

## التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية

دراسة ميدانية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

**Integration between internal audit and external audit and its  
impact on strengthening the internal control system.**

**A field study of companies listed on the Damascus Securities  
Exchange**

مشروع مقدّم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال - الإدارة التنفيذية

إعداد الطالبة:

هبة جمال المكارى

إشراف:

الدكتور راغب الغصين



**HI7BA**

HIGHER INSTITUTE OF  
BUSINESS ADMINISTRATION

## الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿سُبْحَانَكَ لَا إِلَهَ إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

صدق الله العظيم

إلى حبّ حياتي.. بطلي الأوحى واستقامة ظهري.. إلى من تلخّص أمانى بدفء كفّيه، وحنان عينيه، ورضاه عني... إلى من أحبّني في كلّ أحوالي بأقصى ما يملك، حتى لم يتبقّ لي حاجة عند أحد. كنت أتمنى أن أعود إليك اليوم حاملة هذه الصفحات، لتمسكها بيديك الطيبتين، وتقرأ كل سطر فيها.. أهدي هذه النتيجة لروحك التي فارقتني منذ تسع سنوات، عليّ أردُّ لك بعضاً من المجد الذي صنعته لي، أمله أن تكون مراقباً فخوراً بي من السماء بما صنعته اليوم.. حاملة اسمك على الصفحات الأولى من هذا البحث.

إلى والدي الغالي رحمه الله

إلى قداسة وجهك وقلبك الطيب.. إلى ملجئي وأمني وأمانى.. إلى مخبأ أسراري وشريكة أفراحي.. إلى دمع عينيك الفخور بي في كل إنجاز.. إلى طمأنينتي القابعة بين كتفك وثوبك الممتصّ خوفي قبل كل امتحان.. إلى إيمانك بي، ونظرات عينيك التي تلهمني لتجاوز ثغراتي، وتمدّني بقوى العالم.. إلى ملهمتي وجمهوري الوحيد، وجنّتي على الأرض.. إلى من إيمانها بي هو من أوصلني إلى ما أنا فيه.. إلى من تحارب العمر لتهوّن عليّ الطريق.. إلى باب الجنة الذي بقي لي... أعدت كتابة إهدائي لك سبع مرات باحثة عن كلمات توصل لقارئها كلّ شعور واجهته في أعوامي الخمسة والعشرين... كيف لي أن أهديك نجاحاً أنت صنعته بنفسك!؟

إلى سيدة عمري الأولى والدتي الغالية

إلى طيات وجهك الجميل.. إلى من لم تبخل عليّ بدعائها يوماً.. أهدي إليك هذا البحث فرداً من أحفادك يضيفُ ثناءً إلى اسمك.

إلى جدتي رحمها الله

إلى من اختارتهم الظروف، وجمعتني بهم أجمل الصدف.. إلى رفاق الحياة بحلوها ومرّها.. من أرسلهم الله هبةً لي.. إلى من عشت معهم ذكريات لا تُنسى.. إلى من لم أعرفهم كأصدقاء بل عرفتهم كحياة..

إلى أصدقائي

إلى هدية القدر.. إلى من قاسمتني العمر بيسره وعسره دون تدمر.. إلى الثابتة في قلبي رغم كلّ شيء.

إلى صديقتي ساره زيدان

إلى من أرى الحب في عيونهم والدفء في قلوبهم.. إلى عنوان المحبة والفرح.

إلى عائلتي

ما من شيء يربط بين الناس كما تربط بينهم ذكرى شقاء عانوه معاً، واجتازوه معاً، وعاشوا بعده معاً... إلى من شاركني أجمل الذكريات ولحظات الجنون.. تعب الدراسة وسهر الليالي.. من كانوا العون والقوة.. من سرنا على درب التخرج معاً.

إلى أصدقائي في الماجستير

إلى من بدأت المشوار معهم وكانوا سنداً في الطريق، وأضافوا إلى مسيرتي المهنية الكثير، مهما قلت لكم شكراً لن أوفيكم حقكم.. سعيتم فكان سعيكم مشكوراً.. وأعطيتم فأجزلتكم العطاء... ممتنة قدر السماء أن حظيت بلقائكم.. أقف عاجزة فلا كلام ينصف حقكم.

إلى عائلتي في المصرف الدولي للتجارة والتمويل

إلى كل تجاربي وحيياتي على مدى 25 عاماً.. هذا نتاج دروسكم

**هبه جمال المكاري**

## الشكر والتقدير

لا يسعني في البداية إلا أن أحمّد الله الذي باسمه بدأت، وعليه توكلت، وأشكره على توفيقه في إتمام هذا البحث.

يطيب لي عرفاناً بالجميل أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من وقف إلى جانبي خلال فترة إعدادي للبحث، وأخص بالذكر أستاذي الكريم المشرف على البحث الدكتور راجب الغصين الذي قدم لي كلّ الدعم والإرشاد، وكان خير العون والسند.

وأتقدم بوافر التقدير والامتنان للجنة المناقشة الأفاضل الذين شرفوني بمناقشة البحث، وعلى دورهم الكبير في إثراء بملاحظاتهم وتوجيهاتهم.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء هيئة التدريس في المعهد العالي لإدارة الأعمال على كل ما قدموه من معلومات قيّمة واهتمام بالغ.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم، من قريب أو بعيد، في هذا البحث، سواء بالخبرة أو الإرشاد.

## ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى تحديد درجة توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO المتمثلة بكل من (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وتحديد أثر كل من التدقيق الداخلي والخارجي والتكامل بينهما في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد ضم مجتمع الدراسة العاملين في مجال التدقيق الداخلي في شركات القطاع المالي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها 20 شركة مدرجة المصارف (14) مصرف، التأمين (6) شركات وتم اختيار عينة عشوائية من العاملين فيها إضافة إلى المدققين الخارجيين.

تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات حيث تم توزيعها إلكترونياً على أفراد عينة الدراسة وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة الصالحة للتحليل (73) استبانة، وقد تم تحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار الرابع والعشرون ولغاية اختبار الفرضيات تم استخدام: الانحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار one sample t- test.

تم التوصل إلى ما يلي: توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO المتمثلة بكل من (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ووجود أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لكل من التدقيق الداخلي والخارجي والتكامل بينهما في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة: العمل على تنظيم وتطوير التدقيق الداخلي كمهنة ضرورية في يومنا هذا، وتسهيل الضوء عليها للدور الكبير لها في تفعيل نظم الرقابة الداخلية المعمول بها.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، التكامل، الرقابة الداخلية.

## **Abstract**

The study aimed to determine the degree of availability of the components of an effective internal control system in accordance with the COSO framework, represented by (control environment, risk assessment, control activities, information and communication, monitoring and follow-up) in companies listed on the Damascus Stock Exchange, and to determine the impact of both internal and external audit and integration. Between them in strengthening the internal control in the companies listed on the Damascus Stock Exchange.

The descriptive analytical approach was relied on, and the study population included workers in the Internal Audit Departments in the financial sector companies in the 20 companies listed on the Damascus Securities Exchange, banks (14) banks, insurance (6) companies, and a random sample of their employees was selected in addition to the auditors. outsiders.

The questionnaire was relied on as a tool for data collection, as it was distributed electronically to the study sample members. The number of recovered questionnaires valid for analysis was (73). The results were analyzed and hypotheses tested using the statistical program SPSS Twenty-Fourth Edition. For the purpose of testing the hypotheses, simple and multiple linear regression were used. and one sample t-test. The following was found: The availability of the components of an effective internal control system in accordance with the COSO framework represented by (control environment, risk assessment, control activities, information and communication, monitoring and follow-up) in companies listed on the Damascus Stock Exchange, and the presence of a positive and significant effect for each From internal and external auditing and their integration in strengthening internal control in companies listed on the Damascus Stock Exchange.

The study recommended the necessity of: working on organizing and developing internal auditing as a necessary profession today, and shedding light on it for its great role in activating the applicable internal control systems.

**Keywords:** internal audit, external audit, integration, internal control.





## قائمة المحتويات (الفهرس)

رقم الصفحة	العنوان
1	الإطار العام للدراسة
1	المقدمة
2	الدراسات السابقة
12	مشكلة الدراسة
13	أهداف الدراسة
14	أهمية الدراسة
14	فرضيات الدراسة
14	أداة الدراسة
14	حدود الدراسة
15	مجتمع وعينة الدراسة
15	منهجية الدراسة ومنهجها
17	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
17	المبحث الأول: التدقيق الداخلي
17	أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي
19	ثانياً: وظائف التدقيق الداخلي
20	ثالثاً: أهداف التدقيق الداخلي
22	رابعاً: أنواع التدقيق الداخلي
25	خامساً: العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي
27	المبحث الثاني: التدقيق الخارجي
27	أولاً: مدقق الحسابات والخدمات التي يقدمها
30	ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي
31	ثالثاً: أهمية التدقيق الخارجي
32	رابعاً: مسؤوليات المدقق الخارجي
33	خامساً: جودة التدقيق الخارجي
35	سادساً: الرقابة على جودة التدقيق
36	المبحث الثالث: الرقابة الداخلية
36	أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

38	ثانياً: تطور نظام الرقابة الداخلية
39	ثالثاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية
41	رابعاً: أهمية الرقابة الداخلية ومقوماتها
42	خامساً: نظام الرقابة الداخلية وفقاً للجنة COSO.
49	المبحث الرابع: التكامل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي
49	أولاً: مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي
49	ثانياً: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي
52	ثالثاً: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي
55	رابعاً: تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على الرقابة الداخلية
57	الفصل الثالث: الاطار العملي للدراسة
57	المبحث الأول: الواقع المهني لمجتمع الدراسة
57	أولاً: واقع التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية
59	ثانياً: واقع التدقيق الخارجي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية
62	المبحث الثاني: التحليل ومناقشة النتائج
62	أولاً: أداة البحث
62	ثانياً: اختبار ثبات الاستبانة
63	ثالثاً: تحليل خصائص عينة البحث
65	رابعاً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث
73	خامساً: اختبار فرضيات البحث
81	النتائج والتوصيات
81	أولاً: النتائج
82	ثانياً: التوصيات
83	المراجع
89	الملاحق

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
15	الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية	1
63	نتائج اختبار Cronbach's Alpha	2
63	تحليل خصائص عينة الدراسة حسب الجنس	3
64	تحليل خصائص عينة الدراسة حسب العمر	4
64	تحليل خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	5
64	تحليل خصائص عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	6
65	تحليل خصائص عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي	7
65	الأهمية النسبية للموافقات	8
65	الإحصاءات الوصفية للمحور الأول: البيئة الرقابية	9
66	الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني المعلومات والاتصالات	10
67	الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث تقييم المخاطر	11
67	الإحصاءات الوصفية للمحور الرابع الأنشطة الرقابية	12
68	الإحصاءات الوصفية للمحور الخامس المراقبة والمتابعة	13
68	الإحصاءات الوصفية للمحور السادس التأهيل العلمي والعملية للمدقق الداخلي	14
69	الإحصاءات الوصفية للمحور السابع موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي	15
70	الإحصاءات الوصفية للمحور الثامن خبرة المدقق الداخلي	16
70	الإحصاءات الوصفية للمحور التاسع: جودة أداء المهام	17
71	الإحصاءات الوصفية للمحور العاشر مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي	18
72	الإحصاءات الوصفية للمحور الحادي عشر: التعاون بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي	19

74	نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الاولى	20
74	نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للمصرف الدولي للتجارة والتمويل	21
75	الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين أبعاد التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية	22
76	الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة	23
76	الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر أبعاد التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية	24
77	الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر أبعاد التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية	25
77	الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية	26
78	الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة	27
78	الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية	28
79	الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي والرقابة الداخلية	29
79	الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة	30
80	الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي والرقابة الداخلية	31

## الإطار العام للدراسة

### المقدمة

تواجه بيئة الأعمال تغيرات سريعة ذات آثار بالغة الأهمية على الشركات، حيث شهدت الشركات ذات القطاع المالي (مصارف وتأمين) في الآونة الأخيرة العديد من التحديات في ممارستها لأنشطتها وأعمالها، تتمثل في حالة عدم التأكد ولعل التحدي الأساسي الذي يواجه الإدارة هو تحديد مقدار حجم عدم التأكد الذي تقبل به لتستطيع بموجبه بلوغ أهدافها الاستراتيجية المسطرة مسبقاً، وفي هذا الإطار أصبح يقع على عاتقها إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية لديها، نظراً لكون الرقابة الداخلية من أهم الموضوعات التي تشغل الفكر المحاسبي والمالي حيث تعمل على حماية المال وتدعو إلى استخدام أفضل الموارد الاقتصادية المتاحة بما يحقق النمو والاستقرار والتأكد من تحقيق النشاط المالي لأهدافه، كما تعتبر بمثابة نظام لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المنشودة.

وترافقاً مع الأهمية المتزايدة للرقابة الداخلية تم إصدار العديد من المعايير الدولية الخاصة بأنظمة الرقابة الداخلية ومن بينها لجنة COSO، التي وضعت معايير أساسية لأنظمة الرقابة الداخلية والتي اكتسبت قبولاً واسعاً واستخدمت على نطاق واسع في جميع أنحاء العالم، وقد حددت لجنة COSO خمسة عناصر لنظام الرقابة الداخلية وهي (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، القيادة والمتابعة)، وانطلاقاً من ذلك سارعت الشركات لتنظيم وتحديث أنظمتها الخاصة بالرقابة الداخلية، وتفعيل إدارة التدقيق الداخلي لديها، حيث شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً بالتدقيق الداخلي من قبل العديد من الشركات والمؤسسات، وقد تمثل هذا الاهتمام في منح عدة، منها: الاتجاه نحو إنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي، مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق أهدافها بالكفاءة والفعالية المطلوبة، حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم وظائف الشركات في يومنا هذا، لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر، ولقد ازدادت الحاجة إلى وظيفة التدقيق الداخلي مع ازدياد الفضائح المالية التي هزت عدداً من كبريات الشركات في العالم مثل Enron الأمريكية.

كما اكتسبت وظيفة التدقيق الداخلي مصداقيتها من ثقة الجهات المستفيدة منها في جودة أداء العمل والتأكيد الموضوعي الذي توفره إدارة التدقيق الداخلي بشأن إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة في

المنشآت والتنظيمات المختلفة، وقد تم تحديد جودة التدقيق الداخلي من خلال التركيز على عوامل ثلاث، هي: الأهلية، والموضوعية، وجودة أداء المهام، لضمان فعالية إدارة التدقيق الداخلي وتقديم مهامها بجودة عالية.

كما أصبح التدقيق الخارجي مهنة متكاملة ومنظمة، وضرورية لاستكمال قيام الشركات بأعمالها. حيث يقوم المدقق الخارجي بإعطاء صورة واقعية عن أداء الشركة من خلال إبداء الرأي بقوائم هذه الشركة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لديها، ومع التطور الحاصل لمهنة التدقيق الداخلي، وتنظيمها من قبل مؤسسة المدققين الداخليين واتحاد المحاسبين الدوليين وغيرهم من المؤسسات المحلية والدولية، وإصدارهم لمعايير تدقيق داخلي تنظم عمل المدققين الداخليين، أصبح من الممكن للمراجع الخارجي الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي، وتحقيق التكامل بين أعمال كلا الطرفين.

## الدراسات السابقة

### الدراسات العربية

1- دراسة المدهون، (2014) بعنوان: العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة المراجعة الخارجية (دراسة تطبيقية) رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة، قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين.

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والمراجعة الخارجية، وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين في المصارف العاملة في قطاع غزة.

ولتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وتم توزيعها على المدققين الخارجيين الذين يمارسون أعمال التدقيق على المصارف، وعلى المدققين الداخليين العاملين في المصارف العاملة في قطاع غزة، وتم تحليل بيانات الاستبيان باستخدام التحليل الإحصائي الوصفي، أظهرت نتائج الدراسة أثر الدور التكاملي للعلاقة بين التدقيق الداخلي والمراجعة الخارجية في تحقيق الفعالية للمصارف من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض أتعاب المراجع الخارجي، وكشفت أن هناك أربعة عوامل تؤثر على العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وتسهم في تعزيز نظام الرقابة

الداخلية وتخفيض تكلفة المراجعة الخارجية تتمثل في: قيام لجنة التدقيق بدورها في تعزيز العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والمراجع الخارجي، واعتماد المراجع الخارجي على عمل المدقق الداخلي، التزام الطرفين بالتطوير المهني لتحقيق الثقة المهنية المتبادلة، ووجود تواصل وتساور فعال ومنتظم بين الطرفين.

**2- دراسة (الوتار، محمد فراس (2016) مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية**

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى اعتماد المراجع الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة، ولتحقق أهداف الدراسة تم جمع البيانات من عينة دراسة مكونة من 270 شخص توزعوا بين مدققين داخليين ومراجعين خارجيين وبعض المدراء الماليين في الجمهورية العربية السورية، تم جمع البيانات باستخدام قائمة استقصاء (استبيان) ثم توزيع 292 منها وكانت نسبة الاسترداد 92% ثم تم تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS).

وقد توصلت الدراسة إلى أن عمل المراجع الخارجي يعتمد بشكل كبير على نتائج عمل قسم التدقيق الداخلي عندما يتم إنجازه من قبل مدققي حسابات داخليين يعملون لدى الشركات الأربعة الكبار، يليه اعتماد مراجعي الحسابات الخارجيين على عمل المدققين الداخليين المقدم من قبل مكاتب محاسبة محلية.

**3- دراسة (بوجلخة وآخرون، 2017) بعنوان: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.**

هدفت الدراسة إلى معرفة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات، ومعرفة العلاقة الترابطية بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ومدى اعتماد كل منهما على الآخر، وكذلك معرفة أهمية وأهداف ومبادئ حوكمة الشركات، والتحقق من طبيعة العلاقة التكاملية بين التدقيقين في ظل الحوكمة ومدى التنسيق والتعاون بينهما ومجالات ووسائل تحقيق هذا التكامل.



ولتحقيق أهداف الدراسة، تم توزيع استبيان على المدققين الداخليين والخارجيين والأكاديميين، حيث بلغ حجم المجتمع 68 فرداً، وتم استرجاع 52 استبيان كعينة صالحة للتحليل الإحصائي وذلك بنسبة 76.47% وخلصت الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها: وجود علاقة ترابط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأن هذه العلاقة تكاملية بين عمل كل منهما ومجالاتها عديدة تتمثل في مدى اعتماد أحدهما على الآخر، ومدى التعاون والتنسيق بينهما في أداء أعمال التدقيق.

**4-دراسة (أبو صافي، 2019) بعنوان: مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة مع إطار COSO دراسة حالة. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين.**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة مع إطار COSO واستخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على الاستبانة والمقابلة كأدوات لجمع البيانات، وقد تكونت عينة الدراسة من (50) مفردة من مجتمع العاملين في شركة السكسك حيث تم استرداد 39 استبانة بما نسبته 78% خلال عام 2018. خلصت الدراسة إلى توافر عناصر الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO في شركة السكسك بدرجة كبيرة جداً، إضافة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابة المبحوثين حول توافر عناصر نموذج COSO (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصالات، نظام المراقبة) مجتمعة في الشركة تعزى إلى متغيرات (العمر، المؤهل، سنوات الخدمة، المحافظة، المسمى الوظيفي).

**5-دراسة (كتمي، 2018) بعنوان: "دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر الاقتصادية- دراسة حالة" رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.** هدفت الدراسة إلى إبراز واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي- ورقلة، ومدى مساهمته في التقليل من المخاطر التي تهدد المؤسسة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي وعلى أدوات الدراسة المتمثلة في المقابلة الشخصية، والملاحظة، وكذلك الوثائق.

وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يوفر كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال تقييمه لمختلف الأنشطة والعمليات وتقديم التحسينات الملائمة لها، كما أن التدقيق المبني على

المخاطر يزيد من فعالية العمليات من خلال التقارير الاستشارية التي يقدمها لتنفيذ وتحسين عملية إدارة المخاطر في المؤسسة.

6- دراسة (أم كلثوم، 2017) بعنوان: دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ورقلة 2014-2016. جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى توضيح دور نظام الرقابة الداخلية من حيث مساهمته في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومعرفة مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، تم الاعتماد على أداة المقابلة الشخصية والملاحظة بالإضافة إلى لوحة القيادة وذلك عن طريق دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية. تم التوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يتكون من خمس مكونات مترابطة كما حددها المعيار الدولي الصادر عن لجنة المنظمات الراعية COSO وكلما زادت فعالية هذه المكونات وتكاملت فيما بينها بشكل صحيح كلما ساهم ذلك في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وفي خدمة إدارة المخاطر من خلال الكشف والتقليل من المخاطر العملية التي تواجه المؤسسات الاقتصادية.

7- دراسة (ظن، 2016) بعنوان: "مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO" دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، فلسطين.

هدفت الدراسة إلى تقييم فاعلية دور التدقيق الداخلي ودوره في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، وقد شملت الدراسة عدد من المتغيرات المتعلقة بتطبيق الإطار وهي البيئة الداخلية ووضع الأهداف وتحديد المخاطر وتقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر وأنشطة الرقابة وتقييم نظام الإبلاغ المالي (المعلومات والاتصالات) والمراقبة، وكان من أهم نتائج الدراسة غياب اللوائح المنظمة لأداء التدقيق الداخلي للقيام بدوره في تقييم إدارة المخاطر في القطاعات الحكومية في قطاع غزة،

بالإضافة لغياب الدور الفعال للتدقيق الداخلي في مراجعة التقنيات المستخدمة بتحديد المخاطر والفرص التي تتعرض لها وعدم فاعلية دوره بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة على القطاع الحكومي.

**8-دراسة (بن لدغم، 2018) بعنوان: تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.**

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. ولتحقيق الدراسة أهدافها فقد اعتمدت على البيانات الأولية والثانوية، حيث صممت استمارتين تتناسبان مع موضوع الدراسة وأهدافها، وتم توزيعها على المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية، وعلى المدققين الخارجيين الذين يمارسون التدقيق على هذه المؤسسات، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة، حيث أظهرت نتائجها تأثير لتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في تحقيق الفعالية للمؤسسة، وتوصلت إلى وجود مجالات وأوجه تكامل عديدة تؤثر وتسهم في تعزيز الرقابة الداخلية وتتمثل أهمها في التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، ووجود التواصل والتشاور الفعال والمنظم بين الطرفين.

**9-دراسة (شابون، 2016)، بعنوان: قياس وتفسير العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية واكتشاف مراقب الحسابات للغش في القوائم المالية في ضوء ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة المصرية) أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، جمهورية مصر العربية**

هدفت الدراسة إلى قياس وتفسير العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي واكتشاف المدقق الخارجي للغش في القوائم المالية في ضوء ممارسات إدارة الأرباح.

