

أحمد حلمي جمعة

جامعة الزيتونة الأردنية
المملكة الأردنية الهاشمية

إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي: دراسة تحليلية اختبارية في منظمات الأعمال الأردنية

الملخص

يهدف البحث إلى دراسة اتجاهات التطور في المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي على الصعيدين العلمي والمهني، وعلى صعيد الممارسة العملية، لتحديد واجبات مهنة التدقيق الداخلي IAP في منظمات الأعمال الأردنية بعد نشر الإطار الجديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي الصادر عن IIA في أمريكا عام ٢٠٠٤. وقد أجريت دراسة اختبارية على ١١١ شركة لقياس مدى إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، وتأثيره على دور المدقق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية. وتوصل البحث إلى نتيجة مؤداها أن المدققين الداخليين في القرن الحادي والعشرين أصبح مطلوباً منهم تدقيق كل شيء في المنظمة، كما أن مهنة التدقيق الداخلي قد أصبح لها هيكل متكامل للمعرفة، مما أكسبها مقومات "المهنة الكاملة". كما توصل البحث إلى كثير من النتائج أهمها أن قطاع البنوك في الأردن أكثر القطاعات التزاماً بإنشاء إدارة للتدقيق الداخلي، ولكنه أقل إدراكاً لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي.

مصطلحات علمية

التدقيق الداخلي، الإدارة العليا، المعرفة، تقييم المخاطر، تقييم أدوات الرقابة، الخدمات الاستشارية.

أنها أصبحت كثيفة المعرفة Knowledge- Intensive، نتيجة للدخول في عمليات بالغة التعقد والتخصص، عبر عدد من الصناعات والقطاعات على المستوى الدولي. وعليه فقد تغير هدف المنظمة ووظيفتها، وتغيرت حاجة المنظمات للرقابة، وأضحت مهنة التدقيق الداخلي (IAP) من الوظائف

تشهد مهنة التدقيق الداخلي تطوراً غير مسبق. ويعود هذا التطور إلى أن أدوات الرقابة داخل منظمات الأعمال أصبحت تختلف اختلافاً كبيراً عما كان عليه الحال في المنظمات التقليدية في معظم فترات القرن العشرين؛ حيث تعتمد منظمات الأعمال اليوم على المعلومات، كما

تم تسلم البحث في نوفمبر ٢٠٠٤، وأجيز للنشر في يوليو ٢٠٠٥.

الإشراف على بدء العمليات ونشرها داخلياً، والتعرف إلى المستوى التدريبي للموظفين، والتأكد من نية العمل.

ولما كان التدقيق الداخلي يعد رقابة فوق كل الرقابات في المنظمة (جمعة، ٢٠٠٥)، لذلك تمثل مهنة التدقيق الداخلي إحدى القضايا المهمة التي تشغل الفكر المحاسبي في الآونة الأخيرة على كل من الصعيدين المحلي والعالمي. وقد أثرت هذه القضية واكتسبت اهتماماً واسع النطاق مع بداية القرن الحادي والعشرين، استناداً إلى أن معلومات التقارير المالية المستقاة من القياس المحاسبي للأحداث المالية قد فقدت فعاليتها، وأصبح لها انعكاساتها السلبية الخطرة على عملية اتخاذ القرارات في منظمات الأعمال من قبل المستثمرين.

مشكلة الدراسة

منذ بداية القرن الحالي تشهد مهنة التدقيق الداخلي (IAP) Internal Auditing profession تطورات هائلة؛ ففي عام ١٩٩٩ قام (IIA) بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (IIA, 2001) ووافق عليه المجلس في شهر يونيو ١٩٩٩، ونشر في ١٨/١٠/٢٠٠١. وفي ١٥/١/٢٠٠٣ قام معهد المدققين الداخليين بإضافة تعديلات جديدة في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي من حيث المفهوم، والميثاق الأخلاقي، والمعايير والأدلة الإرشادية، والمصطلحات ذات الدلالة الخاصة، ولعل أهم ما ورد في هذا

المساندة المهمة للإدارة في هذه المنظمات، والعمود الفقري لمنظمات الأعمال، ويؤكد ذلك أحد الباحثين (Ramamoorti, 2003) بقوله:

“The 21st century presents much promise and unprecedented growth opportunities for the internal auditing profession”.

وحيث إن الإدارة أصبحت في حاجة إلى معلومات موثوقة بها عن كل جوانب النشاط في المنظمة، بحيث تطمئن إلى (١) ثقافة المنظمة: للتأكد من تحقيق أهدافها، وإدارة المخاطر بفعالية، وتطبيق المساءلة المحاسبية و(٢) أنواع الرقابة المناسبة لمنع الأحداث غير المرغوبة من الحدوث، وتصميم ضوابط لاكتشاف الأسباب، أو تشجع على حدوث الأحداث المرغوب فيها و(٣) فهم الرقابة: لوضع مجموعة قوية من السياسات والإجراءات عن طريق لجنة التدقيق أو الإدارة وتحديد دور التدقيق الداخلي.

لذلك تشير نشرة Tone at the top الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA, 2003) إلى أن الرقابة تعد مسؤولية كل شخص في المنظمة للاستجابة للأهداف الموضوعية، وتحديد المخاطر التي ربما تمنع إنجاز هذه الأهداف، كما تضمن القسم ٤٠٤ من قانون Sarbanes-Oxley (SOX) الصادر عام ٢٠٠٢ - بعد سلسلة الفضائح المالية لمنظمات الأعمال في أمريكا بشأن تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية - تأكيداً على أن التدقيق الداخلي يؤدي دوراً مهماً في هذه العمليات بواسطة

أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من الأهمية التي تستأثر بها قضية التدقيق الداخلي والتطورات التي شهدتها المهنة منذ نشأة معهد المدققين الداخليين في أمريكا عام ١٩٤١، وتأثيرها على فعالية اتخاذ القرار في منظمات الأعمال، وقصور تعليمات الإفصاح ومعايير المحاسبة والتدقيق الصادرة عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الأردنية عام ٢٠٠٢، والتي لا تتفق مع الاتجاهات العالمية، ولا سيما بورصة الأوراق المالية الأمريكية، بالإضافة إلى الآتي:

- ١ - مراجعة أهم البحوث التي أسهمت في تطور المعرفة النظرية لمهنة التدقيق الداخلي.
- ٢ - مناقشة التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة التدقيق الداخلي.
- ٣ - استنباط دور المدقق الداخلي في ضوء هذه التطورات.
- ٤ - بيان مدى إدراك الإدارة لتطور المعرفة عند التنبؤ بأداء وظيفة التدقيق الداخلي.
- ٥ - اقتراح إطار لأداء وظيفة التدقيق الداخلي وتعزيزها في منظمات الأعمال العربية والأردنية خاصة.
- ٦ - تقديم أفكار لبحوث مستقبلية في مجال وظيفة التدقيق الداخلي.

الإطار مفهوم التدقيق الداخلي؛ فقد عرف المعهد (IIA) التدقيق الداخلي بأنه (IIA,2003): نشاط مستقل وضمن موضوعي واستشاري مصمم لزيادة وتحسين قيمة عمليات المنظمة، ومساعدتها في إنجاز أهدافها بواسطة إعداد مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم.

وبناء على هذا المفهوم شهد نطاق عمل مهنة التدقيق الداخلي تطورات في ثلاث مناطق جديدة بالإضافة إلى المنطقة الأساسية، وهي تأكيد الرقابة والإنذاع تشمل: المنطقة الأولى: تقييم المخاطر؛ والمنطقة الثانية: تقديم الاستشارات؛ والمنطقة الثالثة: التحكم المؤسسي.

ولقد استأثرت المناطق السابقة لقضية التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال باهتمام الباحث، وشكلت الباعث الرئيس لهذه الدراسة، ونظرا لأن الباحث قد أعد دراسة عن التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي (جمعة، ٢٠٠٥). لذلك فإن الباحث في هذه الدراسة سوف يركز على المناطق الثلاث السابق ذكرها، لوضع الحلول والإجابة عن التساؤلات المهمة، التي تتعلق بقضية تشغل حيزاً كبيراً من الاهتمام في الوقت الحاضر، ومن المتوقع أن تظل تشغل هذا الاهتمام لفترة ليست قصيرة؛ إنها قضية الافتقار للتضافر بين التطور النظري للمعرفة والتطبيق العملي لها، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الباحث لن يخوض في تفسير مصطلحي الإدراك أو المعرفة.

هدف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في " قياس إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية " .

ويعد هذا الهدف أهم ما تسهم به الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة التي سيرد ذكرها لاحقاً؛ إذ بنيت هذه الدراسات على إطار الممارسة الذي تم إلغاؤه ومقارنة أيضاً بتلك الدراسات النظرية التي بنيت على إطار الممارسة الجديد؛ حيث إن هذه الدراسة تقدم الدليل العملي لمدى الإدراك وذلك من خلال إجراء دراسة اختبارية في القطاعات الاقتصادية في المملكة الأردنية الهاشمية هي - حسب اعتقاد الباحث - أول دراسة ميدانية على مستوى العالم في ظل التطورات الجديدة التي تشهدها مهنة التدقيق الداخلي^(١).

الإطار النظري للدراسة

الإسهامات العلمية لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي:

يجدر - بادئ ذي بدء - الإشارة إلى أن الإسهامات العلمية في تطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي تعود إلى التطور في مستويين: الأول: المستوى

الفكري؛ والثاني: المستوى الواقعي، ويشمل المستوى الواقعي مجالين: الأول: المجال التنظيمي المهني. والثاني: المجال التعليمي، وعليه قدم كثير من الدراسات السابقة على المستوى الفكري منذ تاريخ تأسيس معهد المدققين الداخليين في أمريكا وحتى الآن، ومن أهم هذه الدراسات ما يلي:

الفترة من ١٩٥١: ١٩٧٠

دراسة (Meigs, 1951) حول مضمون وظيفة التدقيق الداخلي، ودراسة كل من (Churchill & Cooper, 1965) حول موقف الأفراد من التدقيق الداخلي والمدقق الداخلي وتأثيراته المتولدة من عملية التدقيق الداخلي؛ وقد توصلت إلى أن ٨٣٪ من الأفراد يرون أن عملية التدقيق عملية اتصال، و٧٦٪ يرون أنها عملية فحص، و٤٪ يرون أنها نظام للتقييم؛ أي أنهم يرون أنه لا تأثير لعملية التدقيق عليهم.

