

الفصل الخامس

التحليل الاحصائي واختبار فرضيات الدراسة

1،5 مقدمة:

يتناول هذا الفصل النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية التطبيقية في بحث العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي، من خلال الحصر الشامل للمدققين الداخليين العاملين في الجهات الحكومية في إمارة دبي، ويهدف هذا الفصل إلى عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية التي تم جمعها من صحيفة الاستبيان، واستعراض أبرز نتائجها وتحليل فقراتها ومناقشتها، والإجابة على تساؤلاتها من خلال اختبار الفرضيات المتعلقة بها إحصائياً وتحليل نتائج فرضيات الدراسة التطبيقية، وذلك باتباع الدراسة منهجية علمية اعتمدت أولاً استخدام المنهج الوصفي التحليلي وصولاً إلى التحليل العاملي التوكيدي (Confirmatory Factor Analysis (CFA)، واستخدام نموذج المعادلة البنائية (Structural Equation Model (SME) لاختبار فرضيات الدراسة الحالية، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي أموس (Analysis of Moment Structures (AMOS) والذي يعتبر من البرمجيات الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في اختبار المتغير التفاعلي.

لذا انقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: المبحث الأول: إجراءات الدراسة، المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة، المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

5,2 المبحث الأول: إجراءات الدراسة Study Procedures

أولاً: الهدف من الدراسة The aim of the study

تهدف الدراسة إلى اختبار العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي، من خلال عدة عوامل

ثانياً: مجتمع الدراسة الميدانية Community field study

تم اختيار الحصر الشامل لمجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (450) استمارة استبانة على أفراد مجتمع الدراسة، وبلغ عدد المسترجع منها (323) استمارة استبانة بنسبة استرداد 72% ويوضح الجدول التالي عدد الاستبانات الموزعة والصالح منها للتحليل:

الجدول رقم 5،1 : عدد الاستبانات الموزعة والصالحة للتحليل

البيان	العدد / النسبة
الاستبانات الموزعة	450
الاستبانات المسترجعة	323
نسبة الاستجابة	72%
الاستبانات المستبعدة لعدم صلاحيتها	11
نسبة الاستبانات المستبعدة	3%
الاستبانات الصالحة للتحليل	312
نسبة الاستبانات الصالحة للتحليل	97%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

ثالثاً: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة Descriptive analysis of the characteristics of the study sample

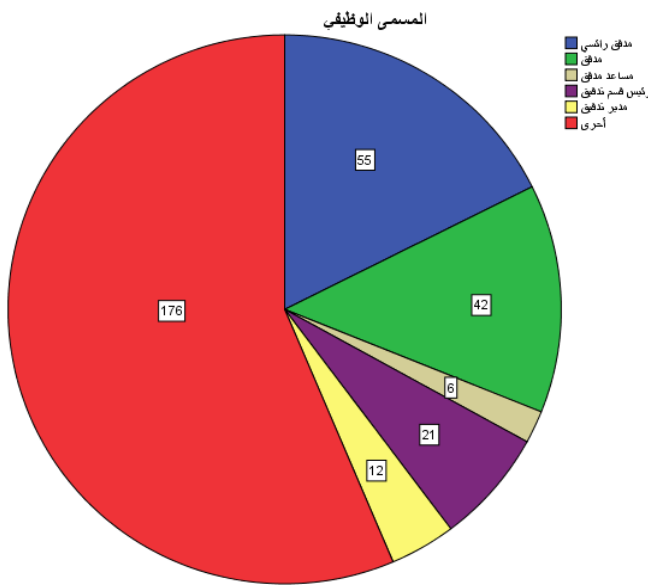
يشمل تحليل البيانات الوصفية لعينة أي دراسة على نوعين من البيانات هما؛ تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الاستبانة، ثم البيانات الأساسية لمفردات الاستبانة، والجزئية التالية أوجزت هذا.

أ. الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

بينت الأشكال التالية عرض بياني للخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات السبعة (المسمى الوظيفي - المؤهل - التخصص - العمر - العمل - الجنس - الشهادات المهنية).

الجدول رقم 5،2 والرسم البياني رقم 5،1 : التكرارات والنسب المئوية لمتغير المسمى الوظيفي لأفراد

العينة



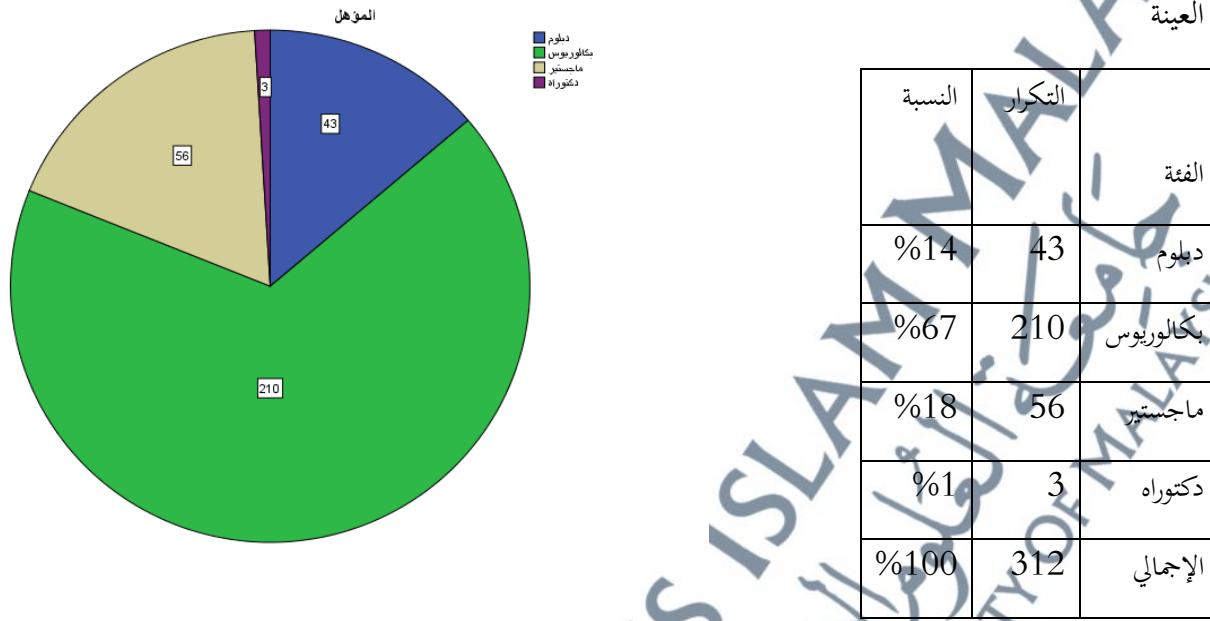
النسبة	التكرار	الفئة
18%	55	مدقق رئيسي
13%	42	مدقق
2%	6	مساعد مدقق
7%	21	رئيس قسم التدقيق
4%	12	مدير تدقيق
56%	176	أخرى
100%	312	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

أوضح الجدول والشكل أعلاه الذي يمثل المسمى الوظيفي بأن 176 من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته 56% من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهم الفئة الأكثر هم من ذوي المسمى الوظيفي أخرى، وعلى الرغم من ان هذه الفئة ليست ضمن وظائف التدقيق المباشرة، إلا أن جميع المشاركين في الإجابة للاستبانة من الوظائف ذات العلاقة مثل (الموظفين في قسم الحسابات، المدراء وأعضاء مجلس الإدارة). بهذا تم ضمان أن جميع المشاركين من الوظائف ذات العلاقة بأهداف البحث، بينما 55 مستجيب يمثلون ما نسبته 18% هم من فئة مدقق رئيسي، و42 مستجيب يمثلون ما نسبته 13% هم من فئة مدقق، بينما 6 فقط يمثلون ما نسبته 2% هم من فئة مساعد مدقق، و21 مستجيب يمثلون ما

نسبته 7% هم من فئة رئيس قسم تدقيق، وأخيراً 12 مستجيب يمثلون ما نسبته 4% هم من فئة مدير تدقيق.

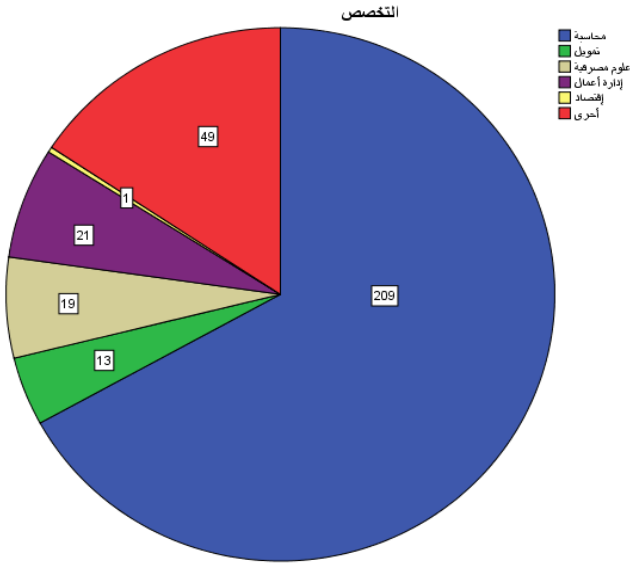
الجدول رقم 5,3 والرسم البياني رقم 5,2 : التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل لأفراد



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

وفي الجدول والشكل الذي يمثل المؤهل فإنه يشاهد بأنه توزع على أربعة مستويات علمية وأن 210 فرد يمثلون ما نسبته 67% من إجمالي أفراد العينة هم من الحاصلين على مؤهل بكالوريوس، بينما 56 مستجيب يمثلون نسبة 18% هم ممن يحمل مؤهل ماجستير، و43 مستجيب يمثلون ما نسبته 14% هم من حملة الدبلوم، وأما الحاصلين على مؤهل دكتوراه فعددهم ثلاثة فقط ويمثلون ما نسبته 1%. وبشكل عام توضح النتيجة أن أكثر من 85% حاصلين على مؤهل علمي يؤهلهم لفهم والاجابة على الاستبانة بصورة صحيحة، مما يزيد من نسبة الاعتمادية على نتائج الاستبانة.

الجدول رقم 5،4 والبياني رقم 5،3 : التكرارات والنسب المئوية لمتغير التخصص لأفراد العينة

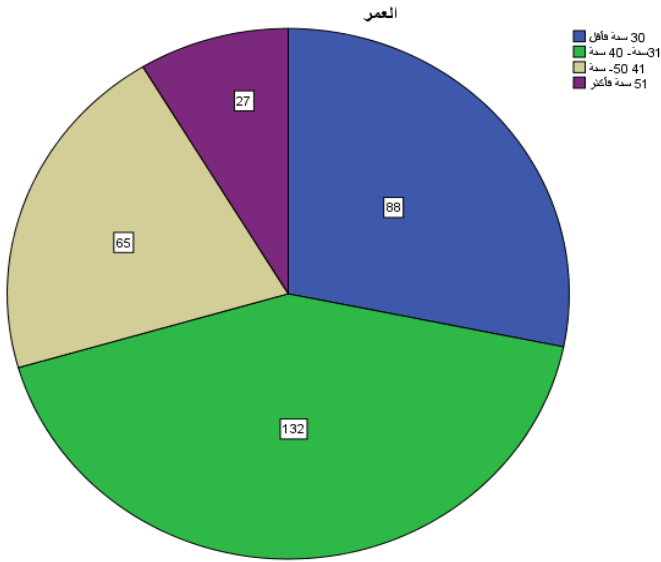


الفئة	التكرار	النسبة
محاسبة	209	67%
تمويل	13	4%
علوم مصرفية	19	6%
إدارة أعمال	21	7%
اقتصاد	1	0%
أخرى	49	16%
الإجمالي	301	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

أوضح الجدول والشكل أعلاه الذي يمثل التخصص بأن 209 من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته 67% من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهم الفئة الأكثر هم من متخصصي المحاسبة، بينما 49 منهم يمثلون ما نسبته 16% هم من ذوي التخصصات الأخرى، و21 مستجيب يمثلون ما نسبته 7% هم من المتخصصين في إدارة الأعمال، بينما 19 يمثلون ما نسبته 6% هم من المتخصصين في العلوم المصرفية، و13 مستجيب يمثلون ما نسبته 4% هم من متخصصي التمويل، وواحد فقط من متخصصي الاقتصاد. وبشكل عام توضح النتيجة أن أكثر من 85% ضمن التخصصات العلمية التي تؤهلهم لفهم والاجابة على الاستبانة بصورة صحيحة، مما يزيد من نسبة الاعتمادية على نتائج الاستبانة.

الجدول رقم 5،5 والبياني رقم 5،4: التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر لأفراد العينة

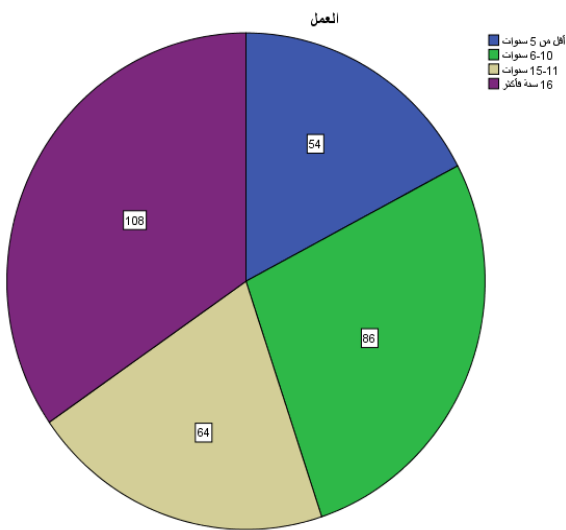


الفئة	التكرار	النسبة
30 سنة فأقل	132	42%
31 سنة إلى 40 سنة	88	28%
41 سنة إلى 50 سنة	65	21%
51 سنة فأكثر	27	9%
الإجمالي	312	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

وأما الجدول والشكل الذي يمثل العمر فيشاهد بأنه توزع على أربعة مستويات عمرية، وأن 132 فرد يمثلون ما نسبته 42% من إجمالي أفراد العينة هم من الفئة العمرية 31 سنة – 40 سنة، بينما 88 منهم يمثلون نسبة 28% هم من ذوي الفئة العمرية 30 سنة فأقل، و 65 مستجيب يمثلون ما نسبته 21% هم من الفئة العمرية 41 – 50 سنة، و 27 يمثلون نسبة 9% هم من ذوي الفئة العمرية 51 سنة فأكثر.

الجدول رقم 5،6 والرسم البياني رقم 5،5: التكرارات والنسب المئوية لمتغير الخبرة في العمل لأفراد العينة

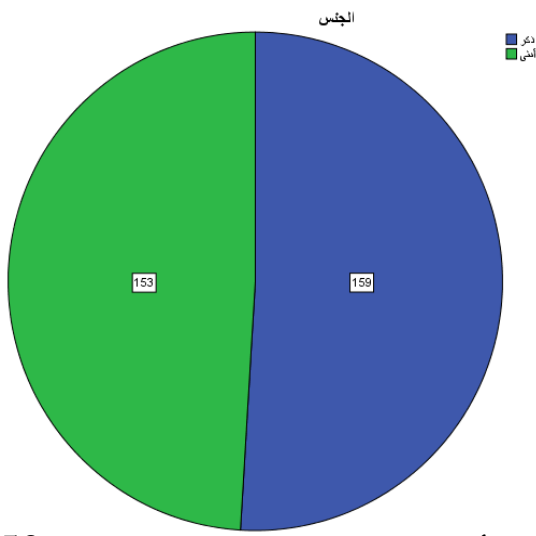


الفئة	التكرار	النسبة
5 سنوات فأقل	54	17%
من 6 إلى 10 سنة	86	28%
من 11 إلى 15 سنة	64	20%
16 سنة فأكثر	108	35%
الإجمالي	312	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

أوضح الجدول والشكل أعلاه الذي يمثل عدد سنوات الخبرة في العمل بأن 108 من أفراد عينة الدراسة وهم الفئة الأكثر التي تمثل نسبة 35% من إجمالي أفراد عينة الدراسة هم ممن خبرتهم 16 سنة فأكثر، بينما 86 منهم يمثلون ما نسبته 28% هم ممن خبرتهم 6 - 10 سنوات، وأن 64 منهم يمثلون ما نسبته 20% هم ممن خبرتهم 11 - 15 سنة، و 54 منهم يمثلون ما نسبته 17% هم ممن خبرتهم أقل من 5 سنوات.

الجدول رقم 5،7 والرسم البياني رقم 5،6: التكرارات والنسب المئوية لمتغير الجنس لأفراد العينة

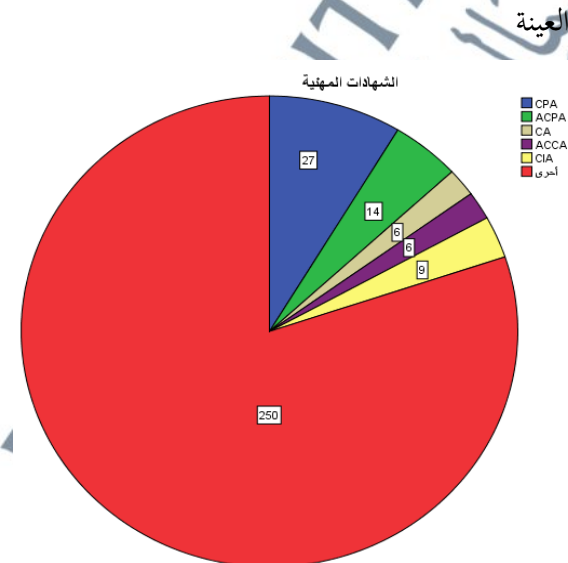


الفئة	التكرار	النسبة
ذكر	159	51%
أنثى	153	49%
الإجمالي	312	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

ويلاحظ في الجدول والشكل الذي يمثل الجنس بأن الغالبية من الذكور حيث بلغ عددهم 159 ذكر يمثلون ما نسبته 51% من إجمالي أفراد العينة، وأن 153 هم من الإناث ويمثلن نسبة 49%.

الجدول رقم 5،8 والرسم البياني رقم 5،7: التكرارات والنسب المئوية لمتغير الشهادات المهنية لأفراد



الفئة	التكرار	النسبة
CPA	27	9%
ACPA	14	4%
CA	6	2%
ACCA	6	2%
CIA	9	3%

80%	250	Other
%100	312	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

أوضح الشكل أعلاه الذي يمثل الشهادات المهنية التي حصل عليها مديروا وموظفوا وحدات التدقيق الداخلي والمحاسبون والماليون لعينة الدراسة بأن 250 من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته 80% من إجمالي أفراد العينة وهم الفئة الأكثر هم من ذوي الشهادات الأخرى، بينما 27 منهم يمثلون ما نسبته 9% هم من الحاصلين على شهادة محاسب قانوني معتمد (CPA) Certified Public Accountant، و14 منهم يمثلون ما نسبته 4% تقريباً هم من الحاصلين على شهادة محاسب قانوني عربي معتمد Arabic Certified Public Accountant (ACPA)، بينما 9 يمثلون ما نسبته 3% هم من الحاصلين على شهادة مدقق داخلي معتمد (CIA) Certified Internal Accountant، و6 مستجيب يمثلون ما نسبته 2% هم من الحاصلين على شهادة محاسب قانوني (CA) Chartered Accountant، وكذلك 6 مستجيب يمثلون ما نسبته 2% هم من الحاصلين على شهادة معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). ويتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 20% من العينة المستجوبة يحملون شهادات مهنية متخصصة في مجالات التدقيق مما يدل على اهتمام الإدارة العليا بتوظيف المتخصصين واستقطابهم.

رابعاً: أداة الدراسة Tool of study

عبارة عن الوسيلة التي استخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة للأسباب التالية:

- 1- توفر وقت المستجيب وتعطيه فرصة للتفكير.
- 2- أكثر الطرق موضوعية لأنها لا تحمل اسم المستجيب ضماناً للسرية مما يحفزها على تقديم معلومات أكثر صحة.
- 3- قلة التكاليف اللازمة لجمع المعلومات.

4- عدم تحميل المبحوثين لأي تكاليف.

وقد أرفق الباحث مع استمارة الاستبانة خطابا للمبحوثين لتعريفهم بموضوع الدراسة وهدفها والغرض من الاستبانة، حيث احتوت الاستبانة على جزئين:

الجزء الأول: تضمن أسئلة البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة متمثلة في: المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص، عمر الموظف، الجنس، عدد سنوات الخبرة، والشهادات المهنية التي حصل عليها في مجال التدقيق أو المحاسبة القانونية.

الجزء الثاني: تضمن عدد (62) فقرة في (5) مجالات، المجال الأول: أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي (12) فقرة، المجال الثاني: أثر دعم الإدارة العليا على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي (7) فقرات، المجال الثالث: أثر الثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي (9) فقرات، المجال الرابع: أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي (23) فقرة، المجال الخامس: قياس فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي (11) فقرة.

وطلب من أفراد عينة الدراسة اختيار اجاباتهم وفقا لمقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المدرج كالآتي:

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

خامسا: ثبات وصدق الاستبانة Reliability and validity resolution

للتأكد من الصدق الظاهري لاستمارة الاستبانة وصلاحيه عباراتها والوضوح، قام الباحث بعرضها على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة بلغ عددهم (4) محكمين مثبتة أسماؤهم بالملحق (2) المرفق، من أجل استطلاع وجهات نظرهم تجاه النواحي الفنية والشكلية لعبارات الاستبانة، بالإضافة إلى مناسبة العبارات لما هو مطلوب قياسه، وفي ضوء ملاحظاتهم وتوجيهاتهم تم إعادة صياغة بعض العبارات وتعديل البعض الآخر.

سادسا: الاساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

اعتمد الباحث على عدة برامج للمساعدة في التحليل الإحصائي:

برنامج Excel لتفريغ بيانات الاستبانات، برنامج (SPSS) الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية
Statistical Package for the Social Sciences، برنامج AMOS للتحليل الإحصائي، وحيث تم
استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. الجداول التكرارية والنسب المئوية والرسومات البيانية
2. المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات.
3. الانحدار الخطي
4. الارتباط الخطي
5. معامل التحديد
6. اختبار T (T-test) لاختبار معنوية النموذج
7. اختبار مربع كاي لترتيب فرضيات الدراسة
8. اختبار التباين في اتجاه واحد (one way- Anova) لاختبار العلاقة بين المتغيرات الشخصية
لأفراد عينة الدراسة وإجمالي إجابات أفراد العينة على عبارات الفرضيات.

5,3 المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

يعمل التحليل الوصفي على تبويب وتلخيص البيانات بطريقة تساعد على عملية وصفها وفهمها، وذلك بتحويل البيانات الخام إلى شكل منظم، وعرضها في شكل يسهل على القارئ فهمها، والاستفادة منها واستخلاص ملامح عامة عنها، وذلك بالتعبير عن إجابات وردود أفراد العينة محل الدراسة باستخدام أشكال بيانية معينة، أو جداول تكرارية ونسب ومتوسطات حسابية تتلاءم مع نوعية هذه البيانات، ويفسح المجال لتفسيرها، وبما يخدم أهداف الدراسة بشكل أساسي، والجزء التالي من التحليل يبين السمات الشخصية لعينة الدراسة.

وفيما يلي الجداول والرسومات البيانية للتكرارات والنسب المئوية لعبارات متغيرات الدراسة

1,3,5: تحليل المؤشرات المتعلقة بالمجال الأول أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي:

يتضمن هذا المجال على (12) فقرة تتعلق ربط الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي وأثرها على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي، وفيما يلي أهم المؤشرات الإحصائية لهذه الفقرات:

الجدول رقم 9,5: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحو أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي

م	الفقرات	التكرارات والنسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الإلتواء ≤ 2	التقاطع ≤ 2	الارتباط بالمجال ≥ 0.20	كورناخ ألفا (الثبات) ≥ 0.70
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة							
1	يتصف المدقق الداخلي بالصدق والأمانة والنزاهة العالية أثناء أدائه لمهام وظيفته	235	70	6	1	0	4.53	0.507	3	1.827	3.422	0.6	0.977
2	تقرير المدقق الداخلي يعكس القيم الأخلاقية للمدقق	192	101	11	7	1	4.57	0.703	4	1.767	3.893	0.512	0.977
3	يمتاز المدقق الداخلي بقوة الملاحظة بحيث تساعده على اكتشاف الأخطاء الخفية	201	94	11	6	0	4.62	0.658	3	1.663	3.034	0.628	0.977
4	يبدل المدقق الداخلي قصارى جهده للوصول إلى نتائج دقيقة	208	92	10	2	0	4.41	0.582	3	1.47-	2.159	0.635	0.977
5	يستخدم المدقق الداخلي التقنيات الحديثة في التدقيق	169	107	31	5	0	4.4	0.734	3	1.062	0.529	0.567	0.977

0.9 77	0.5 75	1.1 09	- 1.01 1	3	0.6 74	4.54	0	5	18	135	154	لدى المدقق الداخلي المهارات اللازمة لمعرفة الصواب الرقابية الرئيسية المتعلقة بتقنية المعلومات	6
0.9 77	0.6 14	1.4 18	- 1.28 7	3	0.6 46	4.37	0	3	17	102	190	يملك المدقق الداخلي مهارات التواصل مع الأطراف المعنيين بعملية التدقيق	7
0.9 77	0.6 33	0.1 64	- 0.94 4	3	0.7 53	4.36	0	5	37	109	161	يشعر المدقق الداخلي بالإيجابية والسعادة في عمله	8
0.9 77	0.6 41	1.0 18	- 1.10 7	4	0.7 69	4.49	1	5	35	110	161	إن معظم العاملين في التدقيق الداخلي من الأشخاص الذين يتوفر لديهم التأهيل والكفاءة اللازمة	9
0.9 77	0.6 69	0.4 91	- 0.68 7	2	0.5 89	4.51	0	0	15	128	169	لدى المدقق الداخلي المهارات اللازمة لمعرفة أنواع المخاطر المرتبطة بنشاط الجهة الحكومية	10
0.9 77	0.7 02	0.2 64	- 0.86 8	3	0.5 95	4.47	0	1	13	124	174	يستطيع المدقق الداخلي من خلال مهاراته تمييز مجالات الخطأ والتلاعب	11
0.9 77	0.6 66	0.9 95	- 1.04 6	3	0.6 41	3.51	0	3	16	123	170	يعمل المدقق الداخلي باستمرار على تحسين مهاراته وفاعلية وجودة الخدمات التي يؤديها	12
0.9 7	0.6 2	1.4 5	1.22-		0.6 5	4.39	2	43	220	129 5	2184	جميع الفقرات معا	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

يشاهد في الجدول أعلاه بأن أعلى التكرارات حققها مقياس أوافق بشدة وأدنى تكرار حصل عليها أعارض بشدة، والفقرة رقم 3 ونصها يمتاز المدقق الداخلي بقوة الملاحظة بحيث تساعده على اكتشاف

الأخطاء الخفية حققت أعلى متوسط حسابي بلغ 4.62، بانحراف معياري قدره 0.658. والفقرة رقم 12 ونصها يعمل المدقق الداخلي باستمرار على تحسين مهاراته وفاعلية وجودة الخدمات التي يؤديها، حققت أدنى متوسط حسابي قدره 3.51، وبانحراف معياري بلغ 0.641. وانحصر الالتواء بين -1.827 وبين -0.687. وجاءت قيم التفلطح واقعة بين 3.893، وبين -0.491. فيما جاءت قيم الثبات أكبر من 0.97، وأدنى ارتباط بالجمال بلغ 0.512 في الفقرة رقم 2 ونصها تقرير المدقق الداخلي يعكس القيم الأخلاقية للمدقق، وأعلى ارتباط حصلت عليه الفقرة رقم 11 بقيمة 0.702، ونصها يستطيع المدقق الداخلي من خلال مهاراته تمييز مجالات الخطأ والتلاعب، ويلبها بالارتباط الفقرة رقم 10 بقيمة 0.669، ثم الفقرة رقم 12 بقيمة 0.666، ويلاحظ بأن كل فقرة من فقرات المجال الأول حصلت على قيم أعلى من قيم المحك، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. وهذه النتيجة تشير إلى وجود صفات وأخلاقيات عالية للمدققين في إمارة دبي. حيث يلاحظ أن الفقرات الثلاث التي حصلت على أعلى التكرارات من حيث الموافقة عليها بشدة وهي: يتصف المدقق الداخلي بالصدق والأمانة والنزاهة العالية أثناء أدائه لمهام وظيفته، تقرير المدقق الداخلي يعكس القيم الأخلاقية للمدقق، يبذل المدقق الداخلي قصارى جهده للوصول إلى نتائج دقيقة الأعلى، تشير إلى أن المستجيبين يميلون أكثر إلى أهمية الصفات الأخلاقية التي يتمتع بها المدقق الداخلي أكثر من المهارات الفنية للمدقق الداخلي كعوامل مؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي، ولعل المناط في ذلك أن مهنة المدقق الداخلي بحاجة إلى أعلى مستويات النزاهة والصدق والقيم الأخلاقية وبذل الجهود للوصول إلى حقائق ونتائج قد تشكل تحدياً للمدقق الداخلي في الكشف عنها وإدراجها في تقريره دون خوف على وظيفته أو مستقبله وما قد يواجهه من ضغوطات إدارية للتغاضي عنها. كما أن الفقرات الثلاث الأقل قبولا من قبل المستجيبين كانت: لدى المدقق الداخلي المهارات اللازمة لمعرفة الضوابط الرقابية الرئيسية المتعلقة بتقنية المعلومات، إن معظم العاملين في التدقيق الداخلي من الأشخاص الذين تتوفر لديهم التأهيل والكفاءة اللازمة، يشعر المدقق الداخلي بالإيجابية والسعادة في عمله، تشير إلى احتمالية ضعف التركيز من قبل الجهات الحكومية في توفير الوسائل التقنية الحديثة للرقابة الإلكترونية آخذين بعين الاعتبار التطور المتسارع في الأنظمة المالية والمحاسبية والإدارية وفرص حدوث الثغرات لوقوع الأخطاء وارتكاب المخالفات وصعوبة رصدها وتتبعها إلكترونياً، وجاءت إجابات المستجيبين على فقرة التأهيل والكفاءة اللازمة للمدقق الداخلي على خلاف المتوقع، حيث أنهم يرون أنها غير كافية لدى المدققين الداخليين في الجهات الحكومية، وبالربط بين هذه النتيجة وبين الجدول رقم 5،8: التكرارات والنسب المئوية لمتغير الشهادات المهنية لأفراد العينة، حيث يتضح من الجدول أن ما نسبته 20% من العينة المستجوبة يحملون شهادات مهنية متخصصة في مجالات

التدقيق، وبالتالي فإن 80% من الموظفين العاملين في وحدات التدقيق الداخلي يحملون شهادات مهنية أخرى كالمحاسبة، وليست محددة بشكل أكبر نحو مهارات التدقيق الداخلي. وفي شأن فقرة: يشعر المدقق الداخلي بالإيجابية والسعادة في عمله، كانت الإجابة متدنية جدا من حيث الموافقة عليها، مما يدل على مقدار الصعوبات والضغوط التي يتعرض لها المدققون الداخليون في مهام عملهم سواء من حيث كمية العمل المطلوب أو الضغوط النفسية التي تواجه أغلب المدققين في مواجهة الإدارة وبقية الموظفين في مهمة رصد الأخطاء وتوثيقها وعرضها أو نشرها ومتابعة معالجتها. وربطاً مع نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال، والتي بينت أهمية عامل الصفات والسمات الشخصية والكفاءات لدى المدققين الداخليين في فاعلية التدقيق الداخلي. فنجد أن نتائج البحث المائل من خلال العينة المبحوثة توصلت إلى نتائج مماثلة من حيث أهمية الصفات والسمات الشخصية للمدققين الداخليين على فاعلية التدقيق الداخلي، إلا أنها أظهرت نتائج غير متوافقة مع الدراسات السابقة عموماً من حيث مقدار توافر الكفاءات في الجهات الحكومية في إمارة دبي.

