

العوامل المؤثرة على فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في السوق المالية من وجهة نظر العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي

Factors Affecting the Effectiveness of Internal Audit in Jordanian Industrial Companies listed at Amman Stock Exchange Perceived by Internal Auditing Staff.

محمد النوايسة*، وعوني هلسا**، وهالة فلاح***

Mohammad Nawaiseh, Awni Halasa, & Hala Falah

*قسم المحاسبة، جامعة الزيتونة الاردنية. ** قسم ادارة الاعمال، جامعة العلوم المالية والمصرفية، الاردن. *** قسم المحاسبة، جامعة الزعيم الأزهرى، السودان

الباحث المرسل: بريد الكتروني: nawaisehmohd@yahoo.com

تاريخ التسليم: (٢٠١٢/١١/١٩)، تاريخ القبول: (٢٠١٣/٩/٥)

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في السوق المالية من وجهة نظر العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في السوق المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استبانة تكونت من (٤٠) بنداً وزعت على العينة النهائية والمعتمدة لأغراض البحث والتحليل والتي تمثل (٤٠) شركة بواقع موظف واحد يشغل أعلى رتبة من العاملين في التدقيق الداخلي في كل منها، وذلك لأخذ آرائهم حول العوامل التي يمكن أن يعزى إليها درجة الأهمية على فاعلية التدقيق الداخلي، ولتحليل البيانات وإختبار الفرضيات تم استخدام التكرارات، والنسب المئوية، والانحراف المعياري، والمتوسط الحسابي، وإختبار (T) لعينة واحدة، وتحليل التباين الأحادي (ANOVA)، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا تتأثر فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في السوق المالية بكل من العوامل الديموغرافية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي، ولا يوجد أهمية لكل من عمر الشركة، وارتباط المدقق في الهيكل التنظيمي فيها وحجم الشركة نفسها على فاعلية التدقيق الداخلي، لكن يوجد للعوامل المرتبطة بالخطة الإستراتيجية أهمية على فاعلية التدقيق الداخلي، وكذلك الحال بالنسبة إلى العوامل البيئية المتعلقة بممارسات الشركة على فاعلية التدقيق الداخلي فيها، واختتمت الدراسة ببعض التوصيات.

كلمات مفتاحية : تدقيق حسابات، تدقيق داخلي، فاعلية التدقيق.

Abstract

The aim of this study is to identify the factors affecting the effectiveness of internal audit in Jordanian Industrial Companies listed at Amman Stock Exchange from the perspective of internal auditors in these companies. To achieve the objectives of this study, and test the hypotheses, a questionnaire was designed consists of (40) questions, and distributed to the concerned sample of internal auditors. The hypotheses were tested, using statistical analysis like percentages, standard deviation, the arithmetic average, one sample (T) test, and variance analysis (ANOVA). The study indicated that demographic factors have no effect on the effectiveness of internal audit in Jordanian Industrial Companies, as well as there was no impact from the company's size, nature of its organizational structure on the effectiveness of internal audit . The factors related to the strategic plan, and their impact on the effectiveness of internal audit, they all showed a very high average. A set of recommendations were proposed for boosting the effectiveness of internal audit.

Keywords: audit, internal audit, audit effectiveness.

المقدمة

ترجع بداية الإهتمام المهني بالتدقيق الداخلي الى عام (١٩٤١)، إذ أنشئ معهد المدققين الداخليين الأمريكي (Institute of Internal Auditors) الذي ساهم في العمل على تطوير التدقيق الداخلي والإنتفاع من خدماته، إذ عمل على وضع مجموعة من معايير الأداء المهني عام (١٩٧٨) والتي تم تعديلها عام (٢٠٠٣) وأصبحت موضع تطبيق في بداية (٢٠٠٤)، كما عرف معهد التدقيق الداخلي الأمريكي (IIA) التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط تأكيدى وموضوعى واستشارى مستقل، أسس لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال أتباع مدخل منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة وعمليات الرقابة والتحكم في أنشطة الشركة صبح (٢٠٠٧)، والتدقيق الداخلي كمؤشر لانعكاس كفاءة المنظمة وفعاليتها فقد أشار إليه معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية: بأنه نشاط مستقل، وتأكيد موضوعى واستشارى مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ومساعدتها في إنجاز أهدافها لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر بوساطة تكوين مدخل منظم، ومنضبط، والرقابة وعمليات التحكم" (IIA, 2003)، ونظرا لأهمية التدقيق الداخلي، شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الشركات في الدول المتقدمة بهذه المهنة، وذلك من خلال انشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي، إضافة الى كبر حجم المنشآت، وظهور الشركات

متعددة الجنسية، الأمر الذي أدى إلى زيادة المسؤوليات الإدارية المختلفة، كما أن ما ظهر في الأونة الأخيرة من فضائح مالية وانهيارات عدد من الشركات زاد من أهمية التدقيق الداخلي مثل (zerox) وشركة (WorldCom)، وشركة الاتصالات (Enron) الأمريكية، والتي على إثرها صدر قانون (Sarbanes Oxley)، إذ تم إثارة العديد من التساؤلات حول مجالس تلك الإدارات، والإدارات العليا، وهيئات الرقابة فيها والمدققين الداخليين والخارجيين، وكانت النتيجة حصول أكبر عمليات من التحايل المحاسبي في التاريخ تبعه إصلاحات تنظيمية كاسحة (Cattrysse, 2005)، ويرى (جمعة، ٢٠٠٣) أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت من أهم الوظائف المساندة لكل من الإدارة، ولجنة التدقيق، ومجلس الإدارة، والمدقق الخارجي، وكذلك اصحاب المصالح الرئيسيين في الشركة.

ونتيجة للتطور الكبير الذي شهده القطاع الصناعي في الأردن، فإن إدارات الشركات المختلفة أيضا عملت على تعيين كوادر متخصصة في الرقابة أطلق عليها مدققين داخليين وعلى أعمالهم تدقيق داخلي من أجل تبني نظام جيد وفعال للرقابة الداخلية ودعمه وتطويره، كما إحتلت وظيفة التدقيق الداخلي هذه الأيام مكانة مهمة في هذه الشركات، حيث إرتبطت بأعلى المستويات الإدارية في الشركة، ليس كأداة رقابية فحسب، بل كنشاط تقييمي لفحص وتدقيق كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية منها.

مشكلة الدراسة

لا شك بأن التدقيق الداخلي الفعال يساهم في تحقيق أهداف الشركة، وعلى أساس ذلك يمكن إيضاح مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية:

١. هل يدرك المدقق الداخلي أهمية ممارسة مجموعة من العوامل المتعلقة بالخدمات الإدارية، والخطة الاستراتيجية، والنواحي البيئية على فاعلية التدقيق الداخلي؟
٢. هل يدرك المدقق الداخلي مدى أهمية العوامل الديموغرافية المتعلقة بشخصه على فاعلية التدقيق الداخلي؟
٣. هل يدرك المدقق الداخلي أهمية درجة ارتباطه في الهيكل التنظيمي بالشركة وعمرها على فاعلية التدقيق الداخلي؟
٤. ما هي المعوقات التي تحد من فاعلية التدقيق الداخلي في ضوء الممارسة العملية؟

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الى التعرف على مجموعة من العوامل المؤثرة على التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية من خلال التعرف على ما يلي :

١. التعرف على أهمية متطلبات الممارسة المهنية للمدقق الداخلي (الخدمات الإدارية، وألخطة الإستراتيجية، أو النواحي البيئية) على فاعلية التدقيق الداخلي.
٢. التعرف على أهمية المتغيرات الديموغرافية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي (الصفة الوظيفية، وسنوات الخبرة، والجنس، والتخصص العلمي، والفئة العمرية، والشهادات المهنية، والمؤهل العلمي).
٣. التعرف على أهمية بعض المتغيرات التنظيمية ذات العلاقة بالشركة على فاعلية التدقيق الداخلي: (ارتباط المدقق الداخلي، وعمر الشركة).
٤. التعرف على أهم المعوقات التي قد تحد من فاعلية التدقيق الداخلي.

أهمية الدراسة

بالرغم من أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في أية منشأة إلا أنه في حدود علم الباحثين، لم يجر دراسة تتعلق بالعوامل المؤثرة على فاعلية التدقيق الداخلي في قطاع الشركات الصناعية في الأردن، مما شجع على إجراء هذه الدراسة الاستكشافية، وقد تم اختيار العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي في هذه الشركات لتكون موضع الدراسة على اعتبار انهم هم الذين تكون لديهم الدراية والمعرفة بمتطلبات وظيفة التدقيق الداخلي أكثر من غيرهم، وتنبع أهمية الدراسة من أهمية التدقيق الداخلي نفسه، ومدى حاجة هذه الشركات الى المدققين الأكفاء من خلال اظهار بعض العوامل المؤثرة على فاعلية التدقيق الداخلي لتطوير اجهزة التدقيق الداخلي وزيادة فاعليتها، بالإضافة الى أن التدقيق الداخلي الفعال يساهم في تخفيض الكلفة المتعلقة بعملية التدقيق الخارجي من خلال اختيار حجم عينات أقل.

فرضيات الدراسة

بناء على الإطار النظري، والدراسات السابقة، ومشكلة الدراسة، وأهدافها، يمكن صياغة فرضيات الدراسة بشكلها البديل كما يلي:

الفرضية الرئيسية الأولى: يدرك المدقق الداخلي أهمية العوامل المتعلقة بأبعاد فاعلية التدقيق الداخلي، ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الثلاث التالية:

١. يدرك المدقق الداخلي أهمية العوامل المتعلقة ببعدها الإدارية على فاعلية التدقيق الداخلي.
٢. يدرك المدقق الداخلي أهمية العوامل المتعلقة ببعدها الإستراتيجية على فاعلية التدقيق الداخلي.
٣. يدرك المدقق الداخلي أهمية العوامل المتعلقة ببعدها البيئية على فاعلية التدقيق الداخلي.

الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين نحو فاعلية التدقيق الداخلي تعزى الى المتغيرات الديموغرافية للمدقق الداخلي: (المركز الوظيفي، والعمر، والخبرة، والجنس، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والشهادة المهنية).

الفرضية الرئيسية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين نحو فاعلية التدقيق الداخلي تعزى الى المتغيرات التنظيمية: (ارتباط المدقق في الشركة، وعمر الشركة).

الفرضية الرئيسية الرابعة: يدرك المدقق الداخلي العوامل المرتبطة بمعوقات فاعلية التدقيق الداخلي.

