



كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

أثر قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في
الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدقي ديوان المحاسبة
الأردني

**The Impact of profession Ethics Rules of Auditing
on the Quality of Internal Auditing in Jordanian Public
Universities from viewpoint of the auditors of the
Jordanian Audit Bureau**

إعداد الطالب

حمد افليح عواد العبية

الرقم الجامعي (١٧٧٠٥٠٤٠٠١)

إشراف الأستاذ الدكتور جمال الشرايري

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير

في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

الفصل الدراسي الثاني ٢٠١٨/٢٠١٩

جامعة آل البيت

تفويض

أنا الطالب **حمد افليح عواد العبية** ، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:

التاريخ: / / ٢٠١٩

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب: **حمد افليح عواد العبية** الرقم الجامعي: ١٧٧٠٥٠٤٠٠١

التخصص: محاسبة الكلية: الاقتصاد والعلوم الإدارية

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان :

أثر قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية , كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستله 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 / / ٢٠١٩

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها (أثر قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني)

وأوصى بإجازتها بتاريخ ١ / ٥ / ٢٠١٩

التوقيع

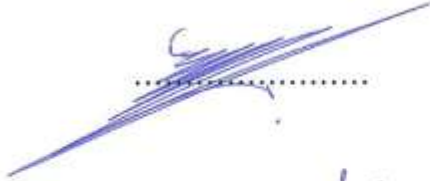
أعضاء لجنة المناقشة



الأستاذ الدكتور جمال الشرايري (رئيساً) المشرف



الأستاذ الدكتور محمد الرحاطة عضواً



الدكتور عبدالله الزعبي عضواً



الدكتور حسني الشطرات عضواً خارجياً

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر والتقدير

بداية أشكر الله سبحانه وتعالى الذي يسر لي هذا، وأنار بصيرتي على العلم والمعرفة، وفضله سبحانه وتعالى الذي ألهمنا لأن نعطي كل ذي حق حقه، وأنقدم بخالص الامتنان إلى جامعة آل البيت، ممثلة برئيسها الأكرم ونوابه المحترمين وعميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية وأعضاء الهيئة التدريسية الأفاضل وجميع منتسبي الجامعة من الإداريين والعاملين، على ما أبدوه من عناية واهتمام خلال فترة دراستي.

وأقدم خالص شكري وتقديري للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، فلهم جميعاً كل الشكر والتقدير على تفضلهم بقراءة ومناقشة هذه الرسالة وإبداء ملاحظاتهم القيمة .

وأقدم أيضاً بالشكر الجزيل لكل من وقف معي من ديوان المحاسبة الذين تمثلت بهم عينة الدراسة وتعاونهم في الرد على أسئلة الدراسة وإبداء ملاحظاتهم العامة نحوها، وأنقدم بالشكر من الأساتذة والباحثين والزملاء في جامعة آل البيت ممن قدموا لي علمهم ومعرفتهم كي أتمكن من إنجاز هذه الرسالة .

وختاماً، أخص بالذكر الأستاذ الدكتور جمال الشرايري الذي فتح لي باب علمه ومعرفته وخبرته الكبيرة، وتكرم بالإشراف على هذه الرسالة، وبذل معي جهوداً كبيرة خلال الإعداد لها بأن قدم لي نصائحه وتوجيهاته ولاسيما في إطارها النظري والتطبيقي من أجل إعداد هذا العمل العلمي وإخراجه بصورته الحالية .

الباحث

قائمة المحتويات

الإهداء	٥
قائمة المحتويات	ز
الملخص	ط
Abstract	أ
الفصل الأول الإطار العام للدراسة	١
١-١ المقدمة	٢
٢-١ مشكلة الدراسة:	٤
٣-١ أهمية الدراسة:	٧
٤-١ أهداف الدراسة:	٨
٥-١ فرضيات الدراسة:	٩
٦-١ نموذج الدراسة	١٠
٧-١ مصطلحات الدراسة:	١١
الفصل الثاني : الإطار النظري والدراسات السابقة	١٣
١-٢ المبحث الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق	١٤
٢-٢ المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية	٢٨
٣-٢ المبحث الثالث: جودة التدقيق	٤٨
٤-٢ المبحث الرابع: ديوان المحاسبة الأردني	٥٦
٥-٢ المبحث الخامس: الدراسات السابقة	٦١
الفصل الثالث: منهجية الدراسة	٨٩
١-٣ طبيعة ونوع الدراسة	٩٠
٢-٣ مجتمع الدراسة وعينتها	٩٠
٣-٣ أداة الدراسة	٩١
٤-٣ صدق أداة القياس وثباتها	٩٣
٥-٣ مصادر جمع البيانات والمعلومات	٩٥
٦-٣ أساليب التحليل الإحصائي للبيانات	٩٦

٩٧	الفصل الرابع عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات
٩٨	٤-١ وصف خصائص أفراد عينة الدراسة
١٠٣	٤-٢ عرض نتائج التحليل الوصفي:
١١٨	٤-٣ عرض النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:
١٢٦	الفصل الخامس النتائج والتوصيات
١٢٧	٥-١ النتائج
١٢٨	٥-٢ التوصيات
١٣٠	المراجع
١٣٠	المراجع باللغة العربية:
١٣٥	المراجع باللغة الانجليزية:
١٣٨	الملاحق

أثر قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني

إعداد : حمد افليح عواد العبية إشراف : الأستاذ الدكتور جمال الشرايري

جامعة آل البيت, قسم المحاسبة ٢٠١٩

المخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية وذلك من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني، تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي إتبعت المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة تتكون من عدة محاور ممثلة لفرضيات الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من مدققي ديوان المحاسبة البالغ عددهم (٤٥٦) مدقق، أما عينة الدراسة فتكونت من (٢٠٨) مستجيباً من المدققين الذين يتم تدويرهم على مكاتب الديوان الميدانية.

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير لقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، وأنه لا يوجد أثر لكل من النزاهة و الاستقلالية والموضوعية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، بينما كان هناك أثر لكل من الكفاءة و السلوك المهني و السرية والشفافية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، وتم

صياغة عدد من التوصيات من أهمها: التأكيد على توفير الاستقلالية التامة لإدارة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية للقيام بعملهم بحرية, وقيام أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية باعتماد قواعد للسلوك المهني تتوافق مع المعايير الدولية وتعميمها على العاملين, والتأكيد على ضرورة الالتزام بها.

الكلمات المفتاحية : قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق, جودة التدقيق الداخلي

، الجامعات الحكومية الأردنية ، ديوان المحاسبة الأردني

The Impact of profession Ethics Rules of Auditing on the Quality of Internal Auditing in Jordanian Public Universities from viewpoint of the auditors of the Jordanian Audit Bureau

Prepared By: Hamad Efleih Awwad Alebeah

Supervisor: Pro. Jamal Alsharairi

AI al-BAYT UNIVERSITY Department of Accounting

Abstract

This study aimed at investigating the Impact of the Ethics of the Auditing Profession on the Quality of Internal Auditing in Jordanian Public Universities from the viewpoint of the auditors of the Jordanian Audit Bureau, To achieve the objectives of the study, a questionnaire was developed from several axes, The sample of the study consisted of (208) respondents. This study is one of the field studies that followed the descriptive and analytical method.

The results of the study, the most prominent of which are: That there is no impact of the integrity, Independence and objectivity on the quality of internal auditing in Jordanian public universities , While there was an impact of Efficiency , Professional behavior ,Confidentiality and transparency on the quality of internal auditing in Jordanian public universities .

A number of recommendations have been formulated, the most important of which are the following: Emphasize the need to provide full independence to the internal audit department at Jordanian public universities to carry out their work freely , And the need for internal auditing bodies in Jordanian public universities to adopt rules of professional

conduct in line with international standards and circulate them to employees , and emphasize the need to adhere to them .

Key Words : profession Ethics Rules of Auditing, Internal Auditing Quality , Jordanian Public Universities , Jordanian Audit Bureau .

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

- ١-١ مقدمة
- ٢-١ مشكلة الدراسة
- ٣-١ أهمية الدراسة
- ٤-١ أهداف الدراسة
- ٥-١ فرضيات الدراسة
- ٦-١ نموذج الدراسة
- ٧-١ مصطلحات الدراسة

١-١ المقدمة

تزايدت في هذه الأيام وما رافقها من أجواء الحريات السياسية، وتفعيل الأنظمة الديمقراطية الدعوات المتكررة لمكافحة الفساد، وكشف الفاسدين وتقديمهم للقضاء، والمطالبة بتفعيل القوانين والأنظمة والتعليمات ومحاسبة المسؤولين عن أي قرار مخالف، ووقف الاعتداء على المال العام، وإحكام أنظمة الرقابة لضبط تصرفات الوحدات الحكومية التي تعد الجامعات الحكومية الأردنية منها، ولا يمكن لأي نظام رقابة أن يتمتع بالمصداقية والجودة لإقناع المجتمع بمخرجات عملية التدقيق، إن لم يتمتع العاملين فيه بمعايير أخلاقية عالية تضمن أن يقوموا بالعمل الرقابي على الوجه الأمثل .

وتعيش الجامعات الحكومية الأردنية اليوم عصرًا يتميز بالتجديد والبحث عن مزيد من الكفاءة والإبداع والتميز في الأداء، حيث يشهد العالم المتقدم تغيرات وتطورات سريعة ومتلاحقة في كافة المجالات وخاصة الخدمية منها، لذا تجد إدارة الجامعات نفسها من وقت لآخر أمام تحديات كبيرة أهمها المشاكل المالية، التي أصبحت تترك أصحاب القرار في الجامعات الحكومية الأردنية للبحث عن حلول لتتمكن من الوفاء بالتزاماتها والوصول لوضع مالي مريح والتقليل من النفقات غير الضرورية إلى الحد الأدنى وبما يؤدي للحد من هدر الموارد التي هي في أمس الحاجة إليها والتغلب على هذه المعضلة لتحقيق الأداء الأفضل .

يعد التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية ركيزة مهمة من ركائز الحوكمة، ويحظى باهتمام متزايد كونه أداة فعالة للإدارة العليا، يساعد في فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من تطبيق الأنظمة والتعليمات ومتابعة تحقيق

الأهداف الموضوعية، مما يدعو لاعتماد معايير تدقيق داخلية تتوافق مع المعايير الدولية، مما يؤدي لأداء يتصف بالفاعلية ويساعد على كشف الأخطاء بالوقت المناسب، ويقدم خدمة استشارية للإدارة العليا، كما أن وحدات التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية تعتبر وسيلة هامة للإدارة الجامعية في الرقابة على حسن وجودة أداء العمليات المالية والإدارية، من خلال فحص ومراقبة هذه العمليات، كما تمثل تقارير هذه الوحدات مرجع هام للإدارة الجامعية لتقييم الأداء الفعلي على أرض الواقع، ومقارنته مع المخطط مسبقاً، وبما يساعد على تقييم جودة النظم والعمليات والحصول على مقترحات لتطويرها، وحل المشاكل عند ظهورها، مما يؤدي إلى تطوير مستمر لبيئة العمل ليعزز من قدرة الجامعات على الاستمرارية والمنافسة .

إن بروز البعد الأخلاقي ظهر بشكل كبير بعد فضيحة شركة إنرون للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية عام (٢٠٠١) حيث كانت تمارس عملية نهب منظمة للاقتصاد الأمريكي وأصبحت من أكبر الشركات في العالم -على الورق- وتغطي عليها بدفع رشاوى ضخمة، وانتعش المركز المالي لهذه الشركة بالكذب وتلفيق الحسابات والإعلان عن أرباح كبيرة غير حقيقية، كل ذلك كان بالتعاون مع مكتب المراجعة (آرثر أندرسون)، مما أدى إلى أزمة ثقة عالمية نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الشخصية على عدد كبير من مكاتب تدقيق الحسابات نتيجة عدم تطبيق أخلاقيات المهنة، مما أدى أن تقوم المؤسسات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) و المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of certified Public Accountants (AICPA) إلى التشديد على أهمية المعايير الأخلاقية لمهنة التدقيق .

وبدورها فإن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

International Organization of Supreme Audit

Institutions (INTOSAI) شددت على ضرورة تطبيق قواعد السلوك المهني في

مجال التدقيق في القطاع الحكومي .

نظرا لما تشكله جودة العمل الرقابي من أهمية بالغة, أولى ديوان المحاسبة هذا الموضوع العناية اللازمة من خلال وضع جملة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحقيق الاستجابة إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (ISSAI) الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) الخاصة بجودة التدقيق والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها على النحو الأمثل

٢-١ مشكلة الدراسة:

إن اغلب العاملين في الجامعات الحكومية الأردنية من أساتذة وموظفين يعلمون جيداً أهمية خفض النفقات وترشيد الاستهلاك ووقف التعيينات، والبدء بتنفيذ مشاريع استثمارية، واللافت أن هناك عجز مدور ومتراكم في موازنات الجامعات الحكومية الأردنية، كذلك اضطرار الجامعات إلى الاقتراض المباشر من البنوك لدفع رواتب العاملين، وما يعنيه ذلك من دفع فوائد وأقساط الدين، هذا يعني أن الجامعات الحكومية الأردنية باتت في وضع مالي لا تحسد عليه، وهنا نسأل عن الاستراتيجية المالية للجامعات الحكومية الأردنية وما الذي أدى للوصول إلى هذا الوضع، لذا يبرز بشكل كبير ومهم دور التدقيق الداخلي كوظيفة فعالة تساعد على تحقيق أهداف الجامعات الحكومية الأردنية في تقديم وتطوير خدماتها، بما يضمن استمراريتها وتحسين وضعها

المالي والوصول إلى أجهزة تدقيق داخلي تتميز بتطبيق متطلبات جودة العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية.

إن الواقع أثبت أن المدققين لم يلتزموا بأخلاقيات المهنة , مما أدى إلى فشل وانهيار الكثير من المنشآت وحتى زوال بعضها , والسبب في ذلك لا يرجع كما قد يراه البعض إلى الإخفاق في الوسائل التقنية والمادية , في الحقيقة ثبت أن سبب هذا الفشل أخلاقي , وذلك بعدم التزام المدققين بأخلاق المهنة . (Vladu , Cuzdriorean , 2013)

بلغ عدد قضايا الاعتداء على المال العام (حقوق وجزاء) خلال عام (٢٠١٧) ما مجموعه (٦٩) قضية حيث بلغ إجمالي المبالغ المستحقة بموجبها (٢٢٨١٠٣١) ديناراً، وتعود أهم الأسباب التي أدت إلى الاعتداء على المال العام نتيجة عدم الأخذ بالتوصيات الواردة في تقارير ديوان المحاسبة المتمثلة بما يلي : (تقرير ديوان المحاسبة للعام ٢٠١٧ ص ٤) .

١- عدم إحكام أنظمة الضبط والرقابة الداخلية وعدم تفعيل وحدات الرقابة الداخلية في عدد من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان .

٢- عدم كفاية الضمانات المقدمة من قابضي الأموال العامة .

٣- عدم تفعيل الأنظمة المحوسبة المستخدمة في الوزارات والدوائر والمؤسسات العامة المستقلة .

٤- إشغال الوظائف المالية من قبل موظفين غير مؤهلين .

٥- عدم مراعاة متطلبات الحاكمية المؤسسية.

كما أظهر تقرير ديوان المحاسبة الأردني للعام (٢٠١٧) العديد من المخالفات في الجامعات الحكومية الأردنية، والكثير من الاستيضاحات التي تم الرد على بعضها، وجزء كبير ما زالت الجامعات تمارس نفس المخالفات دون تصويب رغم متابعة الديوان .

إن وجود كل هذه المخالفات بالرغم من وجود وحدات رقابة داخلية في الجامعات الحكومية الأردنية يدفع للتساؤل عن عمل هذه الوحدات، وجودة التدقيق الذي تقوم به، وهل هناك أثر للمعايير الأخلاقية لمهنة التدقيق على أداء المدققين الداخليين في الجامعات الحكومية الأردنية من هنا يبرز التساؤل :

**ما هو أثر قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية ؟
ومنه يتفرع الأسئلة الآتية:**

١- ما هو أثر النزاهة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية؟

٢- ما هو أثر الاستقلالية والموضوعية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية؟

٣- ما هو أثر الكفاءة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية؟

٤- ما هو أثر السلوك المهني على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية؟

٥- ما هو أثر السرية والشفافية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية؟

٣-١ أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من الدور المهم الملقى على عاتق وحدات الرقابة الداخلية في الجامعات الحكومية الأردنية، وفي توقيت هذه الدراسة الذي يأتي في فترة اهتمام المجتمع بالأحداث التي تقع في الجامعات الحكومية، لما لها من أثر كبير على مستوى رضا المجتمع الأردني عن أداء الجامعات الأردنية نظراً للأهمية العلمية والأكاديمية، حيث تعتبر الجامعات مؤسسات رائدة على مستوى المجتمع، وعليه فإن معرفة أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية يعتبر أهم مخرجات هذه الدراسة، بالإضافة إلى الخروج بتوصيات تساعد على تعزيز دور وحدات الرقابة الداخلية في الجامعات الحكومية الأردنية، لذا فإن أهم جوانب هذه الدراسة هي :

١- إبراز أهمية الجانب الأخلاقي في التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

٢- قياس أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .

٣- التركيز على مفهوم جودة التدقيق، الأمر الذي جعل منه هدفاً استراتيجياً يحوز على قدر عالٍ من اهتمام التدقيق الداخلي، كما أصبحت الجودة جزءاً أساسياً من ثقافة المؤسسة خاصة أن تطبيق الجودة يعتبر منهجاً للوصول للتميز وذلك من خلال دراسة أنظمة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية وهل تولي الجامعات أهمية لجودة التدقيق الداخلي من خلال الأنظمة والتعليمات وهل تدعم الإدارة العليا هذا الاتجاه.

١-٤ أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في قياس أثر قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من خلال استطلاع آراء مدققي ديوان المحاسبة الأردني، وهم طرف مستقل عن الجامعات الحكومية وبالتالي فإن رأيهم يعتبر بعيد عن التحيز، ويتصف بالموضوعية والاستقلالية ويمكن الاعتماد عليه في هذا المجال، ويتفرع منه الأهداف التالية :

١- التعرف على أثر النزاهة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

٢- التعرف على أثر الاستقلالية والموضوعية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .

٣- التعرف على أثر الكفاءة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

٤- التعرف على أثر السلوك المهني على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .

٥- التعرف على أثر السرية والشفافية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

٥-١ فرضيات الدراسة:

تم صياغة فرضيات الدراسة بما يتناسب مع أهدافها وبشكل يجيب على تساؤلاتها الرئيسية والفرعية وكما يلي :

الفرضية الرئيسية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) لقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للنزاهة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

الفرضية الفرعية الثانية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للاستقلالية والموضوعية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

الفرضية الفرعية الثالثة : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للكفاءة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

الفرضية الفرعية الرابعة : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للسلوك المهني على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

الفرضية الفرعية الخامسة : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للسرية والشفافية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

٦-١ نموذج الدراسة

تم وضع نموذج للدراسة يوضح العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وكما

يلي :

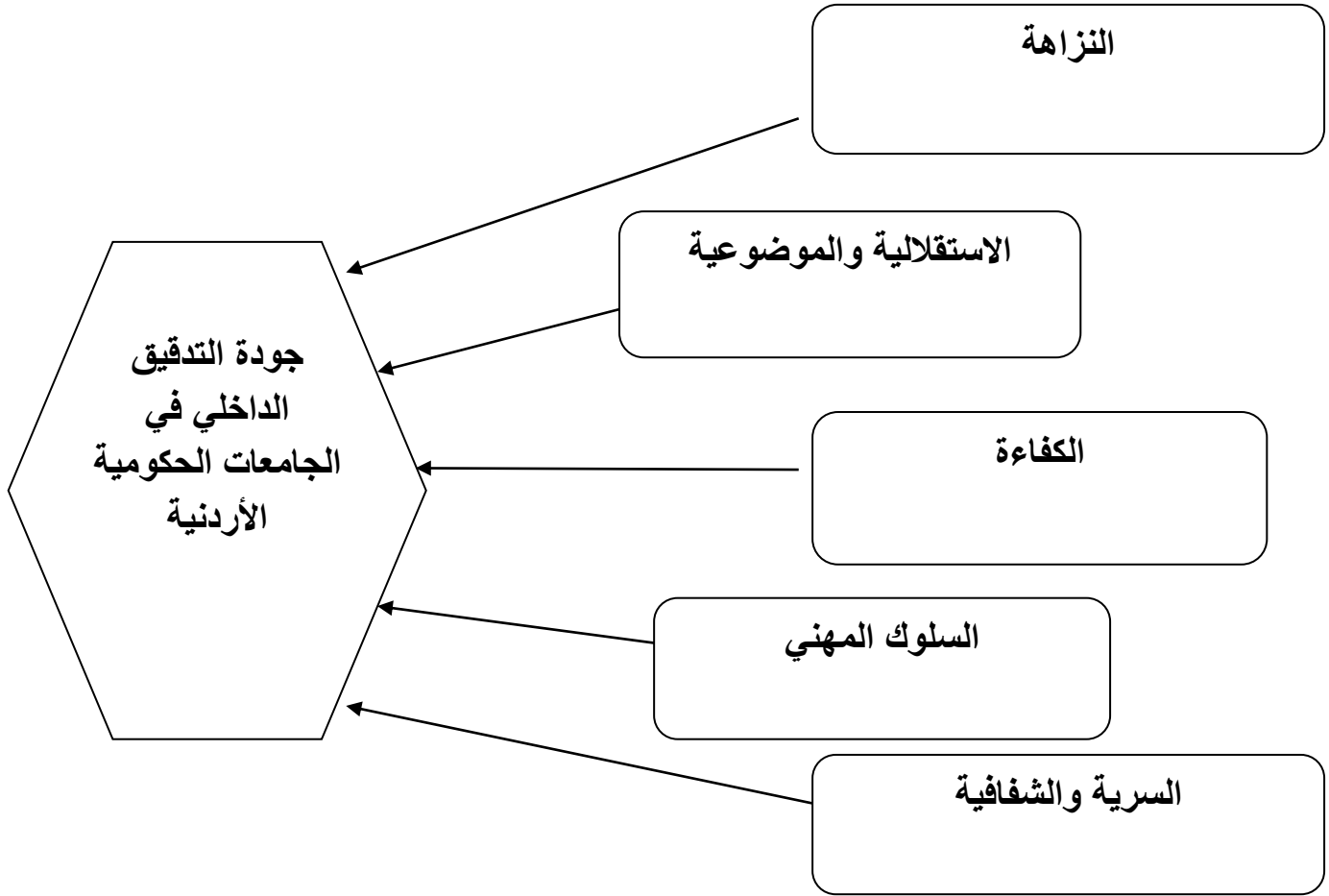
المتغير المستقل

المتغير التابع

جودة

قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق

التدقيق الداخلي



تم إعداد نموذج الدراسة من قبل الباحث بالاعتماد على قواعد السلوك المهني الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة نسخة ٢٠١٦ (INTOSAI).

٧-١ مصطلحات الدراسة:

أخلاقيات مهنة التدقيق : إن القيم الأخلاقية هي مفاهيم لما هو مهم، وبالتالي ينبغي أن توجه قرارات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والعاملين فيها، المبادئ الأخلاقية توجه كيفية القيام بهذه القيم على أرض الواقع، وبالتالي ماذا ينبغي أن يكون السلوك المناسب، ويستند هذا المعيار على خمس قيم أساسية، لها مبادئ توجيهية خاصة متمثلة بما يلي: (الانتوساي ٢٠١٦)

- ١- النزاهة : العمل بصدق , وبثقة, وبحسن نية وللمصلحة العامة.
- ٢- الاستقلالية والموضوعية : أن تكون خالي من الظروف أو المؤثرات التي تؤثر, أو يمكن أن ينظر إليها على أنها تؤثر على الحكم المهني, والتصرف بطريقة محايدة وغير متحيزة.
- ٣- الكفاءة : الحصول والحفاظ على المعارف والمهارات المناسبة, والتصرف وفقا للمعايير المعمول بها, وبذل العناية الواجبة.
- ٤- السلوك المهني : الامتثال للقوانين واللوائح والاتفاقيات المعمول بها, وتجنب أي سلوك من شأنه التشكيك في جهاز الرقابة المالية.
- ٥- السرية والشفافية : الحماية الملائمة للمعلومات, وتحقيق التوازن مع الحاجة إلى الشفافية والمسائلة .

التدقيق الداخلي:

"نشاط مستقل يقدم تأكيدا موضوعياً وهو نشاط استشاري صمم لإضافة قيمة, ولتحسين عمليات المنظمة, إذ يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال الضبط والتنظيم والتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة وعمليات الإدارة" (IIA,2017).

جودة التدقيق (Audit Quality) :

"هي مدى الالتزام بمسار أو نتيجة مجموعة من الشروط الموضوعية سلفاً , والتي يعتقد بأنها لازمة للقيمة النهائية التي يوفرها المسار أو توفرها النتيجة". (دليل ضبط وتوكيد جودة التدقيق , ص ٩ , ديوان المحاسبة الأردني)

ديوان المحاسبة الأردني :

"هو الجهة الرقابية الأعلى في المملكة الأردنية الهاشمية، تم إنشاؤه بموجب المادة (١١٩) من الدستور التي نصت "يشكل بقانون ديوان محاسبة لمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها".

