

## العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين - دراسة حالة قطاع غزة

### The relationship between internal and external auditor: perspective of the external auditor - case study Gaza strip

صبري ماهر مشتهى

msubrey@hotmail.com

جامعة القدس المفتوحة - غزة

تاريخ الاستلام 2013/8/27 تاريخ القبول 2013/11/7

**الملخص:** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وذلك من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية (حالة قطاع غزة)، وذلك من خلال تحديد العوامل المؤثرة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وتحليل مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بينهم. ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة أعدت لهذا الغرض على عينة ملائمة مكونة من 60 مدقق خارجي بمكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة. وفي ضوء ذلك تم استخدام الأساليب المناسبة في جمع وتحليل البيانات. وتوصلت الدراسة إلى أن توافر معايير الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل ومجال العمل للمدقق الداخلي تسهم إيجاباً في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي مع اختلاف الأهمية النسبية لتأثير هذه المعايير على درجة الاعتمادية، كما توصلت الدراسة إلى أن مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي جيد. وبناءً على هذه النتائج خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان من أهمها: ضرورة تعزيز الاستقلال الظاهري والحقيقي لوظيفة التدقيق الداخلي، والعمل على تكوين جسم منبثق عن هيئة سوق الأوراق المالية على غرار مجلس الإشراف المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية، لمتابعة وتقييم أداء التدقيق الخارجي مع إلزامهم برفع تقارير حول شوائب العلاقة ومستويات التعاون والتنسيق مع التدقيق الداخلي.

**الكلمات الدالة:** خصائص المدقق الداخلي، اعتمادية المدقق الخارجي، التعاون والتنسيق، الاتصال.

**Abstract:** This study aimed to identify the nature of the relationship between the internal auditor and the external auditor from the perspective of the external auditor in the business environment in Palestinian (case study of Gaza Strip), and that through determination of the factors that affecting the degree of reliance of the external auditor on the work of the internal auditor, and analysis the level of the

cooperative relationship and communication among them. To achieve these objectives the researcher was distribute a questionnaire prepared for this purpose on a appropriate sample of 60 external auditor working for auditing offices in Gaza Strip. The researcher was used the most appropriate methods to collect and analyze the data. The study found that the availability of internal audit standards independence, competence, the work performed and the work scope of Internal Auditor will contribute positively to increase the degree of reliance of the external auditor on the work of the internal auditor with a different relative importance of the impact of these standards on the degree of reliance, also the study found that the level of the cooperative relationship and communication between the internal auditor and external auditor is good. Based on these results the study set a package of recommendations: first, the need to improve the internal audit function independence in appearance and in the fact , and working in create an emerging body from the capital market authority as Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) in the United States to monitor and evaluate the performance of the external audit with obliging them to report about relationship impurities and levels of cooperation and coordination with internal audit.

**Keywords:** Internal Auditor Characteristics, External Auditors Reliance, Cooperation and Coordination, communication.

### مقدمة

في ظل زيادة المنافسة التي تواجهها مهنة التدقيق الخارجي والتي أدت بالتحديد إلى زيادة تخفيض أتعاب المدققين الخارجيين، وفي الوقت ذاته أدى التعقيد المتزايد في منظمات الأعمال والخوف المطرد من الملاحقات القضائية إلى زيادة درجة الجودة المطلوبة من مهنة التدقيق الخارجي. حيث تكمن الوسيلة في الوصول إلى عملية تدقيق مستقلة وفعالة في توفير خطوط كافية من التواصل والاتصال بين المدققين الداخليين والخارجيين.

وعلى الرغم من اختلاف المهام الأساسية للمدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلا انه يوجد هناك العديد من الاهتمامات والمهام المشتركة والتي تعتبر أساسا لبناء التعاون بينهم. حيث أن القيمة التي يضيفها المدقق الداخلي للشركة التي يعمل بها تنعكس على مستوى التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

وأدت التطورات في مجال مهنة التدقيق إلى تعزيز فرصة إسهام التدقيق الداخلي في عملية التدقيق الخارجي للقوائم المالية، وهذا ما أدى بدوره إلى الحاجة إلى فهم أفضل لطبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

من هنا جاءت هذه الدراسة لتبحث في طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من منظور التدقيق الخارجي في قطاع غزة، وذلك من خلال التعرف على العوامل المؤثرة على درجة

### العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

اعتمادية المدقق الخارجي في قطاع غزة على أعمال المدقق الداخلي، بالإضافة إلى التعرف على درجة التعاون والتنسيق ودرجة التواصل والاتصال بينهم وتعزيزها لتحقيق الأهداف المرجوة من نظام التدقيق الكلي في بيئة الأعمال الفلسطينية.

#### مشكلة الدراسة:

تزايدت الحاجة إلى أهمية الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي وذلك بسبب تزايد كل من مخاطر فهم المدقق الخارجي لبيئة الشركة محل التدقيق، ومخاطر الأخطاء الجوهرية فيها كنتيجة لما يشهده العالم حالياً من تطورات اقتصادية وأزمات مالية سريعة ومتغيرة، مما زاد الاهتمام بدراسة العلاقة التكاملية المفترضة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. ومن هنا يمكن حصر مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس التالي :

#### ما طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من منظور المدقق الخارجي ؟

ويتفرع من هذا السؤال الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما العوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي؟
2. ما مستوى التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين من منظور المدقق الخارجي؟ .

ما مستوى الاتصال والتواصل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين من منظور المدقق الخارجي ؟

#### أهمية الدراسة وأهدافها:

تتبع أهمية الدراسة الحالية بكونها تستكشف طبيعة العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والخارجي من وجهة نظر المدقق الخارجي في قطاع غزة، خاصة أن قرار اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي لا تتصف بالإلزام وفق معايير التدقيق الدولية، حيث أن درجة اعتمادية المدقق الخارجي تعود إلى الحكم الشخصي له بصفة مطلقة، وبالنقيض فإن معايير التدقيق الداخلي تلزم المدقق الداخلي بالاعتماد على عمل المدقق الخارجي. كما تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الدور الإيجابي للتعاون والتكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي على مستوى ممارسي المهنتين (المدقق الداخلي والخارجي) في مساعدتهم على إنجاز أعمالهما على أحسن وجه وتحقيق أعلى فعالية وجودة للمؤسسة، بما يخدم فئات عديدة في المجتمع، لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب. واستناداً لموضوع الدراسة، ومشكلتها الأساسية، والأهمية التي جاءت بها، فإنها تهدف لتحقيق جملة من الأهداف هي:

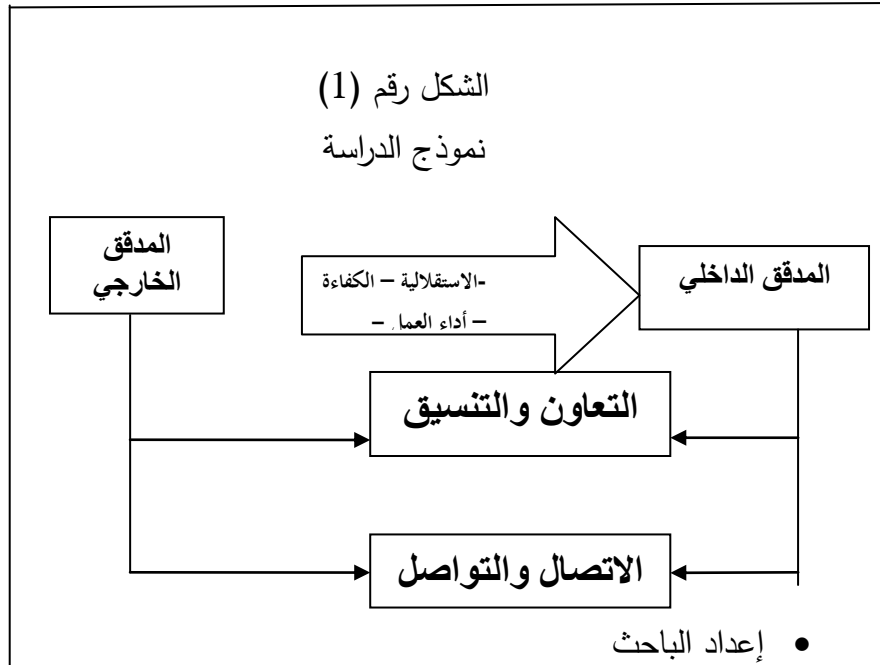
- 1- تحديد العوامل المؤثرة على قرار اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي بمكوناتها المختلفة وفق معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (الاستقلالية، الكفاءة، أداء العمل، مجال العمل)، وبيان أولويتها من منظور المدقق الخارجي في قطاع غزة.
- 2- الكشف عن مستوى التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين في بيئة الأعمال الفلسطينية في قطاع غزة.
- 3- الكشف عن مستوى الاتصال والتواصل بين المدققين الداخليين والخارجيين في بيئة الأعمال الفلسطينية في قطاع غزة.
- 4- تقديم توصيات واقتراحات لتحسين فعالية وكفاءة النظام الكلي للتدقيق في بيئة الأعمال الفلسطينية.

