

أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

The impact of the efficiency and objectivity of the internal auditor in determining the degree of dependence of the external auditor on the work of internal audit

مریم واکر*، جامعة حسیبة بن بوعلی بالشلف (الجزائر)،

عبد القادر عیادی، جامعة حسیبة بن بوعلی بالشلف (الجزائر)،

تاریخ الاستلام : 2021/08/09 ؛ تاریخ المراجعة : 2021/11/30 ؛ تاریخ النشر : 2021/12/31

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى استقصاء أثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي لشرح متغيرات الدراسة وتكوين الإطار النظري لها، والمنهج التحليلي لتفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وإمكانية اعتماد هذا الأخير على أنشطة التدقيق الداخلي، واختبار ذلك من خلال الدراسة التطبيقية على عدد من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات كعينة للدراسة بغرض الوصول إلى النتائج وتحليلها. حيث تم توزيع 221 إستبيان على عينة عشوائية من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات موزعين على مناطق مختلفة من الجزائر، في شكل ورقي (3 استبيانات) أو إلكتروني (218 استبيان)، وتم استرجاع 86 استبياناً، وتمت معالجتها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي Spss. وتظهر نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، وأن خاصية كفاءة المدقق الداخلي هي أكثر الخصائص التي تؤثر على قرار المدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار الاعتماد.

الكلمات المفتاح : تدقيق داخلي ؛ تدقيق خارجي ؛ كفاءة ؛ موضوعية.

تصنيف JEL : M42

Abstract:

This study aims to investigate the impact of the characteristics of internal auditor in determining the degree of dependence of the external auditor on the work of internal auditing from the point of view of external auditors in Algeria. And the possibility of the latter's dependence on internal audit activities, and testing this through an applied study on a number of expert accountants and bookkeepers as a sample for the study in order to reach and analyze the results. Where 221 questionnaires were distributed to a random sample of accounting experts and account keepers distributed in different regions of Algeria, in paper form (3 questionnaires) or electronic (218 questionnaires), and 86 questionnaires were retrieved, and were processed and analyzed using the statistical program Spss. The results of the study show that there is a statistically significant effect of the characteristics of the internal auditor in determining the degree of dependence of the external auditor on the work of the internal audit, and that the efficiency characteristic of the internal auditor is the most characteristic that affects the external auditor's decision before making the decision of accreditation.

Keywords: internal audit; external audit; efficiency; objectivity.

Jel Classification Codes : M42

* المؤلف المرسل، m.ouaker@univ-chlef.dz

I- تمهيد :

أظهرت الفصائح المالية وانحياز كبريات المؤسسات وشركات التدقيق عبر العالم الحاجة الماسة إلى إعادة النظر في مهنة التدقيق الخارجي والممارسات والإجراءات الرقابية المثبتة، كما أن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتشعبها أعفى المدقق الخارجي من القيام من التدقيق الشامل وسمح له باستخدام التدقيق الاختياري وتعميم النتائج.

إلا أن لجوء المدقق الخارجي لاستعمال أسلوب العينات الإحصائية والتوسع في ذلك وما يصاحبه من مخاطر في ظل ضيق الوقت ومحدودية موارد المؤسسة، حتم عليه الاستعانة بعمل أشخاص أكفاء وذوي خبرة ومعرفة جيدة بنشاط المؤسسة من أجل ضمان تغطية أشمل للمهام الموكلة إليه، إذ يعتبر المدقق الداخلي من أكثر الأشخاص معرفة بظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها الذين يمكن الاعتماد عليهم والاستفادة منهم في القيام بمهامه، وذلك بعد تقييم أعمال المدقق الداخلي ومدى مناسبة عمله لأغراض التدقيق الخارجي.

ولذلك تسمح مختلف المعايير الصادرة عن هيئات التدقيق المهنية وتشجع اعتماد المدقق الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي نظرا لتشابه المهام فيما بينهما وإمكانية تأثير طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الداخلي على أعمال المدقق الخارجي، إذ أضفت هاته الهيئات صفة الشرعية على علاقة الاعتماد ووفرت العديد من المعايير التي توضح حجم التعاون والتنسيق بينهما بناء على مجموعة من المحددات التي تساعد المدقق في عملية اتخاذ قرار الاعتماد على عمل المدقق الداخلي من عدمه، ومن أهم هذه المعايير ISA 610 الذي يعتبر أن معرفة وخبرة المدقق الداخلي تساعد المدقق الخارجي في فهم طبيعة عمل المؤسسة والتأثير المحتمل لوظيفة التدقيق الداخلي على كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي وبالتالي التقليل من تدخل الأعمال وارتفاع الأتعاب.

إذ تقدم مختلف الدراسات الأكاديمية والمهنية محددات الكفاءة؛ الموضوعية كأهم المعايير التي يجب تقييمها من قبل المدقق الخارجي والتي تساهم إيجابيا أو سلبيا في تحديد درجة الاعتمادية مع الإختلاف في الأهمية النسبية لهاته المعايير من مدقق خارجي لآخر، إذ يعود هذا القرار لحكمه الشخصي في مدى ملائمة تلك الأعمال لأغراض التدقيق الخارجي، ويخضع لوجهات نظر متباينة بين المدققين الخارجيين بتباين الأولوية لخصائص التدقيق الداخلي والأهمية النسبية لها قبل اتخاذ قرار الاعتماد.

الإشكالية:

كيف تؤثر خصائص التدقيق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

1. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لخصائص المدقق الداخلي على درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي؟

والذي تندرج تحته الأسئلة التالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لكفاءة المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي؟

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي؟

2. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، عدد الأفراد العاملين في المكتب)؟

تم صياغة فرضیات الدراسة بناء على الأسئلة المطروحة على النحو التالي:

1. الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لخصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الإعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي؛

2. الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الإعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، عدد الأفراد العاملين في المكتب)؛

الدراسات السابقة

يعتبر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من أهم المواضيع التي شغلت الدراسات والأبحاث العلمية، وأجريت العديد من الدراسات حول هذه المسألة في إطار العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، وتشترك معظمها في استقصاء متغيرات جودة نشاط التدقيق الداخلي (الكفاءة، الموضوعية، نطاق عمل التدقيق الداخلي، العناية المهنية...) ومدى تأثيرها في اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وتماشيا مع أهداف البحث سيتم عرض الدراسات السابقة في حدود محددات الدراسة والمتمثلة في خصائص المدقق الداخلي (الكفاءة والموضوعية) كما يلي:

الجدول (1): الدراسات السابقة

الدراسات	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
Schneider 1984	نمذجة تقييمات المراجعين الخارجيين للتدقيق الداخلي؛	تنال كفاءة المدقق الداخلي أهمية أكبر من الموضوعية قبل اتخاذ المدقق الخارجي قرار الاعتماد على عمل المدقق الداخلي؛
Schneider 1985	تحديد مدى اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي على ضوء SAS 09؛	تساوي محددات الدراسة (الكفاءة والموضوعية) من حيث أهميتها بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي؛
Maleta 1993	البحث في العوامل المؤثرة على قرار المدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي؛	تنال كفاءة المدقق الداخلي أهمية أكبر من الموضوعية قبل اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي؛
Haron 2004	تحديد أي من متطلبات معيار التدقيق الماليزي MAI 610 يتم تطبيقها من قبل المدقق الخارجي قبل استخدامه لعمل المدقق الداخلي؛	يعتبر معيار كفاءة المدقق الداخلي الأكثر أهمية بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي؛
Suwaidan & Qasim 2010	البحث في تصورات المدقق الخارجي لأهمية بعض العناصر التي من شأنها التأثير على قرار الإعتماد على عمل المدقق الداخلي؛	ترتب الأهمية النسبية لمحددات الدراسة لكفاءة المدقق الداخلي أولاً، فموضوعيته؛
Desai 2010	الوصول إلى نموذج أمثل يوضح العلاقة بين العوامل المستند إليها عند تقييم وظيفة التدقيق الداخلي؛	يعتبر معيار موضوعية المدقق الداخلي الأكثر أهمية بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي؛

أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

وجود علاقة طردية بين خصائص المدقق الداخلي ودرجة الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي على ضوء المعيار المصري EAS 610؛	إيجاد العلاقة بين خصائص المدقق الداخلي ودرجة الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي على ضوء المعيار المصري EAS 610؛	Abbass & Aleqab 201
وجود تأثير إيجابي لخصائص المدقق الداخلي ودرجة الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي؛	البحث في العوامل التي تؤثر على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي؛	مشتهي 2013
ترتب الأهمية النسبية لمحددات الدراسة لموضوعية المدقق الداخلي أولاً، فكفاءته؛	دراسة العوامل المثرة في درجة اعتمادية المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في شركات المساهمة الأردنية؛	Al-shukker & al 2018

تظهر الدراسات السابقة نتائج متفاوتة وغير قاطعة، ولا يوجد اتفاق عام حول العامل الأكثر تأثيراً على قرار المدقق الخارجي عند استعنته بأعمال المدقق الداخلي في مختلف البيئات التي تمت تغطيتها على غرار الولايات المتحدة وبعض من الدول العربية. وتقدم الدراسة الحالية نوعاً من التحليل للعلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، وإمكانية الاعتماد هذا الأخير على أنشطة التدقيق الداخلي، وما يميز الدراسة الحالية أن الدراسات السابقة تركز على إمكانية الاعتماد بالنظر إلى جودة نشاط التدقيق الداخلي (الكفاءة، الموضوعية، نطاق عمل التدقيق الداخلي، العناية المهنية...) دون الإعتناء بمدخلات نشاط التدقيق الداخلي والمتمثلة في خصائص المدقق الداخلي (الكفاءة والموضوعية).

I.1- تطور أهداف وظيفة التدقيق الداخلي:

يزداد الاهتمام بأنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات نتيجة لأهميتها في تسيير وإدارة شؤونها، إذ يعتبر التدقيق الداخلي من الأنشطة التي تلجأ إليها الإدارات العليا باعتباره أداة فعالة في تحقيق الأهداف المسطرة، وذلك نظراً لما يوفره من خدمات تأكيدية واستشارية ومصدراً لخلق القيمة من خلال تقييمه مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر ونظم الحوكمة في المؤسسة. (Azharudin, 2016)

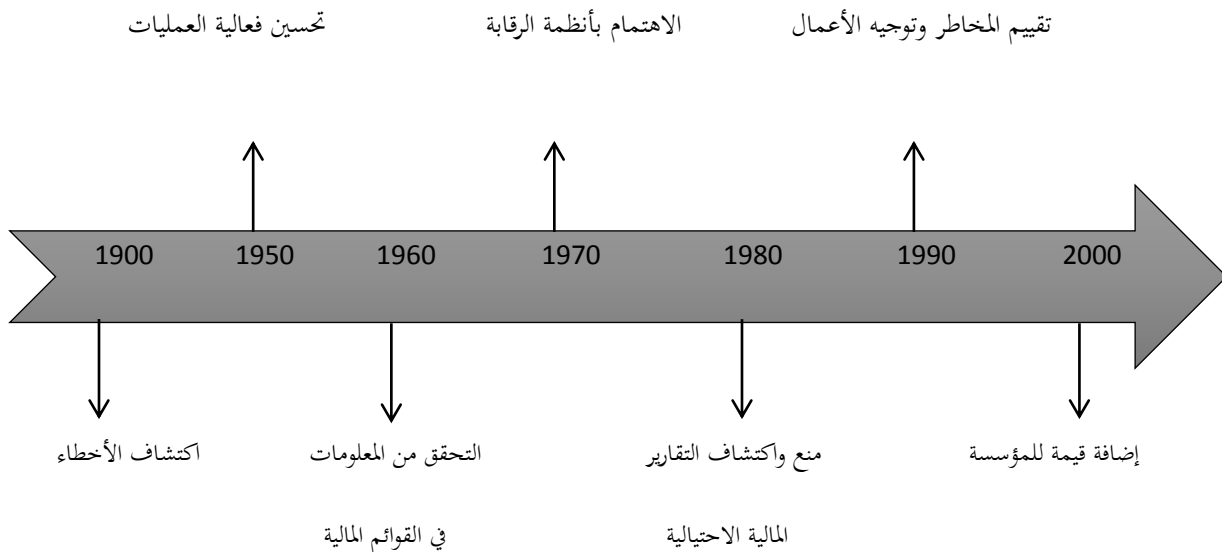
خلال الثلاثينيات من القرن الماضي عقب أزمة الكساد العالمي (1929)، ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي كوسيلة مساعدة لأنشطة التدقيق الخارجي، واعتبر على أنه تمديد لعمل المدقق الخارجي في استكمال تفاصيل التحقق من العمليات وخفض تكاليف التدقيق الخارجي لصالح إدارة المؤسسة، من خلال توفيره لمجموعة من وسائل التحقق لتقليل أخطاء حفظ السجلات، اختلاس الأصول وعمليات الإحتيال على مستوى المؤسسات. (Azharudin, 2016)

ونتيجة للإنتقادات التي طالت مهنة التدقيق في هذه الفترة -عقب أزمة الكساد العالمي 1929-، تزايد الإهتمام بالتدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية وتم إنشاء معهد المدققين الداخليين IIA عام 1941 الذي عمل على تطوير وظيفة التدقيق الداخلي ودعمها داخل المؤسسات من خلال إصداره لأول دليل يوضح مسؤوليات التدقيق الداخلي عام 1948. (خلف، حمادي، وغازي، 2019)