الفصل الثاني : الإطار النظري والدراسات السابقة

- ١-٢ المبحث الأول : أخلاقيات مهنة التدقيق
- ٢-٢ المبحث الثاني : التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية
- ٣-٢ المبحث الثالث : جودة التدقيق
- ٤-٢ المبحث الرابع : ديوان المحاسبة الأردني
- ٥-٢ المبحث الخامس : الدراسات السابقة

١-٢ المبحث الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق

١-١-٢ تمهيد

تشكل الجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق موضع اهتمام لدى المنظمات المهنية الدولية والمحلية ولدى المحاسبين أنفسهم , لما توفره تلك الجوانب من موجبات رئيسية للحد من الآثار السلبية للتصرف الناتج عن تخلي بعض المحاسبين عن المبادئ والقيم الأخلاقية لمهنة المحاسبة , مما دعا الكثير من المنظمات المهنية المحاسبية إلى تحديد مدخل لبناء النظرية المحاسبية منبثقاً من متطلبات الوصول إلى السلوك الواعي المستند إلى سياسات محاسبية ملائمة تضمن دقة وموضوعية المعلومات المحاسبية , وتشجيع مراقبي الحسابات على التأكد من توافر تلك السياسات والمبادئ المحاسبية في معلومات القوائم المالية . (النجار , والغرباوي ٢٠١٧)

ولعل مفهوم التمثيل العادل, أو مفهوم عدم التحيز والحياد, أو مفهوم البيانات المالية الحقيقية أو المركز المالي الحقيقي, هي من أفضل الأمثلة على المصطلحات التي يتم تداولها في هذا المجال , وينبغي لتحقيق سمة العدالة في القوائم المالية بناءً على هذا المدخل أن تتسم تلك القوائم بالموثوقية وتخلو من أي آثار للتحيز, مما يتطلب من معديها التحلي بالمصداقية والاستقامة, وقد تزايدت أهمية المدخل الأخلاقي في عصرنا الحاضر خصوصاً في مجال تدقيق البيانات المالية المنشورة, حيث يستخدم المدقق مصطلح " تعبر بعدالة " Present Fairly في تقرير التدقيق, باعتبار أن ذلك يعد معياراً يعبر عن قناعة المدقق بمصداقية المعلومات التي تحويها تلك القوائم . (مطر, والسويطي ٢٠١٢)

تختلف الأخلاقيات الذاتية والمهنية من شخص لآخر, ويتضح مثل هذا الاختلاف والتباين عند المحاسب في مدى الاستجابة من عدمها - سواء بالإغراء أو الإكراه -

إلى كل ما يؤدي به إلى التصرفات التي لا تتلاءم مع المعايير الأخلاقية، كإهمال بالعمل أو التحيز وعدم الموضوعية وخيانة الأمانة، وفي ظل هذا التباين يكون المحاسب أمام موقفين، إما الالتزام والتمسك بالأخلاق الذاتية وأخلاق المهنة، وإما تغليب المصلحة الذاتية طوعا بتقبل مغريات الحياة والوظيفة أو كرها بالانصياع لأوامر وتوجيهات الإدارة، ومتى ما تحقق الموقف الثاني سينعكس ذلك سلبا على مدى الملائمة والموثوقية، وهما الشرطين الأساسيين لتحقيق الجودة في المعلومات المقدمة من قبله . (محمود , وآخرون ٢٠١١)

ويرى الباحث أن الجوانب الأخلاقية ذات أهمية كبيرة في عمل التدقيق الحكومي، وذلك نظرا للمسؤولية الاجتماعية الكبيرة الملقاة على عاتق المحاسبين والمدققين الحكوميين، وما يتبعها من مسؤولية قانونية وأخلاقية، المتمثلة في الحفاظ على المال العام من جميع أشكال الهدر والضياع، وسوء الاستخدام، والمساعدة في الحد من الفساد، بما يسهم في تغيير الصورة العامة بانتشار ظاهرة الفساد، وتعزيز القيم الحميدة في المجتمع بانتشار العدالة، والتسامح وتكافؤ الفرص .

٢-١-٢ مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق

"إن ما يميز مهنة المحاسبة هو قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة، لذا فإن مسؤولية المحاسب لا تقتصر على تلبية احتياجات العميل، بل يجب عليه في سبيل المصلحة العامة أن يراعي ويمتثل للمتطلبات الأخلاقية لقواعد السلوك المهني" . (IFAC,2008)

وهكذا نجد المدققين من أهم الوسائل الهادفة إلى نهضة البلاد اقتصاديا وماليا، وبذلك حاول المشرع في معظم أنحاء العالم ، وكذلك المنظمات المهنية نفسها وضع دستور سلوكي يحكم تصرف المدققين ويضع لهم مبادئ يسيرون عليها ومعايير يسترشدون بها ، يطلق عليها عادة قواعد السلوك المهني Professional Ethics أو مبادئ وآداب المهنة .(عبدالله، ٢٠٠٤)

قواعد الأخلاقيات أو القواعد السلوكية تقوم بتحديد القيم والمبادئ الأخلاقية والطريقة التي يتوقع بها جهاز الرقابة المالية تصرف العاملين لديه، وبالتالي توجيه السلوك الفردي، ومن الضروري أن قانون جهاز الرقابة المالية يدعم بيئة مواتية لسلوك يتفق مع القيم والمبادئ الواردة في هذا المعيار، وذلك يتضمن تعزيز فهم أن الامتثال لقانون جهاز الرقابة المالية يعني الالتزام بروح القانون وليس مجرد نص القانون . (الانتوساي ٢٠١٦)

تعرف أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها "مجموعة من المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وغير صحيح في عمل المحاسبين، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبل المحاسبين، حيث تقوم أخلاقيات المحاسبة على مبادئ أساسية مثل : العدالة، النزاهة، التجرد والاستقامة" . (نجم ، ٢٠٠٦)

تعتبر أخلاقيات مهنة التدقيق عن مبادئ مهمة للسلوك، ترتبط بمعايير لتمييز السلوك الجيد من السلوك الغير جيد، أو السلوك الصحيح من السلوك الخاطئ في تصرفات الأفراد والجماعات، لتكون هذه المبادئ السلوكية والقيم الأخلاقية هي من تحكم تصرفاتهم حتى يتمكنوا من التمييز بين الصواب والخطأ، لكي يمكن وضع محددات لعملية اتخاذ القرار . (Schermerhorn , 2008 ,P48)

إن الأخلاق تعزز المبادئ التي توجه سلوك الفرد في خياراته المختلفة, إذ أنها في الحياة العملية تتعلق بصحة وسلامة الخيار والابتعاد عن الخطأ, كما تتجسد بشكل واضح عند رؤيتها من خلال التأثر بالقوانين. (الخوaja , ٢٠١٧)

مما سبق توصل الباحث إلى أن مفهوم الأخلاق عبارة عن صفة للفرد أو الجماعة, أما مفهوم الأخلاقيات فيمكن القول أنها مجموعة من القواعد المبنية على مبادئ وقيم تحكم سلوك البشر وتؤثر عليهم وتوجههم للاختيار بين الصحيح والخطأ, وما هو مقبول أو مرفوض اجتماعيا, وذلك بناء على معتقدات الأفراد في هذا المجتمع .

إن القيم الأخلاقية هي مفاهيم لما هو مهم, وبالتالي ينبغي أن توجه قرارات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والعاملين فيها . المبادئ الأخلاقية توجه كيفية القيام بهذه القيم على أرض الواقع, وبالتالي ماذا ينبغي أن يكون السلوك المناسب, ويستند هذا المعيار على خمس قيم أساسية , لها مبادئ توجيهية خاصة متمثلة بما يلي : (الانتوساي ٢٠١٦)

- ٦- النزاهة : العمل بصدق , وبثقة , وبحسن نية وللمصلحة العامة .
- ٧- الاستقلالية والموضوعية: أن تكون خالي من الظروف أو المؤثرات التي تؤثر, أو يمكن أن ينظر إليها على أنها تؤثر على الحكم المهني, والتصرف بطريقة محايدة وغير متحيزة.
- ٨- الكفاءة : الحصول والحفاظ على المعارف والمهارات المناسبة , والتصرف وفقا للمعايير المعمول بها , وبذل العناية الواجبة.
- ٩- السلوك المهني : الامتثال للقوانين واللوائح والاتفاقيات المعمول بها , وتجنب أي سلوك من شأنه التشكيك في جهاز الرقابة المالية .
- ١٠- السرية والشفافية : الحماية الملائمة للمعلومات , وتحقيق التوازن مع الحاجة إلى الشفافية والمسائلة .

وسيتم دراسة كل من هذه المبادئ بشكل مفصل فيما يلي .

٢-١-٣ النزاهة

ويعني هذا المبدأ أن يتحلى المحاسب بالصدق والعدل أثناء القيام بمهامه وأن يكون نزيها عفيفا، وأن لا يخل بمصلحة المجتمع من أجل مصالحه الشخصية، وأن يكون موثوقا به وأمينا في أدائه لواجباته وخدماته المهنية . (لبلاطة ، ٢٠١٨ ، ص ١٦)

إن النزاهة كنظام وطني تبني بشكل أساسي على القيم والأخلاقيات السائدة في المجتمع، وللقيم دور حيوي في توجيه تصرفات الأفراد، فهم يتأثرون بالثقافة الاجتماعية السائدة، وبشكل أكبر بالقيم المستمدة من المعتقدات الدينية، وعندما تكون هذه القيم ايجابية وفيها معايير عالية لتعزيز النزاهة، عندها تتلاشى السلوكيات السلبية، ومخالفة النظام، وكذلك ممارسة الفساد، وحديثا تم تبني استراتيجيات تتضمن عمل مدونات سلوك تصف المتطلبات الأساسية للنزاهة مثل الأمانة والاستقامة، لتعزيز الثقة في عملية اتخاذ القرار من المسؤولين في القطاع العام والخاص . (Aulich , 2011)

إن قيادة جهاز الرقابة المالية يجب أن تكون مثال يحتذى به في النزاهة، والعاملين بالرقابة المالية يجب أن يكونوا قدوة حسنة من خلال العمل بصدق، وموثوقية، وحسن نية ومن أجل المصلحة العامة، وأن يكونوا جديرين بالثقة، وعليهم الامتثال للسياسات والمعايير التي وضعتها المنظمة، كما ويحرصون على ممارسة المسؤوليات واستخدام الصلاحيات والمعلومات والموارد المتاحة لديهم من أجل المصلحة العامة فقط، ولا يجوز لهم أن يستخدموا وظائفهم للحصول على امتيازات أو منافع شخصية لهم أو لأطراف أخرى كما يجب أن يكونوا على علم بنقاط الضعف التي تمس النزاهة والطرق التي تحد منها وكيفية التصرف عند حدوثها . (الانتوساي ٢٠١٦) .

مما سبق يرى الباحث أن النزاهة تعني قدرة الإنسان على تبني القيم الأخلاقية والسلوكية السليمة مثل الصدق والأمانة، والعفة والترفع عن كل ما من شأنه الإساءة لسمعته، وتأخذ النزاهة بعداً أكبر عند عمل الشخص في المؤسسات العامة، ويشكل أخص عند عمله في وحدات لمراقبة وتدقيق عمل المؤسسات الحكومية، بسبب المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية الكبيرة، لأنها سلوك عملي مراقب ومنظور من المجتمع لضمان عدم المساس بالمال العام ومكافحة الفساد، كما يجب على المؤسسات المعنية بالتدقيق أن تدعم وتعزز النزاهة، وتضمن توفير بيئة داخلية ملائمة للموظفين لرفع الشبهات بوجود مخالفات أخلاقية، وتوفير إمكانية للرد على الاتهامات الخاصة بالنزاهة بشكل مناسب وتوقيت مناسب.

ومن أجل تعزيز الثقة في أجهزة التدقيق الداخلي يجب أن تحافظ إدارتها على نظام لتعزيز النزاهة، من خلال مراقبة الأخلاق، وذلك بوضع دليل يحتوي على مجموعة من الضوابط والتدابير لوصف معززات النزاهة والتأكيد عليها، والعمل بطريقة تبعد الشبهات وتحذر العاملين لديها من أي نشاط غير لائق يمكن أن يسيء لسمعة الجهاز، العاملين بالجهاز الرقابي قد يتعرضون إلى مخاطر للنزاهة مرتبطة بعملهم في جهاز الرقابة المالية، وفي بيئة القطاع العام، حيث يجب عليهم تجنبها أو الكشف عنها حسب مقتضى الحال ومن هذه المخاطر: (الانتوساي ٢٠١٦)

- ١- المصالح الشخصية أو المالية أو غيرها من المصالح أو العلاقات التي تتعارض مع مصالح جهاز الرقابة المالية.
- ٢- قبول الهدايا أو المكافآت .
- ٣- استغلال السلطة لتحقيق مصالح شخصية.
- ٤- المشاركة في الأنشطة السياسية، والمشاركة في الجماعات المؤثرة وما إلى ذلك.
- ٥- الوصول إلى المعلومات الحساسة أو السرية.
- ٦- الوصول إلى واستخدام الموارد القيمة لجهاز الرقابة المالية.

٢-١-٤ الاستقلالية والموضوعية

يعتبر الشك في استقلالية مدقق الحسابات من أهم الأسباب المؤدية لفجوة التوقعات, ولذلك نجد أن مهنة تدقيق الحسابات تسعى دائما إلى تأكيد استقلالية مدقق الحسابات باعتبارها الركن الأساسي للثقة بمدقق الحسابات وبسمعة المهنة.(خداش , والسرطاوي , ٢٠١٠)

نتيجة ازدياد متطلبات المجتمع, والتشكيك بنزاهة واستقلالية مدققي الحسابات, لم تتمكن مهنة تدقيق الحسابات من التخلص من الانتقادات المتكررة, وتبرير الإخفاقات المتلاحقة, والفضائح المالية لعملاء التدقيق, ومما زاد في هذا, إثبات بعض المحاكم لتورط عدد من مكاتب تدقيق الحسابات في عملية التواطؤ والاختلاس, الأمر الذي زاد من الشكوك حول استقلالية ونزاهة مدققي الحسابات. (Eden , 2003)

إن القيام بالعمل دون التعرض لضغوطات وتهديدات من طرف مسؤولي المؤسسة من شأنه تحقيق ما يلي : (لبلاطة , ٢٠١٨)

- عند إعداد التقارير السنوية للمؤسسة ونشرها يتم مراعاة أن تكون البيانات المالية متاحة للجميع وقابلة للفهم , وبالتالي تعود أكثر مصداقية وموثوقية .

- الحرص عند تقديم القوائم المالية أن تكون كاملة وشاملة لكافة المعلومات الضرورية .

الاستقلالية هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق على تنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز, ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة, ويمكن تحقيق ذلك من خلال خطوط

التبعية المزدوجة للتدقيق الداخلي مع الإدارة ومجلس الإدارة، ويجب أن تتم إدارة الأمور التي تهدد الاستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفردا وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي، أما الموضوعية فهي موقف ذهني غير متحيز يمكن المدققين الداخليين من أداء مهمات التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بسلامة نتائج أعمالهم وبعدم وجود تضحيات على حساب جودة العمل الذي يؤدونه. (IIA , 2017)

مما سبق يرى الباحث أن الاستقلالية تعني عدم تأثر المدقق بالتدخلات سواء الداخلية ممثلة بإدارة المؤسسة أو زملاء العمل والبيئة الداخلية، أو التدخلات الخارجية من أصحاب المصالح، وأن يتخذ المدقق قراراته بما يعزز المصلحة العامة ويبيدي رأيا مهنيا، وأن يلتزم بالموضوعية بأن يكون قادرا على التصرف بحيادية ودون تحيز لأي جهة على حساب جهة أخرى، ويراعي توازن مصالح جميع الأطراف، وأن لا يخضع للضغوط، فهو مؤتمن على عمله وناصح وموجه للإدارة بما يعزز المصلحة العامة. يجب على جهاز الرقابة اعتماد سياسات لضمان أن العاملين بمجال التدقيق لا يقومون بتطوير علاقات مع الجهة الخاضعة للرقابة بصورة يمكن أن تعرض استقلاليتهم للخطر، وأن يكونوا ممن لم يشهد لهم بارتكاب شبهة فساد، لهذا الغرض ينبغي على العاملين في جهاز الرقابة : (الانتوساي ٢٠١٦)

- ١-الحفاظ على الاستقلال عن التأثير السياسي والتحرر من التحيز السياسي.
- ٢-عدم المشاركة في صنع قرار إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق .
- ٣-عدم تدقيق عملهم الخاص.
- ٤-تجنب الجهات الخاضعة للتدقيق التي كانوا موظفين فيها مسبقا دون تقديم ضمانات كافية
- ٥-تجنب الظروف التي تكون فيها المصالح الشخصية قد تؤثر على صنع القرار .

٦- تجنب الظروف التي تكون فيها العلاقات مع الإدارة أو موظفي الجهة الخاضعة للتدقيق أو الجهات الأخرى يمكن أن تؤثر على اتخاذ القرارات.

٧- رفض الهدايا والإكراميات أو المعاملة التفضيلية التي يمكن أن تؤثر على الاستقلالية أو الموضوعية.

يرى الباحث أن الاستقلالية والموضوعية متطلب أساسي في أخلاقيات مهنة التدقيق ويجب أن يوليها جهاز التدقيق الداخلي كل الاهتمام، وذلك بوضع تدابير للحد من تهديدات الاستقلالية، واستبعاد المؤثرات الخارجية التي من الممكن أن تؤثر على استقلالية وموضوعية المدققين، وإبعاد الأفراد إذا ثبت لديهم وجود تضارب بالمصالح، وعمل جميع الإجراءات اللازمة لتوفير بيئة مناسبة للعمل بمهنية ومصداقية.

٢-١-٥ الكفاءة

يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب، وأن يكون ملماً بالمعايير المحاسبية وبالسياسات والإجراءات والممارسات، وكذلك بالأساليب والقواعد المحاسبية والإدارة المالية، وكل هذا لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب، كما ينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم خدماته المهنية. (جودي ، وبن غزال ٢٠١٧)

ويشير هذا المعيار إلى ما يتوجب على المدقق الاعتماد عليه عند تحمله مسؤولية التدقيق، فعلى المدقق أولاً معرفة إمكاناته بصورة واقعية، وبيان قدرته على

أداء العمل وفقا للتخصص المطلوب, فليس من الأخلاق المهنية استلامه لعمل ثم
التصل عنه مستقبلا, فهذا يتنافى مع أخلاق مهنة التدقيق, ويجب أن يسند عمله إلى
أدلة ومعايير فنية تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما, ومعايير التدقيق
ويترك التنبؤات والتقديرات الغير موضوعية. (الصبان , وعلي ٢٠٠٢)

مما سبق يرى الباحث بأن مفهوم الكفاءة يعني توفر المعرفة والمهارات اللازمة
لموظفي التدقيق الداخلي, وذلك يبدأ من توظيف أشخاص على أساس الكفاءة والخبرة,
ويمتلكون التأهيل العلمي المناسب, وتبني برامج للتدريب المستمر لمواكبة التطورات
المتلاحقة في مجال الاختصاص, ومتابعة التغيرات في بيئة العمل, وأن يقوموا بالعمل
وفقا للمعايير ذات الصلة, وأن يبذلوا العناية المهنية الكاملة, وأن يراعوا في عملهم الدقة
والتوقيت المناسب, مما يعزز من ثقة أصحاب المصلحة في تقارير جهاز التدقيق.

من أجل ضمان أن المهام يتم تنفيذها من قبل الموظفين الأكفاء, يجب على
جهاز الرقابة المالية تحديد المعارف والمهارات المطلوبة, وأن يكلف الموظفين بمهام
محددة وفقا لمؤهلاتهم, وتحقيقا لمتطلبات الكفاءة يجب على العاملين : (الانتوساي
٢٠١٦)

- ١- فهم الدور والمهام التي يتعين القيام بها.
- ٢- الإلمام بالمعايير الفنية والأخلاقية التي يجب إتباعها.
- ٣- أن يكونوا قادرين على العمل في مجموعة متنوعة من السياقات والمواقف,
اعتمادا على متطلبات الوظيفة أو المهمة.
- ٤- اكتساب المعارف الجديدة والقدرات وتحسين المهارات حسب الحاجة.

٢-١-٦ السلوك المهني

هو التزام المدققين والمهنيين بالقوانين والأنظمة ذات الصلة, وتجنب أي عمل قد
يسئ إلى سمعة المهنة, وعلى المدققين والمهنيين أن لا يسيئوا إلى المهنة بل يجب أن

يكونوا أمناء وصادقين. (ميلود , و لمين , ٢٠١٧)

ينبغي على العاملين في جهاز الرقابة المالية الامتثال للقوانين واللوائح والاتفاقيات الخاصة بالبيئة التي يعملون فيها, وكذلك مع التوجيهات الخاصة بسلوكهم التي وضعها جهاز الرقابة المالية, ولا ينبغي عليهم الانخراط في سلوك من شأنه التشكيك في جهاز الرقابة المالية, كما يجب عليهم إبلاغ رؤسائهم عن أي نزاع ينشأ بين جهاز الرقابة المالية ومتطلبات الأخلاق المهنية, وأن يقوموا بعملهم بالحكمة والرعاية المناسبة حتى لا تمس أفعالهم أو تشوه سمعة جهاز الرقابة المالية وعمله, على سبيل المثال عند استخدام وسائل التواصل الاجتماعي. (الانتوساي ٢٠١٦)

يفرض هذا المبدأ التقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة, وتجنب أي عمل قد يؤدي إلى الإساءة إلى سمعة المهنة, وعند التسويق والترويج لأعمال المحاسب ينبغي أن لا يسيء المحاسب إلى سمعة المهنة, بحيث لا يظهرون ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها, والمؤهلات والخبرات التي يمتلكونها, كما يجب أن لا يبدوا إشارات مسيئة لأعمال الآخرين. (سوسن, ومحمد, ٢٠١٤)

يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات الفردية المناطة بهم, ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة به ويجب عليهم بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من البصيرة والاعتدال, بيد أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ, ويجب عليهم أخذ العناصر التالية بعين الاعتبار: (IIA , 2017)

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة.
- درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التأكيد عليها.

- كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
- احتمال حدوث أخطاء هامة أو احتيال أو حالات عدم الامتثال.
- تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع المحتملة.

لذا يرى الباحث أنه يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بعمله, وأن يطلع بنفسه على العمليات المحاسبية والقوائم المالية, وأن يتأكد من استخدام الطرق والأساليب المحاسبية بأعلى جودة ممكنة, وذلك ليتأكد من تمثيل البيانات المالية للوضع بعدالة, وضمن الالتزام بالقوانين و الأنظمة النافذة, وبما يتفق مع المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

٢-١-٧ السرية والشفافية

عرفها دليل قواعد سلوك وآداب المهنة بأنها "التزام المدققين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل, أو رب العمل أثناء قيامهم بعملهم المهني, وعدم إفشاء المعلومات التي توصل إليها من خلال عمله المهني أو استخدامها لمنفعته الخاصة أو لمنفعة طرف ثالث, إلا بموافقة محددة من أصحاب العلاقة". (دليل قواعد سلوك وآداب المهنة , ٢٠٠٧)

كم عرفت منظمة الانتوساي بأنها "الحماية الملائمة للمعلومات, وتحقيق التوازن مع الحاجة إلى الشفافية والمسائلة". (الانتوساي ٢٠١٦)

ينص هذا المبدأ على أن يحترم المحاسب سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية، وينبغي أن لا يفصح عن معلومات لمساهمين دون آخرين، كما يجب أن لا تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية للمنفعة الشخصية للمحاسب أو لأي مساهم على حساب آخرين. (جودي، وبن غزال ٢٠١٧)

ينبغي على جهاز المراقبة المالية أن يقوم بالموازنة بين السرية المتعلقة بالمراجعة وغيرها من المعلومات مع الحاجة إلى الشفافية والمسائلة ويوجد توجيهات لتطبيق المعيار على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية: (الانتوساي ٢٠١٦)

- ١- حماية المعلومات بطريقة ملائمة وعدم الكشف عنها لأطراف ثالثة ما لم تكن سلطة مختصة ومحددة، أو وجود حق قانوني أو مهني أو واجب للقيام بذلك.
- ٢- استخدام الحكم المهني لاحتزام سرية المعلومات، على وجه الخصوص، الحفاظ على سرية المعلومات في الاعتبار عند مناقشة القضايا ذات الصلة بالعمل مع الموظفين الآخرين.
- ٣- في حالة الشك في وجود انتهاكات في القوانين أو اللوائح يجب أن يتم الكشف عنها للسلطات المناسبة، والنظر في الحصول على المشورة القانونية المتاحة داخل جهاز الرقابة المالية لتحديد مسار العمل المناسب في هذه الظروف.
- ٤- في الحياة الخاصة يجب الحفاظ على السرية داخل الأسرة والمجتمع أو غيره من البيئات، بما في ذلك وسائل الإعلام الاجتماعية.
- ٥- تأمين ناقلات البيانات الالكترونية، مثل أجهزة الكمبيوتر المحمولة وأجهزة تخزين البيانات المحمولة.
- ٦- الحفاظ على سرية كلمات المرور.

مما سبق توصل الباحث إلى أن طبيعة مهنة التدقيق تمكن العاملين فيها من الوصول إلى بيانات ومعلومات حساسة وذات قيمة, يمكن - إذا تم تمريرها إلى طرف ثالث - تحقيق منفعة مادية لكل من المدقق وهذا الطرف, مما يبين الحاجة الماسة إلى مدققين يمتلكون من الأمانة ما يمنعهم من الإضرار بمصالح الآخرين لتحقيق مكاسب شخصية, وهذا يتطلب أن يتمتع المدقق بقدر كبير من الأخلاق الحميدة, وفي نفس الوقت لا بد من الموازنة بين السرية والشفافية, إذ تفرض بعض المواقف على المدقق وجوب الإفصاح عن التجاوزات وكل الأمور الجوهرية التي من شأنها أن تعطي صورة مضللة وغير حقيقية عن المؤسسة محل التدقيق, ويتضح ذلك بصورة أكبر في المؤسسات الحكومية منه في المؤسسات الخاصة, حيث يجب أن يكون المدقق حريصاً على سرية المعلومات الخاصة بعمل الوحدات الحكومية, وفي نفس الوقت حريصاً على نشر الحقائق بصورة مهنية بما يعزز مكافحة الفساد والذي هو مطلب للمجتمع بكل شرائحه.

٢-٢ المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية

١-٢-٢ تمهيد

٢-٢-٢ مفهوم التدقيق الداخلي

٣-٢-٢ أهمية التدقيق الداخلي

٤-٢-٢ أهداف التدقيق الداخلي

٥-٢-٢ معايير التدقيق الداخلي

٦-٢-٢ وحدات التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية

٧-٢-٢ علاقة ديوان المحاسبة بالتدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية

٢-٢-١ : تمهيد

" يعد التدقيق الداخلي من أهم أساليب نظام الرقابة الداخلية, حيث أن وجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية " (جمعة , ٢٠٠٩ , ص ٢٧).

