

## The effect of applying the principle of independence on the quality of internal auditing in the Jordanian companies listed on the Amman Stock Exchange

Moyasser Menazel Aljboul

College of business administration || Taif university || KSA

**Abstract:** This study aimed to identify the effect of applying the principle of independence on the quality of internal auditing on firms listed at the Amman Stock Exchange. To achieve the objectives of the study, the descriptive analytical approach was followed, and the study sample consist of a sample of (100) of employee in the companies that listed on the Amman Stock Exchange. The most important findings of the study are that there is a strong degree of agreement among the study participants on the extent of applying the principle of independence in the companies listed on the Amman Stock Exchange, and the general mean for its phrases was (3.86). The study also concluded that there is a good and positive degree of agreement on the quality of the internal audit found in the Jordanian firms listed on the Amman Stock Exchange from the viewpoint of workers in companies at a good level, and The general mean for its phrases was (3.35). Finally, the study found that there was a significant effect on applying the principle of independence to the quality of internal audit in the firms listed on the Amman Stock Exchange. And that the application of the principle of independence in the Jordanian companies listed on the Amman Stock Exchange is responsible for enhancing 27.5% of the quality of internal auditing, which is a good and effective percentage.

**Keywords:** independence principle, quality of the internal audit, the Jordanian firms listed on the Amman Stock Exchange.

## أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان

ميسر منيزل الجبول

كلية إدارة الأعمال جامعة الطائف || المملكة العربية السعودية

**المستخلص:** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد تكونت عينة الدراسة من (100) مستجيب من العاملين في القسم المالي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان. ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن هناك درجة اتفاق قوية لدى المشاركين في الدراسة على مدى تطبيق مبدأ الاستقلالية في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان وقد بلغ المتوسط العام لعباراتها (3.86). كما وتوصلت الدراسة إلى أن هناك درجة اتفاق جيدة وإيجابية حول جودة التدقيق الداخلي الموجود في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان من وجهة نظر العاملين في الشركات بمستوى جيد حيث بلغ المتوسط العام لعباراتها (3.35)، وأخيراً توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وأن تطبيق مبدأ الاستقلالية في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان مسؤول عن تعزيز ما نسبته 27.5% من جودة التدقيق الداخلي وهي نسبة جيدة ومؤثرة. وقد أوصت الدراسة بأنه يتوجب على إدارة الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان القيام بعقد ندوات ومحاضرات دورية حول مفهوم استقلالية المدقق والتدقيق الداخلي، إضافة إلى عقد ورش عمل لدراسة واقع المفهوم

الجديد في الشركات، وتوزيع نشرات تثقيفية أما إلكترونية عبر الإيميل أو ورقية مطبوعة وذلك من أجل رفع المستوى المعرفي لدى العاملين فيما يخص مبدأ الاستقلالية في حقل العمل الإداري، وتوضيح أثره على جودة التدقيق الداخلي. الكلمات المفتاحية: مبدأ الاستقلالية، جودة التدقيق الداخلي، الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان.

## المقدمة.

شهد العالم العديد من التغيرات الهامة في تكنولوجيا المعلومات وتقنياتها ومستحدثاتها المختلفة حيث أصبحت تشكل الأداة الرئيسة والعامل المؤثر على البيئات التي تعمل فيها الشركات، وقد ازدادت سرعة التغير التكنولوجي في قطاعات الإنتاج والخدمات ازدياداً كبيراً خلال العقدين الأخيرين، مما أتاح مجالاً كبيراً للابتكارات والتحسينات في العديد من القطاعات التي تم استخدامها فيها؛ وقد طالت التغييرات والتطورات في تكنولوجيا المعلومات كافة المؤسسات والقطاعات باختلاف درجتها بالتقدم والنمو، وقد شهدت الشركات تطوراً تقنياً، وبرزت أهمية تطبيق مبادئ الحاكمية في رفع مستوى الشركات وتحقيق أهدافها بعوائد أفضل وبتكاليف أقل، وصاحب هذا التطور بالتكنولوجيا والانفتاح العالمي على التقنيات الاهتمام بموضوع جودة التدقيق الداخلي في الشركات.

وتتنامي الجوانب الأخلاقية لمهنة التدقيق الداخلي من خلال انعكاس سلوك المدققين الداخليين عند قيامهم بممارسة نشاطاتهم العملية، وهذا بدوره ساهم في زيادة أهميتها؛ نظراً لتزايد قلق أصحاب المصالح حول عدد من الممارسات التي تتعلق بالعديد من جوانب الأعمال المالية والإدارية وسوء استخدام الصلاحيات من قبل مجلس الإدارة، والسعي إلى تحقيق مصالح خاصة من قبل الموظفين أو الإداريين، والقيام بممارسات غير صحيحة وغير أخلاقية. أن جميع ما سبق ذكره أدى بالمدققين إلى الاضطلاع بدور حاكمي والسعي إلى تحقيق مبادئ الحاكمية المؤسسية بشكل عام ومبدأ الاستقلالية بشكل خاص من أجل الوصول إلى جودة التدقيق الداخلي.

كما ويعد التدقيق الداخلي أحد أهم متطلبات تحقيق وإرساء قواعد الحاكمية بشكل عام ومبدأ الاستقلالية بشكل خاص إذ أنه لا بد من تقييم الحاكمية من خلال التدقيق الداخلي وذلك من أجل ضمان تحقيق أهدافها وهذا ما نصت عليه المعايير الدولية للممارسة مهنة التدقيق الداخلي (عبد الواحد، 2018).

ومما يجدر الإشارة إليه إلى أن هناك ثلاث طرق رئيسية يمكن أن تظهر بها استقلالية المدقق، وهي: استقلالية البرنامج المستخدم للتدقيق، واستقلالية التحقيق، والإبلاغ عن الاستقلال؛ حيث تحمي استقلالية البرنامج المستخدم بشكل أساسي قدرة المدقق على اختيار الاستراتيجية الأنسب عند إجراء المراجعة، إذ يجب أن يكون المدققون أحراراً في الاقتراب من العمل بأي طريقة يرونها الأفضل، مع نمو الشركة العميلة وتنفيذ أنشطة جديدة، ويجب يتوجب على نهج المراجع التكيف مع هذه الأنشطة، بالإضافة إلى ذلك، فإن مهنة المراجعة هي ديناميكية، مع تطوير تقنيات جديدة وتحديثها باستمرار والتي قد يقرر المراجع استخدامها، ولا يمكن منع الاستراتيجية أو الطرق المقترحة التي ينوي المدققون تنفيذها بأي شكل من الأشكال؛ بينما تحمي استقلالية البرمجة قدرة المدققين على اختيار الاستراتيجيات المناسبة، فإن استقلالية التحقيق تحمي قدرة المدقق على تنفيذ الاستراتيجيات بأي طريقة يرونها ضرورية، وبشكل أساسي، يجب أن يكون للمدققين وصول غير محدود إلى جميع معلومات الشركة، ويجب أن تجيب الشركة عن أي استفسارات تتعلق بمعاملة الشركة ومحاسبتها، ويعد جمع أدلة المراجعة عملية أساسية ولا يمكن تقييدها بأي شكل من الأشكال من قبل الشركة العميلة، وأخيراً يحمي الإبلاغ عن الاستقلال قدرة المدققين على اختيار الكشف عن أي معلومات يعتقدون أنه ينبغي الإفصاح عنها للجمهور، إذا كان مدراء الشركات يضللون المساهمين عن طريق تزوير المعلومات المحاسبية، ولذلك يجب أن يكون هناك استقلالية للمدقق (Oladipupo, & Izedonmi, 2011).

