موائمة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي

"دراسة تحليلية لآراء عينة من مدققي الحسابات في عدد من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في مدينة بغداد"

م.م. حسين علي محمد
كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة الفلوجة

م.م. وسام خلف نجرس
كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كركوك

Integrating internal and external auditing and its impact on the quality of reports of the external auditors: An analytical case study of a sample of auditors in a number of auditing agencies and the board of audit in Baghdad

Assis. Lec. Hussein Ali M.
Coll. Bus.&Econ. Uni. Fallujah

Assis. Lec. Wisam Khalaf N.
Coll. Bus.&Econ. Uni.Kirkuk

تاريخ استلام البحث 2018/12/27 تاريخ قبول النشر 2019/4/8

المستخلص:

يهدف البحث الى تشخيص طبيعة العلاقة ما بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وموائمة عملهم وانعكاسه على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي، فضلاً عن محاولة فهم أهداف والأساليب المتبعة في عمل كل منهما وتمّ إجراء البحث باعتماد استطلاع آراء عينة من مدققي الحسابات في عدد من مكاتب مدققي الحسابات الخارجيين وديوان الرقابة المالية في بغداد، كما تمّ اعتماد استمارة استبيان ضمت مجموعة من الاسئلة جسدت مضامين انشطة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، فضلاً عن اسئلة عن الجودة في تقارير تدقيق الحسابات، بهدف التعرف على أهم مرتكزات تحقيق الموائمة بين التدقيق الداخلي والخارجي التي تقف وراء جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي، وتم وضع فرضيات رئيسة والتي أُختبرت باستخدام عدد من الوسائل الإحصائية باستخدام برنامج SPSS-10 بهدف تفسير العلاقة والتأثير بين متغيرات الدراسة وأكدت نتائجها دعماً لفرضيات البحث، توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها: وجود الاهتمام الواسع بجودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي، بالاعتماد على التعاون وموائمة العمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وتعكس هذه النتيجة شروط التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي المعمول بها للارتقاء بمعايير العمل التدقيقي. واستناداً لذلك تمت الإشارة إلى بعض المقترحات المتعلقة بديوان الرقابة المالية بضرورة تشكيل لجان تلزم المؤسسات والشركات في كافة القطاعات وضع نظام لتحقيق التكامل والتوافق بين نشاطات التدقيق الداخلي والخارجي وصولاً إلى أفضل مستوى من الموائمة فيما بينهم وتنعكس على جودة تقارير المدقق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، جودة التقارير، مكتب تدقيقي الحسابات، ديوان الرقابة المالية).

Abstract

The research aims at diagnosing the nature of the relationship between the internal and external auditors and the suitability of their work and its reflection on the quality of the reports of the external auditoras well as attempting to understand the objectives and methods used in the work of each of these agencies. This research was conducted by adopting the opinions of a sample of auditors in a number of agencies of external auditors and the board of audit in Baghdad. A questionnaire was also adopted which included a set of questions that reflected content of the activities of the internal auditor and the external auditor. A number of statistical methods were developed using SPSS-10 to interpret the relationship between the study variables. The results of the analysis supported the research hypotheses. The researchers reached a number of conclusions including the wide interest in the quality of the external

auditor's reports, based on the cooperation between the internal auditor and the external auditor. This finding or result reflects the conditions of cooperation between the internal and external auditors in order to improve the standards of the audit work. Accordingly, the researchers recommended that the board of audit needs to appoint committees that oblige institutions and companies in all sectors to establish a system for achieving integration and coordination between internal and external audit activities to reach the best level of integration, which reflects on the quality of the external auditor's reports.

Keywords :(Internal Audit, External Audit, Quality Reports, Agency of Auditors, Board of Audit).

المقدمة:

تتعرض معظم المؤسسات الى المخاطر بشكل مستمر نتيجة التطور التكنلوجي في كل المجالات في العالم والتوسعات في حجم المؤسسات، أدى الى توجه المؤسسات الى تخفيض أثر هذه المخاطر والحد منها الى ادنى حد ممكن بوجود اجهزه تدقيق محكمة يمكن ان تشخص وتقف على الأخطاء والانحرافات وتثبيتها، وبالنتيجة يمكن تحقيق أهدافها، بفاعلية وكفاءة، حيث يتحمل المدقق الداخلي مسؤولية اعداد التقارير داخل المؤسسات كذلك المدقق الخارجي يتحمل مسؤولية تقاريره التي تتعلق بإظهار جانب العدالة والإفصاح والشفافية بالاعتماد على تقرير المدقق الداخلي ويتأكد من ان القوائم المالية لا تحتوي على معلومات مظللة للمستخدمين وخالية من السهو والخطأ ولم يتم حذف أي حقيقة منها، عندها سيجد القارئ للتقارير بان التقارير واضحة وصادقة في اظهار الحقائق مما يدل على جودة التقارير للمدققين الخارجين، لذا عمل البحث الحالي على بيان حقيقة الموائمة ما بين المدققين لبناء منهجية فكرية وعملية سليمة تتفق وتنسجم مع معايير جودة التقارير للمدقق الخارجي ،وتحقيقا للهدف، اعتمد البحث أربعة مباحث رئيسة ،حيث يضم المبحث الأول منهجية البحث والدرات السابقة، والمبحث الثاني اختص بالجانب النظري والمبحث الثالث جانب تطبيقي وأخيرا المبحث الرابع ضم الاستنتاجات والتوصيات.

أولا: منهجية البحث

1: مشكلة البحث

لا يمكن تصور استمرار ونجاح أي منظمة او مؤسسة بغياب تطبيق نظام رقابة داخلي على أداءها المالي لتحقيق رؤية واضحة للجهات الخارجية للأداء المالي، وقد يكون هناك قيود ومحددات تحول دون تحقق الجودة المطلوبة في تقارير مدقق الحسابات قد يُمكن تجنبها عن طريق

تحقيق الموائمة بين ممارسات التدقيق الداخلي والخارجي، وبالتالي يُمكن تلخيص مشكلة البحث الرئيسة عبر التساؤل الرئيس الاتي:

هل يوجد تأثير للموائمة بين التدقيق الداخلي والخارجي على جودة تقارير مدقق الحسابات؟ ويتفرع عن هذا التساؤل مجموعة التساؤلات الآتية:

أ- هل تتوافر علاقة توافقية للموائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بحسب اراء عينة البحث؟

ب- هل تؤثر الموائمة بين التدقيق الداخلي والخارجي في وجودة تقارير تدقيق الحسابات بحسب اراء عينة البحث؟

ت- هل توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي وجودة تقارير تدقيق الحسابات بحسب اراء عينة البحث؟

ث- هل توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وجودة تقارير تدقيق الحسابات بحسب اراء عينة البحث؟

2: أهمية البحث

تأتي أهمية البحث على مستوى كل من الجوانب الآتية:

أ- يُعدّ البحث تجربة ومحاولة لمناقشة مضامين موضوعات في ميدان الإدارة بصفة عامة وفي ميدان المحاسبة على نحوٍ خاص، في إطار الدمج بين المداخل المعاصرة للعمل التعاوني التكاملي بين كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

ب- تشخيص أهم ممارسات التدقيق الداخلي والخارجي وتوضيحها ومن ثم مناقشة جوانب الموائمة فيما بينها وصولاً لتحقيق جودة تقارير مدقق الحسابات.

ت- المُساهمة العلمية عبر توفير الإجابات عن النواحي المشار إليها، بما قد يوفر للعينة المبحوثة القناعة المناسبة لتعزيز العمل التشاركي بين الاطراف المشار اليها لتحقيق نتائج أفضل.

3: أهداف البحث

تتمثل الأهداف الأساسية للبحث في:

أ- وضع أنموذج فكري يُشخص أهم المضامين الناتجة عن تحقيق الموائمة بين ممارسات المدقق الداخلي والخارجي استناداً إلى الجهود البحثية السابقة، ووفقاً لآراء عينة البحث.

ب- قياس مستوى توافر الموائمة بين ممارسات المدقق الداخلي والخارجي، وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات.

ت- تقديم مقترحات يُمكن أن تُسهم في خدمة المدققين في ضوء الاستنتاجات التي سيتوصل إليها البحث.

4: مخطط البحث وفرضياته

تشير الجهود البحثية السابقة ذات العلاقة بمناقشة مضامين ممارسات التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلى تعدد اوجه ومجالات التعاون بين كل منهما يساهم في فرض السيطرة على العمليات المحاسبية بكفاءة. من جهة واعداد تقارير ذات جودة من جهة اخرى غير أن تشخيص هذه الممارسات على وفق معطيات الموائمة لم تحظى باهتمام الباحثين في هذا المجال، في الوقت الذي يتبنى فيه البحث اعتقاداً بضرورة تحقيق الموائمة بين كُلِ منهما من جهة وتوجيهها نحو تحقيق جودة تقارير المدقق الخارجي.