وخلاصة القول بأن النتائج تشير إلى أهمية الصفات الشخصية للمدقق الداخلي من وجهة نظر المستبانيين، وهذا ينسجم مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة مثل دراسة بشرى فاضل خضير وعمار لؤي عبدالرزاق 2017 أن جودة التدقيق الداخلي تتأثر بعامل خبرة ومعرفة المدققين المهنية، ودراسة أندرو جيه ترومان 2013 بأن السمات الشخصية للمدقق الداخلي أهم من الجودة التقنية والفنية للمدقق، وعماد صالح نعمة وعمر عبدالله ياسين 2020 اللذان توصلا إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لبعده الكفاءة والعناية المهنية والمؤهلات للمدقق الداخلي في حوكمة الشركات.

2,3,5: تحليل المؤشرات المتعلقة بالمجال الثاني: أثر دعم الإدارة العليا على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي:

الجدول رقم 5،10 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحوّر أثر دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي

م	الفقرات	التكرارات والنسب المئوية لإجابات المستجوبين		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الإلتواء ≤ 2	التقاطع ≤ 2	الارتباط بالنحال ≥ 0.20	كوتباخ الفا (النبات) ≥ 0.70	
		أوافق بشدة	أوافق								محايد
1	تتدخل الإدارة العليا في عمل المدقق الداخلي وتؤثر على ملاحظاته	96	83	44	62	27	3.77	1.337	4	0.431	0.199
2	الوحدة التنظيمية التي يتبعها المدقق الداخلي تؤثر على عمله المهني	104	103	51	36	18	4.38	1.195	4	0.769	0.262
3	تلتزم الإدارة العليا بمناقشة ملاحظات المدقق الداخلي وتعمل على الأخذ بما	149	133	30	0	0	4.5	0.655	2	0.588	0.611
4	تدرك الإدارة العليا أهمية وفاعلية تقرير المدقق الداخلي	173	122	16	1	0	4.52	0.611	3	0.883	0.573
5	تعزز الإدارة العليا مبدأ الشفافية في عرض وتطبيق الأنظمة والقوانين على كافة المستويات الإدارية	180	113	49	0	0	4.59	0.611	2	0.872	0.649
6	تعمل الإدارة العليا على مكافحة الفساد المالي والإداري بشتى صوره ومظاهره وأساليبه	198	101	13	0	0	4.58	0.571	2	1.049	0.586
7	مجلس الإدارة يدعم استقلالية	196	101	15	0	0	4.5	0.584	2	1.04	0.557

			7									المدقق الداخلي من خلال إعطائه الصلاحيات الكافية للقيام بمهامه بكفاءة
0.98	0.49	-	0.8-	0.79	4.4	45	99	188	756	109	6	جميع الفقرات معا

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

في الجدول أعلاه يلاحظ بأن أعلى التكرارات حققها مقياس أوافق بشدة وأدنى تكرار حصل عليها أعرض بشدة، وحققت الفقرة رقم 5 ونصها تعزز الإدارة العليا مبدأ الشفافية في عرض وتطبيق الأنظمة والقوانين على كافة المستويات الإدارية حققت أعلى متوسط حسابي بلغ 4.59، بانحراف معياري قدره 0.611. والفقرة رقم 1 ونصها تتدخل الإدارة العليا في عمل المدقق الداخلي وتؤثر على ملاحظاته حققت أدنى متوسط حسابي قدره 3.77، وبانحراف معياري بلغ 1.337. وانحصر الالتواء بين -1.049 وبين 0.431. ووقعت قيم التفلطح بين -1.11، وبين 0.216. فيما جاءت قيم الثبات أكبر من 0.97، ولم تحز الفقرة رقم 1 على ارتباط بالجمال حيث كان ارتباطها أقل من 0.20، المحدد كأقل قيمة لقبول الارتباط بالجمال، في حين أن أعلى ارتباط حصلت عليه الفقرة رقم 5 بقيمة 0.649، ويليهما بالارتباط الفقرة رقم 3 بقيمة 0.611، ثم الفقرة رقم 18 بقيمة 0.586، ويلاحظ بأن 6 من فقرات المجال الثاني حصلت على قيم أعلى من قيم المحك، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرات، فيما لم يوافق أفراد العينة على الفقرة الأولى في هذا المجال. وهذه النتيجة تشير الى وجود توافق على أن دعم الإدارة العليا عالية للمدققين في إمارة دبي. وبملاحظة الفقرات الأعلى من حيث الموافقة عليها من قبل الفئة المستجيبة، وهذه الفقرات: تعزز الإدارة العليا مبدأ الشفافية في عرض وتطبيق الأنظمة والقوانين على كافة المستويات الإدارية، تعمل الإدارة العليا على مكافحة الفساد المالي والإداري بشتى صوره ومظاهره وأساليبه، مجلس الإدارة يدعم استقلالية المدقق الداخلي من خلال إعطائه الصلاحيات الكافية للقيام بمهامه بكفاءة. فجاءت آراء المبحوثين مؤكدة على العناصر المهمة التي توضح دور الإدارة العليا في دعم التدقيق الداخلي ومنها تعزيز مبدأ الشفافية في عرض القوانين والقرارات لجميع الفئات والمستويات الإدارية والوظيفية وهذا بدوره يشجع الجميع على اتباع القوانين والتعليمات والالتزام بها، ويؤكد للجميع على حرص القيادة العليا ونهجها في التصدي للفساد الإداري والمالي بأية طرق كانت مما يدعم أهداف التدقيق الداخلي وأنشطته على مستوى العمل والعاملين، وجاءت إجابات المبحوثين لتؤكد على أن الجهات الحكومية تعزز استقلالية مدققيها الداخليين لتساعد في الحيلولة دون خضوعهم للتأثيرات السلبية والتهديدات أو الخوف من كشف الأخطاء والتلاعب والغش والفساد. ولكن إجابات

المبوحثين في الفقرات التي حازت على أقل الموافقات وهي: تتدخل الإدارة العليا في عمل المدقق الداخلي وتؤثر على ملاحظاته، الوحدة التنظيمية التي يتبعها المدقق الداخلي تؤثر على عمله المهني، تلتزم الإدارة العليا بمناقشة ملاحظات المدقق الداخلي وتعمل على الأخذ بها، وجد أنها لا تتوافق مع فقرة دعم استقلالية المدققين الداخليين، حيث أن الجهات تدعم الاستقلالية التنظيمية للمدققين الداخليين وفي ذات الوقت تضغط عليهم وتتدخل في أعمالهم، ولم تلق فقرة مناقشة الإدارة العليا لملاحظات المدققين القبول الكافي من قبل العينة المستجوبة. لذا يلاحظ في الفقرتين الأولى "تتدخل الإدارة العليا في عمل المدقق الداخلي وتؤثر على ملاحظاته" والثانية "الوحدة التنظيمية التي يتبعها المدقق الداخلي تؤثر على عمله المهني" نوعاً من الارتباك في الإجابات وأن هناك نسبة ليست بالقليلة في المعارضة أو حتى في الحياد مما يوحي بتفاوت مستوى تدخل الإدارات في الجهات الحكومية في عمل المدققين الداخليين. وربطاً بنتائج الدراسات السابقة في هذا المجال، تبين أهمية عامل دعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين وأثره في فاعلية التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى الحاجة إلى تركيز الجهات الحكومية على دعم الاستقلال الحقيقي للمدقق الداخلي وتمكينه من تقديم تقارير ذات مصداقية، والبعد عن التدخل في مهام عمله والتأثير السلبي على آرائه ونتائج أعماله.

5,3,3: تحليل المؤشرات المتعلقة بالمجال الثالث: أثر الثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي:

الجدول رقم 5,11: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمؤثر الثقافة التنظيمية على التدقيق الداخلي

م	الفقرات	التكرارات والنسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتيب	الإنبواء ≤ 2	الانقطاع ≤ 2	الارتباط بالمجال ≥ 0.20	كوزنناح الفا (الثبات) ≥ 0.70
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة							
1	تطبق جهة العمل ممارسات الإدارة السليمة وضمان المساءلة الفعالة	173	124	14	1	0	4.46	0.600	3	-0.866	0.238	0.695	0.977
2	توجد بيئة عمل محفزة للرقابة	166	125	20	1	0	4.6	0.6	3	-0.8	0.03	0.68	0.97

7	6	7	24										إدارة المخاطر في جهة العمل	
0.97 7	0.7	0,05 4	- 1.0 28	2	0.6 3	4.5 9	0	0	11	102	199		3 إن القرارات والإجراءات الإدارية في جهة العمل تتم وفقا للتشريعات المعمول بها في إمارة دبي	
0.97 7	0.7	0,03 8	- 1.0 17	2	0.5 58	4.6 3	0	0	12	103	197		4 يتسم عمل الإدارة بالنزاهة عند تطبيقها للقوانين والأوامر المالية والإدارية	
0.97 7	0.69 3	0,24 9	- 1.1 18	2	0.5 65	4.6 1	0	0	10	96	206		5 يتم السماح لموظفي جهاز الرقابة المالية الحكومية بفحص وتقييم أنظمة الرقابة	
0.97 7	0.69 7	- 0.19 7	- 0.9 4	2	0.5 46	4.5 7	0	0	8	106	198		6 يتم تزويد جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية بالمستندات والسجلات وأي أوراق أو معلومات لازمة لأعمال التدقيق	
0.97 7	0.73 5	0,63 0	- 1.0 04	3	0.5 39	4.5 5	0	1	8	114	189		7 توافي جهة العمل جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية بكافة البيانات والمعلومات التي تتضمن بيانات مالية ومشاريع الحسابات الختامية والمستندات المتعلقة بها	
0.97 7	0.58 6	0,59 2	- 1.1 07	3	0.5 62	4.4 6	0	1	17	104	190		8 توجد مصفوفة تفويض الصلاحيات الممنوحة للموظفين في جهة العمل وفق قرارات صادرة ومعتمدة	
0.97 7	0.67 8	0,24 4	- 0.9 91	3	0.6 14	4.4 3	0	2	28	108	174		9 ترصد كافة المخالفات المالية والإدارية التي ترتكب في جهة العمل ويخطر بها جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية	
0.97	0.68	0.02-	- 0.98		0.58	4.5	0	6	128	982	169 2		جميع الفقرات معا	

20- في الجدول أعلاه يلاحظ بأن أعلى التكرارات حققها مقياس أوافق بشدة وأدنى تكرار حصل عليها أعارض، وحققت الفقرة رقم 4 ونصها يتسم عمل الإدارة بالنزاهة عند تطبيقها للقوانين والأوامر المالية والإدارية حققت أعلى متوسط حسابي بلغ 4.63، بانحراف معياري قدره 0.565. والفقرة رقم 9 ونصها ترصد كافة المخالفات المالية والإدارية التي ترتكب في جهة العمل ويخطر بها جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية؛ حققت أدنى متوسط حسابي قدره 4.43، وبانحراف معياري بلغ 0,684. وانحصر الالتواء بين -1.118 وبين -0.824. وجاءت قيم التفلطح بين -0.197، وبين 0,630. فيما جاءت قيم الثبات أكبر من 0.97، وأدنى ارتباط بالجمال بلغ 0.586 في الفقرة رقم 8 ونصها توجد مصفوفة تفويض الصلاحيات الممنوحة للموظفين في جهة العمل وفق قرارات صادرة ومعتمدة، في حين أن أعلى ارتباط حصلت عليه الفقرة رقم 7 قيمته 0.735، ونصها توافي جهة العمل جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية بكافة البيانات والمعلومات التي تتضمن بيانات مالية ومشاريع الحسابات الختامية والمستندات المتعلقة بها، ويليهما بالارتباط الفقرة رقم 3 و 4 اللتان حصلتا على 0,7 لكل فقرة، ويلاحظ بأن كل فقرة من فقرات المجال الثالث حصلت على قيم أعلى من قيم المحك، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. وهذه النتيجة تشير إلى وجود توافق على وجود ثقافة تنظيمية في الجهات الحكومية في إمارة دبي. وبملاحظة الفقرات التي حصلت على أعلى تأييد من المبحوثين فكانت: يتم السماح لموظفي جهاز الرقابة المالية الحكومية بفحص وتقييم أنظمة الرقابة، يتم تزويد جهاز الرقابة المالية الحكومية بالمستندات والسجلات وأي أوراق أو معلومات لازمة لأعمال التدقيق، إن القرارات والإجراءات الإدارية في جهة العمل تتم وفقا للتشريعات المعمول بها في إمارة دبي. يلاحظ أن الثقافة التنظيمية عالية لدى الجهات الحكومية خصوصا في الاستجابة إلى متطلبات جهاز الرقابة المالية الحكومي، وهذا يجد ذاته يمثل دعما كبيرا للمدققين الداخليين على العمل بكل جرأة لكشف الأخطاء والممارسات المخالفة للقوانين والتشريعات النافذة، وفي المقابل لوحظ أن الفقرات الثلاث الأقل في الموافقة عليها كانت: توجد بيئة عمل محفزة للرقابة وإدارة المخاطر في جهة العمل، تطبق جهة العمل ممارسات الإدارة السليمة وضمان المساءلة الفعالة، ترصد كافة المخالفات المالية والإدارية التي ترتكب في جهة العمل ويخطر بها جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية، مما يعني أنه لاتزال بعض الجهات الحكومية لاترصد كافة المخالفات المالية والإدارية التي ينبغي أن تخطر بها جهاز الرقابة المالية الحكومي، فيكون تعاون الجهات الحكومية مع جهاز الرقابة المالية في حدود ماتريد هذه الجهات كشفه، وإخفاء مايمكن إخفاؤه، وتدل كذلك

على عدم رغبة بعض الجهات في تهيئة بيئة رقابية ومساءلة ومحاسبة المسؤولية بشكل فعال. وربطاً بنتائج الدراسات السابقة في هذا المجال، التي بينت أن عامل الثقافة التنظيمية له أثره في فاعلية التدقيق الداخلي، وأن بحث التدقيق الداخلي يحتاج إلى قياس الممارسات من الجهات الرقابية العليا ومن الجهات الخاضعة لرقابتها للوصول إلى نقاط عمل مشتركة، فيتبين ضرورة قيام جهاز الرقابة المالية الحكومي ببذل المزيد من الجهد للوصول إلى تفاصيل العمل في الجهات الحكومية الخاضعة لرقابته للتحقق من مصداقية تقارير المدققين الداخليين وأنها تغطي كافة الملاحظات والأخطاء الجوهرية المرصودة.

5.3.4: تحليل المؤشرات المتعلقة بالمجال الرابع: أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي:

الجدول رقم 5،12: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحوّر أثر تطبيق المعايير الدولية على التدقيق الداخلي

م	الفقرات	التكرارات والنسب لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الإنباء < 2	التفريط ≤ 2	الارتباط بالمجال ≥ 0.20	كورتناخ الفا (النبات) ≥ 0.70
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة							
1	وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي يصادق مجلس الإدارة العليا على ميثاق التدقيق الداخلي	168	111	32	1	0	4.4	0.6	3	-	-	0.6	0.97
2	وفقاً للمعايير الدولية يصادق مجلس الإدارة العليا على خطة التدقيق الداخلي المبنية على المخاطر	168	108	36	0	0	4.3	0.6	2	-	-	0.7	0.97
3	وفقاً للمعايير الدولية يصادق مجلس الإدارة العليا على ميزانية وموارد التدقيق	166	101	43	2	0	4.4	0.7	3	-	-	0.7	0.97
4	وفقاً للمعايير الدولية تتلقى الإدارة العليا التبليغات	176	105	31	0	0	4.2	0.6	2	-	-	0.7	0.97

7	31	3	71		7	9						وتقارير نشاط التدقيق الداخلي من وحدة التدقيق	
0.977	0.596	0.873	-0.965	4	0.787	4.27	2	2	46	115	147	وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تصادق الإدارة العليا على قرار تعيين وتحديد أجر وعزل مدير وحدة التدقيق الداخلي	5
0.977	0.64	1.015	-0.993	4	0.794	4.35	2	4	43	121	142	التزاما بمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي يتمتع المدققون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق	6
0.977	0.644	1.919	-1.345	4	0.827	4.45	3	6	35	103	165	يقوم المدقق الداخلي بالافصاح عن أي شيء يؤثر على استقلاليته أو موضوعيته في أي مهمات استشارية تطلب منه قبل قبولها	7
0.977	0.712	0.709	-0.985	3	0.659	4.37	0	3	20	124	165	يملك المدقق الداخلي المعارف والمهارات والكفاءات الضرورية لقيامه بمسؤولياته الفردية في التدقيق حسب متطلبات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي	8
0.977	0.707	-0.435	-0.695	3	0.691	4.37	0	1	35	124	152	يحصل مدير وحدة التدقيق الداخلي على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين في حال افتقد المدققون الداخليون لديه إلى المعارف والخبرات والمهام اللازمة لتنفيذ مهام التدقيق	9
0.977	0.722	-0.089	-0.731	3	0.681	4.32	0	2	30	132	148	يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الاحتيال	10

													وتقييم قدرة الجهة على إدارة تلك المخاطر	
0.977	0.677	0.45	-1.016	3	0.797	4.5	0	10	35	113	154	11	لدى المدققين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلوماتية والضوابط الرقابية المتعلقة بها	
0.977	0.806	-0.374	-0.775	2	0.605	4.46	0	0	18	121	173	12	يبدل المدقق الداخلي العناية اللازمة في أعماله من خلال تحديد مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة	
0.977	0.757	1.122	-1.102	3	0.665	4.44	0	4	18	121	169	13	يبدل المدقق الداخلي العناية اللازمة في أعماله من خلال تحديد درجة أهمية المسائل التي يدققها	
0.977	0.781	-0.545	-0.603	2	0.618	4.41	0	0	21	133	158	14	يبدل المدقق الداخلي العناية اللازمة في أعماله من خلال التحقق من ملائمة وفاعلية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة	
0.977	0.723	0.888	-1.056	3	0.698	4.39	0	5	23	122	162	15	يبدل المدقق الداخلي العناية اللازمة في أعماله من خلال توقع حدوث أخطاء جسيمة أو الاحتيال	
0.977	0.752	0.349	-0.853	3	0.676	4.42	0	3	25	131	153	16	يبدل المدقق الداخلي العناية اللازمة في أعماله وبالمقارنة بين تكلفة أعمال التأكيد وبين المنافع المتوقعة	
0.977	0.693	0.678	-1.001	3	0.689	4.46	0	4	24	122	162	17	يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات	

0.97 7	0.7 86	0.35 7	- 0.9 49	3	0.6 6	4.4 5	0	2	23	118	169	يعزز المدقق الداخلي معارفه ومهاراته وكفاءاته الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر	18
0.97 7	0.7 48	0.27 4	- 0.9 65	3	0.6 74	4.4 5	0	2	26	113	171	يضع مدير وحدة التدقيق الداخلي برنامجا لتأكيد وتحسين الجودة يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي	19
0.97 7	0.7 71	- 0.47 5	- 0.8 06	2	0.6 69	4.2 5	0	0	31	111	170	يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية تتضمن المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي والمراجعة الدورية بأسلوب التقييم الذاتي من قبل أشخاص آخرين في الجهة من ذوي الكفاءة والمعرفة	20
0.97 7	0.6 17	- 0.84 1	- 0.5 88	3	0.7 98	4.3 7	0	3	61	104	144	يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على إجراء تقييم خارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات، بواسطة مدقق مؤهل ومستقل من خارج الجهة	21
0.97 7	0.6 65	- 0.45 3	- 0.7 03	3	0.6 96	4.2 6	0	1	36	122	153	يقوم مدير وحدة التدقيق الداخلي بتبليغ الإدارة العليا بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة	22
0.97 7	0.6 12	- 0.56 2	- 0.6 47	3	0.7 81	4.5 9	0	4	53	114	141	يستخدم مدير وحدة التدقيق الداخلي عبارة " متقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" عندما يكون نشاط التدقيق الداخلي مدعوما بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.	23

												جميع الفقرات معا
0.97	0.7	0.14	0.8 7			4.3 9	7	59	74 5	268 9	367 6	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

في الجدول أعلاه يلاحظ بأن أعلى التكرارات حققها مقياس أوافق بشدة وأدنى تكرر حصل عليها أعارض بشدة، وحقت الفقرة رقم 23 ونصها يستخدم مدير وحدة التدقيق الداخلي عبارة " متقيّد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" عندما يكون نشاط التدقيق الداخلي مدعوما بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة. حققت أعلى متوسط حسابي بلغ 4.59، بانحراف معياري قدره 0.781. والفقرة رقم 20 ونصها يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية تتضمن المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي والمراجعة الدورية بأسلوب التقييم الذاتي من قبل أشخاص آخرين في الجهة من ذوي الكفاءة والمعرفة؛ حققت أدنى متوسط حسابي قدره 4.25، وبانحراف معياري بلغ 0.669. وانحصر الالتواء بين -1.118 وبين -0.824. وجاءت قيم التفلطح بين -1.345، وبين -0.588. فيما جاءت قيم الثبات أكبر من 0.97، وأدنى ارتباط بالمجال بلغ 0.596 في الفقرة رقم 5 ونصها وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تصادق الإدارة العليا على قرار تعيين وتحديد أجر وعزل مدير وحدة التدقيق الداخلي، في حين أن أعلى ارتباط حصلت عليه الفقرة رقم 12 قيمة 0.806، ونصها يبذل المدقق الداخلي العناية اللازمة في أعماله من خلال تحديد مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة، ويلبها بالارتباط الفقرة رقم 18 بقيمة 0.786، والفقرة رقم 14، بقيمة 0.781، ويلاحظ بأن كل فقرة من فقرات المجال الرابع حصلت على قيم أعلى من قيم المحك، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. وفي أغلب فقرات هذا المتغير نسبة الحياد عالية مقارنة بالمتغيرات الأخرى، وقد يرجع السبب في ذلك إلى التطبيق الجزئي للمعايير الدولية أو عدم نشرها وتعميمها على مختلف المدققين في الجهات الحكومية. وبسبب الضوء على أعلى ثلاث فقرات من حيث الموافقة عليها من قبل العينة المستجوبة، وهي: وفقا للمعايير الدولية تتلقى الإدارة العليا التبليغات وتقارير نشاط التدقيق الداخلي من وحدة التدقيق، يبذل المدقق الداخلي العناية اللازمة في أعماله من خلال تحديد مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة، يضع مدير وحدة التدقيق الداخلي برنامجا لتأكيد وتحسين الجودة يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي، يلاحظ أن وحدة التدقيق الداخلي ترفع تقاريرها وملاحظاتها إلى الإدارة العليا، ويقوم مدير وحدة التدقيق الداخلي بالعمل على وضع خطة لتحقيق أهداف مهام وأنشطة التدقيق الداخلي لوحده، ويضع مدير وحدة التدقيق برامج للتأكد من أن أنشطة التدقيق الداخلي تتم وفق معايير الجودة وآليات تحسينها بما يشمل مختلف أنشطة التدقيق الداخلي،

وهذا يتسق مع ما توصلت إليه نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال، والتي بيّنت أهمية عامل الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي، و ضرورة التركيز على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المنظمات الحكومية.

وعلى الرغم من ذلك، نجد أن أقل ثلاث فقرات في هذا المجال من حيث درجة الموافقة عليها من قبل الباحثين كانت للفقرات التالية: يستخدم مدير وحدة التدقيق الداخلي عبارة " متقيّد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي " عندما يكون نشاط التدقيق الداخلي مدعوما بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة، ولعل السبب في ذلك عدم قناعة المدققين الداخليين بأن التطبيق الفعلي في الجهات الحكومية يتقيد بكافة المعايير الدولية. وفقرة: وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تصادق الإدارة العليا على قرار تعيين وتحديد أجر وعزل مدير وحدة التدقيق الداخلي، حيث لا ينطبق هذا المعيار على طبيعة أنظمة الموارد البشرية في الجهات الحكومية، وفقرة: التزاما بمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي يتمتع المدققون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق، حيث من واقع العمل الفعلي قد يتم ترقية الموظفين المحاسبين مثلا إلى مدققين، ومن ثم يقومون بالاطلاع على عمليات تمت في الإدارة المالية سابقا بمعرفتهم. وبشكل عام ومن خلال الالتقاء مع بعض مديري إدارات التدقيق الداخلي تم الإدلاء بإفادات حول الصعوبات التي تواجه تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، لاعتقادهم بأنها تناسب القطاع الخاص والربحي أكثر منه للقطاع العام، وهذا ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة بأن أنشطة التدقيق الداخلي قد تختلف في أدوات قياس فاعليتها، حيث أن الشركات تستهدف الربح، والقطاع الحكومي الذي له مقاييس مختلفة للحكم على نجاحه في تقديم الخدمات.

5,3,5: تحليل المؤشرات المتعلقة بالمجال الخامس: قياس فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي:

الجدول رقم 13، 5 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار المعنوية لمحوّر قياس فاعلية التدقيق الداخلي

م	الفقرات	التكرارات والنسب المتوقعة لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الإلتواء ≤ 2	التسطح ≤ 2	الارتباط بنجال ≥ 0.20	كورتناح القفا (الثبات) ≥ 0.70
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	أعارض	أعارض بشدة							
1	تساهم أنشطة التدقيق الداخلي لدى جهة العمل في تطبيق الأنظمة والقوانين والتشريعات الحكومية	195	106	11	0	0	4.5 4	0.5 6	2	- 0.96 8	- 0.0 73	0.6 99	0.97 7
2	تساعد أنشطة التدقيق الداخلي لدى جهة العمل على تحقيق جهة العمل لأهدافها	182	119	9	1	1	4.5 3	0.6 04	4	- 1.38 1	3.5 37	0.6 59	0.97 7
3	أنشطة التدقيق الداخلي تسهل عمل المدقق الخارجي	179	119	14	0	0	4.5 6	0.5 83	2	- 0.79 8	- 0.3 46	0.7 1	0.97 7
4	أنشطة التدقيق الداخلي تقلل المخاطر التي قد تواجه جهة العمل	160	134	18	0	0	4.4 5	0.5 92	2	- 0.97 4	- 0.0 46	0.6 67	0.97 7
5	يقدم المدقق الداخلي خدمات استشارية للإدارة العليا لمراقبة أنشطتها	169	115	27	1	0	4.5 3	0.6 64	3	- 0.87 1	- 0.0 78	0.7 01	0.97 7
6	أنشطة التدقيق الداخلي تساهم في كفاءة وفاعلية الأداء في جهة العمل	178	123	10	1	0	4.5 5	0.5 77	3	- 0.88 2	0.3 51	0.6 96	0.97 7
7	أنشطة التدقيق الداخلي تساهم في المحافظة على المال العام من خلال حماية الأصول والموجودات	187	110	14	1	0	4.5 5	0.5 98	3	- 1.04 8	0.5 63	0.6 99	0.97 7
8	أنشطة التدقيق الداخلي في جهة العمل تحد من حالات الفساد المالي والإداري	187	112	11	2	0	4.4 9	0.5 98	3	- 1.15 3	1.2 38	0.7 06	0.97 7
9	أنشطة التدقيق الداخلي تضيف قيمة اقتصادية إلى جهة العمل	173	121	17	1	0	4.5 5	0.6 16	3	- 0.89	0.2 01	0.7 01	0.97 7
10	تساهم أنشطة التدقيق الداخلي لدى جهة العمل في زيادة فاعلية	183	119	10	0	0	4.5 7	0.5 59	2	- 0.77	- 0.4	0.7 45	0.97 7

		43	3										الحكومة في جهة العمل	
0.97	0.7	0.7	-		0.5	4.5	0	1	13	105	193		11	أنشطة التدقيق الداخلي تسهل عمل جهاز الرقابة المالية الحكومية
7	1	57	1.12	3	91	3								
0.97	0.6	0.4	-		0.5	4.5	1	8	15	118	188			جميع الفقرات معا
	9	2	0.98		9				2	3	6			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية

يشاهد في الجدول أعلاه بأن أعلى التكرارات حققها مقياس أوافق بشدة وأدنى تكرار حصل عليها أعارض بشدة، والفقرة رقم 10 ونصها تساهم أنشطة التدقيق الداخلي لدى جهة العمل في زيادة فاعلية الحكومة في جهة العمل حققت أعلى متوسط حسابي بلغ 4.57، بانحراف معياري قدره 0.559. والفقرة رقم 4 ونصها أنشطة التدقيق الداخلي تقلل المخاطر التي قد تواجه جهة العمل، حققت أدنى متوسط حسابي قدره 4.45، وبانحراف معياري بلغ 0.592. وانحصر الالتواء بين -1.381 وبين -0.773. وجاءت قيم التفلطح بين -0.443، وبين 1.238. فيما جاءت قيم الثبات أكبر من 0.97، وأدنى ارتباط بالمجال بلغ 0.659 في الفقرة رقم 2 ونصها تساعد أنشطة التدقيق الداخلي لدى جهة العمل على تحقيق جهة العمل لأهدافها، وأعلى ارتباط حصلت عليه الفقرة رقم 10 بقيمة 0.74، والمبين نصها أنفاً، ويليهما بالارتباط الفقرة رقم 3 بقيمة 0.71، والفقرة رقم 11 بقيمة 0.71، ويلاحظ بأن كل فقرة من فقرات المجال الخامس حصلت على قيم أعلى من قيم المحك، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. وبملاحظة أعلى أربع فقرات من حيث موافقة المبحوثين عليها وهي: تساهم أنشطة التدقيق الداخلي لدى جهة العمل في تطبيق الأنظمة والقوانين والتشريعات الحكومية، أنشطة التدقيق الداخلي تسهل عمل جهاز الرقابة المالية الحكومية، أنشطة التدقيق الداخلي تساهم في المحافظة على المال العام من خلال حماية الأصول والموجودات، أنشطة التدقيق الداخلي في جهة العمل تحد من حالات الفساد المالي والإداري. يتضح التأييد والتأكيد على دور ومساهمة أنشطة التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية في تحقيق الأهداف الرئيسية من أنشطة التدقيق والمتمثلة في تطبيق الأنظمة والقوانين الحكومية ومساعدة جهاز الرقابة المالية الحكومي، وأن المحافظة على المال العام وحماية أصول الحكومة والحد من الفساد الإداري والمالي يأتي من مساهمة وعمل وحدات التدقيق الداخلي ضمن المنظومة الإدارية.

