



كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

أثر دعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة
العامة الكويتية

**The Impact of the Top Management Support on Internal Auditors Performance
at Kuwaiti Public Shareholding Companies**

إعداد الطالب

سلطان عيسى راضي العنزي

(١٤٧٠٥٠٤٠٣٦)

إشراف

الدكتور سيف عبيد الشبيل

رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

٢٠١٧

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَعِنْدَهُ مَفَاتِحُ الْغَيْبِ لَا يَعْلَمُهَا إِلَّا هُوَ وَيَعْلَمُ مَا فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ وَمَا
تَسْقُطُ مِنْ وَرَقَةٍ إِلَّا يَعْلَمُهَا وَلَا حَبَّةٍ فِي ظُلُمَاتِ الْأَرْضِ وَلَا رَطْبٍ وَلَا يَابِسٍ
إِلَّا فِي كِتَابٍ مُبِينٍ

صدق الله العظيم

سورة الأنعام الآية ٥٩

تفويض

أنا سلطان عيسى راضي العنزي، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:

التاريخ: ١٠ / ٥ / ٢٠١٧

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب: سلطان عيسى راضي العنزي الرقم الجامعي: ١٤٧٠٥٠٤٠٣٦

التخصص: محاسبة الكلية: إدارة المال والأعمال

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:
أثر دعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية
وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب: التاريخ ١٠ / ٥ / ٢٠١٧

قرار لجنة المناقشة

أثر دعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات

المساهمة العامة الكويتية

The Impact of the Top Management Support on Internal Auditors Performance at Kuwaiti Public Shareholding Companies

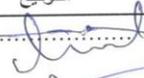
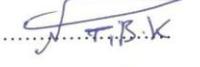
إعداد الطالب

سلطان عيسى راضي العنزي

(1470504036)

إشراف الدكتور

سيف عبيد الشيبيل

التوقيع	أعضاء لجنة المناقشة
	الدكتور سيف عبيد الشيبيل (جامعة آل البيت)
	الأستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري (جامعة آل البيت)
	الدكتور طارق عودة بني خالد (جامعة آل البيت)
	الدكتور أشرف محمد الرجوب (جامعة البلقاء التطبيقية)

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية إدارة المال والأعمال / قسم المحاسبة في جامعة آل البيت

نوقشت وأوصى بإجازتها بتاريخ 10 / 5 / 2017

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي منحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع.

أتقدم بالشكر والامتنان إلى إدارة هذا الصرح العلمي الكبير، جامعة آل البيت ممثلة برئيسها ونوابه الأفاضل على جهودهم الطيبة في رعاية الطلبة.

أتوجه بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الفاضل الدكتور سيف عبيد الشبيل، حيث كان لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة أكبر الأثر في إثرائها بأفكاره النيرة، ومعلوماته القيمة، فلم يبخل بجهده أو نصائحه، وكان مثلاً للعالم المتواضع في توجيهاته وتشجيعه المتواصل، والذي كان أقرب لي من ظلي وواكب هذا الجهد منذ كان فكرة حتى أصبح حقيقة رأيت النور، جزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بعظيم الشكر والعرفان للأساتذة الكرام الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على تفضلهم بقبول مناقشتها ممثلة بالأستاذ الدكتور جمال الشرايري والدكتور طارق بني خالد والدكتور اشرف الرجوب على ما بذلوه من جهد في قراءة رسالتي المتواضعة، وعلى ما أبدوه من مقترحات قيمة بما يثري الرسالة.

كما أتقدم بعظيم الشكر والعرفان للأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعه آل البيت وقسم المحاسبة والإداريين والعاملين فيها على حسن المعاملة وطيبها، كما واشكر كل من ساهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة.

ولا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير إلى كل من قدم لي المساعدة أو ساهم في إبداء النصح والمشورة في مسيرتي، فجزاهم الله عني خيراً.

الباحث: سلطان عيسى راضي العنزي

الإهداء

أقدم حصيلة هذا الجهد العلمي المتواضع إلى:

الإنسان الذي لم أجد بارات تجزيه حقه بالتقدير والاحترام الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر
طريقا للنجاح فكان على الدوام سندا وقدوة ومعلما الذي كنت أتمنى وجوده ليرى نجاحي
والذي الغالي رحمه الله

صاحبة القلب الكبير النابض بالحياة والمفعم بالحب والحنان رمز العطاء والطهر النابض في قلبها عهدي
لك أن لا انسى فضلك شموعا أضاءت درب حياتي الطويل
والدتي الغالية

إلى الانسانه التي لا استطيع رد جميلها ما حبيت زوجتي الغالية فقد كنتي الدافع الوحيد والمحفز
الدائم لي لإكمال دراستي فلولاها بعد الله ما وصلت إلى ما أنا عليه فقد ثابتت معي وتحملت فوق
طاقتها فقط لدفعي إلى النجاح فلك مني كل الشكر والعرفان يا زوجتي الغالية
زوجتي الحبيبة

جميع الاحبه والأصدقاء والى كل من قدم لي العون والمساعدة في انجاز هذه الرسالة

فهرس المحتويات

ح	فهرس المحتويات	.....
ي	قائمة الجداول	.....
ك	قائمة الأشكال	.....
ل	الملخص	.....
م	Abstract	.....
١	الفصل الأول الإطار العام للدراسة	.....
٢	١-١ المقدمة	.....
٣	٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها	.....
٤	٣-١ أهداف الدراسة	.....
٤	٤-١ أهمية الدراسة	.....
٥	٥-١ فرضيات الدراسة	.....
٦	٦-١ نموذج الدراسة	.....
٨	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة	.....
٩	المبحث الأول: الإطار النظري	.....
٩	١-٢ تمهيد	.....
١٠	٢-٢ دعم الإدارة العليا	.....
١٣	١-٢-٢ الحوافز المادية	.....
١٤	٢-٢-٢ الحوافز المعنوية	.....
١٥	٣-٢-٢ الكفاءات المؤهلة	.....
١٧	٤-٢-٢ التكنولوجيا الحديثة	.....
١٨	٣-٢ التدقيق الداخلي	.....
٢٠	٤-٢ معايير التدقيق الداخلي الدولية	.....
٢٠	١-٤-٢ استقلالية وحياد المدقق الداخلي	.....
٢١	٢-٤-٢ العناية المهنية للمدقق الداخلي	.....
٢١	٣-٤-٢ نطاق عمل المدقق الداخلي	.....
٢٢	٤-٤-٢ أداء أعمال التدقيق	.....
٢٢	٥-٤-٢ إدارة دائرة التدقيق الداخلي	.....
٣٣	المبحث الثاني: الدراسات السابقة	.....
٣٣	٦-٢ الدراسات باللغة العربية	.....
٣٧	٧-٢ الدراسات باللغة الانجليزية	.....
٤٥	٨-٢ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	.....
٤٦	الفصل الثالث منهجية الدراسة	.....
٤٧	١-٣ منهج الدراسة	.....
٤٧	٢-٣ مجتمع الدراسة والعينة	.....

٤٧.....	٣-٣ وحدة التحليل
٥٠.....	٤-٣ أداة الدراسة
٥١.....	٥-٣ الصديق والثبات
٥٢.....	٦-٣ المعالجة الإحصائية
٥٤.....	الفصل الرابع عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات
٥٥.....	١-٤ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة
٦٦.....	٢-٤ اختبار الفرضيات
٧٢.....	الفصل الخامس النتائج والتوصيات
٧٣.....	١-٥ النتائج
٧٦.....	٢-٥ التوصيات
٧٨.....	قائمة المراجع
٧٨.....	أولاً: المراجع باللغة العربية
٨١.....	ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية
٨٣.....	الملاحق

قائمة الجداول

الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (١-٣)	مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	٦١
الجدول (٢-٣)	توزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية	٦٢
الجدول (٣-٣)	قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة	٦٦
الجدول (٤-١)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات دعم الإدارة العليا ككل	٧٠
الجدول (٤-٢)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الحوافز المادية	٧١
الجدول (٤-٣)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الحوافز المعنوية	٧٣
الجدول (٤-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الكفاءات المؤهلة	٧٥
الجدول (٤-٥)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التكنولوجيا الحديثة	٧٧
الجدول (٤-٦)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية	٧٩
الجدول (٤-٧)	نتائج اختبار (VIF) والتباين المسموح به ومعامل الالتواء	٨١
الجدول (٤-٨)	نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression) لتأثير دعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة	٨٣

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
٨	نموذج الدراسة	الشكل (١-١)

أثر دعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية

إعداد: سلطان العنزي

إشراف: الدكتور سيف عبيد الشيبيل

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر دعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي، شمل مجتمع الدراسة الشركات الكويتية المساهمة العامة والبالغ عددها (١٨٠) شركة، أما عينة الدراسة فقد تم توزيع (١٨٠) استبانة، وتم استرداد (١١٧) استبانة وتم استبعاد (٤) استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي أو لعدم اكتمال تعبئة بعضها من المبحوثين، وبذلك استقرت العينة على (١١٣) مدققاً داخلياً يعملون في هذه الشركات. وقد اعتمدت الدراسة على مصدرين رئيسيين لجمع المعلومات والبيانات هما البيانات الأولية والبيانات الثانوية. واستخدمت الدراسة مقاييس النزعة المركزية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات والنسب المئوية، كما تم اختبار الفرضيات باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد والبسيط.

وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: وجود مستوى مرتفع من الموافقة على الفقرات التي تخص المتغيرات الأربعة الحوافز المادية، الحوافز المعنوية، الكفاءات المؤهلة، التكنولوجيا الحديثة في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة. كذلك وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في هذه الشركات.

وفي ضوء النتائج قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أبرزها: إتباع أسلوب علمي سليم لوضع الحوافز المادية من خلال تقديم الإدارة العليا العلاوات الاستثنائية لتحسين مستوى كفاءة أداء المدققين الداخليين وتطوير مهاراتهم، وذلك من خلال تشكيل لجان متخصصة مسؤولة عن تنظيم الوسائل والأنظمة اللازمة لتحفيز المدققين.

الكلمات المفتاحية: دعم الإدارة العليا، أداء المدقق الداخلي، الشركات المساهمة العامة الكويتية.

The Impact of the Top Management Support on Internal Auditors
Performance at Kuwaiti Public Shareholding Companies

Prepared By: Sultan Alanzee
Supervised By: Dr. Seif Obeid AL –Shbiel

Abstract

The study aimed at identifying the impact of the top management support on internal auditors performance at Kuwaiti public shareholding companies. The sample of the study was ١٨٠ questionnaires. ١١٧ questionnaires were retrieved and ٤ questionnaires were excluded because they were not valid for the statistical analysis or for incomplete filling of some of the respondents. The sample at (١١٣) internal auditors working in these companies. The study relied on two main sources of data and data collection: primary and secondary data. The study used measures of arithmetic mean, standard deviation, frequency and percentage, and hypotheses were tested using multiple and simple linear regression analysis.

The study concluded a number of results, the most important of which were: The existence of a high level of approval of the paragraphs related to the four variables: material incentives, moral incentives, qualified competencies, modern technology in improving the performance of the internal auditor in Kuwaiti companies. As well as a statistically significant impact to support the senior management in improving the performance of the internal auditor in these companies.

In light of the results, the study presented recommendations, are: To follow a sound scientific method to develop material incentives by providing senior management with exceptional bonuses to improve the efficiency of the performance of internal auditors and develop their skills through the formation of specialized committees responsible for organizing the means and systems necessary to motivate auditors.

Key Word: Top Management, Internal Auditors Performance, Kuwaiti Public Shareholding Companies

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

- ١-١ المقدمة
- ٢-١ مشكلة الدراسة
- ٣-١ أهداف الدراسة
- ٤-١ أهمية الدراسة
- ٥-١ فرضيات الدراسة
- ٦-١ نموذج الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١-١ المقدمة

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات بشكل عام، والشركات المساهمة بشكل خاص، وازدادت أهميته مؤخراً باعتباره وسيلة فعالة تساعد المنشأة في عملية إصلاح وتطوير نفسها ذاتياً، وذلك من خلال التقييم والتحليل وإصلاح الانحراف واكتشاف الأخطاء وتصحيحها. وعلاوة على ذلك أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي بمفهومها الحديث تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية. لذا يمكن القول أن نطاق التدقيق الداخلي لا يقتصر فقط على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي، بل أصبح يتسع أيضاً ليعطي مؤشراً لمدى تحقق غايات وأهداف المنظمة، ومدى الانحراف عن ذلك، مما يساعد الإدارة على تصحيح مسار المنظمة، ومساعدتها في تبني السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، كما انه يشكل وسيلة ذات فعالية في تحقيق رقابة الإدارة على جميع أنشطة وعمليات المنشأة، والتحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية (Gleim, ٢٠١٠).

ومن منطلق أن أداء المدقق الداخلي في المنظمات يتصف بالديناميكية نظراً لتكيفه مع البيئة المحيطة وظروف العمل السائدة، فإنه يتعين على الإدارة العليا لأي منظمة الاهتمام بمتابعة هذا الأداء بصفة مستمرة ومحاولة التحكم فيه من خلال التقييم المستمر حتى يتم التعرف على أوجه القوة فيه ومن ثم تطويرها وتنميتها، وأوجه القصور فيه ومن ثم تصحيحها في الوقت المناسب.

كما إن نظام المتابعة والتقييم يعتبر المؤشر الحقيقي لمدى التزام الإدارات العليا بالمنظمة وفروعها بالارتقاء بمستوى أداء المدقق الداخلي وإحداث التحسين المستمر على جميع نشاطاتها وعملياتها لتحقيق رؤيتها وأهدافها الإستراتيجية.

٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها

نتيجة للتغيرات والتطورات السريعة التي طرأت على بيئة الأعمال، أن أصبحت المنظمات تواجه تحديات شديدة في انجاز الأهداف والغايات التي تسعى لتحقيقها، وخاصة بعد الفضائح المالية التي هزت الكثير من الشركات الكبيرة في العالم والتي كان سببها الرئيسي ضعف أنظمة الرقابة الداخلية. لذلك فقد زاد الاهتمام من قبل إدارات الشركات المساهمة العامة بوضع إجراءات ومعايير كفيلة بجعل حالة من الاطمئنان تسود بين أصحاب المصالح لمنع حدوث الانهيارات والتجاوزات المالية في الشركات، ومن هذه الإجراءات وجود وظيفة المدقق الداخلي لخدمتها.

وقد تعرضت وظيفة التدقيق الداخلي خلال السنوات الماضية، إلى العديد من الانتقادات الناجمة عن ضعف دور المدقق الداخلي في التقرير عن بعض ممارسات الإدارة التي تهدف إلى التلاعب في الأرباح، أو إدارة الأرباح بهدف تحقيق مكاسب معينة للإدارة أو لتحقيق مستوى ربح يتمشى مع توقعات المحللين الماليين.

وقد استدل الباحث من خلال مسح أولي قام به لمعرفة آراء بعض مدققي الحسابات الداخليين في الشركات الكويتية المساهمة العامة على وجود ردود فعل سلبية وانتقادات نحو نظام الحوافز المادية المتبع في هذه الشركات حول دعمها لوظيفة التدقيق الداخلي على الرغم من أن هذه الوظيفة تعتبر من الأمور المهمة التي يجب الاعتناء بها من قبل إدارة هذه الشركات لدوره الكبير في تحسين الممارسات الإدارية.

ومما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال التالي: هل يوجد أثر لدعم الإدارة العليا بمتغيراتها (الحوافز المادية، الحوافز المعنوية، الكفاءات المؤهلة، التكنولوجيا الحديثة) في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية:

السؤال الأول: هل يوجد اثر للحوافز المادية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة ؟

السؤال الثاني: هل يوجد اثر للحوافز المعنوية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة ؟

السؤال الثالث: هل يوجد اثر للكفاءات المؤهلة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة ؟

السؤال الرابع: هل يوجد اثر للتكنولوجيا الحديثة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة ؟

٣-١ أهداف الدراسة

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على أثر دعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة. ويتفرع من الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

١- التعرف إلى أثر الحوافز المادية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

٢- التعرف إلى أثر الحوافز المعنوية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

٣- التعرف إلى أثر الكفاءات المؤهلة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

٤- التعرف إلى أثر التكنولوجيا الحديثة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

٤-١ أهمية الدراسة

أصبح التدقيق الداخلي آلية رقابية لا يمكن الاستغناء عنها في كل من مؤسسات القطاع العام والقطاع الخاص. وكذلك العنصر الأكثر أهمية من عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات بشكل عام، والشركات المساهمة بشكل خاص، كون مستوى المركز المالي لهذه الشركات يمس شريحة واسعة من فئات المجتمع كالمستثمرين الحاليين والمتوقعين، والأطراف الأخرى ذات العلاقة، كما انه يؤثر على مالية الدولة بشكل عام، كون تلك الشركات تمثل رافدا للتنمية باعتبارها أهم مصادر الدخل العام بما تقدمه من ضرائب دورية تغذي الخزينة العامة للدولة.

إن التدقيق الداخلي يعتبر وظيفة تقوم بها وحدة أو دائرة متخصصة داخل المنظمة بحيث تكون مستقلة عن الوظائف الخاضعة للتدقيق، ومهمة هذه الدائرة فحص وتقييم كافة العمليات المالية والإدارية للتأكد من أنها قد تمت وفقاً للخطط والسياسات المرسومة، وبالتالي فإن جميع التوصيات والاقتراحات التي ينسب بها المدققين الداخليين تهدف إلى زيادة الفعالية داخل الشركات المساهمة العامة الكويتية، لذلك تعد هذه الدراسة ذات أهمية للشركات المساهمة العامة الكويتية بشكل عام ودائرة التدقيق الداخلي بشكل خاص من حيث كيفية تحسين عمل وأداء المدققين في هذه الشركات، حيث تعد هذه الدراسة حسب علم الباحث الأولى من نوعها في دولة الكويت.

وتأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع دعم الإدارة العليا في تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية، كونها تتناول قطاعاً حيوياً مهماً. كما تأتي أهمية هذه الدراسة نتيجة لاهتمام الجهات المعنية بالحوافز ودعم الإدارة العليا سواء أكانت فردية أم جماعية وربطها بالأداء المتميز للمدققين الداخليين. وربما تساعد صانعي القرارات في الشركات المساهمة العامة الكويتية في دولة الكويت من الاستعانة بنتائج هذه الدراسة من أجل تحسين أداء المدقق الداخلي في هذه الشركات ضمن استخدام نظام حوافز، حيث يعتقد الباحث أن هذه النتائج سوف يكون لها أثر واضح على تحسين أداء المدقق الداخلي.

١-٥ فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية:

HO لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا بمتغيراته المتمثلة بـ(الحوافز المادية، الحوافز المعنوية، الكفاءات المؤهلة، التكنولوجيا الحديثة) في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

ومن هذه الفرضية تتفرع الفرضيات التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

HO١ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحوافز المادية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

الفرضية الفرعية الثانية:

HO₂ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحوافز المعنوية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

الفرضية الفرعية الثالثة:

HO₃ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءات المؤهلة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

الفرضية الفرعية الرابعة:

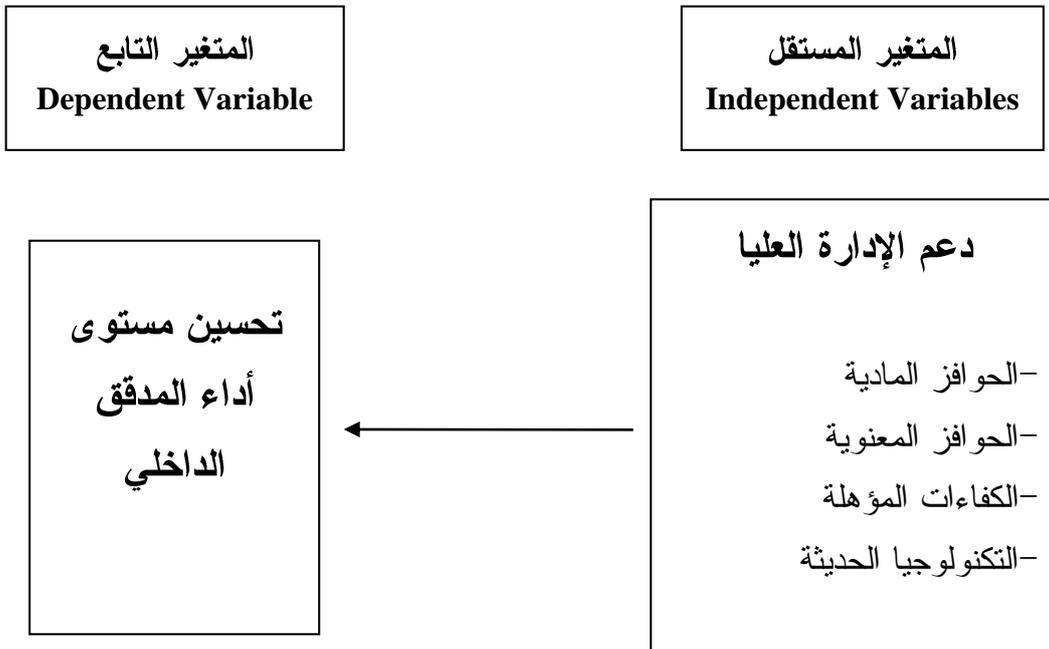
HO₄ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا الحديثة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

٦-١ نموذج الدراسة

ولتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة، فقد قام الباحث بتصميم نموذج خاص بالدراسة الحالية. والشكل التالي رقم (١-١) يوضح علاقات هذه المتغيرات.

الشكل (١-١)

نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الدراسات الآتية:

دراسة (Al Matarneh, ٢٠١١)، ودراسة (الحامد، ٢٠١٢)، ودراسة (Ferdinand, ٢٠١٣)، ودراسة

(Horne& Suzi, ٢٠١٣)، ودراسة (زايد، ٢٠١٤).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري

١-٢ تمهيد

٢-٢ دعم الإدارة العليا

١-٢-٢ الحوافز المادية

٢-٢-٢ الحوافز المعنوية

٣-٢-٢ الكفاءات المؤهلة

٤-٢-٢ التكنولوجيا الحديثة

٣-٢ التدقيق الداخلي

٤-٢ معايير التدقيق الداخلي الدولية

٥-٢ نبذة عن الشركات المساهمة العامة الكويتية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

٦-٢ الدراسات باللغة العربية

٧-٢ الدراسات باللغة الانجليزية

٨-٢ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري

١-٢ تمهيد

إن التحديات الكبيرة التي تجابه منظمات الأعمال في القرن الحادي والعشرين من عولمة الاقتصاد وتحرير الأسواق وثورة المعلومات وما يتبعها من التغيرات المتسارعة وقوة المنافسة العالمية تحتم على هذه المنظمات الاستجابة لهذه التحديات برؤية واضحة تمكنها من استشراف المستقبل وتجربها على التحول من الأساليب الإدارية التقليدية إلى تبني أساليب وتطبيق استراتيجيات تضمن لها البقاء والنمو، على هذا النحو أدركت منظمات الأعمال ضرورة التركيز على أداء المدقق الداخلي باعتباره أحد العناصر الهامة في زيادة فاعلية الشركات (Tari, ٢٠١٥, p: ١٨٢).

يبحث الكثير من مديري الإدارات العليا في المنظمات الصناعية والخدمية في الوقت الحالي أكثر من أي وقت مضى عن أفضل السبل والوسائل بهدف تحسين قدرات منظماتهم، ويتساءل الكثيرون ماذا يفعل القادة الناجحون للارتقاء بمنظماتهم إلى مصاف العالمية World-class Companies وكيف يمكنهم الوصول بها إلى مستوى التميز Level of excellence الذي تسعى إليه جميع الشركات (Silva, et,) (al., ٢٠١٥, P: ٦٨).