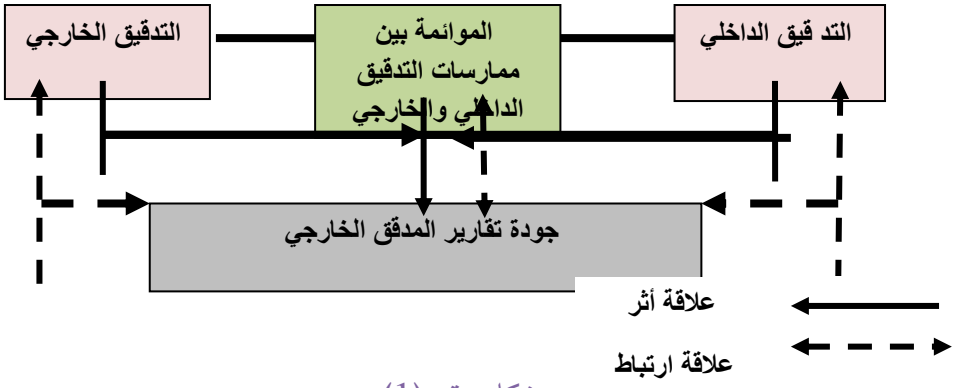
يتضمن البحث على أربعة فرضيات رئيسة على النحو الآتي:

أ- الفرضية الرئيسة الأولى: توجد دلالة إحصائية على وجود علاقة توافقية للموائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

ب- الفرضية الرئيسية الثانية: توجد دلالة احصائية تدل على تأثير الموائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في جودة تقارير المدقق الخارجي.

ت- الفرضية الرئيسية الثالثة: توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي وجودة تقارير المدقق الخارجي

ث- الفرضية الرئيسية الرابعة: توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وجودة تقارير المدقق الخارجي.



شكل رقم (1)

المخطط الافتراضي للبحث

الشكل من اعداد الباحثان

1. متغيرات البحث واسلوب قياسها:

يمكن القول إن المخطط الفرضي للبحث الموضح في الشكل (1) اعلاه يتضمن ثلاثة أبعاد رئيسة، البُعد الرئيس الأول بوصفه بُعداً مستقلاً (مُفسراً) يشير إلى التدقيق الداخلي. في حين يتمثل البُعد الرئيس الثاني بوصفه بُعداً مستقلاً (مُفسراً) يشير الى التدقيق الخارجي، أما البُعد الرئيس الثالث بوصفه بُعداً معتمداً (مستجيباً)، فهو جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي.

ويعكس مخطط الدراسة الفرضي نوع العلاقة بين الأبعاد الرئيسة بوصفه جاء حصيلة للإطار النظري، في حين جاءت مسميات العوامل الفرعية نتيجة للتحليل العاملي لتشخيص أقل عدد مُمكن من العوامل التي يُمكن مناقشتها والسيطرة عليها على طول مراحل العملية. وتأتي مُسوغات اختيار الأنموذج واعتماده وفق الصيغة التي عليها وفق الآتي:

2. وصف استمارة الاستبانة:

تضمنت استمارة الاستبانة التي أُعدت لهذه الدراسة الآتي:

القسم الأول: ويُعبّر عن الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة التي اشتملت على تشخيص المعلومات التعريفية الخاصة بهم وهي (الجنس، والعمر، والتحصيل الدراسي، وعدد سنوات الخدمة في موقع العمل الحالي، وعدد الدورات التدريبية في مجال علم الإدارة).

القسم الثاني: اشتمل على الأبعاد الرئيسة للدراسة وكالآتي:

الأول: اختص بتحصيل البيانات الشخصية للمستبيتة آرائهم، واشتملت على بيانات (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخدمة، الدورات التدريبية).

الثاني: اشتمل على المتغيرات، التي تقيس بعد التدقيق الداخلي، وعددها(6) متغيراً. وتضمنت المتغيرات (X_1-X_6).

الثالث: اشتمل على المتغيرات، التي تقيس بعد التدقيق الخارجي، وعددها (6) متغيراً. وتضمنت المتغيرات (X_7-X_{12}).

الرابع: اختص بالمتغيرات التي تقيس بعد جودة التقارير، وعددها(6) متغيراً. وتضمنت المتغيرات (X_{13}-X_{18}).

وقد اعتمد الباحث مقياس (Likert) السداسي المكون من عبارات (أتفق بشدة، أتفق، محايد، لا أتفق، لا أتفق بشدة) وبالأوزان (5 , 4 , 3 , 2 , 1) على التوالي.

3. أدوات التحليل الإحصائي:

استناداً إلى طبيعة توجهات البحث ومضامين فرضياته تم اعتماد مجموعة من الأساليب الإحصائية لغرض الوصول إلى نتائج العلاقة بين أبعاد البحث وعوامله، فضلاً عن التحقق من صحة الفرضيات، نوضحها في ضوء استخداماتها على النحو الآتي:

أ- اختبار مربع كاي(Chi-Square): وأستخدم للتعرف على العلاقة التوافقية والموائمة بين المتغيرات المستقلة ومدي توافرها.

ب- اختبار F: للتحقق من معنوية التأثير للعينة بأكملها.

ت- اختبار T: لإظهار فعالية كل بُعد وعامل والتحقق من معنوية علاقة التأثير بين الأبعاد.

ث- النسب المئوية: لغرض عرض البيانات الخاصة بوصف واختيار مجتمع الدراسة.

ج- الوسط الحسابي والانحراف المعياري: أهمية المتغيرات من اجل معرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

ح- معامل الارتباط (بيرسون): لتحديد قوة ونوعية العلاقة بين المتغيرات كافة.

خ- تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis): وهو أحد الأساليب الإحصائية التي تستخدم لتوضيح التأثير بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

4. مجتمع وعينة البحث:

تم اختيار تدقيقي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق لكونها العينة التي تختص في عمل التدقيق وتتعامل مع المدققين الداخلين وتمثل الدراسة حيث تم توزيع 50استمارة بشكل اجمالي وتم استلام 46 منها فكانت 20 لديوان الرقابة وتم استلام 19 منها و30 استمارة لمكاتب التدقيق في بغداد وتم استلام 27 منها أي تم استلام92%من واقع الاستمارات الموزعة وكما موضح بالجدول رقم (1).

جدول رقم (1)

العدد والنسب للاستمارات الموزعة والمستلمة

مجتمع العينة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	نسبة الاستلام من التوزيع
ديوان الرقابة المالية	20	19	%95
المدققين في الكاتب	30	27	%90
المجموع	50	46	%92

المصدر: من اعداد الباحثان استناداً الى نتائج استمارات الاستبانة الموزعة

ثانيا: الدراسات السابقة

دراسة (خلف،2004) بعنوان (أهمية تقرير التدقيق الداخلي ومدى اعتماد ديوان الرقابة المالية عليه كمدقق خارجي)

هدفت الدراسة بشكل رئيسي الى التعرف على إجراءات عمل التدقيق الداخلي ومدى التزامها بالمعايير الدولية وصفات المدقق الداخلي الذي يقوم بأعداد التقارير التي يعتمد عليها ديوان الرقابة

المالية في العراق على اعتبار الأخير جهة خارجية تقوم بعملية التدقيق الخارجي، وتحديد الانحرافات في العمل المحاسبي، وكانت نتائج الدراسة التي أجريت على مجموعة عينات في القطاع العام والدوائر الخدمية ومكاتب المدققين، واستخدمت استمارة الاستبيان للتوصل الى نتائج إشارة الى وجود علاقة بين تقرير المدقق الداخلي وعمل ديوان الرقابة المالية في تقويم الجانب المالي بالاعتماد على تقارير المدقق الداخلي واوصت الدراسة بضرورة تدريب المدققين الداخلين، والتأكد من كفاءة عملهم وتقاريرهم.

دراسة(المدهون،2014) بعنوان (العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة وتخفيض تكلفة المدقق الخارجي)

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة على العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، ومدى تأثيرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض كلفة المدقق الخارجي من وجه نظر المدققين الداخلين والخارجيين على المصارف العاملة في قطاع غزة، حيث توصلت الدراسة الى ضرورة التزام الطرفين بالتطوير المهني لتحقيق الثقة المهنية المتبادلة، ووجود تواصل فعال ومنظم بينهم، واوصت الدراسة بضرورة زيادة فرص التعاون بين الطرفين واوصت المدقق الخارجي بضرورة التزامه بالتطور المهني لمواكبة المستجدات في قطاع المصارف وحرص المدقق الداخلي على التواصل ومناقشة خطط الاعمال لتجنب الازدواجية بالعمل لتحقيق فاعلية التدقيق الداخلي وتخفيض أجور المدقق الخارجي.