#### فرضيات الدراسة

- بناء على التساؤلات التي تم طرحها في مشكلة الدراسة، يمكن صياغة الفرضيات كما يلي:
- الفرضية الأولى :** تحقق المدقق الخارجي من استقلالية المدقق الداخلي يسهم في زيادة اعتماده على أعمال المدقق الداخلي في بيئة الأعمال الفلسطينية.
- الفرضية الثانية :** تحقق المدقق الخارجي من كفاءة المدقق الداخلي يسهم في زيادة اعتماده على أعمال المدقق الداخلي في بيئة الأعمال الفلسطينية.
- الفرضية الثالثة :** تحقق المدقق الخارجي من أداء عمل المدقق الداخلي يسهم في زيادة اعتماده على أعمال المدقق الداخلي في بيئة الأعمال الفلسطينية.
- الفرضية الرابعة :** تحقق المدقق الخارجي من مجال عمل المدقق الداخلي يسهم في زيادة اعتماده على أعمال المدقق الداخلي في بيئة الأعمال الفلسطينية.
- الفرضية الخامسة :** تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمستوي جيد من التعاون والتنسيق من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية.
- الفرضية السادسة :** تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمستوي جيد من الاتصال والتواصل من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية .

#### نموذج الدراسة

يمكن تلخيص مكونات نموذج الدراسة بالشكل التالي :



### أدبيات الدراسة

#### أولاً: الدراسات السابقة

يعتبر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من أهم العوامل التي شغلت الدراسات والأبحاث العلمية في موضوع العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين، إذ لابد أن تكون هناك لقاءات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة الاهتمامات المشتركة، وتبادل الخبرات، والاستفادة من المهارات المكملية، وفهم طرق واليات عمل كل منهما، ومناقشة جدولة عملية التدقيق الداخلية والخارجية للحد من التكرار ولتحديد مناطق الخطر، وذلك وفقاً لما توصلت إليه دراسة (Atanasius, et.al, 2005)، والتي ركزت على توضيح التشابهات والاختلافات بين عملية التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

وبناء على ما سبق، فمن الأهمية بمكان تحليل وتحديد العوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وهو ما تناولته العديد من الدراسات السابقة، ومنها دراسة (Pilcher, et.al.,2011) التي ركزت على دراسة هذه العوامل في احدي الولايات الحكومية في استراليا الغربية معتمدة على المنهج الوصفي واستخدام الوثائق بجانب المقابلات.

وتوصلت إلى أن درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي تخضع لوجهات نظر متباينة بين الأطراف المعنية، فبعض المدققين الخارجيين ينظرون إلى أعمال وأنشطة التدقيق الداخلي باعتبارها بديلة وليست مكملية لأعمال التدقيق الخارجي. كما أظهرت الدراسة أن التواصل الفعال يعتبر أحد العوامل الرئيسة المؤثرة على كفاءة وفعالية عملية التدقيق، بالرغم من أن هناك العديد من عوائق الاتصال والتواصل بين الطرفين لاسيما في عملية التخطيط من قبل دوائر التدقيق الداخلي، إلا وأن هذه الفعالية والكفاءة يمكن جنيها في المناطق الجغرافية الكبيرة من جانب، وتحققها في القطاع الخاص أقل تعقيدا من القطاع العام من جانب آخر.

في نفس السياق جاءت دراسة (Gray and Hunton, 2011) لتدرس درجة الاعتمادية في ظل تعرض المدقق الداخلي لخطر الموضوعية، وتوصلت إلى أنه عندما تفقد وظيفة التدقيق الداخلي استقلاليتها - نتيجة المشاركة الكبيرة في أنشطة المؤسسة - فإن درجة اعتماد المدقق الخارجي عليها ستكون أكبر في حال توجيه تقاريرها إلى الدائرة المالية، مما لو تم توجيهها إلى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة. ورغم ذلك وفي كلتا الحالتين فإن اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي ستكون في أدنى مستوياتها.

وقد أكدت دراسة (Vikram, et.al., 2010) النتيجة السابقة، حيث توصلت إلى أن الموضوعية كانت من أهم العوامل التي يستخدمها المدقق الخارجي لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي، ورغم أهمية الكفاءة وأداء العمل كمعامل مؤثرة، إلا أن وجودهما في غياب الموضوعية يضعف وظيفة التدقيق الداخلي. وقد جاءت هذه النتيجة في سياق هدف الدراسة في إيجاد نموذج لبحث العلاقة بين العوامل المختلفة المستخدمة من قبل المدقق الخارجي لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي، والذي تضمن عناصر الكفاءة وأداء العمل والموضوعية كمعامل لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي.

بالإضافة لما سبق، فقد أضافت الدراسة نتيجة هامة أخرى في سياق تحليل العوامل المؤثرة على درجة الاعتمادية، إذ بينت تأثير وأهمية جودة الحاكمية المؤسسية على وظيفة التدقيق الداخلي، حيث أن المدقق الخارجي لا ينظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي بأنها قوية وفعالة حتى وإن اشتملت على العوامل المذكورة سابقا في نموذج الدراسة في ظل بيئة تفتقد للحاكمية المؤسسية.

من جانب آخر، تناولت بعض الدراسات تحليل اثر الاستعانة بمصادر خارجية لتنفيذ التدقيق الداخلي، وإشراك المدقق الداخلي في الأنشطة الاستشارية على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، حيث أظهرت دراسة (Munro and Stewart, 2009) أن درجة الاعتمادية لا تختلف سواء في حالة الاستعانة بمصادر خارجية لتدقيق الحسابات الداخلية، أو في حالة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تتم من خلال دائرة داخل الشركة، إلا أن درجة الاعتمادية

### العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

تزداد فيما يتعلق بنتائج الاختبارات الأساسية للعمليات المالية المنفذة من قبل المدقق الداخلي وذلك عندما تكون وظيفة التدقيق الداخلي تتم من داخل الشركة بدون الاستعانة بمصادر خارجية، وبالرغم من ذلك فإن المدقق الخارجي أكثر رغبة في الاعتماد على المدقق الداخلي في مهمة تقييم الأنظمة الرقابية من الاعتماد عليه في الاختبارات الأساسية للعمليات المالية.

وقد أضافت دراسة (Davidson, e.al., 2013) المزيد من العمق في تحليل العلاقة السابقة، حيث أضافت عامل معدل الدوران لوظيفة التدقيق الداخلي كأحد العوامل الهامة التي من الممكن أن تؤثر على درجة الاعتمادية، سواء تم الاستعانة بمصادر خارجية لتنفيذ هذه الوظيفة، أو نفذت من قبل دائرة تدقيق داخلي في الشركة محل التدقيق. وقد توصلت إلى أنه في حال التغيير الدوري لوظيفة التدقيق الداخلي، فإن درجة الاعتمادية تكون أكبر إذا تم الاستعانة بمصادر خارجية (Outsourcing) لتنفيذها، أما في حال استمرارية التدقيق وعدم دوران وظيفة التدقيق الداخلي فإن درجة الاعتمادية لا تختلف، سواء كانت وظيفة التدقيق الداخلي تمت من داخل المؤسسة (IN-) (House)، أو بالاستعانة بمصادر خارجية لتنفيذها.

وفي سياق آخر، هدفت بعض الدراسات إلى دراسة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من منظور احتدام المنافسة بين مكاتب التدقيق الخارجي وتأثر أتعابها سلباً نتيجة لذلك، وبالتالي محاولة هذه المكاتب تخفيف حجم الأعباء التي تقوم بها من خلال رفع درجة اعتمادها على أعمال المدقق الداخلي، وقد أثبتت دراسة (Abbass and Aleqab, 2013) صحة هذه الفرضية النظرية، حيث أظهرت وجود علاقة طردية بين خصائص المدقق الداخلي (الكفاءة، أداء العمل، بذل العناية المهنية)، ودرجة اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي، أي أن توفر هذه الخصائص تزيد من درجة الاعتمادية، كما تعمل على تقليل الجهد المبذول من قبل المدقق الخارجي مما يبرر انخفاض أتعابه. كما توصلت الدراسة إلى أن انخفاض أتعاب التدقيق الخارجي مرتبط بدعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي وليس من خلال فرض قيود عليه من قبلها، علاوة على أن أتعاب التدقيق الخارجي تكون منخفضة كلما كانت الوثائق والأوراق والأدلة التي يقدمها المدقق الداخلي كافية وتدعم استنتاجاته.

