

(( مدى الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية في هيئة التعليم التقني - دراسة ميدانية في بعض المعاهد ))

م.م. جعفر عبدالكريم هادي البلداوي

هيئة التعليم التقني - معهد الإدارة التقني

### المستخلص :

يهدف الباحث من خلال بحثه الى توصيف عناصر الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية وقياس وتحليل مدى الالتزام بتلك العناصر في هيئة التعليم التقني من خلال عينة مختارة تضمنت ثلاثة معاهد ( معهد الادارة التقني ومعهد اعداد المتدربين ومعهد التكنولوجيا ) .واستخدم الباحث منهج التحليل الوصفي حيث استخدمت الاستبانة لجمع المعلومات اللازمة واخضعت للتحليل باستخدام الاساليب الاحصائية الوصفية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري ، وخلص البحث الى مجموعة من النتائج منها هناك التزام بعناصر الرقابة الداخلية في هيئة التعليم التقني ولكن ليس بشكل كبير وان اكثر المعاهد التزاما هو معهد التكنولوجيا ثم معهد الادارة التقني واخيرا معهد اعداد المدربين ، وفي ضوء نتائج البحث قدم الباحث بعض التوصيات منها ضرورة اهتمام الهيئة بالتطورات الحديثة في مجال الرقابة الداخلية وفقا للمعايير الدولية من خلال السياسات والإجراءات التي تتبناها.

### ABSTRACT:

Aimed at the researcher during his research to characterize the elements of internal control under the standards of the state and measurement and analysis of the extent to which those elements in the form of technical education through a selected sample included the three institutes (Institute of Directors Technical Institute for the preparation of the trainees and the Institute of Technology). The researcher used the method of analysis the descriptive terms used questionnaire to collect the necessary information and were subject to analysis using descriptive statistical

methods Kalost mean and standard deviation, and research found a set of conclusions, including a commitment to the elements of internal control in the form of technical education, but not significantly and more institutions committed to the Institute of Technology and Management Institute technical and finally Institute to prepare the trainees, In the light of the results of research the researcher presented some of the recommendations including the need to interest the recent developments in the field of internal control in accordance with international standards through policies and procedures to adopt.

#### المقدمــــــــــــــــة :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أية منظمة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح جميع الجهات المرتبطة بالمنظمة، بصفة عامة، حيث أنه يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية السليمة . إن توفر أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة يتطلب وجود مجموعة من العناصر الأساسية حددت بموجب المعايير الدولية بخمسة عناصر . انطلاقاً مما تقدم، اختار الباحث هذا الموضوع لاختبار مدى الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية في هيئة التعليم التقني .

أولاً: **مشكلة البحث** : أن مشكلة البحث تتلخص بضعف الإدراك لعناصر الرقابة الداخلية ، وكيفية توظيف الفرص المتاحة لتأسيس إجراءات رقابية كفوءة تساهم في تحسين الاداء الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات الاقتصادية . لذا فان البحث يحاول الاجابة على التساؤلات الآتية :-

س : ماهي عناصر الرقابة الداخلية في ضوء المعايير الدولية ؟

س : ماهي عناصر الرقابة الداخلية المطبقة في هيئة التعليم التقني ؟

**ثانيا : أهمية البحث** : من الواضح إن التطور التقني في العقود القليلة الماضية قد ترك بصمات جلية وواضحة على مجمل نتائج الأعمال، و تمثلت تلك البصمات في تسهيل انجاز المهام و تقليل الجهد و زيادة كفاءة الأداء، و قد صاحب التطور التقني مخاطر عديدة تطلبت من الإدارة ضرورة تصميم إجراءات رقابية تساهم في تسيير أنشطة منظماتها بطريقة فعالة و سليمة، و تؤكد على مدى الالتزام بسياساتها الإدارية ، و المحافظة على أصولها، و تؤمن توفير معلومات صحيحة، و تقلل من المخاطر المرتبطة بتنفيذ تلك الأنشطة .

**ثالثا: أهداف البحث : يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :**

- ١ توصيف عناصر الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدوليّة .
- ٢ قياس وتحليل مدى الالتزام بتلك العناصر في هيئة التعليم التقني .
- ٣ تقديم التوصيات التي من شأنها تعزيز اجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في المعاهد المبحوثة

**رابعا : فرضيات البحث** : **يتمّند البحث إلى الفرضية الرئيسية التي مفادها ( هناك التزام من قبل هيئة التعليم التقني بعناصر الرقابة الداخلية) وفرضيات فرعية تتمثل بـ :**

- هناك التزام من قبل هيئة التعليم التقني بعنصر مناخ الرقابة
  - هناك التزام من قبل هيئة التعليم التقني بعنصر نظم المعلومات والاتصالات
  - هناك التزام من قبل هيئة التعليم التقني بعنصر تحديد المخاطر
  - هناك التزام من قبل هيئة التعليم التقني بعنصر أنشطة الرقابة
  - هناك التزام من قبل هيئة التعليم التقني بعنصر السيطرة والمتابعة
- خامسا : وسائل البحث** : تم الاعتماد في الجانب النظري من الدراسة على الأدبيات المتعلقة بالموضوع و التي تم الحصول عليها عن طريق المكتبة و مواقع الانترنت . أما بالنسبة للجانب العملي فاستخدمت الاستبانة باعتبارها أكثر الوسائل شيوعا في فحص الرقابة الداخلية. وتم تصميمها لتتضمن خمسة محاور كل محور يرتبط باحد عناصر الرقابة الداخلية وقد تم قياس الصدق الظاهري للاستبانة

من خلال توزيعها على مجموعة من الاساتذة وممارسي مهنة التدقيق . ولقياس ثبات الاستبانة تم استخدام معامل الثبات (كرونباخ ألفا ) وقد بلغت قيمة الفا ٩٢.٢٧% وهي نسبة جيدة لكونها اعلى من النسبة المقبولة وهي ٦٠% .