لهذا اعتبر البعض التدقيق الداخلي جوهر هيكل الرقابة الذي ينهض بمسئولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول, والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات المالية, و بالسياسات الإدارية, ورفع الكفاءة التشغيلية, وقد تطورت هذه الوظيفة كثيراً في النصف الثاني من القرن الماضي وتغيرت النظرة القديمة من مجرد تصيد للأخطاء والانحرافات إلى أداة فعالة في خدمة الإدارة حيث تستطيع وظيفة التدقيق الداخلي في المفهوم الحديث أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة للإدارة للتعامل معها, وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفاعلية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز من فرص هذه المشروعات في الاستغلال الأمثل للموارد (المدلل, ٢٠٠٧).

٢-٢-٢ مفهوم التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو "نشاط تقييمي استشاري مستقل، يقام ضمن المؤسسة لغرض خدمتها لتقييم كفاءة الحوكمة فيها وتحسينه، وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة الداخلية" . (IFAC , 2013)

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تركز عليها المنشآت، فقد عرفه معهد المدققين الداخليين كما ورد في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل, وموضوعي واستشاري, مصمم ليزيد من قيمة المنشأة, وتحسين

عملياتها، إذ يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة ومنضبطة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة وترشيد العمليات" (Arens, 2012)

وقد عرفت لجنة المنظمات الراعية للطرق التجارية لإطار الرقابة الداخلية

المتكامل Committee of Sponsoring Organization of the Trade Way (COSO) التدقيق الداخلي بأنه "هو عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة، ويتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها" (إبراهيم، ٢٠٠٩).

كما عرف بأنه : خدمات تقييميه مستقلة وموضوعية داخل المنشأة، وهي وظيفة تأكيدية تقدم بشكل أساسي رأي مستقل وموضوعي للمنشأة حول درجة دعم بيئة الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المنشأة، هذا بالإضافة إلى تقديم خدمات استشارية مستقلة وموضوعية لمساعدة الإدارة فيما يتعلق بتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة (Pickett and Spencer, 2010).

وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية مفهوماً آخر للتدقيق لازال هو المفهوم السائد حتى الآن، حيث عرفته بأنه "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين (الشحنة ، ٢٠١٥).

ويركز المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي على وظيفتين، الأولى تقديم خدمة التأكيد الموضوعي المتمثلة بالفحص الموضوعي للأدلة لتقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر ونظام الرقابة وعملية الحوكمة، والوظيفة الثانية أنه يقدم خدمة استشارية للإدارة لتطوير الوحدات التنظيمية في المنشأة، والهدف من ذلك إضافة قيمة لمنظمات الأعمال وتحسين عملياتها. (Schneider , 2010)

كما عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) نشاط التدقيق الداخلي على أنه " دائرة أو قسم أو فريق من المستشارين أو غيرهم ممن يقدمون تأكيدات وخدمات استشارية موضوعية ومستقلة, بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها, ويساعد هذا النشاط المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة". (IIA , 2017)

يرى الباحث مما سبق أن جميع التعريفات الخاصة بالتدقيق الداخلي متقاربة في المفهوم ويرجع ذلك إلى طبيعة التدقيق الداخلي, حيث إنه يعد نشاط تقييمي و موضوعي يأخذ صفة استشارية ومستقل يتم ممارسته داخل المنظمة لخدمة الإدارة من خلال تدقيق العمليات المالية والإدارية, وتزويدها بتأكيدات عن كفاءة العمليات وفعاليتها, ومدى الاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها, كما ويركز على تحسين فاعلية الرقابة الداخلية, وإدارة المخاطر, والحوكمة, ولا يعد التدقيق الداخلي مجرد تدقيقا ماليا ومحاسبيا وإنما يشمل المجالات الإدارية والتشغيلية والتنظيمية.

٢-٢-٣ أهمية التدقيق الداخلي

"تظهر أهمية التدقيق من قبل المدقق الداخلي بأنه يشمل نطاق فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنظمة, وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة, ويهدف إلى تأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة, ووجد أيضا لتحسين وإضافة قيمة للعمليات في المنظمة, وهو يساعد في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق أساليب آلية ومنضبطة من أجل تطوير وتقييم فعالية أنشطة إدارة المخاطر

والضوابط و الحاكمة المؤسسية، فالتدقيق يعمل في بيئة الشركة وقد يؤثر ويتأثر بها" (المجمع العربي للمحاسبين، ٢٠١٦).

"يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة ويكون نشاط التدقيق الداخلي قد تمت إدارته بفاعلية عندما: (IIA, 2017)

١- يحقق نشاط التدقيق الداخلي غايته ومسؤولياته الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي.

٢- يتقيد نشاط التدقيق الداخلي بالمعايير.

٣- يتقيد أفراد نشاط التدقيق الداخلي بمبادئ أخلاقيات المهنة.

٤- يأخذ نشاط التدقيق الداخلي بالاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تؤثر على المنشأة.

مما سبق يرى الباحث أن التدقيق الداخلي من أهم النشاطات في المؤسسات سواء الخاصة أو العامة، فهو وظيفة قيادية لارتباطه بالإدارة العليا حيث يقدم لها تقييم مستمر وموضوعي ومحايد لمختلف العمليات والنشاطات، وتعتمد عليه الإدارة بهدف التحكم والمتابعة للعمل في المؤسسة، ويرتبط التدقيق الداخلي بشكل كبير بوظيفة الرقابة، حيث من أسباب الاعتماد عليه هو عدم كفاية إجراءات الرقابة لوحدها لاختلاف المستويات الإدارية والتشغيلية وتعدد وظائفها، مما يؤدي لارتفاع نسبة المخاطر الرقابية، كما أن مقترحات التدقيق الداخلي مهمة للإدارة العليا لوضع حلول لتحسين العمليات ورفع الكفاءة التشغيلية والإدارية، إن وحدات التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية تعتبر وسيلة هامة للإدارة الجامعية في الرقابة على حسن وجودة أداء العمليات المالية والإدارية، من خلال فحص ومراقبة هذه العمليات، كما تمثل تقارير هذه

الوحدات مرجع هام للإدارة الجامعية لتقييم الأداء الفعلي على أرض الواقع ومقارنته مع المخطط مسبقا، وبما يساعد على تقييم جودة النظم والعمليات والحصول على مقترحات لتطويرها، وحل المشاكل عند ظهورها، مما يؤدي إلى تطوير مستمر لبيئة العمل ليعزز من قدرة الجامعات على الاستمرارية والمنافسة، كما تظهر أهمية التدقيق الداخلي من ناحية قدرته على إضافة القيمة للمؤسسة، حيث أشار التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري إنما يهدف بشكل أساسي إلى إضافة القيمة للمنشأة، وحدده المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وأكد المعهد على أن إضافة القيمة يكون من خلال تحسين وزيادة فرص انجاز أهداف المنشأة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة.

٢-٢-٤ أهداف التدقيق الداخلي

بين معيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠) تباين أهداف التدقيق الداخلي، واختلاف نطاقه، وذلك بحسب المتطلبات الخاصة بكل منشأة، وعادة ما يشمل الإشراف على الرقابة الداخلية ومراجعتها وعملية تشغيلها، وتقديم التوصيات للإدارة لتحسينها وفحص البيانات المالية والتشغيلية، كما يشمل فحص النظام المحاسبي والاختبارات التفصيلية للعمليات والإجراءات ومراجعة الأرصدة، ومن أهدافها مراجعة الكفاءة والفاعلية للعمليات كرقابة غير مالية، ومراجعة مدى الالتزام بالسياسات الإدارية والتشريعات والقوانين والمتطلبات الأخرى. (أبو جبريل، والذنيبات ٢٠١٦)

- وقد ذكر (Rahahleh 2010) العديد من أهداف التدقيق الداخلي منها ما يلي :
- ١- فحص المعلومات المالية والتشغيلية والتأكد من سلامتها، وفحص وتدقيق الوسائل المستخدمة في إعداد التقارير بهدف التحقق من فعالية هذه التقارير.
 - ٢- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات.
 - ٣- فحص وتدقيق الأنشطة التشغيلية والتأكد من أنها تعمل باقتصاد وكفاءة.
 - ٤- تحديد ما إذا كانت موارد الشركة تستغل بشكل مناسب يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها.

وقد أضاف (المطارنة , ٢٠١٣) إلى الأهداف ما يلي :

- ١-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على الأسباب التي حالت دون تحقيق المنشأة لأهدافها الموضوعة.
- ٢-تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- ٣- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المنشأة.
- ٤-تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

أما في الجامعات الحكومية الأردنية فقد توصل الباحث ومن خلال الاطلاع على أهداف وحدات التدقيق الداخلي للجامعات إلى أن أهداف التدقيق الداخلي تتشابه ضمن ثلاث مجالات رئيسية هي :

- ١-تدقيق مالي: يهدف إلى التأكد من سلامة الإجراءات المالية وأن تكون متوافقة مع الأنظمة والتعليمات النافذة، وضمن إطار محاسبي و قانوني سليم، ومتوافق مع

- ٢- الأسس والمعايير المحاسبية الصحيحة , ومتابعة تنفيذ بنود موازنة الجامعة وتدقيق إيراداتها ونفقاتها, والتأكد من استخدام أنظمة وسجلات محاسبية ومستندات تعزز العمليات المالية وتضمن الدقة والقدرة على الوصول للمعلومة في الوقت المناسب ضمن نظام محاسبي واضح ويفصل بين الوظائف والصلاحيات.
- ٣- تدقيق إداري : يهدف إلى التأكد من صحة وسلامة القرارات الإدارية الصادرة عن مختلف وحدات ودوائر الجامعة ومدى توافقها مع الأنظمة والتعليمات المعمول بها, ومراقبة الدوام, وحسن سير العمليات الإدارية, ومراقبة أداء الوحدات الإدارية.
- ٤- فحص وتقييم : يهدف إلى مراجعة وتقييم الإجراءات الإدارية والمالية, واقتراح حلول للمشاكل لتعزيز نظام الرقابة الداخلية , واقتراح التوصيات والأساليب اللازمة لتعزيز المسائلة والشفافية .

٢-٢-٥ معايير التدقيق الداخلي

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة, لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية, كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسات أو من خارجها, ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدة فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يشكل أمراً أساسياً لكي يتمكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسئولياتهم, إن المعايير ومبادئ أخلاقيات المهنة تحتوي على جميع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي, وبناء على ذلك فإن التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة وبالمعايير يعتبر تقيداً بجميع العناصر الإلزامية للإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي . (IIA , 2017)

(بين معهد المدققين الداخليين IIA The Institute of Internal Auditors)

(أن معايير التدقيق الداخلي تتكون من قسمين أساسيين :

أولاً : معايير الخصائص

وتحدد هذه المعايير الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي وتتكون من المعايير :

١-المعيار (١٠٠٠) الغرض والسلطة والمسؤولية حيث يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي رسمياً، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي ومع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير وتعريف التدقيق الداخلي، ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا للموافقة عليه، يجب تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية وتحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي .

٢-المعيار (١١٠٠) الاستقلالية والموضوعية حيث يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب أن يقوم المدققين الداخليين بأداء أعمالهم بموضوعية.

٣-المعيار (١١١٠) الاستقلالية التنظيمية يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا لمستوى تنظيمي في المؤسسة يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته على أكمل وجه، كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي ، وذلك بشكل سنوي على الأقل.

٤-المعيار (١١٢٠) الموضوعية الفردية حيث يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالنزاهة وعدم التحيز، وأن يتجنبوا أي تضارب في المصالح.

٥- المعيار (١١٣٠) معوقات الاستقلالية والموضوعية، يجب الإفصاح عن تفاصيل معيقات الاستقلالية والموضوعية إلى الأطراف المناسبة.

٦- المعيار (١٢٠٠) المهارة والعناية المهنية اللازمة حيث يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المناطة بهم، ويجب عليهم بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من البصيرة والاعتدال، بيد أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني العصمة عن الخطأ.

٧- المعيار (١٢٣٠) التطوير المهني المستمر، يجب على المدققين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.

٨- المعيار (١٣٠٠) برنامج تأكيد وتحسين الجودة، حيث يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي .

ثانيا : معايير الأداء

يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة للمؤسسة والأطراف المعنية عندما يأخذ في الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر، ويجهد لتوفير سبل تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة ، ويقدم تأكيدات ذات صلة بطريقة موضوعية .

١- المعيار (٢٠٠٠) إدارة نشاط التدقيق الداخلي: حيث يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة.

٢-المعيار (٢٠١٠) التخطيط : يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي , بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.

٣-المعيار (٢٠٢٠) التبليغ والموافقة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق والموارد التي تتطلبها بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها, إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة لمراجعتها والموافقة عليها.

٤-المعيار (٢٠٣٠) إدارة الموارد: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتأكد أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها بشكل فعال لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة.

٥-المعيار (٢٠٤٠) السياسات والإجراءات: يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.

٦-المعيار (٢٠٥٠) التنسيق والاعتماد: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشارك المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة.

٧-المعيار (٢٠٦٠) إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية، وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا للخطة الموضوعة له, وعن تقيد هذا النشاط بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير.

٢-٢-٦ وحدات التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية

نصت المادة رقم (٢٥/ج/١) من قانون الجامعات الأردنية رقم (٢٠) لعام

(٢٠٠٩) وتعديلاته على : "تنشأ في الجامعة وحدة رقابة وتدقيق داخلي ويعين مديرها

بقرار من مجلس الأمناء بناء على تنسيب رئيس الجامعة " (قانون الجامعات الأردنية رقم (٢٠) لعام (٢٠٠٩) وتعديلاته).

من خلال اطلاع الباحث على المواقع الالكترونية للجامعات الحكومية الأردنية توصل إلى أن الجامعات الحكومية الأردنية تمتلك إدارات خاصة بالتدقيق الداخلي, تختلف مسمياتها من جامعة إلى أخرى, فعلى سبيل المثال تسمى وحدة الرقابة الداخلية في الجامعة الأردنية, وتسمى دائرة الرقابة الداخلية في جامعة آل البيت, وذلك يعود لاختلاف الهيكل التنظيمي بين الجامعات, حيث أن لكل جامعة هيكل تنظيمي خاص بها, وعلى العموم فإن التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية يرتبط بأعلى مجلس في الجامعة وهو مجلس أمناء الجامعة, ويقوم برفع تقاريره إليه.

إن قطاع التعليم العالي من القطاعات الهامة والحيوية في المملكة الأردنية الهاشمية , حيث تأسست أول جامعة حكومية عام (١٩٦٢) وهي الجامعة الأردنية, ثم توالى تأسيس الجامعات الحكومية ليصبح عددها عشر جامعات وهي (الجامعة الأردنية, جامعة اليرموك, جامعة مؤتة, جامعة العلوم والتكنولوجيا الأردنية, الجامعة الهاشمية, جامعة آل البيت, جامعة البلقاء التطبيقية, جامعة الحسين بن طلال, جامعة الطفيلة التقنية, الجامعة الألمانية الأردنية) ويعد التدقيق من أهم الوظائف التي يقوم بها ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية, للتأكد من سلامة إدارة المال العام وكشف الانحرافات والأخطاء والتلاعب, والحد من انتشار الفساد, والتأكد من حسن سير العمليات المالية حسب القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة, وفيما يلي استعراض لوحدات التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية :

١- وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية

وقد حلت عام ٢٠١٠ محل جهاز الرقابة الداخلية، ونصت المادة (٢٥/ج/٢) من قانون الجامعات الأردنية رقم ٢٠ لعام ٢٠٠٩ على أن تكون الوحدة مسؤولة أمام مجلس الأمناء مباشرة وتراقب الأمور المالية والإدارية في الجامعة، وقد تكونت هذه الوحدة من ثلاث دوائر هي : دائرة التدقيق والرقابة المالية، دائرة التدقيق والرقابة الفنية، دائرة التدقيق والرقابة الإدارية، ومن مهامها حماية أصول الجامعة من الغش، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية. (رحالة، ٢٠١٦)

٢- دائرة الرقابة الإدارية والمالية في جامعة اليرموك

أنشئت وحدة المراقبة والتدقيق في الجامعة عام ١٩٨٣ وجرى تحويل هذه الوحدة إلى مكتب الرقابة الإدارية والمالية بتاريخ ١٠/٥/١٩٩٢، واستناداً لنص المادة (٣٧) من النظام المالي رقم (٣٤) لسنة ١٩٨٧ قام مجلس الجامعة بإقرار تعليمات مكتب الرقابة الإدارية والمالية رقم (٥) لسنة ١٩٩٢ التي حددت صلاحيات هذا المكتب وممارسة أعماله، وفي عام ٢٠٠٥ قرر مجلس الجامعة تغيير مسمى هذا المكتب إلى دائرة الرقابة الإدارية والمالية.

تتولى الدائرة مهمة الرقابة على إيرادات الجامعة ونفقاتها وموجوداتها وقراراتها الإدارية على النحو التالي:

- الرقابة المالية: وتهدف إلى التأكد من سلامة سير القرارات المالية واختبار دقة العمليات والبيانات الخاصة بها، وفحص الإجراءات والوسائل الفنية المتبعة لبيان مدى كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول الجامعة وممتلكاتها، والتأكد من أن عمليات الصرف بما فيها العطاءات واللوازم يتم وفقاً للمخصصات المرصودة لها في الموازنة،

ومدى مطابقة القرارات والإجراءات المالية للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها في الجامعة لضمان سلامة التصرف بأموال الجامعة وسلامة قيودها وحساباتها.

- الرقابة الإدارية: وتهدف إلى التأكد من أن القرارات الإدارية بمستوياتها وأنواعها المختلفة تصدر وتنفذ بصورة سليمة وفق أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها في الجامعة، والمساهمة في تقديم مقترحات لإجراء التعديلات المناسبة على اللوائح المعمول بها في الجامعة بين الحين والآخر. (الموقع الإلكتروني لجامعة اليرموك)

٣- جهاز الرقابة والتدقيق الداخلي في جامعة مؤتة

تم إنشاء جهاز الرقابة والتدقيق الداخلي في جامعة مؤتة سنة ١٩٨٧، وهو مرتبط برئيس الجامعة بموجب المادة (٣٧) من النظام المالي في جامعة مؤتة رقم (٣٥) لسنة ١٩٨٧، ويتولى الجهاز الرقابة المالية على كافة إيرادات الجامعة ونفقاتها، والرقابة الإدارية والقانونية على جميع القرارات والإجراءات المتبعة وبمختلف أنواعها ومستوياتها، ومراعاتها لمصلحة الجامعة وحقوقها المالية، ويقوم الجهاز بمهمة الرقابة الميدانية على مختلف أعمال الجامعة إضافة إلى دراسة المعاملات المحولة إليه من رئيس ونواب رئيس الجامعة لبيان الرأي قبل اتخاذ القرار عليها. (الموقع الإلكتروني لجامعة مؤتة)

٤ - وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في جامعة العلوم والتكنولوجيا الأردنية

مسئولة عن المراجعة والحفاظ على أصول وموارد الجامعة وضمان معالجة الأداء المالي والإداري السليم وتقديم التقارير مباشرة لرئيس الجامعة وأهدافها:

- ١- حماية أصول وممتلكات الجامعة ومراجعة كفاءة استخدام الموارد.
- ٢- مراجعة المعاملات المالية والإدارية والتشغيلية لمختلف الوحدات والإدارات في الجامعة وتقييم مدى كفاءة وجودة الخدمات المقدمة.
- ٣- المحافظة على سرية وسلامة المعلومات وإعداد التقارير للمعاملات المالية.

٤- تقييم مدى التزام العمليات المالية والإدارية في الجامعة للقوانين والأنظمة والتعليمات التي وضعتها الجامعة.

٥- رفع مستوى كفاءة الموظفين والكشف عن الملاحظات المالية والإدارية و وضع توصيات لتحسين المستوى الإنتاجي والإداري والوظيفي للجامعة. (جامعة العلوم والتكنولوجيا الأردنية، الموقع الإلكتروني)

٥ -جهاز الرقابة الداخلية في الجامعة الهاشمية

يرتبط جهاز الرقابة الداخلية في الجامعة الهاشمية برئيس الجامعة مباشرة، ويتألف من مدير للجهاز يعين بقرار من الرئيس، وعدد من الموظفين من ذوي الخبرة والكفاءة والاختصاص، ويقوم الجهاز بمهمة التدقيق والرقابة المالية والإدارية على التصرف بأموال الجامعة وموجوداتها حسب القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة المعمول بها في الجامعة، وتكون أعمال الجهاز سابقة أو لاحقة أو اختبارية حسب مقتضى الحال. (الجامعة الهاشمية، الموقع الإلكتروني)

٦ - دائرة الرقابة الداخلية في جامعة آل البيت

باشرت الدائرة عملها عام ١٩٩٦ وتهدف الرقابة الداخلية وفقا للتعليمات الصادرة عن مجلس العمداء إلى التأكد من أن الأهداف المحددة قد تم انجازها وفقا للخطط والسياسات المرسومة ومراعاة مدى الالتزام بتطبيق الأنظمة والتعليمات حيث تقوم الدائرة من خلال خطة تنظيمية بتحديد المسؤوليات المختلفة بدقة وإيجاد الحلول وتقديم الدعم والتوصيات اللازمة.

يتكون كادر الدائرة من مدير، ومساعد للمدير للرقابة الإدارية يحمل بكالوريوس قانون ورئيس شعبة الرقابة الإدارية ويحمل دبلوم في اللغة الانجليزية، ومساعد للمدير للرقابة المالية يحمل بكالوريوس محاسبة ورئيس شعبة الرقابة المالية يحمل بكالوريوس محاسبة. (جامعة آل البيت، الموقع الإلكتروني)

٧ - دائرة الرقابة في جامعة البلقاء التطبيقية

أنشئت الدائرة سنة ١٩٩٨ وتتكون من عدد من الموظفين ذوي الخبرة والاختصاص بإشراف مدير يرتبط مباشرة برئيس الجامعة، وتعد دائرة الرقابة بمنزلة عين الإدارة العليا لمعرفة ما يجري على أرض الواقع وما فيه من تحقيق لمصلحة الجامعة وطلبتها والعاملين فيها، حيث تعنى بمسائل المتابعة والفحص والتدقيق والتقييم لكافة أوجه النشاط المتعلقة بسلامة العمل وصحة الإجراءات المالية والإدارية، والاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية وفق القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات المعمول بها، وأن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وتحقيقها بما يتفق والخطط المرسومة عن طريق التعرف على ما يجري في الواقع وتزويد الإدارة العليا بالتقارير والمعلومات والاقتراحات والتوصيات اللازمة لغايات تحسين الأداء. (جامعة البلقاء التطبيقية، الموقع الإلكتروني)

٨ - جهاز الرقابة الداخلية في جامعة الحسين بن طلال

تأسس جهاز الرقابة الداخلية مع بداية تأسيس الجامعة بمستوى دائرة ترتبط برئيس الجامعة مباشرة، وتباشر وحدة التدقيق والرقابة الداخلية مهامها بمقتضى تعليمات صدرت عن مجلس العمداء بموجب المادة (٣٥) من النظام المالي للجامعة، وتم تطوير وتعديل الهيكل التنظيمي لتصبح بمستوى وحدة إدارية ترتبط مباشرة مع مجلس الأمناء.

ويتولى الإشراف على وحدة التدقيق والرقابة الداخلية مدير يعين بقرار من رئيس الجامعة، يساعده في مهام الإشراف والإدارة مساعد، ويختص الجهاز في مسائل الرقابة المالية ومسائل الرقابة الإدارية، ويسعى جهاز الرقابة الداخلية إلى تحقيق أهداف محددة من خلال القيام بجملة من المهام بواسطة عدد من الموظفين ذوي الاختصاصات

المتعددة ضمن هيكل تنظيمي يكفل تحقيق مهامه. (جامعة الحسين بن طلال, الموقع الالكتروني)

٩ - دائرة الرقابة الداخلية في جامعة الطفيلة التقنية

أنشئت عام ٢٠٠٦ وترتبط برئيس الجامعة، ويعمل فيها عدد من العاملين الذين يتمتعون بكفاءة عالية في مجال الرقابة الإدارية والمالية والقانونية، وتقوم بعدد من الواجبات والمهام التي تسهم في قيام كليات الجامعة ودوائرها المختلفة بواجبها في سبيل تحقيق أهدافها.