إن مثل هذه التساؤلات تعكس تطلعات الغالبية العظمى من منظمات الأعمال المعاصرة، تبرز أهمية إيجاد الوسيلة الأنسب لتحقيق الميزة التنافسية وتعظيم الربحية وزيادة الحصة السوقية. ومن المداخل الهامة التي يتم طرحها في ساحات العمل الإداري والمحاسبي موضوع تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي لترسيخ إطار فكري وثقافة مشتركة تؤدي إلى إدارة أكثر استجابةً لمتطلبات التغيير والتطور السريع في مجال العمل المحاسبي والتدقيقي (Taina, ٢٠٠٠, p: ٢٦).

لذلك فقد شهدت السنوات الأخيرة المزيد من الاهتمام من قبل الشركات في الدول المتقدمة بوظيفة التدقيق الداخلي، وقد تمثل هذا الاهتمام في جوانب كثيرة ومتعددة كان من أبرزها زيادة الاهتمام من قبل الشركات وتوجهها نحو إنشاء الإدارات المستقلة للتدقيق الداخلي، مع العمل على دعمها بكفاءات بشرية قادرة على تحقيق أهداف الشركات بالكيفية والفاعلية المطلوبة (Gleim, ٢٠١٠).

وبما أن التدقيق الداخلي يعمل في بيئة وشركات ذات أهداف وأحجام تنظيمات مختلفة، بالإضافة إلى مجموعة من القوانين التي تختلف من بلد إلى آخر، وحيث تؤثر هذه الاختلافات في بيئة العمل على إنتاجية وطبيعة عمل المدقق الداخلي، فإن هذا الأمر دعا لوجود المعايير والأسس التي تحكم ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات كمحاولة لخلق تجانس بين نتائج أعمال المدققين الداخليين، وإمكانية الاعتماد عليها بصورة أوسع (ياسين، ٢٠١٣، ص ٢١).

وبناءً على ذلك يستنتج الباحث أن دعم الإدارة العليا يمكن أن تقود إلى تحسين أداء المدقق الداخلي عندما يتم التعامل معها بشكل مرتبط بالعوامل الفردية والتنظيمية والبيئية الأخرى، وهذا يعني أن على الإدارة العليا التي تستهدف تحسين أداء المدقق الداخلي أن تلاحظ عند وضع خططها التحفيزية كثيراً من الأمور من أهمها: تحليل دقيق للعمل الذي يرتبط بكفاءة أداءه لعمله، بالإضافة إلى التركيز على التغذية العكسية عند إجراء عملية تقييم أداء المدقق الداخلي، إذ أن هذه التغذية تعتبر محفزاً رئيساً في غالب الأحيان.

٢-٢ دعم الإدارة العليا

الإدارة العليا هي الإدارة التي تقع عليها مسئوليات وواجبات الإدارة والتوجيه والتخطيط والتنفيذ والمتابعة لكل ما يتعلق بالأداء الكلي للشركة ومنها أداء المدقق الداخلي ووضع القواعد والتعليمات لضمان سلامة الأداء المالي ووضع استراتيجيه سواء في برامج التدريب أو التثقيف والوعي التي يمكن من خلالها الارتقاء بمستوى أداء المدقق الداخلي للوصول إلى أعلى معايير الجودة في العمل (Gould and Joyce, ٢٠١٠, p: ٨١).

ويتمثل دعم الإدارة العليا باقتناعها وتبنيها لجوانب تتعلق بتوفير الحوافز المادية والمعنوية والكفاءات المؤهلة والتكنولوجيا الحديثة ووضع برامج وسياسات تدعم هذه التوجهات، وكذلك تشجيعها على توظيف هذه المفاهيم وممارستها، حيث أن رد فعل الإدارة العليا على أي تغييرات وتطويرات في أداء المدقق باعتباره احد ابز العمال في الشركة، إنما تحدد بدرجة كبيرة درجة نجاح هذا التغيير، فالإدارة العليا عندما تتبنى هذا التغيير فإنها تكفل العمل على تحقيق نجاحه (Haupt, ٢٠١٤, p: ٧١).

ودعم الإدارة العليا هو عبارة عن الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا في الشركات المساهمة العامة الكويتية لتحسين أداء المدقق الداخلي، واقتناعها وتبنيها لها للبرامج والسياسات التي تدعم المدقق

الداخلي، وتوفير الحوافز المادية والمعنوية والكفاءات المؤهلة والتكنولوجيا الحديثة لتشجيعهم على تحسين الأداء. وتتلخص مسؤولية الإدارة بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والمتابعة ويمكن للمديرين أن يعملوا على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي بشكل ملحوظ عن طريق ما يلي: (Barrie and Paulson, ٢٠٠٨, p: ١٧٥)

١- الاطلاع على كافة الأدلة والسجلات المتعلقة بأداء المدقق الداخلي بالشركة واستخدامها لتقييمهم من أجل الترقية وزيادات مستويات أجورهم.

٢- الالتزام بالتخطيط الشامل والمفصل لكافة الأعمال التي يؤديها المدقق الداخلي بالشركة وذلك من أجل ضمان انجاز الأعمال المطلوبة منه عند الحاجة.

٣- التمييز في استخدام مكافآت التدقيق، حيث أن مكافآت المدقق الداخلي يجب أن تعتمد على مستوى تحسن الأداء الكلي للشركة.

٤- استخدام نظام حساب التكاليف لتشجيع المدقق الداخلي عن طريق القيام بتوزيع التكلفة على حسابات الشركة.

٥- التركيز على تلقي المدققين الداخليين الحديثين التدريب على طرق وأساليب العمل على تحسين مستوى الأداء.

٦- الاستثمار الفعال لخبرة أداء المدقق الداخلي.

٧- التواصل المستمر مع المدقق الداخلي من أجل تحسين مستوى الأداء.

إن عنصر النجاح الرئيسي لدائرة التدقيق هو بمقدار الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا في الشركة لدائرة التدقيق الداخلي، ولضمان فعالية هذه الإدارة يتوجب على الإدارة العليا أن تقوم بتوفير الدعم الكامل لهذه الدائرة من خلال عمل موجز يوضح السياسة العامة للشركة القائمة على دعم دائرة التدقيق الداخلي وبيان صلاحياتها ومسؤولياتها. وللوصول إلى توفير نظام التدقيق الداخلي الكفؤ والفعال يتوجب أن يتضمن الصلاحيات والمسؤوليات المتعلقة بعمل المدقق الداخلي والتي تتلخص بما يلي: (ياسين، ٢٠١٣، ص ٢٢)

١- القيام بتحديد المسؤوليات والصلاحيات التي تمنح المدقق الداخلي الحرية بأداء أعمال التدقيق أو التدقيق المالي على كافة العمليات المالية وذلك من أجل بيان مدى توافق هذه العمليات مع الأنظمة والتعليمات التي تصدرها الإدارة العليا.

- ٢- منح المدقق الداخلي الحق للحصول على المعلومات التي يرى بانها مهمة وضرورية ولازمة لتحقيق الغرض من القيام بمهمة التدقيق للسجلات المحاسبية والمالية والمستندات المرتبطة بها.
- ٣- القيام بتحديد المبادئ والأسس والمعايير المتعلقة بالتدقيق الداخلي والمتعارف عليها والالتزام بها من قبل المدقق الداخلي.
- ٤- القيام بتحديد القيود وبيان المحددات التي تؤثر على أداء المدقق الداخلي خلال تأديته لواجبات عمله.
- ويشير (السويطي، ٢٠٠٦، ص٧٧) إلى أن هناك مجموعة من الواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الداخلي تجاه الإدارة العليا وتتمثل بما يلي:
- ١- قيام المدقق الداخلي بتزويد الإدارة العليا بكافة البيانات والمعلومات المتعلقة بدقة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها.
 - ٢- قيام المدقق الداخلي بتزويد الإدارة العليا بكافة البيانات والمعلومات المتعلقة بكيفية إنجازه للأعمال المطلوبة منه وبيان جودتها.
 - ٣- قيام المدقق الداخلي وباستمرار بمراجعة ودراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه.
 - ٤- تقديم المساعدة اللازمة لتصميم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وتطبيقها من اجل تحقيق الأهداف المطلوبة من المدقق الداخلي.
 - ٥- قيام المدقق الداخلي بتقديم التوصيات والمقترحات والإرشادات الضرورية واللازمة لتحسين أداء العمل بالشركة.
- ويرى الباحث أن وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بتأدية دور محوري ومهم يساعد في تحسين قدرة الموظفين على القيام بالأنشطة التي ينفذونها وبزيادة المصداقية، والعدالة، وتحسين سلوك الموظفين وتقليل المخاطر الناجمة عن الفساد الإداري والمالي، فالتدقيق الداخلي يعتبر آلية بارزة ومهمة من الآليات الرقابية التي تعمل ضمن الإطار العام لهيكل نظام الرقابة الداخلية الحديث، وبشكل خاص فيما يتعلق بضمان الدقة والنزاهة بالتقارير المالية وبمنع حالات الغش والتزوير واكتشافها، كما أن نجاح المنظمات يعتمد بشكل كبير على دعم الإدارة العليا والتزامها وقناعتها بضرورة تحسين مستوى

أداء المدقق الداخلي، وقدرتها على الإقناع والتأثير فيهم حول ضرورة التحسين، وذلك اعتماداً على الأبعاد المتمثلة بالحوافز المادية، والحوافز المعنوية، والكفاءات المؤهلة، والتكنولوجيا الحديثة، والتي تم استخدامها كمتغيرات مستقلة في هذه الدراسة، وفيما يلي نبذة عنها:

٢-١-٢ الحوافز المادية

إن دراسة أنظمة الحوافز المادية وفعاليتها ترتبط ارتباطاً وثيقاً مع الدافعية، إذ تكمن العلاقة بين الدوافع والحوافز في أن فاعلية الحافز تعتمد على معرفة ودراسة دوافع العاملين أولاً، لذا فإن التخطيط لنظام حوافز فعال يتطلب دراسة دوافع العمل والعاملين، فالدوافع تمثل القوة المحركة الكامنة في الأفراد والتي تدفعهم للسلوك باتجاه معين، وتتولد هذه القوة الدافعة نتيجة تلاقي وانسجام المنبهات (الحوافز) التي يتعرض لها الأفراد مع الحاجات الكامنة لديهم، والتي تؤدي بهم إلى حالات من التوتر تدفعهم إلى محاولة إتباع كل الأنشطة الممكنة الهادفة إلى إشباع حاجات ورغبات الأفراد (عبيدات، ٢٠١١، ص ١٠٧).

وتعرف الحوافز المادية بأنها مجموعة العوامل والمؤثرات الخارجية التي تثير الفرد وتدفعه لأداء الأعمال الموكلة إليه وعلى أكمل وجه وذلك عن طريق إشباع حاجاته ورغباته المادية (Renk, ٢٠١٢، p: ٥٦).

ويشير (يونس، ٢٠١٠، ص ٣٧) إلى أن الحوافز المادية هي مثيرات تساعد في إشباع حاجات الإنسان الأساسية من مأكلاً ومشرباً، ومأوى ومن أهم أنواع الحوافز المادية:

١- الأجور التشجيعية: تعد الأجور المرتبطة بالأداء الأولى من أهم الحوافز النقدية المقدمة للعاملين؛ لأنها تدفع العاملين لزيادة أدائهم بهدف الحصول على الأجر التشجيعي الذي يلائم مستوى الأداء.

٢- العلاوات: وتهدف إلى زيادة وتحسين الأداء والاقتصاد بالتكاليف والنفقات للحصول على العلاوة الاستثنائية.

٣- المشاركة في الأرباح: وهي مقدار أو نسبة مئوية من الأرباح والعوائد توزع على العاملين المميزين، تحسب من الأرباح الإجمالية أو الأرباح الصافية.

٤- المكافآت التشجيعية: وتمنح المكافآت التشجيعية للعاملين الذين يقدمون خدمات واقتراحات مميزة للإدارة العليا بالمنظمة.

وتستفيد المنظمات الإدارية من تطبيق الحوافز المادية أموراً عديدة تظهر من خلال تركيز الجهود والتعرف على جدواها وعلى إنجاز الموظفين العاملين تحت لوائها، وهذا كله مدعاة لكي تقف الإدارة بعين الإطلاع على حقيقة الأداء والإنتاجية، وعلى نواحي التقصير والتحويلات المطلوبة من خلال الاهتمام بالحوافز المادية التي تسهم وبدرجة فاعلة في بيان المعطيات التقويمية لهذه النواحي الأساسية في داخل المنظمة الإدارية. وتختلف الحوافز المادية عن مفهوم الأجر الذي هو مقابل أداء العمل المطلوب، بالإضافة إلى أن الحوافز المادية تربط بين أهداف العاملين وأهداف المنظمة التي يعملون بها لأن تلبية الحوافز المادية للحاجات الإنسانية للفرد العامل أو تحقيق رغباته أو آماله يقتضي أن يحدد مسارها بحيث تؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة في نفس الوقت، وهي أيضاً الموقف الذي يعكس مدى قبول الأفراد ورضاهم إزاء أعمالهم وواجباتهم في المنظمة (Narender, ٢٠١٦, p: ١٤٣).

٢-٢-٢ الحوافز المعنوية

يُعد موضوع الحوافز المعنوية من أهم العوامل والمؤثرات التي تثير الفرد وتدفعه إلى القيام بعمله على أكمل وجه، فهي الحوافز التي يتم تقديمها على أساس احترام العنصر البشري، حيث أن تحسين مكان العمل، أو تحسين الإضاءة أو الأعمال الفنية، يتطلب دائماً تفكيراً جيداً، ولكن المحيط البيئي الجذاب ليس هو الوسيلة الأهم للتعبير عن الاحترام والتقدير للموظفين، بل إن الأكثر أهمية من ذلك هي الأساليب التي تتم بها معاملة الموظفين أثناء قيامهم بأداء الواجبات اليومية التي تتطلبها أعمالهم (القرىوتي، ٢٠٠٧، ص ٦٥).

وتستخدم الحوافز المعنوية لتحريك العاملين وزيادة إنتاجيتهم، ومن هذه الحوافز منح بعض الصلاحيات إلى الموظف، ومنح العامل الإشارات والأوسمة، وشهادات التقدير، أو إشراك الموظف في المؤتمرات، أو الزيارات العلمية وغيرها، ومن أهم أنواع الحوافز المعنوية ما يلي: (الحامد، ٢٠١٢، ص ٤٣)

١- منح وتسليم أوسمة من الدرجات المختلفة للموظف المميز.

٢- إعطاء شهادات التقدير.

٣- العمل على تقدير جهود العاملين.

٤- العلاقات مع الرؤساء: وهو ما يعرف بأسلوب الإشراف والمتابعة الذي يتبعه الرئيس ومدى قدرته على منح المرؤوسين الثقة في إنجاز أعمالهم.

٥- إشراك العاملين في الإدارة، بحيث يشارك العاملون في اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أهداف الشركة. كما ضمّن روبنز (Robbins, ٢٠١١, p: ١١٩) الحوافز المعنوية قيام الشركة بمنح الموظفين الألقاب والمسميات الوظيفية، والقيام بتعيين سكرتيرة خاصة للموظف المهم، وتوفير المواقف الخاصة لسياراتهم، والقيام بتوفير وجبات الغذاء المميزة، وتزويد المكاتب بالأثاث المكتبي المميز. والحوافز المعنوية هي التي تلبى دوافع العاملين ومصالح الشركة، كقيام الموظفين بتحسين إنتاجهم كماً ونوعاً، وتقديم المقترحات، والأفكار البناءة، وإن الهدف الرئيس من الحوافز المعنوية هو تحسين مستويات الأداء من خلال مدخل التشجيع الذي يحرك ويحث الفرد على القيام بالأعمال المرغوبة والمفضلة لدى الإدارة العليا، وبالتالي تقدم الإدارة لأفرادها حوافز معنوية مقابل ما يؤديه العاملون من أعمال جيدة (السحيمات، ٢٠١٢، ص ٥١).

كما تلعب الحوافز المعنوية دوراً هاماً في حفز العاملين على العمل وتحسين أدائهم وزيادة إنتاجيتهم من حيث النوعية والكمية، وتحسين أداء العاملين وزيادة إنتاجيتهم يتوقف على مدى توافر الشروط التالية: (Cacioppe, ٢٠٠٩, p: ٣١٩)

١- مستوى قدرة العامل على العمل وكفاءته.

٢- وجود حافز عند العاملين حفزه على العمل والنشاط.

٣- عدم ظهور التعب على العامل والذي من شأنه إنقاص كمية الإنتاج ونوعيته.

٤- تدريب العامل لزيادة معلوماته وقدرته وكفاءته.

وتعتبر الحوافز المعنوية أداة طبيعية ومهمة في أيدي القيادات الإدارية والمشرفين الإداريين في أي منظمة، حيث يمكن استخدامها لتؤدي وظيفة حيوية جديدة في تنظيم سلوك العاملين نحو أنفسهم ونحو غيرهم، ونحو المنظمة وأهدافها وطموحاتها وإدارتها ونحو الإنتاجية وعملياتها (عساف، ٢٠٠٩، ص ٨٣).

٢-٣ الكفاءات المؤهلة

هي مدى توفر الكوادر البشرية المؤهلة والمدربة، وأن يمتلك المدققين الداخليين القدرات والكفاءات لأداء دورها الحيوي والمطلوب منها، كذلك توافر المؤهلات العلمية والخبرات الفنية والعلمية المكتسبة والمعرفة بالقوانين والأنظمة ومعايير التدقيق والمحاسبة المتعارف عليها الواجب توافرها لدى العاملين

على تطبيق النظام المحاسبي، والتي تؤهلهم لأداء الدور الحيوي المطلوب منهم وتسمح بممارسة العمل بمجال التدقيق الداخلي بكفاءة وفعالية، وأن يكون إعداد المدققين الداخليين كافياً لتولي وممارسة مهمة التدقيق الداخلي (السويطي، ٢٠٠٦، ص ٧٩).

والمدقق الداخلي هو ذلك الشخص الذي يخول إليه مهمة القيام بالتدقيق لجميع البيانات والعمليات والحسابات المالية في الشركات الكويتية المساهمة العامة، وذلك بهدف التحقق من مدى صحة ومشروعية وسلامة هذه العمليات بشكل دوري ومستمر، ويتوجب على المدقق أن يتصف بالتأهيل العلمي والعملية مدرباً تدريباً جيداً لتقديم خدماته المهنية وفق المعايير العامة والشخصية. وهناك مجموعة من الصفات الأساسية والمؤهلات والخبرات الفنية والعلمية التي يتوجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي وهي على النحو الآتي:

١- مواصفات المدقق الداخلي الشخصية والقانونية

فيما يلي بعض المواصفات الشخصية والقانونية التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق الداخلي: (Shields and Eichenseher, ٢٠١٣, p:٢٣)

أ- امتلاك العلم التام بأصول علم التدقيق وتطبيقاته العملية، وأن يكون لديه الحرص على أن يتتبع اتجاهات التدقيق الداخلي، ويتوجب عليه أن يكون قادراً على التعمق بمعالجات علم المحاسبة والأساس الذي تتبعته المنظمة بهذا الاتجاه لبلوغ الأهداف المرسومة.

ب- قوة الشخصية وأن يمتلك القدرة على ضبط النفس وان تكون لديه سعة الصدر والمهارة والمبادرة واللباقة في التعامل والدقة في إعطاء الأحكام والذكاء وان يمتلك عزة النفس وسرعة البديهة وحسن المعاملة للأفراد العاملين في المنظمة من المديرين والموظفين.

ج- الإلمام بأساليب التدقيق والرقابة الداخلية وان يمتلك القدرة على الاستفادة من الأسس العلمية والتطبيقات العلمية والعملية في أعمال المحاسبة والتدقيق، وأن يكون لديه إلمام معقول في الموازنات التخطيطية ومبادئ إدارة الأعمال.

د- سعة الإطلاع، وخصوصاً على التغيرات والتطورات والاتجاهات الحديثة في علم التدقيق الذي يتخصص فيه، وأن يكون قادراً على تتبع كافة التغيرات والتعديلات التي تطرأ على معايير التدقيق التي تتصل بعمل التدقيق.

هـ- الإمام بعلم المحاسبة وان يكون مطلع على الأساليب والاتجاهات الحديثة المتعلقة بأصول علم التدقيق والمبادئ العلمية والأحكام والقوانين والتشريعات ذات العلاقة بالعمل الذي يقوم بأدائه مثل قانون الشركات، والتشريعات الضريبية.

و- الأمانة، فينبغي أن يكون المدقق الداخلي حريصاً وأميناً على جميع الأسرار بالشركة، ويجب أن يقوم بإفشاء الأسرار الخاصة بالشركة إلى الغير والتي قد تستغل المعلومات المفشى بها ضد الشركة وتلحق الضرر بمصلحتها.

٢- مؤهلات المدقق العلمية

فيما يلي بعض المؤهلات العلمية التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق الداخلي (Shields and Eichenseher, ٢٠١٣, p:٢٥)

أ- الحصول على المؤهل العلمي المناسب في المحاسبة وان يختص بالتدقيق.

ب- العمل كمدقق تحت التدريب وتحت الإشراف من قبل مدقق قانوني مجاز وممارس لمهنة التدقيق مدة سنتين على الأقل بدأ من التاريخ الذي حصل به على التأهيل العلمي والعملي.

٢-٢-٤ التكنولوجيا الحديثة

تؤثر ثورة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات في أساليب المحاسبة والتدقيق، إذ تتطلب هذه التكنولوجيا الحديثة إدخال أساليب جديدة وطرق ووسائل جديدة بالعمل المحاسبي، إلا أن هذه التأثيرات أصبحت تتزايد يوماً بعد يوم بشكل سريع جداً، لأن تقنية المعلومات أصبحت هي الهدف، فالحل الوحيد للمديرين هو العمل الجاد على استخدام تقنيات متطورة؛ من أجل الحفاظ على النمو والبقاء في المنافسة، إذ تقوم الإدارة بإتباع جميع السياسات المالية والمحاسبية والتدقيقية المتطورة تكنولوجيا، وذلك من أجل الوصول إلى الهدف بكفاءة عالية، لذلك فإن التغيرات التي حدثت خلال السنوات القليلة الماضية مكنت أغلب المنظمات اليوم من الحصول على أنظمة ومعلومات إدارية ومحاسبية متطورة تربط العاملين والمدققين في المنظمة بغض النظر عن مواقعهم الجغرافية (العطية، ٢٠١٣، ص٣٥٠).

تعتبر التطورات التي تحصل في التكنولوجيا الحديثة من أكثر المتطلبات التغييرية لمنظمات الأعمال ومن أبرزها في الوقت الحاضر والتي تتم من خلال القيام باستخدام الوسائل التطويرية والتحديثية التقنية حالياً، ولذلك فإن الضرورة تقتضي أن تكون هذه المنظمات قادرة على الاستجابة لمختلف التطورات التي تخص في المجال العلمي والتكنولوجي والمرتبطة بعملية التغيير والتطوير التنظيمي، خاصة أن هذه التغييرات تسهم في تعميق أبعاد النهوض في كفاءة العمل المحاسبي والتدقيقي، وتعمل على تحسين جودة الأداء (حمود، ٢٠١٢، ص١٨٦).