الدراسات السابقة :

١- دراسة **Reading&Ratcliff (2002):تدقيق القوائم المالية ورقابة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات " Statement Audit"** أشارت هذه الدراسة إلى أن الأنظمة الالكترونية لا تحتاج إلا لعدد قليل من اجراءات الرقابة، التي تتم يدويا مثل التسويات التي تتم يدويا، و الفصل بين الوظائف. و هذا يعني أن هناك عدد قليل من اجراءات الرقابة اليدوية متاحة للمراجع، و أن معظم أنشطة الرقابة يجب دمجها في تطبيقات الأنظمة الالكترونية مثل التحقق من تفاصيل بطاقة الإئتمان الكترونيا و حماية الوصول إلى السجلات المحاسبية. مما يتطلب من المراجع تطوير أساليبه . كما أشارت الدراسة إلى أن أكبر اختلاف بين أساليب و أدوات المراجعة التقليدية و الوسائل التي يستخدمها برنامج تحليل البيانات الكترونيا ، هي القدرة على الوصول و تحليل جميع البيانات فبدلا من تقييم الرقابة و الاعتماد على العينات يمكن للمراجع فحص ١٠٠% من البيانات .

٢-دراسة الصفدي (٢٠٠٤) ، "استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة على جودة التعليم في المعاهد والجامعات " . كان لانتشار الحاسبات الإلكترونية وظهور النظم الإعلامية الجديدة وتطور شبكات المعلومات المحلية والعالمية دور فعال وأساسي في تطوير البرمجيات الحديثة الملائمة للرقابة على الجودة الإحصائية للأداء، وقد وضعت بع ض الجامعات العريقة تصميمات مختلفة لنظم الرقابة على أداء أعضاء هيئة التدريس، إلا أن هذه النظم أصبحت قاصرة عن أداء مهمتها بالصورة السريعة والكافية بسبب اللجوء إلى العمل اليدوي المطول والممل، لأن عمليات توزيع الاستثمارات بالصورة التقليدية أصبحت عملية بطيئة وغير كافية للحصول على النتائج بالسرعة والدقة المطلوبة، حيث يتم الحصول على نتائج البحث والتقويم بعد عدد من الفصول الدراسية المتأخرة وفي أحسن الأحوال بعد فصل دراسي كامل بسبب عدم استكمال بيانات الاستبيان أو بسبب صعوبة الإجراءات الحسابية وإدخال البيانات، وكذلك نجد في كثير من الأحيان أن معايير القياس غير دقيقة أو منقولة من مجتمعات إحصائية أخرى

تختلف في بيئة عملها ونوعية طلبتها واختصاصاتهم ومستوى تحصيلهم الأكاديمي، وهذا ما جعل هذه الدراسات تبحث عن فهم جديد لنظام معلوماتي متكامل يتم من خلاله قياس جودة الأداء لأعضاء هيئة التدريس، مراعين في ذلك استخدام التطور الكبير الحاصل في تكنولوجيا المعلومات وشبكات الاتصال، إذ أن عمليات قياس الجودة لا تتوقف عند إجراء عمليات جمع البيانات بل تتعداه، إلى التصميم الصحيح للبحث بدءاً من تصميم أسئلة الاستبيان، الذي يتطلب مختصين في علم القياس لوضع الأسئلة المناسبة للاستنتاجات المطلوبة، وطريقة إدخال البيانات من خلال شاشات خاصة توضع على شبكات المعلومات، يليها وضع المقاييس والمعايير المثالية للقياس، ثم استخدام كامل أدوات القياس الإحصائي من متوسطات ومقاييس التشتت والتباين والتوزيعات الإحصائية وخرائط الرقابة على جودة الأداء.. وغيرها، ولا بد هنا من الأخذ بمقاييس النزعة المركزية الخاصة بالمؤسسة التي تتم فيها الدراسة. وقد تضمن البحث هذا تصميمًا كاملاً عن نظام الرقابة الإحصائية على أداء أعضاء هيئة التدريس مراعيًا في ذلك التطور المتزايد لتكنولوجيا المعلومات، ويقال وصيغ جديدة تتناسب مع تطور شبكات المعلومات وأجهزة الاتصالات.

٣- دراسة زويلف والجوهر (٢٠٠٧) "دور الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي": تهدف الدراسة إلى تحليل العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ودعائم التحكم المؤسسي المتمثلة في الإفصاح، والمسؤولية، والمساءلة، والعدالة، والاستقلالية، والالتزام بالقوانين والأنظمة، وبيان مدى مساهمة عناصر الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز الدعائم المذكورة. ولتحقيق أهداف الدراسة، أجريت دراسة ميدانية على عينة من شركات التأمين الأردنية من خلال تصميم استبانته لهذا الغرض. وقد أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج أبرزها أن نجاح التحكم المؤسسي يتطلب تبني المنظمات لعناصر الرقابة الداخلية، وأن لجميع عناصر الرقابة الداخلية دوراً هاماً في تعزيز كافة دعائم التحكم المؤسسي. قدمت الدراسة المذكورة عدة توصيات من أهمها ضرورة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيقات العلاقة بالرقابة الداخلية من أجل تطبيق عناصرها الواردة في هذه المعايير، وزيادة وعي الإدارة العليا والتنفيذية بالدور الذي تلعبه هذه العناصر في دعم التحكم المؤسسي، وضرورة إزالة كافة العوائق التي تحول دون تطبيق تحكم مؤسسي فعال.

