

## تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن

علي عبد القادر ذنبيات، وباسل خالد شناق

### ملخص

استهدفت هذه الدراسة معرفة مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610 في أثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي وذلك من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، وهدفت كذلك إلى بيان مدى الاختلاف في تطبيق المعيار باختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، كما هدفت إلى قياس الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين.

ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانتيين وزعت الأولى على عينة من المدققين الخارجيين، والثانية على عينة من المدققين الداخليين، وتم استخدام الإحصاء الوصفي والاختبارات اللامعلمية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610، حيث كانت آراء المدققين الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار بدرجة أعلى من المتوسط، بينما كانت آراء المدققين الداخليين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار أقل من المتوسط، وبينت الدراسة كذلك عدم وجود اختلاف في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار بسبب الاختلاف في العوامل الشخصية للمدققين الخارجيين، من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، وكذلك عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وبينت النتائج أن معيار الوضع التنظيمي هو الأهم من بين الأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي. وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة تعزيز درجة تطبيق المعيار الدولي ذي الرقم (610) وتوضيح مفهوم العلاقة التي تربط بين كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ومجالات التعاون بينهم وضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بتعزيز أقسام التدقيق الداخلي.

الكلمات الدالة: معايير التدقيق، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610).

### 1- المقدمة

الأساليب والإجراءات بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي، زاد اهتمام مدققي الحسابات الخارجيين بوظيفة التدقيق الداخلي، وبإمكانية الاستفادة منها والاعتماد عليها في بعض إجراءات التدقيق التي يقومون بها (Rittenberg and Schwieger, 2003; Boynton, 2006).

وقد قامت الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في العالم بإصدار معايير يتم من خلالها تنظيم هذه العلاقة بين

مع الاعتراف المتزايد بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي من قبل إدارات الشركات، وزيادة اهتمام المدقق الداخلي بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والتقارير المالية، ووجود تشابه في بعض

تاريخ استلام البحث 2005/7/27، وتاريخ قبوله 2006/4/2.

القوائم المالية، وذلك في ضوء تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610).

### مشكلة الدراسة

أدت الزيادة في حجم المشروعات، وضخامة كمية العمليات والأحداث المالية، وزيادة الاعتماد على أنظمة التشغيل الإلكتروني ونظم المعلومات، واعتماد مدققي الحسابات على أسلوب العينات الإحصائية والمخاطر المصاحبة لها، إلى زيادة اعتماد مدقق الحسابات الخارجي على أشخاص مؤهلين وذوي خبرة من خارج فريق التدقيق. ويعد المدقق الداخلي من أكثر هؤلاء الأشخاص الذين يعتمد مدقق الحسابات الخارجي على عملهم؛ وذلك بسبب قربهم ومعرفتهم الوافية بطبيعة أعمال الشركة ووجود بعض التداخل والتشابه في مجال عمل كل منهما، ويوفر ذلك حوافز لمدقق الحسابات الخارجي للاستفادة من عمل المدقق الداخلي (Broen, 1983; Schneider, 1985; FASTER, 1986). إلا أنه قبل استخدام عمل المدقق الداخلي يجب أن تتوفر في وظيفة التدقيق الداخلي بعض الخصائص التي يستطیع بموجبها مدقق الحسابات الخارجي استخدام عمل المدقق الداخلي والاعتماد عليه دون التعرض لمخاطر ذات علاقة بمسؤولياته. نتيجة لذلك زاد اهتمام مدققي الحسابات الخارجيين بتوفير أسس يتم عن طريقها تقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك لما لها من تأثير على عملية التدقيق بكافة مراحلها وإجراءاتها، وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة عن الأسئلة التالية:

- 1- هل يقوم مدققو الحسابات القانونيون في الأردن بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610)؟
- 2- هل يختلف مدى تطبيق مدققي الحسابات في الأردن لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) باختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بهم؟
- 3- هل هناك فروقات بين آراء المدققين الخارجيين وبين آراء المدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي؟

كلتا الوظيفتين، حيث قامت لجنة معايير التدقيق الأمريكية المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار المعيار ذي الرقم 9 (SAS No. 9) الذي يتعلق بالتقويم الذي يجريه مدقق الحسابات الخارجي لنظام الرقابة الداخلية بما في ذلك وظيفة التدقيق الداخلي وذلك بقصد الاستفادة منها في تقليل حجم الاختبارات ووقتها، وأصدرت كذلك لجنة معايير تدقيق الحسابات الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين معيار التدقيق الدولي ذا الرقم (610) (ISA No. 610) الذي يتعلق بالأخذ بالاعتبار ووظيفة التدقيق الداخلي ضمن مجموعة المعايير الخاصة باستعمال عمل الآخرين، وقد نص في الفقرة الثانية منه على أنه "على المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار نشاط التدقيق الداخلي وتأثيره، إن وجد، على إجراءات المدقق الخارجي" (IFAC, 1998).

فغالباً ما يؤدي وجود تدقيق داخلي فعال إلى تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات المنفذة بواسطة مدقق الحسابات الخارجي وتخفيض في حجم تلك الإجراءات، وكذلك في المراحل المتقدمة من عملية التدقيق وعندما يبدو لمدقق الحسابات الخارجي أن وظيفة التدقيق الداخلي ملائمة لتدقيق القوائم المالية في مجالات محددة، فإنه يجب عليه تقويم الإجراءات المنفذة من قبل المدقق الداخلي لتحديد مدى الاستفادة منها في تدقيق تلك المجالات. وقد حددت هذه المعايير صفات أو خصائص لوظيفة التدقيق الداخلي لها تأثير على تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وقرار الاعتماد عليها في بعض الإجراءات. ولغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وإنجاز التقويم الأولي فقد حدد معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) في الفقرة (13) منه أربعة أسس لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل مدقق الحسابات الخارجي وهي: الوضع التنظيمي، ونطاق العمل، والكفاءة الفنية، والعناية المهنية.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتركز على مدى قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وتحديد أهمية الأسس التي يعتمد عليها من أجل تقويم وظيفة التدقيق الداخلي، ومدى إمكانية الاعتماد عليها في مساعدة مدقق الحسابات الخارجي بإصدار رأيه الفني المحايد عن عدالة

## 2- الاطار النظري

حدد معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) أهداف ونطاق التدقيق الداخلي في الفقرة الخامسة منه، التي تنص على أن نطاق وأهداف التدقيق الداخلي تختلف بشكل واسع وذلك بالاعتماد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات إدارتها، وبين المعيار أن فعاليات التدقيق الداخلي تتضمن واحداً أو أكثر مما يلي (IFAC, 1998):

- (1) فحص وتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، والتأكد من ملاءمتها وتقديم المقترحات المناسبة اللازمة لتطويرها.
- (2) فحص البيانات المالية و التشغيلية، وهذا قد يتضمن فحص الوسائل المستخدمة لتحديد، وقياس، وتبويب هذه البيانات، والتقرير عنها.
- (3) فحص اقتصادية وكفاءة وفعالية العمليات بما في ذلك نظم الرقابة غير المالية.
- (4) فحص مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة، والمتطلبات الخارجية، والالتزام بالسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية.

وقد بين المعيار أهمية وظيفة التدقيق الداخلي ومدق الحسابات الخارجي وضرورة قيام مدقق الحسابات الخارجي بدراسة وظيفة التدقيق الداخلي من كافة جوانبها. وكذلك اشار (Page, 1980) الى وجود أربعة مجالات مشتركة للتدقيق الخارجي والداخلي يمكن أن توفر مجالا واسعا للتعاون بينهما رغم الاختلافات في الأهداف والأساليب، وقد وصف العلاقة بينهما بأنها علاقة تفاعل أو مساعدة متبادلة. وفي ظل هذه العلاقة يقوم المدقق الداخلي بتقديم مساعدة إلى مدقق الحسابات الخارجي من شأنها أن تعينه على تنفيذ التدقيق بسهولة وذلك من خلال الاختبارات التي سبق أن أجراها المدقق الداخلي خلال الفترة المالية. وبيّن أن المساعدة التي يمكن أن يقدمها مدقق الحسابات الخارجي إلى المدقق الداخلي تشمل قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقويم موضوعي لنظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإنه يستطيع تقديم توصيات تساعد المدقق الداخلي في تقييم منجزات الماضي ودراسة وتحليل

## أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية تحقيق علاقة التعاون والتكامل بين وظيفتي التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وذلك للفوائد التي قد تعود على كل من المدقق الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي وذلك من خلال زيادة فاعلية عمل كل منهما، وزيادة اطمئنان الإدارة والمساهمين من ناحية أن عمل التدقيق سواء كان خارجياً أو داخلياً قد تم وفق أسس علمية ومهنية (السقا، 1997؛ Simmons, 2004) وهذا بدوره يؤدي إلى إحكام أنظمة الرقابة وزيادة فاعليتها. وتتبع أهمية الدراسة كذلك من أهمية وضرورة تعزيز تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، بصفتها معايير التدقيق المطبقة في الأردن، وضرورة التزام المدققين بها وتطبيقها في عملية التدقيق من أجل الوصول إلى رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية. لذلك فإن هذه الدراسة من الأهمية بمكان حيث يتوقع أن تسهم في بيان مدى تحقق العلاقة بين مدقق الحسابات الخارجي والداخلي وفقاً لمتطلبات المعايير، وبيان مدى تأثير هذه العلاقة ببعض العوامل الشخصية مما سيسهم في النهاية في تعظيم المنافع المتحققة من التدقيق الداخلي والخارجي.

## أهداف الدراسة

- بناء على ما تم توضيحه في مشكلة الدراسة وأهميتها، فإن هذه الدراسة تهدف بصفة أساسية إلى:
- 1- بيان مدى تطبيق مدققي الحسابات في الأردن لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والداخليين.
  - 2- دراسة مدى اختلاف تطبيق مدققي الحسابات في الأردن لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، باختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق.
  - 3- قياس الأهمية النسبية للعوامل التي حددها المعيار المذكور لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والداخليين.

## الاتجاهات المستقبلية.

من خلال مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة وبحسب علم الباحثين فإنه لا تتوافر أي دراسة تتناول موضوع البحث بشكل مباشر وشمولي، ولا يتجاوز الأمر وجود دراسات تناولت بعض عناصر الموضوع، وفيما يلي بيان لبعض هذه الدراسات ذات العلاقة:

قام (مصطفى، 1994) بدراسة ميدانية حول تقييم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي في جمهورية مصر العربية، حيث هدفت دراسته إلى قياس الأهمية النسبية للعوامل التي يستخدمها مدقق الحسابات الخارجي في تقييمه لوظيفة المدقق الداخلي، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على إرشاد التدقيق ذي الرقم (10) الصادر عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين المتعلق باستخدام عمل المدقق الداخلي في تحديده لمتغيرات الدراسة، واشتملت هذه الدراسة على خمسة متغيرات تم من خلالها صياغة فرضيات الدراسة وهي: الوضع التنظيمي، ونطاق الوظيفة، والمقدرة المهنية، والعناية المهنية، وعمل التدقيق السابق.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة تمت الإجابة عليها من خلال المقابلات الشخصية مع المدققين في أكبر أربع منشآت للمحاسبة والتدقيق في جمهورية مصر العربية، وتضمنت هذه الاستبانة (48) حالة مختلفة للعوامل المؤثرة على تقييم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن أكثر العوامل أهمية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين هي المقدرة المهنية والعناية المهنية، يليهما في الأهمية عمل التدقيق السابق، ثم يأتي الوضع التنظيمي، وجاء نطاق الوظيفة في المرتبة الأخيرة بالنسبة للأهمية النسبية.