وقد تكوّن مجتمع الدراسة من (30) شركة مساهمة مقيّدة في البورصة المصرية، وعينة الدراسة (11) شركة تم اختيارها بحيث تمثل قطاعات مختلفة، وتتمتع بأعلى نسب تداول، فضلاً عن مجموعة من كبرى مكاتب التدقيق المصرية، وقد تمثلت عينة الدراسة في: أعضاء لجنة التدقيق، ومسؤولي التدقيق الداخلي، وأعضاء مجلس الإدارة، ومسؤولي الإدارة المالية في الإحدى عشر شركة، ومدققي حسابات مكاتب التدقيق ومعاونيهم، كما تم تصميم استبانة وتوزيع (210) منها، وبلغت الردود (193) التي تم تحليل نتائجها لاختبار فرضيات الدراسة، وتضمنت الاستبانة ثلاثة أقسام: أسئلة عن المتغيرات المستقلة (محددات جودة المراجعة)، وأسئلة عن المتغير التابع (الأساليب التي يستخدمها المدقق لكشف ممارسات إدارة الأرباح، وأسئلة عن المتغير الوسيط (مواطن ممارسات إدارة الأرباح)، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة التدقيق الداخلي تؤثر سلباً في ممارسات إدارة الأرباح، و يمكن تقسيم محددات جودة التدقيق الداخلي إلى مجموعتين: مجموعة تضم محددات ترتبط بفريق التدقيق الداخلي، وتتمثل بـ: الكفاءة المهنية، وموضوعية المدققين الداخليين، ومجموعة تضم محددات ترتبط بقسم التدقيق، وتتمثل في: الاستقلالية، وجودة أداء العمل، كما أن التحديد الدقيق لنطاق التدقيق الداخلي له انعكاس على جودة أداء عمل التدقيق الداخلي، وتوصلت أيضاً إلى أنّ جودة أنشطة التدقيق الداخلي تؤثر إيجابياً في مقدرة المدقق على اكتشاف الغش في القوائم المالية المبني على ممارسات إدارة الأرباح.

#### الدراسات الأجنبية:

#### 1-دراسة (Khalil ET AL, 2019) بعنوان:

**"The Effect of Internal Audit Quality (IAQ) on Enterprise Risk Management (ERM) in Accordance to COSO Framework, Vol. 152 No 2, pp. 177-188.**

هدفت الدراسة إلى استكشاف تأثير جودة التدقيق الداخلي (IAQ) المقاسة بالأبعاد التالية (استقلال المدقق الداخلي، وكفاءة قسم التدقيق الداخلي، ونطاق أعمال التدقيق الداخلي، والعناية المهنية لموظفي التدقيق الداخلي) على إدارة مخاطر المؤسسة (ERM) وفقاً لإطار COSO في عينة من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في البورصة، والتي يبلغ عددها (63) شركة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبيان وتوزيعها على عينة الدراسة المكونة من (126) شخص، من موظفي قسم التدقيق الداخلي وموظفي إدارة المخاطر في الشركات الصناعية الأردنية، وتم استرداد (96) استبانة صالحة للتحليل. توصلت الدراسة إلى أنه هناك تأثيراً إحصائياً مهماً لجودة التدقيق الداخلي (IAQ) بأبعاده على إدارة مخاطر المؤسسة (ERM) وفقاً لإطار COSO. كما أظهرت الدراسة أن أهم الأبعاد تأثيراً على ERM تمثل باستقلال المدقق الداخلي، بينما كان نطاق عمل التدقيق الداخلي في المرتبة الأخير من حيث التأثير.

## 2-دراسة (Ha Xuan, 2017) بعنوان:

**The Influence of Internal Control System on the Effectiveness of Risk Management in Tourism Companies of Khanh Hoa Province. International Research Journal of Finance and Economics, – Issue 163.**

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير مستوى نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO بعناصره المتمثلة بـ (البيئة الداخلية، تحديد الأهداف، تحديد الأحداث الداخلية والخارجية، تقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر أنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) على فعالية إدارة المخاطر في الشركات السياحية في محافظة خان هوا. تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وتصميم استبانة وتوزيعها على المحاسبين في 76 شركة سياحية.

توصلت الدراسة إلى أن أربعة من أصل ثمانية عوامل تشكل نظام رقابي داخلي فعال يؤثر على فعالية إدارة المخاطر في الشركات السياحية وهي (البيئة الداخلية، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة والتحكم، والاستجابات للمخاطر)

## 3-دراسة (pilcher, 2013) بعنوان:

**"The Interface between Internal and External Audit in the Australian public sector"**

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تحدد العلاقة المتبادلة الكفؤة والفعالة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي" واستهدفت الدراسة حالة عملية في القطاع العام الأسترالي، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج النوعي حيث تم استخدام الوثائق بجانب المقابلات المنظمة. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن ساعات التدريب المحدودة للمدقق الداخلي والموارد البشرية المحدودة المخصصة لمهمة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى نقص الكفاءة لبعض المدققين الداخليين، حالت دون تحقيق العلاقة التبادلية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، بالإضافة إلى نتائج أخرى تتمثل في انعدام الثقة بين كلا المدققين، الارتباك في كل وظيفة يخلق مشاكل في مرحلة التخطيط، إقصاء المدقق الخارجي لبعض أعمال المدقق الداخلي والتي يستطيع القيام بها يعمل على خلق صراعات بينهما، والذي يؤول إلى عدم التعاون والتنسيق بين كلا الطرفين.

**4-دراسة (Zureigat & Moshageh,2014) بعنوان:**  
**(Measuring the Performance of Internal Audit Function in Saudi Listed Companies: An Empirical Study) International Business Research; Vol. 7, No. 7, pp72-82.**

قياس أداء وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات السعودية المدرجة - دراسة ميدانية. هدفت الدراسة إلى اكتشاف ما إذا كانت الشركات المدرجة في السوق المالية في المملكة العربية السعودية تستخدم مقاييس الأداء لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي، وإذا كانت كذلك، فما معايير الأداء التي تستخدمها لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي؟ وما المقاييس المهمة من وجهة نظر المدققين الداخليين؟ وقد تكوّن مجتمع الدراسة من العاملين في إدارة التدقيق الداخلي في كل شركة مُدرجة في السوق المالية السعودية، وبلغ عددها (160) شركة، تم تصميم استبيان يتضمن المقاييس الكمية والنوعية التي يتم تقييم التدقيق الداخلي بها، وتم توزيعه على المدققين الداخليين في الشركات السعودية المدرجة؛ لتحديد أهمية هذه المقاييس، كما تم توزيع الاستبيان على جميع الشركات المدرجة التي وافقت على المشاركة في هذه الدراسة، وهي (98) شركة، وتم استرجاع (134) استبياناً تم تحليلها. وقد أظهرت النتائج أنّ الشركات السعودية المدرجة تستخدم مقاييس أداء نوعية وكمية؛ لتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخليّة، وأن المدققين الداخليين يرون أنه توجد أهمية للمقاييس الكميّة أكثر من المقاييس النوعية بعديّها غير مهمة.

5-دراسة (Ege, 2013) بعنوان:

**(Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct?)**

**Published Doctor thesis, The University of Texas at Austin August**

هل تردع جودة التدقيق الداخلي تصرفات سوء الإدارة؟

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين جودة وظيفة التدقيق الداخلي المحددة من قبل واضعي المعايير، واحتمالية سوء الإدارة، مثل: الاحتيال المالي، والرشوة، وإفصاح مضلل.

حيث يفترض واضعو المعايير (الاتحاد الدولي للمحاسبين، معهد المدققين الداخليين الأمريكي) أن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل مورداً رئيساً للمعلومات للجان التدقيق لرصد الإدارة العليا، وأن وظيفة التدقيق الداخلي عالية الجودة، التي تتضمن موضوعية وكفاءة عالية، وهي رادع لسوء سلوك الإدارة.

تم إنشاء مقياس مركب لجودة التدقيق الداخلي، يتضمن: (خبرة المدققين الداخليين، والشهادات المهنية، والتدريب، ورفع تقارير التدقيق إلى لجنة التدقيق، وحجم إدارة التدقيق الداخلي)، حيث تم إجراء تحليل لإيجاد مقاييس لكفاءة التدقيق الداخلي وموضوعيته، كما تم بعد ذلك اختبار ما إذا كانت جودة التدقيق الداخلي والكفاءة والموضوعية مرتبطة بحالات سوء الإدارة التي يمكن ملاحظتها.

وقد طبقت الدراسة على عينة نهائية تمثل (617) شركة، وقد وجد علاقة سلبية بين جودة التدقيق الداخلي وسوء السلوك الإداري، كما كشفت الدراسة أن كفاءة التدقيق الداخلي، ترتبط سلباً باحتمالية سوء سلوك الإدارة، مما يوحي أن كفاءة التدقيق الداخلي لا تقل أهمية عن الموضوعية في ردع سوء إدارة الإدارة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المقياس المركب لجودة التدقيق الداخلي يرتبط ارتباطاً سلبياً باحتمالية سوء سلوك الإدارة، وأن الشركات تعمل على تحسين جودة التدقيق الداخلي بعد اكتشاف سوء سلوك الإدارة عن طريق تحسين كفاءة التدقيق الداخلي، وأن مستوى جودة التدقيق الداخلي مؤثرٌ على سوء سلوك الإدارة المتعلق بالمحاسبة، حتى بعد التحكم في عوامل مؤثرة أخرى.

6-دراسة (Ramasawmy, 2012) بعنوان:

**"An Evaluation on How External Auditors can benefit from the good work relationship with internal auditors for audit assignments"**

هدفت الدراسة إلى توضيح علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي وأوجه الاستفادة المستخلصة من تعزيز هذه العلاقة، كما أبرزت هذه الدراسة أهمية التعاون والتنسيق الفعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، والذي يعود حتماً بالنفع لكلا الطرفين بشكل خاص وللمؤسسة محل التدقيق بشكل عام، ولتحقق الدراسة أهدافها تم استخدام مصادر البيانات الرئيسية والثانوية بتوزيع (35) استمارة موجهة للمدققين الخارجيين العاملين في شركات التدقيق العاملة في بانكوك.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي يتعلق بعدة أمور تخص المدقق الداخلي قبل أن يقرر المدقق الخارجي الاعتماد عليه منها استقلاليته، موضوعيته، خبرته وجودة عمله، كما توصلت الدراسة إلى أن وجود علاقة إيجابية بين استقلالية وكفاءة المدقق الداخلي وموضوعيته وأدائه، وإن المدقق الخارجي يهتم بتلك العوامل الأربعة مجمعة عندما يحدد مدى اعتماده على عمل المدقق الداخلي.

#### 7-دراسة (Bergstrom and Wengrud, 2008) بعنوان:

**Internal control and financial reporting – How can the internal and external audit interact in order to create an efficient audit. Master thesis, Mälardalen University, Sweden.**

#### الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية – كيف تتفاعل المراجعة الداخلية والخارجية للقيام بمراجعة كفؤة؟

هدفت الدراسة إلى استكشاف أثر SOX-404 ومبادئ الحوكمة السويدية على مسؤوليات وأدوار مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين، بالإضافة إلى محاولة تحليل كيفية تفاعل وتعامل التدقيق الداخلي والخارجي معاً لتعزيز الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، وذلك من خلال استطلاع آراء مجموعة من المدققين الخارجيين والداخليين، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن SOX ومبادئ الحوكمة السويدية أدت إلى تركيز متزايد على الرقابة الداخلية، ولكن الحوكمة السويدية لم تؤثر في أدوار المدققين الخارجيين والداخليين، ولكن SOX أثر من خلال تشريع أعباء عمل إضافية، ولضمان تعزيز الرقابة الداخلية فإن كلا من الطرفين مطالب بالتركيز على المناطق التي قد تتضمن مخاطر تحريفات جوهرية رئيسية، هذا فضلاً عن تبادل الطرفين وجهات النظر حول نقائص الرقابة الداخلية وتقديم وجهات نظرهم بالخصوص



للإدارة، ويعتبر إطار COSO أساس ملائم للعمل المتبادل بين الطرفين، إذ إن SOX طور هدفاً مشتركاً بين الطرفين تمثل في تحسين فعالية الرقابة الداخلية مما انعكس إيجاباً على عملية التدقيق بشكل عام.

### التعقيب على الدراسات السابقة

على الرغم من تشابه الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة من حيث الهدف، إلا أنّ هناك اختلافات تتمثل في اختلاف طرق قياس هذه المتغيرات، فضلاً عن اختلاف البيئة التي تمت فيها الدراسة، حيث أتت الدراسة الحالية لتحديد أثر التكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وعلى حسب علم الباحثة فإنها من أوائل الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في بيئة الأعمال السورية.

عالجت الدراسة الحالية فجوة علمية متعددة الجوانب بتطرقها لموضوع الرقابة الداخلية وشمول عينتها لشركات القطاع المالي ومن خلال استعراض أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة تبين اتفاق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيس وهدفها العام، إلا أنها تختلف عنها في عدة جوانب، ومما لا شك فيه أن الدراسة الحالية قد استفادت كثيراً مما سبقها من الدراسات حيث حاولت أن توظف كثيراً من الجهود السابقة للوصول إلى تشخيص دقيق للمشكلة ومعالجتها بشكل شمولي ومن جوانب الاستفادة العلمية للدراسات السابقة ما يلي:

- استفادت الدراسة الحالية من جميع الدراسات السابقة في الوصول إلى صياغة دقيقة للعنوان.
- استفادت الدراسة الحالية من جميع الدراسات السابقة في الوصول إلى المنهج الملائم للدراسة.
- وظفت الدراسة الحالية توصيات ومقترحات الدراسات السابقة لدعم مشكلة الدراسة وأهميتها.
- استفادت الدراسة الحالية من جميع الدراسات السابقة في إثراء الإطار النظري للدراسة.

### مشكلة الدراسة

إن اعتماد مدقق الحسابات على أعمال إدارة التدقيق الداخلي، يحمل معه مخاطر عديدة. فقد تكون تلك الأعمال منقوصة غير مكتملة من ناحية شمولية أعمال التدقيق. وقد تكون غير نزيهة وبعيدة عن المصادقية والموثوقية، وهذا يعتمد على تأهيل الموظفين في القسم الداخلي، تخطيط عملية التدقيق، استقلالية المدقق الداخلي، وقت القيام بالتدقيق الداخلي، خبرة المدققين الداخليين، وأتعب التدقيق

الداخلي، وهذا الأمر يضع المدقق الخارجي أمام حالة اختيار صعبة يضطر فيها إلى الاختيار بين أن يعتمد على أعمال هذه الإدارة، أو أن يلغي عملية الاختيار للقيام بنفسه بتقييم الرقابة الداخلية.

**وعليه تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات الآتية:**

1- هل يتوافر نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO المتمثلة بكل من (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟

2- هل يوجد تأثير لعوامل التدقيق الداخلي (التأهيل العلمي، والتأهيل المهني، والخبرة، والتدريب، وجودة أداء المهام) في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟

3- هل يوجد تأثير للتدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟

4- هل يوجد تأثير للتكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟

### **فرضيات الدراسة**

الفرضية الأولى: تتوافر مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO المتمثلة بكل من (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الفرضية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتدقيق الداخلي (التأهيل العلمي، والتأهيل المهني، والخبرة، والتدريب، وجودة أداء المهام) في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الفرضية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الفرضية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

## أهداف الدراسة

هدفت الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- 1- تحديد درجة توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO المتمثلة بكل من (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
- 2- تحديد أثر التدقيق الداخلي (التأهيل العلمي، والتأهيل المهني، والخبرة، والتدريب، جودة أداء المهام) في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
- 3- تحديد أثر التدقيق الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
- 4- تحديد أثر التكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

## أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة من كونها تسعى إلى كشف أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية الأمر الذي من شأنه دعم ممارسة عملية للمدققين الداخليين لتحقيق التكامل وإمكانية اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي.

## أداة الدراسة

تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وفق سلم ليكرت الخماسي ( 5) موافق بشدة، (4) موافق، (3) محايد، (2) غير موافق، (1) غير موافق بشدة)، وتحليلها إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وعرض أهم الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري) واختبار الفرضيات باستخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.

## حدود الدراسة

الحدود المكانية: الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الحدود الزمانية: خلال الفترة 2020-2021.

## مجتمع الدراسة

يضم مجتمع الدراسة العاملين في مجال التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في شركات القطاع المالي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددها 20 شركة مدرجة المصارف (14) مصرف، التأمين (6) شركات.

الجدول رقم (1) الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

المصارف			
الرقم	الشركة	الرقم	الشركة
1	المصرف الدولي للتجارة والتمويل	8	بنك الأردن - سورية
2	بنك سورية والمهجر	9	فرنسبنك - سورية
3	بنك بيمو السعودي الفرنسي	10	الشرق
4	بنك بيبيلوس - سورية	11	بنك سورية الدولي الإسلامي
5	بنك عودة - سورية	12	بنك الشام الإسلامي
6	البنك العربي - سورية	13	بنك قطر الوطني
7	بنك سورية والخليج	14	بنك البركة - سورية
التأمين			
الرقم	الشركة	الرقم	الشركة
15	الشركة المتحدة للتأمين - سورية	18	الشركة السورية الكويتية للتأمين
16	الشركة السورية الوطنية للتأمين	19	شركة الاتحاد التعاوني للتأمين
17	الشركة السورية الدولية للتأمين (أروب سورية)	20	شركة العقيلة للتأمين التكافلي

المصدر: الموقع الإلكتروني لسوق دمشق للأوراق المالية

## منهجية الدراسة ومنهجها:

تعتبر منهجية الدراسة عن الخطوات التي تتبعها الباحثة لتحقيق أهداف الدراسة، حيث تم اتباع الخطوات المنهجية التالية:

1- تحديد مشكلة الدراسة من خلال الاطلاع على ما قدمته الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، وواقع بيئة الأعمال في مجتمع الدراسة؛ لتكوين إطار معرفي شامل يمكن الباحثة من الإلمام بكافة جوانب المشكلة البحثية، ومعرفة آخر ما توصلت إليه الدراسات السابقة في مجال التكامل ما التدقيق الداخلي والخارجي

- 2- تحديد الإطار النظري للدراسة اتساقاً مع مشكلة الدراسة وأهدافها بعد الاطلاع على المراجع النظرية والواقع العملي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
- 3- تحديد فروض الدراسة التي تمثل حلاً مقترحة لمشكلة الدراسة، والتي تربط بين متغيراتها.
- 4- تحديد مجتمع الدراسة وعينتها وجمع المعلومات والبيانات اللازمة
- 5- التحقق من فروض الدراسة من خلال التحليل وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة، لاختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي واختبار فروض الدراسة، وصولاً إلى النتائج والتوصيات المناسبة.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

### المبحث الأول: التدقيق الداخلي

إنَّ تعقد الأعمال والنشاطات وتنوعها في الشركات وتضاعف أحجامها من الأسباب المباشرة التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، فضلاً عن حاجة مجلس الإدارة في الشركة إلى جهة مستقلة تقدم لها تقارير موثوقة، وقد تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي، ويعود السبب في ذلك إلى تطور طبيعة التدقيق الداخلي من حيث: الأهداف، والأدوات، والإجراءات، وعلى الرغم من توافر أدلة على وجود وظيفة التدقيق الداخلي في حضارات قديمة، فإن التطور الأهم لوظيفة التدقيق الداخلي حدث في النصف الثاني للقرن العشرين، والمؤشر الأساسي لهذا التطور إنشاء معهد المدققين الداخليين، وبعد إصدار معهد المدققين الداخليين المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وشهادة مدقق داخلي معتمد، أصبح لهذه المهنة كل المقومات لتكون مهنة حقيقية.

حيث يعتبر دور التدقيق الداخلي من الأدوار الهامة في الشركات لما له من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتدعيم ما يسمى بحوكمة الشركة (Corporate Governance) وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر (Risk Management) والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجح لإدارتها، مما يعزز فرص الشركات في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة.

### أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي: (internal audit):

يختلف مفهوم التدقيق الداخلي بحسب مراحل تطوره عبر التاريخ، وكان من أهم تعريفات التدقيق الداخلي ذلك الصادر عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين (The Institute of Internal Auditors) IIA بأنه نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. كما عرف على أنه نشاط يقوم على تحليل أنشطة وعمليات وإجراءات الشركة، يتم إجراؤه لتزويد الشركة بنقد بناء لتحسين الكفاءة وضمان الامتثال للوائح والإجراءات الداخلية والخارجية المعمول بها، وغالباً ما يكون الهدف منه هو تحسين إنتاجية المنشأة وإضافة قيمة لها، والكشف عن المخالفات القانونية أو الأخلاقية المحتمل حدوثها (عبد الوهاب،

2019، ص 47)

عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي ضمن معيار التدقيق الدولي استخدام عمل المدققين الداخليين (معيار التدقيق الدولي رقم 610) بأنه نشاط تقييم يتم تقديمه كخدمة للمنشأة، وتشمل وظائفه من أمور أخرى، فحص الرقابة الداخلية وتقييمها ومراقبتها وفعاليتها، ويقوم المدققون الداخليون بهذه النشاطات، (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2012، ص 630) وأعاد إصدار هذا المعيار الذي يسري مفعوله عند تدقيق القوائم المالية للفترة التي تنتهي في 2014/12/15 أو بعدها، وعدّل ضمنه التعريف، حيث عرّف التدقيق الداخلي على أنه نشاط تقويمي مؤسس أو مُقدم كخدمة للمنشأة، وتتضمن وظائفه من بين أمور أخرى اختبار الرقابة الداخلية وتقييمها ومتابعة كفايتها وفعاليتها.

(International Auditing and Assurance Standards Board, 2017, p 677)

وعرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ضمن نشرة معايير التدقيق (128) (SAS128)، التدقيق الداخلي بأنه: وظيفة ضمن المؤسسة، وتتضمن خدمات التأكيد والاستشارات، وهي مصممة لتقييم فعالية الحوكمة وتحسينها، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة الداخلية ضمن المؤسسة. (American institute of certified public accountants, 2014, p 5)

عرف (القاضي، دحدوح، قريط، 2015) التدقيق الداخلي بأنه: نشاط مستقل استشاري موضوعي ومطمئن، يهدف إلى زيادة عائد عمليات المنشأة وتحسينها، ويساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسين فعاليتها. عرّف (الظن، 2016، ص 18) التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم لإضافة قيمة للوحدة الاقتصادية، وتحسين عملياتها، والمساعدة في تحقيق أهدافها، من خلال انتهاج مدخل موضوعي منظم؛ لتقييم فعالية إدارة المخاطر وتحسينها.

كما عرّف وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (610): على أنه فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفه اختبار وتقييم ومراجعة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي وفعاليتها.

كما عرف بأنه: أحد أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة، ويقوم بتزويدها بالمعلومات الآتية: (سداوي، 2015، ص 6)

✘ دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

✘ الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.

✘ كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

من خلال ما سبق فإن التدقيق الداخلي نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة وهو وسيلة رقابية استشارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة وزيادة الكفاءة التشغيلية في المنشأة.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص النقاط التالية:

- يمكن أن يُمارس التدقيق الداخلي من قبل قسم أو وحدة تابعة للمنشأة أو من خارجها عن طريق التعاقد.
- نشاط موضوعي: يعبر عن الموقف الذهني غير المتحيز، بحيث يؤدي المدققون الداخليون مهامهم بشكل يجعلهم يعتقدون بسلامة النتائج وجدوى أعمالهم دون شائبة (عبد الوهاب، 2019، ص 47)
- تهدف خدمات التدقيق الداخلي إلى إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف واكتشاف التلاعب والغش وتقييم الرقابة الداخلية والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدتها في تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر - الرقابة - الحوكمة وذلك من خلال توفير منهجية منتظمة ومنطقية وتحسين فعالية إدارة المخاطر وعمليات الضبط وإدارة العمليات (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009، ص 464)
- ينبغي على من يمارس التدقيق الداخلي معرفة معايير وتقنيات التدقيق الداخلي والتخلي بالاستقلالية والموضوعية والرأي المهني كونه تقييم موضوعي منتظم ومستقل، بحيث تشمل أعمال التدقيق على كافة العمليات والضوابط ودون تحديد لنطاق العمل سواء كانت هذه العمليات مالية أو غير مالية.
- اتباع أسلوب منهجي: يجب على التدقيق الداخلي اتباع أسلوب منهجي منظم يتضمن تقييم عمليات الحوكمة وتحسين فعاليتها وإدارة الرقابة والمخاطر (عبد الوهاب، 2019، ص 47)

### ثانياً: وظائف التدقيق الداخلي

تمارس أنشطة التدقيق الداخلي عادة في كل أو بعض المجالات التالية: (أبو سرعة، 2010، ص 100)

1. فحص النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية.



