

أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي  
-دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-

## Impact of external auditor efficiency on audit quality improvement by relating on internal audit work -A field study from the point of view of Account Governors and accountant experts

شدري معمر سعاد<sup>1</sup>، رشام كهينة<sup>2</sup>

Chedri Maamar Souad<sup>1</sup>, Recham Kahina<sup>2</sup>

<sup>1</sup>جامعة البويرة (الجزائر)، s.chedrimaamar@univ-bouira.dz

<sup>2</sup>جامعة البويرة (الجزائر)، k.recham@univ-bouira.dz

تاريخ الاستلام: 2021/09/01 تاريخ القبول: 2021/11/19 تاريخ النشر: 2022/01/01

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، من خلال التطرق لمحددات كفاءة المدقق الخارجي، وشروط الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي لتحسين جودة التدقيق كاستقلالية وموضوعية وكفاءة وجودة عمل التدقيق الداخلي، وذلك من خلال إعداد استبانة مكونة من جزأين كأداة لجمع البيانات من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، بالاعتماد على برنامج *SPSS.V25* للتحليل الإحصائي للبيانات. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمحددات كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، حيث يوجد إدراك لعينة الدراسة بضرورة توفر كل من موضوعية واستقلالية وكفاءة وجودة عمل التدقيق الداخلي في قرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي.

كلمات مفتاحية: كفاءة، مدقق خارجي، تدقيق داخلي، جودة التدقيق، استقلالية، موضوعية

تصنيفات JEL : M42

### Abstract:

This study leads to the identification of the impact of the external auditor efficiency on improving the quality of the audit by adopting internal audit work, and by addressing the determinants of the external auditor

<sup>1</sup> المؤلف المرسل: شدري معمر سعاد، الإيميل: s.chedrimaamar@univ-bouira.dz

efficiency and the conditions to benefit from the internal audit work to improve its quality as: the independency, the objectivity and the efficiency of the external investigation, and by benefiting when use the internal audit work efficiency.

Through the elaboration of a two-post questionnaire. As a data collection tool from the point of view of accounting governors and expert accountants drawing on a statistical data analysis program SPSS V25. This study found that there was a statically significant effect at the level of ( $\alpha \leq 0.05$ ) Thus, there is recognition in the study's sample on internal audit business.

**Keywords:** Efficiency, external auditor, internal audit, audit efficiency, autonomy, objectivity

**JEL Classification Codes:** M42

## 1. مقدمة:

مع إفلاس العديد من المؤسسات الأمريكية في بداية الألفية الثالثة أهمها شركة (World Com) وشركة (INRON) نتيجة تواطؤ أكبر شركات التدقيق (ARTHAR INDERSON) مع تلك المؤسسات بإصدارهم لتقارير ايجابية لجذب المستثمرين، بدأ الشك حول جودة التدقيق وكفاءة المدققين الخارجيين في اكتشاف التظليل في القوائم المالية واتهامهم بعدم الالتزام بالسلوك الأخلاقي، خاصة وأن دور التدقيق الخارجي هو دور رقابي على أنشطة المؤسسة وحمائي للملاك يساعد على ضمان فعالية وكفاءة الأداء في المؤسسة، وذلك بإضفاء المصدقية والموثوقية للمعلومات المالية والتقرير عنها، حيث بدأت فجوة التوقعات تزداد بين المدققين والمجتمع المالي الذي يتوقع من المدقق الخارجي تقديم تأكيد معقول حول مدى مصداقية وموثوقية المعلومات المالية، ويتم ذلك بتحسين جودة التدقيق التي تتطلب ضمان كفاءة وموضوعية المدقق الخارجي من جهة ومن جهة ثانية شروط اعتماده على أعمال التدقيق الداخلي وارتفاعه منها، حيث ستحاول هذه الدراسة عرضها من وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

**1.1 الإشكالية:** بناء لما تم الاشارة إليه تتبلور معالم هذه الإشكالية فيما يلي: ما هو أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي؟

**2.1 الفرضية الرئيسية:** كإجابة أولية تسعى الباحثتان إلى اختبار الفرضية التالية

- لكفاءة المدقق الخارجي أثر إيجابي في تحسين جودة التدقيق عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي.

**3.1 الفرضيات الفرعية:** لمعرفة مدى صحة الفرضية الرئيسية تم تقسيمها إلى الفرضيتين التاليتين:

-**الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لاستقلالية التدقيق الداخلي كآلية لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق.

-**الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لكفاءة التدقيق الداخلي كآلية لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق .

**4.1 أهداف الدراسة:** تتلخص أهداف الدراسة في النقاط الآتية:

- إظهار محددات كفاءة المدقق الخارجي كشخص قائم على مهمة التدقيق لتحسين جودة التدقيق؛
- تبيان أهمية الشك المهني في توجيه سلوك المدقق الخارجي نحو الحذر واليقظة عند القيام بمهمة التدقيق لتقديم تأكيد معقول عن موثوقية ومصداقية التقارير المالية؛
- تحديد شروط استعمال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي بغرض تحسين جودة التدقيق؛
- إظهار دور كفاءة واستقلالية التدقيق الداخلي في قرار الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي لتحسين جودة التدقيق.