٤- دراسة العنزي (٢٠٠٨) ، "مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية على أنشطة التجارة الإلكترونية من وجهة نظر المدقق الخارجي". هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى

التزام وحدات التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية بمتطلبات الرقابة على أنشطة التجارة الالكترونية ويتضمن ذلك: المتطلبات الإدارية والمتطلبات القانونية ومتطلبات الأمن والحماية والمتطلبات التكنولوجية. وقد اعتمدت الباحثة على الأدبيات المتخصصة في مجال المحاسبة والأعمال الالكترونية لصياغة الإطار النظري ، كما تم جمع البيانات الأولية للدراسة من خلال استبانة أعدت لهذا الغرض تم توزيعها على مكاتب التدقيق الخارجية التي تتولى التدقيق على البنوك التجارية الأردنية بواقع ٥٠ استبانة، تم استرجاع ٤٨ منها و اعتماد ٤٥ استبانة صالحة في عملية التحليل . و بالتالي فان نسبة الاستبانات المستردة التي تم اعتمادها تشكل ٩٠% . وقد توصلت الباحثة إلى :

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الرقابة الداخلية من حيث المتطلبات الإدارية والتكنولوجية ومتطلبات الأمن والحماية ومدى الالتزام بالرقابة على أنشطة التجارة الالكترونية.  
- إن المتطلبات التشريعية والقانونية لأنشطة التجارة الالكترونية في البنوك التجارية الأردنية لا تزال غير كافية ولا يوجد التزام بتلك المتطلبات حيث تحتاج تلك القوانين إلى مواكبة التطورات المتسارعة في مجال تطور الأعمال الكترونيا . وفي ضوء استنتاجات الدراسة فقد أوصت الباحثة بضرورة ان تقوم المصارف الأردنية بتطوير أنظمتها الرقابية لمواكبة التطورات المتسارعة في مجال تكنولوجيا المعلومات واستخداماتها المتنوعة في الصناعة المصرفية في المجالات القانونية والهيكلية والتقنية ومتطلبات الأمن والحماية المتعلقة بأنشطة التجارة الالكترونية.

مايميز هذا البحث عن الدراسات السابقة : يعتبر القاسم المشترك في جميع الدراسات السابقة هو

نظام الرقابة الداخلية ولكن يختلف البحث الحالي عن الدراسات السابقة في أهدافه، ومجال تطبيقه .

### ((الجانـب النظري : مفهـوم الرقابـة الداخليـة))

بدأ مفهوم الرقابة الداخلية بمفهوم ضيق يهدف فقط إلى حماية النقدية باعتبارها أكثر أصول المنظمة تعرضا للمخاطر ولذلك تم وضع مجموعة من الإجراءات والضوابط للرقابة عليها وعلى حركة تداولها ثم توسع نطاق هذه الإجراءات فيما بعد ليكون ما يطلق عليه (الضبط الداخلي) الذي يهدف بصفة رئيسية إلى حماية أموال المنظمة وأصولها من السرقة والضياع والتقليل من احتمال الأخطاء

والعش، ومن التعاريف التي تضمنت هذا المفهوم تعريف معهد المحاسبين القانونيين في امريكا على إنه " مجموعة من المقاييس والطرق التي تتبناها الوحدة بقصد حماية اصولها النقدية وغيرها ، وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية أي ما هو مقيد بالدفاتر". [ ١ ] ونتيجة حاجة الادارة الى بيانات دقيقة وموثوق بها ويمكن الاعتماد عليها ، ورغبةً من الادارة الناجحة للظهور بالمظهر اللائق تجاه اصحاب الم نظمة او الحكومة، زادت الحاجة لوسائل يمكن من خلالها رفع الكفاءة الانتاجية وضمان تنفيذ خططها وسياساتها مما ادى بالتالي الى توسع مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل وسائل واجراءات مختلفة ، لا تقتصر فقط على اجراءات الضبط الداخلي المتعلقة بإجراءات الرقابة التفائية على العمليات . فقد قدم معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز تعريفاً للرؤية الداخلية أوضح فيه "أنها لا تعني فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي ولكنها نظام شامل لكل المراقبات المالية ، وغيرها الموضوعية بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المنظمة في طريق من نظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها قدر المستطاع"، وعلى ذلك نجد أن الرقابة الداخلية تتعدى المسائل المالية والمحاسبية وحماية أصول المنظمة: [٢]. ومن التعاريف الحديثة عرفت لجنة دعم المنظمات الاقتصادية (COSO) الرقابة الداخلية بأنها "عملية مؤثرة تؤدي بواسطة مجلس إدارة المنظمة ، و الإدارة ، وجميع الأفراد مصممة على توفير تأكيد معقول بشأن إنجاز الأهداف التالية :

رقابة العمليات ... المرتبطة بكفاءة وفاعلية استخدام موارد المنظمة.

رقابة التقارير المالية ... المرتبطة بدرجة الثقة بإعداد البيانات المالية المنشورة.

رقابة الإذعان ... المرتبطة بإذعان المنظمة للقوانين والأنظمة المطبقة . [3]

**عناصر الرقابة الداخلية :** بعد حدوث الانهيارات للشركات في الدول المتقدمة شكل المعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين لجنة دعم المنظمات (Committee of Sponsoring Organizations)

(COSO) و قامت هذه اللجنة بدراسة التقارير المالية المزورة لمنظمات الاعمال المالية الامريكية

وتحديد اسبابها وتقديم التوصيات اللازمة . وحددت المقياس الذي يتم من خلاله تقويم الرقابة الداخلية

وتحسين الاداء ، وتمثل ذلك المقياس بخمس عناصر هي بيئة الرقابة، تقويم المخاطر ،أنشطة الرقابة،المعلومات والاتصالات، السيطرة . [٤] و أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في ضوء توصيات لجنة دعم المنظمات ، المعيار الأمريكي "SAS78" متضمنا العناصر أو المقومات التي أكدت عليها اللجنة كذلك أكد المعيار الدولي ٣١٥ على نفس هذه العناصر وا لآتي شرح مختصر لهذه العناصر :