بينما جاءت نتائج دراسة (Suwaidan and Qasim, 2010) مخالفة لنتائج الدراسة السابقة، حيث أثبتت أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يعتبرون كل من الموضوعية والكفاءة وأداء العمل على التوالي معايير أساسية، وعوامل مهمة مؤثرة على درجة الاعتمادية دون أن يكون لذلك تأثيراً على أتعابهم، وأن حجم الشركة محل التدقيق هي التي تلعب دوراً أساسياً في تحديد قيمة الأتعاب وليست درجة الاعتمادية. وقد أكدت هذه النتيجة دراسة (Singh and Newby, 2009)

حيث توصلت إلى وجود علاقة ايجابية بين وظيفة التدقيق، وأتاعاب المدقق الخارجي في الشركات المساهمة العامة في استراليا، بعبارة أخرى فان الشركات التي لديها وظيفة التدقيق الداخلي فعالة تتحمل أتاعاب تدقيق خارجية اكبر، وذلك لأنها تعمل بشكل متكامل وليس بديل مع شركات التدقيق الخارجي، التي تضطر لبذل جهود اكبر خاصة في ارتفاع درجة المسؤولية القانونية الملقاة على عاتقها.

ومن الجوانب الأخرى المحددة لدرجة الاعتمادية أيضا التطورات في المعايير الدولية للتدقيق، والتي تضبط العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، ورغم أهمية هذه التطورات من الناحية النظرية إلا إن دراسة (جمعة، 2010) أثبتت درجة متوسطة الأهمية لهذه التطورات حيث أظهرت الدراسة أن مستوى هذا التأثير في الشركات المساهمة العامة الأردنية لا يتجاوز (68%) وهذا يعد مستوى اقل من الجيد. من جانب آخر بينت الدراسة أن مستوى استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية بلغ (67.4%).

لقد تناولت الدراسات المذكورة آنفا درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي كأحد الجوانب الهامة في تحديد العلاقة بينهما، إلا أن هناك جوانب أخرى محددة لهذه العلاقة لا تقل أهمية، وفي هذا السياق تطرقت بعض الدراسات السابقة لدراسة وتحليل هذه الجوانب والتي من أبرزها مستوى العلاقة التعاونية بين المدقق الداخلي والخارجي والعوامل المحددة لهذه العلاقة، فقد جاءت دراسة (Fowzia, 2010) والتي هدفت إلى المقارنة بين تأثير العوامل المختلفة (الإدارة ولجنة التدقيق، السرية المهنية، الاعتمادية على المدقق الداخلي، التواصل الفعال) على مستوى التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين في كل من المصارف الأجنبية والمصارف المحلية العاملة في بنغلادش.

وتوصلت الدراسة إلى أن دور لجنة التدقيق والإدارة كان من أهم العوامل المؤثرة على العلاقة التعاونية بالرغم من الأهداف المختلفة لكل من وظيفة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي، إلا أن كليهما يجب أن يعمل معاً بشكل وثيق لتجنب ازدواجية العمل وتكراره حيث أن التواصل الفعال بين لجنة التدقيق وكل من المدقق الداخلي والخارجي يحسن من كفاءة كل من عملية التدقيق والإشراف عليها، كما أن أساس مبدأ التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي يتم بمساعدة الإدارة ولجنة التدقيق اللتان تعتبران من أهم العوامل لتقييم التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين.

وفي ذات السياق جاءت دراسة (Al-Twaijry, et.al., 2004) لفحص مستوي التعاون والتنسيق بين مديري إدارات التدقيق الداخلي والمدراء والشركاء في شركات التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، وقد أظهرت الدراسة أن رغبة المدقق الداخلي



### العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

في التعاون مع المدقق الخارجي محدودة، بينما كان هناك رغبة أكبر من قبل المدقق الخارجي في التعاون مع المدقق الداخلي خاصة في ظل توفر الجودة لدى المدقق الداخلي، كما بينت الدراسة وجود قلق لدى المدققين الخارجيين إزاء كل من استقلال، ونطاق عمل، وصغر حجم العديد من دوائر التدقيق الداخلي في كثير من الشركات السعودية.

رغم أهمية ما توصلت إليه الدراسات السابقة في تحديدها لطبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي إلا أن الدراسة الحالية تتميز عن هذه الدراسات في كونها تناولت أهم الجوانب المحددة لطبيعة هذه العلاقة، خاصة العوامل المؤثرة على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، حيث تناولت مجموعة من العوامل التي لم يتم تناولها مجتمعة في أي من الدراسات السابقة، وذلك وفقاً لمعايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، إذ أن الدراسات السابقة اقتصر على تقويم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق.

ومما يميز الدراسة الحالية أيضاً تناولها تحليل مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي - باعتبارها جوانب هامة محددة للعلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي - إلى جانب دراسة العوامل المحددة لدرجة الاعتمادية الأمر الذي يعطي صورة شاملة ومتكاملة لهذه العلاقة، علاوة على أنها تحلل هذه الصورة بجوانبها المختلفة في بيئة الأعمال الفلسطينية (حالة قطاع غزة) التي تتسم ببعض الخصائص القانونية والاقتصادية والمالية والصناعية والثقافية المغايرة لما ورد في الدراسات السابقة.

### ثانياً : الإطار النظري

#### أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يوجد العديد من أوجه التشابه الرئيسية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث يجب أن يتمتع كلاهما بالكفاءة المهنية كمدققين، وأن يقوموا بعمليات التدقيق على نحو موضوعي في كافة مراحل عملية التدقيق وعند التقرير عن النتائج، حيث تعتبر استقلالية المدقق من أهم الخصائص التي يجب توافرها سواء في المدقق الداخلي أو في المدقق الخارجي .

كما يتبع كلاهما نفس المنهجية في تنفيذ عمليات التدقيق بما تتضمن من التخطيط وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية، وعلى نحو مماثل يستخدم كلاهما نموذج خطر التدقيق ومستوى الأهمية النسبية لتحديد مدي الاختبارات وتقييم النتائج.(Elder,et.al,2010,p820)

أما بالنسبة لأوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فيتمثل في الجدول التالي

صبري ماهر مشتهى

رقم	وجه المقارنة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1.	الموقع التنظيمي داخل الشركة	يعتبر المدقق الداخلي جزءا من الشركة ويتبع مستوي إداري معين.	لا يعتبر المدقق الخارجي جزءا من الشركة فهو متعاقد مهني مستقل عن الشركة .
2.	الأهداف	مجال عمل المدقق الداخلي شامل. حيث يساهم في تحقيق أهداف الشركة، وذلك من خلال تطوير وتحسين كل من العمليات، وإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، وعمليات الحوكمة من كافة الجوانب المالية وغير المالية في الشركة.	المهمة الرئيسية لمدققي الحسابات الخارجيين هو إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للشركة بشكل سنوي.
3.	الاستقلالية	يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة المدققة.	التدقيق الخارجي يجب أن يكون مستقلا عن عملائه (الشركة محل التدقيق) وفق ميثاق السلوك المهني الصادر عن AICPA.
4.	منهج الرقابة الداخلية	التدقيق الداخلي يتعلق بجميع الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للشركة.	التدقيق الخارجي يتعلق ببعض جوانب الرقابة الداخلية الذي له تأثير جوهري ومادي على النتائج المالية.
5.	تطبيق عملية التدقيق	يغطي التدقيق الداخلي جميع عمليات الشركة.	يغطي التدقيق الخارجي فقط تلك العمليات التي يكون لها مساهمة في النتائج المالية وأداء الشركة.
6.	مدة التدقيق	ينفذ التدقيق الداخلي على مدار العام، وذلك بسبب وجود مهام محددة أنشئت وفقا لمستوى المخاطر التي تم تحديدها لكل كيان قابل للتدقيق.	يتم التدقيق الخارجي بشكل سنوي، حيث يبدي رأيه عن القوائم المالية السنوية .
7.	منهج التعامل مع الاحتيال	يهتم التدقيق الداخلي بعمليات الاحتيال والغش في جميع أنشطة الشركة.	يهتم التدقيق الخارجي فقط بعمليات الاحتيال والغش في المجالات المالية والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.