دراسة (ثورية،2017) بعنوان (تكامل التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسات اقتصادية)

هدفت الدراسة الى اظهار أدوار ومساهمات المدقق الداخلي والخارجي في تحسين جودة المعلومات، من خلال تواجد المدقق الداخلي اليومي في الوحدات الاقتصادية، وممارسة الرقابة السابقة واللاحقة واطلاعه على الخطط واللوائح واعمال الوحدة المالية، ومعرفة العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والخارجي، ومدى أهمية هذا التكامل على مستوى المعلومات التي تستخدمها الأطراف الداخلية والخارجية ومستوى الجودة المتحقق، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها التكامل بالعمل يسهم في كسب رضا الجهات العليا عن المدقق الداخلي من خلال تبادل الاساليب والمعلومات المختلفة والجديدة مع المدقق الخارجي، والعمل على تحسين نظم المعلومات المحاسبية الجديدة، وتوصلت الدراسة الى ضرورة مشاركة كل من المدقق الداخلي والخارجي في تقديم معلومات جديدة لمواكبة كل ما هو جديد في الاعمال المحاسبية، ضرورة وجود تشريع قانوني ملزم للطرفين بالتعاون للحصول على معلومات متفق عليها بين الطرفين ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية مع البيئة الاقتصادية بما يمكنها من زيادة الثقة بالتعبير عن المعلومات المحاسبية.

دراسة(Ramasawmy&Ramaen,2012) بعنوان:

(An evaluation on how external auditors can benefit the good work relationship with internal auditors for audit assignments)

(تقييم امكانيه استفادة المدقق الخارجي من علاقة العمل الجيدة مع المدققين الداخلين لإنجاز مهام التدقيق) هدفت هذه لدراسة الى توضيح علاقة العمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي واوجه الاستفادة من تعزيز هذه العلاقة عند وضع التقارير كما ابرزت هذه الدراسة أهمية التنسيق والتعاون الفعال بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي مما يعود بالنفع المهني على الطرفين والمشأة على حد سواء، وتم استخدام استمارة استبانة وزعت على مدققين داخلين وخارجين في شركة بنكوك للتدقيق، واهم الأمور التي توصلت الدراسة اليها : يهتم المدقق الخارجي بعدة أمور تتعلق بالتدقيق الداخلي قبل ان يقرر الاعتماد على تقريره منها الاستقلالية ،الموضوعية ،خبرته وعلاقة بلجان التدقيق ،كما واوصت المدقق الخارجي يهتم بتلك العوامل الثلاثة مجتمعة عندما يحدد مدى اعتماده على عمل المدقق الداخلي وهذا يعزز مهنة التدقيق بشكل عام.

دراسة(Coher&other,2014) بعنوان:

(Enterprise risk management and the financial reporting process: The experiences of auditcommitteemembers,CFO, andexternal auditors).

(إدارة مخاطر المؤسسة وعملية اعداد التقرير المالي: تجارب أعضاء لجنة تدقيق الحسابات والمدير المالي والمدققين الخارجين) هدفت هذه الدراسة الى توضيح العلاقة بين خبرات شركات التدقيق، وخبرات المدير المالي وأعضاء لجنة التدقيق وبيان الصلة بين المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وعملية اعداد التقارير من قبل المدققين، وخبرت المدراء الماليين لأداره المخاطر والحد منها، واعتمدت الدراسة مقابلات شبة منظمة مع لجان التدقيق والمدراء الماليين والمدققين الخارجين في(11) شركة عامة، توصلت الدراسة من المهم ان أنواع المشاركين يرون وجود ارتباط قوي بين إدارة المخاطر وعملية اعداد التقارير من قبل المدققين، والتأكيد على استغلال تقرير المدقق بشكل كامل عند إدارة المخاطر واوصت الدراسة بضرورة تعريف الشركات والمدراء الماليين والمدققين الداخلين والخارجيين ولجنة التدقيق على الصلة بين إدارة المخاطر وعملية الإبلاغ المالي من قبل المدققين، وهذا الربط امر بالغ الأهمية، لأنه يبين التقرير المالي بشكل كافي عن الوضع المالي(مثل التقديرات والتقييمات)وما يرتبط بها من مخاطر.

اهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

يمكن ان نلخص اهم ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة بانها تناولت طبيعة عمل كل من المدقق الداخلي والخارجي واهمية التعاون بينهم وموائمة عملهم يمكن استغلالها في جودة تقرير تدقيق الحسابات الخارجي، في حين ركزت الدراسات السابقة عن طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي وانعكاسها على إدارة المخاطر، تخفيض أجور المدقق الخارجي، استفادة ديوان الرقابة من تقرير المدقق الداخلي وأخيرا تحسين نظام المعلومات فيمكن القول بان هذه الدراسة هي تجربة جديدة لأثبات جودة تقارير تدقيق الحسابات الخارجي تعتمد على طبيعة التعاون والموائمة بالعمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

الإطار النظري

أولاً: التدقيق الداخلي

1. المفهوم:

توجد عدة مفاهيم للتدقيق الداخلي حيث يعتبر التدقيق قديم بقدم ممارسة الاعمال والأنشطة ولا يمكن تصور استمرار أي منظمة دون وضع أجهزة رقابة لمتابعة الأنشطة ومن هذه التعاريف:

تعريف (الجابري، 2014، 12) التدقيق الداخلي بوصفه (وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشائها داخل الوحدة الاقتصادية لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة) وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة المدراء في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة، والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي تم تدقيقها.

ويرى (محمد، 2012، 59) إن التدقيق الداخلي عبارة عن (إجراءات تنظيمية لضمان استعمال موجودات الوحدة بكفاءة، والتأكد من سلامة السجلات المحاسبية، بحيث توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وفق المبادئ المحاسبية)، ووصفه معهد المدققين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) بأنه (مجموعة من الأنشطة التأكيدية المستقلة التي تضيف لهذا النشاط قيمة لتحسين عمليات المنظمة، لتحقق أهدافها وضبط التنظيم، وتقييم المخاطر، ومتابعة أنظمة) (IIA, 2004, 2) .

وعرفته لجنة بازل (2) على أنه (وظيفة مستقلة توفر لمجلس الإدارة حالة تأكد حول جودة وفاعلية إدارة المخاطر، ونظم الإدارة والعمليات، وذلك لمساعدتها لحماية مؤسستها وسمعتها) (Chmbers, 2014, 199).

ومن التعاريف أعلاه يرى الباحث إن التدقيق الداخلي (مجموعة الإجراءات والبرامج الموضوعة من قبل الإدارة للمكلفين بالعمل التدقيقي صممت لتوفير تأكد معقول لتحقيق الأهداف

وتقيم المعلومات التي يمكن الوثوق بها لزيادة الكفاءة والإنتاجية والتزام العاملين على جميع المستويات الإدارية).

2. **العوامل التي أدت إلى ظهور التدقيق الداخلي: وتتجسد بما يلي** (سرايا، 2007، 74):

أ. تشخيص الأخطاء: للتأكد من سلامة التسجيل في السجلات تسعى الإدارة لوضع أنشطة مستقلة.

ب. الحاجة إلى البيانات والتقارير المحاسبية الدقيقة: تساعد الإدارة في التخطيط والتنظيم والرقابة بالاعتماد على المدقق الداخلي.

ت. تفرع الشركات وانتشارها: ان تفرع الشركات وبعدها عن الإدارة المركزية الرئيسية أدى إلى المعرفة الضرورية إلى العمل في تلك الفروع من خلال نظام التدقيق الداخلي.

ث. ظهور الشركات المالية الكبيرة: أدى ظهور الشركات المالية الى حاجتها الماسة لنظام تدقيق داخلي لأنشطتها مثل شركات التامين والبنوك.

ج. حماية الممتلكات والأصول للوحدات الاقتصادية: تقع مسؤولية حماية الأصول من السرقة على إدارة الوحدات الاقتصادية من خلال فرض الرقابة عليها والحفاظ عليها عن طريق التامين عليها.

3. **أهداف التدقيق الداخلي:**

كانت أهداف التدقيق الداخلية في بادئ الأمر تقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ونتيجة التطورات الحاصلة في عالمنا، تطورت اهداف التدقيق الداخلي (نجاة، 2009، 174):

أ. صحة وصدق المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرارات رشيدة.

ب. الالتزام الأمثل بالخطط، السياسات، القوانين، الأنظمة.

ت. حماية الممتلكات والأصول.

ث. الاستخدام الأمثل للموارد.

ج. تساعد الإدارة العليا في تحقيق أهدافها.

كما حددت اهداف المدقق الداخلي بهدفين أساسيين هما الحماية، والبناء (الجابري، 2014، 17):

أ- الحماية: ان وظيفة المدقق الداخلي لتقييم الاحداث للتأكد من انه تم الفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة وكذلك تقييم الاعمال من حيث تسلسل الاحداث التأكد من كل موظف يدقق عمليات الموظف الذي قبله مما يضمن عدم تكرار الاعمال.