وبناءً على ذلك فإنّ عملية التدقيق تعد من أهم العمليات التي تأثرت في مبدأ الاستقلالية، إذ أثرت عليها في أسسها ومنهجيتها ومعاييرها وأساليبها وإجراءاتها، كما وأثرت في مهنة المدقق إذ يتوجب على المدقق أن يكون على علم بمبدأ الاستقلالية بشكل خاص، وأن يكون على علم ودراية ومتابعة حثيثة لمواكبة مبدأ الاستقلالية، كما ويجب عليه أن يقوم بتطوير أدائه وتحسينه لتقديم الأفضل (محمد، 2007). ومن هذا المنطلق فقد جاءت فكرة هذه الدراسة والتي تهدف إلى التعرف على أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة ببورصة عمان.

#### مشكلة الدراسة وتساؤلاتها:

تشكل وظيفة التدقيق دوراً هاماً وأساسياً في التأثير على القوائم المالية، كما ويعد التدقيق من أهم العناصر التي تساهم في المحافظة على مصالح الجهات ذات العلاقة بالشركات في ظل وجود العديد من المشكلات المتعددة والمتضاربة مما يؤثر على جودة عمليات التدقيق، وعليه فإن عدم تطبيق الشركات لمبدأ الاستقلالية يؤثر في العديد من الجوانب، ومن أهم هذه التأثيرات التصرفات المهنية للمدققين الداخليين والذي يؤثر على جودة أدائهم لوظيفة التدقيق الداخلي، ويقلل من ثقة المستثمرين وهذا بدوره ينعكس بشكل سلبي على مستقبل تلك الشركات في النمو والاستمرار (Bostan and Grosu, 2010).

ويعتمد مبدأ استقلالية التدقيق على استقلالية المدقق الداخلي أو المدقق الخارجي عن الأطراف التي قد يكون لها مصلحة مالية في العمل الجاري تدقيقه، ويتطلب الاستقلال النزاهة واتباع نهج موضوعي لعملية المراجعة، كما ويتطلب مبدأ استقلالية التدقيق أن يقوم المدقق بعمله بحرية وبطريقة موضوعية، وتوفر استقلالية المراجع الداخلي أو الخارجي عن الأطراف التي لها مصلحة في النتائج المنشورة في البيانات المالية للمنشأة لتعزيز مصداقية البيانات المالية من خلال تقديم تأكيدات مكتوبة معقولة من مصدر مستقل أنها تقدم نظرة حقيقية وعادلة وفقاً لمعيار محاسبي معين، ولن يتحقق هذا الهدف إذا اعتقد مستخدمو تقرير التدقيق أن المدقق ربما يكون قد تأثر بأطراف أخرى، أو بشكل أكثر تحديداً مديري الشركة أو المديرين بالمصالح المتضاربة، وتعد استقلالية المدقق العامل الأكثر أهمية في إثبات مصداقية رأي المراجعة.

وبناءً على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الأسئلة التالية:

1. ما واقع تطبيق مبدأ الاستقلالية في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان؟
  2. ما مدى جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان؟
  3. ما أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان؟
- ولتحقيق أهداف الدراسة في التعرف على أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان فقد تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:
- الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان.

#### أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الحالية إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على واقع تطبيق مبدأ الاستقلالية في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان.
2. التعرف على مدى جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان.

3. التعرف على أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان.

#### أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من أنها تقوم على استقراء وتشخيص أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان، وعليه تتمثل أهمية الدراسة في شقين:

#### أولاً- الأهمية العلمية:

- جاءت أهمية هذه الدراسة من أهمية معرفة أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي، ولذلك تعد هذه الدراسة إضافة جديدة لمكتبة الدراسات والأدبيات التي تتعلق بهذا الموضوع.
- كما وأن تناول أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية سيساهم في تقديم العديد من التوصيات والمقترحات التي تساعد في سهولة اتخاذ القرارات في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

#### ثانياً- الأهمية العملية:

- أن نتائج الدراسة ستوفر لمتخذي القرار الباحثين والمهتمين بالدراسات المعلوماتية والتحليلية معلومات مهمة عن أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان، كما وستقدم مساعدة للمسؤولين والمعنيين وصناع القرارات في هذه الشركات للتعرف على أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية، وبالتالي تساعد في اتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل تطبيق هذا المبدأ.
- كما ويؤمل أن يستفاد من نتائج هذه الدراسة في بعض الدراسات والأبحاث اللاحقة والتي من الممكن أن تتناول نفس الموضوع في أبعاد مختلفة، وأن تسهم نتائج هذه الدراسة في الخروج بتوصيات تبين أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان.

#### حدود الدراسة

تقتصر الدراسة على الحدود الأتية:

- حدود موضوعية: أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي.
- الحدود البشرية: عينة عشوائية من العاملين في القسم المالي.
- الحدود المكانية: الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان.
- الحدود الزمنية: تنحصر إجراء هذه الدراسة في العام 2020.

## 2- الإطار النظري والدراسات السابقة

### أولاً: الإطار النظري

أدت الفضائح والأزمات المحاسبية في العديد من الشركات العالمية وانتشار حالات فشل الأعمال وما نتج عنه من انهيار للعديد من الشركات العملاقة إلى زعزعة ثقة المستثمرين، ويعزى سبب هذه الفضائح في هذه الشركات إلى ضعف عملية الرقابة الداخلية لديها، وهذا بدوره تتطلب إلقاء الضوء على ممارسات الحاكمية المؤسسية وذلك للتأكد من عدم تكرار حدوث مثل هذه الفضائح مرة أخرى، إذ أوضحت العديد من الدراسات السابقة في مجال

الحاكمية المؤسسية أن الحاكمية المؤسسية تساهم في شكل أساسي بخفض المخاطر في الشركات، كما وأنها تساعد على تداول أسهم الشركات في الأسواق المالية، وقد فرض مفهوم الحاكمية المؤسسية أهميته بسرعة كبيرة على الشركات، إذ أصبح مثار اهتمام العديد من الدوائر الأكاديمية والسياسية العالمية نظراً لأن التغيير في استراتيجية الاستثمار الاعتيادية تقوم على ارتفاع العائد إذ أنه كلما ارتفعت المخاطرة، إلى استراتيجية جديدة تتضمن التوجه إلى الجودة، مما دعم ظهور مفهوم الحاكمية المؤسسية بشكل واضح وجلي (Brennan and Solomo, 2008).

وعليه فقد أصبح مفهوم الحاكمية المؤسسية من أهم الموضوعات التي تفرض وجودها على جدول أعمال مختلف الشركات نظراً لأن تطبيق مفهوم الحاكمية يلعب دوراً هاماً في تقييم الشركة وتشكل صمام أمان من أجل جذب المستثمرين مما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في السوق المالي، ومن أهم مبادئ الحاكمية التي لا بد من تطبيقها في الشركات مبدأ الاستقلالية، ويعزى السبب في ذلك إلى أن لتفعيل دور الحوكمة بشكل قوي لا بد من أن تكون الحوكمة مستقلة من الناحية الهيكلية والتنظيمية عن الإدارة التنفيذية وأن تكون تابعة لمجلس الإدارة بشكل مباشر أو أحد اللجان المنبثقة منه، وعليه فأن تحقيق مبدأ الاستقلالية يعتبر أساس الحوكمة ولا تتعرض أدورها إلى ضغوطات أو تحيز ضد مصلحة المستثمرين.