ويمارس الجهاز عملة وفق قانون الجامعات الأردنية والتعليمات الخاصة به، وتكون رقابته كاملة تفصيلية أو اختيارية، فيحق له الاطلاع على أي مستند أو سجل أو أوراق لازمة للقيام بعملة، وتكون جميع المعلومات التي يحصل عليها موظفو الجهاز نتيجة القيام بأعمالهم ويرفعونها إلى المدير سرية، ويرفع مدير الرقابة تقاريره إلى الأستاذ الدكتور رئيس الجامعة. (جامعة الطفيلة التقنية, الموقع الالكتروني)

١٠ - قسم التدقيق والرقابة في الجامعة الألمانية الأردنية

تدعم إدارة التدقيق والرقابة مهمة الجامعة الألمانية الأردنية من خلال الشراكة مع إدارة الجامعة ومساعدة لجنة التدقيق واللجنة التنفيذية لمجلس الأمناء في الاضطلاع الفعال بمسؤولياتهم لحماية أصول وسمعة الجامعة والترويج لها، يكون مكتب مراجعة الحسابات في الجامعة مصدرا مستقلا وموضوعيا ومسؤولا عن المراجعة الداخلية لعمليات الجامعة وبرامجها وأنظمتها للرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لتحسينها، ويقدم الخدمات الاستشارية للإدارة. (الجامعة الألمانية الأردنية, الموقع الالكتروني)

٢-٢-٧ علاقة ديوان المحاسبة بالتدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية

أظهرت جداول ديوان المحاسبة للجامعات الرسمية أن أغلب الجامعات الحكومية الأردنية تعاني من العجز المالي خلال الأعوام من (٢٠١٢ - ٢٠١٤) حيث بلغ إجمالي العجز للسنوات الثلاث لدى الجامعة الأردنية (٢٧,٢) مليون دينار, وبلغ لدى جامعة اليرموك (٢,٣) مليون دينار, ولدى جامعة مؤتة (١٣,٨) مليون دينار, وبلغ لدى جامعة العلوم والتكنولوجيا (١,٨) مليون دينار, بينما بلغ العجز عند جامعة آل البيت (٥,٥) مليون دينار, وجامعة البلقاء (١٣,٦) مليون دينار, وجامعة الحسين (٣,٥) مليون دينار, وجامعة الطفيلة (٧) مليون دينار, والجامعة الألمانية (٦,٨) مليون دينار, بينما خلت الجامعة الهاشمية طيلة السنوات الثلاث من وجود عجز لديها, ليصبح مجموع العجز الكلي للجامعات الرسمية طيلة السنوات الثلاث (٦٧,٥) مليون دينار أردني. (تقرير ديوان المحاسبة للعام ٢٠١٥)

إن تعزيز وحدات التدقيق الداخلي في الدوائر والمؤسسات الحكومية يساهم في انتقال ديوان المحاسبة من التدقيق المسبق الى التدقيق اللاحق وفق معايير الرقابة الدولية وقانون ديوان المحاسبة الأردني, إن اجراءات التدقيق التي يقوم بها ديوان المحاسبة تعتمد على مدى قوة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية لدى الجهات المشمولة برقبته, حيث أن معايير الرقابة الدولية المتعلقة بالعمل الميداني تقتضي القيام بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية التي يتوجب على المدقق في القطاع العام القيام بها وتوثيقها, وكذلك تحديد حجم العينات التي يقوم بمراجعتها واختبارها بناء على ذلك التقييم. (خرايشة, ٢٠١٦)

إن قانون ديوان المحاسبة رقم ٢٨ لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته ينص على التدقيق اللاحق في كل نفقات الوزارات والدوائر الحكومية الخاضعة لرقابته، حيث نصت المادة ٢٥ من القانون: "على الرغم مما ورد في أي من أحكام هذا القانون، يتولى ديوان المحاسبة التدقيق اللاحق على النفقات، إلا أنه يجوز لرئيس ديوان المحاسبة في حالات خاصة وبموافقة رئيس الوزراء أن يقرر التدقيق في النفقات قبل الصرف"، أما الإيرادات العامة فإن التدقيق عليها يكون في أي مرحلة من مراحل تحصيلها، علماً بأن المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وديوان المحاسبة الأردني عضو فيها، تتضمن ضرورة التزام أجهزة الرقابة العليا بالتدقيق اللاحق وأن لا يكون شريكاً في اتخاذ القرار أو العمل التنفيذي، وذلك من باب الممارسات الفضلى.

مما سبق يتضح للباحث أن المهمة الرئيسية لديوان المحاسبة تتمثل في المحافظة على المال العام من الهدر والضياع، لذا يجب دعم وتعزيز دور وحدات الرقابة الداخلية في القطاع العام والذي تعد الجامعات الحكومية الأردنية إحدى عناصره، وحيث تعد مهمة التدقيق الداخلي في القطاع العام أحد عناصر الحوكمة الرشيدة ويمكن للتدقيق الداخلي المساهمة الفعالة في تحسين كفاءة ومستويات الأعمال الإدارية والمالية.

قامت الحكومة بوضع خطة لإنشاء وتفعيل وحدات رقابة داخلية في كل الوزارات والدوائر الحكومية، وتم إصدار أكثر من بلاغ بهذا الخصوص، وبعد ذلك تم إصدار نظام الرقابة الداخلية رقم ٣ لسنة ٢٠١١ وتعديلاته، وعدد من التعليمات الصادرة بموجبه، والتي تؤكد جميعها على تعزيز وحدات الرقابة الداخلية ورفع كفاءتها لتمكينها من قيامها بالتدقيق السابق وفق أحكام النظام المشار إليه، كما يقوم ديوان المحاسبة

بإجراء متابعة وتقييم دوري ومستمر لوحدات الرقابة الداخلية لبيان مدى قيامها بمهامها المناطة بها وفق أحكام النظام، وفي حال ظهور عدم كفاءة أي من هذه الوحدات نتيجة لعمليات التقييم، فإن ديوان المحاسبة يقوم بإعلام معالي وزير المالية لاتخاذ الإجراءات المناسبة بهذا الخصوص ويحق لديوان المحاسبة في حالة التقصي في أداء هذه الوحدات، إعلام دولة رئيس الوزراء والطلب منه العودة إلى التدقيق السابق حفاظاً على المال العام

٢- ٣ المبحث الثالث: جودة التدقيق

١-٣-٢ تمهيد

٢-٣-٢ مفهوم جودة التدقيق

٣-٣-٢ أهمية جودة التدقيق

٤-٣-٢ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

٥-٣-٢ التقارير المتعلقة بجودة التدقيق

٢-٣-١ تمهيد

مهنة التدقيق من المهن التي تؤسس عليها نشاطات الأعمال، والتي يجب أن يراعى عند مزاولتها الالتزام بالمعايير الدولية والمحلية للتدقيق، والالتزام بقواعد السلوك المهني، وهناك مطالبات من قبل الأطراف ذات العلاقة بضرورة الاهتمام بجودة التدقيق حتى يتسنى لتلك الأطراف من اتخاذ قرارات مبنية على مصادر موثوقة، وإن الاهتمام بجودة التدقيق سوف يؤثر على مصداقية وموثوقية المعلومات المالية التي يقدمها الإبلاغ المالي للأطراف ذات العلاقة. (مزهري، ٢٠١٨)

تتطلب أخلاقيات المهنة من المدققين تنفيذ واجبهم بما يتوافق مع المعايير المحاسبية، كما أشارت الأدبيات المحاسبية إلى أن أداء المدققين لعملهم في ظل أخلاقيات المهنة يؤدي لاتخاذ المدققين أحكاماً مهنية أكثر تحفظاً، وذلك بسبب زيادة الشك المهني لديهم، مما يدفعهم لبذل مجهود إضافي، مما يؤثر بشكل جوهري على جودة التدقيق. (Enofe , 2015)

إن انهيار شركة انرون والتي تعد من أكبر الشركات العالمية، وما تبعها من انهيار واحدة من أكبر خمس شركات تدقيق في العالم وهي شركة آرثر أندرسون، لم يكن نتيجة خرق في النظام، لكنه فشل ذريع في الرقابة وجودة التدقيق، مما تسبب بالعديد من الانتقادات وخصوصاً في الولايات المتحدة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية وغيرها من المنظمات، فظهرت الحاجة إلى معالجة لهذا الوضع بسبب اهتزاز ثقة المستثمرين، حيث ظهر قانون سربانس أوكسلي (Sarbanes Oxley) الذي يطلب من كل شركة إصلاح استقلاليتها، وأن تحصل على آراء حول أنظمة الرقابة الداخلية من مدقق خارجي. (اللهيبي، وخلف، ٢٠١٣)

تتعرض جودة التدقيق على الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، حيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، وتساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية. (الوردات، ٢٠٠٦)

٢-٣-٢ مفهوم جودة التدقيق

لم يتم تحديد مفهوم معين لجودة التدقيق تتفق عليه كل المنظمات المهنية أو الباحثين، حيث تم تعريف جودة التدقيق من قبل (De Angelo) عام ١٩٨١ بأنها اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية والإبلاغ عنها في تقريره، أما لجنة بازل (Basel committee) فقد عرفت جودة التدقيق سنة ٢٠١٣ أنها تقديم رأي مهني مستقل وملائم عن القوائم المالية للزبون وفقا لمعايير التدقيق الدولية المقبولة قبولا عاما. (الطائي، وعثمان ٢٠١٧)

كما عرفت جودة التدقيق بأنها مدى المطابقة مع المتطلبات، ويكون ذلك بسعي المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بشكل يؤدي لتلبية احتياجات الإدارة، وتقوم جودة التدقيق على الأداء الجيد لنظام الرقابة، ومدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق، بهدف الوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر في الشركة، لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول. (القاضي، ٢٠٠٨)

ومن الناحية المهنية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة، وتقديم التوصيات لمعالجتها أو الحد منها، وإمكانية

تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل, أما أكاديميا فعرفت جودة التدقيق أنها الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بعملية التدقيق.(درس, ٢٠١٠)

تكون التقارير صحيحة عندما تكون خالية من الأخطاء والتحريفات, وتكون آمنة في الاستناد إلى الحقائق والوقائع المتعلقة بها, وتكون التبليغات موضوعية عندما تكون منصفة ومحايدة وغير متحيزة وتكون ناتجة عن تقييم منصف ومتوازن لكل الحقائق والوقائع والظروف, وتكون التبليغات واضحة عندما تكون منطقية ويسهل فهمها ولا تتضمن اصطلاحات فنية غير ضرورية, وتقدم كل المعلومات الهامة والوثيقة الصلة بالموضوع, وتكون التبليغات كاملة عندما لا ينقصها أي شيء ضروري وأساسي بالنسبة لمن سيتلقى تلك التبليغات, وتكون حسنة التوقيت عندما يتم إصدارها في الوقت المناسب وبالسرعة اللازمة حسب أهمية الموضوع, بما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. (IIA , 2017)

كما عرف ديوان المحاسبة الأردني جودة التدقيق بأنها مدى الالتزام بمسار أو بنتيجة مجموعة من الشروط الموضوعية مسبقا والتي يعتقد بأنها لازمة للقيمة النهائية التي يوفرها المسار أو توفرها النتيجة، من خلال أداء العمل بمستوى عال من الجودة وذلك بما يتصل بالأبعاد التالية: (دليل ضبط وتوكيد الجودة , ديوان المحاسبة الأردني)

- دلالة المسائل التي تعنى بها الأعمال الرقابية وقيمتها.
- الموضوعية والإنصاف اللذين تقوم عليهما عملية التقييم والآراء الصادرة بموجبها.
- مدى تخطيط واكتمال الأعمال الرقابية وتنفيذها.
- وثوقية الآراء أو الاستنتاجات وصوابها، ووجاهة التوصيات ومناسبة الوسائل الأخرى الواردة في التقارير والمنتجات.

- الانضباط الزمني لإصدار التقارير الرقابية وصلة ذلك بالآجال القانونية وحاجات المستخدمين .

- وضوح عرض التقارير الرقابية والأعمال ذات الصلة.

- فعالية النتائج والآثار المحققة.

مما سبق يرى الباحث أن جودة التدقيق تعني التزام المدقق بقواعد وآداب المهنة وذلك بالمحافظة على النزاهة والحياد، وأن تتصف تقاريره بالمهنية وتؤدي إلى تلبية طموحات واحتياجات مستخدمي مخرجات أجهزة التدقيق من تقارير وتبليغات، مع مراعاة التوقيت المناسب واكتمال المعلومات المفيدة لصانع القرار، وهي متطلب أساسي لحصول الثقة في عمل التدقيق الداخلي لإقناع جميع الأطراف ذات العلاقة والمصلحة بالمنشأة محل التدقيق.

٢-٣-٣ أهمية جودة التدقيق

إن مسألة تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية تتأثر بشكل مباشر بالمعايير الأخلاقية لمهنة المحاسب ومدى الالتزام بها، فأني تهاون أو لامبالاة بتلك المعايير سينعكس بعدم تحقيق الجودة في معلومات تلك التقارير، ومن ثم سينعكس ذلك على أداء ونشاط المنشأة ككل. (محمود، وآخرون ٢٠١١)

وتتضح أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية: (الاهل، ٢٠٠٨)

١- تأكيد التزام المدقق بالمعايير المهنية.

٢- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات.

٣- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

٤- تخفيض صراعات الوكالة.

٥-المساهمة في تدعيم مفهوم الحوكمة .

ويرى الباحث أن الوصول إلى جودة التدقيق في الجامعات الحكومية الأردنية له أهمية بالغة, نظرا لأهمية الجامعات, والانتقادات المستمرة للمحاسبة الحكومية التي لا تقل عن أهمية المحاسبة في القطاع الخاص, حيث يتوقع من وحدات التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية أن تظهر الاستجابة الفورية لمتطلبات الرقابة, وترد على الاستفسارات, وأن تتمتع بالمسؤولية والشفافية لتوفير المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار, وتمتلك قنوات اتصال واضحة, كل ذلك من أجل الوصول إلى الشعور بالثقة في مخرجات هذه الوحدات.

٢-٣-٤ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

يعتبر استقلال المدقق من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية, وخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات والتهديدات التي تؤثر في استقلال المدقق, وأن الاستقلال يعد من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية, لإضفاء الثقة على تلك القوائم, وبناء على ذلك فإنه يمكن القول أن الاستقلال يمثل حجر الزاوية في ممارسة مهنة التدقيق. (عبيد, و شحاته, ٢٠٠٧)

تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على جودة التدقيق, ومن أهم هذه الصفات ذات الأثر الكبير على عملية إصدار الأحكام والتقدير الشخصي في التدقيق هي الخبرة المهنية لفريق التدقيق (الاهدل, ٢٠٠٨)

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية والعمليات التي تعمل مع بعضها البعض من أجل إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية, وتحقيق أهدافها فيما يتعلق بضمان تحقيق الخصائص النوعية للبيانات المالية, وكفاءة وفاعلية

الأنشطة، والالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات الموضوعية، وحماية الأصول فضلا عن إدارة المخاطر. (الياسري، ٢٠١٥)

ويرى الباحث أن الوصول إلى درجة جيدة من جودة التدقيق مرتبط بشكل وثيق مع مجموعة من العوامل منها:

١- تمسك المدققين والتزامهم التام بأخلاق مهنة التدقيق وأهمها النزاهة والحياد والفصل بين المصلحة الشخصية والعمل في التدقيق.

٢- امتلاك المدققين المؤهلات العلمية المناسبة والخبرة والكفاءة، وتوفير برامج ودورات للتدريب المستمر ليتمكنوا من القيام بعملهم بشكل صحيح.

٣- استقلالية المدققين ليتمكنوا من أداء أعمالهم بدون ضغوط داخلية أو خارجية.

٤- إتباع السلوك المهني والتقيّد بالقوانين والأنظمة والتعليمات والمعايير المحلية والدولية للتدقيق بما فيها معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA).

٥- تحري الدقة والموضوعية والشفافية والتوقيت المناسب في تقديم تقارير التدقيق.

٢-٣-٥ التقارير المتعلقة بجودة التدقيق

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج تأكيد وتحسين الجودة، ويتحدد شكل ومحتوى تبليغ الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة من خلال المناقشات مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، مع مراعاة مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي والرئيس التنفيذي للتدقيق، ولإثبات التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير، يراعى تبليغ نتائج التقييمات الخارجية والتقييمات الداخلية الدورية حال انتهائها، في حين يتم تبليغ نتائج المراقبة المستمرة مرة في السنة على الأقل، وتتضمن نتائج هذه التقييمات رأي المقيم أو فريق التقييم بشأن درجة التقيد

المشار إليها، وينبغي أن تتضمن الإفصاحات ما يلي: (IIA, 2017)

١- نطاق ووتيرة التقييمات الداخلية والخارجية.

٢- مؤهلات واستقلالية المقيم أو فريق التقييم بما فيها احتمالات وجود أي تضارب في المصالح.

٣- استنتاجات المقيمين.

٤- خطط الإجراءات التصحيحية.

عندما يكون من شأن عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو عملياته، فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التقيد وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

٢-٤ المبحث الرابع: ديوان المحاسبة الأردني

٢-٤-١ نشأة ديوان المحاسبة وتطوره

٢-٤-٢ مهام الديوان

٢-٤-٣ صلاحيات الديوان

٢-٤-٤ نطاق رقابة الديوان

١-٤-٢ : نشأة ديوان المحاسبة وتطوره

لقد تم إنشاء ديوان المحاسبة عام ١٩٢٨م، وقد كان ذلك في إمارة شرق الأردن، وكانت وظيفته التدقيق في الحسابات المالية لإمارة شرق الأردن، وقد صدر قانون "تدقيق وتحقق الحسابات عام ١٩٣١م، وتم تأسيس دائرة تدقيق وتحقق الحسابات على أثره وذلك استناداً إلى المادة ١٩ من القانون الأساسي لإمارة شرق الأردن، وكانت مهمتها فحص الحسابات الحكومية المتعلقة بالإيرادات والنفقات والأمانات والسلف، وكذلك الأموال الخاصة الداخلة في القيود المالية للدولة. (ديوان المحاسبة في خمسين عاماً)

وقد صدر قانون ديوان المحاسبة رقم (٢٨) عام ١٩٥٢م، وكان هذا القانون بعد صدور دستور المملكة الأردنية الهاشمية عام ١٩٥٢ حيث نصت المادة (١١٩) من الدستور على تشكيل قانون ديوان المحاسبة لمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها. (قانون ديوان المحاسبة الأردني رقم (٢٨) لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته) وفي عام ٢٠٠٢ تم إجراء التعديل على قانون ديوان المحاسبة، والذي جاء بموجب القانون المؤقت المعدل رقم ٣ لسنة ٢٠٠٢، وقد شمل التعديل عدة نواحي ومن أبرزها: (موقع ديوان المحاسبة، معلومات عامة)

• تدقيق النفقات لاحقاً وعكس ذلك فإن الأمر يتطلب موافقة رئيس الوزراء على ذلك، حيث كانت النفقات تدقق وفق المنظور السابق تدقيقاً مسبقاً للمبالغ التي تزيد عن (٥٠٠٠) دينار حيث كان الديوان ينتهج أسلوب التحول التدريجي من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق في كافة إجراءات التدقيق.

• إضافة الرقابة الإدارية كنوع جديد من الرقابة التي يمارسها الديوان بالإضافة إلى الرقابة المالية علماً بأن الديوان يمارس هذه الرقابة منذ تأسيسه على القرارات والإجراءات الإدارية التي لها علاقة أو ارتباط بالأموال المالية.

- إضافة رقابة البيئة للتأكد من سلامة تطبيق التشريعات البيئية المعمول بها بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة، بالإضافة إلى ممارسة رقابة الأداء.
- اتساع نطاق الرقابة التي يمارسها الديوان، فقد أضيفت إلى مظلة الديوان الرقابية المؤسسات العامة.
- كما تم بموجب التعديل المشار إليه إعطاء الحق للديوان الاستعانة بالمستشارين والخبراء والاختصاصيين في الأمور التي تستدعي معرفتها خبرة فنية.
- تم إخضاع الموظفين والمستخدمين للمساءلة القانونية في حالة امتناعهم عن تقديم الوثائق لمدققي الديوان لغاية تدقيقها أو في حالة عدم الرد على استيضاحات الديوان ضمن المدة المسموح بها في القانون.

٢-٤-٢ مهام الديوان:

- ١- مراقبة واردات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها وحسابات الأمانات والسلفات والقروض التسويات والمستودعات.
- ٢- تقديم المشورة في المجالات المحاسبية للأجهزة الخاضعة لرقابته.
- ٣- الرقابة على الأموال العامة للتأكد من سلامة إنفاقها بصورة قانونية وفاعلة.
- ٤- التأكد من سلامة تطبيق التشريعات البيئية المعمول بها بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة
- ٥- التثبت من أن القرارات والإجراءات الإدارية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تتم وفقاً للتشريعات النافذة.
- ٦- تقديم تقرير سنوي عن الحساب الخاص بكل سنة مالية إلى مجلس النواب يتضمن آراءه وملحوظاته ويبين المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها في بدء كل دورة عادية أو كلما طلب مجلس النواب منه ذلك.

٢-٤-٣ صلاحيات الديوان:

يتمتع ديوان المحاسبة بالصلاحيات التالية: (قانون ديوان المحاسبة لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته)

١- التدقيق في الحسابات وبجرد النقد والطابع والوثائق والمستندات ذات القيمة المالية إضافة إلى جرد اللوازم في أية دائرة.

٢- تدقيق أي مستند أو سجل أو أوراق لازمة لتحقيق قناعة كاملة بدقتها، والاطلاع على المعاملات الحسابية والمالية في جميع الدوائر في أي دور من أدوارها سواء ما يتعلق منها بالإيرادات أو النفقات كما وله حق الاتصال المباشر بالموظفين الموكول إليهم أمر هذه الحسابات ومراسلتهم.

٣- التدقيق بصورة يتأكد منها بأن الحسابات جارية وفقاً للأصول الصحيحة وان التدابير المتخذة للحيلولة دون الشذوذ والتلاعب كافية وفعالة، وله أن يوجه النظر إلى أي نقص يجده في التشريع المالي أو الإداري، وان يتثبت من ان القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمور المالية والحسابات معمول بها بدقة، وأن يلفت النظر إلى أي تقصير أو خطأ وأن يبين رأيه في كفاية الأنظمة والتعليمات لتحقيق أغراض القوانين المالية.

٤- الاطلاع على جميع التقارير والمعلومات الواردة من المفتشين سواء كانوا ماليين أو إداريين، وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها مساس بالأمور المالية والإدارية، وأن يطلب تزويده بكل ما يريد الاطلاع عليه من معلومات وإيضاحات من جميع الدوائر مما له مساس بأعمال دائرته.

٥- لرئيس ديوان المحاسبة أن يستعين بمستشارين وخبراء واختصاصيين في الأمور التي تستدعي معرفتها خبرة فنية.

٢-٤-٤ نطاق رقابة ديوان المحاسبة

تشمل رقابة ديوان المحاسبة ما يلي: (قانون ديوان المحاسبة لسنة ١٩٥٢، المادة ٤)

- ١- الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة والمؤسسات العامة.
- ٢- المجالس البلدية والقروية ومجالس الخدمات المشتركة.
- ٣- أي جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان المحاسبة بتدقيق حساباتها.
- ٤- الشركات التي تملك الحكومة ما نسبته (٥٠%) فأكثر من أسهمها، وقد تم إضافة هذا الفقرة بالقانون رقم ١٨ لسنة ٢٠٠٧ قانون معدل لقانون ديوان المحاسبة.
- ٥- أي جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف الديوان بتدقيقها، وقد تم إضافة هذا الفقرة بالقانون رقم ١٨ لسنة ٢٠٠٧ قانون معدل لقانون ديوان المحاسبة.

٢-٥ المبحث الخامس: الدراسات السابقة

٢-٥-١ الدراسات باللغة العربية

٢-٥-٢ الدراسات باللغة الانجليزية

٢-٥-٣ ملخص الدراسات السابقة

٢-٥-٤ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

٥-٢ المبحث الخامس: الدراسات السابقة

تمهيد

من أجل تكوين إطار نظري لموضوع الدراسة الحالية وتوضيح الجوانب الأساسية فيها، فقد قام الباحث بمراجعة الدراسات السابقة سواء المنشورة بالمجلات العلمية المحكمة، أو الرسائل والأطاريح العلمية، وتم الاستفادة من بعضها لما لها من علاقة بموضوع الدراسة وتخدم جوانبها المتغيرة، وفيما يلي استعراض لهذه الدراسات:

١-٥-٢ الدراسات باللغة العربية:

١ - دراسة رشيد وآخرون (٢٠١٢)، بعنوان: "فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الحد من الفساد المالي، ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، كما قام الباحث بتطبيق الدراسة على مجتمع الدراسة وهو جامعة الموصل، حيث تكونت عينة الدراسة من (٤٠) فرداً من العاملين في الجامعة. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث يتضمن دراسة للمراجع والمصادر العلمية المتخصصة في موضوع المحاسبة، واستخدمت الدراسة المتوسطات الحسابية واختبار الانحدار الخطي البسيط في اختبار الفرضيات، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الرقابة المالية في الجامعة تقتصر للإجراءات الكاملة التي تحد من الفساد سواء كان ذلك في الجوانب العامة للرقابة الإدارية والمحاسبية، أو في الإجراءات

الخاصة التي تتعلق بالعمليات المحاسبية مثل الصرف والرواتب والصندوق والمقاولات والمخزون، كما أظهرت النتائج أن الهيئات الرقابية في العراق ومنها ديوان الرقابة المالية يقوم بتقييم كفاءة الأنظمة الرقابية لأجهزة الدولة باستخدام أسلوب الاستبيان دون إجراء الاختبارات الإحصائية بهدف التأكد من صحتها. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز نظام الرقابة المالية لأثره الواضح في الحد من الفساد المالي.

٢ - دراسة المطيري (٢٠١٢) بعنوان : قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، وقام الباحث بعمل استبانة تكونت من (٥٣) فقرة تم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من (٧٢) شخص من المدققين الداخليين ، والمدققين الخارجيين و المدراء الماليين في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ، تم تحليل النتائج باستخدام برنامج (SPSS) .

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ، منها أنه يوجد أثر للقواعد الأخلاقية (الموضوعية والاستقلالية ، المصداقية ، النزاهة والشفافية ، الكفاءة المهنية ، السرية) على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المستجيبين في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ، وفي ضوء هذه النتائج أوصى الباحث بضرورة تعزيز أخلاقيات مهنة التدقيق ، وأن تقوم الشركات الصناعية الكويتية بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها على العاملين لديها ، وتعزيز قدرة موظفيها على مواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة ، وان تتأكد

الشركات الصناعية الكويتية من مدى التزام مدقق الحسابات بالاستقلالية والحيادية ، والتحقق من مدى التزام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وحيادية .

٣ - دراسة بني خالد، وحتاملة، (٢٠١٣)، بعنوان : الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية

هدفت الدراسة التعرف إلى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في الجامعات الرسمية الأردنية، وتكون مجتمع الدراسة الجامعات الرسمية الأردنية وتألفت العينة من مدققي ديوان المحاسبة، وموظفي الدائرة المالية وعددهم (٢٢٤) موظفًا، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت إلى ابتعاد جميع فقرات الفاعلية عن الصفر (المصفوفة الصفرية)، والأكثر ابتعادًا (عدم تحسن نوعية التقارير التي يقدمها الديوان، وتُشكل رقابة الديوان رقابة وقائية بدرجة متوسطة، وانخفاض الاستجابة للتوصيات التي يقدمها الديوان للجهات الخاضعة لرقابته، وتزايد كل من المخرجات الرقابية والوفورات المالية).