ب- البناء: يصف وظيفة التدقيق الداخلي بانها وظيفة تكميلية وامتداد لتدقيق الاحداث، حيث يشمل عمليات التأكد بان كل النشاطات خاضعه للرقابة.

4. تحكم المعايير في عمل المدقق الداخلي:

فيما يخص المعايير الدولية المهمة التي صدرت عن معهد المعايير الأمريكي التي تخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات الأخلاقية للمدقق الداخلي تتلخص (مازون،2011، 84)

أ. الاستقلالية: هي استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.

ب. السرية: يقصد بها المحافظة والحرص على اسرار المعلومات التي يطلع عليها في التدقيق.

ت. السلوك المهني: وتشمل المؤهلات والخبرات التي يتصف بها المدقق وذو خبرة بالسلوكيات.

ث. العناية الفنية: إمكانية المدقق على التخطيط وفحص المعلومات والابلاغ عنها.

ج. إدارة قسم التدقيق: على المدقق ان يخدم الإدارة العليا ويتابع استخدام الموارد بكفاءة ويضع برنامج للتأكد من جودة الاعمال

ثانياً: التدقيق الخارجي

1. المفهوم

ظهرت مهنة المدقق الخارجي بناء على حاجة الملاك لراي خارجي مستقل خاصة بعد انفصال الإدارة عن الملكية، حيث يقوم المدقق الخارجي بمجموعة من الإجراءات يحصل على ادلة اثبات عند فحص السجلات ومطابقة العمل مع المعايير المحاسبية ليتحقق من سلامتها وصحتها. وعرفه مجموعة من الباحثين بوصفه (الشخص الخارجي المكلف بفحص السجلات والدفاتر للوحدة الاقتصادية بطريقة محايدة والتأكد من عدالة وصدق التقرير المالي لسنة مالية معينة) (مجيد، 2008، 30).

ويعرف أيضا بوصفه (هو شخص محايد من خارج المؤسسة مهمته تقديم الخدمات التدقيقية وهو عضو في شركة مرخصة او مكتب خارجي يتميز بتأهيله العلمي والعملي وهو مستقل في عمله ويتبع معايير التدقيق الدولية او المقبولة) (عرار، 2006، 7).

في حين عرف (Heil, 2012, 15) عملية التدقيق الخارجي بوصفها (التحقق من البيانات المالية لتحديد درجة التوافق ما بين المعلومات والمعايير والسياسات المحاسبية المعمول بها من أجل الإبلاغ عنها)، ويرى الباحث إن التدقيق الخارجي (هو تدقيق يقوم به شخص مستقل محايد له فكر محاسبي وتدقيقي الغاية منة التأكد من صحة ودقة البيانات والحسابات المشمولة بالسجلات والقوائم المالية لأي شركة واكتشاف ما قد يكون فيها من أخطاء أو غش أو تزوير والحيلولة دون ارتكابها من خلال الخروج برأي محايد عن مدى صدق القوائم المالية في بيان نتائج سير الأعمال ووضع الشركة المالي في نهاية فترة معينة).

2. **مبررات ظهور مهنة المدقق الخارجي:** وتتضمن ما يلي (بدر، 2009، 32):

أ. تطور الوحدات الاقتصادية: أدى ظهور شركات كبيرة وعملاقة بعد الثورة الصناعية والتقدم الكبير في المشاريع الاقتصادية الى الحاجة لخدمات تدقيقية تتلاءم وهذا التقدم والحفاظ على ممتلكاتها من الاخطار المحيطة بها والسراق.

ب. البيئة الاقتصادية: تمارس الوحدات الاقتصادية أنشطتها في بيئة معقدة تتعرض فيها الوحدة الى تهديدات دون التأكد المستمر من سلامة الأنشطة المالية، والتعارض بين الملاك والإدارة والتدقيق الخارجي يحل هذا التعارض.

ث. حاجة الوحدات لبيانات محايدة: تقدم الوحدات معلومات للمستخدمين وان المسؤولين عن اعدادها لهم مصالح خاصة وقد تتلاءم مع مصالح الملاك فالمدقق الخارجي يبين الخطأ في المعلومات المقدمة.

3. **خدمات التأكد المهني التي يقدمها المدقق الخارجي:**

توسعت مهنة المدقق الخارجي من مراجعة القوائم المالية التقليدية، الى ما يسمى بخدمات التأكد المهني الى ان وصلت لما هو اعم واشمل، لتحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، أي تحسين مصداقية المعلومات (أبوسرعة، 2010، 58).

أ. خدمات التصديق وابداء الراي: يصدر المدقق الخارجي تقرير عن مدى صدق وعدالة معلومات معينة يقدمها طرف اخر.

ب. خدمات التأكد المهني: خدمات التأكد حول مصداقية وملائمة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات.

4. **مسؤولية المدقق الخارجي:**

يواجه المدقق الخارجي مسؤولية كبيرة امام العملاء والجهات الخارجية اذا لم يقم بفحص كل الدفاتر او لم يدقق كل العمليات، ولا يشهد بصحة الميزانية، لان مهنته ليست كبقية المهن من حيث انها تحتوي نوع من المخاطر وتحتاج الى شخصية تتميز بخصائص معينة قادرة على القيادة والتخطيط لعملية التدقيق وقادرة على تكوين الحكم المهني الجيد، ويلاحظ معظم المشاكل القضائية المتعلقة بمهنته ناتجة عن الحكم الضعيف (ثورية، 2017، 34) ولكي يبتعد المدقق الخارجي عن المسؤوليات القانونية التي قد يتعرض لها عند اعداد تقاريره علية ان يراعي الأمور التالية (القباني، 2008، 21):

أ- يجب ان يوضح في تقريره مدى التزام المؤسسات عند اعداد قوائمها بالمبادئ المحاسبية والقواعد والمعايير الدولية المتفق عليها.

ب- يجب ان يفصح في تقريره بشكل واضح مصداقية القوائم المالية وأنها تعبير عن المركز المالي الحقيقي ونتيجة نشاط حقيقي أيضا دون إخفاء أي اجراء خطأ من قبل معديها لجذب المساهمين والأطراف الخارجية مثل تعظيم المركز المالي او تعظيم صافي الربح.

ت- ان يتضمن التقرير ابداء رايه بشفافية عن القوائم المالية.

ثالثاً: الموائمة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي:

الموائمة هي التكامل في العمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي والتنسيق والتعاون اثناء تنفيذهما لمهامهما التدقيقية لاختزال الوقت وتلافي الازدواجية في الجهود للطرفين، وتوزيع العمل بما يضمن تحقيق الأهداف (أبو سرعة، 2010، 96). ومن خلال علاقة وطبيعة الأداء ،وفي مجال تكامل العلاقة مع المدقق الخارجي فان المدقق الداخلي يمكن أن يؤثر على الإجراءات التي ينفذها المدقق الخارجي إذ يعتمد الأخير على أعمال قد أداها المدقق الداخلي مسبقا أو أعمال تطلب منه مباشرا، ومن المؤكد يؤدي إلى تقليص حجم المهام والوقت اللازم لوضع تقرير تدقيق الحسابات الخارجي، شرط أن يتحلى المدقق الداخلي بآداب المهنة والاستقلالية والموضوعية وتنفيذ جميع الأعمال الملقاة على عاتقه، وعند فحص وتقييم اعمال ونظم التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي وبناء على نتائج الفحص التي يعتمد عليها المدقق الخارجي يمكن وضع تقرير ذو جودة بالاعتماد على تلك النتائج (أبو هين، 2005، 56)، أن تكامل العلاقة بينهما يسهل أو يصعب مهمة كل منهما حسب أعمالهم المقدمة (جودة أو عدم جودة التدقيق الداخلي ،والتدقيق الخارجي).

ان قيام المدقق الخارجي بمهمته بموضوعية كطرف خارجي وعمل المدقق الداخلي المهني المستقل، يؤدي الى موائمة عملهم المشترك وتحسين جودة تقارير التدقيق الخارجي (بوتين، 2010، 16).

1. ابعاد الموائمة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي (الاتصال والتعاون والتنسيق):

أ- الاتصال: يحتاج المدقق الخارجي لدراسة الخطة المؤقتة للمدقق الداخلي ومناقشتها مسبقاً عند التخطيط للاستفادة من عمل المدقق الداخلي حالة كون عمل المدقق هو أحد العوامل المحددة لطبيعة توقيت وإجراءات المدقق الخارجي.

ب- التدقيقية ومستويات الاختبار: هي الطرائق المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص وأعداد التقارير (محسن، 2011، 40).

ت- التعاون: تزداد فاعلية التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي أذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة. ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير المدقق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وان يتم إبلاغه باستمرار عن أي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر على عمل المدقق الخارجي وبالمثل يجب على المدقق الخارجي أعلام المدقق

الداخلي بأي أمور مهمة قد تؤثر على عمله، وان الاهتمام بهذا التعاون هو لمحو سوء الفهم لهذه العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي في محيط الوحدات الاقتصادية.