أن مبدأ الاستقلالية يشكل دعامة تهدف بشكل أساسي إلى تقليل أو الحد من تضارب المصالح وذلك من خلال تشكيل اللجان المستقلة وتعيين مدقي الحسابات وعدم السماح بأي سيطرة من أي جهة أو التأثير في قرارات مجلس الإدارة، كما وأكدت معايير التدقيق الداخلي التي أصدرها معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في أداء أعمال المختلفة من خلال ارتباطه بأعلى جهة في الشركة وأنه لا بد من أن يتسم المدقق بالنزاهة والتجرد من أي تحيز وأي تعارض في المصالح (العبدلي، 2012).

ويشير مبدأ الاستقلالية إلى حقيقة أن أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا يتصرفون بطريقة تراعي حقوق المستثمرين في جميع أنشطتهم وقراراتهم دون الاعتماد على أي مؤسسة أو منظمة أو مجموعة أو فرد. كما وإن مبدأ الاستقلالية في سياق حوكمة الشركات يقوم بشكل أساسي على أن حيادية الأعمال تتوافق مع حماية مصالح جميع أصحاب المصلحة بدلاً من المصلحة الشخصية. كما وأن الاستقلالية تتطلب عدم وجود علاقة مهنية أو شخصية مع أي مدير لديه شركة أو إدارة. وعليه يتوجب على مجلس الإدارة ولجنة المراجعة أن يكونوا مستقلين عن إدارة الشركة، ولا بد من مشاركة أعضاء خارجيين مستقلين وفعالين في الإدارة، كما يجب نشر المشاركة في جميع المستويات وعلى نطاق واسع (Burak et al., 2017).

وحتى يتمكن أعضاء مجلس الإدارة من الرقابة والمتابعة لنشاط الإدارة التنفيذية من خلال الاستعانة بتقارير إدارة التدقيق الداخلي ولجان التدقيق، وأعمال وتقارير المدقق الخارجي الذي لا بد على مجلس الإدارة أن يوفر له مبدأ الاستقلالية، وعلى إدارة الشركة أن تراعي هذا المبدأ في إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة والتشريعات المحلية ذات العلاقة، وذلك من أجل تحقيق المصداقية، وعليه فالمقصود بمبدأ الاستقلالية للمدقق أن تقوم إدارة الشركة بمراعاة الفصل بين مهمته كفاحص أو مدقق للحسابات من جهة، ومهمته كمستشار يقدم الاستشارات لها في المجالات المالية والإدارية من جهة أخرى، ومن أهم الأدوات الفاعلة لحماية مبدأ الاستقلالية لمدقي حسابات الشركات القيام بتشكيل لجان تدقيق من أعضاء مستقلين غير تنفيذيين تكون لهم صلاحيات واسعة في متابعة كافة أنشطة الإدارة ومناقشة السياسات المحاسبية والبيانات المالية ومراجعتها وتصميم نظم الرقابة الداخلية ومراجعة أعمال المدققين الداخليين مع إيجاد قنوات اتصال فعالة مع أعضاء مجلس الإدارة والمدقق الخارجي (Clarke, 2004).

ومن ناحية أخرى تعد مهنة التدقيق من المهن التي ظهرت قديماً، وشاع استخدامها بشكل كبير بعد ظهور الشركات الصناعية الكبرى، كما وأن مفهوم التدقيق تطور مع تطور الأعمال التجارية والصناعية، ويقوم التدقيق بشكل أساسي على مبدأ إعادة النظر والتحقق من العمل القائم بالنظام المحاسبي.

ويعتبر التدقيق من أهم الطرق التي يتم استخدامها من قبل الشركات من أجل التأكد والتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة في الشركات، كما وأن للتدقيق دوراً كبيراً في عملية الرقابة، إذ أنه يرفع من درجة المصداقية والموثوقية في الشركات، ويعمل على تحسين سلوك الموظفين ويقلل الفساد الإداري والمالي كما وأنه يزيد من القدرة على المساءلة، مما يضمن شفافية التقارير المالية ونزاهتها؛ وعليه فإن التدقيق عبارة عن عملية منظمة تحدث من أجل الحصول على الأدلة التي تؤكد البيانات المالية، ويتم تقييم هذه الأدلة بطريقة موضوعية من أجل التحقق من تتطابق التأكيد مع المعايير المحددة، وإيصال نتائج هذا التحقيق والتقييم للجهة المختصة (المطيري، 2013).

كما وأن التدقيق عبارة عن وجود تقييم للأدلة حول المعلومات المختلفة من أجل تحديد وتقرير درجة التوافق بين المعلومات والبيانات الموجودة وبين المعايير المعمول بها، وأن عملية التدقيق تتم من قبل أشخاص مختصين ومستقلين، بمعنى آخر فإن التدقيق عبارة عن عملية منهجية تهدف إلى الحصول على تقييم للأدلة حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين الأدلة وبين المعايير المعمول بها، وإيصال نتائج هذا التقييم إلى الأشخاص المهتمين (زريقات، 2011).

أما (Al-jabali, M., & Tawfeq, R. 2014) فيرون بأن التدقيق عملية جمع الأدلة حول المعلومات وتقييمها لتحديد مطابقتها مع المعايير الموضوعية مسبقاً وتقديم تقرير عن ذلك، ويتم إجراء التدقيق من قبل شخص مختص ومستقل، وكان الهدف من التدقيق سابقاً اكتشاف الأخطاء المحاسبية والاحتيال، أما الآن فأصبحت عملية التدقيق تهدف إلى ضمان توافق البيانات المحاسبية والإبلاغ عنها، فيجب أن يتم بطريقة مستقلة لضمان دقته وصحته. فيما أشار (بواعنة، 2015) في دراسته إلى أن التدقيق هو نشاط مستقل، صمم من أجل إضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة، ومساعدة الشركات من أجل تحقيق أهدافها بالالتزام بمنهج منضبط لتقييم وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر والحاكمية وأن التدقيق يجب أن يتصف بعدة صفات كما يلي:

- الاستقلالية: يكون التدقيق مستقلاً عن كافة الأنشطة والعمليات التي تخضع للتدقيق، وعليه من الأفضل أن يرتبط المدقق الداخلي مع لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.
  - تأكيد موضوعي: أن يكون المدقق الداخلي بعيداً عن التحيز أثناء القيام بالمهام المختلفة، كما وتكون أعمال المدقق منضبطة وتخضع للأساليب العلمية والمهنية السليمة في تأدية المهام موضوع التدقيق، لذا فالأفضل تعيين مدير لتأكيد الجودة في إدارة التدقيق الداخلي.
  - استشاري: يكون هناك نشاط استشاري للإدارة العليا ومجلس الإدارة في المواضيع المختلفة التي ترى الإدارة ضرورة وجود رأي قانوني في عملية التدقيق.
- أما (المطيري، 2013) فيرى بأن عملية التدقيق تسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي تتمثل بما يلي:
- أن عملية التدقيق تقوم على مساعدة كافة المستويات الإدارية على إخلاء مسؤوليتهم في العمل من خلال فحص نتائج عملهم وتحليلها بشكل موضوعي، ومن ثم يتم تقديم تقرير بذلك يتضمن تغذية راجعة تهدف إلى تصحيح الأخطاء ومعالجتها أن وجدت.
  - أن عملية التدقيق تقوم على التحسين من أعمال الشركات وتحقيق أهدافها، وإضافة قيمة لها وضبط أعمالها المختلفة، من أجل تحسين كفاءة أنظمة المراقبة وزيادة فاعليتها وتقييم الأداء لديهم في تحمل مسؤولياتهم.

