية للأداء المهني، وكانت قد غيرت المسمى السابق لها حيث أطلق عليها مصطلح مستويات الاداء المهني، والفرق أن المعايير صيغت للمساعدة في الاسترشاد بها وتكييفها مع الظروف الخاصة بكل دولة وتشجيع المنظمات لقبول تلك المعايير.
3. تعتبر معايير شاملة فقد صدرت عن تجمع دولي ضم ثلاثا وستين منظمة مهنية محاسبية تمثل تسعة وثلاثين قطرا، وقد تلقت قبولا على المستوى العالمي باعتبارها قواعد يجب اتباعها من قبل مزاول المهنة.

2-3-4 مراحل تطور معايير التدقيق الداخلي

أصدر معهد المدققين الداخليين معايير التدقيق الداخلي في عام 1978م، حيث تضمنت تعريف مهنة التدقيق الداخلي ومسئوليات المدقق الداخلي، وقد شمل هذا الإصدار خمسة معايير رئيسية احتوت كافة جوانب التدقيق الداخلي (المرعي، 2009، ص 48)، ابتداءً من أدلة العمل التي تشمل التدقيق المالي وتدقيق الأداء، ثم المجموعة الثانية التي تتمثل في الاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية، أما المجموعة الثالثة فتهتم بالرقابة الداخلية وفعاليتها وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات، ثم المجموعة الرابعة التي ترتبط بأداء العمل التدقيقي وتوصيل النتائج، وأخيراً المجموعة الخامسة فهي تتعلق بعملية إدارة التدقيق الداخلي، وأوجه التنسيق مع المدقق الخارجي (العرود وشكر، 2009، ص 478).

حيث أكدت المعايير على ضرورة أن يتمتع الممارسون بمعايير شخصية سلوكية وأدائية ليتم تحقيق الأهداف المرجوة (مخولف، 2007، ص 73).

وقد وجد معهد المدققين الداخليين أن تلك المعايير أحياناً لا توفر حلاً لبعض المشكلات التي واجهت المدققين الداخليين، لذا قام بتبني خطة لتطوير المعايير عن طريق إصدار نشرات خاصة لحل تلك المشكلات، حيث جعلت هذه النشرات امتداداً للمعايير وليس استبدالاً لها (الطويل، 2009، ص 6).

وفي عام 2000 قام المعهد بتطوير معايير التدقيق الداخلي عن طريق إدخال تعديلات على قائمة المعايير الصادرة في 1978، وإضافة عدد من المعايير الجديدة. حيث قسمت المعايير السابقة إلى قسمين بدلاً من خمسة وهما معايير الصفات ومعايير الأداء.

وتم التعديل التالي للمعايير عام 2003، وقد أجرى المعهد التعديل التالي على المعايير في عام 2008م وبعدها أجرى تعديل في عام 2010م دون أن يتغير المحتوى العام لها (سويدان وأبو زريق، 2013، ص 543).

حيث قسمت معايير التدقيق الداخلي أيضاً إلى مجموعتين رئيسيتين بناءً على السمة أو الأداء وهي كالتالي:

1. **معايير الصفات أو الخصائص:** وهي تصف خصائص الأفراد التي تؤدي عملية التدقيق الداخلي مثل المسؤولية والاستقلالية والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية اللازمة في

العمل. ويطلق عليها اسم المعايير الشخصية لأنها تتعلق بالصفات الشخصية التي للمدقق المتعلقة باستقلاليته وكفاءته وعنايته المهنية وغيرها (منصور ومحمد، 2011، ص 10).

2. **معايير الأداء:** حيث تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن من خلالها قياس عملية التدقيق الداخلي (خيرة، 2011، ص 18)، بالإضافة لتوفيرها معايير الجودة التي يمكن من خلالها تقييم أداء أنشطة التدقيق الداخلي (الرحاحلة، 2005، ص 65).

2-3-5 معايير التدقيق الداخلي الدولية

أولاً: **معايير الصفات:**

1. الهدف، الصلاحية، والمسئولية

ويأخذ هذا المعيار رقم (1000) من المعايير الدولية حيث يقتضي هذا المعيار أن يتم تعريف التدقيق الداخلي والمعايير المستخدمة ومسئوليات المدقق الداخلي. وفيما يتعلق بتفسير هذا المعيار فإن على قسم التدقيق الداخلي أن يحدد أهداف وحدة التدقيق الداخلي ومسئوليتها وصلاحتها مثل الاطلاع على سجلات المنشأة، والدخول لمختلف وحداتها وأقسامها لأداء مهمات التدقيق وكذلك تحديد موقع قسم التدقيق في الهيكل التنظيمي، وعلاقة مدير التدقيق بالإدارة العليا (IIA, 2012, p. 3).

2. الاستقلالية والموضوعية

ويأخذ هذا المعيار رقم (1100) من المعايير الدولية حيث يقتضي أن يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية والموضوعية في أداء عمله، ويندرج أسفل هذا المعيار المعايير الفرعية المتعلقة بما يلي (سالم، 2012، ص 41):

أ. **الاستقلالية المهنية:** وهي أن يتبع المدقق الداخلي لجهة تنظيمية مستقلة لها صلاحيات يصدر عنها تكليف المدقق الداخلي بالعملية وتضمن تنفيذ توصيات التقرير.

ب. **الاستقلالية في أداء عملية التدقيق:** وهو أن يتصف المدقق الداخلي بعدم الانحياز والحياد في أداء مهام التدقيق الداخلي وألا يتأثر أدائه بهواه الشخصي أو المصلحة الشخصية له.

ج. **الاستقلالية الفنية:** هي امتلاك المدقق الداخلي للمهارات اللازمة لتأدية عمله من خلال التأهيل العلمي والتدريب المناسب.

د. **الاستقلالية المالية:** وهي أن يتم اعتماد مخصصات دائرة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها مع الإدارة العليا.

3. المهارة والعناية المهنية اللازمة

ويأخذ هذا المعيار رقم (1200) من المعايير الدولية حيث يجب على المدققين أن يثبتوا امتلاكهم للمهارات اللازمة بحصولهم على الشهادات والمؤهلات العلمية من المؤسسات المهنية ويجب على مدير التدقيق الداخلي استشارة ذوي الخبرة في حال افتقار المدققون الداخليون للمهارات اللازمة لأداء عملهم بفعالية.

وكذلك يجب ان يبذلوا العناية المهنية الكافية عند تقديم الاستشارات للوزير بشكل يلبي توقعاته، وأن يأخذوا في عين الاعتبار درجة تعقيد العمل لإنجاز مهمات التدقيق وكذلك تكلفة التدقيق بالمقارنة بالمنافع الكامنة وكذلك التطوير المهني المستمر (وزارة المالية، 2014، ص 22-23).

وتعني الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي (الخيبي، 2013، ص 58):

1. أن يؤدي المدقق مهام التدقيق بمعرفة وخبرة ومهارات.
2. أن يؤدي المدقق مهامه طبقاً لمعايير التدقيق الداخلي
3. أن يقوم المدقق بالتطوير المستمر لكفاءته وجودة خدمته.

4. برنامج تحسين وتأكد الجودة

ويأخذ هذا المعيار رقم (1300) من المعايير الدولية وفي التفسير للمعيار فإنه يجب تصميم والاحتفاظ ببرنامج تأكيد الجودة يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي في المنشأة، لعمل رقابة مستمرة على فعاليتها، ويجب ان يصمم البرنامج لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها والتأكد من أنشطة التدقيق الداخلي تتوافق مع المعايير والأنظمة المعمول بها (IIA, 2012, p. 30).

ثانياً: معايير الأداء:

1. إدارة نشاط التدقيق الداخلي

ويأخذ هذا المعيار رقم (2000) من المعايير الدولية حيث يقتضي هذا المعيار من مدير التدقيق الداخلي انشاء خطة مبنية على المخاطر لتحديد اوليات نشاط التدقيق لتحقيق أهداف المنظمة. وكذلك تبليغ خطة التدقيق وأخذ الموافقة عليها من الإدارة العليا، كذلك إدارة موارد التدقيق الداخلي والتأكد من كفايتها (Australian National Audit Office, 2012, p. 20-21).

وقد اشتمل هذا المعيار على المعايير الفرعية التالية (عبد الله، 2012، ص 61):

- أ. التخطيط: انشاء خطة تسيير في اتجاه تحقيق أهداف المنشأة
- ب. الاتصال والموافقة: ايصال الخطط للإدارة العليا مع متطلبات تنفيذها.
- ج. إدارة الموارد: ضمان كفاية الموارد المتاحة لقسم التدقيق الداخلي وكفاءة توزيعها بما يحقق الخطة الموضوعية.
- د. السياسات والإجراءات: أن تقوم إدارة التدقيق الداخلي بوضع الاجراءات اللازمة لأداء مهام التدقيق.
- هـ. التقارير: ايصال نتائج عملية التدقيق للإدارة العليا وكذلك التنبيه حال وجود قضايا جوهرية.

2. طبيعة العمل

ويأخذ هذا المعيار رقم (2100) من المعايير الدولية حيث يقتضي من المدقق الداخلي اتباع اسلوب منهجي في تقييم الرقابة وإدارة المخاطر عمليات الحوكمة، وذلك بتعزيز القيم والأخلاقيات المتبعة، وتبادل المعلومات بين أطراف المنشأة وخاصة المتعلقة بالمخاطر بحيث يضمن للموظفين والإدارة العليا القيام بمسئولياتهم. بالإضافة إلى أن يتعين على نشاط التدقيق الداخلي وضع اجراءات رقابية فعالة بحيث تضمن حماية الأصول، الامتثال للقوانين، موثوقية المعلومات المالية والتشغيلية (وحدة التنسيق المركزي للتدقيق الداخلي بوزارة المالية، 2014، ص 29-31).

يقتضي هذا المعيار من المدقق الداخلي أن يتبع أسلوب معين عند أداء عمليات التدقيق خاصة بعد التوسع الذي حدث في المهام التي يؤديها من فحص وتقييم كافة أنشطة المنشأة،

حيث يتعين عليه تخطيط عملية التدقيق الداخلي، وفحص وتقييم المعلومات، وإيصال النتائج ومتابعة تنفيذ التوصيات (مشتهى، 2013، ص 419).

3. تخطيط مهام التدقيق

ويأخذ هذا المعيار رقم (2200) من المعايير الدولية حيث يقتضي من مدير التدقيق الداخلي وضع خطة بناء على المخاطر لتحديد أوليات عملية التدقيق بناء على أهداف المنشأة ويجب أن تحتوي على أهداف ونطاق وتوقيت العملية والموارد الخاصة بها. (Australian National Audit Office, 2013, p. 34)

4. تنفيذ مهام التدقيق الداخلي

ويشمل معيار تنفيذ المهام على ما يلي (الخيبي، 2013، ص 73):

- أ. تحديد المعلومات: يشير المعيار إلى استخدام المعلومات التي تتصف بالكفاية والملاءمة والموثوقية.
- ب. تحليل المعلومات: وهي قيام المدقق الداخلي ببناء استنتاجاته على التحليل الكافي والمناسب للمعلومات المحددة.
- ج. تسجيل المعلومات: على المدقق الداخلي أن يسجل المعلومات المتعلقة باستنتاجاته لدعم النتائج التي توصل إليها في التقرير.
- د. الإشراف الكافي: وهي ضرورة وجود إشراف مناسب يضمن التوصل لأهداف وجودة عملية التدقيق.

5. تبليغ النتائج (التقارير)

ويأخذ هذا المعيار رقم (2400) من المعايير الدولية حيث يقتضي المعيار من المدقق أن يصف نتائج عملية التدقيق بتقرير، يحتوي على أهداف المهمة ونطاق العملية والنتائج والتوصيات وخطط العمل (IIA, 2012, p. 27).

ويوضح أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة ويشتمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية تتعلق بما يلي (المدلل، 2007، ص 67):

1. معايير الاتصال: يجب أن يوضح التقرير أهداف ونطاق العملية والتوصيات وأساليب تنفيذ التوصيات.

2. **جودة الاتصال:** يشير هذا المعيار إلى ضرورة أن تكون تقارير التدقيق الداخلي معدة بموضوعية ودقة وفي حالات حدوث خطأ أو نسيان معلومة جوهرية يجب إيصال ذلك إلى جميع التقرير الأصلي.

3. **معيار خاص بحالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير:** حيث يشير المعيار إلى أن التقرير يجب أن يحتوي على إشارة في حال عدم الالتزام بشكل كامل بمعايير التدقيق الداخلي وأثر ذلك والسبب في عدم الالتزام.

4. **نشر النتائج:** حيث يشير إلى وجوب إيصال النتائج إلى الأطراف ذات العلاقة.

وقد أشارت المعايير الخاصة بتوصيل نتائج التدقيق الداخلي إلى ما يلي (المدهون، 2011، ص 18):

أ. بعد اكتمال عملية التدقيق يتم اعداد تقرير بشكل مكتوب وموقع، ويمكن أن يتم إيصال النتائج بشكل شفهي.

ب. قبل اصدار التقرير بشكل نهائي يتم مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية.

ت. أن يتصف التقرير الصادر بالوضوح والاختصار وأن يحتوي على نطاق ونتائج العملية.

ث. أن تحتوي التقارير على التوصيات الخاصة بالتحسينات المستقبلية.

6. مراقبة سير العمل

ويأخذ هذا المعيار رقم (2500) من المعايير الدولية حيث يقتضي المعيار الحفاظ على متابعة نتائج عمليات التدقيق التي تم ابلاغها للإدارة والتأكد من قبول الإدارة للمخاطر في حال عدم اتخاذ الاجراءات (IIA, 2012, p. 30).

يتعين على المدقق الداخلي متابعة وضمان تنفيذ الإجراءات اللازمة التي تم وضع توصيات للمدقق بها في التقرير النهائي عن عملية التدقيق الداخلي للتأكد من أن تصحيح أوجه المخالفات في المنشأة وقد لخصت المعايير مفهوم المتابعة ذلك كما يلي (المرعي، 2009، ص 57):

أ. يجب أن تحدد دائرة التدقيق الداخلي مسؤوليتها عن عملية المتابعة بشكل مكتوب وموثق في نظامها الداخلي.

ب. في حال وجود مخالفات تتطلب اجراءات تصحيحية مستعجلة من قبل الإدارة، يجب على إدارة التدقيق الداخلي المتابعة والتأكد من اتخاذ الإدارة للإجراءات اللازمة.

ج. في حال عدم رضى المدقق عن الاجراءات المتبعة عليه أن يوضح ذلك للإدارة.

7. حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر

ويأخذ هذا المعيار رقم (2600) من المعايير الدولية حيث يقتضي المعيار من المدقق الداخلي رفع المسألة للإدارة العليا في حال قبول الإدارة لمستوى مرتفع للمخاطر الغير مقبولة للمنشأة. يتم ملاحظة ذلك بقيام المدقق بمهام تأكيدية، وليس من مهام المدقق معالجة المخاطر (وزارة المالية، 2014، ص 37).

2-3-6 اعتبارات وضع المعايير:

راعت لجنة وضع المعايير عند إصدار المعايير الاعتبارات الآتية (النونو، 2009، ص 53):

1. إضفاء صفة المرونة عليها حيث استبعدت اللجنة سيطرة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتحركة في مراجعة القوائم المالية في دولة معينة، حيث جعلت القبول بها اختياري.
2. تباين المعلومات المالية المدقق عليها في الشكل والمضمون سواء في شكلها أو مضمونها من دولة لأخرى، بسبب الاختلاف في الممارسات المهنية المعمول بها.
3. عند وجود تعارض أو اختلاف بين الأنظمة المحلية حول مشكلة معينة فإنه يجب العمل بدستور اتحاد المحاسبين الدولي.
4. إجازة اللجنة تطبيق تلك المعايير على الخدمات الأخرى للمدققين، في حال كان مناسباً.
5. لإصدار أي معيار يجب أن يتم إقراره من قبل ثلاث أرباع عدد أعضاء اللجنة.
6. اللغة المستخدمة للمعايير المصدرة هي اللغة الإنجليزية.

المبحث الرابع

تقارير التدقيق الداخلي

0-4-2 تمهيد

1-4-2 مفهوم تقرير التدقيق

2-4-2 موقع إعداد التقرير من مراحل التدقيق الداخلي

3-4-2 المبادئ الأساسية في إعداد التقارير

4-4-2 المبادئ العامة لمحتوى التقرير

5-4-2 معايير الثقة في تقارير التدقيق الداخلي

2-4-0 تمهيد

تعد مرحلة إعداد التقرير الداخلي المرحلة الأخيرة التي يتم خلالها إيصال نتائج عملية التدقيق للإدارة، والتي تشمل مدى اتباع الأنظمة والقوانين، وكذلك التقرير عن حال الرقابة الداخلية أن كان بها ضعف أو قصور وما ينتج عن ذلك من مخاطر، وتشتمل الملاحظات التي يحتويها تقرير المدقق على ما يلي (دائرة الشؤون الفنية والدراسات، بدون، ص 32):

1. تحديد أوجه مخالفة الأنظمة والسياسات المتبعة في المنشأة، وكذلك التأكيد على مدى فعالية الرقابة الداخلية.
 2. تحديد ما نتج عن أوجه القصور من آثار قد تضر بالمنشأة.
 3. وضع التوصيات التي تتعلق بتصحيح الأخطاء والقصور.
- ويتم صياغة ملاحظات التقرير بدقة وبلغة خالية من الغموض، بدون زيادة في التفصيل غير المبرر، ويتم عرض التوصيات حسب أهميتها.