وأكثر المتغيرات تأثيرًا ذات دلالة إحصائية على الفاعلية فحص أنظمة وإجراءات العمل الرقابي، وضغوطات العمل الرقابي، والمبادئ الأخلاقية للمدققين، ولم يكن لنمط الرقابة وهيكله ومعايير العمل الرقابي أثر في الفاعلية ، ولكن تبين وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على الفاعلية، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور ديوان المحاسبة الرقابي على الجامعات الرسمية الأردنية.

٤ - دراسة أبو هذاف (٢٠١٤)، بعنوان: "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين ، وذلك من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي والمتغيرات

المؤثرة فيه ، والمتمثلة في توفر الاستقلال للديوان ، واعتماد معايير الرقابة الدولية ، وتوفر التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين العاملين بالديوان ، واستخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل ، واستخدام أساليب الأداء الرقابي الحكومي عند التنفيذ ، وتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة ، أما عينة الدراسة فتكونت من مفتشي ديوان الرقابة والمحاسبين العاملين في الدوائر المالية بالجهات الخاضعة للرقابة بواقع (١٨٩) فرداً ، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، وأظهرت نتائج الدراسة ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها ، ووجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان بالإضافة إلى عدم كفاية الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه ، كما وجد قصور من الديوان في الاهتمام بالدورات التدريبية اللازمة لتأهيل المفتشين ، وعدم استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة أو أساليب الأداء الرقابي الحكومي في أداء الأعمال الرقابية ، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على توفير التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين العاملين بالديوان ، واستخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل .

٥ - دراسة بيوض (٢٠١٤) بعنوان: "مدى التزام وتطبيق ديوان المحاسبة لقواعد السلوك الوظيفي"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز قواعد السلوك الوظيفي (المهني) التي ينبغي أن يطبقها ديوان المحاسبة ومراجعوه والصادر عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية، كذلك تطبيقهم لها ،ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج التحليلي الاستقرائي من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات وغيره من المصادر التي يمكن الاعتماد عليها في الجانب النظري للدراسة، بالإضافة إلى ذلك قام الباحث باستخدام المنهج التحليلي الوصفي، وذلك من خلال استمارة الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة، والتي تتمثل

في المراجعين بديوان المحاسبة في مدينة طرابلس (الإدارة العامة وفرع طرابلس في ليبيا) ، وقد خلصت الدراسة إلى أن ديوان المحاسبة ومراجعيه ملتزمون بتطبيق قواعد السلوك المهني، رغم انه لم يصدر حتى الآن قواعد للسلوك الوظيفي (المهني) في ديوان المحاسبة ، وأوصى الباحث بأن يتم اعتماد الفقرات والشروط الواجب توفرها المتضمنة في هذه الدراسة، والالتزام بها من ديوان المحاسبة ومراجعيه ، لمساعدة ديوان المحاسبة في أن يقدم الخدمات ذات الجودة الجيدة وحماية المال العام من الاختلاس .

٦ - دراسة جعارة وآخرون (٢٠١٥) بعنوان: " قياس ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني في جهود مكافحة الفساد " دراسة استطلاعية في ديوان المحاسبة الأردني "

هدفت الدراسة إلى قياس ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لأغراض مكافحة الفساد، من نظر وجهة المدققين العاملين في ديوان المحاسبة، ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي وتصميم استبانة وزعت على عينة عشوائية مكونة من (٨٤) مستجيب من مجتمع الدراسة ، واستخدمت الدراسة المتوسطات الحسابية واختبار (ت) في اختبار الفرضيات ، وتوصلت الدراسة إلى أن إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة في القطاع العام ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد، وإن كان هناك ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات ، وعلى ضوء هذه النتائج قدمت الدراسة عددا من التوصيات أهمها تحديث وتطوير إجراءات العمل الرقابي في ديوان المحاسبة حتى تكون أكثر ملائمة لمكافحة الفساد مع التركيز على الرقابة الإدارية ورقابة الأداء بما يكفل استخدام أمثل للموارد البشرية، وتوسيع صلاحيات

المدققين في ديوان المحاسبة وتفعيل دورهم في المساءلة وتفويضهم صلاحية الضابطة العدلية ومنحهم الحصانة.

٧ - دراسة رحاطه (٢٠١٦) بعنوان فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وسبل تفعيلها.

هدفت هذه الدراسة للتعرف على درجة فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وذلك من خلال وجهة نظر العاملين في الوحدة والإداريين في الجامعة , واستخدم الباحث المنهج الوصفي المسحي , حيث تم إعداد استبانة لقياس ثلاث محاور رئيسية هي : درجة فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي من وجهة نظر العاملين في الوحدة والقادة الإداريين , وجود فروق في تقدير درجة فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي بين العاملين في الوحدة والقادة الإداريين في الجامعة , وما هي سبل تفعيل عمل الوحدة من وجهة نظر العاملين في الوحدة والإداريين في الجامعة .

تم توزيع الاستبانة على ٢٧٠ فرد , وتم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS في التحليل , وأظهرت النتائج أن درجة فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية من وجهة نظر أفراد العينة كانت متوسطة , ولا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين القادة الإداريين في الجامعة والعاملين في الوحدة في تقدير فاعليتها , أوصت الدراسة بضرورة زيادة العمل الرقابي الميداني , وتفعيل استقلالية الوحدة عن رئاسة الجامعة , وضرورة تزويد وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية بالكفاءات المدربة .

٨-دراسة جودي وبن غزال (٢٠١٧) بعنوان : مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات .

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بحوكمة الشركات وبأخلاقيات مهنة المحاسبة، وعرض مبادئ كل منهما ، وتوضيح كيفية مساهمة المبادئ الأخلاقية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، وذلك من خلال مراجعة الأدبيات في هذا المجال والبحوث العلمية المنشورة والربط بين حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة .

تطرقت الباحثتان إلى مفهومحوكمة الشركات ومفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة ومن ثم دراسة دور المبادئ الأخلاقية في تفعيل مبادئ الحوكمة . توصلت الدراسة إلى أن تطبيق الشركات للحوكمة يساهم في تحقيق عدة أهداف ، منها تشجيع التعاون بين الشركة والمساهمين ، وتحقيق الاستدامة الاقتصادية ، وتحقيق المساواة بين صغار المستثمرين وكبار المستثمرين ، وبين المستثمرين المحليين والأجانب ، كما أن التزام المحاسبين بالمبادئ الأخلاقية يساهم في المحافظة على الثقة ، وتحقيق العدالة في التقارير والقوائم المالية التي يقدمها المحاسب لكل الأطراف ذات المصالح في الشركة ، كما أن هناك علاقة بين الحوكمة وأخلاقيات مهنة المحاسبة ، وأن التزام المحاسبين بمبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة يساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات .

٩ - دراسة النجار والغرباوي (٢٠١٧) بعنوان : دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات الإدارة العليا لبعض السياسات المحاسبية في ظل المدخل الأخلاقي .

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات الإدارة العليا لبعض السياسات المحاسبية في ظل المدخل الأخلاقي من خلال انعكاس

أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق على قرارات الإدارة العليا لتكون أكثر عدالة وإنصاف ورشد ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة تكونت من جزأين ، الجزء الأول يتضمن معلومات عامة يهدف لقياس تجانس مجتمع الدراسة المكون من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ، ومحاسبين قانونيين ، وأساتذة الجامعات في العراق ، أما الجزء الثاني من الاستبانة يتعلق بمحورين : أولاً أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق ، ثانياً دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ظل أخلاقيات مهنة الرقابة والتدقيق .

توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن مراقب الحسابات عند تطبيقه لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق فإنه يرشد قرارات الإدارة العليا المتعلقة باختيار سياسات محاسبية تسهم بتخفيض عملية إدارة الأرباح وتحقق الرفاهية الاجتماعية، ومن أهم توصيات الدراسة أن على مراقب الحسابات الإحاطة بجميع أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق حتى تكون دستوراً له عند إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية.

١٠- دراسة لبلاطة (٢٠١٨) بعنوان دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية.

هدفت هذه الدراسة لإبراز دور أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك بتوضيح العلاقة بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية، وتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العامة والخاصة، واتبعت المنهج الوصفي التحليلي ، وكانت عينة الدراسة مجموعة من المهنيين تم توزيع ٨٥ استبانة عليهم ، تم تحليلها باستخدام برنامج SPSS، توصلت

الدراسة إلى وجود اهتمام كبير من المؤسسات محل الدراسة بمتطلبات أخلاقيات المهنة من جهة ، والممارسات المحاسبية من جهة أخرى، وأنه يوجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية حسب الملكية والحجم ، ويوجد أثر ايجابي لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية ، وأوصت الدراسة بالاهتمام بشكل أكبر بالقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، والاهتمام بالاستقلالية والموضوعية والسرية والأمانة ، كما يجب على المؤسسات محل الدراسة أن تراعي أكثر الالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة ، كما أوصت بعمل دراسات لتغطية جوانب مثل دور تحمل المسؤولية في تحسين الممارسات المحاسبية وأثر أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة المعلومات المحاسبية ومدى مساهمة أخلاقيات المهنة في الحد من الفساد الإداري .

٢-٥-٢ الدراسات باللغة الانجليزية:

١-دراسة (Kayrak, 2008) بعنوان:

Evolving challenges for supreme audit institutions in struggling with corruption

التحديات التي تواجه مؤسسات الرقابة العليا في مواجهة الفساد

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة الإطار النظري لمشاركة مؤسسات الرقابة العليا في مكافحة الفساد ومساهماتها في الممارسة العملية. وعرضت الدراسة نقاشا نظريا وعمليا بشأن المساهمات المباشرة وغير المباشرة للأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد في اندونيسيا. وتحقيقا لهذه الغاية، اتبعت الدراسة منهج وصفي وتحليلي شامل للأجهزة العليا للرقابة من حيث فصل السلطة، وأدلة التدقيق، والشفافية، وسلطة التحقيق والمساءلة. وعليه فقد تم البحث في الوثائق الأساسية المتعلقة بموضوع الدراسة لتقييم دور الأجهزة العليا للرقابة بالتفصيل. وتوصلت الدراسة إلى أن المشاركة الفعالة لأجهزة

الرقابة العليا التي تتمتع بالاستقلالية المالية والتنظيمية والتشغيلية والوظيفية والتكليف بالتدقيق الذي تضمنه الدساتير والقوانين أمر ضروري من أجل ردع الفساد من خلال تعزيز المساءلة والانفتاح والحوكمة الرشيدة المالية العامة. وأوصت الدراسة بضرورة أن تقوم أجهزة الرقابة العليا بالإفصاح عن بعض الحالات المشبوهة للفساد على الرغم من أن معظمهم لا يتمتعون بأي سلطة للتحقيق في تلك الحالات.

٢-دراسة (Khasharmeh, 2009) بعنوان:

An Empirical Study of Qualification and Criteria Required of Public Auditors in Jordan

دراسة تطبيقية للمؤهلات والمعايير المطلوبة من المدققين العاميين في الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد المؤهلات والمعايير المطلوبة من المدققين العاميين لتسهيل نتائج التدقيق الفعالة والموضوعية، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي ، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة وتوزيعها على عينة عشوائية مكونة من (١١٢) مستجيب من مجتمع الدراسة تشمل كافة مدققي الحسابات والمديرين الماليين والمحاسبين في المؤسسات والإدارات الحكومية التي تخضع أنشطتها للتدقيق والإشراف من قبل ديوان المحاسبة الأردني كما قام الباحث بإجراء مقابلات شخصية، واستخدمت الدراسة المتوسطات الحسابية واختبار (ت) في اختبار الفرضيات ، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يجب أن يمتلك المدققين مؤهلات ومعايير معينة، وتشمل هذه الخصائص الاستقلال الذاتي على المستويين الشخصي والحكومي، والمؤهلات الأكاديمية والمهنية المناسبة، وأخلاقيات الموظفين في إدارة وإعداد تقارير مراجعة الحسابات، والمهارات المتصلة بالحاسوب لتقييم نظم الرقابة الداخلية، وتحليل البيانات ومراجعة الحسابات، ومهارات الاتصال القوية، وتأمين تعاون وثقة الموظفين

في الإدارات الحكومية ,وأوصى الباحث بناء على نتائج الدراسة إلى ضرورة تعديل قانون ديوان المحاسبة لتحقيق الاستقلال المالي والإداري، وإعداد معايير التدقيق الشاملة، وعقد دورات مستمرة وحلقات دراسية في مجال الحاسوب والتحليل المالي في عملية التدقيق .

٣-دراسة (Gene L.Dodaro2013) بعنوان :

Ethics and Integrity in Auditing a Prerequisite for Good Government

الأخلاق والنزاهة في التدقيق كشرط مسبق للحكم الرشيد

هدفت هذه الدراسة لتوضيح الدور الحيوي لمهنة التدقيق في الترويج للحكومة

الرشيدة والشفافية من خلال ملاحظة أربعة مجالات:

- كيف تمثل الأخلاق والنزاهة أساساً للتدقيق .

- مقدار الأهمية التي يوليها مكتب المسائلة الحكومية الأمريكي للأخلاق والنزاهة في عملة .

- دور الأخلاق والنزاهة في الإفصاح عن الحقائق الصعبة .

- كيف يساعد مكتب المسائلة الحكومية الأمريكي في تعزيز الأخلاقيات والنزاهة في التدقيق حول العالم .

خلصت الدراسة إلى أن مكتب المسائلة الحكومية الأمريكي يعتمد على المعايير الأخلاقية التي تمثل إطاراً للعمل لتوفير مستوى عالٍ من التدقيق الموضوعي والمستقل، الذي يؤدي إلى تحليل للمعلومات التي تحتاجها الحكومة الأمريكية لاتخاذ القرارات، وأن مكتب المسائلة الحكومية الأمريكي يعتمد على كتيب دليل أخلاقيات في عملة، وأن عملية وضع السياسات العامة يقوم بها الكونجرس

الأمريكي، لذا فإن المعلومات التي يتم تزويدها من مكتب المسائلة الحكومية مهمة جداً ، كما يسهم المكتب في المساعدة في تطوير المعايير الدولية في المحاسبة الحكومية من خلال المشاركة في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) ، وهي منظمة مهنية مستقلة غير سياسية تقوم بالتقريب بين مكاتب التدقيق الحكومية في العالم ، ومنها مكتب المسائلة الحكومية الأمريكي من ضمن أكثر من (١٩٠) عضو .

٤-دراسة (Okungu, 2015) بعنوان:

The Impact of Implementation of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting in Public Sector in Kenya

أثر تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على التقارير المالية في القطاع العام في كينيا.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في التقارير المالية في القطاع العام في كينيا. وتكون مجتمع الدراسة من ٤٧ حكومة مقاطعة و ٢٢ وزارة وإدارات حكومية. وقد تم اختيار عينة ملائمة من كل من الوزارات والسكان في المقاطعات. حيث تم جمع البيانات باستخدام الاستبانة والمقابلة والملاحظة الشخصية، حيث غطت الدراسة الفترة ما بين ٢٠١٢ و ٢٠١٥. وكشفت الدراسة أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لم تحسن عملية صنع القرار وليس لها أي تأثير على توحيد البيانات المالية في الوزارات والمقاطعات الحكومية. وخلصت الدراسة إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من شأنه أن يحسن المساءلة وقابلية المقارنة للبيانات المالية كما أنه يزيد من رضا المستخدمين عن طريق تعزيز

ثقتهم في الاعتماد عليها من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وبالتالي تحسين الإبلاغ المالي في كينيا. وأوصى الباحث العمل على تحديد الخصائص والمعايير في شكل ومحتوى التقارير الرقابية التي يتم إعدادها حسب المعايير الرقابية الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للرقابة المالية.

٢-٥-٣ ملخص الدراسات السابقة

ملخص الدراسات السابقة

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
رشيد وآخرون (٢٠١٢)	فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق : دراسة تطبيقية على جامعة الموصل .	بيان مدى فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الحد من الفساد المالي في جامعة الموصل .	أن ديوان الرقابة المالية يقوم بتقييم كفاءة الأنظمة الرقابية لأجهزة الدولة بأسلوب الاستبيان دون إجراء الاختبارات الإحصائية .	أسهمت في تعزيز الجانب النظري للدراسة خصوصاً لتشابه المجتمع لكونه في جامعة حكومية ويهدف للحد من الفساد المالي .
المطيري (٢٠١٢)	قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية	معرفة أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية	أنه يوجد أثر للقواعد الأخلاقية (الموضوعية والاستقلالية , المصداقية , النزاهة والشفافية , الكفاءة المهنية , السرية) على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المستجيبين في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة	قدمت مفاهيم وتصورات حول منهجية البحث وتم الاستفادة منها في وضع أسئلة الاستبانة ,

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
	الشركات الصناعية الكويتية		في سوق الكويت للأوراق المالية	وهذه الدراسة تعتبر اقرب الدراسات للموضوع المبحوث مع اختلاف مجتمع الدراسة من قطاع خاص إلى حكومي ، واختلاف ترتيب وتصنيف قواعد أخلاقيات المهنة حسب تصنيف الانتوساي .
بني خالد، وحتامه، هـ،) ٢٠١٣ (الدور الرقابي لـديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية	التعرف على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في الجامعات الرسمية الأردنية	ابتعاد جميع فقرات الفاعلية عن الصفر، والأكثر ابتعادا هو عدم تحسن نوعية التقارير التي يقدمها الديوان، وتُشكل رقيبته رقابة وقائية بدرجة متوسطة	قدمت فكرة للباحث عن الدور الرقابي لـديوان المحاسبة في الجامعات الرسمية الأردنية وفي تطوير التوجهات البحثية المختلفة والتي قامت عليها

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
				الدراسة الحالية كون مجتمع الدراسة المبحوث هو نفسه مع اختلاف متغيرات الدراسة والتركيز على التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية
أبو هداف (٢٠١٤)	تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة	تقويم الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين ، من خلال دراسة المقومات الضرورية للمعمل الرقابي مثل الاستقلالية واعتماد المعايير الدولية والتدريب واستخدام التكنولوجيا الحديثة .	ضعف تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، ووجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان وعدم كفاية الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه .	تطوير التوجهات البحثية المختلفة التي قامت عليها الدراسة الحالية كون القطاع المبحوث قطاع حكومي .
بيوض (٢٠١	مدى التزام وتطبيق ديوان	إبراز قواعد السلوك الوظيفي (المهني) التي ينبغي أن	أن ديوان المحاسبة في ليبيا ملتزمون بتطبيق قواعد السلوك المهني، رغم انه لم يتم حتى	أنها ساهمت في إبراز قواعد السلوك

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
(٤)	المحاسبة لقواعد السلوك الوظيفي	يطبقها ديوان المحاسبة ومراجعوه والصادر عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية (الانتوساي)	الآن إصدار قواعد للسلوك الوظيفي (المهني) في ديوان المحاسبة الليبي .	الوظيفة الحكومية والصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية، حيث منحت الباحث تصورات حول تلك القواعد.
جعارة وآخرون (٢٠١٥)	قياس ملاءمة إجراءات المحاسبة الأردنية لأغراض مكافحة الفساد، من نظر جهة المدققين العاملين في ديوان المحاسبة	قياس ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لأغراض مكافحة الفساد، من نظر جهة المدققين العاملين في ديوان المحاسبة	أن إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة في القطاع العام ملاءمة إلى حد ما لمكافحة الفساد، وإن كان هناك ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات	التعرف على جهود ديوان المحاسبة في تعزيز مكافحة الفساد لمعرفة مدى تعاونهم مع الباحث لإجراء الدراسة الحالية في الجامعات الحكومية

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
	في ديوان المحاسبة الأردني			الأردنية .
رحا ح ه) ٢٠١ (٦	فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وسبل تفعيلها .	التعرف على درجة فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وذلك من خلال وجهة نظر العاملين في الوحدة والإداريين في الجامعة ,	أن درجة فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية من وجهة نظر أفراد العينة كانت متوسطة , ولا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين القادة الإداريين في الجامعة والعاملين في الوحدة في تقدير فاعليتها	التعرف على جزء من مجتمع الدراسة وهو وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية والاستفادة من توصيات الباحث حيث أوصت الدراسة بضرورة زيادة العمل الرقابي الميداني , وتفعيل استقلالية الوحدة عن

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
				رئاسة الجامعة , وضرورة تزويد وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية بالكفاءات المدربة .
جودي وبن غزال (٢٠١٧)	مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات	التعريف بحوكمة الشركات وبأخلاقيات مهنة المحاسبة , وعرض مبادئ كل منهما , وتوضيح كيفية مساهمة المبادئ الأخلاقية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	أن تطبيق الشركات للحوكمة يساهم في تحقيق عدة أهداف , منها تشجيع التعاون بين الشركة والمساهمين , وتحقيق الاستدامة الاقتصادية , وتحقيق المساواة بين صغار المستثمرين وكبار المستثمرين , وبين المستثمرين المحليين والأجانب , كما أن التزام المحاسبين بالمبادئ الأخلاقية يساهم في المحافظة على الثقة , وتحقيق العدالة في التقارير والقوائم المالية التي يقدمها المحاسب لكل	تم الاستفادة من هذه الدراسة في بناء الإطار النظري والاطلاع على آخر الأدبيات المتوفرة عن أخلاقيات مهنة المحاسبة كون الدراسة حديثة وأثبتت أن التزام المحاسبين

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
			الأطراف ذات المصالح في الشركة	بمبادئ أخلاقيات المهنة يساهم في حوكمة الشركات
النجار والغربا وي (٢٠١٧)	دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات الإدارة العليا لبعض السياسات المحاسبية في ظل المدخل الأخلاقي .	بيان دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات الإدارة العليا لبعض السياسات المحاسبية في ظل المدخل الأخلاقي من خلال انعكاس أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق على قرارات الإدارة العليا	أن مراقب الحسابات عند تطبيقه لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق فإنه يرشد قرارات الإدارة العليا المتعلقة باختيار سياسات محاسبية تسهم بتخفيض عملية إدارة الأرباح وتحقق الرفاهية الاجتماعية	تم الاستفادة من هذه الدراسة في بناء الإطار النظري كونها تركز على المدخل الأخلاقي في بناء النظرية المحاسبية ومن أهم توصيات الدراسة أن على مراقب الحسابات الإحاطة بجميع أخلاقيات مهنة المحاسبة

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
				والتدقيق
لبلاطة) ٢٠١ (٨	دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين : دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية	إبراز دور أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية , وذلك بتوضيح العلاقة بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية	يوجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية حسب الملكية والحجم , ويوجد أثر ايجابي لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية	قدمت هذه الدراسة للدراسة الحالية مفاهيم حول أخلاقيات المهنة وتم الاستفادة منها في بناء الإطار النظري للدراسة , كما أن من توصياتها عمل دراسات حول أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة المعلومات المحاسبية .
Kay rak (٢٠٠٨)	Evolving challenges for supreme audit	مناقشة البعد المفاهيمي الناتج عن مشاركة مؤسسات الرقابة العليا في	أن المشاركة الفعالة لأجهزة الرقابة العليا التي تتمتع بالاستقلالية عند تكلفها بالتدقيق الذي تضمنه الدساتير والقوانين أمر ضروري	أعطت فكرة للباحث عن مكافحة الفساد في بيئة خارجية

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
	institutions in struggling with corruption	مكافحة الفساد ومدى مساهماتها في الممارسات العملية في اندونيسيا	لردع الفساد	وان هذه المشاكل موجودة في أكثر من مجتمع وأن المجتمع الأردني ليس الوحيد الذي يواجه مثل هذه المشاكل .
Kha shar meh (2009)	An Empirical Study of Qualification and Criteria Required of Public Auditors in Jordan	تحديد المؤهلات والمعايير المطلوبة من المدققين العامين في الأردن للوصول إلى نتائج التدقيق الفعالة والموضوعية	يجب أن يمتلك المدققين مؤهلات ومعايير معينة، وتشمل هذه الخصائص الاستقلال الذاتي على المستويين الشخصي والحكومي، والمتطلبات الأخلاقية	تم الاستفادة من هذه الدراسة لبيان أهمية الاستقلال الذاتي على المستويين الشخصي والحكومي، والمؤهلات الأكاديمية والمهنية

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
				المناسبة، وأخلاقيات الموظفين في إدارة وإعداد تقارير مراجعة الحسابات .
Gene L.D odar o (2013)	Ethics and Integrity in Auditing a Prerequisite for Good Government	توضيح الدور الحيوي لمهنة التدقيق في الترويج للحكومة الرشيدة والشفافية من خلال ملاحظة أربع مجالات : - كيف تمثل الأخلاق والنزاهة أساساً للتدقيق . - مقدار الأهمية التي يوليها مكتب المسائلة الحكومية الأمريكي للأخلاق والنزاهة في عملة . - دور الأخلاق	أن مكتب المسائلة الحكومية الأمريكي يعتمد على المعايير الأخلاقية التي تمثل إطاراً للعمل لتوفير مستوى عالٍ من التدقيق الموضوعي والمستقل ، الذي يؤدي إلى تحليل للمعلومات التي تحتاجها الحكومة الأمريكية لاتخاذ القرارات وأن مكتب المسائلة الحكومية الأمريكي يعتمد على كتيب دليل أخلاقيات في عملة ، وأن عملية وضع السياسات العامة يقوم بها الكونجرس الأمريكي ، لذا فإن المعلومات التي يتم تزويدها من مكتب المسائلة الحكومية مهمة جداً ، كما يسهم المكتب في	تم الإفادة من هذه الدراسة في بناء الإطار النظري خاصة أن الدراسة تناولت مكتب المسائلة الحكومية الأمريكي وهو الجهة الرقابية العليا في الولايات المتحدة الأمريكية ، وهو مؤسسة رائدة على مستوى

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
		والنزاهة في الإفصاح عن الحقائق الصعبة . - كيف يساعد مكتب المسائلة الحكومية الأمريكي في تعزيز الأخلاقيات والنزاهة في التدقيق حول العالم .	المساعدة في تطوير المعايير الدولية في المحاسبة الحكومية من خلال المشاركة في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) على الجانب الأخلاقي .	العالم في مجال الرقابة الحكومية , وانه يركز في عمله على الجانب الأخلاقي .
Okungu (2015)	The Impact of Implementation of International Public Sector Accounting Standards on Financial	تحديد أثر تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في التقارير المالية في القطاع العام في كينيا	أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لم تحسن عملية صنع القرار وليس لها أي تأثير على توحيد البيانات المالية في الوزارات والمقاطعات الحكومية	بناء الإطار النظري وإلقاء الضوء على أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الأخلاقية في القطاع العام التي تحسن المسائلة وقابلية المقارنة

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
	Reporting in Public Sector in Kenya			للبيانات المالية

٢-٥-٤ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة كونها تتناول جانبا مهما من الجوانب المرتبطة بصحة وسلامة وجودة مخرجات التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، وتوضح جانب على قدر كبير من الأهمية، وهو الجانب الأخلاقي والالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق في مجال المحاسبة الحكومية، وذلك من خلال وجهة نظر طرف ثالث هو مدقي ديوان المحاسبة الأردني، من خلال استفتاء آرائهم عن مدى نزاهة واستقلالية وكفاءة ومهنية وسرية المدققين الداخليين في الجامعات الحكومية الأردنية، وذلك اعتمادا على المعايير الأخلاقية المعتمدة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي)، ولذلك جاءت هذه الدراسة مختلفة في أهدافها عن أهداف الدراسات السابقة، كما أنها أجريت لتقيس متغيرات في بيئة الجامعات الحكومية الأردنية.