كما أن أقل ثلاث فقرات وافق عليها المبحوثون هي: أنشطة التدقيق الداخلي تقلل المخاطر التي قد تواجه جهة العمل، يقدم المدقق الداخلي خدمات استشارية للإدارة العليا لمراقبة أنشطتها، أنشطة التدقيق الداخلي تضيف قيمة اقتصادية إلى جهة العمل، حيث كانت إجابات المبحوثين متفاوتة، وقد يعزى

السبب في ذلك إلى عدم وضوح الأثر المباشر بين أنشطة التدقيق الداخلي وبين الإقلال من المخاطر التي تواجه الجهات الحكومية، وكذلك إلى عدم استفادة الإدارات العليا من وحدات التدقيق الداخلي لديها للحصول على خدمات استشارية لمراقبة العمل والأنشطة، ولعدم إعداد تقارير أو دراسات تقيس القيمة المادية المضافة من قبل أنشطة التدقيق الداخلي والعائد منها على العمل وتطويره، وهذا يتطلب من الجهات الحكومية إلى التعرف عليه ووضع آليات عمل للاستفادة من وحدات التدقيق الداخلي لديها لتقوية أنظمة الرقابة الداخلية، وتقديم استشارات متخصصة، وتحسين الأداء لتحقيق القيمة الاقتصادية المطلوبة.

5,4 الإجراءات الإحصائية المتبعة في تحليل بيانات الدراسة

هذه الجزئية تعرض الإجراءات الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات الكمية للدراسة وفقاً للنتائج المتحصل عليها من إجابات عينة الدراسة على البيانات التي قاست المتغيرات الخارجية والمتغيرات الداخلية، وشملت الإجراءات المتبعة على؛ التحليل الأولي للبيانات؛ تحليل البيانات الوصفية لعينة الدراسة؛ التحليل العاملي الاستكشافي؛ التحليل العاملي التوكيدي، وأخيراً تحليل نموذج المعادلات البنائية (SEM). وفي هذه الدراسة تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) نسخة 22، حيث أعتمد على هذا البرنامج في معالجة وإجراء التحليل الأولي للبيانات، ثم التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة. وقبل إجراء عملية التحليل ينبغي إجراء وتنقيح البيانات وفحصها والتأكد من صلاحيتها لأغراض التحليل.

5,4,1 التحليل الأولي للبيانات قبل إجراء تحليل نموذج المعادلات البنائية (SEM)

إن الغرض من التحليل الأولي للبيانات هو التأكد من مدى ملاءمة بيانات الدراسة للطرق الإحصائية التي استخدمت في اختبار فرضيات الدراسة. وهناك أساليب يجب إتباعها قبل القيام بعملية تحليل بيانات الدراسة، حيث يشترط الباحثون المتخصصون في مجال الإحصاء بعض الافتراضات التي يجب إجراؤها قبل القيام بالتحليل لتساعد على الحصول على نتائج منطقية يمكن القبول بتعميمها على الظواهر المشابهة ويجب عمل هذه الافتراضات وفق القاعدة المحددة لكل فرضية (البرق وآخرون، 2013؛ و2006، Hair et al). ومن هذه الافتراضات على سبيل المثال؛ القيم المتطرفة؛ الانحدار الخطي، والارتباط، ثم التوزيع الطبيعي للبيانات، وخطية البيانات. والجزئية التالية أوجزت الإجراءات المتبعة هنا.

2,4,5 فحص وتنقيح البيانات

يعتبر تنقيح البيانات من أهم الخطوات في النمذجة بالمعادلات البنائية، إذ يترتب على الإخلال بها نتائج قد تنعكس سلباً على النموذج القياسي والبنائي لاحقاً، حيث تهدف هذه الخطوة إلى تنظيم وتلخيص بيانات الدراسة بصورة يسهل فهمها واستنتاج النتائج الأولية منها، وتحسين نوعية هذه البيانات في حال وجود أي خلل فيها، وذلك من خلال الكشف عنها والتأكد من أنها صالحة لتحقيق الأهداف التي صممت من أجلها، وأنها صالحة لإعداد الجداول وعمليات التحليل اللازمة، ومعالجة القيم المفقودة والمتطرفة في حال وجودها، والتأكد من أن هذه البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك من أجل ضمان مخرجات إحصائية سليمة يمكن الاعتماد عليها وتعميم نتائجها، وضمان تقديم صورة حقيقية للظاهرة محل الدراسة (البرق وآخرون، 2013) و (Hair et al., 2010)، وفيما يلي استخدام بعض المؤشرات الإحصائية لتحقيق أهداف هذه الخطوة.

3,4,5 القيم المفقودة

تعد مجموعة البيانات غير مكتملة إذا كانت بعض الملاحظات غير موجودة، وقد تكون البيانات مفقودة على نحو عشوائي لأسباب لا علاقة لها تماماً بالدراسة، وثمة نوع من حالة الاستنتاجات غير الصحيحة الناشئة عن عدم مراعاة البيانات المفقودة. إذا كانت البيانات مشوهة أو تالفة بطريقة ما، يمكن بسهولة أن تنشأ عنها استنتاجات خاطئة. والنهج الشائع لمعالجة القيم الناقصة هو إدخال قيم بديلة. (هاندي، 2016)

والقيم المتطرفة هي نتيجة لبعض الأخطاء مثل أخطاء إدخال البيانات، أو نتيجة بعض القيم في متغير فردي أو متغيرات فردية حيث تؤدي إلى تشويه النتائج الإجمالية (Hair et al, 2006). وهناك عدد من الطرق لمعالجة البيانات المفقودة، منها على سبيل المثال طريقة حذف تلك البيانات أو استبدالها حسب المتوسط للإجابات، وقد تم تقييم القيم المتطرفة متعددة المتغيرات لبيانات هذه الدراسة باستخدام اختبار مسافة (Mahalanobis)، لكل متغير والتي يتيحها برنامج (SPSS)، ومن ثم تم حذف القيم التي تزيد قيمتها عن القيمة الجدولية.

وطريقة اختبار قياسات المسافة Mahalanobis التي تم اقتراحها من قبل الإحصائي الهندي (P. C. Mahalanobis)، لتمثل تباين المسافة في البيانات. إنه حساب فعال لتحديد التشابه وحساب المسافة

بين نقطة والتوزيع، وليس بين نقطتين متميزتين، ويعد تحديد القيم المتطرفة بناءً على مسافة Mahalanobis طريقة مفيدة وفعالة. يمكن أن تحدد هذه الطريقة نقطة فاصلة تساعد الباحثين على تحديد ما إذا كان يمكن تصنيف نقطة على أنها متطرفة أم لا، وفق معادلات إحصائية محددة (Prabhakaran, 2020). وعندما تكون قيم متغير الاحتمال الجديد أقل من (0.002)، فمن المستحسن إزالة هذه القيم قبل إجراء التحليلات الاستدلالية لأنها تعد قيم متطرفة، ويستند في هذا إلى ما أشار إليه كلاً من ليس وآخرين، وبيتوتش وستيفنس (Leys, et, Al, 2018؛ Pituch, & Stevens, 2015).

وتنح عن استخدام هذه الطريقة في هذه الدراسة الحصول على عدد (11) استبانة، التي تزيد قيمتها عن قيمة مربع كاي الجدولية (χ^2) Chi Square المقابلة لدرجة حرية المتغيرات، حيث اعتبرت هذه الاستبانة حسب طريقة ماهالانوبيس أنها شاذة، حيث اتصفت هذه الاستبانة بفاقد في البيانات تجاوز في متوسطه 50% لكل استبانة، مما استوجب استثنائها بشكل كلي، وقد شكلت نسبة الاستبانة المستبعدة بالكامل قرابة 5% من إجمالي الاستبانة المستلمة، وصارت البيانات التي تحقق فيها شروط الصلاحية للتحليل (312) مستجيب. والجدول رقم (5،1) بين ارقام الاستبانة التي تم حذفها والقيم المتحصل عليها لاعتبارها قيم متطرفة حسب طريقة ماهالانوبيس.

الجدول رقم 5،14: الاستبانة التي تم حذفها بطريقة ماهالانوبيس

رقم الاستبانة	17	192	193	296	302	164	205	197	43	24	255
التقديرات حسب ماهالانوبيس	0.0001	0.0003	0.0003	0.0004	0.0007	0.0008	0.0011	0.0013	0.0017	0.0019	0.0019

5،4،4 مصفوفة الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

الجدول رقم 5،15 : مصفوفة ارتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

المتغير	فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي	الصفات الشخصية الداخلي	والقيم والمدقق	دعم الإدارة العليا	الثقافة التنظيمية	دلالة الارتباط
فاعلية التدقيق الداخلي	1.000					0.000

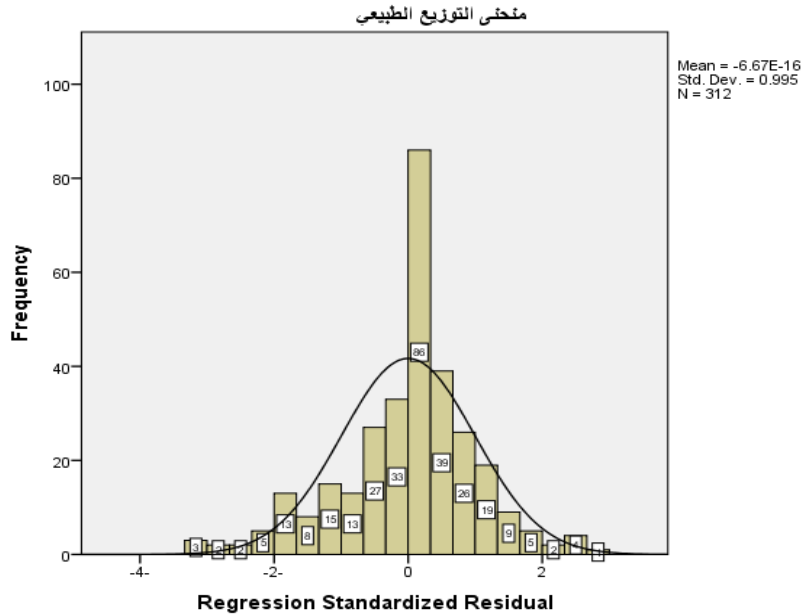
					في القطاع الحكومي
0.000			1.000	0.715	الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي
0.000		1.000	0.622	0.611	دعم الإدارة العليا
0.000	1.000	0.700	0.729	0.712	الثقافة التنظيمية

يتضح من الجدول السابق معامل ارتباط بيرسون بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، حيث كان معامل الارتباط الأعلى قيمته 0.715 بين فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي وبين الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي، فيما كان معامل الارتباط الأدنى بين فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي وبين دعم الإدارة العليا حيث بلغ قيمة هذا الارتباط 0.611. وحقق معامل ارتباط فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي مع الثقافة التنظيمية قيمة بلغت 0.712. وتعد هذه الارتباطات جيدة كونها لم تصل إلى حد الانصهار المقدر بـ (0.85)، كما أنها لم تقل عن (0.2) والذي يعتبر ارتباطاً ضعيفاً. وكانت جميع الارتباطات بين المتغيرات ذات دلالة إحصائية كونها أصغر من (0.05). أصغر من 0.01.

5,4,5 التوزيع الاعتدالي للبيانات

في غالب الحالات لا تحتوي البيانات على توزيع اعتدالي مثالي نظراً لبعض الإجابات غير المنطقية أو بسبب المبالغة في الإجابات، ولذا يلزم الحصول على بيانات تتمتع بتوزيع اعتدالي معقول (عبيدات، وآخرون، 2017). وفي بيانات هذه الدراسة تم حساب قيمة الالتواء والتفلطح واللذان يدلان على التوزيع الاعتدالي والطبيعي للبيانات المستخدمة بشكل محتمل، وتشير النتائج إلى وجود انحرافات في بعض البيانات؛ والشكل التالي يمثل منحني الالتواء والتفلطح للتوزيع الطبيعي لبيانات هذا المتغير، ويتضح بأن أغلب قيم الالتواء والتفلطح لم تتجاوز المحك (-2 و +2)، وهو المعيار المسموح به من قبل الإحصائيين (باعمر، 2019).

الرسم البياني رقم 5،8: منحى التوزيع الطبيعي



المصدر: شكل مستقطع من مخرجات تحليل البيانات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال المدرج التكراري الموضح بالشكل أعلى هذا والذي يسمى Histogram يتبين بأن أغلب البيانات توزعت توزيعاً اعتدالياً، وهناك بعض القيم الشاذة التي ليس لها تأثير في التوزيع. والجدول التالي بين قيم الالتواء والتفلطح لكل متغير، حيث يشاهد بأن كافة القيم واقعة ضمن المعيار المسموح به من قبل الإحصائيين ولم تتجاوز المحك المعياري ($2+$ و $2-$) (إبراهيم، 2013).

الجدول رقم 5،16: قيم الالتواء والتفلطح لمتغيرات الدراسة

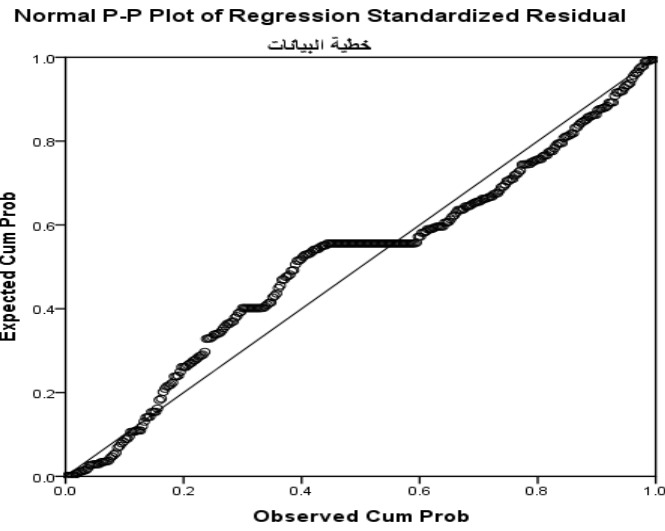
الصفات الشخصية الداخلي	القيم والمدقق	دعم الإدارة العليا	الثقافة التنظيمية	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي	فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي
الالتواء	-892.-	-759.-	-727.-	-546.-	-789.-
التفلطح	406.	-157.-	-418.-	-623.-	-190.-

المصدر: من مخرجات التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

5,4,6 خطية البيانات

إن خطية البيانات هو شكل يعبر عن مقدار الانحراف في إجابة العينة عن خط الإجابات المثالي، وهي تمثل العلاقة الخطية بين متغيرين أو أكثر، حيث توضح بنقاط متقطعة قريبة من بعضها البعض وملاصقة لخط الإجابة المثالي (جعفور، 2014). وللتأكد من عدم وجود مشكلة الأزواج الخطي بين المتغيرات التفسيرية للعوامل الخارجية وبين العوامل الداخلية، ويشاهد من الرسم البياني لخطية البيانات بأن معظم نقاط الانتشار على شكل خط مستقيم.

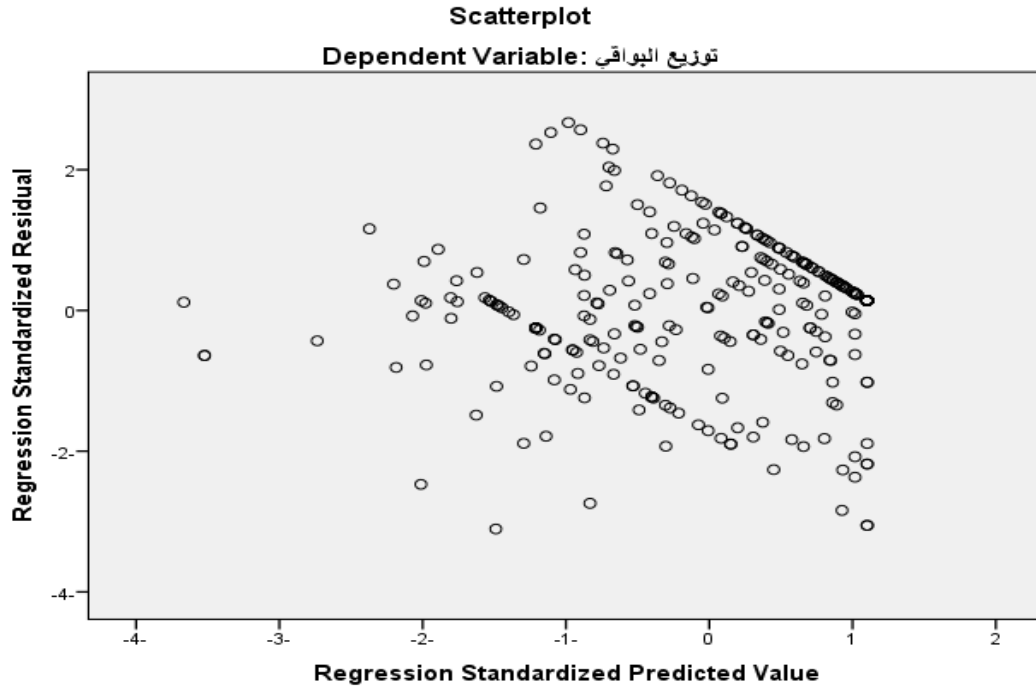
الرسم البياني رقم 9،5: خطية البيانات



المصدر: شكل مستقطع من مخرجات تحليل البيانات بواسطة برنامج SPSS.

ومن الشكل أعلاه يتبين عدم وجود مشكلة الأزواج الخطي بين المتغيرات، حيث يشاهد من الرسم البياني السابق بأن معظم نقاط الانتشار وقعت على شكل خط مستقيم.

الرسم البياني رقم 5،10: انتشار البواقي



المصدر: شكل مستقطع من مخرجات تحليل البيانات بواسطة برنامج SPSS.

وأوضحت الأشكال السابقة اعتدالية توزيع البواقي وتجمع البيانات حول الخط المستقيم وبالتالي فإن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي وهو من شروط صحة إجراء تحليل الانحدار. واستناداً إلى النتائج السابق ذكرها يمكن القول إن هناك توزيعاً اعتدالياً للبيانات، فضلاً عن صلاحيتها، وهو ما يُبرر الانتقال إلى استخدام الطريقة البارومترية في هذه الدراسة.

5,4,7 التحليل باستخدام برنامج أموس AMOS

اعتمدت الدراسة أسلوب الإحصاء التحليلي، وذلك للتأكد من صحة وإثبات فرضيات الدراسة، حيث استخدمت الدراسة التحليل العاملي التوكيدي (CFA) الذي يتميز بأنه تركيبة من المتغيرات المفسرة بمتغيرات مشاهدة (مقاسة)، وبواسطته يتم التأكد من الصدق البنائي لكافة المتغيرات.

ولغرض اختبار فرضيات الدراسة المباشرة وغير المباشرة تم استخدام أسلوب النمذجة البنائية، والتي تتميز بأنها تركيبة من المتغيرات الكامنة المرتبطة فيما بينها بعلاقات سببية، وتستخدم برنامج أموس الإحصائي (AMOS) والذي يستخدم واجهة التطبيق لبرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

إن النمذجة البنائية تقوم على منهجية تمثيل الظاهرة المدروسة فيما بين متغيراتها، وذلك من خلال تصور نموذج يحاكي الظاهرة في الواقع، ويبسطها تصويرا رمزيا (تمثيل بياني) مصطنعا لموقف أو مشكلة بشكل يساعد على حسن التصور كأساس لصنع القرار المناسب، وذلك بهدف تحديد مدى ملاءمة ومطابقة النموذج النظري الذي تم افتراضه مع بيانات العينة (صحراوي وبوصلب، 2016) وقد تتضمن النمذجة البنائية أكثر من نموذج، بحيث يتم تحديد علاقات التأثير بين المتغيرات التي تتضمنها النماذج إلى غاية الوصول إلى نموذج يفسر أو يحاكي مشكلة الدراسة (الهندواي، 2007).

وتتم إجراءات التحليل باستخدام المعادلة البنائية (SEM) وذلك عبر الخطوات التالية:

1- اختبار صدق نموذج القياس من خلال التحليل العاملي التوكيدي (CFA).

2- اختبار النموذج البنائي باستخدام النمذجة البنائية (SEM).

5,5 التحليل العاملي التوكيدي (CFA):

يعتبر التحليل العاملي التوكيدي أحد أهم أدوات تطبيق النمذجة بالمعالجة البنائية، ويتميز بأنه تركيبة من المتغيرات الكامنة المفسرة بمتغيرات مشاهدة (مقاسة)، ويستخدم التحليل العاملي التوكيدي للتأكد من الصدق الثباتي لمقياس الدراسة وفقا لأبعادها الرئيسية، وذلك عن طريق التأكد من قوة العلاقة بين الفقرات والمتغيرات الكامنة التي تمثلها، وضرورة أن تكون هذه الفقرات تمثل متغيرا واحدا. (Brown, 2015)، ويكمن الهدف من التحليل العاملي التوكيدي في التحقق من صحة النموذج القياسي لبيانات كل متغير على حدة، والتحقق من صدق وثبات العوامل وفقراتها، وصحة النموذج التي تتضح بتقييم درجة التوافق بين النموذج المفترض والبيانات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة، وعندما تتحقق شروط صحة نتائج مؤشرات المطابقة لنموذج قياس متغيرات الدراسة فإن ذلك تأكيد على أن نموذج القياس محدد بشكل صحيح، ويستند في هذا على العديد من مؤشرات (Awang et al, 2017).

ويستخدم التحليل التوكيدي بهدف التعرف على مدى مطابقة نماذج القياس فيما يخص أبعاد الدراسة من ناحية، وعلى مدى مطابقة النماذج البنائية التي تهدف إلى رسم العلاقات المفترض حدوثها بين تلك الأبعاد من ناحية أخرى، كذلك يتم من خلال التحليل التوكيدي إجراء اختبار صدق التمايز والتقارب وذلك بين المتغيرات والفقرات التي تمثلها، وبين المتغيرات نفسها، وذلك باختزال الفقرات في المتغير الكامن إلى عدد محدود من الفقرات، أو بربط أخطاء القياس للفقرات في ذات المتغير حتى يتم التطابق بين

النموذج الافتراضي للدراسة مع البيانات التي تم جمعها وذلك وفق المعايير الموصى بها (Hair et al., 2010) ويتم إجراء التحليل العملي التوكيدي وفق عدة خطوات محددة كما اشار إليها كل من (تيزغه، 2012) و (Hair et al., 2010) أهمها ما يلي:

- 1- بناء أو تحديد النموذج: ويقصد به توظيف النظريات والنماذج النظرية المناسبة.
 - 2- تعيين النموذج: وتعني مدى إمكانية التوصل إلى تقديرات وحيدة ومحددة للمعالم الحرة للنموذج المفترض.
 - 3- تقدير معالم النموذج: ويتم فيها إيجاد قيم عددية للبارامترات الحرة في النموذج بحيث تكون مصفوفة البيانات المشتقة من النموذج قريبة جداً من بيانات العينة.
 - 4- تقدير مؤشرات جودة المطابقات: توجد العديد من المؤشرات لتقدير المطابقة، إلا أن هذه الدراسة ركزت على مؤشرات معينة لإشباعها في مثل هذه الدراسات التطبيقية، والتي بواسطتها يمكن الحكم على المطابقة العامة للنموذج.
- والجدول التالي يفصل مؤشرات مطابقة الجودة المستخدمة.

الجدول رقم 5،17: فئات المطابقة وأسماء مؤشرات وحدود مستوى قبولها

المستوى المقبول	رمز واسم المؤشر	فئة مؤشر المطابقة
أقل من 5	مربع كاي للتغاير (χ^2) Discrepancy Chi Square	المطابقة المطلقة Absolute Fit
أقل من 0.08	رمسي (RMSEA) جذر متوسط مربعات القيم التقريبية للخطأ Root Mean Square of Error Approximation	Indexes تعمل على المقارنة بين مصفوفة التغاير للعينة الأساسية، والمصفوفة المحللة من قبل النموذج
أكبر من 0.90	مؤشر دقة المطابقة (GFI) Goodness of Fit Index	
أكبر من 0.90	مؤشر دقة المطابقة المعدل (AGFI) Adjusted Goodness of Fit	المطابقة التدريجية Incremental Fit
أكبر من 0.90	مؤشر المطابقة المقارنة (CFI) Comparative Fit Index	وتختص بالمقارنة بين القيم المتشابهة في النموذج المفترض والنموذج الصفري Null Model
أكبر من 0.90	مؤشر تاكر ولويس (TLI) Tucker & Lewis Index	
أكبر من 0.90	مؤشرات المطابقة الطبيعية (NFI) Normed Fit Index	

مطابقة دنيا	مربع كاي مقسوم على درجة الحرية χ^2/df Chi Square/Degrees of Freedom	أقل من 3
-------------	--	----------

المصدر: نقلاً عن (Awang et al, 2017)

تعديل النموذج المفترض: ويتم ذلك من خلال معاينة البواقي ومؤشرات التعديل عن طريق مخرجات برنامج أموس، حيث تساهم بشكل كبير في الكشف عن مواطن الضعف التي يحتويها النموذج المفترض، واقتراح بدائل لحل الاشكاليات التي تتخلل بعض أجزاء النموذج.

وفي هذه الدراسة تم الاستناد في المطابقة المطلقة على مؤشر مربع كاي، ومؤشر رمسي، وفي مؤشرات المطابقة التدريجية تم الاعتماد على مؤشر المطابقة المقارنة ومؤشر تاكر ولويس، بالإضافة إلى مؤشر المطابقة الدنيا، وكذلك درجة الحرية ومستوى الدلالة. وبالإضافة إلى مؤشرات المطابقة فإن برنامج أموس Amos خاصة يتميز بها تكشف عن التعديلات اللازم إجراؤها على النموذج من خلال فحص البواقي في مؤشرات التعديل Modification Indices (MI)، للعناصر المتشابهة في قياس مفهوم ما، وبموجب مؤشرات التعديل يمكن حذف الفقرات التي لها ارتباطات متشعبة، وعمل تقييد لعدد من الفقرات الواقعة في نفس المتغير عن طريق تقدير المعاملات الحرة لأخطاء القياس المترابطة التي تزيد عن (15) في كل عامل (Awang et al, 2017). الجزئية التالية تفصل نتائج التحليل التوكيدي، وفيما يلي سيتم إجراء التحليل التوكيدي لكل عامل على حدة، ثم على كامل الإطار النظري للدراسة، وذلك باستخدام مؤشرات المطابقة المذكورة في الجدول السابق (5،16).

5,5,1 نتائج التحليل العاملي التوكيدي

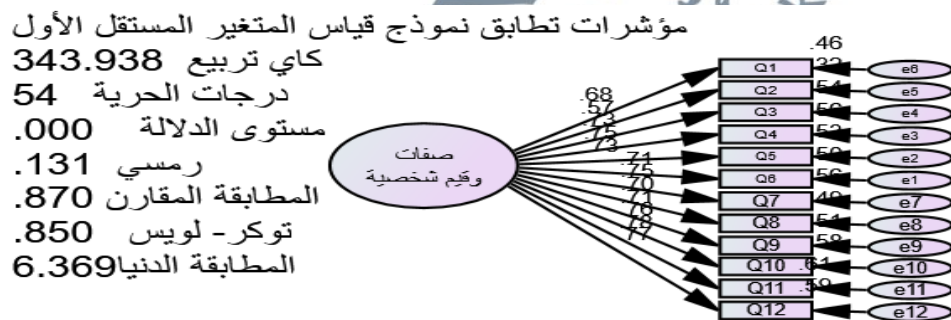
استخدام التحليل العاملي التوكيدي للتأكد من جودة النموذج المقترح لمقياس المتغير المستقل الأول، حيث تم تقييم جودة المطابقة للنموذج من خلال المؤشرات التي سبق ذكرها، والتي شملت مؤشرات تطابق النموذج وأوزان الانحدار المعيارية التي يتيحها برنامج أموس. ويستند القياس بواسطة أموس على العديد من مؤشرات المطابقة، التي يتم بها تقييم درجة التوافق بين النموذج المفترض والبيانات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة، لأجل التحقق من الصلاحية، التي يتطلب التحقق منها بثلاثة أنواع من الصدق في كل نموذج قياسي، ويطلق على النوع الأول الصدق التقاربي (Convergent Validity)، الذي يتحقق في حالتين الأولى، أن تكون جميع الفقرات في النموذج ذات دلالة إحصائية، أي أن النسبة الفائئة P-value

أقل من 0,005، والثانية عندما تكون قيمة متوسط التباين المستخرج (AVE) (0.5) وأكبر (Awang, et al, 2019).

