مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: دور تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية
اسم الكاتب: د. طالب العلي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5115
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 23:15 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (40) العدد (3) 2018
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (40) No. (3) 2018

دور تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للاوراق المالية

الدكتور طالب العلي*

(تاريخ الإيداع 16 / 11 / 2017. قُبِل للنشر في 2 / 5 / 2018)

□ ملخّص □

يهدف هذا البحث في دراسة وتحليل دور تقييم المدققين الداخليين لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، والأنشطة التي يمارسونها.

لتحقيق أهداف البحث تم إعداد استبانة وزعت على عينة من المدققين الداخليين ضمن الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بمعدل (56) استبانة استرد منها(42) استبانة، وقد تضمنت الاستبانة الأنشطة التي يمكن أن يقيمها المدققون الداخليون في نظم الرقابة الداخلية والتي تسهم في تحسين فعالية الرقابة الداخلية في الشركات محل الدراسة. ولتحليل البيانات تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS. وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: هناك مجموعة من الأنشطة التي يُقيمًها المدققون الداخليون تسهم في تحسين فعالية نظام وأنشطة الرقابة الداخلية، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة البحث حول دور تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الكلمات المفتاحية : الرقابة الداخلية ، التدقيق الداخلي ، الأنشطة الرقابية.

*مدرس – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – دمشق – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (40) العدد (3) 2018
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (40) No. (3) 2018

The Role Of Internal Audit's Evaluation Of Internal Control Activities In Improving Its Effectiveness Of Disclosure Of Listed Companies In Damascus Security Exchange (DSE)

Taleb Al Ali*

(Received 16 / 11 / 2017. Accepted 2 / 5 / 2018)

□ ABSTRACT □

The main of this research is to study and analyze the role of internal auditors' evaluation of internal control Activities in improving its effectiveness of Listed Companies in Damascus Security Exchange (DSE), and the activities they undertake to achieve this goal.

In order to achieve the research's objectives, a questionnaire was prepared and distributed to a sample of internal auditors working within companies listed in the Damascus Securities Market at the rate of (56) questionnaires. (42) questionnaires of them were regained. The questionnaire included the activities that internal auditors may evaluate in the control Activities and contribute to improving the effectiveness of internal controls in companies. The statistical software SPSS was used to analyze the data. The study concluded that there are a range of activities evaluated by internal auditors in the control activities that improve the effectiveness.

In addition to this ,the research concluded that there were no statistic differences between sample's point of view about the role of the internal audit's evaluation of internal control activities in improving its effectiveness of Listed Companies in Damascus Security Exchange.

Keywords :Internal control, Internal auditor, Control activities.

***Assistant Professor - Accounting Department - Faculty Of Economics- Damascus University - Damascus- Syria.**

مقدمة :

تطور مفهوم الرقابة تطوراً كبيراً نتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، فلم تعد مجرد وسائل للمحافظة على النقدية وإنما تطورت لتصبح مجموعة من السياسيات والإجراءات والعناصر التي تضعها الإدارة العليا لتقديم تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المنشأة، لأن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعتبر واحداً من أفضل طرق تجنب القصور والحد من الأخطاء والانحرافات في مجال الأعمال، لهذا أصبحت مجالس الإدارة والإدارات بحاجة إلى جهة تطمئنها عن حسن سير عمليات الرقابة الداخلية وعن مدى فعاليتها وقد وُجهت الأنظار نحو التدقيق الداخلي، كونه نشاط يعطي قيمة مضافة للشركة ويعمل على تحسين عملياتها، كما أنه يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال تقييم وفحص فعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتعزيز الحوكمة.

مشكلة البحث:

يوجد اهتمام متزايد في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن يؤديه المدققون الداخليون في فحص نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، إلا أنه وعلى الرغم من هذا الاعتراف بأهمية قيام المدققين الداخليين بفحص أنشطة الرقابة الداخلية وتقييمها، فإنه لا يوجد تحديد واضح لأبعاد هذا الدور فيما يتعلق بالأنشطة التي ينبغي أن يقيمها المدققين الداخليين لتحقيق الفعالية لنظم الرقابة الداخلية، لذلك تتمحور مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤل الآتي:

هل يساهم تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية؟

أهمية البحث وأهدافه:

تنبع أهمية هذا البحث بتسليط الضوء على تحديد الدور الواجب القيام به من قبل المدققين الداخليين في تقييم نظم الرقابة الداخلية، لما لها من أهمية في تحسين الأداء وتحقيق أهداف الشركات، وكشف الاخطاء والانحرافات عند حدوثها.

و تتجلى أهداف البحث بالآتي:

- التعرف على الأنشطة الرقابية التي يقيمها المدققون الداخليون.
- إبراز أهمية تقييم المدققين الداخليين للأنشطة الرقابية والتي تؤدي إلى تحسين فعالية الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للاوراق المالية.