- أن عملية التدقيق تعمل على التأكد من سير الأمور المالية في الشركات بشكل صحيح، اختبار الدقة في المعلومات المثبتة في السجلات المالية، من أجل تقرير مدى مطابقتها لكافة الأنظمة والتعليمات والمعايير.
- أن عملية التدقيق تقوم على التأكد من دقة تنفيذ القرارات الإدارية المالية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المحددة بالشركات.
- أن عملية التدقيق تقوم على التحقق من القرارات المالية ومتابعة إجراءاتها من أجل حماية الشركات من إساءة استعمال مواردها أو إتلافها.
- أن عملية التدقيق تقوم على فحص كافة وسائل الحماية التي تتعلق بالممتلكات وتؤكد من وجودها والتزامها بسياسات الشركات وإجراءاتها المحددة.
- وعليه نلاحظ بأن التدقيق هو الأداة الأساسية والمستقلة التي تهدف بشكل أساسي إلى فحص القوائم المالية في الشركات، ويهدف التدقيق إلى إعطاء رأي موضوعي من خلال التقارير المالية والأنظمة والإجراءات، كما ويهدف التدقيق إلى إجراء فحص مستقل للعمليات والمعلومات في الشركات حتى تتم مقارنتها مع الأهداف والمعايير الموضوعية التي تم وضعها مسبقاً بطريقة كفؤة، ومن ثم إبلاغ الجهات المختصة بطريقة موضوعية من خلال التقرير المالي عن نتائج هذا التدقيق.
- ومن ناحية أخرى فأن عملية التدقيق الداخلي تتضمن الاستشارة والتأكيد المستقل والموضوعي لإضافة قيمة للشركة، من أجل تحسين عملياتها وتحقيق أهدافها من خلال تقييم كفاءة العمليات لديها وتحسينها، وهذا يشمل الرقابة وإدارة المخاطر والتوجيه والتحكم من خلال مدقق داخلي يعمل على فحص عمليات المؤسسة وسجلاتها المالية ودفاتها، ويعد هذا النوع من أدوار الرقابة الداخلية في المنظمة (زريقات، 2011).
- كما وأن من أهم ما يميز التدقيق الداخلي (إبداع، 2011):
- ضمان صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة للشركة في السجلات والقوائم المالية التي تعبر عن ربح أو خسارة المنظمة.
- وجود نظام محاسبي فعال يعمل على توفير المعلومات التي يتم الاعتماد عليها من أجل عمل التقارير المالية الموثوقة.
- وجود نظام رقابة داخلي فعال من أجل التقليل من وقوع الأخطاء أو التلاعب أو الاحتيال.
- أن عملية التدقيق الداخلي تسهل من عمل التدقيق الخارجي، كما وأنها تعمل على توفير الوقت والجهد على المدقق، والتقليل من حجم الاختبارات التي سيجريها، مما يزيد من كفاءة النظام.
- لا بد من أن يكون الشركات لجنة تدقيق تتكون من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين على الأقل، ويتميز أعضاها بالكفاءة العالية والخبرة المحاسبية وفهم طبيعة عمل الشركات المختلفة، ومن المهام الرئيسية المناطة بلجنة التدقيق ما يلي (بواعنة، 2015):
- القيام بالإشراف والرقابة على العمليات المالية، وإيجاد قنوات اتصال بين المدققين ومجلس الإدارة.
- القيام بتقييم كافة المخاطر التي ترتبط بعمليات الشركة، وقرارات الإدارة العليا وممارستها.
- القيام بإعداد تقارير لمجلس الإدارة تحتوي على أسس اختيار المدقق الخارجي ومتابعة أدائه وتقييمه.
- المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي.
- القرارات الحرجة بحيث تقوم اللجنة بمناقشة، ومراجعة كل من الإدارة، والمدقق الخارجي في كافة القرارات الحرجة.

- متابعة التزام إدارة الشركة بالسياسات، والقوانين، وأخلاقيات المهنة.
- مناقشة الإدارة والمدقق في التقارير المالية السنوية التي يتم إعدادها وقبل عرضها على مجلس الإدارة حتى يتسنى لهم اعتمادها بشكل نهائي.
- القيام بالإشراف على تعيين موظفي التدقيق.

#### العلاقة بين التدقيق وأهمية الاستقلالية للشركات من خلال الرقابة والشفافية وتقليل المخاطر

يعتبر دور لجنة التدقيق مهما في ضمان نزاهة وشفافية واستقلالية تقارير الشركات، إذ يشكل دور لجنة التدقيق حجر الزاوية لحوكمة الشركات الفعالة، وتعتمد مجالس الإدارة على لجان المراجعة الخاصة بها لتقديم إشراف فعال على عملية المراجعة السنوية، وتشرف لجان المراجعة أيضاً على نظام الضوابط الداخلية والتأكد من امتثال الشركة للقوانين واللوائح.

ويتوسع دور لجنة التدقيق عالمياً ليشمل الإشراف على آليات الإبلاغ عن المخالفات، وإدارة مخاطر الشركات، والمعاملات مع الأطراف ذات الصلة، والتفاعل مع الوظيفة القانونية للشركة، وتعمل لجنة التدقيق على تحسين إشراف مجلس الإدارة على إدارة الشركة من خلال السماح بما يلي بحسب (Practice Advisory 2060-2, 2011):

- زيادة الاستقلالية عن إدارة الشركة، حيث يُطلب من الأعضاء عادةً أن يكونوا مديريين مستقلين غير تنفيذيين.
- تحسين الخبرة المالية والتركيز، بغض النظر عن المتطلبات التشريعية، فإنه يعتبر ممارسة جيدة لعضو واحد على الأقل في لجنة التدقيق أن يكون لديه معرفة / خبرة في الإدارة المالية أو المحاسبة.
- زيادة التركيز على المهام الحرجة المحددة، وعادةً تتبنى لجنة التدقيق ميثاقاً مكتوباً لإضفاء الطابع الرسمي على مسؤولياتها الرقابية.
- زيادة الاستقلال، عندما يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين فقط ويتم تحقيق استقلالية لجنة التدقيق، يتم تعزيز عملية إعداد التقارير المالية وحوكمة الشركات والرقابة الداخلية، كما ويتم منح لجنة التدقيق عادةً سلطة إجراء التحقيقات في نطاق مسؤولياتها والاحتفاظ بمستشارين قانونيين ومحاسبين وغيرهم.
- استقلالية لجنة التدقيق تعود بالفائدة على حوكمة الشركات والرقابة الداخلية، ويتم تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي عندما توافق لجنة التدقيق على تعيين أو عزل الرئيس التنفيذي للتدقيق، كما ويتم تعزيز الاستقلالية بشكل أكبر عندما يقدم المدققون الداخليون تقاريرهم مباشرة إلى لجنة التدقيق. وتساعد علاقة الإبلاغ هذه على ضمان حصول المدققين الداخليين على حق الانتصاف المناسب في حالات سوء السلوك أو الاحتيال التي تشمل الإدارة العليا، وقد تحسن أيضاً مكانتهم داخل المنظمة.
- خبرة مالية محسنة، وعادةً ما يتطلب اتخاذ قرارات رقابية فعالة في مجال إعداد التقارير المالية وحوكمة الشركات والرقابة خبرة متخصصة؛ ونتيجة لذلك يجب أن تتألف لجنة التدقيق من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين مستقلين، يمتلك أحدهم على الأقل خبرة محاسبية كبيرة أو خبرة في الإدارة المالية ذات الصلة؛ إذ أن امتلاك مهارات متخصصة في مجالات إعداد التقارير المالية وحوكمة الشركات والرقابة الداخلية يساعد على ضمان رقابة إدارية أكثر فاعلية، ويعزز دقة البيانات المالية وشفافيتها، ويركز بشكل مناسب على مخاطر الأعمال والضوابط الداخلية.
- وتعتبر الاستقلالية دعامة أساسية في عملية التدقيق، إذ تهدف الاستقلالية إلى تقليل أو منع تضارب المصالح من خلال تشكيل اللجان المستقلة للتدقيق وعدم السماح بأي نفوذ من أي جهة للسيطرة أو التأثير في



قرارات مجلس الإدارة، ويجب ضمان استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في أداء أعماله في الشركات، وأن يتصف المدقق بالنزاهة والتجرد من أي تحيز وأي تعارض في المصالح، وتعد شفافية المدقق الداخلي من دعائم ضمان وجود العدل في الشركات والثقة في إجراءات إدارة أفرادها، لذلك تعتبر الشفافية من أهم طرق ودعامات النزاهة والصدق والعدالة والموضوعية في إعداد التقارير المالية، وهذا بدوره يؤثر على عدم المخاطرة في اتخاذ القرارات الإدارية في الشركة، كما ويؤثر على جودة التقارير والتدقيق (Zaman et al., 2018).

