

# المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي ومدى توفرها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان

د. محمد ياسين الراحلة \*

خالد بن حمد الرواحي \*

## ملخص

هدفت الدراسة إلى تحديد أهم المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي الحكومي، ومدى توفرها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان، وتحديد أثر طبيعة نشاط كل وزارة وحجم موازنتها وعدد وحداتها الإدارية المركزية والميدانية وعدد العاملين فيها وعدد المدققين في وحدة التدقيق الداخلي على توفر المقومات، وتم توزيع الإستبانة على كافة الكادر الرقابي في وحدات التدقيق الداخلي والبالغ عددهم (218)، موزعين على (23) وزارة واسترد (163) إستبانة صالحة للتحليل. توصلت الدراسة إلى توفر المقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية بدرجة مرتفعة، وتختلف درجة توفرها من مقوم لآخر، وأن كل من مواصفات التقارير والخطة التنظيمية للوزارة ووحدة التدقيق الداخلي؛ والإدارة والإشراف، ودعم الإدارة العليا، وتخطيط العمل الرقابي، وقواعد ومعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها وتطبيقها، ونظام رقابة ومساءلة داخلي مناسب لطبيعة عمل الوزارة والبيئة الرقابية، وأساليب تدقيق داخلي، والبيئة التشريعية والرقابية، ونظام مالي ومحاسبي مناسب لطبيعة العمل والبيئة الرقابية متوفرة في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية بدرجة مرتفعة. أما مقومات إستقلالية الوحدة، والمدقق، ومعرفة التشريعات المتعلقة بالرقابة الخارجية، والطاقت الرقابي المناسب، والتنسيق الداخلي والخارجي، والأدلة الرقابية فتتوفر بدرجة متوسطة، وأن مقوم الحوافز متوفر بدرجة ضعيفة. وأن المقومات تتوفر بشكل مرتفع في (11) وزارة، أما الباقي فتتوفر بها بدرجة متوسطة. وأشارت النتائج إلى أن الإدارة العليا تدرك أهمية توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي. وبينت الدراسة أن هناك إختلاف في درجة توفر المقومات الأساسية باختلاف القطاع الذي تنتمي إليه الوزارة، وحجم الموازنة وأعداد وحداتها الإدارية المركزية والميدانية، وعدد العاملين فيها، ووجود ارتباط بين درجة توفر المقومات وعدد العاملين في وحدة التدقيق الداخلي. وأوصت الدراسة بالعمل على تأكيد إستقلال وحدات التدقيق الداخلي والمدقق وعقد دورات تدريبية متخصصة للمدققين وتعريف المدققين بالتشريعات الرقابية، وصياغة أدلة التدقيق وإيجاد نظام حوافز يتناسب مع المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

\* استاذ مساعد، قسم المحاسبة، جامعة آل البيت

\* وزارة الخدمة المدنية بسلطنة عمان

## **Basic Fundamentals of Internal Auditing and their Existence in Ministries of Civil Service in Sultanate of Oman**

**Dr. Muh. Al-Rahahleh \***

**Khalid Al-Rawahi \***

### **ABSTRACT**

The study aimed at investigating the fundamentals of internal auditing in general and the governmental auditing in particular, their existence in Ministries of Civil Service in the Sultanate of Oman, and specifying the effect of ministry's activity ministry size geographic distribution number workers in the ministry on the existence of the fundamental of the internal auditing. A questionnaire was designed and distributed to all internal auditors in the ministries who are totaled to (218) auditors, (163) questionnaires were suitable for analysis;

The study concluded that existence of the basic fundamentals of the internal auditing in ministries of civil service, the range of their existence differs from one fundamental to another, and totally the auditing fundamentals are available in the internal auditing units in ministries of civil service at a high degree in terms of qualities, characteristics, the organizing plan of the ministry, the plan of the internal auditing, administration, supervision, supporting of top management, planning the control, approved rules and standard and its implementation, suitable internal controlling system and accountability for ministry's work and control environment, Internal auditing for Internal auditing unit and appropriate financial and accounting system for ministry work and its control environmental. Internal auditing unit and auditor independence, knowledge of legislation's related to external control, appropriate controlling staff; internal and external co-ordination, and control evidences all of which are available with medium degree. The results indicated that the motivation Rend rental is available with low degree. The basic fundamentals of the internal auditing are available in more than eleven ministries with high degree while the same are available with medium degree in the remaining ministries. Top management in all civil service ministries recognize the importance of the availability of basic fundamentals of internal auditing. Furthermore, the degree of availability of basic fundamentals in internal auditing units differs due to the sector which the ministry works in. There is no difference in the existence of the fundamentals of internal auditing in internal auditing due to ministry size (ministry budget, number of its central administrative units, or the geographic distributions, while the existing degree is different due to number for employees in the ministry. There are significance statistical differences in the existence of fundamentals related to ministries employee's number. However, in the same time there is a relation between number of auditors and the availability of the fundamentals. In the light the above results, the researcher recommends the following: The civil service units are requested to assure the independence of internal auditing units and auditor, holding specified internal and external courses for auditor, providing the audiles with. Knowledge of general controlling regulations, benefiting from the measures issued by international and Arab organizations in setting up auditing evidences, and finally creating auditors appropriable compensations and motives system, against auditors responsibilities

---

\* Al al –Bayt University

\* Ministry of Civil Service

## مقدمة :

إن اتساع القطاع الحكومي، وتعدد مجالاته، وكثرة التنظيمات الإدارية وتنوع الخدمات التي يقدمها وكثرة فروعها، والاتجاه لتفويض المسؤوليات والصلاحيات، واللامركزية في إدارته، يتطلب وجود أنظمة رقابة ومساءلة تضمن أنجاز العمل الإداري بكفاءة عالية، وتقدم المساعدة إلى الإدارة العليا في المؤسسات العامة، للتأكد من أن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وفق السياسات والإجراءات المتبعة وأن هذه الأهداف قد تحققت بأقل التكاليف وبفعالية واقتصادية ووفق التشريعات النافذة، وتزويدها بالمعلومات والبيانات عمّا يجري على أرض الواقع لغايات المساءلة والمحاسبة والتطوير. وتسعى السلطة التنفيذية لمنع أجهزتها وموظفيها من ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الموارد وحمايتها من الضياع والاختلاس، وذلك عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للتأكد من دقة بياناتها المالية والمحاسبية لحماية الأموال العامة، واكتشاف أية مخالفة أو أي انحراف في وقت مبكر. وتعد وحدات التدقيق الداخلي أجهزة إنذار مبكر للتعرف على الأخطاء والمخالفات في الوحدات الإدارية، كونها جزء من مؤسسات السلطة التنفيذية. إذ أنها تقوم بالتدقيق الداخلي على نشاطاتها المالية، حتى لا تكون عرضة للمساءلة والمحاسبة عند اكتشاف تلك الأخطاء من قبل الأجهزة المتخصصة بالرقابة الخارجية. إذ أن وجود نظام قوي للتدقيق الداخلي يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات، وأن التطوير لأنظمة التدقيق الداخلي والتأكد من أن تلك الأنظمة قائمة وتعمل على المساعدة في تطبيق القوانين واللوائح السارية أمر في غاية الأهمية.

وفي سلطنة عُمان أنشأت الأجهزة الحكومية الخاضعة لأحكام القانون المالي ضمن تشكيلاتها الإدارية وحدات تدقيق داخلي، عملاً بالقرار الوزاري رقم (99/80) الذي حدد اختصاصات هذه الوحدات ومهامها وواجباتها، ونطاق عملها والتي تتبع المسئول الأعلى فيها، وتقوم بالتحقق من تطبيق القوانين واللوائح والقرارات والنظم والإجراءات المالية المقررة. وانحصرت بها الرقابة المالية قبل الصرف، وبذلك أُلغيت الدوائر المختصة بمراجعة المصروفات الجارية والرأسمالية في وزارة المالية، واقتصرت رقابة جهاز الرقابة المالية للدولة على الرقابة ما بعد الصرف، فضلاً عن متابعة أداء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز في مجال الخدمات والأعمال وفقاً للقواعد المبينة في قانونه ولائحته.

## مشكلة الدراسة :

يُعدّ التدقيق الداخلي عنصراً جوهرياً، وأساساً حيوياً لضمان الأداء المالي الصحيح في وحدات الجهاز الإداري للدولة، سيما في ظل كبر حجم هذا الجهاز، وتعدد أساليب وإجراءات عمله، مما يستوجب الحاجة إلى تطوير كفاية الأداء المالي وتوفير الحماية المناسبة للأموال العامة. وحيث أن التدقيق الداخلي عنصر

هام ورئيسي من عناصر نظام الرقابة الداخلية باعتباره الأداة والوسيلة التنفيذية لتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية ومراجعة كفاية التنفيذ المالي والإداري وتوفير البيانات الصحيحة للمستويات الإدارية المختلفة، إضافة إلى أنه نوع من الرقابة الذاتية التي ينعكس أثرها على أداء جهاز الرقابة المالية للدولة المنوط به الرقابة الخارجية للوحدات الحكومية. وبالنظر إلى أهمية دور وحدات التدقيق الداخلي في المنظومة الرقابية. فإن هذا يستدعي دراسة المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي، ومدى توفرها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان وُصُولاً إلى تطوير أدائها، ومدى إدراك الإدارة العليا لضرورة توفرها، ومعرفة تأثير المتغيرات المتعلقة بالوزارة على مدى توفرها، حيث أن عدم دراسة هذه المقومات سيؤدي إلى عدم تشخيص واقع التدقيق الداخلي في الوزارات وهذا سيحد من إمكانية تطويرها أو معالجة مشاكلها.

### أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الدور الذي تقوم به وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات الحكومية في سلطنة عُمان، حيث تعتبر الخط الدفاعي الأول في منع حدوث الأخطاء وتحجيم المخاطر و إجراء احترازي يهدف إلى المحافظة على المال العام. ومع تزايد الأنفاق الحكومي نتيجة تنفيذ مشاريع تتطلب حجم أنفاق كبير، إضافة إلى تزايد حجم الرسوم والضرائب وبدل الخدمات التي تتقاضاها الوزارات، ونتيجة التوسع في الخدمات التي تقدمها إلى المجتمع، لذا فإن التدقيق الداخلي أصبح حاجة ملحة وازدادت أهمية دور وحدات التدقيق الداخلي نظراً لتفردها بالرقابة قبل الصرف من الأموال العامة، وحتى تقوم بالمهام والواجبات الموكلة لها بفاعلية، لا بد أن تتوفر فيها مقومات أساسية إذ أن أدائها لعملها بكفاية عالية، وبأسر الطرق وبال جودة المطلوبة، يعتمد على مدى توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي فيها.

كما تأتي أهمية الدراسة من كونها تحدد أهم المقومات الواجب توفرها في وحدات التدقيق الداخلي الحكومي، اعتماداً على ما هو متوفر في الدراسات السابقة ومعايير الرقابة الحكومية والتدقيق الداخلي المتعارف عليها، والتشريعات وإصدارات المنظمات الرقابية الدولية، والتأكد من توفرها في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان<sup>(1)</sup> لتتمكن من القيام بالمهام الموكلة لها، لذلك ترجع أهمية الدراسة من الناحية التطبيقية والعملية، كما أن البحث يساهم في تطوير عمل هذه الوحدات وجودة أدائها من خلال التعرف على مدى توفر المقومات الأساسية والضرورية لعملها، وتحديد نقاط الضعف والقوة ولت النظر إلى أهمية توفيرها، واتخاذ الإجراءات المناسبة لتوفير غير المتوفر منها، مما سيكون له أثر فعّال على كفاءة تلك الوحدات، كما أن حداثة موضوع الدراسة يكسبها أهمية خاصة كونها تنطبق على مقومات التدقيق الداخلي الحكومي على وجه التحديد.

## أهداف الدراسة :

تسعى الدراسة إلى تحديد أهم المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي الحكومي، والتحقق من توفرها في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان. والتعرف على مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية توفر هذه المقومات. ومعرفة اثرعدد الوحدات الإدارية في الوزارة وعدد العاملين فيها وحجم موازنتها على توفر هذه المقومات. والخروج بالتوصيات اللازمة لتعزيز وظيفة التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان.