2. اختبار مدى صحة العمليات المالية والتشغيلية، وقد يتضمن هذا الأمر فحص الطرق المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وإعداد التقارير عن تلك المعلومات، والاستفسار عن بنود معينة بما في ذلك عمل اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.

3. دراسة الجدوى الاقتصادية للعمليات ومدى فعاليتها وكفاءتها، ومن ضمن تلك الضوابط غير المالية. ويهتم المراجع الخارجي بالنتائج التي تم التوصل إليها من مثل هذه الدراسات عندما يكون لها أهمية في تقييم إمكانية الاعتماد على السجلات المالية.

4. فحص مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات والسياسات والمتطلبات الخارجية والمتطلبات الداخلية الأخرى.

كما إن نشاط التدقيق الداخلي سواء أقام به موظفين من داخل المؤسسة أو مستشارين من خارجها فإنه يقدم نوعين رئيسيين من الخدمات تتعلق بعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة: (جمعية المدققين الداخليين، 2017)

- خدمات التأكيد (Assurance Services) والتي تشمل على قيام المدققين الداخليين بإجراء تقييم موضوعي للأدلة بغرض تقديم آراء واستنتاجات حول أعمال أو أنظمة أو عمليات المؤسسة.
- الخدمات الاستشارية (Consulting Services) وهي أنشطة تقديم المشورة والخدمات المتعلقة بهل لعمل ما بناء على طلبه، ويتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع هذا العميل. ويتمثل الغرض من الخدمات الاستشارية في إضافة قيمة وتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة.

### ثالثاً: أهداف التدقيق الداخلي:

أسهمت مهنة التدقيق إسهاماً كبيراً في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات، وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب والغش، وتقليل احتمالية حدوث الأخطاء في المعالجات المالية والمحاسبية، بما يخدم أصحاب المصالح، وفي النهاية يخدم الاقتصاد القومي. (الشوبكي، 2014، ص 47)

إنّ هدف التدقيق الداخلي هو العمل على تحقيق رقابة شاملة إدارية ومحاسبية وتشغيلية على المنشأة، لذا تقع على إدارة التدقيق الداخلي مسؤولية كبيرة في المنشأة من خلال: توفير البيانات، وإجراء التحليل

والتقييم، وتقديم التوصيات للإدارة، والمساهمة في تحديد المخاطر وتقييمها، والعمل على تحسين إدارتها، وبالتالي مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها. (الظن ، 2016، ص 19)

ولكن أهداف التدقيق الداخلي ليست موحدة في كل الشركات، حيث تختلف بشكل كبير، وتعتمد على: حجم المنشأة وهيكلها، ومتطلبات الإدارة، وحيثما أمكن المكلفين بالحوكمة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2012، ص 632)

يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات الموكلة إليهم بدرجة عالية من الكفاءة، وذلك عن طريق توفير: التحليل، والتقييم، والتوصيات، والمشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها. (الصحن، 2006، ص 220)

حدد معيار التدقيق الدولي استخدام عمل المدققين الداخليين (معيار التدقيق الدولي 610) أهداف التدقيق الداخلي وفق ما يلي: (الإشراف على الرقابة الداخلية، وفحص المعلومات المالية والتشغيلية، ومراجعة النشاطات التشغيلية، ومراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة، وإدارة المخاطر، والحوكمة). (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2012، ص 630)

وحدد معهد المدققين الداخليين هدف التدقيق الداخلي ورسالته بتعزيز قيمة المؤسسة وحمايتها من خلال: تقديم التأكيد، والمشورة، والبصيرة، والموضوعية المستندة إلى المخاطر لأصحاب المصلحة. (جمعية المدققين الداخليين، 2017، ص 16)

وبالتالي يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المنشأة في القيام بمسؤولياتها عن طريق فحص وتقييم وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات والسجلات ومدى بفيض من التقارير التي تساعدها في إدارة المنشأة بطريقة علمية سليمة، وتحقيق الكفاية الإنتاجية.

حدد معهد المدققين الداخليين هدف التدقيق الداخلي ورسالته بتعزيز قيمة المؤسسة وحمايتها من خلال: تقديم التأكيد، والمشورة، والبصيرة، والموضوعية المستندة إلى المخاطر لأصحاب المصلحة (جمعية المدققين الداخليين، 2017، ص 17)

تختلف أهداف التدقيق الداخلي بشكل كبير بحيث تعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة ويمكن أن تشمل نشاطات قسم التدقيق الداخلي واحد أو أكثر من الأهداف التالية: (الغالي، 2015، ص 30)

- **الإشراف على الرقابة الداخلية:** يهدف قسم التدقيق الداخلي إلى مراجعة أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بالتحسينات لتطويرها.
- **فحص المعلومات المالية والتشغيلية:** يهدف قسم التدقيق الداخلي إلى مراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية والقيام باستفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.
- **مراجعة الأنشطة التشغيلية:** يهدف قسم التدقيق الداخلي إلى مراجعة الأنشطة التشغيلية من الناحية الاقتصادية وتقييم كفاءتها وفعاليتها بما في ذلك نشاطات المنشأة غير المالية.
- **مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة:** يهدف قسم التدقيق الداخلي إلى مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.
- **إدارة المخاطر:** يهدف قسم التدقيق الداخلي إلى مساعدة المنشأة من خلال تحديد المخاطر الهامة والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.
- **الحوكمة:** يمكن أن يُقيم قسم التدقيق الداخلي عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحديد أهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة وإيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في المؤسسة وفعالية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.

#### رابعاً: أنواع التدقيق الداخلي:

أكدت المعايير الدولية لممارسة المهنة للتدقيق الداخلي ضرورة إسهام التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة، حيث أشار المعيار (2130) على أنه يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية الضوابط الرقابية وفعاليتها في التعامل مع مخاطر المنشأة المتعلقة ب: الحوكمة، والعمليات التشغيلية، وأنظمة المعلومات بالنظر إلى: (تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، وموثوقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية ومصداقيتها، وكفاءة العمليات والبرامج وفعاليتها، وحماية الأصول، والامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود). (Institute of Internal Auditors, 2017, p 14)

حددت دراسة (لظن، 2016) و (القاضي، دحدوح، قريط، 2008) وبتحديد أنواع للتدقيق الداخلي حسب مجال الاهتمام الذي ينصب إليه النشاط ووفق حاجات الشركة، إذ يقسم التدقيق الداخلي إلى خمسة أنواع: التدقيق المالي، وتدقيق الالتزام، والتدقيق التشغيلي، وتدقيق الأداء، والتدقيق البيئي، وأضاف

(Annepitt,2014, p96) عليها تحقيقات الغش والتدقيق الجنائي، ومتابعة ملاحظات التدقيق الداخلي، والأنشطة الاستشارية، فضلاً عن تقييم المخاطر وفق دراسة (Azad,2017, p452).

وقد تم تناول كل نوع من أنواع التدقيق الداخلي وفق لما يلي:

#### أ- التدقيق المالي:

تقوم عمليات التدقيق المالي بتقييم الجوانب المالية للشركة، بما في ذلك سلامة المعلومات المالية، ودقة ما يتم الإبلاغ عنه، وتشمل فحص الضوابط التي تقدم ضماناً على نزاهة المعلومات المالية، والامتثال للمتطلبات التشريعية والتنظيمية، وتتركز في كثير من الأحيان عمليات التدقيق المالي على الأحداث التاريخية. (Annepitt, 2014, p 97)

يُعد التدقيق المالي بتدقيق التقارير والسجلات والمستندات الثبوتية؛ للتحقق من أنّ الموجودات والمطلوبات قد تم تسجيلها بدقة، وتم إظهارها في الميزانية وفق معايير المحاسبة المعتمدة، وأن الإيرادات والنفقات قد تم تقييدها وتخصيصها، كما تم إظهارها في بيان الدخل وفق معايير المحاسبة المعتمدة. (صبح، 2007، ص 45)

وبالتالي يعد التدقيق الداخلي المالي أداة مهمة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان إلى دقة البيانات المالية، وحفظ الأصول، والوجود المادي لها، وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس. (المدلل، 2007، ص 20)

#### ب- تدقيق الالتزام:

ورد ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية تعريف الامتثال (الالتزام): التقيد بالسياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين، والأنظمة، والعقود، أو غيرها من المتطلبات. (Institute of Internal Auditors, 2017, p 222)

يقوم هذا النوع من التدقيق بالتحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات القانونية، والتعليمات الصادرة عن الجهات النازمة للعمل، مثل: المصرف المركزي بالنسبة للمصارف، كما يتم التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المعتمدة أو القرارات الصادرة عن مجلس الإدارة والإدارة العليا. (الرمحي، 2017، ص 52)

تقوم عمليات تدقيق الالتزام بتقييم ضوابط التشغيل لتحديد التوافق مع المتطلبات الإلزامية، مثل: القوانين، والتشريعات، واللوائح، والسياسات الداخلية والخارجية، وخطط التشغيل، والإجراءات الموثقة، وأحكام

العقود، كما يمكن دمج عناصر تدقيق الامتثال مع التدقيق المالي، وتدقيق تكنولوجيا المعلومات.  
(Annepitt, 2014, p 98)

#### ت- التدقيق التشغيلي:

وهو تدقيق الإجراءات التشغيلية لجوانب العمل المختلفة من: معاملات، ومستندات، وملفات، وذلك ضمن السياسات والإجراءات المعتمدة، فضلاً عن تدقيق الدورات المستندية للعمليات وتقييمها، وهذا النوع من التدقيق يتطلب وقتاً كبيراً من المدققين؛ لذلك يفضل إعداد برامج حاسوبية لمساعدة المدققين في تنفيذ هذه المهام. (الرمحي، 2017، ص 52)

يعدُّ فحص الأداء التشغيلي من الأنشطة الرئيسة للمدققين الداخليين بطريقة مماثلة، ويجب على المدققين الداخليين قياس أدائهم الخاص بشكل روتيني؛ لضمان تقديم خدمات عالية الجودة وإرضاء عملائهم.  
(Annepitt, 2014, p 14)

#### ث- التدقيق البيئي:

ويقوم هذا النوع من التدقيق على التحقق من: مدى التوافق مع متطلبات البيئة، والتحقق من تقييم المخاطر المتعلقة بالتلوث البيئي، والتأكد من أن المنتجات تم إنتاجها بالتوافق مع متطلبات البيئة.  
(الرمحي، 2017، ص 52)

#### ج- تدقيق الأداء:

عمليات تدقيق الأداء أو عمليات تدقيق القيمة مقابل المال، أو التدقيق الثلاثي (إشارةً إلى: الكفاءة، والفعالية، والاقتصاد)، كما تهدف إلى تقييم مدى تحقيق أهداف العمل، والسلع والخدمات التي يتم تقديمها بطريقة فعالة واقتصادية. (Annepitt, 2014, p 99)

ويقوم هذا النوع من التدقيق على التأكد من مدى كفاءة الوظائف المختلفة وفعاليتها في الشركة، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف الشركة، فضلاً عن التحقق من إجراءات تنفيذ المهام وطرق تقديم الخدمات.  
(الرمحي، 2017، ص 52)

#### ح- تدقيق أنظمة المعلومات:

ورد في معيار التدقيق الداخلي (2110) الحوكمة فقرة (A2): يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المنشأة تُدعم استراتيجيات المنشأة وأهدافها وتساندها.  
(Institute of Internal Auditors, 2017, p 222)

تُقيّم عمليات تدقيق تكنولوجيا المعلومات عناصر التحكم في نظم تقنية المعلومات الخاصة بالشركة وعملياتها، كما يجب أن تغطي عمليات تدقيق تكنولوجيا المعلومات النطاق الكامل لأنظمة التشغيل داخل الشركة. (Annepitt, 2014, p 98)

ويهدف تدقيق أنظمة المعلومات إلى اختبار أمن تشغيل بيانات نظم المعلومات، فضلاً عن البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويتضمن ذلك أنّ السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات: دقيقة، وقابلة للتصديق، ومُعَدّة في الوقت المناسب، وتامة، ومفيدة (القاضي، 2008، ص 53)

ويتضمن تدقيق الجوانب المتعلقة بأنظمة المعلومات، وشبكات الاتصال، وإجراءات تشغيل الأنظمة، فضلاً عن أجهزة الحاسوب ومعداته، وهذا النوع من التدقيق يتطلب القيام به من قبل أشخاص متخصصين في مجال الحاسوب. (الرمحي، 2017، ص 53)

#### **خامساً: العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي:**

لقد تبلور مفهوم التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة بشكل أكثر ملائمة للتطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم والثورة المعلوماتية، فضلاً عن ضغوط العولمة، والحوادث الأخيرة للفضائح المالية. (درويش، 2015، ص 42)

ويمكن عرض أهم العوامل التي ساعدت في تطور التدقيق الداخلي على الشكل التالي: (القاضي وآخرون، 2015، ص 102)

- اتساع حجم الشركة وتعقد عملياتها: زاد دور المدققين الداخليين بقدر ملحوظ في العقدين الأخيرين، ويرجع ذلك بصفة أساسية إلى زيادة حجم الشركات ودرجة تعقيدها، (أرنيز، 2009، ص 1032) واتسع نشاط الشركات في الآونة الأخيرة وتعددت أقسامها وفروعها؛ بغية المحافظة على رؤوس الأموال المستثمرة في تلك الشركات، وضمان نجاحها في أداء مهامها، والمساهمة في زيادة قيمة حقوق المساهمين والمستثمرين فيها؛ للاحتفاظ بالأصول بصورة سليمة تضمن حقوق الدائنين، وبالتالي برزت الحاجة الملحة لوظيفة التدقيق الداخلي للمساهمة في تحقيق تلك الأغراض بعدّها جزءاً أساسياً من وظيفة الرقابة الداخلية التي تسعى إلى ضمان تحقيق تلك الأهداف جنباً إلى جنب مع الأدوات والوظائف الأخرى. (العمرى، 2006، ص 343)

- حاجة الإدارة العليا المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة: تحتاج إدارة الشركة إلى بيانات دورية دقيقة تساعدها في اتخاذ القرارات المناسبة، لتصحيح الانحرافات، ورسم سياسية المنشأة في المستقبل، (كنعان، 2014، ص 29) ولمساعدتها في: عملية التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات، ويتطلب ذلك وجود إدارة تدقيق؛ كي تتأكد الإدارة من خلالها من دقة هذه البيانات، (بجيرمي، 2011، ص 49) حيث إنّ حاجة مجلس الإدارة إلى التقارير دورية من قبل جهة مستقلة غير تابعة للإدارة التنفيذية، وساعد في دعم مجلس الإدارة لوظيفة التدقيق الداخلي.
- رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة للأطراف الخارجية: إن وجود التدقيق الداخلي يزيد في مصداقية التقارير المقدمة إلى الأطراف الخارجية، ومنهم المدقق الخارجي، حيث ساهم في زيادة الحاجة إلى وظيفة التدقيق الداخلي، واعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي. (المدلل، 2007، ص 20)
- ظهور المنشآت المالية الكبيرة، وظهور المنشآت ذات الفروع، وتزايد نطاق العمليات الدولية: حيث أدى ظهور المنشآت ذات الفروع وتباعد هذه الفروع جغرافياً عن المركز الرئيس إلى ضرورة وجود التدقيق الداخلي، كوظيفة رقابية بهدف ضمان سلامة العمل في هذه الفروع. (الميداني، 2010، ص 42)
- التطورات التكنولوجية المتقدمة: جعل التطور التكنولوجي التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة في المنشأة؛ لأنه يقوم بتقويم نظام الرقابة الداخلية، والتأكد من كفاءة عمل الأنظمة التكنولوجية المستخدمة. (بجيرمي، 2011، ص 49)
- تحوّل التدقيق الخارجي إلى تدقيق اختباري: حيث إن اعتماد المدقق الخارجي على العينات الإحصائية بدلاً من الفحص الكامل، الأمر الذي حدّ من قدرته على دراسة جميع المناحي المالية والإدارية بالمنشأة، (المدلل، 2007، ص 20) مما أدى إلى زيادة أهمية وجود التدقيق الداخلي وضرورته.

## المبحث الثاني: التدقيق الخارجي

شهدت مهنة التدقيق الخارجي منذ ظهورها عدة تطورات لمواكبة المستجدات في عالم المال والأعمال، ومع اشتداد المنافسة وتطور الخدمات المقدمة من طرف مكاتب وشركات التدقيق، وزيادة أهميتها بالنسبة للمستخدمين أدى ذلك إلى زيادة الطلب على جودة هذه الخدمات، نظراً لأهمية رأي مدقق الحسابات عند اتخاذ القرارات من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية حيث كانت مهمة مدقق الحسابات هي المطابقة أو التأكد من البيانات الواردة في القوائم المالية والمفصح عنها مع ما هو موجود في سجلات ودفاتر منشأة العميل المحاسبية وتحديد مدى توافقها مع المعايير المقررة سلفاً، ومع ازدياد عدد المنشآت وزيادة حجم النشاط الاقتصادي وتوسع أعمال المنشآت، ونتيجة للمهارات والخبرة والسمعة الطيبة التي اكتسبها المدققون عند تقديم خدمات التدقيق، وأهمية الدور الذي تقوم به مكاتب التدقيق من البحث عن تحقيق ميزة تنافسية لتلبية حاجات ورغبات العملاء المختلفة، تعددت الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق للإبقاء على عملائها الحاليين واستقطاب عملاء جدد.

### أولاً: مدقق الحسابات والخدمات التي يقدمها

#### 1- مفهوم المدقق الخارجي

ينظر للمدقق الخارجي على أنه: ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته، يطلق عليه أحياناً "المحاسب القانوني" أو "مراقب الحسابات"، وهو طرف خارجي يزاول مهنة التدقيق من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال، وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية التاريخية المنشورة للمؤسسات سواء كانت مؤسسات تجارية أو خدماتية، ويتم مزاوله هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقاً لقوانين مزاوله المهنة، بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة فإن المدقق الخارجي يمكنه أيضاً القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في المؤسسة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز. (سداوي، 2015، ص 13)



## 2- مفهوم التدقيق الخارجي

- وردت عدة تعريفات لعملية التدقيق الخارجي حيث عرفت وفق ما يلي: (سداوي، 2015، ص 7)
- الفحص الانتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأيه حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المؤسسة .
  - عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة، فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمد في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية.
  - فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحص انتقادي منظم بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة.

## 3- الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي

- من الخدمات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي تقديمها ما يلي: (سداوي، 2015، ص 17)
- القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة والتأكد من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة.
  - التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنها مطابقة للأسس العامة المحاسبية وأن أساليب التقويم متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
  - التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة.
  - فحص عناصر قائمة الدخل (أو ح/ الأرباح والخسائر)، للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية.
  - فحص عناصر قائمة المركز المالي (أو الميزانية العمومية)، للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية.

- يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره.
- إبداء الرأي حول مدى تمثيل القوائم المالية بعدالة للمركز المالي للجهة المدققة، وتشمل ممارسة المدقق تقديم أو عرض تقديم الخدمات التالية: (القانون 33، 2009، المادة الأولى) خدمات تدقيق ومراجعة البيانات المالية والحسابات على اختلاف أنواعها وإبداء الرأي فيها، القيام بإجراءات مراجعة محددة أو بإجراءات متفق عليها، إعداد البيان الضريبي أو أي معلومات مطلوبة قانوناً، ووضع النظم المالية والمحاسبية للمؤسسات والشركات، خدمات تقييم الشركات والمؤسسات والأعمال.
- الخدمات التأكيدية: تعد الخدمات التأكيدية من الخدمات الحديثة التي يقوم بها المدققون جنباً إلى جنب مع الخدمات التقليدية الأخرى، وقد تم تعريف خدمات التأكيد من قبل اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها: خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة (حسين، 2013، ص 354) وتتضمن خدمات التأكيد التي تهدف إلى زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات، وخدمات التأكيد التي تتضمن وضع المعلومات في شكل يسهل من عملية اتخاذ القرارات (مدني، 2015، ص 10)
- الخدمات غير التأكيدية: يتسع مفهوم الخدمات غير التأكيدية للمدقق ليشتمل كل الخدمات المقدمة التي لا تدخل مباشرة في نطاق التدقيق الذي توطئه معايير التدقيق الدولية، فهي تلك الخدمات التي تقوم بها جهة متخصصة أو شخص كفاء، يتمتع باستقلال مهني وتأهيل كاف في مجال الخدمة، ويتم تقديم الخدمة بناءً على طلب الجهة المعنية، وتتمحور حول خصائص الخدمة الاستشارية وما يقدمه المستشار من خدمات تنطوي على جمع المعلومات وتقييم البدائل الممكنة وتقديم خلاصة بمقترحاته. وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الخدمات الاستشارية للمدقق بأنها "الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له، وبما يحقق أهداف التنظيم"، سواء في المجال الإداري أو المالي أو الإلكتروني (Kingfisher, 2017, P 28) تأتي أهمية الخدمات غير التأكيدية من كونها تعمل على تقديم النصح والمشورة للإدارة للمساعدة في إنجاز مهامها وتحقيق أهدافها واكتشاف وتشخيص المشكلات وتقديم تحذيرات مبكرة حولها واقتراح الحلول لمعالجة المشكلات وتحفيز الإدارة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية (الشوى، 2020، ص 30) حيث إن تقديم الخدمات غير التأكيدية يتضمن العديد من

المزايا للعملاء: يحقق منافع اقتصادية للمنشآت لأن تقديم هذه الخدمات من قبل المدقق يقلل عدد الأطراف المطلعة على المعلومات الهامة والحساسة وبالتالي يخفف من احتمالية التعرض للعديد من المخاطر والتهديدات، كما أن هذا النوع من الخدمات يقدم بجودة عالية نتيجة الإلمام الكبير والشامل من قبل المدقق لكل تفاصيل المهمة المطلوب تقديم الخدمة في سياقها. ( Dobler, 2014, p )

(450)

## ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي:

تتمثل أهداف التدقيق في ما يلي: (سداوي، 2015، ص 4)

1- الوجود والتحقق: يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلاً حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تفر مثلاً بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2- الملكية والمديونية: يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلاً لأطراف أخرى فالتدقيق في ذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3- الشمولية أو الكمال: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة فإنه من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث وبغية الحصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4- التقييم والتخصيص: يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن ما يلي: تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، الالتزام بالمبادئ المحاسبية، ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5- العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقاً للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6- إبداء رأي فني: يسعى المدقق من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي عليه، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر التالية: التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة، مراقبة عناصر الأصول والخصوم، التأكد من التسجيل السليم للعمليات، التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة، محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء، تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل، تقييم الأهداف والخطط، تقييم الهيكل التنظيمي.

