

أثر جودة التدقيق الداخلي على رأي مدقق الحسابات الخارجي (دراسة ميدانية من وجه نظر مدقق الحسابات الخارجيين بقطاع غزة)

The effect of the quality of internal trading on the opinion of the external auditor
(A field study from the point of view of the external auditor in the Gaza Strip)

كمال محمد سعيد كامل النونو*¹

¹ جامعة القدس المفتوحة (فلسطين)، kamal2009k@hotmail.com

تاريخ النشر: 2025/01/01

تاريخ القبول: 2024/01/09

تاريخ الإرسال: 2023/09/25

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر جودة التدقيق الداخلي على رأي مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق هذا الهدف استخدمت الاستبانة لجمع البيانات المطلوبة وجرى اختبار عينة حجمها (60) من مجتمع الدراسة البالغ عددهم (96) مدققاً خارجياً. وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثيراً لجودة التدقيق الداخلي على رأي المدققين الخارجيين، إلا أن النتائج أظهرت أيضاً أن نسبة من المراجعين الخارجيين لديهم فهم خاطئ في بعض الجوانب ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي والتي من المفترض أن يأخذها بعين الاعتبار عند إبداء رأيه المحايد والتي منها أنهم لا يبدون اهتماماً لتوفر المهارات المهنية والمعارف المتنوعة للمراجع الداخلي، وكذلك توزيع المهام والمسؤوليات على الأنشطة ومجالات العمل وإعداد خطط المراجعة الداخلية، وجمع أدلة الإثبات اللازمة لتنفيذ مهامه، ولا يبدون اهتماماً أيضاً بإتباع قسم المراجعة الداخلية منهج منظم في تقييم إدارة المخاطر والتقرير عنها، وعدم اهتمامه بمدى استخدام المراجع الداخلي للتكنولوجيا في تحليل البيانات وكذلك أظهرت النتائج بأن رأي المراجع الخارجي يتأثر بدرجة التنسيق والتعاون بينه وبين المدقق الداخلي. وبناء على ذلك أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تعزيز استخدام الأدوات التكنولوجية في عملية المراجعة وتشجيع ودعم قسم المراجعة الداخلية بإتباع منهج منظم في تقييم إدارة المخاطر، ودعم وجود سياسات واضحة في إيصال النتائج ومتابعتها مع للأشخاص المعنيين مباشرة.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، التدقيق الداخلي، مدققي الحسابات، المراجعين الخارجيين.

التصنيف JEL: M42، M48، G34.

Abstract: This study aimed to identify the impact of the quality of internal auditing on the opinion of external auditors in Gaza Strip. The analytical descriptive technique was used in the investigation. The study found that quality of internal auditing has an impact on external auditors' opinions, but the findings also revealed that some external auditors lack understanding of certain internal auditing-related issues that he should be taken into account when giving his unbiased opinion, such as the fact that they do not show interest. To offer the internal auditor's wide expertise and professional abilities, as well as to assign tasks and responsibilities to various activities and work areas, create internal audit plans, and gather the evidence required to complete its duties. expressing his impartial opinion. Also they don't demonstrate a desire to provide the professional abilities and breadth of knowledge of the internal auditor, allocating tasks and responsibilities to activities and areas of work, creating internal audit plans, and gathering the data required to complete its tasks. Additionally, they show no interest in the internal audit department using a methodical process to assess risk management and report on it. Moreover, he showed no interest in how much technology the internal auditor used to analyze data. The findings also demonstrated that the level of coordination and cooperation between the external auditor and internal auditor had an impact on the latter's judgment. As a result, the study made a number of recommendations, the most crucial of which is the requirement to increase the use of technological tools in the audit process. Other recommendations include encouraging and supporting the internal audit department by adopting a systematic approach to risk management and reporting, and promoting the existence of clear policies for disclosing findings and following up with the parties who are directly affected.

Key words: Audit quality, internal audit, auditors, external auditors.

Jel Classification Codes : M42، M48، G34.

مقدمة:

يتصدر مفهوم جودة مهنة التدقيق قمة اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية العالمية، وذلك إثر العديد من حالات الفشل والعسر المالي التي منبت بها الشركات الكبرى في الآونة الأخيرة، وانحيازات أسواق المال في بعض بلدان العالم، والخوف من تكرار ذلك مستقبل. (إسراء، 2013)، كما أن مفهوم جودة المراجعة من المفاهيم الحديثة نسبياً، لذلك لا بد من التركيز على مفهوم الجودة كأحد المفاهيم أو الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، والتي يجب أن تحظى باهتمام الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية التي تهتم بمجال المراجعة والمراجعين وكذلك عدم تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على أعمال المراجعة يترتب عليه نتائج خطيرة ومضلة للمطلعين على تقارير المراجعة وبالأخص متخذو القرارات وراسمي السياسات وكذلك المستثمرون، لأن ما يميز أي مهنة هو تحملها لمسئولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مهنة المراجعة يعود تحقيق أفضل نوعية من المراجعة والمحافظة على جودة الأداء المهني الهدف المشترك لممارسي المهنة وكذلك تحسين أداء المراجع وحمائته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله.

ومن هذا المنظر فإن العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تكاملية، ويمكن القول إن هناك فوائد متبادلة بين الطرفين حيث إن المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق بصفة مستقلة قادر على إبداء رأيه في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، ومدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة والتي يكون المدقق الخارجي قد أغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح بالإضافة إلى أن المدقق الداخلي يستفيد من خبرة المدقق الخارجي وبالتالي يرفع من كفاءته وخبرته. (جربوع، 2003).

