الجامعة السورية الخاصة
كلية إدارة أعمال
قسم المحاسبة

استقلالية التدقيق الداخلي في سورية
The Independency of Internal Auditing in Syria

مع الدراسة الميدانية على شركة يونايتد أويل إنك للنفط

إعداد الطلاب:

محمد عدنان المصري ياسر ياغي

عاطف ياغي

إشراف الدكتور:

شادي كراز

الإهداء

إلى من تقف كل التعابير حائرة بل عاجزة عن شكره . . . إلى من لا توفيه كلمات ولا حروف حقه . . . إلى من غمرني بحبه وعطفه واحتسب وصبر إلى من زرع فينا حب الله وإخلاص النية . . . إلى من علمنا أن الإرادة تقهر المستحيل . .

والدي العزيز أطال الله بعمره

إلى نبع الحنان والمحبة والوفاء . . . إلى من ارتبط رضا الله برضاها . . .

إلى من أعطت بلا حدود . . .

والدتي حفظها الله وجزائها عنا خير الجزاء.

إلى عزوتي وسندي . . . إلى من تقاسموا معي مر الحياة وحلوها هدية الله لي في هذه الدنيا

إخوتي حفظهم الله..

إلى رفقاء دربي في حياتي . . . إلى من كانوا لي أوفياء . . .

أصدقائي الأحباء.

كلمة شكر

يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى

أستاذي المشرف الدكتور شادي كراز

لإشرافه على البحث، وعلى ملاحظاته القيّمة، وتوجيهاته السديدة، وتصويباته الدقيقة، ونصائحه الطيبة.

كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى جميع أساتذتي في كلية إدارة الأعمال – قسم المحاسبة الذين ما تأخروا يوماً عن مد يد العون لنا بآرائهم وتوجيهاتهم الحكيمة.

محتوى البحث

الموضوع	رقم الصفحة
العنوان:	1
1- الاهداء:	2
2- كلمة الشكر:	3
3-مقدمة البحث:	5
4 أهمية البحث:	6
5-مشكلة البحث:	6
6- هدف البحث:	6
7-منهج البحث:	7
8- فرضية البحث:	7
9-الدراسات السابقة:	7
الباب الأول: مقومات التدقيق الداخلي:	**10**
المبحث الأول: طبيعة التدقيق الداخلي ومعاييره	11
أولاً: نشأة التدقيق الداخلي وعوامل ظهوره:	11
ثانياً: مفهوم التدقيق الداخلي:	12
ثالثاً: أنواع التدقيق الداخلي:	15
المبحث الثاني أهداف التدقيق الداخلي ونطاقه:	17
المبحث الثالث: المعايير المهنية للتدقيق الداخلي:	20
المبحث الرابع: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي:	24
المبحث الخامس: موضوعية المدقق الداخلي:	26
المبحث السادس: استقلالية التدقيق الداخلي:	28
الباب الثاني: تقييم استقلالية التدقيق الداخلي في سوريا مع الدراسة الميدانية على الشركة المتحدة للزيوت والنفط (يونايتد أويل إنك)	**30**
تمهيد:	31
استمارة استبيان حول استقلالية التدقيق الداخلي في سورية	32
عرض وتحليل نتائج الدراسة:	34
نتائج البحث واختبار الفرضيات	41
المقترحات والتوصيات	42
-المراجع العربية:	44

مقدمة البحث:

هزت الانهيارات والأزمات المالية التي شهدتها الشركات والبنوك الكبرى على مستوى العالم ثقة المساهمين في هذه الشركات، وعلى أثرها ظهرت الحاجة إلى إيجاد وسائل للرقابة على أعمال تلك الشركات والبنوك من أجل الحفاظ على حقوق المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح، مما أدى إلى ظهور مفهوم التدقيق الداخلي الذي يتلخص بوضع الضوابط والوسائل الرقابية التي تضمن حسن إدارة الشركات، وتحد من الفساد المالي والإداري.

ويحظى التدقيق الداخلي وقواعده بأهمية كبيرة بالنسبة لمنشأت الأعمال وبرامج التنمية، وأصبح تطبيق هذه القواعد شعاراً يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء، ووسيلة لتعزيز الاقتصاد في أي دولة، ودليل وجود سياسات عادلة وشفافة، وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين، ومؤشراً على المستوى الذي وصلت إليه الإدارات من التزام مهني بقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستمارات المحلية والخارجية وقدرته التنافسية.

ويعتبر التدقيق الداخلي أداة من أدوات الحوكمة التي تعمل على ضبط العمل داخل الشركات، وتلعب دوراً هاماً في توجيه عمليات الشركات نحو النجاح، حيث تساعد في فحص وتقييم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، وتزويد أفراد الإدارة بكافة مستوياتها بالمعلومات اللازمة للمساعدة على تحقيق الضبط والحماية للأصول والعمليات التي تقع تحت مسؤوليتهم، كما يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الإدارة وترشيد قراراتها بإعطاء تأكيدات مستقلة وموضوعية إضافة إلى النشاط الاستشاري الذي يهدف إلى زيادة وتحسين قيمة العمليات من خلال التدقيق الداخلي المستقل وتقييم فعاليته، وتزويد الإدارة بالتحليل الموضوعي والاقتراحات البناءة، وإضفاء الثقة على دقة البيانات والمعلومات التي ترد في القوائم المالية.

1. أهمية البحث:

يعتبر موضوع هذا البحث من المواضيع الهامة والمعاصرة والذي يهم جميع منظمات الأعمال مهما كان شكلها وهدفها وطبيعة عملها ، لا سيما وأنه يتعلق بدراسة وتقييم استقلالية إدارات الرقابة الداخلية (التدقيق الداخلي) في سورية والتي تعتبر الأداة الأساسية بيد الإدارة العليا بحيث تزودها بالبيانات والمعلومات اللازمة والموثوقة عن كافة الأنشطة والعمليات في منظمة الأعمال والتي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها الإدارية اللازمة ، كما أنها تؤكد لها عن مدى حسن تطبيق قراراتها وسياساتها في مختلف الأنشطة والعمليات المحاسبية والإدارية والتشغيلية وتضمن لها نظام رقابة داخلية سليم .

لذلك فإننا نرى أن لعملية التدقيق الداخلي المستقلة مكانة بارزة في معظم منظمات الأعمال بحيث أنها ترتبط بأعلى المستويات الإدارية ليست كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات عن طريق الكوادر المدربة والمؤهلة علمياً لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.

2. مشكلة البحث:

نتيجة لما تضيفه عملية التدقيق من ثقة في القوائم والبيانات المالية بالشركة وعمل الشركة، فإن الثقة لا يمكن أن يمنحها ألا شخص مختص أو محترف ومستقل عن إدارة الشركة ويتوفر له المقومات الأساسية التي تتضمن له الاستقلال والحياد وعدم الوقوع تحت أية ضغوط مادية أو معنوية أو تنظيمية من قبل إدارة الشركة.

ولقد أثار موضوع استقلال مدقق الحسابات الداخلي كثيراً من الجدل والنقاش على مستوى المهنيين والأكاديميين والمهتمين بأعمال التدقيق، وبالرغم من ذلك هناك عدم تحديد لمفهوم الاستقلال هذا، وذلك لنتيجة ارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمدقق الداخلي، ووجود علاقات مالية ترتبط بين المدقق الداخلي والشركة التي يعمل بها كونه يحصل على رواتبه منها.

3. هدف البحث:

يهدف الباحث من خلال بحثه هذا التأكيد على ضرورة أن يكون مدقق الحسابات الداخلي مستقلاً عن إدارة الشركة التي يعمل بها في سورية في أثناء قيامه بعملية الاطلاع على قوائمها المالية وعملياتها من خلال التركيز والتشديد على النقاط التالية:

1. عرض الاتجاهات الحديثة في مجال استقلال مدقق الحسابات الداخلي سواء بالنسبة للمنظمات المهنية أو التشريعات.
2. محاولة اعتماد تعريف واضح وشامل لمفهوم استقلال مدقق الحسابات الداخلي.
3. محاولة وضع إطار عام لمضمون استقلال مدقق الحسابات الداخلي.
4. استخلاص مظاهر الاستقلال والحياد لمدقق الحسابات الداخلي في سورية.
5. تقييم مقومات استقلال مدقق الحسابات الداخلي في سورية في ظل البنى التنظيمية المختلفة بحسب شكل الشركة الخاصة أو المشتركة.
6. بيان مدى استقلال مدقق الحسابات الداخلي في سورية في أثناء قيامه بعمله.
7. اقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أوضاع المدققين الداخليين في سورية وتعزيز استقلالهم.

4. منهج البحث:

اعتمد الباحث في سبيل تحقيق أهداف بحثه منهجاً مختلطاً: أولاهما استنباطي، وثانيهما استقرائي:

- حيث يستهدف المنهج الاستنباطي من البحث إلى وضع المقترحات لتدعيم استقلال مدقق الحسابات الداخلي في سورية في أثناء قيامه بأداء عمله بالاستناد إلى أدبيات المهنة، ولما هو معمل به في القوانين السائدة.
- بينما يركز منهج الاستقرائي من البحث على اختبار مدى استقلال مراجع الحسابات الداخلي في سورية، ومدى حفاظه على مقومات استقلاله تجاه إدارة الشركة، ولتحقيق ذلك فقد صمم الباحث استبيان مؤلف من 14 سؤالاً يتمحور الجزء الأول منه حول خصائص العينة المستجوبة، بينما يتمحور الجزء الثاني منه حول مقومات استقلال المدقق الداخلي في سورية أثناء تأديته لعمله في الشركة التي يعمل بها سواء الخاصة أو المشتركة وأهم المشاكل التي تواجهه وتفقده استقلاله تجاه الشركة التي يعمل بها.

5. فرضية البحث:

يقوم البحث على فرض أساسي وهو أن مدقق الحسابات الداخلي في سورية معرض لفقدان استقلاله وبسهولة تجاه إدارة الشركة التي يعمل بها نتيجة لوجود بنى تنظيمية خاطئة لهذه الشركات لا تحدد فيها وبوضوح صلاحيات ومهام وواجبات ومسؤوليات كل من مجلس الإدارة والجمعية العمومية والمدير العام والمدراء التنفيذيين والمدقق الداخلي ولجنة التدقيق.

