

اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق
- دراسة استبائية موجهة لعينة من المدققين الخارجيين -

The External Auditor's Reliance on Internal Audit Work and its Impact on Audit Assignment

قورين حاج قويدر

واكرحنان*

(مخبر DECOPILS) جامعة الشلف، الجزائر

(مخبر SFBPMLTM) جامعة الشلف، الجزائر

h.gourine@univ-chlef.dz

h.ouaker@univ-chlef.dz

تاريخ القبول: 2022/03/06

تاريخ الاستلام: 2022/01/01

مستخلص:

تهدف هاته الورقة البحثية إلى تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الداخلي والخارجي مع إبراز المجالات التي يعتمد فيها المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، ومستوى تأثير هذا الاعتماد على المهام التي يباشرها المدقق الخارجي أثناء أدائه لإجراءات العمل الميداني.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة مكونة من 163 مدقق خارجي، ومن أهم النتائج المتوصل إليها وجود تأثير لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات، مع تفاوت في الأهمية النسبية. الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، تدقيق خارجي، اعتماد المدقق الخارجي.

تصنيف JEL: M42, M40.

Abstract: This research paper aims to identify the different concepts related to internal and external auditing, highlighting the areas in which the external auditor relies on internal audit work, and the level of impact of this reliance on the tasks undertaken by the external auditor while performing field work procedures.

In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed to a sample of 45 external auditors, and one of the most important findings is that there is an impact of the external auditor's reliance on internal audit work on the task of evaluating the internal control system, planning the audit process and collecting evidence, with varying importance Relative

Key Words: internal audit, external audit, external auditor's reliance

JEL Classification Codes : M42, M40.

مقدمة:

* المؤلف المراسل: واكرحنان h.ouaker@univ-chlef.dz

شكل كبير حجم المؤسسات وما تبعه من فصلٍ للملكية عن التسيير أحد أهم الأسباب التي أدت لبروز التدقيق كمهنة تمارس من طرف شخص خارجي ومستقل عن المؤسسة، يسعى لتحقيق جملة من الأهداف العملية أساسها إبداء الرأي الفني والمحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، وتعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتيجة أعمالها. بدوره يسعى المدقق الداخلي إلى إضافة قيمة للمؤسسة وذلك عبر مساعدة مختلف العاملين بها على تأدية مهامهم بفاعلية وذلك من خلال تزويدهم بالمعلومات والتقييمات والتوصيات للأنشطة التي قام بتدقيقها.

وبالرغم من الاختلاف الواضح في هدف كل من المدقق الداخلي والخارجي، فإن ذلك لا ينفي بأن يعتمد المدقق الخارجي أثناء أدائه لمهامه على البعض من أعمال التدقيق الداخلي، وذلك نظرا للمزايا التي يمكن أن يحققها هذا الاعتماد.

ومن هنا تأتي أهمية هاته الدراسة التي تبحث في طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وذلك من خلال تحديد المجالات التي يعتمد فيها المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وأثر ذلك الاعتماد على مهامه.

- إشكالية الدراسة: كيف يؤثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة التدقيق؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

1. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي ومهمة التدقيق؟
والذي يندرج تحته الأسئلة التالية:

2. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي والتخطيط لمهمة التدقيق؟

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وجمع أدلة الإثبات؟

2. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)؟

- فرضيات الدراسة: تم صياغة فرضيات الدراسة بناء على الأسئلة المطروحة على النحو التالي:

1. الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي ومهمة التدقيق؟

2. الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)؛

أهداف الدراسة: تهدف هاته الدراسة إلى تحديد المجالات التي يعتمد فيها المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، واختبار مستوى تأثير هذا الاعتماد على المهام التي يباشرها المدقق الخارجي أثناء أدائه لإجراءات العمل الميداني.

- المنهج المتبع: تم استخدام المنهج الاستنباطي في الجانب النظري، والمنهج الاستقرائي من أجل إبراز أثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهام المدققين الخارجيين.

الدراسات السابقة:

- **Ramasawmy and Ramen**(2012) En evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors from Audit Assignments.

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وأوجه الاستفادة من تعزيز هذه العلاقة، كما أبرزت هذه الدراسة أهمية التنسيق والتعاون الفعال بين المدقق الداخلي والخارجي. وتوصلت الدراسة إلى أنه قبل أن يقرر المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي فإنه يهتم بعدة عوامل أبرزها استقلاليتة، موضوعيته، خبرته، جودة عمله وعلاقته بلجنة التدقيق.

- **Saidani** (2014) Does reliance on internal auditors ' work reduced the external audit cost and external audit work?

هدفت الدراسة إلى التعرف على ما إذا كان اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي سوف يؤدي إلى التقليل من أعمال وتكاليف عملية التدقيق الخارجي. وأظهرت نتائج الدراسة أن اعتماد المدققين الداخليين في السلطات المحلية الإنجليزية على عمل المدقق الداخلي ليس له أي تأثير على حجم أعمالهم أو على تكاليف عملية التدقيق الخارجي وذلك من وجهة نظر

المدققين الخارجيين. بينما يرى المدققين الداخليين أن اعتماد المدقق الداخلي على أعمالهم ليس له أي أثر على تكاليف عملية التدقيق ولكنه يقلل من حجم الأعمال الموكلة إليهم.

- دراسة يوسف محمد مطرية (2017)، أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على تعزيز نظام الرقابة الداخلية، دراسة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، جامعة غزة فلسطين. وهدفت الدراسة إلى إبراز أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية. حيث تم تحديد ثلاث مجالات للتكامل متمثلة في: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وضع خطة وبرنامج تدقيق، وإعداد التقرير. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية في البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة. مع وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في مجال وضع خطة وبرنامج التدقيق، وإعداد التقرير.