ث- التنسيق: أكد معهد المدققين الداخليين الأمريكي في المعيار رقم(550) على تنسيق التعاون والجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من حيث تبادل الأفكار والخدمات لتغطية العمليات، على المدقق الداخلي أن ينسق مع المدقق الخارجي وتحديد ما يطلب منه من بيانات لتسهيل مهمته توفيرا للوقت والجهد (بدر، 2009، 47).

2. الموائمة والتكامل بالعمل وفق المعايير المحاسبية الدولية:

تنشأ الموائمة بالعمل والتكامل من واقع العمل للمدقق الداخلي بتقديم مساعدة لعمل المدقق الخارجي لما يمتلكه الأول من مزايا أهمها (أبو سرعة، 2010، 99):

أ- وجود المدقق الداخلي الدائم في المؤسسة يجعله على تماس بكل الاعمال والنشطة.

ب- عمل المدقق الداخلي خلال الفترة المحاسبية(سنه) يمكن تدقيق كل الإجراءات.

ت- الرقابة الداخلية تقيم عمل المدقق الداخلي وفاعليته.

ويشير معيار التدقيق الدولي (600) الصادر من المعهد الدولي للمحاسبين الى التوقيت الذي يمكن المدقق الداخلي من الاتصال والتنسيق مع المدقق الخارجي (عبد العال، 2004، 80).

1. يحتاج المدقق الخارجي دراسة لخطة المدقق الداخلي لفترة معينة ويحدد اتفاق مسبق عن التوقيت للعمل التدقيقي لاختبار الطرق والعينات وكيفية تثبيت انجازاتهم والفحص. عقد اجتماعات مسبقة بينهما حيث يطلع المدقق الخارجي على اعمال المدقق الداخلي ويبلغه عن أي عمل يلفت النظر ويؤثر على عمل الاول. وعلى المدقق الخارجي الإبلاغ عن الأمور المهمة التي تؤثر على عمل المدقق الداخلي ايضا.

2. علاقة العمل المشترك بين المدقق الداخلي والخارجي وفق المعايير المحاسبية:

توجد علاقة للعمل المشترك بينها معيار التدقيق الدولي رقم (610) وكما يلي (محسن، 2011، 32):

أ- تشابه بعض الوسائل المتعلقة بعمل كل منهما، وذلك لاعتماد المدقق الخارجي في تحديد إجراءاته على نتائج عمل المدقق الداخلي.

ب- استقلالية المدقق الداخلي جزئية واستقلالية المدقق الخارجي هي تامة فيتحمل المدقق الخارجي مسؤولية عمله وقراراته لكنها لا تقلل عن مسؤولية المدقق الداخلي فكلاهما يرتكز على عمل الاخر.

ت- رغم ان المدقق الداخلي يحدد من قبل الإدارة وان المدقق الخارجي يتأثر بقرارات المدقق الداخلي ويعتبر صاحب الراي الأخير والنهائي، وهنا تظهر الموائمة بالعمل بشكل واضح.

رابعاً: جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي:

1. مفهوم الجودة:

كل المؤسسات تحيطها بيئة خارجية معقدة يسودها التنافس وتقلبات السوق تشكل خطرا على المؤسسات وتهددها بالفشل، أدى ذلك للسعي بالحصول على وضع مالي يستند الى معلومات صحيحة وذات جودة، وتعرف جودة التدقيق بأنها (مدى التزام مدقق الحسابات بالوسائل والإجراءات لتحقيق أداء جيد، في محاولة المدقق اكتشاف الأخطاء والانحرافات في القوائم المالية، وإظهارها في تقريره والتزامه بالمعايير الدولية لما ينسجم مع أهداف الأطراف المعنية بعملية التدقيق) (الهيتي، 2013، 47) وعرفت الجودة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (خضوع جميع العمليات التي يقوم بها المدقق للبيانات المحاسبية تعد وفق سياسات تتبعها المؤسسات وفق المعايير الدولية المتحكمة بالتدقيق والمبادئ والفروض المتعارف عليها) وعرفت على (أنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكاتب تدقيق الحسابات التأكد إلى حد معقول أن الإدارة التي تلتزم عملية التدقيق تعكس دائما مراعاتها لمعايير التدقيق المقبولة او أي شروط قانونية أو تعاقدية أو أي معايير مهنية تصنعها تلك المكاتب ،ومن التعريف أعلاه نوجد علاقة بين جودة التدقيق وتوقعات مستخدمي القوائم المالية ومن زوايا عدة (مزياني، 2015، 101):

أ. أهم مكونات فجوة التوقعات تتمثل بفجوة الأداء الناشئة عن القصور في الأداء أو عدم التقيد بمعايير التدقيق والجودة من خلال الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة التي تنص على الاخذ بمعايير التدقيق وتنقسم الى قسمين:

- فجوة قصور الالتزام بالمعايير.
- فجوة المعقولية وتمثل الفرق بين توقعات المجتمع من خدمات المدققين الخارجين وبين ما يستطيع المدققون انجازه بصورة معقولة.

ب. وفقا لسياسات وعناصر الجودة فان الالتزام بها يؤدي إلى رفع فاعلية التدقيق وتحسين سمعة المكتب بشكل عام، والتي تؤدي إلى تضييق فجوة التوقع.

2. معايير جودة التدقيق الخارجي:

أشار كل من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمنظمة الدولية للرقابة المال (INTOSAI) الى هذه المعايير(معيار رقم 220) على وفق الصيغة الاتية:

أ. رقابة جودة الأعمال: نص (معيار التدقيق الدولي IFAC)،(220، 4) على ان جودة التدقيق للمعلومات والتقارير قد تم تدقيقها وفق المعايير الدولية وحددت بالتالي:

1) كفاءة المدقق الخارجي ومهارته: ينبغي الاستعانة بالمدقق الملتزم بالمعايير المحاسبية بعملهم.
2) ينبغي على المدقق الخارجي ان يلتزم بالسرية والأمانة والموضوعية.

ب. التخطيط ومتطلباته: وتشمل التشاور وتوزيع المهام والاشراف على العمل التدقيقي.

ت. تحديد برامج للتدقيق والمتابعة للإجراءات والسياسات لرقابة الجودة على العمل التدقيقي

3. أنواع الآراء المعبرة عنها في تقرير المدقق الخارجي:

بين دليل التدقيق العراقي المرقم (2) أنواع الآراء التي يبديها تدقيق الحسابات الخارجي وهو يشابه ما ورد في أدبيات تقرير تدقيق الحسابات وهي على وفق الاتي (عبد الحسين، 2010، 48):

أ. الرأي غير المقيد: المدقق يعطي هذا الراي عندما تكتمل قناعة بالبيانات المالية التي تم اعدادها وفق القواعد والإجراءات المطابقة للسنة السابقة بما يعطي صورة واضحة عن الشركة وترفق ملاحظات مهمة يستوجب عرضها.

ب. الراي المتحفظ (المقيد): عندما تكون البيانات المالية المقدمة للمدقق يكتنفها حالات عدم التأكد يبدي المدقق رايه ومنها تخص عمل المدقق، والسياسات المحاسبية المتبعة كذلك عدم اتفاق المدقق مع تقرير المدقق الداخلي والإدارة فيما يخص تطبيق السياسات في البيانات المالية.

ت. راي غير إيجابي (سلبي): هو الراي الذي يبديه المدقق عندما يكون هنالك خلاف واضح مع تقرير المدقق الداخلي والإدارة في العمل والسياسات المتبعة في التطبيق وهنا التحفظ في التقرير ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة عدم التأكد او التضليل في البيانات المالية.

ث. الامتناع عن أبداء الرأي: يمتنع مدقق الحسابات عن أبداء الرأي عندما يجد قيود تفرضها الإدارة على نطاق عمله، حيث يصعب على المدقق الحصول على الأدلة الكافية لفهم الأنظمة المتبعة وعدم التأكد يؤدي الى إثر سلبي جسيم في البيانات، وهنا تتحقق جودة التقارير من خلال ابداء الراي الحقيقي في تقاريرهم.

مما تقدم يرى الباحث، يصعب على المدقق الخارجي فهم الأنظمة المتعددة المستخدمة من قبل القطاعات الاقتصادية لمحدودية وقته لذلك فهو يعتمد على تقييمات المدقق الداخلي حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم أنظمة الضبط بالشركات كافة وتقديم التقارير للتدقيق الخارجي مما يحفظ من وقت المدقق الخارجي ويقلل من ساعات عمله ولابد من قيام المدقق الخارجي أيضا بفهم مهام التدقيق الداخلي وتحديد ما إذا كانت أنشطته ستؤثر على تخطيطه وإجراءاته المتبعة حيث أن أتباع منهجية التدقيق الموحدة من قبل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يحسن من كفاءة تقارير المدقق الخارجي ويرفع جودتها دون تناقص جودة أدائهم أو استقلاليتهم.