وأما النوع الثاني من الصدق فيطلق عليه صدق التمايز (Discriminant Validity) ومن خلاله يتم التأكد من أن نموذج قياس المتغير خال من العناصر المتشابهة في قياس مفهوم ما، ويتحقق هذا عند عدم حدوث أي تشابه في بنىات النموذج أي أن جميع ازواج المتغيرات أو العوامل في النموذج لا ترتبط ارتباطاً يصل إلى درجة الانصهار. ويعرف النوع الثالث بالصدق الكامن للمتغيرات (unobserved/Latent variables)، الذي يعتمد عليه عندما تحقق مؤشرات المطابقة للمتغير المستوى المطلوب، وهناك عدد من مؤشرات قيم المطابقة التي يجب ان تحقق مستوى القبول.

2,5,5 نتائج التحليل العاملي التوكيدي لأثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي

وعلى ضوءها يتم القرار بقبول النموذج أو رفضه. وفي بداية تحليل النموذج كانت النتائج غير مطابقة للمؤشرات المستخدمة، وكانت قيم تلك المؤشرات ضعيفة كما يشاهد في الشكل التالي. الرسم البياني رقم 5,11: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي قبل التعديل



ويلاحظ من الشكل أعلاه بأن القيم الموجودة على بعض أسهم التشبعات العاملية ضعيفة وتحتاج إلى حذف، بالإضافة إلى أن مؤشرات حسن المطابقة لم تحز على قيم القبول، ولتحسين ملاءمة النموذج تم الرجوع إلى مؤشرات التعديل وبعد حذف الفقرات رقم Q2, Q3, Q4, Q5, Q8، وتم حذف هذه الفقرات نظراً لضعف ارتباطها بالمقياس.

الجدول رقم 5،18: الفقرات المحذوفة من متغير الصفات والقيم الشخصية

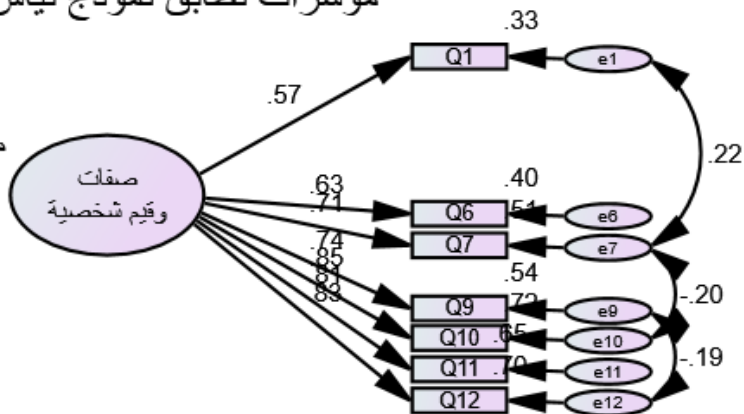
م	رمز الفقرة	مضمون الفقرة	مبرر الحذف
1	Q2	تقرير المدقق الداخلي يعكس القيم الأخلاقية للمدقق	تشعب ضعيف
2	Q3	يمتاز المدقق الداخلي بقوة الملاحظة بحيث تساعده على اكتشاف الأخطاء الخفية	تشعب في الارتباط
3	Q4	يبدل المدقق الداخلي قصارى جهده للوصول إلى نتائج دقيقة	تشعب في الارتباط
4	Q5	يستخدم المدقق الداخلي التقنيات الحديثة في التدقيق	تشعب في الارتباط
5	Q8	يشعر المدقق الداخلي بالإيجابية والسعادة في عمله	تشعب في الارتباط

وعلى سبيل المثال فإن الفقرة رقم (8) ونصها: يشعر المدقق الداخلي بالإيجابية والسعادة في عمله، وجد أن هناك نسبة 13% كانت في الحياد والرفض وهذا يشير إلى شيء من عدم وضوح الفقرة لبعض المستجيبين أو عدم اقتناعهم بالإجابة على هذه الفقرة، لهذا انعكس ذلك على التوافق الداخلي الاحصائي لهذه الفقرة مع باقي الفقرات في متغير الصفات الشخصية للمدقق الداخلي. كما تم عمل تقييد للفقرات التي تؤثر في مؤشرات القياس وهي الفقرات رقم (1 مع 7) ورقم (7 مع 10)؛ ورقم (9 مع 12)، ثم أُجري التحليل التوكيدي مرة أخرى، وصارت النتائج تؤكد على أن نموذج القياس محدد بشكل صحيح، وأن هناك تطابق بين النموذج مع بيانات الدراسة بشكل جيد، وكما هو مبين في الشكل التالي.

الرسم البياني رقم 5،12: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي بعد التعديل

مؤشرات تطابق نموذج قياس المتغير المستقل الأول

كاي تربيع 26.413
درجات الحرية 11
مستوى الدلالة .006
رمسي .067
المطابقة المقارن .986
توكر - لويس .977
المطابقة الدنيا 2.401



الجدول رقم 19، 5: مؤشرات حسن المطابقة لمقياس متغير الصفات والقيم الشخصية

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي	343.938	26.413	كلما كان أقل كان أفضل
درجة الحرية	54	11	كلما كان أقل كان أفضل
مستوى الدلالة	0	0.006	بين 0.05 و 0.00
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.131	0.067	أقل من 0.80
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.87	0.986	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لوليس (TLI)	0.85	0.977	أكبر من 0.90
المطابقة الدنيا (χ^2/df)	6.369	2.401	كلما كان أقل كان أفضل

من الشكل والجدول أعلاه يشاهد نتائج التحليل العاملي التوكيدي للنموذج المفترض لمقياس أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي، حيث أوضحت أن نموذج القياس يتطابق تمامًا مع بيانات الدراسة، وليس هناك أدلة على وجود ما يخل بالتطابق، فمعايير تطابق قيم جميع المؤشرات كانت عالية على مستوى التشبعات العاملة، أو على مستوى مؤشرات التطابق، حيث تجاوزت هذه المؤشرات الحد الأدنى لقبول النموذج، فقد حصل مربع كاي المعياري على قيمة (26,413)، وبلغ مستوى الدلالة (0.006) وهذا أقل من (0,05) مما يعني بأن فقرات المتغير ذات دلالة إحصائية، وحصل مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي رمسي (RMSEA) قيمة تساوي (0.067)، وحصل مؤشر المطابقة المقارن على نسبة (0.986)، بينما حصل مؤشر تاكر ولوليس (TLI) على (0.977)، فيما حصل مؤشر المطابقة الدنيا (χ^2/df) على نسبة (2.401)، وهذه القيمة أقل من (3) ويعني هذا توافق نموذج القياس مع النموذج النظري بشكل كبير. وتدل قيم المؤشرات المذكورة أنفاً على قوة العلاقة بين عوامل هذا المقياس حيث تجاوزت قيم المحك المثالية للنموذج، وتؤكد على أن نموذج القياس يتطابق مع النموذج النظري بشكل جيد، وأن فقرات هذا النموذج تتمتع بالصدق العاملي (Factorial validity). والجدول التالي يفصل نتائج التقديرات المعيارية لأوزان الانحدار لهذا النموذج.

الجدول رقم 20، 5: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق

الداخلي

رقم الفقرة	Estimate مقدار التباين	S.E. أخطاء القياس	C.R تي الإحصائية	P مستوى الدلالة	Loading تشبع الفقرة	SMC الارتباط تربيعي	AVE التباين المستخلص
Q1	0.172	0.015	11.849	0,00	0.572	0.327	0.564
Q6	0.271	0.023	11.729	0,00	0.633	0.400	
Q7	0.205	0.019	10.736	0,00	0.711	0.505	
Q9	0.270	0.026	10.578	0,00	0.737	0.543	
Q10	0.096	0.011	8.869	0,00	0.850	0.722	
Q11	0.123	0.012	10.322	0,00	0.807	0.652	
Q12	0.124	0.014	9.146	0,00	0.835	0.697	
0.899 (Composite Reliability) الموثوقية المركبة للمتغير							

المصدر: من مخرجات التحليل العاملي التوكيدي بواسطة برنامج أموس ويشاهد في الجدول أعلاه نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي، حيث يشاهد بأن التشبع بين هذا المتغير والفقرات السبع التي مثلته كانت ذات دلالة إحصائية، حيث جاء التشبع بين نسبة (0.835) كأعلى تشبع حصلت عليه الفقرة رقم 12، وحصلت الفقرة رقم 1، على أقل تشبع بلغ (0.572)، وبترتيب قيم التشبع للفقرات نحصل على الارتباط المتعدد التربيعي (SMC)، حيث بلغ الارتباط التربيعي المتعدد (0.6973)، كأعلى ارتباط وأدنى ارتباط تربيعي مقداره (0.327)، وقيم تشبع الفقرة في المتغير الذي نقيسه تؤكد على أحادية البعد لأن جميع القيم حققت مستوى القبول. في حين أن قيمة تي الإحصائية (T-Value) المعروفة في برنامج أموس بالفترة الحرجة (CR) (Critical-Ratio)، والتي هي حاصل ضرب مقدار التباين في أخطاء القياس، تراوحت قيمتها في الفقرات بين (11.849) وبين (8.869)، وهذه القيم أكبر من (1.964)، وهو المعيار المعتمد للدلالة الإحصائية عند قيمة احتمالية أقل من (0,001)، وبهذا يتمتع النموذج بصدق المتغير.

في الجدول (5،19) الذي يفصل مصفوفة صحة التمايز بين المتغيرات والمبين أعلاه، نجد بأن مؤشر الموثوقية المركبة أو الثبات المركب (Composite Reliability) لمفهوم أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي حصل على نسبة (0.899)، والمتوسط الحسابي للارتباط المتعدد التربيعي للعامل الذي يطلق عليه متوسط التباين المستخلص (Average Variance Extracted (AVE)، وهو ناتج عن جمع

الارتباطات المتعددة التربيعية (Squared Multiple Correlation) وقسمتها على عددها، وبواسطة التباين المستخرج يقيم الصدق التقاربي، ويحقق المتغير الصحة التقاربية إذا تجاوز معدل التباين المستخرج قيمة (0.5) (Awang et al, 2017). وحصل التباين المستخلص في هذا المتغير على نسبة كذلك التباين المستخلص الذي يشير إلى المتوسط الحسابي للارتباط المتعدد التربيعي للعامل، والذي حصل على نسبة (0.564). ويؤكد ما سبق بأن الفقرات السبع التي قاست المتغير كانت ذات كفاءة لتمثيله، وأن هذا المتغير مقبول نظراً للدلالة فقراته وتميزه بأدلة الصدق التقاربي (Convergent Validity)، وكذلك استوفت جميع المؤشرات مستوى القبول. وتحقق ذلك عن طريق قيم (التشبع، التباين، الثبات).

5.5.3 نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر دعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي

لقد تم التحقق من جودة المطابقة للنموذج المقترح لمقياس المتغير المستقل الثاني من خلال مؤشرات تطابق النموذج وأوزان الانحدار المعيارية. وكما هو الحال فإنه في بداية تحليل النموذج كانت النتائج غير مطابقة للمؤشرات المستخدمة، وكانت قيم تلك المؤشرات ضعيفة ولا يعتد بها وكما يشاهد في الشكل التالي.

الرسم البياني رقم 13، 5: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر دعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي قبل التعديل

مؤشرات تطابق نموذج قياس المتغير المستقل الثاني

كاي تربيع 253.877

درجات الحرية 14

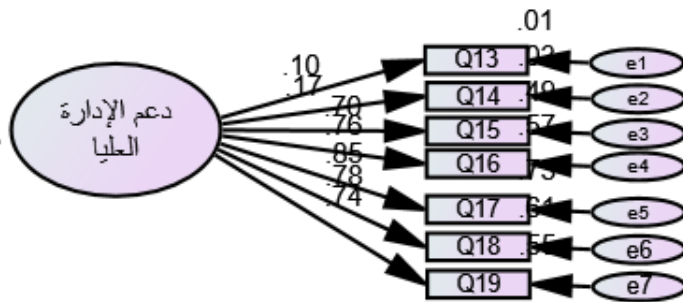
مستوى الدلالة .000

رمسي .235

المطابقة المقارن .757

توكر- لويس .748

المطابقة الدنيا 18.134



ويلاحظ من الشكل أعلاه بأن القيم الموجودة على بعض أسهم التشبعات العاملية ضعيفة وتحتاج إلى حذف، بالإضافة إلى أن مؤشرات حسن المطابقة لم تحز على قيم القبول، ولتحسين ملاءمة النموذج تم الرجوع إلى مؤشرات التعديل وحذف الفقرتين رقم Q13 و Q14، نظراً لضعف ارتباطها بالمقياس.

الجدول رقم 5,21: الفقرات المحذوفة من متغير دعم الإدارة العليا

م	رمز الفقرة	مضمون الفقرة	مبرر الحذف
1	Q13	تتدخل الإدارة العليا في عمل المدقق الداخلي وتؤثر على ملاحظاته	تشبع ضعيف
2	Q14	الوحدة التنظيمية التي يتبعها المدقق الداخلي تؤثر على عمله المهني	تشبع ضعيف

وبالنظر إلى إجابات الفقرتين المحذوفتين أعلاه، فيلاحظ تذبذبا كبيرا في الإجابات، من الموافقة بشدة إلى الاعتراض بشدة وكانت نسبة المعارضين على فقرة " تتدخل الإدارة العليا في عمل المدقق الداخلي وتؤثر على ملاحظاته " 43%، ونسبة المعارضين على فقرة " الوحدة التنظيمية التي يتبعها المدقق الداخلي تؤثر على عمله المهني " 34%، وقد يكون سبب ذلك تفاوت الجهات الحكومية في دعم استقلالية عمل المدققين الداخليين، أو الضغط على نتائج أعمالهم والتدخل في عملهم.

كما تم عمل تقييد للفقرات التي تؤثر في مؤشرات القياس وهي الفقرة رقم (15 مع 16) ورقم (17 مع 19)، وأعيد التحليل مرة أخرى، وصارت النتائج تؤكد على أن نموذج القياس محدد بشكل صحيح، وأن هناك تطابق بين النموذج مع بيانات الدراسة بشكل جيد، وكما هو مبين في الشكل التالي.

الرسم البياني رقم 5,14: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر دعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي بعد التعديل

مؤشرات تطابق نموذج قياس المتغير المستقل الثاني

كاي تربيع 11.439

درجات الحرية 4

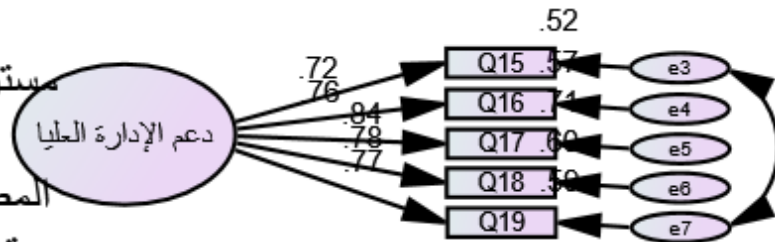
مستوى الدلالة 0.022

رمسي 0.077

المطابقة المقارن 0.990

توكر - لويس 0.985

المطابقة الدنيا 2.860



الجدول رقم 5,21: مؤشرات حسن المطابقة لمتغير دعم الإدارة العليا

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي	252.877	11.439	كلما كان أقل كان أفضل
درجة الحرية	14	4	كلما كان أقل كان أفضل
مستوى الدلالة	0.000	0.022	بين 0.00 و 0.05

مؤشر رمسي RMSEA	0.235	0.077	أقل من 0.80
مؤشر المطابقة المقارن CFI	0.757	0.990	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس TLI	0.748	0.985	أكبر من 0.90
المطابقة الدنيا	18.134	2.860	كلما كان أقل كان أفضل

أوضحت نتائج تحليل هذا المتغير بأن نموذج القياس يتطابق تمامًا مع بيانات الدراسة، وليس هناك أدلة على وجود ما يخل بالتطابق، لأن معايير تطابق قيم جميع المؤشرات تجاوزت الحد الأدنى لقبول النموذج، حيث حصل مربع كاي المعياري على قيمة (11,439)، وبلغ مستوى الدلالة (0.022) وهي أقل من (0,05) مما يعني بأن فقرات المتغير ذات دلالة إحصائية، وحصل مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي رمسي (RMSEA) على نسبة (0.077)، وحصل مؤشر المطابقة المقارن على نسبة (0.99)، بينما حصل مؤشر تاكر ولويس على (0.985)، فيما حصل مؤشر المطابقة الدنيا (χ^2/df) على نسبة (2.860). وتدلل قيم المؤشرات المذكورة آنفًا على قوة العلاقة بين عوامل هذا المقياس حيث تجاوزت قيم المحك المثالية للنموذج، وتؤكد على أن نموذج القياس يتطابق مع النموذج النظري بشكل جيد، وأن فقرات هذا النموذج تتمتع بالصدق العاملي. والجدول التالي يفصل نتائج التقديرات المعيارية لأوزان الانحدار لهذا النموذج.

الجدول رقم 5,22: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر دعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي

رقم الفقرة	Estimate	S.E. أخطاء القياس	C.R. تي الإحصائية	P مستوى الدلالة	Loading تشبع الفقرة	SMC الارتباط التربيعي	التباين المستخلص	
Q16	0.177	0.017	10.296	0,00	0.724	0.524	0.625	
Q15	0.242	0.022	10.987	0,00	0.659	0.434		
Q17	0.086	0.016	5.363	0,00	0.876	0.768		
Q18	0.127	0.014	9.406	0,00	0.78	0.608		
Q19	0.132	0.017	7.829	0,00	0.783	0.613		
Composite Reliability (الموثوقية المركبة للمتغير)							0.893	

المصدر: من مخرجات التحليل العاملي التوكيدي بواسطة برنامج أموس

ويشاهد في الجدول أعلاه بأن التشبع بين هذا المتغير والفقرات الخمس التي مثلته كانت ذات دلالة إحصائية، حيث جاء التشبع بين نسبة (0.876) كأعلى تشبع حصلت عليه الفقرة رقم 17، بارتباط

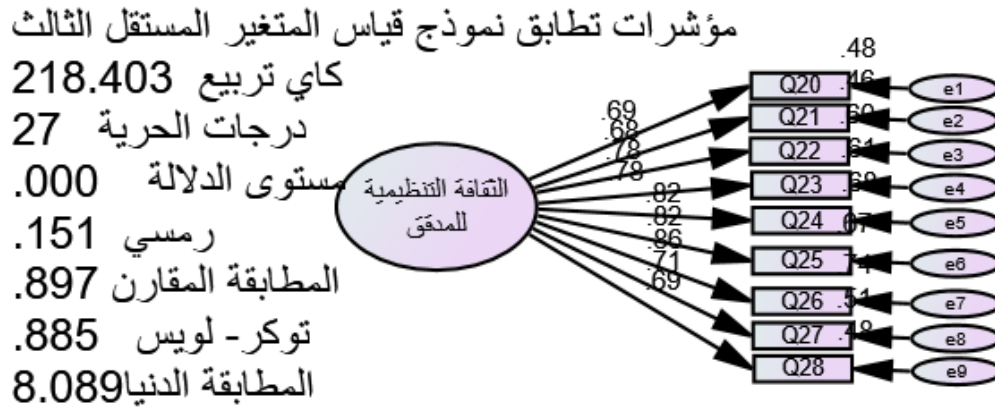
تربيعي بلغ (0.768)، وحصلت الفقرة رقم 15، على أقل تشبع بلغ (0.659)، بارتباط تربيعي مقداره (0.434). في حين تراوحت قيمة تي الإحصائية بين (10.987) وبين (5.363)، وبهذا فإن النموذج يتمتع بصدق المتغير، واستوفت جميع المؤشرات مستوى القبول.

ونجد في الجدول (5،22) الذي يفصل مصفوفة صحة التمايز بين المتغيرات والمبين أعلاه، نجد بأن مؤشر الموثوقية المركبة أو الثبات المركب (CR) لمفهوم أثر دعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي حصل على نسبة (0.893)، وحصل التباين المستخلص (AVE) في هذا المتغير على نسبة كذلك التباين المستخلص الذي يشير إلى المتوسط الحسابي للارتباط المتعدد التريبيعي للعامل، والذي حصل على نسبة (0.625). ويؤكد ما سبق بأن الفقرات الخمس التي قاست هذا المتغير كانت ذات كفاءة لتمثيله، وأن هذا المتغير مقبول نظراً للدلالة فقراته وتميزه بأدلة الصدق التقاربي، وتحقق ذلك عن طريق قيم (التشبع، التباين، الثبات).

5,5,4 نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر الثقافة التنظيمية للمدقق الداخلي

لقد تم التحقق من جودة مطابقة النموذج المقترح لمقياس المتغير المستقل الثالث من خلال مؤشرات تطابق النموذج وأوزان الانحدار المعيارية. وكما هو الحال فإنه في بداية تحليل النموذج كانت النتائج غير مطابقة للمؤشرات المستخدمة، وكانت قيم تلك المؤشرات ضعيفة ولا يعتد بها وكما يشاهد في الشكل التالي.

الرسم البياني رقم 5،15: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر الثقافة التنظيمية للمدقق الداخلي قبل التعديل



ويلاحظ من الشكل أعلاه بأن القيم الموجودة على بعض أسهم التشعبات العاملة ضعيفة وتحتاج إلى حذف، بالإضافة إلى أن مؤشرات حسن المطابقة لم تحز على قيم القبول، ولتحسين ملاءمة النموذج تم الرجوع إلى مؤشرات التعديل وحذف الفقرتين رقم Q21 و Q26، نظراً لضعف ارتباطها بالمقياس.

الجدول رقم 5،23 : الفقرات المحذوفة من متغير الثقافة التنظيمية

م	رمز الفقرة	مضمون الفقرة	مبرر الحذف
1	Q21	توجد بيئة عمل محفزة للرقابة وإدارة المخاطر في جهة العمل	تشعب في الارتباط
2	Q26	توافي جهة العمل جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية بكافة البيانات والمعلومات التي تتضمن بيانات مالية ومشاريع الحسابات الختامية والمستندات المتعلقة بها	تشعب في الارتباط

تم حذف بعض الفقرات لأنها لم تستوف شروط قبول الفقرات في التحليل العاملي التوكيدي، ولعل السبب عدم فهم المستجوبين للفقرة " توجد بيئة عمل محفزة للرقابة وإدارة المخاطر في جهة العمل " لأنها جاءت عامة، أو لعدم معرفتهم أساساً إن كانت جهة العمل توافي جهاز الرقابة المالية الخارجية بالمعلومات من عدمه.

وقد تم عمل تقييم للفقرات التي تؤثر في مؤشرات القياس وهي الفقرة رقم (20 مع 28) ورقم (27 مع 23)، وأعيد التحليل مرة أخرى، وصارت النتائج تؤكد على أن نموذج القياس محدد بشكل صحيح، وأن هناك تطابق بين النموذج مع بيانات الدراسة بشكل جيد، وكما هو مبين في الشكل التالي.

الرسم البياني رقم 5،16: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر الثقافة التنظيمية للمدقق الداخلي بعد التعديل

مؤشرات تطابق نموذج قياس المتغير المستقل الثالث

كاي تربيع 24.630

درجات الحرية 12

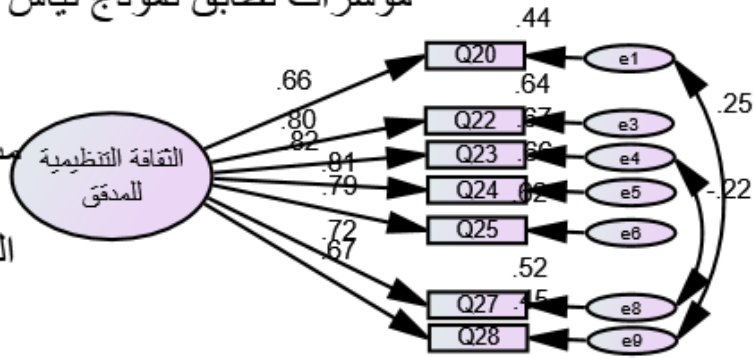
مستوى الدلالة 0.017

رمسي 0.058

المطابقة المقارن 0.989

توكر- لويس 0.979

المطابقة الدنيا 2.053



الجدول رقم 5،24: مؤشرات حسن المطابقة لمتغير الثقافة التنظيمية

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي	218.403	24.630	كلما كان أقل كان أفضل
درجة الحرية	27	12	كلما كان أقل كان أفضل

مستوى الدلالة	0.000	0.017	بين 0.00 و 0.05
مؤشر رمسي RMSEA	0.151	0.058	أقل من 0.80
مؤشر المطابقة المقارن CFI	0.897	0.989	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس TLI	0.885	0.979	أكبر من 0.90
المطابقة الدنيا	8.089	2.053	كلما كان أقل كان أفضل

أوضحت نتائج تحليل هذا المتغير بأن نموذج القياس يتطابق تمامًا مع بيانات الدراسة، وليس هناك أدلة على وجود ما يخل بالتطابق، وتجاوزت قيم جميع مؤشرات التطابق الحد الأدنى لقبول النموذج، حيث حصل مربع كاي المعياري على قيمة (24.630)، وبلغ مستوى الدلالة (0.017) وهي أقل من (0,05) مما يعني بأن فقرات المتغير ذات دلالة إحصائية، وحصل مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي على نسبة (0,058)، فيما حصل مؤشر المطابقة المقارن (CFI) على نسبة (0,989)، بينما حصل مؤشر تاكر ولويس (TLI) على (0,979)، وحصل مؤشر المطابقة الدنيا (χ^2/df) على نسبة (2,053). وتدل قيم المؤشرات المذكورة أنفاً على قوة العلاقة بين عوامل هذا المقياس حيث تجاوزت قيم المحك المثالية للنموذج، وتؤكد على أن نموذج القياس يتطابق مع النموذج النظري بشكل جيد، وأن فقرات هذا النموذج تتمتع بالصدق العملي. والجدول التالي يفصل نتائج التقديرات المعيارية لأوزان الانحدار لهذا النموذج.

الجدول رقم 25،5: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر الثقافة التنظيمية للمدقق الداخلي

رقم الفقرة	Estimate	S.E. أخطاء القياس	C.R تي الإحصائية	P مستوى الدلالة	Loading تشبع الفقرة	SMC الارتباط التربيعي	التباين المستخلص
Q24	0.102	0.01	10.097	0,00	0.811	0.658	0.618
Q23	0.104	0.011	9.418	0,00	0.82	0.672	0.618
Q22	0.112	0.011	10.3	0,00	0.799	0.638	0.618
Q20	0.201	0.018	11.477	0,00	0.663	0.44	0.618
Q25	0.11	0.011	10.484	0,00	0.786	0.618	0.618
Q27	0.18	0.017	10.67	0,00	0.721	0.52	0.618
Q28	0.256	0.022	11.438	0,00	0.671	0.45	0.618
0.919 (Composite Reliability) الموثوقية المركبة للمتغير							

المصدر: من مخرجات التحليل العاملي التوكيدي بواسطة برنامج أموس

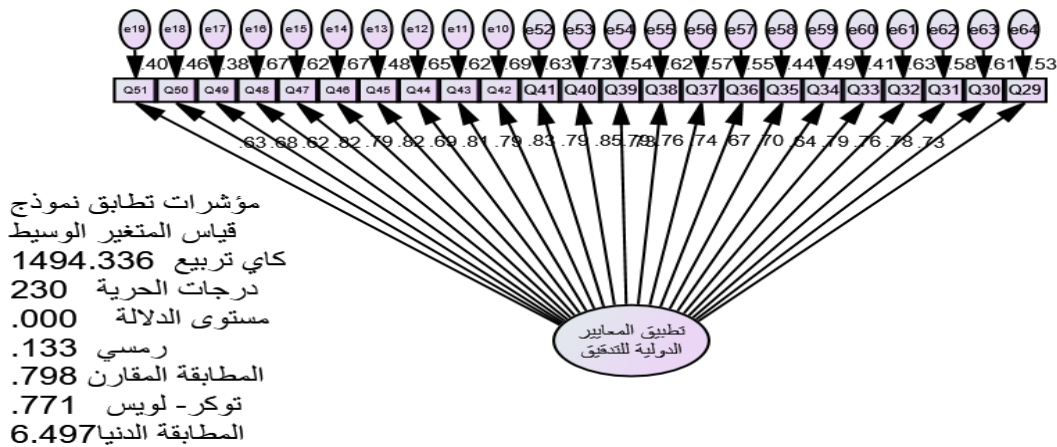
ويشاهد في الجدول أعلاه بأن التشبع بين هذا المتغير والفقرات السبع التي مثلته كانت جميعاً ذات دلالة إحصائية، حيث جاء التشبع بين نسبة (0.82) كأعلى تشبع حصلت عليه الفقرة رقم 23، بارتباط تربيعي بلغ (0.672)، وحصلت الفقرة رقم 20، على أقل تشبع بلغ (0.663)، بارتباط تربيعي مقداره (0.44). في حين تراوحت قيمة تي الإحصائية بين (11.477) وبين (9.418)، وبهذا فإن النموذج يتمتع بصدق المتغير والصدق التقاربي، واستوفت جميع المؤشرات مستوى القبول. ونجد في الجدول (5،25) الذي يفصل مصفوفة صحة التمايز بين المتغيرات والمبين أعلاه، نجد بأن مؤشر الموثوقية المركبة أو الثبات المركب (CR) لمفهوم أثر دعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي حصل على نسبة (0.919)، وحصل التباين المستخلص (AVE) في هذا المتغير على نسبة كذلك التباين المستخلص الذي يشير إلى المتوسط الحسابي للارتباط المتعدد التربيعي للعامل، والذي حصل على نسبة (0.618). ويؤكد ما سبق بأن الفقرات السبع التي قاست هذا المتغير كانت ذات كفاءة لتمثيله، وأن هذا المتغير مقبول نظراً لدلالة فقراته وتميزه بأدلة الصدق التقاربي، وتحقق ذلك عن طريق قيم (التشبع، التباين، الثبات).