١ : **بيئة الرقابة** : تعد بيئة الرقابة بمثابة الاساس للرقابة الداخلية في الم منظمة وتؤثر على الوعي الرقابي للمسؤولين وكذلك على بقية مكونات الرقابة الداخلية ويقصد ببيئة الرقابة السياسات والاجراءات التي تعكس اتجاهات الادارة العليا ، والمديرين، وملاك المنظمة بخصوص اهمية الرقابة الداخلية . وهناك عدة عوامل مؤثرة في بيئة الرقابة وردت في نفس المعيار الأمريكي رقم (٧٨) هي: الهيكل التنظيمي، فلسفة الادارة وطريقة قيامها بعملها، مجلس الادارة ولجنة التدقيق، طرق توزيع السلطة والمسؤولية ، السياسات والممارسات الخاصة باستخدام وتدريب الموارد البشرية ، الالتزام بالكرامة والقيم الأخلاقية. [٥]

٢ : **نظم المعلومات والاتصالات** : إن النظام المحاسبي هو مجموعة متناسقة ومتكاملة من الوسائل والإجراءات والأساليب مصممة لغرض معالجة الأحداث والوقائع الاقتصادية التي تؤثر على نتيجة نشاط المنظمة ومركزها المالي بطريقة ملائمة لطبيعة عملها وبشكل اقتصادي يساهم في حماية موجوداتها ووفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية وتقديم المعلومات والتقارير المطلوبة إلى الجهات المستفيدة في الوقت المناسب [٦]. وفتح التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات وشبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) بشكل خاص المجال أمام إمكانيات جديدة لتوصيل ونقل المعلومات بكفاءة وسرعة محلياً ودولياً وبالشكل الذي يعزز أهمية المعلومات وإعطاءها ميزة الوصول السريع .

٣ : **انشطة الرقابة أو ( اجراءات الرقابة )** : إن إجراءات الرقابة تشمل السياسات والإجراءات التي أسست لإعطاء الضمان وتأكيد معقول بأن أهداف المنظمة سوف تتحقق، ويمكن تقسيم الإجراءات الرقابية إلى الإجراءات المناسبة لمنح الصلاحيات أو الترخيص،الفصل الملائم بين الوظائف،المستندات



الثبوتية والسجلات المناسبة، الرقابة المادية على الأصول والسجلات بأنواعها، التحقق المستقل من كفاية الأداء .

٤ : **تحديد المخاطر** : أشار كل من أرينز ولوبك إلى أن الخطر نعني به قبول مستوى ما من عدم التأكد وعلى الإدارة إدراك أن الخطر موجود في مختلف الأنشطة وأن عليها أن تتعامل مع ه على نحو ملائم [٧] ويتطلب ذلك من الإدارة أن تقوم بتحليل المخاطر المرتبطة بكل نشاط وتصميم الإجراءات الرقابية المناسبة للحد من هذه المخاطر، ومخاطر التكنولوجيا، ومخاطر مخالفة القوانين، ومخاطر الكوارث.

٥ **السيطرة** : ويقصد بها المراجعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لتحديد فيما إذا كانت تعمل كما هو مخطط لها ولتحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير المطلوب لمسايرة الظروف المتغيرة. وتعتبر إدارة المنظمة المسؤولة عن تنفيذ مهمة المتابعة ليصبح دور الرقابة الداخلية أكثر فاعلية وبالأخص في المنظمات الكبيرة، ويمكن إن يتولى ذلك كل من مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق ، والتدقيق الداخلي. [٨]

### (( الجانب العمل — ي ))

لإغراض اختبار فرضيات البحث تم توزيع الاستبانة على ثلاث معاهد لتكون عينة البحث هم معهد الإدارة التقني ، ومعهد إعداد المدربين ، ومعهد التكنولوجيا ، وباستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية حللت نتائج الاستبانة وكما موضحة في الفقرات أدناه :

#### اولا : توصيف المعلومات العامة لعينة البحث

تضمنت المعلومات العامة على متغيرات الج نس و المسمى الوظيفي ، والمؤهل العلمي ، والتخصص ، وسنوات الخبرة والجدول التالي يلخص توصيف هذه المتغيرات . حيث يتبين من العينة إن الشهادة الأكثر تكرارا في المعاهد الثلاثة هي شهادة الدبلوم بنسبة ٥٠% ثم شهادة البكالوريوس بنسبة

٢٦% ثم حملة الدراسات العليا بنسبة ٢٠% ويعتبر حاملي شهادة الثانوية اقل النسب حيث بلغت ٤% وهذا يدل على فهم العينة المختارة لأسئلة الاستبانة ، وبلغ التخصص الأكثر تكرارا تخصص المحاسبة بنسبة ٢١% ثم إدارة الأعمال بنسبة ١٢% وهذا يبين وعي أفراد العينة لمصطلح الرقابة الداخلية ، كما إن نسبة الخبرة الأكثر تكرارا هي ٥٩% لسنوات خبرة أكثر من ١٥ سنة وان أغلبية العينة هم من الموظفين العاملين في دوائر مختلفة على تماس بإجراءات الرقابة الداخلية كما في الجدول رقم ١

ثانيا : توصيف اسئلة الاستبانة واختبار الفرضيات :

في هذه الفقرة سيتم توصيف اسئلة الاستبانة با ستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري وفقا لكل عنصر من عناصر الرقابة :

أ - مناخ او بيئة الرقابة : تضمن هذا العنصر ١٤ سؤال تتعلق ببيئة الرقابة الداخلية والجدول رقم (٢) يوضح تلك النتائج :