6. الدراسات السابقة:

1. دراسة العبادي 1999

هدفت هذه الدراسة إلى مجموعة من الأهداف أهمها:

عرض التطور في مفهوم وأهداف ونطاق عمل المراجعة الداخلية ومعايير أدائها ومسؤوليات وتأهيل واستقلال التدقيق الداخلي، وعلاقته بالتطورات والتحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية، بالإضافة إلى عمل دراسة ميدانية على عينة من الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع الخاص المصري، بالإضافة إلى المهتمين بالتدقيق الداخلي بصفة عامة لتحديد مدى أهمية التدقيق الداخلي للوحدات الاقتصادية في مصر ومدى أهمية تطويرها بحيث يمتد نطاق ومجال عملها ليشمل مراجعة اقتصادية وكفاءة وفعالية الوسائل الرقابية المرتبطة بتحقيق أعلى مستويات الجودة المستهدفة بالإضافة إلى مراجعة مدى الالتزام بالتشريعات واللوائح المتعلقة بالمحافظة على البيئة مع تقييم مدى كفاية وفعالية الوسائل الرقابية المرتبطة بالأداء البيئي للمنشأة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

- أن المراجع الداخلي يلازم في تنفيذه لعملية التدقيق الداخلي بمجموعة من القواعد والمعايير والإرشادات التي تعتبر بمثابة مقياس لجودة أدائه لعمله.
- ازدادت أهمية التدقيق الداخلي للوحدات الاقتصادية كأداة لمساعدتها في مواجهة التحديات الاقتصادية والاجتماعية المفروضة عليها في نهاية القرن العشرين.
- أن امتداد نطاق عمل المراجعة الداخلية إلى مراجعة اقتصادية وكفاءة وفعالية أوجه النشاط المختلفة بالوحدات الاقتصادية قد أصبح مهما.

2. دراسة الغباري عام 1988

هدفت هذه الدراسة إلى مجموعة من الأهداف أهمها:

التعرف على أهمية المراجعة البيئية وبيان أهميتها في تحديد المخاطر المرتبطة بالشركات، وبيان علاقتها بمهنة المراجعة الداخلية، مع وضع إطار مقترح لممارسة المراجعة البيئية ضمن منظومة المراجعة الداخلية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

أن التطور الذي لحق بمهنة المراجعة الداخلية قد أثر في مجال عملها، فأصبحت تشمل المنظمة ككل بدلاً من التركيز على العمليات المالية والمحاسبية، وأصبح المراجع الداخلي مطالبا بتحديد عوامل المخاطر المحتملة على مستوى المنشأة.

تعد المخاطر البيئية من المخاطر التي تزايدت أهميتها مؤخرا والتي تعكس أخطارا مالية مؤكدة على المنشأة، ولذلك فإن ممارسة المراجعة البيئية بمعزل عن أقسام المراجعة الداخلية، تجعل المراجع الداخلي غير قادر على بيان أبعاد المخاطر البيئية وتأثيراتها المالية على المنشأة.

3. دراسة Kinney عام 2003

هدفت هذه الدراسة إلى مجموعة من الأهداف أهمها:

إظهار الدور الهام لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات في تقديم خدمة قيمة من خلال تقييم إدارة مخاطر الشركة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

- يوجد ثلاثة أنواع من المخاطر التي تواجه الشركة هي مخاطر البيئة الخارجية ومخاطر عمليات الأعمال ومخاطر المعلومات، كما يوجد سبع مكونات لإدارة مخاطر الشركة توفر إطار مفاهيمي لمعرفة التهديدات التي تواجه الشركة تشمل: البيئة، تحديد الأحداث، تقييم الخطر، الاستجابة للخطر، أنشطة الرقابة، الاتصال والمعلومات، المراقبة.
- ان وظيفة التدقيق الداخلي يمكن ان تلعب دورا عظيما وتقدم خدمة قيمة من خلال تقييم إدارة مخاطر الشركة.

4. دراسة Ruud عام 2003

هدفت الدراسة إلى مجموعة من الأهداف أهمها:

إظهار العلاقة الهامة بين وظيفة المراجعة الداخلية وبين الجهات الرقابية الأخرى في الشركة من جهة، والعلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية وبين أصحاب المصالح من جهة أخرى.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

أن التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال أصبحت وظيفة الدعم الرئيسية للإدارة، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي، وأصحاب المصالح، وإذا تم تصميم وتنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية بشكل صحيح يمكن أن تلعب دوراً أساسياً في تحسين ودعم فعالية واستقلالية التدقيق الداخلي.

5. دراسة Jim Latorre, Dick Anderson عام 2004

بينت هذه الدراسة كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يساهم في فعالية الشركات من خلال إحداث مدخل (الضبط – النظام) لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التدقيق الداخلي.

وأوضحت هذه الدراسة أن مفهوم عمليات التدقيق الداخلي لم يتغير في السنوات الأخيرة وكذلك دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية هذه العمليات، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة مترابطة بين حوكمة الشركات وإجراءات التدقيق الداخلي، ويجب على التدقيق الداخلي أن تقدر وتحدد توصيات ملائمة لتحسين عملية الحوكمة والتدقيق الداخلي من خلال السعي وراء الأهداف التالية:

1- تشجيع القيم والأخلاق المثالية ضمن الشركة.
2- التأكد من فعالية أداء الإدارة ومسؤولياتها في الشركة.
3- التنسيق بشكل فعال بين الأنشطة، وتفعيل إيصال المعلومات بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين والإدارة التنفيذية.

6. دراسة أحمد حلمي جمعة 2006

هدفت هذه الدراسة إلى مجموعة من الأهداف أهمها:

معرفة اتجاهات التطور في مهنة التدقيق الداخلي على الصعيدين العلمي والمهني، وعلى صعيد الممارسة العملية، لتحديد واجبات مهنة التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية بعد نشر الإطار الجديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في أمريكا عام 2004، وقد أجريت دراسة اختبارية على 111 شركة لقياس مدى إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، وتأثيرها على دور المدقق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

أن المدققين الداخليين في القرن الحادي والعشرين أصبح مطلوباً منهم تدقيق كل شيء في الشركة، كما أن مهنة التدقيق الداخلي قد أصبحت لها هيكل متكامل للمعرفة مما أكسبها مقومات المهنة الكاملة، كما توصل البحث إلى كثير من النتائج أهمها أن قطاع البنوك في الأردن أكثر القطاعات التزاماً بإنشاء إدارة المراجعة الداخلية، ولكنه أقل إدراكاً لتطور المعرفة في التدقيق الداخلي.

الباب الأول

مقومات الدستور الدائم:

المبحث الأول:

طبيعة التدقيق الداخلي ومعاييره

أولاً: نشأة التدقيق الداخلي وعوامل ظهوره:

عرفت المراجعة منذ حوالي 5500 سنة (في مصر، في السجلات العبرية، في روما القديمة وفي اليونان ...) ولا يستبعد أن يكون قبل ذلك، حيث بدأ الاحتفاظ بالسجلات في القرن الثالث عشر مع توسع التجارة في إيطاليا، ومن ثم تطورت هذه السجلات مع الثورة الصناعية وتحديداً في بريطانيا، وعرفت الولايات المتحدة المراجعة في القرن التاسع عشر مع دخول الاستثمارات البريطانية[1].

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية، كما أن اهتمام إدارة الشركات بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياستها وتوجيهاتها أدى إلى ظهور الحاجة إلى وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الشركة وفحص الأداء المحاسبي فيها ويطلق على هذا المحاسب المراجع الداخلي[2].

وقد ظهرت المراجعة الداخلية بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل ويعود الاهتمام بالمراجعة الداخلية والاعتراف بها كمهنة مستقلة في منظمات الأعمال إلى الخمسين سنة الماضية ، وقد أدى هذا الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة مستقلة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1941 م ، كمنظمة أخلاقية مهنية ممثلة للمجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث يقوم بوضع المعايير الأخلاقية ومعايير الممارسة وتوفير التعليم وتشجيع الوضع المهني ويعقد امتحانات تأهيلية يمنح من يجتازها شهادة المراجع الداخلي ، ويلعب دوراً رئيسياً في زيادة تطوير المراجعة الداخلية.

يلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل وإفلاس الشركات خصوصاً تلك الحالات التي انهارت فيها شركات عملاقة بالإضافة إلى التغير في أنماط الملكية ولا سيما في الشركات المساهمة نتيجة تحول ملكية الأسهم من المستثمر الفرد إلى المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق الاستثمار وغيرها ، وأدى ذلك إلى تركّز الملكية في يد قليل من المستثمرين الذين أصبح لهم تأثير فعال على مجلس الإدارة وبدأ هؤلاء المستثمرون ينادون بضرورة التغيير في المواصفات الإدارية والإجراءات والأساليب الرقابية التي تستخدمها الشركات بما يحقق المصالح لحمايتهم وعلى رأسها تعيين مراجع داخلي مستقل، لذا سنقوم في هذا الفصل بعرض العوامل التي أدت إلى تطور المراجعة الداخلية ومفهومها ووظائفها ومعاييرها.

تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لوظيفة المراجعة الداخلية وأصبحت المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية ، تتمتع باحترام وثقة كل من مجلس إدارة الشركة والإدارة العليا لما تقدمه من فحص شامل وتقييم موضوعي للأنشطة فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة الشركة ومخرجاتها ، ولأهمية المراجعة الداخلية كأداة للرقابة الداخلية فقد اتجهت إدارة الشركات إلى تطوير هذه الأداة

---

(1) صبح، داوود يوسف، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007، ص 33.

(2) الدهراوي. مصطفى كما الدين، سرايا، محمد السيد، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص 161.

الرقابية ، وتختلف الحاجة إلى وظيفة المراجعة الداخلية على أساس عوامل معينة بالشركة من أهمها حجم الشركة وطبيعة أعمالها وتنوع أنشطتها. ومن العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية:

1- زيادة اهتمام المراجعين الداخليين بوظيفة المراجعة الداخلية:

مع ظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة والتوسع في حجم المشروعات ظهرت الحاجة إلى التفكير في وسيلة أخرى تسهل عمل المراجع الداخلي في أداء مهامه، لذلك أخذ المراجعون الداخليون يتحولون تدريجياً إلى نظام المراجعة الاختبارية وبدأ المراجع الداخلي يعتمد على نظم الرقابة الداخلية التي بدأت تظهر وتزداد أهميتها في تحديد حجم العينة، وتعد المراجعة الداخلية أحد أهم مقومات البيئة الرقابية فالشركة التي يوجد فيها مراجعون داخليون يراقبون ويقيمون أنظمة الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الداخلي.

2- الزيادة في حالات فشل الشركات وإفلاسها:

نتيجة للزيادة في حالات فشل الشركات وإفلاسها في الولايات المتحدة في الأربعينات من هذا القرن.، أجريت العديد من الدراسات والبحوث حول أسباب هذا الفشل والإفلاس، وقد خلصت هذه الدراسات إلى أن السبب هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة انخفاض جودة أداء المراجعة الداخلية باعتبارها مهنة لها مقوماتها.

ثانياً: مفهوم التدقيق الداخلي:

تمثل المراجعة الداخلية وظيفة تحليلية وعملية مستقلة وموضوعية، وذلك لمساعدة إدارة الشركة في الحكم على كفاءة وفعالية أنشطتها وتحقيق أهداف الحماية.

يقوم بالمراجعة الداخلية وحدة متخصصة مهمتها فحص ومراجعة وتقييم كافة العمليات المالية والمحاسبية والإدارية والتشغيلية وتقديم المقترحات والتوصيات التي تستهدف رفع الكفاية الإنتاجية وزيادة الفعالية.

لقد ترسخ مفهوم المراجعة الداخلية منذ أن حدد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي مسؤوليات المراجع الداخلي في عام 1947، منذ ذاك عرفت المراجعة الداخلية بأنها " نشاط تقييمي مستقل داخل المنظمة لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة العليا وهي نوع من الرقابة هدفه فحص وتقديم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل أو بآخر مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية.