الدراسات السابقة:

أجريت العديد من الدراسات عن التدقيق الداخلي وقد تناولت هذه الدراسات مفهوم التدقيق الداخلي وممارساته، وإجراءات عمله وفعاليته، وكان أغلبها ذو طبيعة مفاهيمية توضيحية، كما أجريت دراسات عن نظم الرقابة الداخلية وقياس فعاليتها وكفاءتها. وسنقوم باستعراض بعض هذه الدراسات على النحو التالي :

1 - دراسة (Modibbo, 2015) بعنوان :

Impact of Internal Audit Unit on The Effectiveness of Internal Control System of Tertiary Educational Institutions in Adamawa state-Nigeria.

أثر تقييم التدقيق الداخلي على فعالية نظام الرقابة الداخلية في المعاهد التربوية الثالثة في ولاية (Adamawa–Nigeria)، وهدفت الدراسة إلى بيان أثر تقييم التدقيق الداخلي على فعالية نظام الرقابة الداخلية ومعرفة فيما إذا كان التدقيق الداخلي يؤثر بشكل إيجابي على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المعاهد التربوية الثالثة في ولاية (Adamawa–Nigeria). وبهدف الوصول إلى النتائج تم جمع البيانات الأولية حيث صمم الباحث استبيان تم توجيهه إلى أقسام التدقيق الداخلي، والكوادر المالية والإدارة ضمن (8) من المعاهد التربوية الثالثة. ومن خلال تحليل البيانات توصل الباحث إلى النتائج التالية:

– عدم فعالية نشاط التدقيق الداخلي في المعاهد التربوية الثالثة في ولاية (Adamawa–Nigeria) وأرجع السبب الى نقص في استقلالية نشاط التدقيق الداخلي بالإضافة إلى عدم رفع نشاط التدقيق الداخلي لتقاريره في الوقت المناسب.

– وجد ضعف بتصميم الإدارة لمكونات الرقابة الداخلية خصوصاً فيما يتعلق بتفويض السلطات والموافقات، والإشراف، فصل الواجبات. مما يؤدي إلى عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

2– دراسة (الجابري، 2014) بعنوان: تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن (دراسة ميدانية)

هدفت الدراسة إلى تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة التي تمثلت في المدققين الداخليين، في الإدارات العامة للمراكز الرئيسة لشركات التأمين في مدينة صنعاء، وبلغ عددها (35) استبانة، ومن خلال تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى وجود تأثير كبير لدور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن وذلك من خلال الآتي:

–إن خبرة وكفاءة المدقق الداخلي لها تأثير هام في تحسين الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية.

– التزام المدقق الداخلي برفع تقارير دورية إلى مجلس الإدارة متضمنة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية له تأثير هام في تحسين الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية.

– تمتع المدقق بالحيادية والنزاهة له دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية، وبالمقابل فإن هناك عدد من الصعوبات التي تؤثر على دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية أهمها: تقييد صلاحيات التدقيق، ضعف الإلمام باللوائح والأنظمة ، ضعف التأهيل وصعوبة التواصل مع مجلس الإدارة.

3– –دراسة (حامد، 2015) بعنوان دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية (دراسة حالة مطاحن الواحات – تقرت)

هدفت الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال الإجابة على السؤال التالي: كيف تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .

واستخدام الباحث المقابلة الشخصية والملاحظة، وقائمة الاستقصاء، وقام بتحليل البيانات، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1– تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في تحقيق أهداف المنظمة من تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية.

2- إن المراجعة الداخلية تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف، وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

4- دراسة (Mohamud ,2013) بعنوان :

- Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms

العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في شركات الحولات في الصومال

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في (شركات الحوالات في الصومال). ومن الأهداف الرئيسية للدراسة معرفة دور التدقيق الداخلي وتحديد مستوى نظام الرقابة الداخلية. وقد صمم الباحث استبانة بهدف الحصول على البيانات الأولية وجهًها بشكل خاص للمحاسبين والمدراء المالين ومدراء الخزينة والمدراء التنفيذيين في(شركات الحوالات في الصومال). وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يعمل بفعالية في (شركات الحوالات في الصومال) من خلال إشرافه على أنشطة الشركات وتدقيقها، وإنَ التدقيق الداخلي يقيم أداء الإدارة وله تأثير كبير على الرقابة الداخلية.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة: تناولت الدراسات السابقة أثر التدقيق الداخلي على عناصر الرقابة الداخلية في بيئات مختلفة، في حين تناولت هذه الدراسة دور تقييم التدقيق الداخلي للأنشطة الرقابية فقط على أحد مكونات الرقابة الداخلية الخمسة ودراستها على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

5- فرضيات البحث:

لتحقيق أهداف البحث قام الباحث بوضع الفرضيتين الآتيتين :

1-لا يسهم تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

2- لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة البحث بمساهمة التدقيق الداخلي بتقييم أنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.

منهجية البحث:

لتحقيق أهداف و نتائج البحث تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال الرجوع للدراسات السابقة والأبحاث والمراجع ذات الصلة بموضوع البحث، وقد تم اعداد استبانة تم توزيعها على عينة البحث، وقد تم تحليل البيانات و اختبار الفرضيات بطريقة إحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS وصولاً إلى النتائج والتوصيات.