الفترة من ١٩٧١: ١٩٩٠

توصلت دراسة (Mints, 1972) إلى أن نظرة المديرين والعاملين بالتنظيم تجاه المدقق الداخلي مازالت عدائية، وتتميز العلاقة بين الطرفين بأنها علاقات صراع، وكما أن المواقف غير الحميدة للأفراد في التنظيم تحد من إمكانيات المدقق الداخلي للوفاء بمسؤولياته، والإسهام إيجابياً في تحقيق الأهداف العامة للتنظيم، أما دراسة

(١) يرجى زيارة الموقع الآتي: The IIA Research Foundation.

لوحظ أن التدقيق الداخلي مازال يركز على المهام التقليدية للتدقيق والتي تشمل تقييم أرصدة الحسابات واختبارات الالتزام، وأيضاً أداء القليل من الاستشارات لتحقيق القيمة المضافة للمنظمة.

كما أعد كل من (Ramamoorti, 2003), (Ruud, 2003), (Anderson, 2003), (Prawitt, 2003), (Kinney, 2003)، (جمعة، ٢٠٠٥) دراسات بعد صدور الإطار الجديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي. وأكدت هذه الدراسات أن هناك تطوراً في مفهوم التدقيق الداخلي، ومعايير التدقيق الداخلي، والأدلة الإرشادية ومصطلحات التدقيق الداخلي. ويرجع هذا التطوير إلى عاملين هما: التحكم المؤسسي، وتكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى العوامل التقليدية لبناء إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وإن الإطار الجديد يركز على تقييم المخاطر وليس على تحقق الرقابة مثل الماضي، بالإضافة إلى ذلك فإن هيكل التحكم المؤسسي يمكن تطبيقه في منظمات الأعمال.

وعلى المستوى الواقعي قدم كثير من البحوث والدراسات التي ارتبطت بمجالين هما: المجال التنظيمي للمهنة والمجال التعليمي، ومن أهم الدراسات في المجال التنظيمي للمهنة ما يلي:

دراسة (IIA-UK, 1976) بشأن نطاق عمل التدقيق الداخلي، ودراسة (IIA-UK, 1986) بشأن مدى وجود التدقيق الداخلي في المنظمات المختلفة. وقد توصلت الدراسة إلى كثير من النتائج

(Sawyer, 1975) فقد أكدت اتساع نطاق التدقيق الداخلي في الولايات المتحدة؛ حيث أصبح يشمل أنشطة تقييم الخطط والسياسيات والإجراءات، بالإضافة إلى أنشطة تقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى، كما امتد ليشمل تقييم الأداء الشامل للمنظمات المختلفة، سواء كانت تهدف أو لا تهدف للربح (الحكومية)، وفي دراسة (خيرى، ١٩٨١) بشأن أبعاد تطور التدقيق الداخلي، فإن أهم ما جاء بها انتقال التدقيق الداخلي من كونه وسيلة مستقلة للتقييم في خدمة الإدارة (تعريف عام ١٩٤٧) إلى كونه وسيلة مستقلة للتقييم في خدمة التنظيم. أما دراسة (White and Xander, 1984) حول نطاق عمل التدقيق الداخلي فمن أهم نتائجها أن ما نسبته ٦٧٪ من عينة الدراسة يشمل نطاق عمل التدقيق الداخلي كل عمليات المنظمة، وأن بعض المنظمات يشمل المجالات المحاسبية والمالية وبعض المجالات الأخرى.

الفترة من ١٩٩١ حتى الآن

في دراسة (هاشم، ١٩٩٨) بشأن دور التدقيق الداخلي في تدقيق الكفاءة والفعالية نالت الوزن النسبي «مهم جداً» لدى كل من المستثمرين ومدققي الحسابات والأكاديميين، ونالت الوزن النسبي «مهم» لدى مديري الشركات؛ حيث إن ما نسبته ٦٠٪ من مديري الشركات يؤيد قيام المدقق الداخلي بتدقيق الكفاءة والفعالية، وفي دراسة (Richard, Houston and Howard, 2000) بشأن مجال عمل التدقيق الداخلي فقد

إداري. وهذا يحقق الاستقلال والموضوعية في تكوين الرأي والتقرير عن النتائج، وأخيراً أشارت دراسة (العبادي، ١٩٩٩) إلى تطور مفهوم وأهداف ومسؤوليات المدقق الداخلي ووظيفة التدقيق الداخلي، وفي التأهيل العلمي والعملية واستقلال المدقق الداخلي.

وعلى المستوى التعليمي قُدم القليل من البحوث والدراسات حول تدريس التدقيق الداخلي في الجامعات الأجنبية والعربية، ومن أهم الدراسات في المجال التعليمي للتدقيق الداخلي الآتي:

دراسة (Jerome, 1955)، ودراسة (Chambers, 1978) بشأن تخصيص منهج دراسي لمادة التدقيق الداخلي، حيث إن الطالب يجب أن يتسلح بالفهم الكامل لوظائف التنظيم، ويتمرن على اكتساب مهارة تنظيم نفسه والعمل مدققاً داخلياً كفاءةً.

ومن عرض الإسهامات العلمية في مجال تطوير مهنة التدقيق الداخلي يتضح الآتي:

١ - يوجد اهتمام دولي بدعم مهنة التدقيق الداخلي في أربعة جوانب أساسية تشمل (١) الجانب الأكاديمي و(٢) الجانب التنظيمي المهني و(٣) أساليب ومنهج البحث في التدقيق الداخلي و (٤) الانفتاح العلمي على حقول المعرفة الأخرى بعد تغيير مفهوم التدقيق الداخلي في الأعوام ١٩٤٧، ١٩٧٨، ٢٠٠٣.

أهمها: أن نسبة عدد المنظمات التي يوجد بها تدقيق داخلي تبلغ ٦٣٪، ونسبة المنظمات التي يوجد بها تدقيق داخلي متطور بلغت ١٠٠٪ للقطاع الحكومي، و٩٧٪ للسلطات المحلية، و٥٢٪ للقطاع الخاص، و١٠٪ للهيئات الخيرية، وقد توصلت دراسة (سنا، ١٩٩٤) إلى كثير من النتائج أهمها: أن ٨٠٪ من خدمات التدقيق الداخلي تنحصر في النواحي المالية والمحاسبية، في حين أن ٢٠٪ يرون أن مجالها يمتد ليشمل الفحص والتقييم للكفاءة الاقتصادية والإدارية للوحدات الاقتصادية، كما أن ٨٠٪ من العينة يرون أن قسم التدقيق الداخلي تابع للإدارة المالية، في حين أن ٢٠٪ يرون أنه تابع لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو العضو المنتدب.

وتوصلت دراسة (المليجي، ١٩٩٢) إلى أن نطاق الفحص والتقييم في وظيفة التدقيق الداخلي تطور من النواحي المحاسبية والمالية فقط إلى النواحي التشغيلية بنسبة ٧٠٪، وأن نسبة ٨٩٪ من العينة أفادت بوجود برامج للتدقيق الداخلي على مستوى الشركة، كما أن ١٩,٦٪ من الشركات يخضع فيها التدقيق الداخلي لرئيس مجلس الإدارة، وأن ٦٠٪ تخضع لرئيس قطاع الشؤون المالية والإدارية، كما أن ٥٠٪ من عينة البحث لديها معايير تلتزم بها لأداء وظيفة التدقيق الداخلي. كما توصلت دراسة (أحمد، ١٩٩٨) إلى العديد من النتائج أهمها، أن الوضع الأمثل لإدارة التدقيق الداخلي هو تبعية أعلى مستوى

٢ - على الرغم من تعدد الكتابات في مهنة التدقيق الداخلي فإنها لم تحظ بنفس الغزارة من الكتابات التي حظيت بها مهنة التدقيق الخارجي. وإذا كان لنا أن نخرج بنتيجة عامة من الدراسات النظرية والعملية التي تناولت هذه القضية فإن هذه النتيجة لا تخرج عن كونها اتفاقاً أكاديمياً على تشخيص الأعراض، وتحديد مواطن القصور التي أقررت الأعراض، حيث أكدت الدراسات السابقة عدم تطبيق التدقيق الداخلي في كثير من منظمات الأعمال، وإن طبق فإن نطاقه لا يتعدى التدقيق المالي التقليدي، ومن الناحية التعليمية يوجد عدم اهتمام بتدريس مساق التدقيق الداخلي ضمن خطط أقسام المحاسبة.

٣ - إن الدليل على تطبيق مهنة التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال مازال غير مقنع ويلقي معارضة، هو أن التأصيل الفكري والعملية لجوانب التدقيق الداخلي يعاني من قصور شديد له انعكاساته السلبية على الدراسات العملية، لذلك لم توفق هذه الدراسات في توفير الدليل المقنع؛ حيث إن كل الدراسات والبحوث التي نشرت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد إصدار الإطار الجديد للممارسة المهنية في عام ٢٠٠٣ جميعها بحوث نظرية ولم تختبر، فضلاً عن أن جميع الدراسات

العربية السابق ذكرها تؤكد تفاوت الإيمان بمهنة التدقيق الداخلي، كما أنها تحتاج عربياً إلى تشريع قانوني لحمايتها كما يحدث في أمريكا الآن؛ لتشجيع البحث العلمي المستقبلي في هذا المجال.