2-4-1 مفهوم تقرير التدقيق

يعد تقرير المدقق المخرج الأساسي لعملية التدقيق، وهو تعبير كتابي واضح يحتوي على الملاحظات الجوهرية والتوصيات بناء على السياسات والعمليات والمخاطر وهو يحدد الفرص المحتملة لتحسين حالة المنشأة، ويساعد في اتخاذ القرارات الملائمة. ولكي يكون التقرير فعالاً فإنه يجب أن يعكس المخاطر والقضايا المتعلقة بالمنشأة، وكذلك تحديد وتوضيح الأحداث، وتحديد الإجراءات لتحسين حالة المنشأة، وكذلك يجب أن يتجنب التقرير طابع التأييد، واللغة السلبية، وال طول المفصلة بل يجب أن يحتوي على توصيات ملائمة (Palm, 2013, p. 11).

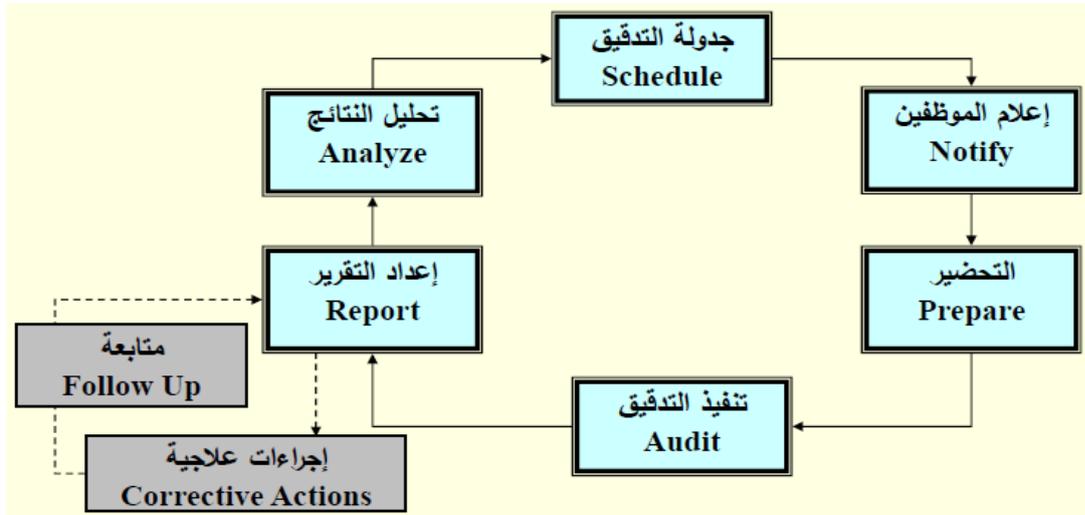
ويعد تقرير التدقيق الداخلي وسيلة لا إيصال نتائج وتحليل وتوصيات عملية التدقيق ويجب أن يعكس التقرير الصادر جودة عملية التدقيق. (Australian National Audit Office, 2012, p. 39).

ويتلخص الهدف من تقرير المدقق في إيصال نتائج التقرير إلى المعنيين في المنشأة المدققة عليها. كذلك جعل النتائج أقل غموض وأقل عرضة لسوء الفهم. وتسهيل عملية المتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية. (Government Accountability Office, 2011, p. 164).

ويتم ايصال نتائج التقرير إلى المعنيين فيما يعرف بالاجتماع الختامي حيث يقوم أعضاء التدقيق الداخلي بعمل اجتماع مع الجهة محل التدقيق يتم فيه ما يلي (Abu Zaidan, 2012):

1. عرض عملية التدقيق بشكل سريع مع نتائج العملية.
2. تلخيص أوجه المخالفة للأنظمة والقوانين.
3. عرض وجهة نظر المدقق حول الأسلوب المناسب للإجراءات التصحيحية.
4. عرض تصور المدقق لمواضع التحسين والتطوير اللازم.
5. اعلام الجهة محل التدقيق بإجراءات المتابعة من قبل أعضاء فريق التدقيق لتنفيذ التوصيات.
6. تسليم نسخة من تقرير التدقيق للإدارة العليا للمنشأة.

2-4-2 موقع إعداد التقرير من مراحل التدقيق الداخلي



شكل رقم(1): موقع إعداد التقرير من مراحل التدقيق الداخلي

المصدر: (النخبة للاستشارات الإدارية، 2010، ص 15).

وفي ضوء الشكل السابق يتبين أنه في المرحلة الأولى وهي مرحلة التخطيط يتم وضع جدول زمني للتدقيق وتحديد أهداف العملية وإعلام الموظفين الذين سيشكلون فريق العمل ومهامهم وإعلام الجهة المستهدفة، ومن ثم تنفيذ عملية التدقيق وتجميع أوراق العمل والخلوص إلى النتائج المدعمة بالأدلة، وهنا تأتي مرحلة إعداد التقرير الذي يحتوي على النتائج التي توصل إليها المدقق والتوصيات من وجهة نظره حول أساليب تصحيح أوجه القصور الموجودة وتحليل

أسبابها لتلافيها مستقبلا ولا ينتهي دور المدقق هنا بل يستمر لمتابعة مدى التزام المنشأة بالتوصيات والاجراءات العلاجية.

2-4-3 المبادئ الأساسية في إعداد تقارير التدقيق الداخلي

1. التوثيق الكتابي

الهدف من التقارير الكتابية اىصال نتائج عمليات التدقيق إلى المسؤولين في كل المستويات، بحيث تساهم في جعل النتائج أقل عرضة لسوء الفهم، وتسهيل متابعة تحديد ما إذا كان قد تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. وفي حال قيام المدقق من إنهاء أو ايقاف عملية التدقيق لسبب ما يجب إيصال ذلك للجهة محل التدقيق ويفضل أن يكون ذلك كتابيا ملخصا فيه سبب انهاء عملية التدقيق (مصلح، 2013، ص 6).

2. النزاهة والحياد

وهي منظومة القيم المتعلقة بالصدق والأمانة والإخلاص في العمل (محمد، 2013، ص 7)، والتي تسعى للحفاظ على الموارد والممتلكات العامة واستئصال الفساد (الدويك، 2013، ص 9)، وتعتبر النزاهة القيمة الجوهرية في مدونة السلوك، ويجب أن يكون أداء عملية التدقيق بعيدا عن الشبهات للحفاظ على مستوى ثقة مناسب. وتتطلب النزاهة من المدققين الالتزام بالمعايير نصا وروحا (ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2010، ص 5).
ويوجد تقارب في المعنى بين النزاهة والشفافية فالنزاهة تتعلق بالقيم المعنوية أما الشفافية فتتعلق بالنظم والاجراءات العملية (أبو دية، 2004، ص 7).

3. الشفافية

يقصد بها مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة وبشكل واضح ومحدد، وجعل القرارات المتصلة بالسياسات معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب والانفتاح عليها من كل الأطراف (جهاز المراجعة المالية، 2010، ص 1).

4. الصحة والاتساق

حيث يتعين على المدققين الداخليين الحصول على معلومات موثوقة وذات علاقة، معلومات موثوقة تعني حقيقية مقنعة حيث يمكن أن يصل الشخص المطلع إلى نفس النتائج التي توصل إليها المدقق وأنه تم الوصول إليها باستخدام أفضل أساليب التدقيق، وتكون المعلومات ذات علاقة في حال تحقيقها لأهداف مهمة التدقيق (وزارة المالية، 2014، ص 33).

5. النقد البناء

تعتبر توصيات واستنتاجات المدقق جانب هام من جوانب الرقابة، بالإضافة إلى ضرورة أن تشمل التقارير على انتقادات هامة وكذلك مقترحات لعلاج نقاط القصور في المستقبل، ويجب ألا تركز على نقد الماضي، بالإضافة إلى ضرورة عرض التوصيات كاقتراحات مرنة بالتعديلات وليس على تحديد لأساليب التعديل (مصلح، 2013، ص 8).

6. مراعاة التوقيت المناسب

وهي وجود المعلومات وتوفرها في الوقت المناسب لصناع القرار لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم، وبشكل عام فإنه كلما كانت المعلومات أقدم كلما قلت المنفعة منها (Lehtinen, 2013, p. 3).

7. الإيجاز

أن يكون التقرير مختصراً يعني ألا يزيد التقرير عن الرسالة التي يود إيصالها، لأن زيادة التفاصيل في التقرير قد يؤثر على وضوح الرسالة الحقيقية مما يؤدي للتشويش على القارئ، كما يجب تجنب التكرار الغير مبرر (Vallabhaneni, 2015, p. 370).

8. المحافظة على سرية البيانات

وهي احترام ملكية المعلومات المطلع عليها، حيث يجب على المدققين الداخليين عدم الإفصاح عن أي معلومة دون أخذ التصريح المناسب، وذلك في حال عدم وجود إلزام قانوني بالإفصاح عنها (المدلل، 2007، ص 82).

2-4-4 المبادئ العامة لمحتوى التقرير:

يتضمن محتوى التقرير العناصر التالية (الانتوساي، 2010، ص 3):

1. **العنوان:** ينبغي أن يحتوي التقارير على عنوان مناسب لتمييزه عن التقارير الصادرة عن الآخرين.
2. **التوقيع والتاريخ:** ينبغي إدراج التوقيع وكذلك التاريخ بحيث يفيد بمعرفة الفترة التي أصدر بخصوصها التقرير.
3. **الأهداف والنطاق:** حيث يتم توضيح الغرض من عملية التدقيق وحدودها.
4. **الاكتمال:** ينبغي أن تصحب الآراء البيانات المالية المتعلقة بها، وليس ذلك ضروريا في تقارير الأداء.
5. **المرسل إليه:** ينبغي أن يحدد التقرير الجهة التي سيرسل لها.
6. **تحديد الموضوع:** بحيث يشمل معلومات حول الجهة المدقق عليها والفترة والموضوع محل التدقيق.
7. **مطابقة المعايير:** حيث يجب الإشارة للمعايير المتبعة عند اجراء عملية التدقيق.

2-4-5 معايير الثقة في تقارير التدقيق الداخلي:

تشتمل التقارير على عدد من معايير الثقة يتم تفصيلها كما يلي:

1. الاستقلالية:

وهي التحرر من الاعتماد على شخص آخر أو جهة، وشعورهم بعدم الخضوع لسيطرتهم، والتخلص من أي عامل يعيق تأدية نشاط التدقيق الداخلي أو مسئوليات التدقيق بطريقة غير متحيزة وكذلك عدم وجود تضارب في المصالح (سالم، 2012، ص 40).

2. الاكتمال:

وهو احتواء التقرير على كافة المعلومات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة، وايصال الفهم الصحيح عن الجهة محل التدقيق، وتلبية متطلبات محتوى التقرير. بالإضافة لإعطاء القراء فهم كافي بتوفير رؤية عن أهمية النتائج المبلغ عنها، مثل تكرار الحدوث لعدد من الحالات أو المعاملات التي تم اختبارها (ACE, Audit Reporting Standards, 2015/12/24).

3. الدقة:

تعني أن النتائج قد عرضت بطريقة دقيقة، وتظهر أهمية الدقة بإعطاء القارئ تأكيد عن أن كل ما احتواه التقرير محل ثقة يمكن الاعتماد عليه، حيث أن وجود معلومة واحدة غير دقيقة سيؤثر على صلاحية وموثوقية التقرير بالكامل، ويجب أن تدعم أي معلومة أو نتيجة تم عرضها بالتقرير بأدلة إثبات توضع في أوراق عمل المدقق (Vallabhaneni, 2015, p. 369).

4. الموضوعية:

وهي التوجه العقلي غير المتحيز الذي يسمح للمدققين الداخليين بتنفيذ عمليات التدقيق بطريقة يكون لديهم فيها ايمان صادق بنتائج أعمالهم، وأن جودة عملهم لا يتم المساس بها بأي شكل من الأشكال (وزارة المالية، 2014، ص 20).

ويلاحظ أن الفرق بين الاستقلالية والموضوعية يكمن في أن الاستقلالية تعني ألا يتأثر عمل المدقق الداخلي بتضارب المصالح أي أن يشعر المدقق بعدم وجود ضغوط تؤثر على قراراته من أي جهة ذات سلطة. أما الموضوعية فهي تتعلق بالحالة الذهنية للمدقق التي تؤثر على تقديرته أي أن الموضوعية هي نتاج الاستقلالية (سالم، 2012، ص 40).

5. الإقناع

وهي استجابة نتائج التدقيق لأهداف عملية التدقيق، وكذلك تقديم النتائج بصورة مقنعة، وأن تتبع الاستنتاجات والتوصيات الحقائق الموجودة بصورة منطقية، وأن تعرض المعلومات بشكل كافي لتقنع القارئ بمعقولية وصحة النتائج، ومدى أهمية تنفيذ التوصيات.

(ACE, Audit Reporting Standards, 2015/12/24).

6. الوضوح

وهي أن يتميز التقرير بسهولة القراءة والفهم، وأن تتصف لغة التقرير بالبساطة قدر الامكان كما يتطلب الموضوع، وفي حال الحاجة إلى استخدام كلمات غريبة أو فنية فانه يجب أن يتم توضيح معناها للقارئ في التقرير (Vallabhaneni, 2015, p. 370).

وبناء على ما سبق نجد أن التقرير الداخلي يجب أن يعكس جودة عملية التدقيق ويجب الأخذ بالاعتبار شكل ومحتوى التقرير وطريقة عرضه. ويجب أن تكون كافة محتويات التقرير موثقة وكافية لتكون قادرة على التعجيل بتنفيذ الإجراءات المرغوب فيها.

المبحث الخامس

التدقيق الداخلي الحكومي

2-5-0 تمهيد

2-5-1 مستويات الرقابة على السلطة التنفيذية

2-5-2 العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

2-5-3 القطاعات الحكومية

2-5-0 تمهيد

منذ الأيام الأولى لقيامها على الأرض الفلسطينية عام 1994 واجهت السلطة الوطنية الفلسطينية تحدي إقامة نظام سياسي فلسطيني وما يحتويه من أطر دستورية وبناء مؤسسي وعلى امتداد السنوات الماضية تخلل هذه التجربة بعض جوانب الخلل الذي طال مختلف النواحي (أبو دية، 2004، ص 1).

وفور تشكيل السلطة بدأ تأسيس وتشكيل مختلف الأجهزة والمؤسسات وبالتوازي مع ذلك بدأ الاهتمام في العمل الرقابي في فلسطين، حيث صدر القرار الرئاسي رقم 22 لسنة 1994 بإنشاء هيئة الرقابة العامة ووضع لها قانون خاص وبدأت الهيئة بمباشرة أعمالها وبناء وتطوير الكادر الوظيفي فيها ومارست مهامها واختصاصاتها على كافة المؤسسات العامة في فلسطين (http://www.saacb.ps/show1.aspx?name=history, 2015/12/20).

وقد اهتمت السلطة أيضاً بإنشاء وحدات للرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية وتبرز أهمية هذه الوحدات لكونها تسعى لضمان سير المؤسسات ضمن القوانين واللوائح، ورسم الخطط والسياسات استناداً لتوصيات الرقابة، كما أنها تقوم بتدقيق البيانات الادارية والمالية لاستخدامها في اتخاذ القرار. وتعمل وحدات الرقابة على الكشف عن ابداعات افراد المؤسسة الحكومية لتحفيزهم، والتأكد من توفر الانسجام بين كافة الأقسام فيها (www.mot.ps., 2015/12/20).

2-5-1 مستويات الرقابة على السلطة التنفيذية:

تتعدد مستويات الرقابة على المؤسسات الحكومية لتشمل الرقابة البرلمانية وهي رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية، وكذلك الرقابة القضائية والمتمثلة في ابطال القرارات المخالفة للقانون التي تصدر عن السلطة التنفيذية، والرقابة الذاتية وهي رقابة السلطة التنفيذية على ذاتها (الوحيدى، 2013، ص 1). وفيما يلي عرض لمستويات الرقابة على السلطة التنفيذية:

أ. الرقابة التشريعية:

تتمثل في رقابة المجلس التشريعي حيث يقوم أعضاء منتخبون بالرقابة على جميع أعمال السلطة التنفيذية والتأكد من التزام أعضائها بالدستور المعتمد والاهتمام بحفظ المال العام، والاشراف على الإدارة التي تقوم بالتنفيذ.

وقد نصت المادة (43) من القانون الأساسي على صلاحيات المجلس التشريعي والمتمثلة في العمل على اقتراح وإقرار القوانين في جلساته، بالإضافة لاستجواب الحكومة أو الوزراء عن القضايا المختلفة والتي تستدعي تدخل المجلس (أبو هدايف، 2006، ص 51).

ولا تتعلق مهام المجلس التشريعي في محاسبة الوزراء عن الأداء الإداري للمؤسسات الحكومية فقط بل الرقابة على الأداء المالي للسلطة التنفيذية، فله حق بممارسة الرقابة المالية المسبقة كاعتماد بنود الموازنة وإقرار الضرائب، وكذلك حق ممارسة الرقابة اللاحقة المتمثلة في اجازة الحساب الختامي للمؤسسات الحكومية (أبو كميل، 2014، ص 51).

ب. الرقابة القضائية:

وفقا للمادة 33 من قانون تشكيل المحاكم النظامية لسنة 2001 فإنه تختص محكمة العدل العليا (المحكمة الإدارية) بالفصل بين المنازعات المتعلقة بالوظيفة العمومية وكذلك التدخل في حال رفض الإدارة العامة أو امتناعها عن القيام بعملها وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها (حرب وأبو دية، 2007، ص 5).

وتهدف الرقابة القضائية إلى تحقيق هدفين أساسيين:

1. إجبار الإدارة على احترام مبدأ الشرعية وسيادة القانون وتقويم عملها.
2. الحفاظ على حرية الأفراد وحماية حقوقهم من خلال إلغاء القرارات الإدارية التي قد تضر بهم أو التعويض عنها.

وتنفذ الرقابة القضائية في فلسطين من خلال محكمة العدل العليا وجهاز النيابة العامة حيث ينظر في الاتهامات الموجهة من الإدارة إلى موظفيها، ويعمل وكيلا عن الحكومة في القضايا المرفوعة من قبلها ضد الأفراد، لذا فإن الرقابة القضائية تعتبر جزءا من الرقابة الداخلية من خلال التزامها بتحقيق العدل والمساواة (كلاب، 2004، ص 92).