كما أن التطوير التكنولوجي يستدعي من المنظمات القيام بتحديد الإمكانيات المتاحة لها في مجال الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي من خلال الالتزام بالتخطيط والتغيير والتعديل وبما ينسجم مع التوجهات الجديدة وذلك بهدف تحقيق ما يلي: (حمود، ٢٠١٢، ص١٨٧)

١- يتيح التقدم والتطور التكنولوجي فرصة للمشاركة بشكل فاعل في الموضوعات المتعلقة بتحسين جودة أداء التدقيق الداخلي.

٢- يتيح التقدم والتطور التكنولوجي الفرصة الكاملة لنقل طرق وأساليب تنمية التكنولوجيا المتعلقة بأداء مهنة التدقيق الداخلي من خلال اعتماد نظم الحفز والمكافأة.

٣- يتيح التقدم والتطور التكنولوجي الفرصة الكاملة للقيام بعمليات نقل الأساليب المحاسبية المتعلقة بأداء التدقيق الداخلي.

٢-٣ التدقيق الداخلي

إن النظام الداخلي لدائرة التدقيق ضمن الشركة يجب أن يجعل أهداف دائرة التدقيق الداخلي واضحة ضمن هذا النظام، وأن تكون دائرة التدقيق مخولة بسلطات وصلاحيات بفحص كل العمليات التي نفذت وكل جانب من الجوانب أنشطة الشركة وفي أي وقت ودون أية قيود أو أي تحفظ على أي عمل من أعمال الدائرة، وأن يبين أيضاً عدم ارتباط المدقق الداخلي بأية علاقة بالعمليات التي يقوم بمراجعتها وأن يحصل المدقق الداخلي على دعم من قبل الإدارة ليتمكن من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق وحتى يتمكن من القيام بعمله بحرية كاملة (العفيفي، ٢٠٠٧، ص٥٨).

ويمكن توضيح الوضع التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي من خلال تحديد المجالات التالية: (الفرجات، ٢٠٠٣، ص٤٣)

١- يكون مدير دائرة التدقيق الداخلي مسؤولاً أمام شخص في الشركة يتمتع بصلاحيات كافية تسمح باستقلالية التدقيق الداخلي وضمان التغطية الواسعة لعملية التدقيق تقديم تقارير التدقيق والتوصيات له.

٢- يكون مدير دائرة التدقيق على اتصال مباشر مع مجلس الإدارة حيث أن الإتصال يساعد على تأكيد الاستقلالية وإبقاء مجلس الإدارة على إتصال ومعرفة ما يجري.

٣- أن تكون أهداف وصلاحيات ومسؤوليات دائرة التدقيق مبنية في وثيقة رسمية مكتوبة ويجب أن تحتوي هذه الوثيقة على:

أ- بيان مجال عمل المدقق وتوضيحه.

ب- بيان صلاحيات المدقق الداخلي.

ج- بيان أهداف عملية التدقيق.

ويرى الباحث أن اختلاف الموقع التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي في الشركات على درجة من الأهمية التي تعطيها الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي، لكونها من الأدوات الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها في تنظيم أعمال الشركة، حسب المسارات المحددة لها لبلوغ الأهداف المحددة مسبقاً، ولضمان تحقيق ذلك يجب الالتزام بالعمليات المعنية بألية التنفيذ.

وفيما يلي وصفاً للمراكز الوظيفية في دائرة التدقيق الداخلي في الشركات: (سليمان، ٢٠١٦، ص ٨٨)

١- مدير التدقيق الداخلي: يخول مدير التدقيق بإدارة برامج شاملة واسعة النطاق للتدقيق الداخلي وتكون لديه حرية الإطلاع الكاملة غير المقيدة على جميع العمليات داخل الشركة، وسجلات وممتلكات وتقديم التقارير مباشرة إلى لجنة التدقيق المستقلة كما يقوم مدير التدقيق بتحديد الأهداف السنوية لدائرة التدقيق والتي تبنى على أساس أهداف وغايات عملية التدقيق بناء على خطط وسياسات الشركة وتحديد الجهات التي توزع لها التقارير.

٢- رئيس التدقيق الداخلي: يقوم رئيس التدقيق برفع تقاريره مباشرة إلى مدير التدقيق ويكون مسؤولاً عن تنسيق الخطط والموافقة على أوراق العمل النهائية.

٣- المدقق الرئيسي: هو مسؤولاً عن عمليات التدقيق الجارية (التدقيق المالي، وتدقيق العمليات) تحت إشراف رئيس التدقيق وقد يكون مسؤولاً بالإشراف على المدققين المساعدين المبتدئين أثناء عملية التدقيق والتأكد من إتباع خطوات برامج التدقيق المعتمدة وإجراء بعض التعديلات على إجراءات التدقيق عند الحاجة.

٤- المدقق المساعد (المبتدئ): حيث يكلف الموظفون المساعدون (المدققون الداخليين) بأعمال التدقيق التفصيلية تحت إشراف المدققين الرئيسيين وتوجيهاتهم، حيث أن الموظفين الذين يشغلون هذه الوظائف هم موظفون مبتدئين ويلزمهم التدريب خصوصاً خلال الأشهر الأولى من التحاقهم بالعمل.

٢-٤ معايير التدقيق الداخلي الدولية

تقسم معايير التدقيق الداخلي الدولية إلى خمسة أقسام رئيسية تغطي الجوانب المختلفة للتدقيق الداخلي وهي كما يلي:

أولاً: استقلالية وحياد المدقق الداخلي.

ثانياً: العناية المهنية.

ثالثاً: نطاق عمل المدقق الداخلي.

رابعاً: أداء عملية لتدقيق الداخلي.

خامساً: إدارة دائرة التدقيق الداخلي.

وفيما يلي ملخص لمعايير التدقيق الداخلي:

٢-٤-١ استقلالية وحياد المدقق الداخلي

يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، حيث من الضروري أن يكون تنظيم دائرة التدقيق الداخلي داخل الشركة يسمح بالقيام بواجباتهما ويترب على المدقق أن يتمتع بالحياد عن إبداء الرأي في عملية أو نشاط معين. وهذا يتطلب أن لا يكون تابعاً لإحدى الإدارات أو الأقسام التي لها علاقة بالأنشطة كالإدارة التنفيذية مثلاً، وأن تكون تابعة دائرة التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة العليا وأن تتوفر قنوات اتصال تكفل إستقلالية المدقق وتزيد من درتها على أداء رأيه بحرية واستقلالية تامة وهذا ما جاء به معايير التدقيق الداخلي متمثلة في معيار "الإتصال مع مجلس الإدارة" الذي يركز على إستقلالية المدقق الداخلي وارتباطه مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، مما

يعطيه السلطة والقدرة على مراقبة ومراجعة جميع العمليات والأنشطة داخل الشركة، وبالتالي الإستقلالية التامة عن جميع الإدارات التنفيذية ذات العلاقة بالعمليات والأنشطة (Edward, ٢٠١١, p:٦٣).

٢-٤-٢ العناية المهنية للمدقق الداخلي

يتوجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة في أداءه لعمله، كذلك يتوجب على إدارة التدقيق الداخلي أن تأخذ بعين الاعتبار الإلتزام بمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني، والمعلومات والمهارات والتخصص أي يجب أن تتوافر لدى المدقق المعلومات والمهارات اللازمة لأداء التدقيق بكفاءة ويمكن توفيرها من خلال عقد الدورات التدريبية للمدققين، كذلك يجب أن تتوفر لدى المدقق الداخلي القدرة على التعامل مع الأفراد دون خلق سوء تفاهم بينهم والاتصال بهم بطريقة فعالة من أجل توصيل المعلومات ونتائج عملية التدقيق إلى المستويات الإدارية المختلفة ومن هنا يجب أن تكون لدى المدقق القدرة على الإتصال والقدرة على خلق العلاقات الإنسانية الجيدة مع هؤلاء الأفراد (الفرح، ٢٠١١، ص٥٩).

٣-٤-٢ نطاق عمل المدقق الداخلي

نشأ التدقيق الداخلي في بادئ الأمر داخل الإدارات المحاسبية والمالية، وكان نطاق عمله داخل تلك الإدارات محدوداً ثم تزايد أهميته وأصبح نشاط التدقيق الداخلي يشمل المجالات المحاسبية والمالية بكافة فروعها، ثم بدأ مجال التدقيق الداخلي يتسع لشمول مجالات غير محاسبية أو مالية، وأطلق على هذا الفرع الجديد من التدقيق عدة أسماء أهمها اصطلاحاً تدقيق العمليات Operational Audit والتدقيق الإداري Management Audit وأصبح هنالك فرعان أساسيان من فروع التدقيق هما: (الخطيب، ٢٠١٠، ص١٠١)

١- التدقيق المالي Financial Audit ويطلق عليه أيضاً اصطلاحاً " التدقيق المحاسبي أو المالي " Accounting/ Financial Audit وهو التدقيق الذي يشمل الجوانب المحاسبية والمالية بصفة أساسية.

٢- التدقيق الإداري أو تدقيق العمليات وهو التدقيق الذي يهدف إلى بيان مدى كفاءة وفعالية الإدارة في القيام بوظائفها.

٢-٤-٤ أداء أعمال التدقيق

تتضح مهمة التدقيق الداخلي في أداء نشاط رقابي توكيدي واستشاري بشكل موضوعي ومستقل، ويعمل على إضافة القيمة والتحسين والمساعدة في تحقيق الأهداف من خلال منهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية نظم إدارة المخاطر ونظم عمليات الضبط الداخلي وآليات الرقابة / الحوكمة الأخرى، وهذا يتطلب أن يتمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة غير المقيدة التي تمكنه من إنجاز أعماله موضوعية وللإدارة العليا الدور الداعم للتحقق من استقلالية التدقيق الداخلي من خلال الهيكل التنظيمي وتحديد نطاق عمله وخطته السنوية (جمعة، ٢٠٠٩، ص ٣٤).

كما تقتضي مسؤوليات التدقيق الداخلي ما يبين امتناع المدقق عن أداء أي مسؤوليات ذات علاقة بتصميم نظم الرقابة الداخلية أو تنفيذها، والتي من شأنها التأثير على استقلاليته وموضوعيته تجاهها، كما يجب أن لا يكون له أية مسؤولية أو صلاحية تنفيذية للأعمال التي يقوم بمراجعتها، ولا يمنع ذلك من إبداء الرأي والمشورة حيال النظم قبل وبعد تطبيقها أو اقتراح معايير رقابية إضافية خاصة عملية تقييم المخاطر والتي تعتبر من مسؤولية الإدارة المعنية (الذبيبات، ٢٠٠٩، ص ٦٧-٦٨).

ويشير (Bailey, ٢٠١٤, p: ٢٢٧) إلى أن للتدقيق الداخلي صلاحية غير مقيدة وغير محددة للإطلاع على كافة الأنشطة والسجلات وأوراق العمل والوثائق والأصول والممتلكات بصورة فعلية، والاتصال المباشر بكافة المستويات الإدارية بما يمكنه من أداء مهمته على أكمل وجه، وكذلك يملك مكتب التدقيق الداخلي التابع للإدارة العليا صلاحية تحديد طبيعة وكيفية ونطاق وتوقيت أعمال التدقيق الداخلي المختلفة وفق نطاق العمل، ويجب أن تحتوي أوراق العمل للمدقق الداخلي على مجموعة من الأمور هي: (سلامة، ٢٠١٠، ص ١١٢)

١- الاختبارات والتقييمات لتحديد مدى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلي.

٢- إجراءات التدقيق المنفذة والمعلومات التي تم التوصل إليها والنتائج النهائية.

٣- عملية تقديم التقارير حول بعض الأمور الهائلة.

٤- متابعة المخالفات الواردة في عملية التدقيق لبيان كيفية معالجتها.

٢-٤-٥ إدارة دائرة التدقيق الداخلي

أي ضرورة أن يدير مدير دائرة التدقيق الداخلي دائرته بطريقة مناسبة وسليمة، ويكون المدير مسؤولاً من مجموعة عن الأعمال بحيث يحقق ما يلي: (يحيى، والعلوي، ٢٠١٣، ص ٣١٢)

١- تحقيق أعمال التدقيق الداخلي للأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.

٢- استخدام الموارد المتاحة لقسم التدقيق بصورة فعالة.

٣- أن يتماشى جميع أعمال ومهام التدقيق مع معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي المتعارف عليها. وهناك مجموعة من النقاط التي تساعد مدير دائرة التدقيق الداخلي في إنجاز المهام والأهداف المطلوبة جاءت وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ويمكن توضيحها على النحو التالي (القاضي، ودحدوح، ٢٠٠٩، ص ٨١):

١- أهداف سلطات ومسؤوليات دائرة التدقيق: يجب على مسؤول دائرة التدقيق الداخلي أن يحتفظ بوثيقة مكتوبة توضح أهداف وسلطات ومسؤولية إدارته.

٢- التخطيط: يجب على مدير الدائرة وضع الخطط التي تكفل تنفيذ مسؤوليات الدائرة وتحقيق أهدافها.

٣- السياسات والإجراءات: يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي توفير تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات والإرشاد للمدققين الداخليين.

٤- تنسيق الجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي: يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي التأكد من وجود تنسيق بين أعمال دائرة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. حيث جاء في المعيار الخامس من معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها بعنوان: "علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي بعض التعليمات حول طبيعة العلاقة بينهم وكما يلي: (الخطيب، ٢٠١٠، ص ١٢١)

أ- يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي التأكد من وجود تعاون مستمر بين كل من المدقق الداخلي والخارجي وذلك لتحقيق التغطية الكاملة وتجنب تكرار العمل.

ب- يتم إجراء تقييم دوري من قبل مسؤول دائرة التدقيق لحجم التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي وإجراء لقاءات دورية لمناقشة نتائج أعمال دائرة التدقيق الداخلي.

ج- السماح للمدقق الخارجي بالإطلاع على برامج التدقيق الداخلي بالإضافة إلى أوراق العمل والتقارير وذلك لضمان الفهم الكامل للطرق والإجراءات المتبعة في عملية التدقيق.

٥- ضمان جودة عملية التدقيق الداخلي: حيث ورد في المعيار الرابع من معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها حول ضمان جودة عمل المدقق الداخلي، بعض التعليمات يجب إتباعها من قبل مدير دائرة التدقيق الداخلي كما يلي: (الخطيب، ٢٠١٠، ص ١٢٢)

أ- يجب التأكد من أن عملية التدقيق الداخلي مطابقة لإجراءات الإدارة العليا والنظام الداخلي لدائرة التدقيق الداخلي ومطابقتها مع معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي المتعارف عليها.
ب- تتم عملية المراقبة على المدقق الداخلي بشكل مستمر ودائم لبيان مدى الإلتزام بمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي.

ج- تخضع نتائج أعمال دائرة التدقيق الداخلي للتقييم من قبل جهات مستقلة ومؤهلة بشكل دوري لبيان مدى موضوعية تلك النتائج.

ويرى الباحث أن هذه المعايير تمثل إطاراً عاماً للقواعد التي يجب أن يلتزم بها المدققون الداخليون في ممارستهم المهنية وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وذلك بتحديد نطاق عملهم على العديد من خدمات التأكيد بهدف مراجعة بعض الأنشطة المالية والتشغيلية بغرض تحديد مدى توافقها مع شروط وقواعد وأنظمة محددة. وسوف يتم استعراض هذه المعايير بنوع من التفصيل وكما يلي:
أولاً: المعايير العامة:

وهي المعايير التي حددت خصائص ومواصفات الجهة أو الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي ويشمل أربعة معايير رئيسية ينقسم كل منها إلى معايير فرعية بالإضافة إلى معايير تنفيذ هذه المعايير: (ميالة، ٢٠١٠، ص ١٢٨-١٥١)

١- معيار يتعلق بالغرض من التدقيق الداخلي والسلطات والمسئوليات: يوضح هذا المعيار أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة وأن يكون المدققين موضوعيين في أداء هذه الأنشطة ويشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية وكما يلي: (ميالة، ٢٠١٠، ص ١٢٨-١٥١)

أ- معيار الاستقلال التنظيمي: يفترض بالمدقق الداخلي أن يرفع تقريره إلى مستوى إداري مناسب داخل الشركة، وبما يضمن تنفيذ التوصيات الواردة.

ب- معيار الموضوعية الشخصية: ويفترض بالمدقق أن يكون محايداً وغير منحازاً وبعيداً عن تضاربات المصالح من جميع الأطراف ذات العلاقة.

ج- معالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية: ويهتم هذا المعيار بضرورة الكشف عن أي ضعف في الاستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر للأطراف المناسبة وذات الاختصاص.

٢- معيار يتعلق ببرنامج لتأمين الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي: ويقتضي هذا المعيار من المسئول عن وحدة التدقيق الداخلي أن يطور ويحافظ على برنامج يضمن تأمين وتحسين جودة التدقيق لكافة أوجه النشاط وتحسين إضافة القيمة وعمليات الشركة بشكل عام وضمان انسجام التدقيق الداخلي مع المعايير والقواعد الأخلاقية، ويشمل هذا المعيار أربع معايير فرعية كما يلي: (مبالة، ٢٠١٠، ص ١٢٨-١٥١)

أ- تقديرات جودة البرنامج: ويقتضي هذا المعيار مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرنامج المطبق للجودة.

ب- معيار يتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة المعتمد: ويتطلب من المسئول عن التدقيق الداخلي إبلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرنامج الجودة.

ج- معيار مراقبة العمل مع المعايير: وهذا المعيار ينص على تشجيع المدققين الداخليين على التقرير بأن عملهم يتسق مع المعايير ويشير إلى أنهم غير ملتزمين بذلك إذا نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير.

د- معيار الكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير: يتوجب من المسئول عن التدقيق الداخلي أن يكشف فوراً للإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لها تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي.

ثانياً: معايير الأداء: وتشتمل على معايير الأداء التي تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتوفر معايير يمكن من خلال الحكم على مستوى جودة أداء التدقيق الداخلي وتنقسم هذه المعايير إلى ما يلي: (السقا، ٢٠٠٧، ص ١٩).

١- معيار يتعلق بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي: وهنا يستوجب على المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي إدارة القسم بما يضمن المساهمة بإضافة القيمة للمنشأة وتشمل على المعايير الفرعية التالية: أ- معيار التخطيط: ويتوجب على المدير إعداد خطة التدقيق الداخلي مبنية على تحديد أولويات مواجهة المخاطر التي تواجهها الشركة.

ب- معيار التواصل مع الجهات المختصة والحصول على الموافقة: يتوجب على المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي الاتصال بالإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة وإبلاغها بالخطط والتغييرات الجوهرية والحصول على الموافقة عليها.

ج- معيار إدارة الموارد البشرية: وهنا يتوجب على المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي من التأكد من توافر الموارد الكافية لانجاز خطة التدقيق الداخلي المتعلقة بالسياسات والإجراءات.

د- معيار التنسيق: ويتوجب على المدير التنفيذي بالاتصال والتنسيق مع الأطراف الداخلية والخارجية.

٢- معيار يتعلق بطبيعة العمل: وهذا المعيار يشمل معايير تتعلق بما يلي:

أ- إدارة المخاطر: وتنص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المنظمة على تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها، وأن يعمل على تحسين إدارة المخاطرة وطرق السيطرة عليها.

ب- الرقابة: وهذا المعيار ينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المنظمة على الاحتفاظ بنظم فعالة للرقابة عن طريق تقييم كفاءة وفعالية النظم وتقديم الاقتراحات الفعالة باتجاه التحسين المستمر.

ج- حوكمة الشركات: وهذا المعيار ينص على أن نشاط التدقيق الداخلي لا بد أن يقيم عملية الحوكمة في الشركة ويقدم التوصيات المناسبة لتحسين الحوكمة وتحقيق الأهداف التالية:

- الترويج للأخلاق والقيم الملائمة في المنظمة.

- ضمان الأداء التنظيمي الفعال والمسئولية التنظيمية للإدارة.

- فعالية توصيل المعلومات حول الرقابة والمخاطر إلى المستويات المناسبة داخل المنظمة.

- ضمان التنسيق الفعال بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والخارجي.

٣- معيار يتعلق بتخطيط الارتباط: وهذا المعيار يلزم المدققين الداخليين بالقيام بوضع وتسجيل خطة عمل لكل ارتباط على أن تحتوي بالحد الأدنى على نطاق العمل وأهدافه والتوقيت والمصادر المادية والبشرية التي ستستخدم في انجاز هذا العمل ويلزم المعيار في إعداد الخطة أخذاً بعين الاعتبار ما يلي:

أ- مراجعة أهداف النشاط والوسائل التي يتم بواسطتها التحكم والرقابة.

ب- المخاطر الهامة التي تحيط بالنشاط ومصدر هذه المخاطر والطرق والوسائل المتبعة لإبقاء هذه المخاطر ضمن المستوى المقبول.

ج- كفاية وفعالية أنشطة إدارة المخاطر ونظم الرقابة بالمقارنة مع نموذج معد لذلك مسبقاً أو دليل خاص.

د- الفرص المتاحة للقيام بتحسينات جوهرية أو هامة في إدارة المخاطر ونظم الرقابة.

٤- معيار يتعلق بتنفيذ الارتباط: وهنا يجب على المدققين الداخليين أن يحددوا ويحللوا ويقيموا ويسجلوا المعلومات اللازمة للوصول إلى أهداف الارتباط ويشمل: (السقا، ٢٠٠٧، ص ٢٠).

أ- تحديد المعلومات: حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب عليهم تحديد المعلومات الملائمة والموثوقة والكافية لإنجاز النشاط.

ب- تحليل المعلومات: ويشير هذا المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يبنوا استنتاجاتهم على تقييم وتحليل المعلومات بشكل كافي وعميق.

ج- تسجيل المعلومات: حيث يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتسجيل المعلومات ذات العلاقة بتحليلاتهم واستنتاجاتهم التي تدعم الآراء التي يتوصلون لها.

د- الإشراف الكافي: يشير المعيار إلى أن المدققين الداخليين يجب أن يخضعوا لإشراف ملائم وكافي للتأكد من الوصول إلى الأهداف وتأمين جودة العمل وضمان تطور الطاقم.

٥- معيار يتعلق بتوصيل النتائج: أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية:

أ- معيار مكونات الاتصال: وهذا المعيار يشير إلى أن التقرير يجب أن يوضح الأهداف والنطاق والاستنتاجات والتوصيات وخطط ملائمة الوصول إلى تطبيق التوصيات.

ب- جودة التقارير: ويشير هذا المعيار إلى أن التقارير سواء كانت تقارير داخلية أو تقارير خارجية مثل لجنة المراجعة في مجلس الإدارة يجب أن تكون دقيقة وموضوعية ومختصرة وبناءة وواضحة وفي الوقت المناسب، وإذا ما رفع التقرير وتم بالخطأ إغفال معلومة هامة أو حذفها فيجب على المدير التنفيذي للتدقيق إيصال المعلومة إلى جميع مستلمي التقرير الأصلي.

ج- عدم الإلتزام بالمعايير في ارتباطات معينة: ويشير هذا المعيار إلى أنه عندما لا يكون هناك التزام كامل بمعايير التدقيق الداخلي فإنه على التقرير أن يوضح المعيار الذي لم يتم الإلتزام به بشكل كامل وسبب عدم الإلتزام وتأثير عدم الإلتزام.

د- نشر النتائج: حيث يشير المعيار إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يوصل نتائج العمل إلى الأطراف المناسب.

٦- معيار يتعلق بمراقبة تنفيذ التوصيات: إذ يشير هذا المعيار إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يؤسس ويحافظ على نظام خاص لمراقبة وتنفيذ التوصيات الواردة في التقرير.