وقد تناولت العديد من الدراسات مفهوم الحوكمة وعلاقتها بجودة عمل الشركات بشكل عام وجودة التدقيق بشكل خاص، وقد أكدت دراسة (زويلف والعبدي، 2011) على وجود أثر لتطبيق الحوكمة في المؤسسات والشركات بأبعادها المختلفة "الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة" في جودة التدقيق الداخلي في الشركات، وقدرتها على تطوير كفاءة وجودة التقارير المقدمة.

#### ثانياً- الدراسات السابقة:

وسيتم في هذا الجزء إلقاء الضوء على بعض الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة، حيث تم استعراضها من الأحدث إلى الأقدم من حيث تاريخ النشر.

- هدفت دراسة Hamza (2018) إلى دراسة أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مدقق حسابات خارجي ورسوم الاستقلال ومراجعة الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لأكثر من 26 شركة تأمين أردنية مدرجة في بورصة عمان. وقد أظهرت النتائج وجود تأثير كبير لمبادئ حوكمة الشركات على استقلالية المدقق ورسوم المراجعة.
- أما دراسة بوزيد (2017) فقد هدفت إلى معرفة مدى تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على مبدأ الاستقلالية ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن هنالك تأثير لدور المراجعة في تغيير المراجع الخارجي على الاستقلالية من خلال مناقشة المراجع الخارجي، كما وتوصلت الدراسة إلى أن عدم وجود أقارب لهم مصالح مالية يعزز من الاستقلالية.
- وهدفت دراسة Burak et al., (2017) إلى التحقق مما إذا كان لمبادئ حوكمة الشركات، التي تتبناها الشركات لضمان استدامتها بنجاح، تأثير على أداء الأعمال ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين مبادئ حوكمة الشركات التي تتكون من متغيرات الشفافية والعدالة والمساءلة والوعي الاجتماعي والاستقلالية والانضباط وبين أداء الأعمال.
- بينما هدفت دراسة بواعنة (2015) إلى معرفة مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية وأثرها على استقلالية مدققي الحسابات الداخليين في البنوك التجارية الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي وقد تكونت عينة الدراسة من مدققي الحسابات الداخليين في البنوك التجارية الأردنية والبالغ عددها (5) بنوك تجارية، يعمل فيها (89) مدققاً، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر لمبادئ الحوكمة المؤسسية (المعاملة المتكافئة، وأصحاب المصالح، ومسؤوليات مجلس الإدارة) على استقلالية مدققي الحسابات الداخليين، وعدم وجود أثر لمبادئ الحوكمة المؤسسية (حماية حقوق المساهمين، والشفافية والإفصاح) على استقلالية مدققي الحسابات الداخليين في البنوك التجارية الأردنية. كما وتوصلت الدراسة إلى أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لأثر مبادئ الحوكمة المؤسسية على استقلالية مدققي الحسابات الداخليين في البنوك التجارية الأردنية تعزى للمؤهل والتخصص العلمي، وكذلك عدم وجود فروق ذات دلالة

- إحصائية لأثر مبادئ الحاكمية المؤسسية على استقلالية مدققي الحسابات الداخليين في البنوك التجارية الأردنية تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية (الجنس، والعمر، والخبرة الوظيفية).
- أما دراسة مرعي (2015) فقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق التدقيق الإلكتروني على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتكونت عينة الدراسة من (140) ممن وزعت عليهم الاستبانة، وتم تحليل (92) استبيان لموافقها للشروط. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن استخدام التدقيق الإلكتروني له أثر على جودة عملية التدقيق، فهو دقيق في إخراج البيانات وتبويبها، وتوصلت نتائج الدراسة أيضاً إلى أن المدققين يمارسون عملية التدقيق الإلكتروني بكل فاعلية لما يحويه من مزايا تمكنهم من ضبط جودة التدقيق الخارجي، وتوصلت النتائج إلى أن مكاتب التدقيق في الأردن يقومون بتطبيق التدقيق الإلكتروني بدرجة مرتفعة في مكاتبهم.
  - فيما هدفت دراسة منصور (2013) إلى التعرف على مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد تكونت عينة الدراسة من العاملين على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة، وقد توصلت الدراسة إلى أن مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم من أقاربه يعزز مبدأ الاستقلالية داخل هذه المكاتب، كما وأن تصميم المعلومات المالية للعميل يعد من الخدمات المحظورة والتي تتطلب تغيير المدقق حفاظاً على الاستقلالية.
  - كما وهدفت دراسة العبدلي (2012) إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، واشتملت عينة الدراسة على (114) مستجيباً من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومديري التدقيق الداخلي والعاملين في أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في هذه الشركات. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لتطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) مجتمعة ومنفردة في جودة التدقيق الداخلي في هذه الشركات.
  - أما دراسة الرشيد (2012) فقد هدفت إلى التعرف على مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في الكويت ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد تكونت عينة الدراسة من المدققين الخارجيين والمستثمرين والمحللين والماليين في الكويت. وقد توصلت الدراسة إلى أن شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين وأن جهات الرقابة والإشراف هي الأكثر تأثيراً لهذا الرأي.

#### ثالثاً: التعقيب على الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة والتي تتعلق في تطبيق مبدأ الاستقلالية وجودة التدقيق الداخلي أثر هذه المتغيرات على متغيرات متنوعة، وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في تناولها لموضوع أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية. كما وتتميز هذه الدراسة بالعينة التي تم اختيارها وهي العاملين في القسم المالي في الشركات المدرجة في بورصة عمان.

### 3- منهجية الدراسة وإجراءاتها.

#### منهج الدراسة:

استخدمت الدراسة الحالية المنهج الوصفي التحليلي نظراً لطبيعة الدراسة ومدى ملاءمة هذا المنهج لها، إذ ستدرس أثر المتغير المستقل (مبدأ الاستقلالية) على المتغير التابع (جودة التدقيق)، ويتميز المنهج الوصفي التحليلي بعدة مميزات أهمها: أنه يدرس واقع الظاهرة ويصف خصائصها بدقة، ويعبر عنها كمياً وكيفياً؛ ليتمكن الباحثون من معرفة مدى انتشار الظاهرة ودرجة ارتباطها مع متغيرات الدراسة، ومن ثم الوصول إلى استنتاجات تساعد في فهم الواقع وتطويره، كما يعد المنهج الوصفي أسلوباً علمياً يستخدم في إعداد البحوث العلمية، وتحديداً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية (الجديلي، 2011).