- عبايبية أسماء (2020)، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة - حالة محافظتي الحسابات في الجزائر -

هدفت الدراسة إلى إبراز درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 وأثر ذلك على الحوكمة، من خلال تصميم استبانته وتوزيعها على عينة مكونة من 33 من المدققين الخارجيين، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تدل بأن سنوات الخبرة والتخصص العلمي تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية على أن سنوات الخبرة تؤثر على التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق لتفعيل الحوكمة، بينما يوجد توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية على أن التخصص العلمي يؤثر على التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة.

-Faiza Benikhelef, Mohammed Sagheir Mecheri (2021), La coopération entre audit interne et audit externe Méthodes et avantages dans le contexte algérien

هدفت الدراسة إلى استكشاف التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الجزائر في فيما يتعلق بالطرق والأساليب المستخدمة، والفوائد التي يوفرها ، وذلك من خلال تصميم استبانته وتوزيعها على عينة مكونة من 71 من المدققين الخارجيين، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان وجود تعاون ضئيل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، يقتصر فقط

على الطرق التقليدية وليست المتقدمة ما يوفر فوائد محدودة للمدققين الخارجيين في بيئة الأعمال الجزائرية.

1- الإطار النظري للدراسة

1-1- الإطار النظري للتدقيق الخارجي

1-1-1- مفهوم التدقيق الخارجي: عرفه الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين (UEC): "أنه مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المتعلق بصحة وصدق القوائم المالية للمنشآت عند تاريخ إعداد قوائمها المالية الختامية، مع التأكد من احترام هاته المنشآت لقواعد وقوانين البيئة التي تنشط فيها (كاظمي وشهدن، 2018، صفحة 297).

واعتبره الإتحاد الدولي المحاسبي (IFAC) على أنه: عملية مراقبة المعلومات المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك عبر إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة (كاظمي وشهدن، 2018، صفحة 297).

وحسب الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA): يعتبر التدقيق الخارجي عملية منظمة تهدف للحصول على أدلة وقرائن الإثبات وتقويمها بصورة موضوعية، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك قصد التحقق من مدى تطابق وتوافق هذه النتائج مع المعايير المتعارف عليها وإيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية (أسعد وسارة، 2020، صفحة 125).

1-1-2- خصائص التدقيق الخارجي: يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي:

الجدول رقم (01): خصائص التدقيق الخارجي

يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات، وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أداؤها، وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة، ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون لمحافظ الحسابات بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا محايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.	عملية هادفة
يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المترابطة والمنظمة التي تخضع لقوانين ومبادئ مهنة التدقيق، مثل القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يعتبر	عملية منظمة

اطار متكامل يحدد لنا مهمة محافظ الحسابات.	
استقلال محافظ الحسابات يجعل مستخدمي القوائم المالية خاصة الخارجيين محدودى السلطة يثقون في تقريره الذي يساعدهم على اتخاذ قراراتهم.	استقلالية المدقق
عملية التدقيق الخارجي تستوفي بصفة عامة مقومات الاتصال حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه محافظ الحسابات في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، نظام الرقابة، النظام المحاسبي...الخ.	عملية اتصال متكاملة

المصدر: (خلف الله، عياش، ومعاش، 2021، صفحة 125)

1-1-3-أهداف التدقيق الخارجي:

بعد أن كانت الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي تقتصر على التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، بغرض اكتشاف الغش والخطأ على مستوى القوائم المالية وإبداء الرأي الفني والمحايد حول عدالتها، (ارجوان محسن ونوري خلف، 2015، صفحة 134) تطورت لتشمل (الدين، 2015، صفحة 12):

- مراقبة ومتابعة الخطط وما حققته من أهداف:
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المسطرة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية على مستوى جميع الأنشطة؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على المنشأة.

1-2-الإطار النظري للتدقيق الداخلي

1-2-1- مفهوم التدقيق الداخلي: يعرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنشأة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة" (IIA, 2017, p. 1). وعرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنه "يتمثل في تدقيق العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، حيث ينفذ من قبل أشخاص يعينون أو يستخدمون وفق شروط خاصة" (فايد، 2017، صفحة 131).

أما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) فقد عرفه من خلال معيار التدقيق الدولي (ISA 610) على أنه: "وظيفة داخل المنشأة تعمل على تنفيذ جملة من الأنشطة التأكيدية والاستشارية، والمصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر، فضلاً عن آلياتها الخاصة بإدارة المخاطر" (IAASB, 2013, pp. 1-24)

1-2-2- خصائص التدقيق الداخلي: يمكن تلخيص خصائص التدقيق الداخلي كما يلي:

الجدول رقم (02): خصائص التدقيق الداخلي

نشاط مستقل	يعني الاستقلال إفراح المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة، وبعبءا عن أية ضغوط في تحديد نطاق التدقيق أو منهجيته وكذلك الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي، بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها إلى المستويات المناسبة بحرية تامة
الموضوعية	يعني الموضوعية في تقييم الأدلة لغرض توفير تقييم مستقل على الحوكمة، إدارة المخاطر وعمليات الرقابة في المؤسسة
خدمات استشارية	يعمل التدقيق الداخلي على تزويد الإدارة ومجلس إدارة المؤسسة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة، لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب
تحسين الفعالية	إن دور التدقيق الداخلي أصبح لا يقتصر فقط على إيجاد الأخطاء في المؤسسة، بل أصبح يقدم قيمة مضافة من خلال توصياته فيما يخص تحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات الحوكمة.