٧- معيار يتعلق بمستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات: ويجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي إذا ما وجد أن مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، فإن عليه أن يناقش المسألة مع الإدارة العليا وعند عدم الوصول إلى حل فعلى المدير التنفيذي للتدقيق بالتوافق مع الإدارة العليا أن يتوجه إلى مجلس الإدارة وإبلاغه بالأمر.

٨- معيار تطبيق وإجراءات التدقيق الداخلي: ويتعلق هذا المعيار بالإجراءات الواجب اتخاذها لإنجاز المجموعة السابقة من معايير التدقيق الداخلي وتم إدراجها ضمن المجموعتين الرئيسيتين السابقتين حيث أفرد خلف كل معيار من المعايير المعيار الخاص بكيفية انجازه.

وفي عام ٢٠٠٠ تم إجراء تطوير على هذه المعايير وأصبحت تقسم إلى ثلاثة مجموعات وهي: (جمعه، ٢٠٠٩، ص ٣٤)

١- معايير (الخواص) Attribute Standards، وهي المعايير التي تتناول الصفات الخاصة بالشركات أو الجهات أو الأشخاص الذين يؤدون عملية التدقيق الداخلي وتشمل ما يلي:

أ- وثيقة التدقيق وهي تشمل الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات.

ب- موقع دائرة التدقيق على الهيكل التنظيمي وموضوعية المدققين.

ج- البراعة المهنية المطلوبة من المدققين لإنجاز أعمالهم بكفاءة ومهارة وخبره.

د- القيام بعملية التدقيق على الأعمال من خلال برنامج الرقابة النوعية.

هـ- القيام بعملية التدقيق على الأعمال من خلال برنامج التحسين.

و- الاستقلالية والموضوعية لدى المدققين الداخليين.

ز- الكفاءة والعناية المهنية التي يتمتع بها المدقق الداخلي.

٢- معايير الأداء Performance Standards وهي تهتم بوصف طبيعة عمل وأنشطة التدقيق الداخلي، ووضع الأسس والمعايير والمقاييس النوعية التي يتم من خلالها قياس هذه الأعمال التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها وتشمل:

- أ- إدارة نشاط التدقيق من خلال إعداد الخطة السنوية المبينة على أساس تعميم المخاطر.
- ب- طبيعة العمل وذلك من خلال فحص وتعميم مدى وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتوصية والتقييم.
- ج- التخطيط للمهمة (إعداد برامج التدقيق والذي يحتوي على الأهداف نطاق المهمة والإجراءات).
- د- تنفيذ المهمة من خلال تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة في الملف الدائم والجاري.
- هـ- إيصال النتائج (التقارير).
- و- المتابعة وبرامج المراقبة.
- ز- توضيح لقبول الإدارة بعدم تنفيذ بعض من توصيات المدققين (قبول الإدارة للمخاطر أو درجة الخطر).

ثالثاً: معايير التطبيق Implementation Standards أو ما تسمى بمعايير التنفيذ فهي تشمل تطبيق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء ولكن على أنواع محددة من الأنشطة. وهذه المعايير تؤكد على استقلالية هيئة الرقابة الداخلية ومدققي حساباتها الفردية وممارسة الحكم المهني على أداء وإعداد التقارير المالية ذات الصلة واختصاص موظفي التدقيق الداخلي ومراقبة الجودة. وهي تطبق في حالات محددة مثل اختبارات الالتزام - التحقيق من الغش والاحتيايل أو مشروع التقييم الذاتي للرقابة. ويرى الباحث أن معايير التدقيق قد تطورت وفق منهجية سعت لتحقيق أهداف النمو والازدهار والتواصل للشركة فهو يستند على المبادئ الأساسية لتضمن له السير الفعال والقدرة على الرقابة الناجحة لكل أنشطة وعمليات الشركة وهو يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لمواردها.

٢-٥ نبذة عن الشركات المساهمة العامة الكويتية

ورد في (النشرة الشهرية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥) أن تاريخ الشركات المساهمة العامة الكويتية في الكويت يعود إلى الخمسينات من القرن العشرين حيث تم تأسيس بنك الكويت الوطني كأول شركة كويتية مساهمة عام ١٩٥٢ ميلادية، تبعها شركة السينما الكويتية عام ١٩٥٤ ميلادية والخطوط الجوية الكويتية عام ١٩٥٦ ميلادية، حيث كان التداول يتم من خلال مكاتب وسطاء العقارات وبالمقاهي الشعبية في سوق التجار وكان كل وسيط من هؤلاء الوسطاء يمثل سوق بحد ذاته

تحدد عنده أسعار البيع والشراء المختلفة، وبذلك كانت الأسهم أول نوع من الأوراق المحلية القابلة للتداول. وبعد اكتشاف النفط وصدور القانون التجاري رقم (١٥) عام ١٩٦٠ ميلادية والخاص بتنظيم إصدار الأوراق المالية والاككتاب فيها، شهدت الشركات المساهمة توسعا ملحوظا في أنشطها الاقتصادية وغدت منفذا استثماريا للأموال الفائضة.

تحظى البورصة في الكويت باهتمام بالغ انطلاقا من دورها الاستراتيجي في دفع عجلة الاقتصاد الوطني، حيث صدر القانون رقم (٣٢) في عام ١٩٧٠ ميلادية والذي ينظم تجارة الأسهم الكويتية. وتكونت بموجب هذا القانون أيضا لجنة استشارية لتنظيم نشاطات سوق الأوراق المالية وسن اللوائح الضرورية لإخضاع الشركات الأجنبية للقيام بتسجيل أسهمها والاحتفاظ بالفوائد الاقتصادية للبلاد. وفي شباط من عام ١٩٧٢ تم افتتاح أول مقر للبورصة الكويتية في المنطقة التجارية العاشرة بمدينة الكويت، حيث تولى العاملون بها رصد وحصر ما يتم تداوله يوميا من أسهم وإصدار النشرة اليومية التي تتضمن عدد الأسهم المتداولة وأسعارها وعدد الصفقات التي تمت من خلالها (النشرة الشهرية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥).

في عام ١٩٧٦ ميلادية صدر القرار الوزاري رقم (٦١) والخاص بتنظيم التعامل والتداول في الأوراق المالية للشركات المساهمة الكويتية، وبموجب هذا القانون تم تشكيل أول لجنة للأوراق المالية بعد أن كان التداول يتم عن طريق المفاوضات المباشرة على السعر بين كل من البائع والمشتري إلى أن تم افتتاح أول مقر للبورصة الكويتية في عام ١٩٧٧ ميلادية وسميت سوق الكويت للأوراق المالية.

في نيسان عام ١٩٧٧ ميلادية تم افتتاح بورصة الأوراق المالية أطلق عليها اسم سوق الكويت للأوراق المالية وفي عامي ١٩٧٧ و ١٩٧٨ شهد سوق الكويت للأوراق المالية أزمة كان من نتائجها تدخل الحكومة لمعالجتها بشراء الأسهم وفقا لأسعار الأقفال في يوم محدد ثم تلتها أزمة عام ١٩٨٢ التي تميزت بالتعامل في أسهم الشركات الخليجية وبالتعامل بالأجل وهي ما عرفت حينذاك بأزمة " سوق المناخ ". ولعل أهم أحداث سوق المناخ الكويتي ما يعرف بالاثنين الأسود عام ١٩٨٣ عندما بلغت الخسائر فيه اثنان وعشرون مليار دولار (النشرة الشهرية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥).

وفي ١٤ / ٨ / ١٩٨٣ ميلادية صدر المرسوم الأميري الخاص بإعادة تنظيم السوق كهيئة مستقلة وإدارة تنفيذية لإعادة تنظيم السوق بما يتناسب مع الظروف الاقتصادية للبلاد، وفي آب ١٩٩٠ ميلادية توقف

التعامل في السوق لفترة ٢٨ شهرا نتيجة الغزو العراقي للكويت، مما أدى إلى انخفاض عدد الشركات المدرجة من ٥٤ شركة إلى ٢٨ شركة. وفي أواخر شهر أيلول عام ١٩٩٢ أعيد افتتاح السوق بعد أن اكتملت كافة مرافق السوق المالية والإدارية والفنية والمحاسبية (النشرة الشهرية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥).

في شهر تشرين الأول عام ١٩٦٦ وقعت كل من الكويت ومصر ولبنان في القاهرة اتفاقية لربط الأسواق المالية بالشكل الذي يتيح الإدراج المشترك في بورصاتها من خلال نظام الحفظ المركزي، بهدف تنظيم عملية التداول للأوراق المالية في أسواقها وإجراء عمليات التسوية المالية المتعلقة بنقل ملكية هذه الأوراق وكذلك تنظيم المعلومات ونشرها في الأسواق المالية الثلاثة، كما يرتبط سوق الكويت للأوراق المالية مع كل من سوق البحرين وسلطنة عمان للأوراق المالية منذ شهر أيلول عام ١٩٩٧ باتفاقية تعاون متبادل بهدف توثيق وزيادة إقامة التعاون المشترك في المجالات المتعلقة بتنظيم إصدار وتداول الأوراق المالية في هذه الأسواق حيث تعد هذه الاتفاقية أولى الخطوات نحو إنشاء سوق أسهم موحدة في الخليج (النشرة الشهرية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥).

وفيما يتعلق بتطور نظام المتاجرة في سوق الكويت للأوراق المالية فقد جاءت المتاجرة في سوق الأسهم الكويتية وفقا لنظام المفاوضات أو التفاوض فوق الكاونتر والذي يُعمل به في اغلب الأسواق العالمية. وتتم المتاجرة في هذا النظام بين المشتري والبائع أو الشخص الذي يمثل أعلى الأسعار والتنوع حتى تتحقق العملية وفقا للوائح التي تحد من الزيادة في المضاربة التجارية. ثم تحول نظام التداول من المفاوضات بين البائع والمشتري إلى نظام المزايمة المكتوبة حيث يتم إعلان أسعار البيع وأسعار الشراء على اللوحة ويتم التفاوض بعد ذلك بين أصحاب أقل سعر مععلن للبيع وأعلى سعر مععلن للشراء. واهتمت إدارة السوق منذ إعادة تنظيمه بتطوير نظام الوساطة باعتباره ركنا أساسيا من أركان السوق ويعد مسؤولا عن نجاح وانتظام العمل بها (النشرة الشهرية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥). في آب من عام ١٩٨٤ صدر المرسوم الأميري الخاص بإدراج الوسطاء ومعاونيهم في السوق وقصر المرسوم عمليات الوساطة على الشركات المرخص لها بذلك، كما اشترط على الوسيط أن يدون الأمر الذي يتلقاه من العملية على نموذج التفويض المعد لذلك من قبل السوق وان يتضمن النموذج أولوية هذا الأمر بالنسبة لغيره. وفي كانون الأول من عام ١٩٨٦ صدر مرسوم أميري لتنظيم تصفية عمليات

تداول الأوراق المالية وغرفة المقاصة في السوق، حيث أوجب المرسوم أن تتولى التصفية التي تجري على الأوراق المالية المسجلة في السوق غرفة مقاصة تقوم بتحديد مراكز أطراف هذه المعاملات وإجراء المقاصة بين مالهم وما عليهم من حقوق تجاه بعضهم البعض. ثم جاء قرار لجنة السوق رقم ٣ لسنة ١٩٨٧ بشأن غرفة المقاصة، حيث خولها القيام بكافة الإجراءات التي تتطلبها عمليات التقاص وأوجب عليها أن تقوم بإخطار الشركات المسجلة في السوق بأسماء آخر من آلت إليهم أسهمها (النشرة الشهرية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥).

وفي أيار عام ١٩٨٧ صدر قرار مدير السوق بشأن تنظيم إجراءات تسجيل ونقل ملكية الأسهم المدرجة وعهد إلى الشركة الكويتية للمقاصة تولى مهام غرفة المقاصة في السوق. وفي إطار الاتفاقية الاقتصادية الموحدة لدول مجلس التعاون الخليجي أصبح يحق لمواطني دول مجلس التعاون الخليجي تداول أسهم أي من الشركات الكويتية بما فيها البنوك وشركات الاستثمار والتأمين على أن يكون هذا الحق مكفولا في حدود ٢٥ في المائة كحد أقصى من أسهم الشركات (النشرة الشهرية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥).

ولتحسين أداء سوق الكويت للأوراق المالية وزيادة كفاءته وتحقيق المرونة والعدالة والسرية التامة بين المتعاملين، فقد تم تقديم نظام التداول الآلي (كاتس) إلى سوق الأسهم الكويتية وذلك باستعمال أجهزة إلكترونية تم تطويرها وفقا لمتطلبات سوق الأسهم الكويتية، حيث صمم هذا النظام ليعمل باللغة العربية مع إمكانية ربطه مع العملاء من خارج السوق في الكويت والأسواق المالية الأخرى خارج الكويت، كما يوفر هذا النظام للوسيط بكل خطوة يقوم بها معلومات مفيدة تساعده لإتمام الصفقة وفي نهاية يوم التداول يحصل العميل على كشف حساب موضحا له جميع الصفقات التي تمت باسمه في ذلك اليوم ورصيد كل صفقة على حده والرصيد الشامل لكل الصفقات (النشرة الشهرية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥).

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

٢-٦ الدراسات باللغة العربية

-دراسة السعيد، (٢٠١٦): بعنوان: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية

هدفت الدراسة إلى معرفة أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت، كذلك التعرف على أهم المفاهيم المرتبطة بجودة التدقيق الداخلي، وأجريت الدراسة على الجمعيات التعاونية الاستهلاكية وفروعها المنتشرة في دولة الكويت في المحافظات الستة (العاصمة، حولي، الأحمد، الفروانية، الجهراء، مبارك الكبير)، والبالغ عددها (٦٠) فرعاً، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لقواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت. كذلك تبين وجود أثر للتأهيل العلمي والعملي للمدقق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت. كما تبين وجود أثر للمسؤولية القانونية للمدقق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت، ووجود أثر لمعايير التدقيق الداخلي الدولية على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت. وأوصت الدراسة بالتركيز على المتطلبات القانونية لكونها تتحكم بشكل كبير في تطوير التدقيق الداخلي.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في بيان العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي في دولة الكويت نفس البيئة التي تم إجراء الدراسة الحالية فيها.

- دراسة زايد، (٢٠١٤)، بعنوان: أثر خصائص نظم المعلومات المحاسبية على جودة أداء المدقق الداخلي (دراسة تطبيقية في شركات التأمين الأردنية)

هدفت هذه الدراسة التعرف على أثر خصائص نظم المعلومات المحاسبية على جودة أداء المدقق الداخلي، وذلك من خلال دراسة تطبيقية على شركات التأمين الأردنية، ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحثة تعاملت مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، تم استخدام استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة والتي شملت (٤٧) مدققاً داخلياً يعملون في شركات التأمين الأردنية، وتم معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS). وقد أجريت الدراسة

خلال الفترة الواقعة ما بين شهر حزيران ٢٠١٢ وحتى شهر كانون ثاني ٢٠١٣. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لخصائص نظم المعلومات المحاسبية (الوضوح والدقة، والسرعة والسهولة، والملاءمة والمرونة) على جودة أداء المدقق الداخلي من حيث الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الخاصة، وكذلك من حيث الالتزام بمعايير الأداء في شركات التأمين الأردنية المدرجة في بورصة عمان. وعلى ضوء هذه النتائج أمكن الوصول إلى توصيات أهمها: استمرار شركات التأمين الأردنية في الالتزام بخاصية الدقة والوضوح كونها تعمل على تحسين جودة أداء المدقق الداخلي، وذلك من خلال تحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبية على إعطاء معلومات واضحة لمستخدمي البيانات. كذلك التأكيد على شركات التأمين الأردنية بأهمية السرعة والسهولة كخاصية مهمة من خصائص نظم المعلومات المحاسبية لكونها تؤثر في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في أن متغيرها التابع هو جودة أداء المدقق الداخلي، حيث تم الاستفادة منها في تحديد المتغير التابع في نموذج الدراسة الحالية.

دراسة الحامد (٢٠١٢)، بعنوان: "اثر الحوافز على رفع أداء العاملين في المستشفيات العامة والمستشفيات الخاصة الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الحوافز على رفع أداء العاملين في المستشفيات العامة والمستشفيات الخاصة الأردنية لإقليم الوسط، من خلال الاستخدام الأمثل لمفهوم الحوافز من قبل إدارات هذه المستشفيات. وتكونت عينة الدراسة من أربعة مستشفيات عامة، وخمسة مستشفيات خاصة، وقد بلغ حجم عينة الدراسة (٤٣٠) مفردة، شكلت ما نسبته (١٤%) من حجم العاملين في مستشفيات القطاع الصحي العام ومستشفيات القطاع الصحي الخاص الأردني لإقليم الوسط، وقد روعي في توزيع العينة بأن تكون ممثلة لكثافة المهنة العاملة في هذه المستشفيات، وفقاً للقواعد الإحصائية. وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك فروقاً في درجة تأثير الحوافز على رفع الأداء بين العاملين في المستشفيات العامة والخاصة الأردنية، وهذه الفروق تعود لصالح المستشفيات الخاصة مقارنة مع درجة تأثير الحوافز على أداء العاملين في المستشفيات، وأن هناك فروقاً في درجة تأثير توسيع قاعدة منح الحوافز على رفع الأداء بين العاملين في المستشفيات العامة والمستشفيات الخاصة الأردنية، وهذه الفروق تعود لصالح المستشفيات الخاصة مقارنة مع درجة تأثير قاعدة منح الحوافز على أداء العاملين في المستشفيات العامة.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في أن متغيرها المستقل هو الحوافز، حيث تم الاستفادة منها في تحديد متغيري الدراسة (الحوافز المادية والمعنوية) المستقل في نموذج الدراسة الحالية.

- دراسة (العبدلي، ٢٠١٢)، بعنوان: أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، أما عينة الدراسة فتكونت من (١١٤) مستجيباً من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومدراء التدقيق الداخلي والعاملين أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في هذه الشركات. وتبين من نتائج الدراسة أن الحاكمية تمثل التقاء الممارسات والإجراءات السليمة، وتعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة وتهدف من خلال عملها إلى ضمان عدم حصول التعارض بين الأهداف الإستراتيجية للشركة وأسلوب عمل الإدارة في تحقيق تلك الأهداف، ويكون ذلك من خلال تحفيز الإدارة بشكل ايجابي للعمل بموجب الأخلاقيات المقبولة في بيئة الأعمال وتقويم ورقابة أداء هذه الإدارة. كما أشارت إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار حاكمية الشركات والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقويم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتزام الشركة بمبادئ حاكمية الشركات. وخلصت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود تأثير لتطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. وقد أوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية الإلتزام بالإفصاح والشفافية وذلك لتأثيرها في جودة التدقيق الداخلي، وإيلاء المدقق الداخلي ولجنة التدقيق الإستقلالية، ومتابعة تنفيذ أعمالها بدقة.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في بيان أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي في دولة الكويت نفس البيئة التي تم إجراء الدراسة الحالية فيها.

- دراسة (عيسى، ٢٠٠٨)، بعنوان: "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة الحاكمية الشركات في مصر".

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة العوامل المحددة لوظيفة المراجعة الداخلية (التدقيق الداخلي) والمتمثلة في أهلية المراجعين الداخليين والتدريب والتأهيل لما له من أثر على زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وللوصول للغاية من هذه الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي لمناقشة هذه العوامل، حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة ربحية الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة، وتحسين جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية من خلال خطة للمراجعة الداخلية، وبذل المراجعين الداخليين العناية اللازمة، ودعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية بالموارد اللازمة، كما توصلت الدراسة إلى أن فحص الجودة يؤدي إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية والذي ينعكس على جودة الأرباح والتقييم السليم للأنشطة السابقة والحالية والمستقبلية، كذلك تحديد مؤشرات المخاطر المستقبلية المحتملة. وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية في الشركات المصرية واستمرارية فحص جودتها بمعرفة أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة في هذا المجال، كالمراجعين الخارجيين، وذلك لضمان أداء وظيفة المراجعة الداخلية بمستوى مرضي من الجودة.

وتمت الاستفادة من هذه الدراسة في إنها درست تحسين جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية من خلال خطة للمراجعة الداخلية، حيث تمت الاستفادة منها في التطرق لتحسين أداء المدقق الداخلي. -دراسة السويطي: (٢٠٠٦) بعنوان " تطوير أمودج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي".

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير أمودج لتعزيز دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، من أجل تدعيم فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، بما يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق وزيادة مصداقية البيانات المنشورة، حتى تعزز ثقة المجتمع المالي في هذه البيانات. وقد تم إتباع المنهج الاستقرائي الذي يقوم على ملاحظة الظواهر وجمع البيانات، من خلال تشخيص الوضع الحالي للجان التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية. وتم توزيع استبانته على عينة الدراسة المكونة من ٢٣٠ مفردة تشمل المدراء العامون والمدراء الماليون ومدراء التدقيق الداخلي ومكاتب التدقيق، للشركات التي

شكلت لجان مراجعة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية في قطاعي البنوك وشركات التأمين تقوم بتشكيل لجان مراجعة بنسبة تصل إلى ١٠٠% ، في حين وصلت نسبة شركات الخدمات المدرجة في بورصة عمان التي شكلت لجان مراجعة عام ٢٠٠٥ إلى ٨٥% كما توصلت الدراسة إلى أنه رغم وجود كفاءات ممتازة في بعض أعضاء لجان التدقيق المشكلة، إلا أنه لا تتوفر في هذه اللجان بشكل عام المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفعالية، وليس لها تأثير مهم في فعالية واستقلالية التدقيق الخارجي. وخرجت الدراسة بعدة توصيات من أهمها أن تقوم هيئة الأوراق المالية الأردنية والجهات التشريعية، بإجراء التعديلات التشريعية اللازمة على القوانين والتعليمات المتعلقة بتشكيل ودور لجان التدقيق، بحيث تتلاءم تلك التشريعات مع النموذج المقترح في البحث حتى يتسنى لتلك اللجان القيام بدورها بكفاءة وفعالية. يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في معرفة دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة، من أجل تدعيم فاعلية واستقلالية التدقي ، والذي ينعكس على تحسين جودة التدقيق.

٧-٢ الدراسات باللغة الانجليزية

-دراسة (Andiola, ٢٠١٥)، بعنوان:

Performance Feedback in the Audit Environment,

التغذية العكسية للأداء في بيئة التدقيق

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العناصر المهمة التي تتعلق بالتغذية العكسية للأداء والمراقبة الفعالة في بيئة التدقيق، وقد قامت الدراسة بتقديم إطار عمل معتمد على بحث سابق في كتابات علم النفس والإدارة عن الآثار السلوكية للتغذية العكسية للأداء، ومن ثم تم استخدام إطار العمل هذا لتنظيم عملية التغذية العكسية في إعداد التدقيق وإيجاد الموضوعات للدراسة المستقبلية، وقد استخدمت الدراسة استبيانا تجريبيا لاختبار وجهات نظر المدققين بناء على خبراتهم الفعلية في عملية المراجعة، وخاصة، كيفية تعامل المشرفين مع التغذية العكسية للأداء، كما وجدت الدراسة أن هناك فرصة للتأكيد على تحقيق أهداف معينة تتمثل في قيمة ومجموع التغذية العكسية والأهداف. وأوضحت الدراسة من خلال رسم علامة للتغذية العكسية وتحقيق الأهداف التي يتم التركيز عليها من قبل المراجعين.