## فرضيات الدراسة :

تقوم الدراسة على الفرضيات العدمية التالية:

1. لا تتوفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي بوحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان.
2. لا تدرك الإدارة العليا في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان أهمية توفر المقومات للتدقيق الداخلي في وحدات التدقيق الداخلي لها.
3. لا توجد علاقة بين درجة توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي في وحدات التدقيق الداخلي لوزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان و القطاع الذي تنتمي إليه الوزارة.
4. لا توجد علاقة بين درجة توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي في وحدات التدقيق الداخلي لوزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان والتوزيع الجغرافي (الوحدات الميدانية للوزارات).
5. لا توجد علاقة بين درجة توفر المقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان وحجم الوزارة (الوحدات الإدارية، العاملين، الموازنة).

## منهجية الدراسة :

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للبيانات الثانوية والميدانية. فقد أعتمد التحليل النظري لتحديد مقومات التدقيق الداخلي في وحدات التدقيق الداخلي الحكومية، ونظراً لعدم توفر مقومات محددة وواضحة للتدقيق الداخلي في القطاع العام، فقد تم الرجوع إلى معايير التدقيق الداخلي والرقابة الحكومية الدولية والتشريعات، والدراسات السابقة، وإصدارات منظمات التدقيق الداخلي والرقابة العليا الدولية، وتحليلها لخصر المقومات الموجود بها سواء أكانت لوحدات الرقابة الداخلية أو العليا أو التدقيق الداخلي لتحديد المقومات الأساسية الواجب توفرها بوحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية

بسلطنة عُمان. أما الدراسة التحليلية فاعتمدت إجراء دراسة ميدانية لجمع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة من خلال الاستبانة.

### أداة الدراسة :

تم تصميم استبانة الدراسة بناءً على أدبيات الدراسة، وتكونت من قسمين: يتعلق القسم الأول بالمعلومات الشخصية شملت الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص، والمركز الوظيفي، وسنوات الخبرة، والمعلومات المتعلقة بالوزارة وعدد العاملين فيها وحجم موازنتها وعدد وحداتها الإدارية المركزية والميدانية. أما القسم الثاني فتضمن فقرات تقيس مدى توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان. واستخدم مقياس ليكرت الخماسي لبيان رأي كل فرد من أفراد الكادر الرقابي في العبارات الواردة في الاستبيان، وخصص لكل حالة من الحالات وزناً يتفق مع درجة أهميتها، حيث خصص للإجابة أوافق بشدة (5) نقاط، وأوافق (4) نقاط، والإجابة محايد (3) نقاط، والإجابة لا أوافق (2) نقطة، والإجابة لا أوافق بشدة نقطة واحدة. ولقياس درجة أهمية كل متغير تم احتساب الوسط الحسابي لجميع إجابات العاملين في كل وزارة على حده، بحيث مثل الوسط الحسابي لكل المدققين في كل وزارة قيمة الإجابة على العبارة من قبل الوزارة أي أنه يعكس الوضع فيها.

وعرضت الاستبانة على مجموعة من المحكمين والمختصين في الجامعات الأردنية، وجامعة السلطان قابوس ومعهد الإدارة العامة وجهاز الرقابة المالية للدولة في عُمان. و كما أجرى لها اختبار قبلي، وعُدلت الاستبانة وفقاً للملاحظات الواردة. و بلغت قيمة كرونباخ الفا (0.865).

واعتبر كل مقوم يحصل على وسط حسابي يساوي أو يزيد عن (3.5) متوفر بدرجة كبيرة، وهي درجة الموافقة أو الموافقة بدرجة كبيرة، أما إذا كان الوسط الحسابي يساوي أو يزيد عن (2.5) ويقل عن (3.5) فإن المقوم متوفر بدرجة متوسطة، وإذا كان الوسط الحسابي للمقوم أقل من (2.5) فإن درجة توفره تكون ضعيفة.

### مجتمع الدراسة :

تكون مجتمع الدراسة من جميع وحدات التدقيق الداخلي بوزارات الخدمة المدنية بسلطنة عُمان، والبالغ عددها (23)، ووزعت الاستبانة على جميع المدققين العاملين فيها والبالغ عددهم (218) مدققاً، وتم استعادة (163) استبانة صالحة للتحليل، أي ما نسبته (75٪).

## الأساليب الإحصائية المستخدمة :

- لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، استخدمت الأساليب الإحصائية التالية:
- 1 - الأساليب الوصفية لتوصيف متغيرات الدراسة وخصائص مجتمعها وقياس مدى توفر المقومات، ويشمل التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.
  - 2 - اختبار (T): وذلك لاختبار فيما إذا كانت قيمة الأوساط الحسابية لإجابات أفراد العينة تختلف عن قيمة معينة وذلك لاختبار الفرضية الأولى والثانية.
  - 3 - اختبار تحليل التباين: وذلك لاختبار التباين بين مجموعتين أو أكثر، وذلك لاختبار الفرضية الثالثة والرابعة، ولمعرفة تأثير نوع نشاط الوزارة على توفر مقومات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عمان.
- و استخدمت حزمة (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة.

## الدراسات السابقة :

دراسة (مهيار، 1993) بعنوان: فاعلية وحدات التدقيق المالي الداخلي في الإدارة العامة الأردنية. وهدفت إلى تشخيص المعوقات وتحليل المشكلات التي تحد من فاعلية وحدات التدقيق المالي الداخلي والتعرف على واقع الرقابة والتدقيق الداخلي في الوزارات والدوائر الحكومية في الأردن. ووزع الاستبيان على (175) مدققاً يعملون في وحدات التدقيق المالي الداخلي في (14) وزارة و(10) دوائر حكومية خاضعة لقانون الموازنة العامة. وبينت نتائج الدراسة أنه لا يوجد أثر للمؤهل العلمي وخبرة العاملين في وحدات التدقيق المالي على فاعلية هذه الوحدات، بينما يوجد أثر للتخصص العلمي وكفاية وتدريب العاملين على فعاليتها، وتدني المستويات التنظيمية لمعظمها وعدم توفر العدد الكافي من المدققين فيها وعدم كفاية التشريعات.

دراسة (غفير، 1995) بعنوان: المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توفرها في المصارف التجارية الليبية. وهدفت إلى توضيح المقومات الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية في المصارف التجارية الليبية، وتحديد أهم المتغيرات المؤثرة عليها. وأظهرت نتائج الدراسة، أنه لا تتوفر أقسام مستقلة للمراجعة الداخلية بأربعة مصارف من أصل خمسة وأن أغلبية المراجعين الداخليين لا تتوفر لديهم الخبرة الفنية الكافية ولا يحملون مؤهلاً علمياً مناسباً، كما يوجد نقص واضح في عددهم، وتوكل إليهم أعمال تنفيذية يقومون بمراجعتها فيما بعد، وأن غالبيتهم لا يقومون بتأدية كافة الأعمال الموكلة إليهم، وبشكل عام لا تتوفر المقومات الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية في المصارف التجارية الليبية.

وبينت دراسة المكتب الوطني للتدقيق الداخلي للولايات المتحدة الأمريكية (2000) أن التدقيق الداخلي في الوزارات المختلفة، وعلى الرغم من كونه في مراحله الأولى، إلا أنه يقدم خدمات مفيدة، كما تبين بوضوح أن هذه الوظيفة قاصرة عن الوصول إلى مستوى الفاعلية المطلوب، ويعود ذلك إلى عوامل مختلفة مثل الحاجة إلى تحسين الرقابة المالية والتحديات المتزايدة التي تضعها السياسة الحكومية وتبني سياسات جودة الخدمة وأن عدم الفاعلية هذه تعود بدرجة كبيرة إلى الضعف في التنسيق المركزي، وإلى محدودات الاستقلال داخل الوزارات ونقص دعم الإدارة والتدريب وطرق التعيين، إضافة إلى القيود والنقص على الموارد المخصصة لوظيفة التدقيق الداخلي. وأوصت بمجموعة من الآليات الهادفة إلى تأسيس التنسيق المركزي القوي وتشجيع استقلالية المدقق الداخلي وزيادة دعم الإدارة واستقطاب وتعيين الكفاءات وزيادة مخصصات التدريب.

وقد بين (ISO 9001, 2000) بعض النقاط التي يجب أخذها في الاعتبار عند تطبيقه وهي:

1. قبل التدقيق وتشمل التأكد من وجود صلاحيات وسلطات لفريق التدقيق لزيادة تعاون المدقق عليهم مع الفريق، وتحديد الجوانب التي تحتاج إلى تدقيق مستمر وتلك التي تحتاج إلى تدقيق دوري، ووجود خطة تدقيق تتضمن الاحتياجات اللازمة والمدققين اللازمين لتنفيذ العملية، وتحديد هدف التدقيق، ومناقشة خطة وهدف ونطاق التدقيق مع المدققين وقراءة الوثائق المتعلقة بعملية التدقيق.
2. خلال عملية التدقيق وتشمل أن يكون المدققون مهنيين خلال عملية التدقيق وأن يتجنبوا الآراء الشخصية، وأن يتبعوا إجراءات الوقاية اللازمة، وعليهم شرح هدف التدقيق للمدقق عليهم وأن يكونوا مرنين في عملهم، ونزيهين في تعاملهم مع المدقق عليهم.
3. بعد عملية التدقيق وتتضمن كتابة تقرير مناسب يُسَلَّم في الوقت المناسب يحتوي الانحرافات وطرق تصحيحها وتوقيت عمليات التصحيح.

دراسة (Hepworth, 2002) بعنوان: الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، وأظهرت الدراسة أن تشغيل الأفراد المؤهلين يؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي، وأن خطة وسياسات التدقيق الداخلي يجب أن تبنى من خلال معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ومعايير المنظمة التي تكون فيها هذه الوظيفة، بحيث تشمل رؤية ورسالة المنظمة والمبادئ الأساسية والأهداف الاستراتيجية لها، كما بين أن التدقيق الداخلي يشمل التدقيق المالي والتدقيق في الأمور المتعلقة بالشؤون المالية وتدقيق الأداء التشغيلي والبرامج وأنظمة المعلومات لذا فإن على المدقق الداخلي أن يتبنى التدريب المهني المستمر بما في ذلك العضوية في الجمعيات الوطنية والدولية للمدققين أو المحاسبين، والحصول على الشهادات المهنية المعترف بها، وإذ أن هذه الأمور تساعد على زيادة وتحسين فاعلية التدقيق الداخلي. كما بين أن فاعلية الإدارة والمساءلة في الحكومة تعتمد على تكوين إطار عام وشامل للرقابة الداخلية، وأن الرقابة والتدقيق الداخلي هما الجانبان الأساسيان لهذا الإطار.



دراسة (الفرجات، 2003) بعنوان: تقييم وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية. وهدفت إلى التعرف على واقع وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية وتقييم فاعليتها، وبيان المعوقات والمشكلات التي تواجهها في تحقيق أهدافها. من خلال استبانة، تقيس درجة فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي ودرجة تلبية تقارير التدقيق الداخلي لأهدافها. وخلصت إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية ذات درجة عالية من الفاعلية. و تلبية تقاريرها الأهداف التي تسعى لتحقيقها، ووجود فروق ذات دلالة إحصائية في فاعلية التدقيق الداخلي بين الجامعات الأردنية الرسمية تبعاً لتاريخ تأسيسها.

دراسة (Moorthy, 2004) بعنوان: تقييم الرقابة الداخلية مع التركيز على تدقيق أنشطة القطاع العام في الهند. وهدفت إلى تقييم الرقابة الداخلية بالتركيز على التدقيق الحكومي، بما يمكن المدقق من فحص جوانب الرقابة الداخلية. وأظهرت الدراسة الأسئلة التي يجب أن يتضمنها استبيان تقييم الرقابة الداخلية مثل توفر هيكل ومخطط تنظيمي؟ وهل يظهر هذا المخطط تحديد المسؤوليات والواجبات لكافة الموظفين؟ وهل تستخدم خريطة الحسابات؟ وهل السجلات المحاسبية محدثة لتاريخه؟ وهل تستخدم سجلات مساعدة؟ وهل يستخدم دليل التدقيق الداخلي؟.