المصدر: (قورين وبن يوسف، 2019، صفحة 366)

1-2-3- أهداف التدقيق الداخلي: يهدف التدقيق الداخلي إلى (معايير التدقيق الداخلي، 2016):

- توفير معلومات صحيحة، ودقيقة وموثوقة حول وضعية المؤسسة؛
- تقديم خلاصة رقابية تتطابق مع السياسات، القوانين، والإجراءات المطبقة في المؤسسة؛
- حماية ممتلكات المؤسسة، والعمل على توفير معلومات دقيقة وصحيحة عنها؛
- استخدام خلاصة التدقيق الداخلي في الأنشطة الاقتصادية، والمالية المختلفة؛
- مراقبة كافة مكونات المؤسسة الداخلية، والتأكد من عدم وجود أية تجاوزات احتيالية.

1-3-3- طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

حسب IFAC يشير مفهوم التكامل في التدقيق " استخدام المراجعين الخارجيين لنتائج المراجعين الداخليين، لغرض تقديم أعمالهم بكيفية جيدة، دون المساس باستقلالية المراجعين الداخليين ونوعية كفاءة أعمالهم (مطرية، 2017، صفحة 48).

1-3-1- المعايير الدولية للتدقيق المنظمة للعلاقة الاعتمادية بين التدقيق الداخلي والخارجي.

الجدول 03: المعايير الدولية للتدقيق المنظمة للعلاقة الاعتمادية بين التدقيق الداخلي والخارجي.

الهيئة	المعيار	مضمونه
IFAC	(IIA2050) "التنسيق والاعتماد"	يؤكد المعيار على ضرورة قيام الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بتنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات مع مزودي الضمان الداخليين والخارجيين الآخرين الذين يقدمون خدمات التأكيد والاستشارة،

		والنظر في إمكانية الاعتماد على عملهم، قصد ضمان التغطية المناسبة وتقليل الجهود المبذولة
المنظمة الدولية للأخبرة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	"(ISSAI1610) استخدام عمل المدققين الداخليين".	- يعنى المعيار بتنظيم عملية الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي في القطاع العام، حيث يوفر إرشادات إضافية حول معيار التدقيق الدولي ISA 610 وتوجيهات لمدققي القطاع العام بخصوص استعمال أو عدم استعمال أعمال التدقيق الداخلي وإلى أي مدى.
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	- (SAS 09) "تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي".	- يعتبر المعيار المهني الأول الذي تناول العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، حيث ركز على تقويم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية بما فيما في ذلك وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك بهدف الاستفادة منها.
	- (SAS 65) "اعتبارات المدقق الخارجي وظيفة التدقيق الداخلي عند تدقيق القوائم المالية".	- جاء المعيار ليؤكد على المحددات الواجب أخذها من قبل المدقق الخارجي قبل الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي، لاسيما قدرات ومؤهلات المدقق الداخلي، موضوعيته ونطاق عمله.
	- (SAS 128) "استخدام عمل المدقق الداخلي".	- يحل محل المعيار (SAS 65)، ويتناول مسؤوليات المدقق الخارجي عند استخدام عمل المدقق الداخلي للحصول على أدلة الإثبات وتقديم المساعدة المباشرة له
الاتحاد الدولي للمحاسبين	- (ISA 610) "استخدام عمل المدققين الداخليين"	يتناول مسؤوليات المدقق الداخلي عند ما يقرر استخدام أعمال المدققين الداخليين أو يأخذ بعين الاعتبار الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة له.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مجموعة من المراجع

ومما يجب الإشارة إليه، أن الاهتمام الدولي لدعم العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي قد امتد إلى بيئة الأعمال المحلية، من خلال سعي وزارة المالية لتعزيز تلك العلاقة، وذلك عبر السماح للمدققين الخارجيين بالاستعانة بأعمال التدقيق الداخلي من خلال إصدار المعيار NAA 610 الذي استمد أساسا من نظيره الدولي ISA 610.

حيث صدر المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610 المعنون بـ "استخدام أعمال المدققين الداخليين" عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) طبقا للمقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15، ضمن المجموعة الثالثة التي تضم أربعة معايير محلية. ليعالج شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي (CNC, 2018)، ولا يعالج الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي.

1-3-2- مجال اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي:

يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في العمليات المرتبطة بـ(صهبا وفزع هدا، 2019، صفحة 8):

- التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية، ومدى تنفيذه بطريقة تحافظ على دقة وشفافية البيانات المالية المثبتة بالدفاتر؛
- الحصول على مصادقات لبعض العملاء بأرصدة حساباتهم، ومرفقات لبعض بنود الميزانية؛
- عمليات الجرد في المؤسسات ذات الفروع؛
- اكتشاف التلاعبات الممكنة الحدوث على مستوى البيانات المالية، وذلك بحكم التواجد الدائم للمدقق الداخلي بالمؤسسة واحتكاكه الدائم بالعاملين في مختلف المستويات الإدارية.
- تقدير مخاطر التدقيق، حيث عندما يقوم بالتخطيط لعمله يجب أن يكون تقديره لمخاطر التدقيق أقل ما يمكن، وفي هذا الجانب يمكن أن يقرر استخدام أعمال التدقيق الداخلي للحد من هاته المخاطر وتخفيضها للمستوى المقبول (سرعة، 2010، صفحة 117). إلى جانب هذا قد يقلل استخدام المدققين الخارجيين لأعمال التدقيق الداخلي من المخاطر الكامنة، كون المراجعين الداخليين يمتلكون وعيا أكبر بعمليات المنشأة، ويمتلكون سلطة الوصول إلى المعلومات التنظيمية (Admassu, 2011, p. 70).