كما أشارت النتائج أن التغذية العكسية للأداء وتحقيق الأهداف يؤثر بشكل إيجابي على ردود أفعال المراجعين وفي محاولات تطوير الأداء وكذلك في الأداء الفعلي. وأوصت الدراسة بأن يتم التركيز على التعلم أو أهداف الأداء التي قد تؤدي إلى أماط استجابة متباينة بعد التغذية العكسية. يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في أنها عملت على فحص العناصر المهمة التي تتعلق بالتغذية العكسية للأداء والمراقبة الفعالة في بيئة التدقيق وهو متقارب مع هدف الدراسة الحالية.

-دراسة (Ferdinand, ٢٠١٣)، بعنوان:

"Banker's Perception of Factors Affecting Internal Auditor's Independence",

آراء مدراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الداخلي

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آراء مدراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الداخلي، تكون مجتمع الدراسة من جميع البنوك التجارية، أما عينة الدراسة فتكونت من (٢٥٥) مستجيباً من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومدراء التدقيق الداخلي والعاملين أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في هذه البنوك. وقد بينت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المدققين الذين يقومون بمراجعة الحسابات، والمدققون الداخليون ليس فقط يجب أن يكون مستقلين في الحقيقة بل يجب أن يكونوا مستقلين أيضاً في المظهر عند القيام بعملية التدقيق الداخلي والخدمات الأخرى وذلك لإرضاء مستخدمي القوائم المالية. وقد نال الاستقلال في المظهر للمدققين الداخليين اهتماماً كبيراً من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي، ومن نتائج الدراسة تبين أن هناك عوامل تؤثر على استقلال المدقق الداخلي، منها الوضع المالي للمؤسسة، وتقديم الخدمات الإدارية.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في قياس العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الداخلي، والوقوف على أهمية القيام بعملية التدقيق الداخلي والخدمات الأخرى وذلك لإرضاء مستخدمي القوائم المالية.

دراسة (Horne& Suzi, ٢٠١٣) بعنوان:

"Why Staff Can be the Key to Your Success"

دور الحوافز في تحسين أداء العاملين

هدف فيها تحديد دور الحوافز في تحسين أداء العاملين، وكذلك تحديد الأسباب التي تؤدي إلى زيادة أداء ودافعية الموظف، والتعرف على أهمية وجود تسهيلات العمل والحوافز في مكان العمل، وإبراز دور الحوافز في الحفاظ على استمرارية أداء العامل المؤهل المدرب في العمل، ومن ثم تحديد درجة مساهمة الحوافز في زيادة الأداء الوظيفي، ومعرفة أي برامج الحوافز أكثر فعالية، حيث تم تطبيقها على عينة مكونة من (٤٠٠) منظمة في الولايات المتحدة الأمريكية، توصلت الدراسة إلى أن برامج وأنظمة الحوافز تحفز وتحسن الأداء بشكل كبير، وأن الحوافز المادية ترفع وتحسن الأداء بنسبة (٢٢%) بينما الحوافز المعنوية تعمل على رفع وتحسين أداء العاملين بنسبة (٤٤%). وتوصل الباحثان إلى وجود أثر دال للحوافز في تحسين وتطوير العمل، فضلاً عن وجود علاقة إيجابية قوية بين الحوافز وزيادة المردود وتحسين أداء الموظفين ودفعتهم إلى بذل أقصى جهودهم للخروج بأفضل النتائج. وقد استفاد الباحث من نتائج هذه الدراسة إنها قامت على تحديد دور الحوافز في تحسين أداء العاملين، وكذلك تحديد الأسباب التي تؤدي إلى زيادة أداء ودافعية الموظف، والتعرف على أهمية وجود تسهيلات العمل والحوافز في مكان العمل.

- دراسة (٢٠١١) Al Matarneh بعنوان:

Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence from Jordan

إختبار العلاقة بين الجدارات والهدفية والأداء للمدقق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي هدفت هذه الدراسة إلى إختبار العلاقة بين الجدارات والهدفية وبين الأداء للمدقق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي، كما هدفت إلى تحديد أهم العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية. ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بتصميم استبانة وزعت على عينة من المدققين الداخليين في البنوك التجارية الأردنية، إذ استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أبرزها: أن مستويات الأداء كانت بدرجة عالية يتبعها الجدارات ثم الهدفية. كما تبين أن هناك علاقة بين كل من الجدارات والهدفية والأداء للمدقق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة إنها بينت مستويات أداء المدقق الداخلي مهمة بحال اختبار علاقتها بالعوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي.

- دراسة (Chaveerug, ٢٠١١)، بعنوان:

“The Role of Accounting Information Systems Knowledge on Audit Effectiveness of CPAs in Thailand”.

دور معرفة نظم المعلومات المحاسبية في فاعلية التدقيق وجودته

هدفت الدراسة إلى الكشف عن الفهم المتقدم للعلاقة بين معرفة نظم المعلومات المحاسبية وفاعلية التدقيق وجودته من خلال التأثير الوسيط لجدارات تقييم المخاطر وجودة حكم تخطيط المدقق. وتم تصميم استبانة خصيصاً لتحقيق أهداف الدراسة، وقد وزعت الاستبانة على المحاسبين الحاصلين على شهادة CPA في تايلاند والبالغ عددهم (٣٩١) محاسباً وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود علاقة إيجابية بين معرفة نظم المعلومات المحاسبية وفاعلية التدقيق وعلاقة ارتباط إيجابية بين معرفة نظم المعلومات المحاسبية وجدارات تقييم المخاطر وجودة عمل المدقق. كما أظهرت الدراسة أنه يجب تدريب المديرين الماليين والموظفين عملياً من قبل ذوي الخبرة في نظم المعلومات المحاسبية لاستخدام المتخصصين والمديرين الفنيين للقضاء على هذه الحواجز، ومنح مكافأة للمديرين والموظفين لتشجيعهم على استخدام النظام الجديد. وأظهرت نتائج الدراسة كذلك أن نظم المعلومات المحاسبية هي واحدة من النظم الفرعية في نظام المعلومات الإدارية المهمة جداً في جميع الشركات. وقد أوصت الدراسة بضرورة التعرف على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية بشكل متكرر، والعمل على بيان مخاطر الإدخال غير المتعمد واشتراك الموظفين في كلمة السر وتوجيه البيانات والمعلومات إلى أشخاص غير مصرح لهم بذلك أكثر المخاطر تكراراً حيث قد تحدث أكثر من مرة شهرياً إلى مرة أسبوعياً.

وقد استفاد الباحث من نتائج هذه الدراسة إنها كشفت عن الفهم المتقدم للعلاقة بين معرفة نظم المعلومات المحاسبية وفاعلية التدقيق وجودته.

دراسة (Elliot, et al. ٢٠٠٧) بعنوان:

An improved process model for internal auditing

تحسين القيمة الفعلية للتدقيق الداخلي

تهدف هذه الدراسة إلى وضع نموذج ونهج جديد لعملية التدقيق الذي من شأنه تحسين القيمة الفعلية للتدقيق الداخلي، حيث أجرى استعراض للأنشطة في إطار عملية التدقيق للحسابات والإفادة من المخططات العملية، وأيضاً استعرضت أوراق المؤتمرات ومقالات المجلات ومواقع الإنترنت للتأكد من الاتجاهات الحالية والقضايا والمخاوف التي تحيط حالياً بالتدقيق، وتم تصميم استبيانين لجمع البيانات الميدانية حيث وزعت الاستبانة الأولى على مدققي الحسابات في شركات التدقيق وبلغ عددهم ٢٥ مدققاً ووزعت الاستبانة الثانية على ٥٤% من الشركات التي دقت حساباتهم للحصول على وجهات نظرهم بشأن فعالية تدقيق الحسابات وتحديد تصورهم للقيمة المضافة من عملية التدقيق، وأظهرت النتائج الاختلاف في تصورات المدققين بشأن القيمة المضافة الخاصة بالتدقيق ولا سيما في بعض المراحل الرئيسية لهذه العملية، وأن النموذج الجديد يؤدي إلى تحسين فعالية تدقيق الحسابات، وذلك بالتأثير بشكل كبير على طريقة التدقيق المتبعة لتدقيق الحسابات الداخلية والخارجية في المستقبل، حيث إن عمل النموذج يبدأ بالتخطيط لعملية التدقيق ثم يتم إجراء العملية وبعد ذلك يحلل التأثيرات ويتم وضع تحسينات للعمل وبعدها يحدد المنافع من هذا التحسين ويقوم بعملية التغذية الراجعة لإجراء التعديلات وبعدها تعاد العملية من جديد.

يمكن الاستفادة من هذه الدراسة في وضع نموذج ونهج جديد لعملية التدقيق الذي من شأنه تحسين القيمة الفعلية للتدقيق الداخلي، من خلال استعراض الأنشطة في إطار عملية التدقيق للحسابات والإفادة من المخططات العملية.

جدول (١-٢)

ملخص الدراسات السابقة

اسم الباحث	السنة	عنوان الدراسة	أهم النتائج	أهم التوصيات
السعيد،	٢٠١٦	العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية	وجود أثر لقواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت	التركيز على المتطلبات القانونية لكونها تتحكم بشكل كبير في تطوير التدقيق الداخلي
زايد	٢٠١٤	أثر خصائص نظم المعلومات المحاسبية على جودة أداء المدقق الداخلي (دراسة تطبيقية في شركات التأمين الأردنية)	وجود أثر لخصائص نظم المعلومات المحاسبية (الوضوح والدقة، والسرعة والسهولة، والملاءمة والمرونة) على جودة أداء المدقق الداخلي	استمرار شركات التأمين الأردنية في الالتزام بخاصية الدقة والوضوح كونها تعمل على تحسين جودة أداء المدقق الداخلي
الحامد	٢٠١٢	اثر الحوافز على رفع أداء العاملين في المستشفيات العامة والمستشفيات الخاصة الأردنية	أن هناك فروقاً في درجة تأثير الحوافز على رفع الأداء بين العاملين في المستشفيات العامة والخاصة الأردنية	العمل على رفع الأداء بين العاملين في المستشفيات العامة والمستشفيات الخاصة الأردنية

العبدلي	٢٠١٢	أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية	أن الحاكمية تمثل التقاء الممارسات والإجراءات السليمة، وتعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة	التأكيد على أهمية الالتزام بالشفافية وذلك لتأثيرها في جودة التدقيق الداخلي، وإيلاء المدقق الداخلي ولجنة التدقيق الإستقلالية، ومتابعة تنفيذ أعمالها بدقة
عيسى	٢٠٠٨	العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة الحاكمية الشركات في مصر	أن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة ربحية الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة	ضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية في الشركات المصرية واستمرارية فحص جودتها بمعرفة أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة في هذا المجال
السويطي	٢٠٠٦	تطوير أمودج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي	أن جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية في قطاعي البنوك وشركات التأمين تقوم بتشكيل لجان مراجعة	أن تقوم هيئة الأوراق المالية الأردنية والجهات التشريعية، بإجراء التعديلات التشريعية اللازمة على القوانين والتعليمات المتعلقة بتشكيل ودور لجان التدقيق

أن يتم التركيز على التعلم أو أهداف الأداء التي قد تؤدي إلى أخطاء استجابة متباينة بعد التغذية العكسية	أن هناك فرصة للتأكيد على تحقيق أهداف معينة تتمثل في قيمة ومجموع التغذية العكسية والأهداف	Performance Feedback in the Audit Environment	٢٠١٥	Andiola
التأكيد على أهمية العوامل التي تؤثر على استقلال المدقق الداخلي، منها الوضع المالي للمؤسسة، وتقديم الخدمات الإدارية	أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المدققين الذين يقومون بمراجعة الحسابات	Banker's Perception of Factors Affecting Internal Auditor's Independence	٢٠١٣	Ferdinand
التأكيد على أهمية الحوافز في تحسين وتطوير العمل، وزيادة المردود وتحسين أداء الموظفين	أن برامج وأنظمة الحوافز تحفز وتحسن الأداء بشكل كبير، وأن الحوافز المادية ترفع وتحسن الأداء	Why Staff Can be the Key to Your Success	٢٠١٣	Horne& Suzi
التأكيد على أهمية الجدارات والهدفية والأداء للمدقق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي	أن مستويات الأداء كانت بدرجة عالية يتبعها الجدارات ثم الهدفية	Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence from Jordan	٢٠١١	Al Matarneh

ضرورة التعرف على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية بشكل متكرر، والعمل على بيان مخاطر الإدخال غير المتعمد	وجود علاقة إيجابية بين معرفة نظم المعلومات المحاسبية وفاعلية التدقيق وعلاقة ارتباط إيجابية بين معرفة نظم المعلومات المحاسبية وجدارات تقييم المخاطر وجودة عمل المدقق	The Role of Accounting Information Systems Knowledge on Audit Effectiveness of CPAs in Thailand	٢٠١١	Chaveerug
--	---	---	------	-----------

٨-٢ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

إن أبرز ما توصل إليه الباحث من خلال مطالعة الدراسات السابقة أن موضوع دعم الإدارة العليا وتحسين أداء المدقق الداخلي يعتبر من الأمور الهامة التي يجب على الشركات الاهتمام بها لأنها تمثل أهمية كبيرة للشركات المساهمة العامة الكويتية. وتتضح مميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة من حيث نطاق تطبيق الدراسة وهذا من خلال محاولة الباحث بدراسته الحالية وبالاعتماد على الدراسات السابقة من تأكيد مدى أهمية دعم الإدارة العليا في تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية في مجال التدقيق بشكل عام وبدولة الكويت بشكل خاص، حتى يتم توضيح أهمية البحث في بيئات تطبيقه مختلفة مما يزيد من أهمية البحث في مجال التدقيق.

الفصل الثالث منهجية الدراسة

١-٣ منهج الدراسة

٢-٣ مجتمع الدراسة والعينة

٣-٣ وحدة التحليل

٤-٣ أداة الدراسة

٥-٣ الصدق والثبات

٦-٣ المعالجة الإحصائية

٧-٣ أساليب جمع البيانات

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

١-٣ منهج الدراسة

تُعَدُّ هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف التعرف على أثر دعم الإدارة العليا في تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية، وذلك من خلال دراسة تطبيقية في هذه الشركات.

٢-٣ مجتمع الدراسة والعينة

تكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي الحسابات الداخليين في الشركات الكويتية المساهمة العامة والبالغ عددها (١٨٠) شركة مساهمة عامة كويتية، حيث تم اختيار عينة عشوائية للإجابة عن أداة الدراسة، والملحق رقم (١) يبين أسماء هذه الشركات. أما بالنسبة لعينة الدراسة فتم اختيارها من المدققين الداخليين في الشركات المذكورة، إذ تم توزيع الاستبانات على المدققين في ١٨٠ شركة وبمعدل استبانة في كل شركة منها، أي تم توزيع (١٨٠) استبانة، وتم استرداد (١١٧) استبانة وبنسبة (٦٥,٠%)، وبعد أن تم فرز الاستبانات تم استبعاد (٤) استبانات، وبذلك استقرت العينة على (١١٣) مستجيباً، وبنسبة (٦٢,٧%) من إجمالي الاستبانات الموزعة، ويوضح الجدول رقم (١-٣) ذلك.

الجدول (١-٣): مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الاستبانات الصالحة		الاستبانات المستردة		الاستبانات الموزعة		الفئة
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
٦٢,٧%	١١٣	٦٥,٠%	١١٧	١٠٠%	١٨٠	عينة الدراسة من المدققين الداخليين في الشركات الكويتية المساهمة العامة

٣-٣ وحدة التحليل

شملت وحدة التحليل المدققين الداخليين في الشركات الكويتية المساهمة العامة من جميع المسميات الوظيفية والذين يعملون في وظيفة التدقيق الداخلي في هذه الشركات.

وتبين النتائج في الجدول التالي رقم (٣-٢) توزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية.

الجدول رقم (٣-٢)

توزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية

المتغير	الفئات والمسميات	التكرارات	النسبة المئوية %
العمر	٣٠ سنة فأقل	١٦	١٤,٢
	٣١-٣٥ سنة	١٦	١٤,٢
	٣٦-٤٠ سنة	٢٧	٢٣,٨
	٤١ - ٤٥ سنة	٢٤	٢٠,٢١
	٤٦ سنة فأكثر	٣٠	٢٦,٦
عدد سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	١٠	٨,٨
	٥ سنوات اقل من ١٠ سنوات	٢٥	٢٠,٢٢
	١٠ سنوات اقل من ١٥ سنة	١٩	١٦,١٦
	أكثر من ١٥ سنة	٥٤	٤٧,٧
المؤهل العلمي	دبلوم	١٤	١٢,٣
	بكالوريوس	٧٥	٦٦,٣
	دراسات عليا	٢٤	٢١,١
الشهادات المهنية	Chartered Financial Analyst CFA (المحلل المالي المعتمد)	٣	٢,٦
	Certified Public CPA Accountant (المحاسب القانوني المعتمد)	٢	١,٧
	Certified Internal Auditor CIA (المدقق الداخلي المعتمد)	٤	٣,٥

٩٢,٠	١٠٤	لا يحمل شهادة مهنية
%١٠٠	١١٣	المجموع

ويتبين من خلال الجدول السابق رقم (٣-٢) ما يلي:

١- العمر: إن أعمار النسبة الأعلى من المستجيبين في عينة الدراسة يتركزون في الفئة العمرية (٤٦ سنة فأكثر) وشكلوا ما نسبته (٢٦,٦%) من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (٣٦-٤٠ سنة) وشكلوا ما نسبته (٢٣,٨%)، ثم الفئة التكرارية (٤١ - ٤٥ سنة) وشكلوا ما نسبته (٢١,٧%)، ويفسر هذا التوزيع للعينة حسب العمر فإننا نلاحظ أن أغلبهم من المدققين المتقدمين بالعمر ولديهم باع طويل في العمل التدقيقي، كما أن هذه الشركات تتطلب من شاغلي هذه المراكز توافر خبرات سابقة وواسعة في شركات مماثلة لكي يتمكنوا من القيام بواجبات وظيفة التدقيق الداخلي في هذه الشركات.

٢- سنوات الخبرة: إن خبرة النسبة الأعلى من المستجيبين في عينة الدراسة يتركزون في الفئة التكرارية (أكثر من ١٥ سنة)، وشكلوا ما نسبته ٤٧,٧% من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (٥ سنوات أقل من ١٠ سنوات) وشكلوا ما نسبته ٢٢,٢%، ويفسر هذا التوزيع للعينة أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة كافية للقيام بالأعمال الموكولة إليهم. كما أن ارتفاع نسبة المدققين الذين تزيد سنوات خبرتهم على (١٥) سنة دليل على ارتفاع خبرتهم العملية، ذلك أن مثل هذه الشركات الكبيرة تتبنى استراتيجيات من أجل الاحتفاظ بالموارد البشرية التي تمتلك خبرات طويلة في مجال عملها والذي يضمن الاستقرار في عمل هذه الشركات وفي سياستها الداخلية والخارجية.

٣- المؤهل العلمي: إن حملة الشهادة الجامعية الأولى (البكالوريوس) هم الأكثر في عينة الدراسة إذ بلغت النسبة (٦٦,٣) في المائة من إجمالي حجم العينة المبحوثة، وبدراسة هذه الخاصية يمكن ملاحظة ارتفاع مستوى التحصيل العلمي لدى عينة الدراسة بسبب زيادة الاهتمام المتقدم للتعليم في الكويت. ويمكن القول إن ارتفاع مستوى التحصيل العلمي للمدققين في الشركات المساهمة العامة أصبح مطلباً أساسياً، سيما وأن العمل في هذه الشركات يتطلب الحصول على درجة علمية مناسبة واكتساب معارف تؤهل المعنيين للتعامل مع مختلف الأمور التي تواجه شركاتهم.

٤- الشهادات المهنية: أن غالبية العينة المبحوثة لا يحملون شهادات المهنية في المحاسبة والتدقيق.

وهذا يدل على أن غالبية العينة المبحوثة من المدققين الداخليين في الشركات المساهمة العامة يحتاجون إلى التأهيل المهني والتخصصي وإلى ضرورة حصولهم على شهادات مهنية، وذلك لمنحهم قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة التدقيق الداخلي.

وبدراسة هذه المتغيرات وتوزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية، فإننا نلاحظ أن لدى عينة الدراسة القدرة التي تؤهلهم للمساعدة في تعبئة الاستبانة الموجهة إليهم، ويضمن الباحث إلى سلامة البيانات التي تم جمعها لأغراض هذه الدراسة، فضلا عن إنهم مؤهلين علميا للإجابة عن أسئلة الدراسة.

٣-٤ أداة الدراسة

اختار الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات وتكون من فقرات تم فيها مراعاة أن تغطي المتغيرات المستقلة والتابعة، وتم بناءها وتكوينها وتوزيعها على أفراد العينة، وتتكون الاستبانة من جزأين رئيسين وكما يلي:

١- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين في الشركات الكويتية المساهمة العامة (العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية)

٢- الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة. فقد تم قياس المتغيرات المستقلة المتمثلة بدعم الإدارة العليا على النحو الآتي:

-الحوافز المادية: وشمل (٨) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (١-٨).

-الحوافز المعنوية: وشمل (١٠) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (٩-١٨).

-الكفاءات المؤهلة: وشمل (٩) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (١٩-٢٧).

-التكنولوجيا الحديثة: وشمل (٧) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (٢٨-٣٤).

أما المتغير التابع تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية فقد تم قياسه من خلال (١٠) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (٣٥-٤٤). والملحق رقم (٢) يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على العينة.

٣- المقياس: تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس قيم يختار المبحوث احدها، والتي تعبر عن موافقته بشأن كل فقرة الأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة، (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة). كما تم اعتماد مقياس ترتيبى لهذه الأرقام، وذلك لإعطاء الوسط الحسابي مدلولات باستخدام المقياس الترتيبى للأهمية، وذلك للاستفادة منها عند تحليل النتائج (Malhotra, ٢٠١٣).

٤- أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة فقد حدد الباحث ثلاث مستويات هي (مستوى موافقة ضعيف، مستوى موافقة متوسط، مستوى موافقة مرتفع) وبناءاً على المعادلة الآتية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبدال - الحد الأدنى للبدال) / عدد المستويات

$1,33 = 3/4 = 3/(1-0)$. وبذلك تكون المستويات كالتالي: (Sekaran, ٢٠١٠)

درجة موافقة متدنية من (١) - (٢,٣٣).

درجة موافقة متوسطة من (٢,٣٤) - (٣,٦٦).

درجة موافقة مرتفعة من (٣,٦٧) - (٥).

٣-٥ الصدق والثبات

١- صدق الأداة: قام الباحث باختبار الصدق الظاهري بعرض الاستبانة على محكمين من أساتذة الجامعات الأردنية من ذوي الخبرة والاختصاص بعلم المحاسبة، حيث تم الأخذ بالمقترحات الواردة منهم حول عباراتها، وجرى التعديل وفقاً لأرائهم. والملحق رقم (٣) يبين أسماء محكمي الاستبانة.