ت. الرقابة الذاتية:

أولا: الرقابة الداخلية:

1. وحدات الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة:

وهي وحدات تابعة للوزارة المختصة حيث تتبع للوزير المختص بشكل مباشر، حيث تقوم وحدات الرقابة بتقديم تقرير سنوي للوزير عن الأداء المالي والإداري، وله التصرف في التجاوزات التي قد تحدث تحت سلطته، وكذلك تقوم الوحدة بعرض توصيات ومقترحات لتلافي وعلاج المخالفات المستقبلية (دبور، 2015، ص 41).

وقد نصت التعليمات المالية رقم 1 لسنة 1997 بالمادة (53) على أن " تشكل وحدات تدقيق ورقابة داخلية في كل دائرة (وزارة) أو مؤسسة تابعة لها، يناط بها مسئولية تدقيق ومراقبة تطبيق أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة".

وتتمثل اختصاصات وحدات الرقابة الداخلية بوزارات السلطة فيما يلي (كلاب، 2004، ص 99):

1. التأكد من تنفيذ القرارات التي يتخذها المسؤولون وفقا للصلاحيات المحددة بالتشريعات الادارية والمالية والمبادئ والأسس المعمول بها.
2. التأكد من تحقيق الأهداف المحددة في التشريعات.
3. ضمان توثيق الاعمال المنجزة بالسجلات والملفات حسب الأصول.
4. ضمان توفر الأدوات والتجهيزات لإنجاز العمل وفق الموارد المتاحة.
5. ضمان حسن استعمال وصيانة التجهيزات والحفاظ عليها.
6. تحديد الانحرافات في اداء المهام الوظيفية ومساءلة المتسببين في ذلك.

2. رقابة وزارة المالية:

مع قدوم السلطة تأسست العديد من الوزارات منها وزارة المالية، وبناء على قرار من وزير المالية في عام 1994 تم انشاء مديرية الرقابة والتدقيق يرأسها مدير عام مسئول أمام الوزير، وتمارس دورها الرقابي على المؤسسات الحكومية عن طريق دائرتين تدقيق النفقات ودائرة تدقيق الإيرادات وعدد من الدوائر المساندة (بشناق، 2001، ص 18).

وتتمثل رقابة وزارة المالية في عمل ما عرف سابقا بمديرية الرقابة والتدقيق، حيث انفصلت خلال عام ٢٠٠٤ إلى إدارتين هما الإدارة العامة للتدقيق الداخلي والإدارة العامة للرقابة الداخلية المدنية.

وتتولى الإدارة العامة للتدقيق الداخلي مهام التدقيق والرقابة على عمليات وزارة المالية والمؤسسات الحكومية والمؤسسات غير الوزارية التي لا تملك دوائر تدقيق داخلي.

وخلال السنتين الماضيتين اتجهت الإدارة العامة للتحويل إلى اللامركزية في أعمال التدقيق الداخلي، حيث أنهت أول مرحلتين لهذا التحويل والذي بدأ بتدريب موظفي دوائر التدقيق الداخلي في بعض الوزارات على أمور متعددة تتعلق بالتدقيق الداخلي مثل تقييم مخاطر أعمال الوزارة، إعداد خطة التدقيق، تنفيذ التدقيق، إصدار التقرير.

(<http://www.mof.gov.ps/index.php>., م.2015/12/20)

وتعد وزارة المالية الجهة المسؤولة عن الرقابة على المال العام في السلطة الفلسطينية، حيث نصت المادة (50) (1) من التعليمات المالية رقم (1) لسنة 1997 على ما يلي " يعتبر وزير المالية هو المسئول عن رقابة حسابات الوزارات والدوائر والمؤسسات ومعاملاتها المالية، والتحقق من أن كل وزارة / دائرة أو مؤسسة تقوم بمراعاة هذه التعليمات في أعمالها المالية والمحاسبية ويعتبر الوزير المختص مسئولاً عن تنفيذ أحكام هذه التعليمات فيما يتعلق بوزارته (كلاب، 2004، ص 99).

ويعد الهدف من إدارة التدقيق الداخلي إضافة قيمة وتحسين أداء الوزارات والمؤسسات حيث تقوم بتقديم تأكيد مستقل وموضوعي وكذلك خدمات استشارية حول الإدارة والسياسات التشغيلية، لتضع أساس سليم لتلك الوزارات لإصدار التقارير، بالإضافة لذلك تقوم الإدارة بفحص واختبار نظم الرقابة على الأنشطة والعمليات الحيوية لوزارة المالية والوزارات الأخرى، بغرض تحسين الإدارة التشغيلية وتوفير تأكيد معقول بأن الإجراءات الرقابية تسير بشكل جيد ووفق القانون وإخلاء مسئولية وزير المالية أمام السلطة الوطنية والمانحين والمدققين الخارجيين (العفيفي، 2007، ص 44).

ثانياً: الرقابة الخارجية:

1. ديوان الرقابة المالية والإدارية:

وهو الجهاز المسئول عن التدقيق الخارجي على جميع الوزارات والمؤسسات العامة والهيئات الحكومية (وحدة التنسيق المركزي للتدقيق الداخلي بوزارة المالية، 2014، ص 7)، وتتمثل المهام التي يقوم بها الديوان في الرقابة على النفقات العامة الجارية، والرأسمالية والتطويرية، ويفحص معاملات الصرف والقبض، وله الحق في الاطلاع على التقارير والمعلومات الواردة من الموظفين، وعلى تقارير لجان التحقيق الخاصة بالمخالفات المالية والإدارية (قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2004).

وهو الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين، وأحد أبرز مؤسسات الرقابة الرسمية، يتمتع بصلاحيات رقابية شاملة على كافة المؤسسات العامة في السلطة الوطنية لضمان انسجام أنشطتها مع القوانين والسياسات العامة للسلطة الوطنية. يعمل الديوان وفق متطلبات (الانتوساي) وهي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

يهدف الديوان إلى ضمان سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري في دولة فلسطين بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف أوجه كافة أشكال الانحراف المالي والإداري بما فيها حالات استغلال الوظيفة العامة ويهدف أيضا إلى التأكد من أن الأداء العام في فلسطين يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة وفي حدودها وأنه يمارس باقتصاد وكفاءة وفاعلية (2015/12/20م، <http://www.saacb...>).

وتتمثل اختصاصات الديوان فيما يلي (زكارنة وأبو زبيدة، 2014، ص 1):

1. التأكد من أن أجهزة الرقابة والتفتيش والتدقيق الداخلي في الجهات الخاضعة لرقابته تمارس مهامها بصورة فعالة للتثبت من كفاءتها لتحقيق الاهداف المقررة.
2. تحري أسباب القصور في العمل مثل الكشف عن عيوب الأنظمة المالية والادارية والفنية التي تعيق عمل الوحدات الحكومية، أو كشف مخالفات الموظفين القانونية أو المالية وغيرها.
3. مراقبة نفقات وإيراد الجهات الخاضعة للديوان.
4. مراقبة القرارات المتعلقة بالتعيينات والترقيات والعلاوات وغيرها.

2. ديوان الموظفين العام:

نصت المادة (87) من القانون الأساسي المعدل لسنة 2003 على أن يقوم ديوان الموظفين بالتنسيق مع الجهات الحكومية المختصة بالعمل على الارتقاء بالإدارة العامة وتطويرها ويؤخذ رأيه في مشروعات القوانين واللوائح الخاصة بالإدارة العامة والعاملين بها (القانون الأساسي المعدل، 2003).

وتتمثل رقابة ديوان الموظفين العام في تحسين العمل الإداري في الدوائر الحكومية المختلفة وتحقيق الشفافية في جميع الأعمال الادارية، ورفع كفاءة الموارد البشرية والتأكد من المساواة وعدم التحيز بتطبيق القوانين على جميع الموظفين (العفيفي، 2007، ص 52).

وتتمثل مهام الإدارة العامة للرقابة الإدارية الخارجية فيما يلي

(<http://www.gpc.pna.ps/diwan/arabic...> م 2015/12/22):

1. المتابعة اليومية لسير العمل الإداري في الوزارات والمؤسسات الحكومية المختلفة.
2. التنسيق مع كافة الأجهزة الرقابية المختصة في الدوائر الحكومية المختلفة بهدف توحيد سبل العمل.
3. الإشراف على المراقبين الإداريين، ومتابعة عمليات تدويرهم
4. التنسيق بين الإدارات العامة للديوان وبين الدوائر الحكومية المختلفة.
5. أرشفة الإحصاءات والتقارير الخاصة بعمل المراقبين.
6. إعداد الدراسات والأبحاث والتقارير حول العمل الإداري للمراقبين الإداريين، وتطوير قاعدة بيانات حول الوضع الإداري للوزارات.
7. المشاركة في لجان المقابلات في مجالات العمل المختلفة.
8. متابعة كل ما يتعلق بسير عمل المراقبين الإداريين من حوافز وعقوبات.
9. الإشراف على تدريب المراقبين الإداريين في كافة المجالات.

وفي ضوء ما سبق يتبين الدور التكاملي الذي تلعبه المؤسسات المختلفة من تدقيق داخلي الذي تمثل بوزارة المالية ووحدات الرقابة الداخلية بالوزارات والمؤسسات الحكومية وكذلك الرقابة الخارجية التي تمثلت بمراقبة الأداء المالي والإداري من قبل الجهة العليا للرقابة والمتمثلة بديوان الرقابة الإدارية والمالية وكذلك الرقابة الإدارية من قبل ديوان الموظفين مما يساهم بالارتقاء بأداء الوزارات والمؤسسات الحكومية من خلال المتابعة اليومية لكل أوجه نشاطها.

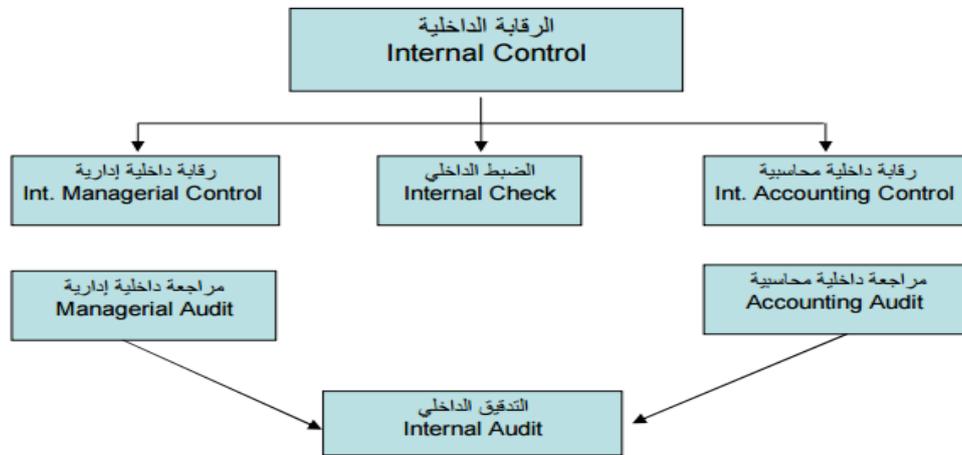
ثالثاً: رقابة مستقلة والمتمثلة في الهيئة المستقلة لحقوق الإنسان:

هي الهيئة الوطنية الفلسطينية التي تعنى بحقوق المواطن الفلسطيني، والتي تتمتع بالعضوية الكاملة في اللجنة التنسيقية الدولية للهيئات الوطنية لحقوق الإنسان التابعة للأمم المتحدة (ICC). أنشئت الهيئة المستقلة لحقوق الإنسان بقرار رئاسي عام 1993، وقد أوكل لها مهمة وضع نظامها الأساسي بما يضمن استقلالها وفعاليتها. وتتخلص مهامها في ضمان توافر متطلبات صيانة حقوق الإنسان في مختلف القوانين والتشريعات والأنظمة الفلسطينية، وفي عمل

مختلف الدوائر والأجهزة والمؤسسات في دولة فلسطين ومنظمة التحرير الفلسطينية. حيث يتسع نطاق عملها ليشمل النظر في قضايا انتهاكات حقوق الإنسان، والشكاوى التي يقدمها المواطنين بشأن الانتهاكات المتمثلة بحقوق الإنسان، والتي تقع على المواطن من قبل السلطة التنفيذية، ونشر الوعي القانوني والرقابة على التشريعات والسياسات الوطنية، ومدى مواءمتها للمعايير الدولية الخاصة بحقوق الإنسان (موقع الهيئة المستقلة لحقوق الإنسان الإلكتروني).

2-5-3 العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية:

تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بغرض تحسينها، لذا نصت معايير التدقيق الداخلي على ضرورة أن يحتوي مجال عمل التدقيق الداخلي على فحص ودراسة مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية ويعد التدقيق الداخلي من أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية، لذا فهي ليست جزءاً من نظام الرقابة الداخلية فحسب بل هي صمام الأمان له ويتركز دور المدقق الداخلي في التقرير عن مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية ومراقبة مدى توفر مقومات نظام الرقابة الداخلية (الجابري، 2014، ص 33).



شكل رقم (2): العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة

المصدر: (القبج، 2002، ص 59).

ويوضح شكل(2) أنواع الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي كما يلي (الطويل، 2009، ص 38):

1. الرقابة الداخلية المحاسبية: تتمثل في منع أي خطر قد ينتج عن عدم صحة البيانات والأخطاء في الإجراءات المتبعة في تجميع وتشغيل البيانات، ويعمل هذا النوع من الرقابة

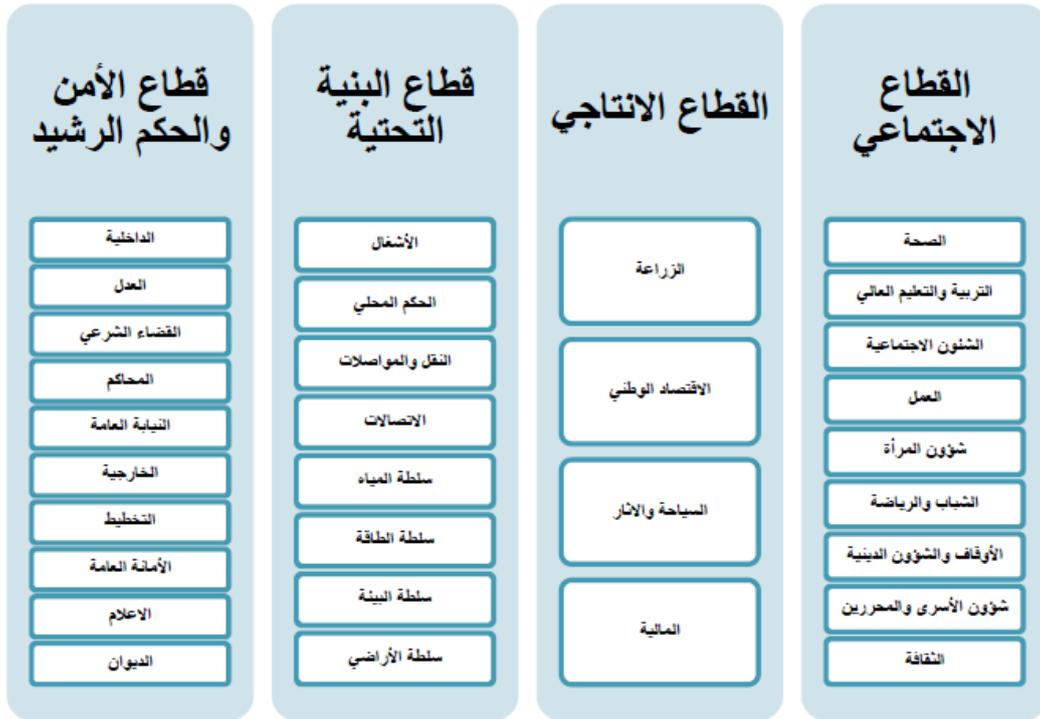
على منع فقد أو ضياع البيانات نتيجة للقصور في الأداء، ومنع سرقة الأصول لذا فهي رقابة مانعة.

2. **الرقابة الإدارية:** وتتمثل في اكتشاف الأخطاء والانحرافات عما تم التخطيط له، وكذلك عدم اتباع سياسات المنشأة، ومثال ذلك الكشوف الإحصائية، وتقارير الأداء والرقابة على الجودة.

3. **الضبط الداخلي:** وهي ألا يقوم موظف واحد بتنفيذ عملية كاملة حيث يخضع كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في تنفيذ العملية، لذا فهي تعتمد على تحديد الاختصاصات والمسئوليات لكل موظف. ويقوم التدقيق الداخلي بالتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية.

4-5 تصنيف القطاعات الحكومية:

وينقسم القطاع الحكومي إلى أربعة قطاعات القطاع الاجتماعي، القطاع الانتاجي، قطاع البنية التحتية، قطاع الأمن والحكم الرشيد.