ومن أجل الوصول إلى أعلي درجات الثقة في القوائم المالية، وإلي جودة في عملية التدقيق سعت الهيئات المهنية والمنظمات الدولية وعلى رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلاً بلجنة التدقيق الدولية IAPC، وغيرها من اللجان المنبثقة عنه إلى إصدار جملة من الإرشادات والإجراءات الحديثة التي تتماشى مع الواقع الاقتصادي العالمي ممثلة في معايير التدقيق الدولية التي تسعى لتوحيد الممارسات في مجال مهنة التدقيق المحاسبي والتي من خلال تطبيقها يمكن الوصول إلى الجودة في التدقيق وجودة مخرجات عملية التدقيق (مرجانة، العايب، 2017). وبناء على ما سبق فإن مفهوم الجودة في تدقيق الحسابات من المفاهيم التي حظيت باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة وخاصة في ظل الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة. إلا أنه وعلى الصعيد المحلي وخاصة في فلسطين لم ينل هذا الموضوع أهميته من البحث والدراسة العلمية، لذلك هذا البحث سيساعد على تحديد مؤشرات جودة التدقيق الداخلي وأثرها على مراجع الحسابات الخارجي.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

أدت الزيادة في حجم المشروعات وضخامة حجم العمليات والأحداث المالية وغياب الأدلة الملموسة بالنسبة للمدقق الخارجي في ظل استخدام الأنظمة المحوسبة بشكل عام ونظام تخطيط موارد المنشأة بشكل خاص بالإضافة إلى تسارع تطور مثل هذه الأنظمة واحتمالية عدم قدرة المراجع الخارجي على مواكبة هذا التطور في هذه النظم وفهمها بشكل كاف واعتماد مراجع الحسابات على أسلوب العينات الإحصائية والمخاطر المصاحبة لها، وإلى زيادة اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على أشخاص مؤهلين ذوي خبرة من خارج فريق المراجعة، ويعد المراجع الداخلي من أكثر هؤلاء الأشخاص الذي يعتمد مراجع الحسابات الخارجي على عملهم عند إبداء رأيه، لذلك برزت الحاجة إلى أن تكون تقارير المراجع الداخلي ذات جودة عالية لكي تعمل على مراقبة الأنظمة الإدارية والمالية وتساعد على استغلال الموارد المتاحة استغلالاً أمثل، وأضمن لتنفيذ التعليمات وفق السياسات الإدارية والمالية المقرر، في ضوء ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما أثر جودة المراجعة الداخلية على رأي مراجع الحسابات الخارجي من وجه نظر المراجع الخارجي؟ وينبثق منه الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما أثر بذل العناية المهنية الواجبة من قبل المراجع الداخلي على رأي مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة؟
2. ما أثر إدارة أنشطة التدقيق الداخلي على رأي مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة؟
3. ما أثر تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي على رأي مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة؟
4. ما أثر تقييم وإدارة المخاطر والرقابة على رأي مراجع الحسابات الخارجي.
5. ما أثر إيصال النتائج على رأي مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة؟
6. ما مدى مساهمة مستوي التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في تحديد رأي مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة؟

الفرضيات:

اعتمدت هذه الدراسة على مجموعة من الفرضيات والتي تمت صياغتها في الشكل الآتي:
الفرضية الرئيسية: يتأثر رأي المراجع الخارجي بمدى التزام المراجع الداخلي بمعايير جودة أداء المراجعة الداخلية.

ويتفرع منها المحاور (6) الآتية:

- يتأثر رأي المراجع الخارجي بمدى التزام المراجع الداخلي بمعيار الكفاءة والعناية المهنية.
- يتأثر رأي المراجع الخارجي بمدى التزام المراجع الداخلي بمعيار إدارة أنشطة المراجعة الداخلية.
- يتأثر رأي المراجع الخارجي بمدى التزام المراجع الداخلي بمعيار تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية.
- يتأثر رأي المراجع الخارجي بمدى التزام المراجع الداخلي بمعيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر والرقابة.
- يتأثر رأي المراجع الخارجي بمدى التزام المراجع الداخلي بمعيار توصيل النتائج.
- يتأثر رأي المراجع الخارجي بدرجة التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير جودة المراجعة الداخلية على رأي مراجع الحسابات الخارجي، ولتحقيق هذا الهدف يتعين التعرف على تأثير التزام المراجع الداخلي بمعايير التدقيق المتعارف عليها (الكفاءة والعناية المهنية، إدارة أنشطة المراجعة الداخلية، تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية، تقييم وتطوير إدارة المخاطر والرقابة، التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي) على رأي مراجع الحسابات الخارجي.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة من كونها تساهم في تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية فيما إذا ما تم الاعتماد بشكل كبير على أعمال المراجع الداخلي، كما تساهم في تعزيز جودة المراجعة الداخلية وكذلك تحقيق التكامل المنشود بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، كما تستمد أهميتها من أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في ضبط الأداء المالي والإداري واكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية. كما تنبع أهمية الدراسة في تناول موضوع جودة المراجعة الداخلية، وتبحث في أثره على رأي المراجع الخارجي، وما يزيد من أهمية البحث كونه يبحث في أثر كل عامل على حدة من العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية على رأي المراجع الخارجي لتبين أي من هذه العوامل الأكثر كفاءة وفعالية على رأي المراجع الخارجي، وبالتالي فإن الدراسة سوف تخرج بتوصيات واضحة في كيفية الارتقاء بالمهنة للوصول إلى الجودة المطلوبة، وكذلك مساعدة المراجعين الداخليين في تحديد أي العوامل التي يجب التركيز عليها أكثر في سبيل زيادة فعالية جودة المراجعة الداخلية والتي من شأنها تؤثر على رأي المراجع الخارجي.

حدود الدراسة:

تحددت الدراسة بالحدود والمحددات الآتية:

- **الحد المكاني:** اقتصرت الدراسة على مدققي الحسابات المعتمدين من قبل مجلس مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة.
- **الحد الزمني:** اقتصرت الدراسة على عام 2022.

الدراسات السابقة:**1- دراسة (أبو نصار: 2019):**

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية والمتمثلة في حجم الشركة محل التدقيق، حجم مكاتب التدقيق، فترة حياة العقد، درجة التعقيد، درجة المخاطرة وأثرها على جودة التدقيق. واعتمد الباحث على المنهج الكمي التحليلي، حيث تم اختيار عينة مكونة من (40) شركة من مجتمع الدراسة المتمثل في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية والبالغ عددها (61) شركة خلال الفترة الزمنية ما بين الأعوام 2011-2017. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لحجم الشركة محل التدقيق، حجم مكاتب التدقيق، فترة حياة العقد، درجة التعقيد، درجة المخاطرة مجتمعة على أتعاب التدقيق، ومن أهم توصياتها وضع نظام عملي لتحديد أتعاب التدقيق من قبل.

2- دراسة (مختار: 2017):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم جودة التدقيق الخارجي ومفهوم التخصص المهني (الصناعي)، ومدى إدراك القائمين بأعمال التدقيق لأهمية التخصص المهني، ومعرفة فيما إذا كان يساهم في تحسين جودة التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى وجود اتفاق بين المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة حول أهمية التخصص المهني من خلال تمكين القائم بأعمال التدقيق من التخطيط الجيد لعملية التدقيق وإعداد برنامج التدقيق بشكل ملائم.