من ناحية أخرى قدم مجمع المحاسبين القانونيين بإنكلترا وويلز في عام 1964 تعريفاً للمراجعة الداخلية جاء فيه[3]

" المراجعة الداخلية هي مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المشروع بصفة مستمرة، وبواسطة موظفين يختصون لهذا الغرض ويشمل نشاط المراجعة الداخلية خاصة في بعض المشروعات الكبيرة على أمور لا تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية ".

ومر مفهوم المراجعة الداخلية بعدة مراحل واكب تطور الخدمات التي تؤديها وظيفة المراجعة الداخلية كأداة هامة تساعد الإدارة العليا في الشركات في تنفيذ مسؤولياتها على أكمل وجه، وفي عام 1971 قام معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بإصدار قائمة معدلة لمسؤولية المراجعين الداخليين لتشمل جميع العمليات بغض النظر عن طبيعتها سواء أكانت مالية أو تشغيلية أو إدارية، حيث جاء فيها[4]:

---

(3) العمرات، أحمد صالح، **المراجعة الداخلية (الإطار النظري والمحتوى السلوكي)**، الأردن، 1990، ص 34.

(4) دحدوح، حسين، القاضي، حسين. قريط، عصام، **التدقيق الداخلي ص114.**

"المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي محايد ينشأ داخل المنشأة لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".

وفي نهاية السبعينات أصبح هدف المراجعة الداخلية خدمة المنظمة ككل وليس خدمة الإدارة العليا فحسب، وتتضح معالم ذلك من خلال التعريف الصادر عن مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي عند إصداره قائمة معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في عام 1978 والتي جاء فيها ما يلي[5] :

"المراجعة الداخلية وظيفة تقديم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المنظمة لفحص وتقييم كافة الأنشطة كخدمة للمنظمة".

وعرف معيار التدقيق الدولي رقم (610) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين المتعلق بمراعاة عمل المراجعة الداخلية بأنها[6]:

"نشاط تقييمي ينشأ ضمن المنشأة لغرض خدمتها وتتضمن وظائفه اختبار وتقويم ومراقبة كفاءة وملاءمة وفاعلية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية".

وقد تبلور مفهوم المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة بشكل أكثر انسجاماً مع التطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم والثورة المعلوماتية بالإضافة إلى ضغوط العولمة وحالات الإفلاس التي أصابت الكثير من الشركات العالمية بصفة عامة والأمريكية بصفة خاصة ، وما تبعها من أحداث متلاحقة لدى ضرورة وجود مجموعة من الضوابط الأخلاقية والمبادئ المهنية التي بدونها يصعب تحقيق الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات التي يحتاج إليها عالم المال والاستثمار ، الأمر الذي دفع معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في عام 1999 إلى تبني مفهوم جديد للمراجعة الداخلية يناسب متطلبات العصر ويؤكد أهميته للمنظمات أشار فيه[7]:

"المراجعة الداخلية نشاط مستقل موضوعي وتأكيدي واستشاري صمم من أجل إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر Risk Management وحوكمة الشركات Corporate Governance".

يتضح من خلال التعريف السابق بأن نشاط المراجعة الداخلية يتصف بما يلي:

- الاستقلالية: حيث تكون المراجعة الداخلية مستقلة عن الأنشطة التي تخضع للمراجعة، وأن ترتبط وحدة المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري بالتنظيم.
- موضوعي: حيث يكون بعيداً عن التحيز أثناء تأدية مهام المراجعة الداخلية.
- تأكيدي: حيث تكون عمليات المراجعة منضبطة وتخضع للأساليب العلمية والمهنية السليمة في تأدية المهام موضع المراجعة، ولأهمية هذا الجانب تلجأ بعض الشركات إلى تعيين مدير لتأكيد الجودة في إدارة المراجعة الداخلية.

---

(5) The Institute of Internal Auditor, "Statement for The Professional Practice of Internal Auditing "1978, P14.

(6) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – إصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، شركة أبو طلال أبو غزالة للترجمة القانونية، 2005، ص 408.

(7) Irvin Nigel، "Internal audit's Role In Governance، Risk And Control ", CIA Review , 2004 , P23.

- استشاري: حيث يكون نشاطاً استشارياً للإدارة العليا ومجلس الإدارة في الموضوعات التي ترى الإدارة ضرورة بيان رأيها فيها بالإضافة لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.

تجدر الإشارة إلى اهتمام المنظمات المهنية في تطوير الفكر في المراجعة الداخلية في الاتجاه السلوكي، ويستدل على ذلك من خلال احتواء معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية التي وضعها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي التي تستوجب ضرورة توافر المهارات والقدرات المتعلقة والعلاقات الإنسانية والتعامل مع الأفراد أو القدرة على الاتصال الفعال في المراجعة الداخلية من خلال ثلاثة مرتكزات أساسية[8]:

1- الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية داخل الشركة يهدف لتوضيح الفلسفة التي يقوم عليها، والأهداف التي تسعى إليها والإمكانات التي تمتلكها، والخدمات التي يمكن أن تقدمها وذلك من خلال توثيق المراجعة.
2- اتجاه المراجعين الداخليين إلى تقديم خدمات ذات صبغة استشارية وأن يقتنع العاملون في الشركة أن المراجعة الداخلية تهدف لمساعدتهم في رفع كفاءة الأعمال المنوطة بهم.
3- انتهاج المراجعين الداخليين لأسلوب تعامل السلوك الإنساني الإيجابي مع كافة الأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة والمسؤولين عنهم وذلك قبل وأثناء وبعد إجراء المراجعة الداخلية.

وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحثون من خلال التعريفات السابقة للمراجعة الداخلية بأن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت تتعدى الحدود التقليدية وأن هناك تطوراً ملموساً في أنشطة المراجعة الداخلية التي انتقلت من مجرد فحص النشاط المالي إلى فحص النشاط التشغيلي، كما انتقلت من تقييم أداء إدارة الشركات إلى تقييم القيمة الاقتصادية للشركة ككل، وبالتالي اصبحت المراجعة الداخلية ذات مفهوم واسع من حيث شمولية إجراءاته بالإضافة إلى دورها الجديد في تقييم المخاطر التي من المحتمل أن تواجه الشركات.

---

[8] اللوردات، خلف عبد الله، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006، ص286.

ثالثاً: أنواع التدقيق الداخلي:

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى أقسام متنوعة تختلف مع اختلاف وجهة النظر التي ينظر إليها للمراجعة الداخلية أهمها:

1- **حسب موضوع المراجعة:** تقسم المراجعة الداخلية حسب موضوع المراجعة إلى مراجعة مالية وإدارية وتشغيلية ومراجعة الأداء.

أ- ***المراجعة المالية:*** أو ما يسمى بالتوجه المحاسبي للمراجعة الداخلية، ويعنى هذا النوع بمراجعة التقارير والسجلات والمستندات الثبوتية للتحقق من أن الموجودات والمطلوبات قد تم تسجيلها بدقة وتم إظهارها في الميزانية العمومية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتحقق من أن الإيرادات والمصاريف تم قيدها، وتخصيصها أي أن الأرباح والخسائر قد تم تقديرها بدقة وتم إظهارها في بيان الدخل وفقاً للأصول، ويمكن تلخيص بعض مهام التوجه المحاسبي للمراجعة الداخلية بما يلي[9] :

- يُعنى بشكل أساسي بفحص ومراجعة العمليات المالية.
- يؤكد على صحة وعدالة البيانات المالية.
- يهدف إلى تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية.

ب- **المراجعة الإدارية:** وتهدف إلى التأكيد من أن الشركة الخاضعة للمراجعة تعمل بما يتفق مع القوانين والتعليمات الناظمة لعملها أو الالتزامات العقدية المفروضة عليها، بالإضافة إلى التأكيد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المقررة من الإدارة، وهي أكثر أنواع المراجعة الداخلية شيوعاً[10].

ت- ***المراجعة التشغيلية:*** وتعرف بأنها الفحص والتقييم الشامل لعمليات الشركة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعة والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما تشمل تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية[11] ، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات والتأكد من أنها تحقق الكفاءة والفعالية والاقتصادية، وبالتالي مساعدة الإدارة على حل المشاكل من خلال تقديم المراجع الداخلي لتوصيات مجدية تعالج المشكلات السائدة مما يؤدي إلى زيادة الربحية في الشركة.

ث- ***مراجعة الأداء:*** وتتضمن مراجعة الأداء ما يلي[12]:

ج- ***مراجعة الاقتصادية والفعالية*** وهي مراجعة برنامج محدد أو نشاط يتعلق أساساً في الفعالية والاقتصادية لوظيفة معينة ويختبر:

- إذا ما كانت الشخصية المعنوية حصلت على مواردها الاقتصادية واستخدمتها بفعالية واقتصادية.
- أسباب عدم الاقتصادية إذا كانت مطبقة.

د- *مراجعة البرامج:* وهي مراجعة برنامج محدد أو نشاط محدد يركز بشكل أساسي على المخرجات من حيث كفاءتها ويختبر:

- إنجاز الأهداف المرغوبة المحددة مقدماً.
- فعالية البرامج لإنجاز أهداف محددة.

---

(9) صبح، داوود يوسف، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير المهنية**، مرجع سبق ذكره، ص.

(10) دحدوح. حسين، القاضي. حسين، قريط. عصام، **التدقيق الداخلي**، مرجع سبق ذكره، ص .

(11) اللوردات، خلف عبد الله، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص .

(12) دحدوح، حسين، القاضي. حسين، قريط. عصام، **التدقيق الداخلي**، مرجع سبق ذكره، ص .

2- **حسب الجهة التي تقوم بالمراجعة:** يقوم بالمراجعة الداخلية إما وحدة من داخل الشركة، أو من خارجها.

أ- ***المراجعة الداخلية من خلال وحدة داخل الشركة:*** تقوم بالمراجعة الداخلية وحدة إدارية من داخل الشركة وهي تنشأ خصيصاً وتحديداً للقيام بالمراجعة الداخلية تسمى دائرة أو قسماً أو وحدة المراجعة الداخلية تكون مستقلة استقلالاً تاماً عن الإدارة المسؤولة عن العمليات بمختلف أنواعها المالية منها والتشغيلية ولا تقوم بأي من الأعمال التنفيذية، ويعين لهذه الدائرة رئيس يتم تعيينه وتحدد أتعابه من قبل مجلس الإدارة ويكون تابعاً له مباشرة.

ب-***المراجعة الداخلية من جهة خارجية:*** يمكن أن تكلف الشركة جهة خارجية متخصصة للقيام بمهام المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني:

أهداف التدقيق الداخلي ونطاقه

لقد حددت نشرة معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في مقدمتها هدف التدقيق الداخلي الأساسي والمتمثل بمساعدة العاملين في الشركة على أداء مسؤولياتهم بفاعلية وكفاءة، ولتحقيق هذا الهدف توفر لهم إدارة المراجعة الداخلية التحليل، والتقييم، والتوصيات، والمشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم تدقيقها.

وإذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية فيمكن القول بأنه على الرغم من أن الهدف الأساسي لإدارة المراجعة الداخلية في أي شركة هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لها فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق ما يلي[13] :

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت.
- التعاون مع المراجع الداخلي لتحديد مجالات المراجعة الداخلية.
- المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها.

وتهدف المراجعة الداخلية إلى تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة، بالإضافة إلى فحص وتقويم كفاية وفاعلية الأداء ويشتمل ذلك على ما يلي[14]:

- مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية، وكذلك الوسائل المستخدمة في تحديد، وقياس، وتصنيف هذه المعلومات والتقرير عنها.
- التأكد من الالتزام بالسياسات، والخطط، والإجراءات، والنظم، واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول، والتحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكناً.
- تقويم كفاءة استخدام الموارد المتاحة.
- مراجعة العمليات والبرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة، وأن العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط لها.

يمتد نطاق عمل المراجعين الداخليين ليشمل تقديم العمليات الاستشارية للجهات المختلفة داخل الشركة بما يحسن من إدارة المخاطر وكفاءة وفاعلية العملية التشغيلية فيها.

من المعروف أن ما يقوم به المراجعون الداخليون هو فحص وتقويم إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة ، وجودة أداء الوظائف المختلفة ، وأداء العاملين فيما يتعلق بالمسؤوليات المنوطة بهم ، ولا تعتبر مسؤولية المراجع الداخلي عن تقويم الأداء مسؤولية مطلقة ، إذ يقتصر نطاق الفحص على مسؤوليات محددة يكلف بها أفراد أو

---

(13) مقدم عبريات، أحمد نقاز، **المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار** – دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية صيدا Saaidal .

(14) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني**، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2004، ص 109.

وحدات تنظيمية معينة داخل الشركة ، ويقوم قسم المراجعة الداخلية بفحص وتقويم الأداء لمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط ، وبالمعايير ، والأهداف ، والسياسات الموضوعة ، ويعتبر هذا النوع من مراجعة الأداء هو في واقع الأمر مراجعة للإجراءات الرقابية حيث تعتبر كل من السياسات والخطط والمعايير والأهداف أجزاء من نظام الرقابة الداخلية في الشركة ، ومن ناحية أخرى ، تستخدم مراجعة الأداء هذه كجزء من عملية تقويم الأداء الكلي التي تقوم بها الإدارة ، ولكي تحقق المراجعة الداخلية هدفها في مجال تقويم الأداء ، فإنه يجب أن يتسم المسؤولون عنها بالموضوعية والاستقلال عن الإدارات التنفيذية في جميع مراحل عملية المراجعة .

يجب على المراجعين الداخليين فحص وتقويم إجراءات الرقابة على أصول الشركة حيث يساعد هذا التقويم الإدارة في حماية الأصول من الضياع أو من أية خسائر قد تترتب على سوء الاستخدام، أو الحريق، أو التعرض للمؤثرات الطبيعية.

يمتد نطاق عمل قسم المراجعة الداخلية إلى تقييم الكيفية التي تتم بها إدارة الموارد المتاحة للشركة ، وفي هذا الصدد ، فإن نطاق المراجعة الداخلية يمتد إلى تقويم أكثر شمولاً للأداء الإداري ذلك وخاصة تقويم كفاءة استخدام الموارد المتاحة ، الذي يؤدي إلى تقويم الإدارة ذاتها نظراً لأنها المسؤولة عن استخدام تلك الموارد ، ونظراً لعدم وجود معايير لكفاءة العمليات في بعض الأحيان ، فإن مثل هذا التقويم لا يتضمن عادة مقارنة بين الأداء الفعلي ومعايير موضوعة ، وإنما قد يكون مجرد حكم شخصي للمراجع الداخلي حول تقويمه لأداء الإدارة في استخدام الموارد المتاحة.

يجب أن يلاحظ أن المراجع الداخلي في تقويمه للأداء لا يقتصر فقط على تقويم كفاءة الأداء، وإنما يهتم أيضاً بفاعلية هذا الأداء.

يتباين نطاق وأهداف المراجعة الداخلية بشكل واسع معتمدة على هيكلية الشركة ومتطلبات إدارتها وتتضمن فعاليات المراجعة الداخلية هدفاً واحداً أو أكثر[15] مما يلي:

1- إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية: إن وضع نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية ملائمين هو من مسؤوليات الإدارة وعادة ما تكلف المراجعة الداخلية بمسؤوليات خاصة من قبل الإدارة لغرض إعادة النظر بهذين النظامين ومراقبة تطبيقاتهما وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرها.
2- اختبار المعلومات المالية والتشغيلية: وهذا يتضمن إعادة النظر بالوسائل المستعملة لتشخيص وقياس وتصنيف وإعداد التقارير عن تلك المعلومات، والاستفسار الخاص ببنود منفردة بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.
3- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، ومن ضمنها الضوابط غير المالية للشركة.
4- فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الداخلية الأخرى، وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الأخرى.

وينبغي أن توفر وظيفة المراجعة الداخلية ما يلي[16] :

- تأكيداً بأن عمليات الإدارة كافية للتعرف على المخاطر الهامة في الشركة.
- انسجام العمليات المنفذة مع نظم الرقابة الداخلية المقررة.

---

[15] - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، 408.

[16] - King, Report of King, Committee On Corporate Governance, Institute of Directors in Southern Africa, March, 2002, p: 33 >

- معلومات ذات مصداقية عن إدارة المخاطر، وتأكيداً بأن مجلس الإدارة يتلقى معلومات صحيحة وموثوقة من الإدارة العليا.

ومما سبق يتضح للباحثون بأن إدارة المراجعة الداخلية تعمل لصالح الإدارة وتعتبر ساعدها الأيمن من خلالها تطمئن الإدارة على أن كل شخص يقوم بالعمل المنوط به وفي حدود اختصاصاته والأوامر المعطاة له، كما تقوم المراجعة الداخلية أيضاً بالتنسيق بين الإدارات المختلفة وذلك بحكم اتصالها بكل إدارة من إدارات الشركة.

المبحث الثالث:

المعايير المهنية للتدقيق الداخلي

لقد شهدت وظيفة المراجعة الداخلية تطوراً ملموساً في السنوات الأخيرة وخاصة بعد إنشاء معهد المراجعين الداخليين وذلك في مفهومها وأهدافها وأنشطتها ومعايير ممارستها المهنية وحتى يومنا هذا ، ولتحقيق الغايات المرجوة من أنشطة المراجعة الداخلية تتحمل إدارة الشركة مسؤولية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لدعم ثقة المساهمين وتوفير تأكيد معقول ومقبول لهم بأن إدارة الشركة تقوم بمراقبة البرامج والأنشطة والمشروعات المختلفة بصورة مناسبة ، وعلى الرغم من أن مسؤولية الحكم على مدى كفاية وفعالية عناصر الرقابة الداخلية تقع في المقام الأول على عاتق الإدارة إلا أنه يجوز لها أن تفوض المراجع الداخلي بالقيام بإجراء اختبارات مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية من الناحية المالية والإدارية .

لقد حققت مهنة المراجعة الداخلية الاعتراف بها كوظيفة تنظيمية واجتماعية مهمة في عدة نواحي وأشكال، وعلى كل حال فالاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة حدث بعد وقت طويل من الاعتراف بالمحاسبة العامة كمهنة، وبالتالي تتحدد مهنية المراجعة الداخلية من خلال توافر المعايير سواء على المستوى التنظيمي أو على المستوى الفردي.

توجد الآن معايير مهنية خاصة بالمراجعة الداخلية يعود الفضل في إصدارها على مؤسسة مهنية دولية تدعى معهد المراجعين الداخليين تأسس في فلوريدا – أمريكا، وهو معهد معترف به عبر العالم بأنه هو الرائد والمرشد المهني للمراجعين الداخليين في مجالات الأبحاث والأدلة التطبيقية للمراجعة الداخلية.

صدر المعيار الأول في حزيران 1987، وفي تموز 1999 توصل مجلس إدارة المعهد لوضع إطار مهني عملي جديد وكجزء من هذا الإطار تم تطوير معايير مراجعة داخلية جديدة سارية المفعول ابتداءً من كانون الثاني 2002، وتمت مراجعة المعايير وإدخال تعديلات عليها هي سارية المفعول ابتداء من كانون الثاني 2007[17] ، وفي هذا القسم سيتم الحديث باختصار عن المعايير المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي والتي تتلخص في المجموعات التالية[18]:

1- **مجموعة معايير الاستقلال:** وتحتوي هذه المعايير على عدد من المعايير الفرعية:

أ- ***الاستقلال:*** ويعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها ويتحقق الاستقلال عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية وبموضوعية ويسمح ذلك للمراجع الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز.

ب-***الوضع التنظيمي داخل الشركة:*** يجب أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها ويجب أن يحصل المراجعون الداخليون على دعم من مجلس الإدارة وذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للمراجعة الداخلية متعاونين بدون أي تدخل.

ومن ناحية أخرى فإن استقلالية إدارة المراجعة الداخلية يمكن أن تتزايد من خلال وجود إجماع بين أعضاء مجلس الإدارة على تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية، ويجب أن يتم تحديد سلطات وأهداف ومسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية في شكل مكتوب.

---

(17) صبح، داوود يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 105.

(18) الصحن. عبد الفتاح، سرايا. محمد السيد، شحاتة. السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص 266

والوضع الأمثل للوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية هو أن تكون تابعة للجنة المراجعة بالشركة أو لمجلس الإدارة مباشرة.

ت-***الموضوعية:*** يجب أن يكون المراجع الداخلي موضوعياً عند أدائه لوظيفة المراجعة الداخلية وتعتبر الموضوعية أمراً ذهنياً يجب أن يتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور المراجعة.

ويشير الباحثين بأن هذا المعيار قد أوضح بأن بذل العناية والكفاءة المعقولة ولا يقصد بها العناية فوق العادة حيث لا يتطلب من المراجع الداخلي مراجعة تفصيلية لكافة العمليات وبالتالي لا يتطلب هذا المعيار درجة تأكيد مطلقة حول عدم وجود أي تلاعب.

وقد أشار هذا المعيار إلى أن مسؤولية المراجع الداخلي تجاه نواحي الغش والتلاعب تنحصر فيما يلي:

1- يجب أن يكون للمراجع الداخلي معرفة كافية حول الخصائص التي يتصف بها الغش والتلاعب وعن الآليات والطرق المستخدمة في ارتكاب الغش والتلاعب وأنواعه، وذلك حتى يكون قادراً على تحديد المؤشرات حول ارتكاب نواحي الغش والتلاعب (المناطق التي يحتمل أن تحتوي على نواحي تلاعب).
2- يجب أن يكون المراجع الداخلي يقظاً لفرص حدوث نواحي غش وتلاعب مثل ضعف الإجراءات الرقابة وهو ما يعطي فرصة لحدوث الغش والتلاعب حيث ألزم هذا المعيار المراجع الداخلي في حل اكتشافه ضعفاً في إجراءات الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب منه المزيد من الإجراءات لاكتشاف مؤشرات أخرى عن الغش والتلاعب.
3- يجب أن يقيم المراجع الداخلي كافة المؤشرات التي تشير إلى حدوث تلاعب وذلك لتحديد إذا ما كان مزيد من البحث والتحري قد يكون مطلوباً أو لا.
4- إبلاغ الأفراد المسؤولين داخل الشركة عن مؤشرات التلاعب الكافية حول ارتكاب نواحي الغش والتلاعب وذلك للتوصية بمزيد من البحث والتحري.