الإطار النظري

تشير المادة (١٩٣) من قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧، وكذلك المادة (٥) من نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية رقم (٧) لسنة ٢٠٠٦ الصادر بموجب قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣: "يجب على مدقق الحسابات (المحاسب القانوني حالياً) فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة الرقابة الداخلية لها، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها (تعليمات مجلس هيئة الأوراق المالية، ١٩٩٨)، كما تشير المادة (٢٥) من نفس التعليمات الى قيام لجنة التدقيق بدراسة ومناقشة الأمور التي تظهر نتيجة عمل مدقق الحسابات الخارجي و/أو الداخلي)، وهذا يعني أن القانون لم يغفل التدقيق الداخلي الذي يمثل جزءاً مهماً من الرقابة الداخلية التي نص عليها صراحة، وعلى أساس ذلك فإنه يرى كلا من (السقا، ١٩٩٧: ١٩٩٧، IFAC, 2005) أن مسؤولية توفير نظام فعال للرقابة الداخلية ووظيفة تدقيق داخلي فعالة تقع على عاتق الإدارة ومجلس الإدارة ولا يجوز تفويض هذه المسؤولية لأي جهة كانت، كما يشير (حمادة، ٢٠٠٢) الى أن من متطلبات تحقيق هذه الفعالية، إهتمام الإدارة بمركز التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي، الا أنه في نظر (سليمان، ٢٠٠٦) وبالرغم من إختلاف موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي من شركة الى أخرى، فقد يتبع الى لجنة التدقيق، أو لمجلس الإدارة، أو إلى المدير العام، وهذه المواقع قد تعرض المدقق الى فرض بعض القيود على نطاق عمله وتقاريره، لكن (شحروري، ١٩٩٨) يضيف بأن هناك ضعف في تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية، وعدم وجود علاقة بين مدى تطبيق تلك المعايير وحجم البنك وعدد العاملين فيه، بالإضافة الى أن المدققين الداخليين في تلك البنوك يرون فجوة بين المطبق من المعايير وما يجب تطبيقه منها، كما يرى (Johnson, 2000) أن من أهم أسباب انهيار الشركات الأمريكية العملاقة مثل (Enron)، و(WorldCom) هو اكتشاف الكثير من حالات الرشاوي والاحتيال التي قام بها المسؤولون التنفيذيون لهذه الشركات، وذلك بسبب عدة عوامل منها انعدام أو ضعف استقلالية كل من أعضاء مجلس الإدارة لهذه الشركات، والمدققين الداخليين والخارجيين التابعين لهذه الشركات، وعدم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في تلك الشركات، بالإضافة الى ضعف كفاءة وفعالية مهنة التدقيق الداخلي في تلك الشركات، ويرى (خريسات، ١٩٩٣) أن

نسبة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي يوجد فيها نشاط للتدقيق الداخلي مازالت محدودة حيث لم تتعد هذه النسبة (٢٦%) من مجموع الشركات التي خضعت للدراسة والبالغة (٣٩) شركة، كما أن الإمكانات البشرية المتاحة لأنشطة التدقيق الداخلي مازالت محدودة ولا تكفي في (٦٠%) من الشركات التي يوجد فيها نشاط للتدقيق الداخلي، وكذلك يوجد عدم اهتمام من جانب هذه الشركات بتدريب العاملين بأنشطة التدقيق الداخلي، وأشار أيضا (إزمقنا، ١٩٩٤) الى نسبة الشركات المساهمة العامة الأردنية في عينة الدراسة البالغة (٧٨) شركة والتي يوجد بها نشاط تدقيق داخلي لم تتجاوز (٣٦%)، ففي قطاع الصناعة كان عدد الشركات في عينة الدراسة (٣٢) شركة وقد بلغت نسبة الشركات التي يوجد فيها تدقيق داخلي (٣١%)، وفي قطاع الخدمات كان عدد الشركات في عينة الدراسة (٢٠) شركة وقد بلغت نسبة الشركات التي يوجد فيها تدقيق داخلي (١٠%)، وعلى الصعيد العالمي تم وضع معايير تدقيق داخلي جديدة تتماشى مع الانهيارات وبروز مفهوم الحاكمية المؤسسية (IIA, 2005)، وقد تناولت كل من المعايير الوصفية التي تهتم بشخصية وصفات الإدارة التي تنفذ عملية التدقيق الداخلي، ومعايير الأداء التي تصف نشاط التدقيق الداخلي وكيفية أداء عملية التدقيق مع بيان كيفية قياس هذا الأداء، ومعايير التنفيذ، التي تميز بين نوعين من نشاط التدقيق الداخلي النشاط التوكيدي والاستشاري، كما ان القيمة المضافة هي مفهوم أساسي وهدف مطلوب بالنسبة لكل منظمة، وقد كان الأسلوب التقليدي للوصول اليها هو ان المشروع يحول المدخلات من خلال العمليات التي يقوم بها لكي يتم بيع المنتج في السوق بقيمة تفوق على المدى الطويل تكاليف المدخلات (Kotlarski, 2006)، وفي هذه الحالة يمكن التأكيد على أن التدقيق الداخلي يضم نوعين أساسيين من النشاطات هما: التوكيد (Assurance) والاستشارة (Consulting)، وهما نشاطان يركزان على إضافة قيمة، فالنشاط التوكيدي هو من صلب عمل التدقيق الداخلي ويشير إلى ثلاثة أسس يقوم عليها هي: إدارة المخاطر، والرقابة، والحاكمة، فالخدمات التوكيدية هي الاختبار الموضوعي للأدلة لغرض توفير تقييم مستقل لإدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات حاكمية المشروع، أما الخدمات الاستشارية فهي الخدمات الأخرى من غير الخدمات التوكيدية والتي يجري توفيرها لمساعدة الإدارة على تحقيق أغراضها، لذلك فان المعايير الثلاثة إدارة المخاطر والرقابة والحاكمة، تعتبر معايير وثيقة الصلة ببعضها، وهذا ما يجعل التدقيق الداخلي يقود من خلال نشاطاته تلك إلى نتائج ثلاث هي: تحسين العمليات، وإضافة القيمة وتحقيق الأهداف، كما صدر قانون (Sarbanes -Oxley) في منتصف عام ٢٠٠٢ في الولايات المتحدة والذي وضع عددا من القواعد التي يجب أن تلتزم بها الشركات المساهمة الأمريكية من حيث ضرورة إنشاء لجان تدقيق مستقلة في جميع الشركات المساهمة، مع تضمين تقرير الحسابات المالية السنوية مسؤولية مجلس الإدارة عن وجود نظام للرقابة الداخلية يتم تنفيذه بكل فاعلية وكفاءة، أما في الأردن فقد صدر مشروع دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في السوق المالية عام ٢٠٠٦ والذي بين مهام لجان التدقيق في الشركات المساهمة وذلك لتدعيم الأداء الرقابي لهذه الشركات وحماية مصالح المستثمرين فيها.

الدراسات السابقة

وبخصوص الأدبيات ذات الصلة بموضوع الدراسة فقد تم مراجعتها بهدف التعرف على أهم النتائج والمؤشرات العامة التي أسفرت عنها تلك الدراسات، والتي منها دراسة الفرجات (٢٠٠٣) أشارت إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية الأردنية تحقق درجة عالية من الفاعلية، وأن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين الجامعات الرسمية تبعا لسنوات تأسيسها، وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء دراسة مقارنة بين فاعلية ووظيفة التدقيق الداخلي بين الجامعات الرسمية والخاصة، لكن الباحث (Kevin, 2003) قام بدراسة ميدانية لأراء مسنولي الإقراض لدى الشركات، وتبين أن الانطباع السائد لدى هؤلاء المسؤولين هو أن قيام المدققين الداخليين بتوجيه تقاريرهم إلى الإدارة العليا يجعلهم في مركز لا يمكنهم من تقليل حدوث غش القوائم المالية، وأن توجيه هؤلاء المدققين تقاريرهم إلى مجلس الإدارة يجعلهم في مركز أكثر استقلالية وبالتالي يمكنهم من تقليل حالات غش القوائم المالية، لكن الدراسة لم تظهر فروقات في الانطباع السائد عن إمكانية تقليل غش القوائم المالية تعود إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي يتم الحصول عليها من داخل الشركة أو من خاصة عندما يتم توجيه التقارير إلى لجنة التدقيق في الشركة. وبخصوص دراسة (Chaio and Cheng, 2003) في تايوان، التي هدفت إلى التركيز بعد الانهيار المالي لشركتي (Enron & WorldCom) على فاعلية التدقيق وحوكمة الشركات، في محاولة لتفادي تكرار مثل هذا الانهيار، وحاولت الدراسة البحث في العوامل الرئيسة التي تؤثر على جودة التدقيق الداخلي للشركات العامة في تايوان والتي توجد فيها دوائر تدقيق داخلي، حيث تم تقسيم كافة المتغيرات المستقلة إلى مجموعتين تتمثل بتكنولوجيا التدقيق، والبيئة الخارجية، تتضمن المجموعة الأولى بيئة التدقيق المعدل، وتحسين أساليب التدقيق، ووضع خطط تدقيق ذات معنى، وحوسبة عملية التدقيق الداخلي، وتنفيذ مقترحات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي للشركات الصناعية العامة في تايوان، أما المجموعة الثانية فشملت الامتثال للمتطلبات القانونية، والتنسيق مع المدققين الخارجيين، أما المتغير التابع فهو إنتاجية التدقيق الداخلي والتي يتم تقييمها من وجهة نظر مديري التدقيق الداخلي في الشركات التايوانية، وقد أجريت هذه الدراسة على (124) شركة ذات دوائر تدقيق داخلي في تايوان، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن كافة المتغيرات المتعلقة بتكنولوجيا وسياسة التدقيق إلى جانب متغيرات الامتثال للمتطلبات القانونية في فئة البيئة الخارجية كانت ذات دلالة إحصائية إيجابية في إنتاجية التدقيق الداخلي.

كما اشارت ايضا دراسة The Institute of Internal Auditors UK and Ireland, (2004) الى بيان الطرق المستخدمة من قبل المدققين الداخليين للحفاظ على الموضوعية والاستقلالية التي تتطلبها المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، بخصوص الممارسات المهنية عند تقديم الخدمات التوكيدية والاستشارية من قبل المدققين الداخليين، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، منها أن هناك دورا أساسيا للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المشاريع الكبيرة هو تقديم التوكيد إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول فعالية إدارة المخاطر، كما ان (Al Twaijiry, 2004) في دراسته المعنونة تقييم أداء التدقيق الداخلي في منطقة الخليج