دراسة (معهد المدققين الداخليين الأمريكي، 2004): بعنوان التحديات في التدقيق الداخلي الحكومي، وهدفت إلى تقييم التحديات التي يواجهها المدققين في القطاع الحكومي من خلال ترتيب خطورة وأهمية (23) تحد محتمل مواجهتها تضمنتها الاستبانة الموجهة إلى المدققين الداخليين الأمريكيين. وأظهرت الدراسة أن نقص كوادرات التدقيق ونقص الحوافز من التحديات الخطيرة أو المرتفعة وأن القدرة على كتابة تقارير نتائج التدقيق بصورة حازمة ودون تأخير أما تحدٍ خطير أو مرتفع.

دراسة (الرحاحلة، 2005) بعنوان: فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية. وهدفت إلى التعرف على مدى فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية من خلال التعرف على مدى التزامها بالمعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين في عملها و تأثير العوامل المتعلقة بالجامعة و العوامل الشخصية للعاملين على مدى الالتزام بتطبيق هذه المعايير، وتقديم توصيات لرفع مستوى فاعلية أدائها. و استخدم الاستبيان الذي وُزِعَ على جميع العاملين في وحدات التدقيق الداخلي في الجامعات، و البالغ عددهم (50) مدققاً، استجاب منهم (47) مُدَقِّقاً. وتوصلت إلى أن الجامعات الأردنية تلتزم بالمعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، كما أن العوامل المتعلقة بأفراد العينة ليس لها تأثير على فاعلية الأداء، و كان لعمر الجامعة دون غيره من العوامل المتعلقة بالجامعة أثر على فاعلية أداء التدقيق الداخلي. وأوصت بضرورة تبادل الخبرة والمعرفة بين الجامعات في مجال التدقيق الداخلي.

## الإطار النظري

من وجهة نظر الإدارة العامة، فإن الرقابة لها مكونان، الأول مجموعة من القوانين و الترتيبات التي من خلالها تدير إدارة المنظمة الأنشطة المسئولة عنها، والمكون الثاني هو تطبيق تلك الترتيبات والقوانين والقواعد. وفي المقابل فإن للتدقيق الداخلي عنصرين أيضا، الأول يشمل مراجعة فاعلية مجموعة القواعد، و الترتيبات التي من خلالها تدير إدارة المنظمة الأنشطة المسئولة عنها، والثاني مراجعة التطبيق الفعلي لهذه القواعد والترتيبات (Hepworth, 2002). وبعبارة أخرى فإن هذا يعني أن التدقيق الداخلي هو مراجعة للقواعد والترتيبات والسياسات والتشريعات الناظمة لعمل المنظمة ومدى تطبيقها وتقييد الإدارة بها، وأن أي إطار للرقابة الداخلية لا بد أن يتضمن كل من الرقابة ووظيفة التدقيق الداخلي. وأن الرقابة عملية تضمن من خلالها المنظمة أن الأحداث متوافقة مع المتطلبات التشريعية والتعليمات المالية ومع الموارد والموازنات المتوفرة وأنه تم الحصول على التفويض المناسب وأن التقارير المالية عن الأنشطة يعتمد عليها. بينما التدقيق الداخلي عملية من خلالها تقتنع الإدارة أن عمليات الرقابة مناسبة وتعمل بفاعلية، وأنه تم الحصول على قيمة مضافة، وأن أنظمة الرقابة والمعلومات الإدارية لم يجري فيها أي فساد وتعمل بفاعلية. وهذا يتطلب فهما واضحا لدور ومسؤوليات كل من عمليات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

إن أبسط تعريف للتدقيق الداخلي هو العمل الذي تقوم به لفحص العمل الذي أنجزته، فإنك تقوم وتؤدي التدقيق. وقد ركز المدققين الداخليين في الماضي على الأنشطة المالية، و تطور عملهم وامتد إلى جوانب متعلقة بالمسؤولية مثل فاعلية العمليات وكفاءتها، وأصبحوا يقدمون خدمات استشارية. (Hancox, 2004).

وقد بين مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية (GAO, 2003) أن المقصود بالتدقيق إضافة إلى فحص القوائم المالية، فحص الانسجام مع القوانين والأنظمة المعمول بها، وفحص الاقتصادية والفعالية في تنفيذ العمليات والكفاءة في أنجاز نتائج البرامج المعدّة.

ويُعرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) التدقيق الداخلي بأنه " نشاط مستقل يهدف إلى تقديم تأكيدات واستشارات مصممة لزيادة القيمة المضافة لعمليات المنظمة وتحسينها وهو يساعد المنظمة على أنجاز أهدافها من خلال منهج منظم وصارم لتقييم و تحسين الكفاءة في إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم" (IIA, 2004).

و تعرف الرقابة الداخلية في القطاع العام على أنها مجموعة النظم والتعليمات والقرارات واللوائح المنظمة للأعمال في الوحدة الإدارية وأساليب الرقابة والوسائل المتاحة لحماية المال العام، و التقسيمات

الإدارية التي تقسم نظم العمل بطريقة تمنع الضياع أو التواطؤ أو الاختلاس، ويمكن أن يُطلق عليها عمليات المراقبة أو المتابعة من خلال الهيكل التنظيمي للإدارة (وزارة أو وحدة إدارية) إذ يفترض ضمناً وجود تقسيمات مانعة من الانحرافات. (عبد الله، 2004)

ويشمل تعريف الرقابة المالية الداخلية كلا جانبي الرقابة الداخلية، وذلك كما يبدو من اتجاه ديوان المحاسبة الاسترالي المعبر عنه بالدليل العملي للرقابة المالية الداخلية في القطاع العام الصادر عن الديوان المذكور عام 1993 حيث يشير في مقدمته إلى مفهوم الرقابة المالية الداخلية بأنها "وظيفة تقويم مستقل يتم أنشاؤها داخل هيئة ما لفحص وتقويم أوجه نشاطها، وذلك خدمة لمصالح تلك الهيئة وبهدف مساعدة أفراد تلك الهيئة على القيام بصورة فعّالة بالمسؤوليات الملقاة عليهم، وتحقيقاً لذلك تقوم الرقابة المالية الداخلية بتزويدهم بجميع أنواع التحليل والتقويم والتوصيات والمشورة والمعلومات المتعلقة بأوجه النشاط محل الفحص".

أما المعياران البريطاني (SAS 300) والدولي (ISA 400) فقد عرّفا الرقابة الداخلية أنها تتكون من بيئة الرقابة وإجراءاتها، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق، بقدر المستطاع، من انتظام وكفاءة أنجاز الأعمال، متضمناً الالتزام باللوائح في التحقق، وحماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية.

وقد خلصت ورشة عمل أجهزة الرقابة العليا المنعقدة في عمان في 2004/6/8 بأن الرقابة هي مجموعة من العمليات تنفذ بهدف التأكد من سلامة مشروعية التصرفات المالية وتحقيق الالتزام بتنفيذ الأنظمة والقوانين والتعليمات لضمان المحافظة على المال العام وتوجيهها لخدمة الأهداف المحددة وتحقيق الكفاءة في استخدامها، وتمارس السلطة التشريعية الرقابة من خلال جهاز متخصص ومستقل وهو الجهاز الأعلى للرقابة المالية، أما السلطة التنفيذية فتتمارس تلك الرقابة من خلال أجهزة الرقابة الإدارية بمختلف أشكالها في الإدارات المختلفة التابعة لتلك السلطة. وعلى الرغم من اختلاف الدور الذي تلعبه كل منهما، إلا أنهما يعملان في إطار دولة واحدة ويسعيان لتحقيق هدف عام مشترك وهو تحقيق المصلحة العامة بما في ذلك الحد من ظاهرة الرش والفساد الإداري والمحافظة على المال العام. (الأربوساي، 2004)

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية" (عبد الله، 2004).

ونخلص من هذه التعاريف إلى أن الرقابة الداخلية هي عملية يمارسها العامل البشري على كافة

المستويات داخل المنشأة تركز على تزويد " تأكيد معقول" وليس " تأكيد مطلق" بسبب محددات الرقابة الداخلية. وأن التوجه الرئيسي للرقابة الداخلية هو المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالثقة في التقارير المالية والالتزام بالتشريعات وفعالية وكفاءة العمليات، وتشتمل على أمور أكثر من ذات العلاقة المباشرة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية وهذا يضع على المراجع مسؤولية تحديد الأجزاء الملائمة لمراجعة القوائم المالية.

### أهداف التدقيق الداخلي

بين (Dittenhofer, 2004) أن هدف التدقيق الداخلي تحديد فيما إذا كانت رقابة المدقق عليهم قائمة وفعّالة وفي مصلحة تحقيق أهدافهم، وتشمل تأكيد وضمان سلامة الرقابة المالية و الرقابة التشغيلية (الأداء) وأن القوائم المالية وتقارير التشغيل (الأداء) موثوقة ويعتمد عليها بالالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والالتفاقيات والعقود وغيرها من الأدوات المالية والممارسة الجيدة ومع الأعراف الأخلاقية والثقافية وتقييم أداء الإدارة التنفيذية والوسطى والعليا والإجراءات الوقائية لوجودات المنظمة المادية والفكرية والثقافية.

وقد بين المعيار الأمريكي العام رقم (300) أن أهداف التدقيق الداخلي التأكد من تكامل المعلومات المالية والتشغيلية والتقارير، وتحديد أن المنظمة تلتزم بالقوانين والسياسات والإجراءات و الأدوات المالية. وفحص فيما إذا كانت المؤسسة تعمل بفاعلية وبطريقة اقتصادية وتحديد فيما إذا كانت موارد المنظمة مناسبة وتستغل لتحقيق الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها. و التأكد من أن أنظمة حماية الأصول توفر الحماية المناسبة للأصول.

كما بين المعيار رقم (610) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في الفقرة (5) أن فعاليات المراجعة الداخلية تتضمن واحداً أو أكثر من إعادة النظر بالنظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية، واختبار المعلومات المالية والتشغيلية، وفحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمنشأة، وفحص الالتزام بالقوانين والمتطلبات الخارجية الأخرى، و الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى، أما أهداف الرقابة الحكومية فتكمن في حماية الصالح العام والذي يعتبر محور الرقابة، وذلك بمراقبة النشاطات، وسير العمل وفق خططه وبرامجه في شكل تكاملي يحدد الأهداف المرجوة، والكشف عن الانحرافات والمخالفات وتحديد المسؤولية الإدارية وتوجيه القيادة الإدارية إلى التدخل السريع، واتخاذ ما يلزم من قرارات مناسبة لتصحيح الأخطاء من أجل تحقيق الأهداف. وما يُحتمل أن تكشف عن عملية الرقابة من عناصر وظيفية أسهمت في منع الانحراف، أو تقليل الأخطاء، وهذا يؤدي إلى مكافأة هذه العناصر وتحفيزها معنوياً ومادياً. (عبد الله، 2004)

أما أغراض الرقابة الداخلية الحكومية فتكمن في المحافظة على الأموال العامة باعتبارها مملوكة ملكية عامة، ومنع ارتكاب الأخطاء، ومعالجة الثغرات التي قد يتسرب من خلالها الاختلاس أو التزوير أو الإسراف، وبالتالي اكتشاف أي من هذه الوقائع، والعمل على علاجها ومنع تكرارها مستقبلاً، وتقديم كافة البيانات الصحيحة التي تساعد على متابعة سير العمل داخل الوحدات الحكومية وضمن حسن سيره.