الجهود المهنية لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي

يتضافر نمو وتطور مهنة التدقيق الداخلي IAP في الوقت الحالي مع تاريخ تأسيس معهد المدققين الداخليين IIA، وهي منظمة تأسست في الولايات المتحدة في ١٢/٩ / ١٩٤١. وفي كتاب تذكاري بمناسبة مرور ٦٠ عاماً على تأسيس معهد المدققين الداخليين يشير Flesher and McIntosh (2002) إلى أن "معهد التدقيق الداخلي" مر بتاريخ حافل على مدى ٦٠ عاماً، فالمعهد يعد اليوم (١) الجمعية المهنية الدولية الأولى المنوط بها تعزيز ممارسة التدقيق الداخلي وتطويرها و(٢) الحجة الأولى والمعلم الرئيس والجهة القائدة في مجال وضع المعايير والإرشادات المهنية ومنح الشهادات المعتمدة وإجراء البحوث في مجال المهنة على المستوى العالمي.

ويضيف Whittington and Pany (1998) أن كثيراً من المنظمات الصناعية والعاملة في مجال الدفاع والبيع بالتجزئة قد أدركت أهمية خدمات التدقيق الداخلي التي تمضي إلى ما هو أبعد من مجرد تدقيق القوائم المالية، لتمتد إلى تقديم

ومن عام ١٩٩٣ إلى الآن تم تعديل بيان المسؤوليات ودستور أخلاقيات المهنة عددا من المرات، ليعكس ذلك التطور المستمر والمتسارع لمهنة التدقيق الداخلي (IIA, 1993) و (IIA, 1997) و (IIA, 1998) و (IIA, 1998a) و (IIA, 2000) و (IIA, 2001) و (IIA, 2003) و (IIA, 2004)، كما تتم اليوم مراجعة شاملة للدلالة على أن هذه العلاقة تعد من أفضل الممارسات في أغلب المنظمات للإجابة عن التساؤل التالي: How internal auditors add value and assurance? (IIA, 2003a).

من العرض المتقدم يتضح الآتي:

١ - مع بداية التسعينيات من القرن العشرين يوجد إدراك تام بأن المدققين الداخليين، وفقا للاحتياجات والتفصيلات التنظيمية يعملون في عدد مختلف من المجالات، وعلى نحو تدريجي أضحى المدققون الداخليون يكتسبون نوعا من "التخصص الصناعي" فيما يتصل بنطاق معرفتهم بصناعات محددة، مثل الرعاية الصحية والنفط والطاقة والدفاع والخدمات المالية والنقل وتجارة الجملة والتجزئة والتكنولوجيا والاتصالات ووسائل الإعلام والتسلية والحكومة والمنظمات غير الهادفة للربح والتعليم وما إلى ذلك (Ramamoorti, 2003). وبدأ المدققون الداخليون يأتون من خلفيات متباينة، بما في ذلك بنسبة كبيرة

تقارير يعتمد عليها تشتمل على بيانات غير مالية مثل "كميات قطع الغيار، والالتزام بالجدول، وكمية المنتجات" كما أن مكتب المحاسبة العام General Accounting Office (GAO) بالولايات المتحدة قد عمل على توظيف كثير من المدققين الداخليين.

أما من ناحية المعايير المهنية والمسؤوليات يرى (2003) Ramamoorti، إن أكثر شخصيتين كان لهما أكبر الأثر في تاريخ معهد المدققين الداخليين هما Victor Z. Brink و Lawrence B. Sawyer الأول هو أول مدير بحثي في تاريخ معهد المدققين الداخليين، وكان من أهم من نادوا بوضع بيان مسؤوليات المدقق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين عام ١٩٤٧. وقد أوضح ذلك البيان أنه على حين تتناول مهنة التدقيق الداخلي في المقام الأول المسائل المحاسبية والمالية، فإن المسائل ذات الطبيعة التشغيلية تقع كذلك داخل نطاق اهتمامها.

وبحلول عام ١٩٥٧ (IIA, 1965)، وكذلك عام ١٩٧١ (IIA, 1977) تطور نطاق التدقيق الداخلي ومسؤولياته على نحو كبير، ليشتمل على عدد كبير من الخدمات المقدمة للإدارة. وبحلول عام ١٩٧٨ اعتمد المعهد بصفة رسمية معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي استهدفت بصفة خاصة توحيد مهنة التدقيق الداخلي عبر العالم بأسره، من خلال وضع آلية يتم من خلالها الاعتراف الكامل بالتدقيق الداخلي كمهنة (IIA, 1978).

من الذين تخصصوا في دراستهم في المحاسبة (Ruud)، وقد حظيت المرأة بنصيب وافر في هذه المهنة، كما أصبح المدققون الداخليون أكثر ميلاً للنواحي الدولية (Ramamoorti).

٢ - في أواخر التسعينيات وبفضل كثير من الأبحاث (IAA, 2001 و Krogstad, 1999) Ridley & Rittenberg، التي ظهرت في مجلة "المدقق الداخلي" أدرك معهد المدققين الداخليين الأهمية والضرورة لإعادة تقييم المبادئ التي تحكم المهنة، بالإضافة إلى قاعدة المعارف والمهارات الضرورية للمهنة. وقد تم وضع التعريف الجديد للتدقيق الداخلي السابق ذكره؛ ليتضمن الدور والمسؤوليات المتنامية للمهنة، وقد أدرج التعريف الجديد للتدقيق الداخلي في الإطار الشامل للممارسات المهنية، وهو معيار هيكلي يوضح كيف تتضافر المعرفة النظرية مع الجوانب التطبيقية في التدقيق الداخلي معاً، كما بني عليه الإطار الشامل للممارسات المهنية الذي يتكون من ثلاثة أقسام تتضمن: المعايير والأخلاقيات Standards and Ethics، والالتزام بها إجباري؛ ودليل الممارسة Practice Advisories، ويوصي المعهد بضرورة الالتزام به بشدة؛ والأدلة أو الأدوات المساعدة في الممارسة والتطوير Development Practice Aids المعتمدة.

٣ - ومع بداية الألفية الثالثة أوضحت مهنة التدقيق الداخلي أكثر رسوخاً، عندما بدأت في الاستجابة السريعة للطلبات الجديدة من الجهات التشريعية والقانونية المهمة، مما يمكن معه القول إن التراث المهني للتدقيق الداخلي قد أثمر أصوله من خلال التعريف الجديد. وعلى الرغم من أنها قد أسهمت من الناحية التاريخية في فهم المنظمة للمخاطر ولآليات الرقابة بعدد من الطرق، ومع هذا فإن الإطار الجديد للممارسة المهنية قد صمم لزيادة القيمة المضافة للتدقيق الداخلي في منظمات الأعمال من خلال القيام بمهمة تقييم المخاطر، وتأكيد الرقابة والإذعان، وتقديم الخدمات الاستشارية والتي تشكل محاور الدراسة الميدانية الحالية.

الدراسة الميدانية

منهجية الدراسة

تأسيساً على ما تقدم، ولأغراض تحقيق الهدف الرئيس للبحث أجريت دراسة اختبارية لقياس مدى إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي لتقديم الدليل العملي لأثر تطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية وفقاً للخطوات المنهجية الآتية:

وقيام المدققين الداخليين بالتحقق من وضع الإدارة لمعايير كافية لتقييم أدوات الرقابة، وتقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، واختبار مدى الإذعان لها ورفع تقارير بذلك إلى الإدارة أو لجنة التدقيق.

الفرضية الثالثة:

"توجد علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتقييم المدققين الداخليين لأدوات الرقابة في منظمات الأعمال الأردنية".

وتختبر الفرضية الآتية العلاقة بين مستوى إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي (نتيجة اختبار الفرضية الأولى)، وقيام المدققين الداخليين بتقديم الأعمال الاستشارية بوصفه خدمة للمنظمة، ويستخدمون المعرفة التي يكتسبونها من الأعمال الاستشارية في تقييم التعرض للمخاطر، والتحقق من أن أدوات الرقابة تواكب الأهداف التي يرغبون في تحقيقها، وإيصال القضايا المهمة إلى مجلس الإدارة أو الإدارة أو لجنة التدقيق:

الفرضية الرابعة:

"توجد علاقة سلبية وذات دلالة إحصائية بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتقديم المدققين الداخليين الأعمال الاستشارية بوصفه خدمة في منظمات الأعمال الأردنية".

تعريف متغيرات الدراسة وصياغة الفروض:

تتضمن الدراسة متغيراً مستقلاً وثلاثة متغيرات تابعة وتتمثل هذه المتغيرات في الآتي:

- المتغير المستقل: إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي.
- المتغيرات التابعة: دور المدقق الداخلي ويشمل: (تقييم المخاطر - تقييم أدوات الرقابة - الأعمال الاستشارية).
- ولذلك تختبر الفرضية الآتية مدى إدراك الإدارة العليا في منظمات الأعمال الأردنية لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي:

الفرضية الأولى:

"لا يوجد إدراك لدى الإدارة العليا في منظمات الأعمال الأردنية لتطور المعرفة لمهنة التدقيق الداخلي".

وتختبر الفرضية الآتية العلاقة بين مستوى تطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي لدى الإدارة العليا (نتيجة اختبار الفرضية الأولى) وقيام المدققين الداخليين بتقييم المخاطر ورفع نتائج التقييم إلى الإدارة.

الفرضية الثانية:

"توجد علاقة سلبية وذات دلالة إحصائية بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، وتقييم المدققين الداخليين للمخاطر في منظمات الأعمال الأردنية".

وتختبر الفرضية الآتية العلاقة بين مستوى تطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي (نتيجة اختبار الفرضية الأولى)

مجتمع البحث وعينته

أسلوب جمع البيانات:

لتحقيق أهداف البحث تم اختيار عينة عشوائية تتكون من الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية والمتداولة أسهمها في السوق الأولى والثانية فقط لمختلف قطاعات النشاط الاقتصادي في المملكة الأردنية الهاشمية كما يوضحها جدول (١).