العربي، والتي هدفت إلى الكشف عن أداء المدققين الداخليين في منطقة الخليج العربي، بالإضافة إلى التعرف على الخصائص الرئيسية المؤثرة في جودة الأداء، وقد طور الباحث استبانته وزعت على ١٥٨ مدققاً، في شركات تمتلك وظيفة التدقيق الداخلي، كما تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات التي تحتوي على وظيفة تدقيق داخلي في الخليج العربي، في حين تم اختيار شركات مساهمه عامه في السعودية كعينة، وقد توصلت الدراسة إلى أن الأغلبية العظمى من عمليات التدقيق تم صياغتها بطريقة محترفه عندما يكون التدقيق منظماً، كما أبرزت هذه الدراسة أن الشركات ذات الحجم الأكبر لها تأثير قوي على الأداء المعني لوظائف التدقيق الداخلي في الشركات، وفي دراسته أبو السعود (٢٠٠٥) التي كان من اهدافها إيضاح أسس حوكمة الشركات في مصر ودور التدقيق الداخلي باعتباره أحد أهم عناصرها الرئيسية، وتوصلت إلى عدد من النتائج أهمها تعريف أعضاء التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة الشركات، وتعيين عناصر أكثر كفاءة داخل إدارات التدقيق الداخلي بما يضمن حسن أدائها لعملها ماليًا وفنيًا، وإعادة التأهيل العلمي والعملية والمعرفي لأعضاء التدقيق الداخلي بما يستوعب أسس ومبادئ الحاكمية والتطورات الخاصة بها، كما أشار شناق (٢٠٠٥) في دراسته التي أجريت في الأردن بخصوص مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠) اثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، بالإضافة إلى دراسة مدى وجود علاقة بين مدى تطبيق المعيار رقم (٦١٠) وحجم الشركة مقياساً برأس المال، وقد استخدمت هذه الدراسة اسلوب الاستبانة على عينة من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، وقد خلصت إلى أنه يوجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠)، كما أنه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى تطبيق المعيار وبين حجم الشركة ممثلاً برأس المال، في حين أوضحت دراسة (Noorvee, 2006) التي كانت بعنوان "Valuation of the Effectiveness of Internal Control Over Financial Reporting" فاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية أجريت على ثلاث شركات متوسطة الحجم، مطبقاً إطار الرقابة الداخلية للجنة (Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission; COSO). ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن فاعلية الرقابة الداخلية لا تعني تلقائياً النجاح المالي للشركة بسبب بعض المحددات الموروثة، كالأخطاء التي يقوم بها بعض الأفراد، أو تجاوزات الإدارة، أو قيد التكلفة والمنفعة من تشغيل النظام، واما (Cahil, 2006) الذي تهدف دراسته إلى معرفة مدى اتصال التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق في بنك في جمهورية أيرلندا على مدى عشر سنوات الماضية حتى عام ١٩٩٨ بالإضافة إلى التركيز على مدى ارتباط فاعلية التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق، واستخدم الباحث معلومات مأخوذة من التقارير التي تم نشرها من قبل المراقب المالي والمدقق العام، واللجنة البرلمانية للمحاسبة العامة، كما تابع التقارير التي تم نشرها من قبل مفهشة المحكمة العليا، وتوصلت الدراسة إلى أنه يتم تزويد لجنة التدقيق من قبل الإدارة العليا بالمرجعية التي يعتمدون عليها في التدقيق الداخلي التي تصدر عن رئيس التدقيق الداخلي وأن هذا الأمر يعمل على رفع مستوى أداء مديري وموظفي البنك، أما (مقطش، ٢٠٠٦) فكانت إحدى اهداف دراسته تحديد العوامل

المؤثرة في موضوعية المدقق الداخلي من خلال دراسة الإطار المعد من قبل معهد المدققين الأمريكي، فضلا عن معرفة تأثير موضوعية المدققين باستقلالية نشاط التدقيق الداخلي، وبينت الدراسة أهم العوامل المؤثرة في موضوعية المدققين الداخليين في الشركات المساهمة العامة المتعلقة باستقلالية إدارة التدقيق الداخلي وهي قيام لجنة التدقيق بتأمين الدعم الكامل لإدارة التدقيق الداخلي وقيامها برفع التقارير مباشرة إلى لجنة التدقيق، وفي دراسة مماثلة أشار (عبدالمغني والعمرى، ٢٠٠٦) إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، وقياس العلاقة بين ذلك المدى من التطبيق وكل من حجم البنك والمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي، ولتحقيق تلك الاهداف فقد تم اعداد استبانة موجهة الى المدققين الداخليين في البنوك التجارية اليمنية وعددهم (٩٩) مدققا داخليا، وأظهرت نتائج الدراسة أن درجة تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية اليمنية ضعيفة حيث كانت بنسبة (٥٨,٥٩%)، وكذلك أظهرت عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية اليمنية وكل من حجم البنك والمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي، وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة قيام الإدارات العليا في تلك البنوك بدعم استقلالية دوائر التدقيق الداخلي، كما أوضح (جمعة، ٢٠٠٦) في دراسة أخرى الى انه لا بد من تحديد اتجاهات التطور في المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي على الصعيد العلمي والمهني وعلى صعيد الممارسة العملية لتحديد واجبات مهنة التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية، وقد أجريت دراسة اختبارية على (١١١) شركة لقياس مدى إدراك الإدارة العليا لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، بينت الدراسة أن المدققين الداخليين في القرن الحادي والعشرين أصبح مطلوبا منهم تدقيق كل شيء في الشركة، كما أن مهنة التدقيق الداخلي أصبح لها هيكل متكامل للمعرفة مما أكسبها المقومات الكاملة للمهنة وإن قطاع البنوك في الأردن كان أكثر القطاعات التزاما بإنشاء إدارة التدقيق الداخلي ولكنه أقل إدراكا في تطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، في حين يشير (السويطي، ٢٠٠٦) الى تقييم التجربة الأردنية لقياس مدى توافر المتطلبات الأساسية لممارسة هذه اللجان لدورها بفاعلية وفحص مدى تأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، تكونت عينة الدراسة من الشركات المساهمة العامة الأردنية حيث تتألف من المديرين العاملين والماليين ومديري التدقيق الداخلي في (٦٨) شركة من اصل (١٨٣) شركة مساهمة عامة اردنية شكلت لجان التدقيق في عام ٢٠٠٥، بالإضافة الى (٨٦) مكتب تدقيق حسابات، وكان من أهم نتائج الدراسة ان جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية في قطاعي البنوك وشركات التأمين تقوم بتشكيل لجان تدقيق، أما في الشركات الخدمية فقد وصلت نسبتها الى (٨٥%)، وفي الشركات الصناعية فقد وصلت نسبة التطبيق (٧٨%)، أما (Keinath,K; Walo,C,2008) فقد هدفت دراستهم الى مناقشة السلطة المعطاة من قبل (Sarbanes-Oxley,2002) للجان التدقيق في الإشراف على عمليات إعداد التقارير المالية في الشركات الأمريكية، واستعمل الباحثين المدخل التجريبي لفحص ممارسات لجنة تدقيق الشركات التابعة وهي عبارة عن (١٠٠) شركة، وذلك ابتداء من شهر آب ٢٠٠٢، وخلصت الدراسة إلى أن لجان التدقيق تتواصل مع المدققين الداخليين وتقوم بالإشراف على أعمالهم، وأن (٦٠%) من لجان التدقيق تراجع مدى التزام المدققين الداخليين

بمبادئ المحاسبة، وأن بعض لجان التدقيق تبنت المراجعة الطوعية، وتتولى لجان التدقيق مناقشة وحل الخلافات بين الإدارة والمدققين الخارجيين، وتظهر هذه الدراسة أن التغييرات الهامة التي حدثت ما بعد وضع قانون سيربنس-أوكسلي كان لها دور في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، وأخيراً أظهرت دراسة (السبوع وآخرون، ٢٠٠٩) بشكل عام وجود فاعلية لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية. كما وجدت الدراسة أيضاً بعض نواحي الضعف في المجالات التالية: قدرة الأنظمة المحاسبية والرقابية في المساعدة على الوصول للمستويات التشغيلية المخططة واستخدام الموارد وإدارة الأصول بما ينعكس على ربحية وأداء الشركة، وجود فرص ضائعة نتيجة نقص المعلومات المالية وغير المالية وكذلك وجود حالات من الإرباك أو التأخير في إنجاز الأعمال الإدارية والتشغيلية عن وقتها، ضعف المتابعة والمراقبة المستمرتين للأعمال الرقابية من قبل الإدارة ولجان الرقابة الداخلية.

يتبين من خلال الدراسات السابقة ما يلي :

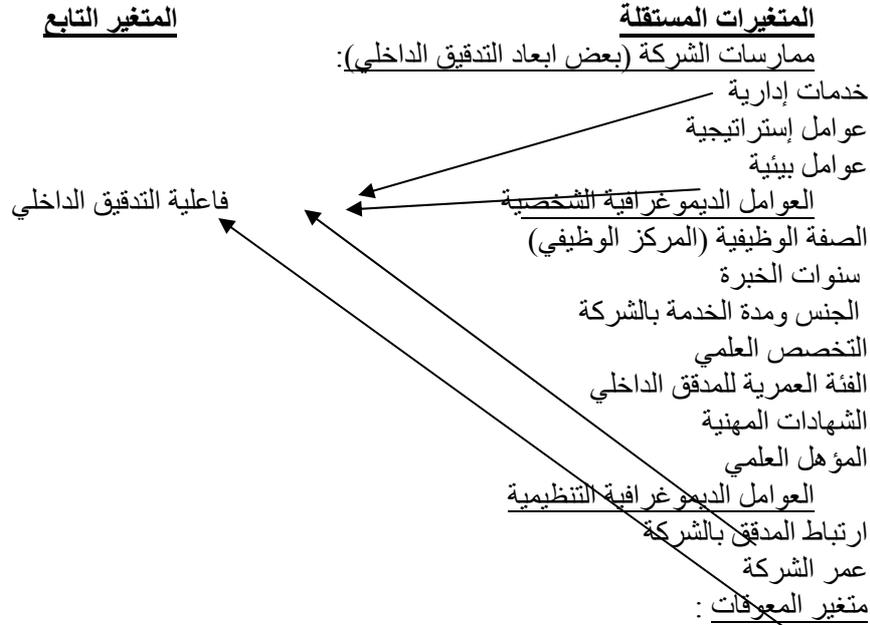
- أظهرت دراسات (عبدالغني والعمرى، ٢٠٠٦) أن هناك ضعف في تطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- لا يوجد علاقة بين حجم البنك والمتغيرات الشخصية مع مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي (العمرى وعبدالغني، ٢٠٠٦).
- هناك دور أساسي للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المشاريع الكبيرة ((The Institute of Internal Auditors UK and Ireland, 2004))
- ان جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية في قطاعي البنوك وشركات التأمين تقوم بتشكيل لجان تدقيق (السويطي، ٢٠٠٦)، و(جمعة، ٢٠٠٦).
- تعيين أعضاء أكثر كفاءة في إدارة التدقيق الداخلي (أبو السعود، ٢٠٠٥).
- من أهم معوقات التطبيق التي تحول دون الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي في البنوك هو عدم وجود إلزام قانوني بالالتزام بمعايير التدقيق الداخلي، بالإضافة الى عدم وجود إدراك كاف لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي (جمعة، ٢٠٠٦).
- تأمين الدعم الكامل لإدارة التدقيق الداخلي وقيامها برفع التقارير مباشرة إلى لجنة التدقيق (مقطش، ٢٠٠٦)، و(عبدالغني والعمرى، ٢٠٠٦)، كما أشارت دراسة (السبوع وآخرون، ٢٠٠٩) الى أن هناك ضعف في المتابعة والمراقبة المستمرتين للأعمال الرقابية من قبل الإدارة ولجان الرقابة الداخلية، كذلك يوجد ضعف في مجال قدرة الأنظمة المحاسبية والرقابية في المساعدة على الوصول للمستويات التشغيلية المخططة واستخدام الموارد وإدارة الأصول بما ينعكس على ربحية وأداء الشركة.
- في إطار الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات الداخلية، وجد ضعف في متابعة الإدارة للأعمال الرقابية بشكل مستمر وتأكيدا على إعداد البيانات المالية وفقاً للإجراءات المهنية

والقانونية، كما وجد ايضا ضعف في المتابعة والمراقبة التي تقوم بها لجنة الرقابة الداخلية على أعمال الشركة وتقيدها بالقوانين والأنظمة والتعليمات (السبوع وآخرون، ٢٠٠٩)، و (Noorvee, 2006)، و(أبو السعود، ٢٠٠٥)، كما أشار "Al Twaijiry, 2004" الا ان الشركات ذات الحجم الأكبر لها تأثير قوي على الأداء المعني لوظائف التدقيق الداخلي فيها، وأن لجان التدقيق تتولى مناقشة وحل الخلافات بين الإدارة والمدققين الخارجيين (Keinath,K;Walo,C,2008).