كما أورد معيار التدقيق الدولي ISA610 في مجال اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي ما يلي (ارجوان محسن ونوري خلف، 2015، صفحة 137):

- قيام المدقق الخارجي بدراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي في وقت مبكر وقبل المباشرة الفعلية لعملية التدقيق؛

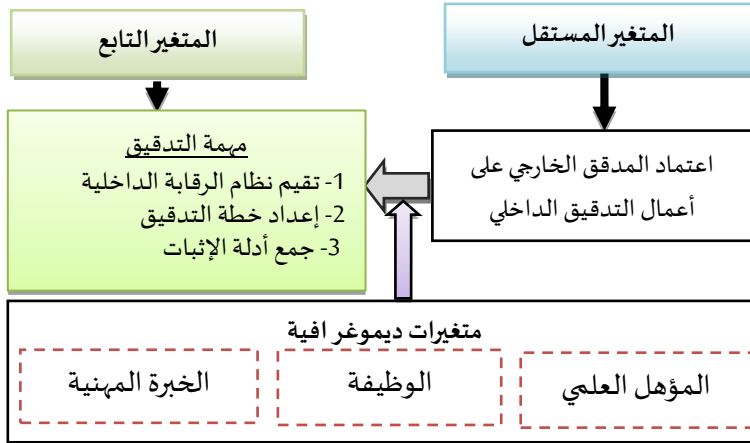
- الاطلاع على أوراق عمل المدقق الداخلي، والذي يتعين عليه إعلام المدقق الخارجي بأي أمور لفتت انتباهه ومن شأنها أن تؤثر على عملية التدقيق؛

- عقد اجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي عبر فترات مختلفة، بهدف زيادة التعاون بينهما.

حيث تبرز أهمية اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي أساساً في تقليل الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق إذ يعتبر ذلك قيمة يضيفها المدقق الداخلي للمنشأة من خلال مساهمته في تخفيض الأتعاب التي تدفع للمدقق الخارجي (بوطوال، 2016، صفحة 43). في حين أن غياب تنسيق عملية التدقيق بالشكل الصحيح قد يدفع بالمدقق الخارجي إلى تكرار العمل الذي سبق وأن تم انجازه فعلياً من طرف المدقق الداخلي، ما يؤدي إلى زيادة أتعاب التدقيق الخارجي دون زيادة في فعالية عملية التدقيق (مشتي، 2013، صفحة 420).

2- الإطار التطبيقي للدراسة

1-2- أنموذج الدراسة



2-2- مجتمع وعينة الدراسة

- مجتمع الدراسة: وفقاً لما جاء في المقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020 الصادر عن وزارة المالية، والذي يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بعنوان 2020، فإن مجتمع الدراسة يتكون من 2922 فرد موزعين بين 331 خبير محاسب (323 شخص طبيعي و 8 أشخاص معنويين) و 2591 محافظ حسابات (2577 شخص طبيعي و 14 شخص معنوي).

- عينة الدراسة: تم توزيع 163 استبيان على عينة عشوائية مكونة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات موزعين على مناطق مختلفة من الجزائر، في شكل ورقي (3 استبيانات) أو إلكتروني (160 استبيان) حيث تم استرجاع 45 استبياناً صالحاً للتحليل، ما يمثل نسبة 38 %.

2-3- أساليب المعالجة الإحصائية: من أجل القيام بالمعالجة الإحصائية لدراستنا، استخدمنا مجموعة من الأساليب والمتمثلة فيما يلي:

- المتوسط الحسابي: لقياس مجموع القيم على عددها".
- الانحراف المعياري: لقياس الجذر التربيعي الموجب للتباين وتشتت البيانات عن متوسطها الحسابي".

- الانحدار الخطي البسيط: لدراسة العلاقة السببية بين المتغيرين.
- معامل الارتباط بيرسون (r): لقياس العلاقة الثنائية الخطية بين المتغيرين، وهو مؤشر وصفي كمي تتراوح قيمته بين $(-1 \leq r \leq +1)$ حيث الإشارة الموجبة تدل على أن المتغيرين مرتبطان طردياً والإشارة السالبة تعني الارتباط العكسي بين المتغيرين.

- المتوسط الحسابي ودرجته: لتحديد قيم المتوسط الحسابي، كونها في أي فئة فيتم ذلك من خلال إيجاد طول المدى $(4-1)$ ، ثم قسمة المدى على عدد الفئات $(4 \div 0,8 = 5)$ ، وبعد ذلك يضاف $(0,88)$ إلى الحد الأدنى للمقياس.

- المقياس المستخدم: استخدمنا مقياس "Likert الخماسي" من أجل قياس إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الاستبانة المقدمة إليهم، ولتوضيح ترتيب الإجابات لدينا.

الجدول (04): مقياس "Likert الخماسي"

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
العلامة	1	2	3	4	5

- برنامج الحزم الإحصائية: تحليل بيانات الإستبانة بعد معالجتها إحصائياً بواسطة برنامج SPSS، ومعرفة توجهات ومدى استجابة أفراد العينة، واختبار صحة الفرضيات من عدمها.
ويتم ترتيب مجالات المتوسطات وفق الجدول التالي:

الجدول (05): قيمة وتفسير المتوسط الحسابي

التفسير	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً
القياس	1 إلى 1.80	1.81 إلى 2.60	2.61 إلى 3.40	3.41 إلى 4.20	4.21 إلى 5

المصدر: (الزبد، 2015)

4-2- صدق الثبات وعلاقة الارتباط:

1-4-2- صدق الثبات: يوضح في الجدول التالي نتائج تحليل صدق الثبات ألفا كرونباخ لأبعاد ومتغيرات الدراسة:

الجدول رقم (06): معامل ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق	8	88.6%
مهمة التدقيق	25	90.8%
الكلي	33	93.2%

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات SPSS25

قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل من اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق، ومهمة التدقيق، يقدران بـ 88.6%، 90.8% على التوالي، في حين كان معامل الثبات الكلي يساوي 93.2% وهي قيم أكبر من 60% وبالتالي هي قيم جيدة وتدل على ثبات عبارات هذين المحورين ويمكن الاعتماد عليها كأداة لتحقيق أهداف الدراسة

2-4-2- اختبار علاقة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (07): علاقة الارتباط بين المتغيرين

اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق	مهمة التدقيق
اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق	1
معامل الارتباط	80.4%
Sig.	00
مهمة التدقيق	1
Sig	/

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات SPSS25

5-2- اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

1-5-2- مناقشة نتائج محور اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق

الجدول رقم (08): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور اعتماد المدقق

الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة
1. أطلع على أوراق عمل التدقيق الداخلي؛	4.36	0.773	مرتفع جداً
2. أفحص برنامج التدقيق الداخلي؛	4.24	0.679	مرتفع جداً

مرتفع	0.863	4.07	3. أستخدم من اختبارات الرقابة المنجزة من طرف المدقق الداخلي؛
مرتفع	0.657	3.98	4. أوجه الاستفسارات إلى المدقق الداخلي؛
مرتفع جدا	0.674	4.33	5. أطلع على التقارير التي يرفعها المدقق الخارجي إلى مجلس الإدارة؛
مرتفع	0.809	4.07	6. أستخدم من دراسة مخطط التدقيق الداخلي؛
مرتفع	1.029	3.82	7. أستخدم بالقوائم والكشوفات المعدة من طرف المدقق الداخلي؛
مرتفع	0.832	4.00	8. أدرس تقييم المخاطر المنجزة من طرف المدقق الداخلي؛
مرتفع	0.5549	4.108	المتوسط العام لمحوار اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

تظهر نتائج الجدول رقم (08) المتوسطات الحسابية لأراء أفراد العينة التي تقيس اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي والتي تتراوح ما بين (3.82 و 4.36) والانحرافات المعيارية التي تتراوح ما بين (0.657 و 1.029). حيث يعتبر الإطلاع على أوراق عمل التدقيق الداخلي أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره (4.36) وانحراف معياري قدره (0.773)، يليه الإطلاع على التقارير التي يرفعها المدقق الخارجي إلى مجلس الإدارة بمتوسط حسابي قدره (4.33) وانحراف معياري قدره (0.674)، يليه فحص برنامج التدقيق الداخلي بمتوسط حسابي قدره (4.24) وانحراف معياري قدره (0.679)، بينما تعد الاستعانة بالقوائم والكشوفات المعدة من طرف المدقق الداخلي الأقل من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي قدره (3.82) وانحراف معياري قدره (1.029).

من الملاحظ كذلك تباين اتجاه عبارات هذا المحور بين "مرتفع" و "مرتفع جدا" مما نتج عنه اتجاه عام "مرتفع"، بمتوسط حسابي قدره، (4.108) وانحراف معياري قدره (0.5549) مما يدل على استخدام واعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي.

2-5-2- نتائج محور مهمة التدقيق

2-5-2-1- تحليل بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (09): تحليل بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية

أقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية بحيث:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة
1. أفهم وأوثق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛	4.31	0.701	مرتفع جدا
2. أتأكد من إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمبادئ والقواعد	4.62	0.490	مرتفع جدا

المحاسبية؛			
3. أفحص نظام المعلومات ؛	4.36	0.645	مرتفع جدا
4. أعد الاستبيانات وخرائط التدفق؛	4.13	0.786	مرتفع
5. أفحص توصيات المدقق الداخلي حول تحسين الرقابة الداخلية؛	4.13	0.694	مرتفع
6. أحدد مخاطر الأخطاء الجوهرية؛	4.27	0.580	مرتفع جدا
7. أقدر مخاطر الرقابة؛	4.16	0.601	مرتفع
8. أحدد نقاط القوة والضعف بنظام الرقابة الداخلية؛	4.29	0.832	مرتفع جدا
9. أقيم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	4.27	0.727	مرتفع جدا
المتوسط العام لبعده تقييم نظام الرقابة الداخلية	4.281	0.442	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

تظهر نتائج الجدول رقم(09) المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس تأثير اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والتي تتراوح ما بين (4.13 و4.62) والانحرافات المعيارية التي تتراوح ما بين (0.580 و0.727) حيث يعتبر التأكد من إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره (4.62) وانحراف معياري قدره (0.490)، يليه فحص النظام المحاسبي بمتوسط حسابي قدره (4.36) وانحراف معياري قدره (0.645)، يليه فحص وتوثيق نظام الرقابة بمتوسط حسابي قدره (4.31) وانحراف معياري قدره (0.701)، بينما يعد فحص توصيات المدقق الداخلي حول تحسين الرقابة الداخلية الأقل من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي قدره (4.13) وانحراف معياري قدره (0.694).

من الملاحظ كذلك تباين اتجاه عبارات هذا البعد بين "مرتفع" و "مرتفع جدا" مما نتج عنه اتجاه عام "مرتفع جدا"، بمتوسط حسابي قدره (4.281) وانحراف معياري قدره (0.442)، وهذا ما يعكس تأثير اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والذي قد يرجع إلى أن التدقيق الداخلي يعد جزءا أساسيا من نظام الرقابة الداخلية.