جدول رقم (٢) مدى الالتزام بمناخ الرقابة في العينة المبحوثة

ت	الأسئلة	معهد الإدارة التقني		معهد اعداد المدربين		معهد التكنولوجيا	
		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
١	الهيكل التنظيمي واضح ومرن في المعهد	٠.٨٨٥٠٦	٣.٣٧٥٠	٠.٦٥٨٦٥	٢.٩٤١٢	٠.٦٠١٥٩	٣.٨٠٩٥
٢	توجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الأقسام والموظفين في المعهد	٠.٧٣٠٣٠	٣.٥٠٠٠	٠.٦٣٥٩٣	٣.١٧٦٥	٠.٦٥٨٢٨	٣.٦٦٦٧
٣	يوجد تطابق بين الوظائف الفعلية ووضعها في الهيكل التنظيمي	٠.٩٥٧٤٣	٣.١٢٥٠	٠.٦٠٠٢٥	٢.٨٨٢٤	٠.٤٩٧٦١	٣.٦١٩٠
٤	يساعد الهيكل التنظيمي على تحقيق الأهداف المطلوبة من الموظفين	٠.٥١٦٤٠	٣.٥٠٠٠	١.٠٨٨٠٤	٢.٩٤١٢	٠.٣٠٠٧٩	٣.٩٠٤٨
٥	يعرف الموظفون تفاصيل بطاقة الوصف الوظيفي لوظائفهم	٠.٩٥٧٤٣	٣.١٢٥٠	٠.٨٣١٣٧	٢.٧٦٤٧	٠.٦٦٩٠٤	٣.٣٨١٠
٦	يتم استشارة وحدة التدقيق الداخلي عند إجراء أي تعديل على الهيكل التنظيمي	٠.٥٠٠٠٠	٢.٦٢٥٠	٠.٨٧٤٤٧	٢.٥٢٩٤	١.٠٢٣٥٣	٢.٦١٩٠

ت	الأسئلة	معهد الإدارة التقني		معهد اعداد المدربين		معهد التكنولوجيا	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٧	تتولى لجنة التعيينات توفير الأشخاص المؤهلين للقيام بمهام المعهد	٣.٠٠٠٠	١.٢٦٤٩١	٣.٢٩٤١	٠.٩١٩٥٦	٣.٠٩٥٢	١.١٣٥٩٩
٨	يضع المعهد أنظمة الرواتب والحوافز على أسس عادلة اعتماداً على مقياس الكفاءة	٣.٢٥٠٠	١.١٢٥٤٦	٣.١١٧٦	٠.٨٥٧٤٩	٣.٨٥٧١	١.٠٦٢٣٤
٩	تهتم الإدارة العليا بالتقارير الصادرة عن التدقيق الداخلي	٣.١٢٥٠	١.٢٠٤١٦	٣.١٧٦٥	٠.٨٠٨٩٦	٣.٨٠٩٥	٠.٨٧٢٨٧
١٠	تقوم الإدارة بإجراء مراجعة دورية لاستراتيجيات العمل والسياسات العامة للمعهد	٣.٥٠٠٠	٠.٨٩٤٤٣	٣.١٧٦٥	٠.٨٠٨٩٦	٣.٧١٤٣	٠.٤٦٢٩١
١١	تقوم الإدارة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة من مسؤوليات كافة الأفراد في المعهد	٣.٦٢٥٠	٠.٧١٨٨٠	٣.٢٩٤١	٠.٦٨٥٩٩	٣.٨٠٩٥	٠.٦٠١٥٩
١٢	تقوم الإدارة بإجراء مراجعة دورية لمدى ملائمة استراتيجية المعهد والخدمات المقدمة للمجتمع	٣.٣٧٥٠	٠.٧١٨٨٠	٣.٠٥٨٨	٠.٩٦٦٣٥	٣.٦١٩٠	٠.٥٨٩٥٩
١٣	تقوم الإدارة بإطلاع كافة الموظفين على أدوارهم في إطار عمليات الرقابة الداخلية بطريقة واضحة ومكتوبة	٣.٣٧٥٠	٠.٧١٨٨٠	٣.٢٣٥٣	٠.٨٣١٣٧	٣.٥٧١٤	٠.٥٠٧٠٩
١٤	تقوم الإدارة بتعزيز المعايير المثلى للنزاهة والأخلاق في إجراءات التعامل الداخلية والخارجية.	٢.٨٧٥٠	١.٢٠٤١٦	٣.٢٣٥٣	١.٠٣٢٥٦	٣.٦٦٦٧	٠.٩١٢٨٧

يلاحظ من الجدول السابق ان اثر السياسات تطبيقاً في معهد الادارة التقني هو قيام الإدارة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة من مسؤوليات كافة الأفراد في المعهد ويليه قيام الادارة بإجراء مراجعة دورية لاستراتيجيات العمل والسياسات العامة في المعهد كما ان الهيكل التنظيمي للمعهد يساعد على تحقيق الأهداف المطلوبة من الموظفين و توجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الأقسام والموظفين في المعهد اما اقل السياسات تطبيقاً في المعهد هو استشارة وحدة التدقيق الداخلي عند إجراء أي تعديل على الهيكل . إما بالنسبة لمعهد اعداد المدربين فالسياسات الاكثر تطبيقاً هي تتولى لجنة التعيينات توفير الأشخاص المؤهلين للقيام بمهام المعهد ثم تقوم الإدارة بإرساء مبدأ اعتبار الرقابة من مسؤوليات كافة الأفراد في المعهد اما اقل السياسات تطبيقاً فترتبط ايضاً باستشارة وحدة التدقيق الداخلي عند إجراء أي

تعديل على الهيكل التنظيمي . اما معهد التكنولوجيا فان اكثر السياسات تطبيقا هو وجود الهيكل التنظيمي يساعد على تحقيق الأهداف المطلوبة من الموظفين ، اما اقل السياسات تطبيقا فهي ترتبط ايضا بالسؤال رقم ٦ الخاص بجهاز التدقيق الداخلي . ومن خلال تلك النتائج فلن متوسط المتوسطات لالتزام المعاهد بهذا العنصر على التوالي ٣,٧١٤ ، ٣,٠٥٨ ، ٣,٥٨١ وهذا يعني ان معهد الادارة التقني ياتي بالمرتبة الاولى ثم معهد التكنولوجيا واخيرا معهد اعداد المدربين .