تناولت الدراسات السابقة العديد من الموضوعات وتتنوع اتجاهاتها البحثية فمثلا ركزت دراسة رشيد وآخرون (٢٠١٢) على مدى فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره

على الحد من الفساد المالي في جامعة الموصل في العراق، بينما ركزت الدراسة الحالية على الجانب الأخلاقي وأثره على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

بينما كانت الدراسة الأقرب للدراسة الحالية هي دراسة المطيري (٢٠١٢) التي اعتمدت ترتيباً مختلفاً لقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق، كما أنها تناولت أثر ذلك على القطاع الخاص ممثلاً بالشركات الصناعية الكويتية، بينما بحثت الدراسة الحالية في القطاع الحكومي، كما أنها أخذت برأي مدققي الحسابات في الشركات نفسها، على عكس الدراسة الحالية التي أخذت رأي طرف ثالث محايد وهو مدققي ديوان المحاسبة الأردني وذلك لغرض توخي الدقة والمصداقية في النتائج.

كما أن دراسة بني خالد والحاتمة (٢٠١٣) ركزت على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة على الجامعات الحكومية الأردنية وهي رقابة خارجية، بينما ركزت الدراسة الحالية على أخلاقيات المهنة وأثرها على جودة التدقيق الداخلي، أما دراسة بيوض (٢٠١٤) فقد هدفت لمعرفة مدى التزام ديوان المحاسبة بقواعد السلوك المهني، بينما ركزت الدراسة الحالية على قواعد أخلاقيات المهنة وأثرها على جودة التدقيق الداخلي، أما دراسة رحاحله (٢٠١٦) فقد هدفت للتعرف على درجة فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية التي هي جزء من وحدات التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، أما دراسة جودي وبن غزال (٢٠١٧) فقد بحثت في مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، بينما بحثت الدراسة الحالية في أثر قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي، والذي يمكن اعتباره جزءاً من الاتجاه الحديث في الحوكمة بشكل عام، أما دراسة النجار والغرباوي (٢٠١٧) فقد تناولت دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات الإدارة العليا في ظل المدخل الأخلاقي، والذي هو الأساس لبناء النظرية الأخلاقية في المحاسبة

وهو مصدر مهم للدراسة الحالية والعديد من الدراسات التي تقول بأهمية البعد الأخلاقي في المحاسبة وغيرها من المهن، فإن كان التطور التكنولوجي والاقتصادي والعلمي هاما، فإنه من المهم الالتزام بالجانب الأخلاقي للحصول على مخرجات صحيحة وملائمة ومرضية لجميع الأطراف ذات العلاقة وهو ما ركزت عليه الدراسة الحالية.

أما دراسة لبلاطة (٢٠١٨) فقد تناولت دور أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية العامة والخاصة، أما الدراسة الحالية فقد ركزت على قطاع حكومي واحد هو الجامعات الحكومية الأردنية، لاعتقاد الباحث بأهمية الحصول على نتائج متناسبة مع مجتمع الدراسة، وذلك بسبب الاختلافات بين القطاع العام والقطاع الخاص.

أما الدراسات باللغة الانجليزية مثل دراسة (Kayrak, 2008) التي ناقشت الإطار النظري لمشاركة مؤسسات الرقابة العليا في مكافحة الفساد في اندونيسيا فقد ركزت على الاستقلالية المالية والتنظيمية والتشغيلية والوظيفية، بما يضمنه الدستور والقوانين لردع الفساد، بينما هدفت الدراسة الحالية لمعرفة أثر قواعد أخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الداخلي وبالتالي معرفة هل لها أثر على مكافحة الفساد، أما دراسة (Khasharmeh ٢٠٠٩) فقد استعرضت مدى التنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام الأردني على النحو المشار إليه في تعليمات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة وهي بذلك تتشابه مع الدراسة الحالية من هذا الجانب، وركزت الدراسة الحالية على الجانب الأخلاقي تحديداً، أما دراسة (Gene L.Dodaro ٢٠١٣) فقد هدفت لتوضيح الدور الحيوي لمهنة التدقيق في الترويج للحكومة الرشيدة والشفافية في الولايات المتحدة الأمريكية وأن عملية وضع السياسات العامة يقوم بها الكونجرس الأمريكي، لذا فإن المعلومات

التي يتم تزويدها من مكتب المسائلة الحكومية مهمة جدا وهنا يبرز دور تشريعي لمكتب المسائلة الحكومية الأمريكي، بينما ركزت الدراسة الحالية على تفسير جانب عملي ناتج عن التزام بمنظومة أخلاقية، وتتشابه هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في اعتمادها على الاستبانة كأداة لجمع البيانات واستخدام الطرق الإحصائية في التحليل والوصول للنتائج.

الفصل الثالث: منهجية الدراسة

١-٣ طبيعة ونوع الدراسة

٢-٣ مجتمع الدراسة وعينتها

٣-٣ أداة الدراسة

٤-٣ صدق أداة القياس وثباتها

٥-٣ مصادر جمع البيانات والمعلومات

٦-٣ أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

١-٣ طبيعة ونوع الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية، تم فيها إتباع المنهج الوصفي التحليلي، بهدف التعرف على أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، وذلك من خلال استطلاع رأي مدققي ديوان المحاسبة العاملين في مكاتب ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، و وصف استجابة أفراد العينة لمتغيرات الدراسة المتمثلة في قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق، وتحليل النتائج، وتقديم التوصيات .

٢-٣ مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من مدققي ديوان المحاسبة في المراقبات الميدانية البالغ عددهم (٤٥٦) مدقق، وذلك حسب ما ورد في (ديوان المحاسبة الأردني ٢٠١٥)، معلومات حول الديوان <http://www.audit-bureau.gov.jo/ar/about-bureau/history>. وتكونت عينة الدراسة من (٢٥٠) مدقق في ديوان المحاسبة الأردني تم اختيارهم بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، وقام الباحث بتوزيع (٢٥٠) استبانة على مدققين في ديوان المحاسبة الأردني ممن عملوا، أو يعملون حالياً في مكاتب ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية وفي المراقبات الميدانية للديوان حيث يتم تدوير للمدققين في مكاتب المراقبات الميدانية، استرد منها (٢٢٢) وبعد مراجعة الاستبيانات تبين أن هناك (١٤) استبانة غير صالحة للتحليل الإحصائي، إما لعدم استكمال الإجابة أو لعدم الجدية، وبذلك فقد بلغ عدد عينة الدراسة الصالحة للتحليل (٢٠٨) استبياناً قام الباحث بالاعتماد عليها لأغراض التحليل، والجدول رقم (١) يوضح ذلك :

الجدول رقم (١)

عينة الدراسة ودرجة الاستجابة الفعلية

البيان	العدد	النسبة المئوية
الاستبيانات الموزعة	٢٥٠	%١٠٠
الاستبيانات المستردة	٢٢٢	%٨٩
الاستبيانات غير الصالحة للتحليل	١٤	%٦
الاستبيانات الخاضعة للتحليل	٢٠٨	%٨٣

٣-٣ أداة الدراسة

لقد تم اختيار الاستبانة كأداة لجمع البيانات وتكونت من فقرات غطت المحاور التي تم بناءها وتكوينها بالاعتماد على المعايير الأخلاقية الدولية المعتمدة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI (٢٠١٦) والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (2017 , IIA), ودليل قواعد سلوك وآداب المهنة (٢٠٠٧), وأيضاً من خلال دليل ضبط وتوكيد جودة التدقيق الصادر عن ديوان المحاسبة الأردني، واستناداً إلى دراسة المطيري (٢٠١٢)، ودراسة بيوض (٢٠١٤)، ودراسة جودي وبن غزال (٢٠١٧)، ودراسة النجار والغرباوي (٢٠١٧)، وجرى توزيع الاستبانة على أفراد عينة الدراسة، وتكونت الاستبانة من ثلاثة أجزاء رئيسية، وكما يلي:

١- الجزء الأول:

وخصص للتعرف على المتغيرات الديمغرافية للمستجيبين من مدققي ديوان المحاسبة، مثل (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة في

التدقيق في الديوان، المركز الوظيفي، الشهادات المهنية).

٢- الجزء الثاني:

وخصص للفقرات التي تغطي المتغير المستقل للدراسة، والتي تتمثل في المعايير الأخلاقية الدولية المعتمدة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (INTOSAI)، حسب المجالات التالية:

المجال الأول: النزاهة، وتم قياسها بثمان من الفقرات.

المجال الثاني: الاستقلالية والموضوعية وتم قياسها بثمان من الفقرات.

المجال الثالث: الكفاءة وتم قياسها بثمان من الفقرات.

المجال الرابع: السلوك المهني وتم قياسها بثمان من الفقرات.

المجال الخامس: السرية والمهنية وتم قياسها بثمان من الفقرات.

٣- الجزء الثالث:

وقد تم تخصيصه للعبارات التي تغطي المتغير التابع وهو جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية وقد تم قياسها باثنتي عشر فقرة.

تعديل المقياس :

لتحليل بيانات واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في الإجابة عن الأسئلة وذلك حسب الدرجة التالية:

مستوى الموافقة ودرجتها وفق مقياس ليكرت الخماسي

الوزن النسبي	درجة الموافقة	مستوى الموافقة
١٠٠%	٥	درجة عالية جدا
٨٠%	٤	درجة عالية
٦٠%	٣	درجة متوسطة

درجة منخفضة	٢	٤٠%
درجة متدنية جدا	١	٢٠%

وقد اعتمد الباحث على ثلاثة مستويات لبيان مدى الأثر، وذلك لتفسير النتائج

الخاصة بالاستبانة وذلك على النحو التالي:

١. مستوى تأثير عالي للفئة ٤-٥.

٢. مستوى تأثير متوسط للفئة ٣- أقل من ٤.

٣. مستوى تأثير متدني للفئة ١- أقل من ٣.

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

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

مستوى موافقة ضعيف من (١) - (٢,٣٣).

مستوى موافقة متوسط من (٢,٣٤) - (٣,٦٧).

مستوى موافقة مرتفع من (٣,٦٨) - (٥).

٣-٤ صدق أداة القياس وثباتها

أولاً: الصدق الظاهري

تم قياس الصدق للتأكد من مدى صلاحية الفقرات التي تتضمنها محاور الاستبانة الستة والتي شكلت أداة لجمع البيانات، إذ تم عرضها على أساتذة مختصين بعلم المحاسبة في عدد من الجامعات الحكومية والخاصة للحكم على مدى صدقها الظاهري والمنطقي وعلى مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم بعد ذلك إجراء التعديلات

المقترحة من المحكمين قبل توزيعها على عينة الدراسة. والملحق رقم (٢) يبين أسماء محكمي استبانة الدراسة.

ثانيا : ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات أداة الدراسة استقرار النتائج واعتماديتها, وقدرتها على التنبؤ إلى أي مدى التوافق أو الاتساق في نتائج الاستبيان تم تطبيقها أكثر من مرة في ظروف مماثلة، وقد تم استخدام اختبار الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، الذي يقيس مدى التناسق في إجابات المبحوثين عن كل الأسئلة الموجودة في المقياس، كما يمكن تفسير (ألفا) بأنها معامل الثبات الداخلي بين الإجابات، ويدل ارتفاع قيمته على ارتفاع درجة الثبات ويتراوح ما بين (٠-١) وتكون قيمته مقبولة عند (٦٠%) وما فوق، وفي دراسات أخرى تكون مقبولة عند (٧٠%) وما فوق والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (٢) معاملات ثبات الداخلي (كرونباخ ألفا) لكل بعد من مجالات أداة الدراسة وللأداة ككل

المجال	البعد	عدد الفقرات	معامل ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا)
أخلاقيات مهنة التدقيق	النزاهة	٨	0.87
	الاستقلالية والموضوعية	٨	0.82
	الكفاءة	٨	0.93
	السلوك المهني	٨	0.91
	السرية والشفافية	٨	0.84
	مجال أخلاقيات مهنة التدقيق ككل	٤٠	٠,٨٧
مجال جودة التدقيق الداخلي ككل	١٢	٠,٨٦	
الأداة ككل	52	٠,٨٧	

يظهر من الجدول رقم (٢) أن جميع قيم معاملات كرونباخ ألفا كانت مرتفعة مما يدل على أن أداة الدراسة ذات مصداقية عالية.

٣-٥ مصادر جمع البيانات والمعلومات

قام الباحث بالحصول على المعلومات والبيانات للدراسة من مصدرين أساسيين:

١- المصادر الأولية:

تم الحصول عليها من خلال توزيع استبانة على مدقي ديوان المحاسبة العاملين في المراقبات الميدانية لمعرفة آرائهم حول متغيرات الدراسة، وتم تصميم مفردات الاستبانة بالرجوع لقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق الصادرة عن المنظمات الدولية وأيضاً من خلال دليل ضبط وتوكيد جودة التدقيق الصادر عن ديوان المحاسبة الأردني، وبالرجوع للدراسات السابقة، وبما يغطي الجوانب التي تناولها الإطار النظري للدراسة.

٢- المصادر الثانوية:

تم الرجوع إلى المصادر المكتبية ومراجعة الأدبيات السابقة، لوضع الإطار النظري لهذه الدراسة، وتحديداً تم الرجوع إلى كتب المحاسبة والمواد العلمية المكتوبة والمنشورة حول البعد الأخلاقي في المحاسبة وقواعد أخلاقيات المهنة، والإحصاءات الرسمية والتقارير الصادرة عن مراكز المعلومات والأبحاث، ورسائل الماجستير والدوريات المتخصصة والنشرات التي تبحث في موضوع الدراسة الحالية، ومراجعة الأبحاث العلمية المنشورة في المجالات المحكمة، والمواقع الالكترونية ذات الصلة مثل مواقع الجامعات الحكومية الأردنية وموقع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) وموقع ديوان المحاسبة الأردني، وكذلك بالرجوع للدراسات السابقة في هذا المجال العربية والأجنبية.

٦-٣ أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

لتحقيق أغراض الدراسة والتأكد من صحة فرضياتها قام الباحث بالاستعانة بالأساليب الإحصائية في تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية، وذلك بإدخالها في الحاسوب ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والاقتصادية (SPSS)، حيث استخدم الباحث أساليب الإحصاء لوصف خصائص المستجيبين باستخدام التكرارات والنسب المئوية، كما استخدم مجموعة من أساليب الإحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة وبالتحديد فقد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

١- معادلة كرونباخ ألفا، ومعامل الارتباط بطريق بيرسون: للتحقق من ثبات أداة الدراسة وثبات تطبيقها.

٢- التكرارات والنسب المئوية: للتعرف على توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية.

٣- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: للتعرف على إجابات أفراد عينة الدراسة على فقراتها.

٤- معادلة الانحدار الأحادي: لاختبار الفرضية الرئيسية.

٥- معادلة الانحدار المتعدد: وذلك لاختبار فرضيات الدراسة الفرعية.

الفصل الرابع عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

١-٤ وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

٢-٤ عرض نتائج التحليل الوصفي

٣-٤ عرض النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

تمهيد :

يشتمل هذا الفصل على عرض وتحليل للبيانات التي تجمعت لدى الباحث من خلال الاستبانة التي تم توزيعها على الأفراد المبحوثين من مدقي ديوان المحاسبة الأردني، وحسب إجاباتهم على كل فقرة من فقرات الاستبانة المتعلقة بكل مجال من مجالات الدراسة في محاولة للتعرف على أثر قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدقي ديوان المحاسبة الأردني، وليتم في هذا الفصل كذلك اختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات التي وردت في هذه الدراسة، وفيما يلي عرض تفصيلي لهذه النتائج.

٤-١ وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

يبين الجدول رقم (٣) النتائج المتعلقة بالخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (٣)

توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية (n= ٢٠٨)

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من ٣٠ سنة	16	7.7
	من ٣٠ إلى أقل ٣٥ سنة	32	15.4
	من ٣٥ إلى أقل من ٤٠ سنة	40	19.2
	٤٠ سنة فأكثر	120	57.7
	المجموع		208
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	36	17.3
	بكالوريوس	١٢٠	

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
			٥٧,٧
	دبلوم عالي	٦	٢,٩
	ماجستير	44	21.2
	دكتوراه	2	1.0
	المجموع	208	100.0
التخصص العلمي	محاسبة	132	63.5
	إدارة أعمال	32	15.4
	علوم مالية ومصرفية	24	11.5
	اقتصاد	20	9.6
	المجموع	208	100.0
عدد سنوات الخبرة في التدقيق في ديوان المحاسبة	أقل من ٥ سنوات	18	8.7
	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	54	26.0
	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	20	9.6
	من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة	48	23.1
	٢٠ سنة فأكثر	68	32.7

النسبة المئوية	التكرار	المستوى	المتغير
100. 0	208	المجموع	

6.7	14	مدير مكتب	المركز الوظيفي
8.7	18	مساعد مدير مكتب	
10.6	22	رئيس قسم التدقيق	
46.6	97	مدقق رئيسي	
27.4	57	مدقق مساعد	
100.0	208	المجموع	
0	0	CPA	الشهادة المهنية *
0	0	ACPA	
1.9	4	JCPA	
-	-	CIA	

* يمكن للفرد تحديد أكثر من إجابة.

يظهر من الجدول رقم (٣) ما يلي :

- بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير العمر بالسنوات (٥٧,٧%) للفئة العمرية (٤٠ سنة فأكثر)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٧,٧%) للفئة العمرية (أقل من ٣٠ سنة) وهذا يدل على خبرة عالية من عينة الدراسة ويعزز الثقة في إجاباتهم.
- بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (٥٧,٧%) للمؤهل العلمي (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (١,٠%) للمؤهل العلمي (دكتوراه)، وهذا المؤشر يدل على المستوى التعليمي العالي لمدققي ديوان المحاسبة وبالتالي قدرتهم على تفهم أبعاد الدراسة والإجابة عليها بطريقة علمية.

٣. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير التخصص العلمي (٦٣,٥%) لتخصص (محاسبة)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٩,٦%) لتخصص (اقتصاد) وهذا يدل على اهتمام الإدارة العليا في ديوان المحاسبة على تعيين ذوي الشهادات العلمية المتخصصة في المحاسبة والعلوم الاقتصادية وهذا يتلاءم مع طبيعة عمل الديوان ويتناسب مع موضوع الدراسة لقدرتهم على الإجابة على تساؤلاتها .

٤. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة في التدقيق في ديوان المحاسبة (٣٢,٧%) لعدد سنوات الخبرة (٢٠ سنة فأكثر)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٨,٧%) لعدد سنوات الخبرة (أقل من ٥ سنوات)، وهذه النسب تعتبر مناسبة جدا ويمكن الاعتماد عليها، إذ يلاحظ أن نسبة (٩١,٣%) هي من ذوي الخبرات أكثر من (٥) سنوات وبالتالي يمكن الاعتماد على الإجابات وذلك لتمتعهم بخبرات متوسطة وطويلة نسبياً .

٥. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير عدد المركز الوظيفي (٤٦,٦%) للمركز الوظيفي (مدقق رئيسي)، وبلغت نسبة مدقق مساعد (٢٧,٤%) بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٦,٧%) للمركز الوظيفي (مدير مكتب)، وهذا يدل على التعاون الموجود من قبل عينة الدراسة، وإمكانية الاعتماد على الإجابات كون الفئة المستهدفة بشكل كبير هم المدققين، ومن الضروري بمكان وجود مدققين بهذا العدد ليتم إجراء العمل بشكل ملائم .

٦. بلغت نسبة الحاصلين على شهادة (JCPA) بنسبة مئوية (١,٩%)، بينما لم يحمل أي مستجيب أي شهادة مهنية أخرى، وهذا يدل بأنه لا يوجد عدد كبير ممن يحملون الشهادات المهنية من عينة الدراسة في مكاتب المراقبات الميدانية الخاصة بالديوان، وهذا يدل على أمرين، فإن حملة الشهادات المهنية قد

يتمركزون في مركز الديوان فقط، ويوجد ضعف في التركيز على من يحمل الشهادات المهنية في القطاع الحكومي بشكل عام.

٤-٢ عرض نتائج التحليل الوصفي:

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين على الفقرات المتعلقة بالمجالات التي تعكس المتغير المستقل، والتي يتضمنها الجزء الثاني من استبانة الدراسة، وكذلك تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين على الفقرات المتعلقة بالمتغير التابع، والتي يتضمنها الجزء الثالث من استبانة الدراسة، حيث كانت النتائج المتعلقة بإجابات الأفراد المبحوثين على فقرات الأداة على النحو الآتي:

- النتائج المتعلقة بمستوى قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق:

تم حساب المتوسطات الحسابية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين على أبعاد الجزء الثاني من أداة الدراسة والذي يهدف للتعرف على مستوى الالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق، حيث كانت هذه المتوسطات الحسابية كما هي موضحة في الجدول رقم (٤).

الجدول رقم (٤)

المتوسطات الحسابية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين على أبعاد مجال / مستوى
قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق والمجال ككل مرتبة تنازلياً

الرتبة	الرقم	البُعد	المتوسط الحسابي	درجة التقييم
١	١	النزاهة	3.91	مرتفعة
٢	٤	السلوك المهني	3.88	مرتفعة
٣	٥	السرية والشفافية	3.69	مرتفعة
٤	٢	الاستقلالية والموضوعية	3.63	متوسطة
٥	٣	الكفاءة	3.61	متوسطة
مجال أخلاقيات مهنة التدقيق ككل			3.74	مرتفعة

يوضح الجدول رقم (٤) أن مستوى التزام المدققين الداخليين في الجامعات الحكومية الأردنية بقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق من وجهة نظر مدقي ديوان المحاسبة الأردني جاء مرتفعاً حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مجال أخلاقيات مهنة التدقيق (٣,٧٤) بدرجة تقييم مرتفعة، كما أظهرت النتائج أن المتوسطات الحسابية لأبعاد مجال أخلاقيات مهنة التدقيق تراوحت ما بين (٣,٦١-٣,٩١) جاء بالمرتبة الأولى بُعد " النزاهة " بمتوسط حسابي (٣,٩١) ودرجة تقييم مرتفعة، وبالمرتبة الثانية جاء بُعد " السلوك المهني " بمتوسط حسابي (٣,٨٨) ودرجة تقييم مرتفعة، وحصل بُعد " السرية والشفافية " على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (٣,٦٩) ودرجة تقييم مرتفعة أيضاً، وبالمرتبة الرابعة جاء بُعد " الاستقلالية

والموضوعية " بمتوسط حسابي (٣,٦٣) ودرجة تقييم متوسطة، واحتل المرتبة الخامسة والأخيرة بُعد "الكفاءة" بمتوسط حسابي (٣,٦١) ودرجة تقييم متوسطة. وهذا يعني أن هناك التزام مرتفع بشكل عام من قبل المدققين الداخليين في الجامعات الحكومية الأردنية بقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق. وللتعرف على مستوى قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق بشكل أكثر تفصيلاً تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات كل بُعد من أبعاد المجال الأول من أداة الدراسة والذي يهدف للتعرف على مستوى قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق في الجامعات الحكومية الأردنية، وفيما يلي عرض النتائج:

الجدول رقم (٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين عن فقرات بُعد "النزاهة" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
1	١	يتبنى المدققين الداخليين القيم الأخلاقية السليمة مثلاً لصدق والأمانة في عملهم.	4.29	0.69	مرتفعة
2	٣	يتبنى المدققين الداخليين نظام يحد من قبول الهدايا أو الإكراميات.	4.25	0.62	مرتفعة
3	٧	يحرص المدققين الداخليين على استخدام لوائح وموارد جهاز التدقيق للمصلحة العامة فقط.	4.13	0.56	مرتفعة

مرتفعة	0.6 0	4.0 6	يعمل المدققين الداخليين بطريقة فوق مستوى الشبهات ويتعدون عن الانخراط في أي نشاط غير لائق.	٥	4
مرتفعة	0.9 0	3.9 2	يبتعد المدققين الداخليين عن استغلال السلطة لتحقيق مصالح شخصية ويقدمون المصلحة العامة.	٤	5
مرتفعة	0.7 8	3.7 7	يقوم جهاز التدقيق بالتأكيد على ودعم وتعزيز النزاهة للمدققين الداخليين.	٨	6
متوسطة	0.9 0	3.6 3	يقوم جهاز التدقيق بتنفيذ والحفاظ على نظام لمراقبة الأخلاق وتصرفات المدققين.	٦	7
متوسطة	1.2 8	3.2 3	يقود جهاز التدقيق مدير يعتبر مثال في النزاهة وقده للمدققين للقيام بعملهم.	٢	8
مرتفعة	3.91		بُعد "النزاهة" ككل		

يوضح الجدول رقم (٥) أن المتوسطات الحسابية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين عن فقرات بُعد "النزاهة" تراوحت ما بين (٣,٢٣-٢٩.٤) ؛ إذ حصلت الفقرة رقم (١) ونصها : يتبنى المدققين الداخليين القيم الأخلاقية السليمة مثل الصدق والأمانة في عملهم، على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,٢٩) ودرجة تقييم مرتفعة، وحصلت الفقرة رقم (٢) ونصها: يقود جهاز التدقيق مدير يعتبر مثال في النزاهة وقده للمدققين للقيام بعملهم، على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٢٣) ودرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣,٩١) ودرجة تقييم مرتفعة.