**5.1 الدراسات السابقة:** من بين الدراسات السابقة التي تخص متغيرات الدراسة نذكر ما يلي:

-دراسة (josiah mary and others, audit quality and auditor's independence, 2020): هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر الاستقلالية على جودة التدقيق بأخذ عينة من المدققين الداخليين والخارجيين باستخدام تقنية تقدير نمذجة المعادلة الهيكلية (SEM) ، وقد توصلت إلى أن النزاهة تساعد المدقق على الالتزام بالمعايير الأخلاقية، وبالتالي كلما زادت نزاهة وموضوعية المدقق كلما زادت جودة التدقيق.

-دراسة (Siti Rodziah Ahmad and others, Determinants of Auditors' Work Performance, 2019): هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر كل من المهارة والسلوك والمعرفة على أداء

عمل المدققين، وتوصلت إلى أن المهارة والسلوك والمعرفة تؤثر إيجابيا في تحسين جودة التدقيق لذا يجب عليهم تحديث معارفهم لتحسين أدائهم؛

-دراسة (Mishiel Suwaidan, Amer Qasim, External auditors' reliance on internal

auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation, 2010): هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، وكذا الاعتماد على نصح أتعاب التدقيق الداخلي والخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين الأردنيين، وقد توصلت إلى أن موضوعية وكفاءة وأداء عمل المدققين الداخليين ووجود لجنة للتدقيق الداخلي عوامل تؤثر على قرار الاعتماد على المدقق الداخلي من جهة، ومن جهة ثانية فإن هذه العوامل تساهم في تفسير أتعاب التدقيق؛

ما يلاحظ من الدراسات السابقة أنها ركزت على أثر الاستقلالية والسلوك والمهارة على جودة التدقيق وتوصلت إلى أنها كلها تساهم في تحسين جودة التدقيق، وكذا دراسة العوامل المؤثرة على قرار استعمال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي، وقد توصلت إلى أن موضوعية وكفاءة ووجود لجنة للتدقيق تساهم في اتخاذ قرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، بينما من خلال هاته الدراسة سنحاول تحديد وتحليل محددات كفاءة المدقق الخارجي كشخص قائم على مهمة التدقيق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها لتحسين جودة التدقيق، وكذا تبيان دور العناية المهنية اللازمة والسلوك الأخلاقي في دعم كفاءة المدقق الخارجي، وكذا الالتزام بالمعيار الجزائري للتدقيق 610 مع تحديد شروط استخدام أعمال التدقيق الداخلي من استقلالية وكفاءة وموضوعية وجودة الأداء... الخ في تحسين جودة التدقيق ككل.

**6.1 منهجية الدراسة:** من أجل الامام بجوانب هذه الدراية اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالاعتماد على الاستبيان وتحليل نتائجه لاختبار مدى صحة الفرضيات والوصول إلى نتائج.

## 2. كفاءة المدقق الخارجي وتحسين جودة التدقيق: رؤية نظرية

يمثل المدقق الخارجي الطرف الثالث الذي يعمل على حماية حقوق المساهمين والرقابة على أنشطة المؤسسة، لذا يجب أن يتميز القائم بعملية التدقيق بمجموعة من الخصائص التي تعزز كفاءته، وهنا يتم التساؤل: ما هي محددات كفاءة المدقق الخارجي؟ وهل هي كافية لتحسين جودة التدقيق؟.

## 1.2 محددات كفاءة المدقق الخارجي:

تحدد معايير التدقيق المتعارف عليها **GAAS** كفاءة المدقق، وتلخص هذه المعايير فيما يلي:

### 1.1.2 المعايير العامة (الشخصية):

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للمدقق وخبرته التي تسمح له بمزاولة المهنة وهي:

✓ **تأهيل المدقق الخارجي:** ويشترط حصول المدقق على مؤهل علمي وقدر كاف من التدريب والخبرة المهنية حتى يتمكن من انجاز عمله بكفاءة ( الشحنة ، 2015، صفحة 121)، فقد توصلت دراسة ( Siti Rodziah & and others, 2019, p. 236) إلى أن جودة التدقيق ترتبط بقدرة المدقق الخارجي على تحمل مسؤولية أداء عمله، والتي ترتبط بالكفاءة الذاتية والتطوير المهني وذلك بتحديد المهارات والمعرفة المهنية في عصر الرقمنة؛

✓ **استقلالية المدقق الخارجي:** الهدف العام للاستقلالية هو ضمان مصداقية وموثوقية التقارير المالية وتحسين كفاءة سوق رأسمال ( Nzewi & Ifeanyi , 2020, p. 26)، فاستقلالية المدقق ترتبط بعمله بنزاهة وموضوعية، فحسب دراسة ( Alfa Tahir, Bukar, & Wazi, 2019, p. 559) فإن موضوعية ونزاهة المدقق هي عوامل مهمة لضمان استقلاليه، نظرا لكون القوانين وحدها لا تضمن الامتثال الأخلاقي فالثقافة الأخلاقية هي التي تعزز موضوعية ونزاهة المدقق، وحسب دراسة ( Duc & and others, 2019, p. 11) فإن زيادة استقلالية المدققين تساهم في تحسين جودة التدقيق، ولذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لاستقلاليتهم؛

✓ **بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني:** وهو الزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، وذلك بالحصول على الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة (أحمد فايد ، 2015، صفحة 25)، فوفقا لدراسة (Thanh & and others, 2020, pp. 843-844) فإن الشك المهني هو أحد العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، فالالتزام المدقق بالحذر والشمولية واليقظة عند جمع المعلومات المتعلقة بأدلة التدقيق يمثل التزام المدقق بالشك المهني، وحسب دراسة (Ardelean , 2013, p. 60) فإن المجتمع المالي يتوقع سلوكا أخلاقيا ثابتا من المدققين كونهم يربطون السلوك الأخلاقي بالمهنة فالالتزام بالسلوك الأخلاقي للمدقق يرفع من جودة التدقيق.