وقام (الشقور، 2000) بدراسة مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام (1978)، ومعرفة أهم المعوقات التي تحول دون الالتزام بها. ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة فقد قام الباحث باعداد استبانة موجهة إلى المدققين الداخليين العاملين في البنوك التجارية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن درجة التزام دوائر التدقيق

إن تحقيق التكامل بين مدقق الحسابات الخارجي والمدقق الداخلي يعود بالفائدة على أطراف عديده منها إدارة المنشأة والمدقق الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي. أما بالنسبة للإدارة فتزداد ثقتها بنظام الرقابة الداخلية، وعدالة القوائم المالية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي وتوجيه موارد الشركة وإحكام الرقابة عليها. أما بالنسبة للمدققين الداخليين، فإن التعاون والتكامل يؤديان إلى زيادة إيجابية التدقيق الداخلي وفعاليتها، وزيادة خبرة ومعرفة المدقق الداخلي نتيجة الاحتكاك بالمدققين الخارجيين، وإمكانية تطوير أساليب التدقيق الداخلي والاستفادة من تقويم مدقق الحسابات الخارجي لنظام الرقابة الداخلية. أما بالنسبة لمدقق الحسابات الخارجي فإنه تزداد طمأنينته إلى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها ودقة البيانات المحاسبية، وذلك لأن التدقيق الداخلي السليم سيقبل من الأخطاء والغش في البيانات المالية. كما أن التدقيق الداخلي الفعال يساعد في توفير وقت مدقق الحسابات الخارجي ويؤدي إلى تقليل تكلفة عملية التدقيق الخارجي (Hyatt and Prawitt, 2001؛ الوردات، 2002).

وقد أكدت لجنة معايير التدقيق (ISA) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، أهمية وظيفة التدقيق الداخلي بإصدار معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) (ISA No. 610)، ضمن مجموعة المعايير الخاصة باستعمال أعمال الآخرين (Using Work of Others)، ومنها الأخذ بالاعتبار عمل التدقيق الداخلي (Considering the Work of Internal Auditor)، وذلك لتنظيم عملية اعتماد مدقق الحسابات الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي. وقد أكد معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) في الفقرات (9-12) منه على ضرورة حصول مدقق الحسابات الخارجي على فهم كاف لفعاليات وأنشطة التدقيق الداخلي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق. وقد حدد المعيار في الفقرة (13) منه أربعة أسس لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل مدقق الحسابات الخارجي شملت الوضع التنظيمي، ونطاق الوظيفة أو العمل، والكفاءة المهنية، والعناية المهنية.

## 3- الدراسات السابقة

على هذه المنشآت، حيث اشتملت الاستبانة على (48) حالة تتعلق بالمتغيرات الستة. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن عامل الاستقلالية وعمل التدقيق السابق هما أهم العوامل التي يستخدمها مدقق الحسابات الخارجي في الحكم على وظيفة المدقق الداخلي.

وحاول (Schneider, 1984) نمذجة عملية تقويم المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك عن طريق تصميم نموذج وصفي لكيفية تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وتحديد العوامل المؤثرة على قرار التقويم وأهميتها النسبية. واعتمد الباحث في تصميمه على العوامل الثلاثة التي حددها معيار التدقيق الأمريكي ذو الرقم 9 (SAS No.9) وهي الموضوعية والكفاءة وعمل المدقق الداخلي، حيث قام الباحث بتصميم (16) وضعا مختلفا لوظيفة المدقق الداخلي بناءً على هذه العوامل. وقد تبين من عملية تحليل النتائج أن مدققي الحسابات الخارجيين يعتبرون العامل الخاص بعمل المدقق الداخلي هو أهم العوامل، ثم يليه عامل الكفاءة، فالموضوعية.

وفي نفس السياق قام (Schneider, 1985) بدراسة أخرى هدفت إلى تحديد مدى اعتماد مدقق الحسابات الخارجي على وظيفة المدقق الداخلي، والعلاقة بين قراره بالاعتماد على هذه الوظيفة وتقويمه لقوة الوظيفة، وتحديد الأهمية النسبية للعوامل التي حددها معيار التدقيق الأمريكي ذو الرقم 9 (SAS No.9) التي تتعلق بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل مدقق الحسابات الخارجي وهي الموضوعية والكفاءة وعمل المدقق الداخلي. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بعمل استبانة مكونة من (16) حالة مختلفة للعوامل الثلاثة المنصوص عليها في المعيار المذكور وطلب من المدققين العاملين في أكبر ثمان شركات تدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية إعطاء رأيهم بهذه الحالات عن طريق إعطاء نسبة مئوية لدرجة الاعتماد على وظيفة المدقق الداخلي. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين بشكل عام يعتمدون على المدقق الداخلي من أجل تقليل حجم وقت اختبارات التدقيق، وأن جميع العوامل متساوية تقريباً في أهميتها النسبية بالنسبة لاتخاذ قرار الاعتماد.

الداخلي في البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي كانت بنسبة (83%)، وكذلك أظهرت وجود علاقة بين مدى التزام البنوك بمعايير التدقيق الداخلي وحجم البنك ممثلاً بعدد العاملين وحقوق المساهمين فيه، وتبين عدم وجود علاقة بحجم البنك ممثلاً بعدد المدققين الداخليين في البنك. كما أظهرت هذه الدراسة وجود اختلاف في مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي باختلاف المؤهل المهني للمدقق الداخلي، ووجود قسم خاص للرقابة على الجودة، وعدم وجود اختلاف في الالتزام باختلاف جنس المدقق الداخلي وعمره وخبرته.

وكذلك قام (حمادة، 2002) بدراسة دور التدقيق الداخلي في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب، حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات العامة السورية، والطبيعة الخاصة للتدقيق الداخلي في بيئة الحاسوب، ودورها في رفع كفاءة المعلومات، وهدفت كذلك إلى دراسة أهمية إحداث وحدات متخصصة في التدقيق الداخلي في المؤسسات العامة. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة وزعت على عدد من العاملين في أقسام المالية والحسابات، والرقابة الداخلية في المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية والمؤسسة العامة لحلج وتسويق القطن. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود وحدات مستقلة للتدقيق الداخلي أو بديلة عنها في تلك المؤسسات، وعدم وجود أي جهة رقابية تقوم بفحص وتقويم أعمال الحاسوب في المؤسسة، والى وجود اهتمام متزايد باستخدام الحاسوب في تلك المؤسسات.

أما (Brown, 1983) فقد قام بدراسة هدفت إلى تحديد العوامل التي تعتبر هامة من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجي في تقويمه لوظيفة المدقق الداخلي، وهدفت كذلك إلى تحديد الفروقات المعنوية في الأحكام الشخصية بين أكبر أربع منشآت تدقيق حسابات في الولايات المتحدة، ومستويات الخبرة داخل كل منشأة. وقد اشتملت هذه الدراسة على ستة متغيرات هي: الكفاءة، والتأهيل العلمي، والموضوعية، والاستقلالية، وعمل المدقق السابق، ونوعية الأداء. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة وزع منها (120) نسخة

والخارجي وعلى مصداقية البيانات المالية كما يدركها مستخدمو البيانات المالية، وبالتالي على قرارات الاقراض. وقد قام الباحثون بدراسة ميدانية في الولايات المتحدة، وتم استخدام الاستبانة لمعرفة مدى تأثير انطباع المقرضين عن استقلالية المدقق الخارجي وعن مصداقية البيانات المالية بكيفية حصول الشركات على خدمات التدقيق الداخلي. وقد بينت نتائج الدراسة أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في الانطباع عن استقلالية المدقق الخارجي أو مصداقية البيانات المالية أو قرارات الاقراض تعود إلى أن خدمات التدقيق الداخلي تم الحصول عليها من نفس المدقق الخارجي أو من قبل مدقق خارجي آخر. ولكن تبين أنه توجد فروقات في الانطباع تعود إلى الاختلاف في الحصول على خدمة التدقيق الداخلي من مصدر خارجي أو من مصدر داخلي وكذلك توجد فروقات في الانطباع تعود إلى الفصل بين من يقدم خدمات التدقيق الداخلي ومن يقدم خدمات التدقيق الخارجي في مكتب التدقيق نفسه.

أما (Allegri and D'Onza, 2003) فقد قاما بدراسة ميدانية للتعرف على الملامح الأساسية لأنشطة التدقيق الداخلي في الشركات الإيطالية الكبرى، حيث تبين من الدراسة أن جميع الشركات الكبرى لديها وحدات تدقيق داخلي، وأن وحدات التدقيق الداخلي الموجودة لدى البنوك وشركات التأمين تم تشكيلها بشكل أساس استجابة للمتطلبات القانونية. وتبين أن معظم وحدات التدقيق في هذه الشركات هي صغيرة الحجم ولكن نسبة كبيرة منها تتمتع بقدر معقول من الاستقلالية حيث أنها غير مرتبطة بالادارة. وتبين أنه يوجد ميل لدى الشركات المرتبطة ببعضها كمجموعة للاعتماد على شركة تدقيق واحدة للحصول على خدمات التدقيق الداخلي. وتبين من الدراسة أن هناك اهتماماً من قبل الشركات الكبرى بالتدقيق التشغيلي وبقدر أقل بتدقيق الالتزام، وأن الموارد الاقتصادية المخصصة للتدقيق المالي قليلة نسبياً. أما منهجيات التدقيق المتبعة فتبين أنه يوجد اهتمام متزايد بالمنهجية المبنية على تقييم المخاطر وأن تقييم المخاطر من المدخلات الأساسية لعملية التخطيط للتدقيق.

وكذلك قام (Kevin, 2003) بدراسة تأثير هيكل التدقيق الداخلي على الانطباع السائد لدى مستخدمي البيانات المالية عن مقدرة وظيفة التدقيق الداخلي على منع حصول غش

وكذلك قام (Faster, 1986) بدراسة مدى استخدام مدققي الحسابات الخارجيين لأعمال التدقيق الداخلي، حيث هدفت دراسته إلى تحديد النسبة المئوية للعمل المتعلق بالتدقيق الخارجي الذي يتم إنجازه من قبل المدقق الداخلي، والتي أجريت على ثلاثة مكاتب تدقيق وعلى ثلاث شركات كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث ركزت على استخدام أسلوب المقابلة الشخصية لأفراد العينة. وقد أظهرت الدراسة أن هناك العديد من مجالات التدقيق التي يقوم بها المدققون الخارجيون والتي تشكل عنصراً أساسياً في إبداء الرأي، ويمكن الاعتماد على المدققين الداخليين في إنجاز جزء كبير منها. كما بينت الدراسة أن الدرجة المحتملة مستقبلاً للاعتماد على عمل المدقق الداخلي في إنجاز التدقيق في مجالات النقدية والمخزون والذمم المدينة والدائنة كانت منخفضة.