2- مجموعة معاير نطاق العمل (الفحص الميداني):

وتحتوي هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية وهي:

أ-***نطاق عمل المراجع الداخلي:*** حيث أشار هذا المعيار إلى ضرورة أن يشتمل نطاق عمل المراجع الداخلي على فحص وتقييم مدى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة ودرجة جودة الأداء في تنفيذ المهام المطلوبة.

كما أشار ذلك المعيار إلى دور الإدارة العليا ومجلس الإدارة في إعطاء إرشادات عامة للمراجع الداخلي لتحديد الأنشطة التي يجب مراجعتها، وقد حدد هذا المعيار أن الهدف الأساسي لنطاق فحصه هو التأكد من دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، لذا فقد حدد الأهداف الأساسية لهيكل الرقابة الداخلية والتي تتمثل في:

- توفير معلومات ذات درجة عالية من النزاهة والقابلية للاعتماد عليها.
- الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات والقوانين.
- الحماية المادية للأصول.
- الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد الاقتصادية.
- تحقيق وإنجاز الأهداف التشغيلية للأعمال وللبرامج المختلفة.

وقد وضع هذا المعيار تعريفاً للرقابة بشكل عام على أنها إجراء تتخذه الإدارة لتحسين احتمال وإمكانية تحقيق الأهداف المرغوب فيها.

وقد قسم هذا المعيار الإجراءات الرقابية إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

- رقابة وقائية للوقاية ومقاومة الأحداث غير المرغوب فيها من الحدوث.
- رقابة اكتشافيه لاكتشاف وتصحيح الأحداث غير المرغوب فيها والتي قد حدثت بالفعل.
- رقابة توجيهية تسعى لإحداث أو تشجيع حدث معين مرغوب في حدوثه.

وقد تناول هذا المعيار بعدين أساسيين لنطاق عمل المراجعة الداخلية وهما:

أ- فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية للشركة.

ب- جودة الأداء في تنفيذ المهام والمسؤوليات المتعلقة بعملية المراجعة.

ب- *نزاهة المعلومات والقابلية للاعتماد عليها:*

يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من نزاهة وقابلية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة في القياس والتصنيف والتقرير عن هذه المعلومات.

ويرجع هذا الاهتمام بنظام المعلومات إلى أنه يوفر معلومات هامة لأغراض اتخاذ القرارات والرقابة والتحقق بالالتزام بالمتطلبات الداخلية (القوانين واللوائح)...

وقد فرق هذا المعيار بين السجلات المالية والسجلات التشغيلية ورغم ذلك فقد أوضح أن كلا النوعين قريبين للغاية ومتداخلين حيث في بعض الأحيان يصبح السجل التشغيلي جزء من السجلات المالية.

ت- *الالتزام بالقوانين واللوائح والحماية المادية للأصول:*

ويحتوي هذا المعيار على معيارين هما:

أ- يجب أن يتأكد المراجع الداخلي بأن الأنظمة الموجودة في الشركة تلتزم بالسياسات والخطط والإجراءات والقواعد ذات التأثير الهام على عمليات الشركة.

ب- وأوضح هذا المعيار أن الإدارة مسؤولة عن تصميم ووضع النظم بحيث تتفق مع القوانين والقواعد، لذا فإن المراجع الداخلي يجب أن يتأكد من التزام الشركة بهذه القوانين والقواعد

ويجب ملاحظة أن هذا المعيار قد حدد أسلوبين أساسيين للتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح وهما:

- التحقق من فعالية الأنظمة المساعدة.
- المصادقات من أطراف خارجية.

وبالتالي لم يلزم هذا المعيار المراجع الداخلي من الإلمام الكامل بتفاصيل القوانين واللوائح.

ويعتبر هذا المعيار من أهم المعايير للمراجع الداخلي الذي يعمل في صناعة تتصف بدرجة عالية من التشريعات واللوائح التي يجب أن تلتزم بها الشركة.

ت- يجب أن يتحقق المراجع الداخلي من وسائل الحماية المادية للأصول ومدى ملاءمتها بالإضافة إلى التأكد من وجود تلك الأصول.

وقد اشار هذا المعيار إلى أن المراجع الداخلي يجب أن يتحقق من أساليب الحماية المادية للأصول تجاه المخاطر مثل الحريق – السرقة – الأفعال والتصرفات غير القانونية كما يجب أن يستخدم المراجع الداخلي أساليب مناسبة للتأكد من الوجود المادي للأصول.

ث-الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد:

يجب أن يقيم المراجع الداخلي مدى الفعالية الاقتصادية في توظيف الموارد ويجب أن يلاحظ أن الإدارة مسؤولة عن وضع معايير تشغيلية تحكم وتقيس الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد في حين أن المراجع الداخلي مسؤول عن أربعة أمور هي:

أ- يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من وجود معايير تشغيلية لقياس الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد.

ب- إن المعايير التشغيلية الموضوعة مفهومة من جانب العاملين وهناك التزام بهذه المعايير من جانبهم.

ت- إن أي انحراف عن المعايير التشغيلية يتم تحديده وتحليله وتوصيله للأفراد المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ث- التأكد من أن هناك إجراءات تصحيحية قد تم اتخاذها.

لقد حدد هذا المعيار أربع مشكلات محتملة يمكن الكشف عنها أثناء عملية مراجعة الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد وهي:

- موارد غير مستغلة.
- عمل غير منتج.
- إجراءات غير مبررة من ناحية تكلفتها.
- توظيف أكثر أو أقل من اللازم.

المبحث الرابع:

قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

في عام 2000 وضع معهد المراجعين الداخليين الأمريكي دليلاً جديداً لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية، وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية واثنتي عشرة قاعدة سلوكية قسمت وفقاً للمبادئ الأخلاقية الأربعة وذلك استناداً إلى مفهوم المراجعة الداخلية الجديد وأهدافه حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسين هما[19]:

- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير المراجعة الداخلية.
- قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمراجعين الداخليين، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين.

تعتبر قواعد السلوك المهني ركيزة أساسية لتوفير الثقة في أحكام المراجعين الداخليين حيث تؤكد معايير المراجعة الداخلية على ضرورة التزام المراجعين بقواعد مناسبة للسلوك المهني وهناك ثلاثة أسباب رئيسة لضرورة وجود إصدار رسمي بقواعد السلوك المهني وهي كما يلي[20] :

1- أن أعضاء معهد المراجعين الداخليين يمثلون مهنة المراجعة الداخلية.

2- اعتماد الإدارة على مهنة المراجعة الداخلية.

3- يجب أن يحافظ أعضاء المهنة على معايير عالية للسلوك والشرف والشخصية المستقلة حتى يمكنهم ممارسة المراجعة الداخلية بطريقة سليمة.

وتقضي قواعد السلوك المهني بأن تقع على المراجعين الداخليين مسؤولية السلوك القويم بحيث لا يكون هناك أي شك في إخلاصهم ونزاهتهم، ويتطلب وجود بيان بقواعد السلوك المهني ضرورة تحديد المبادئ الأساسية التي تحكم هذا السلوك ثم تترجم هذه المبادئ الأساسية إلى قواعد تحدد ما يجب أن يكون عليه السلوك المهني للمراجعين الداخليين [21]، وتتضمن المبادئ التي يتوجب على المراجعين الداخليين الالتزام بها مجموعة القواعد التالية[22]:

المبدأ الأول: النزاهة ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

1- يجب على المراجعين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.

2- يجب على المراجعين الداخليين أن يحافظوا على القانون.

3- يجب على المراجعين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو معيبة لمهنة المراجعة الداخلية أو للشركة التي يعملون بها.

4- يجب على المراجعين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الأخلاقية للشركة التي يعملون بها.

المبدأ الثاني: الموضوعية والاستقلالية وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

1- يجب على المراجعين الداخليين ألا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات قد تضعف حكمهم بحيث يصبح متحيزا

2- يجب على المراجعين الداخليين ألا يقبلوا أي شيء قد يضعف حكمهم المهني.

---

[19] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، التدقيق، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2008، ص 177

[20] الصحن، عبد الفتاح، سرايا. محمد السيد، السوافيري. فتحي رزق، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، ص 214.

[21] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني**، مرجع سبق ذكره، ص 100.

[22] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 177.

3- يجب على المراجعين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها اثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها.

المبدأ الثالث: السرية وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

1- يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.

2- يجب على المراجعين الداخليين ألا يستخدموا المعلومات لمكسب شخصي أو لأسلوب لا يتفق مع القانون ويضر بالأهداف الأخلاقية للشركة التي يعملون فيها.

المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

1- يجب على المراجعين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات التي يملكون المعرفة والمهارة الضرورية والخبرة اللازمة لأدائها.

2- يجب على المراجعين الداخليين أن يؤدوا خدمات المراجعة الداخلية طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

3- يجب على المراجعين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

المبحث الخامس:

موضوعية المدقق الداخلي

إن موضوعية المراجع الداخلي هي قدرته على صياغة النتائج التي توصل إليها بعد عمليات الفحص والتدقيق التي قام بها، بصورة تتناسق مع الحقائق والبراهين والأدلة دون أي تحيز، وبصورة مستقلة عن المشاعر والأحاسيس الشخصية.

وعند دراسة موضوعية المراجع الداخلي يجب معرفة المستوى التنظيمي الذي ترفع إليه المراجعة الداخلية تقاريرها عن نتائج أعمالها والمستوى التنظيمي المسؤولة أمامه إدارياً. فهذا ما يدل على مدى قدرة المراجعين الداخليين على العمل بطريقة مستقلة عن الأفراد الذين تخضع وظائفهم لعمليات الفحص والمراجعة الداخلية [23].

لقد ركز مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي على أهمية الموضوعية بالنسبة لوظيفة المراجعة الداخلية في معظم ما صدر عنه من قوائم ومعايير تتعلق بالمراجعة الداخلية. ففي القائمة التي أصدرها عام 1971 م عن مسؤوليات المراجع الداخلي جاء ما يلي:

" الموضوعية هي صفة أساسية وجوهرية لوظيفة المراجعة الداخلية".

وفي قائمة معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي أصدرها نفس المجمع عام 1978م جاء ما يلي:

"ليس من وظائف المراجعة الداخلية تصميم ووضع وتشغيل النظم، كما أن وضع مسودة إجراءات تشغيل النظم ليس من وظائف المراجعة الداخلية، والقيام بمثل هذه الأنشطة من قبل المراجع الداخلي سوف يؤدي إلى إضعاف موضوعيته"[24].