### 1.1.2 معايير العمل الميداني:

وفقا لدراسة (Youna & Aza Azlina, 2019, p. 05) فإن الرقابة الفعالة هي مقياس لنجاح الأعمال وآلية لتسهيل مهمة المدقق في جمع أدلة الاثبات وتكوين رأيه، فكلما كان هناك تفويض واضح للمسؤوليات وفصل بين المهام كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال، وبالتالي تزداد جودة التدقيق وتزداد بذلك كفاءة المدقق في تقديم خدمات التأكيد، وتوصلت دراسة (Al Sawalqa & Qtish, 2012, p. 135) إلى أن مكونات نظام الرقابة الداخلية لا تساهم كلها في تحسين جودة التدقيق ورفع كفاءة المدقق، بينما تقييم المخاطر يساهم بشكل كبير في إعداد برنامج تدقيق فعال عكس كل من بيئة وأنشطة الرقابة، لذا فتطبيق نظام رقابة فعال مبني على تقييم المخاطر يساهم في تحسين جودة التدقيق.

### 3.1.2 معايير إعداد التقرير

فقد توصل (Zakari, 2013, p. 104) إلى أن جودة رأي المدقق تتأثر بنوع أدلة التدقيق، وذلك راجع إلى نقص الثقة في المصادر الرسمية التي تتطلب المزيد من الفحص، فكلما زادت كفاية وموثوقية أدلة الإثبات كلما زادت جودة تقرير المدقق، فالأدلة المادية والوثائقية أكثر موثوقية من الأنواع الأخرى كالأدلة الشفوية.

### 2.2 استعمال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي هو وظيفة داخل المؤسسة تقوم على تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفحص إدارة مخاطر المؤسسة وحوكمتها، وتقوم هذه الوظيفة بتقييم أعمال المؤسسة وتقديم إرشادات للإدارة العليا، هنا يمكننا الانطلاق من التساؤل التالي: بما أن التدقيق الداخلي وظيفة في المؤسسة هل يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على نتائج أعماله لضمان جودة عملية التدقيق؟ وهل هناك شروط خاصة لذلك؟

### 1.2.2 المعيار الجزائري للتدقيق 610:

أصدر المشرع الجزائري ممثلا في المجلس الوطني للمحاسبة المعيار الجزائري للتدقيق 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين ضمن الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث يظهر هذا المعيار شروط انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي في حالة ما إذا اتضح له أنه ذو دلالة للقيام بمهمته وذلك من خلال تقييم: (المعيار الجزائري للتدقيق 610، 2017، الصفحات 03-04)

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه، وتبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة؛
- احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية)؛
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين وخبرة...الخ)؛
- عدم وجود للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة، وتفاعل الإدارة مع توصيات التدقيق الداخلي.

## 2.2.2 محددات استعمال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي

لا يستعمل المدقق الخارجي أعمال التدقيق الداخلي إلا إذا توفرت مجموعة من الشروط أهمها:

### 1.2.2.2 كفاءة المدقق الداخلي:

وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المهارات اللازمة لتنفيذ مسؤولياتهم المهنية بفعالية، وتمتعهم بالمعرفة الكافية التي تمكنهم من اكتشاف مخاطر الاحتيال، وكذا مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بما مع توخي العناية المهنية اللازمة (المعيار الدولي للتدقيق الداخلي 1200، 2017، صفحة 07)، فقد توصلت دراسة (Savčuk, 2007, pp. 283-284) إلى أن التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية الداخلية يساعد على ضمان كفاءته، كون أن هذه المعايير تحدد أربع مجالات لتنفيذ التدقيق الداخلي: وهي التبعية والتأهيل واستراتيجية التدقيق الداخلي وتقدير الكفاءة، وهذه الأخيرة تتطلب أن يكون التدقيق الداخلي خاضع للجنة المراجعة المستقلة مع توظيف مدققين داخليين لديهم أعلى المؤهلات المهنية، وحسب دراسة (Fourie & and others, 2013, p. 83) فإن امتلاك مدراء التدقيق الداخلي لمهارات عامة كمهارة الاتصال والتفاوض والقيادة أكثر أهمية من المهارات السلوكية والفنية التي أشار إليها معهد المدققين الداخلي، فهذه المهارات تحقق متطلبات الكفاءة لإدارة موظفي التدقيق الداخلي ومهامهم.

### 2.2.2.2 استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي:

استقلالية المدقق الداخلي هي عدم التأثير على أداء وعمل وأراء المدققين الداخليين، فمن أجل تحقيق الدرجة اللازمة من الاستقلالية وتنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي بفعالية يحق لرئيس التدقيق

الداخلي الإبلاغ عن نتائج عمله، ويجب عليه تقديم تقاريره إلى أعلى مستويات الإدارة حتى تكون له السلطة الكافية للوفاء بمسؤولياته (DINH, PHAM, & NGUYEN, 2021, p. 173).