وعلى الرغم من إنشاء وتطوير هيئة مهنية ترعى نشاط التدقيق الداخلي، كان لا يزال ينظر إليه في السنوات الأولى لإنشاء المعهد على أنه امتداد لعمل المدققين الخارجيين، (Ramamoorti, 2003)، واعتبر الهدف الأساسي منه هو خدمة أعضاء مجلس الإدارة ومنع السرقة والإحتيال داخل المؤسسات، (Azharudin, 2016) وعرف على أنه "وظيفة تقوم مستقلة يتم انشاؤها داخل الوحدات الإقتصادية لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة". (الخيسي، 2013)

وخلال هذه الفترة أيضاً، حظي التدقيق الداخلي باهتمام واسع من قبل الهيئات والمنظمات المهنية الدولية، وأوضحت ضرورة الإستفادة من المدققين الداخليين وتوسيع خدماتهم وأهدافهم لأكثر من مجرد اكتشاف الأخطاء المحاسبية. وهكذا تم التحول إلى أهداف جديدة للتدقيق والتركيز على تحسين العمليات بدلا من اكتشاف الأخطاء المحاسبية فقط، (FAUDZIAH, 2003) ثم تطور هدف التدقيق الداخلي ليركز على التحقق من المعلومات والبيانات في القوائم المالية خلال فترة السنين، إنشاء أنظمة الرقابة والاهتمام بها خلال فترة السبعينات، منع واكتشاف التقارير المالية الاحتيالية خلال فترة الثمانينات، تقييم المخاطر وتوجيه أعمال المؤسسة في التسعينات، ويمكن توضيح تطور أهداف التدقيق الداخلي من الشكل التالي:

الشکل (1): تطور أهداف التدقیق الداخلي



المصدر: (Azharudin, 2016)

يوضح الشکل أعلاه تطور أهداف التدقیق الداخلي في مراحل متعددة، حيث تمثل كل مرحلة خطوة نحو إضفاء الطابع المهني على التدقیق الداخلي، إذ يتغير هدف التدقیق الداخلي ونطاقه استجابة للتغيرات الحاصلة وتوقعات ومتطلبات أصحاب المصلحة داخل المؤسسة.

2.I- تطور أهداف التدقیق الخارجي:

تمثل الهدف الأساسي للتدقیق الخارجي في بداية ظهور المهنة في اكتشاف التلاعبات والاختلاسات في القوائم المالية، وصاحب تطور مهنة التدقیق عقب الثورة الصناعية وظهور الشركات الكبرى ذات النشاطات المتعددة تطورا ملحوظا في أهدافها لينتقل إلى اكتشاف الأخطاء الكتابية، ويتطور بعدها إلى الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية؛ (التهامي طواهر و صديقي، 2003)

لكن هذه النظرة لعملية التدقیق تغيرت عندما قرر القضاء الإنجليزي صراحة عام 1897 أن اكتشاف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد للتدقیق، ويجب على المدقق القيام بفحص انتقادي منظم للدفاتر والسجلات وإصدار رأي في محابذ حول مدى صحتها ودقتها وتقرير مدى الإعتماد عليها؛ (أحمد قايد، 2015)

ولقد أيد (السيد لطفي، 2006) ما تقدم ووصف أهداف التدقیق على أنها الغايات المرجو تحقيقها من العملية، والوصول إلى الهدف الأساسي والمتمثل في إبداء الرأي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة. وبالمثل أكد مجلس معايير التدقیق والتأكيد الدولي في المعيار الدولي للتدقیق ISA 200 أن الهدف الأساسي من تدقیق القوائم المالية يتمثل في إبداء الرأي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن كافة النواحي الجوهرية أو تعطي عرضا عادلا وحقيقيا وفق لإطار معروف من التقارير المالية (لمعايير التدقیق الدولية والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة). (IAASB، 2017/2016)

3.I- العلاقة بين التدقیق الداخلي والخارجي:

تطورت مهنة التدقیق الداخلي منذ ظهوره مع بداية القرن العشرين إلى القرن الواحد والعشرون تطورا سريعا، خاصة بعد انهيار الشركات العالمية الكبرى والتي ألقت بتبعاتها على مهنة التدقیق الخارجي، إذ تم اقتراح الإعتماد على أنشطة التدقیق الداخلي من قبل المدققين الخارجيين من أجل الحفاظ على فعالية عملية التدقیق وجودتها، وفي سبيل تحقيق ذلك وفرت هيئات التدقیق المهنية العديد من المعايير التي توضح حجم التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي وأجرت عليها تعديلات مستمرة تتناسب والتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال. فعلى الرغم من الاختلاف في استقلالية وأهداف كل من التدقیق الداخلي والخارجي ومتطلبات ممارسة المهنة، إلا أن هناك تعاون وتنسيق كبير بين جهودهما داخل المؤسسة، (أبو سرعة، 2010) ويعتبر هذا التعاون مهما وضروريا للطرفين والمؤسسة على حد سواء، نظرا لتأثيره الإيجابي على أهداف كل منها بشكل خاص وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام. (المدهون، 2014)

وينال النقاش المتعلق بطبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي اهتماما بحثيا كبيرا، وتصف الدراسات السابقة هذه العلاقة على أنها علاقة تكامل وارتباط قوية ووثيقة من شأنها ضمان تغطية أشمل لأعمال التدقيق وتقليل الازدواجية في المهام. (بوطوال، 2016) إذ يعرف IFACI (institut français de l'audit et du contrôle internes) تكامل التدقيق على أنه استعمال المدققين الخارجيين لنتائج المدققين الداخليين لتقديم أعمالهم بكيفية جيدة، دون المساس باستقلالية ونوعية كفاءة أعمال المدققين الداخليين. (مطرية، 2017)

كما يعرف على أنه تحقيق التعاون والتنسيق بين جهود المدقق الداخلي والخارجي أثناء القيام بمهامهما داخل المؤسسة، بما يضمن تحقيق تغطية أوسع لأعمال التدقيق والتقليل من ازدواجية الجهود، (الوتار، 2016) وتحقيق الكفاءة في الأداء التدقيقي وتبادل المنافع والمصالح بين المدقق الداخلي والخارجي. (بن لدغم، 2018)

I.4- خصائص المدقق الداخلي كمحددات لاعتماد المدقق الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي

يشير مفهوم اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي إلى استخدام المدقق الخارجي للأدلة والتقارير التي تم الحصول عليها من وظيفة التدقيق الداخلي لمساعدته في عملية التدقيق وتقييم المخاطر، ومع ذلك، لا ينبغي على المدقق الخارجي الاعتماد المطلق على مثل هذه الأدلة، وعليه التأكد من الحفاظ على استقلاليته وموضوعيته وشكوكه المهنية في استخلاص النتائج. (Sukker-Al، Ross، و Waleed، 2018)