٢- ثبات الأداة: تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronpach's Alpha) للاتساق الداخلي لجميع مقاييس الاستبانة، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب اختبار كرونباخ ألفا (٨٤,٨%) وهي نسبة مقبولة وذات اعتمادية عالية لنتائج الدراسة الحالية، إذ إن النسبة المقبولة لتعميم نتائج مثل هذه الدراسات هي ٧٠% (Sekaran, ٢٠١٠). ويوضح الجدول رقم (٣-٢) معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة

الجدول (٣-٢): قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

ملاحظات	كرونباخ ألفا	اسم المتغير	تسلسل الفقرات
مرتفع	٠,٩٠	الحوافز المادية	٨-١
مرتفع	٠,٨٦	الحوافز المعنوية	١٨-٩
مرتفع	٠,٨٢	الكفاءات المؤهلة	٢٧-١٩
مرتفع	٠,٨٧	التكنولوجيا الحديثة	٣٤-٢٨
مرتفع	٠,٨٢	تحسين أداء المدقق الداخلي	٤٤-٣٥
مرتفع	٠,٨٥	المعدل العام للثبات	٤٤-١

٦-٣ المعالجة الإحصائية

تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS)، وبالتحديد فان الباحث ستخدم الأساليب الإحصائية التالية: (Sekaran, ٢٠١٠)

- ١- مقاييس النزعة المركزية: مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية والانحراف المعياري.
- ٢- تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression): لاختبار علاقة المتغيرات المستقلة مجتمعاً بالمتغير التابع.
- ٣- تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) لاختبار تأثير كل متغير مستقل في الفرضيات الفرعية المنبثقة عن المتغير التابع.

٧-٣ أساليب جمع البيانات

تم التعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الأولية والبيانات الثانوية:
أولاً: البيانات الأولية: وهي تلك البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام الاستبانة التي تم تصميمها لغرض الدراسة الحالية، حيث شملت جميع متغيرات الدراسة المختلفة، حيث تم توزيع الاستبانات على مجتمع الدراسة من خلال الباحث شخصياً.

ثانياً: البيانات الثانوية: وهي البيانات التي استخدمت لتكوين الإطار النظري للدراسة، حيث تم الرجوع إلى المصادر المكتبية المختلفة للإطلاع عليها ومراجعة الأدبيات السابقة، وتحديدًا تم الاستعانة بالمصادر التالية:

- كتب المحاسبة والتدقيق والإدارة والمواد العلمية المكتوبة والمنشورة حول دعم الإدارة العليا والتدقيق الداخلي.

- الإحصاءات الرسمية والتقارير الصادرة عن الجهات المختصة في دولة الكويت، وخاصة تلك الصادرة عن الشركات المساهمة العامة.

- رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في موضوع الدراسة.

- الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الدراسة.

- التقارير الصادرة عن الهيئات ومراكز المعلومات والأبحاث الدولية.

الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

٤-١ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

٤-٢ اختبار الفرضيات

الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

٤-١ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٤-١) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات دعم الإدارة العليا ككل، وكانت على النحو التالي:

جدول رقم (٤-١)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات دعم الإدارة العليا ككل

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
١	الحوافز المادية	٣,٧٤	.٥٤	مرتفعة
٢	الحوافز المعنوية	٣,٧٥	.٦٠	مرتفعة
٣	الكفاءات المؤهلة	٣,٧٦	.٦٧	مرتفعة
٤	التكنولوجيا الحديثة	٣,٧٧	.٦٦	مرتفعة

تبين النتائج أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات دعم الإدارة العليا ككل، جاءت بالمستوى المرتفع، فقد تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين ٣,٧٧ - ٣,٧٤ وجاء متغير التكنولوجيا الحديثة بالمرتبة الأولى وبالمستوى المرتفع وبمتوسط حسابي بلغ ٣,٧٧ وانحراف معياري ٠.٦٦. ثم جاء متغير الكفاءات المؤهلة بالمرتبة الثانية وبالمستوى المرتفع وبمتوسط حسابي بلغ ٣,٧٦ وانحراف معياري ٠.٦٧. ثم جاء متغير الحوافز المعنوية بالمرتبة الثالثة وبالمستوى المرتفع وبمتوسط حسابي بلغ ٣,٧٥ وانحراف معياري ٠.٦٠. وأخيرا جاء متغير الحوافز المادية وبالمستوى المرتفع وبمتوسط حسابي بلغ ٣,٧٤ وانحراف معياري ٠.٥٤. ومن أجل التعرف على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات دعم الإدارة العليا لابد من دراسة متغيرات الدراسة المستقلة وهي (الحوافز المادية، الحوافز المعنوية، الكفاءات المؤهلة، التكنولوجيا الحديثة) كل على حده فكانت على النحو الآتي:

أولا: النتائج المتعلقة بأبعاد المتغير المستقل: دعم الإدارة العليا

١- تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الحوافز المادية، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (٢-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الحوافز المادية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	مستوى الأهمية	رتبة	ت
.٨٢	٣,٦٧	يساهم إشباع حاجات المدققين الداخليين المادية من قبل الإدارة العليا في رفع مستوى أداءهم	متوسط	١	٧
.٨٦	٣,٧٦	تساعد الحوافز المادية المناسبة للمدققين الداخليين في رفع مستوى أداءهم	مرتفع	٢	٤
.٨٦	٣,٧٢	يتم الاعتماد على نظم فاعلة مستندة على معرفة ودراسة دوافع المدققين الداخليين	مرتفع	٣	٥
.٨٤	٣,٦٩	تسهم الأجور المدفوعة للمدققين الداخليين في رفع مستوى أداءهم	مرتفع	٤	٦
.٨٨	٣,٥٤	تساعد العلاوات الاستثنائية في تحسين مستوى أداء المدققين الداخليين	متوسط	٥	٨
.٨٤	٣,٧٣	وجود مشاركة في الأرباح والعوائد للمدققين الداخليين المميزين يساعد في رفع مستوى أداءهم	مرتفع	٦	٣
.٧٨	٣,٨٩	يسهم منح المكافآت التشجيعية للمدققين الداخليين الذين يقدمون خدمات واقتراحات مميزة في رفع مستوى أداءهم	مرتفع	٧	٢
.٧٥	٣,٩١	تسهم المكافآت المادية للمدققين بدفعهم لابتكار طرق وأساليب جديدة لتطوير أداءهم	مرتفع	٨	١
	٣,٧٤	الحوافز المادية			

يشير الجدول (٤-٢) إلى أن متوسطات متغير الحوافز المادية قد تراوحت بين المستوى المرتفع والمستوى المتوسط، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين ٣,٩١ - ٣,٥٤، وجاءت ٦ فقرات من هذا متغير بالمستوى المرتفع من الموافقة وهي الفقرات ذوات الأرقام (٢) (٣) (٤) (٦) (٧) (٨) في حين جاءت فقرتين من هذا المحور بالمستوى المتوسط من الموافقة. فيما تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين ٠,٨٨ - ٠,٧٥، ويلاحظ الباحث أن قيم الانحراف المعياري تتجمع حول الوسط الحسابي وتتركز حوله أكثر القيم والمشاهدات، وهي تعطي تصور واضح وكامل عن البيانات التي تم تطبيقها في الاختبار.

وتنص الفقرة التي حصلت على أعلى متوسط حسابي على أنه " تسهم المكافآت المادية للمدققين بدفعهم لابتكار طرق وأساليب جديدة لتطوير أدائهم ".
أما الفقرة التي حصلت على أقل متوسط حسابي فإنها تنص على أنه " تساعد العلاوات الاستثنائية في تحسين مستوى أداء المدققين الداخليين ".

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة على فقرات هذا المتغير (الحوافز المادية) من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (٣,٧٤) أما قيم الانحراف المعياري المنخفضة فإنها تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.
ويرى الباحث أن أهمية وجود الحوافز المادية باعتبارها أحد العوامل الخارجية التي تحدد سلوك الأفراد في الشركات المساهمة العامة على صورة انفرادية أي كل عامل على حدة، بغية إشباع حاجاته المادية، إذ أن الحوافز المادية تعتبر من الدوافع التي يريد الفرد إشباعها فالحوافز هي وسيلة لإشباع تلك الحاجات والرغبات.

٢- تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الحوافز المعنوية، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (٣-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الحوافز المعنوية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	مستوى الأهمية	رتبة	ن
.٧٤	٣,٩٠	يسهم تعامل الإدارة العليا مع المدققين الداخليين على أسس من الاحترام المتبادل في رفع مستوى أدائهم	مرتفع	١	٩
.٨٤	٣,٦٩	يساعد تحسين مكان العمل الذي يعمل به المدققين الداخليين في رفع مستوى أدائهم	مرتفع	٨	١٠
.٨١	٣,٦٩	يسهم وجود الأعمال الفنية المناسبة لأداء المدققين الداخليين لمهامهم في رفع مستوى أدائهم	مرتفع	٨	١١
.٧٩	٣,٧٩	يؤدي دعم وتقدير العمل الذي يؤديه المدققين الداخليين بإعطائهم شهادة التقدير في رفع مستوى أدائهم	مرتفع	٣	١٢
.٨٢	٣,٧٨	إشراك المدققين الداخليين في دورات تدريبية يسهم في رفع مستوى أدائهم	مرتفع	٣	١٣
.٨٠	٣,٨٩	يسهم منح بعض الصلاحيات إلى المدققين الداخليين في رفع مستوى أدائهم	مرتفع	٢	١٤
.٨٥	٣,٧٧	يساعد منح المدققين الداخليين الإشارات والأوسمة للمميزين في رفع مستوى أدائهم	مرتفع	٥	١٥
.٨٨	٣,٥٩	إشراك المدققين الداخليين في المؤتمرات والزيارات العلمية يسهم في رفع مستوى أدائهم	متوسط	١٠	١٦
.٨٤	٣,٧٢	يساعد منح المدققين الداخليين الثقة على إنجازهم لأعمالهم بدقة	مرتفع	٧	١٧

٥	١٨	مرتفع	يسهم إشراك المدققين الداخليين في اتخاذ القرارات المناسبة في تحقيق أهداف الشركة	٣,٧٧	٨٥.
الحوافز المعنوية				٣,٧٥	

يشير الجدول (٤-٣) إلى أن متوسطات متغير الحوافز المعنوية قد تراوحت بين المستوى المرتفع والمستوى المتوسط، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين ٣,٩٠ - ٣,٥٩ ، وجاءت ٩ فقرات من هذا متغير بالمستوى المرتفع من الموافقة في حين جاءت فقرة واحدة من هذا المتغير بالمستوى المتوسط من الموافقة هي ذات الرقم (١٦). فيما تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين ٠,٨٨ - ٠,٧٤ وهذا يشير إلى مدى تشتت القيم عن الوسط الحسابي، حيث أن هذه القيم المتقاربة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة كانت متشابهة إلى حد ما. وتنص الفقرة التي حصلت على أعلى متوسط حسابي على انه " يسهم تعامل الإدارة العليا مع المدققين الداخليين على أسس من الاحترام المتبادل في رفع مستوى أدائهم " . أما الفقرة التي حصلت على أقل متوسط حسابي فإنها تنص على انه " إشراك المدققين الداخليين في المؤتمرات والزيارات العلمية يسهم في رفع مستوى أدائهم " . وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة على فقرات متغير الحوافز المعنوية من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (٣,٧٦).

ويرى الباحث أهمية دراسة أنظمة الحوافز المعنوية وفعاليتها والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً مع الدافعية، إذ تكمن العلاقة بين الدوافع والحوافز المعنوية في أن فاعلية الحافز تعتمد على معرفة ودراسة دوافع العاملين، لذا فإن التخطيط لنظام حوافز معنوية فعال يتطلب دراسة دوافع العمل والعاملين، فالدوافع تمثل القوة المحركة الكامنة في الأفراد والتي تدفعهم للسلوك باتجاه معين، وتتولد هذه القوة الدافعة نتيجة تلاقى وانسجام الحوافز التي يتعرض لها الأفراد مع الحاجات الكامنة لديهم، والتي تؤدي بهم إلى حالات من التوتر تدفعهم إلى محاولة إتباع كل الأنشطة الممكنة الهادفة إلى إشباع حاجات ورغبات الأفراد.

٣- تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الكفاءات المؤهلة، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (٤-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الكفاءات المؤهلة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	مستوى الأهمية	رتبة	ن
.٧٧	٣,٨١	امتلاك المدققين الداخليين القدرات والكفاءات يسهم في أداءهم للدور الحيوي المطلوب منهم	مرتفع	٣	١٩
.٨٩	٣,٧٢	وجود المؤهلات العلمية والخبرات الفنية والعلمية لدى المدققين الداخليين يسهم في رفع مستوى أدائهم	مرتفع	٦	٢٠
.٨٤	٣,٩١	امتلاك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بأصول علم التدقيق وتطبيقاته العملية يساعد في رفع مستوى أدائهم	مرتفع	١	٢١
.٧٨	٣,٦٥	وجود الإعداد الكافية من المدققين الداخليين لتولي وممارسة مهمة التدقيق الداخلي يسهم في رفع مستوى أدائهم	متوسط	٩	٢٢
.٨٠	٣,٧٦	توافر القدرة على التعمق بمعالجات علم المحاسبة والأساس الذي تتبعته الشركة يسهم في بلوغ الأهداف المرسومة	مرتفع	٤	٢٣
.٦٨	٣,٧٥	يؤدي امتلاك المدققين الداخليين لقوة الشخصية والقدرة على ضبط النفس إلى رفع مستوى أدائهم	مرتفع	٥	٢٤

٢	مرتفع	تسهم المهارة والمبادرة واللباقة في التعامل والدقة في إعطاء الأحكام والذكاء لدى المدققين الداخليين في رفع مستوى أدائهم	٣,٨٨	٧٨.
٧	مرتفع	يسهم امتلاك المدققين الداخليين عزة النفس وسرعة البديهة وحسن المعاملة للأفراد العاملين في الشركة من المديرين والموظفين في رفع مستوى أدائهم	٣,٧١	٨٤.
٨	متوسط	توافر القدرة لدى المدققين الداخليين على تطبيق الأنظمة والتعليمات يسهم في رفع مستوى أدائهم	٣,٦٦	٧٨.
الكفاءات المؤهلة			٣,٧٦	

يشير الجدول (٤ - ٤) إلى أن متوسطات متغير الكفاءات المؤهلة قد تراوحت بين المستوى المرتفع والمستوى المتوسط، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين ٣,٩١ - ٣,٦٥ ، وجاءت سبعة فقرات من هذا المتغير بالمستوى المرتفع من الموافقة وكانت هناك فئتين بالمستوى المتوسط من الموافقة هي الفئتين ذوات الأرقام (٢٢) و(٢٧). فيما تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين ٠,٨٩ - ٠,٧٨ ويلاحظ أن قيم الانحراف المعياري تتجمع حول الوسط الحسابي وتتركز حوله أكثر القيم والمشاهدات، وهي تعطي تصور واضح وكامل عن البيانات التي تم تطبيقها في الاختبار. وتنص الفقرة التي حصلت على أعلى متوسط حسابي على انه " امتلاك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بأصول علم التدقيق وتطبيقاته العملية يساعد في رفع مستوى أدائهم". أما الفقرة التي حصلت على أقل متوسط حسابي فإنها تنص على انه " وجود الإعداد الكافية من المدققين الداخليين لتولي وممارسة مهمة التدقيق الداخلي يسهم في رفع مستوى أدائهم ". وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة على فقرات متغير الكفاءات المؤهلة من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (٣,٧٦).

ويرى الباحث أهمية وجود الكفاءات المؤهلة القادرة على تطبيق الأنظمة داخل الشركة وللقيام بخدماتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد على كافة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع والتحقق من إتباع الموظفين للخطط

والسياسات والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وقياس مدى صلاحية تلك الخطط والإجراءات والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى، واقتراح التحسينات التي يلزم إدخالها حتى تصل الشركة إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى في ضوء المقدرات المتاحة.

٤- تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التكنولوجيا الحديثة، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (٥-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التكنولوجيا الحديثة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	مستوى الأهمية	رتبة	رتبة
.٨٢	٣,٦٤	تساعد القدرة على إدخال أساليب جديدة وطرق ووسائل جديدة بالعمل المحاسبي في رفع مستوى أداء المدققين الداخليين	متوسط	٢٨	٦
.٨١	٣,٩٠	إتباع السياسات المالية والمحاسبية والتدقيقية المتطورة تكنولوجياً يساهم في رفع مستوى أداء المدققين الداخليين	مرتفع	٢٩	٢
.٨٧	٣,٨٧	يساعد توفير أنظمة معلومات محاسبية متطورة تربط العاملين والمدققين في الشركة في رفع مستوى أداء المدققين الداخليين	مرتفع	٣٠	٣
.٨١	٣,٧١	يساهم التخطيط والتغيير والتعديل وبما ينسجم مع التطورات التكنولوجية الحديثة في رفع مستوى أداء المدققين الداخليين	مرتفع	٣١	٥
.٨١	٣,٨٢	تساعد عمليات نقل الأساليب المحاسبية المتعلقة بأداء المدقق الداخلي في رفع أداء المدققين الداخليين	مرتفع	٣٢	٤

٧	متوسط	يؤدي تحديد الإمكانيات التكنولوجية المتاحة في مجال الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي إلى رفع مستوى أداء المدققين الداخليين	٣,٥١	٠.٨٦
١	مرتفع	استجابة الشركة للتطورات التي تخص المجال العلمي والتكنولوجي والمرتبطة بالتدقيق الداخلي تسهم في تحسين أداء المدققين الداخليين	٣,٩٢	٠.٧١
		التكنولوجيا الحديثة	٣,٧٧	

يشير الجدول (٤-٥) إلى أن متوسطات متغير التكنولوجيا الحديثة قد تراوحت بين المستوى المرتفع والمستوى المتوسط، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين ٣,٩٢ - ٣,٥١ ، وجاءت ٥ فقرات من هذا متغير بالمستوى المرتفع من الموافقة في حين جاءت فقرتين من هذا المتغير بالمستوى المتوسط من الموافقة وهي ذوات الأرقام (٢٨) و (٣٣). فيما تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين ٠,٨٧ - ٠,٧١ ، ويلاحظ أن قيم الانحراف المعياري تتجمع حول الوسط الحسابي وتتركز حوله أكثر القيم والملاحظات، وهي تعطي تصور واضح وكامل عن البيانات التي تم تطبيقها في الاختبار. وتنص الفقرة التي حصلت على أعلى متوسط حسابي على انه " استجابة الشركة للتطورات التي تخص المجال العلمي والتكنولوجي والمرتبطة بالتدقيق الداخلي تسهم في تحسين أداء المدققين الداخليين". أما الفقرة التي حصلت على أقل متوسط حسابي فإنها تنص على انه " يؤدي تحديد الإمكانيات التكنولوجية المتاحة في مجال الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي إلى رفع مستوى أداء المدققين الداخليين ". وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة على فقرات متغير التكنولوجيا الحديثة من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (٣.٧٦) أما قيم الانحراف المعياري المنخفضة فإنها تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما. ويرى الباحث أهمية التوجه إلى استخدام التكنولوجيا الحديثة، وذلك بهدف الاستفادة من آثارها على كفاءة وإنتاجية العمل، حيث باتت هذه التكنولوجيا ضرورة لا غنى عنها في العصر الحالي، وخاصةً بعد أن خلق التقدم المتحقق على مستوى العالم في مجال التكنولوجيا وما يتبعه من استخدام أنظمة معلومات محاسبية وأمط جديدة للعمل، وذلك كنتيجة للتطورات والتحويلات التي يشهدها العالم،

خاصة وان مهنة التدقيق الداخلي تواجه تحديات في ظل التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات وكيفية استخدامها أو تطويرها داخل الشركة، وما قد تفرزه هذه التكنولوجيا من نواتج قد تؤثر إيجاباً أو سلباً على أداء التدقيق الداخلي.

ثانياً: النتائج المتعلقة بالمتغير التابع: تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية

الجدول (٦-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات

المساهمة العامة الكويتية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	مستوى الأهمية	رتبة	رتبة
.٨٠	٣,٨١	تحرص الإدارة العليا على تنمية وتطوير معارف المدققين الداخليين وتحسين قدراتهم المهنية	مرتفع	٣٥	٣
.٨٥	٣,٧٧	تساعد الإدارة العليا المدققين الداخليين على تقديم خدمات التدقيق على أكمل وجه	مرتفع	٣٦	٦
.٧٨	٣,٨٩	يركز المدققين الداخليين على استخدام وسائل تقنية متطورة وأساليب حديثة عند عملية التخطيط وتحديد إجراءات عملية التدقيق	مرتفع	٣٧	١
.٨١	٣,٥٥	تسعى الإدارة العليا إلى تحسين كفاءة أداء المدققين الداخليين وتطوير مهاراتهم	متوسط	٣٨	١٠
.٨١	٣,٧٦	تسعى الإدارة العليا إلى زيادة السرعة في انجاز مهام عملية التدقيق	مرتفع	٣٩	٧
.٨٠	٣,٧٨	تصمم الإدارة العليا نظام دقيق يوضح خطط وبرنامج للتدقيق بشكل مفصل يبين مهام ومسؤوليات كل عضو تدقيق	مرتفع	٤٠	٥

٤	٤١	مرتفع	تسعى الإدارة العليا لتحسين قدرة المدقق الداخلي على تكوين أساس (أدلة الإثبات) لإبداء الرأي حول التقارير المالية	٣,٨٠	٨٠.
٩	٤٢	متوسط	تسهم الإدارة العليا بتحسين قدرة المدقق الداخلي على تحليل البيانات والمعلومات المالية	٣,٥٧	٨٣١.
٨	٤٣	مرتفع	تحاول الإدارة العليا تغيير صياغة تقرير المدقق الداخلي بأسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين	٣,٦٩	٨٢.
٢	٤٤	مرتفع	تستخدم الإدارة العليا تقرير المدقق الداخلي كأداة فعالة لتوصيل نتائج التدقيق إلى مستخدمي التقارير المالية	٣,٨٦	٧٩.
			تحسين أداء المدقق الداخلي	٣,٧٤	

يشير الجدول (٤-٦) إلى أن متوسطات المتغير التابع وهو تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية قد تراوحت بين المستوى المرتفع والمستوى المتوسط، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين ٣.٨٩ - ٣.٥٥ ، وجاءت أغلب فقرات من هذا المتغير بالمستوى المرتفع من الموافقة، في حين جاءت فقرتين من هذا المتغير بالمستوى المتوسط من الموافقة وهي ذوات الأرقام (٣٨) و (٤٢). وتنص الفقرة التي حصلت على أعلى متوسط حسابي على أنه " يركز المدققين الداخليين على استخدام وسائل تقنية متطورة وأساليب حديثة عند عملية التخطيط وتحديد إجراءات عملية التدقيق". أما الفقرة التي حصلت على أقل متوسط حسابي فإنها تنص على أنه " تسعى الإدارة العليا إلى تحسين كفاءة أداء المدققين الداخليين وتطوير مهاراتهم". وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة على فقرات المتغير التابع (تحسين أداء المدقق الداخلي) من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (٣.٧٤). ويرى الباحث أهمية تحسين أداء المدقق الداخلي باعتباره عنصر أساسي لنجاح دائرة التدقيق الذي يتوقف على مقدار الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا لدائرة التدقيق الداخلي لضمان فعاليتها، إذ يتطلب من الإدارة العليا أن توفر الدعم من خلال موجه يبين السياسة العامة للشركة بدعم تلك الدائرة.

٢-٤ اختبار الفرضيات

قبل البدء في تطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة قام الباحث بإجراء بعض الاختبارات وذلك من أجل ضمان ملاءمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار، إذ تم التأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة (Multicollinearity) باستخدام تضخم التباين (VIF) واختبار التباين المسموح به (Tolerance) لكل متغير من متغيرات الدراسة مع مراعاة عدم تجاوز معامل تضخم التباين المسموح به (VIF) للقيمة (١٠). وأن تكون قيمة التباين المسموح به (Tolerance) أكبر من (٠,٠٥).