شكل رقم (3): تصنيف القطاعات الحكومية

المصدر: (ديوان الموظفين العام، 2015)

وفي ضوء ما سبق يتبين الدور المهم الذي يلعبه كافة المؤسسات الرقابية الحكومية ومن الجدير بالذكر أنه توجد مسميات مختلفة لأقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية، فبعضها يطلق عليها وحدة الرقابة الداخلية، أو وحدة الرقابة والتفتيش، أو دائرة الرقابة والتدقيق وغيرها من المسميات، ومن ثم فإن هذه الدراسة تتعامل مع مصطلح المدقق الداخلي على أنه مفتش داخلي، أو مراقب داخلي، أو مدقق داخلي، وذلك لاختلاف مسمى العاملين بتلك الوحدات. لذا نجد أن مفهوم التدقيق الداخلي يختلط مع مفهوم الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي من ناحية المسميات الوظيفية أو المهام حيث تقوم وحدات الرقابة الداخلية بممارسة مهام التدقيق الداخلي.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

| | |
|------------------------------|-----|
| المقدمة | 1-3 |
| منهج الدراسة | 2-3 |
| مجتمع الدراسة | 3-3 |
| أداة الدراسة | 4-3 |
| صدق الاستبانة | 5-3 |
| ثبات الاستبانة | 6-3 |
| الأساليب الإحصائية المستخدمة | 7-3 |

3-1 المقدمة:

يعتبر منهج الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وبناء على ذلك تناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

3-2 منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

وقد تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث تم معالجة الإطار النظري للدراسة باستخدام مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأت الباحثة إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

3-3 مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتمثل في العاملين في أقسام التدقيق الداخلي ووحدات الرقابة الداخلية بالوزارات على مختلف مستوياتهم، حيث قامت الباحثة باستخدام طريقة الحصر الشامل، حيث تم توزيع الاستبانة على كافة أفراد مجتمع الدراسة 97 استبانة وقد تم استرداد 93 استبانة بنسبة 95.87%.

3-4 أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول "العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"

تتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: وهو عبارة عن المعلومات العامة عن المستجيبين (اسم الوزارة، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص، عدد الدورات التدريبية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق، عدد سنوات الخبرة، الشهادات المهنية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق).

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من 63 فقرة، موزع على 8 مجالات:

المجال الأول: التأهيل العلمي، ويتكون من (4) فقرات.

المجال الثاني: الخبرة العملية، ويتكون من (6) فقرات.

المجال الثالث: التدريب، ويتكون من (9) فقرات.

المجال الرابع: استقلالية قسم التدقيق الداخلي، ويتكون من (7) فقرات.

المجال الخامس: اهتمام الإدارة العليا، ويتكون من (6) فقرات.

المجال السادس: تخطيط عملية التدقيق، ويتكون من (5) فقرات.

المجال السابع: الكفاءة المهنية، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الثامن: خصائص التقرير، ويتكون من (16) فقرة.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة حسب جدول (2):

جدول (2): درجات مقياس ليكرت الخماسي

| الاستجابة | أوافق بشدة | أوافق | متوسط | أعارض | أعارض بشدة |
|-----------|------------|-------|-------|-------|------------|
| الدرجة | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

3-5 صدق الاستبانة:

تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

3-5-1 الصدق الظاهري:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 6 متخصصين في المحاسبة والتدقيق وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وقد استجابت الباحثة لآراء المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية -أنظر الملحق رقم (1).

3-5-2 صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي:

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

يوضح جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "التأهيل العلمي" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "التأهيل العلمي" والدرجة الكلية للمجال

| م | الفقرة | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|----|---|--------------------------|-----------------------------|
| 1. | تحرص الوزارة على توفر المؤهل العلمي المناسب للمدققين باعتباره عامل مهم في جودة عملية التدقيق الداخلي. | .540 | *0.000 |
| 2. | حصول المدقق الداخلي المكلف على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين يساعد في أداء مهام التدقيق الداخلي بفعالية. | .634 | *0.000 |
| 3. | يحصل المدقق الداخلي على ترقية وظيفية كتحفيز في حال حصوله على شهادات مهنية. | .821 | *0.000 |
| 4. | تعمل الوزارة على توجيه المدققين الداخليين للحصول على شهادات علمية عليا بترقيتهم وظيفياً. | .856 | *0.000 |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الخبرة العملية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الخبرة العملية" والدرجة الكلية للمجال

| م | الفقرة | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|----|---|--------------------------|-----------------------------|
| 1. | تتطلب الوزارة عند تعيين المدققين الداخليين حصولهم على سنوات خبرة كافية. | .665 | *0.000 |
| 2. | يكتسب المدقق خبرة مناسبة أثناء عمله في الوزارة. | .376 | *0.000 |
| 3. | يتم التأكد بأن المدقق قد حصل على الخبرة الكافية في مختلف مجالات التدقيق والمجالات القطاعية المختلفة. | .784 | *0.000 |
| 4. | تزيد الوزارة خبرة المدققين عن طريق توفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بأمور التدقيق والمتطلبات القانونية. | .783 | *0.000 |
| 5. | تحرص الوزارة على إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة بالتعاون مع أفراد ذوو خبرة. | .707 | *0.000 |

| | | | |
|----|---|------|--------|
| 6. | يمتلك المدقق الداخلي الخبرة الكافية لإعداد وصياغة ملاحظات التقارير. | .613 | *0.000 |
|----|---|------|--------|

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

يوضح جدول (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "التدريب" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "التدريب" والدرجة الكلية للمجال

| م | الفقرة | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|----|---|--------------------------|-----------------------------|
| 1. | يوجد في الوزارة دائرة متخصصة عن وضع برامج التطوير المهني للمدققين ويتمتع بصلاحيات مناسبة. | .768 | *0.000 |
| 2. | تفقد الوزارة ورشات عمل ودورات لتدريب المدققين الداخليين. | .791 | *0.000 |
| 3. | يحقق التدريب احتياجات المدقق الداخلي العملية. | .523 | *0.000 |
| 4. | يوجد تنوع مهني في عمليات تدريب المدقق الداخلي بما يتناسب مع المهام التي يقوم بها المدقق. | .766 | *0.000 |
| 5. | تشجع الوزارة المدققين الداخليين لحضور ندوات ومؤتمرات علمية ومهنية في مجال الاختصاص. | .800 | *0.000 |
| 6. | يتلقى المدققين الداخليين الدورات التدريبية الكافية للقيام بأعمالهم الرقابية بشكل جيد. | .839 | *0.000 |
| 7. | تحرص الوزارة على تدريب المدققين الداخليين بناء على خطة تدريب تعد سنوياً لهذا الغرض. | .877 | *0.000 |
| 8. | تضع الوزارة موازنة مستقلة خاصة بتدريب المدققين. | .778 | *0.000 |
| 9. | يتم الاعتماد على برامج ضبط الجودة لزيادة كفاءة التدريب. | .827 | *0.000 |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

يوضح جدول (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "استقلالية قسم التدقيق الداخلي" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط الميينة دالة عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$ وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

جدول (6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "استقلالية قسم التدقيق الداخلي" والدرجة الكلية للمجال

| م | الفقرة | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|----|--|-----------------------|--------------------------|
| 1. | تتمتع دائرة التدقيق الداخلي باستقلال كافٍ داخل الهيكل التنظيمي. | .800 | *0.000 |
| 2. | يتم تعيين المدقق الداخلي بالوزارة بشكل موضوعي بناء على المنافسة مما يعزز استقلالية المدقق. | .770 | *0.000 |
| 3. | تتبع وحدة التدقيق الداخلي لأعلى جهة ادارية مباشرة مما يساهم في تعزيز استقلاليتها. | .845 | *0.000 |
| 4. | يملك المدقق صلاحيات كافية لمراجعة وفحص السجلات. | .766 | *0.000 |
| 5. | يملك المدقق صلاحيات كافية لمراجعة وفحص الممتلكات. | .796 | *0.000 |
| 6. | توفر الوزارة الأدوات اللازمة للقائمين بعملية المدقق. | .685 | *0.000 |
| 7. | يتم تعيين وتكليف المدققين من قبل الإدارة العليا في الوزارة. | .712 | *0.000 |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

يوضح جدول (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "اهتمام الإدارة العليا" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (7): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "اهتمام الإدارة العليا" والدرجة الكلية للمجال

| م | الفقرة | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|----|--|-----------------------|--------------------------|
| 1. | تهتم الإدارة العليا بعملية التدقيق وتشرف عليها بشكل جيد. | .752 | *0.000 |
| 2. | تدعم الإدارة العليا جهود دائرة التدقيق الداخلي أدبيا وماديا. | .826 | *0.000 |
| 3. | توفر الإدارة اجراءات معينة لحل خلافات الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية التدقيق. | .818 | *0.000 |
| 4. | يتم التنسيق من قبل الإدارة مع المدقق الخارجي لوضع الحلول والتدابير اللازمة لمشكلات العمل. | .765 | *0.000 |
| 5. | يتم متابعة التوصيات الصادرة عن التقارير من قبل الإدارة العليا بالوزارة. | .829 | *0.000 |
| 6. | لدى الإدارة العليا الاستعداد لتوفير نظام تبادل للمعلومات وتدفعها بين المستويات. | .824 | *0.000 |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تخطيط عملية التدقيق" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (8): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تخطيط عملية التدقيق" والدرجة الكلية للمجال

| م | الفقرة | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|----|---|-----------------------|--------------------------|
| 1. | تتضمن عملية التخطيط تطوير المعلومات الأولية ومتابعة المعلومات المستقاة من عمليات التدقيق السابقة وتحديثها وفق الظروف. | .839 | *0.000 |
| 2. | تتضمن عملية التخطيط تقدير التوقيت اللازم لإنجاز وتحديد احتياجاتها من المدققين. | .865 | *0.000 |
| 3. | تتضمن عملية التخطيط الأخذ بالاعتبار عدد المدققين المطلوبين لكل عملية تدقيق. | .847 | *0.000 |
| 4. | يتم الأخذ بعين الاعتبار حجم ودرجة تعقيد عملية التدقيق في التخطيط للعملية. | .865 | *0.000 |
| 5. | برنامج الذي يتم تضمينه وتطبيقه له أثر كبير في نجاح عملية التدقيق الداخلي. | .805 | *0.000 |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الكفاءة المهنية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (9): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الكفاءة المهنية" والدرجة الكلية للمجال

| م | الفقرة | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|-----|---|-----------------------|--------------------------|
| 1. | يشرف مدير التدقيق الداخلي في الوزارة على تنفيذ العمل حسب خطوات البرنامج المعتمد. | .695 | *0.000 |
| 2. | يوجد لدى مدققي الوزارة المام كاف بمعايير التدقيق الداخلي. | .799 | *0.000 |
| 3. | يحرص المدقق الداخلي في الوزارة على التحصيل المهني المستمر لتطوير مهاراته. | .814 | *0.000 |
| 4. | يتمتع المدقق الداخلي في الوزارة بالمعرفة الكافية بشكل عام. | .814 | *0.000 |
| 5. | يتمتع المدقق الداخلي في الوزارة بالمهارات الخاصة بأداء عملية التدقيق الداخلي. | .838 | *0.000 |
| 6. | يحرص المدقق الداخلي على متابعة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق ويستند إليها عند أداء عمله. | .789 | *0.000 |
| 7. | يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار عند بذل العناية المهنية الواجبة درجة كفاءة الرقابة وعمليات التحكم في أنشطة الوزارة. | .785 | *0.000 |
| 8. | يحرص مدير التدقيق الداخلي على توصيل التعميمات الملائمة في بداية كل عملية مراجعة. | .810 | *0.000 |
| 9. | يتم الالتزام بالمعايير المهنية عند أداء مهام التدقيق الداخلي. | .827 | *0.000 |
| 10. | يقوم مدير التدقيق بمراجعة التقارير وأوراق العمل بمهنية. | .763 | *0.000 |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول (10) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "خصائص التقرير" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (10): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "خصائص التقرير" والدرجة الكلية للمجال

| م | الفقرة | معامل بيرسون للاارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|-----|--|---------------------------|-----------------------------|
| 1. | تتضمن التقارير أهداف عملية التدقيق الداخلي. | .740 | *0.000 |
| 2. | يتضمن تقرير المدقق الداخلي ملاحظات حول تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يحقق جودة الأداء. | .774 | *0.000 |
| 3. | يحتوي التقرير على معلومات شاملة لكل أوجه نشاط الوزارة. | .783 | *0.000 |
| 4. | يحتوي التقرير على نطاق عملية الفحص والتدقيق. | .774 | *0.000 |
| 5. | يوجه التقرير للوزير باعتباره أعلى هيئة إدارية في الوزارة. | .796 | *0.000 |
| 6. | يعد التقرير ويسلم في الوقت المناسب. | .780 | *0.000 |
| 7. | يتم الالتزام بالمعايير المهنية عند اعداد تقرير التدقيق الداخلي. | .815 | *0.000 |
| 8. | تعد تقارير التدقيق في صورة مكتوبة بحيث تكون أقل عرضة لسوء الفهم. | .806 | *0.000 |
| 9. | تعد اللغة المستعملة في التقرير خالية من التحيز والإيجاز. | .727 | *0.000 |
| 10. | يتم جمع البيانات من حقائق مؤكدة والحصول عليها من أكثر من مصدر لتعزيز موثوقيتها. | .767 | *0.000 |
| 11. | تتضمن التقارير انتقادات مهمة وكذلك مقترحات لعلاج السلبيات في المستقبل. | .796 | *0.000 |
| 12. | تتسم التقارير بالتكامل مع الإيجاز دون إخلال بجودة عرض وتحليل الموضوع. | .767 | *0.000 |
| 13. | يتم المحافظة على سرية البيانات التي يتضمنها التقرير. | .669 | *0.000 |
| 14. | يتضمن كل تقرير عنوانا وتاريخا وتوقيعا للجهة التي أعدته. | .857 | *0.000 |
| 15. | يتم التنوع في أشكال التقارير (مغلقة ومفتوحة). | .698 | *0.000 |
| 16. | تتضمن التقارير ملخص للنتائج. | .794 | *0.000 |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

ثانياً: الصدق البنائي

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

يوضح جدول (11) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$ وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

جدول (11): معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

| المجال | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (Sig.) |
|-------------------------------|-----------------------|--------------------------|
| التأهيل العلمي | .632 | *0.000 |
| الخبرة العملية | .830 | *0.000 |
| التدريب | .796 | *0.000 |
| استقلالية قسم التدقيق الداخلي | .778 | *0.000 |
| اهتمام الإدارة العليا | .795 | *0.000 |
| تخطيط عملية التدقيق | .740 | *0.000 |
| الكفاءة المهنية | .874 | *0.000 |
| خصائص التقرير | .849 | *0.000 |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

3-6 ثبات الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة هو أن تعطي الاستبانة نفس النتائج إذا أعيد تطبيقها عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة (الرجاوي، 2010، ص 97).

وقد تحققت الباحثة من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (12).

جدول (12): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

| الصدق الذاتي * | معامل ألفا كرونباخ | عدد الفقرات | المجال |
|----------------|--------------------|-------------|-------------------------------|
| 0.833 | 0.694 | 4 | التأهيل العلمي |
| 0.856 | 0.733 | 6 | الخبرة العملية |
| 0.958 | 0.918 | 9 | التدريب |
| 0.938 | 0.879 | 7 | استقلالية قسم التدقيق الداخلي |
| 0.943 | 0.889 | 6 | اهتمام الإدارة العليا |
| 0.948 | 0.899 | 5 | تخطيط عملية التدقيق |
| 0.969 | 0.939 | 10 | الكفاءة المهنية |
| 0.979 | 0.959 | 16 | خصائص التقرير |
| 0.988 | 0.975 | 63 | جميع المجالات معاً |

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (12) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.694،0.959) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.975). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.833،0.979) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.988) وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1). وتكون الباحثة قد أكدت من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

7-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمغوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (13).

جدول (13): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | قيمة الاختبار | المجال |
|--------------------------|---------------|-----------------------------------|
| 0.286 | 0.985 | التأهيل العلمي |
| 0.136 | 1.159 | الخبرة العملية |
| 0.773 | 0.662 | التدريب |
| 0.077 | 1.275 | استقلالية قسم التدقيق الداخلي |
| 0.090 | 1.245 | اهتمام الإدارة العليا |
| 0.109 | 1.207 | تخطيط عملية التدقيق |
| 0.109 | 1.205 | الكفاءة المهنية |
| 0.248 | 1.021 | خصائص التقرير |
| 0.527 | 0.811 | جميع مجالات الاستبانة معاً |

يبين جدول (13) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
- 2- المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي والانحراف المعياري.
- 3- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- 4- اختبار كولمغوروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S): لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
- 5- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة، والعلاقة بين المتغيرات.
- 6- اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

1-4 المقدمة

2-4 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة

3-4 تحليل مجالات الاستبانة واختبار الفرضيات

4-1 المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على المعلومات العامة التي اشتملت على (اسم الوزارة، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص، عدد الدورات التدريبية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق، عدد سنوات الخبرة، الشهادات المهنية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

4-2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة:

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق المعلومات العامة

- توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

جدول (14): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

| النسبة المئوية % | العدد | المسمى الوظيفي |
|------------------|-----------|----------------|
| 3.2 | 3 | مساعد مدقق |
| 35.5 | 33 | مدقق |
| 7.5 | 7 | مدقق رئيسي |
| 20.4 | 19 | رئيس قسم تدقيق |
| 22.6 | 21 | مدير تدقيق |
| 10.8 | 10 | أخرى |
| 100.0 | 93 | المجموع |

يتضح من جدول (14) أن ما نسبته 35.5% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدقق، 7.5% مساهم الوظيفي مدقق رئيسي، 3.2% مساهم الوظيفي مساعد مدقق، 20.4% مساهم الوظيفي رئيس قسم تدقيق، 22.6% مساهم الوظيفي مدير تدقيق، بينما 10.8%

مساهم الوظيفي أخرى مثل: "رئيس قسم رقابة مالية، مراقب، مدير عام وحدة الرقابة الداخلية، مدير وحدة الرقابة". وهنا نلاحظ أن نسبة 10.8% من أفراد العينة يقومون بمهام المدققين الداخليين مسمياتهم الوظيفية تتعلق بالرقابة الداخلية وقد لوحظ أن عدداً من الوزارات والمؤسسات الحكومية تمارس التدقيق داخلي عن طريق وحدات الرقابة الداخلية ويلاحظ من جدول رقم 14 أن معظم أفراد العينة في مناصب تدقيق رفيعة وهذا يعطي مؤشر إيجابي على قدرتهم على إصدار تقارير تدقيق داخلي ذات جودة، ويشير إلى قدرتهم على فهم أسئلة الاستبانة.

- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول (15): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

| النسبة المئوية % | العدد | المؤهل العلمي |
|------------------|-------|---------------|
| 1.1 | 1 | دبلوم |
| 81.7 | 76 | بكالوريوس |
| 16.1 | 15 | ماجستير |
| 1.1 | 1 | دكتوراه |
| 100.0 | 93 | المجموع |

يبين جدول (15) أن ما نسبته 1.1% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دبلوم ومثلها دكتوراه، 81.7% مؤهلهم العلمي بكالوريوس، بينما 16.1% مؤهلهم العلمي ماجستير. يلاحظ أن الغالبية من أفراد العينة يحملون مؤهلات لا تقل عن بكالوريوس مما يعطي الإجابات بعداً إيجابياً.

- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

جدول (16): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

| النسبة المئوية % | العدد | التخصص |
|------------------|-------|--------------------|
| 80.6 | 75 | محاسبة |
| 7.5 | 7 | إدارة أعمال |
| 2.2 | 2 | علوم مالية ومصرفية |
| 9.7 | 9 | أخرى |
| 100.0 | 93 | المجموع |

يتضح من جدول (16) أن ما نسبته 80.6% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، 7.5% تخصصهم إدارة أعمال، 2.2% تخصصهم علوم مالية ومصرفية، بينما 9.7% تخصصهم أخرى مثل: " أصول الدين، برمجة وتحليل نظم، بيولوجي، علاقات عامة وإعلام، هندسة". ونلاحظ 9.7% تخصصهم لا يتعلق بالمحاسبة أو التدقيق، ويلاحظ أن أكثر من 80% من أفراد العينة يحملون المؤهل العلمي المناسب لمسمياتهم الوظيفية (المحاسبة) مما يعكس قدرتهم على فهم موضوع الدراسة.

- توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق

جدول (17): توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق

| النسبة المئوية % | العدد | عدد الدورات التدريبية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق |
|------------------|-------|---|
| 48.4 | 45 | أقل من 4 دورات |
| 36.6 | 34 | من 4 - 8 دورات |
| 15.1 | 14 | أكثر من 8 دورات تدريبية |
| 100.0 | 93 | المجموع |

يتضح من جدول (17) أن ما نسبته 48.4% من عينة الدراسة أجابوا أن عدد الدورات التي حصلوا عليها في مجال التدقيق أقل من 4 دورات، 36.6% أجابوا أن عدد الدورات يتراوح من 4-8 دورات، بينما 15.1% أجابوا أن عدد الدورات التي حصلوا عليها أكثر من 8 دورات تدريبية. وهنا نلاحظ أن 52% من أفراد العينة حصلت على أكثر من 4 دورات تدريبية، مما يعطي مؤشرا جيدا عن الاهتمام بالتدريب من قبل الوزارات.

- توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

جدول (18): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

| سنوات الخبرة | العدد | النسبة المئوية % |
|-------------------|-------|------------------|
| أقل من 5 سنوات | 14 | 15.1 |
| 5-أقل من 10 سنوات | 39 | 41.9 |
| 10-أقل من 15 سنة | 21 | 22.6 |
| 15 سنة فأكثر | 19 | 20.4 |
| المجموع | 93 | 100.0 |

يبين جدول (18) أن ما نسبته 15.1% من عينة الدراسة سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات، 41.9% سنوات خبرتهم تتراوح من 5-أقل من 10 سنوات، 22.6% سنوات خبرتهم تتراوح من 10-أقل من 15 سنة، بينما 20.4% سنوات خبرتهم 15 سنة فأكثر. يلاحظ أن العدد الأكبر يتمتع بسنوات خبرة كبيرة والذي يعطي مؤشر جيد عن قدرتهم على فهم موضوع الدراسة.

- توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق

جدول (19): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق

| الشهادات المهنية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق | العدد | النسبة المئوية % |
|--|-------|------------------|
| ACPA | 10 | 10.8 |
| CPA | 7 | 7.5 |
| لا يوجد | 57 | 61.3 |
| أخرى | 19 | 20.4 |
| المجموع | 93 | 100.0 |

يبين جدول (19) أن ما نسبته 10.8% من عينة الدراسة حصلوا على شهادة ACPA، 7.5% حصلوا على شهادة CPA، 61.3% لا يوجد لديهم أي شهادة مهنية في مجال التدقيق، بينما

20.4% حصلوا على شهادات مهنية أخرى " تحكيم مالي، دبلوم رقابة وتدقيق، دورة في العلوم المصرفية، دورة في العلوم المصرفية، مراقب مالي حكومي، معايير المراجعة المالية". ومن السابق نلاحظ أن نسبة كبيرة من أفراد العينة (61%) لم تحصل على أي شهادة مهنية والسبب في ذلك يرجع لعدم تشجيع الوزارة المدققين على الحصول على هذه الشهادات إما لعدم وجود حوافز أو أي ترقية وظيفية مقابل الحصول على هذه الشهادات.

3-4 تحليل مجالات الاستبانة واختبار الفرضيات:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. فإذا كانت $Sig > 0.05$ (Sig أكبر من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهي 3، أما إذا كانت $Sig < 0.05$ (Sig أقل من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

1-3-4 تحليل مجال المتغير التابع (خصائص التقرير)

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (20).

جدول (20): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "خصائص التقرير"

| م | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الترتيب |
|-----|--|-----------------|-------------------|------------------------|---------------|--------------------------|---------|
| 1. | تتضمن التقارير أهداف عملية التدقيق الداخلي. | 4.01 | 0.67 | 80.22 | 14.60 | *0.000 | 8 |
| 2. | يتضمن تقرير المدقق الداخلي ملاحظات حول تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يحقق جودة الأداء. | 3.89 | 0.77 | 77.85 | 11.14 | *0.000 | 15 |
| 3. | يحتوي التقرير على معلومات شاملة لكل أوجه نشاط الوزارة. | 3.92 | 0.81 | 78.49 | 11.00 | *0.000 | 14 |
| 4. | يحتوي التقرير على نطاق عملية الفحص والتدقيق. | 3.98 | 0.75 | 79.56 | 12.38 | *0.000 | 11 |
| 5. | يوجه التقرير للوزير باعتباره أعلى هيئة إدارية في الوزارة. | 4.03 | 0.97 | 80.65 | 10.24 | *0.000 | 7 |
| 6. | يعد التقرير ويسلم في الوقت المناسب. | 4.05 | 0.79 | 81.08 | 12.94 | *0.000 | 6 |
| 7. | يتم الالتزام بالمعايير المهنية عند إعداد تقرير التدقيق الداخلي. | 4.06 | 0.73 | 81.29 | 13.98 | *0.000 | 5 |
| 8. | تعد تقارير التدقيق في صورة مكتوبة بحيث تكون أقل عرضة لسوء الفهم. | 4.14 | 0.73 | 82.80 | 15.03 | *0.000 | 2 |
| 9. | تعد اللغة المستعملة في التقرير خالية من التحيز والإيحاء. | 4.12 | 0.70 | 82.37 | 15.30 | *0.000 | 3 |
| 10. | يتم جمع البيانات من حقائق مؤكدة والحصول عليها من أكثر من مصدر لتعزيز موثوقيتها. | 4.20 | 0.77 | 84.09 | 15.00 | *0.000 | 1 |
| 11. | تتضمن التقارير انتقادات مهمة وكذلك مقترحات لعلاج السلبيات في المستقبل. | 3.95 | 0.77 | 78.92 | 11.83 | *0.000 | 13 |
| 12. | تتسم التقارير بالتكامل مع الإيجاز دون إخلال بجودة عرض وتحليل الموضوع. | 3.97 | 0.76 | 79.35 | 12.31 | *0.000 | 12 |
| 13. | يتم المحافظة على سرية البيانات التي يتضمنها التقرير. | 3.99 | 0.78 | 79.78 | 12.20 | *0.000 | 10 |
| 14. | يتضمن كل تقرير عنوانا وتاريخا وتوقيعا | 4.10 | 0.80 | 81.96 | 13.18 | *0.000 | 4 |

| | | | | | | |
|----|--------|-------|-------|------|------|---|
| | | | | | | للجهة التي أعدته. |
| 16 | *0.000 | 8.98 | 75.91 | 0.85 | 3.80 | يتم التنوع في أشكال التقارير (مغلقة ومفتوحة). |
| 8 | *0.000 | 11.60 | 80.22 | 0.84 | 4.01 | تتضمن التقارير ملخص للنتائج. |
| | *0.000 | 16.21 | 80.27 | 0.60 | 4.01 | جميع فقرات المجال معاً |

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

من جدول (20) يمكن استخلاص ما يلي:

1. المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة "يتم جمع البيانات من حقائق مؤكدة والحصول عليها من أكثر من مصدر لتعزيز موثوقيتها" يساوي 4.20 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 84.09%، قيمة الاختبار 15.00 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
2. المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة عشر "يتم التنوع في أشكال التقارير (مغلقة ومفتوحة)" يساوي 3.80 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.91%، قيمة الاختبار 8.98 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
3. بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 4.01، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 80.27%، قيمة الاختبار 16.21 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "خصائص التقرير" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. نجد أن خصائص التقرير الجيد تتوفر في التقارير الصادرة عن أقسام التدقيق الداخلي في الوزارات من نواح عدة كإصداره في التوقيت المناسب واحتوائه على توصيات بناء وملخصات للنتائج وتحقيقه للأهداف وشموليته وخلو لغته من التحيز والتحقق من موثوقية بياناته.

4-3-2 تحليل مجالات المتغيرات المستقلة واختبار الفرضيات:

- تحليل المجال الأول (التأهيل العلمي)

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (21).

جدول (21): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "التأهيل العلمي"

| م | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الترتيب |
|----|---|-----------------|-------------------|------------------------|---------------|--------------------------|---------|
| 1. | تحرص الوزارة على توفر المؤهل العلمي المناسب للمدققين باعتباره عامل مهم في جودة عملية التدقيق الداخلي. | 3.95 | 0.68 | 78.92 | 13.39 | *0.000 | 1 |
| 2. | حصول المدقق الداخلي المكلف على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين يساعد في أداء مهام التدقيق الداخلي بفعالية. | 3.73 | 0.90 | 74.62 | 7.85 | *0.000 | 2 |
| 3. | يحصل المدقق الداخلي على ترقية وظيفية كتحفيز في حال حصوله على شهادات مهنية. | 3.10 | 0.99 | 61.94 | 0.94 | 0.174 | 3 |
| 4. | تعمل الوزارة على توجيه المدققين الداخليين للحصول على شهادات علمية عليا بترقيتهم وظيفياً. | 2.91 | 1.05 | 58.24 | -0.80 | 0.213 | 4 |
| | جميع فقرات المجال معاً | 3.43 | 0.66 | 68.57 | 6.22 | *0.000 | |

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

من جدول (21) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "تحرص الوزارة على توفر المؤهل العلمي المناسب للمدققين باعتباره عامل مهم في جودة عملية التدقيق الداخلي" يساوي 3.95 (الدرجة الكلية من 5) أي

أن المتوسط الحسابي النسبي 78.92%، قيمة الاختبار 13.39 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

■ المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "تعمل الوزارة على توجيه المدققين الداخليين للحصول على شهادات علمية عليا بترقيتهم وظيفياً" يساوي 2.91 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 58.24%، قيمة الاختبار -0.80، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.213 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

■ بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.43، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 68.57%، قيمة الاختبار 6.22، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "التأهيل العلمي" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. وتعزو الباحثة ذلك إلى اهتمام الوزارة غالباً بتعيين المدققين بناء على توفر التأهيل العلمي المناسب بالرغم من أنها لا تقوم بإعطاء حوافز أو ترقيات وظيفية في حال حصوله على شهادات علمية عليا خلال عمله في الوزارة.

- اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين التأهيل العلمي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

يبين جدول (22) أن معامل الارتباط يساوي 0.368، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية

بين التأهيل العلمي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وبالتالي قبول الفرضية.

يلاحظ أن التأهيل العلمي الذي توفر من تحليل الجدول السابق هو أحد عوامل الجودة في عملية التدقيق حيث انعكس ذلك على جودة التقرير الصادر عن قسم التدقيق الداخلي في الوزارات.

جدول (22): معامل الارتباط بين التأهيل العلمي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | معامل بيرسون للارتباط | الفرضية |
|--------------------------|-----------------------|--|
| *0.000 | .368 | توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين التأهيل العلمي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وانتقلت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (التميمي، 2012) التي نتج عنها أن لعامل الكفاءة العلمية والاختصاص المهني للمدققين تأثيره على تحقيق الجودة بعلمية التدقيق في الكليات والمراكز البحثية في البصرة.

وقد انتقلت هذه الدراسة مع دراسة (العفيفي، 2007) حيث يعتبر المؤهل العلمي المناسب أحد عوامل جودة عمل وحدات التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية.

- تحليل المجال الثاني (الخبرة العملية)

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (23).

جدول (23): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "الخبرة العملية"

| م | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الترتيب |
|----|--|-----------------|-------------------|------------------------|---------------|--------------------------|---------|
| 1. | تتطلب الوزارة عند تعيين المدققين الداخليين حصولهم على سنوات خبرة كافية. | 3.52 | 0.94 | 70.32 | 5.30 | *0.000 | 3 |
| 2. | يكتسب المدقق خبرة مناسبة أثناء عمله في الوزارة. | 4.18 | 0.57 | 83.70 | 19.84 | *0.000 | 1 |
| 3. | يتم التأكد بأن المدقق قد حصل على الخبرة الكافية في مختلف مجالات التدقيق والمجالات القطاعية المختلفة. | 3.43 | 0.83 | 68.60 | 5.02 | *0.000 | 4 |
| 4. | تزيد الوزارة خبرة المدققين عن طريق توفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بأمر التدقيق والمتطلبات القانونية. | 3.04 | 1.03 | 60.86 | 0.40 | 0.344 | 6 |
| 5. | تحرص الوزارة على إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة بالتعاون مع أفراد ذوو خبرة. | 3.16 | 1.01 | 63.23 | 1.53 | 0.064 | 5 |
| 6. | يملك المدقق الداخلي الخبرة الكافية لإعداد وصياغة ملاحظات التقارير. | 3.87 | 0.54 | 77.42 | 15.66 | *0.000 | 2 |
| | جميع فقرات المجال معاً | 3.54 | 0.56 | 70.70 | 9.26 | *0.000 | |

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

من جدول (23) يمكن استخلاص ما يلي:

■ المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "يكتسب المدقق خبرة مناسبة أثناء عمله في الوزارة" يساوي 4.18 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.70%، قيمة الاختبار 19.84، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

■ المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "تزيد الوزارة خبرة المدققين عن طريق توفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بأمور التدقيق والمتطلبات القانونية" يساوي 3.04 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 60.86%، قيمة الاختبار 0.40، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.344 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

■ بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.54، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 70.70%، قيمة الاختبار 9.26، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "الخبرة العملية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. يلاحظ أن الوزارة تهتم بالخبرة من ناحية اعداد التقارير ومختلف مجالات التدقيق بالرغم من عدم اهتمامها بزيادة الخبرة بالكتب والنشرات المحلية.

وتعزو الباحثة ذلك إلى أن الوزارة عند تعيين المدققين تأخذ بعين الاعتبار الخبرة العملية التي يمتلكها المدقق وتزيد هذه الخبرة خلال العمل في الوزارة مع احتكاك المدقق بالواقع أي أن الخبرة ذاتية يكتسبها المدقق أثناء عمله وليس من نشرات تعدها الوزارة أو كتب تقدمها.

- اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين الخبرة العملية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

يبين جدول (24) أن معامل الارتباط يساوي .545، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة العملية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة وبالتالي قبول الفرضية.

وهنا نجد أن الخبرة العملية التي كانت قد توفرت من تحليل الجدول السابق قد انعكس على التقرير بشكل كبير ويتضح ذلك من دراسة العلاقة بين المتغيرين.

جدول (24): معامل الارتباط بين الخبرة العملية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | معامل بيرسون للارتباط | الفرضية |
|--------------------------|-----------------------|--|
| *0.000 | .545 | توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين الخبرة العملية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وقد اتفقت أيضاً مع دراسة (العفيفي، 2007) تعتبر الخبرة عنصراً مهماً في جودة عملية وحدات الرقابة الداخلية .

واختلفت هذه الدراسة مع بعض الدراسات كدراسة (Suyono, 2012) التي أفادت بأنه لا توجد علاقة دالة إحصائية لعامل الخبرة في تحقيق جودة التدقيق الداخلي.

- تحليل المجال الثالث (التدريب)

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. النتائج موضحة في جدول (25).