3- (العمرى، عبد الغني: 2016):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية واستكشاف المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير المراجعة الداخلية في البنوك اليمنية التجارية. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك ضعفاً وقصوراً في تطبيق معايير المراجعة الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية. واستنتجت الدراسة أن أهم المعوقات التي تحول دون تبني وتطبيق معايير المراجعة الداخلية في البنوك التجارية اليمنية هي عدم وجود إلزام قانوني بتطبيق هذه المعايير. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الإدارات بدعم استقلال المراجع الداخلي وتأسيس لجان مراجعة في البنوك اليمنية.

4- وتناولت دراسة (Daugherty, et. al, 2013) مدى إلزامية دوران شريك التدقيق، والتأثيرات المباشرة وغير مباشرة لهذه السياسة على جودة التدقيق، حيث اعتمدت الدراسة المسح الشامل لعدد 370 مدقق حسابات يعملون في 14 شركة في الولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلى أن إلزامية دوران شريك التدقيق تعمل على زيادة حجم عمل المدقق الجديد، الذي بدوره يحتاج إلى وقت أكثر للتعرف على عمليات الشركة، مما يؤثر على أدائه وسرعة إنجاز مهامه الرئيسية، مما يؤثر سلباً على جودة التدقيق الخارجي.

5- كما هدفت دراسة (Cameran, 2013) إلى التعرف على تأثير معدل دوران المدقق على جودة عملية التدقيق، في الشركات الإيطالية وقد ضمت عينة الدراسة 1184 شركة غير مالية مدرجة في سوق ميلانو للأوراق المالية خلال الفترة الممتدة من 1985-2004م، وقد بررت استبعاد الفترة ما بعد عام 2004 من أجل تجنب تأثير تبني معايير الإبلاغ المالي (IFRS) من قبل الشركات الإيطالية. وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة طردية بين مدة ارتباط المدقق وجودة عملية التدقيق، حيث تم تقسيم أكبر مدة ارتباطا يسمح بها القانون وهي 9 سنوات إلى ثلاث مراحل كل مرحلة تتكون من ثلاث سنوات، فتبين أن جودة التدقيق تكون في أعلى مستوى لها خلال الفترة الثالثة من مدة الثلاث سنوات للارتباط، كما لا يوجد أي اختلاف واضح بين جودة التدقيق في حالة تطبيق مبدأ إلزامية معدل الدوران لشركة التدقيق أو تطبيق مبدأ طوعية تغيير شركة التدقيق.

6- وركزت دراسة (Enofe & Okunega, 2013) على اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في إحدى الولايات الحكومية في أستراليا الغربية معتمدة على المنهج الوصفي واستخدام الوثائق بجانب المقابلات. وتوصلت إلى أن درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي تخضع لوجهات نظر متباينة بين الأطراف المعنية، فبعض المدققين الخارجيين ينظرون إلى أعمال وأنشطة التدقيق الداخلي باعتبارها بديلة وليست مكملة لأعمال التدقيق الخارجي. كما أظهرت الدراسة أن التواصل الفعال يعتبر أحد العوامل الرئيسة المؤثرة على كفاءة وفعالية عملية التدقيق على الرغم من أن هناك العديد من عوائق الاتصال والتواصل بين الطرفين لا سيما في عملية التخطيط من قبل دوائر التدقيق الداخلي، إلا وأن هذه الفعالية والكفاءة يمكن جنيها في المناطق الجغرافية الكبيرة من جانب، وتحققها في القطاع الخاص أقل تعقيدا من القطاع العام من جانب آخر.

7- بينما دراسة (Pilcher, et. al, 2011) هدفت إلى التركيز على دراسة العلاقة بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق في الشركات المدرجة ببورصة نيجيريا. وأيضاً تحليل العلاقة بين فترة التدقيق وهيكل الملكية وبين جودة التدقيق. وقد أشارت النتائج إلى أنه مع زيادة استقلالية مدققي الحسابات فإنه يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق، كما ووجدت أن المنظمات التي تتعامل مع شركات التدقيق لمدة أقل من خمس سنوات فإنها تتمتع بجودة تدقيق عالية. وأوصت الدراسة بأن الأبحاث المتعلقة باستقلال المدقق وجودة التدقيق يمكن أن تستفيد منها في المقارنة مع البلدان الأخرى.

8- دراسة (Dien Noviany Rahmatika، 2014)

والتي تهدف إلى دراسة تأثير فاعلية المراجعة الداخلية على فعالية التقارير المالية وانعكاساتها على الحكم الرشيد الحكومي في الحكومات المحلية في إندونيسيا، أجريت الدراسة في (70) جهاز منطقة في (7) حكومات محلية من خلال استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة حيث تم اختيار العينات بطريقة العينات العشوائية الطبقية. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: إن فعالية المراجعة الداخلية لديها تأثير كبير على جودة التقارير المالية. إن وظيفة المراجعة الداخلية لها تأثير كبير على الحكومة الجيدة وتطبيق الحكومة. وإن جودة التقارير المالية لها تأثير كبير على الحكومة الجيدة وتطبيق الحكومة.

9- كما هدفت دراسة (Hamilton. et. al، 2005) إلى اختبار العلاقة بين سياسة التغيير الدوري الإلزامي لشريك التدقيق وجوده الأرباح المحاسبية للشركات الصناعية الأسترالية خلال الفترة من عام 1998 حتى 2003، علما بأن الدراسة استخدمت الاستحقاقات الاختيارية لقياس جودة الأرباح المحاسبية، وقد أثبتت الدراسة وجود علاقة طردية بين التغيير الإلزامي لشريك التدقيق وجوده الأرباح المحاسبية وذلك من خلال انخفاض الاستحقاقات الاختيارية.

ما يميز الدراسة الحالية

هناك ندرة في الدراسات التي تحلل طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية ورأى المراجع الخارجي رغم أهمية هذه العلاقة، وهذا ما يميز هذه الدراسة أنها تلقي الضوء على العوامل ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي ومدى تأثيرها على رأى المراجع الخارجي.

الإطار النظري:

مفهوم جودة المراجعة:

مفهوم جودة المراجعة مفهوم متعدد الجوانب وذلك لأن جودة المراجعة تتم عدة أطراف، فهي تتم معدو ومستخدمو القوائم المالية وكذلك مكاتب المراجعة ذاتها، بالإضافة إلى المنظمات المهنية التي تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي.