وما يميز الدراسة الحالية التي تبحث في موضوع العوامل المؤثرة على فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في السوق المالية من وجهة نظر العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي عن الدراسات السابقة هو أن تلك الدراسات لم تنظر الى موضوع الدراسة الحالية، كما أنه لم يتم تناولها في الأردن حديثا وبحسب علم الباحثين بشكل مباشر، بالإضافة الى أنه تم اعداد استبانة تضمنت معظم ابعاد التدقيق الداخلي التي لم تشر اليها الدراسات السابقة بشكل مباشر.

نموذج الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة والفرضيات تم تصميم نموذج الدراسة الحالية في الشكل التالي :



منهجية الدراسة

أسلوب الدراسة

تبنت الدراسة أسلوب المنهج الوصفي، والميداني التحليلي، فعلى صعيد البحث الوصفي، تم إجراء المسح المكتبي والإطلاع على الدراسات والبحوث النظرية والميدانية ذات العلاقة، من أجل وضع الأسس التي يقوم عليها الإطار النظري من الدراسات السابقة، أما على صعيد البحث الميداني، فقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الإجابة عن الاستبانة المعدة لهذه الغاية.

مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في السوق المالية عام ٢٠٠٨ وذلك بسبب سهولة الحصول على عددها آنذاك، والتي بلغت (٨٧) شركة صناعية مساهمة عامة، في حين ان الدراسة اجريت عام ٢٠١١، حيث تم توزيع الإستبانات على عينة عشوائية بلغ حجمها (٥٢) شركة، وتم إستعادة (٤٦) إستبانة، وبعد إستبعاد الإستبانات غير الصالحة للتحليل الإحصائي، أصبح عدد الإستبانات الصالحة للتحليل (٤٠) تشكل ما نسبته (٧٨,٨%) من مجتمع الدراسة الكلي، ونسبة (٨٧,٠%) من حجم عينة الدراسة المختارة.

أداة الدراسة

تم تصميم إستبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وذلك بعد الإطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، حيث تكونت الإستبانة من قسمين هما:

القسم الأول: المتغيرات الديموغرافية، وهي العوامل التي تشمل كلا من الصفة الوظيفية والجنس، وسنوات الخبرة في التدقيق الداخلي، والفئة العمرية، والشهادات المهنية، والمؤهل العلمي، وعمر الشركة في ممارسة النشاط الحالي، وإرتباط وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة.

القسم الثاني: يمثل مجموعة العوامل المتعلقة بكل من خدمة إدارة الشركة (١١ - ١٩)، والعوامل المتعلقة بالخطة الإستراتيجية للشركة (٢٠ - ٢٥)، والعوامل المتعلقة بالنواحي البيئية (٢٦ - ٢٩) وهذه في أغلبها تمثل جزءا من مجموعة متطلبات معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أميركا، بالإضافة الى العوامل المتعلقة بالمعوقات التي تحد من فاعلية التدقيق الداخلي (٣٠ - ٤٠).

الأساليب الإحصائية المستخدمة

١- الأساليب الإحصائية الوصفية

أ- الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والتوزيعات التكرارية والنسب المئوية وأعلى وأدنى إجابة، وذلك بناء على نتائج برنامج (SPSS)، وقد تم وضع معيار للإجابة عن الأسئلة كي يسترشد به المستجيب عند قيامه بتعبئة أسئلة الاستبانة، كما تم إعطاء الأوزان من (١-٥) بإعتماد مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمس (Likert Five Point Scale)، وإعتمد أيضا على هذا المقياس في إختبار الفرضيات، حيث ستكون الفرضية مقبولة عند نسبة أكبر من ٦٠% وهي تساوي أو أكبر من (٣) بحسب المقاييس المتبعة. ويوضح الجدول رقم (١) هذا المعيار:

جدول (١):

نوع الإجابة	من	إلى	الوزن	الفترة
أوافق يشده أو الأثر عال بشدة	≥	١٠٠%	٥	٥,٠٠ - ٤
أوافق أو الأثر عال	>	٧٩,٩%	٤	٣,٩٩ - ٣
متوسط	>	٥٩,٩%	٣	٢,٩٩ - ٢
لا أوافق أو الأثر ضعيف	>	٣٩,٩%	٢	١,٩٩ - ١
لا أوافق مطلقا أو ضعيف جدا	>	١٩,٩%	١	٠,٩٩ - ٠

ب- نسبة التأثير (درجة الأهمية): وتعبّر عن مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، ولها علاقة بالوسط الحسابي، ويعبر عنها رياضيا بالصيغة:

$$\text{نسبة التأثير} = (\text{الوسط الحسابي}) \div (\text{أعلى وزن للسؤال}) (١٠٠\%)$$

٢- إختبار ثبات أداة الدراسة ومصداقيتها من خلال معامل المصداقية (Reliability Coefficient) كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، إذ يمكن الاعتماد على نتائج البحث والإطمئنان إلى مصداقيتها عندما يزيد المعامل على النسبة المقبولة (٦٠%)، (Sekaran, 2003):

٣- إختبار (One-Sample T-Test)، وكذلك (One Way ANOVA) لاختبار فرضيات الدراسة، حيث أن مستوى الدلالة المختار في هذه الدراسة ٠,٠٥.

ثبات أداة الدراسة

جرى إستخراج معامل الثبات طبقا الى (Cronbach's Alpha) للإتساق الداخلي بصيغته النهائية الكلية، ولكل متغير بجميع أبعاده، وكذلك تم إختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Kolmogrov- Smirnov.) وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (٢) التالي:

جدول (٢): قيمة كل من معامل الثبات للإتساق الداخلي والتوزيع الطبيعي.

Kolmogrov - Smirnov.	Cronbach's Alpha	المتغيرات	الفقرات
Sig. Value	معامل الفا		
٠,٦٠٩	٦٦,٦٢	عوامل تتعلق بخدمة الإدارة	١١ - ١٩
٠,٠٦٤	٦٦,٩٣	عوامل تتعلق بالخطة الإستراتيجية	٢٠ - ٢٥
٠,٤٧٦	٨٥,٠٥	عوامل تتعلق بالنواحي البيئية	٢٦ - ٢٩
٠,٣٤٣	٧٥,٦٧	عوامل تتعلق بالمعوقات	٣٠ - ٤٠
٠,٥٤٠	٨٢,٤٥	متغيرات الدراسة مجتمعة	١١ - ٤٠

يتبين من الجدول رقم (٢) أن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة مرتفعة وهي نسب ثبات عالية لأغراض التحليل والبحث العلمي، كما أن هذه المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي نظراً لأن قيمة (Sig.) > ٠,١، الأمر الذي يشير إلى إمكانية اعتماد نتائج الدراسة والإطمئنان إليها.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

سيتم في هذا الجزء تناول بيانات الدراسة بالتحليل، ومناقشة النتائج، واختبار الفرضيات

خصائص عينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (٣) أن عينة الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في السوق المالية التي يوجد لديها وحدة تدقيق داخلي بلغت نسبتها (٨٢,٥%) من مجموع أفراد العينة، أما (١٧,٥%) فإنها تمثل الشركات التي ليس لديها وحدات تدقيق داخلي، و فيما يتعلق بمتغير المركز الوظيفي، فقد شكلت صفة وظيفة محاسب أعلى نسبة (٤٧,٥%)، يليها (٣٠%) وظيفة مدير تدقيق، ثم نسبة (٢٢,٥%) مدقق داخلي، ويمكن ملاحظة أن الذين يمثلون نسبة (٥٢,٥%) تجمعهم صفة وظيفة تدقيق داخلي في هذه الشركات، كما أظهرت نسبة (٦٧,٥%) من العاملين في وظيفة تدقيق داخلي أن مدة خدماتهم تزيد على (٥) سنوات، مما يعني أنهم على قدر مناسب من التعلم في مهنة التدقيق الداخلي، ثم أظهر الجدول أيضاً أن نسبة العاملين بوظيفة التدقيق الداخلي من الذكور بلغت (٩٢,٥%)، كما أن متغير العمر أظهر أن أغلبية العاملين في هذه الوظيفة تزيد أعمارهم على (٣٠) سنة، حيث كانت نسبتها (٧٩,٥%)، لكن فيما يتعلق بأعلى نسبة تخصص علمي لهؤلاء، فإنه كان تخصص المحاسبة وبنسبة (٥٧,٥%) أما نسبة (٤٢,٥%) فإنهم يحملون مؤهلات علمية أخرى في تخصصات الإدارة والمالية والاقتصاد، أما فيما يتعلق بالشهادات المهنية، فإن ما نسبته (٨٧,٥%) ليس لديهم أية شهادات مهنية، في حين أظهر الجدول رقم (٣) أن هناك موظف واحد يحمل شهادة محاسب قانوني أردني (JCPA)، بالرغم من أن ما نسبته (٧٧,٥%) يحماون مؤهل علمي على مستوى الدرجة الجامعية الأولى

على أدنى حد، أما ما يتعلق بمتغير إرتباط وحدة التدقيق الداخلي بالشركة على مستوى الهيكل التنظيمي، فإن ما نسبته (٢٥,٠%) يرتبطون مع كلا من المدير العام ومجلس الإدارة، أما الذين يرتبطون بلجنة التدقيق فشكلت نسبتهم (٣٥,٠%)، في حين أن البقية ترتبط إما بالمدير المالي في الشركة أو برئيس قسم المحاسبة، حيث شكلت ما نسبته (٤٠%) من مجموع عينة العاملين في التدقيق الداخلي .

جدول (٣): التوزيع التكراري لخصائص عينة الدراسة.

الرقم	المتغير	فئات المتغير	العدد	%
١	وحدة التدقيق الداخلي	يوجد	٣٣	٨٢,٥
		لا يوجد	٧	١٧,٥
٢	الصفة الوظيفية (المركز الوظيفي)	مدير تدقيق	١٢	٣٠,٠
		مدقق داخلي	٩	٢٢,٥
		محاسب	١٩	٤٧,٥
٣	مدة الخدمة في التدقيق الداخلي	أقل من ٥ سنوات	١٣	٣٢,٥
		٥ - أقل من ١٠ سنوات	١٩	٤٧,٥
		١٠ سنوات فأكثر	٨	٢٠,٠
٤	الجنس	ذكر	٣٧	٩٢,٥
		أنثى	٣	٧,٥
٥	عمر المدقق الداخلي	أقل من ٣٠ سنة	٨	٢٠,٥
		٣٠ - أقل من ٤٠	١٥	٣٧,٥
		٤٠ - أقل من ٥٠	١١	٢٧,٥
		٥٠ سنة فأكثر	٦	١٥,٥
٦	التخصص العلمي	المحاسبة	٢٣	٥٧,٥
		الإدارة	١٠	٢٥,٠
		المالية	٦	١٥,٠
		أخرى	١	٢,٥
٧	الشهادة المهنية	JCPA	١	٢,٥
		CIA ، CMA	٤	١٠,٠
		لا شيء	٣٥	٨٧,٥
٨	المؤهل العلمي	كلية مجتمع	٠,٠	٠,٠
		بكالوريوس	٣١	٧٧,٥
		دراسات عليا	٩	٢٢,٥

...تابع جدول رقم (٣)

الرقم	المتغير	فئات المتغير	العدد	%
٩	عمر الشركة	أقل من ٥ سنوات	٣	٧,٥
		٥ - أقل من ١٠ سنوات	٩	٢٢,٥
		١٠ سنوات فأكثر	٢٨	٧٠,٠
١٠	ارتباط المدقق في الشركة	مجلس الإدارة	٥	١٢,٥
		المدير العام	٥	١٢,٥
		لجنة التدقيق	١٤	٣٥,٠
		أخرى	١٦	٤٠,٠

الفرضية الرئيسية الأولى: يدرك المدقق الداخلي أهمية العوامل المتعلقة بأبعاد فاعلية التدقيق الداخلي، ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية البديلة التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: يدرك المدقق الداخلي أهمية العوامل المتعلقة ببعد الخدمات الإدارية على فاعلية التدقيق الداخلي.

