



تقييم مدى اعتماد المدققين الخارجيين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي على عمل

المدققين الداخليين وفقا لمعيار التدقيق الدولي 610¹

إيهاب قاسم محمد خلف العبيدي⁽¹⁾ د. منال ناجي صالح السبعواوي⁽²⁾

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل

manal_nagy@uomosul.edu.iq

المستخلص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على متطلبات معيار التدقيق الدولي 610 ومدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بهذه المتطلبات، وتوضيح العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وكيفية تحقيق التكامل بينهما لتحقيق نتائج أفضل؛ فضلا عن تعزيز دور المدققين الخارجيين في فهم وتوثيق وتقييم واختبار عمل المدققين الداخليين وفقاً للمعيار الدولي (610)، وقد اعتمد استمارة فحص لتحقيق اهداف البحث من خلال معرفة مدى توفر متطلبات المعيار الدولي 610 في عمل المدققين الخارجيين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

ومن اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث يعتمد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي في مساعدته في حل أي مشكلة قد تواجهه أثناء تأديته مهامه، خاصة إذا كان المدقق الخارجي أكثر خبرة وتأهيل في مجال التدقيق. وأن ديوان الرقابة المالية الاتحادية يقوم بتقييم وتحديد وتطبيق أنشطة التدقيق الداخلي وفقاً للمعيار الدولي 610.

Abstract

This study aimed to identify the requirements of International Standard on Auditing (ISA) 610 and the extent of the Federal Audit Bureau's compliance with these requirements. It also aimed to clarify the relationship between the external and internal auditors and how to integrate them to achieve better results, as well as to enhance the role of external auditors in understanding,

¹ بحث مستل من رسالة دبلوم عالي في التدقيق ومراجعة الحسابات

documenting, evaluating, and testing the work of internal auditors in accordance with International Standard (610). An examination form was adopted to achieve the research objectives by determining the extent to which the requirements of International Standard 610 are available in the work of external auditors at the Federal Audit Bureau. One of the most important conclusions reached by the research is that the internal auditor relies on the external auditor to assist him in resolving any problems he may encounter during the performance of his duties, especially if the external auditor is more experienced and qualified in the field of auditing. The Federal Audit Bureau evaluates, defines, and implements internal audit activities in accordance with International Standard 610.

المقدمة

لا شك في أن التطور المستمر للحياة البشرية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها، وانفصال الملكية عن الإدارة، أدى إلى تولد الحاجة إلى ظهور وتطور التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي، وقد كان ظهور التدقيق الخارجي قبل التدقيق الداخلي بوقت طويل، نتيجة لتولد حاجة المجتمع للتدقيق الخارجي قبل حاجته للتدقيق الداخلي، فكل منهما أهدافه، ومسؤولياته وصلاحياته ومنهجيته الخاصة به المشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكم.

وبسبب الأهمية التي تحظى بها مهنة التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية، فضلاً عن أهمية وظيفة المدقق الخارجي المتزايدة باختبار نظام الرقابة الداخلية وكذلك ما يخص التقارير المالية، ووجود أوجه تماثل في الإجراءات المتبعة والأساليب المتبعة في كل من عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وكذلك اهتمام المدقق الخارجي بأمور ووظائف التدقيق الداخلي، وإمكانية الدمج بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

تتطلب عملية التدقيق في الوحدات وجود تعاون وتكامل بين عمل المدقق الخارجي وعمل المدقق الداخلي في الوحدات التي تخضع لرقابته بسبب طبيعة العمل والتعاون والتكامل الذي يجب ان يحث بينهما لانجاز مهمة التدقيق على اكمل وجه، ويمكن القول ان مشكلة البحث: تتمثل بالتساؤلات الآتية:

1. ما مدى اعتماد ديوان الرقابة المالي الاتحادي على عمل المدققين الداخليين وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 610.

2. ما مفهوم المعيار التدقيق 610 وعلاقته بأعمال المدقق الداخلي.

ثانيا : أهمية البحث

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية العلاقة بين ديوان الرقابة المالية الاتحادية والمدققين الداخليين في الوحدات الحكومية ومدى اعتمادهم على المدققين الداخليين، ومدى انعكاس هذه في فهم اعمال كل من المدقق الخارجي والداخلي وفي الدور الرقابي لهم وزيادة دعم الكفاءة المهنية لكل من الطرفين والمساعدة بوضع الخطط وبرامج التدقيق، ومن ثم تقديم نتائج تخدم الاطراف المستفيدة من عملية التدقيق وفقاً للمعيار الدولي 610.

ثالثا: أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق ما يأتي:

- التعرف على متطلبات معيار التدقيق الدولي 610 ومدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بهذه المتطلبات.
- توضيح العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وكيفية تحقيق التكامل بينهما لتحقيق نتائج أفضل.
- تعزيز دور المدققين الخارجيين في فهم وتوثيق وتقييم واختبار عمل المدققين الداخليين وفقاً للمعيار الدولي (610).