\*المصدر: (Atanasius, et.al., 2005, p6)

## معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي:

### 1- معيار الاستقلال

يعتبر استقلال المدقق الداخلي من أهم متطلبات نجاح مهنة التدقيق الداخلي، وذلك وفقا لما جاء في المعيار (1100) من معايير معهد المدققين الداخليين والخاص بالاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي، حيث ينص المعيار على انه يجب " أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال عن الأنشطة التي يتولى تدقيقها، ويعتبر المدقق الداخلي مستقلا عندما يقوم بأداء عمله بحرية وموضوعية، ويساعد الاستقلال المدقق الداخلي على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة". (IIA, 1980)

- ويمكن تفسير بعض جوانب استقلالية المدقق الداخلي فيما يلي: (سمره، 2011، ص374)
- **الاستقلال التنظيمي** : حيث يجب أن يكون مدير المراجعة الداخلية تابعا أما لمجلس الإدارة مباشرة أو إلي لجنة التدقيق إذ كان لها وجود بالمنظمة، حتى يتمكن التدقيق الداخلي من الاتصال المباشر وتقديم التقارير إلي مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق في الشركة.
- **الموضوعية الشخصية** : مما يعني تمتع المدقق الداخلي بالحياد وعدم وجود مصالح أو ضغوط على المدقق الداخلي تؤثر على موضوعية ومصادقية قراره.

### 2- معيار الكفاءة المهنية

والذي أكد على ضرورة توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدقق الداخلي، وضرورة توافر جوانب المعرفة والمهارات والتدريب الضرورية لتحمل مسؤوليات القيام بعملية التدقيق الداخلي. كما يجب أن يمارس المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال التدقيق الداخلي. (Elder, et.al, 2010, p819).

### 3- معيار أداء عمل التدقيق الداخلي

نتيجة للتوسع الذي حدث في مهام المدقق الداخلي من خلال قيامه بفحص وتقييم كافة عمليات الشركة، فقد أصبح من الضروري إتباع أسلوب معين عند أداء عمليات التدقيق المختلفة، وهذا ما ينص عليه المعيار الرابع من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث يجب أن تشمل أعمال التدقيق الداخلي تخطيط عملية المراجعة الداخلية، وفحص وتقييم المعلومات، وتوصيل النتائج ومتابعتها (أبو راوي، 2011، ص51).

#### 4- معيار مجال عمل التدقيق الداخلي

يشير هذا المعيار إلى دور الإدارة العليا ومجلس الإدارة في إعطاء إرشادات عامة للمراجع الداخلي لتحديد الأنشطة التي يجب تدقيقها، فقد حدد الهدف الأساسي للمدقق الداخلي باعتباره المحدد الأساسي لنطاق فحصه هو التأكد من دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية. حيث ينص المعيار على أن مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة (أبو راوي، 2011، ص 51).

#### التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

يوجد لدى المدققين الداخليين والخارجيين نقاط قوة مختلفة تعمل على زيادة فعالية عملية تدقيق الحسابات، فعلى سبيل المثال يقضي المدقق الداخلي معظم أو كل وقته في العمل في نفس الشركة، ونتيجة لذلك، يتكون لديه فهم أفضل وإلمام أكبر لثقافة وأنظمة وعمليات الشركة، وهذا يسمح له برؤية الأمور التي لا يستطيع المدققين الخارجيين رؤيتها أو فهمها خلال زيارتهم الروتينية للشركة، من جانب آخر فإن المدقق الخارجي المتعاقد مع عدة عملاء، يتعرض خلال عمله لمجموعة متنوعة من القضايا المالية، وبالتالي فإن قدرة المدققين الخارجيين ستكون أكبر على اكتشاف وحل القضايا من المدققين الداخليين، وبالإضافة إلى ذلك فإن الثقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تزيد من فعالية التعاون بينهم.

ومن جهة أخرى فإن عدم تنسيق عملية التدقيق بشكل صحيح يؤدي إلى قيام المدققين الخارجيين بتكرار العمل المنجز بالفعل من قبل المدققين الداخليين، هذا التكرار يؤدي إلى زيادة في أتعاب التدقيق الخارجي دون أن يزيد من فعالية عملية التدقيق. وبالمثل، فإن عدم التعاون بين كليهما يؤدي إلى قيام المدققين الداخليين بتكرار عمل المدققين الخارجيين، والذي ينتج عنه إهدار وقت و جهد التدقيق الداخلي (David, 2004, p2-3).

ومما لا شك فيه أن بناء التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يحتاج إلى تعزيز وسائل واليات التواصل والاتصال بكافة الطرق المتاحة، لا سيما أن تعزيز هذه الوسائل بشكل مبكر قبل إعداد القوائم المالية يحقق الأهداف المرجوة من التعاون والتنسيق.

#### مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من جميع مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في قطاع غزة والتي يملكوها أو يديروها مدققين مرخصين من قبل مجلس مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين والحاصلين على عضوية مدقق حسابات قانوني مزاو من جمعية مدققي الحسابات القانونيين

### العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

الفلسطينية والتي يبلغ عددها الإجمالي 36 مكتب مزاول بشكل فعلي، بينما عينة الدراسة تتمثل في توزيع استبانتين باليد لكل مكتب تدقيق (أي بواقع مدققين لكل مكتب) وبلغت الاستبيانات المستردة 60 استبانة أي بلغت نسبة الاسترداد 83% .

### منهج الدراسة وأداتها

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لمناسبتها لموضوع الدراسة، حيث استطاع الباحث من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتي كان لها الأثر الفعال في تصميم الاستبانة، ومن أبرزها دراسة (Abbass and Aleqab, 2013)، ودراسة (Fauzia, 2010)، ودراسة (Adukia, 2009)، ودراسة (Brown, 1983)، حيث تم إعداد استبانة خصصت لجمع البيانات حول "طبيعية العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة".

وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين رئيسيين كالتالي :

**القسم الأولي:** يتضمن أسئلة تتعلق بالخصائص العامة لعينة الدراسة .

**القسم الثاني :** ويتضمن ثلاثة مجموعات كما يلي :

**المجموعة الأولى:** تناقش العوامل المؤثرة على اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وتتكون هذه المجموعة من (21) فقرة، حيث تتكون من (6) فقرات تخص الفرضية الأولى، و(6) فقرات تخص الفرضية الثانية، و(5) فقرات تخص الفرضية الثالثة، و(4) فقرات تخص الفرضية الرابعة.

**المجموعة الثانية:** تناقش مستوي التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وتتكون من (11) فقرة .

**المجموعة الثالثة :** تناقش مستوي التواصل والاتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وتتكون من (5) فقرات.

وقد تم صياغة القسم الثاني من الاستبانة بشكل يساعد على سهولة القياس حيث اعتمد مقياس شبيه ليكرت بدرجته الخمس (موافق إلى حد كبير جداً، موافق إلى حد كبير، موافق إلى حد متوسط، موافق إلى حد قليل، غير موافق) وأعطيت هذه الإجابات الدرجات (1,2,3,4,5) على التوالي، وقد اعتمد الوسط الحسابي الفرضي (3) عند تحليل النتائج، وقد تم إعطاء الوزن النسبي وفقاً للمقياس الموضح في جدول رقم (1) لمتوسط إجابات المدققين الخارجيين على العبارات الواردة في أسئلة القسم الثاني من الاستبانة والتي تقيس طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

جدول رقم (1): فئات مقياس أداة الدراسة

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
5- أكثر من 4	موافقة إلى حد كبير جدا
4- أكثر من 3	موافقة إلى حد كبير
3- أكبر من 2	موافقة إلى حد متوسط
2- أكبر من 1	موافقة إلى حد قليل
1 فأقل	عدم الموافقة

## صدق وثبات أداة الدراسة

قد تم اختبار الصدق الظاهري للاستبانة عن طريق عرضها على مجموعة من المحكمين تألفت من خمسة أشخاص أستاذة جامعات فلسطينية متخصصين في المحاسبة والإحصاء، وقد أخذ رأي المحكمين بعين الاعتبار، وبذلك خرجت الاستبانة بصورتها النهائية.

كما تم استخدام تحليل المصدقية (الاعتمادية) لحساب معامل ارتباط ألفا كرونباخ وتبين أن قيمته تعادل 87% تقريبا، حيث أنها تزيد عن النسبة المقبولة 60% (Amir and Sonderpandian, 2002) وذلك يعني إمكانية اعتماد نتائج الاستبانة والاطمئنان إلى ثباتها في تحقيق أهداف الدراسة.

**أساليب تحليل البيانات واختبار الفرضيات :** حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية **أساليب الإحصاء الوصفي :** تم إيجاد الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للتعرف على خصائص عينة الدراسة ومدى تشتت الإجابات، وكذلك تم استخدام النسب المئوية والتكرارات. **اختبار ( One Sample T-test ) :** وذلك لتحليل فقرات الاستبانة وفحص إمكانية قبول أو رفض فرضيات الدراسة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي (2.02) أو مستوي المعنوية أقل من  $\text{sig.} = 0.05$  والوزن النسبي أكبر من 60% ( ) والعكس صحيح.