ووفقاً لدراسة (Dawuda, Aninanya, & Erasm, 2015, p. 43) فإن قسم التدقيق الداخلي لا يتمتع بالموارد الكافية للقيام بمهامه باستقلالية، ما يجعل البحث عن الأدلة مهمة صعبة للمدققين الداخليين نتيجة غياب ميثاق التدقيق الداخلي ما يؤدي إلى ضعف في الاستقلال التنظيمي للمدققين الداخليين، لذا يجب تفعيل لجان التدقيق لتعزيز الحوكمة، وفي هذا الاتجاه تؤكد دراسة (Đorđević & Đukić, 2017, p. 140) بأنه لتحسين نظام حوكمة الشركات لا بد من تمتع المدققين الداخليين بالاستقلالية والموضوعية في تحديد نطاق عملهم، ويجب على معهد المدققين الداخليين تقديم الدعم الكاف لتفعيل معايير التدقيق الدولية واحترامها.

### 3.2.2 تكامل التدقيق الداخلي والخارجي لضمان جودة التدقيق

يقسم التدقيق وفقاً للقائم به إلى تدقيق داخلي وخارجي، فيعرف التدقيق الداخلي وفقاً لمعهد المدققين الداخليين بأنه: "نشاط تأمين واستشارة مستقلة يهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة، ويساعدها على تحقيق أهدافها مما يحسن من فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة". (Satka, 2017, p. 332)، فحين يعرف التدقيق الخارجي بأنه: "فحص يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة أو المنشأة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقل بهدف الإلقاء برأي في محاييد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية". (مزيد رفاعه، 2017، صفحة 15)

ويعتمد تكامل التدقيق الخارجي والداخلي على جودة هذا الأخير، حيث يتم قياس جودة التدقيق الداخلي باستخدام مقياس مركب لجودة التدقيق الداخلي كما يلي: (Sari, Ghozali, & Achmad, 2017, p. 160)

- ✓ **قياس جودة الكفاءة والعناية المهنية الواجبة:** يشمل قياس الكفاءة والعناية المهنية اللازمة خمسة عناصر هي: الخلفية التعليمية، المؤهلات العلمية، التطوير المهني المستمر، خبرة المدقق الداخلي في مجال التدقيق، والمعرفة ببرامج التدقيق بمساعدة الكمبيوتر؛
- ✓ **قياس جودة استقلالية المدقق الداخلي:** قياس استقلالية المدقق الداخلي يشمل ستة عناصر هي: تواتر حضور اجتماعات المجلس، القدرة على تقييم المعلومات الضرورية، عدم المشاركة في

وظائف أخرى غير التدقيق، عدم المشاركة في تصميم إجراءات التدقيق الداخلي، تقديم التقارير إلى لجنة التدقيق، امتلاك سلطة تعيين أو عزل رئيس التدقيق الداخلي كسلطة الرقابة الداخلية؛ ✓ **قياس جودة أداء العمل للمدقق الداخلي**: ويتم قياس جودة أداء العمل من عدة عناصر أهمها: تقرير التدقيق الداخلي، استجابة الإدارة لتقارير التدقيق الداخلي، النسبة المئوية للوقت الذي يستخدمه التدقيق الداخلي في تقييم المخاطر والرقابة والحوكمة لقياس ضمان الجودة. فقد توصلت دراسة (Suwaidan & Qasim, 2010) إلى أن وجود لجنة التدقيق واستقلالية المدقق الداخلي تعتبر مهمة في التأثير على قرار المدقق الخارجي للاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، كما أن كفاءة المدقق كافية لأخذ المدقق الخارجي قرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي.

### 3. الدراسة الميدانية

في الجانب الميداني من الدراسة تم الاعتماد على جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان.

#### 1.3 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تم تصميم الاستبيان ومعالجته الإحصائية بواسطة SPSS.V25

##### 1.1.3 مجتمع وعينة الدراسة:

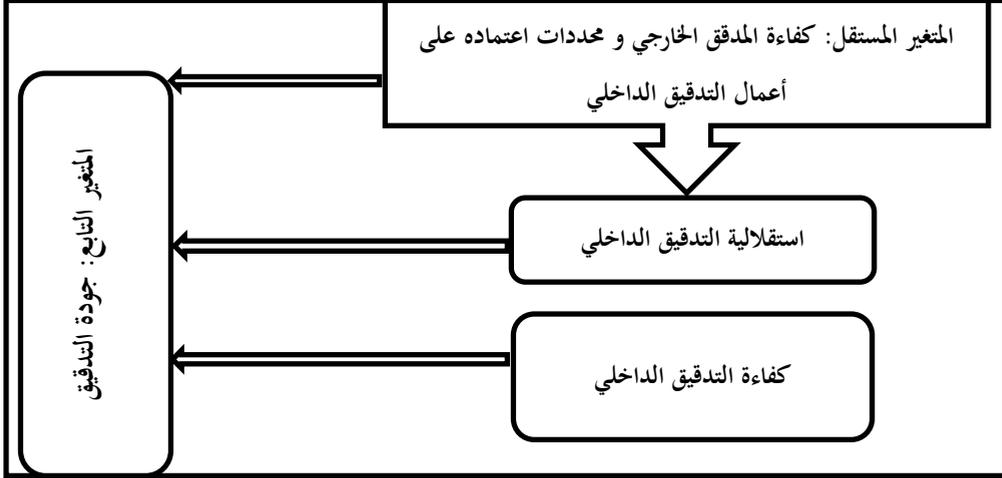
يتكون مجتمع الدراسة الميدانية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولايات البويرة وبومرداس والجزائر العاصمة، ومعالجة موضوع كفاءة المدقق الخارجي التي تتطلب الخبرة المهنية ارتأينا اختيار المكاتب التي لديها خبرة تفوق الخمس سنوات، ونظرا لتعذر الحصول على بيانات دقيقة تشمل الشرط السابق ذكره تم اختيارهم بطريقة عشوائية بالبحث في شبكة الأنترنت ومن ثم التواصل معهم بالانتقال إلى مكاتبتهم حيث تم توزيع 55 استمارة استرجعت كلها، وبعد فحص الاستبيانات تم استبعاد 3 استمارات لم تستوفي شروط الإجابة على الاستبيان، حيث قدرت الاستبيانات الخاضعة للدراسة بـ 52 استبانة أي ما يعادل 94.55% من عينة الدراسة، وهي نسبة كافية لإجراء التحليل الإحصائي.