ب **تقييم المخاطر** : تضمن العنصر الثاني من عناصر الرقابة الداخلية هو عنصر تقييم المخاطر لغرض بناء الاجراءات الرقابية والجدول رقم (٣) يوضح هذه النتائج

جدول رقم (٣) مدى التزام العينة بتقييم المخاطر

ت	الأسئلة	معهد الإدارة التقني		معهد إعداد المدربين		معهد التكنولوجيا	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تقوم الإدارة بتحديد كافة المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المعهد	2.7500	1.23828	3.4118	.61835	3.7619	.76842
٢	تقوم الإدارة بتصنيف كافة المخاطر من ناحية تأثيرها على العمل	2.7500	.85635	2.8824	.78121	3.0952	.53896
٣	تقوم الإدارة بتحديد المخاطر التي يمكن السيطرة عليها والمخاطر التي لا يمكن السيطرة عليها	2.6250	1.02470	2.7647	.90342	3.2381	.70034
٤	تأخذ عملية تقييم المخاطر بالإعتبار مبدأ الكلفة والمنفعة	2.8750	.61914	2.6471	.60634	3.3333	.73030
٥	تتم عملية تقييم المخاطر بشكل متواصل من قبل التدقيق الداخلي	3.0000	.89443	3.0588	.24254	3.0952	.70034
٦	تتم عملية تقييم المخاطر إنطلاقاً من خطوط العمل الدينا صعوداً إلى الأنشطة العامة	3.1250	.61914	2.7059	.58787	3.1905	.87287
٧	تضع الإدارة إجراءات بشكل سريع لمواجهة الأخطاء	3.1250	1.20416	2.7647	.90342	3.4762	.92839
٨	يساهم التدقيق الداخلي في تحديد مستوى المخاطر المقبول بالمعهد	3.5000	1.03280	3.5882	.61835	3.8095	1.0779

يلاحظ من الجدول السابق بان معهد الادارة التقني اكثر التزاما بتحديد مساهمة التدقيق الداخلي في تحديد مستوى المخاطر المقبول بالمعهد و اقل السياسات تطبيقا هي قيام الإدارة بتحديد المخاطر التي يمكن السيطرة عليها والمخاطر التي لا يمكن السيطرة عليها . اما معهد اعداد المدربين فانه يتفق مع معهد الادارة في السياسة الاكثر تطبيقا ولكنه يختلف في السياسة الاقل تطبيقا والتي تتعلق بان تأخذ عملية تقييم المخاطر بالإعتبار مبدأ الكلفة والمنفعة . امامعهد التكنولوجيا فانه يتفق ايضا مع المعهديين في السياسة الاكثر تطبيقا اما الاقل تطبيقا فانه يركز على ان لاتت م عملية تقييم المخاطر بشكل متواصل من قبل التدقيق الداخلي ، وعدم قيام الإدارة بتصنيف كافة المخاطر من ناحية تأثيرها على العمل . وبلغ متوسط الالتزام بهذا العنصر على التوالي ٢,٩٦٨ ، ٢.٩٧٧ ، ٣.٣٧٤ وهذا يعني ان معهد التكنولوجيا ياتي بالمرتبة الاولى ثم معهد اعداد المدربين واخيرا معهد الادارة التقني .

ج- أنشطة الرقابة : يتضمن هذا العنصر الانشطة او الاجراءات الرقابية المنفذة والجدول رقم (٤) يوضح درجة التزام المعاهد المبحوثة بهذا العنصر .

جدول رقم (٤) مدى التزام العينة المبحوثة بانشطة الرقابة

ت	الأسئلة	معهد الإدارة التقني		معهد إعداد المدربين		معهد التكنولوجيا	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تساهم التقارير الدورية المقدمة للإدارة في نجاح إجراءات الرقابة	3.6250	1.02470	3.7059	.77174	3.6190	1.11697
٢	تساهم عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية	3.8750	.80623	3.0588	1.02899	4.0476	.80475
٣	يتوفر ضوابط التحكم والسيطرة التي تمنع الوصول إلى الموجودات الملموسة	3.3750	.88506	3.1765	.72761	3.5714	.87014
٤	تؤدي إدارة السقوف والتفويضات الخاصة بها المحددة من قبل الإدارة إلى تحسين إجراءات الرقابة الداخلية	3.8750	.61914	3.3529	.78591	3.7143	.90238
٥	تساهم إجراءات حل المشاكل المفاجئة سوء ما يتعلق بالإبلاغ أو سرعة التدخل في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية	3.8750	.61914	3.4706	1.06757	3.8095	.74960

معهد التكنولوجيا		معهد اعداد المدربين		معهد الإدارة التقني		الأسئلة	ت
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
.87287	3.4762	1.11474	3.3529	1.31022	2.8750	تحرص الإدارة على تطبيق مبدأ فصل المهام وعدم إيكال مهام متعارضة لموظف واحد	٦
.78376	3.7143	.90342	3.2353	.88506	3.3750	تستخدم التقارير الإدارية المكتوبة كأداة رقابية	٧
.79582	3.6667	.94324	3.5294	.71880	3.6250	تتضمن التقارير الإدارية مقارنات دوريه بين نتائج الفترات المختلفة	٨
.84515	3.7143	1.11474	3.3529	1.02470	3.6250	تشتمل التقارير بالإضافة للملاحظات توصيات وإقتراحات للعلاج والتقويم	٩
.74960	3.5238	.80896	2.8235	.88506	3.3750	تستخدم الشكاوى كأداة رقابية	١٠
.65828	3.6667	.70711	3.0000	.34157	2.8750	تهتم الإدارة بمعالجة الشكاوى بموضوعية ونزاهة	١١