ويعتبر اعتماد المدقق الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي محل اهتمام العديد من الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية على حد سواء، وما يؤكد على ذلك هو الاعتراف المتزايد لهاته الهيئات بأهمية التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي، وإضفاءها الصفة الشرعية على علاقة الاعتماد من خلال توفير العديد من المعايير التي تضع مجموعة من الخصائص الواجب أن يتصف بها المدقق الداخلي لتحقيق الاستفادة منه لأغراض التدقيق الخارجي، وتتمثل في:

I.4.1. الكفاءة

يشير مفهوم كفاءة المدقق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين IIA إلى المعرفة، المهارة والخبرة اللازمة لأداء مسؤولياته الفردية، (IIA، 2009) أو امتلاك الذكاء والتعليم والتكوين المناسب واللازم لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الأداء الفردي للمدقق الداخلي، وتأتي من الإعداد الطويل والمكثف وتعلم المهارات والأساليب والمبادئ العلمية التي تقوم عليها، والإلتزام بالتكوين المستمر. (Abbass و Aleqab، 2013)

ويشارك مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية كفاءة المدقق الداخلي من خلال المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 في دعم فكرة كفاءة المدقق الداخلي ويصفها على أنها تحصيل المعرفة والمهارات الخاصة بالوظيفة ككل والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب، للتمكن من تنفيذ المهام على النحو المطلوب. (IAASB، 2016/2017)

وتقاس كفاءة المدقق الداخلي حسب المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 بمدى امتلاك وظيفة التدقيق الداخلي لموارد كافية ومناسبة لحجم المؤسسة وطبيعة عملياتها، وحصول المدقق الداخلي على التدريب الملائم، بالإضافة إلى مستوى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي وحرص فريق التدقيق الداخلي على متطلبات التطوير المهني المستمر ومواكبة مستجدات المعايير المهنية؛ (IAASB، 2016/2017)

I.4.2. الموضوعية

تعرف الموضوعية حسب معهد المدققين الداخليين IIA على أنها موقف ذهني غير متحيز يتيح للمدقق الداخلي أداء مهام التدقيق بطريقة تجعلهم يثقون في النتائج المحصل عليها وأنه لم يحدث أي تنازل عن الجودة المرغوبة، وتفرض موضوعية المدقق الداخلي عدم خضوعه لأحكام الآخرين؛ (IIA، 2017)

ويفترض هذا الجانب من التعريف ضرورة تحرر المدقق من الظروف التي تحدّد تنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي، وعدم إخضاع أحكامه المهنية لآراء الآخرين.

ويصف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية موضوعية المدقق الداخلي من خلال المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 على أنّها تنفيذ مهام التدقيق الداخلي دون تغليب التحيز أو تضارب المصالح على الأحكام المهنية، وتقاس حسب هذا المعيار بمدى دعم الإدارة العليا لقسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، استقلالية وحيادية المدقق الداخلي وخلو الوظيفة من أي تضارب في المسؤوليات بالإضافة إلى مستوى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي؛ (IAASB, 2017/2016)

تظهر الدراسات السابقة نتائج مختلفة ومتضاربة حول أي العاملين أولى بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي، إلا أن التمسك بهذه المعايير يمثل الحد الأدنى للحماية ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير من قبل المدقق الداخلي، إذ تقدم (Schneider) دراسة في عام 1984 خاصة بموضوعية المدقق الداخلي على كفاءته من حيث الأهمية قبل اتخاذ قرار الاعتماد، بينما يؤكد في دراسة أخرى عام 1985 على تساوي الخاصيتين من حيث الأهمية بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار الاعتماد، ويعزى (Schneider) هذا الاختلاف في النتائج لميزات تصميم البحث.

وتجدر الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى هذين المحددين هناك مجموعة من العوامل الأخرى التي من الممكن أن تؤثر على قرار اعتماد المدققين الخارجين على أنشطة التدقيق الداخلي، بما في ذلك أسلوب عمل المدقق الداخلي ومدى تطبيقه لمنهج منتظم ومنضبط، وهذا ما يقدمه المعيار الدولي للتدقيق ISA 610، أو تقييم عوامل أخرى خاصة بالمدقق الداخلي (مثل بذل العناية المهنية اللازمة) أو بوظيفة التدقيق الداخلي (مثل الموقع التنظيمي للوظيفة)، وهذا ما عبرت عنه مختلف الدراسات السابقة أو الإصدارات المهنية التي تنظم العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، مجلس الإشراف المحاسبي على شركات المساهمة (PCAOB) ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB).

II - الطريقة والأدوات :

1. مجتمع الدراسة

وفقا للمقرر 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 و8 أشخاص معنويين) و2591 محافظ حسابات (2577 شخص طبيعي و14 شخص معنوي).

2. عينة الدراسة

تم توزيع 221 إستبيان على عينة عشوائية من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات موزعين على مناطق مختلفة من الجزائر، في شكل ورقي (3 استبيانات) أو إلكتروني (218 استبيان)، حيث منحت للمستجوبين مدة زمنية كافية للإجابة على الاستبيان (3 أشهر) تخللتها عمليات تذكير متكررة لحثهم على الإجابة، وتم استرجاع 86 استبياناً ما يمثل نسبة 38 %.

3. أداة الدراسة

لغرض جمع بيانات الدراسة الميدانية وتحليلها، تم تصميم استبيان يتناسب مضمونه مع موضوع الدراسة وفرضياتها إنطلاقاً من الجانب النظري للدراسة وكذا المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610 المتعلق باستخدام أعمال المدقق الداخلي. وقسم الاستبيان إلى قسمين:

القسم الأول: يتضمن الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية والمهنية للمستجوبين؛

القسم الثاني: يتضمن العبارات المتعلقة بمحاور الدراسة كما يلي:

✓ **المحور الأول:** يتضمن العبارات الخاصة بكفاءة المدقق الداخلي؛

✓ **المحور الثاني:** يتضمن العبارات الخاصة بموضوعية المدقق الداخلي؛

✓ **المحور الثالث:** يتضمن العبارات الخاصة بنتائج اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي؛

ومن أجل تقييم إجابات أفراد عينة الدراسة تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي (غير موافق تماماً، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماماً).