وفي دراسة قام بها (Margheim, 1986) بعنوان: "أدلة إضافية لاعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي"، سعى الباحث إلى تحديد مدى قيام مدقق الحسابات الخارجي بتعديل طبيعة ومدى إجراءات التدقيق، نتيجة اعتماده على عمل المدقق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قام الباحث بدراسة أثر كفاءة إنجاز العمل وموضوعية المدقق الداخلي على الوقت اللازم للقيام بالاختبارات الجوهرية. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة، احتوت على وضع افتراضي لتقويم المدقق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على حسابات الذمم المدينة باستخدام أربع حالات مختلفة للمتغيرين المذكورين، وطلب من المدققين في أكبر ثمان شركات تدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية وضع تقديراتهم لعدد ساعات العمل المطلوبة للقيام بإجراءات التدقيق تبعاً للحالات المختلفة لوظيفة المدقق الداخلي. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين يقومون بتقليل ساعات التدقيق اللازمة للقيام بالاختبارات الجوهرية إذا كان المدقق الداخلي على درجة عالية من الكفاءة في إنجاز العمل، بينما لا يقومون بذلك نتيجة التغير في درجة موضوعية المدقق الداخلي.

وفي دراسة ذات صلة بالموضوع قام (Geiger et al., 1999) ببحث مدى تأثير الحصول على خدمات التدقيق الداخلي من مصدر خارجي (المدقق الخارجي) على استقلالية المدقق

#### الفرضية الفرعية الأولى

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى التزام المدققين الخارجيين بتقويم الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي.

#### الفرضية الفرعية الثانية

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى التزام المدققين الخارجيين بتقويم نطاق عمل التدقيق الداخلي.

#### الفرضية الفرعية الثالثة

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى التزام المدققين الخارجيين بتقويم الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي.

#### الفرضية الفرعية الرابعة

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى التزام المدققين الخارجيين بتقويم العناية المهنية للتدقيق الداخلي.

#### الفرضية الرئيسية الثانية

لا يوجد اختلاف في مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، يعود إلى الاختلاف في العوامل الشخصية المتعلقة بمدقق الحسابات الخارجي.

#### الفرضية الفرعية الأولى

لا يوجد اختلاف في مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، يعود إلى الاختلاف في التخصص العلمي لمدققي الحسابات الخارجيين.

#### الفرضية الفرعية الثانية

لا يوجد اختلاف في مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، يعود إلى الاختلاف في المؤهل الأكاديمي لمدققي الحسابات الخارجيين.

القوائم المالية في الولايات المتحدة، حيث قام بدراسة ميدانية لآراء مسؤولي الاقراض لدى الشركات، وتبين أن الانطباع السائد لدى هؤلاء المسؤولين هو أن قيام المدققين الداخليين بتوجيه تقاريرهم إلى الإدارة العليا يجعلهم في مركز لا يمكنهم من تقليل حدوث غش القوائم المالية، وأن توجيه هؤلاء المدققين تقاريرهم إلى مجلس الإدارة يجعلهم في مركز أكبر استقلالية وبالتالي يمكنهم من تقليل حالات غش القوائم المالية. لكن الدراسة لم تظهر فروقات في الانطباع السائد عن إمكانية تقليل غش القوائم المالية تعود إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي يتم الحصول عليها من داخل الشركة أو من مصدر خارجي، خاصةً عندما يتم توجيه التقارير إلى لجنة التدقيق في الشركة. مما سبق بيانه في الدراسات السابقة يلاحظ أن هذه الدراسات لم تنطرق إلى معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) والخاص بتقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وإنما تطرق بعضها إلى المعايير المصرية أو المعايير الأمريكية، وكذلك اقتصر بعضها على بعض الجوانب الخاصة بالعلاقة بين مدقق الحسابات الخارجي والداخلي أو ببعض الجوانب التي تتعلق بمدى قبول التدقيق الداخلي وكفاءته، لذلك فإن هذه الدراسة تتميز عن الدراسات السابقة بتركيزها على معايير التدقيق الدولية وتأخذ بعين الاعتبار العوامل الشخصية التي قد تؤثر على العلاقة بين مدقق الحسابات الخارجي والمدقق الداخلي.

#### 4- فرضيات الدراسة

بناءً على ما تم بيانه في الاطار النظري للدراسة خاصةً فيما يتعلق بمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) وكذلك ما تم بيانه في الدراسات السابقة بالإضافة إلى مشكلة الدراسة وأهدافها فإنه يمكن صياغة الفرضيات التالية:

#### الفرضية الرئيسية الأولى

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى تطبيق المدققين الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي.

**الفرضية الفرعية الثالثة**

لا يوجد اختلاف في مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، يعود إلى الاختلاف في عدد سنوات الخبرة لمدققي الحسابات الخارجيين.

**الفرضية الرئيسية الثالثة**

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) لتقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.

**5- منهجية الدراسة**

يستعرض هذا القسم منهجية الدراسة التي تعتمد على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهدافها.

**أداة الدراسة**

تم تصميم استبانتيين لغرض تجميع البيانات الأولية في ضوء متغيرات الدراسة<sup>1</sup> وقد قام الباحثان بتوزيع الاستبانة في الفترة ما بين شهري (2004/7-2004/5). وقد حُصصت الاستبانة الأولى للمدققين الخارجيين والثانية للمدققين الداخليين، وقد قسمت كل واحدة منهما إلى ثلاثة أقسام:

أ- **القسم الأول:** يحتوي على ثلاثة أسئلة متعلقة بالمعلومات الشخصية للمدقق.

ب- **القسم الثاني:** يحتوي على استفسارات تهدف إلى التعرف على آراء مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة المدقق الداخلي. وقد استخدم مقياس ليكرت ذو الأبعاد الخمسة، حيث أعطيت الأبعاد المدلولات التالية: (5) درجة تطبيق مرتفعة جداً، (4)

درجة تطبيق مرتفعة، (3) درجة تطبيق متوسطة، (2) درجة تطبيق منخفضة، (1) درجة تطبيق منخفضة جداً.

ج- **القسم الثالث:** يهدف إلى تحديد الأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) لتقويم وظيفة المدقق الداخلي من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين، حيث تم الطلب من فئتي عينة الدراسة بيان رأيهم في الأهمية النسبية لكل أساس من الأسس الأربعة باستخدام مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة، وذلك بإعطاء البعد (5) أهمية نسبية عالية جداً، والبعد (4) أهمية نسبية عالية، والبعد (3) أهمية نسبية متوسطة، والبعد (2) أهمية نسبية منخفضة، والبعد (1) أهمية نسبية منخفضة جداً.

**مجتمع الدراسة وعينتها**

في ضوء أهداف الدراسة فإن مجتمع الدراسة يتكون من:

1. مدققي الحسابات الخارجيين المجازين والممارسين لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن، وحسب جمعية المحاسبين القانونيين بتاريخ (2003/11/2) فقد بلغ عدد المدققين الممارسين 478 مدققاً.
2. المدققين الداخليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ومن واقع دليل الشركات المساهمة العامة الصادر عن هيئة الأوراق المالية/ بورصة عمان بتاريخ 2004/1/1 فقد بلغ عدد الشركات المساهمة العامة الأردنية (226) شركة. أما بالنسبة لمدققي الحسابات الخارجيين فقد تم توزيع (120) استبانة، حيث إن هذا العدد معقول ويفوق العدد الذي يمكن اعتماده باستخدام المعادلات الاحصائية، وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة (88) استبانة بنسبة ردود بلغت (73.3%). وكذلك بالنسبة للمدققين الداخليين فقد تم توزيع (120) استبانة ليكون العدد مماثلاً لعدد الاستبانات الموزعة على مدققي الحسابات الخارجيين، وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة (81) استبانة بنسبة ردود بلغت (67.5%).

**الصدق والثبات**

تم عرض أسئلة الاستبانة على مجموعة من المحكمين والمختصين، فقد تم عرضها على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين في الجامعات الأردنية وقد أخذت آراؤهم بعين

(1) تمت الاستعانة بصياغة الاستبانة بمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) ومعايير التدقيق الداخلي ودراسة (Schneider, 1985) ودراسة (الشفور، 2000).



**عينة مدققي الحسابات الخارجيين**

يلاحظ من الجدول رقم (2) أن غالبية مدققي الحسابات المشمولين في عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم (89.8%) من عينة الدراسة، ويلاحظ أن ما نسبته (96.6%) من حجم عينة مدققي الحسابات الخارجيين لديهم مؤهل أكاديمي بكالوريوس أو أعلى، كما ان هناك (20.5%) من حجم العينة هم من حملة الشهادات العليا، ويلاحظ أن ما نسبته (92%) من المدققين تزيد خبراتهم عن (5) سنوات، وأن من لديهم خبرة عملية (15) سنة فأكثر يشكلون (25%) من حجم عينة الدراسة. إن هذه النسب تشير إلى أن معظم عينة الدراسة يتمتعون بخلفية محاسبية، وتشير الى ارتفاع في الكفاءات العلمية لعينة الدراسة، ومدى اهتمام مكاتب التدقيق بتعيين الأفراد المؤهلين علمياً، وهذا يمكنهم من الإجابة عن فقرات الاستبانة بشكل علمي موثوق، ويتبين كذلك وجود الخبرات الجيدة لدى عينة الدراسة في مجال التدقيق مما يمكنهم من إعطاء آراء ناتجة عن حكم مهني مبني على خبرة مهنية معقولة.

**عينة المدققين الداخليين**

يلاحظ من الجدول رقم (3) أن ما نسبته (78%) من عينة الدراسة للمدققين الداخليين هم من تخصص المحاسبة وباقي العينة كانت موزعة بين العلوم المالية والمصرفية وإدارة الأعمال والاقتصاد، وكان هناك مدقق داخلي واحد يحمل شهادة في نظم المعلومات المحاسبية، ويلاحظ أن ما نسبته (95%) من حجم عينة المدققين الداخليين لديهم مؤهل أكاديمي بكالوريوس أو أعلى، كما ان هناك ما نسبته (31%) من حجم العينة هم من حملة الشهادات العليا وهذا يعكس ارتفاع الكفاءات العلمية لدى عينة الدراسة، ومدى اهتمام الشركات الأردنية بتعيين الأفراد المؤهلين علمياً في مجال التدقيق الداخلي وهذا بدوره يؤكد أن معظم عينة الدراسة يتمتعون بخلفية محاسبية ومؤهلات علمية تمكنهم من الإجابة عن فقرات الاستبانة بشكل علمي موثوق. ويلاحظ أيضاً أن ما نسبته (73%) تقريباً من عينة المدققين الداخليين تزيد خبراتهم

الاعتبار، حيث تمت إضافة و/أو تعديل و/أو حذف ما تم الاتفاق على إضافته و/أو تعديله و/أو حذفه. وقد قام الباحثان باختبار المصادقية والثبات باستخدام كرونباخ ألفا (Cornbach's Alpha) وذلك لتبيان التماسك الداخلي للأسئلة والتحقق من درجة الثبات في إجابات عينة الدراسة من خلال الاستبانة، والجدول رقم (1) يبين درجة الثبات لمجالات الدراسة.