يلاحظ من الجدول السابق بان الانشطة الاكثر التزاما بها من قبل معهد الادارة هي عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارة المختلفة ، والالتزام بإدارة السقوف والتفويضات الخاصة بها المحددة من قبل الإدارة ، وإجراءات حل المشاكل المفاجئة سوء ما يتعلق بالإبلاغ أو سرعة التدخل في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية ، اما الاقل تطبيقا فهي حرص الإدارة على تطبيق مبدأ فصل المهام وعدم إيكال مهام متعارضة لموظف واحد ومعالجة الشكاوى بموضوعية ونزاهة . اما معهد اعداد المدربين فان النشاط الاكثر تطبيقا هو التقارير الدورية المقدمة للإدارة ودورها في نجاح إجراءات الرقابة و اقل الأنشطة تطبيقا هو استخدام الشكاوى كأداة رقابية . اما معهد التكنولوجيا فان النشاط الاكثر تطبيقا عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارة المختلفة والاقلة تطبيقا هو حرص الإدارة على تطبيق مبدأ فصل المهام وعدم إيكال مهام متعارضة لموظف واحد . وبلغ متوسط الالتزام بهذا العنصر للمعاهد الثلاثة ٣.٤٨٨ ، ٣.٢٧٨ ، ٣.٦٨٣٩ وهذا يعني ان معهد التكنولوجيا ياتي اولا ثم معهد الادارة واخيرا معهد اعداد المدربين

د- نظم المعلومات والاتصالات : يتضمن هذا العنصر مدى الاهتمام بالانظمة المحاسبية والادارية ودورها في تعزيز الرقابة الداخلية والجدول رقم (٥) يوضح نتائج اجابات العينة المبحوثة .

جدول رقم (٥) مدى التزام العينة المبحوثة بنظم المعلومات والاتصالات

ت	الأسئلة	معهد الإدارة التقني		معهد إعداد المدربين		معهد التكنولوجيا	
		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
١	يتوفر أنظمة معلومات داخلية ومالية وتشغيلية كافية تساهم في تحسين أداء إجراءات الرقابة الداخلية	.80623	2.8750	.78121	2.8824	3.2381	.83095
٢	يساهم توفر وعي كافي لدى مستخدمي أنظمة المعلومات الإلكترونية في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية	.80623	3.1250	.85749	3.1176	3.3333	.73030
٣	تشمل أنظمة الرقابة وجود خطة طوارئ لضمان سير العمل وتقليل احتمالات تعطل الأجهزة والأنظمة الإلكترونية	.95743	2.8750	.68599	2.7059	3.4286	.59761
٤	تحقق الإدارة نجاحات في تأكيد وضوح الصلاحيات والمسؤوليات من خلال نظام إتصال فعال	.88506	3.3750	.85749	2.8824	3.6667	.65828
٥	يتوفر قنوات إتصال فعالة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة	.85635	2.7500	.97014	2.7647	3.5714	.81064
٦	النظام المالي المستخدم محكم ودقيق	.73030	3.0000	.55572	3.0588	3.8571	.72703
٧	يوجد نظام أمن لعدم اختراق الأنظمة المحوسبة	.95743	2.8750	.61237	3.0000	3.9048	.88909
٨	مجموعة السجلات والدفاتر المستخدمة كاملة وملئمة	.80623	3.1250	.71743	3.5294	3.4762	.92839
٩	يتم العمل من خلال توفر مجموعة أنظمة ذات تعليمات واضحة ومكتوبة	1.00000	3.2500	.50730	3.4118	3.7619	.62488
١٠	يوجد مجال للاجتهد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة والتعليمات المعمول بها	.61914	3.1250	.39295	3.1765	3.5714	.50709
١١	يستخدم التوثيق الورقي إلى جانب الاعمال المحوسبة	.71880	3.6250	.70189	3.3529	3.6667	.48305
١٢	تستخدم أرقام سرية للدخول إلى برامج العمل المحوسبة	.85635	3.2500	.85749	3.1176	3.5238	.74960

من خلال جدول رقم (٥) يلاحظ ان معهد الادارة يستخدم التوثيق الورقي إلى جانب الاعمال المحوسبة بشكل كبير اما الاقل استخداما فتتعلق بعدم توفر قنوات إتصال فعالة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة اما معهد اعداد المتدربين فيعنى بشكل كبير بتوفير مجموعة السجلات والدفاتر الكاملة و الملائمة ، اما الاقل التزاما فعدم شمول أنظمة الرقابة في المعهد على وجود خطة طوارئ لضمان سير العمل وتقليل احتمالات تعطل الأجهزة والأنظمة الإلكترونية . اما بالنسبة لمعهد التكنولوجيا فانه يعنى بوجود نظام أمن لعدم اخ تراق الأنظمة المحوسبة ، اما الاقل تطبيقا فهي عدم توفر أنظمة معلومات داخلية ومالية وتشغيلية كافية تساهم في تحسين أداء إجراءات الرقابة .الداخلية . وبلغ الوسط الحسابي لهذا العنصر للمعاهد الثلاثة ٣.١٠٤ ، ٣.٠٨٣٣ ، ٣.٥٨٣٣ ، وهذا يعني ان معهد التكنولوجيا ياتي بالمرتبة الاولى ثم معهد الادارة واخيرا معهد اعداد المتدربين .

هـ- المتابعة : العنصر الاخير من عناصر الرقابة يعنى باجراءات المتابعة والسيطرة للتأكد من مدى الالتزام بعناصر الرقابة السابقة والجدول رقم (٦) يوضح هذه النتائج .