رابعا: فرضية البحث

يقوم البحث على الفرضية الاتية:

(يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادية بتقييم وتحديد وتطبيق أنشطة التدقيق الداخلي وفقاً للمعيار الدولي 610)

خامسا: منهج البحث

لتحقيق اهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري منه، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل نتائج استمارة الفحص التي تم توزيعها على عينة البحث من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

سادسا: حدود البحث : موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي في محافظة نينوى.

الجانب النظري

أولاً: التدقيق الداخلي

إن مهنة التدقيق بشكل عام، والتدقيق الداخلي على وجه الخصوص، هي مهنة قديمة" فقد كان "أب التدقيق الداخلي الحديث" لورانس سوير هو الذي قال إن تدقيق الكلمات يأتي من روما القديمة، ان المسؤولين القدامى يقومون بالتحقق العلني والشفهي من السجلات الذي كان يسمى "الاستماع للحسابات" قد تم وصف هذا الحدث لاحقاً بمصطلح "تدقيق" وهي كلمة مشتقة من اللاتينية (Audits) التي تعني "جلسة استماع (العجيلي، 2022: 22).

وقد عرف (القاضي، 2008: 103) التدقيق الداخلي بأنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمال المشروع من ربح وخسارة عن تلك الفترة، فعملية التدقيق أذن تشمل الفحص والتحقيق والتقريب". وقد عرفت لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل Sponsoring Of Committee التدقيق (COSO) Organization of the Trade Way Commission الداخلي بأنه: "هو عمليات تتأثر بمجلس إدارة المنشأة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المنشأة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها، والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، (المدهون، 2014: 22) كما عرف وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (610) على أنه فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفه اختبار وتقييم ومراجعة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي وفعاليتها (المكاري، 2021: 18).

ثانياً: التدقيق الخارجي

طرح الكثير من المفاهيم لوصف التدقيق الخارجي، إذ وصفه الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين (UEC) بأنه "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المتعلق بصحة وصدق القوائم المالية للمنشآت عند تاريخ إعداد قوائمها المالية الختامية مع التأكد من احترام المنشآت لقواعد وقوانين البيئة التي تنشط فيها (كاظمي وشهد، 2018: 297).

وقد وصفه اتحاد المحاسبين الأمريكيين للتدقيق بأنه اجراءات منتظمة من أجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات الأرصد الاقتصادية والحدوث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العالقة بين هذه القرارات ومقياس معين وايصال النتائج الى المستفيدين (bermond, 1991: 28)

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

وتعرفه (قاسمي، 2021، 4) على أنه عملية يقوم من خلالها المدقق المستقل بفحص القوائم والسجلات المحاسبية بهدف إعطاء رأي عن مدى عدالة التقارير المالية والحسابات والتزامها بالمعايير الدولية.

ثالثاً: حقوق وواجبات المدقق الخارجي والمسؤولية الواقعة عليه

تنص أغلب القوانين الخاصة بمهنة التدقيق على الحقوق التي يتمتع بها المدقق، وكذلك على الواجبات التي يجب على المدقق الالتزام بها، ونجد أن المدقق مسؤول على كيفية أدائه لهذه المهنة ومسؤول على رأيه الذي يبديه في تقريره، جودة التدقيق تحدد في ضوء قدره المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء المحتملة وتشوهات النظام المحاسبي للتعامل

والتقرير عن هذه الأخطاء والتشوهات فجودة التدقيق هي حاصل الجمع بين جودة اكتشاف وجودة التبليغ (MANITA, 191: 2008).

ويمكن بيان حقوق وواجبات المدقق الخارجي من خلال ما يأتي:

- حقوق المدقق الخارجي

يتمتع المدقق بحقوق معينة تنبع أساساً من ارتباطه بأداء الخدمات المهنية، وتتمثل هذه الحقوق في الآتي (بوراس، 2017: 32):

1. حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة تحت التدقيق في أي وقت.
2. حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات.
3. حق تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها.
4. حق دعوة الهيئة العامة.
5. حضور اجتماعات الهيئة العامة العادية وغير العادية.
6. مناقشة الاقتراح المقدم بعزله.
7. حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية.

- واجبات المدقق الخارجي

على المدقق الكثير من الواجبات التي تمثل أساس عمله وارتباطه بأداء الخدمات المهنية، وتتمثل هذه الواجبات في الآتي (أشنيوي، 2008: 54) (القاضي ودحود، 2009: 97):

1. ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق
2. تدقيق أعمال المؤسسة
3. ضرورة تقديم المدقق لتقريره المكتوب
4. ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة
5. ضرورة التزام المدقق بقواعد قانون المهنة.