ويلاحظ من الجدول رقم (1) أن أداة الدراسة كانت تتمتع بثبات عالٍ يبرر استخدامها، حيث كانت جميع درجات الثبات لمجالات الدراسة أعلى من النسبة المقبولة وهي (60%) (Sekaran, 2003).

**أساليب التحليل الإحصائي**

قام الباحثان باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

**1- الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics)**

وذلك لتبيان طبيعة البيانات وخصائصها، ومن ثم تلخيصها وتصنيفها ووصف الإجابات المتجمعة عن أسئلة الاستبانة.

**2- اختبار مان- ويتي (Mann-Whitney)**

وذلك لقياس الفروقات بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين لمدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وكذلك لقياس الفروقات بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين للأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار.

**3- اختبار كرسكال - والس (Kruskal-Wallis)**

وذلك من أجل قياس وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) باختلاف العوامل الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي من خبرة ومؤهل أكاديمي وتخصص علمي.

**6- تحليل بيانات الدراسة ومناقشة النتائج****خصائص عينة الدراسة**

يبين الجدولان (2) و(3) نتائج التحليل الإحصائي للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة، ومن هذين الجدولين يتضح توزيع مفردات العينة حسب تلك الخصائص ممثلة بالتكرارات والنسب المئوية.

عن 5 سنوات، وهذا يشير إلى الخبرات الجيدة لدى عينة  
الدراسة في مجال التدقيق مما يمكنهم من إعطاء آراء ناتجة

الجدول رقم (1)  
درجات الثبات لمجالات الدراسة

درجة الثبات		المجال
المدققون الداخليون	المدققون الخارجيون	
0.93	0.92	مدى التطبيق
0.93	0.93	- الوضع التنظيمي
0.92	0.92	- نطاق العمل
0.96	0.92	- الكفاءة المهنية
0.92	0.93	- العناية المهنية
0.93	0.95	الأهمية النسبية

الجدول رقم (2)

توزيع عينة مدققي الحسابات الخارجيين حسب التخصص العلمي والمؤهل والخبرة

التخصص العلمي	%	المؤهل الأكاديمي	%	عدد سنوات الخبرة في التدقيق	%
محاسبة	89.8	دبلوم (كلية مجتمع)	3.4	أقل من 5 سنوات	8
علوم مالية ومصرفية	4.5	بكالوريوس	76.1	5- أقل من 10 سنوات	44
إدارة أعمال	3.4	ماجستير	18.2	10- أقل من 15 سنة	23
اقتصاد	2.3	دكتوراة	2.3	15 سنة فأكثر	25
<b>المجموع</b>	<b>100</b>	<b>المجموع</b>	<b>100</b>	<b>المجموع</b>	<b>100</b>

الجدول رقم (3)

توزيع عينة المدققين الداخليين حسب التخصص العلمي والمؤهل والخبرة

التخصص العلمي	%	المؤهل الأكاديمي	%	عدد سنوات الخبرة في التدقيق	%
محاسبة	78	دبلوم (كلية مجتمع)	5	أقل من 5 سنوات	27.2
علوم مالية ومصرفية	11	بكالوريوس	64	5- أقل من 10 سنوات	16
إدارة أعمال	7.5	ماجستير	30	10- أقل من 15 سنة	28.4
اقتصاد	2.5	دكتوراة	1	15 سنة فأكثر	28.4
نظم معلومات محاسبية	1	-	-	-	-
<b>المجموع</b>	<b>100</b>	<b>المجموع</b>	<b>100</b>	<b>المجموع</b>	<b>100</b>

## اختبار الفرضيات

## (1) الفرضية الرئيسية الأولى

**Ho:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقييمهم لوظيفة التدقيق الداخلي.

حيث ان معيار التدقيق الدولي يحتوي على أربعة أسس يتم من خلالها تقويم وظيفة التدقيق الداخلي، فسوف يتم استعراض قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم الدلالة الإحصائية لاختبار مان - ويتي لهذه الأسس الأربعة وللمعيار ككل من خلال الجدول رقم (4).

يمثل الجدول رقم (4) النتائج الإجمالية التي تم الحصول عليها من التحليل المتعلق بكل مفردة من مكونات المعيار الدولي ذي الرقم (610)، حيث سيتم لاحقاً عرض التحليل الخاص بكل مفردة، وقد أفرد الباحثان فرضية فرعية لكل مفردة من مكونات المعيار وذلك لتسهيل عرضها من ناحية ولعمل دراسة شاملة تغطي جميع جوانب المعيار من ناحية أخرى، وقد عرض الباحثان في الجدول مكونات المعيار وقيمة المتوسط الحسابي لكل منها، التي تم التوصل إليها من خلال تحليل كل فرضية من الفرضيات الفرعية على انفراد.

ومن استعراض مكونات الجدول رقم (4) يتبين ما يلي:

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة مدققي الحسابات الخارجيين مجتمعة (3.21) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (3)، ويلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي كانت تنحصر بين 3.08 في حدها الأدنى و3.34 في حدها الأعلى، وهذا يدل على وجود تطبيق لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في الأردن وبدرجة أعلى من المتوسط من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة المدققين الداخليين مجتمعة (2.43) وهو أقل من متوسط أداة القياس (3)، ويلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي كانت تنحصر بين 2.29 في حدها الأدنى و 2.52 في حدها الأعلى، وهذا يدل على وجود تطبيق لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في

الأردن وبدرجة أقل من المتوسط من وجهة نظر المدققين الداخليين.

لدى اختبار الفرضية الرئيسية الأولى باستخدام اختبار مان - ويتي (Mann-Whitney)، أشارت النتائج إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت (صفرًا) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمدة البالغة (0.05) وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة واستنتاج وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقييمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، والجدول رقم (4) يوضح ذلك.

وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية في الجدول رقم (4) يلاحظ وجود فروق في آراء فئتي عينة الدراسة حول مدى التطبيق، حيث كانت آراء مدققي الحسابات الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق أعلى من المتوسط بينما كانت آراء المدققين الداخليين تشير إلى وجود تطبيق أقل من المتوسط، وهذا بدوره يؤيد ما تم التوصل إليه من رفض الفرضية العدمية، وهذا يعني أن مستوى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) كان مقبولاً ولكن ليس بالدرجة المطلوبة، وذلك على الرغم من إلزامية تطبيق المعايير الدولية وذلك بصفتها معايير التدقيق المتبعة في الأردن، ويمكن أن يعزو الباحثان ذلك إلى حداثة أقسام التدقيق الداخلي في معظم الشركات الأردنية وأن عمل هذه الأقسام مازال يعتمد على الطريقة التقليدية المهتمة أساساً بسلامة العمليات من الناحية الحسابية المستندية.

## الفرضية الفرعية الأولى

**Ho:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بتقويم الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي.

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (1-7) من أسئلة القسم الثاني الخاصة بمدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610)، ويبين الجدول رقم (5) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم الدلالة الإحصائية لاختبار مان - ويتي.

الذي يقدمه مدير التدقيق الداخلي والذي يبين فيه توصياته إلى لجنة تدقيق الحسابات أو أعلى سلطة إدارية في الشركة) قد حاز على أعلى متوسط حسابي من وجهة نظر المدققين الداخليين وقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي له (3.44) وهي القيمة الوحيدة التي كانت أعلى من متوسط أداة القياس لإجابات عينة المدققين الداخليين، وكذلك حصل هذا السؤال على ثاني أعلى قيمة متوسط حسابي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي له (3.52)، وهذا يدل على قيام المدققين الخارجيين بفحص تقارير التدقيق الداخلي، وذلك لما يقدمه تقرير المدقق الداخلي لمدقق الحسابات الخارجي من أساس يمكن عن طريقه تحديد حجم وقت الاختبارات التي سيقوم بها مدقق الحسابات الخارجي. فهذا التقرير الذي يقدم لأعلى سلطة إدارية في الهيكل التنظيمي يتضمن توصيات المدقق الداخلي، التي يمكن لمدقق الحسابات الخارجي من خلالها تحديد أماكن الضعف والقوة التي يمكن أن يركز عليها إجراءات تدقيقه.

ويلاحظ كذلك أن السؤال رقم (6) الذي ينص على (التأكد من استجابة إدارة الشركة لتوصيات المدقق الداخلي) قد حاز على أقل قيمة متوسط حسابي من وجهة نظر فئتي عينة الدراسة حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لمدققي الحسابات الخارجيين (3.10) وبلغت للمدققين الداخليين (2.11)، وهذا يدل على الاهتمام المنخفض بهذه الفقرة وذلك على الرغم من اهتمام مدققي الحسابات الخارجيين بالتقرير الذي يعده المدقق الداخلي ويقدم فيه توصياته للإدارة. ويمكن أن يعزو الباحثان ذلك إلى قناعة مدققي الحسابات الخارجيين بأن إدارة الشركات مازالت تنظر إلى التدقيق الداخلي بالمنظور التقليدي المتضمن أن المدقق الداخلي هو مجرد فاحص مالي، وعدم القدرة على استيعاب المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي وقدرته على التغيير والتعديل والمساهمة في التطوير من خلال توصياته التي يقدمها للإدارة.

لدى اختبار الفرضية الفرعية الأولى باستخدام اختبار مان - ويتني (Mann-Whitney)، أشارت النتائج إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمدة البالغ (0.05)، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة واستنتاج وجود فروقات

عند استعراض المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة عن الأسئلة الخاصة بمدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) من خلال تقويمهم للوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي في الجدول رقم (5) يلاحظ:

ان قيم المتوسط الحسابي لإجابات عينة مدققي الحسابات الخارجيين على الأسئلة تراوحت بين (3.10-3.57)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفقرة (3.34) وهي أعلى من متوسط أداة القياس (3) وهي تقع ضمن الفترة (أكبر من 3 إلى 4)، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (1.02) وهذا يدل على وجود نوع من الانسجام في إجابات المجيبين عن أسئلة الاستبانة.

بينما كانت قيم المتوسط الحسابي لإجابات عينة المدققين الداخليين عن الأسئلة تتراوح بين (2.11-3.44)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفقرة (2.52) وهي أقل من متوسط أداة القياس (3) وهي تقع ضمن الفترة (أكبر من 2 إلى 3)، وهذا يدل على وجود تطبيق أقل من المتوسط للأساس الخاص بالوضع التنظيمي من وجهة نظر المدققين الداخليين، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (1.11) وهذا يدل على وجود نوع من الانسجام في إجابات المجيبين عن أسئلة الاستبانة.