ويقتضي استخدام المنهج الوصفي مراعاة عدة أمور تتمثل بما يلي:

- 1- جمع كافة المعلومات والبيانات المتوفرة والضرورية لفهم مشكلة الدراسة وتفسيرها، وهذا يتطلب استخدام المصادر الثانوية من كتب ومقالات وغيرها، أو استخدام المصادر الأولية مثل المقابلات أو الاستبيان أو الملاحظة أن لزم الأمر.
  - 2- أن تتوفر لدى الباحث القدرة والمهارة اللازمتين لاستخدام أدوات القياس والتحليل المناسبة خصوصاً عند استخدام الأسلوب الكمي في تحليل البيانات، وتعد القدرة على استخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية المناسبة في التحليل من أهم المهارات المطلوبة لذلك.
- استخدمت الدراسة الحالية مصدرين أساسيين للمعلومات وهما:
- المصادر الثانوية: من خلال مراجعة الكتب والدوريات والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والأبحاث والمقالات والدراسات التي تناولت موضوع الدراسة.
  - المصادر الأولية: وهي المصادر التي ستحصل الدراسة من خلالها على المعلومات عن طريق معالجة الجوانب التحليلية للدراسة، بحيث يتم جمع البيانات الأولية للدراسة من خلال الاستبانة التي تم تصميمها لهذا الغرض، وقد تكونت الاستبانة التي أعدت أداة رئيسة لهذه الدراسة من قسمين رئيسيين هما: القسم الأول: المتغيرات الديموغرافية، وهي: المستوى العلمي، الشهادة المهنية، سنوات الخبرة، التخصص العلمي، العمر والمركز الوظيفي، والقسم الثاني: يمثل مجموعة العوامل المتعلقة بمدى تطبيق مبدأ الاستقلالية وجودة التدقيق، وتم تصميمهما بالاعتماد على الدراسات السابقة.

#### مجتمع الدراسة وعينتها.

#### مجتمع الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة على العاملين في القسم المالي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان.

#### عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من عينة من العاملين في القسم المالي في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان. إذ قامت الباحثة بتوزيع (137) استبيان على عدد من العاملين في القسم المالي في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وتم استعادة 117 استبيان، وبعد فحص الاستبانات ومدى صلاحيتها للتحليل بلغت عينة الدراسة القابلة للتحليل (100) استبيان من العاملين في القسم المالي في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان. وقد بلغت عينة

الدراسة النهائية التي تم تحليلها (100) من المستجيبين للاستبانة. والجدول رقم (1) يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة.

الجدول (1): خصائص أفراد عينة الدراسة

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
1	الجنس	ذكر	61	61%
		أنثى	49	49%
	المجموع			
2	المؤهل التعليمي	دبلوم	15	15%
		بكالوريوس	44	44%
		ماجستير	37	37%
		دكتوراه	4	4%
	المجموع			
3	التخصص	محاسبة	44	44%
		اقتصاد	15	15%
		إدارة أعمال	4	4%
		علوم مالية ومصرفية	37	37%
	المجموع			
4	الشهادة المهنية	محاسب قانوني عربي	69	69%
		محاسب قانوني أمريكي	10	10%
		محاسب قانوني بريطاني	17	17%
		أخرى	4	4%
	المجموع			
4	المركز الوظيفي	مدير التدقيق	15	15%
		مدقق رئيسي	42	42%
		مساعد مدقق	28	28%
		أخرى	17	17%
5	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	12	12%
		5- 10 سنوات	34	34%
		11- 15 سنة	39	39%
		أكثر من 15 سنة	15	15%
	المجموع			

ويتضح من الجدول (1) أن عينة الدراسة تكونت من (100) من العاملين في القسم المالي في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان، حيث اشتملت عينة الدراسة على (61) من الذكور وبنسبة (61%)، و49 من العاملات من الإناث أي بنسبة (49%). وكان معظم أفراد عينة الدراسة من حملة درجة البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (44) وبنسبة (44%) كما وكان هناك (37) مستجيب من حملة درجة الماجستير والذين شكلوا ما نسبته (37%)، أما حملة درجة الدبلوم من عينة الدراسة فقد بلغ عددهم (15) أي بنسبة (15%) من عينة الدراسة، وكان عدد حملة درجة الدكتوراه (4) وبنسبة (4%) من عينة الدراسة. وكان معظم أفراد عينة الدراسة من تخصص المحاسبة، حيث بلغ عددهم (44) وبنسبة (44%)، تلاه تخصص العلوم المالية والمصرفية حيث بلغ عددهم (37)

وبنسبة (37%)، وفيما يتعلق بالشهادة المهنية التي يحملها أفراد عينة الدراسة نلاحظ بأن معظم أفراد العينة من حملة شهادة المحاسب العربي القانوني أذ بلغ عددهم (69) وبنسبة (69%) من عينة الدراسة أما حملة شهادة المحاسب العربي الأمريكي فقد بلغ عددهم (10) وبنسبة (10%) من العينة، أما حملة شهادة المحاسب العربي البريطاني فقد بلغ عددهم (17) وبنسبة (17%) من عينة الدراسة.

وكان المركز الوظيفي لأغلبية المشاركين كمدقق رئيسي حيث بلغ عددهم 42 وبنسبة 42%، أما مساعد المدقق فقد بلغ عددهم 28 مشاركا ومشاركة وبنسبة 28% من عينة الدراسة، أما عدد مدراء التدقيق المشاركين في الدراسة فقد بلغ عددهم 15 مشاركا ومشاركة وبنسبة (15%)، واخيرا كان المشاركين من مراكز وظيفية اخرى 18 مشاركا ومشاركة وبنسبة 18%.

وكانت خبرة أغلب أفراد العينة في العمل في 11-15 سنة بواقع 39 مشارك وبنسبة (39%)، أما الأفراد اللذين تتراوح خبرتهم بين (5-10) سنوات بلغ عددهم 34 مشاركا ومشاركة، وبنسبة (34%) من عينة الدراسة، وبلغ عدد الأفراد من ذوي الخبرة أقل من 5 سنوات (12) مشاركا ومشاركة وبنسبة (12%) من أفراد عينة الدراسة، أما ذوي الخبرة الاكثر من 15 سنة فقد بلغ عددهم (15) مشاركا ومشاركة أي بنسبة (15%) من عينة الدراسة.

#### أدوات الدراسة

قامت الباحثة بإعداد استبانة "حول آراء عينة من المدققين لدراسة" أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان" من أجل تحقيق أهداف الدراسة.

#### الاستبانة

بعد اطلاع الباحثة على عددٍ من الدراسات السابقة والأدوات المستخدمة فيها، قامت بتطوير استبانة خاصة من أجل استطلاع آراء عينة من العاملين في القسم المالي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان حول أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية، وتكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين هما: القسم الأول: ويشمل مجموعة المعلومات العامة والديموغرافية لعينة الدراسة؛ كالعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والشهادة المهنية، والمركز الوظيفي بالإضافة إلى سنوات الخبرة. أما القسم الثاني من الاستبانة فيتكون من محورين اساسيين هما: محور يتعلق بمدى تطبيق مبدأ الاستقلالية في الشركات الأردنية، ويتعلق المحور الثاني بجودة عملية التدقيق.