عرض البيانات

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من (١١) ولغاية (١٩) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة التي يمكن تلخيصها كما في الجدول رقم (٤) :

جدول (٤): مدى ادراك أهمية العوامل المرتبطة بالخدمات الإدارية على فاعلية التدقيق الداخلي.

الرقم	البيان	عال جدا (٥)	عال (٤)	لا أثر (٣)	أثر ضعيف (٢)	ضعيف جدا (١)
١١	حرية إتصال المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي	١٨	١٥	٣	٢	٢
		%٤٥	%٣٧,٥	%٧,٥	%٥	%٥
١٢	تدقيق المخاطر	١٤	٢٤	٢	-	-
		%٣٥	%٦٠	%٥	-	-
١٣	التحقق من الإستغلال الأمثل لأصول الشركة	٢٠	١٨	٢	-	-
		%٥٠	%٤٥	%٥	-	-
١٤	التدقيق في مخاطر عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة	١٨	٢٠	٢	-	-
		%٤٥	%٥٠	%٥	-	-
١٥	التدقيق في تأثير عمليات الإحتيال	١٢	٢٤	٤	-	-
		%٣٠	%٦٠	%١٠	-	-

...تابع جدول رقم (٤)

البيان	الرقم	عال جدا (٥)	عال (٤)	لا أثر (٣)	أثر ضعيف (٢)	ضعيف جدا (١)
تقييم مدى كفاءة النظم الرقابية المطبقة للتأكد من سير العمليات بصورة صحيحة	١٦	١٢	٢٢	٦	-	-
تقديم حقائق معززة بالتحليلات والتوصيات الضرورية	١٧	١٤	١٨	٨	-	-
المساعدة في توفير قاعدة بيانات للوظائف القيادية	١٨	١٦	١٦	٨	-	-
المساهمة في التأكيد على كفاءة وفعالية القرارات الإدارية	١٩	١٨	١٤	٦	٢	-
		٣٠%	٥٥%	١٥%		
		٣٥%	٤٥%	٢٠%		
		٤٠%	٤٠%	٢٠%		
		٤٥%	٣٥%	١٥%	٥%	

ويوضح الجدول رقم (٥) أيضا الإجابات على أسئلة المتغير الأول، وقيم كل من الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة التأثير (الأهمية) إضافة إلى ترتيب أهمية كل سؤال، والتي تعتمد بالدرجة الأولى على نسبة التأثير.

جدول (٥): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على فقرات العوامل المتعلقة بالخدمات الإدارية.

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة (التأثير) الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية أو التأثير
١١	٤,١٣	١,٠٩	٨٢,٦٠	٦	عال جدا
١٢	٤,٣٠	٠,٥٦	٨٦,٠٠	٣	عال جدا
١٣	٤,٤٥	٠,٦٠	٨٩,٠٠	١	عال جدا
١٤	٤,٤٠	٠,٥٩	٨٨,٠٠	٢	عال جدا
١٥	٤,٢٠	٠,٦٠	٨٤,٠٠	٤	عال جدا
١٦	٤,١٥	٠,٦٦	٨٣,٠٠	٥	عال جدا
١٧	٤,١٥	٠,٧٣	٨٣,٠٠	٥	عال جدا
١٨	٤,٢٠	٠,٧٥	٨٤,٠٠	٤	عال جدا
١٩	٤,٢٠	٠,٨٨	٨٤,٠٠	٤	عال جدا
الأسئلة مجتمعة	٤,٢٥	٠,٣٩١	٨٥,٠٠		عال جدا

يشير الجدول رقم (٥) المتعلق بتحليل آراء المشاركين في عينة الدراسة حول تسعة عوامل أدرجت في الاستبانة وتتعلق بقياس مدى تأثير العوامل المتعلقة بالخدمات الإدارية على فاعلية التدقيق الداخلي إلى ما يأتي:

كانت وجهة نظر الفئة المشاركة حول إجابة جميع الأسئلة أنها تؤثر بدرجة قوية أو عالية وبنسبة أهمية تتراوح ما بين (٨٢,٦% - ٨٩,٠%)، ومتوسط حسابي يتراوح ما بين (٤,١٣) إلى (٤,٤٥) لكافة الأسئلة مجتمعة، حيث كانت الإجابة ضمن الفئة (٨٠ - ١٠٠)، في حين بلغت أعلى نسبة وردت ضمن إجابات كافة أسئلة المجموعة التي تقيس درجة تأثير العوامل المرتبطة بالخدمات الإدارية على فاعلية التدقيق الداخلي (٨٩%)، وتعود إلى السؤال رقم (١٣) الذي يتعلق بالتحقق من الاستغلال الأمثل لأصول الشركة، يليه السؤال رقم (١٤) الذي يتعلق بالتدقيق في مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، وهذا يعني أن هذه الفقرات لها أهمية عالية جدا ودور كبير ومؤثر على فاعلية التدقيق الداخلي، أما بقية فقرات الأسئلة من وجهة نظر العينة المبحوثة، فإن الوسط الحسابي لكل منها يقع ضمن الفترة (٤ - ٥) التي تزيد على (٣) وهو المقياس المعتمد في هذه الدراسة بحسب مقياس ليكرت المستخدم، وهذا يعني أيضا أن هذه الفقرات لها أهمية كبيرة جدا في التأثير على فاعلية التدقيق الداخلي، مما سبق نجد أن العوامل المتعلقة بالخدمات الإدارية التي تقدمها الإدارة في الشركات الصناعية لها نسبة تأثير عالية جدا من وجهة نظر عينة البحث، حيث بلغ المتوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٤,٢٥) وهي تزيد على المقياس المعتمد في هذه الدراسة، وكان مستوى التأثير أكبر من ٦٠%، كما بلغ الإنحراف المعياري (٠,٣٩١) وهو أقل من نصف المتوسط الحسابي مما يدل على عدم تشتت آراء عينة المبحوثين.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test) كما يتضح من الجدول رقم (٦)، إذ نجد من مطالعة نتائج الحاسوب في الجدول أن قيمة (T) المحسوبة= (٢٠,١٧٤) وهي أكبر من الجدولية (٢,٠٤٥)، كما أن مستوى الدلالة المحسوب (٠,٠٠٠) أقل من ٥%، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية، إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من ٥%، ويتم قبول الفرضية البديلة عندما تكون القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من ٥%، وبناء على القاعدة السابقة، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أن المدقق الداخلي يدرك أهمية العوامل المتعلقة ببعدها الخدمات الإدارية على فاعلية التدقيق الداخلي.

جدول (٦): نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

نتيجة الاختبار	Sig.2-tailed	(T) الجدوليه	(T) المحسوبة
قبول	٠,٠٠٠	٢,٠٤٥	٢٠,١٧٤

الفرضية الفرعية الثانية: يدرك المدقق الداخلي أهمية العوامل المتعلقة ببعد الخطة الإستراتيجية على فاعلية التدقيق الداخلي .

عرض البيانات

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من (٢٠) ولغاية (٢٥) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة التي يمكن تلخيصها كما في الجدول رقم (٧) :

جدول (٧): مدى ادراك أهمية العوامل المرتبطة بالخطة الإستراتيجية على فاعلية التدقيق الداخلي.

الرقم	البيان	عال جدا	عال	لا أثر	أثر ضعيف	ضعيف جدا
		(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)
٢٠	المساهمة في ترجمة الأهداف العامة الى فرعية محددة وقابلة للقياس	١٠	١٦	٩	٥	-
		%٢٥	%٤٠	%٢٢,٥	%١٢,٥	-
٢١	الإستراتيجية واقعية وتتفق مع أهداف الشركة	٩	١٧	١١	٣	-
		%٢٢,٥	%٤٢,٥	%٢٧,٥	%٧,٥	-
٢٢	الحكم على مدى توفر الموارد المتاحة لتنفيذ الإستراتيجية	١٦	١٨	٥	١	-
		%٤٠	%٤٥	%١٢,٥	%٢,٥	-
٢٣	مدى ملاءمة معايير الأداء المستخدمة في تقييم أداء الشركة	٢٠	١٦	٣	١	-
		%٥٠	%٤٠	%٧,٥	%٢,٥	-
٢٤	الرقابة على الأداء وتحديد الإنحرافات عن الخطة المرسومة	١٨	١٩	٣	-	-
		%٤٥	%٤٧,٥	%٧,٥	-	-
٢٥	التأكد من درجة الوصول الى الأهداف التفصيلية في ضوء الأهداف العامة للشركة	١٨	١٨	٣	١	-
		%٤٥	%٤٥	%٧,٥	%٢,٥	-

ويوضح الجدول رقم (٨) أيضا الإجابات على أسئلة المتغير، وقيم كل من الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة التأثير (الأهمية) إضافة إلى ترتيب أهمية كل سؤال، والتي تعتمد بالدرجة الأولى على نسبة التأثير.

جدول (٨): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على فقرات العوامل المتعلقة بالخطة الإستراتيجية.