ويلاحظ من الجدول رقم (5) أن السؤال رقم (1) الذي ينص على (فحص الهيكل التنظيمي للتأكد من استقلالية قسم التدقيق الداخلي) قد حاز على أعلى قيمة متوسط حسابي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا السؤال (3.57) وهذا يشير إلى أن المدققين الخارجيين يقومون بفحص الهيكل التنظيمي للتحقق من مدى توفر قدر معقول من استقلالية التدقيق الداخلي، وذلك لأهمية تمتع المدقق الداخلي بقدر من الاستقلالية في الهيكل التنظيمي يوفر له هامشاً من الحرية يمكنه من القيام بأعماله بكفاءة ومهنية، ومن تكوين آراء وأحكام موضوعية مبنية على أساس مهني دون التأثير بآراء وأهواء الإدارة، وهذا بدوره يشكل حافزاً لمدقق الحسابات الخارجي للاعتماد على المدقق الداخلي وبالتالي تقليل حجم الاختبارات التي يقوم بها.

ويتضح كذلك من الجدول رقم (5) أن السؤال رقم (5) الذي ينص على (فحص ومراجعة التقرير السنوي أو الدوري

ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بنقويم الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي، والجدول رقم (5) يوضح ذلك.

الجدول رقم (4)

نتائج التحليل المتعلقة بمدى تطبيق المعيار ذي الرقم (610)

الرقم	السؤال	المدققون الداخليون		المدققون الخارجيون	
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	الوضع التنظيمي	1.11	2.52	1.02	3.34
2	نطاق العمل	1.08	2.42	0.97	3.12
3	الكفاءة المهنية	1.07	2.29	0.99	3.08
4	العناية المهنية	1.04	2.48	1.09	3.29
<b>0.00</b>	<b>المجموع الكلي</b>	<b>1.08</b>	<b>2.43</b>	<b>1.02</b>	<b>3.21</b>

الجدول رقم (5)

نتائج التحليل المتعلقة بمدى تطبيق معيار الوضع التنظيمي

الرقم	السؤال	المدققون الداخليون		المدققون الخارجيون	
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	فحص الهيكل التنظيمي للتأكد من استقلالية قسم التدقيق الداخلي.	1.16	2.80	1.00	3.57
2	التأكد من تحرر المدقق الداخلي من أية مسؤوليات تنفيذية أخرى وأية محددات تضعها الإدارة.	1.13	2.30	1.05	3.24
3	التأكد من حرية اتصال المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي.	1.21	2.74	0.99	3.52
4	التأكد من أن إدارة الشركة تقدم الدعم الكافي لدائرة التدقيق الداخلي لإنجاز أعمالها بمهنية.	1.02	2.13	1.07	3.11
5	فحص ومراجعة التقرير السنوي أو الدوري الذي يقدمه مدير التدقيق الداخلي والذي يبين فيه توصياته إلى لجنة تدقيق الحسابات أو أعلى سلطة إدارية في الشركة.	1.16	3.44	1.03	3.52
6	التأكد من استجابة إدارة الشركة لتوصيات المدقق الداخلي.	1.03	2.11	1.03	3.10
7	التأكد من قيام إدارة التدقيق الداخلي بتحديد النشاطات التي سوف يتم تدقيقها والتعليمات المتعلقة بذلك باستقلالية تامة.	1.09	2.28	0.95	3.35
<b>0.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>1.11</b>	<b>2.52</b>	<b>1.02</b>	<b>3.34</b>

(3)، وهذا يدل على وجود تطبيق أقل من المتوسط للأساس الخاص بنطاق العمل من وجهة نظر المدققين الداخليين، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (1.08) وهذا يدل على وجود نوع من الانسجام في إجابات المجيبين عن أسئلة الاستبانة.

ويتضح من الجدول رقم (6) أن السؤال رقم (9) الذي ينص على (تقويم فحص التدقيق الداخلي للنظام المحاسبي) قد حاز على أعلى قيمة متوسط حسابي من وجهتي نظر فئتي عينة الدراسة حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين (3.57) وبلغت من وجهة نظر المدققين الداخليين (3.12) وكانت هي القيمة الوحيدة التي أعلى من متوسط أداة القياس، وبالتالي يدل ذلك على وجود تطبيق لهذه الفقرة من قبل المدققين الخارجيين في أثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، ويعزو الباحثان ذلك إلى اهتمام مدققي الحسابات الخارجيين بسلامة النظام المحاسبي ودقته، حيث أن هذا الأمر من أهم الأمور التي يهتم بها مدقق الحسابات الخارجي لأنها تتعلق بعدالة القوائم المالية، ويعد التدقيق الداخلي إحدى الطرق التي يمكن أن تدعم النظام المحاسبي وتزيد من دقته لما يوفره التدقيق الداخلي من رقابة مستمرة على العمليات المالية المختلفة وذلك من خلال التأكد من سلامتها من الناحية المستندية والحسابية، خاصة ان النظام المحاسبي يعد أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية (IFAC, 1998; Arens et al., 2006).

ويلاحظ أن السؤال رقم (8) الذي ينص على (مراجعة تقويم المدقق الداخلي لأنظمة الرقابة الداخلية) قد حاز على ثاني أعلى متوسط حسابي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين وهذا يدل على زيادة اعتمادهم على تقويم المدققين الداخليين لأنظمة الرقابة الداخلية وذلك لما يقدمه هذا التقويم من أساس يمكن أن يعتمد عليه مدقق الحسابات الخارجي في تحديد نقاط الضعف والقوة في أنظمة الرقابة الداخلية.

ويتضح كذلك ان السؤال رقم (12) الذي ينص على (فحص تقويم التدقيق الداخلي لاقتصادية وفعالية وكفاءة استخدام موارد الشركة) قد حصل على أقل قيمة متوسط حسابي من وجهة نظر فئتي العينة وعلى أقل قيمة انحراف معياري، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة

وبالعودة إلى المتوسطات الحسابية لإجابات فئتي عينة الدراسة في الجدول رقم (5) يلاحظ وجود فروقات في آراء فئتي عينة الدراسة لجميع الأسئلة وأن هذه الفروقات ذات دلالة إحصائية حيث كانت قيم الدلالة الإحصائية أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وذلك فيما عدا السؤال رقم (5)، حيث تبين عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وهذا يدل على اتفاق فئتي عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات الخارجي يقوم بفحص التقرير السنوي الذي يعده المدقق الداخلي ويرفعه للإدارة العليا وذلك لأهمية هذا التقرير وما يحويه من معلومات تساعد مدقق الحسابات الخارجي في تحديد حجم ووقت إجراءات التدقيق التي سوف يقوم بعملها.

### الفرضية الفرعية الثانية

**Ho:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بتقويم نطاق عمل التدقيق الداخلي. تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (8-15) من أسئلة القسم الثاني الخاصة بمدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610)، وبيّن الجدول رقم (6) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم الدلالة الإحصائية لاختبار مان-ويتني.

عند استعراض قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة عن الأسئلة الخاصة بمدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) من خلال تقويمهم لنطاق عمل التدقيق الداخلي في الجدول رقم (6) يلاحظ:

ان قيم المتوسط الحسابي لإجابات عينة مدققي الحسابات الخارجيين عن الأسئلة تراوحت بين (2.58-3.57)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفقرة (3.12) وهي أعلى من متوسط أداة القياس (3)، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (0.97) وهذا يدل على وجود نوع من الانسجام في إجابات المجيبين عن أسئلة الاستبانة.

بينما كانت قيم المتوسط الحسابي لإجابات عينة المدققين الداخليين عن الأسئلة تتراوح بين (1.62-3.12)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفقرة (2.42) وهي أقل من متوسط أداة القياس (3) وهي تقع ضمن الفترة (أكبر من 2 إلى

والجدول رقم (6) يوضح ذلك.

وبالعودة إلى المتوسطات الحسابية لإجابات فئتي عينة الدراسة يلاحظ وجود فروقات في آراء فئتي عينة الدراسة حول مدى تطبيق الوضع التنظيمي وأن هذه الفروقات ذات دلالة إحصائية لجميع الأسئلة، حيث كانت جميع قيم الدلالة الإحصائية أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وكانت المتوسطات الحسابية لإجابات عينة مدققي الحسابات الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق أعلى من المتوسط بينما كانت المتوسطات الحسابية لإجابات عينة المدققين الداخليين تشير إلى وجود تطبيق أقل من المتوسط، وهذا يبين عدم توافق آراء فئتي عينة الدراسة حول مدى تطبيق جميع الفقرات المتعلقة بتقييم مدقق الحسابات الخارجي لنطاق عمل التدقيق الداخلي، وهذا بدوره يؤيد النتيجة التي توصلنا إليها من رفض الفرضية العدمية.

مدققي الحسابات الخارجيين عن هذا السؤال (2.58) وبلغت لإجابات المدققين الداخليين (1.62) وهذا يدل على وجود تطبيق منخفض من قبل المدققين الخارجيين لهذه الفقرة، ويمكن أن يعود سبب ذلك إلى أن تقييم اقتصادية وفاعلية وكفاءة استخدام الموارد تتعلق بالتدقيق التشغيلي الذي هو من دائرة اختصاص المدقق الداخلي دون الخارجي.

لدى اختبار الفرضية الفرعية الأولى باستخدام اختبار مان-ويتني (Mann-Whitney)، أشارت النتائج إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمدة البالغة (0.05) وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة واستنتاج وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالقيام بتقييم الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي،

#### الجدول رقم (6)

##### نتائج التحليل المتعلقة بمدى تطبيق معيار نطاق العمل

الرقم	السؤال	المدققون الداخليون		المدققون الخارجيون	
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
8	مراجعة تقييم المدقق الداخلي لأنظمة الرقابة الداخلية.	1.21	2.90	0.98	3.51
9	تقييم فحص المدقق الداخلي للنظام المحاسبي.	1.36	3.12	1.00	3.57
10	التأكد من قيام المدقق الداخلي بمراجعة نظام الشركة للتأكد من انسجامه مع السياسات والخطط والتزام الموظفين بها.	1.06	1.97	1.10	2.77
11	فحص ومراجعة تقييم المدقق الداخلي لوسائل حماية الأصول وتحققه من وجود أصول الشركة.	1.31	2.70	0.94	3.39
12	فحص تقييم المدقق الداخلي لاقتصادية وفعالية وكفاءة استخدام موارد الشركة.	0.79	1.62	0.94	2.58
13	التأكد من قيام المدقق الداخلي بفحص التقارير والسجلات المالية والتشغيلية للتأكد من صحة وموثوقية المعلومات التي تحتويها.	1.03	2.80	0.92	3.34
14	التأكد من قيام المدقق الداخلي بفحص عمليات وبرامج الشركة لضمان ما إذا كانت النتائج متسقة مع الأهداف.	0.92	1.85	1.02	2.78
15	فحص ومراجعة تدقيق المدقق الداخلي للنشاطات التشغيلية المختلفة للشركة من إنتاج وبيع وتسويق وتمويل.	0.96	2.43	0.88	3.02
	المجموع	1.08	2.42	0.97	3.12

#### الفرضية الفرعية الثالثة

يمكنه من القيام بأعماله وواجباته على أساس علمي، وذلك لان تمتع المدقق الداخلي بخلفية محاسبية جيدة ومعرفة كافية بالمعايير المحاسبية يساعد مدقق الحسابات الخارجي في تكوين حكم ورأي جيد عن وظيفة التدقيق الداخلي وبالتالي الاعتماد عليها في بعض إجراءات التدقيق التي يراها مدقق الحسابات الخارجي مناسبة.

