مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: دور وحدات المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)
اسم الكاتب: د. فيصل محمود الشواورة، د. رياض مصلح الشقاحين
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4215
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 08:48 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (32) العدد (3) 2010
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (32) No. (3) 2010

دور وحدات المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)

الدكتور فيصل محمود الشواورة *
الدكتور رياض مصلح الشقاحين **

(تاريخ الإيداع 14 / 3 / 2010. قُبِل للنشر في 1 / 8 / 2010)

□ ملخّص □

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل دور وحدات المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، لاسيما وأن وجود وحدة مراجعة داخلية فعاله وقوية من شأنه أن يعزز من دور لجان التدقيق ويقي ويحصن أصحاب المصالح المختلفة من تلقي واستخدام قوائم مالية صورية أو وهمية، قد تقودهم بالنتيجة إلى اتخاذ قرارات استثمارية وتمويلية خاطئة وغير محمودة العواقب.

وباستخدام أدوات الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري واختبار مان ونتي) والحزمة الإحصائية (SPSS) فقد توصلت الدراسة إلى أن معظم العناصر التي يتكون منها الإطار المرجعي لوحدات المراجعة الداخلية إذا ما أحسن إدارتها وتنفيذها بشكل فعال سوف تؤدي بالتبعية إلى رفع وتحسين كفاءة عمل اللجان المنبثقة عن مجالس الإدارة .

الكلمات المفتاحية: وحدات المراجعة– لجان التدقيق– مجالس الإدارة.

* أستاذ مشارك – قسم إدارة الأعمال ونظم المعلومات الإدارية – كلية إدارة الأعمال – جامعة مؤتة – الكرك – الأردن.
** أستاذ مساعد – قسم المحاسبة – كلية إدارة الأعمال – جامعة مؤتة – الكرك – الأردن.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (32) العدد (3) 2010
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (32) No. (3) 2010

The Role of The Internal Audit Units in Improving Audit Committees' Work Efficiency Within The Context of Jordanian Public Shareholding Companies: Field Study

Dr . Faisal Mahmoud Shawawreh*
Dr. Riyad Musleh Shgaheen**

(Received 14 / 3 / 2010. Accepted 1 / 8 / 2010)

□ ABSTRACT □

This research aims to examine and analyze the role of internal audit units in improving the efficiency of the audit committees stemming from the Boards Of Directors (BOD) within the context of the Jordanian public shareholding companies, especially since the existence of an effective and strong internal audit unit will enhance the role of audit committees and protect the different stakeholders from receiving and using fake financial statements that might lead them to take wrong or ineffective investment and finance decisions that lead to undesirable consequences. By using SPSS tools and mainly descriptive statistics (arithmetic mean, standard deviation and test of Man Wenty the study revealed that most of the elements that make up the frame of reference for the internal audit units, if properly managed and implemented effectively will lead consequently to improve the efficiency of the work of the committees stemming from the BOD.

Keywords: Audit Units - Audit Committees - BOD.

* **Associate Professor, Department of Business Administration & MIS, Faculty of Business Administration, Mutah University, Amman, Jordan .**
** **Associate Professor, Department of Accountancy, Faculty of Business Administration, Mutah University, Amman, Jordan .**

مقدمة:

لقد أدى تلاعب بعض الإدارات التنفيذية في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة إلى انهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة دون سابق إنذار، والتي كان من أشهرها شركات Tyco، Adelphi a ، World Com، Enron، وما ترتب عليها من خسائر كبيرة في أموال المالكين والمقرضين على حد سواء، إلى فقدان ثقة جميع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية المنشورة وما تتضمنه من معلومات غير حقيقية، الأمر الذي لفت الأنظار إلى غياب الممارسات و الإجراءات الرقابية اللازمة لضمان أعلى درجة من درجات التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة الفعالة على الشركات المساهمة العامة.

وذلك من أجل تحقيق الأهداف المنشودة بأعلى جودة وبأقل تكلفة مع الالتزام بتطبيق الأنظمة والقوانين ذات العلاقة، لأن مجلس الإدارة هو الجهة المسئولة عن توفير الآليات اللازمة لوضع هذه الممارسات والإجراءات موضع التطبيق الميداني، فإن لجنة التدقيق المنبثقة عنه هي الجهة المخولة قانونا للقيام بهذا الدور خاصة وإنها تتشكل من ثلاثة أعضاء من أعضائه الطبيعيين غير التنفيذيين، تتولى القيام بمناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وبحث كل ما يتعلق بملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته وإبداء الملاحظات والتوصيات إلى مجلس الإدارة، بالإضافة لمتابعة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه ودراسة التقارير الدورية وخطة عمل مدقق الحسابات والإطلاع على تقارير الرقابة الداخلية والتأكد من عدم وجود تضارب في المصالح (قانون الأوراق المالية الأردني، 2002).

وفي سبيل تحقيق هذه المهام والنشاطات للجنة التدقيق الحق في طلب المشورة القانونية والمالية والإدارية والفنية من أي مستشار خارجي وطلب حضور أي موظف للحصول على مزيد من الإيضاحات وترشيح تعيين مدقق الحسابات الخارجي والداخلي، وكل ذلك من أجل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والذي تعد وحدة المراجعة الداخلية من أهم الحلقات الرئيسية فيه، ولاسيما أن وجود نظام رقابه داخلي كفؤ وفعال يعد ضرورة ملحة للنجاح والتميز وغيابه الكبير يعد ضمانة أكيدة للانهيار والفشل (دحدوح حسين، 2008).

مشكلة الدراسة:

على الرغم من وجود شبه اجماع على أهمية الدور الملقى على عاتق وحدات المراجعة الداخلية ومدى مساهمته في تحسين كفاءة لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة ورفع مستوى فاعليتها، إلا أن أبعاد هذا الدور لا زالت فضفاضة وغير واضحة المعالم بشكل دقيق، لذا فإن هذه الدراسة تأتي للإجابة على السؤال التالي:

- ما هو الدور الذي تؤديه العناصر المرجعية لوحدات المراجعة الداخلية من اجل تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة؟.

أهمية البحث وأهدافه:

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تسهم بتحديد الدور الملقى على عاتق وحدات المراجعة الداخلية من أجل تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ولاسيما أن تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق ورفع مستوى فاعليتها يعد أمرا ضروريا وحيويا لكل من الإدارة و المستثمرين والموظفين والحكومة في آنٍ معاً، و ذلك للأسباب التالية:

- إن تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق ورفع مستوى فاعليتها يعد بحكم القانون من أولى أولويات مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة، لاسيما وإن هذه الشركات تمارس أعمالها في ظل ظروف غامضة وغاية في التعقيد بل أن التغير فيها أصبح هو الثابت الوحيد، الأمر الذي جعلها تتعامل مع بيئة خارجية مليئة بالفرص والتحديات مقابل بيئة داخلية مثقلة بالعديد من نقاط القوة و الضعف.