جدول (25): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "التدريب"

| م | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الترتيب |
|----|---|-----------------|-------------------|------------------------|---------------|--------------------------|---------|
| 1. | يوجد في الوزارة دائرة متخصصة عن وضع برامج التطوير المهني للمدققين ويتمتع بصلاحيات مناسبة. | 3.06 | 1.06 | 61.29 | 0.59 | 0.280 | 6 |
| 2. | تنفذ الوزارة ورشات عمل ودورات لتدريب المدققين الداخليين. | 3.30 | 1.04 | 66.02 | 2.79 | *0.003 | 4 |
| 3. | يحقق التدريب احتياجات المدقق الداخلي العملية. | 3.70 | 0.84 | 73.98 | 7.98 | *0.000 | 1 |
| 4. | يوجد تنوع مهني في عمليات تدريب المدقق الداخلي بما يتناسب مع المهام التي يقوم بها المدقق. | 3.44 | 0.96 | 68.82 | 4.43 | *0.000 | 3 |
| 5. | تشجع الوزارة المدققين الداخليين لحضور ندوات ومؤتمرات علمية ومهنية في مجال الاختصاص. | 3.49 | 0.93 | 69.89 | 5.14 | *0.000 | 2 |
| 6. | يتلقى المدققين الداخليين الدورات التدريبية الكافية للقيام بأعمالهم الرقابية بشكل جيد. | 3.25 | 0.97 | 64.95 | 2.45 | *0.008 | 5 |
| 7. | تحرص الوزارة على تدريب المدققين الداخليين بناء على خطة تدريب تعد سنويا لهذا الغرض. | 3.00 | 1.00 | 60.00 | 0.00 | 0.500 | 7 |
| 8. | تضع الوزارة موازنة مستقلة خاصة بتدريب المدققين | 2.59 | 1.06 | 51.74 | -3.74 | *0.000 | 9 |
| 9. | يتم الاعتماد على برامج ضبط الجودة لزيادة كفاءة التدريب. | 2.89 | 1.01 | 57.83 | -1.03 | 0.152 | 8 |
| | جميع فقرات المجال معاً | 3.19 | 0.77 | 63.88 | 2.44 | *0.008 | |

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

من جدول (25) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "يحقق التدريب احتياجات المدقق الداخلي العملية" يساوي 3.70 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 73.98%، قيمة الاختبار 7.98، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة "تضع الوزارة موازنة مستقلة خاصة بتدريب المدققين" يساوي 2.59 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 51.74%، قيمة الاختبار -3.74، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك عدم موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.19، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 63.88%، قيمة الاختبار 2.44، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.008 لذلك يعتبر مجال "التدريب" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. ويلاحظ أن هناك اهتمام من قبل الوزارة بتطوير الموظفين بالتدريب من الناحية العملية وبورشات عمل تقوم بإعدادها، بالرغم من عدم وضعها موازنة مستقلة أو برنامج لضبط جودة التدريب.

- اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين التدريب وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

يبين جدول (26) أن معامل الارتباط يساوي 0.466، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدريب وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة وبالتالي قبول الفرضية.

وهنا نجد أن هناك علاقة بين مجال التدريب وخصائص التقرير أي انعكس التدريب الذي تلقاه المدققون والذي تم بيانه من تحليل الجدول السابق على اصدارهم التقرير بجودة.

جدول (26): معامل الارتباط بين التدريب وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | معامل بيرسون للارتباط | الفرضية |
|--------------------------|-----------------------|---|
| *0.000 | .466 | توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين التدريب وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وانتقلت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (التميمي، 2012) حيث إن الدورات التدريبية التي يتلقاها المدققون لها تأثير في تحقيق الجودة بعلمية التدقيق.

وانتقلت هذه النتائج مع دراسة (المباشر، 2014) حيث وجد أن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تهتم بتدريب المدققين الداخليين وهو عنصر مهم في تحقيق الجودة.

- تحليل المجال الرابع (استقلالية قسم التدقيق الداخلي)

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (27).

جدول (27): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "استقلالية قسم التدقيق الداخلي"

| م | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الترتيب |
|----|--|-----------------|-------------------|------------------------|---------------|--------------------------|---------|
| 1. | تتمتع دائرة التدقيق الداخلي باستقلال كافٍ داخل الهيكل التنظيمي. | 3.67 | 1.01 | 73.33 | 6.34 | *0.000 | 7 |
| 2. | يتم تعيين المدقق الداخلي بالوزارة بشكل موضوعي بناء على المنافسة مما يعزز استقلالية المدقق. | 3.67 | 0.92 | 73.48 | 7.06 | *0.000 | 6 |
| 3. | تتبع وحدة التدقيق الداخلي لأعلى جهة إدارية مباشرة مما يساهم في تعزيز استقلاليته. | 3.72 | 0.99 | 74.41 | 7.00 | *0.000 | 5 |
| 4. | يملك المدقق صلاحيات كافية لمراجعة وفحص السجلات. | 4.03 | 0.71 | 80.65 | 13.94 | *0.000 | 1 |
| 5. | يملك المدقق صلاحيات كافية لمراجعة وفحص الممتلكات. | 4.00 | 0.77 | 80.00 | 12.45 | *0.000 | 2 |
| 6. | توفر الوزارة الأدوات اللازمة للقائمين بعملية المدقق. | 3.85 | 0.64 | 76.99 | 12.76 | *0.000 | 3 |
| 7. | يتم تعيين وتكليف المدققين من قبل الإدارة العليا في الوزارة. | 3.85 | 0.94 | 76.99 | 8.68 | *0.000 | 3 |
| | جميع فقرات المجال معاً | 3.83 | 0.66 | 76.50 | 12.03 | *0.000 | |

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

من جدول (27) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "يملك المدقق صلاحيات كافية لمراجعة وفحص السجلات" يساوي 4.03 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.65%، قيمة الاختبار 13.94 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه

الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

■ المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "تتمتع دائرة التدقيق الداخلي باستقلال كافٍ داخل الهيكل التنظيمي" يساوي 3.67 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 73.33%، قيمة الاختبار 6.34 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

■ بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.83، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 76.50%، قيمة الاختبار 12.03 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "استقلالية قسم التدقيق الداخلي" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. وهنا نلاحظ أن أقسام التدقيق الداخلي في الوزارات تتمتع باستقلال مناسب.

وتعزو الباحثة ذلك إلى أن أقسام التدقيق الداخلي حسب الهيكل التنظيمي تتبع للوزير مباشرة والإدارة العليا وهي التي ترفع لها تقارير التدقيق الداخلي مما يعزز استقلالية قسم التدقيق وكذلك تقوم الإدارة العليا بتعيين المدققين الداخليين وتعطيهم صلاحيات كافية لفحص السجلات.

- اختبار الفرضية الرابعة

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استقلالية قسم التدقيق الداخلي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

يبين جدول (28) أن معامل الارتباط يساوي 0.632، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية قسم التدقيق الداخلي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة وبالتالي قبول الفرضية.

من الملاحظ من معامل الارتباط أن هناك دور مهم تلعبه الاستقلالية لقسم التدقيق الداخلي الذي تبيناه من تحليل الجدول السابق في اصدار تقرير ذا جودة.

جدول (28): معامل الارتباط بين استقلالية قسم التدقيق الداخلي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | معامل بيرسون للارتباط | الفرضية |
|--------------------------|-----------------------|---|
| *0.000 | .632 | توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين استقلالية قسم التدقيق الداخلي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وانتقدت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (MacRae, and Gils, 2014) حيث وجد أن الاستقلالية عامل مهم في جودة التدقيق الداخلي.

بالإضافة لدراسة (Suyono, 2012) التي ناقشت أثر عامل الاستقلالية في جودة عملية التدقيق ووجد لها تأثير كبير.

بالإضافة لدراسة (ذنيبات، 2008) التي نتج عنها أن استقلالية قسم التدقيق الداخلي وتبعيته لأعلى جهة إدارية وهي مجلس الإدارة لها تأثير على جودة التدقيق الداخلي.

وانتقدت هذه النتائج مع دراسة (المباشر، 2014) حيث وجد أن المدققين الداخليين في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين يتوفر لديهم عامل الاستقلالية والموضوعية وهما عاملان مهمان في الجودة.

- تحليل المجال الخامس (اهتمام الإدارة العليا)

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (29).

جدول (29): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "اهتمام الإدارة العليا"

| م | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الترتيب |
|----|--|-----------------|-------------------|------------------------|---------------|--------------------------|---------|
| 1. | تهتم الإدارة العليا بعملية التدقيق وتشرف عليها بشكل جيد. | 3.80 | 0.88 | 75.91 | 8.73 | *0.000 | 2 |
| 2. | تدعم الإدارة العليا جهود دائرة التدقيق الداخلي أدبيا وماديا. | 3.53 | 0.93 | 70.65 | 5.49 | *0.000 | 5 |
| 3. | توفر الإدارة إجراءات معينة لحل خلافات الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية التدقيق. | 3.45 | 0.87 | 69.03 | 5.03 | *0.000 | 6 |
| 4. | يتم التنسيق من قبل الإدارة مع المدقق الخارجي لوضع الحلول والتدابير اللازمة لمشكلات العمل. | 3.60 | 0.87 | 72.04 | 6.64 | *0.000 | 4 |
| 5. | يتم متابعة التوصيات الصادرة عن التقارير من قبل الإدارة العليا بالوزارة. | 3.81 | 0.86 | 76.13 | 9.01 | *0.000 | 1 |
| 6. | لدى الإدارة العليا الاستعداد لتوفير نظام تبادل للمعلومات وتدققها بين المستويات. | 3.63 | 0.87 | 72.69 | 7.04 | *0.000 | 3 |
| | جميع فقرات المجال معاً | 3.64 | 0.71 | 72.76 | 8.71 | *0.000 | |

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

من جدول (29) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة " يتم متابعة التوصيات الصادرة عن التقارير من قبل الإدارة العليا بالوزارة " يساوي 3.81 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.13%، قيمة الاختبار 9.01 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000

لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

■ المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " توفر الإدارة اجراءات معينة لحل خلافات الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية التدقيق " يساوي 3.45 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 69.03%، قيمة الاختبار 5.03 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

■ بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.64، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 72.76%، قيمة الاختبار 8.71 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " اهتمام الإدارة العليا " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. يلاحظ وجود اهتمام من الإدارة العليا في إتاحة المعلومات للمدققين الداخليين ومتابعة التوصيات الصادرة عن التقارير.

وتعزو الباحثة ذلك إلى أن الإدارة العليا تعتبر تقارير التدقيق الداخلي بمثابة تسهيل اتخاذ القرارات ومنها يتم تصحيح أوجه القصور في الأداء، وأنها تجعل الوزير على اطلاع على كافة جوانب العمل، كما يمكن من خلالها دراسة أي قضية أو مسألة قد تعترض العمل وتحتاج إلى دراسة، كذلك نقص الموارد المتاحة أمام الحكومة أدى لاهتمامها بالتدقيق لاستغلال الموارد بشكل أفضل دون هدرها.

- اختبار الفرضية الخامسة

الفرضية الخامسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين اهتمام الإدارة العليا وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

يبين جدول (30) أن معامل الارتباط يساوي 0.567، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين اهتمام الإدارة العليا وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

يتبين من معامل الارتباط أن اهتمام الإدارة العليا الذي تبيناه من تحليل الجدول السابق قد انعكس بشكل ايجابي على اصدار تقارير ذات جودة من قبل أقسام التدقيق الداخلي في الوزارات.

جدول (30): معامل الارتباط بين اهتمام الإدارة العليا وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | معامل بيرسون للارتباط | الفرضية |
|--------------------------|-----------------------|---|
| *0.000 | .567 | توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين اهتمام الإدارة العليا وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وانتقلت هذه النتائج مع دراسة (مرعي، 2009) حيث وجد لاهتمام الإدارة دور هام في تحسين جودة عملية التدقيق حيث إن اهتمام الإدارة باستقلالية قسم التدقيق وموقعه في الهيكل التنظيمي، وكذلك العمل بالتوصيات الصادرة عنه يعزز أداءه، وكذلك توفير التسهيلات اللازمة تمكن المدقق الداخلي من القيام بمهمته بدون معوقات.

وانتقلت مع دراسة (Boyle, 2012) حيث وجد اهتمام من قبل الادارة العليا ولجنة التدقيق بقسم التدقيق الداخلي.

وقد اختلفت هذه الدراسة عن نتيجة دراسة (سالم، 2012) حيث نتج عنها عدم اهتمام الإدارة العليا بتطوير قسم التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة.

وقد اختلفت هذه الدراسة مع دراسة (العفيفي، 2007) حيث نتج عنها عدم إلزام الإدارة العليا في المؤسسات الحكومية للجهات الخاضعة لها بالتوصيات الصادرة عن وحدات التدقيق

الداخلي، ولا تتخذ إجراءات عقابية بحقها، ومن ثم ضياع جهود المدققين سدى وإحباط هماتهم في العمل.

- تحليل المجال السادس (تخطيط عملية التدقيق)

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (31).

جدول (31): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "تخطيط عملية التدقيق"

| م | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الترتيب |
|----|---|-----------------|-------------------|------------------------|---------------|--------------------------|---------|
| 1. | تتضمن عملية التخطيط تطوير المعلومات الأولية ومتابعة المعلومات المستقاة من عمليات التدقيق السابقة وتحديثها وفق الظروف. | 3.71 | 0.73 | 74.19 | 9.36 | *0.000 | 4 |
| 2. | تتضمن عملية التخطيط تقدير التوقيت اللازم لإنجاز وتحديد احتياجاتها من المدققين. | 3.74 | 0.76 | 74.84 | 9.36 | *0.000 | 1 |
| 3. | تتضمن عملية التخطيط الأخذ بالاعتبار عدد المدققين المطلوبين لكل عملية تدقيق. | 3.63 | 0.82 | 72.69 | 7.48 | *0.000 | 5 |
| 4. | يتم الأخذ بعين الاعتبار حجم ودرجة تعقيد عملية التدقيق في التخطيط للعملية. | 3.72 | 0.76 | 74.41 | 9.18 | *0.000 | 3 |
| 5. | برنامج الذي يتم تضمينه وتطبيقه له أثر كبير في نجاح عملية التدقيق الداخلي. | 3.73 | 0.78 | 74.62 | 9.02 | *0.000 | 2 |
| | جميع فقرات المجال معاً | 3.71 | 0.65 | 74.15 | 10.49 | *0.000 | |

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

من جدول (31) يمكن استخلاص ما يلي:

■ المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "تتضمن عملية التخطيط تقدير التوقيت اللازم لإنجاز وتحديد احتياجاتها من المدققين" يساوي 3.74 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.84%، قيمة الاختبار 9.36 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

■ المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "تتضمن عملية التخطيط الأخذ بالاعتبار عدد المدققين المطلوبين لكل عملية تدقيق" يساوي 3.63 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 72.69%، قيمة الاختبار 7.48 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

■ بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.71، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 74.15%، قيمة الاختبار 10.49 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "تخطيط عملية التدقيق" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. ويلاحظ أن التخطيط هو من أولويات إدارة التدقيق الداخلي من حيث مراجعة المعلومات من عمليات التدقيق السابقة وتقدير التوقيت المناسب وعدد أعضاء التدقيق وحجم العملية ووضع برنامج التدقيق.

وتعزو الباحثة ذلك إلى أن التخطيط من متطلبات عملية التدقيق، وكذلك تعتبر الإدارة عملية التخطيط عاملاً هاماً في تسهيل المهمة وكذلك توفير الوقت والجهد في عملية التدقيق، ووسيلة لتحديد الاحتياج اللازم من الموارد المادية والبشرية، ووسيلة لربط أهداف التدقيق مع أهداف الوزارة.

- اختبار الفرضية السادسة

الفرضية السادسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين تخطيط عملية التدقيق وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

يبين جدول (32) أن معامل الارتباط يساوي .595، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط عملية التدقيق وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

بعدما تبين أن هناك تخطيط لعملية التدقيق من تحليل الجدول السابق فإن هناك انعكاس إيجابي بين التخطيط لعملية التدقيق على خصائص التقرير الصادر عن قسم التدقيق.

جدول (32): معامل الارتباط بين تخطيط عملية التدقيق وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | معامل بيرسون للارتباط | الفرضية |
|--------------------------|-----------------------|---|
| *0.000 | .595 | توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين تخطيط عملية التدقيق وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

اتفقت هذه الدراسة مع دراسة (التميمي، 2012) حيث وجد لعامل التخطيط والتقييم وتحديد الإجراءات لتنفيذ عملية التخطيط تأثيره على تحقيق الجودة في عملية التدقيق.

- تحليل المجال السابع (الكفاءة المهنية)

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (33).

جدول (33): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "الكفاءة المهنية"

| م | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الترتيب |
|-----|---|-----------------|-------------------|------------------------|---------------|--------------------------|---------|
| 1. | يشرف مدير التدقيق الداخلي في الوزارة على تنفيذ العمل حسب خطوات البرنامج المعتمد. | 3.91 | 0.70 | 78.28 | 12.56 | *0.000 | 6 |
| 2. | يوجد لدى مدققي الوزارة المام كاف بمعايير التدقيق الداخلي. | 3.91 | 0.67 | 78.28 | 13.15 | *0.000 | 6 |
| 3. | يحرص المدقق الداخلي في الوزارة على التحصيل المهني المستمر لتطوير مهاراته. | 3.85 | 0.68 | 76.96 | 11.99 | *0.000 | 9 |
| 4. | يتمتع المدقق الداخلي في الوزارة بالمعرفة الكافية بشكل عام. | 3.99 | 0.68 | 79.78 | 13.96 | *0.000 | 3 |
| 5. | يتمتع المدقق الداخلي في الوزارة بالمهارات الخاصة بأداء عملية التدقيق الداخلي. | 3.97 | 0.64 | 79.35 | 14.57 | *0.000 | 5 |
| 6. | يحرص المدقق الداخلي على متابعة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق ويستند إليها عند أداء عمله. | 3.77 | 0.77 | 75.48 | 9.72 | *0.000 | 10 |
| 7. | يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار عند بذل العناية المهنية الواجبة درجة كفاءة الرقابة وعمليات التحكم في أنشطة الوزارة. | 3.90 | 0.78 | 78.02 | 11.09 | *0.000 | 8 |
| 8. | يحرص مدير التدقيق الداخلي على توصيل التعميمات الملائمة في بداية كل عملية مراجعة. | 3.98 | 0.74 | 79.57 | 12.81 | *0.000 | 4 |
| 9. | يتم الالتزام بالمعايير المهنية عند أداء مهام التدقيق الداخلي. | 4.01 | 0.79 | 80.22 | 12.38 | *0.000 | 2 |
| 10. | يقوم مدير التدقيق بمراجعة التقارير وأوراق العمل بمهنية. | 4.04 | 0.74 | 80.87 | 13.53 | *0.000 | 1 |
| | جميع فقرات المجال معاً | 3.93 | 0.57 | 78.68 | 15.87 | *0.000 | |

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

من جدول (33) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة "يقوم مدير التدقيق بمراجعة التقارير وأوراق العمل بمهنية" يساوي 4.04 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.87%، قيمة الاختبار 13.53 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "يحرص المدقق الداخلي على متابعة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق ويستند إليها عند أداء عمله" يساوي 3.77 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.48%، قيمة الاختبار 9.72 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.93، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 78.68%، قيمة الاختبار 15.87 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "الكفاءة المهنية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. ويلاحظ أن هناك اهتمام من قبل إدارة التدقيق بمتابعة أوراق العمل ومتابعة مدى الالتزام بمعايير التدقيق من قبل فريق العمل واعطاء التعميمات المناسبة لهم.