عرفها (DE Angelo, 1991) من حيث علاقتها باكتشاف المخالفات بأنها "احتمالية قيام مراجع الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية، والقيام بالإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق. وكذلك عرفها (Wilox, 1994) من حيث علاقتها باهتمام المشاركين في بيئة المراجعة" أنها عبارة عن الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في عملية المراجعة للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع."

ولقد اقترح (Willingham & Jakobson, 1985) بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة هي ربطها بمخاطر المراجعة كما ورد بالبيان رقم (47) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وقد ذكر أن الجودة تتواجد عندما يقل خطر الحماية إلى الدرجة التي يكون عندها مستوى خطر المراجعة المقبول منخفضا إلى أقصى درجة ممكنة. وعرفها (سيد، 1992) إن هذا المفهوم من مفاهيم جودة المراجعة يقوم على أساس أن الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات الدولية والمهنية يحقق جودة المراجعة. وعادة ما تتركز برامج مراجعة الجودة لهذه المنظمات حول مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية المتعارف عليها GAAS الخاصة بالمراجعة والتي وضعت لضمان الحد الأدنى من جودة المراجعة عند إنجاز أعمال المراجعة.

ويلاحظ الباحث أن هناك مفاهيم عديدة لجودة المراجعة حيث يركز كل منها على جانب معين من جوانب جودة المراجعة، حيث ربط البعض مفهوم جودة المراجعة باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية، أي أن الجودة بموجب هذا المفهوم تتعلق بعوامل خاصة بالمراجع ذاته فقط، في حين أن هناك عوامل أخرى تتعلق بالعميل محل المراجعة، وقد تؤثر في جودة المراجعة هذا من ناحية، كما أن ليس الهدف الأساسي من عمليات المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والمخالفات والغش.

كما أنه لا يمكن ربط مفهوم جودة المراجعة بمخاطر المراجعة، لأن مفهوم الجودة لا يتوقف فقط على تخفيض مخاطر المراجعة، بل أن تخفيض وضبط المخاطر هي أحد العوامل أو المتغيرات المؤثرة على الجودة وليست هي العامل الوحيد المؤثر على الجودة.

أما المفهوم المهني لجودة المراجعة والذي ربط بينها وبين معايير المراجعة التي وضعتها المنظمات المهنية، حيث يعتبر هذا المفهوم أن الالتزام بهذه المعايير والإصدارات هو ضمان للحد الأدنى من جودة الأداء. وكذلك الالتزام بقواعد وسلوك المهنة الصادرة عن المنظمات المهنية.

وأخيراً يرى الدارس أن مفهوم جودة المراجعة مفهوم معقد وذلك لأن مهنة المراجعة تتميز بخصائص تنفرد بها عن المهن الأخرى ولعل أهمها أن هناك أطرافاً متعددة تطلب هذه الجودة، وهدفها هو حماية الأطراف العديدة التي تعتمد على تقرير المراجع في اتخاذ قراراتها وأن لكل طرف من هذه الأطراف تفسيراً مختلفاً عن الطرف الآخر لمفهوم جودة المراجعة. وعليه يمكن القول أن مفهوم جودة المراجعة يعنى التزام المراجع بالمعايير المهنية، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، والقواعد والإجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة المراجعة ومع المحافظة على حياد ونزاهة واستقلال مراجع الحسابات.

أهمية جودة التدقيق

إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، إذ إنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أية مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة ومن خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى الزبون واتباع سياسات ذات كفاءة للتعين والترقيات والتي ستركز على استقطاب الكوادر المهنية ذات المستوى العالي في التأهيل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية، وعلى نحو مماثل السعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة. (راضي، 2010).

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

هناك العديد من الدراسات المسحية والتجريبية التي أجريت من أجل البحث عن أهم العوامل التي تؤثر على جودة العملية التدقيقية، إذ ظهرت هنا العديد من الآراء منذ نهاية السبعينيات وحتى وقتنا الحالي. إذ عملت المنظمات المهنية والأكاديميات التنظيمية لمهنة المحاسبة والتدقيق على تحديد العوامل المؤثرة في جودة العمل لتدقيقي من أجل الارتقاء بالمهنة التدقيقية إلى أعلى الدرجات. فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA، 1999) قائمة معايير المراجعة رقم (65) الخاصة بعوامل الجودة عملية التدقيق الداخلي التي تشمل التالي:

الأهلية: والتي تحدد بالمستوى التعليمي، والشهادات المهنية.

الموضوعية: التي تقاس من خلال الجهة التي يرفع لها التقرير، والجهة المسؤولة عن تعيين المدققين الداخليين.

أداء المهام: التي تقاس من خلال دقة وكفاية البرامج التدقيقية، نطاق المراجعة.

أما المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) فقد أشار في معاييرها الصادرة عن محددات جودة التدقيق الداخلي جملة الأمور. ففي المعيار رقم (1100) أشارت إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلاً وعلى المدققين الاتصاف بالموضوعية والنزاهة وعدم التحيز أثناء تأدية إعمالهم.

أما المعيار (1110) فقد أشار إلى أنه على مدير التدقيق أن يصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بمسؤولياته على أتم شكل، أما المعيار (1210) فقد أشار على المدقق أن يتسم بالمعرفة والمهارة والكفاءة المطلوبة لتأدية مهامه. (التميمي، 2012).

الدراسة التطبيقية

أولاً: منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة الحالية المنهج الوصفي التحليلي لمناسبته لموضوع الدراسة التي هدفت التعرف على (أثر جودة التدقيق الداخلي على رأى مدقق الحسابات الخارجى) وتحليل بياناتها وبيان العلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ثانياً: مصادر جمع البيانات:

وقد اعتمد الباحث على مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. البيانات الأولية: وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات الدراسة وحصص وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج: SPSS (Statistical Package For Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2. البيانات الثانوية: لقد قام الباحث بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق للتعرف عن أثر جودة التدقيق الداخلي على رأى مدقق الحسابات الخارجي، بهدف إثراء موضوع الدراسة بشكل علمي، وذلك من أجل التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عن آخر المستجدات التي حدثت في بعد الدراسة.