وقد تم اختيار العينة من الشركات وفقاً لـ "عدد المساهمين" في كل شركة وفقاً لقائمة مبوبة من أعلى إلى أسفل، حيث أن معظم الشركات المساهمة الأردنية تميل في الغالب إلى أن تكون شركات عائلية، وذلك على ضوء البيانات التي أتاحت للباحث من خلال دليل الشركات لعام ٢٠٠٢، كما تم توزيع ٣ استمارات في كل شركة، حيث إن عدد أعضاء لجنة التدقيق في كل شركة لا يزيد عن ثلاثة وفقاً لتعليمات البورصة الصادرة عام ٢٠٠٢، كما يعد ذلك ملائماً لتحقيق أهداف الدراسة.

استخدم أسلوب قائمة الاستبانة في جمع البيانات؛ وعليه تم تصميم استمارة استبانة تضم ثلاثة أقسام، تتناول في مجموعها مجالات البحث الأساسية^(٢) (٣٣٣ استمارة) لتوزيعها على عينة البحث البالغة ١١١^(٣) شركة مساهمة عامة، وقد تم تصميم جميع أسئلة الاستبانة - عدا البيانات الخاصة بالمعلومات العامة - على أساس استخدام مقياس ليكرت خماسي الدرجات.

وللتثبت من دقة صياغة استمارة الاستبانة، ومن درجة تطابق ما يقصده الباحث مع ما يفهمه المستقضي منه تم اختيار ٢٠ شركة عشوائياً من الشركات الخاضعة للدراسة، وعرض استمارة الاستبانة عليهم وتم أخذ ما أبداه بعضهم من ملاحظات عند صياغة استمارة الاستبانة في شكلها النهائي، كما تم اختبار صدق وثبات الأداة باستخدام اختبار

جدول ١
مجتمع البحث وعينته

بيان	البنوك	التأمين	الصناعة	الخدمات	الإجمالي
مجتمع البحث	١٧	٢٥	٧٥	٤٠	١٥٧
%	%١١	%١٦	%٤٨	%٢٥	%١٠٠
عينة البحث	١٢	١٨	٥٣	٢٨	١١١

(٢) انظر ملحق البحث.

(٣) حجم المجتمع الكلي ٢٠٨ شركات، تم استبعاد شركات السوق الثالثة (٣١ شركة) والشركات غير المتداولة أسهمها (٢٠ شركة)، وتم تحديد حجم العينة في ظل المحددات الآتية: حجم المجتمع ١٥٧ شركة، مستوى المعنوية ٠,٠٥، درجة الثقة ٩٥٪، نسبة الظاهرة في المجتمع ٥٠٪؛ لأنها غير معروفة.

جدول ٢
عدد الاستبانات المرسله والمستلمة من عينة البحث

بيان	البنوك	التامين	الصناعة	الخدمات	الإجمالي
عدد الاستمارات المرسله	٣٦	٥٤	١٥٩	٨٤	٣٣٣
عدد الاستمارات المستلمة	٢٧	٤٥	١٠٥	٦٠	٢٣٧
% الاستجابة	%٧٥	%٨٣	%٦٦	%٧١	%٧١

بعض الأساليب الإحصائية (الزغبى والطلافة، ٢٠٠٠) و(المنزل، ٢٠٠٠) (ومحمد علي، ١٩٨٨) و(Berenson, David, 1992) مثل أسلوب النسب المئوية: مؤشراً وصفاً لمتغيرات الدراسة، وأسلوب الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وصولاً إلى استخدام أسلوب One sample T-test، وذلك لقياس مدى إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي.

وأسلوب تحليل الانحدار الثنائي: حيث يتم استخدام هذا الأسلوب لقياس مدى تأثير كل متغير من المتغيرات التابعة بالمتغير المستقل، واتجاه هذا التأثير؛ حيث إن العلاقة المطلوب دراستها هي بين متغير مستقل واحد ومتغير تابع واحد، كما أن هدف الدراسة هو قياس إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي - المتغير المستقل - وتأثيره على دور المدقق الداخلي (مجموعة من المتغيرات التابعة: تقييم المخاطر - تقييم أدوات الرقابة - تقديم الاستشارات)، بمعنى أنه سوف يتم دراسة العلاقة بين متغير مستقل واحد وثلاثة متغيرات تابعة.

وأسلوب One-Way ANOVA: وذلك لاختبار مدى وجود فروق في تأثير المتغير

Cronbach Alpha لقياس مدى ثبات أداة القياس حيث بلغت قيمة $\alpha = 0.92, 17$.

كما قد تم جمع البيانات عن طريق المقابلة الشخصية والبريد العادي والفاكس والبريد الإلكتروني بواسطة الباحث وأربعة أفراد روعي في اختيارهم أن يكونوا من ذوي الخبرات السابقة في جمع البيانات، وقد عقد الباحث عدة لقاءات معهم لتوضيح طبيعة الاستبانة والإجابة عن استفسارات فريق جمع البيانات، وقد تمثلت وحدة المعاينة من الإدارة العليا، ولجنة التدقيق، ومجلس الإدارة أو من ينوب عنهم بصفتهم المسؤولين عن وضع السياسات العامة في المنظمة، وذلك لصعوبة المقابلة خلال فترة البحث؛ وقد تم الحصول على (٢٣٧) استمارة صالحة من إجمالي (٣٣٣) استمارة موزعة على عينة الدراسة مع العلم بأن ٣٢ شركة لم ترد استماراتها، ومن ثم يصبح معدل الاستجابة ٧١٪، كما يوضحها جدول (٢).

كما تم استخدام حزم البرامج الإحصائية SPSS التي تتناسب مع التطبيقات التجارية والاجتماعية؛ لإجراء التحليلات الإحصائية للبيانات والوصول إلى النتائج. ولقد قام الباحث باستخدام

التطبيق في الممارسة العملية، ويوضح الجدول (٢) إجابات عينة البحث.

وبتحليل بيانات الجدول (٣) يتضح أن وجود إدارة للتدقيق الداخلي في عينة قطاع البنوك تمثل ١٠٠٪، بينما هي ٢٢٪ في قطاع التأمين، وفي قطاع الصناعة ٦٦٪ وفي قطاع الخدمات ٥٠٪، وعلى مستوى القطاعات مجتمعة نجد أنها تمثل ٥٩٪. وتشير النتائج السابقة إلى أن التدقيق الداخلي يعد مهماً جداً بالنسبة لقطاع البنوك، ومحدود الأهمية بالنسبة لقطاع التأمين، ومهماً بالنسبة لقطاع الصناعة، ومتوسط الأهمية بالنسبة لقطاع الخدمات وعلى مستوى القطاعات مجتمعة. وفيما يتعلق بوجود لجنة تدقيق يتضح في عينة قطاع البنوك أنها تمثل ٥٦٪، وفي قطاع التأمين ١٣٪، والصناعة ١٤٪ والخدمات ٣٥٪، وعلى مستوى القطاعات مجتمعة نجد أنها تمثل ٢٤٪.

المستقل على المتغيرات التابعة، تبعاً لنوع القطاع وTwo - Way ANOVA، وذلك لاختبار الفروق في مدى الإدراك بين القطاعات الأربعة، وأخيراً أسلوب اختبار Scheffe: وذلك لاختبار المقارنات البعدية وتحديد القطاعات التي توجد فروق فيما بينها واتجاهات هذه الفروق (لصالح من) في القطاعات الأربعة.

تحليل ومناقشة بيانات الدراسة واختبار الفرضيات

قبل الوقوف على مدى إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة لمهنة التدقيق الداخلي تم سؤال عينة الدراسة لتحديد درجة موافقتها على قائمة تشمل ثلاثة أسئلة عامة، تمثل أهم التطورات في مهنة التدقيق الداخلي حول وجود إدارة للتدقيق الداخلي ووجود لجنة تدقيق، وتبعية إدارة التدقيق الداخلي للجنة للتدقيق لمعرفة مدى

جدول ٣

إجابات العينة بشأن أهم التطورات في وظيفة التدقيق الداخلي

السؤال	عدد الشركات عينة الدراسة	هل توجد إدارة أو قسم للتدقيق الداخلي؟	هل توجد لجنة تدقيق؟	%	لجنة التدقيق	مجلس الإدارة	لجنة التدقيق	المدير العام	أخرى
البنوك	٩	٩	١٠٠	٥	٥٦	٢	٥	٢	-
التأمين	١٥	٥	٣٣	٢	١٣	١	-	٣	١
الصناعة	٣٥	٢٣	٦٦	٥	١٤	١٥	٢	٥	١
الخدمات	٢٠	١٠	٥٠	٧	٣٥	١	٦	٣	-
المجموع	٧٩	٤٧	٥٩	١٩	٢٤	١٩	١٣	١٣	٢

وفيما يلي تحليل ومناقشة بيانات الدراسة واختبار الفرضيات:

اختبار الفرضية الأولى

لقياس مدى إدراك الإدارة العليا في منظمات الأعمال الأردنية لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي تم تقديم قائمة تشمل أربع عشرة عبارة لعينة الدراسة تمثل أهم التطورات في مهنة التدقيق الداخلي لتحديد درجة موافقتها. وقد اتضح أن هناك إدراكاً لدى الإدارة العليا في منظمات الأعمال الأردنية لتطور المعرفة لمهنة التدقيق الداخلي، حيث إن قيمة t المحسوبة أكبر من الجدولية بمستوى معنوية $p\text{-value} = 0.000$ ، كما أن الوسط الحسابي أعلى من (٣) حسب المقياس الموضوع، ومن ثم ترفض الفرضية العدمية، وتقبل البديلة، ويؤكد ذلك نتائج اختبار One Sample t -test التي يوضحها الجدول (٤).

وتشير النتائج السابقة إلى أن وجود لجنة التدقيق^(٤) (Sawyer et al., 2003) تعد متوسطة الأهمية بالنسبة لقطاع البنوك، وعديمة الأهمية بالنسبة لقطاعي التأمين والصناعة، ومحدودة الأهمية بالنسبة لقطاع الخدمات، وعلى مستوى القطاعات مجتمعة. وفيما يتعلق بتبعية التدقيق الداخلي للجنة التدقيق في الشركات التي لديها لجنة تدقيق يتضح أنها في عينة قطاع البنوك تمثل ١٠٠٪، وفي قطاع التأمين صفر٪، والصناعة ٤٠٪ والخدمات ٨٦٪، وعلى مستوى القطاعات مجتمعة نجد أنها تمثل ٢٨٪.