7- أنموذج الدراسة: تتمثل متغيرات البحث في المتغير المستقل وهو التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية، والمتغير التابع وهو تحسين فعالية الأنشطة الرقابية، وعناصره (الفصل بين الواجبات، الرقابة المادية على الأصول، سلامة العمليات المالية والتشغيلية)

أولاً – الإطار النظري للبحث :

1 – مفهوم وأهمية التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الداخلي بأنه " مجموعة من الأنشطة والخدمات التأكيدية والاستشارية المستقلة والموضوعية، والتي تهدف إلى تحسين عمليات المنظمة وإضافة قيمة لها، وتساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم ومنضبط في تقييم وتحسين فعالية وكفاءة إدارة المخاطر ونظام الرقابة وحوكمة المنظمة"(Hock,CIA,2015).

يتم تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي في مختلف البيئات القانونية والثقافية، وفي مختلف المنظمات ذات الأغراض والأحجام والهيكلية المختلفة. كما تنفذ من قبل أشخاص من داخل أو خارج المنظمة. كما يعتبر التزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والمعايير الأخرى بالإضافة إلى تقديم الإفصاح الملائم أمر لازم بغض النظر عن البيئة التي سيمارس فيها بيئة التدقيق.

وجاء في نص المعيار رقم 2220 لنطاق مهمة التدقيق الداخلي(IIA, 2017):

"يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافيا لتحقيق الأهداف، ومسؤول عن المواضيع التالية فيما يخص تقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية في المنظمة " (Hock part 1, 2015)

1- تقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب شامل ومنظم.

2- تقييم المخاطر وإدارتها بالصورة المناسبة.

3-فحص وتقييم موثوقية وسلامة المعلومات المالية والإدارية والتشغيلية والأدوات المستخدمة لتحديدها وقياسها وتصنيفها والتقرير عنها.

4 – اختبار مدى التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات والقوانين والوائح التنظيمية الموضوعة من قبل الإدارة.

5 – فحص وتقييم فعالية وكفاءة أستخدام موارد المنظمة.

6 –التحقق من مدى كفاية نظام المعلومات في توفير البيانات الأساسية لمختلف المستويات الآدارية عند أتخاذ القرارات

7 – تزويد إدارة الشركة بالتحليلات والتقييمات والاستشارات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تم مراجعتها من أجل مساعدتها في الوفاء بمسوؤلياتها بفعالية.

وعندما تكتشف عملية التدقيق عن فرص لتحسين صورة المؤسسة، وربحيتها، وإجراءات الرقابة فيها، يجب التبليغ بشأن هذه الفرص إلى المستوى الإداري المناسب .

2 – تعريف الرقابة الداخلية:

يعرف المعيار الدولي للتدقيق(315) الرقابة الداخلية : بأنها العملية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المنشاة فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة (الاتحاد الدولي للمحاسبين).

كما يعرف (IIA) معهد المراجعين الداخليين الرقابة الداخلية بأنها : أي إجراء تتخذه الإدارة أو مجلس الإدارة أو أي جهة اخرى بقصد إدارة المخاطر وزيادة احتمال تحقيق الأهداف التي وضعتها المنشأة، إن الإدارة تخطط وتنظم وتوجه أداء الاجراءات الكفيلة بتقديم تطمين معقول أن الأهداف سيتم تحقيقها (هوك، 2015).

كما عرفت الرقابة الداخلية: بأنها العملية التي تنجز من قبل مجلس الإدارة والإدارة والموظفين الآخرين، والتي صممت من أجل توفير ضمانة معقولة تتعلق بتحقيق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية وإعداد التقارير والامتثال والانسجام مع القوانين والأنظمة المطبقة (COSO,2013,p3) .

3- الأنشطة الرقابية

الأنشطة الرقابية: "هي الأعمال التي تتم من خلال السياسات والإجراءات التي تساعد على تأكيد توجيهات الإدارة للحد من المخاطر وإنجاز الأهداف. يتم تنفيذ الأنشطة الرقابية ضمن كل المستويات، وفي كل المراحل والعمليات في المنظمة، وضمن بيئة تكنولوجيا المعلومات.(هوك ، 2015)

وقد عرف رومني الأنشطة الرقابية على" أنها السياسات والإجراءات والقواعد التي تقدم تأكيداً معقولاً بأن أهداف الرقابة يتم انجازها وأنَّ الاستجابة للمخاطر تتم بالشكل المطلوب".(Romeny & Steinbart, 2006)

كذلك تشمل الانشطة الرقابية السيطرة على الأمور التي تتعلق بالبيانات المالية، على سبيل المثال الرقابة على تشغيل المعلومات، والتي تشمل الرقابة العامة والرقابة على التشغيل (أو التطبيق)، ويمكن ان تكون وقائية أو استكشافية ، ويمكن أن تكون أنشطة يدوية أو آلية مثل التراخيص والموافقات والمطابقات ومراجعة أداء الاعمال والفصل بين الواجبات . (COSO,2013,p7)