### مقومات التدقيق الداخلي

ويتضح مما سبق، أن التدقيق الداخلي مجموعة أنشطة تقوم بها هيئة داخلية مستقلة مرتبطة بالإدارة العليا وتقدم خدمة ضمان تأكيدات وتقديم الاستشارات، ولم يعد دوره محصوراً في عملية التدقيق والرقابة المالية فقط، بل تعداها إلى أنماط ومجالات حديثة متنوعة مرتبطة بتطور أهدافه النابعة من حاجات الإدارة الحديثة في ظل العولة وظهور مفاهيم جديدة وحديثة تمس أنشطة التدقيق الداخلي مثل إدارة الجودة الشاملة وإدارة أنشطة التكاليف ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية. مما أدى إلى تنوع أنماط وأنشطة التدقيق الداخلي لتشمل التدقيق المالي وفحص الأنظمة المحاسبية والأنظمة المساندة لها وتدقيق النواحي الإدارية لتحديد ومعرفة مدى التقيد بالسياسات العامة وخطط الإدارة للوصول إلى تحقيق الأهداف وتعظيم المنافع بأقل التكاليف الممكنة والتحقق من أن الأهداف المرسومة والمخطط لها تحققت فعلاً أو معرفة الأسباب وراء عدم تحقيقها. وهذا لا يعني فقط تدقيق المستندات من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية المؤيدة للعمليات بل يتعداه إلى تحليل المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة والتخطيط لمواجهة المخاطر في ظل البيئة التنافسية المتغيرة وتقييم كفاءة واقتصادية أداء العمليات ومدى تحقيق الأهداف. ولتحقيق جودة عالية في أداء التدقيق الداخلي في القطاع العام فإنه لا بد أن تتوفر مقومات في وحدات التدقيق الداخلي والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

1. البيئة التشريعية المناسبة لوحدة التدقيق الداخلي، بما أن إنشاء واستحداث الوحدات الإدارية في الجهاز الحكومي لا بد أن يستند إلى تشريع، إذ يجب أن تستند وحدات التدقيق الداخلي إلى تشريعات مناسبة تنظم أنشائها ومهامها ونطاق تدقيقها وكافة الأمور المتعلقة بتلك الوحدات وعلاقتها مع الجهات الرقابية الأخرى سواء داخل الوزارة أو خارجها. وعدم اقتصر التشريعات على التأكد من تحقيق الدوائر لأهدافها واكتشاف المخالفات والمعوقات بل يجب أن تعنى بوسائل العلاج وسبل الإصلاح وتزويد هذه الأجهزة بموظفين من اختصاصات مختلفة ومن ذوي الخبرة والكفاءة العلمية والعملية والاهتمام بتدريبهم وتطويرهم ومنحهم الحوافز المناسبة، وتوسيع نطاق أعمال التدقيق. وأن تمنح المدققين حق الحصول على المؤيدات التي تتطلبها طبيعة عملهم.

2. وجود خطة تنظيمية للوزارة وتشمل وجود هيكل تنظيمي يراعي توزيع الواجبات والمسؤوليات بشكل

منتظم لضمان توفر عوامل الضبط وعدم التضارب في توزيع التخصصات بين المستويات الإدارية المختلفة والفصل بين الوظائف الكاملة لبعضها البعض مثل وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها ووظيفة التنفيذ ووظيفة الاحتفاظ بالعهد ووظيفة القيد والمحاسبة. ومعرفة المدققين بالبيئة التشريعية والمؤسسية والسياسات وأهداف الوزارة وطبيعة عملها وأنشطتها.

3. الاستقلال المناسب لوحدة التدقيق الداخلي ويشمل هذا الاستقلال مختلف الجوانب الوظيفية والمالية والإدارية، حيث يتوجب أن يكون لوحدة الرقابة الداخلية مستوى إداري مماثل للوحدات والتقسيمات الإدارية الرئيسية في الوزارة أو الدائرة التي توجد بها، ومديرها نفس المستوى الإداري لرؤساء أو مدراء الوحدات الرئيسية في كل منها، على أن يرتبط مباشرة بالوزير إذا كانت الوحدة تابعة لوزارة أو المدير العام إذا كانت تابعة لمؤسسة. ويشترط أن يوفر هذا الموقع لوحدة الرقابة الداخلية الاستقلال التام عن تأثيرات خطوط السلطة لكافة المستويات الإدارية الأخرى. والدعم الإداري المستمر من المسئول الأعلى في الوزارة أو الدائرة الحكومية، والتعاون الإيجابي من كافة المستويات الإدارية الأخرى. وضمان تنفيذ التوصيات والإجراءات التصحيحية المقدمة أو المقترحة من قبلها. وتقديم التقارير مباشرة إلى الوزير أو المدير العام المرتبطة به، إذا كانت الوحدة تابعة لمؤسسة رسمية عامة.

4. الاستقلال المناسب لموظف التدقيق الداخلي (إداري، مالي، وظيفي) إذ يجب أن يكون المدققين الداخليين متمتعين بالحرية من حيث الواقع والمظهر تجاه أي مساس شخصي وخارجي وتنظيمي باستقلالهما، فإذا كان واحد من هذه يؤثر على قدرتهم في القيام بالعمل وإعداد تقرير بالنتائج بصورة محايدة فإنه يجب عليهم أن يرفضوا القيام بالعمل وإذا لم يكن في مقدوره ذلك، كان يكون في وضع غير قادر على الرفض نتيجة لمتطلب تشريعي أو لأسباب أخرى فلا بد عندئذ من ذكر حالة المساس أو حالات المساس في قسم خاص من تقريره الذي يعده بنتيجة قيامه بالرقابة المالية.

5. دعم الإدارة العليا بالوزارة لوحدة التدقيق الداخلي. يعتمد مدى نجاح وحدات التدقيق الداخلي على دعم الإدارة العليا، حيث أن الأدبيات المتعلقة بالتدقيق الداخلي تركز على دعم الإدارة العليا لوحدات التدقيق الداخلي لتقوم بالمهام المناطة بها، ودون هذا الدعم تبقي وحدات التدقيق الداخلي وحدات إدارية عاجزة عن القيام بمهامها.

6. الكادر المناسب والكفؤ والتدريب المستمر له حيث تتضمن المعايير المهنية الصادرة عن الهيئات الدولية أسس لتعيين المدققين الداخليين ذوي المؤهلات المناسبة وتأهيلهم وتدريبهم لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعّالة، وتحديد الأساس الذي يعتمد عليه في ترقيتهم

7. أساليب تدقيق داخلي مناسبة لطبيعة عمل الوزارة. بحيث تسهيل القيام بإجراءات التدقيق والفحوص الفنية المناسبة في وقت زمني معقول. وأن تراعي تناسب تكلفة التدقيق والفائدة المرجوة منها و الأخذ

- بعين الاعتبار تكاليف التأخير في إنجاز المعاملات وفقدان الفرصة البديلة والانخفاض في مستوى الخدمة أو الإنتاج وانخفاض معنويات الموظفين مقابل الفائدة التي يمكن الحصول عليها في تحقيق أهداف التدقيق والمتمثلة في الكشف عن الغش والخطأ والالتزام في تطبيق القوانين والأنظمة المرعية.
8. قواعد ومعايير للتدقيق الداخلي متعارف عليها وتطبيقها. وتشمل اعتماد معايير التدقيق الداخلي المناسبة الصادرة عن الهيئات الدولية و تلك المستخدمة في وحدات التدقيق الداخلي في الدول ذات الباع الطويل في هذا المجال ووجود أدلة التدقيق و الرقابة
9. هيكل تنظيمي مناسب لوحدة التدقيق الداخلي (البيئة التنظيمية للوحدة).
10. نظام مالي مناسب لطبيعة العمل والبيئة الرقابية (نظام محاسبي، حاسوب، إمساك دفاتر، سجلات، وغيرها)
11. نظام رقابة ومساءلة داخلي مناسب لطبيعة عمل الوزارة والبيئة الرقابية لها وفاعلية هذا النظام. فالمساءلة تعني تحقيق الأهداف والنتائج للبرامج الحكومية وتوفير الخدمات الحكومية بكفاءة واقتصاد وفاعلية مع الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات السارية المفعول.
12. التخطيط والإشراف والمتابعة للمهام والأعمال والأنشطة.
13. التقارير والإبلاغ (مواصفات إعداد التقارير ومتابعتها). ويشمل أسلوب إعداد التقارير وطبيعته وسلامة توقيتها وأن تتضمن التقارير الجوانب الأساسية التي تعكس مدى تحقيق الرقابة الداخلية لمهامها وأهدافها و آلية تقديمها ومتابعة تنفيذ التوصيات الواردة فيها.
14. التنسيق بين وحدة التدقيق الداخلي بالوزارة وبين الجهات الرقابية الخارجية. أن وحدات التدقيق الداخلي تسعى إلى تحقيق أهدافها من خلال ارتباطاتها التعاونية مع الجهات ذات العلاقة وفي نفس الوقت تأكيد استقلالها في ظل القواعد المتعارف عليها، إذ أن هذا الارتباط البناء يسهل تحركات الإدارة لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق دونما تعريض استقلال وموضوعية هيئة التدقيق للخطر. كما أن وحدات التدقيق الداخلي لابد لها من التنسيق مع الأجهزة الرقابية الخارجية وخصوصا أجهزة الرقابة العليا في الدولة، إذ أن عملها مكمل ومسهل لعمل هذه الأجهزة.
15. توفير الحوافز المادية والمعنوية بما يضمن استمرار الكفاءات المؤهلة والخبرات المتميزة بالعمل الرقابي ويشجع الآخرين على الانخراط في العمل الرقابي
16. المعرفة في تشريعات جهاز الرقابة العليا في الدولة حيث أن عمل التدقيق الداخلي على صلة ومكمل لدور الرقابة العليا على المال العام، وأن هذه المعرفة تسهل عمل الرقابة والتدقيق الداخلي.
17. الإدارة والإشراف على وحدات التدقيق الداخلي، إذ أن الإدارة والإشراف على عمليات التدقيق الداخلي ومتابعتها تعتبر من الأسس والمقومات الرئيسية للتدقيق الداخلي فبدون الإدارة الجيدة للإشراف لن تتحقق أهداف التدقيق الداخلي.

## تحليل البيانات ومناقشتها الخصائص الديموغرافية

يظهر جدول (1) أن غالبية العاملين في وحدات التدقيق الداخلي هم من الذكور، حيث بلغت نسبتهم (93.9٪)، وأن (51.5٪) منهم تتراوح أعمارهم (25-35) سنة، وأن نسبة الذين تقل أعمارهم عن (25) سنة تبلغ (11٪)، وأن (32.5٪) تتراوح أعمارهم (36-45) سنة. في حين نجد نسبة اللذين تزيد أعمارهم عن (45) سنة تبلغ (4.9٪) فقط، وبعبارةٍ أخرى فإن غالبيتهم (84٪) تتراوح أعمارهم (25-45) سنة، أي أنهم من سن الشباب.

جدول (1) الخصائص الديموغرافية للمدققين الداخليين في الوزارات في عمان

كما يشير الجدول إلى أن خبرة (34.4٪) من العاملين في وحدات التدقيق الداخلي تقل عن (5) سنوات، وأن (21.5٪) خبرتهم (10-14) سنة، وأن من تزيد خبرتهم عن (19) سنة تبلغ (20.2٪) وهذا ربما يعود إلى حداثة تكوين هذه الوحدات إذ أنها أنشئت عام 1999م. أما فيما يتعلق بالمستوى الوظيفي فأنتنا نلاحظ أن (30.7٪) هم ممن يعملون بوظيفة مدقق وأن نسبة العاملين بوظيفة مدير بلغت (6.7٪) و أن نسبة ممن هم في وظيفة نائب مدير فهي (3.1٪)، وأن (18.4٪) من المستجيبين يعملون بوظيفة كاتب حسابات. و نلاحظ مما سبق أنه تتوفر في أفراد مجتمع الدراسة الخبرة المتنوعة وهم موزعين على كافة الوظائف أي أنهم على إطلاع على كافة أعمال وحدات التدقيق الداخلي مما يعزز الاعتماد على إجاباتهم على أسئلة الاستبيان.

## التأهيل العلمي و المهني

نلاحظ من جدول (2) أن (42.3٪) من المستجيبين هم من حملة درجة البكالوريوس وأن (9.2٪) ممن يحملون درجة في الدراسات العليا (الماجستير والدبلوم العالي) وأما الباقي فهم من حملة الدبلوم المتوسط أو الثانوية العامة. ويشير الجدول إلى أن (66.3٪) يحملون مؤهل في المحاسبة، وأن نسبة من لديهم تخصص في العلوم المالية والمصرفية (10.4٪) وأن (7.4٪) هم ممن لديهم تخصص العلوم الإدارية. كما أن (15.3٪) يحملون مؤهلاً في تخصصات أخرى. أما من حيث التأهيل المهني فنلاحظ أن نسبة من لديهم شهادات ممارسة مهنية تبلغ (31.3٪) أما الباقي فليس لهم أي مؤهل مهني متعارف عليه.

ومما سبق يتضح أن غالبية العاملين هم من الذكور وممن لديهم التأهيل العلمي المناسب لعمل التدقيق (محاسبة، علوم مصرفية ومالية، وعلوم إدارية) وأن غالبيتهم من حملة الدرجات العلمية (البكالوريوس



وما فوق) وهذا يعزز الاعتماد على إجاباتهم على أسئلة الاستبيان من ناحية، ومن ناحيةٍ أخرى فأن هذا يدلنا على التأهيل العلمي المناسب لعمل التدقيق الداخلي.