ونستخلص من النتائج السابقة أن تبعية التدقيق الداخلي للجنة التدقيق يعد مهماً جداً بالنسبة لقطاع البنوك، وعديم الأهمية بالنسبة لقطاع التأمين ومتوسط الأهمية بالنسبة لقطاع الصناعة، ومهماً جداً بالنسبة لقطاع الخدمات ومحدود الأهمية على مستوى القطاعات مجتمعة.

جدول ٤

نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحسوبة t	t الجدولية	SIG. t	نتيجة الفرضية العدمية	الوسط الحسابي
١٥,٧٦١ ^(٥)	١,٩٦	٠,٠٠٠	رفض	٣,٧١٩٧

(٤) لجنة تشكل من ثلاثة أعضاء من مجلس الإدارة غير العاملين في كل شركة مساهمة عامة أردنية بموجب التعليمات الصادرة عن مجلس مفوضي هيئة بورصة الأوراق المالية عام ٢٠٠٢.

(٥) يلاحظ كبر t المحسوبة وصغر قيمة Sig t بسبب كون العينة كبيرة بالإضافة إلى أن الفرق بين الوسط الحسابي (٣,٧١٩٧) ومتوسط أداة القياس (٣) يعد إحصائياً كبيراً.

اختبار الفرضية الثانية

لقياس أثر إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي في تقييم المخاطر في منظمات الأعمال الأردنية تم تقديم قائمة تشمل ثماني عبارات (١٥-٢٢) تمثل واجبات المدقق الداخلي بشأن تقييم المخاطر لعينة الدراسة، وقد اتضح أن هناك تأثيراً إيجابياً بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة لمهنة التدقيق الداخلي ودور المدقق الداخلي بشأن تقييم المخاطر في منظمات الأعمال الأردنية.

ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار البسيط حيث إن قيمة t المحسوبة أكبر من الجدولية بمستوى معنوية $p\text{-value} = 0.000$ ، كما تبين أيضاً أن العلاقة بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي (متغير مستقل) ودور المدقق الداخلي بشأن تقييم المخاطر (متغير تابع) علاقة إيجابية، حيث إن معامل الارتباط (R) موجب (0.763)، ومعامل التحديد المعدل Adjusted R Square (0.580). ويعني ما تقدم أن إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي يفسر 58% من التغير في مهنة التدقيق الداخلي بشأن تقييم

المخاطر، ومن ثم ترفض الفرضية العدمية وتقبل البديلة كما يوضح جدول (٥).

اختبار الفرضية الثالثة

لقياس أثر إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة لمهنة التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي في تقييم أدوات الرقابة في منظمات الأعمال الأردنية تم تقديم قائمة تشمل ثماني عبارات (٢٣-٣٠) تمثل واجبات المدقق الداخلي بشأن تقييم أدوات الرقابة. وقد اتضح أن هناك تأثيراً إيجابياً بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي ودور المدقق الداخلي بشأن تقييم أدوات الرقابة في منظمات الأعمال الأردنية.

ويؤكد ذلك نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط؛ حيث إن قيمة t المحسوبة أكبر من الجدولية بمستوى معنوية $p\text{-value} = 0.000$ ، كما تبين أيضاً أن العلاقة بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي (متغير مستقل) ودور المدقق الداخلي بشأن تقييم أدوات الرقابة (متغير تابع) علاقة إيجابية، حيث إن معامل الارتباط (R) موجب (0.825)، ومعامل التحديد المعدل Adjusted R Square (0.679). ويعني ما تقدم أن إدراك الإدارة العليا

جدول ٥

نتائج اختبار الفرضية الثانية

t المحسوبة	t الجدولية	SIG. t	نتيجة الفرضية العدمية	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2 المعدل
١٧,٣١٢	١,٩٦	٠,٠٠٠	رفض	٠,٧٦٣	٠,٥٨٠

جدول ٦
نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المحسوبة t	t الجدولية	SIG. t	نتيجة الفرضية العدمية	معامل الارتباط R	معامل التحديد المعدل R ²
٢١,٩١٤	١,٩٦	٠,٠٠٠	رفض	٠,٨٢٥	٠,٦٧٩

ويؤكد ذلك نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط، حيث إن قيمة t المحسوبة أكبر من الجدولية بمستوى معنوية $p\text{-value} = 0.000$ ، كما تبين أيضاً أن العلاقة بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي (متغير مستقل) ودور المدقق الداخلي بشأن تقييم الأعمال الاستشارية (متغير تابع) علاقة إيجابية، حيث إن معامل الارتباط (R) موجب (٠,٩٤٢٪)، ومعامل التحديد المعدل Adjusted R Square (٠,٨٨٦)، ويعني ما تقدم أن إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي يفسر ٨٨,٦٪ من التغير في دور المدقق الداخلي بشأن تقديم الأعمال الاستشارية، مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول البديلة كما يوضح جدول (٧).

لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي يفسر ٦٧,٩٪ من التغير في دور المدقق الداخلي بشأن تقييم أدوات الرقابة، ويعني ما تقدم رفض الفرضية العدمية، وقبول البديلة كما يوضح جدول (٦).

اختبار الفرضية الرابعة

لقياس أثر إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي في تقديم الأعمال الاستشارية بوصفها خدمة في منظمات الأعمال الأردنية، تم تقديم قائمة تشمل سبع عبارات (٣١-٣٧) تمثل واجبات المدقق الداخلي بشأن تقديم الأعمال الاستشارية لعينة الدراسة، وقد اتضح أن هناك تأثيراً إيجابياً لإدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، ودور المدقق الداخلي بشأن تقديم الأعمال الاستشارية في منظمات الأعمال الأردنية.

جدول ٧
نتائج اختبار الفرضية الرابعة

المحسوبة t	t الجدولية	SIG. t	نتيجة الفرضية العدمية	معامل الارتباط R	معامل التحديد المعدل R ²
٤٢,١٠٣	١,٩٦	٠,٠٠٠	رفض	٠,٩٤٢	٠,٨٨٦

قياس اتجاه الفروق بين القطاعات الأربعة بشأن فرضيات الدراسة

لقياس ما إذا كانت الفروق بين القطاعات الأربعة معنوية تم استخدام اختبار One-Way ANOVA لقياس مدى وجود فروقات بين القطاعات بشأن إدراك الإدارة لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، بينما تم استخدام اختبار Two-Way ANOVA لقياس مدى وجود فروق تعزى إلى القطاعات الأربعة في تفسير العلاقة بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة، ويمكن توضيح نتائج الاختبارين عند مستوى دلالة ٥٪ في الجدول (٨).

وبتحليل الجدول (٨) يتضح أن قيمة F المحسوبة في كلا الاختبارين أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = ٥\%$)، مما يدل على وجود فروق في إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، كما أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة تختلف أيضاً بين القطاعات الأربعة محل الدراسة، ولقياس اتجاه الفروق بين القطاعات الأربعة تم استخدام اختبار Scheffe، لتحديد المقارنات البعدية ويمكن توضيح نتائج الاختبار من خلال الجدول (٩).

جدول ٨
الفروق بين القطاعات الأربعة محل الدراسة

النتيجة	Two-Way ANOVA		One-Way ANOVA		الفرضيات
	F المعنوية	F المحسوبة	F المعنوية	F المحسوبة	
توجد فروقات	—	—	٠,٠١٤	٣,٦١٨	الأولى
توجد فروقات	صفر	٢٨,٣٣٨			الثانية
توجد فروقات	صفر	١٠٤١,٥٠٠			الثالثة
توجد فروقات	صفر	٢٤١,٩٦١			الرابعة

جدول ٩
اتجاه الفروق بين القطاعات الأربعة محل الدراسة

النتيجة	الوسط الحسابي لقطاع				الفرضيات
	الخدمات	الصناعة	التأمين	البنوك	
قطاع الخدمات	٣,٩٥٨٧	٣,٦١٥٩	٣,٧٠٥٣	٣,٥٨١٣	الأولى
قطاع الصناعة	٣,٤٧٠٠	٤,١٨١٢	٣,٦١٦٧	٢,٨٠٤	الثانية
قطاع التأمين	٤,٥٥٩١	٤,٤٩١٥	٤,٦٧٢٧	٤,١١١١	الثالثة
قطاع الخدمات	٣,٩٥٥٦	٣,٨٥٤٢	٣,٥٦٣٠	٣,٥١٨٥	الرابعة

فضلاً عن ندرة الموارد الأخرى بعكس الدول المحيطة بها، ومن ثم يحظى هذا القطاع باهتمام كبير لتطويره، مما أسهم في تعزيز مستوى إدراك هذا القطاع مقارنة بالقطاعات الأخرى في مجال الإدراك العام للتطورات وتقديم الخدمات الاستشارية.

ب - فيما يتعلق بتقييم المخاطر يمكن تفسير اتجاهات الفروق لصالح قطاع الصناعة؛ كون هذا القطاع أكثر تأثراً بالمخاطر الاقتصادية والسياسية. وخصوصاً في ظل الظروف التي مرت بها الأردن في الفترة الأخيرة قبل الحرب العراقية وبعدها، فضلاً عن مخاطر البيئة التنافسية العالمية الناتجة عن تنوع المنتجات أو فتح أسواق جديدة في إطار انضمام الأردن لمنظمة التجارة العالمية.

ج - فيما يتعلق بتقييم الرقابة يمكن تفسير اتجاهات الفروق لصالح قطاع التأمين كون هذا القطاع أكثر تأثراً بالتدخل الحكومي.