رابعاً: العلاقة بين المدقق الخارجي و المدقق الداخلي وفق المعيار 610

تحدد الإدارة دور التدقيق الداخلية وتختلف أهدافها عن تلك التي يحددها المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لإعداد التقارير بصورة مستقلة على القوائم المالية. وتتنوع أهداف وظائف التدقيق الداخلية طبقاً لمتطلبات الإدارة ، في حين يكون الاهتمام الرئيسي لا لمدقق الخارجي هو ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة ، غالباً ما تتشابه بعض سبل تحقيق أهداف كل من التدقيق الداخلية و التدقيق الخارجية ومن ثم فإن بعض جوانب التدقيق الداخلية يمكن أن تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية، يعتبر التدقيق الداخلية جزء من المنشأة ، وبغض النظر عن درجة استقلال وموضوعية التدقيق الداخلية إلا إنها لا تستطيع تحقيق نفس درجة الاستقلالية كما هو مطلوب من المدقق الخارجي عند إبداء الرأي على القوائم المالية، حيث يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة عن رأي التدقيق الذي يتم إبدائه ، ولا يقلل استخدام أي من أعمال التدقيق الداخلية شيء من هذه المسؤولية. وكل الأحكام الشخصية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية تظل أحكام مراقب الحسابات (المكري : 2021 : 55).

خامساً: فهم أنشطة المدققين الداخلية وتقييمها المبني (المدهون: 2014: 83)

يجب على المدقق الخارجي الحصول على تفهم كافٍ عن أنشطة التدقيق الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة. غالباً ما تؤدي أعمال التدقيق الداخلية الفعالة إلى إجراء تعديل في طبيعة وتوقيت عملية التدقيق والإقلال من مدي إجراءات التدقيق التي يقوم المدقق بأدائها ولكنها لا تحذفها كلياً. ومع ذلك ففي بعض الحالات بعد دراسة أنشطة التدقيق الداخلية يمكن أن يقرر المدقق أن هذه الأنشطة لن يكون لها تأثير على إجراءات التدقيق الخارجية. يجب على المدقق الخارجي عمل تقييم لمهام التدقيق الداخلية وذلك عندما ترتبط أنشطة التدقيق الداخلية بتقييم الخطر الذي يقوم به المدقق الخارجي سيؤثر تقييم المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلية على حكم المراقب المتعلق باستخدام أنشطة التدقيق الداخلية عند عمل تقييم للخطر ومن ثم يقوم بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية الإضافية. لغرض الحصول على تفهم لوظيفة التدقيق الداخلية والقيام بعمل تقييم لها **تؤخذ المعايير الهامة التالية في الاعتبار :**

- أ. **الوضع التنظيمي:** موقع أنشطة التدقيق الداخلية في الهيكل التنظيمي للمنشأة وتأثير هذا على موضوعيتها. وفي الحالة المثالية، تقوم أنشطة التدقيق الداخلية برفع التقارير لأعلى مستوى من الإدارة ولا تقوم بأداء أية أعمال تنفيذية أخرى. ويجب دراسة أية قيود أو محاذير تفرضها الإدارة على أعمال التدقيق الداخلية بعناية شديدة، وعلى وجه الخصوص يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بحرية كاملة للاتصال بمراقب الحسابات.
- ب. **نطاق العمل :** طبيعة ومدى المهام المكلفة بها التدقيق الداخلية . ويكون المدقق الخارجي أيضاً بحاجة لدراسة ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتوصيات التدقيق الداخلية وكيفية توثيق ذلك.

ج. الكفاءة الفنية: ما إذا كانت أعمال التدقيق الداخلية يقوم بها أشخاص تلقوا تدريباً تقنياً مناسباً ولديهم الكفاءة للعمل كمقدين داخليين . ويمكن للمراجع ، على سبيل المثال ، فحص سياسات التعيين وتدريب الموظفين القائمين بأعمال التدقيق الداخلية وخبرتهم ومؤهلاتهم المهنية.

د. العناية المهنية الواجبة: ما إذا كان التخطيط والإشراف والفحص والتوثيق لأعمال التدقيق الداخلية يتم بصورة مناسبة و يجب دراسة مدى وجود أدلة للمراجعة وبرامج للعمل وأوراق العمل.

سادساً: توقيت عملية الاتصال والتنسيق:

عند التخطيط لاستخدام أعمال التدقيق الداخلية ، يكون المدقق الخارجي بحاجة لدراسة الخطة الموضوعية لأعمال التدقيق الداخلية للفترة ومناقشتها في مرحلة مبكرة قدر المستطاع. وعندما تلعب أعمال التدقيق الداخلية دوراً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي يكون من المفضل الموافقة مسبقاً على توقيت مثل هذا العمل ، ومدى تغطية أعمال التدقيق ، ومستويات الأهمية النسبية ، والطرق المقترحة لاختيار العينة ، وتوثيق العمل الذي تم أدائه وإجراءات الفحص وإعداد التقارير.