5,5,5 نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

لقد تم التحقق من جودة المطابقة للنموذج المقترح لمقياس المتغير الوسيط من خلال مؤشرات تطابق النموذج وأوزان الانحدار المعيارية. وكما هو الحال فإنه في بداية تحليل النموذج كانت النتائج غير مطابقة للمؤشرات المستخدمة، وكانت قيم تلك المؤشرات ضعيفة ولا يعتد بها وكما يشاهد في الشكل التالي.

الرسم البياني رقم 5،17: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي قبل

التعديل



ويلاحظ من الشكل أعلاه بأن القيم الموجودة على التبعات العاملة جيدة، إلا أن مؤشرات حسن المطابقة لم تحز على قيم القبول، ولتحسين ملاءمة النموذج تم الرجوع إلى مؤشرات التعديل وحذف الفقرات رقم Q29 ورقم Q30، ورقم Q31 ورقم Q33، ورقم Q35 ورقم Q42، ورقم Q43 ورقم Q49، ورقم Q50، نظراً لتعدد ارتباطها بباقي الفقرات.

الجدول رقم 5،26: الفقرات المحذوفة من متغير تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

م	رمز الفقرة	مضمون الفقرة	مبرر الحذف
1	Q29	وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي يصادق مجلس الإدارة العليا على ميثاق التدقيق الداخلي	تشعب في الارتباط
2	Q30	وفقاً للمعايير الدولية يصادق مجلس الإدارة العليا على خطة التدقيق الداخلي المبنية على المخاطر	تشعب في الارتباط
3	Q31	وفقاً للمعايير الدولية يصادق مجلس الإدارة العليا على ميزانية وموارد التدقيق	تشعب في الارتباط
4	Q33	وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تصادق الإدارة العليا على قرار تعيين وتحديد أجر وعزل مدير وحدة التدقيق الداخلي	تشعب ضعيف
5	Q35	يقوم المدقق الداخلي بالإفصاح عن أي شيء يؤثر على استقلاليته أو موضوعيته في أي مهمات استشارية تطلب منه قبل قبولها	تشعب في الارتباط
6	Q42	يبدل المدقق الداخلي العناية اللازمة في أعماله من خلال التحقق من ملائمة وفاعلية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة	تشعب في الارتباط
7	Q43	يبدل المدقق الداخلي العناية اللازمة في أعماله من خلال توقع حدوث أخطاء جسيمة أو الاحتيال	تشعب في الارتباط
8	Q49	يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على إجراء تقييم خارجي على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات، بواسطة مدقق مؤهل ومستقل من خارج الجهة	تشعب ضعيف
9	Q50	يقوم مدير وحدة التدقيق الداخلي بتبليغ الإدارة العليا بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة	تشعب في الارتباط

يلاحظ على فقرات هذا المجال من الإجابات وخاصة للفقرات التي تم حذفها أن نسبة تقترب من 15% فيه الإجابات محايدة، وقد تكون لعدم معرفتهم بمدى تطبيق المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية لديهم، أو عدم معرفتهم لمدلول الفقرة.

بالإضافة إلى عمل تقييد للفقرات التي تؤثر في مؤشرات القياس وهي الفقرة رقم (34 مع 51) ورقم (34 مع 37)، ورقم (40 مع 41)، ورقم (41 مع 48)، ورقم (45 مع 46)، ورقم (47 مع 48)، وأعيد التحليل مرة أخرى، وصارت النتائج تؤكد على أن نموذج القياس محدد بشكل صحيح، وأن هناك تطابق بين النموذج مع بيانات الدراسة بشكل جيد، وكما هو مبين في الشكل التالي.

الرسم البياني رقم 5،18: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بعد

التعديل

مؤشرات تطابق نموذج قياس المتغير الوسيط

كاي تربيع 186.409

درجات الحرية 71

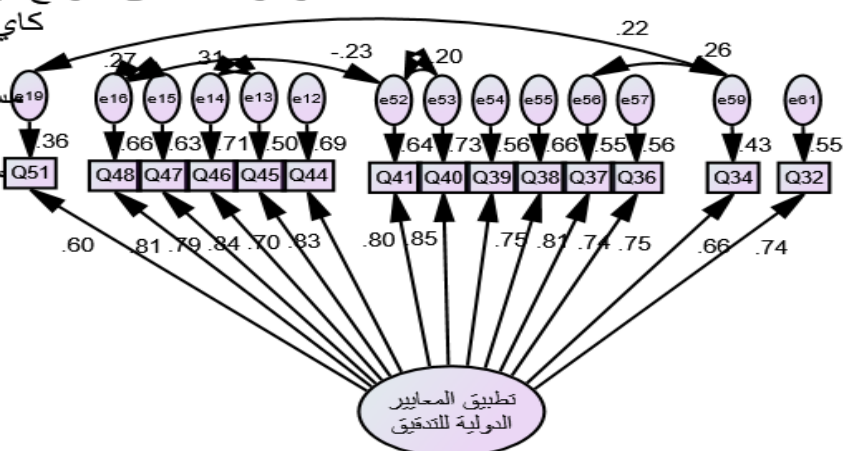
مستوى الدلالة 0.000

رمسي 0.072

مطابقة مقارن 0.965

توكر-لويس 0.944

مطابقة دنيا 2.625



الجدول رقم 5،27: مؤشرات حسن المطابقة لمتغير المعايير الدولية

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي	1494.3	186.4	كلما كان أقل كان أفضل
درجة الحرية	230	71	كلما كان أقل كان أفضل
مستوى الدلالة	0.000	0.000	بين 0.00 و 0.05
مؤشر رمسي (RMSEA))	0.133	0.072	أقل من 0.80
مؤشر المطابقة المقارن (CFI))	0.798	0.965	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI))	0.771	0.944	أكبر من 0.90
المطابقة الدنيا	6.497	2.62	كلما كان أقل كان أفضل

أوضحت نتائج تحليل هذا المتغير بعد التعديل بأنَّ نموذج القياس يتطابق تمامًا مع بيانات الدراسة، وتجاوزت قيم جميع مؤشرات التطابق الحد الأدنى لقبول النموذج، حيث حصل مربع كاي المعياري على قيمة (186.409)، وجميع فقرات المتغير ذات دلالة إحصائية، وحصل مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي على نسبة (0.072)، فيما حصل مؤشر المطابقة المقارن على نسبة (0.965)، بينما حصل مؤشر تاكر ولويس على (0.944)، وحصل مؤشر المطابقة الدنيا (χ^2/df) على نسبة (2.625). وتدل قيم المؤشرات المذكورة أنفاً على قوة العلاقة بين عوامل هذا المقياس حيث تجاوزت قيم المحك المثالية للنموذج، وتؤكد على أن نموذج القياس يتطابق مع النموذج النظري بشكل جيد، وأن فقرات هذا النموذج تتمتع بالصدق العملي. والجدول التالي يفصل نتائج التقديرات المعيارية لأوزان الانحدار لهذا النموذج.

الجدول رقم 5،28: نتائج التحليل العملي التوكيدي لمقياس أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

رقم الفقرة	Estimate مقدار التباين	S.E.أخطاء القياس	C.R تي الإحصائية	P مستوى الدلالة	Loading تشبع الفقرة	SMC الارتباط تربيعي	التباين المستخلص
Q44	0.141	0.013	11.051	0,00	0.831	0.691	0.611
Q45	0.238	0.02	11.789	0,00	0.705	0.497	
Q46	0.127	0.012	10.913	0,00	0.841	0.707	
Q47	0.167	0.015	11.274	0,00	0.795	0.632	
Q48	0.153	0.014	11.082	0,00	0.812	0.659	
Q51	0.391	0.032	12.117	0,00	0.597	0.356	
Q41	0.159	0.014	11.105	0,00	0.799	0.638	
Q40	0.099	0.009	10.593	0,00	0.854	0.73	
Q39	0.281	0.024	11.681	0,00	0.745	0.556	
Q38	0.159	0.014	11.263	0,00	0.81	0.656	
Q37	0.216	0.018	11.704	0,00	0.739	0.546	
Q36	0.19	0.016	11.662	0,00	0.749	0.561	
Q34	0.352	0.029	12.021	0,00	0.659	0.434	
Q32	0.201	0.017	11.697	0,00	0.742	0.551	
0.956 (Composite Reliability) الموثوقية المركبة للمتغير							

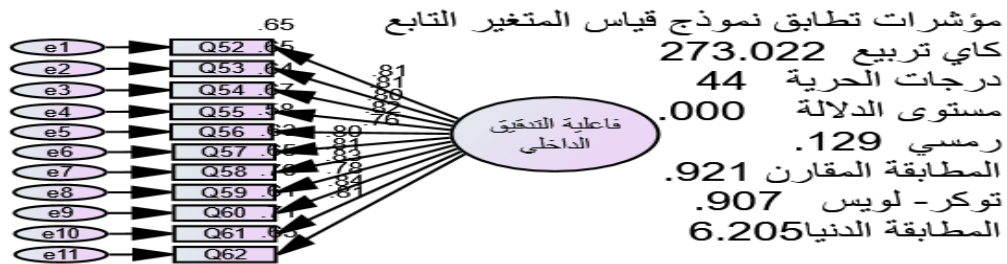
المصدر: من مخرجات التحليل العملي التوكيدي بواسطة برنامج أموس

ويشاهد في الجدول أعلاه بأن التشبع بين هذا المتغير والفقرات الأربع عشر التي مثلته كانت جميعاً ذات دلالة إحصائية، حيث جاء التشبع بين نسبة (0.854) كأعلى تشبع حصلت عليه الفقرة رقم 40، بارتباط تربيعي بلغ (0.73)، وحصلت الفقرة رقم 51، على أقل تشبع بلغ (0.597)، بارتباط تربيعي مقداره (0.356). في حين تراوحت قيمة تي الإحصائية بين (12.117) وبين (10.593)، وبهذا فإن النموذج يتمتع بصدق المتغير والصدق التقاربي، واستوفت جميع المؤشرات مستوى القبول. ونجد في الجدول (5،28) بأن مؤشر الموثوقية المركبة لمفهوم أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي حصل على نسبة (0.956)، وحصل التباين المستخلص على نسبة (0.611). ويؤكد ما سبق بأن الفقرات الأربعة عشر التي قاست هذا المتغير كانت ذات كفاءة لتمثيله، وأن هذا المتغير مقبول نظراً لدلالة فقراته وتميزه بأدلة الصدق التقاربي، وتحقق ذلك عن طريق قيم (التشبع، التباين، الثبات).

5,5,6 نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي

لقد تم التحقق من جودة مطابقة النموذج المقترح لمقياس المتغير التابع من خلال مؤشرات تطابق النموذج وأوزان الانحدار المعيارية. وكما هو الحال فإنه في بداية تحليل النموذج كانت النتائج غير مطابقة للمؤشرات المستخدمة، وكانت قيم تلك المؤشرات ضعيفة ولا يعتد بها وكما يشاهد في الشكل التالي.

الرسم البياني رقم 5،19: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي قبل التعديل



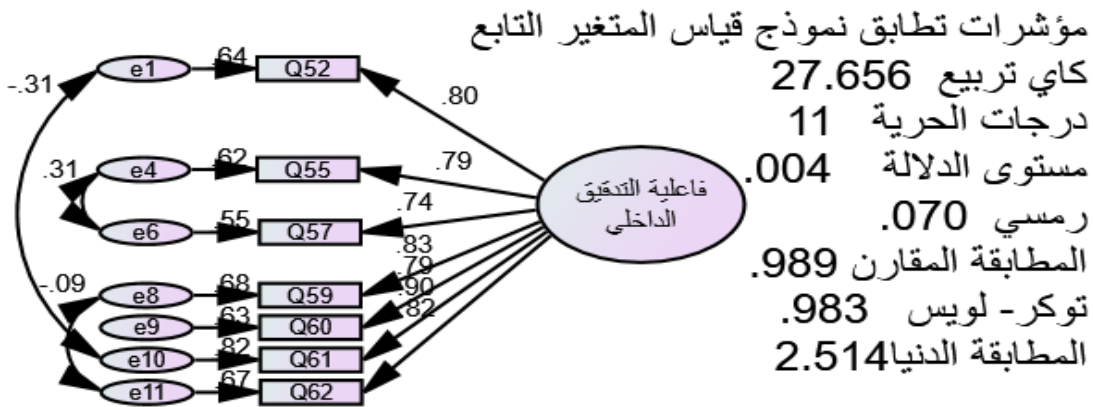
ويلاحظ من الشكل أعلاه بأن القيم الموجودة على بعض أسهم التشبعات العاملة ضعيفة وتحتاج إلى حذف، بالإضافة إلى أن مؤشرات حسن المطابقة لم تجر على قيم القبول، ولتحسين ملاءمة النموذج تم الرجوع إلى مؤشرات التعديل وحذف أربع فقرات وهي الفقرات رقم Q53 و Q54 و Q56 و Q58، نظراً لضعف ارتباطها بالمقياس.

الجدول رقم 5،29: الفقرات المحذوفة من متغير فاعلية التدقيق الداخلي

م	رمز الفقرة	مضمون الفقرة	مبرر الحذف
1	Q53	تساعد أنشطة التدقيق الداخلي لدى جهة العمل على تحقيق جهة العمل لأهدافها	تشعب في الارتباط
2	Q54	أنشطة التدقيق الداخلي تسهل عمل المدقق الخارجي	تشعب في الارتباط
3	Q56	يقدم المدقق الداخلي خدمات استشارية للإدارة العليا لمراقبة أنشطتها	تشعب في الارتباط
4	Q58	أنشطة التدقيق الداخلي تسهم في المحافظة على المال العام من خلال حماية الأصول والموجودات	تشعب في الارتباط

بالإضافة إلى عمل تقييد للفقرات التي تؤثر في مؤشرات القياس وهي الفقرة رقم (52 مع 61) ورقم (55 مع 57)، ورقم (59 مع 62)، وأعيد التحليل مرة أخرى، وصارت النتائج تؤكد على أن نموذج القياس محدد بشكل صحيح، وأن هناك تطابق بين النموذج مع بيانات الدراسة بشكل جيد، وكما هو مبين في الشكل التالي.

الرسم البياني رقم 5،20: نتائج التحليل العاملي التوكيدي لمقياس فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي بعد التعديل



الجدول رقم 5،30: مؤشرات حسن المطابقة لمتغير فاعلية التدقيق الداخلي

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر قبل التعديل	قيمة المؤشر بعد التعديل	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي	273.022	27.656	كلما كان أقل كان أفضل
درجة الحرية	44	11	كلما كان أقل كان أفضل

مستوى الدلالة	0.000	0.004	بين 0.00 و 0.05
مؤشر رمسي RMSEA	0.129	0.070	أقل من 0.80
مؤشر المطابقة المقارن CFI	0.921	0.989	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس TLI	0.907	0.983	أكبر من 0.90
المطابقة الدنيا	6.205	2.514	كلما كان أقل كان أفضل

أوضحت نتائج تحليل هذا المتغير بأن نموذج القياس يتطابق تمامًا مع بيانات الدراسة، وليس هناك أدلة على وجود ما يخل بالتطابق، وتجاوزت قيم جميع مؤشرات التطابق الحد الأدنى لقبول النموذج، حيث حصل مربع كاي المعياري على قيمة (27.656)، وبلغ مستوى الدلالة (0.004) وهي أقل من (0,05) مما يعني بأن فقرات المتغير ذات دلالة إحصائية، وحصل مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي على نسبة (0,070)، فيما حصل مؤشر المطابقة المقارن على نسبة (0,989)، بينما حصل مؤشر تاكر ولويس على (0,983)، وحصل مؤشر المطابقة الدنيا (χ^2/df) على نسبة (2.514). وتدلل قيم المؤشرات المذكورة آنفاً على قوة العلاقة بين عوامل هذا المقياس حيث تجاوزت قيم المحك المثالية للنموذج، وتؤكد على أن نموذج القياس يتطابق مع النموذج النظري بشكل جيد، وأن فقرات هذا النموذج تتمتع بالصدق العملي. والجدول التالي يفصل نتائج التقديرات المعيارية لأوزان الانحدار لهذا النموذج.

الجدول رقم 5.31: نتائج التحليل العملي التوكيدي لمقياس فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي

رقم الفقرة	Estimate	S.E. أخطاء القياس	C.R. تي الإحصائية	P مستوى الدلالة	Loading تشبع الفقرة	SMC الارتباط التربيعي	التباين المستخلص
Q52	0.111	0.011	10.153	0,00	0.803	0.645	0.69
Q55	0.132	0.012	11.179	0,00	0.788	0.621	
Q57	0.151	0.013	11.506	0,00	0.74	0.547	
Q59	0.113	0.011	10.416	0,00	0.827	0.683	
Q60	0.14	0.013	11.176	0,00	0.794	0.63	
Q61	0.057	0.007	7.806	0,00	0.904	0.818	
Q62	0.116	0.011	10.551	0,00	0.817	0.668	
(Composite Reliability) الموثوقية المركبة للمتغير							0.94

المصدر: من مخرجات التحليل العملي التوكيدي بواسطة برنامج أموس

ويشاهد في الجدول أعلاه بأن التشبع بين هذا المتغير والفقرات السبع التي مثلته كانت جميعاً ذات دلالة إحصائية، حيث جاء التشبع بين نسبة (0.904) كأعلى تشبع حصلت عليه الفقرة رقم 61، بارتباط تربيعي بلغ (0.818)، وحصلت الفقرة رقم 57، على أقل تشبع بلغ (0.74)، بارتباط تربيعي مقداره (0.547). في حين تراوحت قيمة تي الإحصائية بين (11.506) وبين (7.806)، وبهذا فإن النموذج يتمتع بصدق المتغير والصدق التقاربي، واستوفت جميع المؤشرات مستوى القبول. ونجد في الجدول (5,31) بأن مؤشر الموثوقية المركبة لمفهوم أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي حصل على نسبة (0.94)، وحصل التباين المستخلص على نسبة (0.69). ويؤكد ما سبق بأن الفقرات السبع التي قاست هذا المتغير كانت ذات كفاءة لتمثيله، وأن هذا المتغير مقبول نظراً لدلالة فقراته وتميزه بأدلة الصدق التقاربي، وتحقق ذلك عن طريق قيم (التشبع، التباين، الثبات).

وطالما أن الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخلص لكل متغير في الاستبانة أعلى من الارتباط، أو التباين المشترك بين تلك المتغيرات، فإن استبانة الدراسة تتميز بالصدق التقاربي، ويتضح صدق التمايز في الجدول رقم (5,31) الذي يلخص مؤشرات صحة التمايز لمتغيرات الدراسة.

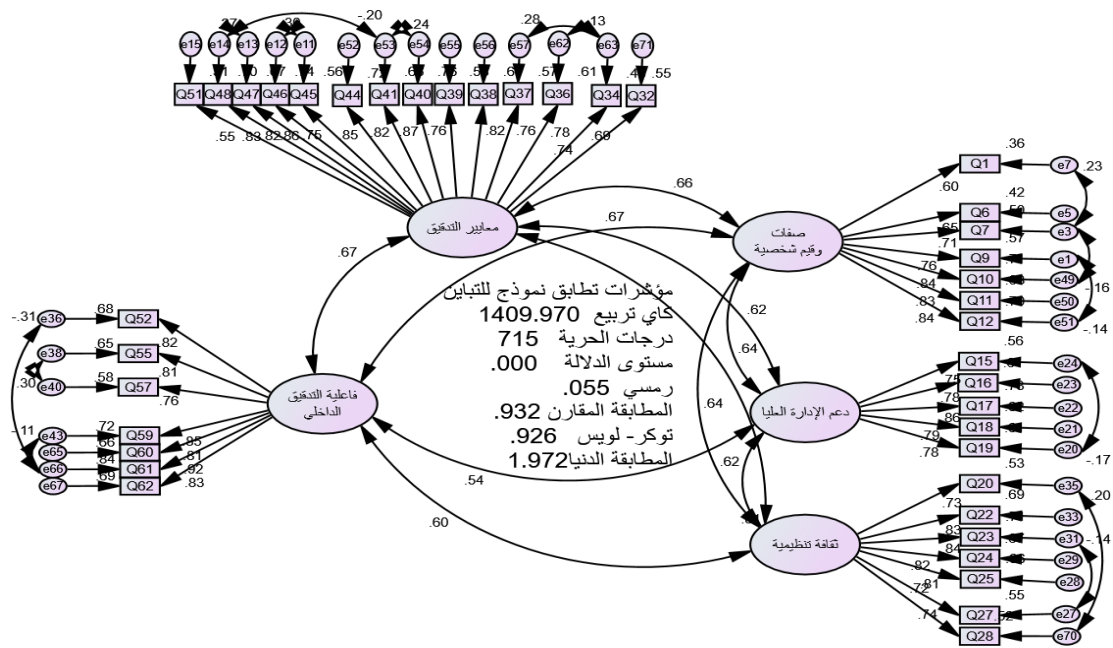
أخيراً وعلى ضوء التحليلات السابقة لكل متغير من متغيرات الدراسة على حدة، وبناء على المؤشرات المذكورة سابقاً والتي تؤكد على قوة العلاقة بين عوامل هذا المقياس، وتطابق النموذج مع بيانات الدراسة، فسيتم قبول النموذج وقياسه.

5,6 نموذج القياس المتكامل للدراسة

يعرف النموذج بأنه تمثيل لظاهرة أو محاكاة لها أو تمثيل لشيء ما موجود في الواقع، أو هو تعبير أو تصوير رمزي مصطنع لموقف أو مشكلة ما بما يساعد على حسن التصور كأساس لصنع القرار المناسب (عزوز، 2018)، فبعد التأكد من أن كافة الفقرات تمثل المتغيرات التي تنتمي إليها حيث حققت المعايير الموصى بها، وفق نتائج التحليل العاملي التوكيدي (CFA) لكل متغير على حدة، وبعد الانتهاء من مرحلة هذا التحليل، تأتي مرحلة قياس كل هذه المتغيرات دفعة واحدة، وذلك للتعرف على مدى جودة مطابقة نموذج الدراسة بشكل عام، والتأكد من أن النموذج يوفر القياس الصحيح للمتغير المطلوب قياسه، والتحقق من الصدق التمايزي (Discernment Validity). وهنا تم استخدام نفس مؤشرات المطابقة التي تم استخدامها لكل متغير على حدة، والمتمثلة في (مربع كاي، مؤشر المطابقة المقارن (comparative Fit

Index (CFI)، ومؤشر توكر لويس (TLI) Tucker-Lewis index، ومؤشر رمسي (RMSEA)، والشكل التالي يبين نموذج القياس المتكامل لمتغيرات الدراسة.

الرسم البياني رقم 5.21: يبين نموذج القياس المتكامل لمتغيرات الدراسة



في الشكل رقم (5,21) يشاهد بأن قيم جميع مؤشرات المطابقة (Indices Fit Model) والمعروضة في الجدول رقم (5,32) جيدة للنموذج ولم يتم تعديلها، حيث يلاحظ بأنها مرضية وملائمة وجاءت مطابقة للمعايير الإحصائية المحددة، وهو ما يدل على تطابق بين النموذج القياسي وبيانات الدراسة، حيث أن مربع كاي المعياري على قيمة (1409.97)، بدرجة حرية قدرها (715)، كما إن جميع الفقرات دالة إحصائياً عند قيمة احتمال أقل من (0.05). وحصل مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي رمسي (RMSEA) على نسبة (0.055)، فيما حصل مؤشر المطابقة المقارن على نسبة (0.932)، بينما حصل مؤشر تاكر ولويس على (0.926)، وحصل مؤشر المطابقة الدنيا (χ^2/df) على نسبة (1.972). وتخطت قيم جميع المؤشرات مستوى القبول والذي سبق بيانها في الجدول رقم (5,31).

الجدول رقم 32، 5: مؤشرات حسن المطابقة للنموذج القياسي

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر	القيمة الدالة على جودة التطابق
مربع كاي	1409.97	كلما كان أقل كان أفضل
درجة الحرية	715	كلما كان أقل كان أفضل
مستوى الدلالة	0.000	أقل من 0.05
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.055	أقل من 0.80
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.932	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس TLI	0.926	أكبر من 0.90
المطابقة الدنيا	1.972	أقل من 5

إن معامل التحديد الذي يرمز له R²، يعتبر أهم مؤشر لقياس جودة توفيق نموذج الانحدار، حيث يشاهد في أسفل المتغير التابع بأن هذا المعامل حصل على مقدار (0.54)، وهذا معناه أن إسهام المتغيرات الخارجية لكل من أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي، وأثر دعم الإدارة العليا، وأثر الثقافة التنظيمية، تسهم جميعاً في تقدير فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في دبي كمتغير داخلي بتفسير (54%) من التباينات الكلية التي تحدث في قيم هذا المتغير، وهذه العلاقة مقبولة، وأن الانحراف في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في دبي (46%)، يرجع هذا الانحراف إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي وأخطاء القياس.

مقياس فورنل - لاركر - Fornell- Larcker Criterion

يعتبر هذا المقياس أساسياً كدليل لصدق التمايز وهذا المقياس واسع الانتشار في الدراسات التطبيقية في مختلف مجالات المعرفة، ويستخدم هذا المقياس كأداة لاختبار صدق التمايز بين المتغيرات أو الأبعاد لكل عامل، إذ ينص المقياس على أن متوسط التباين المستخلص لجميع الارتباطات في المقياس يجب أن يكون أعلى من أي تباين مشترك (Share Variance (SV) لجميع العلاقات أو الارتباطات بين الأزواج داخل النموذج، وتفاوتت قيم التباين المشترك بين العوامل داخل النموذج.

وبخصوص تقييم صحة التمايز (Discernment Validity) بين المتغيرات، فيشير إلى افتراض أن مجموعة من الفقرات لا تمثل العامل إذا كانت نسبة الارتباطات ضعيفة (عزوز، 2018). يعتبر كل من صدق التقارب وصدق التمايز فئات فرعية أو أنواع فرعية من صلاحية بناء النموذج. الشيء المهم الذي يجب إدراكه هو أنهما يعملان معاً - إذا كان بالإمكان إثبات وجود دليل على صحة التقارب والتمايز، فيمكن

بحكم التعريف أثبت وجود دليل على صحة النموذج (Trochim, 2020). لتقدير الدرجة التي يرتبط بها أي مقياسين ببعضهما البعض، نستخدم عادة معامل الارتباط. أي أننا ننظر إلى أنماط الترابط بين مقياسنا. يجب أن تكون الارتباطات بين الإجراءات المتشابهة نظرياً "عالية" بينما يجب أن تكون الارتباطات بين المقاييس المتباينة نظرياً "منخفضة". (Trochim, 2020).

حيث يلاحظ بأن الصدق التمايزي Validity Discriminant، حقق أعلى ارتباط بين تطبيق المعايير الدولية وبين الثقافة التنظيمية للمدقق ونسبة (0.81)، وأدى نسبة ارتباط حصل بين دعم الإدارة العليا وبين فاعلية التدقيق الداخلي بنسبة (0.54)، وهو ما يعني أن هناك ارتباطاً بين العوامل وفي نفس الوقت يتضمنها الاختلاف والتمايز، مما يفيد بأن النموذج مطابق بشكل ملائم لبيانات بيئة الدراسة، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في قياس وتحليل فرضيات الدراسة. وبالنظر إلى القيم القطرية التي بالخط الغامق والتي هي الجذر التربيعي للمتوسط التباين المستخلص لـ (AVE)، لكل متغير، بينما القيم الأخرى هي معامل الارتباط بين أزواج المتغيرات أو ما يسمى التباين المشترك بين العوامل.

الجدول رقم 33، 5: ملخص مؤشرات صحة التمايز لمتغيرات الدراسة

المتغير	CR الموثوقية	AVE التباين	صفات وقيم شخصية	تطبيق المعايير	دعم الإدارة العليا	ثقافة تنظيمية للمدقق	فاعلية التدقيق الداخلي
صفات وقيم شخصية	0.899	0.564	0.751				
تطبيق المعايير الدولية	0.956	0.611	0.642	0.782			
دعم الإدارة العليا	0.893	0.625	0.617	0.540	0.790		
ثقافة تنظيمية للمدقق	0.919	0.618	0.638	0.621	0.669	0.786	
فاعلية التدقيق	0.940	0.690	0.673	0.663	0.602	0.760	0.831

الموثوقية المركبة (Composite Reliability) هي مقياس للتناسق الداخلي في عناصر المقياس، تمامًا مثل ألفا كرونباخ (Netemeyer, 2003)، ويمكن اعتباره مساويًا للمقدار الإجمالي لتباين الدرجة الحقيقي بالنسبة للتباين الكلي في درجات المقياس (Brunner & Sub, 2005). بدلاً من ذلك، فهو "مؤشر على التباين المشترك بين المتغيرات المرصودة المستخدمة كمؤشر للبنية الكامنة" (Fornell & Larcker, 1981)،

ويتم استخدام مقياسين للموثوقية المركبة، معامل ألفا ومعامل أوميغا مع أوزان الوحدة (المعروفة باسم موثوقية البناء) ، بشكل شائع في نمذجة المعادلات البنائية، وتشير النتائج إلى أنه يمكن استخدام الموثوقية المركبة كأداة تقييم ، ولكن لا ينبغي استخدامها كأداة اختبار عنصر في نمذجة المعادلات البنائية (Allen, 1974, M. P.).