- الاهتمام الدولي المتزايد بضرورة قيام لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة بفحص كفاءة وفعالية وحدات المراجعة الداخلية العاملة في الشركات المساهمة العامة بشكل دائم ومستمر، ولاسيما أنها تعد أحدى الوسائل المهمة التي تستخدم في تقييم وتعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي ضمان الحصول على مخرجات من شأنها أن توفر تأكيدات معقولة على عدم وجود تلاعب في القوائم المالية.

تتمثل أهداف الدراسة بالتالي:

- تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة ورفع مستوى فاعليتها في الشركات المساهمة العامة.

- التأكد من عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات المساهمة العامة فيما يتعلق بالأنشطة التي تمارسها وحدات المراجعة الداخلية.

منهجية البحث:

لاختبار الفرضيات أعلاه والإجابة على أسئلة الدراسة فإنه سوف يتم إتباع الأسلوبين التاليين:

أ- الأسلوب الاستقرائي: وذلك من خلال تجميع العناصر المرجعية الحاكمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية، بالاعتماد على الأدبيات والتشريعات ذات العلاقة.

ب- الأسلوب الإستنتاجي : وذلك من خلال تصميم استبانه عن العناصر المرجعية الحاكمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية والتي يكون من شأنها أن تؤدي لتحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة .

فرضيات البحث:

للإجابة على السؤال أعلاه وتحقيق أهداف الدراسة فإنه سوف يتم اختبار الفرضيتين التاليتين:

1- لا يوجد للعناصر المرجعية لعمل وحدات المراجعة الداخلية العاملة في الشركات المساهمة العامة أي دور في تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة.

2- لا يوجد من وجهة نظر المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين العاملين والمتعاملين مع الشركات المساهمة العامة حيال العناصر المرجعية لعمل وحدات المراجعة الداخلية أية فروق ذات دلالة معنوية.

الدراسات السابقة:

- **دراسة رشيد أمينة (2008) :**

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تناول دور أنظمة الرقابة الداخلية في مراجعة جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية، حيث خلص الباحث إلى ضرورة الاهتمام ببناء وتصميم نظام رقابة داخلي فعال في المنظمات الحكومية

للاستجابة للتغيرات والتحديات الذي يحدثه عصر العولمة حيث لابد أن يتوفر في بناء نظام الرقابة الداخلي جميع مكوناته الأساسية بدءاً من بيئة رقابية ثم تقييم المخاطر والاهتمام بأنظمة الاتصالات والمعلومات وأنشطة الرقابة وانتهاء بالمراقبة المستمرة على عمله من جهة كما لابد من شمولية نظام الرقابة الداخلية على جميع عمليات وأنشطة المنظمة من جهة ثانية، وزيادة الاهتمام بأجهزة المراجعة الداخلية من خلال التشريعات التي تنظم عملها فما زالت هذه الأجهزة تعاني من ضعف الكوادر وعدم وجود تشريعات تسعى إلى تنظيم وتطوير أعمالها بالشكل الذي يواكب التغيرات الإدارية الحديثة في المنظمات، وضرورة تبني المعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية لتطوير عمل أجهزة المراجعة الداخلية وخاصة مع عدم وجود معايير محلية تهتم بهذا الموضوع، ومن أجل وضع حد للفساد المالي والإداري في المنظمات الحكومية لابد من تطبيق مبدأ الثواب والعقاب أي تحفيز المتفوقين في الأداء ومعالجة المقصرين والفاسدين بدءاً من أعلى الهرم في الرقابة الحكومية وصولاً إلى الرقابة على مستوى القسم في المنظمة .

- **دراسة احمد رشيدة (2006):**

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تناول مفهوم وتطور الرقابة الداخلية من خلال إطار نظري شامل كما هدفت الدراسة إلى دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمشتريات المطبق بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي في التعرف على المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية وعلى منهج دراسة الحالة لبيان اثر نظام الرقابة الداخلية على تنفيذ عقود المشتريات الحكومي، وقد كان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو أن الالتزام بتطبيق اللوائح والقوانين بالجامعة يعتبر عاملاً أساسياً في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية وربط المراجعة الداخلية لأعلى سلطة يمكنها من ممارسة دورها بكفاءة عالية، أما أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة فقد تمثلت بضرورة الاهتمام بتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم ومواكبتهم للتطور وزيادة درجة الوعي بأهمية التطبيق السليم لنظام الرقابة الداخلية .

- **دراسة Martin J.Coe (2005):**

وقد هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة متطلبات قواعد هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) الواردة في قانون Sarbanes-Oxley والمتعلقة بتقييم الإدارة للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية عنها وأثر تنفيذ متطلبات القانون في المنشأة من الناحية المالية، وقد تناول الباحث عملية تقييم الرقابة الداخلية والإطار الذي يستخدم لإجراء عملية التقييم الذي يمكن أن تستند إليه الإدارة، و توصلت الدراسة إلى أن الاستجابة لمتطلبات القانون تكلف الشركة أموالا كبيرة لفرض إتمام تقييم الرقابة و التقرير عنها و إضفاء المصداقية على ذلك من قبل المراجع الخارجية، كما أوضحت الدراسة ومن خلال استطلاع (190) شركة أن 136 منها تتبع الإطار المقدم من قبل لجنة رعاية المنظمات (COSO)كمعيار للتقييم .

دراسة Hua -Weihuang,li –lin liu (2005):

وقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير استقلالية لجنة المراجعة ودرجة خبراتها ونشاطها، و حجمها في مدى استيعاب المستثمرين لآليات إعداد التقارير المالية، وذلك من خلال التركيز على قانون (Sarbanes-Oxley)، حيث ركزت الدراسة على عملية المقارنة بين وضعي اللجنة قبل امتلاكها لهذه الخصائص وبعده. وتوصلت الدراسة إلى أن اللجنة المراجعة تؤدي دورا حيويا في حوكمة الشركات مستقبلا ، وخاصة بما يتعلق بمنع سوء الإدارة أو زيادة النفقات أو العائدات التي لم يتم رصدها ، فضلا عن ذلك أن لجنة المراجعة تعمل على

التقليل من درجة المخاطر الناجمة عن عمليات الاحتيال المتعلقة بطريقة إعداد التقارير المالية، ومن ثم تقلل من احتمالات إصابة الشركة بالركود .

دراسة ندة كنان (2004) :

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في ظل الإدارة بالأهداف والتي طلب من خلالها أن ينظر المفتشون إلى تقويم نظام الرقابة الداخلية حسب مفهومها الشامل الذي لا يقف عند أبواب الشركة بل يشمل مراقبة الأخطار الداخلية والخارجية ويمكن أن يكون إطار الرقابة الداخلية المتكامل COSO مثالاً يجسد المفهوم الشامل للرقابة المالية الداخلية، كما أوصى أن يطلب الجهاز من الإدارات تقديم تقارير له تتضمن بياناً بالأهداف والتقديرات التنبؤية وكل العوامل والأخطار الرئيسية التي يمكن أن تؤثر على إنجاز الأهداف ليتم تقويمها من قبل الجهاز بهدف تحسين المساءلة والأداء.