4. أساليب تحليل البيانات

تم تحليل البيانات ومعالجتها إحصائياً باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS 22، بالاعتماد على الأساليب والأدوات الإحصائية التالية:

✓ التكرارات والنسب المئوية من أجل تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة؛

✓ معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronach) لإختبار صدق أداة القياس وثباتها من ناحية الإتساق الداخلي لعبارات الإستبيان؛

✓ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل معرفة اتجاهات إجابات أفراد العينة؛

II- النتائج ومناقشتها :

1. **اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة:** تم اختبار الصدق الظاهري للاستبيان عن طريق عرضه على مجموعة من المحكمين تألفت من خمس أساتذة جامعات جزائرية متخصصين في المحاسبة والإحصاء، وقد أخذ رأي المحكمين بعين الاعتبار لتقديم الإستبانة في صورتها النهائية، للتأكد من ثبات الاستبيان تم حساب معامل ألفا كرونباخ بقيمة 88.2% حيث أنها تزيد عن النسبة المقبولة 60%، وذلك يعني إمكانية اعتماد نتائج الدراسة والإطمئنان إلى ثباتها في تحقيق أهداف الدراسة.

2. وصف خصائص عينة الدراسة

1.2. **المؤهل العلمي:** يبين الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي؛

الجدول (2): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي؛

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
39.5%	34	ليسانس
31.4%	27	ماستر
4.7%	4	ماجستير
24.4%	21	دكتوراه
100%	86	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

نستنتج من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (02) أن أغلبية المستجوبين متحصلون على شهادة الليسانس في التخصص بما نسبته 39.5%، وهي الشهادة الأساسية التي تمكن من مزاولة المهنة.

2.2. الوظيفة: يبين الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الوظيفة؛

الجدول (3): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
خبير محاسب	13	15.1%
محافظ حسابات	73	84.9%
المجموع	86	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات (spss.V.22)

نستنتج من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (03) أن أغلبية المستجوبين يمارسون مهنة التدقيق الخارجي بصفتهم محافضي حسابات ما نسبته 84.9%، في حين بلغت نسبة خبراء المحاسبة 15.1%، وهو ما يعكس هيمنة محافضي الحسابات على ممارسة المهنة، الأمر الذي يتأكد من خلال استقراء القائمة الكلية للمرخص لهم بمزاولة المهنة وفقاً ما يحدده المقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020 الصادر عن وزارة المالية.

3.2. الخبرة المهنية: يبين الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الخبرة المهنية؛

الجدول (4): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	17	19.8%
من 05 إلى 09 سنوات	15	17.4%
من 10 إلى 15 سنة	27	31.4%
أكثر من 15 سنة	27	31.4%
المجموع	86	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات (spss.V.22)

نستنتج من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (04) أن أكثر من نصف المستجوبين لديهم خبرة ميدانية تفوق 10 سنوات ويزاولون مهنة التدقيق منذ صدور أول قانون للممارسة المهنية 08/91 سنة 1991، مما يعزز الثقة في النتائج المتحصل عليها؛

4.2. عدد الأفراد العاملين في المكتب: يبين الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير عدد الأفراد العاملين في المكتب؛

الجدول (5): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير عدد الأفراد العاملين في المكتب

عدد الأفراد العاملين في المكتب	التكرار	النسبة
أقل من 03 أفراد	49	57%
من 03 إلى 06 سنوات	23	26.7%
من 07 إلى 15 سنة	10	11.6%
أكثر من 15 سنة	4	4.7%
المجموع	86	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

نستنتج من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (05) أن أغلبية المستجوبين يقل عدد الأفراد العاملين على مستوى مكاتبهم عن 03 أفراد وقد يمارس الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات مهنة التدقيق الخارجي بمفرده على مستوى مكتبه؛

3. عرض نتائج الدراسة

1.3. محور خصائص المدقق الداخلي

1.1.3. بعد كفاءة المدقق الداخلي

الجدول (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعد كفاءة المدقق الداخلي

بعد كفاءة المدقق الداخلي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة
1. مدى حصول وظيفة التدقيق الداخلي على موارد كافية ومناسبة لحجم المؤسسة وطبيعة عملاتها؛	4.15	0.623	مرتفع
2. سياسات وإجراءات توظيف المدققين الداخليين؛	3.91	0.876	مرتفع
3. مدى حصول المدقق الداخلي على التدريب اللازم؛	3.99	0.874	مرتفع
4. مدى امتلاك المدقق الداخلي للمؤهلات المهنية الكافية؛	4.19	0.759	مرتفع
5. مدى امتلاك المدقق الداخلي للخبرات الكافية؛	4.10	0.797	مرتفع
6. مدى حصول المدقق الداخلي على المعرفة بالنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة؛	4.33	0.774	مرتفع جداً
7. مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي؛	4.37	0.699	مرتفع جداً
8. مدى حرص فريق التدقيق الداخلي على متطلبات التطوير المهني المستمر ومواكبة مستجدات المعايير المهنية؛	4.12	0.832	مرتفع
المتوسط العام لبعد كفاءة المدقق الداخلي	4.14	0.530	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

تشير النتائج الظاهرة في الجدول رقم (06) أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول تقييم كفاءة المدقق الداخلي تتراوح ما بين (3.91 و 4.37)، وبلغ المتوسط العام لبعد كفاءة المدقق الداخلي (4.14)، كما بلغ الانحراف المعياري لكل الأسئلة (0.530) وهذا يدل على وجود نوع من الإنسجام في إجابات المستجوبين؛

الجدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعده موضوعية المدقق الداخلي

درجة الإستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	بعد موضوعية المدقق الداخلي
مرتفع	0.720	4.10	1. مدى دعم الإدارة العليا لقسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
مرتفع جدا	0.724	4.31	2. فحص تسليم تقرير التدقيق الداخلي إلى المستوى الإداري الأعلى؛
مرتفع	0.655	4.08	3. مراقبة التخطيط الفعال لأنشطة التدقيق الداخلي؛
مرتفع	0.914	4.19	4. فحص استقلالية وحيادية المدقق الداخلي؛
مرتفع جدا	0.705	4.21	5. مدى خلو وظيفة التدقيق الداخلي من أي تضارب في المسؤوليات؛
مرتفع	0.885	3.60	6. مدى وجود سياسة أجور مناسبة لا تؤثر سلبا على موضوعية المدقق الداخلي؛
مرتفع	0.870	3.83	7. مدى وجود قيود على عملية الاتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛
مرتفع جدا	0.626	4.23	8. مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي؛
مرتفع	0.448	4.06	المتوسط العام لبعده موضوعية المدقق الداخلي

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات (spss.V.22)

تشير النتائج الظاهرة في الجدول رقم (07) أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول تقييم موضوعية المدقق الداخلي تتراوح ما بين (3.60 و 4.31)، وبلغ المتوسط العام لبعده موضوعية المدقق الداخلي (4.06)، كما بلغ الانحراف المعياري لكل الأسئلة (0.448) وهذا يدل على وجود نوع من الإنسجام في إجابات المستجوبين؛