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة (التأثير) الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية أو التأثير
٢٠	٣,٧٨	٠,٩٧٤	٧٥,٦٠	٥	عال
٢١	٣,٨٠	٠,٨٨٣	٧٦,٠٠	٤	عال
٢٢	٤,٢٣	٠,٧٦٨	٨٤,٦٠	٣	عال جدا
٢٣	٤,٣٨	٠,٧٤٠	٨٧,٦٠	١	عال جدا
٢٤	٤,٣٨	٠,٦٢٨	٨٧,٦٠	١	عال جدا
٢٥	٤,٣٣	٠,٧٣٠	٨٦,٦٠	٢	عال جدا
الأسئلة مجتمعة	٤,١٥	٠,٤٨٨	٨٣,٠٠		عال جدا

يشير الجدول رقم (٧) المتعلق بتحليل آراء المشاركين في عينة الدراسة حول ستة عوامل أدرجت في الاستبانة وتتعلق بقياس مدى تأثير العوامل المتعلقة بالخطة الإستراتيجية على فاعلية التدقيق الداخلي إلى ما يأتي:

كانت وجهة نظر الفئة المشاركة حول إجابات الأسئلة ذات الأرقام (٢٥،٢٤،٢٣،٢٢) أنها تؤثر بدرجة عالية جدا و بنسبة أهمية (٦،٨٤،٠،٦،٨٧،٠،٦،٨٧،٠،٦،٨٦،٠) لكل منهما على التوالي، وبمتوسط حسابي (٤،٣٣) لهذه الأسئلة الأربعة مجتمعة، حيث كانت الإجابة ضمن الفئة (٨٠ - ١٠٠)، كما بلغت أدنى نسب تأثير وردت ضمن إجابات كافة أسئلة المجموعة (٧٥،٦٠، ٧٦،٠٠)٪، وتعود إلى كل من السؤال رقم (٢٠) الذي يتعلق بالمساهمة في ترجمة الأهداف العامة الى فرعية محددة وقابلة للقياس، والسؤال رقم (٢١) الذي يتعلق بأن الإستراتيجية واقعية وتتفق مع أهداف الشركة، أي أن وجود أهداف محددة وقابلة للقياس والواقعية في التطبيق لهما تأثير كبير جدا على فاعلية التدقيق الداخلي، كما يمكن ملاحظة أيضا أن المتوسط الحسابي لأسئلة المجموعة بلغ (٤،١٥) وهو يقع ضمن الفئة (٤ - ٥)، وبأهمية نسبية تقع ضمن الفئة (٨٠ ٪ - ١٠٠ ٪)، وهذا يعني أن الخطة الإستراتيجية التي تضعها الإدارة لا شك بأنها تؤثر على فاعلية التدقيق الداخلي، وللتأكد من صحة هذه النتيجة تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test) كما يتضح من الجدول رقم (٩)، إذ نجد من مطالعة نتائج الحاسوب في الجدول أن قيمة (T) المحسوبة = (١٤،٨٥٠) وهي أكبر من الجدولية (٢،٠٤٥)، كما أن مستوى الدلالة المحسوب (٠،٠٠٠) أقل من ٥٪، وبناء على ذلك، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أن المدقق الداخلي يدرك أهمية العوامل المتعلقة ببعدها بالخطة الإستراتيجية على فاعلية التدقيق الداخلي.

جدول (٩): نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الثانية.

نتيجة الاختبار	Sig.2-tailed	(T) الجدوليه	(T) المحسوبة
قبول	٠,٠٠٠	٢,٠٤٥	١٤,٨٥٠

الفرضية الفرعية الثالثة: يدرك المدقق الداخلي أهمية العوامل المتعلقة ببعد النواحي البيئية على فاعلية التدقيق الداخلي .

عرض البيانات

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من (٢٦) ولغاية (٢٩) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة التي يمكن تلخيصها كما في الجدول رقم (١٠) :

جدول (١٠): مدى ادراك أهمية العوامل المتعلقة بالنواحي البيئية على فاعلية التدقيق الداخلي.

الرقم	البيان	عال جدا (٥)	عال (٤)	لا أثر (٣)	أثر ضعيف (٢)	ضعيف جدا (١)
٢٦	مراجعة نظم الإدارة البيئية	١٧	١٧	٤	٢	-
		%٤٢,٥	%٤٢,٥	%١٠	%٥	-
٢٧	تقييم المسؤوليات القانونية المرتبطة بالتخزين والتخلص من المواد الخطرة	١٥	١٧	٤	٤	-
		%٣٧,٥	%٤٢,٥	%١٠	%١٠	-
٢٨	مراجعة الوقاية من التلوث	٩	٢١	٦	٤	-
		%٢٢,٥	%٥٢,٥	%١٥	%١٠	-
٢٩	مراجعة سلامة المنتجات والتأكد من أنها مع أهداف السياسة البيئية العامة	١٦	١٢	٧	٥	-
		%٤٠	%٣٠	%١٧,٥	%١٢,٥	-

ويوضح الجدول رقم (١١) أيضا الإجابات على أسئلة المتغير، وقيم كل من الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة التأثير (الأهمية) إضافة إلى ترتيب أهمية كل سؤال، والتي تعتمد بالدرجة الأولى على نسبة التأثير.

جدول (١١): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على فقرات العوامل المتعلقة بالنواحي البيئية.

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة (التأثير) الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية أو التأثير
٢٦	٤,٢٣	٠,٨٣	٨٤,٦٠	١	عال جدا
٢٧	٤,٠٨	٠,٩٤	٨١,٦٠	٢	عال جدا
٢٨	٣,٨٨	٠,٨٨	٧٧,٦٠	٤	عال
٢٩	٣,٩٨	١,٠٥	٧٩,٦٠	٣	عال
الأسئلة مجتمعة	٤,٠٤	٠,٧٨	٨٠,٨٠		عال جدا

يشير الجدول رقم (١٠) المتعلق بتحليل آراء المشاركين في عينة الدراسة حول أربعة عوامل أدرجت في الاستبانة وتتعلق بقياس مدى تأثير العوامل المتعلقة بالنواحي البيئية على فاعلية التدقيق الداخلي إلى ما يأتي:

كانت وجهة نظر الفئة المشاركة حول إجابة الأسئلة ذات الأرقام (٢٦، ٢٧) أنها تؤثر بدرجة عالية جدا بنسبة أهمية (٨٤,٦٠٪، ٨١,٦٠٪) لكل منهما على التوالي، وبمتوسط حسابي لهما (٤,١٦)، إذ تمثل هذه الإجابات أعلى نسب وردت ضمن إجابات كافة أسئلة المجموعة التي تتعلق بقياس أثر النواحي البيئية على فاعلية التدقيق الداخلي وضمن الفئة (٨٠-١٠٠)، وهذه النسب تعود إلى كل من الفقرة المتعلقة بمراجعة نظم الإدارة البيئية، و تقييم المسؤوليات القانونية المرتبطة بالتخزين والتخلص من المواد الخطرة، يليهما من وجهة نظر العينة المبحوثة في درجة الأهمية، كل من الأسئلة ذات الأرقام (٢٩، ٢٨) وبدرجة تأثير (٧٧,٦٠٪، ٧٩,٦٠٪) لكل منهما على التوالي، حيث يقع متوسط الإجابة لكل من هذين السؤالين أيضا ضمن الفترة (٤-٥) التي تزيد على (٣) وهو المقياس المعتمد في هذه الدراسة بحسب مقياس ليكرت المستخدم، وهذا يعني أن متوسط الإجابة عن كافة الفقرات المتعلقة بالنواحي البيئية بلغت (٤,٠٤٪) وبانحراف معياري (٠,٧٨) وهو أقل من نصف المتوسط الحسابي مما يدل على عدم تشتت آراء عينة المبحوثين، وللتأكد من صحة هذه النتيجة أظهرت نتيجة إختبار (One-Sample T-Test) كما يتضح من الجدول رقم (١٢)، أن قيمة (T) المحسوبة = (٨,٤٨٦) وهي أكبر من الجدولية (٢,٠٤٥)، كما أن مستوى الدلالة المحسوب (٠,٠٠٠) أقل من ٥٪، وعلى أساس ذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أن المدقق الداخلي يدرك أهمية العوامل المتعلقة ببعد النواحي البيئية على فاعلية .

جدول (١٢): نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

نتيجة الاختبار	Sig.2-tailed	(T) الجدوليه	(T) المحسوبة
قبول	٠,٠٠٠	٢,٠٤٥	٨,٤٨٦

الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين نحو فاعلية التدقيق الداخلي تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية للمدقق الداخلي: (المركز الوظيفي، والعمر، والخبرة، والجنس، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والشهادة المهنية).

عرض البيانات

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)، وبين الجدول رقم (١٣) التالي أن قيمة (F) لجميع العوامل الديموغرافية المتعلقة بالمدققين الداخليين ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠,٠٥)، وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتصورات المبحوثين تعزى للمتغيرات الديموغرافية (الشخصية) نحو فاعلية التدقيق الداخلي، مما يعني أن تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في السوق المالية يتم وفقاً للمعايير والأسس الموضوعية في تلك الشركات بغض النظر عن المركز الوظيفي للمدقق أو الجنس أو العمر أو الخبرة الوظيفية أو المؤهل العلمي أو الشهادة المهنية، لا سيما أن المدققين الداخليين في معظمهم من الذكور، وأنهم متخصصون في المحاسبة، وأن سنوات الخبرة لديهم متقاربة وطويلة كما أظهرت نتائج تحليل وصف عينة الدراسة.

جدول (١٣): تحليل التباين الأحادي لتصورات المبحوثين نحو فاعلية التدقيق الداخلي تبعاً للمتغيرات الديموغرافية الشخصية.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	قيمة (F)	مستوى الدلالة	نتيجة الاختبار
المركز الوظيفي	بين المجموعات	٠,٦٩١	٠,٣٤٦	٢	١,٨٨٢	٠,١٦٧	رفض
	داخل المجموعات	٦,٧٩٤	١٨٤	٣٧			
	المجموع	٧,٤٨٥		٣٩			
عمر المدقق	بين المجموعات	١,٠٧٤	٠,٣٥٨	٣	٢,٠١١	٠,١٣٠	رفض
	داخل المجموعات	٦,٤١١	٠,١٧٨	٣٦			
	المجموع	٧,٤٨٥		٣٩			
جنس المدقق	بين المجموعات	٠,٣١٨	٠,٣١٨	١	١,٦٨٨	٠,٢٠٢	رفض
	داخل المجموعات	٧,١٦٧	٠,١٨٩	٣٨			
	المجموع	٧,٤٨٥		٣٩			

...تابع جدول رقم (١٣)

النتيجة الاختبار	مستوى الدلالة	قيمة (F)	درجات الحرية	متوسط المربعات	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
رفض	٠,٢٢٩	١,٥٣٢	٢	٠,٢٨٦	٠,٥٧٣	بين المجموعات	الخدمة في التدقيق الداخلي
			٣٧	٠,١٨٧	٦,٩١٣	داخل المجموعات	
			٣٩		٧,٤٨٥	المجموع	
رفض	٠,١٩٢	١,٧٦٧	١	٠,١٨٨	٠,٣٣٣	بين المجموعات	المؤهل العلمي
			٣٨		٧,١٥٢	داخل المجموعات	
			٣٩		٧,٤٨٥	المجموع	
رفض	٠,٢٩٤	١,٢٨٧	٣	٠,٢٤٢	٠,٧٢٥	بين المجموعات	التخصص العلمي
			٣٦	٠,١٨٨	٦,٧٦٠	داخل المجموعات	
			٣٩		٧,٤٨٥	المجموع	
رفض	٠,٧٤٨	٠,٢٩٢	٢	٠,٠٥٨	٠,١١٦	بين المجموعات	الشهادة المهنية
			٣٧	٠,١٩٩	٧,٣٦٩	داخل المجموعات	
			٣٩		٧,٤٨٥	المجموع	

الفرضية الرئيسية الثالثة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين نحو فاعلية التدقيق الداخلي تعزى الى المتغيرات التنظيمية : (ارتباط المدقق في الشركة، وعمر الشركة).

عرض البيانات

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)، وبين الجدول رقم (١٤) التالي أن قيمة (F) لجميع العوامل الديموغرافية المتعلقة بالمدققين الداخليين ليست ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠,٠٥)، وهذا يعني أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لتصورات المبحوثين تعزى للمتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالشركة نحو فاعلية التدقيق الداخلي، مما يعني أن تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في السوق المالية يتم وفقاً للمعايير والأسس الموضوعية في تلك الشركات بغض النظر درجة ارتباط المدقق في هيكل الشركة بالمدير العام أو مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو حتى المدقق الخارجي أو رئيس قسم المحاسبة، وكذلك عمر الشركة.