ويمكن أن تتشكل المخاطر من خلال فقدان الأصول أو من خلال البيانات المحاسبية والمعلومات الكاذبة المقدمة للإدارة كما يمكن أن تتشكل المخاطر من خلال عدم التزام المنظمة بالقوانين والتشريعات الناظمة لعملها والمفروضة عليها من جهات خارجية سواء أكانت حكومية أو غير حكومية." (Hock ,et al . 2010)

-أنواع الأنشطة الرقابية

قسم (2015 ، هوك) الأنشطة الرقابية إلى خمسة أصناف وذلك بحسب الهدف منها وتتألف من:

أ- أنشطة الرقابة المانعة: تهدف إلى تجنب وقوع أحداث غير مرغوب بها. ومن هذه الأنشطة: الفصل بين الواجبات ، الترخيص بتنفيذ العمليات، التأكد من الحد الائتماني للعميل.

-إجراءات الرقابة المادية لحماية الأصول مثل الآلات، المخزون ، النقدية وغيرها من الأصول

ب- أنشطة الرقابة الاستكشافية: تهدف إلى اكتشاف الأحداث غير المرغوب بها والتي وقعت بالفعل ومن هذة الانشطة

-المطابقة الدورية لأرصدة البنوك وللأصول الموجودة مع أرصدة الحسابات في السجلات.

-التأكد من اكتمال تسلسل أرقام المستندات وعدم فقدان أي مستند.

-مقارنة تقارير الأداء مع الموازنات والخطط الموضوعة من قبل الإدارة.

ج-**أنشطة الرقابة التوجيهية:** تهدف إلى التأكيد على إنجاز الأعمال المرغوب بها من خلال تنفيذ تعليمات الإدارة.

د- أنشطة الرقابة المصححة: تهدف إلى تصحيح نتائج الأخطاء الناتجة عن وقوع أحداث غير مرغوب به

هـ-أنشطة الرقابة التعويضية: تهدف إلى عمل التعديلات اللازمة على الرقابة الداخلية لتلافي نقاط الضعف فيها من خلال أنشطة رقابية إضافية أو تحسينات على الأنشطة السابقة.

4- دور التدقيق الداخلي في تقييم الأنشطة الرقابية:

ارتبطت وظيفة التدقيق الداخلي في بداية ظهوره بمفهوم الرقابة الداخلية المالية وكان يطلق عليه التدقيق الداخلي المالي Internal Financial Auditing لأنه كان في بدايته يهتم في المجالات المالية والمحاسبية ويقوم بفحص أنشطة الرقابة المالية وكان مدخل عملية التدقيق هو التدقيق على أساس الرقابة Control-Based-Approach ومع تطور وظيفة التدقيق الداخلي وقيامه بمراجعة العمليات أصبح النظام المتكامل للرقابة الداخلية بالمنشأة ضمن نطاق التدقيق الداخلي الذي أصبح يقوم بكل من المراجعة المالية ومراجعة العمليات (Ramamrooti,2003)

ولقد حدد المعيار 2130 الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) دور التدقيق الداخلي في تقييم الرقابة الداخلية حيث نص على : "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنظمة في الحفاظ على رقابة فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها "وذلك من خلال القيام بالخطوات التالية.

خطوات عملية لتقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية:

أ- تكوين نظرة شاملة عن الرقابة الداخلية:

يجب على المدقق في بداية الأمر أن يكون على معرفة بنظام الرقابة الداخلية للمنظمة المدقق عليها
و يمكن للمدقق أن يقوم بالخطوات التالية لفهم الرقابة الداخلية (Hock & others, 2015):

1-مناقشة المستويات المختلفة من موظفي الشركة .

2-الاطلاع على الاجراءات والسياسات في الشركة.

3-الاطلاع على التوصيف الوظيفي والمسؤوليات لكل موظف.

4-مشاهدة سير عمل نظام الرقابة.

ب- فحص واختبار الالتزام بنظام الرقابة الداخلية:

حيث يقوم المدقق الداخلي باختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أنه يعمل وفقا لما هو محدد مسبقاً ويتم ذلك بإجراء مجموعة من اختبارات مدى الالتزام وذلك بمراعات التوقيت المناسب لهذه الاختبارات .

ج- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد القيام بتكوين النظرة الشاملة عن الرقابة الداخلية وفحص واخبار الالتزام بنظام الرقابة يصبح المدقق الداخلي في وضع يمكنه من الحكم على فعالية وكفاءة النظام ودرجة الاعتماد عليه ومن ثم يتم اقتراح السبل الكفيلة لتقويم النظام وتلافي العثرات والثغرات وأوجه القصور والنقص فيه .(المدلل،56:2007).

وقد وضحت الفقرة الأولى من المعيار 1/2130 أنه يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاءة الرقابة الداخلية وفعاليتها في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات وذلك من حيث :

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية.
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة
- حماية الأصول .
- الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود .

بعد عملية تقييم الرقابة تتم عملية تنفيذ الرقابة على جميع الأنشطة الرقابية وعلى جميع المستويات في المنشأة وفي مراحل مختلفة داخل العمليات والبيئة التكنولوجية.