نلاحظ من خلال الجداول السابقة وعند استعراض المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول مدى دراسة خصائص المدقق الداخلي من قبل المدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار الإعتماد أن المدقق الخارجي يأخذ بعين الاعتبار كل من كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي، ويولي إهتماما أكبر لكفاءة المدقق الداخلي من موضوعيته عند عملية التقييم، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول (بعد كفاءة المدقق الداخلي) يوضح الجدول رقم (06) أهمية كل محددات كفاءة المدقق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي، حيث تنال كلها أهمية أعلى من المتوسط (03)، وتعتبر مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي أكثر هذه المحددات أهمية بأعلى متوسط حسابي (4.37) وبأقل انحراف معياري (0.699)، وهذا يشير إلى أن المدقق الخارجي يهتم بفحص مدى التقيد بمعايير التدقيق الداخلي للتحقق من مدى توفر مستوى مقبول من كفاءة المدقق الداخلي؛

ثم محدد مدى حصول المدقق الداخلي على المعرفة بالنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة بمتوسط حسابي (4.33) وانحراف معياري (0.774)، وهذا يدل على قيام المدقق الخارجي بفحص مدى معرفة المدقق الداخلي بالنظام المحاسبي المعمول به، وذلك لما يوفره النظام المحاسبي من أساس لفهم مدى صدق وعدالة القوائم المالية، بينما يعد فحص سياسات وإجراءات توظيف المدققين الداخليين أقل هذه

أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

المحددات أهمية في تحديد كفاءة المدقق الداخلي بمتوسط حسابي (3.91) وانحراف معياري (0.876)، وقد يعكس ذلك ثقة المدقق الخارجي في سياسات توظيف المدقق الداخلي؛

عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني (بعد موضوعية المدقق الداخلي) يوضح الجدول رقم (07) أهمية كل محددات كفاءة المدقق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي، حيث تنال كلها أهمية أعلى من المتوسط (03)، وتعتبر فحص تسليم تقرير التدقيق الداخلي إلى المستوى الإداري الأعلى أكثر هذه المحددات أهمية بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري (0.724) وهذا يشير إلى أهمية تقرير المدقق الداخلي بالنسبة إلى الإدارة العليا ومدى موافقتها على التوصيات المقترحة والعمل بها من جهة، و تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات اللازمة من قبل المدقق الخارجي من جهة أخرى؛

ثم محدد مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي بمتوسط حسابي (4.23) وانحراف معياري (0.626) وهذا يدل على أن المدقق الخارجي يهتم بفحص مدى التقيد بمعايير التدقيق الداخلي للتأكد من توفر مستوى مقبول من موضوعية التدقيق الداخلي والإبتعاد عن التحيز واستعمال الأحكام الشخصية، بينما يعد فحص مدى وجود سياسة أجور مناسبة للمدقق الداخلي أقل هذه المحددات أهمية بمتوسط حسابي (3.60) وانحراف معياري (0.885) بالنسبة إلى أفراد العينة المستجوبين (المدققين الخارجيين) وقد يرجع ذلك إلى اقتناعهم أن المقابل المادي الذي يحصل عليه المدقق الداخلي يعتبر أجراً ثابتاً ولا يخضع لأي تفاوضات حسب العمل المنجز أو التقرير المقدم، وبالتالي لا يؤثر على عامل الموضوعية؛

2.3. محور نتائج اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي

الجدول (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعد نتائج الاعتماد

بعد نتائج الاعتماد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإستجابة
1. تسهيل إجراءات فهم المؤسسة وبيئتها؛	4.19	0.759	مرتفع
2. الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية وتقييمها؛	4.38	0.689	مرتفع جداً
3. تحديد برنامج العمل الأولي؛	4.08	0.910	مرتفع
4. التقليل من الإجراءات الرقابية التي يغطيها التدقيق الداخلي؛	4.08	1.131	مرتفع
5. تقليل اختبارات التدقيق الخارجي؛	3.33	1.202	متوسط
6. تقليل حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها؛	3.06	1.154	متوسط
7. تقليل ساعات العمل بالنسبة للمدقق الخارجي؛	2.91	1.188	متوسط
8. تخفيض تكلفة التدقيق؛	2.87	1.206	متوسط
المتوسط العام لبعد نتائج الاعتماد	3.46	0.731	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

تشير النتائج الظاهرة في الجدول رقم (08) أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول نتائج اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي تتراوح ما بين (4.38 و 2.87)، وبلغ المتوسط العام لبعء نتائج الاعتماد (3.46)، كما بلغ الإنحراف المعياري لكل الأسئلة (0.731) وهذا يدل على وجود نوع من الإنسجام في إجابات المستجوبين؛

عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث (نتائج الاعتماد)

يوضح الجدول رقم (08) نتائج اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، حيث تنال أهمية مرتفعة ومتوسطة باتجاه الموافقة أو الحياد، ويعتبر الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية وتقييمها أكثر هذه المحددات أهمية بأعلى متوسط حسابي (4.38) وأقل انحراف معياري (0.689)، ثم محدد تسهيل إجراءات فهم المؤسسة وبيئتها بمتوسط حسابي (4.19) وانحراف معياري (0.759) وقد يعكس ذلك نظرة المدقق الخارجي قوة وسيطرة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة باعتباره جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، والتواجد المستمر للمدقق الداخلي بها، وبالتالي إحاطته بمختلف الأمور المهمة.

بينما جاءت عبارة تخفيض تكلفة التدقيق بأقل متوسط حسابي (2.87) وأعلى انحراف معياري (1.206)، وقد يرجع ذلك إلى أن عملية تحديد أتعاب التدقيق تحدد في بداية مدة التعاقد بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق -والتي لم يتخذ فيها القرار بعد بالإعتماد على أعمال المدقق الداخلي أو لا- وبالتالي لا يمكن أن تؤثر عملية الإعتماد بأي حال من الأحوال على تكلفة التدقيق؛

4. اختبار الفرضيات

1.4. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

نص الفرضية الرئيسية الأولى:

H01: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لخصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الإعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي؛

الجدول (9): نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين لإختبار أثر خصائص المدقق المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

ANOVA تحليل التباين				ثابت	معامل	معامل	معامل	نموذج
				الانحدار A	الانحدار B	التحديد R^2	الإرتباط R	الانحدار
مستوى المعنوية	قيمة معامل T	مستوى المعنوية	معامل التباين F					
0.000	4.211	0.000	17.728	0.605	0.697	0.174	0.417	خصائص المدقق. د/ نتائج الإعتماد

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات (spss.V.22)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (09) أن قيمة معامل الإرتباط الخطي بيرسون قدرت بـ (0.417)، مما يدل على وجود أثر متوسط ومقبول لخصائص التي يتمتع بها المدقق الداخلي في تحديد درجة الإعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي، وذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة

أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

(0.05)، أما القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد R^2 فقد بلغت (0.174)، وهذا يعني أن خصائص المدقق الداخلي تفسر ما مقداره 17.4% من تحديد درجة الاعتماد على أعماله من طرف المدقق الخارجي، كما نلاحظ أن قيمة ثابت الانحدار A بلغت (0.605)، في حين أن قيمة معامل الانحدار B تمثل (0.697) وهذا يعني التغير في خصائص المدقق الداخلي بوحدة واحدة تتغير درجة الاعتماد على أعماله بـ (0.697)، كما نلاحظ من نتائج تحليل التباين لنموذج الانحدار أن قيمة F قد بلغت (17.728) في حين أن T قد قدرت بـ (4.211) عند مستوى دلالة 0.05، وبهذا فإن النموذج يعد ذو دلالة إحصائية، وبناء عليه يتم قبول الفرضية الرئيسية الأولى والتي مفادها يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لخصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي؛

1.1.4. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

نص الفرضية الفرعية الأولى:

H01: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لكفاءة المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي؛

الجدول (10): نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين لإختبار أثر كفاءة المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

نموذج الانحدار	معامل الإرتباط R	معامل التحديد R^2	معامل الانحدار B	ثابت الانحدار A	تحليل التباين ANOVA			
					معامل التباين F	مستوى المعنوية	قيمة معامل T	مستوى المعنوية
كفاءة المدقق. د/ نتائج الاعتماد	0.427	0.183	0.589	1.027	18.761	0.000	4.331	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن قيمة معامل الإرتباط الخطي بيرسون قدرت بـ (0.427)، مما يدل على وجود أثر متوسط ومقبول لكفاءة المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي، وذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، أما القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد R^2 فقد بلغت (0.183)، وهذا يعني أن كفاءة المدقق الداخلي تفسر ما مقداره 18.3% من تحديد درجة الاعتماد على أعماله من طرف المدقق الخارجي، كما نلاحظ أن قيمة ثابت الانحدار A بلغت (1.027)، في حين أن قيمة معامل الانحدار B تمثل (0.589) وهذا يعني التغير في كفاءة المدقق الداخلي بوحدة واحدة تتغير درجة الاعتماد على أعماله بـ (0.589)، كما نلاحظ من نتائج تحليل التباين لنموذج الانحدار أن قيمة F قد بلغت (18.761) في حين أن T قد قدرت بـ (4.331) عند مستوى دلالة 0.05، وبهذا فإن النموذج يعد ذو دلالة إحصائية، وبناء عليه يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى والتي مفادها يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لكفاءة المدقق الداخلي في تحديد درجة الإعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي؛

2.1.4. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

نص الفرضية الفرعية الثانية:

H01: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي؛

الجدول رقم (11): نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين لإختبار أثر موضوعية المدقق المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

ANOVA تحليل التباين				ثابت الانحدار A	معامل الانحدار B	معامل التحديد R^2	معامل الإرتباط R	نموذج الانحدار
مستوى المنوعة	قيمة معامل T	مستوى المنوعة	معامل التباين F					
0.000	2.991	0.000	8.945	1.408	0.506	0.096	0.310	كفاءة المدقق. د/ نتائج الاعتماد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أن قيمة معامل الإرتباط الخطي بيرسون قدرت بـ (0.427)، مما يدل على وجود أثر متوسط ومقبول لكفاءة المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي، وذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، أما القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد R^2 فقد بلغت (0.183)، وهذا يعني أن كفاءة المدقق الداخلي تفسر ما مقداره 18.3% من تحديد درجة الاعتماد على أعماله من طرف المدقق الخارجي، كما نلاحظ أن قيمة ثابت الانحدار A بلغت (1.027)، في حين أن قيمة معامل الانحدار B تمثل (0.589) وهذا يعني التغير في كفاءة المدقق الداخلي بوحدة واحدة تتغير درجة الاعتماد على أعماله بـ (0.589)، كما نلاحظ من نتائج تحليل التباين لنموذج الانحدار أن قيمة F قد بلغت (18.761) في حين أن T قد قدرت بـ (4.331) عند مستوى دلالة 0.05، وبهذا فإن النموذج يعد ذو دلالة إحصائية، وبناء عليه يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى والتي مفادها يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لكفاءة المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي؛

2.4. اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية والتي مفادها أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لخصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي؛ الوظيفة؛ الخبرة المهنية؛ عدد الأفراد العاملين في المكتب)، تم اختبار الفرضيات الفرعية التالية:

1.2.4. الفرضية الفرعية الأولى

نص الفرضية: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي؛

الجدول (12): نتائج اختبار الفروق ANOVA لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي؛

مستوى الدلالة Sig	قيمة F المحسوبة	متوسط مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المؤهل العلمي
0.683	0.500	0.104	3	0.312	بين المجموعات	
		0.208	82	17.051	داخل المجموعات	
			85	17.363	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

يتضح من الجدول رقم (12)، أن قيمة مستوى الدلالة Sig(0.683) أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي؛

2.2.4. الفرضية الفرعية الثانية

نص الفرضية: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة؛

الجدول رقم (13): نتائج اختبار الفروق ANOVA لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة؛

مستوى الدلالة Sig	قيمة F المحسوبة	متوسط مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الوظيفة
0.039	4.377	0.860	1	0.860	بين المجموعات	
		0.196	84	16.503	داخل المجموعات	
			85	17.363	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

يتضح من الجدول رقم (13) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة، إذ بلغت قيمة مستوى الدلالة Sig(0.039) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05). وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية الثانية، ولإختبار مصدر الفروق تم استخدام T-test للعينات المستقلة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار T-test للعينات المستقلة للفروق بين خصائص المدقق الداخلي ودرجة الاعتماد على عمله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة

الفرضية الفرعية الثانية	الوظيفة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية Sig
أثر خصائص المدقق د. ودرجة الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي يعزى لمتغير الوظيفة	خبير محاسب	3.6571	0.4799	84	-2.092	0.039
	محافظ حسابات	3.9362	0.4368			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (14) وبعد مقارنة قيم الفروق بين كلا المجموعتين على حدا، ظهر أن المجموعة الثانية قد حققت أعلى فروق معنوية بينها وبين المتوسط الحسابي للمجموعة الأولى، وهذا يعني أن المجموعة الثانية هي الأفضل في إدراك أثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.9362) عند مستوى (0.039)، وبهذا يمكن القول أن محافظي الحسابات هم الذين يتأثرون بخصائص المدقق الداخلي عند تحديد درجة الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي؛

3.2.4. الفرضية الفرعية الثالثة

نص الفرضية: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية؛

الجدول رقم (15): نتائج اختبار الفروق ANOVA لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة؛

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	1.160	3	0.387	1.957	0.127
داخل المجموعات	16.203	82	0.198		
المجموع	17.363	85			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