##### 2.1.3 نموذج الدراسة:

يتكون نموذج الدراسة من المتغير المستقل: **محددات كفاءة المدقق الخارجي ومحددات اعتماده على أعمال التدقيق الداخلي** ببعدين هما: البعد الأول: استقلالية التدقيق الداخلي، والبعد الثاني: كفاءة التدقيق الداخلي، والمتغير التابع: **جودة التدقيق**، فهذا النموذج يوضح العلاقة بين المتغيرين المستقل

والتابع وذلك بإظهار كيفية مساهمة كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي وفق شرطي: استقلالية التدقيق الداخلي وكفاءة التدقيق الداخلي.

الشكل رقم 1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثان

### 3.1.3 الأدوات الاحصائية المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.V25)، كما تم الاستعانة بمجموعة من الأساليب الاحصائية سواء لوصف متغيرات الدراسة أو لتحليلها، وتمثل هذه الأدوات في كل من: معامل الثبات الفياكرونباخ لإظهار ثبات وصدق الدراسة وكذلك معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد مدى انحراف استجابات مفردات الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة عن متوسطها الحسابي، أما فيما يتعلق بالانحدار الخطي البسيط يوضح لنا أثر المتغير المستقل على المتغير التابع لاختبار فرضيات الدراسة.

### 4.1.3 قياس صدق وثبات أداة الدراسة:

لقياس مدى صدق وثبات أداة الاستبيان اعتمدنا على حساب كل من معامل الثبات

**Cronbach's Alpha** ومعامل الصدق وفق ما يظهره الجدول 1:

الجدول 1: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

أبعاد ومحاور الاستبانة	عدد الفقرات	معامل الثبات ( $\alpha$ )	معامل الصدق $\sqrt{\alpha}$
المحور الأول	13	0.533	0.73
المحور الثاني	11	0.783	0.885
الاستبانة ككل	24	0.779	0.883

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

يتضح من خلال نتائج الجدول أنه بالنسبة للمحور الأول قد بلغ معامل الثبات قيمة (0,533) أي بنسبة 53.5% ومعامل الصدق قدر ب(0.73) أي 73%، وبالنسبة للمتغير التابع الممثل في المحور الثاني بلغ معامل الثبات قيمة (0,783) أي بنسبة 78.3% بينما قدر معامل الصدق ب(0.885) أي 88.5%، أما فيما يخص الاستبانة ككل قدر معامل الثبات ب (0.779) أي بنسبة 77.9% ومعامل الصدق قدر ب(0.883) أي 88.3%، وهما أكبر من (0.6) ما يؤكد أن الاستبيان بجميع محاوره يتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق.

### 5.1.3 التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

لتحديد ما إذا كانت اجابات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أو أي نوع من التوزيعات الأخرى قمنا باختبار Tests of Normality، والجدول 2: يبين لنا نتائج اختبار Tests of Normality.

الجدول 2: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Tests of Normality

نوع التوزيع	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			اختبار نوع التوزيع الطبيعي
	القيمة	ن	القيمة	
طبيعي	0.099	52	0.112	المحور الأول
طبيعي	0.071	52	0.117	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

إن نتائج الجدول تظهر لنا قيمة مستوى المعنوية sig للمحور الأول تقدر ب0.099 وللمحور الثاني تقدر ب 0,071 وهما أكبر من 0,05، معنى ذلك أن محوري الدراسة بعبارتهما يتبعان التوزيع الطبيعي ما يمكننا من استخدام الأدوات الإحصائية في تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة.

### 2.3 نتائج التحليل الإحصائي للمحورين الأول والثاني:

لتحليل نتائج التحليل الإحصائي للمحورين اعتمدنا على الوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما تم إعطاء مقاييس للمتوسط الحسابي وفق ما يظهره الملحق 1، ونتائج التحليل الإحصائي يظهرها الملحقين 2 و3، فوفقاً للملحق 2 فإن الوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الأول: **محددات كفاءة المدقق الخارجي** بلغ (4.12) ما يدل على أنه حقق مستوى موافقة بدرجة استجابة مرتفعة، وهو ما يؤكد على اتفاق تام بين أفراد العينة أن محدّدات كفاءة المدقق الخارجي تتمثل في كل تأهيل المدقق والالتزام المهني له بانحراف معياري (0.82) وهي أقل من الواحد ما يدل على عدم تشتت إجابات أفراد العينة.

وفيما يخص الملحق 3 فإن الوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني: "تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي" قدر ب (3.66) مما يدل على أنه حقق مستوى موافقة بدرجة استجابة مرتفعة، ما يدل على اتفاق أفراد العينة على أهمية استخدام المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق شرط توفر كل من استقلالية وكفاءة التدقيق الداخلي بانحراف معياري (0.99) ما يدل على عدم تشتت إجابات أفراد العينة.