دراسة عبد القادر محسن (2002) :

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى اعتماد مدقق الحسابات على الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق في تحديد إجراءات التدقيق المناسبة والتي تمكن المدقق من أداء المهمة الموكلة إليه والمتمثلة في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تمثيل البيانات المالية للمركز المالي ونتيجة النشاط بصورة صادقة وعادلة، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والاقتراحات كان من أهمها ضرورة التوسع في الإفصاح عند إعداد التقرير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبقة في الوحدات الاقتصادية التي يدققونها، وأن تتضمن تقاريرهم تحديد نقاط الضعف الجوهرية التي تم اكتشافها والإشارة إلى مدى استجابة الإدارة لمعالجتها، والاستفادة من معيار التدقيق (SAS NO. 78) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين واتخاذه أساساً لدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية التي يدققونها لتحديد مواطن القوة أو الضعف فيها وتقديم المقترحات لرفع كفاءتها وفاعليتها، وضرورة الاهتمام بأقسام الرقابة الداخلية من خلال رفدها بالعدد الكافي من الأفراد المؤهلين علمياً وعملياً وربطها بأعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية لإعطائها القدر الكافي من الاستقلال.

دراسة السقا و أبو الخير (2002) :

تناولت هذه الدراسة مشكلة فعالية لجان المراجعة باعتبارها واحدة من أهم المشكلات المصاحبة لتكوين لجان المراجعة، والتي تمثل إحدى الآليات المهمة في نطاق عمليات الرقابة والمساءلة، وهدفت الدراسة إلى تقييم حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في المملكة العربية السعودية إلى لجان المراجعة، ومناقشة مفهوم فعالية لجان المراجعة و تحديد العناصر المحددة لهذه الفعالية، كما هدفت إلى تطوير مدخل مفاهيمي لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية. وتوصلت الدراسة إلى حاجة بيئة الرقابة والمراجعة في السعودية إلى لجان المراجعة في ضوء ثلاثة معايير هي: مصادر الاستفادة من تجارب سابقة لبعض الدول، ومعيار مقدرة لجان المراجعة في مواجهة المشكلات العملية للمراجع، ومعيار الحاجة إلى استكمال التطوير المهني. كما انتهت الدراسة إلى تحديد العناصر المكونة لفعالية لجان المراجعة . وعرضت الدراسة مدخلا مقترحا لقياس فعالية لجان المراجعة يربط بين تكوين لجان المراجعة و الحاجة إلى إنجاز عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة .

عرض البحث:

- مفهوم وأهداف وحدات المراجعة الداخلية.
- مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية.
- مفهوم ومسؤوليات لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة.
- الدراسة الميدانية التي تستهدف التعرف على دور وحدات المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة.

الإطار النظري للدراسة:

مفهوم وأهداف وحدات المراجعة الداخلية:

طبقاً لتعريف مجمع المراجعين الداخليين الصادر في عام (1999) فإن المراجعة الداخلية يعتبر "نشاط محايد موضوعي استشاري ومطمئن يهدف إلى زيادة قيمة عمليات الشركة وتحسينها وتساعد المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الشركة عن طريق استخدام أسلوب منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (Office Of Audit Services, 2004).

ومن التعريف يتضح بأن خدمات المراجعة الداخلية يمكن وصفها بأنها خدمات وقائية وإنشائية للإدارة، فهي بالتالي وقائية لأنها تحمي أموال الشركة وتحمي الخطط الإدارية ضد الانحراف وإنشائية لأنها تضمن دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة للشركة ولأنها تدخل التحسينات على الطرق الإدارية والرقابية لتواكب التطورات الجارية فإن أهم أهدافها يتمثل بالتالي (Hand Book Of International Auditing 2004):

- التقييم الدوري للسياسات المحاسبية والمالية وكل ما يتعلق بها والتأكد من أنها تسيير حسب الخطة الموضوعة دون انحراف.
- التقييم الدوري لسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى درجة من درجات الكفاءة والفاعلية.
- المحافظة على أصول الشركة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس.
- التأكد من دقة البيانات المالية التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- اكتشاف الأخطاء والغش والتدليس والعمل على معالجتها ومنع تكرارها.
- التأكد من مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات الموضوعة.

وذلك بهدف ضمان وجود نظام رقابة داخلية فعال وكفؤ في الشركة، وبالتالي تمكين أعضاء لجنة التدقيق من تنفيذ مسؤولياتهم وممارسة صلاحياتهم الموكلة لهم وفقا لتعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الصادرة بموجب قانون هيئة الأوراق المالية والتشريعات ذات العلاقة.

مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية:

لقد عرفت لجنة معايير التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الشركة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة بياناتها المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها لأتخاذ القرارات المستقبلية، وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة من خلال تحقيق الأهداف التالية (رشيد أمينه، 2008):

- التأكد من اتخاذ الإجراءات اللازمة لحماية الأصول من التلاعب والاختلاس و سوء الاستعمال.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها لأتحاذ القرارات المستقبلية.
- التأكد من الاستغلال الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة.
- التأكد من وضع هيكل تنظيمي وتشغيل نظام واضح للصلاحيات والمسؤوليات.
- التأكد من اختيار وتعيين كبار وصغار الموظفين وفقا لوصف وظيفي محكم ومعد مسبقا .
- التأكد من تحديد الإجراءات التنفيذية بطريقة تضمن انسياب الأنشطة والعمليات بكفاءة عالية.

وذلك بهدف ضمان تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة، وبالتالي تمكين أعضاء مجالس الإدارة ككل من تنفيذ واجباتهم ومسؤولياتهم وممارسة صلاحياتهم الموكلة إليهم وفقا لقانون الشركات وقانون الأوراق المالية وأية تشريعات ذات علاقة.

مفهوم ومسؤوليات لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة:

أن لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة في الشركة المساهمة العامة هي عبارة عن مجموعة من الأشخاص مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وعلى الغالب لا يقل عدد أعضاءها عن ثلاثة أشخاص وينبغي أن يكون لدى أحد أعضائها على الأقل خلفية مالية أو محاسبية، وتشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها (Andrew and Goddard, 2000)، أما مسؤوليات لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة في الأردن فيمكن استعراضها على النحو التالي (تعليمات الإفصاح /2005):