يتضح من الجدول رقم (15)، أن قيمة مستوى الدلالة $\text{Sig}(0.127)$ أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وبالتالي نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية؛

4.2.4. الفرضية الفرعية الرابعة

نص الفرضية: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير عدد الأفراد العاملين في المكتب؛

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

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	0.230	3	0.077	0.366	0.778
داخل المجموعات	17.133	82	0.209		
المجموع	17.363	85			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss.V.22)

يتضح من الجدول رقم (16)، أن قيمة مستوى الدلالة $\text{Sig}(0.778)$ أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وبالتالي نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير عدد الأفراد العاملين في المكتب؛

IV- الخلاصة :

إن المعالجة الإحصائية لإجابات أفراد العينة من المدققين الداخليين واختبار الفرضيات تحيلنا إلى النتائج التالية:

النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى: تم قبول الفرضية التوصل إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لخصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتمادية على أعماله من قبل المدقق الخارجي، حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون $R(0.417)$ ، و معامل التحديد $R^2(0.174)$ وهذا يدل على أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يتأثر بالخصائص التي يتمتع بها هذا الأخير، وبهذا تتفق هذه الدراسة مع مختلف الدراسات التي تم تناولها في الدراسات السابقة، دراسة Maleta 1993، دراسة Haron 2004، دراسة Suwaidan & Qasim 2010، دراسة مشتهي 2013، ودراسة Al-shukker & al 2018، مع اختلاف في الأهمية النسبية لهاته الخصائص من دراسة لأخرى.

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى: تم قبول الفرضية التوصل إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لكفاءة المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتمادية على أعماله من قبل المدقق الخارجي، حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون $R(0.427)$ ، و معامل التحديد $R^2(0.183)$ وهذا يدل على أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يتأثر

بكفاءة هذا الأخير، وبهذا تتفق هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من Maleta 1993 و Haron 2004 التي تضع عامل الكفاءة من أولى ما يجب أن يتميز به المدقق الداخلي التي توفر إمكانية الإعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي، ومع دراسة Desai 2010 التي تشير إلى أن خاصية الكفاءة تعتبر من العوامل الهامة في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي وعند اقترانها مع عامل الإستقلالية تكون مشراً للثقة في وظيفة التدقيق الداخلي بغض النظر على العوامل الأخرى، ويختلف هذا ما مع نتائج دراسة Schneider 1984، الذي يقدم كفاءة المدقق الداخلي كأقل الأسس أهمية عند تقييم وظيفة التدقيق الداخلي ومدى إمكانية الإعتماد عليها من قبل المدقق الخارجي؛

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية: تم قبول الفرضية التوصل إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة الإعتمادية على أعماله من قبل المدقق الخارجي، حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون R (0.310)، و معامل التحديد R^2 (0.096) وهذا يدل على أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يتأثر بكفاءة هذا الأخير، وبهذا تتفق هذه الدراسة مع نتائج دراسة كل من Desai 2010، Suwaidan & Qasim 2010، Al-shukker & al 2018، ودراسة 2013، حيث وضحت هذه الدراسات أن موضوعية المدقق الخارجي تعتبر من أهم العوامل التي يستخدمها المدقق الخارجي في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي ومدى إمكانية الإعتماد عليها، وذلك لما يوفره هذا العامل من استقلالية للمدقق الداخلي التي تمكنه من تنفيذ مهامه بكل حرية وكفاءة مهنية، وتكوين رأي وحكم مهني موضوعي دون التأثير بأراء الإدارة؛

النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية: بناء على نتائج التحليل تم التوصل إلى رفض الفرضية الرئيسية الثانية والتي مفادها أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لخصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الإعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي؛ الوظيفة؛ الخبرة المهنية؛ عدد الأفراد العاملين في المكتب)، في حين تم التوصل إلى وجود فروق في أثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الإعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى للمتغير الوظيفية، وبهذا تتفق هذه الدراسة مع دراسة الأشقر 2008 الذي توصل إلى أنه توجد فروق في تقييم المدقق الخارجي للكفاءة المهنية للمدقق الداخلي وفق متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 تعزى للمسمى الوظيفي؛

- الإحالات والمراجع :

1. Ali Azharudin .(2016) .*change in auditing practice: evolution, constraints and ingenious solution* . birmingham: Aston university.
2. أمينة ابراهيم خلف، صالح مهدي حمادي، و عمار ابراهيم غازي . (2019). دور استقلالية التدقيق الداخلي على تطبيق قواعد الحوكمة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية*، 11(04)، 882-852.
3. Sidhar Ramamoorti .(2003) .*internal auditing: history, evolution, and prospects, published by the institute of internal auditors*
4. عبد الباسط أحمد الخيسي. (2013). *مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي في قطاع غزة . غزة: جامعة الأزهر*.
5. FAUDZIAH , H. (2003). *INTERNAL AUDITING PRACTICES AND PERFORMANCE OF INTERNAL AUDIT DEPARTMENT, doctorat thesis in business administration*. Malaysia, Malaysia: sains university.
6. محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2003). *المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"*، بدون طبعة، . ديوان المطبوعات الجامعية.
7. نور الدين أحمد قايد. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية* (الإصدار 01). عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

8. أمين أحمد السيد لطفي. (2006). *المراجعة بين النظرية والتطبيق*. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
9. IAASB. (2016/2017). *handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements* (Vol. 01).
10. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة. (2010). *التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية -دراسة حالة تكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاؤهم*. الجزائر، محاسبة وتدقيق.
11. رغبة ابراهيم المدهون. (2014). *العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي*. غزة، المحاسبة والتمويل، فلسطين.
12. لحسن بوطوال. (2016). *التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وانعكاساته على الأداء الرقابي وتكلفته*. *المجلة المغربية للقانون الإداري والعلوم الادارية*، 01(01)، 46-29.
13. يوسف محمد مطرية. (2017). *أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، دراسة تطبيقية في البنوك الوطنية في قطاع غزة*. غزة، محاسبة، فلسطين: الجامعة الاسلامية.
14. محمد فراس الوتار. (2016). *مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة*. دمشق، سورية: جامعة دمشق.
15. محمد بن لدغم. (2018). *تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية*. مستغانم، إدارة المنظمات، الجزائر.
16. IIA,. (2009). *code of ethics*. Récupéré sur , , p 01, Available on the site https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Code_of_Ethics_01-09.pdf.
17. Dalia A .Abbass و Mahmoud M .Aleqab .(2013) .Internal Auditors 'Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms, International Business Research.(04)06، 2013 .
18. IIA. (2017). *INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING (STANDARDS)* Available on the site . Récupéré sur <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>, visited on 27/04/2021, at 16:57.