### 3.3 اختبار فرضيات الدراسة وتفسير نتائجها:

قمنا باختبار صحة الفرضية الرئيسية والفرضيتين الفرعيتين عند مستوى الدلالة 0.05، والجدول التالي يوضح نتائج تحليل الانحدار للفرضيات

الجدول 3: نتائج تحليل الانحدار للفرضيات

Coefficients				Récapitulatif des modèles		ANOVA		اختبار الفرضيات
Sig	T	B		R <sup>2</sup>	R	Sig	F	
0.027	0.719	6.636	B <sub>0</sub>	0.212	0.460 <sup>a</sup>	0.001 <sup>b</sup>	13.432	الفرضية الرئيسية (H)
0.001	3.665	0.628	B <sub>1</sub>					
0.033	0.594	3.170	B <sub>0</sub>	0.131	0.362 <sup>a</sup>	0.008 <sup>b</sup>	7.558	الفرضية الفرعية الأولى (H <sub>1</sub> )
0.008	2.749	0.272	B <sub>1</sub>					
0.030	0.680	3.466	B <sub>0</sub>	0.221	0.470 <sup>a</sup>	0.000 <sup>b</sup>	14.164	الفرضية الفرعية الثانية (H <sub>2</sub> )
0.000	3.764	0.356	B <sub>1</sub>					

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

### 1.3.3 اختبار الفرضية الرئيسية:

بلغت قيمة معامل الارتباط  $R=0.460^a$  وهي دالة إحصائياً أي وجود ارتباط طردي متوسط بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وقيمة F المحسوبة ( $F_{cal}= 13.432$ ) ومستوى المعنوية  $SIG= 0.001^b$  أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا دليل على وجود علاقة ارتباط دالة احصائياً بين المتغيرين، كما أن قيمة معامل التحديد  $R^2= 0.212$  أي أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي تساهم بـ 21.2% في تحسين جودة التدقيق الأمر الذي يفسر بمساهمة المتغير المستقل بـ 21.2% من التباين الحاصل جودة التدقيق، والباقي 78.8% يعود لعوامل أخرى، وعليه نقبل الفرضية الرئيسية (H).

وفيما يخص معنوية معامل الانحدار للمتغير المستقل بلغت  $B_1= 0.628$  وهي قيمة دالة احصائياً كما بلغت  $T_{cal}=3.665$  و ( $sig=0.001$ ) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يؤكد أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الداخلي معنوي وموجب.

واقصدياً يفسر ذلك بكون أن كفاءة المدقق الخارجي سواء من حيث تأهيله أو التزامه المهني تؤثر إيجاباً على رأيه النهائي، وذلك نتيجة التزامه بأخلاقيات المهنة وبذله للعناية المهنية اللازمة ما يساعده على جمع أدلة الإثبات المعقولة والمدعمة لرأيه النهائي، ومن بين ذلك اعتماده على أعمال التدقيق الداخلي باعتباره ذو دلالة شرط تحديد مدى ملائمته لاحتياجات التدقيق، سواء في مجال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية أو تخطيط عملية التدقيق ووضع البرنامج، أو حتى استفادته من تقرير التدقيق الداخلي الذي يقدم نصائح وارشادات للإدارة العليا وكل ذلك يساهم في تحسين جودة التدقيق.

### 2.3.3 اختبار الفرضية الفرعية الأولى :

بلغت قيمة معامل الارتباط  $R=0.362^a$  وهي دالة إحصائياً أي وجود ارتباط طردي متوسط بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وقيمة F المحسوبة ( $F_{cal}= 7.558$ ) ومستوى المعنوية  $SIG= 0.008^b$  أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا دليل على وجود علاقة ارتباط دالة احصائياً بين المتغيرين، كما أن تظهر قيمة معامل التحديد  $R^2= 0.131$  أي أن استقلالية التدقيق الداخلي كآلية لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي تساهم بما قيمته 13.1% في تحسين جودة التدقيق، الأمر الذي يفسر بمساهمة المتغير المستقل بـ 13.1% من التباين الحاصل جودة التدقيق، والباقي 86.9% يعود لعوامل أخرى لم تشملها الدراسة وكذا إلى التشتت، وعليه نقبل الفرضية الفرعية الأولى ( $H_1$ )

وفيما يخص معنوية معامل الانحدار للمتغير المستقل بلغت  $B_1 = 0.272$  وهي قيمة دالة احصائيا كما بلغت  $T_{cal} = 2.749$  و  $(sig=0.008)$  وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يؤكد أن استقلالية التدقيق الداخلي تساهم في زيادة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي لتحسين جودة التدقيق معنوي وموجب.

واقصديا يفسر ذلك بكون أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق له علاقة طردية مع استقلالية المدقق الداخلي، فكلما زادت استقلالية التدقيق الداخلي كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على أعماله وكلما مثل امتدادا لإجراءات التدقيق الخارجي أي وجود تكامل بينهما والعكس صحيح، فاستقلالية التدقيق الداخلي تظهر من خلال نزاهة وموضوعية المدقق الداخلي عند التخطيط لأعمال التدقيق الداخلي.