الجانب العملي

جاءت نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فرضيات البحث وفقاً للآتي:

أولا: مقياس الثبات والصدق للاستبانة:

من خلال المعطيات الواردة في جدول أدناه يتضح أن الأبعاد تتمتع بدرجة عالية من الموثوقية كما مبين من خلال معامل كرونباخ الفا ومن اجل التأكد تم أيجاد المصداقية واتضح أن الأبعاد ذات مصداقية عالية ومن هنا يمكن الوثوق بالأبعاد والاعتماد عليها.

جدول رقم (2)

مقياس الثبات والصدق

الأبعاد	معامل كرونباخ ألفا	الصدق
التدقيق الداخلي	0.812	0.901
التدقيق الخارجي	0.787	0.887
جودة التقارير	0.688	0.828
الإجمالي	0.776	0.789

ثانياً: وصف وتشخيص متغيرات البحث:

تسعى الدراسة إلى تحليل اراء عينة البحث للوصول الى رؤية شمولية عن طبيعة المتغيرات، لوصف وتشخيص أهمية المتغيرات وتحديد العلاقة والتأثير بالاعتماد على برنامج SPSS.

1. وصف وتشخيص فقرات موائمة التدقيق الداخلي:

يُمكن تأشير وتحديد مجموعة من الجوانب من معطيات الجدول (3) الذي يصف ويشخص متغيرات البحث الخاصة بالتدقيق الداخلي:

ا- كان مقدار متوسط التكرارات السلبية (0.83) لمتغير التدقيق الداخلي من مجموع المستجيبين الذين يؤكدون توافر موائمة متغيرات التدقيق الداخلي وهي ضعيفة جدا، في حين شكلت الاجابات المحايدة متوسط تكرارات ما مقداره (2.3) وهي ضعيفة، اما الاتفاق فبلغت قيمته (22.5) وهي قيمة عالية، وجاءت النتائج جميعها بوسط حسابي عام(4.33) عالي وانحراف معياري منخفض قدره (0.857).

ب- من الممكن ان ترتب الأهمية لمتغيرات موائمة عمل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي من حيث الوصف في تحقيق جودة التقارير، وفقا لأولويات المستجيبين عن طريق اجاباتهم، على ضوء المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكما يأتي:

1- X1: عن وجود موائمة بالعمل بين عمل المدقق الداخلي رغم ارتباطه بمجلس الإدارة والمدقق الخارجي رغم استقلالية التامة، يأتي في المرتبة الأولى ضمن اراء عينة البحث بحصوله على اعلى وسط حسابي عالي بلغ (4.60) وانحراف معياري (0.714).

2- جاء X6: عقد اجتماع مسبق بين المدقق الداخلي والخارجي والابلاغ عن أي عمل يؤثر على عمل المدقق الخارجي، جاء في اخر مرتبة من حيث أولويات اراء عينة البحث المستجيبة، اذ يدعم ذلك قيمة الوسط الحسابي (4.13) وانحراف معياري (0.933) وهذا يدل على عدم الضرورة لاجتماع مسبق.

جدول رقم(3)

الوصف والتشخيص للمتغير المستقل (التدقيق الداخلي)

ت	العبارات	لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	هناك موائمة بالعمل بين المدقق الداخلي رغم ارتباطه بمجلس الإدارة (مستقل جزئيا) والمدقق الخارجي رغم استقلاله التام.	1	0	0	14	31	4.60	0.714
2	إمكانية المدقق الداخلي للتخطيط وفحص المعلومات والابلاغ عنها يعطي العناية الفنية في عمل المدقق الخارجي.	3	1	3	13	26	4.26	1.12
3	عملية تقوم الاعمال من قبل المدقق الداخلي بشكل دوري وتثبيتها في سجل لعدم تكرارها تنسق عمل المدقق الخارجي.	0	1	3	21	21	4.34	0.706
4	تصنيف الأخطاء من قبل المدقق الداخلي حسب أهميتها يعطي المدقق الخارجي إمكانية تشخيصها معالجتها حسب الأولوية.	0	2	2	16	26	4.43	0.778
5	موائمة عمل والتزام المدقق الداخلي للمعايير تعتبر مؤشر لنجاح المدقق الخارجي في تقاريره.	1	1	4	20	20	4.23	0.893
6	عقد اجتماع مسبق بين المدقق الداخلي والخارجي والابلاغ عن أي عمل يؤثر على عمل المدقق الخارجي.	0	0	2	23	21	4.13	0.857
الوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام للتدقيق الداخلي		0.83	0.83	2.3	17	22.5	4.33	0.857

المصدر : أعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج spss

2. وصف وتشخيص فقرات (التدقيق الخارجي):

وبالإمكان تأشير وتحديد مجموعة من الجوانب من معطيات الجدول (4) الذي يصف ويشخص متغيرات التدقيق الخارجي وكما يلي:

ا- كان مقدار متوسط التكرارات السلبية(1) لمتغير التدقيق الخارجي من مجموع المستجيبين الذين يؤكدون توافر موائمة متغيرات التدقيق الخارجي وهي ضعيفة جدا، في حين شكلت الاجابات المحايدة متوسط تكرارات ما مقداره (4.5)، اما الاتفاق فبلغت قيمته (4.39) وهي قيمة عالية، وجاءت النتائج جميعها بوسط حسابي عام (4.17) وهو عالي وانحراف معياري منخفض قدره (0.998).

ب- من الممكن ان ترتب الأهمية لمتغيرات موائمة عمل التدقيق الخارجي مع التدقيق الداخلي من حيث الوصف في تحقيق جودة التقارير، وفقا لأولويات المستجيبين عن طريق اجاباتهم، على ضوء المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكما يأتي:

1- X6 تقرير المدقق الخارجي هو تغذية عكسية لمدقق الداخلي في عمله وتحقيق الاهداف، يأتي في المرتبة الأولى ضمن اراء عينة البحث بحصوله على اعلى وسط حسابي بلغ (4.39) وانحراف معياري (0.855).

2- جاء X5: يستعان بالمدقق الخارجي لتقويم عمل المدقق الداخلي، جاء في اخر مرتبة من حيث أولويات اراء عينة البحث المستجيبة، اذ يدعم ذلك قيمة الوسط الحسابي (4.00) وانحراف معياري (1.01) وهذا يدل على كل من المدققين مسؤولين عن اداءهم من خلال تعاونهم بالعمل التدقيقي. ويظهر الجدول (4) نتائج التحليل متوسط.

جدول رقم (4)

وصف وتشخيص متغيرات (التدقيق الخارجي)

ت	العبارات	لااتفق بشدة	لاتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التدقيق الخارجي يدعم عمل الوحدات لتخفيف الآثار السلبيةوالانحرافات وتقويمها.	0	4	4	18	20	4.17	0.926
2	تقرير المدقق الخارجي يصعد الأخطاء للمدقق الداخلي وجعله عرضه للتساؤلات من قبل الإدارة العليا.	4	1	6	11	24	4.08	1.24
3	برامج عمل المدقق الخارجي للشركات يسترشد بها المدقق الداخلي بعمله لتطوير وتحسين برامجهم الداخلية.	0	0	0	0	45	4.04	1.19
4	خبرة المدقق الخارجي تساهم في حل بعض الإشكاليات لبعض الإجراءات المحاسبية بين الإدارة والمدقق الداخلي.	0	1	5	16	24	4.36	0.770
5	يستعان بالمدقق الخارجي على تقويم أداء المدققين الداخليين لضمانة انه نظام عمل سليم يمكن الاعتماد عليه.	1	4	9	12	20	4.00	1.01
6	يتم الاعتماد على تقرير المدقق الخارجي باعتباره التغذية العكسية للنظام الداخلي ومكملا له لتحقيق الأهداف.	1	0	3	14	26	4.39	0.855
	الوسط الحسابي والانحراف المعياري العام والتوسط العام للتكرارات	1	1.6	4.5	12	20.5	4.17	0.998

المصدر: عداد الباحثان بالاعتماد على برنامج spss

2. وصف وتشخيص فقرات (جودة التقارير):

يتضح من الجدول رقم (5) ومن خلال تحليل استجابة عينة البحث أظهرت نتائج التحليل يمكن تحديد مجموعة من الجوانب وعلى النحو الاتي:

ا- كان مقدار متوسط التكرارات السلبية (0.66) لمتغير جودة التقارير من مجموع المستجيبين الذين يؤكدون توافر جودة التقارير وهي ضعيفة جدا، في حين شكلت الاجابات المحايدة متوسط تكرارات ما مقداره (5.5)، اما الاتفاق فبلغت قيمته (23.3) وهي قيمة عالية، وجاءت النتائج جميعها بوسط حسابي عام (4.28) وانحراف معياري قدره (0.816).