## تحليل إجابات الاستبانة واختبار الفرضيات:

## خصائص عينة الدراسة

يتضح من تحليل نتائج القسم الأول من الاستبانة الجدول رقم (2) أن ما نسبته (80%) من عينة الدراسة هم من حملة درجة البكالوريوس وإن ما نسبته تقريبا (17%) هم من حملة درجة

#### العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

الماجستير، مما يعني أن كافة الأفراد المجيبين هم من حملة درجة البكالوريوس كحد أدنى وأنهم مؤهلين تأهيلاً أكاديمياً ملائماً، كما يعزو الباحث انخفاض نسبة حملة الدراسات العليا بين المدققين إلى أن طبيعة العمل في مكاتب التدقيق تتركز بشكل أساسي على الشهادات المهنية أكثر من الدراسات العليا للمؤهل الأكاديمي. وتتفق هذه النتيجة مع العديد من الدراسات كدراسة (أبو راوي، 2011) التي أوضحت قلة المؤهلات العلمية العليا لموظفي دوائر التدقيق الداخلي.

ويلاحظ توزيع التخصص العلمي للأفراد المجيبين بين المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية وإدارة الأعمال، وإن كان تركيزهم في المحاسبة يشكل ما نسبته (93 %) تقريباً، وذلك لطبيعة عمل مكاتب التدقيق والتي تعتمد بدرجة رئيسية على المتخصصين في مجال المحاسبة.

أما بالنسبة لسنوات الخبرة يلاحظ أن ما نسبته (55%) من عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات في حين أن ما نسبته (45%) من عينة الدراسة عدد سنوات الخبرة لديهم أقل من 10 سنوات، مما يعني أن أكثر من نصف عينة الدراسة من ذوي الخبرات المهنية العالية، وهذا يدل على تنوع سنوات الخبرة العملية لديهم مما يعزز الثقة بالنتائج المتحصل عليها.

كما يلاحظ من ذات الجدول أنه بالرغم من أن ما نسبته (40%) من عينة الدراسة لا يوجد لديهم أي شهادات مهنية عربية أو أجنبية، إلا أن ما نسبته (60%) من المدققين هم من حملة الشهادات المهنية المتنوعة وإن كان معظمهم هم من حملة شهادة ACPA (55%)، مما يدل على مستوى جودة عمل مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة .

ومما يعزز الثقة بالنتائج المتحصل عليها والتي تدعم أهداف الدراسة تبين أن غالبية مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة قد مارست المهنة لفترات طويلة، حيث بلغت ما نسبته (87%) تقريباً من مكاتب التدقيق قد مارست المهنة لأكثر من 10 سنوات.

الجدول رقم (2): خصائص عينة الدراسة

رقم	السؤال	بدائل الإجابة	التكرار	النسبة المئوية
1.	المؤهل العلمي	بكالوريوس	48	80%
		ماجستير	10	16.7%
		دكتوراه	2	3.3%
		أخرى	--	--
2.	التخصص العلمي	محاسبة	56	93.3%

صبري ماهر مشتهى

		علوم مالية ومصرفية	1	1.7%
		إدارة أعمال	3	5%
		أخري	--	--
3.	عدد السنوات التي قضيتها في عمل التدقيق الخارجي	أقل من 5 سنوات	16	26.7%
		من 5 إلى أقل من 10 سنوات	11	18.3%
		10 سنوات فأكثر	33	55%
4.	الشهادات المهنية	ACPA	33	55%
		CPA	2	3.3%
		ACCA	1	1.7%
		لا يوجد	24	40%
		أخري	--	--
5.	عدد سنوات عمل المكتب في مجال خدمات التدقيق	أقل من 5 سنوات	4	6.7%
		من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	4	6.7%
		10 سنوات فأكثر	52	86.6%

اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الأولى: تحقق المدقق الخارجي من استقلالية المدقق الداخلي يسهم في زيادة اعتماده على أعمال المدقق الداخلي .

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الفقرات من (6-11) من الاستبانة والتي تم صياغتها بالاستناد إلى معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ويوضح الجدول رقم (3) الإحصائيات الوصفية لآراء العينة حول تأثير استقلالية المدقق الداخلي على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.



العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

الجدول رقم (3): متوسط آراء أفراد العينة على الفقرات الخاصة بدراسة تأثير استقلالية المدقق الداخلي على درجة الاعتمادية للمدقق الخارجي ونتائج اختبار t

الرقم	العوامل المؤثرة على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	الترتيب
6.	الموقع التنظيمي لدائرة التدقيق	4.58	91.63	6.25	0.000	1
7.	توجيه تقارير دائرة التدقيق الداخلي إلى مستويات إدارية معينة	4.21	84.19	5.31	0.000	6
8.	تفويض المدقق الداخلي بالقيام بوظائف تنفيذية بخلاف عمله (تشغيل العمليات)	4.50	90.00	5.53	0.000	2
9.	تحميل المدقق الداخلي مسؤولية تصميم وتشغيل الأنظمة الرقابية	4.44	88.84	5.53	0.000	3
10.	توفر سلطة الإلزام للتوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي	4.22	84.4	5.75	0.000	5
11.	قيام المدقق الداخلي بتصحيح أوجه القصور عند اكتشاف عدم كفاءة أو عدم فعالية العمليات التشغيلية	4.33	86.51	5.53	0.000	4
-	جميع فقرات المجال	4.37	87.47	5.49	0.000	-

يبين جدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات التي تقيس تأثير استقلالية المدقق الداخلي على درجة الاعتمادية للمدقق الخارجي تساوي (4.37)، وهو أعلى من متوسط مقياس الاستبانة (الدرجة 3) بشكل معنوي إحصائياً عند مستوي دلالة (5%)، وهذا يشير إلى أن تحقق معيار الاستقلالية للمدقق الداخلي يسهم إيجابياً في زيادة درجة اعتمادية المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة على أعمال المدقق الداخلي وبالتالي قبول الفرضية البحثية الأولى.

وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (Suwidan and Qasom, 2010) والتي وجدت أن استقلالية المدقق الداخلي من أهم العوامل المؤثرة في قرار اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وكذلك دراسة (Brown, 1983) والتي أشارت إلى أن الاستقلالية وأداء العمل يؤثران على الحكم المهني للمدقق الخارجي في اعتماده على أعمال المدقق الداخلي. وكما يتضح من الجدول رقم (3) أن أهم المؤشرات التي تؤخذ بالاعتبار من قبل المدقق الخارجي لتوفر معيار الاستقلالية لوظيفة التدقيق الداخلي تكمن في الموقع التنظيمي لهذه الوظيفة، حيث بلغ المتوسط الحسابي النسبي لآراء أفراد العينة على هذه النتيجة (91.63%)، بينما كان مؤشر عملية توجيه تقارير دائرة التدقيق الداخلي إلى مستويات إدارية معينة من أقل مؤشرات الاستقلالية التي يهتم بها المدقق الخارجي حيث حصلت هذه الفقرة على أقل وزن نسبي والتي بلغت (84.19%)، وقد فسرت هذه النتيجة دراسة (Gray and Hunton, 2011) حيث بينت أن توجيه تقارير وظيفة التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق يجعل اعتمادية المدقق الخارجي أقل مما لو تم توجيهها إلى الدائرة المالية وذلك في ظل وجود مشاركة عالية للتدقيق الداخلي تهدد استقلاليته.

#### اختبار الفرضية الثانية

**الفرضية الثانية : تحقق المدقق الخارجي من كفاءة المدقق الداخلي يسهم في زيادة اعتماده على أعمال المدقق الداخلي.**

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الفقرات من (12-17) من الاستبانة والتي تم صياغتها بالاستناد إلى معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ويوضح الجدول رقم (4) الإحصائيات الوصفية لآراء العينة حول تأثير كفاءة المدقق الداخلي على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.