### 3.3.3 اختبار الفرضية الفرعية الثانية :

بلغت قيمة معامل الارتباط  $R=0.470^a$  وهي دالة إحصائيا أي وجود ارتباط طردي متوسط بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وقيمة F المحسوبة  $(F_{cal}= 14.164)$  ومستوى المعنوية  $SIG= 0.000^b$  أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا دليل على وجود علاقة ارتباط دالة احصائيا بين المتغيرين، كما أن تظهر قيمة معامل التحديد  $R^2= 0.221$  أي أن كفاءة التدقيق الداخلي كآلية لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي تساهم بما قيمته 22.1% في تحسين جودة التدقيق، الأمر الذي يفسر بمساهمة المتغير المستقل ب 22.1% من التباين الحاصل جودة التدقيق، والباقي 77.9% يعود لعوامل أخرى لم تشملها الدراسة وكذا إلى التشتت، وعليه نقبل الفرضية الفرعية الثانية  $(H_2)$ .

وفيما يخص معنوية معامل الانحدار للمتغير المستقل بلغت  $B_1 = 0.356$  وهي قيمة دالة احصائيا كما بلغت  $T_{cal} = 3.764$  و  $(sig=0.000)$  وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يؤكد أن كفاءة التدقيق الداخلي تساهم في زيادة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي لتحسين جودة التدقيق معنوي وموجب.

واقصديا يفسر ذلك بكون أن كفاءة التدقيق الداخلي تمثل مقياسا لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتحسين جودة التدقيق، وذلك راجع لكون كفاءة المدققين الداخليين ترتبط بتكوينهم وخبرتهم وطريقة توظيفهم (تبعيتهم للجمعية العامة (الملاك) وليس للمسيرين)، ويظهر ذلك عند

تقديمه للتوصيات حول نظام الرقابة الداخلية وحول مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات يستفيد منها المدقق الخارجي، وكذا تقييمه لسير نظام الحوكمة وشفافية الإدارة .

#### 4. خاتمة:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أنه يمكن للمدقق الخارجي أن يحسن جودة التدقيق بالاعتماد على عمل المدقق الداخلي، فكفاءة المدقق الخارجي لا تتنافى مع استعانته بأعمال التدقيق الداخلي نظرا لقيدي الوقت والتكلفة اللذان يميزان مهمة المدقق الخارجي من جهة، ومن جهة ثانية فإن المدقق الداخلي موظف داخل المؤسسة على عكس المدقق الخارجي الذي له ارتباط قانوني بالمؤسسة لمدة معينة، فالمدققون الخارجيون يعتمدون بشكل كبير على كفاءة واستقلالية وموضوعية وجودة عمل التدقيق الداخلي في اتخاذ قرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، وذلك بدليل تحقيق المحور الثاني (تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي) لدرجة استجابة مرتفعة (3.96) وهو ما يتفق مع دراسة (Suwaidan& Qasim, 2010)

وعلى العموم تتمثل النتائج المتوصل إليها في النقاط التالية:

-تبين النتائج اتفاق أفراد العينة حول ضرورة وجود حدود لاستغلال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي بدرجة استجابة مرتفعة (3.90)، ما يدل على أنه حتى وإن تمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية إلا أنه يجب أن يلائم احتياجات التدقيق الخارجي على يعتمد على أعماله؛

-الالتزام الأخلاقي للمدقق يساهم في تحسين جودة التدقيق، والتي تمثل أهم عناصر تأهيل المراجع بدليل تحقيقها لدرجة استجابة مرتفعة جدا (4.63) بانحراف معياري منخفض جدا (0.49)؛

-التدريب الكافي والمستمر للمدقق الخارجي يرفع من كفاءته ويحسن أدائه كونه يجعله على اطلاع بشكل مستمر على مستجدات المهنة، بدليل تحقيقها لدرجة استجابة مرتفعة (4.60)، وهي ما تتفق مع دراسة (Siti Rodziah & and others, 2019)؛

-تظهر النتائج عن وجود تأثير إيجابي لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي لتحسين جودة التدقيق شرط مراعاة استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي التي حققت درجة استجابة مرتفعة (3.56)، وكذا كفاءة التدقيق الداخلي التي حققت أيضا درجة استجابة مرتفعة (3.76)؛

-وفقا لعينة الدراسة فإن خلية التدقيق لا تتمتع بالاستقلالية الكافية فقد حققت عبارة درجة استقلالية خلية التدقيق استجابة متوسطة (3.17)، ما يدل على أن هناك ضعف في الاستقلال التنظيمي

للمدققين الداخليين من وجهة نظر عينة الدراسة، فهو لا يتمتع بالموارد الكافية التي تضمن استقلالته وهو ما يتفق ما دراسة، (Dawuda, Aninanya, & Erasm, 2015)

كما يمكن تلخيص توصيات الدراسة في النقاط التالية:

- ضرورة التشديد في قوانين توظيف المدققين الداخليين من خلال الاهتمام بالكفاءة والخبرة والمستوى التعليمي العالي لضمان تحسين نتائج التدقيق الداخلي؛

- يجب على المؤسسات تحسين مهارات المدققين الداخليين بتكوينهم وتحسين مستواهم بالتعليم المستمر والاطلاع على المستجدات الحديثة في مجالي المحاسبة والتدقيق؛

- ضرورة تحسين جودة التدقيق بتفعيل دور لجان التدقيق للتأثير الإيجابي على قرار المدقق الخارجي في الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي؛

- ضرورة وضع المشرع الجزائري لميثاق أخلاقيات المهنة سواء بالنسبة للتدقيق الداخلي أو الخارجي لضبط المهنة وتطويرها؛

- يجب على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري 610 عند الاستعانة بأعمال التدقيق الداخلي لتحديد مسؤولياتهم وواجباتهم؛

- ضرورة تأكيد المدقق الخارجي من الاستقلال التنظيمي للمدقق الداخلي وكفاءته وفعالته من جهة ومدى التزام المؤسسة بتوصياته من جهة ثانية قبل اتخاذه لقرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي.