جدول (١٤): تحليل التباين الأحادي لتصورات المبحوثين نحو فاعلية التدقيق الداخلي تبعا للمتغيرات الديموغرافية التنظيمية.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	قيمة (F)	مستوى الدلالة	نتيجة الاختبار
ارتباط المدقق في هيكل الشركة	بين المجموعات	٠,٧٨٨	٠,٣٩٤	٢	٢,١٧٧	٠,١٢٨	رفض
	داخل المجموعات	٦,٦٩٧	٠,١٨١	٣٧			
	المجموع	٧,٤٨٥		٣٩			
عمر الشركة	بين المجموعات	٠,٥٠٧	٠,١٦٩	٣	٠,٨٧١	٠,٤٦٥	رفض
	داخل المجموعات	٦,٩٧٩	٠,١٩٤	٣٦			
	المجموع	٧,٤٨٦		٣٩			
حجم الأصول	بين المجموعات	٦,٣٦٦	٠,٢٠٥	٣١	١,٤٦٨	٠,٢٩٥	رفض
	داخل المجموعات	١,١١٩	٠,١٤٠	٨			
	المجموع	٧,٤٨٥		٣٩			

الفرضية الرئيسية الرابعة: يدرك المدقق الداخلي العوامل المرتبطة بمعوقات فاعلية التدقيق الداخلي

عرض البيانات

يشير كلا من الجدول رقم (١٥)، و الجدول رقم (١٦) إلى قياس أثر مجموعة من العوامل أدرجت في الاستبانة ولها علاقة بمعوقات فاعلية التدقيق الداخلي من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث كانت وجهة نظر هذه الفئة المشاركة حول إجابة الفقرات من (٣٠) ولغاية (٣٦) أنها احتلت أعلى نسبة تأثير ضمن فقرات هذه المجموعة، حيث تراوحت هذه النسبة ما بين (٨٢,٦٠) % إلى (٨٩,٦٠) % وبمتوسط حسابي يقع ما بين (٤,٢٣)، و (٤,٤٨)، وكذلك إنحراف معياري تراوح ما بين (٠,٩٤٧) إلى (٠,٩٦٠) وهو أقل من نصف المتوسط الحسابي مما يدل على عدم تشتت آراء عينة المبحوثين، كما يلاحظ أيضا أن الوسط الحسابي لكافة عناصر هذه المجموعة يقع ضمن الفقرة (٣-٤) التي تزيد على العدد (٣) وهو المقياس المعتمد في هذه الدراسة، وفي جميع الأحوال كان متوسط مستوى التأثير لكافة فقرات هذه المجموعة (٨١,٨٠) % وهو أكبر من ٦٠% وبإنحراف معياري (٠,٥٢١) كما يتضح من الجدول رقم (٢٣)، الأمر الذي يعني رفض الفرضية العدمية وقبول البديلة.

وللتأكد من صحة النتيجة السابقة تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test) كما يتضح من الجدول رقم (١٧)، إذ نجد من مطالعة نتائج الحاسوب في الجدول أن قيمة (T) المحسوبة= ١٣,٢١٥ وهي أكبر من الجدولية (٢,٠٤٥)، كما أن مستوى الدلالة المحسوب (٠,٠٠٠) أقل

من ٥%. وبناء على قاعدة القرار يتم قبول الفرضية البديلة، وذلك لأن القيمة المحسوبة والعائدة إلى (t) أكبر من القيمة الجدولية، كما أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (٠,٠٠٠) أقل من ٥%، مما يعني أن المدقق الداخلي يدرك معوقات فاعلية التدقيق الداخلي التي يواجهها.

جدول (١٥): العوامل المرتبطة بمعوقات فاعلية التدقيق الداخلي.

الرقم	البيان	عال جدا (٥)	عال (٤)	لا أثر (٣)	أثر ضعيف (٢)	ضعيف جدا (١)
٣٠	عدم وجود معايير تدقيق داخلي ملزمة للعمل بها	٢٠%	١١%	٨%	-	١
٣١	تأثير المدير العام على مهام المدقق الداخلي .	٢٨%	٦%	٤%	١%	١
٣٢	عدم متابعة المدقق الداخلي للتطورات العلمية في مجال عمله	٢٢%	١١%	٢%	٤%	١
٣٣	تأثير مجلس الإدارة على مهام المدقق الداخلي	١٩%	١٦%	٥%	-	-
٣٤	عدم كفاية عدد العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي	١٦%	١٩%	٤%	١%	-
٣٥	عدم وجود وصف وظيفي لمهام وظيفة مدقق داخلي في الشركة	١٧%	١٧%	٦%	-	-
٣٦	عدم الامام الكافي بكيفية استخدام الحاسوب	١٨%	١٢%	٨%	١%	١
٣٧	عدم قيام المدققين الداخليين بالتخطيط وفحص وتقييم المعلومات	١٠%	١٤%	١٦%	-	-
٣٨	عدم ادراك الإدارة العليا لأهمية فاعلية التدقيق الداخلي	١٧%	٥%	١٥%	٣%	-
٣٩	عدم شمول مهمة التدقيق الداخلي لآعمال الإدارة العليا	١٦%	٦%	٨%	٩%	١
٤٠	عدم وجود مهارات عالية للعاملين في التدقيق الداخلي	١٢%	٨%	١٤%	٥%	١

ويوضح الجدول رقم (١٦) أيضا الإجابات على أسئلة المتغير الأول، وقيم كل من الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة التأثير (الأهمية) إضافة إلى ترتيب أهمية كل سؤال، والتي تعتمد بالدرجة الأولى على نسبة التأثير.

جدول (١٦): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على فقرات العوامل المتعلقة بالمعوقات.

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة (التأثير) الأهمية	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية أو التأثير
٣٠	٤,٢٣	٠,٩٤٧	٨٤,٦٠	٤	عال جدا
٣١	٤,٤٨	٠,٩٦٠	٨٩,٦٠	١	عال جدا
٣٢	٤,٢٣	١,١٠٠	٨٤,٦٠	٤	عال جدا
٣٣	٤,٣٥	٠,٧٠٠	٨٧,٠٠	٢	عال جدا
٣٤	٤,٢٥	٠,٧٤٠	٨٥,٠٠	٣	عال جدا
٣٥	٤,٢٨	٠,٧٢٠	٨٥,٦٠	٣	عال جدا
٣٦	٤,١٣	٠,٩٩٠	٨٢,٦٠	٥	عال جدا
٣٧	٣,٨٥	٠,٨٠٠	٧٧,٠٠	٧	عال
٣٨	٣,٩٠	١,٠٥٠	٧٨,٠٠	٦	عال
٣٩	٣,٦٧	١,٢٩٠	٧٣,٤٠	٨	عال
٤٠	٣,٦٣	١,١٣٠	٧٢,٦٠	٩	عال
الأسئلة مجتمعة	٤,٠٩	٠,٥٢١	٨١,٨٠		عال جدا

جدول (١٧): نتيجة اختبار الفرضية الرابعة.

نتيجة الاختبار	Sig.2-tailed	(T) الجدوليه	(T) المحسوبة
قبول	٠,٠٠٠	٢,٠٤٥	١٣,٢١٥

مناقشة النتائج

يتضح من تحليل البيانات المتعلقة بتصورات الأفراد العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الاردنية المدرجة في السوق المالية ما يلي :

١. بلغ عدد وحدات التدقيق الداخلي الموجودة في الشركات عينة الدراسة (٣٣) ونسبة (٨٢,٥%)، وهذا يعني أن (٧) شركات من عينة الدراسة البالغة (٤٠) شركة لا يوجد فيها وحدة تدقيق داخلي، وقد يعزى ذلك الى إدراك الإدارة العليا الى أهمية التدقيق الداخلي في هذه الشركات.

٢. يلاحظ من تحليل المتغيرات الديموغرافية للمدققين الداخليين، أن الشركات عينة الدراسة لا تركز على تعيين الكوادر الحاصلة على شهادات مهنية متخصصة مثل شهادة (CPA)، أو (CIA)، أو حملة الشهادات المحلية الأردنية مثل شهادة (JCPA)، وقد يعود ذلك إلى أنظمة الشركات نفسها والتي قد لا تسمح بمنح رواتب أو حوافز مادية لهؤلاء تتناسب مع ما هو معروض في سوق العمل للقطاعات الأخرى لحملة هذه الشهادات.
٣. لا تتأثر فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في السوق المالية بمجموعة العوامل الديموغرافية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي وهي: الصفة الوظيفية، والخبرة، والجنس، والعمر، والتخصص العلمي، والشهادة المهنية، والمؤهل العلمي، حيث أن النتائج أظهرت أن أفراد العينة يمتلكون خبرة وظيفية مناسبة في مجال عملهم، إذ أن (٦٧,٥%) منهم تزيد خبراتهم على (٥) سنوات، كما أن لديهم الحد الأدنى من التأهيل العلمي الذي يؤهلهم لتنفيذ مهام عملهم بفاعلية، وبخاصة أن جميع أفراد العينة ممن يحملون مؤهل في الدرجة الجامعية الأولى على الأقل، وأن أغلب تخصصات هؤلاء تقع في حقل المحاسبة الذين بلغت نسبتهم (٥٧,٥%) والباقي هم من التخصصات الوثيقة الصلة بالمحاسبة مثل الإدارة والمالية، إذ أن التنوع في تخصصات فريق التدقيق الداخلي تساعد على تغطية أنشطة تدقيق متنوعة، إضافة إلى أنشطة الفحص والمراقبة المالية، كما أن ما نسبته (٩٢,٥%) من الحاصلين على هذه المؤهلات العلمية هم من الذكور بسبب طبيعة العمل في هذه المهنة التي تحتاج إلى ساعات طويلة أو عدم إقبال الإناث على العمل في مجال التدقيق الداخلي.
٤. لا تتأثر فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في السوق المالية بمتغير عمر الشركة أو متغير ارتباط المدقق في الهيكل التنظيمي للشركة، وتفسير ذلك أن فاعلية التدقيق الداخلي تسعى إليه إدارات جميع الشركات بغض النظر عن تاريخ تأسيسها أو حجمها، لأنها بحاجة إلى خدمات ذلك النوع من التدقيق الذي قد يساعد في منع التلاعب في تطبيق التقديرات المحاسبية، ويشجع الالتزام بالمعايير المحاسبية، ويحد من المخالفات القانونية، كما أن درجة ارتباط المدقق في الهيكل التنظيمي للشركة لا تؤثر على فاعلية التدقيق نظراً لأنه في حالة وجود معايير يسترشد بها في التدقيق الداخلي من ناحية المدقق الداخلي، فلن يتأثر ذلك المدقق بالجهة التي يرتبط بها ضمن الهيكل التنظيمي بالشركة شريطة عدم التأثير عليه في تنفيذ مهامه من تلك الجهة التي قد يرتبط بها إدارياً، وتختلف هذه النتيجة عن ما توصلت إليه دراسة (الفرجات، ٢٠٠٣) وقد يعود السبب في هذا الاختلاف إلى طبيعة مجتمعي الدراستين.
٥. لدى الرجوع إلى بنود الخدمات الإدارية كجزء من أبعاد الممارسات الإدارية ودورها في التأثير على فاعلية التدقيق الداخلي الواردة في إستبانة الدراسة الحالية، نلاحظ أن نتيجة التركيز على التحقق من الاستغلال الأمثل للموارد ومنع الإسراف تتفق مع دراسة كلا من (Nooevee,2006)، و(السبوع وآخرون، ٢٠٠٩)، بالإضافة إلى التدقيق في مخاطر الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات (Nooevee,2006)، جميعها إحتلت

الترتيب الأول والثاني على التوالي، تلاها تدقيق المخاطر (The Institute of Internal Auditors UK and Ireland, 2004)، ثم التدقيق في تأثير عمليات الإحتيال ولا تتفق هذه النتيجة مع (Kevin,2003)، كما أن حرية الإتصال مع المدقق الخارجي لها أهمية كبيرة جدا في التأثير على فاعلية التدقيق الداخلي، نظرا لما تنطوي عليه من تبادل للمعلومات المتعلقة بالشركة، وتتفق هذه النتيجة مع دراسات كلا من (Felix,et al,2001) و(Colbert,2002).