### ثالثاً: أهمية التدقيق الخارجي

يؤدي المدقق الخارجي دوراً مهماً في المساعدة على تحسين نوعية التقارير المالية، حيث يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة الشركات الجيدة إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المسائلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمتعاملون بشكل عام، ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف والتبصر والحكمة حيث ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات تعمل وفق النظم والضوابط التي يجب أن تعمل ضمنها، أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات من

خلال تزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات والعمليات والنتائج وأخيراً تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة (زاهر، 2014، ص 78)

يعمل التدقيق الخارجي على تقليص أو القضاء على التعارض بين مصالح الإدارة والمساهمين كما انه يقضي على عدم تماثل المعلومات التي تحتويها القوائم المالية فالمدقق الخارجي يضيف ثقة ومصداقية على المعلومات المالية والمحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها المؤسسة وذلك بعد فحصها ومراجعتها والتأكد من عدالتها، إضافة إلى هذا تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الذي يحمي مصالح المساهمين إذ تعد بمثابة أداة لتحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في المؤسسة من خلال ضمان حسن استغلال الموارد المتاحة بما ينعكس إيجاباً على الأداء التنافسي للمؤسسة (فروم، 2016، ص 674)

#### رابعاً: مسؤوليات المدقق الخارجي:

يمكن تقسيم مسؤوليات المدقق المختلفة إلى الأنواع التالية: (سداوي، 2015، ص 18)

- 1- مسؤولية فنية: وهي التي تدخل في صميم عمله كمدقق حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما:
  - مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية.
  - مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال أنشطة المؤسسة قد روعيت وطبقت تطبيقاً سليماً.
- 2- مسؤولية أخلاقية: وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك ما يلي: إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق، تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية، إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر، الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.
- 3- مسؤولية مدنية: تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمدقق في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المدقق وأهمها ما يلي: حالة إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة، حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه، عدم قيامه أصلاً بالتدقيق.
- 4- مسؤولية جنائية: وهي التي تتمثل في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق ما يلي:

- تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.
- تأمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة.

### خامساً: جودة التدقيق الخارجي

تشير جودة التدقيق إلى مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وحماية مصالحهم وقد تتفاوت جودة أداء عملية التدقيق حيث أن جودة التدقيق العالية يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة في القوائم المالية، والسبب وراء ذلك أن القوائم المالية التي يتم تدقيقها بمعرفة مدققين ذوي خبرة عالية تكون أقل احتمالاً لاحتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية، (التميمي، 2018، ص 54) ويعد تحديد مفهوم جودة التدقيق من الأمور الصعبة، وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة النطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة التدقيق، إضافة إلى أن مفهوم جودة مفهوم نسبي (اللهيبي، 2013، ص 264)

حيث يعكس الواقع العملي لمهنة التدقيق توافر مجموعة من الاعتبارات والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق، والتي يؤدي توافرها إلى جودة عملية التدقيق وأهم هذه العوامل هي: استقلال المدقق، حجم منشأة العميل، أتعاب المدقق، تقديم خدمات غير التدقيق، مدة التدقيق، الالتزامات القانونية، المعرفة في المحاسبة والتدقيق، منهجية التدقيق وأدواته، خبرة المدقق في مجال صناعة العميل (الشاهين، 2015، ص 62)

أ- استقلال المدقق: يمثل استقلال المدقق مطلباً أساسياً ليتمكن المدقق أو منشأة التدقيق من ممارسة أحكامه المهنية بموضوعية وبمناى عن أي تأثير، حيث أن جودة التدقيق ليست فقط القدرة التقنية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية ولكن أيضاً الرغبة في الإبلاغ عن أي خرق مكتشف والتي تعتبر أساساً لتقديم جودة تدقيق عالية (الشاهين، 2015، ص 64)

ب- الالتزام بقواعد السلوك المهني: إن التزام المدققين بقواعد السلوك المهني أثناء أداء عملية التدقيق من شأنه أن يرتقي بأدائها نحو الأفضل ويترتب عليه زيادة رضا الجمهور والمستفيدين، مما يرتقي بأداء المهنة ويحقق مستوى عالي من الجودة في الأداء، حيث تهدف قواعد السلوك المهني إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن، وتنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية، إضافة إلى بث الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من العملاء وغيرهم من الفئات المهتمة بعملية التدقيق. (النعسان، 2018، ص 47)

ت- حجم منشأة التدقيق: يعتبر حجم منشأة التدقيق أحد المقاييس غير المباشرة الأكثر شيوعاً لقياس جودة التدقيق حيث كانت De Angelo أول من نادى باستخدام هذا المقياس الذي يعتمد على العلاقة ما بين حجم منشأة التدقيق والتكاليف المتعلقة بفقدان سمعة تلك المنشأة، فوفقاً لها أن منشآت التدقيق التي تمتلك عدداً كبيراً من العملاء لديها الكثير لتخسره في حال لم تتمكن من الكشف عن الانتهاك أو الخرق وبالتالي يعطيها حافزاً لزيادة جودة التدقيق في تلك المنشآت كبيرة الحجم. (الشاهين، 2015، ص 65)

ث- أتعاب التدقيق: يعد تحديد أتعاب التدقيق مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق والعميل كون كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق، غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل بما يحقق للمدقق أتعاباً معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها ويحقق للعميل بنفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب (الشاهين، 2015، ص 67)

ج- مدة التدقيق: يقصد بها الفترة الإجمالية لارتباط منشأة التدقيق بالعميل أو عدد السنوات المتتالية التي يقوم خلالها بتدقيق القوائم المالية للعميل، فقد اعتبر بعض الباحثين أنه كلما طالت فترة الارتباط بالعميل كلما زادت خبرة المدقق بنشاط العميل وتصبح لديه خبرة متراكمة في ذلك النشاط، وفي المقابل يرى آخرون أنه مع طول فترة الارتباط مع العميل يصبح المدقق متعاطفاً بشكل كبير مع مصالح العميل وبالتالي يهدد ذلك استقلالية المدقق ومن الممكن أن يقود ذلك إلى جودة تدقيق منخفضة حيث يصبح المدقق أكثر عرضة لخطر غض الطرف عن الإجراءات الإدارية غير الملائمة من قبل العميل. (الشاهين، 2015، ص 67)

ح- خبرة المدقق في مجال صناعة العميل: توسع الخبرة العملية للمدقق بشكل كبير قاعدة معرفته المهنية والتي هي المفتاح لتقديم جودة تدقيق عالية حيث يمكن تقسيم تلك الخبرة العملية إلى تجربة التعامل مع العميل، الخبرة في نشاط العميل، خبرة عامة لدى المدقق، حيث يتم الحصول على الخبرة العملية مع مرور الوقت الذي يقضيه المدقق بعمله، ويمكن قياس الخبرة العامة للمدقق الحسابات بعدد السنوات الإجمالية للخبرة العملية للمدقق أو لجميع المدققين في منشأة التدقيق، أما الخبرة في التعامل مع العميل ونشاطه فكل عميل له خصائص معينة مثل: نموذج أعماله، الصناعة التي ينشط بها العميل، الحجم، الهيكل التنظيمي، الشكل القانوني، الثقافة وغيرها من الخصائص (الشاهين، 2015، ص 62)

### سادساً: الرقابة على جودة التدقيق:

تعتبر رقابة جودة عملية التدقيق ضرورة فرضتها الظروف الاقتصادية الحالية، وقيام كل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية بالبحث عن صدق وموثوقية المعلومات المنشورة فيها، ونظراً لأهمية الرقابة على مهنة التدقيق وضعت الهيئات الدولية المنظمة للمهنة وكذلك المنظمات المحلية مجموعة من المعايير للرقابة على المهمة ركزت في معظمها على مسؤولية الإدارة في وضع مجموعة من السياسات والإجراءات المتعلقة بالجودة في مكتب التدقيق، وأهمية امتثال أعضاء مكتب التدقيق لمبادئ السلوك الأخلاقي والمهني، وضرورة حيازة مكتب التدقيق على الموارد البشرية الكافية المتمتعة بالكفاءة اللازمة لأداء مهامها، وأداء مهمة التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأخيراً وضع إجراءات خاصة بمراقبة سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالرقابة على الجودة ومعالجة وتصحيح حالات القصور.

نظراً للأهمية الكبيرة التي أولتها الهيئات الدولية لمهنة التدقيق من خلال التأكيد على ضرورة أداء المهمة بكل فاعلية فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتوفير إرشادات عن أداء عملية التدقيق بأعلى مستوى الجودة في المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) كما وضعت البيانات الأخرى الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية معايير وإرشادات إضافية متعلقة برقابة الجودة لأنواع محددة من العمليات (العايب، 2017، ص 74)



## المبحث الثالث: الرقابة الداخلية

تعد الرقابة الداخلية أحد أهم مكونات العملية الإدارية التي تشمل: التخطيط، والتنظيم، والاتصالات، والتنسيق، واتخاذ القرارات، حيث تشكل من هذه العمليات سلسلة مترابطة ومتصلة، لتحقيق النجاح الذي يعتمد على ضرورة إيجاد توافق وترابط بين هذه العناصر، كما ينظر إليها على أنها العنصر الرئيسي الذي يقوم بمتابعة مدى النجاح في تحقيق الأهداف، ومتابعة الخطط التي وضعتها الإدارة العليا، والتأكد من سلامة الأساليب والإجراءات المتبعة لتحقيق هذه الأهداف، حيث تأتي أهمية الرقابة الداخلية كونها أهم ركن من أركان الإدارة الحديثة، وتعد الذراع الرئيسي للنهوض بالمنظمات، لتتماشى مع التطوير والتحديث، تحقيقاً لمستويات عالية من الكفاءة الإنتاجية (الرمحي، 2017، ص 476)

وقد أصبحت الشركات في العصر الحديث تهتم بالتوسع بنطاقات الأعمال وتطبيق مبدأ الاستمرارية ومواكبة التطورات في مختلف المجالات التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية، وهذا لا يتم إلا عندما تتوفر لدى الشركات قاعدة عمليات تنطلق منها الخطط التي تضعها الإدارة، ويعد نظام الرقابة الداخلية الجوهر الأساسي لسير وتنظيم أعمال الشركات وتحقيق ما تطمح إليه من رؤى وأهداف كونه نظام يساعد في المحافظة على الأصول من الهدر والضياع ورفع الكفاءة الإنتاجية وجذب المستثمرين من خلال عكس معلومات واضحة في التقارير المالية الصادرة عنها (السامرائي، 2016، ص 2)

### أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

وضع معهد المدققين الداخليين (IIA) تعريف لنظام الرقابة الداخلية بأنه الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف إلى المحافظة على موجودات المنظمة وضمان كفاءة استعمالها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (الفراء، 2018، ص 12)

كما عرفت بأنها عملية يقوم بها مجلس إدارة المنظمة، والإدارة، وغيرهم من الموظفين، وقد صُممت لتحقيق التأكد المعقول فيما يتعلق بفاعلية العمليات وكفاءتها، وموثوقية التقارير المالية، والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها، ونلاحظ أن إطار عمل COSO قام بتوسيع نطاق عملها خارج إعداد التقارير المالية لتشمل جميع التقارير (الرمحي، 2017، ص 474)

كما عرفت بأنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المنظمة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة (بوطورة، 2017، 347)

وقد عرف معيار التدقيق الدولي رقم 315 الرقابة الداخلية بأنها عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنظمة والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتمثلة بتحقيق مصداقية البيانات وتحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها. كما أنها نظام يتم وفق قواعد وأحكام لبيان الانحرافات تمهيداً لمعالجتها والقضاء عليها. وتعرف على إنها خطة وإجراءات يتم تصميمها بمعرفة أشخاص مؤهلين في المنشأة للالتزام بها واستعمالها في حماية موجوداتها وتحسين الكفاءة التشغيلية لتحقيق الأهداف المخططة (الفرأ، 2018، ص 12)

وقد عرفها البعض بأنها: الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات الموضوعة من قبل المنظمة للمساعدة في تحقيق أهداف الإدارة، والتأكد من سلامة وكفاءة تنفيذ أعمال المنظمة وتطبيق سياسات الإدارة، والمحافظة على الأصول والممتلكات من الغش والضياع، ومنع الأخطاء واكتشافها إن وجدت، وكذلك التأكد من صحة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد البيانات المالية السليمة في الوقت المحدد لها. (عز الدين، 2015، ص 8)

كما عرفت بأنها ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، والسلطات المعنية في المنظمة من أجل ضمن تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها. وعرفت أيضاً بأنها مجموعة الأنظمة التي تحكم عمل المؤسسة للحد من أي أخطاء أو احتيال لتلافي الهدر والإسراف في الممتلكات، لضمان استمراريتها وتحقيق أهدافها المرجوة (القضاة، 2017، ص 499)

كما عرفت أنها جميع الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنظمة لحماية أصولها وموجوداتها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والاحصائية لرفع الكفاءة الإنتاجية في الشركة وتحقيق الفاعلية. (السامرائي، 2016، ص 11)

## ثانياً: تطور نظام الرقابة الداخلية

ظهرت الرقابة الداخلية بعد الأزمة الاقتصادية العالمية في عام 1929م، في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب التي أدت إلى ظهور الرقابة الداخلية رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي المستخدم في التصديق على حسابات الميزانية والقوائم المالية، وأسهم أيضاً كبر حجم المشروعات، وظهور العديد من الشركات متعددة الجنسيات والشركات الدولية التي تتميز بتعدد ملاكها وتعقد عملياتها في وضع أنظمة للرقابة تساعد في حسن سير العمل والالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا، وفي عام 1992م انبثق عن مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA وعن لجنة Treadway لجنة تهتم بالرقابة الداخلية عرفت باسم لجنة (COSO)، حيث تبنت لجنة COSO إطار متكامل للرقابة الداخلية، والذي لاقى قبول عام حول العالم، وفي 2013/5/14م ذكرت اللجنة العناصر الأساسية للرقابة الداخلية وهي: البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم المخاطر، نظام المعلومات والتوصيل، الإشراف والتوجيه (القضاة، 2017، ص 497)

كما تطورت فكرة الرقابة الداخلية ومعناها مع تطور المشروعات وتطور الوظيفة الإدارية بها. كما أن هذا المعنى نفسه تغير بتغير النظم الاقتصادية التي تنشأ فيها هذه المشروعات. ويمكن التمييز بين أربع مراحل لتطور مفهوم الرقابة الداخلية وهي: (أبو صافي، 2019، ص 24)

- 1- مرحلة الرقابة الشخصية حيث انحصرت تعريفها على مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى لعل من أهمها المخزون.
- 2- مرحلة الضبط الداخلي وبموجبه اعتبرت الرقابة بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها المنظمة لحماية الموجودات وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات.
- 3- مرحلة الكفاءة الإنتاجية حيث اتسع المفهوم ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ويمكن ملاحظة ذلك من خلال المعيار رقم 1 "AU320" الصادر عن AICPA حيث عرفت بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها المنظمة لحماية موجوداتها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية الموضوعة.

## ثالثاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام رقابة داخلية فعال في منظمات الأعمال ضروري ومهم جداً فهو يساعد في تحقيق أهدافها ورفع أدائها وربحياتها ويقلل من حدوث المفاجآت إلى أدنى حد ممكن. وعليه فإن كفاءة وفاعلية النظام الرقابي الموضوع سيؤدي كنتيجة حتمية إلى تحقيق أهداف رئيسية للمنظمة هي: الثقة المالية في التقارير المقدمة بفعالية وكفاية العمليات والالتزام بالقوانين والأنظمة. ومن أهداف نظام الرقابة الداخلية: التأكد من دقة البيانات المحاسبية للتخطيط واتخاذ القرارات، وتشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية ورفع مستوى الكفاية الإنتاجية. كما أن تحقيق هدف نظام الرقابة الداخلية يتم من خلال تطبيق مجموعة من الأهداف الفرعية منها: تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات، تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنظمة. وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين الهدف من الرقابة الداخلية أنها نظام مصمم ومنفذ ومحافظ عليه لتناول مخاطر العمل المحددة التي تمنع تحقيق أي من أهداف المنظمة التي تتعلق برقابة العمليات وهي مرتبطة بكفاءة وفعالية استخدام موارد المنظمة، ورقابة التقارير وهي مرتبطة بدرجة الثقة في إعداد بيانات مالية منشورة، ورقابة الإذعان وهي مرتبطة بامتثال المنشأة للقوانين والأنظمة المطبقة (الفرا، 2018، ص 12)

كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى: حماية أصول المنظمة من التلف والاختلاس والتلاعب والضياع والاسراف، وتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد المنظمة، وضمان صحة ودقة المعلومات لزيادة درجة المصادقية والثقة في المعلومات لزيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وحماية سجلات ودفاتر وحسابات المنظمة من الانحرافات والأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة، إضافة إلى التشجيع على تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة (بوطورة، 2017، ص 347)

أي توفير الحماية اللازمة لأصول المنشأة وزيادة الكفاءة الإنتاجية، توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، والتحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية والموضوعية، وتنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات (السامرائي، 2016، ص 20)

كما أن هناك مجموعة من الأهداف التي تحققها أنظمة الرقابة الداخلية، هي: (عز الدين، 2015، ص 20)

1- صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي، وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساساً للقرارات المتخذة من قبل الإدارة.

2- الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة والإدارة مسؤولة عن وضع هذه الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق مسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعية والتأكد من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنظمة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة.

3- حماية الأصول والموجودات والممتلكات وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات، وللمساهمة في هذه الخطة يقوم المدققين بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.

4- استخدام الموارد باقتصاد وفاعلية، حيث تعتبر كل دائرة في المنظمة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفاعلية في استخدام الموارد المتاحة وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في خفض التكاليف إلى حدها الأدنى.

5- تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة من وضع البرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية، حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة، ومن المفترض على المدققين الداخليين قياس مدى تحقيقها وتماشيها مع الأهداف.

ووفقاً لدراسة أخرى فإن الرقابة الداخلية تهدف إلى تحقيق ما يلي: (السامرائي، 2016، ص 20)

- أهداف تنفيذية: تتمثل بمدى فاعلية وكفاءة العمليات في المنشأة.
  - أهداف خاصة بالتقارير المالية: تتمثل بمصداقية المعلومات في التقارير المالية.
  - الامتثال: هي الأعمال التي تتوافق مع القوانين واللوائح المعمول بها في المنشأة.
- يرى الباحث أن من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية حماية أصول المنشأة من خلال توفير الحماية المادية لجميع عناصر الأصول من الأخطار الممكنة ودفع عجلتها الإنتاجية وتحقيق الانسجام بين تصرفات وسلوك العاملين لتتمكن من تحقيق الأهداف المطلوبة.

#### رابعاً: أهمية الرقابة الداخلية ومقوماتها

يحتل نظام الرقابة الداخلية في أي منظمة أهمية كبيرة لما يوفره من إجراءات ووسائل رقابية فعالة عند مزاوله أي نشاط داخل المنظمة. فالهدف من وجود نظام رقابة داخلية هو حماية موجودات المنشأة والاطمئنان من دقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولتحقيق الكفاءة الإنتاجية القصوى ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة (عز الدين، 2015، ص 13)

وقد ازدادت أهمية نظام الرقابة الداخلية مع التطور والتقدم التي طرأ على مفهومه نتيجة لكبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية جزء مهم من كل نظام تستخدمه المنشأة لتنظيم وتوجيه عملياتها، وينبغي أن تهتم به كافة المنشآت لكونه نظاماً يضبط الأداء ويضمن تحقيق الأهداف المرسومة، ويتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة الإجراءات والوسائل التي تحدث بشكل مستمر خلال عمليات المنشأة وتتبناها الإدارة في وضع الخطة التنظيمية لغرض حماية الموجودات، والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية، وتحقيق الكفاءة الإنتاجية القصوى، وضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية (أبو صافي، 2019، ص 22)

كما تأتي أهمية نظام الرقابة الداخلية من مدى توافر المقومات اللازمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال وتتمثل هذه المقومات فيما يلي: (السامرائي، 2016، ص 23)

1- هيكل تنظيمي كفاء: إن وجود هيكل تنظيمي كفاء يؤدي إلى نظام رقابة فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة، وتعتبر عملية فصل المسؤوليات الوظيفية مهم للحماية من الأخطاء سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة وإن هذا الهيكل التنظيمي يتناسب مع حجم المنشأة وطبيعة النشاط القائم بها.

2- نظام محاسبي سليم: هو وجود علاقة تكاملية بين النظام المحاسبي لدى المنشأة ونظام الرقابة الداخلية حيث يوفر النظام المحاسبي السليم الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، باعتبار أن اهتمام المنشأة يتركز على التقارير والبيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم وغير الملائم.

3- الضبط الداخلي: نظام يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية لتحقيق أهداف الإدارة وله أثر فعال في وجود نظام رقابة داخلية فعال، ويقوم الضبط بعدة أعمال تساعد على منع الأخطاء والغش واكتشافها، كفصل الإدارات لمنع تعارضها، وتحديد الاختصاصات على مستوى الأفراد داخل الأقسام والإدارة الفرعية، وتحديد الإجراءات التفصيلية للعمليات التي تقوم المنشأة بتنفيذها، ومبادلة الواجبات للعامل بما لا يتعارض مع مصلحة العمل وكفاءة العامل واختصاصه.

كما يجمع الباحثون في هذا المجال على أنه لابد من توفر المقومات الرئيسية في نظام الرقابة الداخلية السليم والتي تتمثل فيما يلي: (بوطورة، 2017، ص 347)

1- نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي بأغراض المنظمة.

2- الرقابة عن طريق توزيع الواجبات بين الدوائر المختلفة بشكل لا يتولى شخص واحد أمر عملية واحدة من أولها إلى آخرها.

3- اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة، ومن ثم رقابة وتقويم الأداء.

4- استخدام كافة الوسائل الآلية للتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظة على أصول المنظمة وموجوداتها من أي تلاعب أو اختلاس.

### خامساً: نظام الرقابة الداخلية وفقاً للجنة COSO.

يتضمن المبحث الحالي التعريف بنظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO من حيث المفهوم والأهداف والناصر المكونة للرقابة الداخلية.

#### 1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

يعتبر إطار COSO عام 1992م مرحلة تحول جذرية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية، وقد تم تحديث هذا الإطار في عام 2013م، حيث أصبح موجه لإدارة مخاطر المنظمة، يتألف هذا الإطار من خمسة مكونات أصلية تمثل هيكل الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، أنشطة الرقابة، تقدير المخاطر، المراقبة، المعلومات، الاتصالات) بالإضافة إلى وضع الأهداف، وتحديد الأحداث، والاستجابة للمخاطر (أبو صافي، 2019، ص 34)

عرفت لجنة COSO المنبثقة عن لجنة المنظمات الراعية المعروفة بلجنة تريديواي Treadway الرقابة الداخلية بأنها: عملية تنتج وتتأثر بمجلس إدارة المنشأة وإدارتها وأفراد آخرين وتكون مصممة لتعطي تأكيداً معقولاً بخصوص تحقيق الأهداف في المجالات التالية: إمكانية الاعتماد على التقرير المالي، مقدار فعاليته، الأعمال وكفاءتها، الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة (الفراء، 2018، ص 12)

#### 2- أهداف الرقابة الداخلية وفق إطار COSO:

وفقاً لتقرير لجنة (COSO) فإن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في ثلاث أهداف رئيسية هي: (أبو صافي، 2019، ص 39)

أ- مصداقية التقارير المالية: تتمثل مسؤولية إدارة الشركة بإعداد التقارير والقوائم المالية للمستفيدين منها، والأطراف المتعاملة كالدائنين والمساهمين والمستثمرين، وعيه يتوجب على الإدارة تقديم المعلومات الفعلية والتي تخلو من الغش والتلاعب، ويتحقق هذا من خلال توفير نظام فعال للرقابة الداخلية.

ب- الكفاءة والفعالية في العمليات: وتتحدد الكفاءة والفاعلية من خلال نوعية المعلومات المقدمة سواء كانت مالية أو غير مالية، والتي تتعلق بعمليات وأنشطة الشركة، فكلما كانت دقيقة وواضحة أدى ذلك إلى المساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة بكفاءة وفاعلية بما يتلاءم مع طبيعة الأهداف المحددة من قبل الشركة.