ويلاحظ كذلك أن السؤال رقم (18) الذي ينص على (فحص ومراجعة البرامج التدريبية التي خضع لها المدقق الداخلي) قد حاز على أعلى قيمة متوسط حسابي من وجهة نظر المدققين الداخليين حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي له (2.78) وكانت كذلك قيمة المتوسط الحسابي لإجابات مدققي الحسابات الخارجيين مرتفعة مقارنة بالأسئلة الأخرى حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي (3.25) وهذا يدل على وجود اهتمام من قبل المدققين الخارجيين بفحص وتقييم الدورات التي خضع لها المدقق الداخلي وذلك لأن الدورات التدريبية تساعد المدقق الداخلي على مواكبة التطورات التي طرأت على التدقيق وأساليبه.

ويلاحظ كذلك أن السؤال رقم (23) الذي ينص على (فحص معايير تقويم عمل موظفي التدقيق الداخلي) قد حصل على أقل متوسط حسابي من وجهة نظر فنتي عينة الدراسة، وهذا يدل على الاهتمام المنخفض من قبل مدققي الحسابات الخارجيين بفحص معايير تقويم عمل موظفي التدقيق الداخلي، ويمكن أن يعزو الباحثان ذلك إلى أن الأسس التي يتم من خلالها تقييم موظفي التدقيق الداخلي يتم وضعها من قبل الإدارة، ومدقق الحسابات الخارجي لا يثق كثيراً بالأسس الموضوعية من قبل الإدارة.

لدى اختبار الفرضية الفرعية الثالثة باستخدام اختبار مان- ويتني (Mann-Whitney)، أشارت النتائج إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمدة البالغة (0.05) وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة واستنتاج وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بتقويم الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي، والجدول (7) يوضح ذلك.

**Ho:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى التزام المدققين الخارجيين بتقويم الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي.

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (16-24) من أسئلة القسم الثاني الخاصة بمدى تطبيق المدققين الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610)، وتظهر قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم الدلالة الإحصائية لاختبار مان- ويتني في الجدول رقم (7).

عند استعراض قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة على الأسئلة الخاصة بمدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) من خلال تقويمهم للكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي في الجدول رقم (7) يلاحظ:

ان قيم المتوسط الحسابي لإجابات عينة مدققي الحسابات الخارجيين على الأسئلة تراوحت بين (2.64-3.40)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفقرة (3.08) وهي أعلى من متوسط أداة القياس (3) وتقع ضمن الفترة (أكبر من 3 إلى 4)، وهذا بدوره يشير إلى وجود تطبيق أعلى من المتوسط للأساس الخاص بالكفاءة المهنية، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (0.99) وهذا يدل على وجود نوع من الانسجام في إجابات المجيبين عن أسئلة الاستبانة.

بينما كانت قيم المتوسط الحسابي لإجابات عينة المدققين الداخليين عن الأسئلة تتراوح بين (1.93-2.78)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفقرة (2.29) وهي أقل من متوسط أداة القياس (3) وتقع ضمن الفترة (أكبر من 2 إلى 3)، وهذا بدوره يشير إلى وجود تطبيق أقل من المتوسط للأساس الخاص بالكفاءة المهنية من وجهة نظر المدققين الداخليين، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (1.07) وهذا يدل على وجود نوع من الانسجام في إجابات المجيبين عن أسئلة الاستبانة.

ويتضح من الجدول رقم (7) أن السؤال رقم 19 الذي ينص على (التأكد من إلمام المدقق الداخلي الواسع بالمعايير المحاسبية) قد حاز على أعلى متوسط حسابي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، وهذا يدل على اهتمام مدققي الحسابات الخارجيين بالخلفية المحاسبية للمدقق الداخلي، وذلك لأهمية وضرورة تمتع المدقق الداخلي بتأهيل محاسبي جيد



## الفرضية الفرعية الرابعة

**Ho:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بتقويم العناية المهنية للتدقيق الداخلي. تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (25-32) من أسئلة القسم الثاني الخاصة بمدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610)، وتظهر قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم الدلالة الإحصائية لاختبار مان-ويتني في الجدول رقم (8).

وعند استعراض قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة عن الأسئلة الخاصة بمدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) من خلال تقويمهم للعناية المهنية للتدقيق الداخلي في الجدول رقم (8) يلاحظ:

## الجدول رقم (7)

## نتائج التحليل المتعلقة بمدى تطبيق معيار الكفاءة المهنية

الرقم	السؤال	المدققون الخارجيون		المدققون الداخليون	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
16	فحص الخلفية التعليمية للمدقق الداخلي.	3.11	1.02	2.46	1.14
17	التأكد من تمتع المدقق الداخلي بخبرات في مجال التدقيق.	3.30	1.07	2.67	1.17
18	فحص ومراجعة البرامج التدريبية التي خضع لها المدقق الداخلي.	3.25	1.09	2.78	1.16
19	التأكد من إلمام المدقق الداخلي الواسع بالمعايير المحاسبية.	3.40	0.99	2.19	1.04
20	التأكد من قدرة المدقق الداخلي على التعامل مع الحاسوب.	2.94	0.95	1.94	0.95
21	التأكد من إلمام المدقق الداخلي بمواضيع الاقتصاد والإدارة والضرائب والمالية والقانون.	2.89	0.88	1.95	0.99
22	فحص سياسات التوظيف التي تتبعها دائرة التدقيق الداخلي.	2.89	0.99	2.30	1.13
23	فحص معايير تقويم عمل موظفي التدقيق الداخلي.	2.64	0.97	1.93	0.96
24	التأكد من تمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والاستقامة عند قيامه بواجباته ومسؤولياته.	3.32	1.02	2.41	1.12
	<b>المجموع</b>	<b>3.08</b>	<b>0.99</b>	<b>2.29</b>	<b>1.07</b>

## الجدول رقم (8)

## نتائج التحليل المتعلقة بمدى تطبيق معيار العناية المهنية

الرقم	السؤال	المدققون الخارجيون	المدققون الداخليون	الدلالة الإحصائية
-------	--------	--------------------	--------------------	-------------------

الإحصائية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
0.000	0.91	1.70	1.17	2.79	25	التأكد من التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي.
0.000	0.86	1.70	1.11	3.03	26	التأكد من التزام المدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة.
0.001	1.09	2.39	1.03	3.32	27	التأكد من قيام المدقق الداخلي بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق الداخلي.
0.000	1.12	2.57	1.08	3.47	28	التأكد من وجود إشراف كاف من قبل المدقق الداخلي على موظفيه في أثناء قيامهم بعملية التدقيق.
0.000	1.03	2.77	0.96	3.45	29	فحص ومراجعة برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق الداخلي لعملية تدقيق.
0.028	1.12	3.27	1.12	3.60	30	فحص عينة من أوراق العمل التي يقوم المدقق الداخلي بإعدادها.
0.067	1.11	3.38	1.17	3.65	31	مراجعة عينة من التقارير التي يعدها المدقق الداخلي عن نتائج عملية التدقيق عند نهاية كل عملية تدقيق.
0.000	1.05	2.09	1.1	3.07	32	التأكد من وجود رقابة مستمرة على عمل موظفي التدقيق الداخلي من قبل مدير التدقيق الداخلي.
<b>0.000</b>	<b>1.04</b>	<b>2.48</b>	<b>1.09</b>	<b>3.29</b>	<b>المجموع</b>	

عينة من التقارير التي يعدها المدقق الداخلي عن نتائج عملية التدقيق عند نهاية كل عملية تدقيق) قد حصل على أعلى قيمة متوسط حسابي من وجهتي نظر فنتي عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة مدققي الحسابات الخارجيين (3.65) وبلغ لإجابات عينة المدققين الداخليين (3.38)، ويلاحظ أن السؤال رقم (30) الذي ينص على (فحص عينة من أوراق العمل التي يقوم المدقق الداخلي بإعدادها) قد حصل على قيمة متوسط حسابي أعلى من المتوسط، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينة مدققي الحسابات الخارجيين (3.60) وبلغ لإجابات عينة المدققين الداخليين (3.27)، وهذا يدل على قيام مدققي الحسابات الخارجيين بفحص عينة من التقارير وأوراق العمل التي يعدها المدقق الداخلي، حيث إن هذه التقارير تبين النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي وكذلك البنود التي تم تدقيقها والأساليب التي اتبعها المدقق الداخلي في كل عملية تدقيق وهذا بدوره يوفر لمدقق الحسابات الخارجي مؤشرات عن أماكن الخلل والضعف في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وبالتالي توجيه تدقيقه نحو هذه البنود للتأكد من متانة النظام، وهذا يساعد مدقق الحسابات

أن قيم المتوسط الحسابي لإجابات عينة مدققي الحسابات الخارجيين عن الأسئلة تراوحت بين (2.79-3.65)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفقرة (3.29) وهي أعلى من متوسط أداة القياس (3) وتقع ضمن الفترة (أكبر من 3 إلى 4)، وهذا بدوره يشير إلى وجود تطبيق أعلى من المتوسط لأساس الوضع التنظيمي، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (1.09) وهذا يدل عن وجود نوع من الانسجام في إجابات المجيبين عن أسئلة الاستبانة.

بينما كانت قيم المتوسط الحسابي لإجابات عينة المدققين الداخليين عن الأسئلة تتراوح بين (1.70-3.38)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لهذه الفقرة (2.48) وهي أقل من متوسط أداة القياس (3) وتقع ضمن الفترة (أكبر من 2 إلى 3)، وهذا بدوره يشير إلى وجود تطبيق أقل من المتوسط للأساس الخاص بالوضع التنظيمي من وجهة نظر المدققين الداخليين، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (1.04) وهذا يدل على وجود نوع من الانسجام في إجابات المجيبين عن أسئلة الاستبانة.

ويلاحظ أن السؤال رقم (31) الذي ينص على (مراجعة

التوصل إليها، والتي توفر أساساً يمكن أن يستخدمها مدقق الحسابات الخارجي في تحديده لوقت وحجم الاختبارات التي سوف يجريها في تدقيقه للبند التي احتوتها تلك التقارير.

### الفرضية الرئيسية الثانية

**Ho:** لا يوجد اختلاف في مدى تطبيق المدققين الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، يعود إلى الاختلاف في العوامل الشخصية المتعلقة بمدقق الحسابات الخارجي.

وسيمت اختبار هذه الفرضية من خلال اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بها باستخدام اختبار كرسكال - والس (Kruskal-Wallis)، والجدول رقم (9) يبين قيم الدلالة الإحصائية للاختبار لكل من العوامل الشخصية.

### الجدول رقم (9)

نتائج اختبار كرسكال - والس للاختلاف في مدى التطبيق باختلاف العوامل الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي

الرقم	العوامل الشخصية	الدلالة الإحصائية
1	التخصص العلمي	0.17
2	المؤهل الأكاديمي	0.209
3	عدد سنوات الخبرة في التدقيق	0.064

### الفرضية الفرعية الأولى

**Ho:** لا يوجد اختلاف في مدى تطبيق المدققين الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، يعود إلى الاختلاف في التخصص العلمي لمدقق الحسابات الخارجيين.