حيث أنه إذا أخذت الإدارة العليا بتوصيات المراجع الداخلي حول وضع المعايير أو تعديل الإجراءات، واكتشف المراجع الداخلي فيما بعد أن مثل هذه الإجراءات والمعايير غير فعالة، فكيف سيكون حكمه عليها؟ علماً بأن أي انتقاد لها من جانبه، سوف يكون موجهاً إليه بالدرجة الأولى لأنه هو الذي أشار إلى تطبيقها. إذاً هناك تأثير على موضوعية المراجع الداخلي.

ويعتقد الباحثين في هذا المجال، أنه يجب إعفاء وحدة المراجعة الداخلية من القيام بأي أعمال ذات صبغة

---

[23] د. مصطفى عيسى خضير: **المراجعة –المفاهيم والمعايير والإجراءات**، السعودية –مطابع جامعة الملك سعود، 2005م، ص224.

[24] The institute of internal auditors، the internal auditor, 2006, p11.

تشغيلية أو تنفيذية لسببين:

1- القيام بمثل هذه الأعمال يضعف من موضوعية المراجعين الداخليين وحيادهم عند مراجعتها مستقبلاً.

2- تكليف المراجعين الداخليين القيام بأعمال تنفيذية وروتينية، يضعف إنتاجيتهم في مجال المراجعة والتقييم. وذلك لتسرب الملل والتعب إلى نفوسهم وأجسامهم نتيجة قيامهم بأعباء إضافية، وأعمال روتينية مملة ربما لا تشبع حاجاتهم الوظيفية، ولا تزيد من رضائهم عن العمل، وتخفض بالتالي من روحهم المعنوية.

ويؤكد الباحثين على ضرورة تحلي المراجع الداخلي بالموضوعية، والتي تعني العزل للجانب الشخصي من الأهواء والمزاجيات والرغبات جانباً، وتكريس القواعد والمعايير والإجراءات المهنية المقبولة عموماً والمتعارف عليها كأساس لممارسة مهنة المراجعة الداخلية، لحماية المراجع الداخلي نفسه، من جهة، ولتقديم نتائج رقابية من عمليات الفحص والتقييم يمكن الدفاع عنها أمام الإدارة العليا وأمام كل من يستفيد من عمل المراجع الداخلي من جهة أخرى.

المبحث السادس:

استقلالية التدقيق الداخلي

يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه. فهو لا يعبر عن آراء الإدارة التنفيذية التي يراجع أعمالها، ويجب عليه ألا يتأثر بوجهات نظر الأشخاص الذين يقدم إليهم تقاريره. وحتى تضمن الإدارة العليا حياد وموضوعية المراجعين الداخليين، يجب عليها أن تضمن استقلالية هؤلاء المراجعين الداخليين عن أية جهة بالمشروع وبشتى الوسائل.

ويعتبر ضعف الاستقلال الذاتي للمراجع الداخلي، دالة على ضعفه وعجزه عن ممارسته للحرية في اختيار الأنشطة التي يرى أنها جديرة بالفحص والمراقبة، ولا سيما إذا ما تدخلت أية جهة أخرى في المشروع في اختيار تلك الأنشطة، بحجة أن المراجع الداخلي قليل الخبرة بالاحتياجات الإدارية، وأنه غير أهل للعمل باستقلال تام.

ويمكن أن يتأثر استقلال المراجع الداخلي، إذا لم تسمح الإدارة العليا له بمراجعة النظم والإجراءات والسياسات التي سبق وأن وافقت عليها، لأن نطاق عمله سوف يكون محصوراً في المجالات التي ترتأيها فقط، وحتى ولو قام المراجع الداخلي بتقديم اقتراحات أو توصيات أو انتقادات بناءة، فإن الإدارة العليا تملك حق تجاهل كل ما يقدم لها منه.

وإذا ما نظرنا إلى استقلال المراجع الداخلي من ناحية تنظيمية، فإنه من غير الممكن عادةً أن تكون المراجعة الداخلية فعالة عند مراجعتها لأعمال تقع في مستوى تنظيمي أعلى من المستوى التنظيمي الذي تتبع له وحدة المراجعة الداخلية.

لذلك يجب أن ترتبط وحدة المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري في التنظيم، كأن ترتبط مباشرة برئيس مجلس الإدارة، حتى يتسنى لها القيام بعملية مراجعة وفحص وتقييم المستويات الإدارية الأخرى. وبكل الأحوال لا يقبل أبداً تبعية وحدة المراجعة الداخلية لأحد الأقسام التي تشملها عملية الفحص مثل قسم الحسابات مثلاً.

ولعل أكثر الحلول ملائمة للتخلص من هذه المشكلة، هو تكوين ما يعرف باسم "لجنة المراجعة" والتي هي عبارة عن لجنة تنبثق عن مجلس الإدارة ومهمتها الإشراف على نشاط المراجعة الداخلية.

ولكن الاستقلال الأكثر أهمية والذي يجب على المراجع الداخلي أن يحافظ عليه، هو الاستقلال الذاتي، أي الفكري النابع من داخله، بحيث لا يتأثر في إعطاء آرائه بأية ضغوط خارجية مهما كانت. فالمراجع الداخلي المستقل فكرياً لا يتنازل عن وجهة نظره التي يعتقد بصحتها، حتى ولو اضطره ذلك الأمر إلى الاستقالة من عمله.

يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيد بمعنى أن قسم المراجعة الداخلية تكون لديه السلطة التي يحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة.

ولا يكون للمراجعين الداخليين أي سلطة – أو مسؤولية –عن الأنشطة التي يقومون بمراجعتها. وهذا يساعد على تدعيم استقلاليتهم وموضوعيتهم.

ويرى الباحثين أنه وظيفياً لا يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية التامة ولكن ما يدعمها هو تبعية المراجع الداخلي إلى أعلى سلطة إدارية داخل المنظمة وإلى عدم تحديد نطاق عمله الرقابي وتقييده وإلى حاجة الإدارة العليا إلى تمتين وتعضيد دور إدارة المراجعة الداخلية لتكون عينها الساهرة داخل المنظمة وذراعها الطويلة والتي تصل إلى كافة الأنشطة والإدارات داخل المنظمة ، إن هذا الأمر غالباً ما يتعلق بقدرات المراجع الداخلي العلمية والمهنية وأيضاً مقدراته الشخصية في دعم استقلال وحدة المراجعة الداخلية.

الباب الثاني:

تقييم استقلالية السياسة الداخلية في سوازيلاند مع

الدراسة الميدانية على السياسة المتحدة للزيوار

والنقط (يونايتد أوفيل أنت)

تمهيد:

بعد الانتهاء من دراسة الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية من الناحية النظرية،سينتقل الباحث إلى إجراء دراسة ميدانية ، من خلال القيام بالتطبيق العملي لتلك الدراسة النظرية على الشركة المتحدة للزيوت والنفط (يونايتد أويل إنك) لاكتشاف نقاط القوة والضعف في إدارة التدقيق الداخلي فيها والبحث عن أسباب القصور للوصول لنتائج تفيد في تطوير استقلالية إدارات التدقيق الداخلي في سورية وتحسينها ، وتقديم المقترحات والتوصيات لمعالجة نقاط الضعف وتعزيز نقاط القوة في تلك الإدارات بحيث نصل إلى أجهزة مراجعة داخلية ناجحة تقوم بعملها باستقلالية كافية.

حيث سيتم جمع المعلومات من خلال دراسة ميدانية تتمثل بالاستبيان للوصول لنتائج معينة وتعميمها وتقديم المقترحات والتوصيات.

استمارة استبيان حول

استقلالية التدقيق الداخلي في سورية

يرجى وضع إشارة صح في المكان المخصص للإجابة على السؤال

القسم الأول: معلومات عامة عن الشخص المستبين:

		نعـــــــم	لا
1-	**مهنة المشارك في الاستبيان**		
–	مراجع حسابات		
–	المدير التنفيذي		
–	مدقق داخلي		
–	عضو مجاس إدارة		
2-	**المؤهل العلمي الحاصل عليه:**		
–	دكتوراه		
–	ماجستير		
–	دبلوم الدراسات العليا		
–	إجازة جامعية		
3-	**عدد سنوات الخبرة:**		
–	أقل من ثلاث سنوات.		
–	من ثلاث سنوات إلى خمسة.		
–	من خمس سنوات إلى سبع.		
–	من سبع سنوات إلى عشر سنوات.		
–	أكثر من عشر سنوات.		

القسم الثاني: المتغيرات التي تؤثر على استقلال المراجع الداخلي:

السـؤال	نعـم	لا
1-ترتبط إدارة التدقيق الداخلي في شركة يونايتد بعلاقة:		
-تبعية مع الإدارة العليا والانصياع لها		
-تعاون مع الحوار والنقاش مع تفضيل مصلحة المؤسسة بالدرجة الأولى		
-غير مباشرة ومهمشة وغير مثمرة		
2-عندما يحدد للمراجع الداخلي القيام بمهمة تدقيقية ما:		
-تحدد بدقة صلاحياته ومسؤولياته في الجهة التابع إدارياً لها بحيث يجب الالتزام بها وعدم تجاوزها		
-تحدد صلاحياته ومسؤولياته لكن يمكن له تجاوزها حسب الحاجة دون أي تقييد أو تحجيم		
-يترك له تقدير ما يجب أن يقوم به بحيث تكون صلاحياته غير محدودة		
3-عند ممارسة المراجع الداخلي لمهامه التدقيقية:		
-يترك له حرية اختيار الأنشطة التي يرى أنها جديرة بالفحص والمراقبة		
-تقوم الإدارة العليا باختيارها له		
-تقوم الإدارة التنفيذية باختيارها		
4- تتميز النتائج الرقابية التي تتوصل لها إدارة التدقيق الداخلي:		
-بالموضوعية المدعومة بالأدلة اللازمة بعيداً عن العامل الشخصي للقائمين بها.		
-بافتقارها إلى الموضوعية واعتمادها على التقديرات الشخصية للقائمين بها.		
5– ترفع إدارة التدقيق الداخلي تقاريرها إلى:		
- مجلس الإدارة		
- لجنة المراجعة		
-المدير العام		
-المدير المالي		
6- إن الإدارة العليا في الشركة:		
-تضع تقارير إدارة التدقيق الداخلي جانباً ولا تأخذ بها		
-تأخذ بها وتستفيد منها في تحقيق وظائفها الرقابية والإشراقية		
-تهمش دور تقارير إدارة التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف المنظمة		
7-تتبع إدارة الرقابة الداخلية (التدقيق الداخلي) في شركة يونايتد إلى:		
-أعلى سلطة إدارية بالشركة (مجلس الإدارة)		
-المدير العام		
-مدير الرقابة الداخلية		
-المدير المالي		

السـؤال	نعـم	لا
8- هل تؤثر العلاقات الشخصية لإدارة التدقيق الداخلي مع العاملين بالشركة:		
-سلباً على دورها الرقابي بحيث أنه يتم التحيز لهم		
-إيجاباً بحيث يتم التعاون فيما بينهم لتحقيق المصلحة العامة للشركة		
_خطرا بسبب تسرب المعلومات من الشركة		
9- في حال قيام المراجع الداخلي بوضع وتصحيح اجراءات نظم الرقابة الداخلية:		
- يقوم هو بمراجعتها		
- يقوم مراجع آخر بمراجعتها		
-نقوم الإدارة في مراجعتها		
- ليس هناك حاجة لمراجعتها		
10-عملياً هل يقوم المدقق الداخلي بالإضافة لعمله كمدقق داخلي بالعمل:		
كمحاسب		
مدير مالي		
عضو مجلس إدارة		
مدير حسابات		
11- يقوم المراجع الداخلي بالمشاركة بوضع معايير مراجعة النظم وبتعديل بعض إجراءاتها مع:		
-مجلس إدارة الشركة		
-المدير المالي		
-لجنة المراجعة		
-ليس مع آي جهة		

عرض وتحليل نتائج الدراسة:

قام الباحثون بتوجيه الاستبيان إلى مجموعة افراد ذوي علاقة بالموضوع بلغ عددهم 125 مفردة وقد بلغت الردود التي استلمها الباحثون 114 مفردة أي ما نسبته 91,2% من مجموع الموجه إليهم الاستبيان وهي نسبة عالية تشير إلى اهتمام للفئات الموجه إليها الاستبيان لذا اعتبر الباحث أن عينته الأساسية بلغت 125 مفردة بينما بلغت العينة المختبرة 114 مفردة وهي حجم العينة الفعلية الخاضعة للدراسة.