يكون الاتصال بالتدقيق الداخلية أكثر فعالية عندما تعقد الاجتماعات على فترات مناسبة أثناء فترة المراجعة. ويكون المراقب بحاجة للإحاطة بتقارير التدقيق الداخلية ذات الصلة ويكون لديه إمكانية للحصول عليها وأن يخطر بأية أمور هامة يكتشفها المراجع الداخلي من شأنها أن تؤثر على عمل المراقب. وبصورة مماثلة، يخطر المراقب عادة المراجع الداخلي بأية أمور هامة يمكن أن تؤثر على التدقيق الداخلية.

تقييم عمل التدقيق الداخلية عندما ينوي المراقب استخدام عمل محدد من أعمال التدقيق الداخلية، ينبغي عليه تقييم وأداء إجراءات التدقيق التي تتعلق بهذا العمل لتأكيد ملاءمتها لأغراضه يتطلب تقييم العمل المحدد للمراجعة الداخلية دراسة ملاءمة نطاق العمل والبرامج ذات الصلة وما إذا كان تقييم التدقيق الداخلية لا يزال ملائماً. ويمكن أن يشمل هذا التقييم دراسة (مشيد :2019: 86):

أ. ما إذا كان يتم أداء العمل بواسطة أفراد تلقوا التدريب الفني والمهني الكاف ولديهم المهارة اللازمة كمراجعين داخليين ويتم الإشراف على عمل المساعدين وفحصه وتوثيقه بصورة ملائمة.

ب. ما إذا كان يتم الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة للتوصل لاستنتاجات معقولة.

ج. ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل لها مناسبة للظروف و أن أية تقارير أعدت تتطابق مع نتائج العمل الذي تم أدائه.

د. إن أي استثناءات أو أمور غير عادية أكتشفت بواسطة المراجع الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي يتم أدائها على الأعمال المحددة للتدقيق الداخلي على حكم المدقق الخارجي بالنسبة لخطر التحريف الهام والمؤثر في الجزء المعنى، وتقييم التدقيق الداخلية والأعمال المحددة التي تقوم بها. ويمكن أن تشمل مثل تلك الإجراءات فحص البنود التي تم فحصها بالفعل من قبل التدقيق الداخلية وفحص بنود مماثلة وملاحظة إجراءات التدقيق الداخلية.

يقوم المدقق الخارجي بتسجيل الاستنتاجات المتعلقة بأعمال التدقيق الداخلية المحددة التي تم تقييمها وكذلك إجراءات التدقيق التي تم أدائها على عمل المراجع الداخلي

سابعا: تعريف ونطاق المعيار الدولي 610 (المعيار التدقيق الدولي 610)

معيار التدقيق 610 هو معيار صادر عن مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB) يهدف هذا المعيار إلى توجيه المدققين الخارجيين في استخدام عمل المدققين الداخليين في عملية التدقيق.

ويتنوع نطاق أعمال التدقيق الداخلية وأهدافها تنوعا كبيرا، ويعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة . وفي العادة تشمل أعمال التدقيق الداخلية واحدا أو أكثر ممايلي: (الاشقر : 2008: 75)

- متابعة أعمال الرقابة الداخلية. تقع مسؤولية وضع نظام رقابة داخلية مناسب على عاتق الإدارة ويتطلب ذلك وجود تنبه ملائم بصفة مستمرة. وتكلف الإدارة التدقيق الداخلية عادة بمسؤولية محددة تتمثل في فحص الضوابط، ومتابعة تشغيلها وتقديم التوصيات لتحسينها.
- فحص المعلومات المالية والتشغيلية. ويمكن أن يشمل ذلك فحص السبل المستخدمة لتحديد وقياس وإعداد التقارير بشأن تلك المعلومات والاستفسارات المحددة وتبويبها ويتضمن ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.
- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها ويشمل ذلك عناصر الرقابة غير المالية للمنشأة.
- فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات الإدارة وتوجيهاتها وغير ذلك من المتطلبات الداخلية الأخرى

الجانب العملي / عينة البحث

أولاً: مجتمع البحث والعينة المختارة

يتكون مجتمع البحث من موظفين ديوان الرقابة المالية الاتحادية حيث تم توزيع 80 استمارة تم الحصول منها على 75 استمارة كاملة واهملت 5 لعدم استيفائها للشروط.

ثانياً: وصف عينة الدراسة

تضمنت الاستبانة في القسم الأول منها المعلومات الشخصية للأفراد عينة الدراسة وكانت كالآتي:

1. توزيع العينة حسب متغير الجنس :

من الجدول (1) تبين أن نسبة الذكور في العينة المبحوثة بلغت 74.67 % بينما بلغت 25.33% في الاناث، وهذا يدل على أن فرص عمل الاناث أقل من الذكور.