وقد حدد إطار لجنة coso (17) مبدأً تمثل المفاهيم الأساسية المتعلقة بكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة بحيث تكون المنشأة قادرة على تحقيق رقابة فعالة عن طريق تطبيق كافة المبادئ ومن أهم المبادئ المتعلقة بأنشطة الرقابة الداخلية هي: (COSO,2013,p7)

1- تقوم المنظمة باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التقليل من المخاطر الى مستويات مقبولة.

2- تقوم المنظمة باختبار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على وسائل التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف.

3- تقوم المنظمة بتطبيق أنشطة الرقابة عبر سياسات تحدد ما هو متوقع وإجراءات تقوم بتفعيل هذه السياسات

هذا وأكدت لجنة الاتحاد الأوربي على الحاجة لفعالية التدقيق الداخلي وذلك لضمان نجاح نظام الرقابة الداخلية حيث أنها تحقق المنافع التالية: (Downes,2004.p.25)

- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة: حيث أن التقييم، والتوصيات، والتقارير التي يعدها التدقيق الداخلي تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة.

– امتلاك المدققين للمعرفة بنظام الرقابة الداخلية يمكنَّهم من مزج هذه المعرفة بالمهارات المهنية، وتكون النتيجة بناء أحكام دقيقة بشأن كفاءة التنظيم ومدى إنجاز الإدارة للأهداف المحددة مسبقاً .

– المساهمة في ضمان جودة نظام الرقابة الداخلية: تتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان تحقيق الرقابة الداخلية لأهدافها بطريقة اقتصادية وفعالة

– تقديم خدمات لإدارة الرقابة الداخلية: يعتبر المدققون الداخليون في موقع يمكنَهم من تزويد الإدارة بالتحليلات الضرورية والتقييم والتوصيات .

ثانياً– الإطار العملي للبحث :

1 – مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع وعينة البحث من المدققين الداخليين العاملين في الشركات المساهمة في سورية. و قد تَّم اختيار عينة البحث من المدققين الداخليين ومدراء التدقيق العاملين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية و البالغ عددها (24) شركة حسب موقع السوق للعام (2017) (http://www.dse.sy/user) وقد تم توزيع (56) استبانة على عينة البحث بالفترة الواقعة ما بين شهر نيسان وشهر حزيران لعام 2017 استرد منها(42) استبانة صالحة للتحليل بنسبة استجابة (75%) و(14) استبانة غير مستردة تم استبعادها من التحليل وفق الجدول رقم (1)

جدول (1) عدد الاستبانات الموزعة و المستردة من عينة البحث

البيان	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	56	% 100
الاستبيانات المستردة الصالحة للتحليل	42	%75
الاستبيانات غير المستردة	14	% 25

2– أداة البحث:

أ–القسم الأول: يتكون من البيانات والمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة وذلك على النحو التالي:(المؤهل العلمي – سنوات الخبرة).

ب– القسم الثاني: يتعلق بفرضيات الدراسة ومتغيرتها، وقد تم تقسيمها إلى محورين:

المحورالاول: تقييم التدقيق الداخلي للأنشطة الرقابية.

والمحور الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين فعالية أنشطة الرقابية الداخلية.حيث تم وضع أسئلة الاستبانة بما يتناسب مع فروض البحث.

ب– التحقق من ثبات الاستبانة:

لقياس صدق الاتساق الداخلي والتحقق من ثبات الاستبانة تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ ويكون هذا المقياس مقبولاً عند ما تكون قيمة ألفا أكبر أو تساوي (60%) حيث بلغت درجة الثبات للاستبانة (84%) مما يدل على ثبات الاستبانة الداخلي وصدق استبانة الدراسة مما يجعلها صالحة للاستخدام كأداة للبحث الحالي.

3– تحليل البيانات واختبار فروضيات البحث:

عرض وتحليل خصائص الرئيسية للمستجيبين من أفراد عينة البحث التي استخلصت من فقرة البيانات الشخصية التي تضمنتها الاستبانة وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2) توزيع عينة البحث حسب الخصائص العامة والشخصية

		العدد	النسبة
المؤهل العلمي	إجازة	33	%78.57
	ماجستير	8	%19.05
	دكتوراه	1	%2.38
	المجموع	42	%100
سنوات الخبرة	أقل من خمس سنوات	9	%21.42
	من خمس إلى عشر سنوات	19	%45.23
	من عشرة إلى عشرين سنة	10	%23.8
	أكثر من عشرين سنة	4	%9.55
	المجموع	42	%100

يبين الجدول(2) المؤهل العلمي لعينة البحث لوحظ أنَّ الغالبية العظمى من أفراد العينة من حملة الإجازة الجامعية حيث بلغت نسبتهم (78.57%) كما بلغت نسبة حملة درجة الماجستير (19.05%)، وبلغت نسبة حملة درجة الدكتوراه (2.38%) مما يدل على المؤهل العلمي الكافي والملائم لأفراد العينة ، وهذا يعزز من دقة الأجابات

كما يوضح الجدول السابق أن نسبة (21.43%) من أفراد العينة لديهم خبرة أقل من خمس سنوات، وأنَّ نسبة (45.23%) لديهم خبرة تتراوح بين 5 إلى 10 سنوا ت، وأنَّ نسبة (23.8%) لديهم خبرة تتراوح بين 10 إلى 20 سنة، و أنَّ نسبة (9.55%) من أفراد العينة لديهم خبرة تتجاوز العشرين سنة وهذا ما يضمن دقة إجابات عينة البحث.