ت- الالتزام بالقواعد والقوانين: تلزم المادة (404) من قانون Sarbanes-Oxley Act (SOX) جميع الشركات العامة بإصدار التقارير المتعلقة بكفاءة الرقابة الداخلية، كما وتعتبر الشركات العامة والخاصة والمنظمات غير الربحية ملزمة باتباع القوانين والأنظمة المحاسبية سواء كانت مباشرة مثل القوانين المتعلقة بضريبة الدخل، أو غير مباشرة مثل قانون حقوق المدنية.

### 3- عناصر ومكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO:

تعتبر مكونات الرقابة الداخلية من الأسس التي يتم بها قياس كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية. في عام 1992م أصدرت لجنة رعاية الشركات The Committee Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) تقريراً بعنوان (الإطار المتكامل للرقابة الداخلية) وقد حددت اللجنة مكونات نظام الرقابة الداخلية بخمس مكونات هي:

#### أ- بيئة الرقابة The Control Environment

هي التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها. وتتضمن الرقابة عدة مكونات فرعية تتمثل بالاستقامة والقيم الأخلاقية، والالتزام بالمقدرة الفنية والجدارة، ووجود لجنة للمراجعة، وفلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي، والهيكل التنظيمي، وتحديد المسؤولية والصلاحيات، وسياسات وإجراءات إدارة الموارد البشرية (عز الدين، 2015، ص 26)

وتعتبر بيئة الرقابة الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية وتشمل بعض المبادئ مثل الاستقامة والنزاهة والالتزام وتمكن مجلس إدارة المنشأة من القيام بالمهام الرقابية والأشرفية ومسائلة الأفراد عن مستوى



الأداء ولتحقيق الأهداف (الفرا، 2018، ص 13) وتُعرف بيئة الرقابة بأنها: مجموعة من المعايير، والعمليات، والهياكل التي تُعد أساساً لتطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة. وهي عبارة عن عمل اتجاه عام داخل المؤسسة، والتأثير في الوعي الرقابي على أفرادها، وهو الأساس لجميع عناصر الرقابة الداخلية، ويوفر انضباط المؤسسة وهيكلها، وهذا يدل على وجوب متانة هذا الأساس وصلابته، حيث يساعد إدارة المنشأة على القيام بوظائفها المعتادة، للوصول إلى أهدافها المنشودة (الرمحي، 2017، ص 474) كما يقصد بها الإجراءات والسياسات التي تعكس فلسفة ووجهة نظر مجلس الإدارة والإدارة العليا وتنظيم هيكل وعمل المؤسسات بطريقة تؤثر في وعي موظفيها وسلوكياتهم وآدائهم (بوطورة، 2017، ص 347)

هناك مجموعة من العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار من قبل المدقق في حال القيام بتصميم بيئة الرقابة للشركة، وتمثل هذه العوامل بما يلي: (النزاهة والقيم الأخلاقية، القدرة على الالتزام، مجلس الإدارة أو مشاركات لجنة التدقيق، فلسفة الإدارة ونظام العمليات التشغيلية، الهيكل التنظيمي، سياسات وممارسات الموارد البشرية) (القضاة، 2017، ص 500)

تتكون بيئة الرقابة الداخلية من: (أبو صافي، 2019، ص 26)

- النزاهة والقيم الأخلاقية: تتكون من الإجراءات الإدارية، التي من شأنها الامتثال للمعايير السلوكية، لإزالة الحوافز التي قد تؤدي إلى أي نشاط احتيالي.
- الالتزام بالالتخصص: تهتم بتشغيل الإدارة للكفاءة المناسبة في الأماكن المناسبة، للاستفادة من المهارات والمعارف لتحقيق الكفاءة.
- مجلس الإدارة ولجنة المراجعة: حيث يعتبر مجلس الإدارة هو المسؤول الأول عن التقييم المستمر لنظم الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بتلك الضوابط، وأيضاً تحتل لجان المراجعة مكانة كبرى في التحقق من نظم الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق بالشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية.
- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل: تقوم الإدارة من خلال أنشطتها المختلفة بتقديم إرشادات للعاملين حول مدى أهمية وأهداف نظم الرقابة الداخلية وتشجيع العاملين على العاملين بها وتحقيق تلك الأهداف.
- الهيكل التنظيمي: يتأتى لمراجعة الحسابات من خلال الفهم الدقيق للهيكل التنظيمي التوصل إلى طبيعة أعمال العميل، ومدى الامتثال للضوابط الداخلية.

- تخصيص السلطات والمسؤوليات: وهي مجموعة من أساليب الاتصال دخل المنشأة بما في ذلك: (مذكرات الإدارة العليا بشأن الرقابة الداخلية، الخطط التنظيمية للتشغيل، وصف طبيعة عمل العاملين).

- سياسات وممارسات الموارد البشرية: حيث من دراسة هذه السياسات والممارسات، يمكن التحقق من مدى نزاهة العاملين وامتثالهم للقيم الأخلاقية وضوابط الرقابة الداخلية، ومن ثم التعرف على الأساليب التي يمكن من خلالها التعرف على بعض العناصر الهامة للرقابة الداخلية، كطرق التوظيف والتدريب، والترقية، والتعويض.

### ب- تقييم المخاطر Risk Assessment

يمثل تقدير خطر التقرير المالي، وتعريف الإدارة وتحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولا يقتصر الأمر على القوائم المالية فقط وما يرتبط بها من مخاطر بل يتعدى ذلك إلى جميع الأنشطة، حيث يفترض تحديد العمليات، ومخاطر السوق، ومخاطر الائتمان، ومخاطر التكنولوجيا، ومخاطر مخالفة القوانين، ومخاطر الكوارث (عز الدين، 2015، ص 27)

كما يعرف بأنه نشاط تقييمي تقوم به الإدارة حيث يتم تحديد وتحليل المخاطر ذات الصلة بأعداد البيانات المالية بما يتفق مع معايير المحاسبة، ومن ثم قيام الإدارة بتحديد طرق الاستجابة لهذه المخاطر بما يساعد في تخفيف أثارها على البيانات المالية، وتعرف أنها تحديد وتحليل المخاطر التي قد تواجه أهداف الشركة وخاصة فيما يتعلق بالمعلومات التي تدرج في القوائم المالية ومدى توافق تلك المعلومات مع مبدأ المحاسبة المقبولة، مع محاولة الإدارة المحافظة على مستويات محدودة من المخاطر. تتكون تقييم المخاطر وفق لجنة رعاية المؤسسات (COSO) من عدة مبادئ توضح بما يلي: تحديد أهداف مناسبة من قبل الإدارة ومجلس الإدارة قبل الشروع بالعمل، تحديد وتحليل المخاطر وتقسيم تلك المخاطر وفقاً لدرجات تأثيرها، تحديد المخاطر الناتجة عن عمليات الاحتيال والتلاعب، تحديد وتحليل للمخاطر ذات الأهمية الكبرى التي تتعرض لها المنظمة (السامرائي، 2016، ص 26)

وهي عملية تقييم كمي وتقدير لاحتمال وقوع الخطر ودرجة تأثير الأحداث على أهداف المؤسسة. وتعني تحليل المخاطر مقارنة مع درجة احتمال تأثيرها على عمليات المؤسسة لتحديد كيفية إدارتها. وتقسّم المخاطر إلى مخاطر ملازمة لنشاط وعمليات المؤسسة والمخاطر المتبقية. كما عرفت لجنة

(COSO) المخاطر الملازمة بأنها: المخاطر التي تهدد المؤسسة في غياب أي إدارة قادرة لاتخاذ الإجراءات المناسبة للتقليل من حجم هذه المخاطر، وقد تنتج هذه المخاطر من استراتيجية المؤسسة أو بيئتها الداخلية والخارجية. أما المخاطر المتبقية فهي تلك المخاطر التي تبقى بعد استجابة إدارة المخاطر في المؤسسة للمخاطر الملازمة، ويجب على الإدارة أن تقر ما إذا كانت المخاطرة المتبقية ضمن رغبة المؤسسة في تقبل المخاطرة أم لا (حاج دحو، 2018، ص 104)

ويشترط لتقييم المخاطر وضع أهداف مرتبطة بجميع المستويات في المنظمة وتحدد الأهداف ضمن الفئات المتعلقة بالعمليات والتقارير مع الوضوح الكافي لكي يتم تحديد وتحليل المخاطر لهذه الأهداف. ويتطلب تقييم المخاطر من الإدارة النظر في تأثير التغيرات المحتملة في البيئة الخارجية والداخلية. (الفرا، 2018، ص 13)

تقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية وتشغيله لتقليل الأخطاء والمخالفات وتقييم احتمال حدوث الخطر ونوعه وتأثيره (بوطورة، 2017، ص 347)

تمر عملية تقييم المخاطر وفق إطار (COSO) عبر الخطوات التالية: (حاج دحو، 2018، ص 59)

- تحديد المخاطر
- تحليل المخاطر.
- تقييم درجة تأثير الخطر على المؤسسة
- تحديد كيفية الاستجابة للمخاطر المحددة والمقيمة.

#### ت-أنشطة الرقابة Control Activities

تمثل مجموعة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى ضبط عمليات المنظمة ومراقبتها بطريقة تلقائية. (بوطورة، 2017، ص 347) وتتمثل هذه الأنشطة بالسياسات والإجراءات التي لم تتضمنها العناصر السابقة مثل إجراءات الفصل الملائم بين الواجبات، والتصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة، والمستندات والسجلات الملائمة، والرقابة الفعلية (المادية على الأصول والدفاتر)، والتقييم المستقل للأداء، يتم تنفيذ أنشطة الرقابة على جميع المستويات في المنشأة وفي مراحل مختلفة داخل العمليات والبيئة التكنولوجية ويمكن أن تكون وقائية أو استكشافية ويمكن أن تشمل أنشطة يدوية أو آلية وعلى إدارة المنشأة أن تعمل على اختيار وتطوير بدائل لأنشطة المراقبة (الفرا، 2018، ص 13)

تساهم أنشطة الرقابة في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة. هذه العمليات تسمح بالتأكد من الإجراءات الضرورية التي اتخذت من أجل التحكم في المخاطر التي يمكن أن تعيق تحقيق الأهداف. أنشطة الرقابة تتخذ على مستوى كل الهيكل التنظيمي، وتتضمن إجراءات متعددة أكثر من المصادقة والتحقق، والمقارنة وتقييم الأداءات العملية، والفصل بين الوظائف، وتشمل ما يلي: (حاج دحو، 2018، ص 61)

- اعتماد الموازنات التقديرية من قبل مجلس الإدارة.
  - رفع تقارير أداء دورية لمجلس الإدارة تبين الأداء الفعلي مقارنة مع الموازنات التقديرية.
  - وضع ضوابط رقابية لمنع الأخطاء عند بناء أي نظام سواء كان هذا النظام آلياً أو يدوياً.
- من خلال ما سبق نستنتج أن عنصر أنشطة الرقابة يتمثل في تقييم النتائج واستخراج الانحرافات إن وجدت وكيفية تصحيحها.

### الاتصالات والمعلومات Information & Communication

إن النظام المحاسبي هو مجموعة متناسقة ومتكاملة من الوسائل والإجراءات والأساليب مصممة لغرض معالجة الأحداث والوقائع الاقتصادية التي تؤثر على نتيجة نشاط المنظمة ومركزها المالي بطريقة ملائمة لطبيعة عملها وبشكل اقتصادي يساهم في حماية موجوداتها ووفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية وتقديم المعلومات والتقارير المطلوبة إلى الجهات المستفيدة في الوقت المناسب. وفتح التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات وشبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) بشكل خاص المجال أمام إمكانيات جديدة لتوصيل ونقل المعلومات بكفاءة وسرعة محلياً ودولياً وبالشكل الذي يعزز أهمية المعلومات وإعطائها ميزة الوصول السريع (عز الدين، 2015، ص 27)

إن وجود أنظمة ومعلومات يعتمد عليها وتغطي كافة أنشطة المنظمة يحتاج إلى وجود نظام رقابة داخلية فعال وكذلك وجود قنوات اتصال فعالة للعاملين لتوصيل المعلومات الهامة إلى المستويات العليا (الفرا، 2018، ص 13) إذ يجب أن تكون المعلومات ملائمة ومحددة ومقدمة في الوقت المناسب وتتسم بالدقة ومعدة بشكل يجعلها قابلة للاستخدام والمقارنة (بوطورة، 2017، ص 347)

وبالتالي تعرف الاتصالات والمعلومات على أنها: جميع الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل العمليات الخاصة بالمنظمة والخروج بتقرير شامل لتلك العمليات وهذا يتم عن طريق الاتصال وتبادل المعلومات بين القائمين على اعداد تلك العمليات. وتعرف هي استخدام معلومات ملائمة ذات جودة عالية لدعم الرقابة الداخلية، وتبادل المعلومات مع الأطراف الداخلية، والخارجية (السامرائي، 2016،

ص 26)

## ث- المراقبة Monitoring

حيث تتعلق أنشطة الرقابة بالتقييم المستمر أو المنفصل أو مزيج منهما لتحقيق جودة أداء الرقابة الداخلية وتتم إدارة المنشأة بتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء البرنامج المصمم لها. (الفرا، 2018، ص 13) وهي العملية التي تقوم جودة أداء الرقابة الداخلية على مر الزمن، وهو عنصر أساسي في النجاح على المدى الطويل لنظام الرقابة الداخلية. يستعان بعمليات التقييم، للتأكد من أن مكونات الرقابة الداخلية الخمسة مطبقة بالشكل المناسب (الرمحي، 2017، ص 476) تتعلق المراقبة بأنشطة متابعة جودة أداء نظام الرقابة الداخلية بالرقابة المستمرة للأنشطة والتقييمات الدورية المنفصلة (بوطورة، 2017، ص 347) وهي الأنشطة المتعلقة بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف عناصر أو مكونات نظام الرقابة الداخلية للتحقق من فاعليتها وكفايتها (القضاة، 2017، ص 501)

هنالك عوامل ومؤثرات قد تحول دون فاعلية نظام الرقابة الداخلية. ويتباين وجود هذه العوامل من منشأة لأخرى، ومن فترة إلى أخرى في المنشأة نفسها، ومن هذه العوامل: اعتماد نظام الرقابة الداخلية في كثير من مراحلها على الحكم الشخصي، وتجاوز الإدارة للسياسات والإجراءات المرسومة، والتواطؤ بين الموظفين، والتكلفة المرتفعة لإنشاء نظام رقابي متكامل. وحتى يحقق هذا النظام أهدافه المرجوة، فلا بد لهذا النظام أن يكون فاعلاً، لتحقيق الفاعلية. ولا بد من فهم الإدارة وإدراكها لهدف الرقابة، وتكامل مكونات نظام الرقابة الداخلية وأجزائه، وفاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية، وكفاءة إدارة التدقيق الداخلي، ومدى استخدام تكنولوجيا المعلومات (الرمحي، 2017، ص 476)

## المبحث الرابع: التكامل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي

زاد اعتماد المدققين الخارجيين على وظيفة التدقيق الداخلي داخل المنشأة عبر الاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي في بعض إجراءات التدقيق وهو ما نظمته معيار التدقيق الدولي (ISA No.610) الصادر عن لجنة معايير تدقيق الحسابات الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين الذي يتناول التدقيق الداخلي ضمن مجموعة الاعتبارات الخاصة باستخدام عمل الآخرين، "استخدام عمل المدققين الداخليين"، فقد سمح المعيار للمدقق الخارجي بالاعتماد والاستفادة من عمل المدققين الداخليين العاملين في المؤسسة محل التدقيق، وقد ذكر المعيار أن اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي يؤثر على طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق المنجزة من قبل المراجع الخارجي. (الشوى، 2020، ص 31)

الأمر الذي يحقق التكامل بين عمليهما من خلال التعاون والتنسيق والاعتماد على عمل الآخر، ويمكن تحديد أهم أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تغطية أعمال التدقيق لكافة الأنشطة، بما فيها مختلف العمليات والوظائف التي تقوم بها المؤسسة، بالإضافة إلى تنفيذ أعمال التدقيق بجودة عالية بتركيز أعلى وكفاءة عالية على تدقيق كل عمليات المؤسسة، والحد من التكرار وازدواجية العمل، وتخفيض تكلفة أعمال التدقيق (بن لدغم، 2018، ص 145)

### أولاً: مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

يعرف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على أنه: التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذها لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام، والذي يعود بالفائدة على المؤسسة، حيث أن وجود علاقة تكاملية بينهما يحسن الكفاءة والفعالية، بتخفيضه لتكلفة التدقيق وإضافة قيمة للمستخدمين والمؤسسة (بن لدغم، 2018، ص 144)

### ثانياً: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

إن الواقع العملي في ممارسة أعمال التدقيق يثبت أن النسبة الكبيرة من عملية التكامل تتمثل فيما تقدمه عملية التدقيق الداخلي من مساعدة للمدقق الخارجي، لما لها من مزايا لعل أهمها: (أبو سرعة، 2010، ص 99)

1. إن المدقق الداخلي متواجد دائماً في المؤسسة، ومن ثم يستطيع التعرف على كل نواحي نشاطاتها وإجراءاتها.

2. إن التدقيق الداخلي عملية مستمرة على مدار العام وبالتالي تقوم بتدقيق شامل لكافة العمليات.

3. يعمل التدقيق الداخلي على قياس وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

كما إن وجود علاقة بين التدقيق الداخلي والمراجعة الخارجية ووجود تنسيق مناسب بين أعمالهما يجلب العديد من المنافع منها ما يلي: (الوتار، 2016، ص 95)

- تعزيز الكفاءة نظراً لتباين نقاط القوة لكل طرف: نظراً لتباين مسؤوليات الطرفين وقضاء المدقق الداخلي وقته في نفس المنشأة وبالتالي يكون لديه فهم أفضل وتمعق وخبرة أوسع عن عمل وثقافة وبيئة المنشأة، فهو يلاحظ الأحداث بشكل أسرع من المدقق الخارجي، بينما المدقق الخارجي يتعامل مع العديد من العملاء وتعرض عليه العديد من القضايا المالية والتدقيقية المتنوعة فهو أقدر على اكتشاف وحل القضايا التي تعتبر غير مألوفة للمدقق الداخلي.
- التنسيق المناسب بين الطرفين يجنب تكرار العمل: حيث في حالة عدم وجود تنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي يتم تكرار الأعمال والمهام وبذل الجهد وإضاعة الوقت بدون فائدة.
- تغطية أفضل للعمل: فالتغلب على تكرار العمل يتيح الوقت والموارد لتغطية أمور مهمة وضرورية في التدقيق.
- تخفيض التكلفة: فالتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي يوفر من الوقت والجهد ويقلل من ساعات العمل ويقلل من الأتعاب.
- فهم أفضل لأعمال المنشأة: فالتنسيق والتعاون يساعد على مناقشة الخطط ونتائج الأعمال بين الطرفين، وبالتالي فإن ذلك يعمل على فهم أوضح وأفضل للتدقيق ومتطلباته.

كما يعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إحدى الآليات الممكنة لتحسين مستويات أداء المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على السواء، ومن ثمة تحسين الخدمة المقدمة من هؤلاء المدققين سواء للمؤسسة أو الأطراف الخارجية، وعليه يمكن أن يخدم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ثلاثة زوايا أساسية تتمثل فيما يلي: (المؤسسة، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي). (بن لدغم،

2018، ص 145)

أ- تحقيق التكامل من زاوية المؤسسة: إن هدف التدقيق الداخلي في المؤسسة هو حمايتها وتأمين ممتلكاتها، وقد جاء لسد حاجة الإدارة للرقابة على الأجزاء المختلفة للمؤسسة، كما جاء التدقيق الخارجي لإبداء رأي فني محايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى التأكد من أن القوائم المالية الختامية للمؤسسة حقيقية، تعبر فعلاً عن مستوى الأداء الإداري في المؤسسة، وهذا ما يجعل التكامل بين التدقيقين يتيح للمؤسسة فرصاً كبيرة من أهمها:

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للمؤسسة يمكن الاعتماد عليها، وبالتالي مساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة في الوقت والمكان المناسبين.
- تأكيد متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، وسلامة الأنظمة المعلوماتية التي تم فحصها.
- خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين، والحد من ازدواجية وتكرار العمل.
- إعلام إدارة المؤسسة عن نقاط الضعف والنقص التي تم اكتشافها، من خلال الآراء حول النظم المحاسبية والرقابية، مما يسمح لها بالقضاء على هذه النقاط، وتدارك النقص الذي كان يشوب بعض العمليات.

ب- تحقيق التكامل من زاوية المدقق الداخلي: تبرز أهمية التكامل بين المدققين الداخلي والخارجي من خلال الفوائد التالية:

- في مرحلة تقويم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، يلجأ من خلالها إلى تقديم توصيات من شأنها المساهمة في تطوير الرقابة الداخلية، كما يساعد في نفس الوقت على العمل على تطوير مناهج تدريب المدققين الداخليين وتحسين برامجهم المختلفة.
- اتجاه المدقق الخارجي إلى استخدام أساليب مختلفة في الفحص والتدقيق منها استخدام العينات الإحصائية، والمحاسبة الإلكترونية، الأمر الذي يتطلب من إدارة التدقيق الداخلي، مواكبة التطور واستخدام تلك الأساليب في تطبيق البيانات المحاسبية وعمليات المؤسسة.
- إن إلمام المدقق الداخلي بالنواحي المالية والمحاسبية يوجهه إلى مجالات تدقيق العمليات والأنشطة، مما يتيح إمكانية انطلاقه اتجه المهنية والتخصص وهذا ما ينتج عن مبدأ التكامل.

ت- تحقيق التكامل من زاوية المدقق الخارجي: إن وظيفة التدقيق الداخلي قد تؤثر في طبيعة عمل التدقيق الخارجي السنوي وتوقيته ومداه، حيث أن هذا التأثير يكون في الإجراءات التي ينفذها المدقق الخارجي لغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، إجراءات تقدير المخاطر وإجراءات جمع أدلة الإثبات



اللازمة للاختبارات التفصيلية، وعند أداء مهام التدقيق الخارجي قد يعتمد المدقق الخارجي على أعمال أدتها وظيفة التدقيق الداخلي مسبقاً.

### ثالثاً: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي

يتم تحديد دور المدقق الداخلي عن طريق إدارة الشركة، ويختلف هدفه الأساسي عن هدف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لإصدار تقارير عن تدقيقه للقوائم المالية وإبداء رأيه فيها بشكل محايد ومستقل، ولهذا فإن كثير من عمل المدقق الداخلي قد يكون مفيداً للمدقق الخارجي عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق (أبو سرعة، 2010، ص 100)

يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد إلى حد كبير على المدققين الداخليين في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلي ينفذ بطريقة مرضية، وفي تقييم البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليه، والحصول على مساعدات مباشرة من المدققين الداخليين كالاشتراك في الجرد الفعلي للنقدية خلال الفترة المالية، والزيارات إلى الفروع المتعددة للمشروع، ويمكن للمراجعين الداخليين أن ينسقوا برنامج التدقيق مع المدققين الخارجيين بحيث يستفيد المدققين الخارجيين منه التحقق من بعض المجالات مثل تحقيق الأصول الثابتة والحصول على مصادقات من العملاء وتحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية. فإذا اطمأن المراجعين الخارجيين إلى أن التدقيق الداخلي كافي فإنهم يستطيعوا أن يقللوا من مدى فحصهم للتفاصيل والتشاور بين الاثنين يوفر عليهم كثيراً من العمل بوجلة وآخرون، 2017، ص 44)

ومن الممكن أن يكون التدقيق الداخلي أداة لمساعدة المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والتحريفات، ولكن أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يتوقف على تقديره لعدة عوامل أهمها درجة موضوعية المدققين الداخليين ومقدرتهم المهنية على تنفيذ مهام التدقيق، بالإضافة إلى ما سبق هناك عوامل أخرى تؤثر في تحديد مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي أهمها المستوى المقدر للخطر الملازم لعملية التدقيق وكذلك استقلال التدقيق الداخلي الذي ينظر إليه على أنه أهم المتغيرات المؤثرة في جودة خدمات التدقيق الداخلي (الوتار، 2016، ص 91).