الجدول (1) التكرار والنسبة المئوية للأفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

الفئة	العدد	%
ذكور	56	74.67
أناث	19	25.33
الكلي	75	100.0

2. توزيع العينة حسب متغير المستوى العلمي:

النتائج الموضحة في الجدول (2) أظهرت ان اعلى نسبة للعينة المبحوثة حسب المؤهل العلمي كانت لفئة حاملي شهادة البكالوريوس بنسبة 53.33% تلتها فئة المبحوثين الحاملين لشهادة الماجستير بنسبة 26.67%، أما في المرتبة الثالثة فجاءت فئة حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 12.00% أما فئة الحاملين لشهادة الدبلوم فكانت نسبتهم 8.00%، وهذا يعني أن الافراد المبحوثين في المؤسسة المعنية بالدراسة يمتلكون قدرأ كافياً من التحصيل الدراسي.

الجدول (2) التكرار والنسبة المئوية للأفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي

الفئة	العدد	%
دبلوم	6.00	8.00
بكالوريوس	40.00	53.33
ماجستير	20.00	26.67
دكتوراه	9.00	12.00
الكلي	75	100.00

ثالثاً: اختبار أداة الدراسة

تصميم الاستمارة

صممت الاستمارة لتتكون من 32 فقرة موزعة على خمسة محاور وكما موضح بالجدول (3).

جدول (3)

يوضح محاور الاستمارة وعدد ونسبة الفقرات المكونة لكل محور.

ت	عنوان المحور	عدد الفقرات	%
1	تقويم وظيفة المدقق الداخلي	5	15.63
2	تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة التدقيق الداخلي التي يمكن استعمالها	7	21.88
3	استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي	5	15.63
4	تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة	5	15.63
5	التوثيق	10	31.25
	العدد الكلي	32	

3. معامل الثبات الاستبائية:

يعبر عن الثبات باستقرار المقياس (أي الحصول على النتائج ذاتها باحتمال مشابه لقيمة المعامل في حالة إعادة الاستبيان على العينة نفسها، تم التعرف على ثبات الاستبيان بواسطة اختبار الفا كرونباخ، يتبين من الجدول (4) إن قيم معامل الفا كرونباخ للمحور الأول (تقويم وظيفة المدقق الداخلي) والبالغ 0.626 وهي قيمة متوسطة وتعني أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا تم إعادة الاختبار بنسبة تقريباً 62.2%. وتراوح معامل الفا كرونباخ بين 0.256 لمحور (تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة التدقيق الداخلي التي يمكن استعمالها) و 0.694 لمحور (استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي) و 0.883 لمحور (تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة) و 0.683 لمحور التوثيق كما موضح في الجدول (4) يمكن الاستدلال على قوة وثبات معظم فقرات الاستبيان.

جدول (4)

يوضح معامل الثبات لمحاور الدراسة

ت	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
1	تقويم وظيفة المدقق الداخلي	5	0.626
2	تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة التدقيق الداخلي التي يمكن استعمالها	7	0.256
3	استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي	5	0.694
4	تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة	5	0.883
5	التوثيق	10	0.683

المبحث الثاني / الوصف الاحصائي لمحاور الدراسة

المحور الأول: تقويم وظيفة المدقق الداخلي:

تشير النتائج في الجدول (5) الى ان اراء الباحثين حول فقرات تقويم وظيفة المدقق الداخلي والممثلة بـ (x1_x5) بلغت فيها درجة الاتفاق النسبي (63.48%) توافر فقرات هذا المحور بمتوسط عام 1.64 وانحراف قياسي 0.44 ووزن نسبي 82.00% مقابل (36.52%) من الباحثين أشاروا الى عدم توافر فقرات المحور. مما يدل على تبني المؤسسة لهذا المتغير بنسبة متوسطة. أسهمت الفقرة (X2) بأكثر قدر من نسبة الاتفاق والاتفاق بشدة لأراء افراد العينة المبحوثة التي تنص على (تقويم مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي) بوسط حسابي (1.87) وانحراف قياسي 0.34 ووزن نسبي (93.33%) أما أقل فقرة ساهمت في المتوسط العام هي الفقرة (X4) التي تنص على (الموقع التنظيمي للموظفين والسياسات والإجراءات لصلة يدعم بشكل كاف موضوعية المدققين الداخليين) بمتوسط (1.47) وانحراف قياسي (0.5) ووزن نسبي (73.33%).

جدول (5)

التكرار والنسبة المئوية والمتوسط والانحراف القياسي وشدة الاستجابة لفقرات المحور الأول

الوزن النسبي	الانحراف القياسي	المتوسط الحسابي	%	غير متوفر	%	متوفر	
87.33	0.44	1.75	25.3	19	74.7	56	x1
93.33	0.34	1.87	13.3	10	86.7	65	x2
80.00	0.49	1.60	40.0	30	60.0	45	x3
73.33	0.50	1.47	53.3	40	46.7	35	x4
74.67	0.50	1.49	50.7	38	49.3	37	x5
82.00	0.44	1.64	36.52	27.40	63.48	47.60	المتوسط العام

المحور الثاني: تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة التدقيق الداخلي التي يمكن استعمالها:

الجدول (6) أظهر ان المتوسط الحسابي العام لهذا المحور وصل الى (1.72) وبانحراف معياري (0.45) ووزن نسبي (85.81) كما وصلت نسبة التوافر العام لفقرات هذا المحور الى (71.63%) من اراء المبحوثين حول فقرات هذا المحور والممثلة بالفقرات (x6_x12)، أشار ذلك الى ان المؤسسة المبحوثة قد تبنت هذا المحور بنسبة جيدة، وأن الفقرة X12 هي الفقرة الأكثر مشاركة في المتوسط العام التي تنص (يقوم المدقق الخارجي بتقويم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي الى المدى المخطط له يؤدي في المجمل الى اشراك المدقق الخارجي بشكل كافي في التدقيق) بمتوسط حسابي (2.00) وانحراف معياري (0.00) ووزن نسبي (100%)، اما أدنى فقرة مساهمة في هذا المحور فكانت الفقرة X7 التي نصت (التأكد من القيام بتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي ذات الصلة) بمتوسطها حسابي (1.51) وانحرافها المعياري (0.50) ووزن نسبي (75.33).

جدول (6) التكرار والنسبة المئوية والمتوسط والانحراف القياسي وشدة الاستجابة لفقرات المحور الثاني

الوزن النسبي	الانحراف القياسي	المتوسط الحسابي	%	غير متوفر	%	متوفر	
80.00	0.49	1.60	40.0	30	60.0	45	x6
75.33	0.50	1.51	49.3	37	50.7	38	x7
76.00	0.50	1.52	48.0	36	52.0	39	x8
82.67	0.48	1.65	34.7	26	65.3	49	x9
93.33	0.34	1.87	13.3	10	86.7	65	x10
93.33	0.34	1.87	13.3	10	86.7	65	x11
100.00	0.00	2.00	0.0	0	100.0	75	x12
85.81	0.45	1.72	28.37	21.29	71.63	53.71	المتوسط العام

ثالثاً: استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (7) والخاصة بآراء الأفراد عينة البحث حول فقرات هذا المحور والمعبر عنها بالفقرات (X13_X17) قد بلغ فيها المعدل العام لمتوفر فقرات هذا المحور (80.28%) بمتوسط حسابي عام (1.80) وانحراف معياري (0.40) ووزن نسبي (90.13%)، مما يدل على تبني المؤسسة المبحوثة لهذا لفقرات هذا المحور بنسبة ممتازة. وقد أسهمت الفقرة (X17) على أعلى نسبة إسهام في المتوسط العام لهذا المحور التي نصت (يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من خطر التحريف الجوهرية المقيم من قبل المدقق الداخلي) وكان وسطها الحسابي (2.00) وانحرافها المعياري (0.00) ووزن نسبي (100%)، في حين أن أدنى مساهمة فقد جاءت الفقرة (X15) التي تشير إلى (يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تعد مناسبة في ظل الظروف القائمة وما إذا كانت التقارير التي يعدها المدقق الداخلي متسقة مع المنفذ) بوسط حسابي (1.64) وانحراف معياري (0.48) ووزن نسبي (82.00).

جدول (7) التكرار والنسبة المئوية والمتوسط والانحراف القياسي وشدة الاستجابة لفقرات المحور الثالث

الوزن النسبي	الانحراف القياسي	المتوسط الحسابي	%	غير متوفر	%	متوفر	
93.33	0.34	1.87	13.3	10	86.7	65	x13
87.33	0.44	1.75	25.3	19	74.7	56	x14
82.00	0.48	1.64	36.0	27	64.0	48	x15
88.00	0.43	1.76	24.0	18	76.0	57	x16
100.00	0.00	2.00	0.0	0	100.0	75	x17
90.13	0.40	1.80	19.72	14.80	80.28	60.20	المتوسط العام

رابعاً: تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة:

يتضح من الجدول (8) والممثل بالفقرات (X18_X22) الخاصة بآراء المبحوثين حول فقرات المحور إذ بلغ المتوسط العام لاتفاق آراء المبحوثين على توفر فقرات هذا المحور (53.62%) بمتوسط حسابي عام للمحور (1.54) وانحراف معياري (0.50) ووزن نسبي (76.80%)، مما يدل على تبني المؤسسة المبحوثة لفقرات هذا المحور بنسبة جيدة. وقد اسهمت الفقرتين (X18 و X19) على اعلى اسهام في المتوسط العام للمحور واللذان نصتا على (الحصول على موافقة مكتوبة من احد ممثلي المنشأة المفوضين بأن المدققين الداخليين سيسمح لهم باتباع تعليمات المدقق الخارجي) و (الحصول على موافقة مكتوبة من المدققين الداخليين بأنهم سيحافظون على سرية الأمور الخاصة التي يوعز بها المدقق الخارجي) بوسط حسابي (1.64) وانحراف معياري (0.48) ووزن نسبي (82.00) لكل منهما، أما ادنى نسبة أسهام فقد جاءت للفقرة (X21) التي تشير الى (تقويم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المدققين الداخليين واهمية هذه التهديدات) بوسط حسابي (1.39) وانحراف معياري (0.49) ووزن نسبي (69.33%).