وتم التأكد أيضاً من إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) باحتساب معامل الالتواء (Skewness)، إذ إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الالتواء تقل عن (١)، والجدول رقم (٧-٤) يبين نتائج هذه الاختبارات:

الجدول (٧-٤)

نتائج اختبار (VIF) والتباين المسموح به ومعامل الالتواء

ت	المتغيرات المستقلة الفرعية	VIF	Tolerance	Skewness
١	الحوافز المادية	٢,٢٢	٠,٣٣٧	٠,٠٢٤
٢	الحوافز المعنوية	٢,٨١	٠,٣٨٤	٠,٤١٤
٣	الكفاءات المؤهلة	٢,٧٤	٠,٣٦٩	-٠,١٢٩
٤	التكنولوجيا الحديثة	١,٦٤	٠,٦٧١	-٠,٠٦١

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٧-٤) عدم وجود تداخل خطي متعدد (Multicollinearity) بين أبعاد المتغير المستقل (دعم الإدارة العليا)، وإن ما يؤكد ذلك قيم معيار الاختبار (VIF) للأبعاد المتمثلة بـ (الحوافز المادية، الحوافز المعنوية، الكفاءات المؤهلة، التكنولوجيا الحديثة) وبالغة (٢,٢٢، ٢,٨١، ٢,٧٤، ١,٦٤) على التوالي. ويتضح أن جميع هذه القيم أقل من القيمة الحرجة للاختبار وبالغة (٥) وان قيم اختبار التباين المسموح به (Tolerance) تراوحت بين (٠,٦٧١-٠,٣٣٧) وهي أعلى من (٠,٠٥) ويعد هذا مؤشراً على عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة.

وتأسيساً على ما تقدم وبعد التأكد من عدم وجود تداخل خطي متعدد بين أبعاد المتغير المستقل، وان بيانات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي فقد أصبح بالإمكان اختبار أثر المتغير المستقل والمتمثل بدعم الإدارة العليا في المتغير التابع والمتمثل في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة، وذلك باستخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression) وكانت النتائج على النحو التالي:

اختبار الفرضية الرئيسة:

وتنص هذه الفرضية على انه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا بمتغيراته المتمثلة بـ(الحوافز المادية، الحوافز المعنوية، الكفاءات المؤهلة، التكنولوجيا الحديثة) في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة. ولاختبار هذه الفرضية، فقد قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression)، حيث يبين الجدول (٤-٨) النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول (٤-٨)

نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression) لتأثير دعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة

معامل الارتباط (R) = ٠,٨٢٠، معامل التحديد (R ^٢) = ٠,٦٧١، معامل التحديد المعدل (Adj R ^٢) = ٠,٦٦٤					
تحليل التباين (ANOVA)					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	الدلالة المعنوية Sig	قيمة (F) المحسوبة
الانحدار	٤,٣٩٩	٤	١,٠٩٩	٠,٠٠٠*	٢٥,٢١٤
القيمة المتبقية	٢٤٢,٩٩٩	١٠٩	٢,٢٢٩		
المجموع	٢٤٧,٣٩٨	١١٢	-		

تحليل المعاملات (Coefficients)				
قيمة (t) المحسوبة	الدلالة المعنوية Sig	المعاملات المعيارية (Beta)	الخطأ المعياري	متغيرات دعم الإدارة العليا في نموذج الانحدار
٥,٢١٥	.٠٠٠	-	.٠٥٥	الحد الثابت (٠,٣٢٥)
٣,٤٣١	.٠٠٠	.٢٠٣	.٢٧٦	الحوافز المادية. (R^2) =
٥,٥٩٧	.٠٠٠	.١٥٨	.٢٩٦	الحوافز المعنوية. (R^2) =
٢,٩٥٧	.٠٠٠	.١٨٨	.٢٨٠	الكفاءات المؤهلة. (R^2) =
١٠,١٨٠	.٠٠٠	.١٨١	.٣١٢	التكنولوجيا الحديثة. (R^2) =

* يكون الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq ٠,٠٥$)، وقيمة F الجدولية ٣,٨٤.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٨-٤) أن معامل الارتباط بين الأبعاد الأربعة لدعم الإدارة العليا بلغت (٨٢.٠%). كما بلغت قيمة معامل التحديد المعدل ($Adj. R^2$) و(٠,٦٧١%). وبالاعتماد على قيمة (F) للنموذج والتي بلغت (٢٥,٢١٤)، ومستوى الدلالة المعنوية له (P) التي بلغت (٠,٠٠٠)، يتبين أن أثر هذه الأبعاد الأربعة في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي ذو دلالة إحصائية.

وقد تبين من خلال قيم المعاملات المعيارية (Beta) الموضحة في الجدول رقم (٨-٤) أن متغير التكنولوجيا الحديثة كان الأكثر أثراً في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي، حيث بلغت قيمة المعامل المعياري (β) له (٠,٣١٢) وهي دالة إحصائية، حيث كانت قيمة (t) المعنوية (Sig) (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى الدلالة (٠,٠٥)، وتلاه متغير الحوافز المعنوية، حيث بلغت قيمة المعامل المعياري (β) له (٠,٢٩٦)، وهي دالة إحصائية، حيث كانت قيمة (t) المعنوية (Sig) (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى الدلالة (٠,٠٥)، وتلاه متغير الكفاءات المؤهلة، حيث بلغت قيمة المعامل المعياري (β) له (٠,٢٨٠)،

وهي دالة إحصائياً، حيث كانت قيمة (t) المعنوية (Sig) (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوى الدلالة (٠,٠٥)، وأخيراً، جاء متغير الحوافز المادية وكان الأقل أثراً في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي، حيث بلغت قيمة المعامل المعياري (β) له (٠.٢٧٦)، وهي دالة إحصائياً، حيث كانت قيمة (t) المعنوية (Sig) (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوى الدلالة (٠,٠٥).

وعليه ترفض الفرضية الرئيسية العدمية للدراسة، وتقبل الفرضية البديلة والتي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا بمتغيراته المتمثلة بـ(الحوافز المادية، الحوافز المعنوية، الكفاءات المؤهلة، التكنولوجيا الحديثة) في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة

أما فيما يتعلق باختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن هذه الفرضية، فإن الجداول التالية تبين النتائج التي تم التوصل إليها:

١- اختبار الفرضية الأولى:

وتنص هذه الفرضية على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحوافز المادية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٤-٨) أن قيمة T المحسوبة هي (٣,٤٣١) فيما بلغت قيمتها الجدولية (١,٦٧١)، ومقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحوافز المادية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة"، وهذا ما تؤكد عليه قيمة الدلالة (Sig.) البالغة (٠.٠٠٠)، إذ إنها أقل من ٥%، وبلغ معامل الارتباط R (٠.٤٧٨). كما تشير النتائج إلى أن التباين في المتغير المستقل (R^2) يفسر ما نسبته (٠.٣٣٦) من التباين في المتغير التابع (تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي) في حين يعزى الباقي إلى عوامل أخرى غير ظاهرة في نموذج الدراسة. علماً بأن معامل الانحدار (B) قد بلغ (٠.٢٠٣)، إشارة إلى أن اتجاه تأثير موجب بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

٢- اختبار الفرضية الثانية:

وتنص هذه الفرضية على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحوافز المعنوية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٤-٨) أن قيمة T المحسوبة هي (٥,٥٩٤) فيما بلغت قيمتها الجدولية (١,٦٧١)، ومقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحوافز المعنوية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة "، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة (٠.٠٠٠)، إذ إنها أقل من ٥%، وبلغ معامل الارتباط R (٠.٦٠٢). كما تشير النتائج إلى أن التباين في المتغير المستقل (R^2) يفسر ما نسبته (٤١٠). من التباين في المتغير التابع (تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي) في حين يعزى الباقي إلى عوامل أخرى غير ظاهرة في نموذج الدراسة. علماً بأن معامل الانحدار (B) قد بلغ (٠.١٥٨)، إشارة إلى أن اتجاه التأثير موجب بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

٣-اختبار الفرضية الثالثة:

وتنص هذه الفرضية على أنه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءات المؤهلة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٤-٨) أن قيمة T المحسوبة هي (٢,٩٥٧) فيما بلغت قيمتها الجدولية (١,٦٧١)، ومقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءات المؤهلة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة "، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة (٠.٠٠٠)، إذ إنها أقل من ٥%، وبلغ معامل الارتباط R (٠.٥٥٢). كما تشير النتائج إلى أن التباين في المتغير المستقل (R^2) يفسر ما نسبته (٣٤٣). من التباين في المتغير التابع (تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي) في حين يعزى الباقي إلى عوامل أخرى غير ظاهرة في نموذج الدراسة. علماً بأن معامل الانحدار (B) قد بلغ (٠.١٨٨)، إشارة إلى أن اتجاه التأثير موجب بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

٤- اختبار الفرضية الرابعة:

وتنص هذه الفرضية على أنه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا الحديثة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٤- ١١) أن قيمة T المحسوبة هي (١٠,١٨٠) فيما بلغت قيمتها الجدولية (١,٦٧١)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا الحديثة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة "، وهذا ما تؤكده قيمة الدلالة (Sig.) البالغة (٠.٠٠٠)، إذ إنها أكبر من ٥%، وبلغ معامل الارتباط R (٠.٦٦٤). كما تشير النتائج إلى أن التباين في المتغير المستقل (R^2) يفسر ما نسبته (٤٣٤) من التباين في المتغير التابع (تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي) في حين يعزى الباقي إلى عوامل أخرى غير ظاهرة في نموذج الدراسة. علماً بأن معامل الانحدار (B) قد بلغ (٠.١٨١)، إشارة إلى أن اتجاه التأثير موجب بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

١-٥ النتائج

٢-٥ التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

١-٥ النتائج

أولاً: النتائج المتعلقة بتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

لقد تم استخراج المتوسطات الحسابية للأسئلة الخاصة بمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، حيث اتفقت آراء العينة على أن الأبعاد الأربعة لدعم الإدارة العليا والتي تناولتها الدراسة مهمة في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة، وجاءت بمستوى مرتفع. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Horne& Suzi, ٢٠١٣) التي توصلت إلى أن وجود أثر دال للحوافز في تحسين وتطوير العمل، فضلاً عن وجود علاقة إيجابية قوية بين الحوافز وزيادة المردود وتحسين أداء الموظفين ودفعهم إلى بذل أقصى جهودهم للخروج بأفضل النتائج. وتتفق هذه النتيجة أيضاً مع نتيجة دراسة (عيسى، ٢٠٠٨) التي توصلت إلى أن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة ربحية الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة، ودعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية بالموارد اللازمة. وقد تبين ما يلي:

١- وجود مستوى مرتفع من الموافقة على الفقرات التي تخص متغير الحوافز المادية وقد تبين أن استجابات عينة الدراسة تؤثر على أهمية قيام الإدارة العليا بتقديم المكافآت المادية للمدققين تدفعهم لابتكار طرق وأساليب جديدة لتطوير أدائهم، وإن تمنح المكافآت التشجيعية للمدققين الذين يقدمون خدمات واقتراحات مميزة مع الاعتماد على نظم حافزة فاعلة مستندة على معرفة ودراسة دوافع المدققين الداخليين. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Horne& Suzi, ٢٠١٣) التي توصلت إلى أن الحوافز المادية ترفع وتحسن الأداء بنسبة (٢٢%)، وتتفق هذه النتيجة أيضاً مع نتيجة دراسة (الرواحي، ٢٠٠٦) التي توصلت إلى أن الإدارة العليا تدرك أهمية توافر المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي ولكن تبين أن مقوم الحوافز متوفر بدرجة ضعيفة.

٢- وجود مستوى مرتفع من الموافقة على الفقرات التي تخص متغير الحوافز المعنوية، وأن استجابات عينة الدراسة تؤكد على أهمية قيام الإدارة العليا بالتعامل مع المدققين الداخليين على أسس من الاحترام

المتبادل وان تمنحهم بعض الصلاحيات وتدعم وتقدر العمل الذي يؤديه المدققين الداخليين بإعطائهم شهادة التقدير وإشراكهم في دورات تدريبية. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Horne& Suzi, ٢٠١٣) التي توصلت إلى أن الحوافز المعنوية تعمل على رفع وتحسين أداء العاملين بنسبة (٤٤%).

٣- وجود مستوى مرتفع من الموافقة على الفقرات التي تخص متغير الكفاءات المؤهلة، وأن استجابات عينة الدراسة تؤكد على أهمية امتلاك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بأصول علم التدقيق وتطبيقاته العملية والمهارة والمبادرة واللباقة في التعامل والدقة في إعطاء الأحكام والذكاء والقدرات والكفاءات لأداء الدور الحيوي المطلوب منهم، إضافة إلى امتلاكهم القدرة على التعمق بمعالجات علم المحاسبة والأساس الذي تتبعته الشركة لبلوغ الأهداف المرسومة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة السعيد، (٢٠١٦) التي توصلت الدراسة إلى وجود أثر للتأهيل العلمي والعملي للمدقق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت.

٤- وجود مستوى مرتفع من الموافقة على الفقرات التي تخص متغير التكنولوجيا الحديثة وأن استجابات عينة الدراسة تؤكد على أهمية استجابة الشركة للتطورات التي تخص المجال العلمي والتكنولوجي والمرتبطة بالتدقيق الداخلي، وان تحرص الإدارة العليا على إتباع السياسات المالية والمحاسبية والتدقيقية المتطورة تكنولوجياً، كذلك توفير أنظمة معلومات محاسبية متطورة تربط العاملين والمدققين في الشركة.

٥- وجود مستوى مرتفع من الموافقة على الفقرات التي تخص المتغير التابع وقد تبين أن استجابات عينة الدراسة تؤكد على أهمية تركيز المدققين الداخليين على استخدام وسائل تقنية متطورة وأساليب حديثة عند عملية التخطيط وتحديد إجراءات عملية التدقيق، وان تستخدم الإدارة العليا تقرير المدقق الداخلي كأداة فعالة لتوصيل نتائج التدقيق إلى مستخدمي التقارير المالية، فضلا عن تركيز الإدارة العليا على تنمية وتطوير معارف المدققين الداخليين وتحسين قدراتهم المهنية والسعي لتحسين قدرة المدقق الداخلي على تكوين أساس (أدلة الإثبات) لإبداء الرأي حول التقارير المالية. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة زايد، (٢٠١٤)، التي توصلت الدراسة إلى وجود أثر لخصائص نظم المعلومات المحاسبية على جودة أداء المدقق الداخلي من حيث الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الخاصة.

ثانياً: النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة

تم رفض الفرضية العدمية الرئيسة وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا بمتغيراته المتمثلة بـ(الحوافز المادية، الحوافز المعنوية، الكفاءات المؤهلة، التكنولوجيا الحديثة) في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، وأن التباين في المتغيرات المستقلة المتمثلة بدعم الإدارة العليا تفسر ما نسبته (٨٢,٠%) من الاختلافات بين عينة الدراسة في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة. وقد تبين من خلال قيم المعاملات المعيارية (Beta) أن متغير التكنولوجيا الحديثة كان الأكثر أثراً في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي، وتلاه متغير الحوافز المعنوية، وتلاه متغير الكفاءات المؤهلة، وأخيراً، جاء متغير الحوافز المادية وكان الأقل أثراً في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Horne& Suzi, ٢٠١٣) التي توصلت إلى أن وجود أثر دال للحوافز في تحسين وتطوير العمل، فضلاً عن وجود علاقة إيجابية قوية بين الحوافز وزيادة المردود وتحسين أداء الموظفين ودفعهم إلى بذل أقصى جهودهم للخروج بأفضل النتائج. وتتفق هذه النتيجة أيضاً مع نتيجة دراسة (العبدلي، ٢٠١٢) والتي بينت أن الحاكمية تمثل التقاء الممارسات والإجراءات السليمة، والتي تهدف من خلال عملها إلى ضمان عدم حصول التعارض بين الأهداف الإستراتيجية للشركة وأسلوب عمل الإدارة في تحقيق تلك الأهداف، ويكون ذلك من خلال تحفيز الإدارة بشكل ايجابي للعمل بموجب الأخلاقيات المقبولة في بيئة الأعمال وتقويم ورقابة أداء هذه الإدارة. أما فيما يتعلق باختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن هذه الفرضية، فقد تبين ما يلي:

١- تم رفض الفرضية العدمية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للحوافز المادية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Horne& Suzi, ٢٠١٣) التي توصلت إلى أن الحوافز المادية ترفع وتحسن الأداء بنسبة (٢٢%) بينما الحوافز المعنوية تعمل على رفع وتحسين أداء العاملين بنسبة (٤٤%).

٢- تم رفض الفرضية العدمية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للحوافز المعنوية على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Horne& Suzi, ٢٠١٣) التي توصلت إلى أن الحوافز المعنوية تعمل على رفع وتحسين أداء العاملين بنسبة (٤٤%).

٣- تم رفض الفرضية العدمية الثالثة وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءات المؤهلة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة السعيد، (٢٠١٦) التي توصلت الدراسة إلى وجود أثر للتأهيل العلمي والعملي للمدقق الداخلي على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت.

٤- تم رفض الفرضية العدمية الرابعة وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا الحديثة على تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات الكويتية المساهمة العامة. ويستنتج الباحث أن الشركات الكويتية المساهمة العامة المبحوثة يمكنها أن تستفيد من هذه النتائج من خلال معالجة الخلل والقصور، وتعزيز توجهاتها نحو تبني بقيام الإدارة العليا بدعم المدقق الداخلي وبشكل يعزز قدراتهم على القيام بعمليات التدقيق الداخلي التي تتناسب مع فعاليات الشركة وأنشطتها المختلفة. لذلك فإن الضرورة تستدعي التعامل مع هذه المتغيرات التي تم اعتمادها في الدراسة الحالية لأهميتها في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي كأهم وأفضل المقاييس للحكم على كفاءة أداء الشركات.

٢-٥ التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات في الجوانب التي أظهرت ضعفا ملحوظا من خلال استجابات العينة، بحيث يمكن للشركات المساهمة العامة الكويتية الاستفادة منها، وهي على النحو الآتي:

١- إتباع أسلوب علمي سليم لوضع الحوافز المادية من خلال تقديم الإدارة العليا العلاوات الاستثنائية لتحسين مستوى كفاءة أداء المدققين الداخليين وتطوير مهاراتهم، وذلك من خلال تشكيل لجان متخصصة مسؤولة عن تنظيم الوسائل والأنظمة اللازمة لتحفيز المدققين.

- ٢- التأكيد على الإدارة العليا بان تضع نصب عينيها إشباع حاجات المدققين الداخليين المادية المختلفة وتقدم الأجور التي تتناسب مع مستوى أداءهم وتحفيز ذوي الخبرات العلمية العالية منهم.
- ٣- السعي باستمرار إلى تحسين مكان العمل الذي يعمل به المدققين الداخليين من خلال توفير الأعمال الفنية المناسبة لأداء المدققين الداخليين لمهامهم.
- ٤- الاستفادة من الإعداد الكافية من المدققين الداخليين بالشركة لتولي وممارسة مهمة التدقيق الداخلي وتعزيز توجهاتهم نحو الالتزام بعزة النفس وسرعة البديهة وحسن المعاملة للأفراد العاملين في الشركة من المديرين والموظفين.
- ٥- تعزيز قدرات المدققين الداخليين على تطبيق الأحكام والقوانين والتشريعات ذات العلاقة بعمله مثل قانون الشركات والتشريعات الضريبية.
- ٦- زيادة منح المدققين الداخليين الثقة عند إنجازهم لأعمالهم بدقة والتركيز على إشراكهم في المؤتمرات والزيارات العلمية التي تعمل على تحسين قدرتهم على تحليل البيانات والمعلومات المالية.
- ٧- قيام الإدارة العليا بتحديد الإمكانيات التكنولوجية المتاحة لها في مجال الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وإدخال أساليب جديدة وطرق ووسائل جديدة بالعمل المحاسبي.
- ٨- التزام الإدارة العليا بالتخطيط والتغيير والتعديل وبما ينسجم مع التطورات التكنولوجية الحديثة التي تسهم بتغيير صياغة تقرير المدقق الداخلي بأسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين.
- ٩- العمل على تأهيل وتزويد المدققين الداخليين بالشهادات المهنية اللازمة في المحاسبة والتدقيق وخاصة شهادة (CIA) لمنحهم قدرات إضافية للقيام بواجباتهم في الشركات الكويتية المساهمة العامة.
- ١٠- يوصي الباحث بإجراء دراسة حول العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلية في تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات الصناعية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

جمعة، أحمد، (٢٠٠٩)، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

الحامد، غازي، (٢٠١٢)، أثر الحوافز على رفع أداء العاملين في المستشفيات العامة والمستشفيات الخاصة الأردنية. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين. القاهرة، مصر.

حمود، خضير كاظم، (٢٠١٢)، السلوك التنظيمي، عمان دار صفاء للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

الخطيب، خالد، (٢٠١٠)، "مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

الذنيبات، علي، (٢٠٠٩)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق"، دائرة المكتبة الوطنية، عمان.

الرواحي، خالد، (٢٠٠٦)، المقومات الأساسية للتدقيق الداخلي ومدى توفرها في وزارات الخدمة المدنية بسلطنة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

زايد، لينه مصطفى، (٢٠١٤)، أثر خصائص نظم المعلومات المحاسبية على جودة أداء المدقق الداخلي (دراسة تطبيقية في شركات التأمين الأردنية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.

زباينة، سعيد عبد القادر، (٢٠٠٨)، أثر الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً ومتطلبات قانون سيربنس-أوكسلي (Sarbanes-Oxley) مادة (٤٠٤) على فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة المدرجة في السوق المالي الفلسطيني، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.

السحيمات، ياسين، (٢٠١٢)، "فاعلية نظم الحوافز في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة والقطاع الخاص في الأردن حالة بعض الإدارات في محافظة الكرك: دراسة تحليلية ميدانية". أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

السعيدى، راشد، (٢٠١٦): العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي في الجمعيات التعاونية الاستهلاكية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

سلامة، مصطفى صالح، (٢٠١٠)، "مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية"، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان.

سليمان، محمد، (٢٠١٦)، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.

السقا، زياد، (٢٠٠٧). "تأثير التجارة الإلكترونية على معايير التدقيق في ظل الاقتصاد الرقمي"، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهماتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.

السويطي موسى، (٢٠٠٦)، " تطوير أمودج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلال التدقيق"، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.

عبدالله، خالد أمين، (٢٠٠٥)، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية ٢٠٠٥.

العبدلي، محمد، (٢٠١٢)، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.

عبيدات، محمد إبراهيم (٢٠١١). سلوك المستهلك: مدخل استراتيجي. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

عساف، عبد المعطي محمد، (٢٠٠٩)، السلوك الإداري (التنظيمي) في المنظمات المعاصرة، منشورات جريدة الرأي، عمان، الأردن.

العطية، ماجدة، (٢٠١٣)، سلوك المنظمة، (سلوك الفرد والجماعة)، دار الشرق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

العفيفي، عبير، (٢٠٠٧)، "معوقات عمل المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.

عيسى، سمير كامل، (٢٠٠٨)، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة الحاكمية الشركات- دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم ١، مجلد رقم ٤٥، ص ١ - ص ٥١، القاهرة: مصر.

الفرجات، أحمد، (٢٠٠٣)، "تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية"، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، عمان.