4-تحليل بيانات إجابات عينة البحث واختبار الفرضيات:

سيتم تحليل البيانات واختبار صحة الفرضيات باستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T- Test)

الفرضية الأولى: لايسهم تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

للإجابة عن هذه الفرضية تم تقسيمها الى محورين حسب متغيرات الدراسة.

المحور الأول: تقييم التدقيق الداخلي للأنشطة الرقابية.

يبين الجدول رقم(3) نتائج تحليل إجابات أفراد عينة البحث حول المحور الأول:

م	الأنشطة الرقابية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	مستوى المعنوية	الترتيب
1	يوجد إجراءات رقابية للتأكد من دقة اكتمال المعلومات ومن صحة التراخيص لتنفيذ العمليات.	4.26	0.627	%82.52	0.00	4
2	يوجد إجراءات للحماية المادية للمعدات والتجهيزات والنقدية والمخزون وأي أصول أخرى.	4.55	0.551	%91	0.00	2

3	يتم إجراء الجرد الفعلي لكل من المعدات والمخزون والنقدية ووغيرها من الاصول ومقارنتها دفترياً.	4.60	0.551	%92	0.00	1
4	يتم الإرشاد والتدريب بالشكل الصحيح للموظفين المسؤولين عن حيازة النقدية والأصول المشابهة.	3.98	0.869	%79.6	0.00	8
5	يتم الفصل بين الواجبات فيما يتعلق بمسؤوليات الترخيص للعمليات وتسجيلها وحيازة الأصول المتعلقة بها.	4.19	0.772	%82.4	0.00	6
6	يتم توثيق عمليات تشغيل النظام.	4.15	0.598	%83	0.00	7
7	يوجد ضوابط رقابية على الوصول للنظام والبرامج والبيانات.	4.40	0.587	%88	0.00	3
8	يوجد تطوير وصيانة مناسبة للتطبيقات.	3.83	0.581	%76.6	0.00	10
9	تكون استجابة وحدة الرقابة على التطبيقات جدية وسريعة لقوائم التعديلات والعمليات المرفوضة وأية تقارير أخرى	3.74	0.964	%74.8	0.00	11
10	تقدم الرقابة على التطبيقات مستوى عالي على سلامة البيانات ودقتها وصحة جميع المعلومات التي يخرجها النظام	3.93	0.677	%78.6	0.00	9
11	يتم عمل نسخ احتياطية لكل البيانات و البرامج على الشبكة	4.15	0.582	%83	0.00	7
12	التأكد من حد أنشطة المراقبة المستمرة لتقييم كفاية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة.	4.21	0.782	%84.2	0.00	5
المجموع		3.76	0.441	%75.20	0.00	

و بالرجوع إلى الجدول رقم (3) نجد أن إجمالي الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.76) وهي أكبر من (3) الوسط الحسابي المعياري وبانحراف معياري إجمالي (0.441) ، مما يدل على أن هناك تقييم للتدقيق الداخلي للأنشطة الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وكانت الفقرة رقم (3) هي الأكثر أهمية وهي إجراء الجرد الفعلي لكل من المعدات والمخزون والنقدية ووغيرها من الاصول ومقارنتها دفترياً. إذ بلغ الوسط الحسابي (4.60) أي نسبة (92%) وبانحراف معياري (0.550)، بينما كانت الفقرة رقم (9) هي الأقل اهمية وهي تكون استجابة وحدة الرقابة على التطبيقات جدية وسريعة لقوائم التعديلات والعمليات المرفوضة وأية تقارير أخرى على أقل بمتوسط حسابي بلغ (3.74) أي بنسبة (74.80%)، وقد كانت آراء عينة البحث متفقة حول الفقرات (رقم) (11) و(6) بمتوسط حساب (4.15) وبانحراف معياري (0.582).

المحورالثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين فعالية أنشطة الرقابة الداخلية.