- وفقاً لتعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الصادرة بمقتضى قانون هيئة الأوراق المالية تؤلف في الشركة لجنة تدقيق تتألف من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين على الأقل، وعلى أن يكون اثنان منهم (بما في ذلك رئيس اللجنة) من الأعضاء المستقلين.
- يجب أن يتوافر لدى جميع أعضاء اللجنة المعرفة والدراية في الأمور المالية والمحاسبية وان يكون لدى أحدهم على الأقل خبرة عمل سابقة في مجال المحاسبة أو الأمور المالية أو المجالات الأخرى ذات العلاقة.
- يجب أن تجتمع اللجنة دورياً على أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربعة اجتماعات في السنة، وتدون محاضر هذه الاجتماعات بشكل أصولي.
- يجب أن تضع الشركة جميع الإمكانيات اللازمة تحت تصرف اللجنة بما يمكنها من أداء عملها بما في ذلك الاستعانة بالخبراء كلما كان ذلك ضرورياً.
- على لجنة التدقيق الاجتماع بمدقق الحسابات الخارجي، المدقق الداخلي للشركة دون حضور أي من أشخاص الإدارة التنفيذية أو من يمثلها، مرة واحدة على الأقل في السنة.
- تقوم لجنة التدقيق بممارسة المسؤوليات والصلاحيات الموكلة إليها بموجب تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الصادرة بمقتضى قانون هيئة الأوراق المالية والتشريعات النافذة.
- إن مسؤولية لجنة التدقيق لا تغني عن مسؤوليات المجلس أو الإدارة التنفيذية للشركة فيما يتعلق بالرقابة على كفاية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية لديه.

ويمكن استعراض مهام لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة اتجاه جهاز المراجعة الداخلية وبالتبعية نظام الرقابة الداخلية على النحو التالي (دحدوح حسين، 2008):

- تقييم فعالية المراجعة الداخلية و جودتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية وأنها تتم وفقا لمعايير الأداء المهني.
- فحص لائحة المراجعة الداخلية و الموافقة عليها.
- فحص استراتيجية المراجعة الداخلية و خطتها السنوية و الموافقة عليها.
- التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين و الخارجيين وتحقيق التكامل بينهما.
- تدعيم استقلالية المراجعة الداخلية، وذلك من خلال:
- تعيين مدير المراجعة الداخلية.
- التأكيد من كفاية الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية.
- السماح لمدير المراجعة بحرية الاتصال مع لجنة التدقيق لمناقشة أية أمور مهمة.
- التأكد من عدم وجود أية قيود على عمل المراجعين الداخليين.
- فحص نتائج المراجعة الداخلية و خاصة ما يتعلق منها بالمخالفات النظامية والقانونية و نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية.
- فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم.

وهنا تكمن مشكلة البحث والتي تتمثل حصرا بتحديد دور وحدات الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وذلك لأسباب عدة من أهمها:

- تعدد حالات الاختلاس والإخفاق والغش المالي للعديد من الشركات المساهمة العامة.
- زيادة الاهتمام بضرورة إظهار نتيجة الأعمال و المركز المالي لتلك الشركات بصورة صادقة وعادلة.
- الحاجة إلى وجود آلية إدارية متخصصة تسهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة التنفيذية في الشركات المساهمة العامة.
- تناقض وتضارب المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وغير التنفيذيين في الشركات المساهمة العامة.

النتائج والمناقشة:

1- مجتمع الدراسة و عينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من فئة المدراء الداخليين وفئة المدققين الخارجيين العاملين والمتعاملين مع الشركات المساهمة العامة المقيدة في بورصة عمان و البالغ عددها (25) شركة تمثل مختلف القطاعات الاقتصادية، وقد تم توزيع (400) استبانه على مفردات كل فئة من فئات الدراسة والتي قد تم اختيارها بشكل عشوائي وعلى أساس (200) استبانه لفئة مدراء الشركات وقد أستعيد منها (140) استبانه صالحة للتحليل وبما نسبته (70%)، و(200) استبانه لفئة المدققين الخارجيين وقد استعيد منها (110) استبانه صالحة للتحليل وبما نسبته (55%)، وبناء عليه فإن حجم العينة الكلية للدراسة قد أصبح (250) مفردة وبما نسبته (62%).

2- أداة جمع البيانات:

لقد تم تطوير واستخدام استبانه خاصة لجمع البيانات بالرجوع إلى الدراسات و المراجع العلمية ذات العلاقة، حيث تم اختبارها من قبل ثلاثة مدققين خارجيين و ثلاثة مدراء داخليين، وذلك بعد أن طلب منهم الإجابة على الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها لمعرفة دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة، وقد أخذت جميع ملاحظاتهم واقتراحاتهم بعين الاعتبار عند إعداد فقرات الاستبانه بصيغتها النهائية، بالإضافة إلى تحكيمها من قبل خمسة أساتذة من أساتذة مادة تدقيق الحسابات العاملين في الجامعات الأردنية للتأكد من مدى قدرتها على ترجمة أهداف الدراسة، وقد تبين للباحثين من خلال التحكيم مدى قدرة الاستبانه على تحديد دور وحدات المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة، هذا وقد تكونت الأستبانه من بابين:

الباب الأول: عبارة عن رسالة موجهة إلى أفراد فئتي عينة الدراسة (المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين) توضح أهمية وأهداف وحدود الدراسة المزمع إجراءها.

الشق الثاني: الأسئلة التي تعكس وجهتي نظر المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين العاملين والمتعاملين في الشركات المساهمة العامة حيال دور العناصر المرجعية الحاكمة لوحدة المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة.

3- الأسلوب الإحصائي المستخدم في التحليل:

للإجابة على أسئلة الاستبانه فقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تشير الدرجة رقم (5) إلى مستوى موافق جدا، والدرجة رقم (4) إلى مستوى موافق، و الدرجة رقم (3) إلى مستوى محايد، و الدرجة رقم (2) إلى مستوى غير موافق، والدرجة رقم (1) إلى مستوى غير موافق بشدة، ولهذه الغاية فقد تم اعتبار المدى من (0-2.50) مؤشرا على درجة تأييد منخفضة، و المدى من(2.51-3) مؤشرا على درجة تأييد متوسطة، و المدى من (3.1-5) مؤشرا على درجة تأييد عالية، وذلك فيما يتعلق بدور العناصر الحاكمة لوحدة المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، حيث قد تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات التي جمعت من خلال الاستبانه، بالإضافة لمجموعة أخرى من الأدوات الإحصائية الوصيفة مثل المتوسط الحسابي، و الانحراف المعياري واختبار مان ونتي، وذلك من اجل زيادة إبراز الفروقات الموجودة بين مجموعتي المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين في عينة الدراسة.