لدى اختبار الفرضية الفرعية الأولى باستخدام اختبار كرسكال - والس (Kruskal-Wallis)، أشارت النتائج إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت (0.17) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمدة البالغة (0.05) وهذا يعني قبول الفرضية العدمية واستنتاج عدم وجود اختلاف في مدى تطبيق المدققين الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، باختلاف

الخارجي في تحديد حجم ووقت اختبارات التدقيق التي سيقوم بها.

ويتبين كذلك من الجدول رقم (8) أن السؤال رقم (25) الذي ينص على (التأكد من التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي)، حاز على أقل قيمة متوسط حسابي من وجهة نظر فئتي عينة الدراسة حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة مدققي الحسابات الخارجيين (2.79) وبلغت لإجابات عينة المدققين الداخليين (1.70)، وهذا يدل على الاهتمام المنخفض من قبل مدققي الحسابات الخارجيين بمدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي، ويمكن أن يعزو الباحثان ذلك إلى شمول معايير التدقيق الداخلي أموراً غير مالية متعلقة بالعمليات التشغيلية التي هي محل اهتمام المدقق الداخلي دون مدقق الحسابات الخارجي، الذي يهتم أساساً بالأمور المالية التي لها علاقة عدالة القوائم المالية.

لدى اختبار الفرضية الفرعية الرابعة باستخدام اختبار مان ويتي (Mann-Whitney)، أشارت النتائج إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمدة البالغة (0.05) وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة واستنتاج وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بتقويم العناية المهنية للتدقيق الداخلي، والجدول رقم (8) يوضح ذلك.

وبالعودة إلى المتوسطات الحسابية لإجابات فئتي عينة الدراسة في الجدول رقم (8) يلاحظ وجود فروقات في آراء فئتي عينة الدراسة حول مدى تطبيق معيار العناية المهنية وأن هذه الفروقات ذات دلالة إحصائية، حيث كانت قيم الدلالة الإحصائية أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وذلك فيما عدا السؤال رقم (31) حيث تبين عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وهذا بدوره يدل على توافق آراء فئتي عينة الدراسة حول مدى تطبيق هذا السؤال وذلك لأهمية التقارير التي يعدها المدقق الداخلي عند كل نهاية عملية تدقيق بالنسبة لمدقق الحسابات الخارجي وذلك لما تحتويها هذه التقارير من البنود التي تم تدقيقها والأساليب التي تم اتباعها والنتائج التي تم

باختلاف المؤهل الأكاديمي وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، إلى أن الفئات الأقل تأهيلاً وخبرة يكون عملها خاضعاً لرقابة وإشراف أشخاص أكثر منها خبرة وتأهيلاً، لذلك فإن مستوى تطبيقها للمعيار لن يختلف عن مستوى تطبيق الفئات الأكثر خبرة وتأهيلاً. ويمكن أن يعود سبب عدم وجود اختلاف في مدى التطبيق باختلاف التخصص العلمي إلى أن الفئات الأخرى غير الذين يحملون تخصص المحاسبة لديهم قدر من الخبرة مكنهم من اكتساب المعرفة الكافية اللازمة لتطبيق المعيار.

### الفرضية الرئيسية الثالثة

**H<sub>0</sub>**: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) لتقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (1-4) من أسئلة القسم الثالث الخاصة بالأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610)، حيث طلب من فئتي عينة الدراسة بيان أهمية كل أساس من الأسس الأربعة باستخدام مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة كما تم بيانها عند شرح أداة الدراسة، وتجد قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم الدلالة الإحصائية لاختبار مان-ويتني في الجدول رقم (10).

عند استعراض قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة عن الأسئلة الخاصة بمدى الأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) في الجدول رقم (11) يلاحظ أن:

قيم المتوسط الحسابي لإجابات عينة مدققي الحسابات الخارجيين عن الأسئلة تراوحت بين (4.02-4.27)، وجميعها كانت أعلى من متوسط أداة القياس (3) وجميعها تقع ضمن الفترة (أكبر من 4 إلى 5)، وهذا بدوره يشير إلى الأهمية المرتفعة لجميع الأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين.

التخصص العلمي لمدققي الحسابات الخارجيين، والجدول رقم (9) يوضح ذلك.

### الفرضية الفرعية الثانية

**H<sub>0</sub>**: لا يوجد اختلاف في مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، يعود إلى الاختلاف في المؤهل الأكاديمي لمدققي الحسابات الخارجيين.

لدى اختبار الفرضية الفرعية الثانية باستخدام اختبار كرسكال- والس (Kruskal-Wallis)، أشارت النتائج إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت (0.209) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمدة البالغة (0.05) وهذا يعني قبول الفرضية العدمية واستنتاج عدم وجود اختلاف في مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، باختلاف المؤهل الأكاديمي لمدققي الحسابات الخارجيين والجدول رقم (9) يوضح ذلك.

### الفرضية الفرعية الثالثة

**H<sub>0</sub>**: لا يوجد اختلاف في مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، يعود إلى عدد سنوات الخبرة لدى مدققي الحسابات الخارجيين.

لدى اختبار الفرضية الفرعية الثالثة باستخدام اختبار كرسكال- والس (Kruskal-Wallis)، أشارت النتائج إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت (0.064) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمدة البالغة (0.05) وهذا يعني قبول الفرضية العدمية واستنتاج عدم وجود اختلاف في مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي، باختلاف عدد سنوات الخبرة لمدققي الحسابات الخارجيين، والجدول رقم (9) يوضح ذلك.

ويمكن أن يعود سبب عدم وجود اختلاف في مدى التطبيق

## الجدول رقم (10)

نتائج التحليل المتعلقة بالأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610)

الرقم	السؤال	المدققون الداخليون		المدققون الخارجيون	
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	الوضع التنظيمي	0.73	4.45	0.74	4.27
2	نطاق العمل	0.94	3.76	0.88	4.02
3	الكفاءة المهنية	0.82	4.15	0.82	4.06
4	العناية المهنية	0.94	3.97	0.94	4.08
5	المجموع الكلي	<b>0.88</b>	<b>4.00</b>	<b>0.87</b>	<b>4.09</b>

## الجدول رقم (11)

الأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) مرتبة ترتيباً تنازلياً

من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين

الترتيب	العبرة	الأهمية النسبية
1	الوضع التنظيمي للمدقق الداخلي.	4.27
2	العناية المهنية للمدقق الداخلي	4.08
3	الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي.	4.06
4	نطاق عمل المدقق الداخلي.	4.02

## الجدول رقم (12)

الأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) مرتبة ترتيباً تنازلياً

من وجهة نظر المدققين الداخليين

الرقم	العبرة	الأهمية النسبية
1	الوضع التنظيمي للمدقق الداخلي.	4.45
2	الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي.	4.15
3	العناية المهنية للمدقق الداخلي.	3.97
4	نطاق عمل المدقق الداخلي.	3.76

عمل مدقق الحسابات الخارجي لن يضمن استخداماً كاملاً لوظيفة المدقق الداخلي من قبل مدقق الحسابات الخارجي وذلك بسبب الحاجة إلى مراعاة الأسس الأخرى المتعلقة بمدى الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الداخلي ومدى كفاءته المهنية ومستوى العناية المهنية. ولهذه الأسباب فان مستوى أهميته أقل من مستوى أهمية الأسس الأخرى. ويبين الجدولان (11 و 12) ترتيب الأهمية النسبية لهذه الأسس من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين والداخليين.

ولدى اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة باستخدام اختبار مان- ويتني (Mann-Whitney)، أشارت النتائج إلى أن قيمة الدلالة الإحصائية لهذا الاختبار كانت (0.425) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمدة البالغة (0.05) وهذا يعني قبول الفرضية العدمية واستنتاج عدم وجود فروقات بين آراء مدقي الحسابات الخارجيين والداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) لتقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، أي ان الفروقات الظاهرة في الجداول السابقة ليست ذات دلالة إحصائية.

## 7- الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

بناءً على ما تم بيانه في الفقرات السابقة من تحليل لبيانات الدراسة ومناقشة نتائجها فإنه يمكن الخروج بالاستنتاجات التالية

1- عدم وجود توافق بين آراء مدقي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى تطبيق المدققين الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، فقد أشارت النتائج إلى أن آراء مدقي الحسابات الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق بدرجة أعلى من المتوسط لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610)، بينما أشارت آراء المدققين الداخليين إلى وجود تطبيق لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) بدرجة أقل من المتوسط، وبالتالي فإنه يمكن القول ان مستوى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) لم يكن بمستوى التطبيق الكامل أو المرتفع جداً، وذلك على

كما ان قيم المتوسط الحسابي لإجابات عينة المدققين الداخليين عن الأسئلة تراوحت بين (3.76-4.45) كما في الجدول رقم (12)، وجميعها كانت أعلى من متوسط أداة القياس (3) حيث حل كل من أساس الوضع التنظيمي والكفاءة المهنية ضمن الفترة (أكبر من 4 إلى 5) وهذا يشير إلى الأهمية المرتفعة لهذين الأساسين من وجهة نظر المدققين الداخليين، فيما حل كل من معيار نطاق العمل والعناية المهنية ضمن الفترة (أكبر من 3 إلى 4)، وهذا يدل على الأهمية المرتفعة نسبياً لهذين الأساسين من وجهة نظر المدققين الداخليين ولكن ليس بنفس مستوى أهمية الوضع التنظيمي والكفاءة المهنية.

وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية نلاحظ أن أساس الوضع التنظيمي قد حل في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية من وجهة نظر فنتي عينة الدراسة حيث حاز على أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (4.27) لإجابات مدقي الحسابات الخارجيين و (4.45) لإجابات المدققين الداخليين، وهذا يدل على أهمية الوضع التنظيمي في تقويم وظيفة التدقيق الداخلي. ويعزو الباحثان ذلك إلى أن وجود قسم تدقيق داخلي مستقل في الهيكل التنظيمي يمكنه من القيام بعمله دون أي محددات يمكن أن تضعها الإدارة وتؤدي إلى التأثير على نزاهة وموضوعية المدقق الداخلي، مما يجعل مدقق الحسابات الخارجي مطمئناً إلى أن عمل التدقيق الداخلي قد تم بمهنية ودون أي محددات أو ضغوطات من قبل الإدارة. وهذا بدوره يشكل حافزاً لمدقق الحسابات الخارجي للاستفادة من عمل المدقق الداخلي.

وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية نلاحظ أن أساس نطاق العمل قد حل في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية النسبية من وجهة نظر فنتي عينة الدراسة حيث حاز على أقل متوسط حسابي بلغ (4.02) لإجابات مدقي الحسابات الخارجيين و (3.76) لإجابات المدققين الداخليين، وعلى الرغم من ذلك إلا انه يعتبر مهماً والمتوسطات الحسابية تدل على ذلك ولكنه ليس بأهمية الأسس الأخرى. ويمكن أن يعزو الباحثان ذلك إلى أن طبيعة وعمق المهام المنفذة بواسطة المدقق الداخلي يجب بالضرورة أن تتفق مع تلك المهام الخاصة بمدقق الحسابات الخارجي حتى يتحقق وجود ارتباط في العمل بينهما. ولكن التوافق والاكتمال في نطاق عمل المدقق الداخلي مع نطاق

الداخلي تعتبر من أهم العوامل التي يستخدمها مدقق الحسابات الخارجي لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي وذلك لأن الاستقلالية هي العمود الفقري لعملية التدقيق، وتختلف هذه النتيجة مع دراسة (Schneider, 1984) ودراسة (مصطفى، 1994)، حيث توصل كل منهما إلى أن الوضع التنظيمي والاستقلالية هي أقل الأسس أهمية. ولوحظ من الدراسة كذلك وجود توافق بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين على اعتبار أساس نطاق العمل هو الأقل أهمية من بين جميع الأسس التي حددها المعيار وهذا يتوافق مع نتائج دراسة (مصطفى، 1994) التي أجريت في مصر، حيث بينت هذه الدراسة أن نطاق العمل يعتبر الأقل أهمية من بين الأسس التي يستخدمها مدقق الحسابات الخارجي لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي.

#### التوصيات

بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يقترح الباحثان بعض التوصيات التي من شأنها تفعيل وزيادة كفاءة مدققي الحسابات في تطبيقهم لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610):

- 1- نظراً لعدم بلوغ عملية تطبيق المعيار درجة عالية أو كاملة (بالرغم من أنها أعلى من المتوسط) بالرغم من إلزامية التطبيق، فإنه لا بد من تعزيز درجة تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) وذلك من خلال توعية مدققي الحسابات الخارجيين بأهمية وإلزامية تطبيق هذا المعيار، وذلك من خلال عقد دورات متخصصة في هذا المجال بالتعاون مع الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهمة بذلك، وذلك للتأكيد على أهمية وضرورة إجراء مدقق الحسابات الخارجي تقييماً لوظيفة التدقيق الداخلي وذلك لما يوفره هذا التقييم من أساس يمكن مدققي الحسابات الخارجيين من تحديد درجة الاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي ومدى الاعتماد عليها.
- 2- نظراً لما أظهرته نتائج الدراسة من أهمية لجميع الأسس المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي، سواء من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين أو الداخليين، فإن الباحثين يوصيان بضرورة تعزيز وظيفة التدقيق الداخلي في

الرغم من إلزامية تطبيق المعايير الدولية بصفتها معايير التدقيق المتبعة في الأردن.

2- تبين من الدراسة أن أعلى نسبة تطبيق لمكونات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) من وجهة نظر فئتي عينة الدراسة كانت لمعيار الوضع التنظيمي وذلك لأهمية الموقع الذي يحتله قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي وما يوفره للمدقق الداخلي من الاستقلالية التي تمكنه من القيام بأعماله بحرية وكفاءة ومهنية، ومن تكوين آراء وأحكام موضوعية مبنية على أساس مهني دون التأثير بآراء وأهواء الإدارة، وهذا بدوره يشكل حافزاً لمدقق الحسابات الخارجي للاعتماد على المدقق الداخلي، وبالتالي التقليل من حجم إجراءات التدقيق التي يقوم بها، وتبين كذلك أن أقل درجة تطبيق لمكونات معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) من وجهة نظر فئتي عينة الدراسة كانت للأساس الخاص بالكفاءة المهنية.

3- أشارت النتائج إلى عدم وجود اختلاف في مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) في أثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي عائد إلى الاختلاف في العوامل الشخصية المتعلقة بمدقق الحسابات الخارجي، حيث أشارت النتائج إلى عدم وجود اختلاف بالتطبيق باختلاف كل من المؤهل الأكاديمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة بالتدقيق.

4- بينت النتائج وجود توافق في آراء كل من مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول الأهمية النسبية لمعظم الأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي وهذا يدل على أهمية تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لكافة متطلبات المعيار، واتباع تعليماته في أثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، حيث لوحظ وجود توافق على اعتبار أساس الوضع التنظيمي هو الأهم من بين جميع الأسس التي حددها المعيار وهذا يتوافق مع النتائج التي توصلنا إليها من أن الأساس الخاص بالوضع التنظيمي هو الأساس الأكثر تطبيقاً من قبل مدققي الحسابات الخارجيين، ويتوافق ذلك مع نتائج دراسة (Brown, 1983)، حيث بينت هذه الدراسة أن استقلالية المدقق

الشركة.

- 4- ضرورة قيام الجهات العلمية والمهنية المهمة بشؤون المحاسبة والتدقيق مثل الجامعات وهيئة تنظيم مهنة المحاسبة وهيئة الأوراق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين، بتوعية المدققين الداخليين والخارجيين بالعلاقة التي تربطهم وإيضاح مفهوم هذه العلاقة ومجالات التعاون بينهم وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل لوظيفة كل منهم.
- 5- الاستفادة من نتائج هذه الدراسة ومحاولة جعلها مقدمة لدراسات مستقبلية أخرى تبحث في الموضوع نفسه وبشكل أكثر تفصيلاً من حيث دراسة أثر متغيرات وعوامل مختلفة على مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) مثل حجم الشركة ممثلاً براس المال وبحجم المبيعات، وعمر الشركة.

الشركات المساهمة العامة الأردنية وذلك لما تحققه هذه الوظيفة من فوائد لأطراف مختلفة وخاصةً لمدقق الحسابات الخارجي، وذلك من خلال رفع كفاءة المدققين الداخليين وإخضاعهم لدورات تدريبية متقدمة للعمل على تعريفهم بأساليب وأفكار جديدة في مجال التدقيق، وتعريفهم بنطاق العمل المطلوب منهم ومدى العناية المهنية الواجب اتباعها.

3- تعزيز استقلالية أقسام التدقيق الداخلي، وذلك لما أظهرته هذه الدراسة من أن الوضع التنظيمي ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها المدقق الداخلي من أهم العوامل التي ينظر إليها مدقق الحسابات الخارجي لتحديد درجة الاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي والاعتماد عليها، ويتم ذلك من خلال التأكيد على تبعية هذه الأقسام للجنة التدقيق في الشركة إن وجدت أو لأعلى سلطة إدارية في

## 8- المراجع

الوردات، خلف عبد الله، 2002، مهام التدقيق الداخلي ضمن معايير التدقيق الدولية والأمريكية، *مجلة المدقق*، العدد 51، عمان، ص 35-40.

Allegrini, M. and D'Onza, G. 2003. Internal Auditing and Risk Asseement in Large Italian Companies: An Empirical Survey, *International Journal of Auditing*, 7 (191-208).

Arens, A.A., Elder, R.J. and Beasley, M.S. 2006. *Auditing and Assurance Services*, Prentice Hall, USA.

Boynton, W.C., Johnson, R.N. and Kell, W.G. 2006. *Modern Auditing*, John Wiley and Sons Inc., USA.

Brown, P.R. 1983. Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Function, *Journal of Accounting Research*, Autumn, 444-455

Faster R.D. 1986. The External Auditors Use of Internal Audit staff, *The Internal Auditor*, Feb.

Geiger, M.A., Lowe, D.J. and Pany, K.J. 2002. Outsourced Internal Audit Services and the Perception of the Auditor Independence, *The CPA Journal*, August, 1-6.

الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، 1998، *معايير التدقيق الدولية*، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، 1990، قرار مجلس إدارة الجمعية رقم (54) بتاريخ 13/3/1989م، *مجلة المدقق*، العدد الأول، عمان، ص2.

حمادة، عيدو، 2002، *دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، دمشق، سوريا.

السقا، السيد أحمد، 1997، *المراجعة الداخلية: الجوانب المالية والتشغيلية*، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض.

الشقور، عمر، 2000، *مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي*، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

مصطفى، صادق، 1994، تقييم المدقق الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي، دراسة ميدانية، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*. القاهرة، مصر، ص 71-158.



- Rittenberg, L.E. and Schwieger, B.J. 2003. *Auditing: Concepts for a Changing Environment*, Thomson Learning, USA.
- Schneider, A. 1984. Modeling External Auditor's Evaluation of Internal Auditing, *Journal of Accounting Research*, Autumn, 657-678.
- Schneider, A. 1985. The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function, *Journal of Accounting Research*, Autumn, 911-919.
- Sekaran, U. 2003. *Research Methods for Business*, Third Edition, New York: Wiley and Sons Inc.
- Simmons, M.R. 2004. *Internal Audit Objectives*, <http://www.dartmouth.edu/~msimmons/internal-auditing/spiacoso.htm>
- Hyatt, T.A. and Prawitt, D.F. 2001. Does Congruence Between Audit Structure and Auditors' Locus of Control Affect Job Performance, *The Accounting Review*, 76 (2): 263-274.
- International Federation of Accountant (IFAC). 1998. *Hand Book: International Standard on Auditing*, ISA No. 610, Considering The Work of Internal Auditing.
- Kevin, J. 2003. The Effects of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention, *Accounting Horizons*, 17 (4): 1-17
- Margheim, L.L. 1986. Further Evidence of External Auditor's Reliance on Internal Auditor, *Journal of Accounting Research*, Spring, 194-205.
- Page, R.F. 1980. How External Auditors Can Help You Evaluate Internal Control, *The Internal Auditor*, 59- 61.

## **External Auditor's Assessment of the Internal Audit Function in the Light of Implementation of the International Standard on Auditing No. (610): Analytical Study from the Point of View of the External and Internal Auditors in Jordan**

*Ali A. Thnaibat and Basel K. Shunnaq*

### **ABSTRACT**

The study aims at examining to what extent the external auditor applies the International Standard on Auditing (ISA) No. (610) when considering assessment of an internal audit function from the external and internal auditors' points of view. The study also examines the differences in the implementation of ISA No. (610) with relation to the differences in personal characteristics of external auditor, and identify the relative importance of the criteria mentioned in ISA No. (610).

To achieve the objectives of the study, specially designed questionnaires were distributed to samples of external and internal auditors. Descriptive and nonparametric statistics were used to analyze the data and test the hypotheses.

The results of the study indicate that there are significant differences between the external and internal auditors' opinions regarding the extent to which that external auditor applies the ISA No. (610) when assessing the internal audit function. It appears that the implementation extent was higher than the average from the external auditors' point of view, whereas, the implementation extent was less than the average from the internal auditors' point of view. The results indicate that there are no differences in the implementation of international audit ISA No. (610) related to the differences in personal characteristics of the external auditors (qualification, major and experience). Additionally, the findings of the study show that there are no significant differences between the external and internal auditors' opinions regarding the relative importance of the criteria that ISA No. (610) assigned to assess the internal audit function. The criterion which the study found to be most significant was organizational position.

The study concluded by many recommendations including the enhancement of the extent of implementation of ISA No. (610) and clarifying the relationship between external and internal auditors and the scope of cooperation between them. The researchers recommend also giving more attention to the value of internal auditing in Jordanian companies.

**KEYWORDS:** Auditing standards, Internal auditing, External auditing

*علي عبد القادر الذنبيات*

استاذ مشارك / التخصص الدقيق: تدقيق الحسابات. الاهتمامات البحثية: تكنولوجيا المعلومات ومخاطر التدقيق. شهادة الدكتوراة:  
جامعة اسكس، بريطانيا، 1998.

*باسل خالد شناق*

ماجستير محاسبة/ كلية ادارة الاعمال/ الجامعة الاردنية.