يتم استخدام الموثوقية الداخلية للقياس في المقاييس متعددة العناصر، وتتحول إلى اتساقها (Hair et al, 2006)، وتشير الموثوقية الداخلية إلى ما إذا كانت هذه العناصر متسقة داخليًا أو ما إذا كانت العناصر التي تشكل المقياس تقيس مفهومًا واحدًا (Hair et al, 2006) و (Lee, 2001)، وإن تقديرات الموثوقية على أساس متوسط الارتباط بين العناصر داخل الاختبار تتعلق بالاتساق الداخلي (Lee, 2001). وسيكون الاتساق الداخلي مرتفعًا إذا قدمت العلاقة نتيجة عالية (Lee, 2001).

ويلاحظ من البيانات في الجدول رقم (5,33) أن قيم الموثوقية المركبة (CR) تراوحت بين حدها الأدنى 0.893 وحدها الأعلى 0.956، وبالتالي فإن الاتساق الداخلي مرتفع مما يشير إلى أن العلاقة عالية بين هذه المتغيرات.

كما يشاهد في الجدول أعلاه (5,33) بأن الجذر التربيعي للتباين المستخلص والذي تمثله القيم القطرية التي بالخط الغامق تجاوزت قيم الارتباط بين العوامل إذ جاءت أعلى من باقي القيم الموجودة في صفها وعمودها، وبهذا فإن قيم العوامل في الجدول رقم (5,33) حققت شروط صحة التمايز حيث ابتعدت جميع الارتباطات عن الانصهار التام فيما بينها، وفي هذا ما يؤكد على تحقق صحة التمايز بين متغيرات هذه الدراسة.

5,7 النمذجة بالمعادلات البنائية (SEM)

إن النمذجة بالمعادلات البنائية أو الهيكلية هي طريقة الجيل الثاني من تحليل البيانات ذات المتغيرات المتعددة، نظرا لقدرة هذه الطريقة على حل المشكلات والقيود في المربعات الصغرى العادية، وخاصة عند التعامل مع المتغيرات الكامنة، والنماذج المعقدة، ويمكن لبرنامج أموس تحويل الاطار النظري إلى رسومات وفق بيانات تمكن الباحث من التحقق من صحة وموثوقية نموذج قياسه للبيانات (المتغيرات) الكامنة اعتمادا على البيانات المشاهدة عن طريق التحليل العامل التوكيدي، الذي يتحقق به الباحث من صحة نموذج دراسته، مما يجعل الباحث يعتمد بعد هذا على تحليل المسار في النمذجة بالمعادلات البنائية لاختبار الارتباطات، أو السبب، أو الوساطة، أو الأثر والاعتدال (Awang, et al, 2019). ولهذا تعد النمذجة بالمعادلات البنائية من الأساليب الحديثة التي يستند عليها العديد من الباحثين وخاصة في

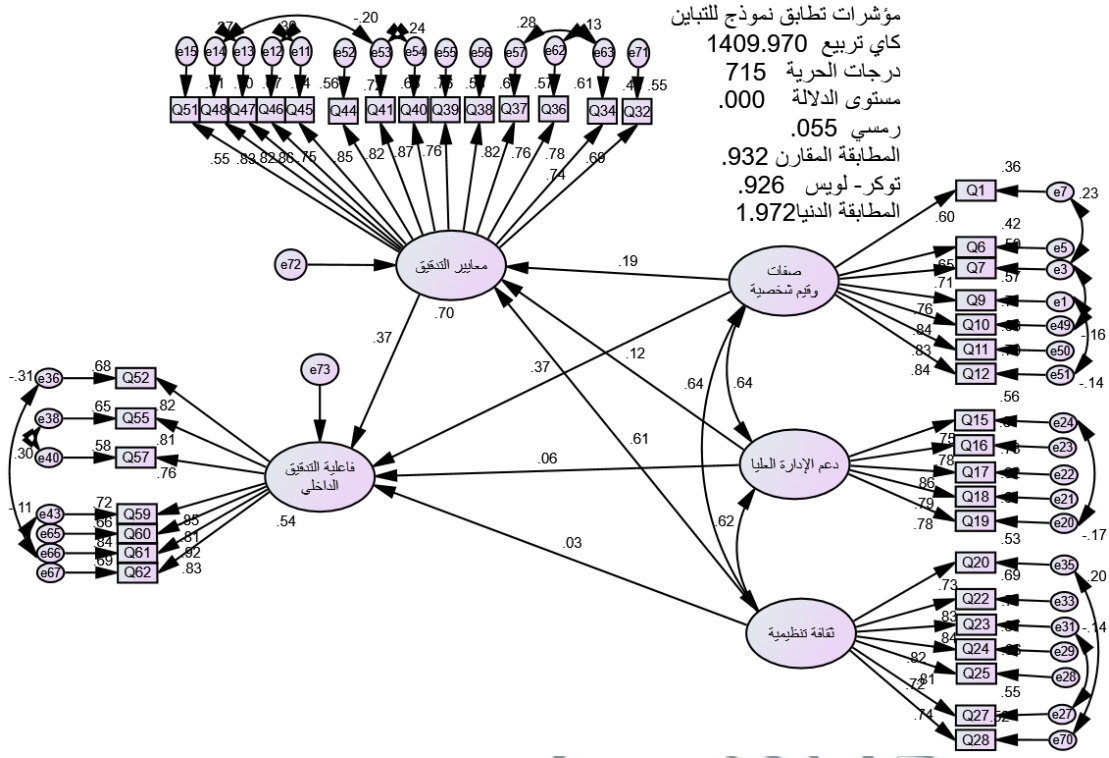
الدراسات ذات المتغيرات المتشابكة والمتعددة، نظراً لقدرتها على التنبؤ بعلاقات كل مجموعة من المتغيرات والعوامل وإلى أين تنتمي وتحديد المتغيرات السببية في النموذج (تيغزة، 2012). أضيف إلى ذلك أن هذه الطريقة تبرز العلاقة بين المتغيرات الكامنة والمشاهدة في آن واحد، حيث تمكن من الحصول على نموذج القياس الخارجي، والنموذج الهيكلي الداخلي المتمتعان بمعايير الصدق والثبات.

5,8 تحليل النمذجة البنائية لنموذج الدراسة

يختلف النموذج البنائي عن النموذج القياسي في أن التركيز ينتقل من دراسة العلاقات بين المتغيرات الكامنة والمتغيرات الدالة عليها (الموضوعة لقياسها) إلى دراسة طبيعة ومعنى العلاقة بين المتغيرات، فبعد أن تم التأكد من تطابق النموذج القياسي مع بيانات الدراسة طبقاً لمؤشرات التطابق التي يتطلبها التحليل عن طريق نمذجة المعادلة البنائية، سيتم التحقق من تطابق النموذج مع بيانات العينة، يلي ذلك التحقق من صحة الفرضيات في النموذج النظري الافتراضي، واختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة (العوامل المؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي)، والمتغير التابع (فاعلية التدقيق الداخلي)، بالإضافة لدراسة تأثير المتغير الوسيط بين العوامل المستقلة وبين المتغير التابع.

بعد أن تم مقارنة التحليل العملي التوكيدي للمتغير الوسيط والمتغيرات المستقلة والمتغير التابع كل على حدة كما تبين آنفاً، والتي من خلال ذلك تم التأكد من أحادية البعد في كل متغير، وكذا صدق وموثوقية المتغيرات المكونة لكل نموذج قياس في الدراسة، مكن هذا من المضي في استخدام النمذجة بالمعادلات البنائية لنمذجة جميع متغيرات هذه الدراسة في نموذج بنائي واحد، وتم هذا برسم المتغيرات الخارجية ثم الوسيطة والمتغيرات الداخلية، واستخدم السهم أحادي الرأس للإشارة إلى التأثيرات السببية وللربط بين المتغيرات، واختبار فرضيات الدراسة المباشرة وغير المباشرة. وفي ضوء ما اقترحه (Awang, 2019) تم المضي في نمذجة جميع متغيرات الدراسة وفقاً لما أثبتته من أن استخدام التحليل العملي التوكيدي لجميع المتغيرات الكامنة يسهم في تلاشي بعض الإشكالات التي تحصل أثناء القيام بالتحليل العملي التوكيدي لكل نموذج قياس على حدة، لأنه عند إجراء التحليل العملي التوكيدي المفضل لا توجد مشكلة في تعريف النموذج لكون المتغيرات الكلية المدججة سوف تزيد من درجة الحرية للنموذج.

الرسم البياني رقم 5،22: نتائج تحليل المسار الموحد بين المتغيرات في النموذج البنائي للدراسة



المصدر: مسار تخطيطي مستقطع من نتائج أموس محتويًا على التقديرات المعيارية ومقادير تأثير الفرضيات

الجدول رقم 5،34: مؤشرات حسن المطابقة للنموذج القياسي (بعد التعديل)

مؤشرات المطابقة	قيمة المؤشر	القيمة الدالة على جودة التوافق
مربع كاي	1409.97	كلما كان أقل كان أفضل
درجة الحرية	715	كلما كان أقل كان أفضل
مستوى الدلالة	0	بين 0.00 و 0.05
مؤشر رمسي (RMSEA)	0.055	أقل من 0.80
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	0.932	أكبر من 0.90
مؤشر توكر لويس (TLI)	0.926	أكبر من 0.90
المطابقة الدنيا	1.972	كلما كان أقل كان أفضل

أوضحت نتائج النموذج الهيكلي للدراسة بعد التعديل بأن نموذج القياس صار يتطابق تمامًا مع بيانات الدراسة، وتجاوزت قيم جميع مؤشرات التطابق الحد الأدنى لقبول النموذج، حيث أظهرت نتائج ملاءمة قيمة مربع كاي المعياري على قيمة (1409.97)، بدرجة حرية قدرها (715)، كما أن جميع الفقرات دالة إحصائياً عند قيمة احتمال أقل من (0.05). وحصل مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي على نسبة (0.055)، فيما حصل مؤشر المطابقة المقارن على نسبة (0.932)، بينما حصل مؤشر تاكر ولويس على (0.926)، وحصل مؤشر المطابقة الدنيا (χ^2/df) على نسبة (1.972). وتخطت قيم جميع المؤشرات مستوى القبول والذي سبق بيانها في الجدول رقم 6. كما يشاهد أيضاً مسار فرضيات الدراسة المباشرة في الرسم التخطيطي أعلاه، والتي تشير إلى مقدار تأثيرات المتغيرات الخارجية على المتغير الداخلي الخاص به. ويوضح الجدول التالي المسارات المختلفة الدالة على مقاييس صلاحية النموذج لجميع متغيرات الدراسة.

الجدول رقم 5.35: أوزان الانحدار القياسية للمسارات المختلفة للتأثيرات المباشرة الموحدة لفرضيات الدراسة

المتغير	المسار	المتغير	Estimate	S.E	C.R في	مستوى	تأثيرات بينا	الحكم على
			مقدار التباين	أخطاء القياس	الإحصائية	الدلالة	المباشرة	الفرضية
صفات وقيم شخصية	<--	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق	0.188	0.054	3.452	0.00	0.193	H3a مقبولة نظراً لدالاتها وتأثيرها
دعم الإدارة العليا	<--	الداخلي	0.139	0.063	2.217	0.027	0.120	H3b مقبولة نظراً لدالاتها وتأثيرها
الثقافة التنظيمية	<--		0.685	0.077	8.892	0.00	0.611	H3c مقبولة نظراً لدالاتها وتأثيرها
صفات وقيم شخصية	<--	فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع	0.318	0.059	5.395	0.00	0.369	H1 مقبولة نظراً لدالاتها وتأثيرها

H2a	0.056	0.379	0.88	0.065	0.057	الحكومي	<--	دعم الإدارة العليا
مرفوضة نظراً لعدم دلالتها وضعف تأثيرها								
H2b	0.032	0.703	0.381	0.082	0.031		<--	الثقافة التنظيمية
مرفوضة نظراً لعدم دلالتها وضعف تأثيرها								
مقبولة نظراً لدلالتها وتأثيرها	0.369	0.00	4.299	0.076	0.327		<--	تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

الجدول رقم 5.36: أوزان الانحدار القياسية للمسارات المختلفة لفرضيات الدراسة غير المباشرة

المتغير	المسار	المتغير	Estimate	S.E	C.R تي	مستوى الدلالة	تأثيرات بينا غير المباشرة	الحكم على الفرضية
صفات وقيم شخصية	<--	فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي	0.204	0.054	3.789	0.00	0.281	H1 مقبولة نظراً لدلالتها وتأثيرها
دعم الإدارة العليا	<--	دعم الإدارة العليا	0.141	0.062	2.273	0.023	0.125	H2a مقبولة نظراً لدلالتها وتأثيرها
الثقافة التنظيمية	<--	الثقافة التنظيمية	0.677	0.076	8.912	0.00	0.529	H2b مقبولة نظراً لدلالتها وتأثيرها

في الجدولين أعلاه عرض لمسار العلاقة والتأثيرات بين الفرضيات المباشرة وغير المباشرة، حيث يلاحظ على سبيل المثال بأن متغير أثر الثقافة التنظيمية له أثر في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بمقدار (0.611)، وتشير هذه القيمة بأنه عندما ترتفع الثقافة التنظيمية بمقدار وحدة واحدة، فإن ذلك يساهم بزيادة في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بمقدار (61%) وحدة، أي إن العلاقة بينهما طردية. والأهم من ذلك أن تأثيرات الثقافة التنظيمية للمدقق الداخلي في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي كبيرة عند قيمة الاحتمال أو الدلالة الإحصائية ($P < 0.001$). وبالتالي يتم إثبات فرضية أن الثقافة التنظيمية للمدقق الداخلي لها تأثير في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

9،5 التحليل الوصفي لأسئلة المقابلات الشخصية:

1،9،5 المجال الأول: أثر الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي

السؤال: من وجهة نظركم كيف ترون أثر الصفات والقيم الأخلاقية الشخصية للمدقق الداخلي على قيامه بالتدقيق الداخلي؟

وبتحليل إجابات الأشخاص في المقابلات، وجد اتجاه عام في آرائهم على النحو الآتي:

الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي تؤثر على فاعلية عمل المدقق الداخلي، ولها تأثير قوي جدا في تحقيق أهداف التدقيق. ومن أهم تلك الصفات الصدق والدقة والأمانة والتأهيل الأكاديمي والعلمي والعملية لما لها من تأثير على قدرات المدقق الداخلي، وكذلك الحيادية صفة مهمة في المدقق الداخلي، وعدم خلط الأمور الشخصية بواجبات العمل، والنزاهة وعدم تصيد الأخطاء، وأن نزاهة المدقق الداخلي تدعوه إلى إعداد تقريره بصدق وعدالة ودقة مما يزيد من الموثوقية في عمله، والموضوعية في كتابة الملاحظات.

وهناك نماذج من إجابة بعض المديرين على هذا السؤال، ففي رده على هذا السؤال أجاب المستجيب رقم (7): " نرى انه كلما كان المدقق الداخلي مؤهلا من الناحية العلمية ويحمل الشهادات المهنية ذات الصلة بالتدقيق عموما والتدقيق الداخلي خصوصا، فضلا عن الخبرات العملية المتراكمة، والصفات والمهارات الشخصية المتميزة كلما كانت قدرته على تطبيق معايير التدقيق بكفاءة واستقلالية "

وردّ المستجيب رقم (1) على هذا السؤال : "أنا كمدير تدقيق أحرص على أن يكون المدقق عندي محايد جدا، وبعيد عن الأمور الشخصية في عملية التدقيق، لا يتأثر بالأمور الشخصية أثناء تأدية مهام عمله، ولا يتقصّد تصيّد الأخطاء على الجهة التي يقوم بالتدقيق عليها"

ولوحظ وجود بعض الآراء المنفردة في إجابات المسؤولين، مثل إجابة المستجيب رقم (1) : " أن استعلاء المدقق الداخلي يدعوه إلى إبراز الجانب السليبي للممارسات ولا يهتم سوى بتوجيه سلبيات العمل وزيادة التحقيقات والعقاب، والمستجيب رقم (4) : إن المدقق الداخلي ينبغي أن يكون قدوة للآخرين من خلال التزامه وأخلاقه الراقية التي تساعد في تعامله مع الموظفين"

ومما تقدم يتضح أن الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي تؤثر على فاعلية عمل المدقق الداخلي، ولها تأثير قوي جدا في تحقيق أهداف التدقيق. والصفات الشخصية والقيم التي ينبغي توافرها في المدقق الداخلي حتى يعمل بكفاءة ويحقق الأهداف من نشاط التدقيق الداخلي، هي: الدقة في العمل، الأمانة، التأهيل الأكاديمي والعلمي، الحيادية، عدم خلط الأمور الشخصية بواجبات العمل، النزاهة وعدم تصيد الأخطاء، الموثوقية في العمل، الموضوعية في كتابة التقارير، خدمة مصالح العمل، الصدق، احترام الآخرين، التواضع، المثال والقدوة الحسنة، الخبرات العلمية المتراكمة، التأهيل العلمي والشهادات المهنية.

وأن هناك من المدققين الداخليين من يخرج عن حدود العمل المهني وينظر إلى الأمور من زاوية شخصية في تعامله مع الإدارات الخاضعة للتدقيق والموظفين مما يعود سلبا على جودة عمله ويسبب صعوبات في تنفيذ مهام التدقيق الداخلي.

وهذا ما توصلت إليه نتائج الدراسات السابقة التي بحثت أهمية الصفات الشخصية وأثرها في عمل المدقق الداخلي، وتؤكددها نتيجة قياس الفرضية من خلال استبانة البحث بوجود أثر ذا دلالة إحصائية للصفات الشخصية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في امانة دبي (H1) والتي حكم عليها بالقبول نظرا لدلالاتها الإحصائية $\beta = 0.369$ ، $\text{Sig} = 0.000$ ، التأثير إيجابي قوي، وهذه النتائج تدل على أن الصفات الشخصية للمدقق الداخلي في الجهات الحكومية لإمارة دبي تؤثر تأثيرا إيجابيا على فاعلية التدقيق الداخلي. وكذلك تؤكد وجود أثر ذا دلالة إحصائية للصفات الشخصية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في القطاع الحكومي في امانة دبي (H3a) والمحكوم على الفرضية بالقبول نظرا لدلالاتها الإحصائية $\text{Sig} = 0.000$ ،

$\beta = 0.281$ ، التأثير إيجابي، حيث العلاقة بين المتغير المستقل (الصفات الشخصية للمدقق الداخلي) والمتغير التابع (فاعلية التدقيق الداخلي) من خلال توسيط متغير الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، تأثير غير مباشر إيجابي.

2،9،5 المجال الثاني: أثر دعم الإدارة العليا في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي

الأسئلة: كما هو معروف أن دعم الإدارة العليا له دور مهم في فاعلية وجودة التدقيق الداخلي، أرجو أن تشرحوا ما هو دور الإدارة العليا في دعم نشاط التدقيق الداخلي؟

كيف تنظر الإدارة العليا لعملية التدقيق الداخلي (من حيث التكاليف وأيضا من حيث القيمة المضافة للمؤسسة)؟

كيف تتعامل الإدارة العليا مع تقارير التدقيق الداخلي؟ هل يتم الاخذ بها بعين الاعتبار أم يتم تجاهلها؟

وبتحليل إجابات الأشخاص في المقابلات، وجد اتجاه عام في آرائهم على النحو الآتي:

يظهر دعم الإدارة العليا من خلال الاهتمام باستقلالية وحدة التدقيق الداخلي، وأن عمل الإدارة العليا على استقلالية وحيادية وحدة التدقيق الداخلي يدعم نشاط التدقيق الداخلي. وعدم وضع أية عوائق أو حواجز أمام رفع تقارير التدقيق الداخلي ومناقشة تقارير التدقيق الداخلي بجدية وإيجاد السبل الكفيلة بوضع التوصيات موضع التنفيذ. وكلما زاد اقتناع الإدارة العليا بدور التدقيق الداخلي دعاها ذلك إلى دعمه ماليا وإداريا وترسيخ أهميته في المنظمة، وأن تخصص الإدارة العليا وحدة للرقابة والتدقيق الداخلي مع توفير مدققين داخليين مؤهلين علميا وبخبرات عملية في مجال التدقيق، وتوفير تدريب متخصص للمدققين الداخليين.

ولدعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي أهمية في تسهيل حصول المدقق على البيانات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق، وبمنح المدقق الداخلي قوة لطلب ما يلزم لأداء عمله.

واقتناسا من بعض إجابات المديرين، فقد أجاب المستجيب رقم (3) : " يتم تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي من خلال إعطائه الصلاحيات الكافية للقيام بمهامه بكفاءة، الأخذ بملاحظات المدقق الداخلي،

تعزيز مبدأ الشفافية في عرض وتطبيق الأنظمة والقوانين على كافة المستويات الإدارية، مكافحة الفساد المالي والإداري بشتى صوره ومظاهره وأساليبه". ، وأجاب المستجيب رقم (2) : " دور الإدارة العليا يبدأ من خلال وجود مكتب أو إدارة للرقابة تختص بدعم نشاط التدقيق الداخلي وتشكيل فريق عمل مؤهل علمياً وذو خبرة عملية في مجال التدقيق".

وهناك صور عديدة أوردها المديرون في ردهم على هذا السؤال، حيث أكدوا على أن دعم الإدارة العليا لنشاط التدقيق الداخلي من خلال إيجاد مسارات وظيفية للمدققين الداخليين، وتخصيص نظام رواتب وعلاوات للمدققين الداخليين، ومن خلال تعديل النظم والقرارات الداخلية لتتواءم مع متطلبات وقواعد التدقيق الداخلي.

ومن الإجابات والآراء المنفردة أنه على الإدارة العليا وضع الاسس والقواعد اللازمة لحماية فريق التدقيق من تجاوزات بعض كبار الموظفين في حال كانت التقارير تشير الى وجود تقصير لديهم، وبالتالي ضرورة حصول فريق التدقيق الداخلي على دعم الإدارة العليا، ووضع قواعد واسس الثواب والعقاب بناء على ما تسفر عنه عمليات التدقيق الداخلي للأقسام والادارات المختلفة أحد أساليب دعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي.

ومن إجابات الأسئلة المباشرة يتضح أهمية دعم الإدارة العليا في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي من خلال المساهمة في عمل المدقق بموضوعية، وإبعاده عن أي ضغوط سلبية، تسهل للمدقق الحصول على البيانات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق، تمنح المدقق القوة لطلب مايلزم لعمله.

ومظاهر الدعم الإداري : الاهتمام باستقلالية وحدة التدقيق الداخلي، عدم وضع العوائق أمام رفع تقارير التدقيق الداخلي، الدعم المالي والإداري وترسيخ أهمية وحدة التدقيق في المنظمة، تخصيص إدارة للرقابة والتدقيق الداخلي، توفير مدققين داخليين مؤهلين، إيجاد مسارات وظيفية لتطور المدققين الداخليين، منح الرواتب والمزايا، توفير التدريب المتخصص، مناقشة تقارير التدقيق الداخلي والأخذ بالتوصيات، تعديل النظم واللوائح لتتواءم مع متطلبات وقواعد التدقيق الداخلي، وضع قواعد واسس الثواب والعقاب بناء على نتائج التدقيق الداخلي، حماية فريق التدقيق الداخلي من تجاوزات كبار الموظفين.

وفي سؤال آخر حول نظرة الإدارة العليا لعملية التدقيق الداخلي (من حيث التكاليف وأيضا من حيث القيمة المضافة للجهة الحكومية)؟

دارت الإجابات حول عدة نقاط لفهم قيمة نشاط التدقيق الداخلي، فمعيار التكلفة كما يراها المستجيب رقم (4) مسألة نسبية في نظر الإدارة العليا، "فكلما كانت تعي أهمية نشاط التدقيق الداخلي في التصدي للمخاطر فإنها ترى العائد من نشاط التدقيق الداخلي من خلال عمله كخط دفاع أول ضد المخاطر".

وأن الإدارة العليا ينبغي أن ترى تكاليف وحدة التدقيق الداخلي من الزاوية الأخرى وهي مقدار الوفر في المصروفات والتقليل من الهدر وتوفير تكاليف ضخمة بمنع عمليات التلاعب الذي ينتج عن نشاط التدقيق الداخلي على عمليات وخدمات ومنتجات المنظمة. والعائد العظيم من خلال تعزيز التدقيق الداخلي لممارسات الحوكمة في الجهات الحكومية وتعزيز بيئة الرقابة الداخلية.

ويرى المستجيب رقم (2): "بأن تنظر الإدارة العليا إلى أهمية تقارير التدقيق الداخلي كمرجع هام لاتخاذ القرار يخدم أهداف ومصالح الجهة الحكومية".

كما وجد رأي منفرد لأحد المديرين بقوله على الإدارة العليا أن تنظر إلى القيمة المضافة لنشاط التدقيق الداخلي بغض النظر عن التكاليف.

وخلاصة القول في نظرة الإدارة العليا، أن نشاط الرقابة والتدقيق الداخلي ينفذ بتكاليف قليلة بالمقارنة مع جهات أخرى، وأن معيار التكلفة مسألة نسبية فكلما زاد وعي الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي فإن نظرتها تتجه نحو دور التدقيق الداخلي في التصدي للمخاطر، وأيضا تنظر بعض الإدارات إلى دور التدقيق الداخلي في خفض التكاليف والمصروفات غير الضرورية وعائد ذلك على عمليات وخدمات المنظمة، كما ترى الإدارة العليا دورا مهما للتدقيق الداخلي في تعزيز ممارسات الحوكمة المؤسسية، وأن التدقيق الداخلي يعزز من كفاءة بيئة الرقابة الداخلية، والتدقيق الداخلي يفرز مؤشرات أداء ومساعدات في اتخاذ القرارات وتوجيه المنظمة نحو تحقيق أهدافها.

كما تم توجيه سؤال حول كيفية تعامل الإدارة العليا مع تقارير التدقيق الداخلي؟ هل يتم الاخذ بها بعين الاعتبار أم يتم تجاهلها؟

فجاءت إجابات المختصين متقاربة في مايلي:

تعطي الإدارة العليا أهمية لتقارير التدقيق الداخلي، وتعطي تعليماتها بتنفيذ الملاحظات والتوصيات الواردة في التقرير، وتأخذ بتقارير التدقيق الداخلي. وأن أخذ الإدارة العليا بتقارير التدقيق الداخلي يساعدها على تصحيح أخطاء الإجراءات المالية ويحدّ من الفساد المالي والإداري.

ويرى المستجيب رقم (4): "أن مدى إيمان الإدارة العليا بأهمية ودور التدقيق الداخلي ينقلها إلى أهم مرحلة في عمل التدقيق الداخلي هو أخذها بنتائج عمل المدققين الداخليين أو تجاهلها".

ويتبين أن الجهات الحكومية التي تم عمل مقابلات مباشرة مع مديري وحدات التدقيق الداخلي فيها، أن إدارتها العليا تهتم بتقارير التدقيق الداخلي، وتعطي تعليماتها بأن يتم الأخذ بملاحظات وتوصيات وحدة التدقيق الداخلي، ويحدث ذلك إن كانت الإدارة العليا تؤمن بأهمية دور التدقيق الداخلي، وحيث أن الأخذ بتقارير التدقيق الداخلي هي أهم مرحلة من مراحل عمل التدقيق الداخلي، وتستفيد الإدارة العليا في تصحيح أخطاء الإجراءات المالية والإدارية، وتساعدتها في الحد من الفساد المالي والإداري.

وأهمية دور الإدارة العليا في مقابل أوجه القصور التي أوردتها من تم مقابلتهم يوضح نتيجة قياس الفرضية من خلال استبانة البحث بعدم وجود أثر ذا دلالة إحصائية لمتغير دعم الإدارة العليا على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي (H2a) حيث حكم على الفرضية بالرفض نظرا لعدم دلالتها الإحصائية $\beta = 0.056$, $Sig = 0.476$ ، على الرغم من أن التأثير إيجابي، إلا أن العلاقة بين المتغير المستقل (دعم الإدارة العليا) والمتغير التابع (فاعلية التدقيق الداخلي) علاقة مباشرة ضعيفة وليست لها دلالة إحصائية، ولكن يوجد أثر ذا دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في القطاع الحكومي في إمارة دبي (H3b) حيث حكم على الفرضية بالقبول نظرا لدلالتها الإحصائية $\beta = 0.125$, $Sig = 0.02$ ، التأثير إيجابي، حيث العلاقة بين المتغير المستقل (دعم الإدارة العليا) والمتغير التابع (فاعلية التدقيق الداخلي) من خلال توسيط متغير الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، تأثير غير مباشر إيجابي.

3،9،5 المجال الثالث: أثر الثقافة التنظيمية في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي

السؤال: من المعروف أن الثقافة التنظيمية تلعب دورا فعالا في تفعيل دور التدقيق الداخلي، من خلال خبرتكم كيف ترون دور الثقافة التنظيمية في تفعيل التدقيق الداخلي؟

حيث تم استخلاص الإجابات الأكثر توافقا مع بعضها فكانت:

الثقافة التنظيمية تجعل الإدارة العليا ترى العائد الكبير من تقارير التدقيق ونتائج أعمال التدقيق، وتؤكد على أهمية التعامل مع جهاز الرقابة المالية الحكومية كجهة رقابية خارجية، وتساعد في تعريف كل القطاعات بوجود رقابة مالية وتدقيق داخلي، والثقافة التنظيمية المرتفعة تقلل مخاطر الاحتيال والخطأ. والثقافة التنظيمية تتطلب فصل المهام والسلطات.

ويرى المستجيب رقم (3): "أنه كلما زادت الثقافة التنظيمية زاد تفعيل دور التدقيق الداخلي والعكس صحيح، أي أن نشر وتعميم وتطبيق الثقافة التنظيمية من أهم خطوات تنفيذ وتفعيل عملية التدقيق الداخلي".