ويعتبر من صميم عمل المدقق الخارجي تقييم أعمال التدقيق الداخلي إلى المدى الذي يعتقد أنه ضروري لتحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق الأساسية التي يجب القيام بها، وغالباً ما يساعد وجود تدقيق داخلي سليم وفعال على تقليل حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي

لكنها لا تؤدي إلى الاستغناء عنها، حيث يؤثر التفهم والتقييم المبدئي لوظيفة التدقيق الداخلي على قرار المدقق الخارجي بشأن مدى إمكانية الاستفادة من التدقيق الداخلي في تعديل أو تطوير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي، فإذا قرر المراجع الخارجي من حيث المبدأ استخدام عمل المراجع الداخلي، فإنه يحتاج إلى دراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة، ومناقشتها في مرحلة مبكرة، وفي حالة كون عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع الخارجي، فإنه يفضل أن يحدث اتفاق مسبق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي على توقيت مثل هذا العمل والمجالات التي تغطيها عملية المراجعة ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختيار العينات وكيفية توثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص وإعداد التقرير. (أبو سرعة، 2010، ص 102)

عندما يقرر المدقق الخارجي الاستفادة من عمل معين للمراجعة الداخلية، فإنه يجب أن يقوم بتقييم واختبار عمل المراجعة الداخلية والتأكد من مدى كفايته لأغراض مراجعته، وذلك من خلال قيامه بما يلي: (أبو سرعة، 2010، ص 103)

1. التأكد من أن العمل قد تم إنجازه من قبل اشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والتأهيل المهني كمراجعين داخليين، وإن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.
2. التأكد من أن قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساساً معقول للنتائج التي تم التوصل إليها.
3. التأكد من أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة وإن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل الذي تم إنجازه.
4. إن الاستثناءات أو البنود غير العادية التي اكتشفت بواسطة المراجعة الداخلية قد تم معالجتها وتسويتها بشكل مناسب.

إن نظام التدقيق الداخلي الذي تطبقه الإدارة من خلال موظفيها يدخل ضمن نطاق المدقق الخارجي، الأمر الذي يتطلب تنسيق بينهما بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين. ومن بين مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية مدى اعتماد كل منهما على الآخر في تأدية مهامهم، وإن درجة اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين تختلف في كل منشأة تكون موضعاً للتدقيق، فقد ظهر في دراسات عديدة أن الاعتماد على المدققين الداخليين قد بدأ يأخذ مكانه المناسب، وأن هناك ميلاً عاماً لدى المدققين الخارجيين لإدراك وفهم تأثير المدققين الداخليين في جميع المجالات، ومن الواضح أن الميل العام بدأ يتزايد عن طريق قيام المدققين الخارجيين بتحسين معرفتهم عن أداء المدققين الداخليين،

وقد يكون هذا الميل نتيجة تعايش المدققين الداخليين مع المدققين الخارجيين الخاصة بمنشأتهم (بوجلخة وآخرون، 2017، ص 44)

ومن أبرز أوجه التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي الأمور التالية: (البحيصي، 2012، ص 50)

1. اعتماد المدقق الخارجي على نتائج فحص المدقق الداخلي بخصوص فعالية الرقابة الداخلية.
2. قيام المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي بإنجاز بعض الإجراءات المتعارف عليها كالإشراف في الجرد الفعلي للنقدية.
3. قيام المدقق الداخلي بمتابعة تنفيذ الملاحظات المثبتة من قبل المدقق الخارجي.
4. اعتماد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة داخل المؤسسة.
5. تشكيل لجان مشتركة بين الطرفين للقيام ببعض إجراءات التدقيق.

وتأكيداً لأهمية ما تقدمه عملية التدقيق الداخلي من مساعدة للمدقق الخارجي في تنفيذ مهامه، فقد أصرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة التدقيق عدة معايير تهتم بمساعدة وإرشاد المدققين الخارجيين في كيفية استفادتهم من أعمال التدقيق الداخلي في تنفيذهم لمهام تدقيقهم الخارجي، إذا قرروا ذلك فعلاً. ومن أهم تلك المعايير التي تنظم وتحكم هذا الجانب من التكامل والتعاون: معيار التدقيق الدولي رقم (600)، و (610) (أبو سرعة، 2010، ص 99)

أصدرت لجنة ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم (600) في فبراير 1988م بعنوان "استخدام عمل المراجعة الداخلية"، حيث يهدف المعيار إلى بيان الإجراءات التي يجب على المدقق الخارجي أخذها في الاعتبار عند تقييم عمل المدقق الداخلي بغرض الاستفادة منه، وفي حالة قيام أعضاء قسم التدقيق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق الخارجي فإنهم في هذه الحالة لا يؤدون عملاً من أعمال التدقيق الداخلي، لذلك فإن هذا المعيار لا يتناول هذه الحالة.

كما أوضح المعيار الدولي رقم 610 الذي نظم كيفية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في فقرته 13 الآتي: يجب أن يتحقق المدقق الخارجي من أن أعمال التدقيق الداخلي قد تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والكفاءة المناسبة بوصفهم مدققين. ويمكن التحقق من ذلك عن طريق التعرف

على السياسات المتعلقة في توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وتدقيق خبراتهم مؤهلاتهم الفنية (القاضي وآخرون، 2014، ص 182)

#### رابعاً: تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على الرقابة الداخلية

يسعى كل من المدقق الداخلي والخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط قوته ونقاط ضعفه، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال، ومد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة (الوتار، 2016، ص 90)

حيث يتشابه التدقيق الداخلي والخارجي حيث يهدف كل منهما لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب، كما أن كل منهما يساعد في توفير نظام محاسبي فعال يقوم بتوفير المعلومات التي تساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية (المطارنة، 2009، ص 20)

تتماشى وظيفة المدقق الداخلي مع الأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي المستقل، ويوجد فوائد متبادلة بين الطرفين حيث أن المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق بصفة مستقلة قادر على إبداء رأيه في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، ومدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة والتي يكون المدقق الداخلي قد أغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح بالإضافة إلى أن المدقق الداخلي يستفيد من خبرة المدقق الخارجي وبالتالي يرفع من كفاءته وخبرته (الوتار، 2016، ص 40)

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته، حيث أن المدقق الخارجي يعتبر وسيلة هامة للحكم على مدى كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويعتبر قيام المدقق بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته أو ضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقق برنامج عمله إذ يتوقف نجاح عملية التدقيق على تفاعل إجراءاته مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية، فالخلل أو القصور في أي من عناصر هذا النظام يؤدي إلى فشل عملية التدقيق، لهذا ينبغي تقدير مواطن الأخطار المحتملة وضوابطها بشكل يمكن للمدقق من أن يبدي رأيه حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة (سداوي، 2015، ص 26)

كما يعد نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أحد عناصر التدقيق الداخلي وهو الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، فعند فهمه لهذا النظام وكذلك درجة فعاليته حدد مدقق الحسابات طبيعة ونطاق توقيت ومدى إجراءات مراجعته ليتمكن محافظ الحسابات من فهم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال: (بوجلخة وآخرون، 2017، ص 44)

1- استخدام طريقة توصيف لإجراءات النظام على ضوءها حدد نقاط القوة ونقاط الضعف في النظام.

2- الاستفادة من عمل المدقق الداخلي للمؤسسة.

كذلك تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المهام الخاصة بالتدقيق الخارجي، وقد تزايد الاهتمام مؤخراً بنظام الرقابة الداخلية والتوسع في مفهومه مما زاد في ضرورة دراسته وتقييمه بشكل جيد إذ يقوم المدقق بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته أو ضعفه ويعتبر من المهام الرئيسية التي يبدأ بها. يتوقف نجاح عملية التدقيق على تفاعل الإجراءات مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية فالخلل أو القصور في أي من عناصر هذا النظام يؤدي إلى فشل عملية التدقيق لهذا ينبغي تقدير الأخطار المحتملة في هذا النظام وضبطها بشكل يمكن للمدقق من أن يبدي رأي سليم حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة حيث أنه احتمال أن يبدي المدقق رأي غير سليم في القوائم المالية وذلك بسبب فشله في اكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية (سداوي، 2015، ص أ)

يعتبر خطر الرقابة الداخلية من بين المكونات الأساسية لمخاطر التدقيق والذي ينتج بسبب عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة حيث أنه بالرغم من اعتماد المدقق على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، إلا أن مشكلة الثقة في المعلومات المحاسبية لا تزال قائمة وعليه يقوم المدقق بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات الواجب استخدامه في عملية التدقيق وكذلك بغرض اقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة وتحسينه. فبالرغم من دور الكبير الذي يصطلح به نظام الرقابة الداخلية وجهاز التدقيق الداخلي فقد تم التركيز بأهمية أكبر على عمل المدقق الخارجي وذلك لما اعتقد من توفر الحيادية والاستقلالية في عمله ونظراً لدور وأهمية التقارير الذي يقدمها خدمة للمؤسسة ودفاع عن مصالح المالكيين (سداوي، 2015، ص أ)

## الفصل الثالث:

### الإطار العملي للدراسة

#### المبحث الأول: الواقع المهني لمجتمع الدراسة

أولاً: واقع التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية:

انطلاقاً من عمل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية كجهة ناظمة لنشاط الأوراق المالية تابعت الهيئة مهامها ومسؤولياتها التي قد حددت في القانون رقم /22/ لعام 2005 من خلال تنظيم الأسواق الماليّة والأنشطة والفعاليات الملحقة بها وتطويرها بما يضمن تحقيق: العدالة، والكفاءة، والشفافية، ويساهم في الحد من المخاطر المرتبطة بمعاملات الأوراق الماليّة، وحماية المواطنين والمستثمرين في الأوراق الماليّة من الممارسات غير العادلة أو غير السليمة، أو التي تنطوي على: احتيال، أو غش، أو تدليس، أو تلاعب، فضلاً عن دورها في تشجيع النشاط الادخاري والاستثماري بما يخدم مصلحة الاقتصاد الوطني (القانون رقم 22، 2005) وفي سبيل تحقيق أهدافها السابقة الذكر، ونظراً لأهمية التدقيق الداخلي وباعتباره الدعامة الأساسية في نظام الرقابة الداخلية في الشركات، فقد عمدت الجهات الإشرافية، ممثلةً بكل من مصرف سورية المركزي وهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، بإلزام الشركات المساهمة العامة السورية بإحداث إدارة تدقيق داخلي فيها، ونتيجةً لذلك سعت هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية إلى إصدار القرار رقم 31/م بتاريخ 2008/6/29 الذي سمّي ب: نظام الممارسات السليمة لحوكمة الشركات (قواعد حوكمة الشركات)، والذي تضمن في الفصل الثامن منه: يجب على كل شركة مساهمة أن يكون لديها مدقق داخلي يقوم بأعمال التدقيق، كما تضمن الشروط والأحكام التي يعمل وفقها وتمثل بما يلي: (نظام الممارسات السليمة لحوكمة الشركات، 2008)

- أن يكون موظفاً متفرغاً يتمتع بمؤهلات وخبرات مناسبة، ولديه القدرة على التعامل مع الأفراد، وتحقيق الاتصال الفعال مع الجهات المختلفة.
- يتم تعيين المدقق الداخلي، ويُحدد: راتبه، وحوافزه، ومكافآته، وإنهاء خدماته، وقبول استقالته، وعزله بقرار من مجلس إدارة الشركة باقتراح من لجنة التدقيق.
- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بدرجة عالية من الاستقلالية، ويحظر تكليفه القيام بأي مهام أو وظائف أخرى قد تخضع للمراجعة والتقييم من قبله.

- يقوم المدقق الداخلي بالاطلاع على: دفاتر الشركة، ومراسلاتها، وضبوط جلساتها، وجميع قيودها بوجه عام، ويراقب انتظام كشوف الجرد والميزانيات السنوية، والتقارير، والبيانات الواجب تقديمها بموجب القوانين والأنظمة النافذة.
- ينبغي أن يغطي المدقق الداخلي تدقيق جميع إدارات الشركة وأقسامها وفروعها بشكل دوري ومستمر خلال العام، فضلاً عن تدقيق كافة البيانات المالية.
- على المدقق الداخلي أن يُعلم فوراً لجنة التدقيق وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين في الشركة عن المخالفات التي يلاحظها.
- ينبغي أن يتم التدقيق الداخلي وفق برامج تدقيق شاملة ومهنية مناسبة، كما تتوافق ومعايير التدقيق الدولية وأدلتها مع توفير التقنيات اللازمة لذلك، كذلك يتعين العمل باستمرار على تقييم هذه البرامج وتطويرها لتتناسب مع تطوير العمل بالشركة.
- يلتزم المدقق الداخلي بوضع تقرير كتابي متضمن نتائج التدقيق، كما يلتزم بمناقشة التقرير المبدئي مع الوحدات الإدارية التي أُجري عليها التدقيق، وذلك لحل الاختلافات حول النتائج الواردة في التقرير وتسويتها.
- على المدقق الداخلي بعد الانتهاء من مراجعة التقرير المبدئي ومناقشته مع الوحدة الإدارية المعنية إعداد التقرير النهائي لكامل عملية التدقيق، وتقديمه إلى المدير العام التنفيذي، على أن يوجه نسخة منه إلى لجنة التدقيق ومجلس إدارة الشركة.
- يحظر على المدقق الداخلي إفشاء أي معلومة من المعلومات التي يطلع عليها بحكم وظيفته، كما يحظر عليه الاستفادة الشخصية بأي شكلٍ كان من تلك المعلومات.
- وقد أصدر مجلس النقد والتسليف القرار رقم 123/ م ن/ ب 4 لعام 2005 الخاص باعتماد التعليمات الخاصة بمتطلبات التدقيق الداخلي في المصارف العاملة في الجمهورية العربية السورية، الذي تضمنت مواده: (إلزام المصارف العاملة بوجود إدارة تدقيق داخلي، ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي وأهدافها ومهامها، واستقلالية دائرة التدقيق الداخلي، ونظام التدقيق، ونزاهة وظيفة التدقيق الداخلي وتجربتها، والكفاءة المهنية، ومجال التدقيق، وأنواع التدقيق الداخلي، وإجراءات التدقيق الداخلي، ومسؤوليات مدير دائرة التدقيق الداخلي، ولجنة التدقيق الداخلي، والاستعانة بمصادر خارجية للرقابة الداخلية).

## ثانياً: واقع التدقيق الخارجي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

يحتل عمل مدققي الحسابات مكانة مهمة في ممارسة حوكمة الشركات من خلال إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال رأيه الفني المحايد الذي يتضمنه تقريره المرفق بالقوائم المالية، وتعتبر اتصالات مدققي الحسابات جزءاً لا يتجزأ من سلامة أعمالها، ونظراً لأهمية أعمال مدققي الحسابات قامت الشركات بوضع سياسة تنظم شؤون مدقق الحسابات كافة بما ينسجم انسجاماً تاماً مع مقتضيات وقواعد الانضباط المؤسسي والتشريعات ذات الصلة في الدولة، وفي سورية شهدت هذه المهنة تطوراً ملحوظاً تماشى مع تطورات قطاع الأوراق المالية وتم وضع العديد من الضوابط والمحددات لعمل المدقق وخاصة في الشركات المساهمة من خلال الاهتمام بعملية التدقيق وتنظيم عملها في القوانين والتشريعات (قانون الشركات، قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، نظام اعتماد مدققي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة) (تقرير الحوكمة، 2018، ص 17)

وقد وضع قانون تنظيم المهنة رقم 33 عدة شروط لمنح رخصة مزاوله المهنة تتمثل بما يلي:

- 1- أن يكون حاصلًا على شهادة محاسب قانوني سوري.
  - 2- أن يكون عربياً سورياً أو من في حكمه منذ أكثر من عشر سنوات وألا يزيد عمره على 52 سنة.
  - 3- غير محكوم بإحدى الجرائم التي تمس الأمانة والشرف أو إحدى الجرائم الاقتصادية.
  - 4- غير مسرح بسبب النزاهة أو الشرف الوظيفي بناء على حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية.
  - 5- أن يكون قد حصل على وثيقة التدريب من التنظيم المهني وفق أحكام هذا القانون.
  - 6- أن يحدد مكاناً وعنواناً واضحاً لمزاولة المهنة.
  - 7- أن يتقدم بطلب التسجيل لمزاولة المهنة إلى التنظيم المهني مرفقاً معه كافة الوثائق المطلوبة.
  - 8- أن يؤدي طالب التسجيل أمام محكمة البداية المدنية في مركز المحافظة اليمينية الآتية: أقسم بالله العظيم بأن أمارس مهنتي بأمانة وشرف وإخلاص وألا أخفي الحقيقة.
  - 9- يحرر محضر بأداء اليمين ويحفظ في ملف مدقق الحسابات طالب التسجيل لدى التنظيم المهني.
  - 10- أن يسدد البدلات النقدية المحددة لدى التنظيم المهني.
  - 11- يمنح التنظيم المهني رخصة المزاولة بعد موافقة المجلس.
- (قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق رقم 33، 2009)



وقد جاء قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011 لينظم عملية انتخاب مدقق الحسابات وتحديد مسؤولياته حيث تنتخب الهيئة العامة جهة لتدقيق حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية وتقرر بدل أتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب، إذا أهملت الهيئة العامة انتخاب مدقق لحساباتها أو اعتذر هذا المدقق أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة ان يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية أو من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق /بحسب الحال/لتننتقي منهم من يملأ المركز الشاغر، ولا يجوز ان يعين مدققا للحسابات من هو مساهم في الشركة أو من يتقاضى أجرا أو تعويضا منها أو كان موظفا أو شريكا لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو كان قريبا له حتى الدرجة الرابعة، يجب على الجهة التي ستقوم بتدقيق حسابات الشركة وقبل انتخابها تقديم تصريح للهيئة العامة تبين فيه عدم وجود أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة وتلتزم هذه الجهة بالتعويض للشركة عن اي ضرر يلحق بها بسبب عدم صحة التصريح، يقوم مدقق حسابات الشركة بمراقبة أعمالها وتدقيق حساباتها وفق معايير التدقيق الدولية وعليه بصورة خاصة ان يبحث عما إذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية وعما إذا كانت الميزانية وحسابات الشركة قد نظمت بصورة توضح حالة الشركة الحقيقية وله حق الاطلاع في كل وقت على دفاتر الشركة وحساباتها وأوراقها وصندوقها وله ان يطلب من مجلس الإدارة ان يوافيه بالمعلومات اللازمة للقيام بوظيفته وعلى هذا المجلس ان يضع تحت تصرفه كل ما من شأنه تسهيل مهمته.

كما تضمن نظام اعتماد مدققي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة الصادر بالقرار 300 لعام 2019، عن السيد رئيس مجلس الوزراء، ما يلي: (تقرير الحوكمة، 2018، ص 17)

- حدد عدد الشركات المساهمة التي يقوم المدقق بتدقيقها أربع شركات وفق قرار مجلس المحاسبة والتدقيق رقم 1891 عام 2010.
- يعين المدقق لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات.
- أناط الإطار القانوني الناظم لمهنة التدقيق وكذلك المعايير الدولية بمدقق الحسابات العديد من المسؤوليات والواجبات كشخص مهني مستقل ومحايدي في تدقيق أعمال الشركة وتقديم رأي فني وملاحظات حول الوضع المالي للشركة والتزامها بمعايير التدقيق الدولية.

كما تضمن قانون الشركات واجبات مدقق الحسابات ومحتويات تقريره، وأنه: يجب على مدقق الحسابات ان يضع تقريراً خطياً يتلوه أمام الهيئة العامة عن الحالة المالية للشركة وميزانيتها والحسابات التي قدمها أعضاء مجلس الادارة وعن الاقتراحات المختصة بتوزيع الأرباح وان يقترح في هذا التقرير إما المصادقة على البيانات المالية بصورة مطلقة بدون تحفظ أو مع التحفظ وإما حجب الرأي أو إعطاء رأي معارض، ويجب ان يتضمن تقرير مدقق الحسابات ما يلي:

- 1- مدى حصوله على جميع المعلومات والبيانات والوثائق التي طلبها في سبيل القيام بمهمته أو بيان بما وجده من صعوبات أو معوقات في الحصول على تلك المعلومات.
- 2- ان الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منتظمة وان بياناتها المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وتظهر المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية بصورة عادلة وان الميزانية والبيانات المالية متفقة مع القيود والدفاتر.
- 3- المخالفات لأحكام هذا المرسوم التشريعي أو النظام الأساسي للشركة التي حصلت خلال السنة المالية موضوع التدقيق والتي من شأنها ان تؤثر بشكل جوهري على نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي.
- 4- مدى مقدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة أعمالها بشكل مستقل عما أبداه مجلس الادارة بهذا الخصوص.

وقد حدد قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق رقم 33 اختصاصات ومهام المدقق الخارجي بما يلي:

- 1- تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد.
- 2- دراسة وتحليل أوضاع المشاريع والشركات من النواحي الاقتصادية والإدارية والمالية.
- 3- إعداد الدراسات المالية والاقتصادية والمحاسبية ودراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية.
- 4- إعطاء الاستشارات والقيام بدراسات علمية وإدارية ومالية وإبداء الرأي أمام هيئة عامة أو خاصة تكلفه بذلك
- 5- تقديم الاستشارات الضريبية.

- 6- القيام بدراسات إحصائية اقتصادية لحساب المؤسسات الاقتصادية والمهنية.
- 7- تنظيم الحسابات وأعمال الجرد ووضع الأنظمة المحاسبية والمالية للجهات التي لا يقوم بتدقيق حساباتها.
- 8- وضع دراسات تقييم الشركات والمؤسسات وتحويلها إلى شكل قانوني آخر أو اندماجها مع بعضها.

## المبحث الثاني: التحليل ومناقشة النتائج

### أولاً: أداة البحث

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة (المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين) وذلك من خلال تحليل استبيان تم توزيعه إلكترونياً على أفراد عينة الدراسة وقد بلغ عدد الاستبانة المستردة الصالحة للتحليل (73) استبانة، وقد تم تحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار الرابع والعشرون وعند مستوى دلالة 0.05 باستخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم فرضيات الدراسة وتخدم أهدافها، وهي الوسط الحسابي والانحراف المعياري كما تم الاعتماد على مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، ولغاية اختبار الفرضيات تم استخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار one sample t- test.

### ثانياً: اختبار ثبات الاستبانة

تم تصميم الاستبانة في قسمين أساسيين: القسم الأول: مُخصص للأسئلة العامة ويشمل المعلومات الشخصية عن أفراد عينة البحث، وهي الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، إضافة إلى الموقع الوظيفي وقد ضم القسم الثاني محاور الدراسة.