وهذا يدل على ضعف وجود القدوة في قيادة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني.

الجدول رقم (٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين عن فقرات بُعد "الاستقلالية والموضوعية" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	6	يتجنب المدققين الداخليين القيام بإدارة أعمال تدقيق شخصية خاصة	4.19	0.71	مرتفعة
٢	3	يحافظ المدققين الداخليين على الاستقلال عن التأثير السياسي	4.10	0.69	مرتفعة
٣	7	يتجنب المدققين الداخليين العلاقات التي تعرضهم لاستغلال أطراف أخرى	3.88	0.61	مرتفعة
٤	8	يستطيع المدققين الداخليين مقاومة التأثيرات الداخلية والخارجية في عملية التدقيق	3.63	0.92	متوسطة
٥	1	يتبنى جهاز التدقيق سياسات تكفل الاستقلالية والموضوعية عند أداء الأعمال	3.62	0.88	متوسطة
٦	2	يعتمد جهاز التدقيق سياسات تضمن أن المدققين الداخليين لا	3.54	0.89	متوسطة

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
		يشاركون في صنع قرار الجهة الخاضعة للرقابة			

متوسطة	1.1 1	3.2 7	يتجنب المدققين الداخليين الظروف التي تكون فيها المصالح الشخصية والعلاقات مع الإدارة قد تؤثر على عمل التدقيق	5	٧
متوسطة	1.1 4	2.7 7	يتجنب المدققين الداخليين تدقيق عمل الجهات الخاضعة للتدقيق التي كانوا موظفين فيها	4	٨
متوسطة	3.63		بُعد "الاستقلالية والموضوعية" ككل		

يوضح الجدول رقم (٦) أن المتوسطات الحسابية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين عن فقرات بُعد "الاستقلالية والموضوعية" تراوحت ما بين (٤,١٩-٢,٧٧)؛ إذ حصلت الفقرة رقم (٦) ونصها: يتجنب المدققين الداخليين القيام بإدارة أعمال تدقيق شخصية خاصة، على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,١٩) ودرجة تقييم مرتفعة، وحصلت الفقرة رقم (٤) ونصها: يتجنب المدققين الداخليين تدقيق عمل الجهات الخاضعة للتدقيق التي كانوا موظفين فيها ، على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٢,٧٧) ودرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣,٦٣) ودرجة تقييم متوسطة .

وهذا يدل على وجود موظفين في التدقيق الداخلي ممن سبق لهم العمل في ادارات مختلفة في الجامعات الحكومية الأردنية، حيث لا يجب أن يقوموا بتدقيق أعمالها حسب وجهة نظر مدقي ديوان المحاسبة الأردني.

الجدول رقم (٧)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين عن فقرات بُعد "الكفاءة" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	١	يفهم ويقدر المدققين الداخليين الدور والمهام التي يجب القيام بها	3.98	0.64	مرتفعة
٢	٧	يعرف المدققين الداخليين إمكاناتهم بصورة واقعية ولا يلتزمون بأداء عمل أكبر من طاقتهم	3.73	0.79	مرتفعة
٣	٣	يلم المدققين الداخليين بالمعايير الفنية والأخلاقية التي يجب إتباعها في عملية التدقيق	3.71	0.79	مرتفعة
٤	٦	يملك المدققين الداخليين معرفة كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات المحاسبية	٣,٧٠	0.82	مرتفعة

متوسطة	0.8 0	3,01	يملك المدققين الداخليين المؤهلات العلمية والخبرات المناسبة للقيام بالعمل الموكل لهم	٢	٥
متوسطة	0.8 5	3.5 0	يكتسب المدققين الداخليين المعارف الجديدة ويقومون بتحسين مهاراتهم حسب الحاجة	٤	٦
متوسطة	0.8 4	3.4 4	يملك المدققين الداخليين القدرة على العمل في مجموعة متنوعة من السياقات والمواقف حسب متطلبات الوظيفة	٥	٧
متوسطة	0.8 0	3.3 1	يشارك المدققين الداخليين في دورات لتطوير قدراتهم	٨	٨
متوسطة	3.61		بُعد "الكفاءة" ككل		

يوضح الجدول رقم (٧) أن المتوسطات الحسابية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين عن فقرات بُعد " الكفاءة " تراوحت ما بين (٣,٩٨-٣,٣١)؛ إذ حصلت الفقرة رقم (١) ونصها: يفهم ويقدر المدققين الداخليين الدور والمهام التي يجب القيام بها، على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٣,٩٨) ودرجة تقييم مرتفعة، وحصلت الفقرة رقم (٨) ونصها: يشارك المدققين الداخليين في دورات لتطوير قدراتهم، على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٣١) ودرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣,٦١) ودرجة تقييم متوسطة .

وهذا يدل على ضعف مشاركة المدققين الداخليين في دورات لتطوير قدراتهم من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني .

الجدول رقم (٨)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين

عن فقرات بُعد "السلوك المهني" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	١	يلتزم المدققين الداخليين بالقوانين والأنظمة والتعليمات.	4.33	0.64	مرتفعة
٢	٣	يبتعد المدققين الداخليين عن الانخراط في سلوك من شأنه التشكيك في جهاز التدقيق الداخلي	4.04	0.76	مرتفعة
٣	٨	يبتعد المدققين الداخليين عن إظهار ادعاءات مبالغ فيها حول الخبرة والكفاءة التي يمتلكونها	3.90	0.66	مرتفعة
٤	٤	يبلغ المدققين الداخليين رؤساءهم عن أي نزاع ينشأ بين جهاز التدقيق ومتطلبات الأخلاق المهنية	3.88	0.70	مرتفعة
٥	٥	يتصرف المدققين الداخليين وفقاً لمتطلبات المهمة بعناية ودقة وفي الوقت المناسب	3.81	0.76	مرتفعة
٦	٢	يمثل المدققين الداخليين للتوجيهات الخاصة بالسلوك التي	3.73	0.99	مرتفعة

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
		يضعها جهاز التدقيق الداخلي			

٧	٦	يبذل المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة وممارسة الشك المهني في عملهم	٣,٦٨	0.7 8	مرتفعة
٨	٧	يستند المدققين الداخليين في عملهم على أدلة ومعايير تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة	٣,٦٦	0.7 5	مرتفعة
		بُعد "السلوك المهني" ككل	3.88		مرتفعة

يوضح الجدول رقم (٨) أن المتوسطات الحسابية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين عن فقرات بُعد " السلوك المهني " تراوحت ما بين (٤,٣٣-٣,٦٦) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات؛ إذ حصلت الفقرة رقم (١) ونصها: يلتزم المدققين الداخليين بالقوانين والأنظمة والتعليمات ، على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,٣٣)، وحصلت الفقرة رقم (٧) ونصها: يستند المدققين الداخليين في عملهم على أدلة ومعايير تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة، على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٦٦)، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣,٨٨) ودرجة تقييم مرتفعة.

وهذا يدل على ضعف اعتماد المدققين الداخليين في الجامعات الحكومية الأردنية في عملهم على أدلة ومعايير تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني.

الجدول رقم (٩)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين
عن فقرات بُعد "السرية والشفافية" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	٦	يحافظ المدققين الداخليين على سرية كلمات المرور	4.29	0.72	مرتفعة
٢	١	يقوم المدققين الداخليين بحماية المعلومات بطريقة ملائمة وعدم الكشف عنها الا لسلطة مختصة ومحددة بموجب القانون	3.98	0.64	مرتفعة
٣	٢	يحترم المدققين الداخليين سرية المعلومات التي يحصلون عليها نتيجة عملهم ويحافظون عليها	3.90	0.69	مرتفعة
٤	٥	يقوم المدققين الداخليين بتأمين ناقلات البيانات الالكترونية مثل أجهزة الكمبيوتر المحمولة وأجهزة تخزين البيانات	3.79	0.77	مرتفعة
٥	٣	يكشف المدققين الداخليين عن حالات الشك في وجود انتهاكات للقوانين للسلطات المناسبة في الوقت المناسب	3.71	0.79	مرتفعة

متوسطة	1.0 9	3.3 3	يستطيع المدققين الداخليين استخدام الحكم المهني على سرية المعلومات	٧	٦
متوسطة	1.1 2	3.2 9	يملك المدققين الداخليين القدرة على تحقيق التوازن بين الحاجة للسرية والشفافية في الكشف عن الحقائق	٨	٧
متوسطة	1.0 7	3.2 5	يحافظ المدققين الداخليين على سرية العمل داخل الأسرة والمجتمع وفي وسائل التواصل الاجتماعي	٤	٨
مرتفعة	3.69		بُعد " السرية والشفافية " ككل		

يوضح الجدول رقم (٩) أن المتوسطات الحسابية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين عن فقرات بُعد " السرية والشفافية " تراوحت ما بين (٤,٢٩-٣,٢٥)؛ إذ حصلت الفقرة رقم (٦) ونصها: يحافظ المدققين الداخليين على سرية كلمات المرور ، على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,٢٩) ودرجة تقييم مرتفعة، وحصلت الفقرة رقم (٤) ونصها: يحافظ المدققين الداخليين على سرية العمل داخل الأسرة والمجتمع وفي وسائل التواصل الاجتماعي ، على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٢٥) ودرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣,٦٩) ودرجة تقييم مرتفعة .

وهذا يدل على ضعف محافظة المدققين الداخليين في الجامعات الحكومية الأردنية على سرية العمل داخل الأسرة والمجتمع من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني.

- النتائج المتعلقة بمستوى جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين على فقرات الجزء الثالث من أداة الدراسة والذي يهدف للتعرف على مستوى جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، يوضح الجدول رقم (١٠) ذلك:

الجدول رقم (١٠)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين عن فقرات مجال جودة التدقيق الداخلي والمجال ككل مرتبة تنازلياً

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	١٠	تسهم كفاءة وخبرة المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .	4.56	0.60	مرتفعة
٣	١١	يسهم السلوك المهني للمدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .	4.54	0.54	مرتفعة
٣	١٢	تسهم السرية والشفافية للمدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .	4.54	0.60	مرتفعة

مرتفعة	0.5 7	4.5 2	تسهم استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .	٩	٤
مرتفعة	0.6 1	4.4 8	تحديد مسار وشروط ومتطلبات مسبقة لعملية التدقيق	١	٥
مرتفعة	0.6 4	4.4 6	تسهم نزاهة وحياد المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية	٨	٦
مرتفعة	0.6 6	4.4 2	تقديم تقارير رقابية تتصف بالموضوعية والإنصاف	٢	٧
مرتفعة	0.7 7	4.4 2	إصدار المدققين الداخليين تقارير محايدة وخالية من التحيز وفي الوقت المناسب	٤	٧
مرتفعة	0.6 8	4.3 5	تخطيط ومتابعة تنفيذ أعمال التدقيق بطريقة مهنية	٣	٩
مرتفعة	0.7 4	4.1 9	زيادة ثقة المجتمع وتعزيز مكافحة الفساد	٦	١٠
مرتفعة	0.7 5	4.1 5	تقديم معلومات تتصف بالشمول والفعالية	٥	١١
مرتفعة	0.6 1	4.1 2	الوفاء بمتطلبات مستخدمي المعلومات والتقارير الرقابية	٧	١٢
مرتفعة	0.4 6	4.4 0	مجال جودة التدقيق الداخلي ككل		

يوضح الجدول رقم (١٠) أن المتوسطات الحسابية لمدى موافقة الأفراد المبحوثين عن فقرات مجال جودة التدقيق الداخلي تراوحت ما بين (٤,٥٦-٤,١٢) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات؛ إذ حصلت الفقرة رقم (١٠) ونصها: تسهم كفاءة وخبرة

المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,٥٦)، وحصلت الفقرة رقم (٧) ونصها: الوفاء بمتطلبات مستخدمي المعلومات والتقارير الرقابية، على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٤,١٢)، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (٤,٤٠) ودرجة تقييم مرتفعة .

وهذا يدل على أن قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق تسهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، وتحديد مسار وشروط مسبقة لعملية التدقيق ، وتسهم في أن تتصف تقارير التدقيق الداخلي بالموضوعية والانصاف وأن تكون خالية من التحيز وفي الوقت المناسب ، مما يساعد على زيادة ثقة المجتمع وتعزيز مكافحة الفساد.

٤-٣ عرض النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) لقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للنزاهة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للاستقلالية والموضوعية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للكفاءة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0,05)$ للسلوك المهني على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0,05)$ للسرية والشفافية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

للتحقق من أثر كل بُعد من أبعاد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) لمعرفة إن كان هناك أثر ذو دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة عند مستوى الدلالة الإحصائية $(\alpha \geq 0,05)$ ، الذي يتطلب التحقق من ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار الخطي المتعدد، من خلال إجراء بعض الاختبارات القبلية (واختبار التوزيع الطبيعي لكل متغير مستقل وللمتغير التابع، واختبار القوة المعنوية والتفسيرية لنموذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد المستخدم) قبل البدء في تطبيق الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة، كما هو موضح فيما يلي:

(١) التحقق من التوزيع الطبيعي (Normality) لأبعاد المتغير المستقل وأبعاد المتغير التابع وتم ذلك من خلال استخدام اختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) والجدول رقم (١١) بين ذلك.

الجدول رقم (١١)

اختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) على أبعاد المتغير

المستقل والمتغير التابع

الدلالة الإحصائية	قيمة One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	البُعد	المجال
٠,٠٧	١,٣٧	النزاهة	أخلاقيات مهنة التدقيق
٠,١٠	١,٢٥	الاستقلالية والموضوعية	
٠,١١	١,٣٨	الكفاءة	
٠,١٤	١,١٥	السلوك المهني	
٠,٣٦	٠,٩٩	السرية والشفافية	
٠,٢٦	١,٠٥	مجال أخلاقيات مهنة التدقيق ككل	
٠,٢٨	١,٠٦	مجال جودة التدقيق الداخلي ككل	
٠,١٠	١,٢٩	الأداة ككل	

يظهر من الجدول رقم (١١) أن جميع قيم الدلالة الإحصائية لاختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) كانت أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \geq 0,05$)، مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي (Normal Distribution) وكذلك استناد النظرية النزعة المركزية والتي تنص إذ كان حجم

العينة أكبر من (٣٠) وله وسط حسابي (μ) وتباين (σ^2)، فإن توزيع المعاينة للوسط الحسابي تقترب من التوزيع الطبيعي.

اختبار القوة المعنوية والتفسيرية لنموذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد المستخدم: وتم ذلك من خلال ما يلي:

- اختبار الارتباط الخطي: تم استخدام اختبار الارتباط الخطي بهدف التأكد من أنه لا يوجد ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة، وذلك بالاعتماد على اختبار معامل تضخم التباين (VIF)، واختبار التباين المسموح به (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة، حيث يجب أن تكون المتغيرات المستقلة للنموذج مستقلة فيما بينها، وللتأكد من ذلك الغرض نستعين بهذا الاختبار، مع العلم أنه من الضروري عدم تجاوز معامل تضخم التباين للقيمة (١٠)، وقيمة اختبار التباين المسموح لا بد أن يكون من (٠,٠٥)، وبحساب المعاملات السابقة لكل المتغيرات المستقلة، كانت النتائج المتحصل عليها مدرجة في الجدول رقم (١٢) كآتي:

الجدول رقم (١٢)

اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح لمتغيرات الدراسة

معامل تضخم التباين (VIF)	التباين المسموح (Tolerance)	البُعد
3.57	0.28	النزاهة
3.21	0.31	الاستقلالية والموضوعية
4.54	0.22	الكفاءة

4.75	0.21	السلوك المهني
3.10	0.32	السرية والشفافية

يظهر من الجدول (١٢) أن قيم اختبار معامل تضخم التباين (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة أقل من (١٠)، حيث تراوحت بين (٤,٧٥-٣,١٠)، بينما كانت قيمة اختبار معامل التباين المسموح به (Tolerance) لجميع المتغيرات المستقلة أكبر من (٠,٠٥) حيث تراوحت قيمة بين (٠,٣٢-٠,٢١)، وبالتالي يمكن القول أنه لا توجد مشكلة ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة، وهذا يعزز إمكانية استخدامها جميعها في النموذج، وبعد إدخال المتغيرات المستقلة في تحليل الانحدار الخطي المتعدد، التي تستخدم لمعرفة أي من المتغيرات المستقلة لها أثر دال إحصائياً على المتغير التابع، وكذلك معرفة النسبة المئوية لذلك الأثر إن وجد.

للتحقق من صحة الفرضية الرئيسية وما يتفرع عنها من فرضيات فرعية تم تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر أبعاد قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية ككل، جدول (١٣) يوضح ذلك :

جدول (١٣): ملخص الانحدار للفرضية الرئيسية

النموذج	R	R ²	R ² المعدل	الخطأ
١	0.47	0.22	0.20	0.41

يظهر من جدول (١٣) أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (٠,٤٧)، وبلغت قيمة (R-square) (٠,٢٢) وهي قيمة تفسر مقدرة أبعاد قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق في التأثير على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية ككل؛ إذ أن قواعد

أخلاقيات مهنة التدقيق تفسر ما نسبته (٢٢%) من التغير الحاصل في مستوى جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، وهذا يدفع بقبول الفرضية الرئيسية بالصيغة البديلة والتي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) لقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية".

جدول (١٤): أسلوب تحليل التباين (ANOVA) لقياس أثر المتغير المستقل على

التابع

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	9.40	5.00	1.88	11.29	0.00
الخطأ التجريبي	33.65	202.00	0.17		
التباين الكلي	43.05	207.00			

يتضح من الجدول (١٤) أن قيمة الاختبار (F) بلغت (١١,٢٩) بدلالة إحصائية (٠,٠٠) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وهي تدل على وجود تباين واختلاف في مقدرة المتغيرات المستقلة على التأثير في المتغير التابع، بمعنى أن عناصر المتغير المستقل تختلف درجة تأثيرها على المتغير التابع وهو جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

جدول (١٥): معاملات التأثير للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع

الدلالة الإحصائية	T	معاملات غير معيارية		البُعد
		معاملات موحدة	معاملات غير معيارية	
		Beta	الخطأ المعياري B	
0.00	14.08		0.21	3.02 (Constant)

0.40	0.84	0.10	0.09	0.08	النزاهة
0.92	0.10	0.01	0.09	0.01	الاستقلالية والموضوعية
0.01	2.74	0.36	0.09	0.25	الكفاءة
0.00	3.25	0.44	0.10	0.33	السلوك المهني
0.02	2.40	0.26	0.08	0.20	السرية والشفافية

يظهر من الجدول رقم (١٥) ما يلي:

١. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للنزاهة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية ، حيث بلغت قيم (T ،Beta) (٠,٨٤ ، ٠,١٠) على التوالي وهي قيمة غير دالة إحصائياً، وبالتالي يقبل الفرضية الفرعية الأولى بالصيغة الصفرية ، وذلك يدل على أنه لا يوجد أثر للنزاهة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني .
٢. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للاستقلالية والموضوعية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، حيث بلغت قيم (T ،Beta) (٠,١٠ ، ٠,٠١) على التوالي وهي قيمة غير دالة إحصائياً، وبالتالي يقبل الفرضية الفرعية الثانية بالصيغة الصفرية، وذلك يدل على أنه لا يوجد أثر للاستقلالية والموضوعية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني.
٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للكفاءة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، حيث بلغت قيم

٤. (T, Beta) (٢,٧٤ ، ٠,٣٦) على التوالي وهي قيمة دالة إحصائياً، وبالتالي يقبل الفرضية الفرعية الثانية بالصيغة البديلة , وذلك يدل على أنه يوجد أثر للكفاءة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني.

٥. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للسلوك المهني على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية ، حيث بلغت قيم (T, Beta) (٣,٢٥ ، ٠,٤٤) على التوالي وهي قيمة دالة إحصائياً، وبالتالي يقبل الفرضية الفرعية الرابعة بالصيغة البديلة, وذلك يدل على أنه يوجد أثر للسلوك المهني على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني.

٦. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) للسرية والشفافية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، حيث بلغت قيم (T, Beta) (٢,٤٠ ، ٠,٢٦) على التوالي وهي قيمة دالة إحصائياً، وبالتالي يقبل الفرضية الفرعية الخامسة بالصيغة البديلة وذلك يدل على أنه يوجد أثر للسرية والشفافية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

١-٥ النتائج

٢-٥ التوصيات

النتائج والتوصيات

قام الباحث في هذا الفصل بعرض لمجمل النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وذلك بعد تحليل إجابات مدققي ديوان المحاسبة الأردني، والتي في ضوءها قدم الباحث عددا من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم النتائج على النحو الآتي:

١-٥ النتائج

١- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للنزاهة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني وحصلت فقرة: يقود جهاز التدقيق مدير يعتبر مثال في النزاهة وقده للمدققين للقيام بعملهم، على المرتبة الأخيرة ودرجة تقييم متوسطة، وهذه النتيجة تختلف مع دراسة المطيري (٢٠١٢) ، وتتفق مع دراسة (٢٠١٥) Okungu .

٢- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والموضوعية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني، وحصلت فقرة: يتجنب المدققين الداخليين تدقيق عمل الجهات الخاضعة للتدقيق التي كانوا موظفين فيها، على المرتبة الأخيرة ودرجة تقييم متوسطة، وهذه النتيجة تختلف مع دراسة المطيري (٢٠١٢) ، وتتفق مع دراسة (٢٠١٥) Okungu .

٣- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني، وحصلت فقرة: يشارك المدققين الداخليين في دورات لتطوير قدراتهم، على المرتبة الأخيرة بدرجة تقييم متوسطة.

٤- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للسلوك المهني على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني،

- ٥- وحصلت فقرة : يستند المدققين الداخليين في عملهم على أدلة ومعايير تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة، على المرتبة الأخيرة .
- ٦- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للسرية والشفافية على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني، وحصلت فقرة : يحافظ المدققين الداخليين على سرية العمل داخل الأسرة والمجتمع وفي وسائل التواصل الاجتماعي ، على المرتبة الأخيرة .

٥-٢ التوصيات

- ١- اقتراح سن تشريعات تشجع قيام أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية باعتماد قواعد للسلوك المهني تتوافق مع المعايير الدولية وتعميمها على العاملين، والتأكيد على الالتزام بها.
- ٢- اقتراح وضع نظام لمراقبة الأخلاق لأجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، لتحديد المخاطر الأخلاقية ودعم السلوك الأخلاقي ومعالجة أي خروقات للقيم الأخلاقية.
- ٣- تعزيز استقلالية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية من خلال إطار قانوني وتنظيمي مناسب وفعال.
- ٤- اقتراح وضع أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية سياسات لضمان أن العمل المطلوب يتم تنفيذه من قبل موظفين لديهم التأهيل العلمي والمعرفة والمهارات المناسبة والخبرة الكافية لإنجاز العمل بنجاح.

٥- تقترح الدراسة وضع أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية سياسات للتطوير المهني المستمر , مثل ابتعاث الموظفين في دورات داخلية وخارجية, وتشجيعهم على الحصول على الشهادات المهنية مثل (JCPA) و وضع وتطوير كتيبات إرشادات العمل, وخطط للتدريب والإشراف والمتابعة.

٦- اقتراح إنشاء نظام ملائم للحفاظ على السرية حسب الحاجة في الجامعات الحكومية الأردنية, بما في ذلك عدم الكشف عن أي معلومات مكتسبة نتيجة العمل إلا للسلطة المناسبة وضمن إطار قانوني.

٧- اقتراح سن أنظمة لتشجيع مدققي ديوان المحاسبة الأردني على الحصول على الشهادات التي تخولهم تدقيق الحسابات في المؤسسات العامة, مثل شهادة (JCPA) المحاسب القانوني الأردني.

٨- توصي الدراسة بإجراء دراسات مشابهة وجديدة في هذا المجال تستفيد من الدراسة الحالية , مثل دور إدارات التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية في تقييم أنظمة الرقابة المالية , أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) على مكافحة الفساد المالي في المؤسسات الحكومية .

المراجع

المراجع باللغة العربية:

١. إبراهيم, إيهاب نظمي (٢٠٠٩), التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حادثة وتطور, (ط١), عمان, مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع .
٢. أبو جبريل, أحمد يوسف, والذنيبات, علي عبدالقادر (٢٠١٦) أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي , المجلة الأردنية في إدارة الأعمال م١٢, ٤٤ , ص ٧٨٩-٨١١.
٣. أبو هذاف, ماجد (٢٠١٤), تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة, رسالة ماجستير, الجامعة الإسلامية, غزة, فلسطين.
٤. بني خالد, مرعي, وحتاملة, أريج (٢٠١٣), الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية, المنارة, المجلد ١٩, العدد ٢, ص١٤٣-١٧٣.
٥. بيوض, نجيب سالم محمد, (٢٠١٤). "مدى التزام وتطبيق ديوان المحاسبة لقواعد السلوك الوظيفي", مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال, كلية الاقتصاد والعلوم السياسية, جامعة مصراتة, ليبيا.
٦. تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية (IFAC) ٢٠٠٧ ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
٧. جعارة, أسامة عمر, ومعاني, بسام محمد, والكعبير, محمود خالد, (٢٠١٥). "قياس ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني في جهود مكافحة الفساد : دراسة استطلاعية في ديوان المحاسبة الأردني", دراسات, العلوم الإدارية, الجامعة الأردنية, المجلد ٧, العدد ٢١, ص١١٩-١٤١.