ويرى المستجيب رقم (7): "أنه يجب على الإدارة العليا التعامل مع موظفي التدقيق الداخلي باعتبارهم رأسمال بشري، يحتم عليها صياغة القوانين واللوائح التي تدعم تحفيزهم واستثمار طاقاتهم واطلاعهم اول بأول على اهداف الجهة وما تحقق منها وما يتعين عمله لتنفيذ الباقي".

ويرى المستجيب رقم (6): "أنه كلما كانت الإدارة العليا ملتزمة بمعايير النزاهة والانضباط في عملها وتتخذها منهجا ثابتا كلما كان لذلك الاثر الايجابي في التزام سائر الادارات بهذه الثقافة".

وفي رأي منفرد يرى المستجيب رقم (4): "بأن إهمال الثقافة التنظيمية يؤدي إلى وضع نشاط التدقيق الداخلي في مستوى حاله كحال اي ادارة أخرى".

وأهمية الثقافة التنظيمية كونها تجعل الإدارة العليا ترى الفوائد من نتائج نشاط التدقيق الداخلي، والثقافة التنظيمية تعزز أهمية وحدة التدقيق الداخلي لدى كافة القطاعات التنظيمية، زيادة الثقافة التنظيمية يعزز دور التدقيق الداخلي، وجود الثقافة التنظيمية يحقق مكانة عالية للتدقيق ويعزز حياديته وموضوعيته، اهمال الثقافة التنظيمية ينزل بمستوى وحدة التدقيق الداخلي إلى بقية الوحدات العادية، ارتفاع الثقافة التنظيمية

يقلل مخاطر الاحتيال والخطأ، توجه الثقافة التنظيمية مهام التدقيق الداخلي نحو الأهداف الكبرى للمنظمة وتحقيق قيمة اضافية، الثقافة التنظيمية تحسّن من الأداء العام للمدققين الداخليين.

ومن مظاهر الثقافة التنظيمية: حرص الإدارة العليا على قوة العمليات التشغيلية المالية أساسا، فصل المهام والسلطات، نشر الوعي بأهمية التدقيق الداخلي وتكثيف الدورات التدريبية، الالتزام بمعايير النزاهة والانضباط في عمل الإدارة العليا، الاهتمام بالعنصر البشري من المدققين الداخليين والاستثمار فيهم وصياغة القوانين واللوائح لتحفيزهم.

وأهمية دور الثقافة التنظيمية في ضوء أوجه القصور التي أوردها من تم مقابلتهم يوضح نتيجة قياس الفرضية من خلال استبانة البحث بعدم وجود أثر ذا دلالة إحصائية لمتغير الثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في امارة دبي (H2b) والتي حكم على فرضيتها بالرفض نظرا لعدم دلالتها الإحصائية $\beta = 0.032$ ، $\text{Sig} = 0.915$ ، العلاقة بين المتغير المستقل (الثقافة التنظيمية) والمتغير التابع (فاعلية التدقيق الداخلي) علاقة مباشرة ضعيفة وليست لها دلالة إحصائية. ولكن وجد أثر ذا دلالة إحصائية للثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في القطاع الحكومي في امارة دبي (H3c) والتي حكم على الفرضية بالقبول نظرا لدلالاتها الإحصائية $\beta = 0.529$ ، $\text{Sig} = 0.000$ والمتغير التابع (فاعلية التدقيق الداخلي) من خلال توسيط متغير الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، تأثير غير مباشر إيجابي.

5,9,4 المجال الرابع: أثر الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي

السؤال: كما تعلمون أنه تم اعتماد معايير التدقيق الداخلي في الدولة وفي إمارة دبي تحديدا، من خلال خبرتكم كيف تقيمون عملية تطبيق هذه المعايير؟ ومن وجهة نظركم كيف تقيمون أداء التدقيق الداخلي قبل وبعد تطبيق هذه المعايير؟

حيث تم استخلاص الإجابات المتوافقة في الرد على هذا السؤال فكانت:

الجهات الحكومية تلتزم إلى حد ما بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق يؤدي إلى حوكمة عملية التدقيق الداخلي وإلى فاعلية عملية التدقيق الداخلي، وحسن استغلال الوقت، والالتزام بالمعايير يقود إلى المحافظة على أهم مرتكزات التدقيق مثل الحيادية، الموضوعية والاستقلالية.

وكما يرى المستجيب رقم (2): "فإن معايير التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية هي الأساس الذي تستند إليه عملية التدقيق الداخلي".

وقالت المستجيب رقم (5): "إن تطبيق المعايير يضمن توافر المعارف والمهارات اللازمة في المدقق الداخلي عند التعيين إن تطبيق المعايير يوضح الهدف من عملية التدقيق في مساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها".

وفي رأي منفرد للمستجيب رقم (1) حيث قال: "إن القطاع العام خدمي وليس ربحي، لذا يقترح وضع إطار خاص لمعايير التدقيق الداخلي للقطاع الحكومي حيث أن العمل الحكومي يختلف في أهدافه عن القطاع الربحي، وأن الشهادات المهنية مثل CPA و CIA ليست مطلبا أساسيا لوظيفة التدقيق الداخلي الحكومي، لاختلاف أهداف القطاع العام عن الخاص".

كما يرى المستجيب رقم (6): "أن تطبيق المعايير يوضح دور المدقق الداخلي في تطوير المنظمة وليس العمل على إخافة الموظفين".

ونستخلص مما تقدم أهمية تطبيق المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي حيث تؤدي إلى حوكمة عملية التدقيق الداخلي ذاتها وتؤدي إلى فاعلية التدقيق الداخلي، وحسن استغلال الوقت، والطريق نحو تميز التدقيق الداخلي، الالتزام بالمعايير يؤدي إلى المحافظة على أهم مرتكزات التدقيق مثل الحيادية والموضوعية والاستقلالية، وتطبيق المعايير يضمن توافر المعارف والمهارات اللازمة في المدقق الداخلي عند التعيين، وتطبيقها يوضح دور المدقق الداخلي في تطوير المنظمة. وأما مظاهر تطبيقها في الجهات الحكومية: فيوجد التزام نسبي بالمعايير الدولية، وتحتاج الجهات الحكومية إلى معايير دولية تناسب القطاع الخدمي وليس الربحي، الشهادات المهنية مثل CPA و CIA ليست مطلبا ضروريا للمدقق الداخلي في القطاع الحكومي لاختلاف أهداف القطاع العام عن الخاص، يصبح التدقيق الداخلي أكثر فاعلية بعد تطبيق المعايير الدولية، والتدقيق الداخلي المبني على المعايير الدولية أفضل من التدقيق المبني على الاجتهادات الشخصية أو المكتسبة من ممارسات سابقة.

وخلاصة القول في تحليل إجابات المديرين على أسئلة المقابلات الشخصية المباشرة، أنه تم التأكيد على الارتباط الواضح بين المتغيرات المستقلة كالصفات الشخصية ودعم الإدارة العليا والثقافة التنظيمية والالتزام بمعايير التدقيق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي لإمارة دبي، على الرغم من وجود صعوبات ونواحي ضعف منها تفاوت درجة استقلالية المدقق الداخلي من جهة إلى أخرى، ونقص الكفاءات ومحدودية الخبرات اللازمة، وجود نقص في الوعي بأهمية عمل وأهداف التدقيق الداخلي، الثبات في التميز في جودة التقارير، الدوران الوظيفي للكفاءات من المدققين الداخليين، نقص الموارد المادية، نمو الأنشطة والعمليات المؤسسية، تكرار الأخطاء في بعض العمليات التشغيلية، تأهيل وتدريب المدققين الداخليين، عدم الأخذ بنتائج تقارير التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا، عدم تعاون الوحدات التنظيمية مع المدققين الداخليين.

5,10 اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة سيتم الاعتماد على قيمة معامل التقدير (Estimate) وذلك لكل مسار بين متغيرين، يجب أن يكون معامل التقدير أكبر من الصفر، أما لقبول العلاقة بين متغيرين فستكون النسبة الحاسمة لذلك هي النسبة الحرجة (Critical Ratios)، حيث لأجل قبول الفرضية أو رفضها يجب أن تكون النسبة الحرجة أكبر أو تساوي (1.964) وذلك ضمن مستوى دلالة أقل من 0.05 (Hair et al, 2010).

الفرضية الرئيسية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على وجود عوامل مؤثرة في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي. وقد قسمت هذه الفرضية الرئيسية إلى ست فرضيات فرعية، وسيتم اختبار كل فرضية كما يلي:

الفرضية الأولى: نصت الفرضية الأولى على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للصفات الشخصية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي (H1)، فمن خلال الشكل رقم (5,22) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (5,35) يلاحظ أن المؤشرات تدل على وجود تأثير إيجابي بين الصفات الشخصية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي، فقد بلغ حجم تأثير الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي (0.369) بمعنى أن أي زيادة في مستوى

الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي يؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي بمقدار (0.369) وحدة.

وعلى ضوء مخرجات برنامج أموس تقبل هذه الفرضية باعتبارها كانت ذات دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (5.395) وهي أكبر من قيمة المحك (1.964) وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.000) أي ذات دلالة معنوية إحصائية، وقل من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05) وقيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.318) واتجاهها موجب مما يؤكد بأن زيادة الاهتمام بالصفات والقيم الشخصية للمدققين الداخليين يؤدي إلى ارتفاع فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي.

وتبرر الدراسة هذا الالتزام بأن الوضع الغالب لدى المدققين الداخليين في الجهات الحكومية أنهم يتصفون بالصدق والأمانة والنزاهة العالية أثناء أدائهم لمهام وظيفتهم، ولديهم المهارات اللازمة لمعرفة الضوابط الرقابية الرئيسية المتعلقة بتقنية المعلومات، ويمتلكون مهارات التواصل مع الأطراف المعنيين بعملية التدقيق، ومعظمهم يتوفر لديهم التأهيل والكفاءة اللازمة، ولديهم القدرة على معرفة أنواع المخاطر المرتبطة بنشاط الجهة الحكومية، ومنتجون من تمييز مجالات الخطأ والتلاعب، وأهم يسعون وباستمرار إلى تحسين مهاراتهم وفاعلية وجودة الخدمات التي يؤدونها. وربطاً بالعوامل الديموغرافية للعينة فيتضح ذلك من بعض المؤشرات الأساسية، فنسبة 86% منهم يحملون شهادات جامعية (بكالوريوس / ماجستير / دكتوراه)، وأن 44% منهم يحملون المسمى الوظيفي (مدقق رئيسي / مدقق / مساعد مدقق / رئيس قسم التدقيق / مدير تدقيق)، ومن حيث التخصص الأكاديمي فإن 51% منهم متخصصون في مجالات إدارة الأعمال (محاسبة/تمويل/علوم مصرفية/إدارة أعمال/اقتصاد)، وكانت نسبة من كانت خبرتهم 11 سنة فأكثر هي 55%، ولكن من يحملون شهادات مهنية متخصصة في مجال التدقيق فكانت في حدود 20% من العينة المستجيبة، ونقصد بالشهادات المهنية (CIA، ACCA، CA، ACPA، CPA) تبقى نسبة منخفضة يتطلب من الجهات الحكومية العمل على رفعها.

وربطاً مع نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال، والتي بينت أهمية عامل الصفات والسمات الشخصية والكفاءات لدى المدققين الداخليين في فاعلية التدقيق الداخلي. فنجد أن نتائج البحث المائل من خلال العينة المبحوثة توصلت إلى نتائج مماثلة من حيث أهمية الصفات والسمات الشخصية للمدققين الداخليين على فاعلية التدقيق الداخلي، فقد توصل (الفرأ . 2019) إلى وجود ضعف الثقافة في الشركات محل البحث، وأن أقسام الرقابة الداخلية تقوم بعمل روتيني من خلال المراجعة المالية لكشف المخالفات

وعمليات الاحتيال والرقابة الروتينية للنشاط التشغيلي ولا تعمل وفق برامج محددة للمراجعة، ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية المساهمة السعودية لإنتاج المواد الغذائية وأن سبب هذا الضعف يرجع إلى: نقص الضوابط الرقابية ضمن عمليات التشغيل اليومي، عدم تصحيح أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية، نقص المهارات اللازمة للتوظيف وتدريب الموظفين للتعامل مع الضوابط الرقابية والالتزام بها، كما توصلت دراسة (إبراهيم، 2016) حيث وجدت علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من التأهيل العلمي مع الخبرة العملية مع التدريب مع الكفاءة المهنية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. وهذه النتيجة توصلت لها دراسة (ترومان، 2013) التي أكدت أن السمات الشخصية ومدقق الحسابات الداخلي المتعلقة بجودة الخدمة أكثر أهمية من الجودة التقنية والفنية، ودراسة (غنيمات وصيام، 2011) أن من أهم المعوقات التي تحد من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها في الوزارات الأردنية هو ضعف القيادات الإدارية ويعود ذلك إلى استناد تعيينهم إلى قرارات سياسية بعيدة عن الكفاءة المهنية، ودراسة (الشوا، 2014) التي أثبتت علاقة إيجابية بين تواجد المدقق الداخلي بشكل دائم وزيادة معرفته وخبراته في إدارة مخاطر بيئة العمل في مجمع الإيرادات بوزارة المالية، حيث ترفع الكفاءة المهنية قدرات المدقق الداخلي لتمكنه من إدارة مخاطر بيئة العمل. وأكدت دراسة (الدوسري، 2011) وجود تأثير إيجابي للكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

ولكن نتائج البحث المائل أظهرت انخفاضاً في مقدار توافر الكفاءات في الجهات الحكومية في إمارة دبي. لذا تكون الكفاءة المهنية في غاية الأهمية للمدققين الداخليين لتمكينهم من تطبيق المعرفة، المهارة والخبرة اللازمة في تقديم خدمات التدقيق الداخلي، حيث يجب على المدققين الداخليين ان يؤدوا فقط الخدمات التي يملكون المعرفة والمهارة الضرورية والخبرة اللازمة لأدائها، وأن تكون لديهم المعرفة الكافية بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وأن يقوم المدققون الداخليون باستمرار بتحسين كفاءتهم وفاعلية وجودة خدماتهم.

ويستخلص من النتائج الوصفية لأثر لمتغير الصفات الشخصية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي، أنه يمكن تفسير نتائج التأثير الإيجابي المباشر بأن الجهات الحكومية في إمارة دبي حريصة على وجود المواصفات المطلوبة عند تعيين أو توظيف المدققين الداخليين لديها من حيث الصدق والأمانة والنزاهة العالية أثناء أداء المدققين لمهام عملهم، وتمكينهم من الضوابط الرقابية الرئيسية المتعلقة بتقنية المعلومات، وأن يمتلك المدقق الداخلي مهارات التواصل مع الأطراف المعنيين بعملية التدقيق، بالإضافة إلى أن معظم العاملين في التدقيق الداخلي من الأشخاص الذين يتوفر لديهم التأهيل والكفاءة اللازمة، ولدى

الفرضية الثانية (أ): نصت الفرضية الثانية (أ) على أنه يوجد أثر ذا دلالة إحصائية لمتغير دعم الإدارة العليا على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في اماره دبي (H2a).

ولكن من خلال الشكل رقم (5,22) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (5,35) يلاحظ أن المؤشرات تدل على أن دعم الإدارة العليا ليس له دلالة إحصائية وأثره في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في دبي ضعيف. فقد بلغ حجم تأثير دعم الإدارة العليا على فاعلية التدقيق الداخلي (0.056) بمعنى أن أي زيادة في دعم الإدارة العليا يؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي بمقدار (0.056) وحدة فقط، وهو تأثير ضعيف. حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (0.88) وهي أصغر من قيمة المحك (1.964) وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.379) أي ليست ذات دلالة معنوية إحصائية، لأنها أعلى من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05)، رغم أن قيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.057) واتجاهها موجب، وهو ما يعني أن زيادة دعم الإدارة العليا للمدققين الداخليين له دور ضعيف في فاعلية التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية.

على الرغم من أن نتائج المؤشرات تدل على أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرات، فيما عدا الفقرة الأولى حيث لم يوافق أفراد العينة عليها والتي تنص على : "تتدخل الإدارة العليا في عمل المدقق الداخلي وتؤثر على ملاحظاته"، إلا أن هذه النتيجة قد تفسر أن العينة المبحوثة من المدققين الداخليين لا يحظون بالدعم الكافي من قبل الإدارات العليا خصوصاً في مناقشة ملاحظات المدقق الداخلي وتعمل على الأخذ بها مما يوحي لهم بأن الإدارة العليا لا تدرك أهمية وفاعلية تقرير المدقق الداخلي، وأن مبدأ الشفافية في عرض وتطبيق الأنظمة والقوانين على كافة المستويات الإدارية ليس بالحد الكافي في هذه الجهات، ولا يتضح اتجاه الإدارة العليا في مكافحة الفساد المالي والإداري بشتى صوره ومظاهره وأساليبه.

على الرغم من أن نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال، بينت أهمية عامل دعم الإدارة العليا لوحدات التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين وأثره في فاعلية التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى الحاجة إلى تركيز الجهات الحكومية على دعم الاستقلال الحقيقي للمدقق الداخلي وتمكينه من تقديم تقارير ذات مصداقية، والبعد عن التدخل في مهام عمله والتأثير السلبي على آرائه ونتائج أعماله، حيث خلصت بعض الدراسات إلى عدد من النتائج أهمها: وجود مستوى مرتفع من الموافقة على أهمية الحوافز المادية، الحوافز المعنوية، الكفاءات المؤهلة، التكنولوجيا الحديثة في تحسين مستوى أداء المدقق. كذلك وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا في تحسين مستوى أداء المدقق الداخلي.

وجد في الدراسات السابقة نتائج مهمة فقد توصل الباحثان (عثمان محمد . 2019) إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني وجودة أداء عملية المراجعة الداخلية، ووجود علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام الحاسب الآلي في المراجعة وبين جودة المعلومات المحاسبية، مما يعني أهمية دعم الإدارة العليا للمدققين الداخليين من خلال توفير الأنظمة المحاسبية المحوسبة لزيادة فاعلية نشاط التدقيق الداخلي، ودراسة (إبراهيم، 2016) حيث وجدت علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية قسم التدقيق الداخلي مع اهتمام الإدارة العليا مع تخطيط عملية التدقيق مع الكفاءة المهنية وبين خصائص التقرير في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، ودراسة (ترومان، 2013) حيث وجد علاقة إيجابية بين الحفاظ على استقلالية المدقق الداخلي وتدعيم أنشطته ووجود الصلاحيات الكاملة للمدقق والأخذ بتوصياته في كافة المجالات، وكذلك ماتوصلت له (أوتامي، 2016) حيث وجدت أن الحكومة تطبق لوائح صارمة من خلال وحدات حكومية مختلفة لتنظيم ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات المملوكة للدولة في أندونيسيا. كما أن بعض النتائج السلبية أظهرتها دراسة (أوتامي، 2016) وتمثل نقاط ضعف في اتخاذ بعض الإجراءات لجعل وظيفة التدقيق الداخلي أكثر فاعلية، ينبغي على الحكومة أن تنظر مباشرة في إعداد تقرير وحدة التدقيق الداخلي وتوجيهه لمجلس الإدارة بدلا عن المدير التنفيذي، يجب على المدير التنفيذي تحسين مؤهلات المدققين، يضطر المدققون الداخليون رفيعوا المستوى والتأهيل إلى الامتثال لطلبات المديرين التنفيذيين على الرغم من أن هذه الأفعال تنتهك اللوائح ومعايير التدقيق الداخلية، وتوصلت دراسة (دبلان، 2015) إلى وجود أثر سلبي ذو دلالة احصائية على أثر تبعية إدارات الرقابة الداخلية إلى إدارة الجهة على درجة استقلاليتها. ومثل ذلك ماتوصلت له دراسة (رشيد، 2016) حيث وجدت علاقة ذات دلالة احصائية على تأثير مصادر الضغوط المهنية على الاحتراق الوظيفي لدى المدقق الداخلي. أما دراسة (مزين، 2013) فجاءت نتائج دراسته مغايرة تماما حيث أن 96% من المراجعين الداخليين يفتقدون الشهادات المهنية في المحاسبة أو المراجعة، 19% من مديري وحدات المراجعة الداخلية لم يكن ارتباطهم بالمسؤول الأول في المنظمة وهذا يعد مخالف لللائحة الموحدة ويؤثر سلبا على استقلال تلك الوحدات. وتوصلت (حرارة، 2016) إلى أنه على الرغم من قوة تأثير التشريعات في السلطة الفلسطينية إلا أن هناك عدم التزام بها. ودراسة (أبوعزة، 2012) رصدت التهديدات المحتملة لاستقلال المدقق الداخلي، حيث لا يوجد اتصال مباشر بين مديري التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة، ولا تقوم إدارات التدقيق الداخلي بالإبلاغ إلى مستوى عالٍ بما فيه الكفاية في المنظمات، أي أن تقرير إدارات التدقيق الداخلي تصل إلى كبار المسؤولين التنفيذيين وليس إلى مجلس الإدارة، وأكدت دراسة (الدوسري، 2011) أكدت وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة

العليا بديوان المحاسبة، وتأثير إيجابي للتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة، وتأثير إيجابي للأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققوا الديوان، وتأثير إيجابي للكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

إلا أن نتيجة الدراسة الماثلة أظهرت جانبا آخر، حيث تبين أن زيادة دعم الإدارة العليا للمدققين الداخليين له دور ضعيف في فاعلية التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية، بمعنى أن العلاقة بين المتغير المستقل (دعم الإدارة العليا) والمتغير التابع (فاعلية التدقيق الداخلي) علاقة ضعيفة.

ويستخلص من النتائج الوصفية لأثر متغير دعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي، ما يفسر أسباب ضعف التأثير المباشر بأن الإدارات العليا في الجهات الحكومية في إمارة دبي لا تقدم الدعم الكافي لاستقلالية المدقق الداخلي من خلال إعطائه الصلاحيات الكافية للقيام بمهامه بكفاءة، وأن الإدارة العليا تتدخل أحيانا في عمل المدقق الداخلي وتؤثر على ملاحظاته وأيضا تؤثر الوحدة التنظيمية التي يتبعها المدقق الداخلي على عمله المهني، وقد لا تلتزم الإدارة العليا بمناقشة ملاحظات المدقق الداخلي ولا تعمل على الأخذ بها، مما يوصل رسالة إلى المدققين الداخليين بأن الإدارة العليا لا تدرك أهمية وفاعلية تقرير المدقق الداخلي، ولا تسعى الإدارة العليا بالقدر الكافي إلى تعزيز مبدأ الشفافية في عرض وتطبيق الأنظمة والقوانين على كافة المستويات الإدارية، مما يخلّ بعمل الإدارة العليا على مكافحة الفساد المالي والإداري بشتى صوره ومظاهره وأساليبه. لذا ينبغي على الإدارة العليا تقديم المزيد من الدعم الإداري المباشر لوحدة التدقيق الداخلي لتمكينه من القيام بمهام عمله وأنشطته الرقابية في الجهة الحكومية.

وقد خلصت نتائج أسئلة المقابلات الشخصية مع مديري وحدات التدقيق الداخلي إلى أن مظاهر الدعم الإداري تتجلى من خلال: الاهتمام باستقلالية وحدة التدقيق الداخلي، عدم وضع العوائق أمام رفع تقارير التدقيق الداخلي، الدعم المالي والإداري وترسيخ أهمية وحدة التدقيق في المنظمة، تخصيص إدارة للرقابة والتدقيق الداخلي، توفير مدققين داخليين مؤهلين، إيجاد مسارات وظيفية لتطور المدققين الداخليين، منح الرواتب والمزايا، توفير التدريب المتخصص، مناقشة تقارير التدقيق الداخلي والأخذ بالتوصيات، تعديل النظم واللوائح لتتواءم مع متطلبات وقواعد التدقيق الداخلي، وضع قواعد وأسس الثواب والعقاب بناء على نتائج التدقيق الداخلي، حماية فريق التدقيق الداخلي من تجاوزات كبار الموظفين.

وفي ذات الوقت ذكروا وجود تحديات أمام وحدات التدقيق الداخلي الحكومي أهمها مخاطر تهدد استقلالية المدقق الداخلي، ونقص الكفاءات ومحدودية الخبرات اللازمة، وجود نقص في الوعي بأهمية عمل وأهداف التدقيق الداخلي، الدوران الوظيفي للكفاءات من المدققين الداخليين، نقص الموارد المادية، عدم كفاية

برامج تأهيل وتدريب المدققين الداخليين، عدم الأخذ بنتائج تقارير التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا، عدم تعاون الوحدات التنظيمية مع المدققين الداخليين.

وقد تقدم في الإطار النظري بحث عامل دعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي والمدققين، وتم تناول الأدوار من خلال وظائف الإدارة، التخطيط والتنظيم والتوجيه والقيادة والتحفيز والرقابة، ويتمثل الدعم الإداري لوحدة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا بمجموع الأنشطة التي يقوم بها رأس الهرم القيادي في المؤسسة لتعزيز مكانة وأهمية وحدة التدقيق الداخلي لضمان موافقة أهداف وحدة التدقيق الداخلي مع أهداف المؤسسة، حتى تتمكن من تقديم أقصى جهد فاعل لمصلحة المؤسسة. وبالتالي فإن ضعف تأثير الدعم الإداري المتحصل عليه من نتائج تحليل استبانة البحث يعزى إلى عدم اقتناع المستبانين بمستوى جهود دعم الإدارات العليا لوحدة التدقيق الداخلي، إلا في حدود تلبية متطلبات تطبيق المعايير الدولية.

الفرضية الثانية (ب): نصت الفرضية الثانية (ب) على أنه يوجد أثر ذا دلالة إحصائية لمتغير الثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في امارة دبي (H2b).

ولكن من خلال الشكل رقم (5,22) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (5,35) يلاحظ أن المؤشرات تدل على أن الثقافة التنظيمية ليس لها دلالة إحصائية وأثرها في فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في دبي ضعيف. فقد بلغ حجم تأثير الثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي (0.032) بمعنى أن أي زيادة في دعم الإدارة العليا يؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي بمقدار (0.032) وحدة فقط، وهو تأثير ضعيف جدا. حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (0.381) وهي أصغر من قيمة المحك (1.964) وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.703) أي ليست ذات دلالة معنوية إحصائية، لأنها أعلى من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05)، رغم أن قيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.031) واتجاهها موجب، وهو ما يعني أن الثقافة التنظيمية في بيئة العمل لها دور ضعيف جدا في فاعلية التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية من وجهة نظر الباحثين.

ويتبين من خلال معالجة فقرات الاستبانة المتعلقة بقياس هذا العامل المستقل أنه تم حذف فقرتين لضعف ارتباطها بالمقياس، وهما " Q21 توجد بيئة عمل محفزة للرقابة وإدارة المخاطر في جهة العمل، و Q26 توافي جهة العمل جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية بكافة البيانات والمعلومات التي تتضمن بيانات مالية ومشاريع الحسابات الختامية والمستندات المتعلقة بها"، بمعنى أن العينة المبحوثة لا تتفق على وجود بيئة

عمل محفزة للرقابة، ولا تتعاون الإدارة العليا بشكل كاف مع جهاز الرقابة الحكومية الخارجية، بما يعزز مكانة وقوة المدقق الداخلي في مواجهة الضغوط التي يتعرض لها.

وربطا بنتائج الدراسات السابقة في هذا المجال، التي بينت أن عامل الثقافة التنظيمية له أثره في فاعلية التدقيق الداخلي، وتوصلت الدراسات السابقة إلى نتائج بشأن العوامل التي تركز عليها الثقافة التنظيمية للمؤسسات الناجحة وأهمها: جماعية العمل المؤسسي لتحقيق انتاجية مرتفعة وتوفير جو الانتماء والنشاط والرضا، البحث عن التميز في الأداء، سياسة الابتكار والإبداع في المؤسسة، احترام الوقت والانضباط في العمل، كما توصلت دراسات أخرى إلى أن بحث التدقيق الداخلي يحتاج إلى قياس الممارسات من الجهات الرقابية العليا ومن الجهات الخاضعة لرقابتها للوصول إلى نقاط عمل مشتركة.