2-2-5-2- تحليل بعد إعداد خطة التدقيق

الجدول رقم (10): تحليل بعد إعداد خطة التدقيق

أقوم بالتخطيط لعملية التدقيق؛ بحيث:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة
1. أحدد الاختبارات الواجب إجراؤها بعد فهم وتقييم نظام الرقابة	4.16	0.601	مرتفع

الداخلية؛			
2. أحدد إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها عند كل مستوى؛	3.93	0.720	مرتفع جدا
3. أقسم العمل على المساعدين وأشرف عليهم؛	4.09	0.733	مرتفع
4. أحدد برنامج العمل النهائي؛	4.29	0.506	مرتفع جدا
5. أضع الإستراتيجية الشاملة لعملية التدقيق؛	4.13	0.505	مرتفع
6. أحدد الأهمية النسبية لمخاطر الأخطاء الجوهرية؛	4.07	0.618	مرتفع
7. أناقش خطة التدقيق الداخلي ومستوى اختباراتنا؛	3.58	0.965	مرتفع
8. أعقد اجتماعات دورية ومنظمة مع المدقق الخارجي؛	3.62	0.860	مرتفع
المتوسط العام لعدد إعداد خطة التدقيق	3.983	0.401	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

تظهر نتائج الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس تأثير اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على إعداد خطة التدقيق والتي تتراوح ما بين (3.58 و 4.29) والانحرافات المعيارية التي تتراوح ما بين (0.505 و 0.965). حيث يعتبر تحديد برنامج العمل النهائي الأكبر من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي قدره (4.29) وانحراف معياري قدره (0.506)، يليه فحص الاستراتيجيات الشاملة لعملية التدقيق بمتوسط حسابي قدره (4.13) وانحراف معياري قدره (0.505)، يليه تقسيم العمل على المساعدين والإشراف عليهم بمتوسط حسابي قدره (4.09) وانحراف معياري قدره (0.733)، بينما تعد مناقشة خطة التدقيق الداخلي مستوى اختباراتنا الأقل من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي قدره (3.58) وانحراف معياري قدره (0.965).

من الملاحظ كذلك تباين اتجاه عبارات هذا البعد بين "مرتفع" و "مرتفع جدا" مما نتج عنه اتجاه عام "مرتفع"، بمتوسط حسابي قدره (3.983) وانحراف معياري قدره (0.401) وهذا ما يعكس تأثير اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على إعداد خطة التدقيق والذي قد يرجع إلى خصوصية العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي الممكن أن يغطي بعض أنشطة التدقيق الخارجي، الأمر الذي يدفع بالمدقق الخارجي إلى تقليص نطاق فحصه ليتجنب الازدواجية في العمل.

2-2-5-2- تحليل بعد جمع أدلة الإثبات

الجدول رقم (11): تحليل بعد جمع أدلة الإثبات

أقوم بجمع أدلة الإثبات؛ بحيث:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة
-------------------------------	-----------------	-------------------	----------------

مرتفع	0.769	4.00	1. أقيم كفاية وملائمة أدلة الإثبات في دعم الاستنتاجات التي يستند إليها رأيي.
مرتفع	0.936	3.82	2. أنسق مع المدقق الداخلي في تصميم إجراءات الأساس؛
مرتفع	0.859	3.89	3. أقلص من إجراءات الرقابة في المجالات التي يغطيها نشاط التدقيق الداخلي؛
مرتفع	0.767	3.96	4. أقيم إقرارات التدقيق الداخلي كجزء من تقييم أدلة الإثبات؛
مرتفع	0.878	4.04	5. أسند أعمال التدقيق التفصيلي لبعض بنود القوائم المالية للمدقق الداخلي؛
مرتفع	0.910	3.89	6. أتحقق من التسجيل المحاسبي للعمليات المالية؛
مرتفع	0.919	3.87	7. أكلف المدقق الداخلي بعمليات الجرد في المؤسسات التي لها فروع؛
مرتفع	0.786	3.87	8. أعتمد أكثر على الأدلة المتحصل عليها من خارج المؤسسة وأعتبرها أكثر حجية
مرتفع	0.606	3.916	المتوسط العام لبعد جمع أدلة الإثبات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

تظهر نتائج الجدول رقم المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس تأثير اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على جمع أدلة الإثبات والتي تتراوح ما بين (3.82 و 4.04) والانحرافات المعيارية التي تتراوح ما بين (0.767 و 0.936)، حيث يعتبر إسناد أعمال التدقيق التفصيلي لبعض بنود القوائم المالية للمدقق الداخلي الأكبر من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي قدره (4.04) وانحراف معياري قدره (0.878)، يليه تقييم مدى كفاءة وملائمة أدلة الإثبات في دعم الاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق الخارجي بمتوسط حسابي قدره (4.00) وانحراف معياري قدره (0.769)، يليه تقليص إجراءات الرقابة في المجالات التي يغطيها نشاط التدقيق الداخلي بمتوسط حسابي قدره (3.89) وانحراف معياري قدره (0.859)، بينما يعد التنسيق مع المدقق الداخلي في تصميم إجراءات الأساس الأقل من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي قدره (3.82) وانحراف معياري قدره (0.936).

من الملاحظ كذلك أن اتجاه جميع عبارات هذا البعد كانت مرتفعة مما نتج عنه اتجاه عام "مرتفع"، بمتوسط حسابي قدره (3.916) وانحراف معياري قدره (0.606) وهذا ما يعكس تأثير اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي جمعه لأدلة الإثبات.