### خصائص وحدات التدقيق:

يتبين من جدول (3) أن عدد المدققين العاملين في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية يبلغ (218) مدققاً موزعين على (23) وزارة. وأن هنالك (9) وزارات يعمل في وحدة التدقيق الداخلي فيها أقل من (5) مدققين منها وزارة واحدة يعمل بها مدقق واحد، ووزارتان يعمل بها مدققان ووزارة واحدة يعمل بها (3) مدققين وأربعة وزارات يعمل بها (4) مدققين، ووزارة واحدة يعمل بها (5) مدققين، في حين نجد أن هنالك أربع وزارات يعمل بها (6) مدققين ووزارتان يعمل بها (7) مدققين وأن سبع وزارات يعمل بها أكثر من (12) مدقق، منها: وزارة واحدة يعمل بها (49) مدققاً. وهذا يدلنا إلى أن أعداد المدققين في الوزارات قليل جداً.

كما أن (22.7%) من المدققين يعملون في وزارات القطاع المالي يليه ممن يعملون في القطاع التعليمي ثم القطاع الصحي والاجتماعي ونسبة (17.2%) لكلٍ منهما، وهذا قد يعزى لكون (49) مدقق يعملون في وزارة الصحة وأن وزارات القوى العاملة والتربية والتعليم والإسكان والكهرباء والمياه والبلديات تشغل أكثر من (12) موظف في وحدات التدقيق الداخلي.

ويلاحظ أن (19) وزارة تسمى الوحدة بمديرية في حين أن (3) وزارات تطلق عليها مسمى دائرة وأن واحدة تطلق عليها مسمى مكتب وهي وزارة الخدمة المدنية.

### المقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي:

1. دعم الإدارة العليا: يعتبر دعم الإدارة العليا من أهم مقومات التدقيق الداخلي والتي بدونها لا يمكن لوحدة وإدارات التدقيق الداخلي القيام بمهامها أو وظائفها خير قيام، ويلاحظ من جدول (4) أن وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان تحظى بدعم الإدارة العليا، حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات على العبارات المتعلقة بدعم الإدارة العليا (3.68) وبلغ الانحراف المعياري لها (0.559) أي أن هنالك إتفاق على أن وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان تحظى بدعم الإدارة العليا بدرجة مرتفعة.

2. البيئة التشريعية المناسبة: في القطاع الحكومي لا يمكن تنفيذ أي عملية ما لم يكن لها غطاء قانوني وتشريعي وسند يعتمد عليه في تنفيذ تلك الوظيفة، وحيث أن التدقيق الداخلي من وظائف الإدارة، فإن هذا يتطلب وجود تشريعات وإطار قانوني تعمل فيه هذه الوحدات، وقد بينا وجود التشريعات

وخصوصاً القرار الوزاري رقم 99/80 المتعلق بوحدة التدقيق الداخلي لسنة 1999. ويشير جدول (4)، أن الوسط الحسابي لهذه العبارة يبلغ (3.95) أي أن التشريعات الناظمة للتدقيق الداخلي تتصف بالخصائص والمميزات التي تجعل أداء وظيفة التدقيق الداخلي يتم بصورة كاملة

3. الاستقلالية: أن مفهوم الاستقلالية يشمل استقلالية الموظف ووحدة التدقيق الداخلي.

3-1 استقلالية الوحدة: نلاحظ من جدول (4) أن وحدة التدقيق الداخلي تتمتع باستقلالية متوسطة، حيث أن الوسط الحسابي للإجابات على جميع العبارات المتعلقة باستقلالية الوحدة (3.47)، أي أن العاملين في وحدات التدقيق الداخلي يرون أن وحداتهم لا تتمتع بعناصر الاستقلالية المناسبة وبصورة كاملة، وهذا يعود لأسباب كثيرة منها أن الوحدة جزء لا يتجزأ من الوزارة أو الوحدة الحكومية، وبالتالي فإن استقلاليتها منقوصة، ولا يمكن أن تصل إلى حد الكمال، ومن ناحية أخرى قد يعود ذلك إلى الفروقات في الأنماط الإدارية للإدارات المختلفة.

3-2 استقلالية الموظف: يظهر جدول (4) أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة باستقلالية الموظف (3.06) وهي متوسطة مما يعني أن المدققين العاملين في وحدات التدقيق الداخلي في وزارة الخدمة المدنية يتمتعون بدرجة متوسطة من الاستقلالية الوظيفية في عملهم. وقد يعزى ذلك إلى ضغوط الإدارات الأخرى.

4. التقارير التي تعدها الوحدات: يلاحظ من جدول (4) أن وحدات التدقيق الداخلي في وزارة الخدمة المدنية في سلطنة عُمان تعد تقارير رقابية تتوفر فيها خصائص التقارير المتعارف عليها بدرجة كبيرة حيث بلغ الوسط الحسابي للعبارات المتعلقة بالتقارير وإعدادها (3.8). وأن الانحراف في الوزارات المختلفة عن هذا الوسط قد بلغ (0.9) وهذا يدل على أن هنالك إتفاق بين المدققين في كل الوزارات أن التقارير التي يتم إعدادها ذات خصائص ومواصفات عالية الجودة وحسب ما هو متعارف عليه في إعداد مثل هذه التقارير. وإن كانت التقارير التي يتم إعدادها في بعض الوزارات ليست بالمواصفات المتعارف عليها وقد يعود ذلك إلى كون بعض الوزارات يوجد بها مدقق أو اثنين. و يقوم العاملون في وحدات التدقيق الداخلي بمتابعة التقارير التي يتم إعدادها بالوحدة، ومتابعة تنفيذ التوصيات الواردة بها بدرجة كبيرة، حيث بلغ الوسط الحسابي لكافة العبارات المتعلقة بذلك (3.8) كما أن بعض الوزارات لا يتم متابعة التقارير والتوصيات الواردة بها، وهذا أدى إلى انخفاض قيمة الوسط حيث أن أكبر قيمة كانت (5) في حين أن أقل قيمة كانت (1) وهذا يستدل عليه من ارتفاع قيمة الانحراف المعياري أي أن هنالك قيمة متطرفة مما أدى إلى انخفاض الوسط الحسابي للإجابات.

5. التخطيط: إن التخطيط هو من أهم أدوات النجاح في أي عمل والتخطيط السليم ينعكس بنتائج سليمة، وتحقيق أهداف أي عمل. و يلاحظ من جدول (4) أن وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة

المدنية في سلطنة عُمان تقوم بتخطيط عملها بدرجة مرتفعة حيث نجد أن الوسط الحسابي للإجابات في كافة الوزارات لكافة العبارات المتعلقة بالتخطيط قد بلغ (3.7) وأن قيمة الانحراف المعياري، قد بلغت (0.7) وهذا يدل على أن هنالك ممارسة للتخطيط في وحدات التدقيق الداخلي في سلطنة عمان.

6. أساليب العمل: يشير جدول (4) إلى أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول العبارة قد بلغ (3.5) وهو متوسط، كما أن الفرق بين القيمة الكبرى والصغرى قليل، حيث أن القيمة الكبرى قد بلغت (4.2) والقيمة الصغرى قد بلغت (2.7) وهذا يدل على إتفاق بين الوزارات المختلفة على تخصيص أوزان متقاربة للعبارات المتعلقة بالتخطيط، ويعزز ذلك قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (0.4) وهذا يعني أن وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان تستخدم أساليب العمل المتعارف عليها بدرجة متوسطة

7. معايير و أدلة التدقيق: يظهر جدول (4) أن وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان تعتمد الأدلة والمعايير الدولية المتعارف عليها في عملها بدرجة مرتفعة، حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات (3.5) وأن الانحراف المعياري للوزارات المختلفة قد بلغ (1) وأن هنالك بعض الوزارات إنخفض فيها الوسط الحسابي إلى (1) وهو منخفض جداً وهذا يعني أن المدققين ليس لديهم معرفة بالمعايير الدولية والأدلة التدقيقية.

8. التنسيق: أن التنسيق بين وحدات التدقيق الداخلي من جهة وبين الجهات الرقابية الخارجية، وفي هذه الحالة جهاز الرقابة المالية للدولة، وبين هذه الوحدات والجهات الأخرى داخل الوزارة وخصوصاً تلك الخاضعة للتدقيق كان بدرجة مرتفعة حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات (3.7)، كما يشير جدول (4)، و ذلك لوجود نصوص في مواد القرار الوزاري رقم 99/80 المتعلق بوحدة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية وكذلك في المهام والواجبات المسندة لهذه الوحدات تحتم التنسيق بين هذه الوحدات وجهاز الرقابة المالية للدولة.

9. النظام المحاسبي والمالي: نلاحظ من جدول (4) أن النظام المحاسبي والمالي متوفر في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان بدرجة كبيرة وأن هذا النظام مناسب للتدقيق الداخلي، حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات (3.95) وأن الانحراف المعياري منخفض (0.5) وهذا يعود إلى وجود نصوص في النظام المالي والتشريعات المتعلقة بالرقابة على الأنفاق والإيرادات كما يبين سير المعاملات المالية وكيفية الرقابة عليها من قِبَل وحدات التدقيق الداخلي، وأن النظام المحاسبي يتصف بالخصائص والمواصفات اللازمة ليخدم متطلبات الرقابة والتدقيق.

10. الخطة التنظيمية للوزارات: يبين جدول (4) أن الوزارات والوحدات الحكومية التابعة للخدمة المدنية

يتوفر فيها الخطة التنظيمية المناسبة للتدقيق الداخلي بدرجة كبيرة، حيث بلغ الوسط الحسابي لكافة الوزارات (4) وأن قيمة الانحراف المعياري كانت منخفضة (0.5) كما أن المدى (الفرق بين القيمة الكبرى والقيمة الصغرى) كان قليل أي أن هنالك إجماع على أن الخطة التنظيمية في الوزارات والوحدات الحكومية موجودة بدرجة كبيرة، وهذا يعود إلى أن هذه الوحدات تعمل ضمن تشريعات ولها هياكل تنظيمية واضحة وأن هنالك فصل بين السلطات والاختصاصات والمسؤوليات وأن لكل وزارة ووحدة أهداف واضحة تعمل على تحقيقها.

11. نظام الرقابة والمساءلة: يشير جدول (4) إلى أن وجود نظام الرقابة المناسب في الوحدات والوزارات التابعة للخدمة المدنية متوفر بدرجة كبيرة حيث بلغ الوسط الحسابي لكافة الوزارات (3.9) وأن هنالك إتفاق على وجود نظام الرقابة المناسب في الوحدات والوزارات الحكومية التابعة للخدمة المدنية في سلطنة عُمان، وهذا يعود كما أسلفنا إلى تنظيم هذا النظام بموجب القوانين والتشريعات السارية المفعول. أما فيما يتعلق بنظام المساءلة وإحالة المخالفين إلى السلطات المختصة لاتخاذ الإجراءات المناسبة بحقهم، فأنا نجد أن هذا النظام موجود بدرجة متوسطة حيث بلغ الوسط الحسابي (3.4) وقد يعود السبب في ذلك إلى أن مهام وحدات التدقيق الداخلي ينحصر في كشف المخالفات وإعادتها إلى مصدرها ليتم تصويبها ومن ثم متابعة سير إجراءاتها حسب الأصول، ولا يوجد في التشريعات ما يفيد بإحالة المخالفين إلى السلطات لاتخاذ الإجراءات المناسبة بحقهم.

12. التشريعات الرقابية: يلاحظ من جدول (4) أن وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات والوحدات الحكومية التابعة للخدمة المدنية تتوفر لها التشريعات الرقابية المناسبة بدرجة كبيرة، حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات على مستوى الوزارات (3.95) وأن هنالك اتفاق ما بين الوزارات على وجود هذه التشريعات حيث أن الانحراف المعياري منخفض (0.4) وأن الفرق بين القيمة الكبرى والصغرى منخفض.