ومن الدراسات السابقة التي تناولت جانبا في الثقافة التنظيمية دراسة (بشناق، 2020) حيث توصلت إلى أن وجود بيئة الرقابة الداخلية في المصارف التجارية يسمح لمدقق الحسابات باكتشاف خطر الغش الحاصل من قبل الإدارة، إن الرقابة الداخلية تقوم على تقويم الخطر المحيط بالمصارف التجارية، إن أعمال الرقابة الداخلية تنصدي للخطر الذي يحول دون الوصول إلى أهداف المصرف، إن وجود الرقابة الداخلية في المصارف التجارية يؤدي إلى صحة ودقة المعلومات المقدمة، كفاءة العمليات، والتقييد بالأنظمة والقوانين الموضوعة، وكذلك (الحصاونة، 2019) توصلت إلى أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وكشف عمليات غسيل الأموال في المصارف الأردنية، هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وكشف عمليات غسيل الأموال في المصارف الأردنية، يوجد عوامل تؤثر في طبيعة ومدى ضوابط الرقابة الداخلية الخاصة باكتشاف ومنع عمليات غسيل الأموال في المصارف الأردنية (ومن هذه العوامل: حجم العمليات المصرفية ومقدارها، طبيعة عميل البنك، تكلفة إجراءات الرقابة الداخلية ومدى الإجراءات، فلسفة الإدارة وتوجهات الإدارة المتعلقة بمكافحة غسيل الأموال، ومن جانبها توصلت (قطب، 2019) إلى أنه يوجد أثر احصائي ذو دلالة على نجاح تطبيق أنظمة المعلومات المحاسبية في القطاع المصرفي التجاري، يوجد أثر ذو دلالة احصائية على نجاح تطبيق نظام الرقابة الداخلية المتبعة في القطاع المصرفي التجاري، يوجد أثر ذو دلالة احصائية على أثر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية في فاعلية الرقابة الداخلية. دراسة (جابريني، 2013) وقد توصل إلى أن التدقيق الداخلي للحسابات داخل المدن لا يبدو أن لها تأثير جوهري على أنظمة حوكمتها عند قياسها باستخدام نتائج تدقيقاتهم السنوية المستقلة، ودراسة (القاسم وصالح، 2016) قد وجد أن تطبيق الرقابة الداخلية يؤثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية، ولها تأثير معنوي على العاملين في هذه الشركات، ودراسة (فلاق، 2011) تبين له أن التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية

الجزائرية يمارس دورا هاما فيما يتعلق بمتطلبات شهادة الآيزو كنظام إدارة الجودة، ودراسة (الزعي، 2014) توصل إلى وجود علاقة ايجابية بين التعرف على وظيفة التدقيق الداخلي وبين فاعليتها، وأيضا (يزيد وأسماء، 2016) توصلت دراستهما إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة احصائية على أهمية التدقيق الداخلي في دعم متطلبات الحوكمة، وأن وظيفة التدقيق الداخلي تضيف قيمة للمؤسسة، وكذلك دراسة (العاني والعزاوي، 2010) فكانت النتائج أن التدقيق الداخلي يضيف قيمة للشركة لتوفير المعلومات للإدارة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والمخاطر ومدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات، ولكن وجدوا قصورا في اطلاع المدققين الداخليين على المعايير الدولية التي تخص التدقيق أو المحاسبة و اكتفاؤهم بالمعايير المحلية، ودراسة (عبدالله، 2014) فكانت لها نتائج متعددة أهمها: أن وظيفة التدقيق الداخلي لها نطاق أكثر قدرة على تغطية مجالات مخاطر محددة وجميع عمليات الأعمال التي تؤثر بشكل عام على الحوكمة، ترتبط المستويات العالية لأداء التدقيق الداخلي بزيادة التوصيات لتحسين عناصر الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات. وجاءت نتائج دراسة (الشمراي، 2013) بنتائج غاية في الأهمية، فتوصلت الدراسة إلى أن العوامل التي تساعد هيئة النزاهة في أداء دورها سرعة البت في قضايا الفساد المالي، والحد من بقاء المسؤولين في مناصبهم لفترات طويلة، وعقد المؤتمرات والندوات ونشر الوعي لتعزيز مبدأ الشفافية في القطاع الحكومي. ودراسة (صوالحة وآخرون، 2013) كانت نتائجها مؤكدة على أن هناك حاجة ملحة لتحديث طرق الرقابة التي تقوم بها جهات الرقابة العليا، هناك علاقة بين التشغيل الإلكتروني وطرق الرقابة الحديثة والتخطيط الاستراتيجي لجهات الرقابة العليا، وكانت دراسة (لظن، 2016) تمخضت عن نتائج مهمة مثل غياب اللوائح المنظمة لأداء التدقيق الداخلي للقيام بدوره في تقويم ادارة المخاطر في القطاعات الحكومية في قطاع غزة، ضعف الدور الفاعل للتدقيق الداخلي في تحديد مخاطر البيئة الداخلية ووضع الأهداف في القطاعات الحكومية، غياب الدور الفاعل للتدقيق الداخلي في مراجعة التقنيات المستخدمة بتحديد المخاطر والفرص والتقييم والاستجابة للمخاطر التي يتعرض لها القطاع الحكومي، لا يتم القيام بإجراءات التدقيق الداخلي اللازمة للتأكد من وجود خطة للطوارئ تشمل كافة المخاطر ومراجعتها بشكل مستمر، غالبية القطاعات الحكومية تفتقر لدائرة التدقيق الداخلي حيث تضم دوائر مالية أو رقابة داخلية فقط، فاعلية دور التدقيق الداخلي بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة على القطاع الحكومي، ضعف فاعلية نظام الابلاغ المالي فيما يخص إدارة المخاطر، لا يوجد دور فعال للتدقيق الداخلي في تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتقييمات الأنشطة التشغيلية، عدم قدرة القطاع الحكومي على تحليل وتقييم مخاطر أعماله وخلق أنظمة رقابة فعالة لتجنب هذه المخاطر، لا يوجد دور فعال للتدقيق الداخلي في المراقبة والمتابعة لإدارة المخاطر في القطاعات الحكومية.

فبتبين ضرورة قيام جهاز الرقابة المالية الحكومي في إمارة دبي ببذل المزيد من الجهد للوصول إلى تفاصيل العمل في الجهات الحكومية الخاضعة لرقابته للتحقق من مصداقية تقارير المدققين الداخليين وأنها تغطي كافة الملاحظات والأخطاء الجوهرية المرصودة. وبما أن نتائج الفرضية جاءت دالة على ضعف العلاقة بين المتغير المستقل (الثقافة التنظيمية) والمتغير التابع (فاعلية التدقيق الداخلي) فمرد ذلك إلى عدم قناعة العينة المبحوثة بوجود ثقافة تنظيمية كافية لتعزز من مكانة وأهمية المدقق الداخلي وتدعم أنشطة التدقيق الداخلي في مواجهة الضغوط والتحديات والمتطلبات، ونتيجة هذه الفرضية متسقة مع نتائج العديد من الدراسات السابقة التي تم عرض خلاصتها أعلاه.

ويستخلص من النتائج الوصفية لأثر متغير الثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي، وتفسير أسباب ضعف التأثير المباشر على فاعلية التدقيق الداخلي، بأن جهة العمل لا تطبق ممارسات الإدارة السليمة وضمنان المساءلة الفعالة، ولا توجد بيئة عمل محفزة للرقابة وإدارة المخاطر في جهة العمل، وقد يكون هناك تجاوز في القرارات والإجراءات الإدارية في جهة العمل على التشريعات المعمول بها في إمارة دبي، ومثل ذلك قد لا ينسجم عمل الإدارة بالنزاهة عند تطبيقها للقوانين والأوامر المالية والإدارية.

وهناك بعد آخر في منظومة التدقيق الداخلي ألا وهو الصلة بينها وبين جهاز الرقابة الحكومية، فالعينة المبحوثة لم تتفق على أنه يتم السماح لموظفي جهاز الرقابة المالية الحكومية بفحص وتقييم أنظمة الرقابة، وأنه لا يتم تزويد جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية بالمستندات والسجلات وأي أوراق أو معلومات لازمة لأعمال التدقيق، وأن جهات العمل لا توافي جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية بكافة البيانات والمعلومات التي تتضمن بيانات مالية ومشاريع الحسابات الختامية والمستندات المتعلقة بها، ولا ترصد كافة المخالفات المالية والإدارية التي ترتكب في جهة العمل ويخطر بها جهاز الرقابة المالية الحكومية الخارجية، بالإضافة إلى نقاط ضعف في إجراءات الرقابة في هذه الجهات الحكومية التي لا يوجد لديها مصفوفة تفويض الصلاحيات الممنوحة للموظفين في جهة العمل وفق قرارات صادرة ومعتمدة. كما أنه لم تعزز الجهات الحكومية وجود بيئة عمل محفزة للرقابة وإدارة المخاطر لديها تساعد المدققين الداخليين على أداء مهام عملهم. مما ينبغي على الجهات الحكومية في إمارة دبي أن تأخذ بعين الاعتبار هذه النقاط الهامة في البيئة التنظيمية لديها بما يدعم الأنشطة التي تقوم بها وحدات التدقيق الداخلي.

ومن نتائج تحليل أسئلة المقابلات الشخصية مع مديري وحدات التدقيق الداخلي حول تأثير الثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي كونها تجعل الإدارة العليا ترى الفوائد من نتائج نشاط التدقيق الداخلي، والثقافة التنظيمية تعزز أهمية وحدة التدقيق الداخلي لدى كافة القطاعات التنظيمية، زيادة

الثقافة التنظيمية يعزز دور التدقيق الداخلي، وجود الثقافة التنظيمية يحقق مكانة عالية للتدقيق ويعزز حياديته وموضوعيته، إهمال الثقافة التنظيمية ينزل بمستوى وحدة التدقيق الداخلي إلى بقية الوحدات العادية، ارتفاع الثقافة التنظيمية يقلل مخاطر الاحتيال والخطأ، توجه الثقافة التنظيمية مهام التدقيق الداخلي نحو الأهداف الكبرى للمنظمة وتحقيق قيمة إضافية، الثقافة التنظيمية تحسّن من الأداء العام للمدققين الداخليين.

ومن مظاهر الثقافة التنظيمية: حرص الإدارة العليا على قوة العمليات التشغيلية المالية أساساً، فصل المهام والسلطات، نشر الوعي بأهمية التدقيق الداخلي وتكثيف الدورات التدريبية، الالتزام بمعايير النزاهة والانضباط في عمل الإدارة العليا، الاهتمام بالعنصر البشري من المدققين الداخليين والاستثمار فيهم وصياغة القوانين واللوائح لتحفيزهم.

ولكن تواجههم تحديات وجود نقص في الوعي بأهمية عمل وأهداف التدقيق الداخلي، عدم تعاون الوحدات التنظيمية مع المدققين الداخليين.

وربطا بالمستخلص من بحث أهمية الثقافة التنظيمية في الإطار النظري والذي أكد على أهمية دور الإدارة العليا في بناء ثقافة تنظيمية قوية تشجع على الإنتاج والتحسين والانضباط، فهي بحاجة إلى وسائل تعينها على تحقيق هذه الأهداف من خلال وضع نظام للحوافز لتشجيع الموظفين على السلوك الإيجابي، من خلال عنصر الثقافة التنظيمية، وضوح الأدوار أو تداخلها وزدواجها من خلال الهيكل التنظيمي المناسب، خطوط السلطة واضحة، نطاق الإشراف، المركزية واللامركزية / مسؤولية اتخاذ القرارات، الاتصالات الإدارية، الرقابة الإدارية، التفويض، إجراءات العمل، لجان وفرق العمل، المكافآت والعقوبات، الرضا الوظيفي، تدريب الموظفين والتطوير الإداري.

الفرضية الثالثة (أ): تنص الفرضية الثالثة (أ) على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للصفات الشخصية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في القطاع الحكومي في إمارة دبي (H3a).

فمن خلال الشكل رقم (5,22) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (5,35) يلاحظ أن المؤشرات تدل على وجود تأثير إيجابي بين الصفات الشخصية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال علاقة التوسط بالالتزام بمعايير التدقيق الداخلي، فقد بلغ حجم تأثير الصفات والقيم الشخصية للمدقق

الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال العلاقة الوسيطة (0.193) بمعنى أن أي زيادة في مستوى الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي يؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي من خلال علاقة التوسط بالالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي بمقدار (0.193) وحدة.

وعلى ضوء مخرجات برنامج أموس تقبل هذه الفرضية باعتبارها كانت ذات دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (3.452) وهي أكبر من قيمة المحك (1.964) وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.000) أي ذات دلالة معنوية إحصائية، وقل من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05) وقيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.188) واتجاهها موجب مما يؤكد بأن زيادة الاهتمام بالصفات والقيم الشخصية للمدققين الداخليين يؤدي إلى ارتفاع فاعلية التدقيق الداخلي من خلال زيادة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي.

وهذا يتسق مع ما توصلت إليه نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال، والتي بينت أهمية عامل الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي، وضرورة التركيز على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المنظمات الحكومية. خاصة في شأن المؤهلات والصفات الشخصية والخبرات لدى المدققين الداخليين، ومنها التعليم حيث يجب أن يكون المدقق حاصلاً على شهادة جامعية في مجال المحاسبة، التدقيق، المالية، إدارة الأعمال أو أي تخصص ملائم آخر يعزز كفاءته في إجراء التدقيق الداخلي. وأن تكون لديه الخبرة العملية والوظيفية تؤهله لأداء مجموعة من أنشطة التدقيق، وتكون لديه مجموعة من السمات الشخصية يتحلى بها المدقق ويحافظ على أعلى معايير السلوك والأخلاق، ومنها الأمانة والنزاهة اللتان لا يرقى إليهما الشك. ومن الطبيعي أن يجوز موظفوا الحكومة، لاسيما المدققين الداخليين الذين يطلعون بشكلٍ دوري على معلوماتٍ حساسة، على ثقة المواطن الذي يفترض فيهم النزاهة.

ومن الدراسات التي تناولت أثر الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي، دراسة (العاني والعزاوي، 2010) فقد وجدوا قصوراً في اطلاع المدققين الداخليين على المعايير الدولية التي تخص التدقيق أو المحاسبة و اكتفاؤهم بالمعايير المحلية، ودراسة (محمد، 2014) والتي وجدت علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير المبادئ والمسؤوليات للتدقيق الداخلي، وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة، ودراسة (الرواي وشحروري، 1999) فرصت أن درجة تطبيق البنوك التجارية الأردنية لمعايير التدقيق الداخلي مقبولة نسبياً، مع ضعف في بعض العناصر، ومن الدراسات التي أظهرت نتائج متغايرة هي دراسة (محمد، 2017) فكانت نتائج متعدد أهمها: لا توجد

علاقة إيجابية بين معايير المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، توجد علاقة إيجابية بين معايير المراجعة الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات، توجد علاقة إيجابية بين مبادئ حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية.

وعلى الرغم من كل ما تقدم من نتائج الدراسات السابقة إلا أن اللافت للنظر أن متغير الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي له أثر مباشر واضح على فاعلية التدقيق الداخلي كما هو الحال في حال توسط متغير الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي، مما يدل على قبول هذه الفرضية من قبل الباحثين.

ويستخلص من النتائج الوصفية لأثر متغير الصفات الشخصية للمدقق الداخلي، أنه يمكن تفسير نتائج التأثير الإيجابي عند توسط متغير الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وأن هذا التأثير ازداد بعلاقة التوسط، مما يعزز الدور الإيجابي للمعايير الدولية في اهتمام الجهات الحكومية في إمارة دبي على اتباع وتطبيق المتطلبات المعيارية في معايير الصفات المطلوبة للمدققين الداخليين وعند تعيينهم وتدريبهم وتمكينهم بالضوابط الرقابية والفنية الإلكترونية، وتنمية المهارات الشخصية للمدققين مما يزيد من كفاءتهم في مواجهة التحديات والمخاطر المرتبطة بنشاط جهة العمل، وحتى يتمكن المدققون من خلال مهاراتهم تمييز مجالات الخطأ والتلاعب.

وقد أكدت نتائج تحليل أسئلة المقابلات المباشرة مع عدد من مديري وحدات التدقيق الداخلي أن أهمية تطبيق المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي من حيث أنها تؤدي إلى المحافظة على أهم مرتكزات التدقيق لدى المدققين الداخليين مثل الحيادية الموضوعية والاستقلالية، وتطبيق المعايير يضمن توافر المعارف والمهارات اللازمة في المدقق الداخلي عند التعيين.

ولكن يوجد التزام نسبي في تطبيق المعايير الدولية، وتحتاج الجهات الحكومية إلى معايير دولية تناسب القطاع الخدمي وليس الربحي، الشهادات المهنية مثل CPA و CIA ليست مطلباً ضرورياً للمدقق الداخلي في القطاع الحكومي لاختلاف أهداف القطاع العام عن الخاص، يصبح التدقيق الداخلي أكثر فاعلية بعد تطبيق المعايير الدولية، والتدقيق الداخلي المبني على المعايير الدولية أفضل من التدقيق المبني على الاجتهادات الشخصية أو المكتسبة من ممارسات سابقة.

الفرضية الثالثة (ب): نصت الفرضية الثالثة (ب) على أنه يوجد أثر ذا دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في القطاع الحكومي في إمارة دبي (H3b).

فمن خلال الشكل رقم (5,22) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (5,35) يلاحظ أن المؤشرات تدل على وجود تأثير إيجابي بين دعم الإدارة العليا على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال علاقة التوسط بالالتزام بمعايير التدقيق الداخلي، فقد بلغ حجم تأثير الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال العلاقة الوسيطة (0.12) بمعنى أن أي زيادة في مستوى دعم الإدارة العليا يؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي من خلال علاقة التوسط بالالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي بمقدار (0.12) وحدة.

وعلى ضوء مخرجات برنامج أموس تقبل هذه الفرضية باعتبارها كانت ذات دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (2.217) وهي أكبر من قيمة المحك (1.964) وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.027) أي ذات دلالة معنوية إحصائية، وقل من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05) وقيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.139) واتجاهها موجب مما يؤكد بأن زيادة دعم الإدارة العليا للمدققين الداخليين يؤدي إلى ارتفاع فاعلية التدقيق الداخلي من خلال زيادة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي.

ونتيجة الفرضية متفقة مع ما توصلت إليه نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال، والتي بينت أهمية عامل الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي، وضرورة التركيز على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المنظمات الحكومية. كما توصلت بعض الدراسات السابقة إلى وجود دعم من الإدارة العليا للتدقيق الداخلي من خلال إنشاء وحدات مستقلة للتدقيق الداخلي بالإضافة إلى تبعية أقسام التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية إلى دائرة المالية المركزية أو دائرة الرقابة المالية الحكومية المركزية، ولكن لم يتضح دور الإدارة العليا في تطوير أقسام التدقيق الداخلي من خلال خطط التدريب السنوي المهني المتخصص.

ويستخلص من النتائج الوصفية لأثر متغير دعم الإدارة العليا على فاعلية التدقيق الداخلي، ما يفسر أسباب تحسّن التأثير غير المباشر من خلال علاقة التوسط لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، بأن الجهات الحكومية في إمارة دبي وتلبية لمتطلبات المعايير الدولية تسعى إلى تعزيز استقلالية المدقق الداخلي من خلال إنشاء وحدات تنظيمية للتدقيق الداخلي وأن يكون ارتباطها مع مجلس الإدارة أو الإدارة العليا

في الجهة الحكومية، وأن تحدّ الإدارة العليا من تدخلاتها في أعمال ونتائج نشاط التدقيق الداخلي بحيث تعطى الحرية الكافية للمدققين الداخليين في رصد الأنشطة المخالفة للأنظمة والقوانين، وأن تقوم الإدارة العليا بمناقشة تقارير المدققين الداخليين وملاحظاتهم وأن تعمل على الأخذ بها لتصحيح مسار العمل في الجهات الحكومية، وكلما سعت الإدارة العليا إلى تعزيز مبدأ الشفافية في عرض وتطبيق الأنظمة والقوانين على كافة المستويات الإدارية كلما ارتفعت وازدادت فاعلية أنشطة التدقيق الداخلي، وسينعكس ذلك على قوة الجهة الحكومية في مكافحة الفساد المالي والإداري الذي يقع أو قد يقع من قبل الوحدات التنظيمية والموظفين.

وقد أكدت نتائج تحليل أسئلة المقابلات المباشرة مع عدد من مديري وحدات التدقيق الداخلي أن أهمية تطبيق المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي من حيث أنها تؤدي إلى حوكمة عملية التدقيق الداخلي، ذاتها وتؤدي إلى فاعلية التدقيق الداخلي، وحسن استغلال الوقت، والطريق نحو تميز التدقيق الداخلي، وتطبيقها يوضح دور المدقق الداخلي في تطوير المنظمة.

الفرضية الثالثة (ج): وتنص على أنه يوجد أثر ذا دلالة إحصائية للثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في القطاع الحكومي في إمارة دبي (H3c)

فمن خلال الشكل رقم (5,22) وجدول مخرجات برنامج أموس رقم (5,35) يلاحظ أن المؤشرات تدل على وجود تأثير إيجابي للثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال علاقة التوسط بالالتزام بمعايير التدقيق الداخلي، فقد بلغ حجم تأثير الثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي من خلال العلاقة الوسيطة (0.611) بمعنى أن أي زيادة في مستوى الثقافة التنظيمية يؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق الداخلي من خلال علاقة التوسط بالالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي بمقدار (0.611) وحدة.

وعلى ضوء مخرجات برنامج أموس تقبل هذه الفرضية باعتبارها كانت ذات دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة النسبة الحرجة (CR) تساوي (8.892) وهي أكبر من قيمة المحك (1.964) وقيمة مستوى الدلالة (P) يساوي (0.000) أي ذات دلالة معنوية إحصائية، وقل من قيمة المحك للدلالة المعنوية (0.05) وقيمة معامل المسار أو التقديرات المعيارية تساوي (0.685) واتجاهها موجب مما يؤكد بأن زيادة مستوى الثقافة التنظيمية للجهة الحكومية يؤدي إلى ارتفاع فاعلية التدقيق الداخلي من خلال زيادة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في إمارة دبي.

وبالمقارنة مع ماتوصلت إليه نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال مثل دراسة (أبكر وعثمان . 2019) فقد توصلنا إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الخدمات الاستشارية التي تقدمها المراجعة الداخلية وفاعلية أداء معاملات الحكومة الالكترونية، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين قيام المراجعة الداخلية بخدمات التأكيد وفاعلية أداء معاملات الحكومة الالكترونية، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور المراجعة الداخلية في دعم إدارة المخاطر وفاعلية أداء معاملات الحكومة الالكترونية، وتسهم المراجعة الداخلية في التطوير المستمر لأداء العاملين وتساعد في زيادة كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية، كما توصل الباحثان (زرور وعيسوي . 2019) إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية على أن التدقيق الداخلي مفهوم حديث توسع نطاقه ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء مما يساهم في إضفاء المصدقية على تقرير المدقق الخارجي، يوجد أثر للتدقيق الداخلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي، يساهم التدقيق الداخلي في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي. وفي دراسة (القباطي . 2019) تبين وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين خصائص الشك المهني سواء بالبيئة الخارجية وبين تحسين جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق، وعلاقة ارتباط طردية بين المتغيرات المستقلة (سمات الشك المهني، الخبرة والتخصص الصناعي، وحوافز المدقق) وبين المتغير التابع جودة الأحكام المهنية، كما توجد علاقة معنوية طردية بين تحليل مخاطر أعمال العميل وبين جودة الأحكام المهنية، وتوجد علاقة معنوية طردية بين خصائص الشك المهني وبين تحليل مخاطر أعمال العميل. (النعامي وآخرون، 2013) توصلوا إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية على الدور الواضح لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بصورة جديّة في هيئات الحكم المحلي في السلطة الفلسطينية، ودراسة (محمد، 2014) والتي وجدت علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير المبادئ والمسؤوليات للتدقيق الداخلي، وبين مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة، والتي بيّنت أهمية عامل الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على فاعلية التدقيق الداخلي، وضرورة التركيز على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المنظمات الحكومية. والمناهج الحديثة تنظر إلى عمليات التدقيق الداخلي على أنها تشمل قضايا تحليل التكلفة والعائد، واستخدام الموارد ونشرها، ومسائل الملاءمة وفاعلية الإدارة، ويؤدي نظام التدقيق الداخلي الفعال إلى تحسين المساءلة والممارسات الأخلاقية والمهنية وإدارة المخاطر الفعالة وتحسين جودة المخرجات ودعم اتخاذ القرار وتتبع الأداء من خلال قيام الإدارة بتحديد المخاطر والاستراتيجيات لتجنبها بالتشاور مع التدقيق الداخلي.

ويستخلص من النتائج الوصفية لتأثير متغير الثقافة التنظيمية على فاعلية التدقيق الداخلي، ما يفسر أسباب تحسّن التأثير غير المباشر من خلال علاقة التوسط لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، بأن الجهات الحكومية في إمارة دبي وتلبية لمتطلبات المعايير الدولية تسعى إلى تطبيق ممارسات الإدارة السليمة وضمان المساءلة الفعالة، وأنها تسعى إلى إيجاد بيئة عمل محفزة للرقابة وإدارة المخاطر في جهة العمل، وتبذل ما يجعلها تلتزم بالتشريعات المعمول بها في إمارة دبي من خلال القرارات والإجراءات الإدارية التي تصدرها جهة العمل، وهذا سيقودها إلى العمل بنزاهة عند تطبيقها للقوانين والأوامر المالية والإدارية.

وقد أكدت نتائج تحليل أسئلة المقابلات المباشرة مع عدد من مديري وحدات التدقيق الداخلي أن أهمية تطبيق المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي في أنها تعطي المكانة الصحيحة لوحدة التدقيق الداخلي وتعرف بقيمة القطاعات بنشاط التدقيق الداخلي، مما يقلل من المخاطر المحيطة بالجهات الحكومية.

5,11 نوع الوساطة

تعتبر المتغيرات الوسيطة في البحث العلمي أحد أنواع المتغيرات ذات الدور الثانوي في البحوث العلمية، حيث نجد أن المتغير الوسيط يقوم بدور الوساطة ما بين المتغيرات الداخلية والخارجية، وبهذا فإن المتغير الوسيط يساعد في تمرير التأثيرات في العلاقات بين المتغيرات التابعة والمتغيرات الوسيطة. ويؤدي المتغير الوسيط دوراً غير مباشر، حيث ينتقل التأثير من المتغير المستقل إلى المتغير التابع عن طريق متغير ثالث، وقد تكون الوساطة كلية أو جزئية، كما أن الوساطة قد تكون وساطة بسيطة تحوي على متغير وسيط واحد، أو تكون سلسلة من الوسطاء التي تحوي على أكثر من متغير وسيط. وتحقق الوساطة الجزئية عندما تكون العلاقة بين المتغيرات الخارجية (المستقلة) والمتغيرات الداخلية (التابعة) ذات دلالة إحصائية، ويسهم التوسط في العلاقة بين المتغيرين إسهاماً واضحاً في تقليل مقدار تأثير علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع بنسبة معينة من مقدار التأثير المباشر في حال عدم وجود المتغير الوسيط. بينما نجد أن الوساطة الكلية تتحقق في حالتين هما: أن يكون التأثير غير المباشر أكبر من التأثير المباشر، والحالة الثانية، عندما تغير الدلالة الإحصائية، أي أن P تكون غير دالة إحصائياً (Baron, & Kenny, 1986). والجدول التالي يظهر نتائج التأثيرات المباشرة وغير المباشرة ونوع الوساطة في فرضيات هذه الدراسة.

الجدول رقم 5،38: نتائج اختبار فرضيات الدراسة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

العلاقة	التأثير المباشر	التأثير مع التوسيط	نوع التوسيط
الصفات الشخصية للمدقق الداخلي	0.369 (0.000)	0.281 (0.000)	وساطة جزئية
دعم الإدارة العليا	0.056 (0.476)	0.125 (0.02)	وساطة كلية
الثقافة التنظيمية	0.032 (0.915)	0.529 (0.00)	وساطة كلية

من الجداول رقم 5،38، نجد بأن علاقة التأثير بين الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي كمتغير مستقل وبين فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي كمتغير تابع في ظل توسط الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية للعلاقة بينهما كانت ذات دلالة إحصائية، وأسهم التوسط في العلاقة بين المتغيرين إسهاماً واضحاً في تقليل مقدار تأثير علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع من نسبة 37% هي مقدار التأثير المباشر الذي لا يزال دال إحصائياً إلى نسبة 28% وهو مقدار التأثير غير المباشر، وهذا يعني أنه عند توسط الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية فإن تأثير الصفات والقيم الشخصية للمدقق الداخلي في فاعلية التدقيق الداخلي تقل بما مقداره 9%.

بينما نجد أن علاقة التأثير بين دعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي كمتغير مستقل وبين فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي كمتغير تابع في ظل توسط الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية للعلاقة بينهما كانت ذات دلالة إحصائية، وأسهم التوسط في العلاقة بين المتغيرين إسهاماً واضحاً في زيادة مقدار تأثير علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع من نسبة 06% هي مقدار التأثير المباشر الذي يعتبر ضعيف إحصائياً إلى نسبة 125% وهو مقدار التأثير غير المباشر، وهذا يعني أنه عند توسط الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية فإن تأثير دعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي في فاعلية التدقيق الداخلي تزيد بما مقداره 07%. ويلاحظ هنا بأن التأثير غير المباشر أكبر من التأثير المباشر وتغيرت الدلالة الإحصائية أي أن P لم تكن ذات دلالة إحصائية.

ونشاهد في الجدول أيضاً أن علاقة التأثير بين الثقافة التنظيمية كمتغير مستقل وبين فاعلية التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي كمتغير تابع في ظل توسط الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية كانت ذات دلالة إحصائية، وأسهم التوسط في العلاقة بين المتغيرين إسهاماً واضحاً في زيادة مقدار تأثير علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع من نسبة 03% هي مقدار التأثير المباشر الذي يعتبر ضعيف إحصائياً إلى نسبة 53% وهو مقدار التأثير غير المباشر، وهذا يعني أنه عند توسط الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي

الدولية فإن تأثير الثقافة التنظيمية في فاعلية التدقيق الداخلي تزيد بما مقداره 50%. ويلاحظ هنا بأن التأثير غير المباشر أكبر من التأثير المباشر وتغيرت الدلالة الإحصائية أي أن P لم تكن دالة إحصائياً.

5,12 ملخص الفصل:

تضمن هذا الفصل التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة، وذلك باستخدام العديد من الأساليب والأدوات الإحصائية، بدأت بتحليل وصفي للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، ومن ثم تحليل وصفي كامل لمتغيرات الدراسة اعتماداً على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية والدلالة المعنوية، وبعد أن تم التأكد من التوزيع الطبيعي والثبات لكافة متغيرات وبيانات الدراسة، تم استخدام التحليل العملي التوكيدي (CFA) لتحليل كل متغير من متغيرات الدراسة على حدة، مع دراسة بعض المؤشرات المتعلقة به كالصدق التقاربي والتمييزي، تلي ذلك إجراءات التحليل باستخدام المعادلة البنائية (SEM) وذلك عبر اختبار صدق نموذج القياس من خلال التحليل العملي التوكيدي (CFA)، واختبار النموذج البنائي باستخدام النمذجة البنائية (SEM)، وذلك لغرض اختبار فرضيات الدراسة وتقييم علاقاتها.