**الجدول رقم (4): متوسط آراء أفراد العينة على الفقرات الخاصة بدراسة تأثير كفاءة المدقق**

**الداخلي على درجة الاعتمادية للمدقق الخارجي نتائج اختبار t**

الرقم	العوامل المؤثرة على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	الترتيب
12.	مستوى خبرة العاملين في دائرة التدقيق الداخلي	4.47	89.30	5.93	0.000	1
13.	المستوى التعليمي والشهادة المهنية للعاملين في دائرة التدقيق الداخلي	4.42	88.37	5.92	0.000	2

العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

14.	توافر جوانب المعرفة والمهارات والتدريب لدى العاملين في دائرة التدقيق الداخلي	4.26	85.24	5.59	0.000	5
15.	وجود إشراف ملائم من دائرة التدقيق الداخلي على عملياتها المختلفة	4.28	85.58	5.68	0.000	4
16.	توفر مهارات التعامل والاتصال الفعال لدى العاملين في دائرة التدقيق الداخلي	4.05	80.95	4.73	0.000	6
17.	عدد العاملين المستقطبين لدى دائرة التدقيق الداخلي والحاصلين على شهادات اعتماد لممارسة المهنة	4.30	86.05	6.08	0.000	3
	<b>جميع فقرات المجال</b>	<b>4.29</b>	<b>85.89</b>	<b>6.33</b>	<b>0.000</b>	--

واستنادا إلى نتائج الجدول رقم (4) يلاحظ أن متوسط آراء العينة على الفقرات الخاصة بتأثير كفاءة المدقق الداخلي على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي بلغ (4.29)، وهو أعلى من متوسط مقياس الاستبانة (الدرجة 3) بشكل معنوي إحصائيا عند مستوى دلالة (5%)، وهذا يشير إلى موافقة جوهرية من قبل آراء أفراد العينة على أن توافر الكفاءة لدى المدقق الداخلي يسهم إيجابيا في زيادة درجة الاعتمادية، وبالتالي قبول الفرضية البحثية الثانية، وتأتي هذه النتيجة منسجمة مع ما توصلت إليه دراسة (vikram,et.al,2010) والتي أشارت إلى أن الكفاءة من العوامل الهامة في عملية تقييم وظيفة التدقيق الداخلي وفي حال اقترانها مع الاستقلالية تكون دالة على قوة وظيفة التدقيق بغض النظر عن العوامل الأخرى.

كما ويتبين أيضا من الجدول أعلاه أن مستوى خبرة العاملين في دائرة التدقيق الداخلي من أهم عناصر الكفاءة لوظيفة التدقيق الداخلي، حيث حصلت هذه العبارة على أعلى وزن نسبي (89.30%)، ويتفق هذا مع ما جاء في دراسة (Al-Twaijry et.al. 2004) والتي توصلت إلى أن الخبرة التي يتمتع بها المدقق الداخلي هي من أهم المؤشرات الدالة على كفاءته، كما اعتبر المدققين الخارجيين أن السمات الشخصية للمدقق الداخلي كمهارات التعامل والاتصال أقل تأثيرا من غيرها من عناصر الكفاءة، حيث بلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة (80.95%)، وقد يعود ذلك إلى أن توفر مثل هذه السمات العامة ضرورة لدى كافة العاملين في الشركات بدوائرها المختلفة وليس حكرا على دائرة التدقيق الداخلي.

## اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة : تحقق المدقق الخارجي من أداء عمل المدقق الداخلي يسهم في زيادة اعتماده على أعمال المدقق الداخلي.

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الفقرات من (18-22) من الاستبانة والتي تم صياغتها بالاستناد إلى معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ويوضح الجدول رقم (5) الإحصائيات الوصفية لآراء العينة حول تأثير أداء عمل المدقق الداخلي على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.

الجدول رقم (5): متوسط آراء أفراد العينة على الفقرات الخاصة بدراسة تأثير أداء عمل المدقق الداخلي على درجة الاعتمادية للمدقق الخارجي ونتائج اختبار t

رقم	العوامل المؤثرة على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	الترتيب
18.	قيام المدققين الداخليين بتخطيط عملية مراجعة الحسابات	4.11	82.22	10.00	0.00	2
19.	وجود تماثل بين خطة دائرة التدقيق الداخلي ومخرجات المدقق الداخلي	4.08	81.67	10.01	0.000	3
20.	وجود توافق بين دائرة التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق على خطة العمل قبل التنفيذ	4.06	81.11	8.86	0.000	4
21.	عملية متابعة المدققين الداخليين لما تم القيام به حيال نتائج عملية التدقيق	4.00	80.00	5.53	0.000	5
22.	توثيق الأدلة الداعمة لاستنتاجات المدقق الداخلي	4.17	83.33	10.96	0.000	1
	جميع فقرات المجال	4.08	81.68	12.36	0.000	---

نستنتج من الجدول رقم (5) أن تحقق المدقق الخارجي من أداء عمل المدقق الداخلي يسهم في زيادة درجة اعتماده على أعمال المدقق الداخلي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرات مجتمعة

#### العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

(4.08)، وبلغ الوزن النسبي لها (81.68%)، بشكل معنوي إحصائياً عند مستوى دلالة (5%)، وهذا يشير إلى أن تحقق معيار أداء العمل للمدقق الداخلي تسهم إيجابياً في زيادة درجة اعتمادية المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة على أعمال المدقق الداخلي وبالتالي قبول الفرضية البحثية الثالثة. تتسجم هذه النتيجة مع دراسة كل من (vikram,et.al,2010) و (Suwidan and Qasom,2010) والتي توصلت إلى أن أداء العمل من العوامل المؤثرة في قرار اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، بينما جاءت دراسة (Schneider, 1984) والتي اعتبرت أن أداء عمل المدقق الداخلي من أهم العوامل المؤثرة في تقييم قوة وظيفة التدقيق الداخلي، إلا أنه وفقاً لدراسة (Messier,2008) وجدت أنه عندما تكون الأخطار الطبيعية مرتفعة فإن اعتماد المدقق الخارجي سيكون أقل على المهام المنفذة بغير موضوعية واستقلالية من قبل المدقق الداخلي. ويتبين من الجدول أعلاه رقم (5) وجود انسجام واضح وقلة التباين بين إجابات أفراد العينة حيث انحصرت المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات بين (4.00-4.17)، حيث اعتبر مدققي الحسابات الخارجيين توثيق المدقق الداخلي لأوراق العمل الداعمة لاستنتاجاته من أهم مؤشرات أداء العمل المؤثرة في درجة الاعتماد على أعماله، وقد اتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Abbass and Aleqab, 2013) والتي اعتبرت ذلك دليل على بذل العناية المهنية للمدقق الداخلي، في حين كانت متابعة المدققين الداخليين لما تم القيام به حيال نتائج عملية التدقيق من أقل مؤشرات أداء العمل تأثيراً على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي. إلا إن التباين في الأوزان النسبية للمتوسطات لجميع فقرات المجال محدودة كما سبق ذكره.

#### اختبار الفرضية الرابعة

**الفرضية الرابعة : تحقق المدقق الخارجي من مجال عمل المدقق الداخلي يسهم في زيادة اعتماده على أعمال المدقق الداخلي**

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الفقرات من (23-26) من الاستبانة والتي تم صياغتها بالاستناد إلى معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ويوضح الجدول رقم (6) الإحصائيات الوصفية لآراء العينة حول تأثير مجال عمل المدقق الداخلي على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.

**الجدول رقم (6): متوسط آراء أفراد العينة على الفقرات الخاصة بدراسة تأثير مجال عمل المدقق**

**الداخلي على درجة الاعتمادية للمدقق الخارجي ونتائج اختبار t**

رقم	العوامل المؤثرة على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	الترتيب
-----	---	-----------------	--------------	---------------	---------------	---------

صبري ماهر مشتهي

23.	طبيعية مسؤوليات ومهام إدارة التدقيق الداخلي	4.13	82.60	8.20	0.000	3
24.	قدرة دائرة التدقيق الداخلي على متابعة أنشطة فروع الشركة المتباعدة جغرافيا	4.50	90.00	14.77	0.000	1
25.	التماثل بين أداء وظيفة التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية	4.14	82.86	8.75	0.000	2
26.	قيام المدقق الداخلي بتنفيذ كافة المهام الرئيسية المتضمنة في عمل المدقق الخارجي	3.50	70.00	3.55	0.001	4
	<b>جميع فقرات المجال</b>	<b>4.07</b>	<b>81.34</b>	<b>11.48</b>	<b>0.000</b>	---

واستنادا إلى نتائج الجدول رقم (6) يلاحظ أن متوسط آراء أفراد العينة على الفقرات الخاصة بتأثير مجال عمل المدقق الداخلي على درجة الاعتمادية للمدقق الخارجي بلغ (4.07)، وهو أعلى من متوسط مقياس الاستبانة (الدرجة 3) وبشكل معنوي إحصائيا عند مستوي دلالة (5%)، وهذا يشير إلى موافقة جوهرية من قبل آراء أفراد العينة على أن تحقق المدقق الخارجي من مجال عمل المدقق الداخلي يسهم في زيادة درجة اعتماده على أعمال المدقق الداخلي وبالتالي قبول الفرضية البحثية الرابعة.

ويأتي هذا متوافقا مع ما توصلت إليه دراسة (Abbass and Aleqab, 2013) التي قدمت أدلة حول تأثير إجراءات وآليات التدقيق الخارجي بنتائج تقييمه لأنشطة ومجال عمل التدقيق الداخلي وذلك وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية، لذا يتم تقييم نطاق وظيفة التدقيق الداخلي والتحقق من طبيعة وعمق ما تشتمله المهام المنفذة من قبلها.