كما تم اختبار ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وذلك لقياس الاتساق الداخلي بين عباراتها، حيث تم إجراء اختبار الثبات باستخدام معامل Cronbach's Alpha لمعرفة مدى الاتساق الداخلي بين العبارات " تتراوح قيمة معامل Cronbach's Alpha بين (1-0) وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب ألا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل عن (0.60)

## يبين الجدول رقم (2) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	قيمة معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: البيئة الرقابية	0.825
المحور الثاني: المعلومات والاتصالات	0.878
المحور الثالث: تقييم المخاطر	0.848
المحور الرابع: الأنشطة الرقابية	0.825
المحور الخامس: المراقبة والمتابعة	0.758
المحور السادس: التأهيل العلمي والعملية للمدقق الداخلي	0.852
المحور السابع: موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي	0.847
المحور الثامن: خبرة المدقق الداخلي	0.897
المحور التاسع: جودة أداء المهام	0.741
المحور العاشر: مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي	0.748
المحور الحادي عشر: التعاون بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي	0.798

المصدر: إعداد الباحثة

يوضح الجدول رقم (2) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل محور من محاور الاستبيان المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث ظهرت بقيم أكبر من 0.6 وهي ما يمكن اعتبارها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الإحصائي ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

## ثالثاً: تحليل خصائص عينة البحث

الجدول رقم (3) تحليل خصائص عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	ذكر	أنثى
التكرار	44	29
النسبة المئوية	%60.3	%39.7

المصدر: إعداد الباحثة

إن ما نسبته %60.3 من أفراد العينة هم من الذكور، % 39.7 هم من الإناث، مما يدل على مساهمة المرأة في مختلف مجالات العمل.

الجدول رقم (4) تحليل خصائص عينة الدراسة حسب العمر

العمر	أقل من 30 سنة	من 30 الى 35 سنة	من 36 الى 40 سنة	أكثر من 40 سنة
التكرار	19	22	20	12
النسبة المئوية	%26	%30.1	%27.4	%16.4

المصدر: إعداد الباحثة

إن ما نسبته %30.1 من أفراد العينة هم من ضمن الفئة العمرية من 30 إلى 35 سنة، تليها من هم ضمن الفئة العمرية من 36 إلى 40 سنة بما نسبته %27.4، لتأتي ثالثاً فئة أقل من 30 سنة، مما يدل على صغر متوسط أعمار العاملين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الجدول رقم (5) تحليل خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دكتوراه	ماجستير	إجازة جامعية	أخرى (معهد)
التكرار	20	16	24	13
النسبة المئوية	%27.4	21.9%	32.9%	17.8%

المصدر: إعداد الباحثة

إن ما نسبته %32.9 من أفراد العينة هم من حملة الإجازة الجامعية، %27.4 هم من حملة شهادة الدكتوراه، تليها %21.9 من هم حائزين على درجة الماجستير، مما يدل على المستوى التعليمي الجيد لأفراد العينة.

الجدول رقم (6) تحليل خصائص عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الخبرة	اقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	من 10 الى 15 سنة	15 سنة فأكثر
التكرار	4	26	42	1
النسبة المئوية	%5.5	35.6%	57.5%	1.4%

المصدر: إعداد الباحثة

إن %57.5 من أفراد العينة من هم من ذوي الخبرة من 10 إلى 15 سنة، تليها %35.6 من ذوي الخبرة من 5 إلى 10 سنوات، مما يدل على الخبرة الجيدة لأفراد العينة ومعرفتهم الجيدة بموضوع البحث.

الجدول رقم (7) تحليل خصائص عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	مدير	مدقق داخلي	مدقق خارجي
التكرار	14	45	14
النسبة المئوية	%19.2	%61.6	%19.2

المصدر: إعداد الباحثة

إن 61.6% من أفراد العينة من هم من المدققين الداخليين، يليها رؤساء المدراء والمدققين الخارجيين بنفس النسبة 19.2%.

#### رابعاً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري إضافة إلى معامل الاختلاف من خلال نسبة الانحراف المعياري إلى الوسط الحسابي، لكافة فقرات الاستبانة ولإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة 3.4.

الجدول رقم (8) الأهمية النسبية للموافقات

التقدير	فئات قيم المتوسط الحسابي
درجة موافقة منخفضة جداً	من 1 إلى 1.79
درجة الموافقة منخفضة	من 1.8 إلى 2.59
درجة الموافقة متوسطة	من 2.6 إلى 3.39
درجة الموافقة مرتفعة	من 3.4 إلى 4.19
درجة الموافقة مرتفعة جداً	من 4.2 إلى 5

المصدر: إعداد الباحثة

الجدول رقم (9) الإحصاءات الوصفية للمحور الأول: البيئة الرقابية

الفقرة	5	4	3	2	1	N	$\bar{x}$	S	Result
يتم الالتزام بمعايير النزاهة والشفافية والقيم الأخلاقية في الشركة	21	37	12	3		73	4.0411	0.78949	موافقة مرتفعة
لدى الشركة قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الأقسام والموظفين العاملين فيها	26	39	6	2		73	4.2192	0.71193	موافقة مرتفعة جداً
يتم تحديد الهيكل التنظيمي والسلطة واستشارة لجان التدقيق عند إجراء أي تعديل على الهيكل التنظيمي	15	27	19	9	3	73	3.5753	1.07907	موافقة مرتفعة

موافقة مرتفعة	0.90091	3.6575	73		10	16	36	11	تقوم إدارة الشركة باطلاع كافة الموظفين على أدوارهم في إطار عمليات الرقابة الداخلية بطريقة واضحة ومكتوبة
موافقة مرتفعة	0.92034	4.0137	73	1	4	12	32	24	يوجد لدى الشركة نظام ضبط داخلي يساهم في ضبط أداء العاملين
موافقة مرتفعة	0.65500	3.9014	73					المحور الأول	

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.90 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.65 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي تتوفر البيئة الرقابية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الجدول رقم (10) الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني: المعلومات والاتصالات

الفقرة	5	4	3	2	1	N	$\bar{x}$	S	Result
لدى الشركة قنوات اتصال فعالة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية	15	33	17	7	1	73	3.7397	0.94321	موافقة مرتفعة
لدى الشركة نظام اتصال فعال يضمن وضوح الصلاحيات والمسؤوليات	14	34	14	11		73	3.6986	0.95285	موافقة مرتفعة
لدى الشركة نظام معلومات مالي دقيق ومحكم ويساهم في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية	20	37	9	5	2	73	3.9315	0.96218	موافقة مرتفعة
تتابع الشركة كل جديد في مجال أنظمة المعلومات بهدف تطوير الأنظمة المعمول بها لديها	13	26	16	16	2	73	3.4384	1.10537	موافقة مرتفعة
المحور الثاني	73						3.7021	0.82038	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.70 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.82 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي تتوفر المعلومات والاتصالات في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الجدول رقم (11) الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث: تقييم المخاطر

Result	S	$\bar{x}$	N	1	2	3	4	5	الفقرة
موافقة مرتفعة	0.81696	3.7397	73	2	3	15	45	8	تقوم إدارة المخاطر بتحديد آليات لتقييم كافة المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها
موافقة مرتفعة	0.79883	4.0274	73		4	10	39	20	يتم تقسيم المخاطر إلى مستويات ودرجات مختلفة من حيث احتمال الحدوث والتأثير المتوقع
موافقة مرتفعة	0.94160	3.5753	73	2	7	21	33	10	يوجد خطة محكمة وفعالة لمواجهة جميع المخاطر حيث تراجع المنظمة باستمرار مدى ملائمة استراتيجياتها مع المخاطر التي تواجهها
موافقة مرتفعة	0.73559	3.7123	73		5	18	43	7	يعمل نظام الرقابة الداخلية على ضبط مستويات المخاطر (المالية والتشغيلية) التي تعيق أداء الشركة
موافقة مرتفعة	0.68197	3.7637	73					المحور الثالث	

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.76 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.68 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي يتم تقييم المخاطر كإجراء من إجراءات الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الجدول رقم (12) الإحصاءات الوصفية للمحور الرابع: الأنشطة الرقابية

Result	S	$\bar{x}$	N	2	3	4	5	الفقرة	
موافقة مرتفعة	0.84894	3.8767	73	4	19	32	18	لدى الشركة أنظمة إدارية محددة لكافة المستويات الإدارية يتم من خلالها تحديد وتفويض المهام في كل مستوى	
موافقة مرتفعة	0.71033	4.0959	73	2	9	42	20	تساهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في تحسين إجراءات الرقابة	
موافقة مرتفعة	0.97885	4.0137	73	8	10	28	27	يوجد رقابة فعالة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات وصحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات	
موافقة مرتفعة	0.79357	4.1507	73	1	15	29	28	يتم مراجعة الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن إعداد البيانات	
موافقة مرتفعة	0.63096	4.0342	73					المحور الرابع	

المصدر: إعداد الباحثة



جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.03 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.63 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي تتوفر الأنشطة الرقابية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الجدول رقم (13) الإحصاءات الوصفية للمحور الخامس: المراقبة والمتابعة

الفقرة	5	4	3	2	1	N	$\bar{x}$	S	Result
يتم التعامل مع نشاطات الرقابة الداخلية كجزء من الواجبات اليومية	14	32	21	5	1	73	3.7260	0.90155	موافقة مرتفعة
تؤخذ نتائج تقارير الرقابة والأداء بالاعتبار عند إجراء التنقلات بين العاملين	11	29	21	10	2	73	3.5068	1.00171	موافقة مرتفعة
يتمتع العاملون في المجالات الرقابية بكامل الصلاحية للوصول إلى كافة السجلات والوثائق	30	33	5	4	1	73	4.1918	0.89221	موافقة مرتفعة
تستخدم نتائج تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل	25	34	13	1		73	4.1370	0.75120	موافقة مرتفعة
يتم تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر ويتم إجراء التعديلات اللازمة عليه	16	40	11	5	1	73	3.8904	0.87499	موافقة مرتفعة
المحور الخامس	73						3.8904	0.65916	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.89 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.65 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي تتوفر المراقبة والمتابعة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الجدول رقم (14) الإحصاءات الوصفية للمحور السادس: التأهيل العلمي والعملية للمدقق الداخلي

الفقرة	5	4	3	2	1	N	$\bar{x}$	S	Result
تقوم الجهة المنفذة لأعمال التدقيق الداخلي بطلب شهادات مهنية من قبل المدققين الداخليين قبل تعيينهم	7	8	26	24	8	73	2.7534	1.10278	موافقة متوسطة
يساهم المستوى التعليمي للمدقق الداخلي في تحسين جودة أدائه وبالتالي قدرته على تقييم نظام الرقابة الداخلية	24	39	6	3	1	73	4.1233	0.83242	موافقة مرتفعة
تقوم الجهة بإجراء دورات تدريبية للأشخاص قبل توجيههم للعمل كمدققين داخليين	13	21	24	11	4	73	3.3836	1.11343	موافقة مرتفعة

موافقة مرتفعة	1.03073	3.7808	73	3	5	15	32	18	عند اكتشاف حاجة المدققين الداخليين إلى التدريب والتأهيل يتم اتخاذ الخطوات اللازمة لذلك
موافقة مرتفعة جدا	0.68691	4.4384	73			8	25	40	يساهم التعليم المستمر للمدقق الداخلي في تحسين جودة أدائه المهني وبالتالي قدرته على تقييم نظام الرقابة الداخلية
موافقة مرتفعة جدا	0.66122	4.3973	73		1	4	33	35	يساهم الإعداد والتدريب الفني للمدقق الداخلي في تحسين مستوى أدائه وبالتالي قدرته على تقييم نظام الرقابة الداخلية
موافقة مرتفعة	0.57262	3.8128	73						المحور السادس

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.81 بموافقة مرتفعة وبنحرف معياري 0.57 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي يتوفر التأهيل العلمي والعملية للمدقق الداخلي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الجدول رقم (15) الإحصاءات الوصفية للمحور السابع: موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي

Result	S	$\bar{x}$	N	2	3	4	5	الفقرة	
موافقة مرتفعة جداً	0.81720	4.4521	73	3	6	19	45	يتبع مدير التدقيق الداخلي من حيث المرجعية لمجلس الإدارة	
موافقة مرتفعة	0.79357	4.1507	73	1	15	29	28	لمدير التدقيق الداخلي الصلاحيات الكاملة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه	
موافقة مرتفعة جدا	0.72701	4.2603	73			12	30	31	يساعد رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي
موافقة مرتفعة جدا	0.84916	4.2055	73	4	8	30	31	إن تعيين المدقق الداخلي وتحديد مكافآتهم وترقياتهم من قبل الإدارة العليا ولجنة التدقيق يساهم في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي	
موافقة مرتفعة جدا	0.64459	4.2671	73						المحور السابع

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.26 بموافقة مرتفعة جدا وبنحرف معياري 0.64 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4 ، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين

في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي يتوفر موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الجدول رقم (16) الإحصاءات الوصفية للمحور الثامن: خبرة المدقق الداخلي

Result	S	$\bar{x}$	N	2	3	4	5	الفقرة
موافقة مرتفعة	0.61097	4.0411	73	1	9	49	14	لدى المدقق الداخلي معرفة واسعة بالأدوات المستخدمة في أعمال التدقيق الداخلي
موافقة مرتفعة	0.84151	3.9863	73	6	8	40	19	يراعى في عمل المدقق الداخلي أن يكون لديه معرفة واسعة بأعمال المنشأة وبآليات عملها
موافقة مرتفعة	0.65071	4.0137	73					المحور الثامن

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.10 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.65 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4 ، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي يتوافر المدققين الداخليين من ذوي الخبرة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الجدول رقم (17) الإحصاءات الوصفية للمحور التاسع: جودة أداء المهام

Result	S	$\bar{x}$	N	1	2	3	4	5	الفقرة
موافقة مرتفعة	0.70603	4.1233	73		2	8	42	21	يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في إطار مبادئ وعمليات الحوكمة.
موافقة مرتفعة جدا	0.56199	4.3562	73			3	41	29	إن بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق الداخلي تساعد في تحسين جودة أدائه وبالتالي قدرته على تقييم نظام الرقابة الداخلية
موافقة مرتفعة جدا	0.68079	4.3014	73			9	33	31	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي
موافقة مرتفعة جدا	0.80382	4.2740	73	1	-	10	29	33	يوجد دليل عمل (مكتوب) للسياسات والإجراءات واجبة الاتباع في إدارة وتنفيذ التدقيق الداخلي
موافقة مرتفعة جدا	0.50154	4.2637	73					المحور التاسع	

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.26 بموافقة مرتفعة جداً وبانحراف معياري 0.50 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي تتوافر جودة الأداء لدى المدققين الداخليين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الجدول رقم (18) الإحصاءات الوصفية للمحور العاشر: مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق

الداخلي

الفقرة	5	4	3	2	1	N	$\bar{x}$	S	Result
يتم تقييم مدى كفاية أعمال التدقيق الداخلي من حيث الموضوعية	7	32	19	12	3	73	3.3836	1.00871	موافقة متوسطة
يتم تقييم مدى كفاية أعمال التدقيق الداخلي من حيث الكفاءة التقنية	8	32	17	11	5	73	3.3699	1.08662	موافقة متوسطة
يتم تقييم مدى كفاية أعمال التدقيق الداخلي من حيث بذل العناية الكافية	6	40	12	11	4	73	3.4521	1.02796	موافقة مرتفعة
يتم تقييم عمل التدقيق الداخلي المنجز من حيث طبيعة ونطاق العمل المنجز أو الذي سوف يتم إنجازه	10	31	14	14	4	73	3.3973	1.11480	موافقة متوسطة
يتم أخذ خطر الخطأ الجوهرى (المتعلق بعمليات محددة بأرصدة حسابات وبالإفصاحات المقدمة من قبل التدقيق الداخلي) بعين الاعتبار.	14	41	14	4		73	3.8904	0.77391	موافقة مرتفعة
يتم تقييم مدى موضوعية أدلة التدقيق المستخدمة من قبل التدقيق الداخلي عن طريق ملاحظة العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي أقسام الشركة محل التدقيق	12	36	15	9	1	73	3.6712	0.94362	موافقة مرتفعة
تزيد إجراءات المراجع الخارجي وفقاً لمصدر انجاز التدقيق الداخلي وبالأخص في حال كان التدقيق الداخلي منجزاً داخلياً	12	31	19	10	1	73	3.5890	0.96947	موافقة مرتفعة
يتم التأكد من وجود دليل عمل مكتوب في قسم التدقيق الداخلي بما يخص الرقابة الداخلية	15	35	12	9	2	73	3.7123	1.02034	موافقة مرتفعة
يتم الاعتماد على إجراءات المدقق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية	9	34	17	9	4	73	3.4795	1.04229	موافقة مرتفعة

موافقة مرتفعة	0.93734	3.6164	73	1	10	15	37	10	يتم دراسة تقارير التدقيق الداخلي فيما يخص الرقابة الداخلية ومتابعة تنفيذ الاجراءات الصحيحة الواردة فيها	
موافقة متوسطة	0.96652	3.3836	73	2	13	19	33	6	يتم التحقق من الخطط والبرامج والسياسات المطبقة في قسم التدقيق الداخلي فيما يخص الرقابة الداخلية	
موافقة مرتفعة	0.86427	3.9452	73	1	3	14	36	19	يعد نظام الرقابة الداخلية متيناً وسليماً وأكثر فعالية وكفاءة في حال وضعت الإدارة نظام الرقابة الداخلية بعد الأخذ بنصائح وتوصيات التدقيق الداخلي المنجز من طرف خارجي	
موافقة مرتفعة	0.73172	3.5742	73					المحور العاشر		

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.57 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.73 حيث حظيت معظم العبارات على موافقة مرتفعة وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي يعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي من وجهة نظر أفراد العينة.

الجدول رقم (19) الإحصاءات الوصفية للمحور الحادي عشر: التعاون بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

Result	S	$\bar{x}$	N	1	2	3	4	5	الفقرة
موافقة متوسطة	1.11377	3.1918	73	7	10	26	22	8	يتلقى المدققين الداخليين والخارجيين تدريباً متماثلاً يتضمن منهجية عمل كل منهما
موافقة متوسطة	1.07004	3.3425	73	6	7	24	28	8	يوجد اتصال ثنائي بين المدققين الداخليين والخارجيين بشأن المسائل ذات العلاقة بالرقابة الداخلية وحل مشكلاتها
موافقة مرتفعة	0.74075	4.0822	73		1	14	36	22	يمكن للمدقق الداخلي ان يسهل مهمة التدقيق الخارجي
موافقة متوسطة	1.04776	3.2329	73	6	10	23	29	5	يقوم المدقق الداخلي بإبلاغ المدقق الخارجي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الخارجي
موافقة مرتفعة	0.88601	3.7260	73	1	7	14	40	11	يسهم التدقيق الخارجي في دعم وظيفة التدقيق الداخلي من خلال ملاحظاته ومقترحاته

									للإفصاح عن المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية
موافقة مرتفعة	1.10709	3.5068	73	5	8	17	31	12	يقوم المدقق الخارجي بمناقشة المدقق الداخلي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة
موافقة مرتفعة	1.17754	3.4247	73	7	8	17	29	12	يقوم المدقق الخارجي بمناقشة الحلول والخطط المقترحة مع المدقق الداخلي بشأن فاعلية نظام الرقابة الداخلية
موافقة مرتفعة	0.93287	3.9315	73	2	2	16	32	21	يساعد التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين في تحديد كافة المخاطر التي يواجهها نظام الرقابة الداخلية
موافقة مرتفعة	1.03754	4.0822	73		4	12	27	30	يحقق التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين تغطية أشمل لعملية التدقيق
موافقة مرتفعة	0.70810	3.6134	73						المحور الحادي عشر

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.61 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.70 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي يتم التعاون بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

## خامساً: اختبار فرضيات الدراسة

### اختبار الفرضية الأولى

تتوافر مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO المتمثلة بكل من (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

لغرض التحقق من فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) الذي يقوم على مقارنة المتوسط المحسوب مع المتوسط المحايد (3) ويتم قبول الفرضية الصفرية إذا كان مستوى الدلالة Sig أكبر من قيمة  $a=5\%$  ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كان مستوى الدلالة Sig أصغر من قيمة  $a=5\%$ .

الجدول رقم (20) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الاولى

One-Sample Statistics						
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
M1	73	3.9014	0.65500	0.07666		
M2	73	3.7021	0.82038	0.09602		
M3	73	3.7637	0.68197	0.07982		
M4	73	4.0342	0.63096	0.07385		
5	73	3.8904	0.65916	0.07715		
One-Sample Test						
Test Value = 3						
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
M1	11.758	72	0.000	0.90137	0.7485	1.0542
M2	7.312	72	0.000	0.70205	0.5106	0.8935
M3	9.568	72	0.000	0.76370	0.6046	0.9228
M4	14.005	72	0.000	1.03425	0.8870	1.1815
M5	11.541	72	0.000	0.89041	0.7366	1.0442

المصدر: اعداد الباحثة

أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي 0.00 وهو أصغر من 5% لكافة عناصر الرقابة الداخلية وبما أن متوسط الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة موجب، الأمر الذي يعني موافقة أفراد العينة على توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار **coso** المتمثلة بكل من (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

بالنسبة للمصرف الدولي للتجارة والتمويل

الجدول رقم (21) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للمصرف الدولي للتجارة

والتمويل

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
M1	12	4.4333	0.49604	0.14320
M2	12	3.9792	0.75723	0.21859
M3	12	4.1250	0.69495	0.20061
M4	12	4.3333	0.66856	0.19300
M5	12	4.0333	0.87732	0.25326

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
M1	10.010	11	0.000	1.43333	1.1182	1.7485
M2	4.479	11	0.001	0.97917	0.4980	1.4603
M3	5.608	11	0.000	1.12500	0.6835	1.5665
M4	6.909	11	0.000	1.33333	0.9086	1.7581
M5	4.080	11	0.002	1.03333	0.4759	1.5908

المصدر: اعداد الباحثة

أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي 0.00 وهو أصغر من 5% لكافة عناصر الرقابة الداخلية وبما أن متوسط الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة موجب، الأمر الذي يعني موافقة أفراد العينة على توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO المتمثلة بكل من (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في المصرف الدولي للتجارة والتمويل، وأن سبب الرقابة الداخلية المعززة وتوافر عناصرها كافة من وجهة نظر الباحثة يعزى إلى التزامها بتعليمات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية فيما يتعلق بحوكمة الشركات وجودة التدقيق الداخلي والخارجي.

#### اختبار الفرضية الثانية:

يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتدقيق الداخلي (التأهيل العلمي، والتأهيل المهني، والخبرة، والتدريب، وحجم إدارة التدقيق الداخلي، ومصادقة المجلس على وثائق التدقيق الداخلي، وإبلاغ مجلس الإدارة، وتعيين مدير التدقيق، والاستقلالية، وبرامج تحسين الجودة، وميثاق التدقيق الداخلي، وخطة التدقيق الداخلي، وسياسات التدقيق الداخلي، والتدقيق المالي) في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين ابعاد التدقيق الداخلي كمتغير مستقل في المتغير التابع الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (22) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين أبعاد التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.42223	0.481	0.488	0.699 <sup>a</sup>	1

المصدر: إعداد الباحثة



يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.699)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي ما بين أبعاد التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية وأن معامل التحديد المعدل هو (0.481)، أي إن أبعاد التدقيق الداخلي يفسر (48.1%)، من التغيرات الحاصلة في الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (23) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA <sup>a</sup>						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000 <sup>b</sup>	67.741	12.077	1	12.077	Regression	1
		0.178	71	12.658	Residual	
			72	24.734	Total	

المصدر: إعداد الباحثة

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (67.741)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig = 0.000)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (24) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر أبعاد التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

Sig.	T	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B		
0.478	0.713		0.434	0.309	(Constant)	1
0.000	8.230	0.699	0.105	0.868	ابعاد التدقيق الداخلي	

المصدر: إعداد الباحثة

يشير الجدول أعلاه إلى أن (أبعاد التدقيق الداخلي) هي دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة وهي تساوي (8.230) والدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتدقيق الداخلي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 0.309 + 0.868 x_1$$

حيث أن زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي بنسبة 1% يؤدي إلى تعزيز الرقابة الداخلية بنسبة 0.868%. وبالتالي يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية للتدقيق الداخلي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

وعند إجراء الانحدار الخطي المتعدد لمعرفة البعد الأكثر تأثيراً من أبعاد التدقيق الداخلي في تعزيز الرقابة الداخلية تبين ما يلي:

الجدول رقم (25) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر أبعاد التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

Coefficients <sup>a</sup>						
	Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	0.359	0.462		0.776	0.440
	التأهيل العلمي ولعلمي	0.331	0.101	0.323	3.268	0.002
	الموضوعية والاستقلالية	0.173	0.108	0.190	1.603	0.114
	الخبرة	0.263	0.101	0.291	2.594	0.012
	جودة أداء المهام	0.105	0.148	0.090	0.707	0.482

المصدر: إعداد الباحثة

يشير الجدول أعلاه إلى أن (بعد التأهيل العلمي والعملية والخبرة) هي دالة إحصائياً وفقاً للدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (5%)، وبالتالي فهي العناصر الأكثر تأثيراً في تعزيز الرقابة الداخلية، بينما كان كل من متغير الموضوعية والاستقلالية وجودة أداء المهام ليسا ذو دلالة إحصائية.