2-5-2- تحليل واختبار فرضيت الدراسة

2-5-2-1- اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي ومهمة التدقيق؟

الجدول رقم (12): نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين لاختبار أثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة التدقيق

تحليل التباين ANOVA			A	B	R ²	R	نموذج الانحدار
قيمة T	SIG	F					
10.143	0.000	102.875	1.549	0.613	0.705	0.840	اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق د/ مهمة التدقيق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

تشير النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول رقم (12) إلى وجود أثر لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة التدقيق، ذلك لأن قيمة معامل الارتباط الخطي بيرسون قدرت بـ (0.840)، مما يدل على وجود أثر قوي بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي ومهمة التدقيق، والقيمة الاحتمالية قدرت بـ (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، أما معامل التحديد R² قدرت بـ (0.705)، ما يعني أن 70.5% من التغيرات التي تمس مهمة التدقيق الخارجي تنتج عن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، كما نلاحظ أن قيمة ثابت الانحدار A بلغت (1.549)، في حين أن قيمة معامل الانحدار B تمثل (0.613) وهذا يعني أنه كل ما تتغير درجة الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي بوحدة واحدة يقابلها تغير في مهمة التدقيق بـ (0.613)، كذلك يظهر من خلال نتائج تحليل التباين لنموذج الانحدار أن قيمة F قد بلغت (102.875) في حين أن T قد قدرت بـ (10.143). وبناء على ذلك يتم قبول الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي ومهمة التدقيق.

أ- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية؟

الجدول رقم (13): نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين لاختبار أثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلية

تحليل التباين ANOVA			A	B	R ²	R	نموذج الانحدار
---------------------	--	--	---	---	----------------	---	----------------

قيمة T	SIG	F					
5.846	0.000	34.181	2.099	0.531	0.443	0.665	تقييم نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

تشير النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول رقم (13) إلى أن قيمة معامل الارتباط الخطي بيرسون قدرت بـ (0.665)، مما يدل على وجود أثر قوي بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والقيمة الاحتمالية قدرت بـ (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، أما معامل التحديد R^2 قدر بـ (0.443) ما يعني أن 44.3% من التغيرات التي تمس نظام الرقابة الداخلية تنتج عن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، كما نلاحظ أن قيمة ثابت الانحدار A بلغت (2.099)، في حين أن قيمة معامل الانحدار B تمثل (0.531) وهذا يعني أنه كل تغير في درجة الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي بوحدة واحدة يقابلها تغير في مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية بـ (0.531)، كذلك يظهر من خلال نتائج تحليل التباين لنموذج الانحدار أن قيمة F قدر بلغت (34.181) في حين أن T قد قدرت بـ (5.846). وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ب- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي والتخطيط لمهمة التدقيق؟

الجدول رقم (14): نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين لاختبار أثر اعتماد المدقق الخارجي

على أعمال التدقيق الداخلي على التخطيط لمهمة التدقيق؟

تحليل التباين ANOVA			A	B	R^2	R	نموذج الانحدار
قيمة T	SIG	F					
5.002	0.000	25.017	2.182	0.438	0.368	0.606	التخطيط لمهمة التدقيق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

تشير النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول رقم (14) إلى أن قيمة معامل الارتباط الخطي بيرسون قدرت بـ (0.606)، مما يدل على وجود أثر قوي بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وتخطيطه لمهمة التدقيق، والقيمة الاحتمالية قدرت بـ (0.000) وهي أقل من

مستوى الدلالة (0.05)، أما معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.368)، ما يعني أن 36.8% من التغيرات التي تمس مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق ناتجة عن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، كما نلاحظ أن قيمة ثابت الانحدار A بلغت (2.182)، في حين أن قيمة معامل الانحدار B قدرت بـ (0.438) وهذا يعني أنه كل ما تتغير درجة الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي بوحدة واحدة يقابلها تغير في مهمة إعداد خطة التدقيق بـ (0.438)، كذلك يظهر من خلال نتائج تحليل التباين لنموذج الانحدار أن قيمة F قد بلغت (25.017) في حين أن T قد قدرت بـ (5.002). وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية الرئيسية الثانية التينص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي والتخطيط لمهمة التدقيق.

ج- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وجمع أدلة الإثبات؟

الجدول رقم (15): نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين لاختبار أثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على جمع الأدلة الإثبات

تحليل التباين ANOVA			A	B	R^2	R	نموذج الانحدار
قيمة T	SIG	F					
8.930	0.000	79.747	0.297	0.881	0.650	0.806	جمع أدلة الإثبات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

تشير النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول رقم (15) إلى أن قيمة معامل الارتباط الخطي بيرسون قدرته (0.806) مما يدل على وجود أثر قوي بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وجمعه لأدلة الإثبات والقيمة الاحتمالية قدرت بـ (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، أما معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.650) ما يعني أن 65% من التغيرات التي تمس مهمة جمع أدلة الإثبات ناتجة عن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، كما نلاحظ أن قيمة ثابت الانحدار A بلغت (0.297)، في حين أن قيمة معامل الانحدار B تمثل (0.881)، وهذا يعني أنه كل ما تتغير درجة الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي بوحدة واحدة يقابلها تغير في مهمة جمع أدلة الإثبات بـ (0.881)، كذلك يظهر من خلال نتائج تحليل التباين لنموذج الانحدار أن قيمة F قد بلغت (79.747) في حين أن T قد قدرت بـ (8.930). وبناءً على ذلك

يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وجمع أدلة الإثبات. 2-2-5-2 اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)؛ تم اختبار الفرضيات الفرعية التالية:

أ- الفرضية الفرعية الأولى: التي تنص على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي؛

الجدول رقم (16): نتائج اختبار الفروق ANOVA لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	0.984	3	0.328	1.918	0.142
داخل المجموعات	7.015	41	0.171		
المجموع	7.999	44	/		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