الفرح، عبد الرزاق، (٢٠١١)، "مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية تحليلية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، القاهرة: مصر. العدد ١، المجلد ٤٥، ص ١-٥١.

القاضي، حسين، ودحدوح، حسين، (٢٠٠٩)، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

القريوتي، محمد قاسم (٢٠٠٧)، السلوك التنظيمي: دراسة السلوك الإنساني الفردي والجماعي في المنظمات الإدارية. دار الشروق: عمان، الأردن.

القضاة، حنان، (٢٠٠٧)، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على التطوير الإداري في الجامعات الأردنية الرسمية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

مجلة المستثمرون الصادرة عن سوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥.

المعاني، أيمن، واخو أرشيدة، عبد الحكيم، (٢٠٠٩)، التمكين الإداري وآثاره في إبداع العاملين في الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الخامس، العدد الثاني.

ميالة، بطرس، (٢٠١٠). "العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي". مجلة الاقتصاد والمجتمع، بغداد، العراق، العدد ٦، المجلد ٢، ص ١٢٨-١٥١.

النسور، محمود، (٢٠١٥)، أثر الحوافز الإدارية وخصائص لجان التدقيق على فعالية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.

النشرة الشهرية لسوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٥.

ياسين، حازم، (٢٠١٣)، "دور الأجهزة الرقابية في تفعيل الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات"، بحث مقدم إلى ورشة العمل حول الإطار المحاسبي والإفصاح لهيكل الشركات في مصر.

يحيى، فيحاء، والعلي، منهل ، (٢٠١٣)، " مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية"، مجلة تنمية الرافدين، بغداد، العراق. العدد ٧٣، المجلد ٢٥، ص ٣٤١-٣١٢.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية

Al Matarneh, Ghassan. F, (٢٠١١), "Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence from Jordan", International Research Journal of Finance and Economics, Vol.٧٣, PP: ١١٠-١١٩.

Andiola, (٢٠١٥), Performance Feedback in the Audit Environment, Journal Accounting Literature, Vol: ١٠ Issue: ١٦, p: ٧٠- ١٠٠.

Bailey, D. Andrew and Gramling, Audrey and Ramamoorti, Sridhar, (٢٠١٤), "Research Opportunities in internal auditing". The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, USA.

Barrie, S. Donald and Paulson C. Boyd, (٢٠٠٨), Professional Management, Mc Grow- Hill.

Cacioppe Ron (٢٠٠٩) Using team- individual reward and recognition strategies to drive organizational success, : Leadership & Organization Development Journal, Vol: ٢٠ Issue: ٦, p: ٣١٩- ٣٣٣.

Edward, D.E., Kusel, J. and Ixner, Tom. (٢٠١١). "Internal Auditing in Banking Industry", Bank Accounting and Finance, New York. USA. Vol. ١٥, No, (١) p: ٦٣-٦٨.

Elliott, M., Edwards, J. And Dawson, R. (٢٠٠٧), An improved process model for internal auditing, Loughborough University, Department of Computer Science, Managerial Auditing Journal, Vol. ٢٢ No. ٦, ٢٠٠٧, pp. ٥٥٢-٥٦٥.

Ferdinad, A. Gul, (٢٠١٣), "Banker's Perception of Factors Affecting Internal Auditor's Independence", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. ١٢, No.٢, PP. ٤٠ – ٥١.

Gleim Irvin, (٢٠١٠), "CIR Review", Gleam Publication Inc, New York, USA.

Gould, Frederick E. and Joyce, Nancy E. (٢٠١٠), Management, New Jersey, USA.

Haupt, T. C, (٢٠١٤): Attitudes of Accounting Managers to the Performance Approach to Auditor. In proceedings of International Conference of Management Systems, Edited by Steve Rowlinson, London.

Horne, Suzi, (٢٠١٣), "Why Staff Can be the Key to Your Success", International Journal of Economics and Finance, Vol. ١٤١, Issue ١٦, P: ٦١-٦٢.

Institute for International Auditors (IIA), (٢٠١٤), "Challenges in Government Auditing Emerging", Information Systems Control Journal, Vol. ١, No. ٣, PP. ٥٧-٦٤.

Malhotra, N., (٢٠١٣), Marketing Research, Prentice Hall, New York.

Narendar, Sumukadas, (٢٠١٦) Employee Involvement: a Hierarchical Conceptualization of its Effect on Quality, International Journal of quality & Reliability Management, Vol: ٢٣ Issue: ٢, p: ١٤٣-١٥٩.

Renk , Karen (٢٠١٢). "Reward with Awards. Occupational Health & Safety", Managing training and development, Vol .٧, No, ١, p :٥٦- ٧٢.

Robbins, P. (٢٠١١). "Organizational Behavior". New Jersey: Prentic Hall.

Sekaran. U. (٢٠١٠), Research Methods For Business, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc. New York.

Silva, J. & Tadashi, O. & Kikuo N.(٢٠١٥). Looking Through and Beyond the TQM horizon. The TQM Magazine. Vol, ١٧, No, ٢. p: ٦٧-٦٨.

Shields, D., and Eichenseher, J. W. (٢٠١٣). The correlates of CPA firm for publicly- Held corporations, Journal Of Practice And Theory, Vol, ٢٣, No. ١, P: ٢٣-٣٧.

Taina, S. (٢٠٠٠). Leadership Strategies for Gaining Business Excellence Through TQM, A FINNISH Case Study. Total Quality Management. (on line). Available: file:// www.Emeraldinsight.com.

Tari, JJ. (٢٠١٥). Components of Successful Total Quality Management. University of Alicante, Spain, The TQM Magazine. Vol, ١٧, No, ٣, p: ١٨٢-١٨٣.

Wenger, Albert (٢٠٠٠), three essays on the influence of information technology on the organization of firm, DAL-A٦٠\١٠١.

الملاحق

ملحق رقم (١)

أسماء الشركات المساهمة العامة

الرقم	اسم الشركة	ملاحظات
	بنك الكويت الوطني	
	بنك الكويت والشرق الأوسط	
	بنك بوبيان ش.م.ك	
	بنك الخليج	
	بنك الكويت الدولي	
	البنك التجاري الكويتي	
	بنك برقان	
	البنك الأهلي الكويتي	
	بيت التمويل الكويتي	
قطاع الاستثمارات		
	الشركة الكويتية للاستثمار	
	شركة مشاريع الكويت القابضة	
	شركة بيت الأوراق المالية	
	المركز المالي الكويتي	
	شركة دار الاستثمار	
	بيت الاستثمار الخليجي	
	شركة أصول للإجارة والتمويل	
	الشركة الدولية للإجارة والاستثمار	
	شركة المدار للتمويل والاستثمار	

		شركة التسهيلات التجارية	
		الشركة الأهلية للاستثمار	
		شركة الاستثمارات الصناعية	
		شركة الكويت والشرق الأوسط للاستثمار	
		شركة الأمان للاستثمار	
		شركة أعيان للإجارة والاستثمار	
		الشركة الخليجية الدولية للاستثمار	
		شركة كويت انفست (القبضة)	
		شركة الديرة القبضة	
		شركة الاستشارات المالية الدولية	
		شركة الساحل للتنمية والاستثمار	
		مجموعة الأوراق المالية	
		المجموعة الدولية للاستثمار	
		الشركة الأولى للاستثمار	
		شركة بيان للاستثمار	
		الشركة الكويتية للتمويل والاستثمار	
		الشركة الوطنية الدولية (القبضة)	
		شركة الصفاة للاستثمار	
		شركة الاستثمارات الوطنية	
		شركة المستثمر الدولي	
		الشركة الدولية للتمويل	
		مجموعة عارف الاستثمارية	
		شركة المال للاستثمار	

		بيت الاستثمار العالمي	
		شركة مشاريع الكويت الاستثمارية لإدارة الأصول	
		شركة تمويل الإسكان ش.م.ك	
		شركة مجموعة برقان القابضة	
		شركة كاظمة القابضة	
		شركة نور للاستثمار	
		شركة العراق القابضة	
		شركة التمدين الاستثمارية	
		شركة صكوك القابضة	
		الكويتية البحرينية للصيرفة الدولية	
		شركة المدينة للتمويل والاستثمار	
قطاع التأمين			
		شركة الكويت للتأمين	
		شركة إعادة التأمين الكويتية	
		شركة الخليج للتأمين	
		الشركة الأولى للتأمين التكافلي	
		الشركة الأهلية للتأمين	
		شركة وثاق للتأمين التكافلي	
		شركة وربة للتأمين	
قطاع العقارات والإنشاءات			
		شركة عقارات الكويت	
		شركة لؤلؤة الكويت العقارية	
		شركة المصالح العقارية	

		إنجازات للتنمية العقارية	
		الشركة التجارية العقارية	
		الشركة الكويتية العقارية القابضة	
		شركة المشروعات الكبرى العقارية	
		شركة العقارات المتحدة	
		شركة التمدين العقارية	
		الشركة العربية العقارية	
		شركة جيزان العقارية	
		شركة سنام العقارية	
		شركة المزايا القابضة	
		شركة التجارة والاستثمار العقاري	
		الشركة الوطنية العقارية	
		الشركة الدولية للمشروعات الاستثمارية	
		شركة الآهماء العقارية	
		شركة جراند للإهماء العقاري والسياحي	
		شركة أعيان العقارية	
		شركة الدار الوطنية للعقارات	
		شركة التعمير للاستثمار العقاري	
		الشركة الصاحية العقارية	
		شركة أجيال العقارية الترفيهية	
		شركة المباني	
		الشركة الدولية للمنتجات	
		شركة عقار للاستثمارات العقارية	

		شركة الثمار الدولية القابضة	
		شركة أركان الكويت العقارية	
		شركة الاتحاد العقارية	
		شركة منشآت للمشاريع العقارية	
		شركة الأفق الخليجية القابضة	
		شركة دبي للتطوير العقاري	
		شركة الأرجان العالمية العقارية	
		شركة ابيار للتطوير العقاري	
قطاع الصناعة			
		مجموعة الصناعات الوطنية (القابضة)	
		شركة الخليج للكابلات والصناعات الكهربائية	
		شركة الشعبية للصناعات الورقية	
		شركة الصناعات المتحدة	
		شركة الكوت للمشاريع الصناعية	
		الشركة الخليجية للصخور	
		الشركة الكويتية لصناعة وتجارة الجبس	
		الشركة الكويتية لصناعات الأنابيب والخدمات النفطية	
		شركة الصناعات الهندسية الثقيلة وبناء السفن	
		شركة المعادن والصناعات التحويلية	
		شركة بوبيان للبتروكيماويات	
		الشركة الكويتية لصناعة مواد التغليف	
		شركة المعدات القابضة	

		شركة القرين لصناعة الكيماويات البترولية	
		شركة أسمنت الكويت	
		شركة المقاولات والخدمات البحرية	
		شركة السكب الكويتية	
		شركة الخليج لصناعة الزجاج	
		الشركة الكويتية لصناعة مواد البناء	
		شركة منا القابضة	
		شركة الصلبوخ التجارية	
		شركة صناعات التبريد والتخزين	
		شركة أسمنت بورتلاند كويت	
		شركة صناعات الخرسانة الخلوية	
		شركة أسمنت الهلال	
		شركة الصناعات الوطنية لمواد البناء	
		الشركة الوطنية الاستهلاكية الكويتية لصناعة وتجارة الجبس	
قطاع الخدمات			
		شركة السينما الكويتية الوطنية	
		شركة الاتصالات المتنقلة (زين)	
		الشركة الوطنية للتنظيف	
		الشركة الوطنية للاتصالات المتنقلة	
		الشركة الوطنية للخدمات البترولية	
		شركة النبراس القابضة	
		شركة التعليم الأهلي	

		الخليجية للاستثمار البترولي	
		شركة برقان لحفر الآبار	
		شركة النخيل للإنتاج الزراعي	
		شركة الأبراج القابضة	
		الأولى للتسويق المحلي للوقود	
		شركة حيات للاتصالات	
		شركة مبرد للنقل	
		شركة فيلا مودا لايف ستايل	
		الإفكو لتمويل شراء وتأجير الطائرات	
		شركة الصفاة تك القابضة	
		شركة ايفا للفنادق والمنتجعات	
		شركة الامتيازات الخليجية القابضة	
		الشركة الوطنية للمسالخ	
		شركة مجموعة الصفاة القابضة	
		الشركة الكويتية لبناء المعامل والمقاولات	
		شركة رابطة الكويت والخليج للنقل	
		شركة مركز سلطان للمواد الغذائية	
		شركة الحاسبات القابضة	
		شركة الفنادق الكويتية	
		شركة المخازن العمومية (اجيليتي)	
		المجموعة التعليمية القابضة	
		شركة مجموعة عربي القابضة	
		الشركة الكويتية للكيبل التلفزيوني	

		الشركة الكويتية للمسالخ	
		شركة هيومن سوفت القابضة	
		شركة عارف للطاقة القابضة	
		شركة تصنيف وتحصيل الأموال	
		شركة المجموعة المشتركة للمقاولات	
		شركة مشرف للتجارة والمقاولات	
		شركة المواساة القابضة	
		شركة المستقبل العالمية للاتصالات	
		الشركة الكويتية للمنتزهات	
		شركة التقدم التكنولوجي	
		شركة الشبكة الآلية للتوزيع	
		شركة مجموعة خدمات الحج والعمرة	
		شركة المشاريع المتحدة للخدمات الجوية	
		شركة جيران القابضة	
		الشركة الوطنية للميادين	
		شركة صفوان للتجارة والمقاولات	
		الشركة الكويتية لمشاريع التخصيص القابضة	
		شركة إياس للتعليم الأكاديمي والتقني	
		شركة الأنظمة الآلية	
		شركة مجموعة النقل والتخزين	
		شركة المجموعة البترولية المستقلة	
		شركة مجتمعات الأسواق التجارية الكويتية	
		شركة باكو الطبية	

		شركة طيران الجزيرة	
قطاع الأغذية			
		شركة نقل وتجارة المواشي	
		شركة المجموعة المتحدة للصناعات الغذائية	
		مجموعة كوت الغذائية	
		شركة دانة الصفاة الغذائية	
		الشركة الكويتية المتحدة للدواجن	
		الشركة الكويتية للأغذية (الامريكانا)	

المصدر: سوق الكويت للأوراق المالية

جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

ملحق رقم (٢)

استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة،،

أخي المستجيب،،

تحية احترام وتقدير،،

استبانة حول موضوع:

أثر دعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية إن الغرض من هذه الدراسة هو التعرف على أثر دعم الإدارة العليا في تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، أرجو التعاون في الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة، وذلك بوضع إشارة (x) مقابل الإجابة التي تناسب رأيكم، علماً بان البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسريه تامة ولأغراض البحث العلمي وهذه الدراسة فقط.

وشكراً لتعاونكم

الباحث

سلطان عيسى راضي العنزي

إشراف الدكتور سيف الشيبيل

القسم الأول: البيانات الشخصية

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
١- العمر	٣٠ سنة فأقل <input type="checkbox"/> ٣١-٣٥ سنة <input type="checkbox"/> ٣٦-٤٠ سنة <input type="checkbox"/> ٤١-٤٥ سنة <input type="checkbox"/> ١ فأكثر <input type="checkbox"/>
٢- سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات <input type="checkbox"/> سنوات اقل من ١٠ سنوات <input type="checkbox"/> ١٠ سنوات اقل من ١٥ سنة <input type="checkbox"/> من ١٥ سنة <input type="checkbox"/>
٣- المؤهل العلمي	دبلوم <input type="checkbox"/> بوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> وراه <input type="checkbox"/>
٤- الشهادات المهنية	CFA <input type="checkbox"/> CISA <input type="checkbox"/> CPA <input type="checkbox"/> CIA <input type="checkbox"/> شهادة <input type="checkbox"/>

القسم الثاني: فقرات حول متغيرات الدراسة

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل متغيرات الدراسة، يرجى قراءتها وبيان رأيكم في كل منها، وذلك

بوضع إشارة (x) على الإجابة المحاذية لكل عبارة.

المتغيرات المستقلة: دعم الإدارة العليا

ت	العبارة	موافق	موافق	محايد	غير	غير
		ق	ق		موافق	موافق بشدة

الحوافز المادية					
				يساهم إشباع حاجات المدققين الداخليين المادية من قبل الإدارة العليا في رفع مستوى أدائهم	١
				تساعد الحوافز المادية المناسبة للمدققين الداخليين في رفع مستوى أدائهم	٢
				يتم الاعتماد على نظم فاعلة مستندة على معرفة ودراسة دوافع المدققين الداخليين	٣
				تسهم الأجور المدفوعة للمدققين الداخليين في رفع مستوى أدائهم	٤
				تساعد العلاوات الاستثنائية في تحسين مستوى أداء المدققين الداخليين	٥
				وجود مشاركة في الأرباح والعوائد للمدققين الداخليين المميزين يساعد في رفع مستوى أدائهم	٦
				يسهم منح المكافآت التشجيعية للمدققين الداخليين الذين يقدمون خدمات واقتراحات مميزة في رفع مستوى أدائهم	٧
				تسهم المكافآت المادية للمدققين بدفعهم لابتكار طرق وأساليب جديدة لتطوير أدائهم	٨
الحوافز المعنوية					
				يسهم تعامل الإدارة العليا مع المدققين الداخليين على أسس من الاحترام المتبادل في رفع مستوى أدائهم	٩

				يساعد تحسين مكان العمل الذي يعمل به المدققين الداخليين في رفع مستوى أدائهم	١٠
				يسهم وجود الأعمال الفنية المناسبة لأداء المدققين الداخليين لمهامهم في رفع مستوى أدائهم	١١
				يؤدي دعم وتقدير العمل الذي يؤديه المدققين الداخليين بإعطائهم شهادة التقدير في رفع مستوى أدائهم	١٢
				إشراك المدققين الداخليين في دورات تدريبية يسهم في رفع مستوى أدائهم	١٣
				يسهم منح بعض الصلاحيات إلى المدققين الداخليين في رفع مستوى أدائهم	١٤
				يساعد منح المدققين الداخليين الإشارات والأوسمة للمميزين في رفع مستوى أدائهم	١٥
				إشراك المدققين الداخليين في المؤتمرات والزيارات العلمية يسهم في رفع مستوى أدائهم	١٦
				يساعد منح المدققين الداخليين الثقة على إنجازهم لأعمالهم بدقة	١٧
				يسهم إشراك المدققين الداخليين في اتخاذ القرارات المناسبة في تحقيق أهداف الشركة	١٨
الكفاءات المؤهلة					

				امتلاك المدققين الداخليين القدرات والكفاءات يساهم في أداءهم للدور الحيوي المطلوب منهم	١٩
				وجود المؤهلات العلمية والخبرات الفنية والعلمية لدى المدققين الداخليين يساهم في رفع مستوى أدائهم	٢٠
				امتلاك المدققين الداخليين المعرفة الكافية بأصول علم التدقيق وتطبيقاته العملية يساعد في رفع مستوى أدائهم	٢١
				وجود الإعداد الكافية من المدققين الداخليين لتولي وممارسة مهمة التدقيق الداخلي يساهم في رفع مستوى أدائهم	٢٢
				توافر القدرة على التعمق بمعالجات علم المحاسبة والأساس الذي تتبعته الشركة يساهم في بلوغ الأهداف المرسومة	٢٣
				يؤدي امتلاك المدققين الداخليين لقوة الشخصية والقدرة على ضبط النفس إلى رفع مستوى أدائهم	٢٤
				تساهم المهارة والمبادرة واللباقة في التعامل والدقة في إعطاء الأحكام والذكاء لدى المدققين الداخليين في رفع مستوى أدائهم	٢٥
				يساهم امتلاك المدققين الداخليين عزة النفس وسرعة البديهة وحسن المعاملة للأفراد العاملين في الشركة من المديرين والموظفين في رفع مستوى أدائهم	٢٦
				توافر القدرة لدى المدققين الداخليين على تطبيق الأنظمة والتعليمات يساهم في رفع مستوى أدائهم	٢٧

التكنولوجيا الحديثة					
				تساعد القدرة على إدخال أساليب جديدة وطرق ووسائل جديدة بالعمل المحاسبي في رفع مستوى أداء المدققين الداخليين	٢٨
				إتباع السياسات المالية والمحاسبية والتدقيقية المتطورة تكنولوجياً يساهم في رفع مستوى أداء المدققين الداخليين	٢٩
				يساعد توفير أنظمة معلومات محاسبية متطورة تربط العاملين والمدققين في الشركة في رفع مستوى أداء المدققين الداخليين	٣٠
				يسهم التخطيط والتغيير والتعديل وبما ينسجم مع التطورات التكنولوجية الحديثة في رفع مستوى أداء المدققين الداخليين	٣١
				تساعد عمليات نقل الأساليب المحاسبية المتعلقة بأداء المدقق الداخلي في رفع أداء المدققين الداخليين	٣٢
				يؤدي تحديد الإمكانيات التكنولوجية المتاحة في مجال الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي إلى رفع مستوى أداء المدققين الداخليين	٣٣
				استجابة الشركة للتطورات التي تخص المجال العلمي والتكنولوجي والمرتبطة بالتدقيق الداخلي تساهم في تحسين أداء المدققين الداخليين	٣٤

المتغير التابع: تحسين أداء المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الكويتية

ت	العبارة	موافق ق بشدة	موافق ق بشدة	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
٣٥	تحرص الإدارة العليا على تنمية وتطوير معارف المدققين الداخليين وتحسين قدراتهم المهنية					
٣٦	تساعد الإدارة العليا المدققين الداخليين على تقديم خدمات التدقيق على أكمل وجه					
٣٧	يركز المدققين الداخليين على استخدام وسائل تقنية متطورة وأساليب حديثة عند عملية التخطيط وتحديد إجراءات عملية التدقيق					
٣٨	تسعى الإدارة العليا إلى تحسين كفاءة أداء المدققين الداخليين وتطوير مهاراتهم					
٣٩	تسعى الإدارة العليا إلى زيادة السرعة في انجاز مهام عملية التدقيق					
٤٠	تصمم الإدارة العليا نظام دقيق يوضح خطط وبرنامج للتدقيق بشكل مفصل يبين مهام ومسؤوليات كل عضو تدقيق					

				تسعى الإدارة العليا لتحسين قدرة المدقق الداخلي على تكوين أساس (أدلة الإثبات) لإبداء الرأي حول التقارير المالية	٤١
				تسهم الإدارة العليا بتحسين قدرة المدقق الداخلي على تحليل البيانات والمعلومات المالية	٤٢
				تحاول الإدارة العليا تغيير صياغة تقرير المدقق الداخلي بأسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين	٤٣
				تستخدم الإدارة العليا تقرير المدقق الداخلي كأداة فعالة لتوصيل نتائج التدقيق إلى مستخدمي التقارير المالية	٤٤

انتهت الاستبانة شاكرًا لكم تعاونكم في الاستجابة

الملحق رقم (٣)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

التسلسل	الرتبة الأكاديمية والاسم	الجامعة
١	الدكتور نوفان عليجات	جامعة آل البيت
٢	الدكتور محمد الحايك	جامعة آل البيت
٣	الدكتور بكر الطراونة	جامعة مؤتة
٤	الدكتور عيسى الطراونة	جامعة مؤتة
٥	الدكتور احمد التميمي	جامعة اليرموك
٦	الدكتور طارق ضرغام	جامعة العلوم التطبيقية
٧	الدكتورة لينا محمود	جامعة الأميرة سمية
٨	الدكتور صالح السيد	جامعة الإسرائ
٩	الدكتور مصطفى الشكري	جامعة عجلون الوطنية
١٠	الدكتور عثمان النبالي	جامعة الإسرائ