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة وعينته: يتمثل مجتمع الدراسة من جميع مدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين من قبل مجلس مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة والبالغ عددهم (96) مدقق حسابات معتمد من مجلس مزاولة المهنة، حيث تم توزيع أداه الدراسة على عينة عشوائية ممثلة للمجتمع تألفت من (66) مدقق خارجي بنسبة استرداد (90%) أى بواقع (60) استبانة خضعت للتحليل علماً أن حجم العينة الاستطلاعية بلغت (30) مدققاً تم اختيارهم عشوائياً، بهدف التأكد من خصائص أدوات الدراسة ومدى ملائمتها لجمع البيانات من عينة الدراسة

رابعاً: أداة الدراسة:

صممت استبانة لجمع البيانات المطلوبة بالاستعانة ببعض الدراسات والمراجع ذات العلاقة وصياغة فقرات أداه الدراسة بناءً

على أهدافها وتساؤلاتها التي اشتملت على ثلاث أقسام رئيسية:

القسم الأول: يحتوي على الخصائص العامة لمجتمع وعينة الدراسة.

القسم الثاني: يتكون من (39) فقرة موزعة على أربعة محاور:

المحور الأول: الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة من قبل المراجع الداخلي وأثرها على رأى المراجع الخارجي ويتكون من عشرة فقرات.

المحور الثاني: إدارة أنشطة التدقيق الداخلي وأثرها على رأى المراجع الخارجي ويتكون من سبع فقرات.

المحور الثالث: تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وأثرها على رأى المراجع الخارجي ويتكون من سبع فقرات.

المحور الرابع: تقييم وتطوير إدارة المخاطر والرقابة وأثرها على رأى المراجع ويتكون من ستة فقرات

المحور الخامس: توصيل النتائج وأثرها على رأى المراجع الخارجي ويتكون من خمس فقرات.

المحور السادس: التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي وأثرها على رأى المراجع الخارجي ويتكون من أربع فقرات.

خامساً: صدق الاستبانة:

أولاً: صدق الاتساق الداخلي:

جرى التحقق من صدق الاتساق الداخلي الاستبانة بتطبيق الاستبانة على عينة استطلاعية مكونة من (30) مدققاً، وتم حساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة وكذلك تم حساب معامل ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

ثانياً: ثبات الاستبانة: أجرى الباحث خطوات التأكد من ثبات الاستبانة وذلك بعد تطبيقها على أفراد العينة الاستطلاعية بطريقتين وهما

التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

طريقة التجزئة النصفية: قام الباحث بقياس معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية، حيث تم تجزئة الاستبانة إلى نصفين (الفقرات ذات الأرقام

الفردية، والفقرات ذات الأرقام الزوجية) ثم تم حساب معامل الارتباط بين درجات الفقرات الفردية ودرجات الفقرات الزوجية، وبعد ذلك تم

تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان براون، وتم الحصول على النتائج الموضحة في الجدول (1).

جدول رقم (01) : يوضح معاملات الارتباط بين نصفي كل محور من محاور الاستبانة وكذلك الاستبانة ككل قبل التعديل ومعامل

الثبات بعد التعديل

م	الفقرة	عدد الفقرات	معامل الثبات قبل التعديل	معامل الثبات بعد التعديل
1	المحور الأول: الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة من قبل المراجع الداخلي وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	10	0.828	0.906
2	المحور الثاني: إدارة أنشطة التدقيق الداخلي وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	*7	0.915	0.937
3	المحور الثالث: تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	*7	0.827	0.831
4	المحور الرابع: تقييم وتطوير إدارة المخاطر والرقابة وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	6	0.711	0.831
5	المحور الخامس: توصيل النتائج وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	*5	0.924	0.942
6	المحور السادس: التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	4	0.755	0.861
	جميع فقرات المحور	*39	0.915	0.916

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات الكلي للاستبانة (0.916)، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات تطمئن الباحث إلى تطبيقها على عينة الدراسة.

2- طريقة ألفا كرونباخ: استخدم الباحث طريقة أخرى من طرق حساب الثبات وهي طريقة ألفا كرونباخ، وذلك لإيجاد معامل ثبات الاستبانة، حيث حصل على قيمة معامل ألفا لكل محور من محاور الاستبانة وكذلك للاستبانة ككل والجدول (2) يوضح ذلك:

جدول رقم (02) : توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

م	الفقرة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	المحور الأول: الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة من قبل المراجع الداخلي وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	10	0.918
2	المحور الثاني: إدارة أنشطة التدقيق الداخلي وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	7	0.919
3	المحور الثالث: تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	7	0.875
4	المحور الرابع: تقييم وتطوير إدارة المخاطر والرقابة وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	6	0.874
5	المحور الخامس: توصيل النتائج وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	5	0.918
6	المحور السادس: التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي وأثرها على رأى المراجع الخارجي.	4	0.782
	جميع فقرات المحور	39	0.957

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات الكلي للاستبانة (0.957)، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات تظمن الباحث إلى تطبيقها على عينة الدراسة.

خامساً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

من خلال البيانات العامة التي تم جمعها عن المبحوثين بواسطة الجزء الأول من الاستبانة، وباستخدام التكرارات الإحصائية، تم تحديد خصائص مجتمع الدراسة، وذلك بهدف التعرف على صفات مجتمع المبحوثين من حيث التركيبة العلمية والعملية والاجتماعية، حيث أن هذه الصفات تمثل متغيرات قد يؤثر تغييرها في نتيجة هذه الدراسة إذا ما أعيد تطبيقها في وقت لاحق وكذلك قد يؤثر تغييرها في نتائج الدراسات المماثلة، إذا ما طبقت على نفس مجتمع هذه الدراسة، واتخذت نتائج هذه الدراسة كمحكّم لنتائجها.

الجدول التالية تبين خصائص وسمات مجتمع الدراسة وتم عرضها على الترتيب التالي: (المؤهل العلمي، التخصص العملي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية التي حصلت عليها في مجال التدقيق بعد عام 2015، عدد الدورات التدريبية التي حصلت عليها في مجال الجودة بعد عام 2015).