الخلاصة

لقد تزايدت أهمية مهنة التدقيق الداخلي بناءً على الرغبة في الحفاظ على القيمة الاقتصادية لمنظمات الأعمال وعلى حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، كما تغيرت النظرة إلى مهنة التدقيق الداخلي من تدقيق أدوات الرقابة إلى تقييم المخاطر، وقد أثر ذلك في مجال عملها فأصبح يشمل

وبتحليل الجدول السابق يتضح من نتائج اختبار Scheffe، أن الفروق تميل لصالح قطاع الخدمات (الفرضية الأولى)، بالنسبة لإدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، بينما تميل الفروق لصالح قطاع الصناعة (الفرضية الثانية)، أي العلاقة بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي (متغير مستقل) ودور المدقق الداخلي بشأن تقييم المخاطر (متغير تابع).

كما تميل الفروق لصالح قطاع التأمين (الفرضية الثالثة)، أي العلاقة بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي (متغير مستقل) ودور المدقق الداخلي بشأن تقييم أدوات الرقابة (كمتغير تابع). وأخيراً تميل الفروق لصالح قطاع الخدمات (الفرضية الرابعة)، أي العلاقة بين إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي (متغير مستقل) ودور المدقق الداخلي بشأن تقديم الخدمات الاستشارية (متغير تابع) في منظمات الأعمال الأردنية.

وعموماً يمكن تفسير نتائج اتجاهات الفروق السابقة بالآتي:

أ - أن قطاع الخدمات يعد من أبرز القطاعات في الاقتصاد الأردني، حيث يمثل ٣٦٪ من حجم القطاعات العاملة في المملكة، كما تبلغ حجم استثماراته حوالي ٤,٥ مليار دينار، ويعد المورد الأساسي للمال العام. ويعود الاهتمام بهذا القطاع إلى الموقع الجغرافي للدولة،

المدقق الداخلي بشأن تقييم المخاطر بما نسبته ٥٨٪، وتقييم أدوات الرقابة بما نسبته ٦٧,٩٪، وتقديم الخدمات الاستشارية بما نسبته ٨٨,٦٪، ومن ثم فإن الفرق بين النسب يعود إلى عوامل أخرى غير الإدراك لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي.

ثالثاً: توجد فروق بين القطاعات الأربعة عينة الدراسة، حيث إن F المعنوية في كلا الاختبارين باستخدام أسلوب One-Way ANOVA/Two-Way ANOVA أقل من ٥٪ مستوى الدلالة، كما يدل ذلك على أن العلاقة بين كل من إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، وبين المتغيرات الثلاثة تختلف بين القطاعات الأربعة في عينة الدراسة. وعموماً يعد قطاع الصناعة أكثر القطاعات إدراكاً للمعرفة وتأثيراً على التنبؤ بدور المدقق الداخلي بمتوسط المتوسطات ٣٥٧,٤، يليه قطاع الخدمات بمتوسط ٣,٩٨٥٨، يليه قطاع التأمين بمتوسط ٣,٨٨٩٤، وأخيراً قطاع البنوك بمتوسط ٣,٥٠٣٧٢.

ومع الأخذ في الاعتبار نتائج المؤشرات السابقة يتضح أن الدليل على تطبيق مهنة التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية مازال غير مقنع ويلقى معارضة داخل هذه المنظمات، لأن التأصيل الفكري والعملية لجوانب التدقيق الداخلي يعاني من قصور شديد له انعكاساته السلبية على الدراسات العملية.

المنظمة كلها بدلاً من التركيز على العمليات المالية والمحاسبية وأصبح المدقق الداخلي مطالباً بتحديد عوامل الخطر المحتملة على مستوى المنظمة كلها، وبصدور الإطار الجديد فقد اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي شروط المهنة الكاملة كما أصبح لها هيكل متكامل للمعرفة المتخصصة.

ولقياس إدراك الإدارة العليا في بيئة الأعمال الأردنية لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، خلص البحث إلى النتائج الآتية:

أولاً: أن عينة الدراسة لديها اتجاهات سلبية بشأن العبارات التالية التي وردت في قائمة الاستبانة.

- ١ - يجب أن يتم الاستعانة بالمصادر الخارجية للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي في المنظمة.
- ٢ - يجب أن يضم تقرير مجلس الإدارة وظيفة التدقيق الداخلي.
- ٣ - من المحتمل أن يوجد نزاع بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة العليا.
- ٤ - من المحتمل أن تختلف طبيعة تقارير وظيفة التدقيق الداخلي باختلاف السلطة.

حيث إن الوسط الحسابي لهذه العبارات أقل من متوسط أداة القياس، بينما اتجاهات العينة إيجابية نحو باقي العبارات.

ثانياً: إن عينة البحث لديها إدراك لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، وأن لهذا الإدراك تأثيراً على تفسير دور

التوصيات

بناء على النتائج السابقة يقترح الباحث التوصيات الآتية:

أولاً: يوصي الباحث مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الأردنية بضرورة تعديل التعليمات الصادرة عام ٢٠٠٢ بموجب المادة ١٢/م-ن من قانون الأوراق المالية رقم ٢٦/٢٠٠٢، حتى تواكب التعليمات الصادرة عن NASDAQ، NYSC & SEC، بشأن تقرير مجلس الإدارة بإضافة البنود الآتية (IIA, 2004):

١ - التقرير عن وجود إدارة للتدقيق الداخلي، وإذا لم تكن موجودة لا بد من ذكر أسباب عدم وجودها.

٢ - التقرير عن تبعية إدارة التدقيق الداخلي للجنة التدقيق.

٣ - التقرير عن الالتزام بمبادئ التحكم المؤسسي.

٤ - التقرير عن رموز ممارسة العمل وأخلاقيات المديرين المسؤولين والموظفين، وعن أي تنازلات عن المبادئ الأخلاقية من المديرين والمسؤولين.

٥ - التقرير عن عدم خرق الشركة لأي تعليمات صادرة عن بورصة الأوراق المالية في التقرير السنوي.

٦ - العمل على تفعيل المادة ٦/ب/١٨ من التعليمات والتي تتضمن إلزام الشركات المصدرة بضرورة نشر الهيكل التنظيمي... وبرامج التأهيل والتدريب لموظفي الشركة.

٧ - تفعيل التعليمات بشأن تشكيل لجنة

تدقيق في كل شركة وخاصة في قطاع الصناعة والخدمات والتأمين.

ثانياً: يوصي الباحث إدارة مراقبة الشركات بضرورة تشكيل لجنة عمل لمتابعة وجود نظام للتحكم الداخلي (المادة ١٥١ من قانون الشركات) يتضمن تقييم المخاطر، وتأكيد الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة؛ حيث إن الشركات ستواجه مخاطر وتهديدات محتملة تشمل البيئة الخارجية والعمليات والمعلومات، وهي تهديدات ربما تؤثر في استمراريته في المستقبل، ومن ثم السماح لحملة الأسهم بأن يراقبوا بكل سهولة كفاءة أداء الشركات والمديرين، وتخفيض حالات الإهمال Lax والسلوك غير الأخلاقي بما يحقق رغبة أصحاب المصالح.

ثالثاً: يوصي الباحث أعضاء مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة ولجنة التدقيق والإدارة العليا بالإضافة إلى ما ورد بالتوصيتين سالفتي الذكر بضرورة الاهتمام بالآتي:

- ١ - إنشاء إدارة أو قسم للتدقيق الداخلي - ما عدا قطاع البنوك - حيث لا يمكن لأي منظمة أعمال كبيرة أن تتجاوز التدقيق الداخلي. مع العلم بأنه سيكون بها ذلك القسم - إن أجلاً أو عاجلاً - إذا أرادت الدخول في المنظومة الاقتصادية العالمية، وخصوصاً أسواق المال الدولية.
- ٢ - الاطلاع المستمر على أحدث ما توصلت إليه المعرفة بمهنة التدقيق الداخلي وخصوصاً قطاع البنوك.

بحق مهنة القرن الحادي والعشرين إذ إنها قد اكتسبت صفة المهنة الكاملة.

حدود الدراسة

كما هو الحال في الدراسات الميدانية يوجد كثير من المحددات عند القيام بهذه الدراسة أهمها أن البحث قد توصل إلى النتائج بناء على بيانات تم تجميعها باستخدام قائمة الاستبانة. وحتى يمكن تعميم النتائج يجب تكرار دراسة الموضوع والحصول على ربود فئات أخرى مثل المدققين الداخليين والخارجيين، سواء في الأردن أو في أي دولة عربية أخرى.

الدراسات المستقبلية المقترحة

يجب على الأكاديميين والباحثين في الجامعات العربية استمرار البحث العلمي في مجال مهنة التدقيق الداخلي، بخاصة بعد التطورات الجديدة في إطار ممارسة المهنة لأنها لم تحصل إلا على القدر القليل مما حظيت به مهنة التدقيق الخارجي من بحث خلال العقود الخمسة المنصرمة، لذلك يقترح الباحث عدداً من الأسئلة التي تساعد على القيام بالدراسات المستقبلية مثل: كيف يتم القيام بالتدقيق الداخلي، وهل سيكون في إطار الممارسة القديمة أم الجديدة، ولا سيما في قطاع البنوك؟ وكيف يستطيع المدقق الداخلي تقييم المخاطر في القطاعات الاقتصادية المختلفة؟ وكيف يستطيع المدقق الداخلي تقديم الخدمات الاستشارية في القطاعات الاقتصادية المختلفة؟ وكيف يمكن الحكم على استقلالية التدقيق الداخلي أو موضوعيته في القطاعات الاقتصادية المختلفة؟ وأخيراً ما هي القيمة المضافة للتدقيق الداخلي؟

٣ - تدريب جميع موظفي التدقيق الداخلي في جميع القطاعات الأردنية حتى يمكنهم القيام بواجباتهم المهنية بما يحقق مصالح الشركة والمساهمين فيها.

رابعاً: يوصي الباحث جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، ولا سيما بعد صدور قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم ٧٣/٢٠٠٣، وشمول جميع ممارسي مهنة المحاسبة المحترفين والموظفين تحت مظلة الجمعية (المادة ٢١) بضرورة القيام بالواجبات الآتية:

١ - نشر المعرفة المهنية وتطويرها، وبخاصة مهنة التدقيق الداخلي وتأكيد الالتزام بقواعد سلوك المهنة وأدائها، وضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي.