#### اختبار الفرضية الثالثة:

يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين التدقيق الخارجي كمتغير مستقل في المتغير التابع الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (26) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.52166	0.208	0.219	0.468 <sup>a</sup>	1

المصدر: إعداد الباحثة

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.468)، وهو ما يبين وجود ارتباط متوسط ما بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية وأن معامل التحديد المعدل هو (0.208)، أي إن التدقيق الخارجي يفسر (20.8%)، من التغيرات الحاصلة في الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (27) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA <sup>a</sup>					
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model
0.000 <sup>b</sup>	19.892	5.413	1	5.413	Regression
		0.272	71	19.321	Residual
			72	24.734	Total

المصدر: إعداد الباحثة

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (19.892)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig = 0.000)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (28) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

Sig.	T	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B		
0.000	8.220		0.306	2.519	(Constant)	1
0.000	4.460	0.468	0.084	0.375	التدقيق الخارجي	

المصدر: إعداد الباحثة

يشير الجدول أعلاه إلى أن (التدقيق الخارجي) هي دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة وهي تساوي (4.460) والدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 2.519 + 0.375 x_1$$

حيث أن الاهتمام بالتدقيق الخارجي بنسبة 1% يؤدي إلى تعزيز الرقابة الداخلية بنسبة 0.375%. وبالتالي يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية للتدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

#### اختبار الفرضية الرابعة:

يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كمتغير مستقل في المتغير التابع الرقابة الداخلية. الجدول رقم (29) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي والرقابة الداخلية

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.56065	0.085	0.098	0.313 <sup>a</sup>	1

المصدر: إعداد الباحثة

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.313)، وهو ما يبين وجود ارتباط ضعيف ما بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي والرقابة الداخلية وأن معامل التحديد المعدل هو (0.085)، أي إن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يفسر (8.5%)، من التغيرات الحاصلة في الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (30) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA <sup>a</sup>					
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model
0.007 <sup>b</sup>	7.690	2.417	1	2.417	Regression
		0.314	71	22.317	Residual
			72	24.734	Total

المصدر: إعداد الباحثة

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (7.690)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig = 0.007)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (31) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي والرقابة الداخلية

Sig.	T	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B		
0.000	8.511		0.343	2.923	(Constant)	1
0.007	2.773	0.313	0.093	0.259	التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	

المصدر: إعداد الباحثة

يشير الجدول أعلاه إلى أن (التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي) هي دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة وهي تساوي (2.773) والدلالة الإحصائية (0.007) أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 2.923 + 0.259 x1$$

حيث أن الاهتمام بالتكامل ما بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بنسبة 1% يؤدي إلى تعزيز الرقابة الداخلية بنسبة 0.259%.

وبالتالي يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

- 1- تتوافر مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO المتمثلة بكل من (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
- 2- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية للتدقيق الداخلي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
- 3- يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
- 4- يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
- 5- لا تقوم الجهة المنفذة لأعمال التدقيق الداخلي بطلب شهادات مهنية من قبل المدققين الداخليين قبل تعيينهم.
- 6- يوجد قصور في نظام التدريب والتأهيل المهني لدى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، حيث تتفاسد عن إجراء دورات تدريبية للأشخاص قبل توجيههم للعمل كمدققين داخليين.
- 7- تتوافر مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لإطار COSO المتمثلة بكل من (البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) في المصرف الدولي للتجارة والتمويل، وأن سبب الرقابة الداخلية المعززة وتتوافر عناصرها كافة من وجهة نظر الباحثة يعزى إلى التزامها بتعليمات هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية فيما يتعلق بحوكمة الشركات وجودة التدقيق الداخلي والخارجي فيها.

## التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة فإن الباحثة توصي بما يلي:

- 1- رفع سوية عمل المدققين الداخليين العاملين لدى الشركات ضمن قسم مختص للتدقيق الداخلي من نواحي التأهيل والكفاءة والاستقلالية، وذلك من خلال تدريبهم المستمر وتأهيلهم الدائم.
- 2- العمل على تنظيم وتطوير التدقيق الداخلي كمهنة ضرورية في يومنا هذا، وتسيط الضوء عليها للدور الكبير لها في تفعيل نظم الرقابة الداخلية المعمول بها.
- 3- الاعتماد على نتائج عمل قسم التدقيق الداخلي بشكل أكبر، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على تخفيض الوقت والجهد المبذول من قبل المراجع الخارجي.
- 4- قيام الجهات المنظمة لعمل المراجعة الخارجية في سورية، بوضع الضوابط الخاصة بتنظيم وتطوير عمل المدقق الداخلي، بهدف الاستفادة من عمل المدقق الداخلي لما له من دور فعال في توفير الوقت والجهد وزيادة كفاءة المراجعة الخارجية.
- 5- تشجيع الجهات المهنية السورية المتمثلة بجمعية المحاسبين القانونيين ونقابة المهن المالية والمحاسبية على سن وتطوير القوانين والأنظمة والتعليمات التي تعمل على تنظيم العلاقة بين المراجعين الخارجيين والمدققين الداخليين العاملين في ضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لزيادة درجة الموثوقية في أداء المدقق الداخلي، الأمر الذي يُمكّن المراجع الخارجي من الاعتماد على عمل المدقق الداخلي في الجمهورية العربية السورية.
- 6- ضرورة قيام الجهة المنفذة لأعمال التدقيق الداخلي بطلب شهادات مهنية من قبل المدققين الداخليين قبل تعيينهم.
- 7- ضرورة تطوير نظام التدريب والتأهيل المهني لدى الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، والقيام بإجراء دورات تدريبية للأشخاص قبل توجيههم للعمل كمدققين داخليين.
- 8- ضرورة اعتماد المدقق الخارجي في المصرف الدولي للتجارة والتمويل على الاعمال المنفذة بواسطة المدقق الداخلي، لما لها من دور هام في تعزيز الرقابة الداخلية في البنك.

## قائمة المراجع

### المراجع العربية

- المطارنة، غسان (2009)، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
- المدهون، (2014) العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة المراجعة الخارجية (دراسة تطبيقية) رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين.
- الوتار، محمد فراس (2016) مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- كتمي، (2018) دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر الاقتصادية- دراسة حالة "رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- أم كلثوم، (2017) دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر العملية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية ورقلة 2014-2016. جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- شابون، (2016)، قياس وتفسير العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية واكتشاف مراقب الحسابات للغش في القوائم المالية في ضوء ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة المصرية) أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، جمهورية مصر العربية
- عبد الوهاب، سامي (2019) أثر جودة التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، (2012) إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - الأردن.
- القاضي، حسين دحدوح، حسين قريط، عصام (2015) التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- القاضي، حسين ودحدوح، حسين وقريط، عصام (2008) التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.



- لظن، هيا (2016) مدى فعالية التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق اطار COSO - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير منشورة الجامعة الإسلامية غزة - كلية التجارة، فلسطين.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2009) إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ط1، عمان- الأردن.
- جمعية المدققين الداخليين (2017) الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي، ترجمة جمعية المدققين الداخليين في لبنان - لبنان.
- الشوبكي، يونس (2014) أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية - دراسة ميدانية على البنوك الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 30 - العدد الأول، سورية، ص 175-194.
- الصحن، عبد الفتاح سريرا، محمد السيد السوافيري، فتحي رزق (2006) الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، مصر - الإسكندرية.
- الغالي، بوخروية (2015) دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في البنوك، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر.
- صبح، يوسف (2007) دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان.
- المدلل، يوسف (2007) دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- مراد، درويش، (2015) استخدام إدارة التدقيق الداخلي لأسلوب التقييم الذاتي للرقابة للحد من المخاطر المصرفية، رسالة دكتوراه منشورة، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، سورية.
- أرنيز، ألفين ولوبك، جميس (2009) المراجعة مدخل متكامل، ترجمة دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
- العمري، أحمد وعبد المغني، فضل، (2006) مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال - المجلد 2 - العدد 3، الأردن.
- كنعان، أماني (2014) (أثر عناصر الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سورية.

- بجيرمي، شادي (2011) (دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر - دراسة ميدانية في المصارف السورية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سورية.
- الميداني، خالد (2010) دور المراجعة الداخلي في تقييم إدارة المخاطر الائتمانية في المصارف السورية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
- القانون 22، رئيس الجمهورية، 2005، المادة الثالثة
- القانون 33، رئيس الجمهورية، 2009، المادة الأولى.
- القانون 33، رئيس الجمهورية، 2009، المادة السابعة والعشرون.
- زاهر، تيسير، وعلي، غزوان (2014) الحوكمة المؤسسية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في المصارف دراسة لآراء عينة من موظفي المصارف الخاصة في سورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 4، سورية.
- فروم، محمد الصالح (2016) أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على تنافسيتها - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 3، الأردن.
- التميمي، هاشم حسن (2018) أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء - دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، العراق.
- اللهيبي، اسراء كاظم عبيد حسن (2013) أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الجزائر.
- النعسان، سماح أسامة (2018) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين.
- الشاهين، عصام تركي (2015) أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق - دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- العايب، عبد الرحمن، وأحططاش، نشيدة (2017) رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها، مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية، المجلد 8، العدد 1، الجزائر.

- أبو صافي، صابرين رشاد (2019)، مدى توافق نظام الرقابة في الشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة مع إطار COSO دراسة حالة: شركة السكسك، الجامعة الإسلامية بغزة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة، فلسطين.
- حاج دحو، عامر (2018) التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية-أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- عز الدين، عمر زهير عز الدين (2015) أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.
- السامرائي، محمد حامد مجيد (2016) أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الادوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.
- الفراء، عبد الشكور عبد الرحمن (2018) قياس فاعلية الأطر والمعايير الحديثة في تقويم نظام الرقابة الداخلية دراسة تطبيقية على شركات صناعة الحديد التجاري في مدينة جدة المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الأزهر-غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 1، المملكة العربية السعودية.
- بوطورة، فضيلة، ونوفل، سمايلي (2017) أثر نظام الرقابة الداخلية على إدارة المخاطر الائتمانية دراسة حالة البنوك العمومية الجزائرية ولاية تبسة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 3، الجزائر.
- مدني، محمد صبح أنيس (2015) مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها في ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، مصر.
- القضاة، ليث أكرم (2017) أثر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة ( COSO على تحليل مخاطر الائتمان وفق منهج C'S5 في البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13، العدد 4، الأردن.

- الرمحي، نضال محمود (2017) قياس مدى تطبيق إطار ( COSO للرقابة الداخلية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد السابع عشر، العدد 2، الأردن.
- بوجلخة، العيد، وحميدة، عصام فرحات، وداهم، محمد علي، وقريشه، عبد السلام (2017)، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات دراسة ميداني، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- أبو سرعة، عبد السلام عبد الله سعيد (2010)، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
- سداوي، سامية (2015)، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة بمؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- بن لدغم، محمد (2018)، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- الشوى، لينا (2020) دور الخدمات غير التأكيدية للمدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- حسين، علي كاظم (2013) دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، العراق.
- البحيصي، عصام (2012) واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- القانون رقم /22/ لعام 2005 (قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية).
- نظام الممارسات السليمة لحوكمة الشركات، القرار رقم 31، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، 2008.
- تقرير الحوكمة (2018) هيئة الأوراق والأسواق المالية السوري، دمشق، سورية، ص 17

- Bergstrom and Wengrud, (2008) Internal control and financial reporting – How can the internal and external audit interact in order to create an efficient audit. Master thesis, Mälardalen University, Sweden.
- Ege, m (2013) Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct?, Published Doctor thesis, The University of Texas at Austin August
- Zureigat & Moshaigeh (2014) Measuring the Performance of Internal Audit Function in Saudi Listed Companies: An Empirical Study, International Business Research; Vol. 7, No. 7, pp72-82.
- Ha xuan (2017) The Influence of Internal Control System on the Effectiveness of Risk Management in Tourism Companies of Khanh Hoa Province. International Research Journal of Finance and Economics, - Issue 163.
- khalil, et al (2019) The Effect of Internal Audit Quality (IAQ) on Enterprise Risk Management (ERM) in Accordance to COSO Framework , Vol. 152 No 2, pp. 177-188.
- International Auditing and Assurance Standards Board, (2016-2017) handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, vol.1.
- American institute of certified public accountants (AICPA), Auditing Standards Board, (2014) Statement Auditing Standards, SAS 128, Using the Work of Internal Auditors.
- Annepitt, Sally. (2014) Internal Audit Quality Developing a Quality Assurance and Improvement Program, Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. 4.
- Azad, Ali (2017) The Extent Of External Auditors' Reliance On Internal Audit Function: Case Of The Uae, International Journal of Economics, Commerce and Management United Kingdom Vol. V, Issue 4, pp 451-464.
- Dobler, Michael.(2014). Auditor-provided non-audit services in listed and private family firms, Managerial auditing journal, vol.29 No.5, pp.427-457
- Kingfisher PLC.(2017). Use of external auditors for non-audit services, p28 [https://www.kingfisher.com/files/pdf/external\\_auditors.pdf](https://www.kingfisher.com/files/pdf/external_auditors.pdf).

## الملحق رقم (1) استمارة استبيان

تحية طيبة وبعد..

تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان:

التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية- دراسة ميدانية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

ولتحقيق أهداف البحث تم إعداد استبيان لاستقصاء آراء العاملين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والقائمين على تدقيق حساباتها، حيث أن إجاباتكم على الأسئلة ستغني البحث بكل ما هو مفيد وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر

أولاً: البيانات الديموغرافية لأفراد العينة:

الرجاء وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

1- العمر:

من 30 إلى 35 سنة

أقل من 30 سنة

40 سنة فأكثر

من 35 إلى 40 سنة

2- المؤهل العلمي

أخرى

إجازة جامعية

ماجستير

دكتوراه

3- سنوات الخبرة:

15 سنة فأكثر

من 10 إلى 15 سنة

من 5 إلى 10 سنوات

أقل من 5 سنوات

4- الموقع الوظيفي:

موظف

مدقق خارجي

مدقق داخلي

مدير

ثانياً: بيانات الدراسة:

الرجاء وضع علامة (صح) في المربع المناسب للإجابة

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

نظام الرقابة الداخلية وفق اطار COSO					
البيئة الرقابية					
					1 يتم الالتزام بمعايير النزاهة والشفافية والقيم الأخلاقية في الشركة
					2 لدى الشركة قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الأقسام والموظفين العاملين فيها
					3 يتم تحديد الهيكل التنظيمي والسلطة واستشارة لجان التدقيق عند إجراء أي تعديل على الهيكل التنظيمي
					4 تقوم إدارة الشركة باطلاع كافة الموظفين على أدوارهم في إطار عمليات الرقابة الداخلية بطريقة واضحة ومكتوبة
					5 يوجد لدى الشركة نظام ضبط داخلي يساهم في ضبط أداء العاملين
المعلومات والاتصالات					
					1 لدى الشركة قنوات اتصال فعالة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية
					2 لدى الشركة نظام اتصال فعال يضمن وضوح الصلاحيات والمسؤوليات
					3 لدى الشركة نظام معلومات مالي دقيق ومحكم ويساهم في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية
					4 تتابع الشركة كل جديد في مجال أنظمة المعلومات بهدف تطوير الأنظمة المعمول بها لديها
تقييم المخاطر					
					1 تقوم إدارة المخاطر بتحديد آليات لتقييم كافة المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها
					2 يتم تقسيم المخاطر إلى مستويات ودرجات مختلفة من حيث احتمال الحدوث والتأثير المتوقع
					3 يوجد خطة محكمة وفعالة لمواجهة جميع المخاطر حيث تراجع المنظمة باستمرار مدى ملائمة استراتيجياتها مع المخاطر التي تواجهها
					4 يعمل نظام الرقابة الداخلية على ضبط مستويات المخاطر (المالية والتشغيلية) التي تعيق أداء الشركة
الأنشطة الرقابية					
					1 لدى الشركة أنظمة إدارية محددة لكافة المستويات الإدارية يتم من خلالها تحديد وتفويض المهام في كل مستوى
					2 تساهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في تحسين إجراءات الرقابة

					يوجد رقابة فعالة على إمكانية الوصول للبرامج وملفات البيانات وصحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات	3
					يتم مراجعة الأداء بواسطة أشخاص مستقلين عن الأفراد المسؤولين عن إعداد البيانات	4
<b>المراقبة والمتابعة</b>						
					يتم التعامل مع نشاطات الرقابة الداخلية كجزء من الواجبات اليومية	1
					تؤخذ نتائج تقارير الرقابة والأداء بالاعتبار عند إجراء التنقلات بين العاملين	2
					يتمتع العاملون في المجالات الرقابية بكامل الصلاحية للوصول إلى كافة السجلات والوثائق	3
					تستخدم نتائج تقارير الرقابة والأداء في معالجة القصور وتطوير العمل	4
					يتم تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر ويتم إجراء التعديلات اللازمة عليه	5

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>التدقيق الداخلي</b>						
<b>التأهيل العلمي والعملي للمدقق الداخلي</b>						
1	تقوم الجهة المنفذة لأعمال التدقيق الداخلي بطلب شهادات مهنية من قبل المدققين الداخليين قبل تعيينهم					
2	يساهم المستوى التعليمي للمدقق الداخلي في تحسين جودة أدائه وبالتالي قدرته على تقييم نظام الرقابة الداخلية					
3	تقوم الجهة بإجراء دورات تدريبية للأشخاص قبل توجيههم للعمل كمدققين داخليين					
4	عند اكتشاف حاجة المدققين الداخليين إلى التدريب والتأهيل يتم اتخاذ الخطوات اللازمة لذلك					
5	يساهم التعليم المستمر للمدقق الداخلي في تحسين جودة أدائه المهني وبالتالي قدرته على تقييم نظام الرقابة الداخلية					
6	يساهم الإعداد والتدريب الفني للمدقق الداخلي في تحسين مستوى أدائه وبالتالي قدرته على تقييم نظام الرقابة الداخلية					
<b>موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي</b>						



					1	يتبع مدير التدقيق الداخلي من حيث المرجعية لمجلس الإدارة
					2	لمدير التدقيق الداخلي الصلاحيات الكاملة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه
					3	يساعد رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي
					4	إن تعيين المدقق الداخلي وتحديد مكافآتهم وترقياتهم من قبل الإدارة العليا ولجنة التدقيق يساهم في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي
<b>خبرة المدقق الداخلي</b>						
					1	لدى المدقق الداخلي معرفة واسعة بالأدوات المستخدمة في أعمال التدقيق الداخلي
					2	يراعى في عمل المدقق الداخلي أن يكون لديه معرفة واسعة بأعمال المنشأة وبآليات عملها
<b>جودة أداء المهام</b>						
					1	يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة في إطار مبادئ وعمليات الحوكمة.
					2	إن بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق الداخلي تساعد في تحسين جودة أدائه وبالتالي قدرته على تقييم نظام الرقابة الداخلية
					3	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي
					4	يوجد دليل عمل (مكتوب) للسياسات والإجراءات واجبة الاتباع في إدارة وتنفيذ التدقيق الداخلي

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي</b>						
1	يتم تقييم مدى كفاية أعمال التدقيق الداخلي من حيث الموضوعية					
2	يتم تقييم مدى كفاية أعمال التدقيق الداخلي من حيث الكفاءة التقنية					
3	يتم تقييم مدى كفاية أعمال التدقيق الداخلي من حيث بذل العناية الكافية					
4	يتم تقييم عمل التدقيق الداخلي المنجز من حيث طبيعة ونطاق العمل المنجز أو الذي سوف يتم إنجازه					

					5	يتم أخذ خطر الخطأ الجوهرى (المتعلق بعمليات محددة بأرصدة حسابات وبالإفصاحات المقدمة من قبل التدقيق الداخلى) بعين الإعتبار.
					6	يتم تقييم مدى موضوعية أدلة التدقيق المستخدمة من قبل التدقيق الداخلى عن طريق ملاحظة العلاقة بين التدقيق الداخلى وباقي أقسام الشركة محل التدقيق
					7	تزيد إجراءات المراجع الخارجى وفقاً لمصدر انجاز التدقيق الداخلى وبالأخص في حال كان التدقيق الداخلى منجزاً داخلياً
					8	يتم التأكد من وجود دليل عمل مكتوب في قسم التدقيق الداخلى بما يخص الرقابة الداخلية
					9	يتم الاعتماد على إجراءات المدقق الداخلى لتقييم نظام الرقابة الداخلية
					10	يتم دراسة تقارير التدقيق الداخلى فيما يخص الرقابة الداخلية ومتابعة تنفيذ الاجراءات الصحيحة الواردة فيها
					11	يتم التحقق من الخطط والبرامج والسياسات المطبقة في قسم التدقيق الداخلى فيما يخص الرقابة الداخلية
					12	يعد نظام الرقابة الداخلية متيناً وسليماً وأكثر فعالية وكفاءة في حال وضعت الإدارة نظام الرقابة الداخلية بعد الأخذ بنصائح وتوصيات التدقيق الداخلى المنجز من طرف خارجى

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>التعاون بين عمل المدقق الداخلى والمدقق الخارجى</b>						
1	يتلقى المدققين الداخليين والخارجيين تدريباً متماثلاً يتضمن منهجية عمل كل منهما					
2	يوجد اتصال ثنائى بين المدققين الداخليين والخارجيين بشأن المسائل ذات العلاقة بالرقابة الداخلية وحل مشكلاتها					
3	يمكن للمدقق الداخلى ان يسهل مهمة التدقيق الخارجى					
4	يقوم المدقق الداخلى بابلاغ المدقق الخارجى بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الخارجى					

					يسهم التدقيق الخارجي في دعم وظيفة التدقيق الداخلي من خلال ملاحظاته ومقترحاته للافصاح عن المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية	5
					يقوم المدقق الخارجي بمناقشة المدقق الداخلي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة	6
					يقوم المدقق الخارجي بمناقشة الحلول والخطط المقترحة مع المدقق الداخلي بشأن فاعلية نظام الرقابة الداخلية	7
					يساعد التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين في تحديد كافة المخاطر التي يواجهها نظام الرقابة الداخلية	8
					يحقق التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين تغطية أشمل لعملية التدقيق	9