4- تحليل ومناقشة النتائج:

بعد أن تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهمية وأهداف ومداخل ومقومات وصلاحيات وواجبات وإجراءات المراجعة الداخلية تبين للباحثين التالي:

1. أن عناصر أهمية المراجعة الداخلية من وجهة نظر عينتي الدراسة تؤدي إلى تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة المقيدة في بورصة عمان، وكما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) أهمية المراجعة الداخلية من وجهة نظر المدراء والمدققين

المتغيرات الفرعية	المدراء الداخليين			المدققين الخارجيين		
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
- ضمان تحقيق العائد المالي والاجتماعي المجدي لكافة الأطراف ذات العلاقة.	2.321	0.41	×	3.342	0.45	✓
- التأكد من أن العمليات والأنشطة تنفذ بدقة وحسب القوانين والأنظمة والتعليمات ذات الصلة.	1.187	0.25	×	4.415	0.34	✓
- التأكد من أن الدوائر التنفيذية تلتزم بالخطط الموضوعية وان النتائج التي تتوصل إليها فعالة وتقاس وفقا لمعايير تقييم أداء ثابتة وموحدة.	2.242	0.58	×	2.674	0.37	✓
- زيادة درجة الاعتماد على المعلومات والبيانات والقوائم والتقارير الصادرة في الدوائر التنفيذية.	1.432	0.15	×	2.991	0.52	✓
- اعتماده كأساس لتدريب وتأهيل قيادات المستقبل من خلال تزويدهم بالمهارات التخطيطية والتنظيمية والتحليلية والرقابية قبل تبوئهم لمناصبهم الإدارية الجديدة.	1.985	0.34	×	3.928	0.43	✓
متوسط المتغيرات الفرعية	1.833	0.35	×	3.472	0.42	✓

✓: ≤ من (2.5) مرتفع؛ ×: ≥ من (2.5) منخفض.

حيث تشير النتيجة (✓) إلى ارتفاع دور أهمية المراجعة الداخلية والنتيجة (×) إلى الانخفاض، الأمر الذي يشير على المستوى الجزئي إلى أن هناك اختلاف كبير بين وجهات نظر كل من المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين حول مدى أهمية التدقيق والمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وكذلك الحال على المستوى الكلي حيث أن متوسط المتغيرات الفرعية من وجهة نظر المدراء الداخليين قد بلغ (1.833) وبمتوسط انحراف معياري (0.35) ومن وجهة نظر المدققين الخارجيين قد بلغ (3.471) وبمتوسط انحراف معياري (0.42)، ولا بد من العمل على تقليص الفارق بينهما من خلال تعزيز وجهة نظر المدراء الداخليين والارتقاء بها إلى أن تصل لمستوى وجهة نظر المدققين الخارجيين.

2. أن أهداف المراجعة الداخلية من وجهة نظر عينتي الدراسة تؤدي إلى تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة في الشركات المالية المساهمة العامة المقيدة في بورصة عمان، وكما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2) أهداف المراجعة الداخلية من وجهة نظر المدراء والمدققين

المتغيرات الفرعية	المدراء الداخليين			المدققين الخارجيين		
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	انحراف المعياري	النتيجة
– التأكد من صحة البيانات المحاسبية وتقرير مدى الاعتماد عليها وانسجامها مع الأنظمة والتعليمات المعمول بها وقواعد المهنة ومدى دلالتها على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي.	2.443	0.61	×	2.761	0.45	✓
– التأكد من المحافظة على موارد وأصول الشركة والتأكد من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة وتشجيع الالتزام بها والتحقق من درجة كفاية وسائل الرقابة الداخلية ودراسة مدى إمكانية تحديثها وتطويرها لتواكب الظروف الحالية والمستقبلية.	1.786	0.32	×	3.422	0.32	✓
– المساعدة في جعل الأهداف العامة قابلة للتقييم والقياس.	1.562	0.19	×	2.874	0.47	✓
– ضمان سلامة النظم وبالتالي دقة المعلومات الناتجة عنها.	2.161	0.55	×	2.761	0.29	✓
– اكتشاف أسباب عدم التنسيق فيما بين الدوائر والعمل على معالجتها.	1.764	0.28	×	2.643	0.55	✓
متوسط المتغيرات الفرعية	1.943	0.39	×	2.892	0.41	✓

✓: ≤ من (2.5) مرتفع؛ ×: ≥ من (2.5) منخفض.

حيث تشير النتيجة (✓) إلى درجة ارتفاع دور أهداف المراجعة الداخلية والنتيجة (×) إلى الانخفاض، الأمر الذي يشير على المستوى الجزئي إلى أن هناك اختلاف كبير بين وجهات نظر كل من المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين حول مدى تفهم أهداف التدقيق والمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وكذلك الحال على المستوى الكلي حيث أن متوسط المتغيرات الفرعية من وجهة نظر المدراء الداخليين قد بلغ (1.943) وبمتوسط انحراف معياري (0.39) ومن وجهة نظر المدققين الخارجيين قد بلغ (2.892) وبمتوسط انحراف معياري (0.41)، ولا بد من العمل على تقليص الفارق بينهما من خلال تعزيز وجهة نظر المدراء الداخليين والارتقاء بها لمستوى وجهة نظر المدققين الخارجيين.

3. أن مداخل المراجعة الداخلية من وجهة نظر عينتي الدراسة تؤدي إلى تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة في الشركات المالية المساهمة العامة المقيدة في بورصة عمان، وكما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3) مداخل عمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المدراء والمدققين

المتغيرات الفرعية	المدراء الداخليين			المدققين الخارجيين		
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
– التحقق من مدى الالتزام بالخطط والسياسات القائمة من خلال فحص كافة الأنظمة والتعليمات وجمع اكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين.	2.421	0.64	×	3.544	0.43	✓
– مراجعة وتحليل الأنشطة والعمليات وتشكيل رأيا وقناعة حول مدى استغلال الموارد والإمكانيات المتاحة باتجاه تحقيق الأهداف العليا بأقل التكاليف وبدون أي عبث أو سوء استخدام.	2.132	0.35	×	3.657	0.51	✓
متوسط المتغيرات الفرعية	2.276	0.50	×	3.600	0.47	✓

✓: ≤ من (2.5) مرتفع؛ ×: ≥ من (2.5) منخفض.

حيث تشير النتيجة (✓) إلى درجة ارتفاع دور مداخل عمل المراجعة الداخلية والنتيجة (×) إلى الانخفاض، الأمر الذي يشير على المستوى الجزئي إلى أن هناك اختلاف كبير بين وجهات نظر كل من المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين حول مدى تفهم مداخل عمل التدقيق والمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وكذلك الحال على المستوى الكلي حيث أن متوسط المتغيرات الفرعية من وجهة نظر المدراء الداخليين قد بلغ (2.276) وبمتوسط انحراف معياري (0.50) ومن وجهة نظر المدققين الخارجيين قد بلغ (3.600) وبمتوسط انحراف معياري (0.47)، ولا بد من العمل على تقليص الفارق بينهما من خلال تعزيز وجهة نظر المدراء الداخليين والارتقاء بها لمستوى وجهة نظر المدققين الخارجيين.