٦. أما فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالخطة الإستراتيجية وأثرها على فاعلية التدقيق الداخلي، فجميعها أظهر متوسطها الحسابي أنها ذات تأثير عال جدا، وكان أكثرها أهمية كل من البنود التالية التي إحتلت المرتبة الأولى في الأهمية وهي "مدى ملاءمة معايير الأداء المستخدمة في تقييم أداء الشركة، والرقابة على الأداء وتحديد الإنحرافات عن الخطة المرسومة"، وهذا يعني أن التخطيط والرقابة وتحليل الإنحرافات هي مهام مطلوبة وذات تأثير كبير جدا على فاعلية التدقيق الداخلي، في حين أن هناك بنود أخرى وردت ضمن العوامل المرتبطة بالخطة الإستراتيجية كانت درجة تأثيرها ما بين عال الى عال جدا، ومنها ترجمة الاهداف العامة الى فرعية بهدف تحقيقها بشكل يمكن قياسه، والتي تحتاج الى بناء وتنفيذ استراتيجية مناسبة من خلال الموارد المتاحة التي تمكن المدقق الداخلي من الحكم على درجة وصول الشركة الى تحقيق أهدافها التفصيلية في ضوء الأهداف العامة المرسومة.

٧. أما دور العوامل البيئية المتعلقة بممارسات الشركة على فاعلية التدقيق فيها، فإنه يوجد تأثير عال جدا لكل من عاملي مراجعة نظم الإدارة البيئية وكذلك تقييم المسؤوليات القانونية المرتبطة بكل من التخزين والتخلص من المواد الخطرة، في حين أظهرت بقية الفقرات درجة تأثير عال، والتي تتعلق بمراجعة سلامة المنتج والتأكد من أنه متفق مع أهداف السياسة البيئية في الشركة بالإضافة الى مراجعة الوقاية من التلوث البيئي.

٨. أظهرت النتائج أن هناك عدة معوقات من شأنها أن تحد من فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات عينة الدراسة، تمثلت في نتيجة عدم وجود الزام قانوني لتطبيق معايير التدقيق الداخلي وتتفق مع (شقور، ٢٠٠٠)، وعدم استقلالية فريق التدقيق الداخلي في الشركة ان وجد يؤيدها (عبدالغني والعمرى، ٢٠٠٦)، (Keinath,K,Walo,C,2008) وعدم كفاية عدد العاملين في وظيفة التدقيق والتي تتفق مع (أبو السعود، ٢٠٠٥) وعدم متابعتهم للتطورات العلمية في مجال العمل لإكسابهم مهارات عالية في التدقيق بسبب عدم ادراك الادارة العليا لأهمية التدقيق الداخلي.

التوصيات

١. إن عدم وجود جهة رقابية تقوم بالإشراف على مهنة التدقيق الداخلي يدعو الى حث وزارة الصناعة والتجارة ممثلة بمديرية مراقبة الشركات لتنظيم هذه المهنة والإشراف عليها أو

- إيجاد جهة منظمة لها كما في حالة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين التي تقوم بتنظيم مهنة المحاسبين القانونيين الأردنيين .
٢. ضرورة إعطاء الشركات المساهمة العامة أهمية لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال ما يلي :
- (أ) تعيين كوادر علمية ذات تأهيل عال.
- (ب) تحسين مستوى المدققين الداخليين سواء من الناحية المادية كما في حالة منحهم حوافز مالية معقولة ومعنوية.
- (ج) عقد دورات تدريبية في مجالات الحاسوب والتدقيق والمحاسبة لرفع الكفاءة.
- (د) إعطاء مهنة التدقيق الداخلي الإستقلالية الحقيقية التي تؤهل أصحابها للقيام بواجباتهم دون أية تدخلات من الإدارة العليا أو مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق إن وجدت .
٣. حث الجهات الحكومية المعنية (وزارة الصناعة والتجارة، وهيئة الأوراق المالية، وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين .. الخ) على محاولة تكييف معايير التدقيق الداخلي الدولية لتتواءم مع البيئة الأردنية.

الهوامش

- (١) قانون الشركات الاردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته، عمان، ونظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية رقم ٧ لسنة ٢٠٠٦، عمان، الاردن، وكذلك قانون مؤقت رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣، قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، الجريدة الرسمية، العدد (٤٦٠٦) مديرية المطابع العسكرية، عمان.
- (٢) تعليمات مجلس هيئة الأوراق المالية الأردنية رقم (١) لسنة ١٩٩٨، عمان، الاردن.

Reference (Arabic & English)

- Abdullgani, Fadel, Omari, Ahmed. (2006). *The Extent of Applying the Accepted Internal Auditing Standards in Yemani Commercial Banks*, Jordan Journal of Business Administration, Jordan University, Vol.2, No.3, pp:343-368.
- Abu alsoud, (2005). *The role of internal control in corporate governance*. The first scientific conference about Internal Control in the light of Corporate Governance. Arab Organization for Managerial Development, Sep.24- 26, Cairo, Egypt.

- Al Twaijry, Abdulrhman. (2004). *An Evaluation of The Performance of Internal Auditing in The Arabian Gulf Region*. The Arab Journal of Accounting, Vol. 7,1, pp.91-112.
- Alfarjat, Ahmed Khaleel. (2003). *Appraisal of the Effectivness of Internal Auditing Function in Governmental and Private Universities*, Master Dissertation, Amman –Arab University, Amman-Jordan.
- Arens, A. & Elder B. (2003). *Auditing & Assurance Services*, 10th Edition, New Jersey, Prentice Hall.
- CaCahill, Edward. (2006). *Audit Committee and Internal Audit Effectiveness in a Multinational Bank Subsidiary: A case Study*. The Journal of Banking Regulation Vol, 7, No. Pp. 160-179.
- Chaio, Yan Huang, Cheng Tsung Lu, (2004). *An Investigation of Factors That Affect Internal Auditing Productivity in Taiwan: Auditing Policy and Technology versus External Environment*. International Journal of Business and Strategy. Vol (5), 1. P.1-8.
- Colbert I. J. (2002). *Furnishing a Context for Internal Audit Work* “CPA Journal” may.
- Ezmegna, Tayseer Ahmed. (1994). *Enhancement of Internal Auditing Acceptance in Public Shareholding Companies*, Master Dissertation, Jordan University.
- Felix, W.L., A. Gramling, and M. Maletta. (2001). *The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution*, Journal of Accounting Research, Vol.39, Nov.3, pp 513 – 534.
- Goma'a, Ahmed Helmi, (2003). *Corporate Governance and Development Dimensions in Internal Auditing Profession Practice*. Fifth Scientific Conference, Association of Jordanian Certified Public Accountants (AJCPA), Amman-Jordan.
- Goma'a, Ahmed Helmi. (2006). *Perception of Higher Management for Developing the Knowledge of Internal Auditing Profession and its*

- Effect on the Internal Auditor: Analytical Study in Jordanian Business Organizations*, Arab Journal for Managerial Sciences, Kuwait University, Vol.13, No.1 , pp:37-66.
- Gürsoy, G. & Aydogan, K. (2002). *Equity Ownership Structure, Risk Taking, and Performance: An Empirical Investigation in Turkish Listed Companies*. Emerging Markets Finance and Trade, Vol. 38, No. 6, pp. 6–25.
 - IFAC. (2005). *Issues in International Standards for Practicing Auditing, Assurances, Professional Ethics, and Rules*: Translated by ACPA, Amman: Abu gazalleh for Translation, Distribution and Publication.
 - IIA. (2003). *Standard for the Professional Practices of Internal Auditing*, Code of Ethics, www.theiia.org.
 - Johnson, H.J. (2000). *Corporate Accountability and Risk, Tone at the top*, Journal Published by Institute of Internal Auditors, Issue 6, April, p8.
 - Keinath, Annemarie K.; Walo, Judith C., (2008). *Audit Committee Responsibilities Disclosed Since Sarbanes-Oxley*. "CPA Journal, Jun2008, Vol. 78 Issue 6, p32-37, 6p; (AN 32590271).
 - Keving, j. (2003). *The Effects of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention*, Accounting Horizons, 17 (4): 1-17.
 - Khraisat, Hamdan Farhan, *Appraisal of Internal Auditing Functions in Jordan Public shareholding Companies*, Master Dissertation, Jordan University.
 - Kotlarski, M.W. (2006). *Internal audit and Its role in creating Corporate Value*. Introduction, Warsaw school of Economics, warsaw, 19th march, pp4-10.
 - Mouqatash, Reham, (2006). *Suggested Model to Determining some of Affected Factors in the Objectivity of Internal Auditing in Jordan*

- Public Shareholding Companies*, Doctoral Thesis, and Amman Arab University.
- Noorvee, L. (2006). *Evaluation of the effectiveness of Internal control over financial reporting*. Master thesis, Institute of Finance and Accounting, University of Tartu.
 - Rahahla, Mohammad Yassien, (2005). *Internal Control Effectiveness in Governmental and Private Universities Accordance with International Internal Auditing Standards*, Journal of Business Administration, Vol.1 No.1 ,PP:59-76.
 - Roularta Media Group, Cattrysse, J. (2005). *Reflections on Corporate Governance and the Role of the Internal Auditor*, pp32-34.
 - Sekaran, UMA. (2003). *Research Methods for Managers: A skill-Building Approach*. New York: John Wiley & Sons, p. 225.
 - Shahrouri, Mahmoud Abdulraheem. (1998). *The Extent of Applying the Accepted Internal Auditing Standards in Jordanian Commercial Banks*, a Survey Study, Master Dissertation, Jordan University, Amman - Jordan .
 - Shunnaq, Basil, (2005). *the External Auditor Appraisal for the Internal Auditor's Function under IAS no.610*, Field Study in Jordan, Master Dissertation, Jordan University, Amman - Jordan
 - Sobuh, Dawood Yousif, (2007). *Internal Auditing Guide accordance with International Standards*, Arab Banking Association.
 - Sulieman, Saeed Abdulazeez, (2006). *Management of Internal Auditing*, Auditor's Journal, AJCPA, No.67-68, Sep.pp:12-15.
 - Suwaiti, Mousa. (2006). *Developing a Proposal Model for the Role of Auditing Committee in Jordanian Public Shareholding Companies and its Effect on Independence, Effectiveness of the External Auditor*, Phd Dissertation, Amman- Arab University, Amman-Jordan.

- The Institute of Internal Auditor (IIA). (2004), (2005). *The Professional Practice of Framework of Internal Auditor*, Practice Advisort, January: www.theila.org.