- اختبار الفرضية السابعة

الفرضية السابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين الكفاءة المهنية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

يبين جدول (34) أن معامل الارتباط يساوي 0.819، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

ومن معامل الارتباط يتبين أن الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين التي توفرت في المدققين الداخليين من تحليل الجدول السابق قد انعكست بإيجابية على جودة التقرير الصادر عن قسم التدقيق الداخلي.

جدول (34): معامل الارتباط بين الكفاءة المهنية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | معامل بيرسون للارتباط | الفرضية |
|--------------------------|-----------------------|---|
| *0.000 | .819 | توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين الكفاءة المهنية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. |

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وقد اتفقت واتفقت هذه النتائج مع دراسة (MacRae, and Gils, 2014) حيث إن وجود موظفين أكفاء يتبعون المعايير يعتبر عامل مهم في جودة التدقيق الداخلي.

وانتقلت أيضاً مع دراسة (الخيبي، 2013) حيث وجد أن هناك التزام من قبل المدققين الداخليين في هيئات الحكم المحلي بمعايير التدقيق المتعرف عليها مما عزز الأداء المالي والإداري فيها.

وانتقلت هذه النتائج أيضاً مع دراسة (التميمي، 2012) حيث وجد لعامل الاختصاص المهني للمدققين تأثيره على تحقيق الجودة بعلمية التدقيق.

3-3-4 تحليل جميع فقرات الاستبانة

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (35).

جدول (35): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبانة

| م | البند | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الترتيب |
|----|-------------------------------|-----------------|-------------------|------------------------|---------------|--------------------------|---------|
| 1. | التأهيل العلمي | 3.43 | 0.66 | 68.57 | 6.22 | *0.000 | 7 |
| 2. | الخبرة العملية | 3.54 | 0.56 | 70.70 | 9.26 | *0.000 | 6 |
| 3. | التدريب | 3.19 | 0.77 | 63.88 | 2.44 | *0.008 | 8 |
| 4. | استقلالية قسم التدقيق الداخلي | 3.83 | 0.66 | 76.50 | 12.03 | *0.000 | 3 |
| 5. | اهتمام الإدارة العليا | 3.64 | 0.71 | 72.76 | 8.71 | *0.000 | 5 |
| 6. | تخطيط عملية التدقيق | 3.71 | 0.65 | 74.15 | 10.49 | *0.000 | 4 |
| 7. | الكفاءة المهنية | 3.93 | 0.57 | 78.68 | 15.87 | *0.000 | 2 |
| 8. | خصائص التقرير | 4.01 | 0.60 | 80.27 | 16.21 | *0.000 | 1 |
| | جميع فقرات الاستبانة | 3.72 | 0.52 | 74.39 | 13.45 | *0.000 | |

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

يبين جدول (35) أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يساوي 3.72 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.39%، قيمة الاختبار 13.45 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على الفقرات بشكل عام.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات والدراسات المقترحة

1.5 نتائج الدراسة

2.5 توصيات الدراسة

3.5 الدراسات المقترحة

1.5 نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة العملية التي أجريت تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. يلاحظ أن 80.6% من افراد العينة يحملون المؤهل العلمي المناسب لمسمياتهم الوظيفية ومهام التدقيق التي يقومون بها وهو تخصص (المحاسبة) في حين يوجد نسبة 9.7% تخصصهم لا يتعلق بالمحاسبة أو التدقيق، لذا يتبين وجود اهتمام كبير من قبل الوزارة بتعيين المدققين بناء على توفر التأهيل العلمي المناسب بالرغم من أنها لا تقوم بإعطاء حوافز أو ترقيات وظيفية في حال حصوله على شهادات علمية عليا خلال عمله في الوزارة.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة العملية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. حيث يوجد نسبة 43% من المدققين يتمتعون بسنوات خبرة أكثر من 10 سنوات، حيث تأخذ الوزارة بعين الاعتبار الخبرة العملية التي يمتلكها المدقق عند التعيين وتزيد الخبرة المكتسبة من احتكاك المدقق بالواقع بالرغم من عدم وجود نشرات تعدها الوزارة أو كتب تقدمها.
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدريب وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. حيث يوجد نسبة تتجاوز 51% من أفراد العينة حصلت على أكثر من 4 دورات تدريبية وهذا يعكس اهتمام الوزارة بشكل متوسط بالتدريب من الناحية العملية وبورشات عمل لها بالرغم من عدم وضعها موازنة مستقلة أو برنامج لضبط جودة التدريب.
4. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية قسم التدقيق الداخلي وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. تتمتع أقسام التدقيق الداخلي في الوزارات باستقلال مناسب. حيث تتبع أقسام التدقيق الداخلي حسب الهيكل التنظيمي للوزير مباشرة والإدارة العليا وهي التي ترفع لها تقارير التدقيق الداخلي مما يعزز استقلالية قسم التدقيق وكذلك تقوم الإدارة العليا بتعيين المدققين الداخليين وتعطيهم صلاحيات كافية لفحص سجلات الوزارة بالرغم من أن هناك عدد من الوزارات والمؤسسات

الحكومية لم يتم تفعيل وحدات الرقابة الداخلية فيها بالرغم من وجودها في الهيكل التنظيمي لها.

5. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اهتمام الإدارة العليا وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، حيث تعتبر الإدارة العليا تقارير التدقيق الداخلي بمثابة تسهيل للرقابة على دوائر الوزارة ومنها يتم تصحيح أوجه القصور في الأداء، وكذلك حماية الموارد التي تمتلكها الحكومة وخاصة في الوضع الراهن.

6. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط عملية التدقيق وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، حيث أن التخطيط من متطلبات عملية التدقيق، وكذلك تعتبر الإدارة عملية التخطيط عاملاً هاماً في تسهيل المهمة وكذلك توفير الوقت والجهد في عملية التدقيق، ووسيلة لتحديد الاحتياج اللازم من الموارد المادية والبشرية، ووسيلة لربط أهداف التدقيق مع أهداف الوزارة.

7. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. حيث أن هناك اهتمام من قبل إدارة التدقيق بمتابعة أوراق العمل ومتابعة مدى الالتزام بمعايير التدقيق من قبل فريق العمل وإعطاء التعميمات المناسبة لهم، ويلاحظ أن الشهادات المهنية توفرت بشكل قليل حيث اتجه عدد من المدققين الداخليين لتعويض ذلك بالاشتراك بالدورات التدريبية.

2.5 توصيات الدراسة:

1. إعطاء الشهادات العلمية وزنا أكبر على ساحة الوظائف الحكومية، من خلال منح علاوة لحاملها، مما يشجع المدققين الداخليين للسعي للحصول على هذه الشهادات، لما لها من منفعة علمية ومادية تعود عليهم.
2. العمل على إصدار نشرات وتوفير كتب من قبل الوزارة أو المؤسسة الحكومية التي من شأنها تحسين خبرة المدققين الداخليين
3. ضرورة توفير موازنة خاصة بالدورات التدريبية المتخصصة للمدققين الداخليين في المجالات المالية والإدارية والفنية بما يخدم احتياجاتهم في العمل، مع مراعاة اختيار المدربين ذوي الكفاءة والمعرفة والخبرة في التطبيق العملي ومنح المراجعين مساحة من الحرية في العمل لمحاولة تطبيق ما تعلموه في التدريب.
4. الإسراع في تفعيل وحدات الرقابة الداخلية وأقسام التدقيق الداخلي للوزارات والمؤسسات الحكومية غير المفعلة، والتأكد من سلامة هيكلية هذه الوحدات، وملاءمة تقسيماتها للمهام الموكلة إليها.
5. العمل على الاستمرار في دعم الإدارة العليا لقسم التدقيق الداخلي وتعزيز التعاون بين أفرادها.
6. الاهتمام بالشهادات المهنية ونشر الوعي بضرورة الحصول عليها من قبل المدققين الداخليين لما لها من دور في تحسين العمل والأداء الرقابي.

3.5 الدراسات المقترحة:

1. وضع مقترح لآلية عمل موحدة للرقابة الداخلية الإدارية والمالية بالوزارات والمؤسسات الحكومية.
2. دراسة مقارنة لتركيبية الأجهزة الرقابية المختلفة وآلية التنسيق فيما بينها.
3. دور تقارير التدقيق الداخلي في القطاعات الحكومية في تفعيل إدارة المخاطر.
4. دور نظم المعلومات المحاسبية في تحسين جودة تقارير التدقيق الداخلي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

أبو حمام، ماجد. (2009). أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

أبو دية، أحمد. (فبراير 2004) الفساد: سبله وآليات مكافحته. منشور الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، الطبعة الأولى، القدس.

أبو كميل، هناء. (2014). تقييم فعالية الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

أبو هدف، ماجد. (2006). تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

أبو هين، إباد. (2005). "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين (دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

الانتوساي 9140. استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام. أستراليا: لجنة المعايير المهنية بالانتوساي.

الأهدل، عبد السلام. (2008). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحديدة، اليمن.

بشناق، باسم. (حزيران 2001). تقرير حول الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية. سلسلة التقارير القانونية (23)، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، هيئة الرقابة العامة.

التميمي، جمانة. (2012). العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة. *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد*، 5 (10). 193-219.

التويجري، عبد الرحمن والنافاعبي، حسين. (2008). جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين. *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة*، 22 (1). 219-255.

الجابري، محمد. (2014). تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن (دراسة ميدانية). رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن.

الجديبة، علي. (2007). قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

جربوع، يوسف. (2006). مجالات مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعة الإسلامية في غزة بدولة فلسطين. *بحوث ودراسات لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة المشكلات المعاصرة، المجموعة الثالثة*.

الجرجاوي، زياد. (2010). القواعد المنهجية لبناء الاستبانة، الطبعة الثانية، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين.

جمعة، أحمد. (2011). التدقيق الداخلي الحكومي. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

جمعة، أحمد. (2009). الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الداخلي والحكومي والإداري البيئي المنشآت الصغيرة. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

جهاز المراجعة المالية، (2010). *مفهوم الشفافية ودور الأجهزة العليا للرقابة*. موقع الشفافية - ليبيا.

حجازي، منتصر. (2007). أثر تطبيق الجودة الشاملة علي تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية "دراسة حالة الشركات الصناعية الحاصلة على الأيزو في قطاع غزة". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

حرب، جهاد وأبو دية، أحمد (فبراير 2007) الائتلاف من أجل النزاهة والشفافية أمان. إشكاليات الفصل بين السلطات في النظام السياسي الفلسطيني، حالة السلطة القضائية، سلسلة تقارير6، رام الله.

حرب، جهاد. (2003). أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني. تقرير منشور، المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية مفتاح، رام الله.

حمدان، علام. (2011). "أثر التحفُّظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". مجلة دراسات العلوم الإدارية، 38 (2).

خيرة، رحو. (2012). دور التدقيق الداخلي في إدارة المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حسيبة بو علي- الشلف.

الخيبي، عبد الباسط. (2013). مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة (دراسة تطبيقية تحليلية). مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، 1 (1)، 191-234.

دبور، أحمد. (2015). سبل تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية على إيرادات ونفقات وزارة العدل، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

دهمان، أسامة. (2012). فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على وزارة المالية الفلسطينية). رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

الدويك، عبد الغفار. (2013). الأساليب الحديثة في المؤسسات التعليمية في حماية النزاهة ومكافحة الفساد. جامعة نايف للعلوم الأمنية، المملكة العربية السعودية، الرياض.

ديوان الرقابة الإدارية والمالية. (2010). معايير التدقيق الحكومي الفلسطيني. فلسطين: شركة ديلويت وتوش الشرق الأوسط.

دائرة الشؤون الفنية والدراسات ديوان الرقابة المالية، بدون. دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات. جمهورية العراق.

ذنيبات، علي. (2008). مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية. *مجلة دراسات العلوم الإدارية*، 35 (2)، 283-304.

الرحاحلة، محمد. (2005). فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 1 (1)، 59-77.

زريقات، قاسم. (2011). أثر دليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 7 (2).

زكارنة، فؤاد وأبو زبيدة، أشرف. (9-10 نوفمبر 2015). دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في اكتشاف حالات الفساد في الهيئات المحلية. ورقة عمل، رام الله: ديوان الرقابة المالية والإدارية.

سالم، إياد. (2012). واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة "دراسة ميدانية تحليلية". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

سويدان، ميشيل وأبو زريق، بلال. (2013). مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات الكهرباء الأردنية. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 9 (3)، 540-566.

شاهين، سمر راغب. (2007). واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

الطويل، عصام. (2009). مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية - دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

العبادي، إبراهيم. (2014). دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الإنفاق الحكومي - دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية في محافظة جرش. *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، 22 (2)، 263 - 288.

عبد الله، هبة. (2012). مدى الالتزام بمنهج ستة سيجما في ضبط جودة التدقيق الداخلي (دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

العبدلي، محمد. (2012). أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.

العروود، شاهر وشكر، طلال. (2009). جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 5 (4)، 496-475.

العفيفي، عبير. (2007). معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها (دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة). رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

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 منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

العقدة، صالح والجوهر، كريمة. (2010). إعادة هندسة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية وأثرها في تعزيز إدارة المخاطر. *المجلة العربية للإدارة*، 30 (2)، 111-115.

العقدة، صالح؛ والجوهر، كريمة؛ وأبو سردانة، جمال. (2010). دور التدقيق الداخلي في التحسين المستمر للأداء الاجتماعي دراسة في البنوك الأردنية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*.

عوض، جيهان؛ والعكة، رندة؛ والعالول، عبد الماجد؛ والقيق، أمير؛ والداية، منذر. (إبريل 2014). تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الأهلية وأثرها على التنمية من خلال مؤشراتها في البرنامج الوطني لمؤشرات الأداء. ورقة عمل مقدمة لليوم الدراسي: واقع الرقابة

الداخلية في المؤسسات العامة والخاصة في فلسطين وسبل تطويرها تجارب عملية، غزة: الجامعة الإسلامية.

عيسى، سمير. (2008). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية، 45 (1). 1-57.

القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية، 2003.

قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 المجلس التشريعي.

القبج، نائل. (2002). أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

قديح، بسام. (2013). أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

كلاب، سعيد. (2004). واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي (دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة). رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

مبارك، الرفاعي. (بدون). جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية. بحث منشور، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، السعودية.

المباشر، حسن. (2014). علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

محمد، أيمن. (2013). ورقة سياسات الفساد والمسائلة في العراق، بغداد-العراق، مؤسسة فريديش ايبيرت، مكتب الأردن والعراق.

مخولف، أحمد. (2007). المراجعة الداخلية في ظل "المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة الجزائر.

المدلل، يوسف. (2007). دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية). رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

المدهون، إبراهيم. (2011). دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

المدهون، رعدة. (2014). العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية). رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

المرعي، نبيه. (2009). "دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية جامعة جدارا للدراسات العليا، الأردن: إربد.

مشتهى، صبري. (2013). العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين دراسة حالة قطاع غزة. مجلة جامعة الأزهر - سلسلة العلوم الإنسانية، 15(2). 438-409.

مصلح، صالح. (18-19 فبراير 2013)، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية. ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان "مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم"، رام الله: في وزارة التربية والتعليم.

منصور، بن أمارة ومحمد، حولي. (2011). الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة. جامعة باجي مختار، الجزائر: عنابة.

النخبة للاستشارات الإدارية. (2010). تدقيق الجودة الداخلي.

النونو، كمال. (2009). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

وحدة التنسيق المركزي للتدقيق الداخلي بوزارة المالية. (2014). معايير ومبادئ مهنة التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية الفلسطينية. فلسطين.

الوحيدي، فتحي. (10 يناير 2013). دور المجلس التشريعي في الرقابة على السلطة التنفيذية. لقاء قانوني، معهد الحقوق في جامعة بيرزيت، فلسطين.

وزارة الشباب والرياضة. (2014). موجز تعريفي بالتدقيق الداخلي. دولة قطر.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Australian National Audit Office.(2012). Public Sector Internal audit an investment in assurance and business improvement, Australia.

Boyle. (2012), The Effects of Internal Audit Report Type and Reporting Relationship on Internal Auditors' Judgments.

Daniela, P. (2010). Internal Audit: Defining, Objectives, Functions, and Stages. **Studies in Business and Economics**, Lucian Blaga University of Sibiu, Romania, 238-246.

Government Accountability Office. (2011). Government Auditing Standards. USA: Comptroller General of the United States.

Hajiha, Z. & Rafiee, A. (2011). The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays. **Middle-East Journal of Scientific Research**. 10 (3). 389-397.

The Institute of Internal Auditors. (2012). IIA International Standards for the professional Practice of Internal Auditing, GAGAS, second edition. USA.

INTOSAI, Fundamental Principles of Compliance Auditing, ISSAI 400. AUSTRIA: INTOSAI professional standards committee.

Jarbou, Y. (2008). Auditing between theory and application (Theoretical framework). Palestine.

Kagermann, H., Kinney, W., and Kuting, K. (2008). Internal audit handbook. (Z. Keil, Trans.). Springer-Verlag Berlin Heidelberg, USA.

Kasim and Hanafi. (2012). Assessment of quality for internal audit functions: quest for a valid and reliable instrument.