4. أن مقومات المراجعة الداخلية من وجهة نظر عينتي الدراسة تؤدي إلى تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة في الشركات المالية المساهمة العامة المقيدة في بورصة عمان، وكما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4) مقومات عمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المدراء والمدققين

المتغيرات الفرعية	المدراء الداخليين			المدققين الخارجيين		
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
– ضمان الاستقلالية والحياد والموضوعية من خلال ضرورة ربطة بأعلى درجات السلم التنظيمي.	3.411	0.47	✓	1.432	0.34	×
– ضمان تمتع المدققين الداخلين بمهارات علمية وعملية وسلوكية عالية من خلال الحث على التحصيل العلمي والعملي مع ما يرافق ذلك من امتيازات مادية ومعنوية.	3.215	0.61	✓	1.351	0.42	×

– وجود خطة سنوية وجدولة شهرية وبرامج عملية مقرونة بالدعم والتأييد والحماية من الإدارة العليا.	3.471	0.42	✓	1.712	0.39	×
متوسط المتغيرات الفرعية	3.365	0.50	✓	1.498	0.38	×

✓: ≤ من (2.5) مرتفع؛ ×: ≥ من (2.5) منخفض.

حيث تشير النتيجة (✓) إلى درجة ارتفاع دور مقومات عمل المراجعة الداخلية والنتيجة (×) إلى الانخفاض، الأمر الذي يشير على المستوى الجزئي إلى أن هناك اختلاف كبير بين وجهات نظر كل من المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين حول مدى وجود مقومات عمل التدقيق والمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وكذلك الحال على المستوى الكلي حيث أن متوسط المتغيرات الفرعية من وجهة نظر المدراء الداخليين قد بلغ (2.276) وبمتوسط انحراف معياري (0.50) ومن وجهة نظر المدققين الخارجيين قد بلغ (1.498) وبمتوسط انحراف معياري (0.38)، ولا بد من العمل على تقليص الفارق بينهما من خلال محاولة تلبية متطلبات المدققين الخارجيين والارتقاء بمقومات المراجعة الداخلية للوصول بها إلى مستوى ما تقره الأصول والمعايير الدولية.

5. أن صلاحيات المراجعة الداخلية من وجهة نظر عينتي الدراسة تؤدي إلى تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة في الشركات المالية المساهمة العامة المقيدة في بورصة عمان، وكما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (5) صلاحيات المراجعة الداخلية من وجهة نظر المدراء والمدققين

المتغيرات الفرعية	المدراء الداخليين			المدققين الخارجيين		
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
– تقرير مدة درجة سلامة وملائمة نظم الرقابة المحاسبية والإدارية والفنية القائمة والعمل على تعديلها وتطويرها بشكل دوري.	3.762	0.43	✓	3.234	0.35	✓
– تقرير مدى درجة التماشي مع السياسات والخطط والإجراءات القائمة ووقاية الشركة من الآثار لمترتبة على الأخطاء والمخالفات الشخصية.	3.985	0.52	✓	3.411	0.41	✓
– تقرير مدى درجة المحافظة على الأصول والممتلكات من التلف والتلاعب وسوء الاستعمال.	3.876	0.34	✓	3.653	0.38	✓
– تقرير مدى فعالية واقتصادية التكاليف الرأسمالية والإرادية.	4.432	0.39	✓	3.964	0.54	✓
– الاستقلال في الرأي والسلوك عن العمليات والأنشطة التنفيذية.	3.871	0.41	✓	3.818	0.57	✓
متوسط المتغيرات الفرعية	3.985	0.42	✓	3.616	0.45	✓

✓: ≤ من (2.5) مرتفع؛ ×: ≥ من (2.5) منخفض.

حيث تشير النتيجة (✓) إلى ارتفاع دور صلاحيات عمل المراجعة الداخلية والنتيجة (×) إلى الانخفاض، الأمر الذي يشير على المستوى الجزئي إلى أنه لا يوجد اختلاف كبير بين وجهات نظر كل من المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين حول صلاحيات عمل التدقيق والمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وكذلك الحال على المستوى الكلي حيث إن متوسط المتغيرات الفرعية من وجهة نظر المدراء الداخليين قد بلغ (3.985) وبمتوسط انحراف معياري (0.42) ومن وجهة نظر المدققين الخارجيين قد بلغ (3.616) وبمتوسط انحراف معياري (0.45)، ولا بد من العمل على المحافظة على هذا المستوى من التقارب في وجهات النظر حول صلاحيات المراجعة الداخلية والعمل على تعزيزه.

6. أن واجبات المراجعة الداخلية من وجهة نظر عينتي الدراسة تؤدي إلى تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة في الشركات المالية المساهمة العامة المقيدة في بورصة عمان، وكما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (6) واجبات المراجعة الداخلية من وجهة نظر المدراء والمدققين

المتغيرات الفرعية	المدراء الداخليين			المدققين الخارجيين		
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
– تقييم الهيكل التنظيمي وما يترتب عليه من واجبات ومسؤوليات وتفويض للصلاحيات والسلطات.	2.421	0.32	×	3.876	0.43	✓
– دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والمساعدة في تصميم وتنفيذ إجراءاته التطبيقية.	2.187	0.42	×	1.921	0.52	×
– تقديم الاقتراحات والإرشادات اللازمة لتحسين وتطوير إجراءات الرقابة الداخلية القائمة.	2.324	0.33	×	3.365	0.55	✓
– فحص وتقييم مستوى الكفاية والفعالية في كافة الدوائر والأقسام العاملة.	1.423	0.45	×	4.762	0.45	✓
– تقييم عبء العمل والإنتاجية والتكلفة والمنفعة المراد تحقيقها من كل عملية.	3.325	0.28	✓	2.698	0.67	✓
متوسط المتغيرات الفرعية	2.336	0.36	×	3.324	0.53	✓

✓: ≤ من (2.5) مرتفع؛ ×: ≥ من (2.5) منخفض.

حيث تشير النتيجة (✓) إلى درجة ارتفاع دور واجبات المراجعة الداخلية والنتيجة (×) إلى الانخفاض، الأمر الذي يشير على المستوى الجزئي إلى أن هناك اختلاف كبير بين وجهات نظر كل من المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين حول واجبات التدقيق والمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وكذلك الحال على المستوى الكلي حيث أن متوسط المتغيرات الفرعية من وجهة نظر المدراء الداخليين قد بلغ (2.336) وبمتوسط انحراف معياري (0.36) ومن وجهة نظر المدققين الخارجيين قد بلغ (3.324) وبمتوسط انحراف معياري (0.53)، ولا بد من العمل

على تقليص الفارق بينهما من خلال محاولة زيادة درجة وعي المدراء الداخليين بواجبات المراجعة الداخلية للارتقاء به لمستوى طموح المدققين الخارجيين.