13. الكادر الرقابي الكفوء: أن العنصر البشري المؤهل والمدرب والكفوء هو أهم دعائم التدقيق الداخلي، ويظهر جدول (4) أن الكادر البشري الرقابي متوفر في وزارات الخدمة المدنية بدرجة متوسطة حيث بلغ الوسط الحسابي لجميع الوزارات (3)، ونلاحظ أيضاً أن الكادر الرقابي مناسب بدرجة كبيرة في بعض الوزارات وضعيف في بعضها الآخر، وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار المؤهلات العلمية والعملية فعلى الرغم من توفر المؤهلات العلمية إلا أن المؤهلات العملية غير كافية في هذه الوحدات إضافة إلى وحدات التدقيق الداخلي تعاني من نقص في الكادر، وهذا ما يعززه ما ورد في الجدول (3) إذ نجد أن (10) وزارات لا يزيد عدد العاملين في وحدات التدقيق الداخلي عن (5) أشخاص. وأن (14) وزارة فيها (6) مدققين فأقل، أي أكثر من نصف الوزارات فيها نقص في الكادر الرقابي. ويُلاحظ أن أعداد

- الدورات الخارجية والداخلية التي حضرها المدققين الداخليين قليل جداً لا بل أن معظم العاملين لم يحضروا أي دورة تدريبية في مجال التدقيق والرقابة، كما يشير إلى ذلك جدول (2). وهذا ما أكدت عليه توصيات ندوة التدقيق الداخلي معهد الإدارة العامة، (2005).
14. التشريعات المتعلقة بالرقابة العليا: أما فيما يتعلق بمعرفة الكادر الرقابي بتشريعات جهاز الرقابة المالية للدولة فكانت متوسطة. حيثُ بَلَغَ الوسط الحسابي لها (3.07) وأن بعض الوحدات في بعض الوزارات معرفتهم بتشريعات جهاز الرقابة المالية للدولة منخفضة كما تدل على ذلك معطيات جدول (4) حيث أن القيمة الصغرى قد بلغت (1) وهي منخفضة.
15. الخطة التنظيمية لوحدة التدقيق: تشير معطيات جدول (4) إلى أن وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان يتوفر لها خطة تنظيمية بدرجة كبيرة حيثُ بَلَغَ الوسط الحسابي لكافة الوزارات (3.8) كما بلغت القيمة الكبرى والصغرى (4.8)، (2.8) على التوالي أي أن وجود الخطة التنظيمية لوحدة التدقيق الداخلي متوفرة بدرجة كبيرة أو متوسطة في بعض الوزارات، وقد يعود السبب في ذلك إلى قلة الكادر العامل في وحدات التدقيق الداخلي، مما يجعل توفر الخطة من الصعوبة بمكان إذ لا يمكن أن يكون هنالك هيكل واضح أو فصل في المسؤوليات والواجبات ويجعل العمل يتم بطريقة عشوائية إذ لا نجد أن موظف يتخصص للقيام بعمل بعينه إنما يتم قيام الموظف بأكثر من وظيفة في آن واحد.
16. الإدارة والإشراف: يبين جدول (4) أن إدارة وحدات التدقيق الداخلي يتم بدرجة عالية، حيثُ بَلَغَ الوسط الحسابي لكافة الوزارات (3.7) وتتراوح درجة توفُرَ مقوم الإدارة والإشراف (2.3 -4.5) وهذا يدل على أن الإدارة والإشراف في بعض الوزارات ضعيف، وهذا يرتبط بنقص الكوادر أو ضعف التأهيل كما يظهر في المقومات الأخرى.
17. الحوافز: يظهر جدول (4) أن وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان لا يتوفر فيها حوافز حيث بلغ الوسط الحسابي لجميع الوزارات (2) وهو أقل وسط حسابي بين جميع المقومات على الإطلاق، هذا وقد أكدت ندوة التدقيق الداخلي على ضعف الحوافز. (معهد الإدارة العامة، 2005)

### بيانات الوزارات ودرجة توفر المقومات بها

نلاحظ من جدول (5) أن هنالك تقارب في مستويات توفر المقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية، وبصورة عامة يمكن القول بأن المقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان متوفرة بدرجة كبيرة، حيثُ أن الوسط الحسابي لكافة

المقومات في كافة الوزارات بلغ (3.6) وأن أقل قيمة بلغت (2.5) اي أنها تتوفر بدرجة عالية أو بدرجة متوسطة ولا يوجد أي وزارة لا تتوفر فيها المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي بدرجة ضعيفة، حيث أن الوسط الحسابي أكثر من (2.5).

## اختبار الفرضيات

### الفرضية الأولى: توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي

ولاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (T) لمعرفة فيما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي لكافة المقومات وبين الوسط الحسابي المفترض (المحك) أو نقطة الفصل وهو (3.5) أي درجة الموافقة حيث أن أي قيمة أكثر من (3.5) يتم تقريبها لتصبح (4). ويشير جدول (6) إلى أن قيمة (t) الجدوليه أقل من قيمة (t) المحسوبة عند درجات حرية (22) (عدد الوزارات ناقص واحد). فأننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بتوفر المقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان.

### الفرضية الثانية: إدراك الإدارة العليا لأهمية توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي

ولاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (T) لمعرفة فيما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي لدى إدراك الإدارة العليا لأهمية توفر المقومات وبين الوسط الحسابي المفترض (المحك) أو نقطة الفصل وهو (3.5) أي درجة الموافقة حيث أن أي قيمة أكثر من (3.5) يتم تقريبها لتصبح (4). ويشير جدول (7) إلى أن قيمة (t) الجدوليه أقل من قيمة (t) المحسوبة عند درجات حرية (22). فأننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة أن الإدارة العليا في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عمان تدرك أهمية توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي.

### الفرضية الثالثة: تأثير القطاع الذي تنتمي إليه الوزارة

اعتمد التقسيم المعمول به في تصنيف الموازنة العامة للدولة للسنة المالية (2005) الذي قسم الوزارات والوحدات الحكومية إلى (11) قطاع، والمبينة في جدول (8)، واستثنى قطاع الدفاع. ويلاحظ من جدول (8) أن قطاع الصحة تتوفر به مقومات التدقيق الداخلي بأعلى درجة، حيث بلغ الوسط الحسابي لكافة العبارات (4.1) أي أن القطاع يوفر المقومات الأساسية لوحدات التدقيق الداخلي بصورة كبيرة علماً بأنه يوجد في وزارة الصحة (49) مدققاً يعملون في وحدة التدقيق الداخلي ويليه قطاع الأمن والنظام العام وهذا القطاع يشمل على وزارتي الداخلية والعدل.

وقد كانت درجة توفر مقومات التدقيق الداخلي في هذا القطاع مرتفعة حيث بلغ الوسط الحسابي لها (3.81). أما القطاع الذي يوفر أقل درجة من المقومات الأساسية لوحدة التدقيق الداخلي فهو قطاع النقل، حيث بلغ الوسط الحسابي لكافة عبارات القطاع (2.9) أي أن المقومات تتوفر بوزارات هذا القطاع بدرجة متوسطة. كما أن المقومات الأساسية لوحدة التدقيق الداخلي تتوفر بدرجة متوسطة في الوزارات التابعة لكل من قطاع الشؤون الاقتصادية وقطاع التعليم وقطاع الخدمات العامة وقطاع الإسكان إضافة إلى قطاع النقل وبالترتيب من الأعلى إلى الأدنى. وتتوفر مقومات التدقيق الداخلي في بقية القطاعات بدرجة كبيرة.

ولاختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بتأثير القطاع على توفر مقومات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان، استخدم تحليل التباين الأحادي لمعرفة تأثير القطاع الذي تنتمي إليه الوزارة على توفر مقومات التدقيق الداخلي في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية. ويشير جدول (9) إلى أن قيمة (F) المحسوبة قد بلغت (0.84) ومستوى معنوية لها عند درجات حرية (10). (12) هو (0.604). وحيث أن قيمة (F) المحسوبة ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (10). (12) حيث أن قيمتها أقل من قيمة (F) جدوليه، فأنتنا نقبل الفرضية العدمية القائلة أن توفر مقومات التدقيق الداخلي لا يختلف باختلاف القطاع الذي تنتمي إليه الوزارة، والسبب إلى أن الوزارات تتقيد بالقانون المالي والقرار الوزاري (99/80) المتعلق بوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات والوحدات الحكومية

#### الفرضية الرابعة: تأثير التوزيع الجغرافي

ونظرا لعدم توفر بيانات منشورة عن الوحدات الإدارية في كافة الوزارات، فقد تم حصر كافة الوحدات الميدانية من مستوى مديرية أو دائرة، لمعرفة التأثير الجغرافي على مدى توفر المقومات في الوحدات فقد تم إيجاد معامل الارتباط ما بين توفر المقومات في الوزارة الواحدة وعدد الوحدات الميدانية لكل وزارة. ويشير جدول (10) إلى أن معامل الارتباط بين المقومات وبين الوحدات الميدانية من مستوى مديرية أو دائرة يبلغ (0.08) وليس له دلالة إحصائية أي أنه لا يوجد ارتباط ما بين توفر المقومات وبين الوحدات الميدانية من مستوى مديرية أو دائرة. وعليه فأنتنا نقبل الفرضية القائلة بأن توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان لا يختلف باختلاف التوزيع الجغرافي (عدد الوحدات الميدانية) لهذه الوزارات. وقد يعزى هذا إلى أن عمليات الصرف والشؤون المالية تتم بشكل مركزي في مركز الوزارة في العاصمة ولا يوجد صلاحيات للصرف من قبل المسؤولين في الوحدات الميدانية التابعة للوزارة وأن هذه الوحدات الإدارية الميدانية هي وحدات تنفيذية لا يتم فيها أي إجراءات مالية.

## اختبار الفرضية الخامسة: تأثير حجم الوزارة

لا يختلف مدى توفر مقومات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان باختلاف حجم الوزارة (حجم الموازنة، أعداد العاملين، أعداد الوحدات الإدارية). ولاختبار هذه الفرضية ومعرفة تأثير حجم الموازنة على توفر مقومات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان فقد تم إيجاد معامل الارتباط ما بين توفر المقومات في الوزارة الواحدة، وحجم الموازنة مقاساً بقيمة الإيرادات العامة والنفقات الرأسمالية والنفقات الجارية ومجموع النفقات والتي تساوي إجمالي الموازنة العامة للدولة وذلك حسب موازنة عام (2004) التقديرية و أعداد العاملين في الوزارة، وأعداد الوحدات الإدارية.

ويشير جدول (10) إلى أن جميع معاملات الارتباط بين المقومات وبين المتغيرات المتعلقة بالموازنة ليس لها دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، أي أنه لا يوجد ارتباط ما بين توفر المقومات وبين موازنة كل وزارة معبر عنها بالإيرادات والنفقات الجارية والنفقات الرأسمالية وإجمالي الموازنة. وبناء عليه فأنا نقبل الفرضية العدمية القائلة بأن درجة توفر مقومات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية لا تختلف باختلاف حجم الموازنة.

## تأثير عدد الموظفين في الوزارة:

ويشير جدول (10) إلى أن معامل الارتباط بين المقومات وبين أعداد الموظفين في الوزارة ليس له دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، أي أنه لا يوجد ارتباط ما بين توفر المقومات وبين حجم الوزارة معبر عنه بأعداد الموظفين العاملين فيها. أي نقبل الفرضية العدمية القائلة بأن درجة توفر مقومات التدقيق الداخلي لا تختلف باختلاف أعداد موظفي الوزارة.

## تأثير عدد الوحدات الإدارية:

ويشير جدول (10) إلى أن معامل الارتباط بين المقومات وبين أعداد الوحدات الإدارية في الوزارة ليس له دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، أي أنه لا يوجد ارتباط ما بين توفر المقومات وبين حجم الوزارة معبر عنه بأعداد الوحدات الإدارية فيها. وبناءً عليه فأنا نقبل الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود اختلاف في مدى توفر مقومات التدقيق الداخلي باختلاف أعداد الوحدات الإدارية التابعة للوزارة. وبناء على نتائج اختبار الفرضيات الفرعية السابقة وحيث أننا قبلنا الفرضية العدمية لهذه الفرضيات الفرعية، وعليه فأنا نقبل الفرضية العدمية الرئيسية القائلة لا يختلف توفر مقومات التدقيق الداخلي



في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان باختلاف (حجم الموازنة، أعداد العاملين، أعداد الوحدات الإدارية).

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

1 - تتوفر المقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية، وتختلف درجة توفرها من مقوم لآخر، وبصورة إجمالية فإن مقومات التدقيق الداخلي متوفرة في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة بدرجة مرتفعة.