1- معلومات عامة عن عينة الدراسة:

ولقد تم التعرف على خصائص العينة المدروسة من خلال ثلاثة أسئلة وجهت؟ حول المهنة والمؤهل الأكاديمي وعدد سنوات الخبرة العملية، ولقد جاءت إجابات العينة عن هذه الأسئلة كما يلي:

أولاً – مهنة المشارك في الاستبيان:

انحصرت عينة الدراسة التي تم توجيه الاستبيان لها بالمراجعين سواء بصورة فردية أو بصورة مكاتب مراجعة، ومدققين داخليين وأعضاء مجلس إدارة ومدراء تنفيذيين، حيث بلغ عددهم 114 مفردة، أما توزيع هذه المفردات فكانت على الشكل التالي:

جدول (1 – 1): توزيع المشاركين في الاستبيان من حيث الوظيفة

الوظيفـــــــــــة	العدد	النسبة
مراجع حسابات	9	%7,89
مدقق داخلي	22	%19,30
عضو مجلس إدارة	36	%31,58
مدير تنفيذي	47	%41,23
المجموع	**114**	**%100**

يظهر الجدول (1 – 1) أن 9 مفردة مراجعي حسابات بينما 22 مفردة كانوا من مدققين داخليين، و36مفردة كانوا من أعضاء مجلس الإدارة و47مفردة كانوا مدراء تنفيذيون، وهذا يشير إلى تنوع الجهات الموجه إليها الاستبيان.

ثانياً- المؤهل العلمي الأكاديمي:

جدول (1 – 2): توزيع المشاركين بحسب المؤهل العلمي

الوظيفـــــــــــة	العدد	النسبة
دكتوراه	9	% 7.89
ماجستير	11	%9.65
دبلوم دراسات عليا	22	%19.3
إجازة جامعية	72	% 63.16
المجموع	**114**	**%100**

من الجدول (1 – 2) نلاحظ الفئات المستجوبة كانت بشكل أساسي من حملة الإجازة الجامعية حيث بلغ عددهم 72 مفردة أي ما نسبته 63.16% من إجمالي عينة الدراسة ، بينما لم تتجاوز نسبة حملة شهادة الدكتوراه 7.89% من إجمالي العينة حيث بلغوا (9 مفردات) أما حملة شهادة الماجستير فكانت نسبتهم لا تتجاوز 9.65% من إجمالي العينة حيث بلغوا (11 مفردة) وأخيراً حملة شهادة الدبلوم في الدراسات العليا فكانت نسبتهم 19.3% من إجمالي العينة حيث بلغ عددهم (22 مفردة) وهي نسبة لا بأس بها ، ولكن الملاحظ أن حملة الإجازة الجامعية هم الأكثر في العينة .

ثالثاً: عدد سنوات الخبرة:

تنوعت سنوات خبرة عينة الدراسة بين السنتين وأكثر من 10 سنوات خبرة لذلك قام الباحثون بتقسيم سنوات إلى أجزاء كما يلي:

الجدول (1 – 3): توزيع المشاركين بحسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 3 سنوات	0	%0
من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات	8	%7.02
من خمس سنوات إلى سبع سنوات	21	%18.42
من سبع سنوات إلى عشر سنوات	59	%51.75
أكثر من عشر سنوات	26	%22.81
المجموع	**114**	**%100**

يظهر الجدول السابق أن فئات العينة تمحورت بشكل اساسي من حيث عدد سنوات الخبرة بين السبع والعشر سنوات حيث بلغت نسبتهم 51.75% من إجمالي العينة بما يعادل 59 مفردة، ومن ثم توزعت فئات العينة إلى ما نسبته 22.81% من ذوي الخبرة التي تزيد عن عشر سنوات ما يعادل 26 مفردة وهي نسبة عالية، أما أفراد العينة التي تقل عن ثلاث سنوات فكانت (0) أي أنه لم يكن هناك ضمن مفردات العينة أحد خبرته تقل عن 3 سنوات، أي أن العينة ذات خبرة عملية جيدة وأحياناً طويلة.

من النتائج السابقة يمكن للباحث التأكيد على أن العينة المختبرة تملك وظيفة مهنية لها علاقة بالمحاسبة والمراجعة وبموضوع البحث، وهي ذات تأهيل علمي أكاديمي جيد وهي حاصلة على إجازة جامعية كحد أدنى، ولها باع جيد في ميدان عملها بلغ أكثر من ثلاث سنوات كحد أدنى.

2- اختبار استقلالية التدقيق الداخلي:

الإجابات على السؤال الأول:

ترتبط إدارة الرقابة الداخلية في شركة يونايتد بعلاقة:

الجدول (2 – 4)

	نعـــم	
	التكرار	النسبة
-تبعية مع الإدارة العليا والانصياع لها	8	%7,02
-تعاون مع الحوار والنقاش مع تفضيل مصلحة المؤسسة بالدرجة الأولى	24	%21,05
-غير مباشرة ومهمشة وغير مثمرة	82	%71,93

الإجابات على السؤال الثاني:

عندما يحدد للمراجع الداخلي القيام بمهمة تدقيقية ما:

الجدول (2 – 5)

	نعـــم	
	التكرار	النسبة
-تحدد بدقة صلاحياته ومسؤولياته في الجهة التابع إدارياً لها بحيث يجب الالتزام بها وعدم تجاوزها	87	%76,31
-تحدد صلاحياته ومسؤولياته لكن يمكن له تجاوزها حسب الحاجة دون أي تقييد أو تحجيم	19	%16,66
-يترك له تقدير ما يجب أن يقوم به بحيث تكون صلاحياته غير محدودة	8	%7,01

الإجابات عن السؤال الثالث:

عند ممارسة المراجع الداخلي لمهامه التدقيقية:

الجدول (2 – 6)

	نعـــم	
	التكرار	النسبة
-يترك له حرية اختيار الأنشطة التي يرى أنها جديرة بالفحص والمراقبة	5	%4,38
-تقوم الإدارة العليا باختيارها له	101	%88,5
-تقوم الإدارة التنفيذية باختيارها	8	%7,0

الإجابات عن السؤال الرابع:

7- تتميز النتائج الرقابية التي تتوصل لها إدارة الرقابة الداخلية:

الجدول (2 – 7)

	نعـــم	
	التكرار	النسبة
-بالموضوعية المدعومة بالأدلة اللازمة بعيداً عن العامل الشخصي للقائمين بها.	30	%26,3
-بافتقارها إلى الموضوعية واعتمادها على التقديرات الشخصية للقائمين بها.	84	%73,6

الإجابات عن السؤال الخامس:

ترفع إدارة الرقابة الداخلية تقاريرها إلى:

الجدول (2 – 8)

	نعـــم	
	التكرار	النسبة
- مجلس الإدارة	8	%7,0
- لجنة المراجعة	0	%0
-المدير العام	106	%92,9

الإجابات عن السؤال السادس:

إن الإدارة العليا في الشركة:

الجدول (2 – 9)

	نعـــم	
	التكرار	النسبة
-تضع تقارير إدارة الرقابة الداخلية جانباً ولا تأخذ بها	24	%21,0
-تأخذ بها وتستفيد منها في تحقيق وظائفها الرقابية والإشراقية	62	%54,38
-تهمش دور تقارير إدارة الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المنظمة	28	%24,56

الإجابات على السؤال السابع:

تتبع إدارة الرقابة الداخلية (التدقيق الداخلي) في شركة يونايتد إلى:

الجدول (2 – 10)

	نعـــم	
	التكرار	النسبة
-أعلى سلطة إدارية بالشركة (مجلس الإدارة)	7	%6,14
-المدير العام	96	%84,2
-مدير الرقابة الداخلية	11	%9,64
-المدير المالي	0	%0

الإجابات عن السؤال الثامن:

هل تؤثر العلاقات الشخصية لإدارة الرقابة الداخلية مع العاملين بالشركة:

الجدول (2 – 11)

	نعـــم	
	العدد	النسبة
-سلباً على دورها الرقابي بحيث أنه يتم التحيز لهم	84	%73,68
-إيجاباً بحيث يتم التعاون فيما بينهم لتحقيق المصلحة العامة للشركة	30	%26,31

الإجابات على السؤال التاسع:

في حال قيام المراجع الداخلي بوضع وتصحيح اجراءات نظم الرقابة الداخلية:

الجدول (2 – 12)

	نعـــم	
	العدد	النسبة
- يقوم هو بمراجعتها	25	%21,92
- يقوم مراجع آخر بمراجعتها	26	%21,05
-نقوم الإدارة في مراجعتها	25	%21,92
- ليس هناك حاجة لمراجعتها	40	%35,08

الإجابات عن السؤال العاشر:

عملياً هل يقوم المدقق الداخلي بالإضافة لعمله كمدقق داخلي بالعمل:

الجدول (2 – 13)

	نعـــم	
	العدد	النسبة
كمحاسب	37	%32,45
مدير مالي	35	%30,70
عضو مجلس إدارة	37	%32,45
مدير حسابات	5	%4,38

الإجابات على السؤال الحادي عشر:

يقوم المراجع الداخلي بالمشاركة بوضع معايير مراجعة النظم وبتعديل بعض إجراءاتها مع:

الجدول (2 – 16)

	نعـــم	
	العدد	النسبة
-مجلس إدارة الشركة	29	%25,43
-المدير المالي	30	%26,31
-لجنة المراجعة	29	%25,43
-ليس مع آي جهة	26	%22,80

نتائج البحث:

من خلال الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1 – تتبع إدارة الرقابة الداخلية (التدقيق الداخلي) إلى المدير العام للمؤسسة وترتبط مع الإدارة العليا في الشركة بعلاقة غير مباشرة ومهمشة وغير مثمرة.