7. أن إجراءات المراجعة الداخلية من وجهة نظر عينتي الدراسة تؤدي إلى تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة في الشركات المالية المساهمة العامة المقيدة في بورصة عمان، وكما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (7) إجراءات عمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المدراء والمدققين

المتغيرات الفرعية	المدراء الداخليين			المدققين الخارجيين		
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
– التأكد من وجود مبرر موضوعي لإعداد مستندات القبض والصرف ومطابقة المبالغ المبينة في المستندات مع ما هو ظاهر في السجلات المالية.	2.157	0.40	×	3.871	0.32	✓
– التأكد من مطابقة الأرصدة المبينة في السجلات المالية مع ما هو ظاهر في التقارير الشهرية والسنوية وأن كافة الأصول موجودة ومملوكة ومحفوظة ومصانة ومؤمن عليها ولا يمكن التصرف فيها ألا بتفويض عام أو خاص من قبل الإدارة العليا.	3.898	0.52	✓	4.980	0.65	✓
– التأكد من سلامة وحسن تنفيذ العقود والوثائق والاتفاقيات وان شروطها منسجمة مع الأنظمة والتعليمات المعمول بها في الشركة.	4.932	0.34	✓	3.655	0.34	✓
– التأكد من صحة الإجراءات الخاصة بالإعتمادات والقروض والمشاريع ومراجعة كافة الأوراق والوثائق التي تعززها والتأكد من صحة وسلامة تنظيمها ومراقبة حسن تنفيذ الأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة عن المجلس والإدارة العليا.	3.943	0.31	✓	3.919	0.41	✓
– التأكد من حسن تنظيم وتوزيع وإنجاز العمل وسلامة سيرة في الدوائر والأقسام ومدى تأدية الموظفين لواجباتهم ومدى انضباطهم والتزامهم في العمل ومحافظتهم على أصول وممتلكات الشركة.	1.435	0.29	×	2.567	0.56	✓
– إجراء التقييم الدوري لجميع الأنظمة والتعليمات وتقديم المقترحات حول إمكانية تطويرها أو تعديلها أو استبدالها وفقاً للمستجدات ومتطلبات العمل ومتابعة كل ما هو جديد في مجال المهنة بغية الاستفادة منه في تطوير وتحديث الأنظمة	3.511	0.47	✓	2.987	0.44	✓

والتعليمات المالية.						
– أن مختلف مدراء الدوائر موضع التدقيق يسمحون للمدققين الداخلين العمل بحرية مطلقة وغير مقيدة والوصول إلى كافة العمليات والممتلكات واللجان والموظفين وتزويدهم فوراً وبشكل مباشر بكافة المعلومات والبيانات والسجلات والمستندات التي يرونها ضرورية حال طلبهم لها والتعاون معهم إلى ابعد الحدود.	4.354	0.33	✓	1.542	0.39	×
– أن الإدارة العليا تقوم بتوضيح حدود ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي ومصادقة خططه وبرامجه السنوية، دون إبطاء أو تأخير واحترام وجهات نظرة وقبول توصياته أو رفضها بعد مناقشتها ومن ثم التأكيد على ضرورة تقديم كل الدعم والتأييد والمؤازرة مع ضمان أعلى درجات الحياد والموضوعية.	3.551	0.47	✓	1.987	0.57	×
متوسط المتغيرات الفرعية	3.472	0.39	✓	3.188	0.46	✓

✓: ≤ من (2.5) مرتفع؛ ×: ≥ من (2.5) منخفض.

حيث تشير النتيجة (✓) إلى درجة ارتفاع دور إجراءات المراجعة الداخلية والنتيجة (×) إلى الانخفاض، الأمر الذي يشير على المستوى الجزئي إلى أن هناك اختلاف كبير بين وجهات نظر كل من المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين حول إجراءات المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وكذلك الحال على المستوى الكلي حيث أن متوسط المتغيرات الفرعية من وجهة نظر المدراء الداخليين قد بلغ (2.336) وبمتوسط انحراف معياري (0.36) ومن وجهة نظر المدققين الخارجيين قد بلغ (3.324) وبمتوسط انحراف معياري (0.53)، ولا بد من العمل على تقليص الفارق بينهما من خلال محاولة زيادة درجة وعي المدراء الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية للارتقاء به لمستوى طموح المدققين الخارجيين.

من الجداول ذوات الأرقام (1–7) يلاحظ بأنه وعلى الرغم من وجود تباين واضح في درجة تأييد فئتي عينة الدراسة لدور العناصر الحاكمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية (لأهمية، الأهداف المداخل، المقومات، الصلاحيات، الواجبات، الإجراءات) في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة، إلا أن المتوسط الحسابي الكلي لتلك العناصر بقي فوق مستوى (2.5) وكالتالي:

الجدول رقم (8) المتوسط الحسابي لجميع عناصر المراجعة الداخلية

العنصر	المدراء الداخليين			المدققين الخارجيين		
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
أهمية المراجعة الداخلية	1.833	0.35	×	3.472	0.42	✓
أهداف المراجعة الداخلية	1.943	0.39	×	2.892	0.41	✓
مداخل المراجعة الداخلية	2.276	0.50	×	3.600	0.47	✓
مقومات المراجعة الداخلية	3.365	0.50	✓	1.498	0.38	×
صلاحيات المراجعة الداخلية	3.985	0.42	✓	3.616	0.45	✓
واجبات المراجعة الداخلية	2.336	0.36		3.324	0.53	
إجراءات المراجعة الداخلية	3.472	0.39	✓	3.188	0.46	
المتوسط الحسابي الكلي	2.744	0.42	✓	3.080	0.46	✓

✓: ≤ من (2.5) مرتفع؛ ×: ≥ من (2.5) منخفض.

الأمر الذي يعني بأنه من وجهة نظر فئتي عينة الدراسة هناك تأييد مرتفع لدور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة.

مع أن نتائج اختبار (مان–وتني) قد أشارت إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين متوسطي أجوبة فئتي عينة الدراسة حيال مجموعة من العناصر المرجعية الحاكمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية والتي لها تأثير كبير في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، وذلك عند مستوى معنوية (0.05) وهذه العناصر تعكسها الجداول ذوات الأرقام (4،5،7) وعلى النحو التالي:

الجدول رقم (9) مقومات عمل الم راجعة الداخلية من وجهة نظر المدراء والمدققين

العناصر	المدراء الداخليين		المدققين الخارجيين		اختبار مان ونتي	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z	P
مقومات المراجعة الداخلية	3.365	0.50	1.498	0.38	(1.525)	0.031
صلاحيات المراجعة الداخلية	3.985	0.42	3.616	0.45	0.876	0.044
إجراءات المراجعة الداخلية	2.744	0.42	3.188	0.46	(3.041)	0.029

5- اختبار فرضيات الدراسة:

أ- **الفرضية الأولى:** التي تقضي بـ "لا يوجد للمهام التي تمارسها المراجعة الداخلية أي دور في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة".

يلاحظ من الجدول رقم (8) بأن المتوسط الكلي لإجابات المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين لإجمالي العناصر الحاكمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية والتي لها تأثير كبير في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة هو (2.744) و(3.080) على التوالي وهما أكبر من (2.5)، الأمر الذي يعني رفض الفرض العدمية و

قبول الفرضية البديلة التي تقضي بوجود دور هام للمراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ب- الفرضية الثانية: والتي تقضي بـ "لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات المساهمة العامة حيال الأمور المرتبطة بالمراجعة الداخلية".