الجدول رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
68,3	41	بكالوريوس
31.7	19	دراسات عليا
100	60	المجموع

الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
18.3	11	أقل من 5 سنوات
28.3	17	من 5 سنة-أقل من 10 سنة
25.0	15	من 10 سنة-أقل من 15 سنة
28.3	17	من 15 سنة فأكثر
100	60	المجموع

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
30.0	18	مدير التدقيق
18.3	11	رئيس قسم التدقيق
33.3	20	مدقق رئيسي
11.7	7	مساعد مدقق
6.7	4	مسميات أخرى
100	60	المجموع

الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب الشهادات المهنية

النسبة المئوية	العدد	الشهادات المهنية
45.0	27	الشهادات المهنية ACPA
0	0	الشهادات المهنية CIA
0	0	الشهادات المهنية ACCA
43.3	26	الشهادات المهنية PCPA
11.7	7	لا يوجد شهادات المهنية
100	60	المجموع

الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب الدورات التدريبية في التدقيق

النسبة المئوية	العدد	الدورات التدريبية
50.0	30	5 دورات فأقل
18.3	11	6 دورات-10 دورات
3.3	2	11 دورة فأكثر
28.3	17	لا يوجد
100	60	المجموع

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب الدورات التدريبية في الجودة

النسبة المئوية	العدد	الدورات التدريبية
21.7	13	5 دورات فأقل
0	0	6 دورات-10 دورات
5.0	3	11 دورة فأكثر
73.3	44	لا يوجد
100	60	المجموع

يتضح من الجداول السابقة أن جميع المدققين ملتزمين بمعايير مجلس مزاولة مهنة التدقيق، حيث جميعهم من حملة شهادات البكالوريوس، وأن هناك (48%) من العينة يحملون مسمى إشرافي ويعود وذلك لأن (58.3%) من عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من عشرة سنوات مما يتيح لهم الفرصة في التدرج الوظيفي، وهذا التنوع في المسميات الوظيفية يدل على وجود هيكل تنظيمي وتوزيع للمهام لدى المراجعين الخارجيين. ويلاحظ أيضاً أن النسبة الأكبر هم من حملة الشهادات المهنية وهذا يدل على اهتمام المراجعين بالتعليم المهني، أما عدم حصولهم على الشهادات المهنية ACCA, CIA وذلك لارتفاع تكلفة الحصول عليها و ظروف البلاد التي تمنعهم من السفر. وأن ما نسبته (50%) من العاملين في أقسام المراجعة قد التحقوا على أكثر من خمس دورات في مجال المراجعة بينما (73.3%) لم يلتحقوا بأي دورة تدريبية في الجودة بعد عام 2015. مما يشير أن النسبة الأكبر ليس لديهم اهتمام في مجال الجودة وكان اهتمامهم في الدورات لتدريبية والمهنية الخاصة بالمراجعة. سادساً: اختبار فرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار الاختبارات المعلمية (اختبار T-test) لتحليل فقرات الاستبانة وذلك حسب نتائج التوزيع الطبيعي. الفرضية الصفرية: اختبار أن متوسط درجة الاجابة يساوي (3) وهي تقابل موافق بدرجة محايدة حسب مقياس ليكرت المستخدم. الفرضية البديلة: متوسط درجة الاجابة لا يساوي (3).

إذا كانت (sig ≥ 0.05)، (sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية

ويكون في هذه الحالة متوسط آراء أفراد العينة

حول الظاهرة موضوع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهي (3)، أما إذا كانت ($\text{sig} \leq 0.05$)، (sig) أقل من (0.05)، فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء أفراد العينة يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

الجدول رقم (9): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والقيمة الاحتمالية لكل محور من محاور الاستبانة

م	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية sig	الترتيب	مقبول/غير مقبول
1	المحور الاول	4.366	0.503	87.33	21.046	0.000	1	مقبول
2	المحور الثاني	4.157	0.444	83.14	20.197	0.000	4	مقبول
3	المحور الثالث	3.992	0.568	79.83	13.528	0.000	6	مقبول
4	المحور الرابع	4.161	0.465	83.22	19.328	0.000	3	مقبول
5	المحور الخامس	4.030	0.538	80.60	14.817	0.000	5	مقبول
6	المحور السادس	4.283	0.499	85.67	19.926	0.000	2	مقبول
7	جميع المحاور	4.175	0.362	83.50	25.153	0.000		مقبول

المصدر: إعداد الباحث من خلال الدراسة الميدانية، 2020م.

المحور الأول: الكفاءة وبذل لعناية المهنية الواجبة من قبل المراجع الداخلي وأثرها على رأى المراجع الخارجي

حيث أظهرت النتائج أن جميع عبارات المحور الأول إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة على جميع عبارات المحور بشكل عام، وأن المراجع الخارجي يتأثر عند إبداء رأيه الفني المحايد بهذا البند، وعلى الرغم من أن نتائج المحور جاءت قريبة من (3) إلا أن هناك ما نسبته (21.33%) من المراجعين الخارجيين لا يبدون اهتمام بتوفر المهارات المهنية والمعارف المتنوعة لدى المراجع الداخلي، وكذلك ما نسبته (20.33%) من المراجعين الخارجيين لا يهتمون بتوفر المهارات التكنولوجية لدى المراجع الداخلي. وأن (23.33%) من المراجعين الداخليين لا يهتمون بمدى حرص مدير المراجعة الداخلية على ديمومة توصيل التعميمات الملائمة للمرؤوسين.

المحور الثاني: إدارة أنشطة التدقيق الداخلي وأثرها على رأى المراجع الخارجي.

حيث أظهرت النتائج أن جميع عبارات المحور الثاني إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع عبارات المحور مجتمعة معاً قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (3) وهذا يعني أن هناك موافقة على جميع عبارات المحور بشكل عام. ، وأن المراجع الخارجي يتأثر عند إبداء رأيه الفني المحايد بهذا البند، وعلى الرغم من أن نتائج المحور جاءت قريبة من (3) إلا أن هناك ما نسبته (26.66%) من المراجعين الخارجيين لا يبدون اهتمام بقيام المراجع الداخلي بتوزيع المهام والمسؤوليات على الأنشطة ومجالات العمل. وكذلك، ما نسبته (21.67%) على إشراف مدير المراجعة الداخلية على أفراد القسم والتنسيق بين أنشطتهم بكفاءة.

المحور الثالث: تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وأثرها على رأى المراجع الخارجي.

حيث أظهرت النتائج أن جميع عبارات المحور الثالث إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع عبارات المحور مجتمعة معاً قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (3) وهذا يعني أن هناك موافقة على جميع عبارات المحور بشكل عام. ، وأن المراجع الخارجي يتأثر عند إبداء رأيه الفني المحايد بهذا البند، وعلى الرغم من أن نتائج المحور جاءت قريبة من (3) إلا أنه لوحظ في أن ما نسبته (18.33%) من المراجعين الخارجيين لا يبدون اهتمام بقيام المراجع الداخلي بإعداد خطط المراجعة الداخلية، وكذلك أيضاً ما نسبته

(20%) منهم لا يبالي بقيام المراجع الداخلي بجمع أدلة الإثبات اللازمة لتنفيذ مهامه، وكذلك ما نسبته (48.33%) من المراجعون الخارجيون لا يهتمون بقيام المراجع الداخلي باستخدام التكنولوجيا في تحليل البيانات و تقييم المعلومات و(20%) منهم لا يهتمون بقيام المراجع الداخلي بتوثيق المعلومات التي تم الحصول عليها نتيجة أنشطة المراجعة الداخلية و مدى توفير الأدلة والقرائن التي تؤيد صحة ودقة تلك المعلومات .