#### الوزن النسبي (معياري استجابات المبحوثين):

يبين الجدول رقم (2): معيار تقدير استجابات المبحوثين لمستوى اتجاهات العاملين في القسم المالي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان حول واقع تطبيق مبدأ الاستقلالية،

جدول رقم (2): معيار تقدير استجابات المبحوثين لمستوى اتجاهات في لعاملين في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان حول واقع تطبيق مبدأ الاستقلالية

المتوسط الحسابي	تقدير توافق أفراد العينة
1 – 2.33	ضعيفة
2.34 - 3.66	جيدة
3.67 - 5	قوية

#### أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام برنامج ال (SPSS) الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية لتحليل البيانات والحصول على النتائج حيث تم استخدام عدد من الاختبارات الإحصائية للإجابة على أسئلة وفرضيات البحث وهي: اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لقياس درجة الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبانة المستخدمة في قياس متغيرات البحث وقد بلغت (0.902) وهي بذلك تعكس بذلك مدى اتساق العبارات المتعلقة تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان في أداة البحث وهذا يشير إلى درجة ثبات ممتازة للأداة، وتم حساب النسب المئوية لقياس التوزيعات التكرارية النسبية لخصائص أفراد العينة وإجاباتهم على فقرات الاستبانة، والوسط الحسابي لقياس متوسط إجابات الباحثين على فقرات الاستبانة، والانحراف المعياري لقياس مدى تشتت الإجابات عن قيم وسطها الحسابي، ومعامل الانحدار المتعدد (Regression) لاختبار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع ودراسة العلاقة بينهما ككل (لمعرفة أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان).

#### 4- عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

بعد عملية جمع البيانات تمت معالجتها إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وفيما يلي عرض للنتائج التي توصل إليها الدراسة.

- الفرع الأول: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقدير استجابات الباحثين العاملين في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان حول واقع تطبيق مبدأ الاستقلالية: وللإجابة عن السؤال تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بتقدير اتجاهات العاملين في القسم المالي في الشركات المدرجة ببورصة عمان حول واقع تطبيق مبدأ الاستقلالية في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان. وجاءت النتائج كما في الجدول (3).
- جدول (3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بتقدير مستوى اتجاهات العاملين في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان حول واقع تطبيق مبدأ الاستقلالية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مدى تطبيق مبدأ الاستقلالية			
1	لا يتعرض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال	4.49	0.504
2	يؤدي المدقق الأعمال بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح	4.75	0.434
3	يتمتع العاملون في الشركة باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال المنوطة بهم	4.23	0.598
4	يتجنب العاملون العلاقات التي قد تفقد الموضوعية وتعرضهم لهيمنة أطراف أخرى	4.12	0.426
5	وجود علاقات تفتقد للموضوعية والاستقلال عند القيام بالأعمال.	4.54	0.537
6	تتمتع لجان الحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة بالاستقلالية التامة عن الإدارة العليا ومجلس الإدارة فيه.	4.40	0.504
7	وجود لجان الحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة من شأنه المساعدة في ضمان الاستقلالية التامة والحيادية لدائرة التدقيق الداخلي في الشركة.	2.88	1.019
8	لا يتعرض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال المختلفة.	3.12	1.001

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
9	يؤدي المدقق الأعمال بكل نزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح.	3.61	0.921
10	يتمتع العاملون في الشركة باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال المنوطة بهم.	3.21	1.013
11	يتجنب العاملون العلاقات التي قد تفقد الموضوعية وتعرضهم لهيمنة أطراف أخرى.	3.84	0.862
12	يتجنب العاملون العلاقات التي تفتقد للموضوعية والاستقلال عند القيام بالأعمال.	3.22	0.932
	الدرجة الكلية لمدى تطبيق مبدأ الاستقلالية	3.86	0.729

يتضح من خلال الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي العام لجميع الفقرات المتعلقة في مستوى لمدى تطبيق مبدأ الاستقلالية قد بلغ (3.86)، وهذا يدل على مستوى (اتفاق قوي) بين المستجيبين؛ وعلاوة على ذلك، فإن قيمة الانحراف المعياري (0.729) وهو أمر طبيعي يعكس التقارب في استجابات العينة، وبلغ أعلى متوسط (4.75) لصالح الفقرة رقم 2 ونصها "يؤدي المدقق الأعمال بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح" ويعكس هذا درجة اتفاق قوية، بينما بلغ أدنى متوسط (3.12) لصالح الفقرة رقم 8 ونصها: "لا يتعرض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال المختلفة." وتعكس درجة اتفاق جيدة وبشكل عام، فقد كان موقف العينة نحو الأسئلة إيجابياً، ونستنتج من ذلك اتفاق المشاركين على مدى تطبيق مبدأ الاستقلالية في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان كان قوياً.

- الفرع الثاني: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقدير استجابات المبحوثين العاملين في القسم المالي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان حول مدى جودة التدقيق الداخلي. وفي إطار معرفة تقدير استجابات المبحوثين لمستوى العاملين في القسم المالي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان حول مدى جودة التدقيق الداخلي؛ جاءت النتائج كما في الجدول (4).
- جدول (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارة المتعلقة بتقدير مستوى اتجاهات العاملين الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان حول جودة التدقيق الداخلي

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور الثاني: جودة التدقيق الداخلي في شركات التدقيق			
13	يسهم المستوى التعليمي للمدقق في تحسين جودة أدائه	3.23	1.035
14	يسهم حصول المدقق الداخلي على شهادة مهنية في تحسين جودة أدائه	1.60	0.495
15	يسهم التعليم المستمر للمدقق في تحسين جودة أدائه المهني	2.42	0.755
16	تسهم الخبرة المهنية بأعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي	2.18	0.468
17	تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالشركة في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي	2.03	0.453
18	يسهم الإعداد والتدريب الفني للمدقق الداخلي في تحسين مستوى أدائه	4.23	0.598
19	يساعد رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق على تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق	4.55	0.434
20	إن تعيين المدققين الداخليين ومكافأتهم وترقيتهم والاستغناء عنهم من قبل الإدارة العليا ولجنة التدقيق يسهم في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي	4.12	0.426
21	يسهم قيام أعضاء خارجيين في أداء مهمات التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي	4.00	0.862

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
22	يسهم ارتباط المدقق الداخلي بالإدارة العليا في الارتقاء بمستوى أدائه	4.13	0.545
23	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي من تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي	4.11	0.509
24	يسهم بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة عند أداء مهام عمله في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي	2.03	0.453
25	يساعد دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي على تحسين أدائها	4.23	0.598
26	يسهم فحص جودة الأداء بمعرفة أطراف من خارج الشركة في الارتقاء بمستوى أداء وظيفة التدقيق الداخلي	3.23	1.035
27	تؤدي كفاية مدى ونطاق عمل التدقيق الداخلي إلى تحقق جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي	4.12	0.426
	الدرجة الكلية لمستوى التدقيق الداخلي	3.35	0.606

يتضح من خلال الجدول رقم (4) أن المتوسط الحسابي العام لجميع الفقرات المتعلقة في جودة التدقيق الداخلي قد بلغ (3.35)، وهذا يدل على مستوى (اتفاق جيد) بين أفراد العينة لمستوى جودة التدقيق الداخلي من وجهة نظر العاملين في القسم المالي في الشركات المدرجة ببورصة عمان. وعلاوة على ذلك، فإن قيمة الانحراف المعياري قد بلغت (0.606)، وبلغ أعلى متوسط حسابي (4.55) أي درجة اتفاق قوية لصالح الفقرة رقم 19 والتي تنص على: "يساعد رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق على تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق"، بينما بلغ أدنى متوسط حسابي (1.60) لصالح الفقرة رقم 14 والتي تنص على "يسهم حصول المدقق الداخلي على شهادة مهنية في تحسين جودة أدائه". وبشكل عام، فقد كان موقف العينة نحو الأسئلة متفاوتاً ويعكس درجة اتفاق جيدة وليست قوية، مما يدل على أن مستوى جودة التدقيق الداخلي من وجهة نظر العاملين في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان للتدقيق جيد.