٨. جمعة, احمد حلمي (٢٠٠٩), الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد, (ط١), عمان, دار الصفاء للنشر.
٩. جودي , أمينه , بن غزال , ابتسام (٢٠١٧) مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات , مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الشهيد حمه لخضر , الجزائر, عدد ١٠ / ٢ / ٢٠١٧ ص ٢٢١-٢٣٥ .
١٠. خدّاش, حسام الدين, و السرطاوي, عبد المطلب (٢٠١٠) مدى إسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون سيربننس-أوكسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات , المجلة الأردنية في إدارة الأعمال م ٦ , ع ٣ , ص ٢٩٤-٣١٦ .
١١. خرابشة, عبد (٢٠١٦) الرقابة الداخلية خط الدفاع الأول عن المال العام, مقالة في ورشة عمل أسس ومعايير تقييم أداء وحدات الرقابة الداخلية الحكومية ٢٠١٦/٣/٢٠ .
١٢. الخواجا, ماجد عبد العزيز (٢٠١٧) المسؤولية المهنية في التعليم كواجب أخلاقي – مقارنة مفاهيمية, مجلة الرواق , ع ٥ .
١٣. درس, خالد وجيه (٢٠١٠) أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان دراسة ميدانية, رسالة ماجستير, كلية الأعمال, قسم المحاسبة, جامعة جدارا, اربد الأردن.
١٤. دليل قواعد سلوك وآداب المهنة , ٢٠٠٧ , الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

١٥. رحاحلة , عماد محمود , (٢٠١٦), فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وسبل تفعيلها , دراسات العلوم التربوية , م ٤٣ , ملحق ١ , ص ٦٣٣-٦٤٨
١٦. الرحاحلة, محمد ياسين, ٢٠٠٥ (فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية) المجلة الأردنية في إدارة الأعمال م ١ ع ١ ص ٥٩-٧٧.
١٧. رشيد، إنصاف، والحمداني، رافعة، والأعرجي ، عدنان (٢٠١٢) فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ٤ (٨)، ص ٣١٧-٣٤٦.
١٨. سعيد, سوسن, ومحمد, عبد الواحد (٢٠١٤) دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية, مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية, م ٤, ع ٢, ص ١٦٠-١٨٠.
١٩. الشحنة , رزق أبو زيد (٢٠١٥) , "مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية", (ط١) , عمان , دار وائل للنشر .
٢٠. الصبان , محمد سمير , وعلي , عبد الوهاب نصر (٢٠٠٢) المراجعة الخارجية , منشورات الدار الجامعية الإسكندرية , مصر .
٢١. الطائي , بشرى , وعثمان , علاء الدين (٢٠١٧) تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق , مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية , ع ١٠٨ م ٢٤ ص ٥٩٧-٦١٨
٢٢. عبدالله , خالد أمين (٢٠٠٤) علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية (ط٣) دار وائل للنشر والتوزيع , عمان .

٢٣. عبید , حسین أحمد, وشحاتة, السيد , (٢٠٠٧) مراجعة الحسابات, الدار الجامعية للنشر والتوزيع, الإسكندرية.
٢٤. القاضي, حسين (٢٠٠٨) التدقيق الداخلي, ط ١, منشورات جامعة دمشق, دمشق, سوريا.
٢٥. قانون الجامعات الأردنية رقم (٢٠) لعام (٢٠٠٩) وتعديلاته
٢٦. قانون ديوان المحاسبة وتعديلاته رقم ٢٨, لسنة ١٩٥٢.
٢٧. لبلاطة, ايمان (٢٠١٨) دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية , رسالة ماجستير , جامعة قاصدي مرباح , ورقلة , الجزائر.
٢٨. اللهبي , إسرائ , وخلف , صلاح نوري (٢٠١٣) أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق, مجلة دراسات محاسبية ومالية, م ٨, ع ٢٣, ص ٢٥٥-٢٨٨
٢٩. المجمع العربي للمحاسبين (٢٠١٦) مفاهيم التدقيق المتقدمة , عمان الأردن.
٣٠. محمود , صدام محمد (٢٠١١) أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت, مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية.
٣١. المدلل, يوسف سعيد (٢٠٠٧), دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري, رسالة ماجستير, الجامعة الإسلامية, غزة, فلسطين.
٣٢. مزهر, سهام جبار (٢٠١٨) العلاقة بين جودة التدقيق والإبلاغ المالي دراسة ميدانية لعينة من المصارف الأهلية في العراق , مجلة كلية الإدارة

- والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، م ١٠ ع ١ ص ٥١٧-٥٣٣
٣٣. المطارنة, غسان فلاح (٢٠١٣), "تدقيق الحسابات المعاصر", (ط١), عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
٣٤. المطيري , عبد الرحمن مخلص (٢٠١٢) قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية , رسالة ماجستير , جامعة الشرق الأوسط.
٣٥. المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (IIA , 2017) ترجمة مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان.
٣٦. ميلود , تومي , و لمين , علون محمد , (٢٠١٧) مساهمة عدم الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق في انهيار شركتي انرون للطاقة و آرثر اندرسون للتدقيق , مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة ع ٢ ص ٥١-٣٢
٣٧. النجار , عماد , و الغرباوي ,سجاد (٢٠١٧) دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات الإدارة العليا لبعض السياسات المحاسبية في ظل المدخل الأخلاقي , مجلة الإدارة والاقتصاد جامعة واسط / العراق عدد ١١٢ ص ١٨٠-١٩٥.
٣٨. نجم , عبود نجم (٢٠٠٦) أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال , دار الوراق للنشر والتوزيع , عمان .
٣٩. الوردات, خلف عبدالله (٢٠٠٦) التدقيق الداخلي, مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع, عمان الأردن.
٤٠. الياسري, كمال, (٢٠١٥) تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق تصنيف براون للمخاطر بحث تطبيقي في جامعة كربلاء, رسالة ماجستير, جامعة بغداد, العراق.

المراجع باللغة الانجليزية:

- 1- AlinaVladu , Dan Cuzdriorean , 2013 Creative Accounting Measurement and Behavior , Annals Universities Apulensis Series Economical , v 15 , n 1
- 2-Khasharmeh, Hussein A. (2009). An Empirical Study of Qualification and Criteria Required of Public Auditors in Jordan, Global Journal of Business Research, 3(2): 39-48.
- 3-Institute of Internal Auditors IIA. (2004),Code of Ethics and Standards for The professional practice of Internal Auditors available at: <http://www.theiia.org/>.
- 4-Kayrak, Musa (2008). "Evolving Challenges for Supreme audit Institutions in Struggling with Corruption", Journal of Financial Crime, 15(1): 60-70.
- 5- (Gene L.Dodaro 2013) Ethics and Integrity in Auditing a Prerequisite for Good Government ASPA Vol 15 No 4 pp415-421
- 6-Tom Onyango Okungu , The Impact of Implementation of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting in Public Sector in Kenya , school of business , university of Nairobi 2015 .
- 7-Schermerhorn , John R (2008) Management , 7thed , John Wiley and Sons , New York .
- 8-Aulich C , (2011) Integrity Agencies as one Pillar of Integrity and Good Governance , Public Policy and Administration , v 10 , pp 41-52
- 9-Eden , Y , Arieh Ovadia , and Ben Ami Zuckerman (2003) ' Rethinking Sarbanes – Oxley ' CMA Magazine , 77(3) pp 32-35

10-Arens, A., Elder, R., and Beasley, M. (2012), "Auditing and assurance services: an integrated approach", 14th Edition, Pearson Prentice Hall ,USA.

11-Pickett, K., and Spencer, H. (2010), The internal auditing handbook, 3ed ,John Wily, USA .

12-Schneider , A, (2010) Analysis of professional standards and research findings to develop decision aids for reliance on internal auditing , Research in Accounting Regulation Journal , n22 , USA , pp 96-106 .

13-Rahahleh, Mohammad Yasein. (2010), "Regulating the Profession of Internal Auditing in Jordan", European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, ISS N 1450-2275 Issue 20.Services .p79-129.

14-Enofe .A.O , and others (2015) the effect of accounting ethics in improving auditor professional skepticism , international journal of advanced academic research , pp 43-58

المواقع الالكترونية :

١- الموقع الالكتروني لديوان المحاسبة الأردني [http://www.audit-](http://www.audit-bureau.gov.jo)

[bureau.gov.jo](http://www.audit-bureau.gov.jo)

٢- <http://www.intosai.org/> الموقع الالكتروني للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (انتوساي)

٣- <http://www.mlms.hu.edu.jo/> الموقع الالكتروني للجامعة الهاشمية

٤- <https://www.aabu.edu.jo/> الموقع الالكتروني لجامعة آل البيت

٥- <https://www.yu.edu.jo/> الموقع الالكتروني لجامعة اليرموك

٦- <http://www.just.edu.jo> الموقع الالكتروني لجامعة العلوم والتكنولوجيا

الأردنية

٧- <https://www.mutah.edu.jo/> - الموقع الإلكتروني لجامعة مؤتة

٨- <https://www.bau.edu.jo/> - الموقع الإلكتروني لجامعة البلقاء التطبيقية

٩- <http://www.ahu.edu.jo/> - الموقع الإلكتروني لجامعة الحسين بن طلال

١٠- <http://www.ttu.edu.jo/> - الموقع الإلكتروني لجامعة الطفيلة التقنية

١١- <http://www.gju.edu.jo/> - الموقع الإلكتروني للجامعة الألمانية الأردنية

الملاحق

الملحق رقم (١)

استبانة الدراسة



جامعة آل البيت

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أخي المستجيب/أختي المستجيبة المحترمين

تحية طيبة وبعد :

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان :

" أثر قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات

الحكومية الأردنية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني " وذلك استكمالاً

لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

إن تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي في الأردن، ويساعد في بيان أثر قواعد أخلاقيات

مهنة التدقيق على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية، لذلك يرجى

منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة .

مع العلم بأن صحة نتائج الاستبانة تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك كما أن كافة

المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث

العلمي فقط .

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

المشرف : أ.د. جمال الشرايري

الباحث : حمد افليح العبية

hedamt@yahoo.com

المعلومات العامة :

يرجى تعبئة المعلومات الآتية بوضع إشارة (√) في المكان المناسب :

١- العمر بالسنوات :

- أقل من ٣٠ سنة م ٣٠ إلى أقل ٣٥ سنة من ٣٥ إلى أقل من ٤٠ سنة ٤٠ سنة فأكثر

٢- المؤهل العلمي :

- دبلوم متوسط بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير دكتوراه

٣- التخصص العلمي :

- محاسبة إدارة أعمال علوم مالية ومصرفية اقتصاد أخرى (أذكرها لطفاً)

٤- عدد سنوات الخبرة في التدقيق في ديوان المحاسبة:

- أقل من ٥ سنوات من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة ٢٠ سنة فأكثر

٥- المركز الوظيفي:

- مدير مكتب مساعد مدير مكتب رئيس قسم التدقيق مدقق رئيسي مدقق مساعد أخرى (أذكرها لطفاً)

٦- الشهادة المهنية :

CIA JCP PA CPA

أخرى (أذكرها لطفاً).....

يرجى وضع إشارة (✓) أمام كل فقرة تعبر عن وجهة نظرك وحسب درجة موافقتك عليها

المحور الأول: قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق ومساهمتها في تحقيق جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية.

يرجى قراءة العبارات التالية وبيان رأيكم حول تأثير كل منها على جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .

المجال الأول : النزاهة

رقم	العبارة	مؤثر 1	مؤثر 2	مؤثر 3	غير مؤثر إطلاقاً
1	يتبنى المدققين الداخليين القيم الأخلاقية السليمة مثل الصدق والأمانة في عملهم				
2	يقود جهاز التدقيق مدير يعتبر مثال في النزاهة وقدوه للمدققين للقيام بعملهم				
3	يتبنى المدققين الداخليين سياسات تحد من قبول الهدايا أو الإكراميات				

					يبتعد المدققين الداخليين عن استغلال السلطة لتحقيق مصالح شخصية ويقدمون المصلحة العامة	٤
					يعمل المدققين الداخليين بطريقة فوق مستوى الشبهات ويبتعدون عن الانخراط في أي نشاط غير لائق	٥
					يقوم جهاز التدقيق بتنفيذ والحفاظ على نظام لمراقبة الأخلاق وتصرفات المدققين	٦
					يحرص المدققين الداخليين على استخدام لوائح وموارد جهاز التدقيق للمصلحة العامة فقط	٧
					يقوم جهاز التدقيق بالتأكيد على ودعم وتعزيز النزاهة للمدققين الداخليين	٨

المجال الثاني : الاستقلالية والموضوعية

رقم	العبارة	مؤثر 1	مؤثر 2	مؤثر الى حد	غير موثوق	اطلاقاً	غير موثوق
١	يتبنى جهاز التدقيق سياسات تكفل الاستقلالية والموضوعية عند أداء الأعمال						
٢	يعتمد جهاز التدقيق سياسات تضمن أن المدققين الداخليين لا يشاركون في صنع قرار الجهة الخاضعة للرقابة						
٣	يحافظ المدققين الداخليين على الاستقلال عن التأثير السياسي						
٤	يتجنب المدققين الداخليين تدقيق عمل الجهات الخاضعة للتدقيق التي كانوا موظفين فيها						
٥	يتجنب المدققين الداخليين الظروف التي تكون فيها المصالح الشخصية والعلاقات مع الإدارة قد تؤثر على عمل التدقيق						
٦	يتجنب المدققين الداخليين القيام بإدارة أعمال تدقيق شخصية خاصة						
٧	يتجنب المدققين الداخليين العلاقات التي تعرضهم لاستغلال أطراف أخرى						

					يستطيع المدققين الداخليين مقاومة التأثيرات الداخلية والخارجية في عملية التدقيق	٨
--	--	--	--	--	---	---

المجال الثالث : الكفاءة

رقم	العبارة	مؤثر ١.١	مؤثر ١.٢	مؤثر ١.٣	غير مؤثر	مؤثر
١	يفهم ويقدر المدققين الداخليين الدور والمهام التي يجب القيام بها					
٢	يمتلك المدققين الداخليين المؤهلات العلمية والخبرات المناسبة للقيام بالعمل الموكل لهم					
٣	يلم المدققين الداخليين بالمعايير الفنية والأخلاقية التي يجب إتباعها في عملية التدقيق					
٤	يكتسب المدققين الداخليين المعارف الجديدة ويقومون بتحسين مهاراتهم حسب الحاجة					
٥	يمتلك المدققين الداخليين القدرة على العمل في مجموعة متنوعة من السياقات والمواقف حسب متطلبات الوظيفة					

					يملك المدققين الداخليين معرفة كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات المحاسبية	٦
					يعرف المدققين الداخليين إمكاناتهم بصورة واقعية ولا يلتزمون بأداء عمل أكبر من طاقتهم	٧
					يشارك المدققين الداخليين في دورات لتطوير قدراتهم	٨

المجال الرابع : السلوك المهني

رقم	العبارة	مؤثر ١	مؤثر ٢	مؤثر ٣	غير مؤثر	مؤثر إلى حد	غير مؤثر	اطلاقاً	غير مؤثر
١	يلتزم المدققين الداخليين بالقوانين والأنظمة والتعليمات								
٢	يمتثل المدققين الداخليين للتوجيهات الخاصة بالسلوك التي يضعها جهاز التدقيق الداخلي								
٣	يبتعد المدققين الداخليين عن الانخراط في سلوك من شأنه التشكيك في جهاز التدقيق الداخلي								

					يبلغ المدققين الداخليين رؤساءهم عن أي نزاع ينشأ بين جهاز التدقيق ومتطلبات الأخلاق المهنية	٤
					يتصرف المدققين الداخليين وفقاً لمتطلبات المهمة بعناية ودقة وفي الوقت المناسب	٥
					يبذل المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة وممارسة الشك المهني في عملهم	٦
					يستند المدققين الداخليين في عملهم على أدلة ومعايير تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة	٧
					يبتعد المدققين الداخليين عن إظهار ادعاءات مبالغ فيها حول الخبرة والكفاءة التي يمتلكونها	٨

المجال الخامس : السرية والشفافية

رقم	العبارة	مؤثر	مؤثر	مؤثر	غير مؤثر	غير مؤثر
١	يقوم المدققين الداخليين بحماية المعلومات بطريقة ملائمة وعدم الكشف عنها إلا لسلطة مختصة ومحددة بموجب القانون					

					يحترم المدققين الداخليين سرية المعلومات التي يحصلون عليها نتيجة عملهم ويحافظون عليها	٢
					يكشف المدققين الداخليين عن حالات الشك في وجود انتهاكات للقوانين للسلطات المناسبة في الوقت المناسب	٣
					يحافظ المدققين الداخليين على سرية العمل داخل الأسرة والمجتمع وفي وسائل التواصل الاجتماعي	٤
					يقوم المدققين الداخليين بتأمين ناقلات البيانات الالكترونية مثل أجهزة الكمبيوتر المحمولة وأجهزة تخزين البيانات	٥
					يحافظ المدققين الداخليين على سرية كلمات المرور	٦
					يستطيع المدققين استخدام الحكم المهني على سرية المعلومات	٧
					يمتلك المدققين الداخليين القدرة على تحقيق التوازن بين الحاجة للسرية والشفافية في الكشف عن الحقائق	٨

المحور الثاني : جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية (المتغير التابع)

يرجى قراءة العبارات التالية وبيان رأيكم حول مساهمتها في جودة التدقيق في الجامعات الحكومية الأردنية .

رقم	العبارة: تسهم قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق في	موافق بشدة	موافق	محايد	موافق الى حد ما	غير موافق
١	تحديد مسار وشروط ومتطلبات مسبقة لعملية التدقيق					
٢	تقديم تقارير رقابية تتصف بالموضوعية والإنصاف					
٣	تخطيط ومتابعة تنفيذ أعمال التدقيق بطريقة مهنية					
٤	إصدار المدققين الداخليين تقارير محايدة وخالية من التحيز وفي الوقت المناسب					
٥	تقديم معلومات تتصف بالشمول والفعالية					
٦	زيادة ثقة المجتمع وتعزيز مكافحة الفساد					
٧	الوفاء بمتطلبات مستخدمي المعلومات والتقارير الرقابية					
٨	تسهم نزاهة وحياد المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية					

					تسهم استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .	٩
					تسهم كفاءة وخبرة المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .	١٠
					يسهم السلوك المهني للمدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .	١١
					تسهم السرية والشفافية للمدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية الأردنية .	١٢

انتهت الاستبانة

شكرا لتعاونكم

الملحق رقم (٢)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

التسلسل	الاسم	الجامعة
١	الأستاذ الدكتور وليد صيام	الجامعة الهاشمية
٢	الأستاذ الدكتور عبد الرزاق شحادة	جامعة الزيتونة
٣	الدكتور عودة بني أحمد	جامعة آل البيت
٤	الدكتور نوفان العليمات	جامعة آل البيت
٥	الدكتور عبد الرحمن الدلابيح	جامعة آل البيت
٦	الدكتور سيف الشبيل	جامعة آل البيت
٧	الدكتور محيي الدين حمزة	جامعة الزرقاء الخاصة
٨	الدكتور محمد الحايك	جامعة آل البيت
٩	الدكتور مهدي أكرم	جامعة آل البيت
١٠	الدكتور حسني الشطرات	جامعة الزرقاء الخاصة

الملحق رقم (٣)
بيانات التحليل الإحصائي

Frequencies

Statistics

	العمر السنوات	المؤهل للعلم ي	التخصص صالحه ي	عدد دسنة واتالخب رة	المركز لوظيفة ي	الشهادة تالمهنية ة	v6_ 2	v6_3
N Valid	208	208	208	208	208	4	4	208
N Missing	0	0	0	0	0	204	204	0

Frequency Table

العمر بالسنوات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من ٣٠ سنة	16	7.7	7.7	7.7
Valid من ٣٠ إلى أقل من ٣٥ سنة	32	15.4	15.4	23.1
Valid من ٣٥ إلى أقل من ٤٠ سنة	40	19.2	19.2	42.3
Valid ٤٠ سنة فأكثر	120	57.7	57.7	100.0
Total	208	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
دبلوممتو سط	36	17.3	17.3	17.3
بكالوريوس	120	57.7	57.7	75.0
دبلومعالي	6	2.9	2.9	77.9
ماجستير	44	21.2	21.2	99.0
دكتوراه	2	1.0	1.0	100.0
Total	208	100.0	100.0	

التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسبة	132	63.5	63.5	63.5
إدارة أعمال	32	15.4	15.4	78.8
علوم مالية ومصرفية	24	11.5	11.5	90.4
اقتصاد	20	9.6	9.6	100.0
Total	208	100.0	100.0	

عدد سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من ٥ سنوات	18	8.7	8.7	8.7
من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	54	26.0	26.0	34.6
من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	20	9.6	9.6	44.2
من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة	48	23.1	23.1	67.3
٢٠ سنة فأكثر	68	32.7	32.7	100.0
Total	208	100.0	100.0	

المركز الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مدير مكتب	14	6.7	6.7	6.7
مساعد مدير مكتب	18	8.7	8.7	15.4
رئيس قسم التدقيق	22	10.6	10.6	26.0
ق				

مدققرئيسي	97	46.6	46.6	72.6
مدقمساعد	57	27.4	27.4	100.0
Total	208	100.0	100.0	

الشهاداتالمهنية

	Frequen cy	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid CPA	4	1.9	100.0	100.0
Missin g Syste m	204	98.1		
Total	208	100.0		

v6_2

	Frequen cy	Percent	Valid Percent	Cumulativ e Percent
Valid 2.00	4	1.9	100.0	100.0
Missin g Syste m	204	98.1		
Total	208	100.0		

v6_3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 3.00	208	100.0	100.0	100.0

Descriptive

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
X1	208	3.9111	.59908
X2	208	3.6250	.58617
X3	208	3.6106	.65278
X4	208	3.8798	.60091
X5	208	3.6923	.60765
X	208	3.7438	.53283
Valid N (list wise)	208		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
a1	208	4.2885	.69049
a2	208	3.2308	1.28334
a3	208	4.2500	.61777
a4	208	3.9231	.89758
a5	208	4.0577	.60316
a6	208	3.6346	.90150
a7	208	4.1346	.55704
a8	208	3.7692	.77685
b1	208	3.6154	.88255
b2	208	3.5385	.88926
b3	208	4.0962	.68833
b4	208	2.7692	1.13980
b5	208	3.2692	1.11408
b6	208	4.1923	.70986
b7	208	3.8846	.61082
b8	208	3.6346	.92269
c1	208	3.9808	.63673
c2	208	3.5000	.79855
c3	208	3.7115	.79458

c4	208	3.5000	.84556
c5	208	3.4423	.84358
c6	208	3.7115	.81854
c7	208	3.7308	.78919
c8	208	3.3077	.79948
d1	208	4.3269	.64370
d2	208	3.7308	.98521
d3	208	4.0385	.76041
d4	208	3.8846	.69931
d5	208	3.8077	.76236
d6	208	3.6731	.77947
d7	208	3.6731	.75428
d8	208	3.9038	.65966
e1	208	3.9808	.63673
e2	208	3.9038	.68833
e3	208	3.7115	.79458
e4	208	3.2500	1.07452
e5	208	3.7885	.76988
e6	208	4.2885	.71793
e7	208	3.3269	1.08963
e8	208	3.2885	1.11791
Valid N (list wise)	208		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
f1	208	4.4808	.60562
f2	208	4.4231	.66219
f3	208	4.3462	.67772
f4	208	4.4231	.77012
f5	208	4.1538	.74561
f6	208	4.1923	.73658
f7	208	4.1154	.61082
f8	208	4.4615	.63585
f9	208	4.5192	.57283
f10	208	4.5577	.60316
f11	208	4.5385	.53700
f12	208	4.5385	.60470
Y	208	4.3958	.45603
Valid N (list wise)	208		

REGRESSION

/MISSING LISTWISE

/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA COLLIN TOL ZPP

/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)

/NOORIGIN

/DEPENDENT Y

/METHOD=ENTER X1 X2 X3 X4 X5.

Variables Entered/Removed

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X5, X2, X1, X3, X4 ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: Y

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.467 ^a	.218	.199	.40814

a. Predictors: (Constant), X5, X2, X1, X3, X4

ANOVA^s

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	9.400	5	1.880	11.286	.000 ^b
1 Residual	33.648	202	.167		
Total	43.049	207			

a. Dependent Variable: Y

b. Predictors: (Constant), X5, X2, X1, X3, X4

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Correlations			Collinearity Statistics		
	B	Std. Error				Beta	Zero-order	Partial	Partial	Tolerance	VIF
1	(Constant)	3.023	.215	14.79	.000						
	X1	.076	.089	.845	.399	.303	.059	.053	.280	3.568	
	X2	-.009	.087	-.011	-.098	.229	.209	-.007	-.006	.312	3.207
	X3	-.254	.093	-.364	-2.743	.007	.263	-.189	-.171	.220	4.539

	.33	.10	.440	3.	.0	.41	.2	.2	.21	4.
X4	4	3		24	01	5	23	02	0	75
				7						3
	.19	.08	.263	2.	.0	.39	.1	.1	.32	3.
X5	7	2		40	17	2	67	49	3	10
				1						1

a. Dependent Variable: Y

Co linearityDiagnostics

Mo del	Dime nsion	Eigen value	Condi ti on Index	Variance Proportions					
				(Cons tant)	X1	X2	X3	X4	X5
1	1	5.953	1.000	.00	.00	.00	.00	.00	.00
	2	.018	18.184	.62	.00	.01	.07	.01	.05
	3	.016	19.569	.13	.06	.20	.00	.01	.17
	4	.006	31.840	.13	.49	.09	.41	.07	.02
	5	.005	35.981	.09	.02	.41	.23	.20	.71
	6	.003	42.160	.02	.43	.30	.28	.71	.05

a. Dependent Variable: Y