جدول (8) التكرار والنسبة المئوية والمتوسط والانحراف القياسي وشدة الاستجابة لفقرات المحور الرابع

الوزن النسبي	الانحراف القياسي	المتوسط الحسابي	%	غير متوفر	%	متوفر	
82.00	0.48	1.64	36.0	27	64.0	48	x18
82.00	0.48	1.64	36.0	27	64.0	48	x19
75.33	0.50	1.51	49.3	37	50.7	38	x20
69.33	0.49	1.39	61.3	46	38.7	29	x21
75.33	0.50	1.51	49.3	37	50.7	38	x22
76.80	0.50	1.54	46.38	34.80	53.62	40.20	المتوسط العام

خامسا: التوثيق:

من الجدول (9) يظهر ان المتوسط العام لهذا المحور بلغ (1.91) وبانحراف معياري (0.28) ووزن نسبي (95.60%) كما وصلت نسبة الاتفاق لرأي المبحوثين حول توافر العمل بفقرات هذا المحور (91.21%) وهذا يشير الى ان المؤسسة المبحوثة تتبنى هذا المحور بنسبة ممتازة، مثلت فقرات هذا المحور بالفقرات (X23-X32) وكانت اعلى الفقرات مساهمة لهذا المحور هي الفقرة X23 التي تنص (يقوم المدقق الخارجي بتوثيق ما إذا كان الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كاف موضوعية المدققين الداخليين). والفقرة X25 التي تنص (يقوم المدقق الخارجي بتوثيق ما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منظماً منضبطاً وبما في ذلك رقابة الجودة). والفقرة X31 التي تنص (تضمن الموافقات المكتوبة التي تم الحصول عليهما من ممثل المنشأة المفوض والمدققين الداخليين بموجب الفقرة 3 من معيار التدقيق 610) والفقرة X32 التي تنص (تضمن أوراق العمل التي أعدها المدققون الداخليون الذين قدموا المساعدة المباشرة في ارتباط التدقيق). التي كانت متوسطاتها الحسابية تقدر بـ (2.00) وانحرافها المعياري (0.00) والوزن النسبي (100%) لكل منها، اما أدنى فقرة مساهمة في هذا المحور فكانت الفقرة X28 التي تنص على (يقوم المدقق الخارجي بتوثيق مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المدققين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين تمت الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة) بمتوسط حسابي (1.76) وانحراف معياري (0.43) ووزن نسبي (88.0%).

جدول (9) التكرار والنسبة المئوية والمتوسط والانحراف القياسي وشدة الاستجابة لفقرات المحور الخامس

الوزن النسبي	الانحراف القياسي	المتوسط الحسابي	%	غير متوفر	%	متوفر	
100.00	0.00	2.00	0.0	0	100.0	75	x23
94.67	0.31	1.89	10.7	8	89.3	67	x24
100.00	0.00	2.00	0.0	0	100.0	75	x25
93.33	0.34	1.87	13.3	10	86.7	65	x26
93.33	0.34	1.87	13.3	10	86.7	65	x27
88.00	0.43	1.76	24.0	18	76.0	57	x28
93.33	0.34	1.87	13.3	10	86.7	65	x29
93.33	0.34	1.87	13.3	10	86.7	65	x30
100.00	0.00	2.00	0.0	0	100.0	75	x31
100.00	0.00	2.00	0.0	0	100.0	75	x32
95.60	0.28	1.91	8.79	6.60	91.21	68.40	المتوسط العام

اختبار الفرضيات

فرضية البحث التي تنص (يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادية بتقييم وتحديد وتطبيق أنشطة التدقيق الداخلي وفقاً للمعيار الدولي 610)

تمت اختبار هذه الفرضية بعد اجراء التحليل الاحصائي بواسطة الاختبار التائي احادي النموذج - One Sample t-test والنتائج معروضة في الجدول (10)، تظهر ان القيمة التائية المحسوبة (4541.33) أكبر بكثير من القيمة التائية الجدولية (1.66) عند مستوى دلالة (0.05). عليه تقبل هذه الفرضية التي فيها أن ديوان الرقابة المالية الاتحادية يقوم بتقييم وتحديد وتطبيق أنشطة التدقيق الداخلي وفقاً للمعيار الدولي 610.