ب- من الممكن ان ترتب الأهمية لمتغيرات جودة التقارير من حيث الوصف في تحقيق جودة التقارير، وفقا لأولويات المستجيبين عن طريق اجاباتهم، على ضوء المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكما يأتي:

1- X 2 تقارير المدققين تخلو من الاحكام الشخصية وتلتزم بمعايير المحاسبة الدولية يأتي في المرتبة الأولى ضمن اراء عينة البحث بحصوله على اعلى وسط حسابي بلغ (4.28) وانحراف معياري(0.816). وهذا يدل على جودة تدقيق الحسابات بالاعتماد على تقارير المدقق الداخلي.

2- جاء X 3: تعتمد تقارير المدقق الخارجي على تقنيات عمل المدقق الداخلي، جاء في اخر مرتبة من حيث أولويات اراء عينة البحث المستجيبة، اذ يدعم ذلك قيمة الوسط الحسابي (4.10) وانحراف معياري (0.766) وهذا يدل على ان المدقق الخارجي يأخذ وقته بالعمل لإصدار تقارير ذات جودة والتأكد من تقنيات عمل المدقق الداخلي قبل الاعتماد عليها.

جدول رقم (5)

وصف وتشخيص متغيرات جودة التقارير

ت	العبارات	لا اتفق بشدة	لااتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عدم استغلال الصلاحيات الممنوحة للمدققين الداخلين والخارجين لتلاعب بالتقارير الموضوعة من قبلهم في تحديد مخالفات تطبيق القانون واكتشاف الغش والتلاعب.	0	2	7	16	21	4.12	0.867
2	التقارير تخلو من الأحكام الشخصية للمدققين الخارجين وتلتزم بمعايير التدقيق المحلية والدولية المتبعة.	1	2	6	18	12	4.195	0.909
3	جودة تقارير المدقق الخارجي تعتمد على تقنيات عمل المدقق الداخلي لضيق وقته.	1	0	8	22	15	4.12	0.867
4	عند وضع التقارير من قبل المدققين الخارجين يستفاد من الأخطاء السابقة لتلافي تكرارها.	0	0	4	16	26	4.32	0.790
5	التقارير تتمتع بالوضوح ولا تتضمن أخفاء عمل معين لتحقيق مصالح شخصية للمدققين الخارجين تؤثر على الأهداف.	2	2	3	9	31	4.47	0.657
6	تقارير المدقق الخارجي ذات الجودة هي نتائج التعاون بين المدققين تسهم في كسب المستثمرين الأجانب والمستثمرين المرتقبين.	1	1	4	7	33	4.52	0.912
	الوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام لجودة التقارير	0.66	1.16	5.33	14.6	23	4.29	0.833

المصدر : أعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج spss

جاءت نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فرضيات البحث وفقاً للآتي:

1. اختبار الفرضية الرئيسة الأولى (تتوافر علاقة توافقية للموائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) لمعرفة علاقة الموائمة بين متغيرات البحث (المتغيرات المستقلة) والمتمثلة في (التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) من معطيات الجدول(6) يتضح ما يأتي:

إنَّ قيمة اختبار كايسكوير المحسوبة لبُعد التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي (مجتمعة) بلغت (59.671)، وهي أكبر من القيمة الجدولية البالغة (34.746) عند مستوى معنوية (0.05) مما يشير إلى وجود علاقة توافقية عالية لبعد التدقيق الداخلي والخارجي.

لهذا الفرضية الرئيسة الاولى (تتوافر علاقة توافقية للموائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) تقبل، وترفض فرضية العدم.

جدول رقم (6)

العلاقة التوافقية لإبعاد التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

Sig.	Chi-Square		الإختبار / البُعد والعوامل
	الجدولية	المحسوبة	
0.000	13.091	46.312	التدقيق الداخلي
0.000	11.691	42.657	التدقيق الخارجي
0.000	34.746	59.671	التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS

1. اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: (تؤثر الموائمة بين التدقيق الداخلي والخارجي في جودة تقارير تدقيق الحسابات). ويتم اختبار الفرضية وفق المعادلة التالية:

$$\text{Simple linear regression line:} \quad \hat{y} = b0 + b1x$$

يتضح من معطيات الجدول (7) ان الفرضية قد تحققت، حيث يشير معامل التحديد (R^2) إلى أن الموائمة بين التدقيق الداخلي والخارجي يفسر ما مقدار66% من التغيرات التي تحصل في جودة التقارير والباقي 34% أسباب أخرى، كما تشير قيمة (T) المحسوبة إلى معنوية العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي والمتغير التابع جودة التقرير مما يعني أن للموائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تأثيرا معنويا على جودة التقارير.

2. الفرضية الرئيسية الثالثة: (توجد علاقة ارتباط معنوية وإحصائية بين موائمة التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي وجودة تقارير تدقيق الحسابات). ويتم اختبار الفرضية وفق المعادلة التالية:

$$r = \frac{n\sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{(n\sum x^2 - (\sum x)^2)(n\sum y^2 - (\sum y)^2)}}$$

تشير معطيات الجدول (7) ادناه الى انه جاءت قيمة معامل الارتباط بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير (0.709^{**}) وهي قيمة موجبة ومعنوية وهذا يعني بأن هناك علاقة ارتباط موجبة وذات دلالة معنوية (ذات دلاله إحصائية) عند مستوى (0.01`) ما بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير.

نستدل مما سبق بان الفرضية الثالثة قد تحققت مفادها (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية وإحصائية بين التدقيق الداخلي وجود التقارير).

3. الفرضية الرئيسية الرابعة: (توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وجودة تقارير تدقيق الحسابات). ويتم اختبار الفرضية وفق المعادلة التالية:

$$r = \frac{n\sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{(n\sum x^2 - (\sum x)^2)(n\sum y^2 - (\sum y)^2)}}$$

بلغت قيمة معامل الارتباط بين التدقيق الخارجي وجودة التقارير (0.685^{**}) وهي قيمة موجبة ومعنوية وهذا يعني بأن هناك علاقة ارتباط موجبة ومعنوية (ذات دلاله إحصائية) عند مستوى (0.01) بين التدقيق الخارجي وجودة التقارير.

نستدل مما سبق أن الفرضية الرئيسية الرابعة قد تحققت مفادها (توجد علاقة ارتباطذات دلالة معنوية وإحصائية بين التدقيق الخارجي وجود التقارير).

جدول رقم (7)

علاقة الارتباط والتأثير بين المدقق الداخلي، الخارجي وجودة التقارير

علاقة الارتباط والتأثير بين (التدقيق الداخل والخارجي كمتغير مستقل و(جودة التقارير كمتغير تابع) (n=46)								
	التدقيق داخلي وخارجي							
	معامل الارتباط(R)	معامل التحديد(R^2)	قيمة الثابت a	معامل بيتا b	ANOVA		T-TEST	
					F	Sig		Sig
جودة التقارير	0.709	0.66	2.160	0.536	75	0.000	6.6	0.000
	0.685	0.56	3.056	0.333	49	0.000	8.5	0.000
الناتج	0.687	0.64	2.708	0.415	60	0.000	8.7	0.000

المصدر: أعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج spss

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

وضعت الاستنتاجات على ضوء ما تم التوصل أليه من نتائج تحليل استمارة الاستبانة المقدمة إلى عينة الدراسة والتي بينت ما يلي:

1. اظهر الجانب النظري الاهتمام الواسع بجودة تقارير مدقق الحسابات، بالاعتماد على التعاون وموائمة العمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وتعكس هذه النتيجة شروط التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي المعمول بها للارتقاء بمعاير العمل التدقيقي.
2. من خلال وصف أبعاد الدراسة ومتغيراتها نلاحظ تركيز الإجابات في اتجاهها الايجابي، وهذا يعكس تفهم عينة البحث للمفاهيم التي تبنتها الدراسة وقدرة العينة المبحوثة على تشخيص مضامين الأبعاد والعوامل في الجانب الميداني.
3. وضحت إجابات العينة وبالاتفاق العام ضرورة اتصال المدققين في الإدارة العليا والتأكيد على الجانب الفني والمهني وتقويم أعمالهم بشكل دوري وتسجيل عمليات التقويم بملف ليتم حصرها وعدم تكرارها للوصول إلى تقرير تدقيق حسابات خالي من الضعف المهني والفني، وتُجسد هذه النتيجة سلسلة الارتباطات لتكامل العمل الاداري والمحاسبي لتحقيق النجاح المظمي ففي الوقت الذي يعتمد نجاح الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة يتكفل عمل التدقيق الداخلي والخارجي بتوافر هذه التقارير بأفضل صورها.
4. تبين أن المنظمات المبحوثة تتوافر لديها علاقة توافقية للموائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، تعكس الموائمة بين النشاطين بوصفها تكاملية وليست متعارضة تُمكن المنظمات من تحقيق نتائج أفضل في مجال أعداد تقارير مالية بجودة أفضل. وذلك من خِلال قيم اختبار (Chi-Square) الذي أظهر وجود علاقة توافقية في إجابات الأفراد عينة الدراسة بخصوص أبعاد الدراسة.
5. أسفرت نتائج تحليل علاقة أثر الموائمة بين التدقيق الداخلي والخارجي في جودة تقارير تدقيق الحسابات. بين عن وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين الموائمة لكل من التدقيق الداخلي والخارجي في جودة تقارير تدقيق الحسابات، وهذا ما يعكس أهمية نشاط التدقيق في تفعيل المنهج الوقائي لمواجهة التحديات التي تواجه الإدارة في مجال جودة المعلومات المالية ودقتها.
6. أظهرت نتائج تحليل الارتباط وجود علاقات ارتباط معنوية بين تقارير المدقق الخارجي ذات الجودة وبين نشاطات التدقيق الداخلي والتي تعتمد وتركز بشكل كبير على الأخطاء السابقة دون الاهتمام بوظائف أخرى وهي تطوير أجهزة التدقيق الداخلي ومعالجة الانحرافات للعمل،

وتعكس هذه النتيجة غياب الوعي بأهمية برامج التدريب والتطوير التي ينبغي متابعتها للارتقاء بمستوى الأداء للعمل التدقيقي وصولاً الى أفضل النتائج وبأقل المخاطر.