يظهر من خلال الجدول رقم (16)، أن قيمة مستوى الدلالة Sig(0.142) أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وعليه يتم رفض الفرضية الفرعية الأولى تنص على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي؛

ب- الفرضية الفرعية الثانية: التي تنص على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق تعزى لمتغير الوظيفة؛

الجدول رقم (17): نتائج اختبار الفروق ANOVA لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق تعزى لمتغير الوظيفة:

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
--------------	----------------	-------------	----------------------	-----------------	-------------------

				ت	
0.312	1.196	0.216	2	0.431	بين المجموعات
		0.180	42	7.568	داخل المجموعات
		/	44	7.999	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

يظهر من خلال الجدول رقم (17) أن قيمة مستوى الدلالة (Sig(0.312) أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وعليه نرفض الفرضية التي تنص وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق تعزى لمتغير الوظيفة؛

ج-الفرضية الفرعية الثالثة: التي تنص على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق تعزى لمتغير الخبرة؛

الجدول رقم (18): نتائج اختبار الفروق ANOVA لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق تعزى لمتغير الخبرة؛

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	0.001	3	0.104	0.500	0.683
داخل المجموعات	17.051	82	0.208		
المجموع	17.363	85	/		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

يظهر من خلال الجدول رقم (18)، أن قيمة مستوى الدلالة (Sig(0.683) أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وعليه نرفض الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق تعزى لمتغير الخبرة؛

3- الخلاصة:

من خلال دراستنا لموضوع "اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق وأثره على مهمة التدقيق" ومن خلال اختبار فرضيات الدراسة يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها كما يلي:

- يؤثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك عند التأكد من إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية وفحص النظام المحاسبي، إلى جانب تحديد نقاط القوة والضعف المتعلقة بإجراءات الرقابة المحددة من طرف المدقق الداخلي والإطلاع على التقييمات التي سبق وأن أجراها حول سلامة نظام الرقابة الداخلية، وفحص التوصيات المرتبطة بتحسينه.

- يؤثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة التخطيط لعملية التدقيق، حيث يمكن للمدقق الخارجي أن يختصر العديد من إجراءات التدقيق إذا قام بالاستعانة بالمدققين الداخليين عند تحديد برنامج العمل النهائي وفحص الاستراتيجيات الشاملة لعملية التدقيق.

- يؤثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهمة جمع أدلة الإثبات، وذلك من خلال إسناد أعمال التدقيق التفصيلي لبعض بنود القوائم المالية للمدقق الداخلي وتقييم مدى كفاءة وملائمة أدلة الإثبات في دعم الاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق الخارج. إلى جانب يقلص المدقق الخارجي من الإجراءات الرقابية في المجالات التي يغطيها نشاط التدقيق الداخلي.

بالرغم من ذلك تختلف الأهمية النسبية لتأثير اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على هاته المهام، حيث تعتبر مهمة جمع أدلة الإثبات الأكبر من حيث الأهمية النسبية، تليها مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية وتعد مهمة التخطيط لمهمة التدقيق الأقل من حيث الأهمية النسبية.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي على مهام المدققين الخارجيين تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).

6-المراجع

الكتب

1. أحمد فايد نور الدين. (2015). التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية. الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.
2. فايد، ن. أ. (2017). التدقيق المحاسبي. عمان، الأردن: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع.

المقالات العلمية

3. عبدالقادر احمد صهباء، وفاطمة فزع هدا. (2019, 01 02). التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتأثيره في مكافحة عمليات غسل الاموال. مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص.

4. النجف ابادي مصطفى كاظمي، ودحام حسو مكي شهدن. (2018). دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة. مجلة جامعة بابل، 26(6)، 312-294.
5. بن يوسف خلف الله، زوبر عياش، وقويدر معاش. (2021، 06 18). دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس. دراسات العدد الاقتصادي، 12(02)، 136-121.
6. حاج قويدر قورين، وأحمد بن يوسف. (2019). دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية بمؤسسة ميناء الشلف. 22(02)، 384-363.
7. سعيد زكريا ارجوان محسن، وصلاح نوري خلف. (2015). أثر العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي. 10(02)، 153-130.
8. صبري ماهر مشتهى. (2013). العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين -دراسة حالة قطاع غزة- مجلة سلسلة العلوم الإنسانية، 15(02).
9. محمد علي وهاب العواد أسعد، وعبد الكريم محسن سارة. (2020). تأثير التدقيق الخارجي في خفض الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون من ممارسات الإدارة. المجلة العراقية للعلوم الإدارية، 64(16).
10. لحسن بوطوال. (2016). التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وانعكاساته على الأداء الرقابي. المجلة المغربية للقانون الإداري والعلوم الإدارية، 01(01).

11. Admassu, M. A. (2011). Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate governance perspectiv. International Business Research, 04(02).

رسائل وأطروحات

12. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة. (2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. الجزائر: جامعة الجزائر 03.
13. يوسف محمد مطرية. (2017). رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة بعنوان: أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية- دراسة تطبيقية في البنوك الوطنية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة. غزة: الجامعة الإسلامية.

مواقع الكترونية:

14. منذر الزيد. (07 أبريل، 2015). تاريخ الاسترداد 16 05 2021، من مقياس ليكرت: <https://bit.ly/2SYw38V>
15. IAASB. (2013, 03). International Standard on Auditing. Consulté le 12 24, 2021, sur ISA 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-610-\(Revised-2013\).pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-610-(Revised-2013).pdf)
16. IIA. (2017). Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles. Consulté le 12 24, 2021, sur https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/05/CRIPP_2017_Definition.pdf