أ- تتوفر بدرجة مرتفعة المقومات المتعلقة بمواصفات التقارير التي تقدمها وحدات التدقيق الداخلي وخصائصها، ومتابعتها، والخطة التنظيمية للوزارة، والخطة التنظيمية لوحدة التدقيق الداخلي؛ والإدارة والإشراف، ودعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي؛ وتخطيط العمل الرقابي. وقواعد ومعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها وتطبيقها والبيئة التشريعية والرقابية المناسبة لوحدة التدقيق الداخلي. و نظام مالي ومحاسبي مناسب لطبيعة عمل الوزارة والبيئة الرقابية الحكومية.

ب- تتوفر بدرجة متوسطة المقومات المتعلقة باستقلالية وحدة التدقيق الداخلي و استقلالية المدقق، و معرفة المدققين العاملين بها بالتشريعات المتعلقة بالرقابة الخارجية، (جهاز الرقابة المالية للدولة)، و الكادر الرقابي المناسب، والتنسيق الداخلي والخارجي، أي التنسيق بين وحدات التدقيق الداخلي وبقية وحدات الوزارة وبين وحدات التدقيق الداخلي وجهاز الرقابة المالية للدولة، و الأدلة الرقابية.

ج- أن مقوم الحوافز قد جاء بدرجة ضعيفة وهو الوحيد في هذه المرتبة؛ إذ أن العاملين في وحدات التدقيق الداخلي هم موظفون خاضعون لنظام الخدمة المدنية، وهذا النظام مطبق على جميع موظفي وزارات الخدمة بما فيهم العاملين في وحدات التدقيق الداخلي، وبالتالي فإنه لا توجد أية مميزات أو حوافز خاصة للعاملين في وحدات التدقيق الداخلي، أسوة بالعاملين في جهاز الرقابة المالية للدولة.

2 - توفرت المقومات الأساسية في وزارات التراث والثقافة، والإعلام، والداخلية، والخارجية، والصحة والسياحة والنفط والغاز، والأوقاف والشؤون الدينية، والشؤون القانونية، والتجارة والصناعة بدرجة مرتفعة، أما بقية الوزارات فتتوفر بدرجة متوسط.

3 - تدرك الإدارة العليا في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان أهمية توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي، ويعود السبب إلى زيادة الوعي بأهمية التدقيق الداخلي ودوره الفعال في المحافظة على المال العام.

4 - لا تختلف درجة توفر المقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية في سلطنة عُمان باختلاف القطاع الذي تنتمي إليه الوزارة، ويعود السبب إلى أن جميع الوزارات تطبق القرار الوزاري رقم (99/80) المتعلق بوحدات التدقيق الداخلي و التشريعات المالية و الإدارية على جميع الوحدات يسهم في درجة توفر المقومات في كل الوزارات بالدرجة نفسها تقريباً، بغض النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه الوزارة، إضافة إلى ذلك فأن التشريعات المالية و الرقابية العُمانية قد حصرت الرقابة و التدقيق الداخلي في ما قبل الصرف بهذه الوحدات، واقتصرت رقابة جهاز الرقابة المالية للدولة على الرقابة اللاحقة، وبذلك فأن البيئة التنظيمية لهذه الوحدات متشابهة.

5 - لا يختلف توفر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي في وحدات التدقيق الداخلي في وزارات الخدمة المدنية تبعاً لحجم الوزارة مقاسة بحجم الموازنة للوزارة أو أعداد وحداتها الإدارية المركزية أو التوزيع الجغرافي (عدد الوحدات الميدانية)، وقد يعود السبب في ذلك إلى أن عمل وحدات التدقيق الداخلي يقتصر على التدقيق المالي قبل الصرف؛ إذ أن عملية الصرف والأنفاق تتم مركزياً أي أن الشؤون المالية في مركز الوزارات هي المسئول الأول والأخير عن الصرف ولا توجد صلاحيات للوحدات الميدانية بالصرف.

6 - تبين من تحليل البيانات المتعلقة بمؤهلات العاملين في وحدات التدقيق الداخلي أن هنالك نسباً مرتفعة ممن يحملون درجات جامعية، وأن معظمهم يحملون درجات علمية في مجال المحاسبة، ولكن في جانب التأهيل العملي، فأننا نلاحظ أن هنالك نقصاً واضحاً في المدققين الحاصلين على شهادات ممارسة مهنية في مجال التدقيق الداخلي، وكذلك في أعداد المدققين المشاركين في دورات تدريبية سواء كانت داخلية أو خارجية، وهذه النتيجة تتفق مع نتائج ندوة التدقيق الداخلي (معهد الإدارة العامة، 2005).

7 - يتضح من الإطار النظري أن إدارات التدقيق الداخلي يقتصر عملها على التدقيق المالي ولا تقوم بالتدقيق الإداري و أن عملية التدقيق الداخلي تتم بشكل تقليدي و يدوي ولا يتم استخدام الوسائل التكنولوجية للمعلومات الحديثة مثل: الحاسب الآلي.

## التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة نوصي بما يلي:

- 1 - تعزيز استقلال وحدات التدقيق الداخلي وتهيئة الضمانات الكافية لها، لمساعدتها على أداء مهماتها واستيفاء مسؤولياتها واختصاصاتها بكل شفافية وحيادية وموضوعية، ودون أية ضغوط أو مؤثرات خارجية، وبما يتفق مع المعايير المهنية المتعلقة بالاستقلالية الصادرة عن المنظمات الدولية مثل أنتوساي و(IIA) ومعايير التدقيق والرقابة الداخلية الصادرة عن الهيئات الدولية الأخرى، بحيث تتوفر لها الاستقلالية المالية والتنظيمية والوظيفية وتكريس هذه الاستقلالية في التشريعات وتوفير البيئة المناسبة لتطبيقها.
- 2 - تعزيز استقلالية المدقق الداخلي بإصدار التشريعات أو تعديل التشريعات سارية المفعول لتتضمن نصوصاً على حصانة الموظف، وأن يكون للعاملين في وحدات التدقيق الداخلي نظام خاص بهم، و إيجاد مظلة على مستوى السلطنة لوحدة التدقيق الداخلي، كما هو الحال مع زملائهم القائمين على الرقابة اللاحقة وبما يتفق مع المعايير المهنية المتعلقة بالاستقلالية الصادرة عن المنظمات الدولية.
- 3 - الاهتمام بالكادر الرقابي العامل في وحدات التدقيق الداخلي تأهيلاً وتدريباً وتوفير المخصصات ومتطلبات العمل اللازمة لهم، وخصوصاً مخصصات التدريب، ووضع أسس لانتقاء موظفي وحدات التدقيق الداخلي، وتعيين الكفاءات والمهارات والمؤهلين، التي تتناسب وطبيعة العمل وحجمه في الوحدات الحكومية والوزارات. وتشجيع المدققين على ضرورة الحصول على شهادات مهنية في مجال التدقيق الداخلي.
- 4 - زيادة التعاون والتنسيق مع جهاز الرقابة المالية للدولة، بأسلوب يدعو إلى تفعيل العمل الرقابي وتكامله، ويؤدي إلى سلامة الأداء المالي، والاهتمام بالتنسيق الداخلي بين وحدات التدقيق الداخلي وبقية الوحدات والإدارات في داخل الوزارة.
- 5 - صياغة أدلة التدقيق الداخلي للقطاع العام، والتأكيد على أهميته.
- 6 - إيجاد نظام حوافز وتعييزات يتناسب مع المسؤوليات الملقاة على عاتق العاملين في وحدات التدقيق الداخلي وإيجاد نظام رواتب خاص بهم، وربطه بنظام التأهيل والتدريب.
- 7 - تطوير الآليات الرقابية في وزارات الشؤون الاقتصادية، النقل والمواصلات، التربية والتعليم و التي لم تتحقق فيها مقومات التدقيق الداخلي بشكل متوسط.
- 8 - أن يمتد نطاق التدقيق ليشمل التدقيق الإداري، ورقابة الأداء إضافة للتدقيق المحاسبي.
- 9 - إجراء مزيد من الدراسات حول التدقيق الداخلي الحكومي في سلطنة عُمان.

## المراجع

الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2003، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

الاربوساي، 2004، توصيات الاجتماع، مجلة الرقابة المالية، ع45

ديوان المحاسبة الوطني الاسترالي، 1994، دليل عملي للرقابة المالية الداخلية في القطاع العام، ترجمة طارق الساطي، ديوان المحاسبة، الإمارات العربية المتحدة.

ديوان المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة، 2004، تحديث أجهزة الرقابة العليا

الرحاحلة، محمد ياسين، 2005، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، م1، ع1، عمان، الأردن. ص ص، 59-77.

معهد الإدارة العامة (2005) ندوة التدقيق الداخلي، بين التشريع النظري والتطبيق العملي، خلال الفترة 26 - 28 فبراير، مسقط سلطنة عمان

عبدالله، خالد أمين، (2004)، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.

عبدالله، نضال فريد، (1998)، رقابة ديوان المحاسبة في الاردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لاجهزة الرقابة العليا (الأتوساي)، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة آل البيت، المفرق

غفير، كاميليا، (1995)، المقومات الأساسية للمراجعة الداخلية ومدى توافرها في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قار يونس، الجماهيرية الليبية.

الفرجات، احمد خليل موسى، (2003)، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.

مهيبار، محمد حسن (1993)، فاعلية وحدات التدقيق المالي الداخلي في الإدارة العامة الأردنية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن.

المراسيم السلطانية و القرارات الوزارية

المرسوم السلطاني رقم 80/8 بإصدار قانون الخدمة المدنية.

- المرسوم السلطاني رقم 84/52 اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية.
- المرسوم السلطاني رقم 76/48 بشأن توقيع المعاملات المالية الخارجية والداخلية.
- المرسوم السلطاني رقم 94/32 بشأن تحصيل الضرائب والرسوم وغيرها من المبالغ المستحقة
- المرسوم السلطاني رقم 91/129 ورقم 2000/55 بإصدار قانون الرقابة المالية للدولة.
- المرسوم السلطاني رقم 96/39 بتحديد اختصاصات وزارة المالية واعتماد هيكلها التنظيمي.
- المرسوم السلطاني رقم 98/47 وتعديلاته القانون المالي.
- المرسوم السلطاني رقم 91/129 الرقابة المالية على أنشطة الجهاز الإداري للدولة.
- المرسوم السلطاني رقم 84/86 وتعديلاته قانون المناقصات الحكومية.
- القرار الوزاري رقم 99/80 اللائحة المنظمة لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات والوحدات الحكومية.
- القرار الوزاري رقم 94/20 اللائحة التنفيذية بشأن تحصيل الضرائب والرسوم.
- القرار الوزاري رقم 99/51 بإلغاء الدوائر المختصة بمراجعة المصروفات الواردة في الهيكل التنظيمي لوزارة المالية.
- المنشور المالي رقم 87/6 وتعديلاته بشأن إدارة الخزائن الحكومية.
- المنشور المالي رقم 85/4 وتعديلاته بشأن إمسك السلف المستدime.
- المنشور المالي رقم 90/4 وتعديلاته بشأن نظام المخازن الحكومية وفقاً للائحة المخازن الحكومية.
- المنشور المالي رقم 87/4 وتعديلاته لائحة المنقولات الحكومية.
- المنشور المالي رقم 83/8 وتعديلاته بشأن قواعد فتح الحسابات الحكومية لدى البنوك.
- المنشور المالي رقم 90/8 نظام إصدار المستندات والسجلات المالية والغرض من حفظها.
- المنشور المالي رقم 87/12 بشأن إمسك مجموعة من الدفاتر.
- المنشور المالي رقم 88/3 بشأن إحكام نظام الطوابع المالية.
- المنشور المالي رقم 87/8 بشأن دليل تصنيف الميزانية العمومية للدولة وفقاً للبرنامج السنوي.
- المنشور المالي رقم 85/5 بالنظام المالي للوحدات الحكومية المستقلة.

Auditor General, 2000, Internal Audit Function within Government Ministries Report by the Auditor General.

<http://www.nao.gov.mt/reports/Internal%20Audit/TOC&ExecSum.pdf>

Dittenhofer, M., 2004, Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods, Managerial Auditing Journal, Vol (16) No (8), pp. 443-450.

GAO United States General Accounting Office, 2003, Comptroller General of the General Accounting.