ثانيا: التوصيات

بناءا على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من الجانب النظري والعملي ومن اجل أظهار طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي وتحقيق التعاون بينهما وللتخلص من الغموض في هذه العلاقة وتأثيرها على تقارير مدقق الحسابات فان الباحثان يوصي بالآتي:

1- واقع العمل التدقيقي يستدعي ديوان الرقابة المالية تشكيل لجان تلزم المؤسسات والشركات في كافة القطاعات وضع نظام لتحقيق التكامل والتوافق بين نشاطات التدقيق الداخلي والتدقيق والخارجي وصولاً إلى أفضل مستوى من الموائمة فيما بينها للعمل على أسس علمية وعملية لغرض النهوض بواقعه وتنمية قدراته على كشف الانحرافات لغرض إيصال المعلومات والبيانات، لاعتماد المدققين على هذه المعلومات في أعداد تقريره وضمان جودته.

2- ضرورة وضع محددات من قبل الإدارات لعمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لإزالة الغموض وتنظيم العلاقة بينهما، من خلال الندوات والمؤتمرات والإرشادات والتوجيه من خلال الاجتماعات وطبع كراسات وكتيب ومنشورات تحدد أهداف كل منهما وتوضيح مجال التعاون بينهما، وانعكاسات هذا التعاون على جودة التقرير لمدقق الحسابات.

3- لتحقيق التعاون بشكل أكبر هناك مسؤولية تقع على المدقق الخارجي وواجب عليه أن يلتزم بالحيادية والشفافية والإفصاح بعمله، وخلق جانب للتعاون بينه وبين المدقق الداخلي، وتوثيق البيانات والأخطاء الخاصة بالمدقق الداخلي وتصنيفها حسب خطورتها على جودة تقاريره.

4- تغيير النظرة السائدة بان المدقق الخارجي يعرض المدقق الداخلي إلى التساؤلات من قبل الإدارة، بتنسيق العمل بينهما وإصدار دليل تدقيق محلي يبين أهمية وحدود هذه العلاقة لتحقيق الفعالية والكفاءة لجودة تقرير مدقق الحسابات.

5- قصور ديوان الرقابة المالية بإصدار معايير يعتمدها كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي عند القيام بوضع تقاريرهم دون الاعتماد بشكل كبير على الأخطاء السابقة، بل وضع خطط عمل جديدة بالاعتماد على البرامج والتوثيق الالكتروني للأخطاء لضمان تعديل مسار الانحرافات المتكررة.

6- على مكاتب المدققين الخارجين ان تساهم بتوجيه وتشجيع الإدارات في المؤسسات والشركات أن تسعى إلى تطوير أجهزه التدقيق الداخلي وتقويم أداءهم عن طريق وضع محددات لمواصفات ومؤهلات المدقق الداخلي والتأكيد على أخلاقيات المدقق المهنية بالاعتماد على برامج معدة من قبل ديوان الرقابة المالية.

المصادر

اولا: العربية

1. أبو سرعة، عبد السلام عبد الله،2010، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير.
2. أبو هين، يوسف محمود،2005، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق من وجه نظر مدقق الحسابات في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية المحاسبة والتمويل.
3. الجابري محمد علي،2014، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التامين في اليمن، رسالة ماجستير منشورة، اليمن. رسالة ماجستير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء.
4. القباني، ثناء علي،2008، مراجع تشغيل البيانات الكترونيا، دار الجامعية، الإسكندرية.
5. المدهون، رغدةإبراهيم،2014، العوامل المؤثرة على العلاقة بين التدقيق الخارجي والداخلي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلين، وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة.
6. الهيتي، أسراء كاظم،2013، أنموذج مقترح لتفعيل دور التدقيق في تحقيق جودة التقرير، بحث منشور مجلة، المعهد العالي للعلوم المحاسبية المالية المجلد الثامن العدد23، جامعة بعداد.
7. بدر، أسراء زهير،2009، العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها على جودة العمل التدقيقي، بحث تطبيقي مقدم للمعهد العربي لشهادة المحاسب القانوني، بغداد.
8. بوتين، محمد،2001، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية الى التطبيق، مطبعة ديوان المطبوعات الجامعية للمناهج، جامعة الجزائر.
9. خلف، صلاح نوري،2004، أهمية التدقيق الداخلي ومدى اعتماد ديوان الرقابة المالية عليه كمدقق خارجي، اطروحة دكتوراه المعهد العالي للعلوم المالية والمحاسبية، جامعة بغداد.
10. سرايا، محمد السيد،2007، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإسكندرية للتوزيع، مصر.
11. عبد الحسين، تحسين علي،2010، تجانس معاير الإفصاح المحلي مع المتطلبات الدولية وأثرها على جودة تقرير تدقيق الحسابات، بحث تطبيقي مقدم للمعهد العربي لشهادة المحاسب القانوني، بغداد.
12. عبدالعال طارق،2004، موسوعة الثالثة معايير المراجعة، مطبعة الدار الجامعية، اسكندرية مصر.

13. عرار، شادن، هادي،2006، مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات واختبارات تقيم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.
14. مازون، امين محمد،2011، التدقيق المحاسبي في منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.
15. مجيد، لؤي عبد الحميد،2008، الرضا الوظيفي ومدى تأثيره بأداء المدقق الخارجي رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة، بغداد.
16. محسن، محمود عبدالسلام،2011، مدى اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي تقييم الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية – غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل.
17. حمد، اسراء احمد، 2012، دور أجهزة الرقابة في إدارة المخاطر، بحث مقدم للمعهد العربي لنيل شهادة المحاسب القانوني، بغداد
18. محمد، صالح،2016، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسات المؤسسات، عمان للطباعة، الأردن.
19. مزياني، نورالدين،2015، ابعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والسيير والعلوم التجارية، عدد14 مجلد 11(بحث منشور)، جامعة سكيكدة، الجزائر.
20. جاة، شملان،2009، تقييم اثر التدقيق الداخلي في فاعلية كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، جامعة عبد الحميد، الجزائر مجلة المالية والأسواق، عدد4، مجلد2.

ثانيا: الأجنبية

1. .Institute of internal auditors UK and Ireland,(2004), the role of internal auditor in risk management , on line available : www.iia.org.uk, international auditing practice statement.
2. .Ramasawmy, D., and Ramen, M., (2012), An Evaluation on how ExternalAudit Assignments, International Conference on Applied and ManagementSciences, Bangkok, P117-122.Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for
3. Chambers, A.(2014), new guidance on internal audit-an analysis andappraisal of recent development Managerial auditing journal,vo2,nom22.

4. Cohen, J., Krishnamoorthy, G. and Wright, A. (2014), Enterprise Risk Management and the Financial Reporting Process: The Experiences of Audit Committee Members, CFOs ,and External Auditors ,https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2444397
5. Hiel. D(2012) The Influence of the Auditor on the Earnings Quality of Their Clients, Unpublished Master's Thesis, Department of Accounting, Auditing and Control, Erasmus University, Rotterdam.
6. Ramasawmy ,D., and Ramen,M., (2012)An evaluation on how extrenal audits can benefit from the good work relationship with inrernal auditors for audit assignments,internaltional conference on applied and management, sciences.bangko.
7. Cohen,J.,Krishnamoorthy,G.,andWright,A.,(2014),Enterprise risk management and the financial reporting process,theexpeesrienc of audit committee member,CFO,and external auditors

1- http://maqqal.com.2017

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

المصادر الاخرى

3- منظمة النتوساي(INTOSAI).

4- https://papers.ssrn.com/so13/papers.cfm?abs