• الفرع الثالث: نتائج تحليل فرضية الدراسة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان".

وللتحقق من الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان، تم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) لقياس أثر تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان، وجاءت النتائج كما في الجدول (5).

جدول (5): نتائج تحليل الانحدار البسيط لمعامل الارتباط بين تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق

الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان

المتغير	قيمة (β)	قيمة (t) T-test	Std. Error	قيمة (F)	Sig	Beta	R	R Square	Adjusted R Square
الثابت	2.709	8.684	.312	29.000	0.000	.533	.533 <sup>a</sup>	.284	.275
تطبيق مبدأ الاستقلالية	.415	5.385	.077						



من خلال الجدول (5) يلاحظ وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان، حيث بلغت قيمة سيجما Sig (0.000) وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة الإحصائية ( $0.05 \geq \alpha$ )، ووفقاً لقيمة بيتا Beta (0.533) فإن نوع هذه العلاقة إيجابية طردية؛ مما يعني أن أي تغيير في زيادة في تطبيق مبدأ الاستقلالية سيعمل على تعزيز جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان، كما ويبين الجدول أن قيمة اختبار F بلغت (29.00) وهي دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05 وتدل على جودة نموذج العلاقة بين المتغير المستقل (تطبيق مبدأ الاستقلالية) والمتغير التابع (جودة التدقيق الداخلي).

وبلغت قيمة معامل الارتباط R (0.533) وهو ارتباط جيد نوعاً ما، وبلغت قيمة معامل تحديد  $2R$  (0.275) وهذا يعني أن تطبيق مبدأ الاستقلالية في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان مسؤول عن تعزيز ما نسبته 27.5% من جودة التدقيق الداخلي وهي نسبة جيدة ومؤثرة، وبذلك ترفض الفرضية العدمية، وتقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان.

## استنتاجات الدراسة وتوصياتها

خرجت الدراسة بالاستنتاجات التالية:

- 1- توصلت الدراسة إلى أن هناك درجة اتفاق قوية لدى المشاركين في الدراسة على مدى تطبيق مبدأ الاستقلالية في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان.
- 2- توصلت الدراسة إلى أن هناك درجة اتفاق جيدة وإيجابية حول جودة التدقيق الداخلي الموجود في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان من وجهة نظر العاملين في الشركات بمستوى جيد.
- 3- توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتطبيق مبدأ الاستقلالية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان. وفي ضوء ما أتت به الدراسة من نتائج واستنتاجات، فإن الباحثة توصي بما يلي:
  1. ضرورة تطبيق مبدأ الاستقلالية للشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان نظراً لدورها في تعزيز التدقيق الداخلي في هذه الشركات.
  2. ضرورة اعتبار الدراسة وثيقة تساعد الشركات على الفهم الدقيق لمبدأ الاستقلالية وتأثيره على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان.
  3. قيام الشركات بتأهيل الموارد البشرية للمهام الجديدة من خلال إلحاقهم بالدورات التدريبية المختلفة والمشاركة في المؤتمرات الدولية وذلك من أجل الاستفادة من خبرات الدول المختلفة في مجال الاستقلالية والتدقيق الداخلي وجودته.
  4. يتوجب على إدارة الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان القيام بعقد ندوات ومحاضرات دورية حول مفهوم استقلالية المدقق والتدقيق الداخلي، إضافة إلى عقد ورش عمل لدراسة واقع المفهوم الجديد في الشركات، وتوزيع نشرات تثقيفية أما إلكترونياً عبر الإيميل أو ورقية مطبوعة وذلك من أجل رفع المستوى المعرفي لدى العاملين فيما يخص مبدأ الاستقلالية في حقل العمل الإداري، وتوضيح أثره على جودة التدقيق الداخلي.

## قائمة المراجع

### أولاً- المراجع بالعربية:

- ابداح، سمير (2011). العوامل المؤثرة على الرقابة الداخلية في ظل حاكمية تكنولوجيا المعلومات في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك.
- بواعنة، أحمد. (2015). أثر مبادئ الحاكمية المؤسسية على استقلالية مدققي الحسابات الداخليين في البنوك التجارية الأردنية. الجنان: جامعة الجنان - مركز الدراسة العلمي، ع7، 120 - 90
- بوزيد، زبيدة. (2017). تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على مبدأ الاستقلالية: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، ورقلة - غرداية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، ورقلة.
- الجديلي، ربيعي عبد القادر (2011). مناهج الدراسة العلمي، وثيقة الكترونية بموقع شذرات، متوفر على <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1060>، تم الدخول بـ (2020/7/12).
- زريقات، قاسم محمد. (2011). أثر دليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال: الجامعة الأردنية - عمادة الدراسة العلمي، مج 7، ع 2، 209 - 227.
- زويلف، إنعام؛ والعبدي، محمد. (2011). أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي. "دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية". جامعة الزيتونة الأردنية.
- عبد الواحد، محمد. (2018). محاولة لتقييم حوكمة النظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، اطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة محمد خيضر الجزائر.
- العبدلي، محمد. (2012). أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي "دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية (ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- محمد، نور (2007). مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردني في إدارة الاعمال، 3(1).
- مرعي، أحمد (2015). التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن (دراسة ميدانية). بحث ماجستير (غير منشور) في تخصص المحاسبة -كلية الدراسات العليا-جامعة الزرقاء
- المطيري، فيصل (2013). أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت. ماجستير (غير منشورة) قسم المحاسبة- كلية الأعمال- جامعة الشرق الأوسط.
- منصور، نسرين (2013). مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية: دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية (غزة)، غزة.

ثانياً- المراجع بالإنجليزية:

- Al-jabali, M., & Tawfeq, R. (2014). The Relationship between the Information Systems of Accounting, Auditing, And How to Provide Reliable Information to Characterize the Service Auditor. G.J.C.M.P., 3(2), pp. 95-101. (P.98).
- Bostan, I., & Grosu, V. (2010). The Role of Internal Audit in Optimization of Corporate Governance at the Groups of Companies. Theoretical & Applied Economics, 17(2).
- Brennan, N., Solomo, J. (2008) Corporate governance, accountability and mechanisms of accountability: an overview, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 21 (7).
- Burak, E., Erdil, O., & Altindag, E. (2017). Effect of corporate governance principles on business performance. Australian Journal of Business and Management Research, 5(7), 8-21.
- Clarke, T. (2004). Theories of corporate governance. The Philosophical Foundations of Corporate Governance, Oxon.
- Hamza, M. (2018). The Impact of Corporate Governance on Auditor's Independence and Audit Fees: An Empirical Study of Jordanian Insurance Companies Listed on Amman Stock Exchange. International Journal of Economics and Finance, 10(4), 171-178.
- Oladipupo, A. O., & Izedonmi, F. I. O. (2011). Propensity of Unqualified Audit Reports and Auditors' Independence in Nigeria. Journal of Research in National Development, 9 (1).
- Practice Advisory 2060-2. (2011). Relationship with the Audit Committee; Internal Auditing and the Audit Committee: Working Together Toward Common Goals; IIA Article; Position Paper on Internal Auditing in Europe (ECIIA); Basel Committee: regarding Audit Committee Charter.
- Zaman, R., Bahadar, S., Kayani, U. N., & Arslan, M. (2018). Role of media and independent directors in corporate transparency and disclosure: evidence from an emerging economy. Corporate Governance: The International Journal of Business in Society.