يبين الجدول رقم(4) نتائج تحليل إجابات أفراد عينة البحث حول المحور الثاني:

الجدول رقم (4) نتائج تحليل البيانات لأفراد عينة البحث للمحور الثاني

م	تحسين فعالية الأنشطة الرقابية.	المتوسط الحسابي	الأنحراف المعياري	النسبة المئوية	مستوى المعنوية	الترتيب
1	يتم تحسين فعالية الأنشطة الرقابية من خلال إطلاع الموظفين على السياسات والإجراءات وعلى كيفية تطبيقها.	4.12	0.739	% 82.4	0.000	4
2	يتأكد المدقق من أن الادارة تقوم بالفحص الدوري لوظائف الأنشطة الرقابية وتعديلها عند الحاجة.	4.17	0.730	%83.4	0.000	2
3	يتأكد المدقق من أن موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يعزز من اسقلاليته وقيامه بواجباته.	4.07	0.677	%81.4	0.000	5
4	يتأكد المدقق من توافق الأهداف التي وضعتها الإدارة مع أهداف الأقسام والخطط الأستراتيجية.	4.02	0.780	%80.4	0.000	6
5	يتحقق المدقق من مراجعة الإدارة للأداء المالي من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الموازنات التخطيطية الموضوعة	3.98	0.680	%79.6	0.000	7
6	يلاحظ المدقق مدى التزام الإدارة والموظفين بالنزاهة والاخلاق وإدراكهم للسياسات الأخلاقية للعمل في االشركة	4.02	0.749	%80.4	0.000	6
7	يتم التحقق من النتائج التشغيلية غير المتوقعة	3.55	0.993	%71	0.000	8
8	تحسين فعالية الأنشطة الرقابية بتقديم الكشوفات المحاسبية بالوقت المناسب والتسويات يتم عملها بأسرع وقت.	4.14	0.843	%82.8	0.000	3
9	يتأكد المدقق الداخلي من تنفيذ الأنشطة الرقابية لتجنب المخاطر في الشركة.	4.38	0.492	%87.6	0.000	1
	المجموع	4.15	0.421	83%	0.000	

وبالرجوع إلى الجدول رقم (5) نجد أن إجمالي الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (4.15) وهي أكبر من (3) الوسط الحسابي المعياري و بانحراف معياري إجمالي (0.421) مما يدل على أن هناك دور للتدقيق الداخلي في تحسين فعالية أنشطة الرقابة الداخلية في الشركات، وكانت الفقرة رقم (9) هي الأكثر أهمية وهي أن يتأكد المدقق الداخلي من تنفيذ الأنشطة الرقابية لتجنب المخاطر في الشركة إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.38) أي نسبة (87.6%) وبانحراف معياري (0.492)، بينما كانت الفقرة رقم (7) هي الأقل اهمية وهي أن يتم التحقق من النتائج التشغيلية غير المتوقعة بمتوسط حسابي (3.55) أي بنسبة (71%)، وقد كانت آراء عينة البحث متفقة حول الفقرات رقم(6) و(4) بمتوسط حسابي (4.02) وبانحراف معياري (0.780).(0.749) على التوالي.

5- اختبار فرضيات البحث:

الفرضية الأولى:لا يسهم تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

لدراسة علاقة الارتباط والتفسير بين متغيرات الدراسة تم إجراء اختبار الانحدار البسيط حسب الجدول التالي:

جدول رقم(5) دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل والمتغير التابع

Model Summary

Model	R	معامل التفسير	معامل التفسير المصحح	الخطأ المعياري
1	0.73	0.532	0.492	0.06528

ومن خلال الجدول رقم (5) نجد أن المقياس (R) وهو معامل الارتباط قيمتة 0.730، ولدينا مقياس معامل التفسير وقيمته تقريباً (53.20%) وهذا يعني أن المتغير المستقل(تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية) استطاع أن يفسر(53.20%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (تحسين فعالية انشطة الرقابة الداخلية) والباقي يعزى الى عوامل أخرى.

من خلال عرض نتائج تحليل آراء عينة البحث تم اختبار فرضية البحث باستخدام اختبار (one Samples Test) على النحو التالي:

جدول رقم (6) اختبار الفرضية الأولى

رقم الفرضية	لايسهم تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.	درجة حرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Tقيمة المحسوبة	مستوى الدلالة(Sig)
1	المحور الاول	42	3.76	0.441	7.488	0.000
2	المحور الثاني	42	4.15	0.421	6.536	0.000
	المعدل العام للفرضية الرئيسية الأولى	42	3.955	0.482	8.041	0.000

يتضح من الجدول السابق بأن المتوسط الحسابي للفرضية الأولى 3.95 وهو أكبر من متوسط أداة القياس (3)، كما أن مستوى الدلالة المعنوية (Sig) تساوي (0.000) وهي أقل من(0.05)، عند درجة حرية 42 وقيمة T المحسوبة8.041 وبذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة وهي يسهم تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

الفرضية الثانية: لاختبار فرضية الفروق بين المتغيرات نستخدم اختبار (Independent Samples Test)

الجدول رقم (7)Independent Samples Test

الاختلاف بين المجالات الفرعية		t-test for Equality of Means					
		قيمة f	الدلالة Sig. المعنوية	درجة الحرية df	الخطأ في الانحراف المعياري Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
المحور الاول	تساوي التباين	0.783	0.431	42	.07321	-.02099-	.30401

المحور الثاني	تساوي التباين	.0.504	0.616	42	.12442	.00580	.41162
المجموع	تساوي التباين	0.142	0.889	42	.07258	-.11892-	.18682

المحور الاول: تقييم التدقيق الداخلي للأنشطة الرقابية، نجد أنَّ قيمة t=0.783 عند درجة حرية 42 وقيمة مستوى الدلالة (sig) = 0.431 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) إذاً لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة البحث عن دور تقييم التدقيق الداخلي للأنشطة الرقابية.