٢ - إعداد خطط تدريبية ونشرها على جميع القطاعات الاقتصادية العاملة في المملكة لتدريب العاملين في هذه القطاعات؛ للارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للمحاسبين، لا سيما ممارسي مهنة التدقيق الداخلي بما يساهم في حماية الاقتصاد الوطني.

خامساً: يوصي الباحث الجامعات الأردنية خاصة (أقسام المحاسبة) والعربية عامة بضرورة الاهتمام بتدريس مساق "التدقيق الداخلي الحديث" ضمن الخطط الدراسية المعتمدة، لا سيما في مرحلة البكالوريوس، حيث إن مهنة التدقيق الداخلي في ضوء المستجدات الاقتصادية (العولمة) والمخاطر والتحديات العالمية سوق تصبح

توجيه الشكر:

الشكر موصول للسادة القائمين على تحرير
المجلة العربية للعلوم الإدارية، وعلى منهجية
البحث العلمي المعتمدة لدى المجلة، وكذلك
يتوجه الباحث بالشكر لطلاب الدراسات العليا
بجامعة عمان العربية، لمعاونتهم للباحث في
إجراء المقابلات وقيامهم بجمع البيانات.

يتوجه الباحث بالشكر والتقدير لجامعة
الزيتونة الأردنية على دعمها الجزئي لهذه
الدراسة، وإلى الأساتذة الكرام المحكمين على
ملاحظاتهم القيمة والتي كان لها أبرز الأثر
بظهور هذه الدراسة بشكلها الحالي، وكذلك

المراجع:

تطبيقية، مجلة البحوث التجارية
المعاصرة، كلية التجارة، جامعة أسيوط
فرع سوهاج، العدد الأول: ٩٥-٥٦.
محمد بلال الزعبي وعباس الطلافحة، ٢٠٠٠،
النظام الإحصائي SPSS، دار وائل للنشر،
عمان، الأردن: صفحات متفرقة.
محمد فتحي محمد علي، ١٩٨٨، أساسيات
علم الإحصاء، مكتبة عين شمس، القاهرة:
صفحات متفرقة.
محمد محمود خيرى، ١٩٨١، اتجاهات
التطور في المراجعة الداخلية، المجلة
العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة،
جامعة عين شمس: ٢٢٧-٢٦٤.
مصطفى راشد العبادي، ١٩٩٩، تطور المراجعة
الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في
ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي
تواجه الوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية
للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين
شمس، العدد الأول: ٦٢٣-٧٠٥.
ممحود هاشم مراد، ١٩٩٨، المسؤولية عن
مراجعة الكفاءة والفعالية كمدخل لتطوير مهنة
المراجعة في المرحلة الراهنة - دراسة ميدانية،
مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة
الزقازيق، العدد الأول: ١٨١-٢٢٦.

أحمد حلمي جمعة، ٢٠٠٥، التحكم
المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة
مهنة التدقيق الداخلي، بحث مقبول النشر،
المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية
التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
أحمد حلمي جمعة، ٢٠٠٥، المدخل إلى
التدقيق الحديث، دار صفاء للطباعة والنشر
والتوزيع، عمان، الأردن، ٩٠-٩١.
أحمد علي إبراهيم، ١٩٩٨، التأصيل المهني
للمراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية، مجلة
الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة،
جامعة الزقازيق فرع بنها، العدد الأول: ٩٧-١٦٧.
سناء محمد بدران، ١٩٩٤، تحليل العائد
والتكلفة للمراجعة الداخلية، المجلة
المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة،
جامعة المنصورة، العدد الرابع: ٦١-٩٢.
عبدالله فلاح المنيزل، ٢٠٠٠، الإحصاء الاستدلالي
وتطبيقاته باستخدام الرزم الإحصائية، دار وائل
للنشر، عمان، الأردن: صفحات متفرقة.
فؤاد السيد المليجي، ١٩٩٢، مدى ملائمة
معايير الأداء المهني لوظيفة المراجعة
الداخلية للشركات القابضة والتابعة في
قطاع الأعمال المصري - دراسة نظرية

- Anderson, U. 2003. Assurance and Consulting Services, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, www.theiia.org/, Altamonte, Florida: 97-129.
- Chambers, A.D. 1978. Teaching Internal Auditing at a University - An Example in Context. *The Accounting Review*, Jan.
- Churchill N.C. & W.W. Cooper. 1965. A Field Study of Internal Auditing, *The Accounting Review*, (Oct.). 767-781.
- Flesher, D.L. and E.R. McIntosh. 2002. *60 Years of Progress Through Sharing - 10 - Supplement to 50 Years of Progress Through Sharing, 1991-2001*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte, Florida, p:ix.
- Jerome, W.T. 1955. The Place of Internal Auditing in College Curriculums, *The Internal Auditor*, (June): 23-29.
- Krogstad, J., A.J. Ridley and L.E. Rittenberg. 1999. *Where we're Going?*, *Internal Auditor*, (Oct): 28-33.
- Kinney, W.R., 2003. Auditing Risk Assessment and Management Processes, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, www.theiia.org/, Altamonte Springs, Florida, 131-170.
- Meigs, W.B. 1951. The Expanding Field of Internal Auditing., *The Accounting Review*, (Oct.): 518-523.
- Mints, F.E. 1972. Behavioral Patterns in Internal Audit Relationships, *Research Report, No. 17*, The Institute of Internal Auditors.
- Prawitt, D.F. 2003. Managing the Internal Audit Function, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, www.theiia.org/, Altamonte Springs, Florida, www.theiia.org/, Altamonte Springs, Florida: 171-229.
- Ramamoorti, Sridhar, Internal Auditing: History, Evolution and Prospects, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, www.theiia.org/, Altamonte Springs, Florida, 2003, p.p.: 1-23.
- Richard, W.H. and T.P. Howard, 2000, The UniCast Company: A Case Illustrating Internal Auditor Involvement in Consulting, *Issues in Accounting Education*, American Accounting Association, Nov., <http://aaa.org>.
- Ruud, T.F. 2003. The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, www.theiia.org/, Altamonte Springs, Florida: 73-96.
- Sawyer, L.B. 1975. Modern internal auditing - The new profession. *The Accounting Review*, (Jan.): 176-178.
- Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.R. and Scheiner, J.H. 2003. SAWYERS'S- Internal Auditing, 5th ED, The Practice of Modern Internal Audit-

- ing, The Institute of Internal Auditors, p.:xiii.
- The Institute of Internal Auditors, Controls are Everbod's Business, *Tone at the Top*, The Institute of Internal Auditors. 2003. www.theiia.org/, Issue 20, Altamonte Springs, Florida, (Nov.) P. 1.
- The Institute of Internal Auditors 2001 Report of the Guidance Task Force (GTF) to the IIA's board of directors, *A Vision for the Future: Professional Practices Framework for Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, www.theiia.org/, Altamonte Springs, Florida, Oct.
- The Institute of Internal Auditors, IASB - 2003. *New and Amended Standards, ED051, Standards for the Professional Practices Framework for Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, www.theiia.org/, Altamonte Springs, Florida, Jan., p.p.:1-19.
- The Institute of Internal Auditors - UK - 1976. *A Survey of Internal Auditing in the UK*, The Institute of Internal Auditors - UK, London.
- The Institute of Internal Auditors - UK. 1986. *A Survey of Internal Auditing in the UK and Eire*, The Institute of Internal Auditors - UK, London.
- The Institute of Internal Auditors. 1965. Statement of Responsibilities of the Internal Auditor, The Institute of Internal Auditors. 1957. *In Readings in Auditing*, Edited by J.T. Johnson and J.H. Brasseaux, Southwestern Pub. Co., USA.
- The Institute of Internal Auditors. 1977. Statement of Responsibilities of the Internal Auditor, The Institute of Internal Auditors 1971. *In Contemporary Auditing*, Edited by Kamal G., Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, New Delhi.
- The Institute of Internal Auditors. 1978. *Codification of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors. Altamonte Springs, Florida, (Oct.): 1-30.
- The Institute of Internal Auditors. 1993. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida.
- The Institute of Internal Auditors. 1996/1997. *Standard for the Professional Practices of Internal Auditing, Introduction* The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, <http://www.Theiia.org>.
- The Institute of Internal Auditors. 1998. *Standard for the Professional Practices of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, <http://www.Theiia.org>.
- The Institute of Internal Auditors. 1998a. *Code of Ethics - 1998*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, <http://www.Theiia.org>.

- The Institute of Internal Auditors, 17/6/2000, *Code of Ethics*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, <http://www.theiia.org/eem/gidance.cfm>.
- The Institute of Internal Auditors, 15/3/2003, *Standard for the Professional Practices of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, <http://www.Theiia.org/iiia/index.cfm>.
- The Institute of Internal Auditing, *The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida*, <http://www.Theiia.org/iiia/index.cfm>.
- The Institute of Internal Auditors, 2003a, Internal Auditing: A Safety Net for Those at the Top, *Tone at the Top*, The Institute of Internal Auditors, www.theiia.org/, Issue 19, Altamonte Springs, Florida, (Aug.): 1-3.
- The Institute of Internal Auditors, 2004, Internal Auditing: New Governance Rules Require Internal Auditing, *Tone at the Top*, The Institute of Internal Auditors, www.theiia.org/, Issue 21, Altamonte Springs, Florida, (February): 1-2.
- White, K.R. and J.A. Xandar. 1984. *A Survey of Internal Auditing: Trends and Practice*, The Institute of Internal Auditors, Altmonte Springs, Florida.
- Whittington, O.R. and K. Pany. 1998. *Principles of Auditing*, 12th ED., Irwin McGraw-Hill, Boston.