يلاحظ من الجدول رقم (9) الذي يبين نتائج اختبار (مان وتني) و المستخدم لتحديد الفروقات بأنه عند مستوى ثقة مقداره (0.95) يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين أجوبة المدراء الداخليين وبين أجوبة المدققين الخارجيين العاملين والمتعاملين مع الشركات المساهمة العامة فيما يتعلق بمقومات وصلاحيات وإجراءات المراجعة الداخلية ودورها في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، حيث كانت قيمة (p) المحسوبة لكل عنصر من هذه العناصر أقل من (0.050)، في الوقت الذي كانت به لأهمية وأهداف ومداخل وواجبات المراجعة الداخلية قيمة اكبر، الأمر الذي يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة للعناصر التي قيمتها أقل وقبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة للعناصر التي قيمتها أكبر.

الاستنتاجات و التوصيات:

بعد تحليل نتائج بيانات الدراسة و اختبار فرضياتها، يمكن عرض أهم نتائجها على النحو الأتي:

1. أن المدراء الداخليين والمدققين الخارجيين قد أجمعوا وبدرجات متفاوتة على أن جميع العناصر المرجعية الحاكمة لعمل وحدة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة لها دور كبير في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة.

2. يوجد فروق ذات دلاله معنوية بين أجوبة المدراء الداخليين وبين أجوبة المدققين الخارجيين العاملين والمتعاملين مع الشركات المساهمة العامة فيما يتعلق بمقومات وصلاحيات وإجراءات المراجعة الداخلية ودورها في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة.

3. لا يوجد فروق ذات دلاله معنوية بين أجوبة المدراء الداخليين وبين أجوبة المدققين الخارجيين العاملين والمتعاملين مع الشركات المساهمة العامة فيما يتعلق بأهمية وأهداف ومداخل وواجبات المراجعة الداخلية ودورها في تحسين كفاءة عمل لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة.

4. ضعف المناخ الرقابي الذي تعمل في ظله المراجعة الداخلية وارتباط ذلك بتحقيق مكاسب مادية ومعنوية لأشخاص ذوي نفوذ كبير ومؤثر في الهيكل التنظيمي الرسمي وغير الرسمي.

5. غياب الوضوح في هيكل تحديد السلطة والمسؤولية ومحاولة البعض بغير قصد وضع الرقابة والكفاية في حالة تعارض دائم مع الحرية والإبداع وبالتالي رفض قبول أي توصيات تعمل على تشديد نظم الرقابة الداخلية القائمة.

بعد عرض أهم نتائج الدراسة يوصي الباحثان بالتالي:

1- أن يتم ربط وحدة المراجعة الداخلية بلجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة والسماح لها بالاتصال المفتوح مع مختلف الدوائر والأقسام وإطلاعها على كافة المستندات والسجلات دون قيود وتدقيق كافة العمليات والنظم والمعلومات بحرية مطلقة وغير مقيده.

2- تأييد خطط وحدة المراجعة الداخلية من قبل لجنة التدقيق و إيلاء المراجعين الداخليين كل الدعم والتأييد والرعاية والتأكيد على أن النتائج التي تتوصل إليها – باستثناء الغش المتعمد والخطأ الجسيم – لن تتخذ أساسا للتوبيخ أو العقوبة وإنما وسيلة لمعالجة وتصحيح الانحرافات والتجاوزات الإجرائية.

3- تقرير مدى درجة سلامة وملائمة نظم الرقابة المحاسبية والإدارية والفنية القائمة والعمل على تعديلها وتطويرها بشكل دوري، ومدى درجة التمشي مع السياسات والخطط والإجراءات القائمة ووقاية الشركة من الآثار لمترتبة على الأخطاء والمخالفات الشخصية.

4- التأكيد على ضرورة أن يكون سلوك المدققين الداخلين محكوماً فقط بمتطلبات وظيفتهم ومعايير مهنتهم ومصلحة شركتهم أو مؤسستهم، ينبغي أن يسعى كل من يخضع أعمال للتدقيق إلى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة وتحقيق النتائج المنشودة بأقل التكاليف المالية وبأدنى مستوى من الأخطاء البشرية.

5- الإفصاح في التقارير السنوية التي تصدر من قبل الشركات المساهمة العامة عن العناصر الحاكمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية وبيان أهم نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية ودرجة مساهمته في المحافظة على الأصول والممتلكات من التلف والتلاعب وسوء الاستعمال ومدى الالتزام بقواعد وبمعايير التدقيق الداخلي الدولية.

المراجع:

1- دحدوح، حسين – *دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات*، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص ص 249 – 283.

2- دهمش، نعيم؛ وقراقيش، جهاد – *دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية لدى الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة*، اربد للبحوث والدراسات، المجلد التاسع، العدد الأول، تشرين الثاني، 2005، ص ص 67-112.

3- رشيد، أمينة – *دور أنظمة الرقابة الداخلية في مراجعة جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية*، رسالة دكتوراه، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، حلب، سوريا 2005 ، ص 5-10.

4- رشيدة، احمد – *نظم الرقابة الداخلية و أثرها على تنفيذ عقود المشتريات الحكومية*، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان 2006 ، ص2-14.

5- الشواورة، فيصل – *مبادئ المحاسبة المالية من الألف إلى الياء*، دار إثراء للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2010.

6- عبد القادر، محسن – *مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية*، رسالة ماجستير غير منشورة، الجمهورية اليمنية، المركز الوطني للمعلومات، 2002.

7- عيسى، نضال – *فعالية وحدات التدقيق و الرقابة المالية الداخلية في المؤسسات الاقتصادية في مدينة الخليل*، رسالة ماجستير غير منشورة الجمهورية اليمنية، المركز الوطني للمعلومات، 2005.

8- القاضي، حسني وآخرون – *دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية*، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية (28) العدد (2) 2006.

9- كراز، شاوي – *كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخلية في سوريا*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 2005.

10- ندة، كنان – *دور مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في ظل الإدارة بالأهداف*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 2004.

11- AICPA *"consideration of fraud in a financial statement Audit* " , AV section 316 , December. professional standards , 2004 , SAS NO.99,

12- Hand book of international auditing, *"Auditing in a computer information systems Environment "* IFAC, Ethics pronouncements, ISA no.401, 2004 , 3-5.

13- HUA, W.; LI-LIN, LIU.; The Effects of Audit committee characteristics on Inues tors Perception of financial reporting.
http://www.niagora,edu/ciarr/2005/documents/,170 AC INVPER. PDF.

14- MARTIN J. Coe 2005: Fu L. Filling the requirements of section 404 , Journal of Accounting.
(http://www.aicpa.org/puds/jafa/man2005/coe.htm).

15- MOSCOVE, S.; OTHERS, *"core concept of accounting information systems"*, eight edition, john Wiley and sons, inc, 2003.

16- *Office of Audit services, "Internal Auditing"*, Msc 3AV-New Mexico state university, last modified date: October , 2004, 2-5.

17- The manager, "internal Audit" 13 march, 2003, 2-6.
htpp://www.Education.tas.gov. au/internal audit/ manual/7 objectives. Htm