كما ويتبين أيضا من الجدول أعلاه أن قدرة دائرة التدقيق الداخلي على متابعة أنشطة فروع الشركة المتباعدة جغرافيا من أهم مؤشرات مجال عمل وظيفة التدقيق الداخلي وذلك من منظور المدقق الخارجي، حيث حصلت هذه العبارة على أعلى وزن نسبي والتي بلغت (90%)، وقد يعكس ذلك نظرة المدقق الخارجي لقوة وسيطرة دائرة التدقيق الداخلي في قدرتها على بسط نفوذها وتنفيذ مهامها المختلفة في جميع فروع الشركة تحت التدقيق، وبالرغم من التشابه لإجراءات التدقيق الداخلي والخارجي إلا أن اختلاف المسؤولية القانونية لكليهما يجعل المدقق الخارجي حذرا من الاعتماد على

#### العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

نتائج اختبارات التدقيق الداخلي والتي لها تأثير جوهري على القوائم المالية، لذلك حققت الفقرة رقم (26) - والتي تشير إلى قيام المدقق الداخلي بتنفيذ كافة المهام الرئيسية المتضمنة في عمل المدقق الخارجي - على أقل وزن نسبي (70%) من مؤشرات مجال عمل المدقق الداخلي.

ومما سبق تشير نتائج الفرضيات السابقة إلى أن المدققين الخارجيين في قطاع غزة ينظرون إلى أن كل من الموضوعية والكفاءة وأداء العمل ومجال العمل للمدققين الداخليين من العوامل التي تساعد وتؤثر على درجة اعتمادهم على أعمال المدققين الداخليين، إلا أن النتائج أظهرت أن الموضوعية هي أهم العوامل التي تؤثر على درجة الاعتمادية وجاء ذلك منسجماً مع بعض الدراسات السابقة كدراسة (Suwidan and Qasom, 2010) ودراسة (vikram,et.al,2010) ودراسة (Abbass and Aleqab, 2013) تليها الكفاءة ثم أداء العمل ثم مجال العمل.

#### اختبار الفرضية الخامسة

الفرضية الخامسة : تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمستوي جيد من التعاون والتنسيق من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية.

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الفقرات من (27-37) من الاستبانة، حيث يوضح الجدول رقم (7) الإحصائيات الوصفية لآراء العينة حول واقع مستوي التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية.

الجدول رقم (7): متوسط آراء أفراد العينة على الفقرات الخاصة بدراسة مستوي التعاون والتنسيق

#### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ونتائج اختبار t

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	انحراف معياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	الترتيب
27.	يجتمع المدققين الداخليين والخارجيين بشكل منتظم لمراجعة أعمالهم ومناقشة التطورات وحل مشكلاتهم.	3.80	0.87	76.00	7.130	0.000	2
28.	يقوم المدققين الداخليين والخارجيين بتقديم تقرير للجنة التدقيق عن الأعمال الروتينية المحددة وعن التعاون المشترك بينهم وفرص التعاون المستقبلية.	3.56	0.71	71.20	6.11	0.002	6

صبري ماهر مشتهى

29.	هناك اتفاقية مكتوبة لترتيبات التعاون والاعتماد المتبادل بين المراجعة الداخلية والخارجية	3.60	0.71	72.00	6.55	0.000	5
30.	يقوم المدقق الداخلي والخارجي بتنسيق توقيت العمل بشكل فعال لتعزيز التعاون بينهم.	3.64	0.64	72.80	7.80	0.000	4
31.	تقوم الإدارة ولجنة التدقيق بمناقشة خطة التدقيق مع المراجعة الداخلية والخارجية.	3.88	0.44	77.60	15.71	0.000	1
32.	يوجد هناك مشاكل محتملة تشكل عائق أمام التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي .	3.32	1.07	66.40	2.31	0.000	7
33.	يوجد خطة عمل مشتركة للمساعدة في معالجة تلك المشكلات.	3.60	0.91	72.00	5.12	0.000	5
34.	هل يتلقى المدققين الداخليين والخارجيين تدريباً مشتركاً يتضمن منهجية عمل كل منهما .	3.60	1.32	72.00	3.52	0.001	5
35.	يتفق ويتشاور المدققين الداخليين والخارجيين على توقيت العمل الذي يخدم مصالحهم المتبادلة.	3.60	0.71	72.00	6.55	0.000	5
36.	يناقش ويتفق المدققين على حد أدنى لمعايير التوثيق التي يتبنونها .	3.64	0.64	72.80	7.80	0.000	4
37.	يتفق المدققين على ترتيبات المشاركة في الملفات وأوراق العمل ذات العلاقة بينهم .	3.72	0.67	74.40	8.37	0.000	3
جميع فقرات المجال		3.63	0.51	72.60	9.69	0.000	---



#### العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

يبين جدول رقم (7) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذه المجموعة تساوي (3.63)، وأن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي (9.69) وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي (2.0)، والوزن النسبي يساوي (72.60%) وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط (60%)، ومستوى الدالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البحثية أي أنه تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمستوي جيد من التعاون والتنسيق وذلك من منظور المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة .

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Fauzia, 2010) التي توصلت إلى ضرورة وجود تعاون وتنسيق فعال بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للوصول إلى ممارسات مهنية وأداء تدقيقي جيد، فبالرغم من اختلاف أهداف التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلى أنه هناك تشابه كبير بين منهجية عمل كل منهما مما يؤسس بيئة جيدة لبناء تعاون مشترك بينهما .

ويلاحظ من الجدول رقم (7) أن هناك التزام إلى حد كبير من قبل الإدارة ولجنة التدقيق بمناقشة خطة التدقيق مع المراجعة الداخلية والخارجية، حيث حصلت هذه العبارة على أعلى وزن نسبي (77.60%)، وهذا يدل على أن التعاون الذي يتم ترويجه من خلال الإدارة ولجنة التدقيق يعتبر من أهم العوامل الرئيسية التي تساعد على بناء التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي، وهذا ينسجم مع دليل القواعد والممارسات الفضلى لحوكمة الشركات في فلسطين، والذي يعتبر أنه من حق لجنة التدقيق الاتصال مباشرة بالمدققين الداخليين والخارجيين ومراجعة واعتماد كل من خطة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي .

في حين حققت العبارة رقم (32) - والتي تشير إلى وجود مشاكل محتملة تشكل عائق أمام تعاون المراجعة الداخلية والخارجية- على ادنى وزن نسبي (66.40%)، ويعزو الباحث ذلك إلى الخطر الذي يواجهه المدقق الخارجي فيما يتعلق في عدم كفاءة الأداء ونقص الاستقلال لدى المراجعين الداخليين، حيث توصلت الدراسة الحالية إلى أن الكفاءة والاستقلالية وأداء العمل ومجال العمل للمدقق الداخلي من العوامل التي تؤثر على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وبالتالي سيواجه المدقق الخارجي مشاكل تتعلق بهذه العناصر يمكن أن تؤثر سلباً على درجة التعاون.

#### اختبار الفرضية السادسة

الفرضية السادسة : تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمستوي جيد من الاتصال والتواصل من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية .

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الفقرات من (38-42) من الاستبانة، حيث يوضح الجدول

رقم (8) الإحصائيات الوصفية لآراء العينة حول واقع مستوي التواصل والاتصال بين المدقق الداخلي والخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية.

الجدول رقم (8): متوسط آراء أفراد العينة على الفقرات الخاصة بدراسة مستوي التواصل والاتصال بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ونتائج اختبار t

رقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	انحراف معياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	الترتيب
38.	يوجد اتصال ثنائي الاتجاه بين المدققين الداخليين والخارجيين بشأن المسائل ذات الاهتمام المتبادل في جميع الأوقات	3.84	0.55	76.80	12	0.000	2
39.	يوجد اتفاق بين الإدارة والتدقيق الداخلي لتوفير نسخ من تقارير التدقيق الداخلي للمدقق الخارجي	4.28	0.74	85.60	13.4	0.000	1
40.	يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائجه إلى الإدارة والتدقيق الداخلي	3.60	0.70	72.00	6.67	0.000	3
41.	يقوم المدقق الخارجي بمناقشة خطته ونتائجه مع الإدارة والتدقيق الداخلي	3.60	0.64	72.00	7.31	0.001	3
42.	يناقش المدقق الخارجي نتائج تقييماته لعمل التدقيق الداخلي الذي ينوي الاعتماد عليه	3.56	0.77	71.20	5.65	0.000	4
	جميع فقرات المجال	3.77	0.69	75.4	8.85	0.000	---

يبين جدول رقم (8) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذه المجموعة تساوي (3.77) وهو أعلى من متوسط مقياس الاستبانة (الدرجة 3)، وإن قيمة t المحسوبة تساوي (8.85) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.0)، والوزن النسبي يساوي (75.4%) وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط (60%)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البحثية أي أنه تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمستوي جيد من الاتصال والتواصل وذلك من منظور المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة.

### العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

وتدعم نتائج هذه الفرضية نتائج الفرضية الخامسة حيث إن وجود مستوى مرتفع من التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يحتاج إلي مستوى جيد من التواصل والاتصال بينهم، ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسة (Golen, 2008) والتي رأت أن عمل المراجعين معا كفريق واحد بدلا من فريقين مستقلان لا يمكن إلا أن يعمل على تحسين كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات، ولتحسين التواصل بين المدققين الداخليين والخارجيين يجب معرفة ومواجهة الحواجز والمعوقات التي قد تسبب مشاكل في عملية التواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، والتي يمكن أن يكون لها تأثير مباشر على نجاح أو فشل عملية التدقيق.

وبتئين من الجدول السابق وجود اتفاق بين الإدارة والتدقيق الداخلي لتوفير نسخ من تقارير التدقيق الداخلي للمدقق الخارجي، حيث حصلت هذه العبارة على أعلى وزن نسبي (85.60%)، وذلك يعكس التزام الإدارة ولجنة التدقيق المنبثقة عنها بإيجاد قنوات اتصال وتواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ويأتي ذلك منسجما مع تعليمات دليل القواعد والممارسات الفضلى لحكومة الشركات في فلسطين. في حين حصلت الفقرة رقم (42)- والتي تشير إلي مناقشة المدقق الخارجي لنتائج تقييماته لعمل التدقيق الداخلي الذي ينوي الاعتماد عليه- على أقل وزن نسبي (71.20%) وقد يعود ذلك لعدم وجود إلزام للمدقق الخارجي لرفع تقارير بالخصوص.

### ملخص النتائج

وفقا لاختبار فرضيات الدراسة يمكن تلخيص ما توصلت إليه هذه الدراسة بالنتائج الرئيسية التالية:

- 1- توافر معايير الاستقلالية، والكفاءة، وأداء العمل، ومجال العمل للمدقق الداخلي من العوامل الرئيسية الهامة المؤثرة في زيادة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في بيئة الأعمال الفلسطينية في قطاع غزة . وبالرغم من ذلك فإن هناك تباين نسبي بالنسبة للأهمية النسبية لتأثير المعايير الأربعة المذكورة آنفا على درجة الاعتمادية حيث جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية الاستقلالية ويليها الكفاءة ثم أداء العمل ثم مجال العمل.
- 2- تتسم العلاقة التعاونية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية في قطاع غزة بمستوي متوسط حسب مقياس أداة الدراسة.
- 3- تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية في قطاع غزة بمستوي متوسط من التواصل و الاتصال حسب مقياس أداة الدراسة.

## توصيات الدراسة

- بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يوصي بالتالي :
1. ضرورة تعزيز الاستقلال الظاهري والحقيقي لوظيفة التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال الفلسطينية ولذلك لما أظهرته الدراسة الحالية والعديد من الدراسات السابقة باعتبار معيار الاستقلالية للمدقق الداخلي من أهم العوامل المؤثرة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.
  2. العمل على أن تتبنى هيئة سوق الأوراق المالية الفلسطينية تكوين جسم منبثق عنها لمتابعة وتقييم أداء التدقيق الخارجي على غرار مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة العامة (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية، مع إلزامهم برفع تقارير حول شوائب العلاقة ومستويات التعاون والتنسيق مع التدقيق الداخلي ومتابعة توصياته مع الشركة محل التدقيق.
  3. ينبغي إعداد ميثاق عمل يعتبر مرجعا للسلوك المهني للمدقق الداخلي تحدد فيه ضوابط ومحددات العلاقة مع المدقق الخارجي وإجراءات التعاون والتواصل بينهم .
  4. ضرورة عقد ندوات ومؤتمرات وبرامج تدريبية من قبل جهات الرقابة والإشراف على مهنة تدقيق الحسابات مثل مجلس مهنة تدقيق الحسابات، وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، وجمعية مدقي الحسابات الفلسطينية، وهيئة سوق الأوراق المالية لتوضيح وتوعية كل من المدققين الداخليين والخارجيين بطبيعة العلاقة ومجالات التعاون والتنسيق واليات التواصل والاتصال المثلى بينهم، بما يتناغم مع دليل الحاكمية المؤسسية وفي ضوء معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الداخلي .
  5. يعد البحث في عموميه بمثابة دعوة فكرية مفتوحة بضرورة إجراء المزيد من البحوث العلمية والتطبيقية في مجال دراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بجوانبها المختلفة من خلال الوقوف على آراء كافة الجهات ذات العلاقة لما لذلك من دور في تحسين جودة عملية التدقيق وزيادة ثقة المستثمرين بالقوائم المالية المدققة.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

- أبو راوي ، أسامة على ميلاد 2011، دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية-مصر، المجلد 25، العدد 4، ص ص 73-14 .
- الأشقر، عمر إبراهيم 2008. تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610:دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير

### العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين

غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية.  
جمعة، احمد حلمي 2010، تأثير التطور في المعايير الدولية للتدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة-مصر، العدد الرابع، ص ص633-661.  
عبد الرحمن، سوزان 1995، تقييم مدى إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 2، ص ص183-201.  
سمرة، ياسر محمد السيد 2011، إطار مقترح لرفع مستوى أداء المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال في الشركات المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية-مصر، مجلد 35، العدد 3، ص ص329-406.  
محسن، محمود عبد السلام 2011، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية.

### ثانيا: المراجع الأجنبية:

- Abbass Dalia A. and Aleqab Mahmoud M. 2013, Internal Auditors Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms, International Business Research; Vol. 6, No.4.PP67-80.
- Adukia Rajkumar S. 2009, Coordination between internal and external auditors, Working paper at <http://taxguru.in/finance/coordination-between-internal-and-external-auditors.html>.
- Al-Twairy, Abdulrahman A.M., John A. Brierley, and David R. Gwilliam 2004, An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector, Managerial Auditing Journal, Vol.19, No.7, PP.929-944.
- Amir and Sonderpandian, J. 2002, Complete Business Statistic, (5ed ), New York: Mcgraw-Hill.
- Atanasiu Pop, Cristina Boța-Avram, and Florin Boța-Avram 2005, The Relationship Between Internal And External Audit, University of Cluj-Napoca JEL Codes: M42, PP5-9.
- Brown, P.R.1983, Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions, Journal of Accounting Research, Vol. 21, No. 2, PP. 444-455.
- Cohen, J., L. M. Gaynor, G. Krishnamoorthy, and A. M. Wright 2007, Auditor communication with the audit committee and the board of directors: Policy recommendations and opportunities for future research, Accounting Horizons (June): PP165-187.
- David A. Wood 2004, Increasing Value Through Internal And External Auditor Coordination, Prepared for the IIA Research Foundation March .
- Davidson, Bruce I. Naman K. Desai, and Gregory J. Gerard 2013, The Effect of Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the

- External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function, Journal of Information Systems, Vol.27, No.1, PP.41-59.
- Elder Randal J., Mark S. Beasley, and Alvin A. Arens 2010, Auditing And Assurance Services- An Integrated Approach, Thirteenth Edition, Pearson prentice Hall, United States of America.
- Fowzia Rehana 2010, Co-operation between Internal and External Auditors: A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh, World Journal of Management, Vol. 2, No.2, PP.22 – 35.
- Gray Joy and Hunton James E. 2011, External Auditors' Reliance on the Internal Audit Function: The Role of Second-Order Belief Attribution, Working Paper at Bentley University.
- institute Internal Auditor 1980,stander for professional practice of internal audit Altamonte.
- Messier ,William F.2008, Discussion of Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision, Contemporary Accounting Research, Vol.25, No.1, PP. 215–218.
- Munro Lois and Stewart Jenny 2009, External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities, JEL Classification: M42.
- Pilcher Robyn, David Gilchrist, and Inderpal Singh 2011,The Relationship Between Internal And External Audit In Public Sector- A Case Study, Paper submitted to the AFAANZ Conference, Darwin, Australia.
- Schneider, A. 1984,Modeling external auditors' evaluation of internal auditing,Journal of Accounting Research, Vol.22, No. 2, PP. 657-678.
- Singh Harjinder and Newby Rick 2010, Internal audit and audit fees: further evidence, Managerial Auditing Journal, Vol. 25 No. 4, PP. 309-327.
- Golen Steven 2008, Communication Barriers between Internal and External Auditors, ABEA Journal, Vol. 27, No.12, PP. 35-36.
- Suwaidean Mishiel and Qasim Amer 2010, External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees An empirical investigation, Managerial Auditing Journal, Vol. 25, No. 6, PP. 509-525 .
- Vikram Desai, Robin W. Roberts, and Rajendra Srivastava 2010, An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions , Contemporary Accounting Research, Vol.27, No.2,PP.346-402.