جدول (10) التعرف على مدى تقييم وتحديد وتطبيق ديوان الرقابة المالية لانشطة التدقيق الداخلي وفقاً للمعيار الدولي

610

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	القيمة الثانية المحسوبة	القيمة الثانية الجدولية
75	1.75	0.076	42.00	4541.33	1.66

الاستنتاجات:

1. تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي يتم أدائها على الأعمال المحددة للتدقيق الداخلي على حكم المدقق الخارجي بالنسبة لخطر التحريف الهام والمؤثر في الجزء المعنى، وتقييم التدقيق الداخلية والأعمال المحددة التي تقوم بها.
1. يعتمد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي في عمله من خلال مساعدته في حل أي مشكلة قد تواجهه أثناء تأديته مهامه، خاصةً إذا كان المدقق الخارجي أكثر خبرة وتأهيل في مجال التدقيق.
2. إن الغرض من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية، وللوصول إلى ذلك يجب أن يقوم المدقق بجميع الإجراءات التي يستطيع في ضوءها تحقيق الموجودات والالتزامات بالمؤسسة تحت التدقيق، ولذلك على إدارة المؤسسة تسهيل هذه المهمة للمدقق وتمكينه من عمليات التحقق المختلفة بالإضافة إلى ما سبق نجد.
3. يقوم المدقق الخارجي باتخاذ جميع الأحكام المهمة أثناء ارتباط التدقيق، ومنع الاستعمال غير المبرر لعمل وظيفة التدقيق الداخلي، كما يجب عليه أن يخطط لتقليل استعماله لعمل الوظيفة، وزيادة تنفيذه لأعمال بشكل مباشر كلما زادت الأحكام المتخذة.
4. من أهم واجبات المدقق الخارجي أن يقوم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي إلى المدى المخطط له لا يزال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المدقق الخارجي بشكل كاف في التدقيق؛ لأن المدقق الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي التدقيق الذي يُبدى.

التوصيات:

استناداً إلى الاستنتاجات التي توصل إليها البحث تتمثل التوصيات التي يمكن عرضها بالآتي:

1. ينبغي على المدقق الداخلي أن يتبنى أسلوب الاتصال بالمدقق الخارجي وهذا في حالة ما إذا طلب مجلس الإدارة من المدقق الداخلي تقييم أداء المدقق الخارجي، وفي هذه الحالة لن يكون المدقق الداخلي قادراً على القيام بهذا التقييم إلا إذا قام بالتنسيق مع الداخلي قادراً على القيام بهذا التقييم إلا إذا قام بالتنسيق بين عمله وعمل المدقق الخارجي.

2. العمل على تطوير وتحديث القوانين الخاصة بمزاولة مهنة التدقيق وخاصة قوانين ترخيص المدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق.
3. زيادة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الخارجي في العمل وترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي.
4. ايجاد أسس محددة لتحديد العمل بين المدقق الداخلي والخارجي بحيث تكون متناسبة مع حجم المسؤولية والجهد المبذول في إنجاز المهمة خاصة وأن عمل المدقق وبذل العناية المهنية اللازمة والجهد المناسب لابد وأن تتأثر بمقدار اتعاب المدقق التي يتقاضاها جراء عملية التدقيق.
5. تحديد العمل بين المدقق الداخلي والخارجي حسب المعيار الدولي 610.
6. الفحص الدوري لممارسات ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفقاً للمعيار الدولي 610.

المصادر

1. اشتيوي، إدريس عبدالسلام، (2008)، **التدقيق معايير وإجراءات**، دار الكتاب الوطنية، بنغازي ليبيا، الطبعة الخامسة.
2. الأشقر، عمر (2008) تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال التدقيق الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية .
3. العجيلي، عماد حمزة عبد، (2022)، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، **جامعة كربلاء**، العراق.
4. القاضي حسين (2008) ، التدقيق الداخلي ط1 ، منشورات جامعة دمشق ، سوريا .
5. القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين احمد، (2009)، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الجزء الأول، الطبعة الأولى.
6. المدهون، رعدة إبراهيم، (2014)، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، **الجامعة الإسلامية**، غزة، فلسطين.
7. المعيار الدولي 610 ترجمة السعودية.
8. المكارى، هبة جمال، (2021) التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير غير منشورة، **المعهد العالي ادارة الأعمال**، دمشق، سوريا.
9. بوراس، كريمة، (2017)، التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، **جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم**، الجزائر.
10. ديوان الرقابة المالية الاتحادي (2019)، الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي في جمهورية العراق، دائرة الشؤون الفنية والدراسات.

- 11.قاسمي، أسماء، 2021، دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي – ام البواقي، الجزائر.
- 12.كاظمي ، مصطفى،شهد ، دحام : دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة , المجلات اكاديمية العلمية العراقية
- 13.محمد علي وهاب العواد أسعد ، و عبد الكريم محسن سارة. (2020). تأثير التدقيق الخارجي في خفض الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون من ممارسات الإدارة. المجلة العراقية للعلوم الإدارية، مجلد 16- العدد 64 .
- 14.Bernard BERMOND, Audit financier guide pour I audit de I information Financier des entreprises Dunned, Paris, 1991 .
- 15.Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement on Basic Auditing Concepts, American Accounting Association, 1973.
- 16.MANITA, R. (2008). la qualité de l’audit externe: proposition d’une grille devaluation axée sur le processus d’audit (Vol. 63). revue Management,.