جدول رقم (٦) مدى التزام العينة المبحوثة بعنص المتابعة

ت	الأسئلة	معهد الإدارة التقني		معهد إعداد المدربين		معهد التكنولوجيا	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	يتم التعامل مع نشاطات نظام الرقابة الداخلية كجزء من الواجبات اليومية للمعهد	3.5000	1.48579	3.4118	.79521	3.7619	.88909
٢	التدخل الفوري يتناسب مع أي تغيير مفاجئ في البيئة الداخلية أو الخارجية للمعهد	3.5000	.89443	3.1765	.95101	3.1905	.87287
٣	تساهم استقلالية المدقق الداخلي عن الإدارة التنفيذية في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية	3.1250	.95743	3.2941	1.0467	3.3333	.73030
٤	يتمتع العاملين في مجال التدقيق الداخلي ورقابة المخاطر والالتزام بكامل صلاحية الوصول إلى كافة السجلات والوثائق الخاصة بكافة أعمال المعهد	3.2500	.85635	3.3529	.93148	3.3810	.80475
٥	يتمتع العاملين في أجهزة المتابعة بالتأهيل العلمي والخبرة بشكل جيد	3.3750	.88506	3.2353	.75245	3.4762	.81358
٦	يتمتع العاملين في مجال التدقيق والرقابة	3.5000	.89443	3.4118	.93934	3.6667	.79582





جدا حيث بلغ الوسط الحسابي لجميع العناصر بالنسبة لمعهد الادارة ٣.٣٤٢٦ ، ومعهد اعداد المدربين ٣.١٢١٩ ، ومعهد التكنولوجيا ٣.٥٣٩٩ وهذا يعني ان معهد التكنولوجيا اكثر التزاما بعناصر الرقابة الداخلية ثم معهد الادارة التقني ، واخيرا معهد اعداد المتدربين . وبلغ الوسط الحسابي على المستوى الاجمالي للمعاهد الثلاثة ٣,٣٣٤٨.

### (( الاستنتاجات والتوصيات ))

اولا: الاستنتاجات :

- ١- إن معهد الادارة التقني اكثر تمسكا بعنصر مناخ الرقابة الداخلية من بقية العناصر الاخرى ثم أنشطة الرقابة الداخلية ، ثم أنشطة المتابعة والسيطرة ، ثم نظم المعلومات واخيرا عنصر تقييم المخاطر .
- ٢- إن معهد اعداد المتدربين كان الاقل التزاما من بين العينة بعناصر الرقابة الداخلية واكثر عنصر التزاما به هو عنصر أنشطة الرقابة الداخلية ثم عنصر المتابعة ثم نظم المعلومات ، ويليه مناخ الرقابة واخيرا تقييم المخاطر .
- ٣- إن معهد التكنولوجيا يعتبر اكثر المعاهد التزاما بعناصر الرقابة الداخلية واكثر عنصر التزاما به أنشطة الرقابة الداخلية ثم نظم المعلومات يليه مناخ الرقابة ، ثم اجراءات المتابعة واخيرا تقييم المخاطر .
- ٤- اجتمعت المعاهد الثلاثة على قلة الاهتمام بعنصر تقييم المخاطر وربما يعود سبب ذلك الى طبيعة عمل المعاهد وقلة المخاطر المرتبطة بطبيعة عملها .
- ٥- ليس هناك اهتمام باستقلالية اجهزة التدقيق الداخلي وتأثيرها على طبيعة عمله .
- ٦- هناك اهتمام بإجراءات الرقابة التقليدية اكثر من الاجراءات الرقابية الحديثة المرتبطة باستخدام الحاسوب ، اوباجراءات رقابة الاداء .

**ثانيا : التوصيات :**

١- من الضروري زيادة وعي العاملين في المعاهد وبمختلف مستوياتهم بأهمية عناصر الرقابة الداخلية من خلال الدورات التدريبية لكي نواكب التطورات الدولية في هذا المجال .

٢- من المبادئ الرقابية التي يجب الاهتمام بها ، التفويض ، وتحديد المسؤوليات ، ويجب إن يتم ذلك بشكل مكتوب وذلك لضمان فاعلية الرقابة الداخلية والحد من مخاطر ضعف المتابعة، والتأخير في تقديم الخدمات .

٣- من الضروري تعزيز المبادئ أو القيم الأخلاقية من خلال إصدار دستور يحدد الأخلاقيات الوظيفية وان يتم ربط ذلك بنظام تقييم أدائه وترقيته .

٤- زيادة الاهتمام بأجهزة التدقيق الداخلي ورفده بالكوادر الجيدة وتحديد مسؤولياته وفقا للمعايير الدولية لضمان استقلاليته وتعزيز دوره بالمتابعة.

٥- من الضروري إعادة تقييم المناهج بين فترة وأخرى والمراجع المعتمدة وعلى وجه الخصوص مادة التدقيق لرفد الخرجين بأحدث المعلومات وفقا للمعايير الدولية .

٦- من الضروري الاهتمام بالمناهج الحديثة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وخاصة منهج تحليل المخاطر

**المصادر :**

١- التميمي، هادي عباس ، ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر، ط ٢، عمان ، الاردن(٢٠٠٤).

٢- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مفاهيم التدقيق المتقدمة ، مطابع الشمس ،عمان، الاردن (٢٠٠١).

3- Konrath, Larry F., (1999), *Auditing Concepts and Applications : A Risk Analysis Approach* , 4ed., South-Western College Publishing, Cincinnati

4-Hermanson, Dana, R. & Rittenbergm, Larry, E. "Internal Audit and Organizational Governance"; *the Institute of Internal Auditors Research Foundation*, 2003. P. 28.

٥- قاسم، عبد الرزاق محمد ، ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، ط١ ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن (٢٠٠٤).

6- Porter, Brenda, Simon, Jon, & Hatherly, David, *Principles of External Auditing*, 2<sup>nd</sup> ed., John Wiley & Son Ltd, England, 2005.

٧- ارينز،الفين و لوبك،جيمس، ، المراجعة مدخل متكامل ،ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي،مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر،الرياض (٢٠٠٥)

8- Arens, Alvin A., et al.,(2005), *Auditing and Assurance Services: and Integrated Approach*, 10<sup>th</sup> ed.