Lehtinen, T. (2013). Understanding timeliness and quality of financial reporting in a finnish public company. Unpublished master Thesis department of accounting, Aalto University, school of business, Finland.

Lenz. (2012). Testing the discriminatory power of factors of Internal Auditing Effectiveness.

MacRae, E. and Gils, D. (2014). Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector. published by The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Florida.

Meiges,W. & Whittington,O. & Pany, K., & Meiges, R. (1989). Principles of auditing. (9th ed.), Homewood, Boston.

Moeinaddin, M. & Keshavarzian, M. (2013). Identifying and Ranking the Factors Impacting Audit Quality from the Perspective of Audit Firms Using FANP and FTOPSIS, **interdisciplinary journal of contemporary research in business**, 4 (12). 753-768.

Palm, S. (2013). How To Write An Impactful Audit Report, IIA Chapter 53rd Annual Seminar. Chicago.

Pickett, K. (2004). The internal auditor at work a practical guide to everyday challenges. USA: John Wiley & Sons, Inc.

Robert, B. et. al. (2009). Guide to Internal Audit. (2nd ed.), USA: Protiviti Inc.

Salazar, M. (2002). Operational auditing, Mini-Tutorial Report. www.slideshare.net

Suyono, E. (2012). Determinant Factors Affecting The Audit Quality: An Indonesian Perspective. **Global Review of Accounting and Finance**, 3 (2). 42 – 57.

Vallabhaneni, S. (2015). Internal Audit Practice. Part 2, Wiley.

ثالثاً: مواقع الإنترنت:

- ديوان الرقابة المالية والإدارية، <http://www.saacb.ps/show1.aspx?name> ، /=history ، 2015/12/20م.
- وزارة النقل والمواصلات، <http://www.mot.ps/ar/index.php> ، 2015/12/20م.
- وزارة المالية، [http://www.mof.gov.ps/index.php?option=com_content
&view=article&id=5:2011-07-03-09-45-23&catid=18&Itemid=
175&showall=&limitstart=4](http://www.mof.gov.ps/index.php?option=com_content&view=article&id=5:2011-07-03-09-45-23&catid=18&Itemid=175&showall=&limitstart=4) ، 2015/12/20م.
- ديوان الموظفين ، [http://www.gpc.pna.ps/diwan/arabic/administrative/
controlDept.jsp](http://www.gpc.pna.ps/diwan/arabic/administrative/controlDept.jsp) ، 2015/12/22م.
- الهيئة المستقلة لحقوق الإنسان، 2015/12/22م.

<http://www.ichr.ps/ar/1/2/60/نبذة-تعريفية-نبذة-تعريفية>

- ACE, Audit Reporting Standards (US), http://aceproject.org/main/english/ei/eix_m082.htm, 2015/12/25.
- Abu Zaidan, Hassan. (21/6/2012), [http://safetyconsultance.
blogspot.com/2012/06/blog-post_21.html](http://safetyconsultance.blogspot.com/2012/06/blog-post_21.html), 2015/12/25.

الملاحق

ملحق رقم (1)

الاستبانة



الجامعة الإسلامية بغزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة – قسم المحاسبة والتمويل

الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة:

الموضوع: استبانة لجمع بيانات لرسالة ماجستير

يسعدني أن أضع بين يديكم هذه الاستبانة التي تشكل أداة ميدانية لدراسة بعنوان

"العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات العاملة في قطاع غزة"

والتي تعدّ متطلب للحصول على درجة الماجستير في برنامج الدراسات العليا قسم المحاسبة والتمويل بالجامعة الإسلامية بغزة.

لذا ترحب الباحثة من سيادتكم بالإجابة عن كل فقرة من فقرات الاستبانة بكل دقة وموضوعية بوضع علامة (✓) تحت الخيار الذي ترونه مناسباً من وجهة نظركم، ويعكس الوضع الحقيقي في وزاراتكم لما في ذلك من خدمة للبحث العلمي.

مع العلم بأن الإجابات لغرض البحث العلمي وستحاط بسرية كاملة .

ولكم وافر الشكر والامتنان ،،،

الباحثة

فاطمة إبراهيم

الجزء الأول: معلومات عامة

1. اسم الوزارة

.....

2. المسمى الوظيفي:

مدقق مدقق رئيسي مساعد مدقق رئيس قسم تدقيق
 مدير تدقيق أخرى (الرجاء التحديد)

3. المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

4. التخصص:

محاسبة إدارة أعمال علوم مالية ومصرفية اقتصاد
 أخرى (الرجاء التحديد)

5. عدد الدورات التدريبية التي حصلت عليها في مجال التدقيق؟

أقل من 4 دورات من 4-8 دورات أكثر من 8 دورات تدريبية

6. عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات أقل من 10 سنوات أقل من 15 سنة
 15 سنة فأكثر

7. الشهادات المهنية التي حصلت عليها في مجال التدقيق؟

لا يوجد CPA ACPA
 أخرى (الرجاء التحديد)

الجزء الثاني:

| المجال الأول: التأهيل العلمي | | | | | | |
|-------------------------------|---|------------|-------|-------|-------|------------|
| الرقم | الفقرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | أعارض | أعارض بشدة |
| 1. | تحرص الوزارة على توفر المؤهل العلمي المناسب للمدققين باعتباره عامل مهم في جودة عملية التدقيق الداخلي. | | | | | |
| 2. | حصول المدقق الداخلي المكلف على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين يساعد في أداء مهام التدقيق الداخلي بفعالية. | | | | | |
| 3. | يحصل المدقق الداخلي على ترقية وظيفية كتحفيز في حال حصوله على شهادات مهنية. | | | | | |
| 4. | تعمل الوزارة على توجيه المدققين الداخليين للحصول على شهادات علمية عليا بترقيتهم وظيفيا. | | | | | |
| المجال الثاني: الخبرة العملية | | | | | | |
| الرقم | الفقرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | أعارض | أعارض بشدة |
| 1. | تتسرت الوزارة عند تعيين المدققين الداخليين حصولهم على سنوات خبرة كافية. | | | | | |
| 2. | يكتسب المدقق خبرة مناسبة أثناء عمله في الوزارة. | | | | | |
| 3. | يتم التأكد بأن المدقق قد حصل على الخبرة الكافية في مختلف مجالات التدقيق والمجالات القطاعية المختلفة. | | | | | |
| 4. | تزيد الوزارة خبرة المدققين عن طريق توفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بأمر التدقيق والمتطلبات القانونية. | | | | | |
| 5. | تحرص الوزارة على إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة بالتعاون مع أفراد ذوو خبرة. | | | | | |
| 6. | يملك المدقق الداخلي الخبرة الكافية لإعداد وصياغة ملاحظات التقارير. | | | | | |
| المجال الثالث: التدريب | | | | | | |
| الرقم | الفقرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | أعارض | أعارض بشدة |
| 1. | يوجد في الوزارة دائرة متخصصة عن وضع برامج التطوير المهني للمدققين ويتمتع بصلاحيات مناسبة. | | | | | |
| 2. | تتفد الوزارة ورشات عمل ودورات لتدريب المدققين الداخليين. | | | | | |
| 3. | يحقق التدريب احتياجات المدقق الداخلي العملية. | | | | | |
| 4. | يوجد تنويع مهني في عمليات تدريب المدقق الداخلي بما يتناسب مع المهام التي يقوم بها المدقق. | | | | | |

| الرقم | الفقرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | أعارض | أعارض بشدة |
|-------|---|------------|-------|-------|-------|------------|
| 5. | تشجع الوزارة المدققين الداخليين لحضور ندوات ومؤتمرات علمية ومهنية في مجال الاختصاص. | | | | | |
| 6. | يتلقى المدققين الداخليين الدورات التدريبية الكافية للقيام بأعمالهم الرقابية بشكل جيد. | | | | | |
| 7. | تحرص الوزارة على تدريب المدققين الداخليين بناء على خطة تدريب تعد سنويا لهذا الغرض. | | | | | |
| 8. | تضع الوزارة موازنة مستقلة خاصة بتدريب المدققين. | | | | | |
| 9. | يتم الاعتماد على برامج ضبط الجودة لزيادة كفاءة التدريب. | | | | | |

المجال الرابع: استقلالية قسم التدقيق الداخلي

| الرقم | الفقرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | أعارض | أعارض بشدة |
|-------|--|------------|-------|-------|-------|------------|
| 1. | تتمتع دائرة التدقيق الداخلي باستقلال كافٍ داخل الهيكل التنظيمي. | | | | | |
| 2. | يتم تعيين المدقق الداخلي بالوزارة بشكل موضوعي بناء على المنافسة مما يعزز استقلالية المدقق. | | | | | |
| 3. | تتبع وحدة التدقيق الداخلي لأعلى جهة إدارية مباشرة مما يساهم في تعزيز استقلاليتها. | | | | | |
| 4. | يملك المدقق صلاحيات كافية لمراجعة وفحص السجلات. | | | | | |
| 5. | يملك المدقق صلاحيات كافية لمراجعة وفحص الممتلكات. | | | | | |
| 6. | توفر الوزارة الأدوات اللازمة للقائمين بعملية المدقق. | | | | | |
| 7. | يتم تعيين وتكليف المدققين من قبل الإدارة العليا في الوزارة. | | | | | |

المجال الخامس: اهتمام الإدارة العليا

| الرقم | الفقرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | أعارض | أعارض بشدة |
|-------|--|------------|-------|-------|-------|------------|
| 1. | تهتم الإدارة العليا بعملية التدقيق وتشرف عليها بشكل جيد. | | | | | |
| 2. | تدعم الإدارة العليا جهود دائرة التدقيق الداخلي أدبيا وماديا. | | | | | |
| 3. | توفر الإدارة اجراءات معينة لحل خلافات الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية التدقيق. | | | | | |
| 4. | يتم التنسيق من قبل الإدارة مع المدقق الخارجي لوضع الحلول والتدابير اللازمة لمشكلات العمل. | | | | | |
| 5. | يتم متابعة التوصيات الصادرة عن التقارير من قبل الإدارة العليا بالوزارة. | | | | | |
| 6. | لدى الإدارة العليا الاستعداد لتوفير نظام تبادل للمعلومات وتدققها بين المستويات. | | | | | |

المجال السادس: تخطيط عملية التدقيق

| الرقم | الفقرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | أعارض | أعارض بشدة |
|-------|---|------------|-------|-------|-------|------------|
| 1. | تتضمن عملية التخطيط تطوير المعلومات الأولية ومتابعة المعلومات المستقاة من عمليات التدقيق السابقة وتحديثها وفق الظروف. | | | | | |
| 2. | تتضمن عملية التخطيط تقدير التوقيت اللازم لإنجاز وتحديد احتياجاتها من المدققين. | | | | | |
| 3. | تتضمن عملية التخطيط الأخذ بالاعتبار عدد المدققين المطلوبين لكل عملية تدقيق. | | | | | |
| 4. | يتم الأخذ بعين الاعتبار حجم ودرجة تعقيد عملية التدقيق في التخطيط للعملية. | | | | | |
| 5. | برنامج الذي يتم تضمينه وتطبيقه له أثر كبير في نجاح عملية التدقيق الداخلي. | | | | | |

المجال السابع: الكفاءة المهنية

| الرقم | الفقرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | أعارض | أعارض بشدة |
|-------|---|------------|-------|-------|-------|------------|
| 1. | يشرف مدير التدقيق الداخلي في الوزارة على تنفيذ العمل حسب خطوات البرنامج المعتمد. | | | | | |
| 2. | يوجد لدى مدققي الوزارة إلمام كاف بمعايير التدقيق الداخلي. | | | | | |
| 3. | يحرص المدقق الداخلي في الوزارة على التحصيل المهني المستمر لتطوير مهاراته. | | | | | |
| 4. | يتمتع المدقق الداخلي في الوزارة بالمعرفة الكافية بشكل عام. | | | | | |
| 5. | يتمتع المدقق الداخلي في الوزارة بالمهارات الخاصة بأداء عملية التدقيق الداخلي. | | | | | |
| 6. | يحرص المدقق الداخلي على متابعة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق ويستند إليها عند أداء عمله. | | | | | |
| 7. | يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار عند بذل العناية المهنية الواجبة درجة كفاءة الرقابة وعمليات التحكم في أنشطة الوزارة. | | | | | |
| 8. | يحرص مدير التدقيق الداخلي على توصيل التعميمات الملائمة في بداية كل عملية مراجعة. | | | | | |
| 9. | يتم الالتزام بالمعايير المهنية عند أداء مهام التدقيق الداخلي. | | | | | |
| 10. | يقوم مدير التدقيق بمراجعة التقارير وأوراق العمل بمهنية. | | | | | |

| المجال الثامن: خصائص التقرير | | | | | | |
|------------------------------|-------|-------|-------|------------|--|-------|
| أعراض بشدة | أعراض | محايد | أوافق | أوافق بشدة | الفقرة | الرقم |
| | | | | | تتضمن التقارير أهداف عملية التدقيق الداخلي. | 1. |
| | | | | | يتضمن تقرير المدقق الداخلي ملاحظات حول تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يحقق جودة الأداء. | 2. |
| | | | | | يحتوي التقرير على معلومات شاملة لكل أوجه نشاط الوزارة. | 3. |
| | | | | | يحتوي التقرير على نطاق عملية الفحص والتدقيق. | 4. |
| | | | | | يوجه التقرير للوزير باعتباره أعلى هيئة إدارية في الوزارة. | 5. |
| | | | | | يعد التقرير ويسلم في الوقت المناسب. | 6. |
| | | | | | يتم الالتزام بالمعايير المهنية عند إعداد تقرير التدقيق الداخلي. | 7. |
| | | | | | تعد تقارير التدقيق في صورة مكتوبة بحيث تكون أقل عرضة لسوء الفهم. | 8. |
| | | | | | تعد اللغة المستعملة في التقرير خالية من التحيز والإيحاء. | 9. |
| | | | | | يتم جمع البيانات من حقائق مؤكدة والحصول عليها من أكثر من مصدر لتعزيز موثوقيتها. | 10. |
| | | | | | تتضمن التقارير انتقادات مهمة وكذلك مقترحات لعلاج السلبيات في المستقبل. | 11. |
| | | | | | تتسم التقارير بالتكامل مع الإيجاز دون إخلال بجودة عرض وتحليل الموضوع. | 12. |
| | | | | | يتم المحافظة على سرية البيانات التي يتضمنها التقرير. | 13. |
| | | | | | يتضمن كل تقرير عنوانا وتاريخا وتوقيع للجهة التي أعدته. | 14. |
| | | | | | يتم التنوع في أشكال التقارير (مغلقة ومفتوحة). | 15. |
| | | | | | تتضمن التقارير ملخص للنتائج. | 16. |

وأخيراً نشكركم على حسن تعاونكم وجهدكم المبذول في تعبئة هذه الاستبانة

والله ولي التوفيق

ملحق رقم (2)

أسماء المحكمين

| م | اسم المحكم | الدرجة العلمية | مكان العمل |
|----|-------------------------------|--|-------------------------|
| 1. | أ. د. سالم عبد الله سالم حلس | أستاذ المحاسبة والتمويل | الجامعة الإسلامية - غزة |
| 2. | أ. د. علي عبد الله أحمد شاهين | أستاذ المحاسبة والمراجعة | الجامعة الإسلامية - غزة |
| 3. | د. ماهر موسى حامد درغام | أستاذ المحاسبة المشارك ورئيس قسم المحاسبة | الجامعة الإسلامية - غزة |
| 4. | أ. د. جبر ابراهيم جبر الداغور | أستاذ المحاسبة والمراجعة | جامعة الأزهر - غزة |
| 5. | د. علي سليمان سلام النعامي | أستاذ المحاسبة المشارك | جامعة الأزهر - غزة |
| 6. | د. علاء الدين خليل السيد | أستاذ المحاسبة المساعد | جامعة الأقصى - غزة |

ملحق رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب اسم الوزارة

| م | اسم الوزارة | العدد | النسبة المئوية % |
|-----|-------------------------------|-------|------------------|
| .1 | الاتصالات | 6 | 6.5 |
| .2 | الأسرى | 1 | 1.1 |
| .3 | الأشغال العامة | 2 | 2.2 |
| .4 | الاقتصاد الوطني | 1 | 1.1 |
| .5 | الأوقاف | 3 | 3.2 |
| .6 | التخطيط والتنمية الادارية | 1 | 1.1 |
| .7 | التربية والتعليم العالي | 3 | 3.2 |
| .8 | الحكم المحلي | 4 | 4.3 |
| .9 | الداخلية | 14 | 15.1 |
| .10 | السلطة القضائية | 1 | 1.1 |
| .11 | الشباب والرياضة | 1 | 1.1 |
| .12 | الشؤون الاجتماعية | 1 | 1.1 |
| .13 | الصحة | 9 | 9.7 |
| .14 | العدل | 3 | 3.2 |
| .15 | العمل | 3 | 3.2 |
| .16 | المالية | 20 | 21.5 |
| .17 | المجلس الأعلى للقضاء | 2 | 2.2 |
| .18 | النقل والمواصلات | 4 | 4.3 |
| .19 | حكم محلي | 1 | 1.1 |
| .20 | ديوان القضاء الشرعي | 3 | 3.2 |
| .21 | سلطة الأراضي | 1 | 1.1 |
| .22 | سلطة الطاقة والموارد الطبيعية | 1 | 1.1 |

| | | | |
|-------|----|-------------------------------|-----|
| 1.1 | 1 | سلطة جودة البيئة | .23 |
| 1.1 | 1 | وزارة الاتصالات الفلسطينية | .24 |
| 4.3 | 4 | وزارة التربية والتعليم العالي | .25 |
| 2.2 | 2 | وزارة الحكم المحلي | .26 |
| 1.1 | 1 | وزارة الشؤون الاجتماعية | .27 |
| 2.2 | 2 | وزارة العدل | .28 |
| 100.0 | 93 | المجموع | |