Hancox, David, 2004, Introduction to the Internal and Performance Auditing Function in Government, Association of Government Accountants:

<http://www.agacgfm.org/homepage.aspx>

<http://www.home.nycap.rr.com/dhancox/siena/Audit2.htm,p1>.

Hepworth, Noel, 2002, Control and Internal Audit, Institute of Public Finance, [http://www.cipfa.org.uk/international/download/paper\\_nh\\_may2002.pdf](http://www.cipfa.org.uk/international/download/paper_nh_may2002.pdf)

<http://www.carsoncity.nv.us/ia/documents/INTERNAL%20Audit%20Philosophy.pdf>

Institute of Internal Auditors, 2004, Internal Auditing Standards, [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

Institute of Internal Auditors," Standards for The Professional Practice of Internal Auditing", Internal Auditor, Vol. 58, Issue .1, Feb 2001, pp.79-93.

Internal Audit In The Canadian Federal Government.

[http://www.evaluationcanada.ca/distribution/20030601\\_macdonald\\_doug\\_a.pdf](http://www.evaluationcanada.ca/distribution/20030601_macdonald_doug_a.pdf)

ISO 9001:2000) Establish an Internal Audit Program dba The 9000 Store <http://www.9001-info.com/default.aspx>

Moorthy, Vijaya, 2004, Evaluation of Internal Controls with Special Reference to the Audit of Public Sector Enterprises in India <http://www.asosai.org/journal1999/contents.htm>

Research Foundation Of Institute Of Internal Auditors, 2004, Challenge In Government Auditing Emerging, Vol(1),No(3),pp 1-18.

جدول (1) الخصائص الديمغرافية للمدققين الداخليين في الوزارات في عُمان

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة
الجنس	ذكر	153	93.9
	أنثى	10	6.1
العمر	اقل من 25	18	11.0
	25-35	84	51.5
	36-45	53	32.5
	46-55	6	3.7
	55 فما فوق	2	1.2
	اقل من 5	56	34.4
الخبرة	5-9	23	14.1
	10-14	35	21.5
	15-19	16	9.8
	20-24	27	16.6
	25 فأكثر	6	3.7
المسمى الوظيفي	مدير	11	6.7
	نائب مدير	5	3.1
	رئيس قسم	26	16.0
	مدقق	50	30.7
	كاتب حسابات	30	18.4
	أخرى	41	25.2

جدول (2) التأهيل العلمي والعملي للمدققين الداخليين

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة
المؤهل	الثانوية العام فما دون	53	32.5
	دبلوم متوسط	26	16.0
	بكالوريوس	69	42.3
	دبلوم عالي	10	6.1
	ماجستير	5	3.1
التخصص	محاسبة	108	66.3
	علوم إدارية	12	7.4
	علوم مالية ومصرفية	17	10.4
	اقتصاد	1	0.6
	أخرى	25	15.3

68.7	112	لا يوجد	شهادات مهنية
1.8	3	CPA	
8.6	14	CIA	
2.5	4	CMA	
4.9	8	ACPA	
13.5	22	أخرى	

جدول (٣) خصائص وحدات التدقيق في سلطنة عُمان

نسبة المدققين	عدد المدققين	مسمي الوحدة	القطاع	الوزارة
1.8	4	وحدة	الأمن والنظام العام	الداخلية.
3.2	7	وحدة	الأمن والنظام العام	العدل.
<b>5.0</b>	<b>11</b>		مجموع القطاع	
8.7	19	وحدة	الإسكان	البلديات والبيئة وموارد المياه.
8.3	18	وحدة	الإسكان	الإسكان والكهرباء والمياه.
<b>17.0</b>	<b>37</b>		مجموع القطاع	
6.0	13	وحدة	التعليم	التعليم العالي.
11.0	24	وحدة	التعليم	التربية والتعليم.
<b>17.0</b>	<b>37</b>		مجموع القطاع	
2.8	6	وحدة	الثقافة	الإعلام.
1.8	4	وحدة	الثقافة	التراث والثقافة.
0.9	2	قسم	الثقافة	الأوقاف والشؤون الدينية.
2.3	5	مكتب	الثقافة	الشؤون الرياضية.
<b>7.8</b>	<b>17</b>		مجموع القطاع	
6.0	13	وحدة	الخدمات الاجتماعية	القوى العاملة.
0.9	2	وحدة	الخدمات الاجتماعية	الخدمة المدنية.
2.8	6	قسم	الخدمات الاجتماعية	التنمية الاجتماعية.
<b>3.7</b>	<b>8</b>		مجموع القطاع	
3.2	7	قسم	الخدمات العامة	الخارجية.
2.8	6	وحدة	الخدمات العامة	المالية.
0.5	1	وحدة	الخدمات العامة	الشؤون القانونية.
<b>6.4</b>	<b>14</b>		مجموع القطاع	



5.5	12	وحدة	الزراعة والثروة السمكية	الزراعة والثروة السمكية.
<b>5.5</b>	<b>12</b>		مجموع القطاع	
1.4	3	وحدة	الشؤون الاقتصادية	السياحة.
2.8	6	وحدة	الشؤون الاقتصادية	التجارة والصناعة.
1.4	3	وحدة	الشؤون الاقتصادية	الاقتصاد الوطني.
<b>5.5</b>	<b>12</b>		مجموع القطاع	
22.5	49	وحدة	الصحة	الصحة.
<b>22.5</b>	<b>49</b>		مجموع القطاع	
1.8	4	وحدة	الطاقة والبترو	النفط والغاز.
1.8	4		مجموع القطاع	
1.8	4	وحدة	النقل	النقل والاتصالات.
<b>1.8</b>	<b>4</b>		مجموع القطاع	
<b>100.0</b>	<b>218</b>		مجموع كافة القطاعات	

جدول (٤) مدى توفر المقومات الأساسية في وحدات التدقيق الداخلي

الترتيب	القيمة الكبرى	القيمة الصغرى	المدى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
مرتفع	4.7	1.09	3.61	0.910	3.76	مواصفات إعداد التقارير
مرتفع	5	1	4	1.084	3.81	متابعة التقارير
متوسط	4.13	2.58	1.55	0.397	3.47	أساليب العمل
مرتفع	4.79	2	2.79	0.683	3.65	تخطيط عملية التدقيق
مرتفع	4.89	1	3.89	0.964	3.52	اعتماد المعايير الدولية
مرتفع	5	2.5	2.5	0.638	3.69	وجود ناذلة التدقيق والرقابة
مرتفع	4.52	2.78	1.74	0.463	3.67	التنسيق الداخلي والخارجي
مرتفع	4.6	2.47	2.13	0.521	3.95	النظام المحاسبي والمالي
متوسط	4.5	1	3.5	1.013	3.07	المعرفة في تشريعات الجهاز
مرتفع	4.75	2.5	2.25	0.593	3.84	نظام الرقابة والمساءلة
مرتفع	4.8	2.93	1.87	0.506	4.04	وجود خطة تنظيمية للوزارة
متوسط	4.5	2.33	2.17	0.654	3.43	وجود نظام مساءلة
مرتفع	4.67	3	1.67	0.421	3.95	التشريعات الرقابية
مرتفع	4.67	1.94	2.73	0.605	3.47	استقلالية الوحدة
متوسط	3.67	2.33	1.34	0.320	3.06	استقلالية الموظف
مرتفع	4.39	2.57	1.82	0.470	3.72	الإدارة والإشراف
مرتفع	4.79	2.83	1.96	0.397	3.76	الخطة التنظيمية لوحد التدقيق

متوسط	3.85	1.83	2.02	0.480	3.05	الكادر الرقابي
ضعيف	3.75	1	2.75	0.671	2.01	الحوافز
مرتفع	4.48	2.59	1.89	0.559	3.68	دعم الإدارة العليا
متوسط	4.29	2.54	1.75	0.461	3.56	جميع المقومات

جدول (٥) بيانات الوزارات ودرجة توفر المقومات بها

الوزارة	القطاع	مسمي الوحدة	عدد المدققين	الوسط الحسابي	درجة توفر المقوم
الأعلام.	الثقافة	وحدة	6	4.2	مرتفعة
الصحة.	الصحة	وحدة	49	4.1	مرتفعة
الداخلية.	الأمن والنظام العام	وحدة	4	4.1	مرتفعة
التراث والثقافة.	الثقافة	وحدة	4	4.1	مرتفعة
السياحة.	الشؤون الاقتصادية	وحدة	3	3.9	مرتفعة
الخارجية.	الخدمات العامة	قسم	7	3.8	مرتفعة
النفط والغاز.	الطاقة والبتترول	وحدة	4	3.7	مرتفعة
القوى العاملة.	الخدمات الاجتماعية	وحدة	13	3.7	مرتفعة
الزراعة والثروة السمكية.	الزراعة والثروة السمكية	وحدة	12	3.7	مرتفعة
الأوقاف والشؤون الدينية.	الثقافة	قسم	2	3.6	مرتفعة
التجارة والصناعة.	الشؤون الاقتصادية	وحدة	6	3.6	مرتفعة
الخدمة المدنية.	الخدمات الاجتماعية	وحدة	2	3.5	مرتفعة
العدل.	الأمن والنظام العام	وحدة	7	3.5	مرتفعة
التعليم العالي.	التعليم	وحدة	13	3.4	متوسطة
التنمية الاجتماعية.	الخدمات الاجتماعية	قسم	6	3.3	متوسطة
التربية والتعليم.	التعليم	وحدة	24	3.2	متوسطة
البلديات والبيئة وموارد المياه.	الإسكان	وحدة	19	3.2	متوسطة
المالية.	الخدمات العامة	وحدة	6	3.2	متوسطة
الإسكان والكهرباء والمياه.	الإسكان	وحدة	18	3.1	متوسطة
الشؤون الرياضية.	الثقافة	مكتب	5	3.1	متوسطة
النقل والاتصالات.	النقل	وحدة	4	2.9	متوسطة
الاقتصاد الوطني.	الشؤون الاقتصادية	وحدة	3	2.5	متوسطة
الشؤون القانونية.	الخدمات العامة	وحدة	1	2.5	متوسطة

جدول (٦) اختبار الفرضية الأولى

المتغير	الوسط الحسابي	درجة الإدراك	T المحسوبة	T جدوليه	درجات الحرية	المعنوية
توفر المقومات الأساسية	3.6	مرتفعة	2.3	1.96	22	000

جدول (٧) اختبار الفرضية الثانية

المتغير	الوسط الحسابي	درجة الإدراك	T المحسوبة	T جدوليه	درجات الحرية	المعنوية
توفر المقومات الأساسية	3.83	مرتفعة	5.8	1.96	22	000

جدول (٨) توفر المقومات حسب القطاعات

القطاع	عدد الوزارات	الوسط الحسابي	درجة التوفر
الخدمات العامة	3	3.2	متوسطة
الأمن والنظام العام	2	3.8	مرتفعة
التعليم	2	3.3	متوسطة
الصحة	1	4.1	مرتفعة
الخدمات الاجتماعية	3	3.5	مرتفعة
الإسكان	2	3.2	متوسطة
الثقافة	4	3.8	مرتفعة
الطاقة والبتروول	1	3.7	مرتفعة
الزراعة والثروة السمكية	1	3.7	مرتفعة
النقل	1	2.9	متوسطة
الشؤون الاقتصادية	3	3.3	متوسطة
المجموع	23	3.6	مرتفعة

جدول (٩) تحليل التباين الأحادي لتأثير القطاع على المقومات

مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	(F)	المعنوية	
2.043	10	0.204	0.84	0.604	بين المجموعات
2.920	12	0.243			داخل المجموعات
4.963	22				مجموع

جدول (١٠) معاملات الارتباط بين المقومات و حجم الوزارة و التوزيع الجغرافي

المقومات		المتغير
0.070	معامل الارتباط	عدد المدققين
0.752	المعنوية	
-0.014	معامل الارتباط	عدد الموظفين
0.950	المعنوية	
0.070	معامل الارتباط	الإيرادات
0.750	المعنوية	
-0.089	معامل الارتباط	النفقات الجارية
0.687	المعنوية	
0.015	معامل الارتباط	النفقات الرأسمالية
0.946	المعنوية	
-0.092	معامل الارتباط	مجموع النفقات
0.677	المعنوية	
0.081	معامل الارتباط	عدد الوحدات الإدارية
0.41	المعنوية	
0.02	معامل الارتباط	عدد الوحدات الميدانية
0.91	المعنوية	