المحور الرابع: تقييم وتطوير إدارة المخاطر والرقابة وأثرها على رأى المراجع الخارجي.

حيث أظهرت النتائج أن جميع عبارات المحور الرابع إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع عبارات المحور مجتمعة معاً قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (3) وهذا يعني أن هناك موافقة على جميع عبارات المحور بشكل عام، وأن المراجع الخارجي يتأثر عند إبداء رأيه الفني المحايد بهذا البند، وعلى الرغم من أن نتائج المحور جاءت قريبة من (3) إلا أنه لوحظ أن ما نسبة (20%) من المراجعين الخارجيين لا يبدون اهتمام بإتباع قسم المراجعة الداخلية منهج منتظم في تقييم إدارة المخاطر والتقرير عنها.

المحور الخامس: توصيل النتائج وأثرها على رأى المراجع الخارجي.

حيث أظهرت النتائج أن جميع عبارات المحور الخامس إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع عبارات المحور مجتمعة معاً قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة على جميع عبارات المحور بشكل عام، وأن المراجع الخارجي يتأثر عند إبداء رأيه الفني المحايد بهذا البند، وعلى الرغم من أن نتائج المحور جاءت قريبة من (3) إلا أنه لوحظ أن ما نسبة (20%) من المراجعين الخارجيين لا يبدون اهتمام بقيام المراجع الداخلي برفع التقارير حول فعالية نظام الرقابة الداخلية إدارة المخاطر والحوكمة للإدارة، وكذلك (25%) منهم لا يهتمون بتقديم المراجع الداخلي التوصيات والمقترحات المهمة للإدارة و توضيح المشكلات والانحرافات الموجودة في النظام ، و(16.67%) لا يبالي بوجود سياسات واضحة من قبل المراجع الداخلي في إيصال النتائج ومتابعتها للأشخاص المعنيين مباشرة.

المحور السادس: التنسيق والتعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وأثرها على رأى المراجع الخارجي

أظهرت النتائج أن جميع عبارات المحور الرابع إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع عبارات المحور مجتمعة معاً قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (3) وهذا يعني أن هناك موافقة على جميع عبارات المحور بشكل عام، وأن المراجع الخارجي يتأثر عند إبداء رأيه الفني المحايد للمراجع الخارجي مما يعني أنه يعتمد المدققين الخارجيين إلى حد كبير على المدققين الداخليين في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلي ينفذ بطريقة مرضية وكذلك في تقييم البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها و وكذلك وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي تأثر في تحسين طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية. من خلال ما سبق يتم قبول الفرضية الأولى.

نتائج الدراسة ومناقشتها

بالرغم من أن نتائج المحاور المؤثرة على رأى المراجع الخارجي جاءت بدرجة أكبر من الدرجة (3) وبشكل معنوي إحصائياً إلا أن هناك نسبة من المراجعين الخارجيين لديهم عدم اهتمام وقصور ببعض العوامل الهامة في التأثير على رأى المراجع الخارجي من الناحية المهنية حيث تبين ما يلي:

المحور الأول: يتأثر رأى المراجع الخارجي بمدى التزام المراجع الداخلي بمعيار الكفاءة والعناية المهنية.

على الرغم من أن النتيجة أظهرت بوجود تأثير للكفاءة والعناية المهنية على الرأي الفني المحايد للمراجع الخارجي إلا أن ما نسبته (21.33%) من المراجعين الخارجيين لا يبدون اهتمام بتوفر المهارات المهنية والمعارف المتنوعة لدى المراجع الداخلي، وكذلك ما نسبته (20.33%) من

المراجعين الخارجيين لا يهتمون بتوفر المهارات التكنولوجية لدى المراجع الداخلي. وأن (23.33) من المراجعين الداخليين لا يهتمون بمدى حرص مدير المراجعة الداخلية على ديمومة توصيل التعميمات الملائمة للمرؤوسين.

المحور الثاني: يتأثر رأى المراجع الخارجى بمدى التزام المراجع الداخلي بمعيار إدارة أنشطة التدقيق الداخلي

على الرغم من أن النتيجة أظهرت بوجود تأثير إدارة أنشطة التدقيق الداخلي على الرأى الفنى المحايد للمراجع الخارجى إلا أن ما نسبته (26.66%) من المراجعين الخارجيين لا يبدون اهتمام بقيام المراجع الداخلي بتوزيع المهام والمسؤوليات على الأنشطة ومجالات العمل. وكذلك ما نسبته (21.67%) لا يهتمون بإشراف مدير المراجعة الداخلية على أفراد القسم والتنسيق بين أنشطتهم بكفاءة.

المحور الثالث: يتأثر رأى المراجع الخارجى بمدى التزام المراجع الداخلي بمعيار تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي.

على الرغم من أن النتيجة أظهرت بوجود تأثير لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي على الرأى الفنى المحايد للمراجع الخارجى إلا أن ما نسبته (18.33%) من المراجعين الخارجيين لا يبدون اهتمام بقيام المراجع الداخلي بإعداد خطط المراجعة الداخلية، وكذلك أيضاً ما نسبته (20%) لا يهتمون بقيامه بجمع أدلة الإثبات اللازمة لتنفيذ مهامه، و (48.33%) منهم لا يهتمون بقيام المراجع الداخلي باستخدام التكنولوجيا فى تحليل البيانات وتقييم المعلومات. و (20%) لا يهتمون بقيام المراجع الداخلي بتوثيق المعلومات التي تم الحصول عليها نتيجة أنشطة المراجعة الداخلية و مدى توفير الأدلة والقرائن التي تؤيد صحة ودقة تلك المعلومات.

المحور الرابع: يتأثر رأى المراجع الخارجى بمدى التزام المراجع الداخلي بمعيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر والرقابة.