المحور الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين فعالية أنشطة الرقابة الداخلية، نجد أنَّ قيمة t=0.504 عند درجة حرية 42 وقيمة مستوى الدلالة (sig) = 0.616 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) إذاً لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة البحث عن دور التدقيق الداخلي في تحسين فعالية أنشطة الرقابة الداخلية

ومن خلال الجدول رقم (7) نقبل الفرضية الثانية، لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة البحث في مساهمة التدقيق الداخلي بتقييم أنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

الاستنتاجات والتوصيات :

1 – الاستنتاجات:

بعد تحليل نتائج بيانات البحث واختبار فرضياتها، توصل الباحث الى النتائج التالية :

1 – أجمع أفراد عينة الدراسة بأن للتدقيق الداخلي دوراً مهماً وفعالاً في تقييم فعالية الانشطة الرقابية ويسهم في تعزيز تحسين فعاليتها، وأنَّ أهم هذه الأنشطة هي:

- يوجد ضوابط رقابية على الوصول للنظام والبرامج والبيانات.

– يتم إجراء الجرد الفعلي لكل من المعدات والتجهيزات والمخزون والنقدية وأي أصول أخرى ويتم مقارنة هذا الجرد مع الأرقام الموجودة في السجلات الرقابية.

- يوجد إجراءات للحماية المادية للمعدات والتجهيزات والمخزون والنقدية وأي أصول أخرى.
- يتم التأكد من أن النسخ المخزنة خارج الشركة محمية بشكل جيد من مخاطر احتمال فقدانها.
- تقوم الشركة بوضع السياسات والإجراءات الخاصة بها ويتم التأكيد على فهم الموظفين لها.
- الكشوفات المحاسبية تقدم بالوقت المناسب والتسويات يتم عملها بأسرع وقت.

2 – هناك علاقة بين تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية وتحسين فعاليتها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للاوراق المالية.

3– لايوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة في دور تقييم التدقيق الداخلي لأنشطة الرقابة الداخلية في تحسين فعاليتها في الشركات.

2– التوصيات:

1– ضرورة توعية الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية عن دور التدقيق الداخلي وأهميته في تقييم أنشطة الرقابة الداخلية.

2- التأكيد على الشركات المدرجة في السوق بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي ودعم استقلالية المدقق الداخلي لكي يتمتع المدقق بالنزاهة والحياد والموضوعية.

3- تطوير مهارات المدققين الداخليين وتدريبهم بشكل مستمر من خلال الدورات التدريبية والندوات واللقاءات.

المراجع:

أ-المراجع العربية:

- الجابري، علي محمد. تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التامين العاملة في اليمن، دراسة ميدانية، بحث ماجستير ،الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية . صنعاء، 2014.

- حامد، مرباح بن حامد. دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة ،بحث ماجستير،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.الجزائر،2015

- هوك، بريان. "انترناشونال للتدقيق الداخلي " ترجمة مؤسسة الجمان الاستشارات الأعمال الإدارية ،عمان، الأردن 2015 , 33- - 64

- المدلل، يوسف. دور وظيفة التدقيق في ضبط الأداء المالي والإداري ، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، فلسطين، الجامعة الإسلامية، 2007 . 56

- سوق دمشق للأوراق المالية (http://www.dse.sy/user)

ب- المراجع الاجنبية :

-COSO, *Internal Control Integrated Framework*, Executive Summary, 2013.3-4

- DOWNES, D. *the European Perspective on Corporate Governance, Accountancy Ireland*, Dublin, Vol.36, N.6, 2004,25

-HOCK , B , LYNN, R. CMA/part 1*/Financial Planning Performance Control*, Fifth Edition, Hock International, part, 1,2010,289-299

-HOCK, B, BURCH, C. *Internal Audit Basics* , Hock International, LLC, Fourth Edition, CIA Program, 2015, 15

-ISA ,315 .IFAC,267-299

-INSTITUTE OFINTERNAL AUDITIORS, (IIA), *Standards and Guidance*, Revised 2016, Effective 2017,15 - 19

- MODIBBO, S, A, *Impact of Internal Audit Unit on The Effectiveness of Internal Control System of Tertiary Educational Institutions in Adamawa*, State Nigeria , International Journal of Humanities Social Sciences and Education Vol. 2 ,N 5. 2015.

-MOHAMUD ,H. A, *Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms* , International Journal of Business and Social Science Vol. 4, No. 4, April .2013.

-RAMAMROOTI ,S. *Internal Auditing: History Evolution and Prospects, as cited in Reseatch Opportunities in internal Auditing,* The Institute of Internal Auditors Research Foundation, USA, 2003,8-9

-ROMENY, M. B. , STEINBART ,P .J, *Accounting Information System/Tenth Edition/Pearson Education*, Inc, Upper Saddle River, New Jersey, 2006,211