2 – عندما يُحدد للمراجع الداخلي القيام بمهمة رقابية ما فإنه تحدد بدقة صلاحياته ومسؤولياته من قبل الإدارة العليا بحيث يجب الالتزام بها وعدم تجاوزها مهما كانت الأسباب، وهذا يعني أنه هناك تحجيم وتقييد لنطاق عمل إدارة الرقابة الداخلية (التدقيق الداخلي).

3 – عندما تقرر إدارة الرقابة الداخلية في شركة يونايتد القيام بجولة رقابية ميدانية فإنها تقوم بها بعد أخذ موافقة الإدارة العليا، وقد يتم تبليغ الجهة التي سوف يتم مراقبتها قبل القيام بالجولة الرقابية عليها. وتقوم الإدارة العليا باختيار الأنشطة التي ترى أنها يجب على المراجع الداخلي مراجعتها وقد تقوم الإدارة التنفيذية باختيارها.

4 – تفتقر النتائج الرقابية التي تتوصل إليها إدارة التدقيق الداخلي في شركة يونايتد إلى الموضوعية، وتعتمد على التقديرات الشخصية للمراجعين الداخليين.

5 - كما وأنه يتم رفع تقارير المراجعة الداخلية للمدير العام للشركة حيث أنه لا وجود للجنة المراجعة فيها، وتقوم الإدارة العليا في الشركة بالاستفادة من تقارير إدارة عملية التدقيق الداخلي وتأخذ بها في تحقيق أهدافها ووظائفها، كما تخضع تقارير إدارة التدقيق الداخلي للتعديل أو الحذف لجزء أو أكثر منها من قبل الإدارة العليا وبشكل غير مباشر نتيجة لهيمنتها وسيطرتها، وذلك بهدف تقييمها دائماً بشكل إيجابي بعيداً عن الواقع وهذا ما يؤثر سلباً على كفاءة وفعالية عمل إدارة الرقابة الداخلية.

6 – تستعين إدارة التدقيق الداخلي بالمستشارين القانونيين وبخبراء المحاسبة وبالاقتصاديين وبالمهندسين عند الحاجة لهم وهذا يساعدها على أن تكون قراراتها ونتائجها موضوعية ومستقلة.

7 – تؤثر العلاقات الشخصية بين إدارة التدقيق الداخلي والعاملين سلباً على دورها الرقابي بحيث أنه يتم التحيز لهم بسبب وجود العلاقة الحميمية بينهما، وبالتالي فإن نتائجها الرقابية تفتقر للموضوعية وتعتمد على التقديرات الشخصية للقائمين بها.

8 – يعترف الموظفين بإدارة التدقيق الداخلي في شركة يونايتد نتيجة لوجودها في الهيكل التنظيمي للشركة بقرار رسمي وليس بقناعتهم بوجودها.

9 – قد يعهد للمراجعين الداخليين في شركة يونايتد القيام بأعمال تنفيذية إضافة لعملهم كمدققين، كما وأن المدقق الداخلي يقوم بالمشاركة في وضع معايير مراجعة النظم وتعديل إجراءاتها، وعند قيام المدقق الداخلي في وضع إجراءات نظم الرقابة الداخلية فقد يقوم هو بمراجعتها أو مراجع آخر مستقبلاً.

المقترحات والتوصيات:

من خلال ما سبق يقدم الباحث التوصيات والمقترحات التالية:

1 – تنظيمياً لا بد من أن تتبع إدارة التدقيق الداخلي إلى أعلى سلطة إدارية في منظمة الأعمال (مجلس الإدارة) وأن تتلقى الدعم منها وذلك لتحقيق مبدأ الاستقلال التنظيمي لها عن الإدارات الأخرى الخاضعة لعملية المراجعة الداخلية لضمان عدم التأثير على عمل وأداء المراجعين الداخليين، حيث أنه من غير الممكن عادةً أن تكون عملية التدقيق الداخلي فعالة عند تدقيقها لأعمال تقع في مستوى تنظيمي أعلى من المستوى التنظيمي التي تتبع له وحدة التدقيق الداخلي. بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك علاقة تعاون مع الحوار والنقاش فيما بين إدارة التدقيق الداخلي والإدارة العليا للوصول للحلول المثلى للمشاكل التي تعترضهم.

2-يجب أن تتوفر الحرية لدى المدقق الداخلي عند القيام بمهامه ومسؤولياته المحددة له في الجهة التابع لها بحيث يمكن أن يتجاوزها حسب الحاجة وعند توفر المبررات الكافية دون تقييد أو تحجيم لنطاق عمل وحدة التدقيق الداخلية بحيث يبقى المدقق الداخلي بعيداًعن أي سيطرة قد تؤثر على استقلاله.

3- إن القيام بالجولات التدقيقية من قبل المدقق الداخلي يجب أن يتم بشكل مفاجئ وسري وبشكل فوري خوفاً من تسرب أي معلومة للجهة المراد تدقيق عملها عن الجولة الرقابية بحيث تفقد الجولة الرقابية معناها ويتعذر تحقيق الأهداف المرجوة منهاكما أنه يجب أن تترك الحرية المطلقة للمراجع الداخلي عند اختياره للأنشطة الواجب مراجعتها دون تدخل أحد وخصوصاً الإدارة التنفيذية حفاظاً على استقلال المراجع الداخلي عن تأثير أي جهة يكون لها مصلحة في اختيار أنشطة دون غيرها ليتم مراجعتها من قبل المراجع الداخلي تحقيقاً لغايات معينة .

4 - إن نتائج المراجعة الداخلية يجب أن تكون مستندة إلى براهين وأدلة موضوعية دون تحيز وبصورة مستقلة عن المشاعر والأحاسيس الشخصية بحيث تساهم في إبداء الآراء والحلول المناسبة للإدارة العليا.

5 - يجب أن ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة وفي حال عدم وجودها كما في مؤسسة العمران فيجب أن ترفع إلى أعلى سلطة إدارية في المؤسسة (مجلس الإدارة) وأن تحظى بتأييدها وتأخذ بها وتستفيد منها في القيام بوظائفها الرقابية والإشرافية وذلك كما هي ودون أي عملية تعديل أو حذف أو غربلة عليها.

6 - وعلى المدقق الداخلي أن يتحلى بالموضوعية والاستقلالية والحيادية والتي تعني العزل للجانب الشخصي من الأهواء والمزاجيات والرغبات جانباً، وتكريس القواعد والمعايير والإجراءات المهنية المقبولة عموماً والمتعارف عليها كأساس لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

7 – يجب أن يقتنع الموظفين بوجود إدارة التدقيق الداخلي في الشركة وبقرار طوعي وبقبول تام وأن يعترفوا بها لكي يكون لديهم دافع للتعاون معها على تحقيق أهداف المنظمة، وبالمقابل فإن عدم قبول الموظفين لمهنة التدقيق الداخلي يدعوهم إلى اليأس وعدم التعاون معهم مما يؤدي لتغاضي المدققين الداخليين عن أخطاء وانحرافات الموظفين بهدف مراضاتهم وهذا يؤثر سلبا على استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين.

8 – يجب أن لا يقوم المدققين الداخليين بأي أعمال تنفيذية قد تكون موضعاً لمراجعتهم مستقبلاً الأمر الذي يؤثر على استقلالهم كمدققين عندما يراجعون الأعمال التي قاموا بأدائها ، كما وأن من غير المنطقي أن يقوم المدققين الداخليين بوضع معايير مراجعة النظم لأن ذلك يؤثر على استقلاليتهم بحيث أنهم لن يعترفوا بعدم جدوى هذه المعايير التي كان لهم قرار بوضعها مما يجعلهم يبقون على تطبيقها رغم عدم صلاحيتها ، وأخيراً فعند قيام المدقق الداخلي بوضع إجراءات نظم الرقابة الداخلية فمن غير المنطقي أن يقوم بمراجعتها بحيث سيؤثر ذلك على استقلاليته إذ أنه لن يقوم المراجع بإعطاء تقرير سلبي عن تلك الإجراءات التي قام هو

بوضعها وحتى لو قام مدقق داخلي آخر زميل له بمراجعتها نتيجة للعامل الشخصي وبحكم أنهم زملاء لذلك فمن الأفضل عدم اشتراك المراجعين الداخليين في عملية وضع إجراءات نظم الرقابة الداخلية .

-المراجع العربية:

(1)القرآن الكريم

(2) الكتب

- الاتحاد الدولي للمحاسبين – **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**، شركة أبو طلال أبو غزالة للترجمة القانونية، 2005

- دحدوح حسين، القاضي حسين، قريط عصام، **التدقيق الداخلي**، جامعة دمشق، 2008

-حماد، طارق عبد العال، **حوكمة الشركات**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، 2005

-الخضيري، محسن أحمد، **حوكمة الشركات**، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005

-خان، طارق الله أحمد، حبيب، **إدارة المخاطر تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية**، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، السعودية، 2003

-خضير، مصطفى عيسى، **المراجعة – المفاهيم والمعايير والإجراءات**، السعودية، مطابع جامعة الملك سعود، 1996

-الدهراوي مصطفى كمال الدين، سرايا محمد السيد، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، 2006

-صبح، داوود يوسف، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007

-الصبان، محمد سمير سليمان، محمد مصطفى، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005

-الصحن، عبد الفتاح، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993

-الصحن، عبد الفتاح، سرايا محمد السيد، السوافيري فتحي رزق، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، المكتب الجامعي الحديث، 2006

-العمرات، أحمد صالح، **المراجعة الداخلية (الإطار النظري والمحتوى السلوكي)**، الأردن، 1990

-لوبك، جيمس، أرينز ألفين، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002

-المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، التدقيق، إصدارات المجمع العربي للمحاسبين، 2008

-المنصور كاسر، عواد يونس، **وظائف الإدارة**، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الرابعة، 2001

REFERENCES

- scarbrough, p., D. Rama, DV, Reghunandan, K. Audit committee Composition and interaction with internal auditing, Canadian evidence, Accounting Horizons, Vol. 12 NO. 1, 1998
- Brink Victor, the internal Auditor joint the management team, reading auditing, Cincinnati. ohio. south- western publishing company, 1960
- Center for international private Enterprise, OECD principles of Corporate Govrnance For this Arabic edition, Published by arrangement with the OECD, paris,2004
- Edwards,Donalds E.,Jim Kusel , Tom.Oxner ,Internal Auditors in the Banking Industry, Bank Accounting and Finance, Vol.15 ,Issue 1 ,2001
- Esther R. Sawyer, the Impact Of Globlization Internal Auditors the Evolution OF Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation Board,2002
- Holman, Richard, Communication An Essential Element of Internal Auditing : The Internal Auditor 1981
- Hermanson.Dana.R, Rittenberg .Larry.E,Internal Auditing and Orgnizational Governance, Research Opportunities in Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, Altmone Springs, Florida,2003
- Irvin N. Glem, Internal Audit'S Role In Governance, Risk, And Control, CIA REVIEW ,2004