على الرغم من أن النتيجة أظهرت بوجود تأثير بمعيار تقييم وتطوير إدارة المخاطر والرقابة من قبل المراجع الداخلي على الرأى الفنى المحايد للمراجع الخارجى إلا أن ما نسبته (20%) من المراجعين الخارجيين لا يبدون اهتمام بإتباع قسم المراجعة الداخلية منهج منظم فى تقييم إدارة المخاطر والتقرير عنها.

المحور الخامس: يتأثر رأى المراجع الخارجى بمدى التزام المراجع الداخلي بمعيار توصيل النتائج

على الرغم من أن النتيجة أظهرت بوجود تأثير بمعيار توصيل النتائج من قبل المراجع الداخلي على الرأى الفنى المحايد للمراجع الخارجى إلا أن ما نسبته (20%) من المراجعين الخارجيين لا يبدون اهتمام بقيام المراجع الداخلي برفع التقارير حول فعالية نظام الرقابة الداخلية إدارة المخاطر والحوكمة للإدارة، وكذلك (25%) منهم لا يهتمون بتقديم المراجع الداخلي التوصيات والمقترحات المهمة للإدارة و توضيح المشكلات والانحرافات الموجودة فى النظام ، و (16.67%) لا يبالي بوجود سياسات واضحة من قبل المراجع الداخلي فى إيصال النتائج ومتابعتها للأشخاص المعنيين مباشرة.

المحور السادس: يتأثر رأى المراجع الخارجى بدرجة التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجى.

حيث أظهرت النتائج بأن هناك تأثير للتنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والخارجى على الرأى الفنى المحايد للمراجع الخارجى مما يعنى أنه يعتمد المدققين الخارجيين إلى حد كبير على المدققين الداخليين فى معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلي ينفذ بطريقة مرضية وكذلك فى تقييم البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها وكذلك وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي تأثر فى تحسين طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات

1. على المراجع الخارجى دعم أهمية توفر المهارات المهنية والمعارف المتنوعة وكذلك وصول التعميمات الملائمة للمرؤوسين وأخذها بعين الاعتبار عند كتابة تقريره.
2. ينبغي على المراجع الخارجى تعزيز استخدام الأدوات التكنولوجية فى عملية المراجعة حيث لوحظ عدم اهتمامه بمدى استخدام المراجع الداخلي التكنولوجيا فى تحليل البيانات

3. ضرورة إبداء أهمية كبرى من قبل المراجع الخارجي على ما يقوم به المراجع الداخلي من توزيع المهام والمسؤوليات على الأنشطة والإشراف على أفراد القسم والتنسيق بين أنشطتهم.
4. على المراجعين الخارجيين تشجيع ودعم قسم المراجعة الداخلية بإتباع منهج منتظم في تقييم إدارة المخاطر والتقرير عنها بحيث يكون مستوى المخاطر في انسجام مع قابلية المؤسسة للمخاطر.
5. على المراجع الخارجي استثمار التقارير التي يرفعها المراجع الداخلي للإدارة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية والمخاطر والحكومة والمشكلات والانحرافات الموجودة في النظام
6. ضرورة دعم المراجع الخارجي لوجود سياسات واضحة في إيصال النتائج ومتابعتها مع للأشخاص المعنيين مباشرة.
7. ضرورة تعزيز العلاقة والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لأنه يساعد في تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، حيث يأخذ بالحسبان العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله والتقليل من أتعابه
8. يساعد وجود تواصل وتشاور منتظم وفعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على تعزيز العلاقة بينهما كما ويعزز نظام الرقابة الداخلية. ويجود المراجعة الخارجية
9. ضرورة مواكبة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي المستجدات في بيئة الأعمال والزامهم بالتطوير المهني بامتلاكهم المعرفة الكافية بالمعايير المنظمة للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي.

المصادر والمراجع العربية

1. أبو نصار، انس. (2019). العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق: دراسة تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، (2001). معايير التدقيق الدولية (1999) النسخة المعمول بها في فلسطين، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، الطبعة الأولى.
3. التميمي، جمانة. (2012). العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية: دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، 5(10)، ص 193-219.
4. جربوع، يوسف. (2013). "أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات"، غزة، فلسطين، الطبعة الثانية، ص 121.
5. حسن، سيد. (1992). التأصيل العلمي للبعد السياسي في المحاسبة وأثره على صياغة المعايير المحاسبية، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ص 206.
6. الخزندار، ايه. (2008) مدى تأثير التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيه واستقلاليتيه، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين.
7. راضي، نوال. (2010). "تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق" دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.
8. اللهبي، إيساء. (2013): نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23.
9. مختار، مسامح، سمير، لقوية. (2017). مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق، دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في والية بسكرة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12(3).
10. مرجانة، عماد. (2017). دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر.

المصادر والمراجع الأجنبية

1. Rahmatik Noviany (2014). *The Impact Of Internal Audit Function Effectiveness On Quality Of Financial Reporting And Its Implications On Good Government Governance Research On Local Government Indonesia* 18(5). *Resaerch Journal Of Finance And ccounting*.
2. *American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA)*, (1991). "The Auditors Consideration Of The Internal Audit Function in an Audit Of Financial Statements", *Statements on Auditing Standards NO.65*, New York,.
3. 3. Dougherty, Dennis A. (2013) "The cation- π interaction." *Accounts of chemical research* 46.4 : 885.
4. Cameron, A. Colin, and Pravin K. (2013) *Trivedi. Regression analysis of count data. Vol. 53. Cambridge university press*,
5. Enofe, A. O., Ediae, O. O., & Ejjiemen, C. O. (2013). *Audit Quality and Auditors Independence in Nigeria: An Empirical Evaluation. Journal of Finance and Accounting*, 4(11.2013).
6. Pilcher Robyn, David Gilchrist, and Inderpal Singh (2011), *The Relationship Between Internal and External Audit in Public Sector- A Case Study, Paper submitted to the AFAANZ Conference, Darwin, Australia*.
7. Hamilton, Jacqueline M., David J. Maddison, and Richard SJ Tol. (2005) "Effects of climate change on international tourism." *Climate research* 29.3: 245-254.
8. DeAngelo. L, (1981), *AUDITOR SIZE AND AUDIT QUALITY*, *Journal of Accounting and Economics* 3, University of Pennsylvania, Philadelphia, PA 19104, USA, pp 183-199.
9. Wilox, K., and Discenza, R., (1994) "The TQM Advantage", *CA Magazine*, (May), P.38.
10. Willingham, J.J. and P.D. Jacobson, (1985). "A Research Response to the Dingell Harings", *The Auditor's Report*, P.2.