الملحق

قائمة استبانة*

اسم الشركة		
الوظيفة الحالية		
أسئلة عامة	نعم	لا
١ - هل توجد إدارة أو قسم للتدقيق الداخلي في الشركة؟		
٢ - هل توجد لجنة تدقيق في الشركة؟		
٣ - لمن تتبع إدارة أو قسم التدقيق الداخلي:		
- مجلس الإدارة	- لجنة التدقيق	
- المدير العام	- أخرى	

العبارة	مهم جدا	مهم	متوسط	محدود	عييم
١ - يجب أن توجد إدارة / قسم للتدقيق الداخلي في المنظمة.					
٢ - يجب أن يتم الاستعانة بالمصادر الخارجية للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي في المنظمة.					
٣ - يجب أن تتبع إدارة / قسم التدقيق الداخلي لجنة التدقيق.					
٤ - يجب أن توجد لائحة مكتوبة تحدد:					
١/٤ موقع التدقيق الداخلي داخل المنظمة.					
٢/٤ سلطة الوصول إلى السجلات والأشخاص والممتلكات.					
٣/٤ نطاق أنشطة التدقيق الداخلي للمنظمة.					
٥ - يجب أن يشمل نطاق التدقيق الداخلي في المنظمة الخدمات التالية:					
١/٥ التدقيق المالي.					
٢/٥ تدقيق الأداء.					
٣/٥ تدقيق الإنعان.					
٤/٥ التدقيق الانتقادي.					
٥/٥ تدقيق أمن النظام.					
٦/٥ تدقيق الالتزام بالعناية الكافية.					
٧/٥ المشاركة في اللجان المختلفة.					
٨/٥ تدقيق الميثاق الأخلاقي للمنظمة.					

* ملاحظة: القسم الثالث من الاستبانة: العبارات من رقم ٢٢:١٥ تتعلق بتقييم المخاطر، والعبارات من ٢٦:٢٣ تتعلق بتأكيد الرقابة، والعبارات من ٣٧:٣٠ تتعلق بخدمة الاستشارات.

العبارة	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	محدود الأهمية	غير عظيم الأهمية
٦ - يجب أن يلتزم المدققون الداخليون بإطار الممارسة المهنية العالمي الصادر عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا.					
٧ - يجب أن توجد أسس لقياس أداء التدقيق الداخلي داخل المنظمة.					
٨ - يجب أن يتم التقرير عن وجود وظيفة التدقيق الداخلي في تقرير مجلس الإدارة.					
٩ - يجب أن يرفع مدير التدقيق الداخلي تقريره إلى لجنة التدقيق.					
١٠ - يجب أن يمتنع المدققون الداخليون عن تقييم عمليات محددة كانوا مسؤولين عن تقييمها سابقاً.					
١١ - يجب أن يؤدي المدققون خدمات استشارية عن عمليات كانوا مسؤولين عنها سابقاً.					
١٢ - يجب أن تتأثر وظيفة التدقيق الداخلي بمقدار الخدمات الاستشارية المؤداة للمنظمة.					
١٣ - من المحتمل أن يوجد نزاع بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة العليا حول وظيفة التدقيق الداخلي.					
١٤ - من المحتمل أن تختلف طبيعة تقارير وظيفة التدقيق الداخلي باختلاف السلطة (مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة العليا).					
١٥ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بتقييم المخاطر الراهنة في المجالات التي يتم تدقيقها، ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة أو لجنة التدقيق أو إلى الاثنين معاً، فيما يتصل: ١/١٥ موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية. ٢/١٥ كفاءة وفعالية العمليات. ٣/١٥ حماية الأصول. ٤/١٥ الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود.					
١٦ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بتطوير خطة للتقييم المنتظمة للمخاطر عبر المنظمة.					
١٧ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بقيادة أنشطة إدارة المخاطر إن نشأت أي ثغرة أو فجوة بالمنظمة.					
١٨ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بتسهيل عملية إدارة المخاطر من خلال أساليب التقييم الذاتي للمخاطر.					
١٩ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بتقييم المخاطر المتصلة بالتطورات التكنولوجية المتلاحقة وإيقاف تنفيذ المشاريع إذا زادت المخاطر عن حد معين يتم تحديده مسبقاً.					

المجلة العربية للعلوم الإدارية

العبارة	مهم جداً	مهم	متوسط الأهمية	محدود الأهمية	عديم الأهمية
٢٠ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بمساعدة الإدارة في تنفيذ نموذج للمخاطر في المنظمة بأسرها.					
٢١ - يجب أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في المنظمة.					
٢٢ - يجب أن يناقش مدير التدقيق مع الإدارة تقبل مستوى من المخاطر لا يعد مقبولاً للمنظمة، وإذا لم يتم حل ذلك فإن كلا منهما يرفع تقريراً بذلك إلى مجلس الإدارة ليتولى فض النزاع.					
٢٣ - يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنظمة فيما يتصل بإرساء آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاءة تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر في المنظمة فيما يتصل بـ:					
١/٢٣ موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية.					
٢/٢٣ كفاءة وفعالية العمليات.					
٣/٢٣ حماية الأصول.					
٤/٢٣ الالتزام بالقوانين والتشريعات والعقود.					
٢٤ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي باختبار مدى الإذعان مع أدوات الرقابة في المجالات الوظيفية المختلفة، ورفع تقارير بذلك للإدارة وإلى لجنة التدقيق إذا اقتضى الأمر ذلك.					
٢٥ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بمساعدة الإدارة في تصميم عملية تقييم شاملة، بما في ذلك اختبار أدوات الرقابة في المنظمة بأسرها.					
٢٦ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بمساعدة المنظمة في إعداد تقرير فعالية أدوات الرقابة الداخلية.					
٢٧ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بتحديد الثغرات الرئيسة في أدوات الرقابة، ورفع تقرير بذلك للجنة التدقيق.					
٢٨ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بتطبيق أساليب الاختبارات بالحاسب مثل أساليب الرصد الرقابي المستمر للتحقق من فعالية أدوات الرقابة.					
٢٩ - يجب أن يقوم المدقق الداخلي بتسهيل عملية فهم وتطوير أدوات الرقابة في المجالات الوظيفية من خلال أساليب التقييم الرقابي الذاتي.					
٣٠ - يجب أن يتحقق المدققون الداخليون من وضع الإدارة لمعايير كافية لتقييم أدوات الرقابة، والتحقق من إنجاز الاهداف الموضوعية. وإذا لم تكن كافية فهل يعمل المدققون مع الإدارة لتطويرها.					

العبارة	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	محدود الأهمية	عديم الأهمية
٣١ - يجب أن يناقش المدققون الداخليون المخاطر المتصلة بأهداف الأعمال الاستشارية عند القيام بالأعمال الاستشارية.					
٣٢ - يجب أن يستخدم المدققون الداخليون المعرفة التي يكتسبونها من الأعمال الاستشارية في تحديد وتقييم التعرض للمخاطر الجوهرية بالمنظمة.					
٣٣ - يجب أن يقوم المدققون الداخليون بالتحقق من أن أدوات الرقابة تواكب الأهداف التي يرغبون في تحقيقها، كم أنهم قادرون على التعرف على نواحي الضعف الجوهرية في أدوات الرقابة عند القيام بالأعمال الاستشارية.					
٣٤ - يجب أن يقوم المدققون الداخليون بالتحقق من أن نطاق العمل يكفي لتحقيق الأهداف المتفق عليها وإذا أبدوا تحفظات على نطاق العمل أثناء عملهم فإنه ينبغي مناقشة تلك التحفظات مع العميل لتحديد ما إذا ينبغي المضي في العمل أم لا عند أداء الأعمال الاستشارية.					
٣٥ - يجب أن يقوم مدير التدقيق بتوصيل النتائج النهائية الخاصة بالأعمال الاستشارية إلى العملاء.					
٣٦ - يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد القضايا المتصلة بإدارة المخاطر والرقابة والتحكم المؤسسي في أثناء العمل الاستشاري. وإذا كانت تلك القضايا تمثل أهمية بالغة بالنسبة للمنظمة فإنه ينبغي توصيلها إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أو الإدارة العليا.					
٣٧ - يجب أن يشمل نطاق التدقيق الداخلي في المنظمة الخدمات الاستشارية الآتية: ١/٣٧ خدمات التقييم لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات. ٢/٣٧ خدمات الإنشاء: دعم الخطط الاستراتيجية. ٣/٣٧ خدمات التعويض: تدريس برامج تدريبية في الرقابة الداخلية للمديرين الجدد.					

ABSTRACT

TOP MANAGEMENT AWARENESS OF KNOWLEDGE DEVELOPMENT IN IAP AND ITS IMPACT ON THE ROLE OF THE INTERNAL AUDITOR: AN ANALYTICAL EMPIRICAL STUDY IN THE JORDANIAN BUSINESS ORGANIZATIONS

AHMED H. GOMAA

Al Zaytoonah University

The present researcher, attempts to study trends in knowledge development related to the internal audit profession (IAP) at both the scientific, professional level as well as the practical level. The purpose is to identify the duties of (IAP) in Jordanian business organizations, following the issue of the new framework for the practice of internal auditing published by (IIA) in USA in 2004. The present researcher came to the conclusion that internal auditors in the 21st century will be required to audit all activities in an organization. Besides the facts that, the (IAP) has acquired integrated knowledge which makes it qualified to become a recognized full profession. Furthermore, the present researcher carried out an empirical study on 111 Companies aiming to measure the degree of awareness of the top management of knowledge development in the (IAP) and its impact on the role of the internal auditor in Jordanian Business Organizations. He drew out several conclusions, the most important of which is that the Banking sector in Jordan is considered the most committed to establishing an internal audit department however, it is less knowledgeable on knowledge development in (IAP).

أحمد حلمي جمعة (الدكتوراه في المحاسبة، ١٩٩٥، كلية التجارة،
جامعة قناة السويس، بور سعيد)، أستاذ مشارك، جامعة الزيتونة
الأردنية، ٢٠٠٣. له اهتمامات بحثية وتدريبية في مجال التدقيق،
ومعايير المحاسبة والتدقيق الدولية والتدقيق الداخلي والحكومي،
كما شارك الباحث في كثير من المؤتمرات والندوات.