## 5. قائمة المراجع:

1. -al sawalqa f, & qtish a: (2012, july), **internal control and audit program effectiveness: empirical evidence from jordan**, international business research. *international business research*,5(9), retrieved 07/07/2021, from: <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v5n9p128>
2. -alfa tahir f, bukar k., & wazi b: (2019, may), **effect of ethical culture and objectivity on auditor integrity among nigerian auditors**, *journal of emerging technologies and innovative research (jetir)*, 6(5), retrieved 11/07/2021: from <https://www.researchgate.net/publication/333633345>
3. -ardelean a: (2013, october 10 ), **auditors'ethics and their impact on public trust**, *procedia - social and behavioral sciences*, 92. retrieved 07/07/2021

4. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S187704281302768>
5. -dawuda a, aninanya g, & erasm s: (2015), **the organizational independence of internal auditors in ghana: empirical evidence from local government**, *asian journal of economic modelling*, 3(4), retrieved 12/07/2021, from
6. <https://www.researchgate.net/publication/298726848>
7. -dinh t, pham d. & nguyen t: (2021), **factors affecting the internal audit effectiveness of steel enterprises in vietnam**, *journal of asian finance, economics and business*, 08(01). retrieved 05/07/2021, from
8. <https://www.koreascience.or.kr/article/JAKO202100569401294.view?orgid=kodi>
9. -đorđević m., & đukić t: (2017), **independence and objectivity of internal auditors as determinants of their effectiveness**, *economics and organization*, 14(03). retrieved 12/07/2021, from <https://www.semanticscholar.org/paper/independence>
10. -duc l and others, (2019): **enhancing auditors' independence in auditing enterprises in vietnam**, *cogent economics & finance*, 07(01). 11/07/2021, from <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/23322039.2019.1602240>
11. -fourie h and others: (2013), **internal audit competencies: skills requirements for internal audit management in south africa**, *southern african journal of accountability and auditing research*, 15, retrieved 05/07/2021, from
12. [https://www.researchgate.net/publication/351147822\\_](https://www.researchgate.net/publication/351147822_)
13. -nzewi u, & ifeanyi j: (2020, october), **effect of auditor's independence on audit quality: evidence from selected deposit money banks in nigeria**, *himalayan economics and business management*, 01(01). retrieved 12/07/2021, from: [https://himjournals.com/articles/27\\_effect/](https://himjournals.com/articles/27_effect/)
14. -savčuk o: (2007), **internal audit efficiency evaluation principles**, *journal of business economics and management*, 08(04). retrieved 05/07/2021, from <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/16111699.2007.9636180>
15. -suwaidan m, & qasim a: (2010, june), **external auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: an empirical investigation**, *managerial auditing journal*, 25(06). retrieved 06/07/2021, from
16. <https://www.researchgate.net/publication/227429>
17. -sari n, ghazali i, & achmad t: (2017, september), **the effect of internal audit and internal control system on public accountability: the emperical study in indonesia state universities**, *international journal of civil engineering and technology*, 08(09), retrieved 12/07/2021, from:
18. [https://www.researchgate.net/publication/320189/111\\_](https://www.researchgate.net/publication/320189/111_)
19. -satka e (june 2017): **internal and external audit in the function of the management of the trade companies**, *journal of us-china public administration*,

- vol. 14, n°6, usa, retrieved 15/08/2021, from <https://www.researchgate.net/publication/324446057>
20. -siti rodziah a and others; (2019, may), **determinants of auditors' work performance**, *international journal of financial research*, 10(03), retrieved 12/07/2021, from: <https://www.researchgate.net/publication/333214386>
21. -thank h and others: (2020), **research factors affecting professional skepticism and audit quality: evidence in vietnam**, *international journal of innovation, creativity and change*, 13(01). retrieved 11/07/2021, from: <https://www.researchgate.net/publication/341755895>
22. <https://www.researchgate.net/publication/341755895>
23. -youna a, & aza azlina m: ( 2019, november), **essentiality of internal control in audit process**, *international journal of business and applied social science*, 05(11). retrieved 07/07/2021, from <https://www.researchgate.net/publication/337655414>
24. <https://www.researchgate.net/publication/337655414>
25. -zakari m: (2013). **does audit evidence type effects on quality of auditor's opinion?**, *international conference "financial distress: corporate governance and financial reporting issues, 17-18 october , rome, italy*, retrieved 06/07/2021, from: <https://virtusinterpress.org/does-audit-evidence-type-effects.html>
26. - تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المؤسسة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017،
27. -رزق أبو زيد الشحنة: (2015)، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري). دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
28. المجلس الوطني للمحاسبة: (2017)، المعيار الجزائري للتدقيق 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين: ، وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 15 مارس 2017، الجزائر.
29. -معهد المدققين الداخليين: (2017)، المعيار الدولي للتدقيق الداخلي 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة: المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
30. -نور الدين أحمد قايد: (2015)، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن.

الملحق 1: مقياس المتوسط الحسابي

المقاييس	1-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5
الدرجة	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جدا

الملحق 2: الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الدرجة
1	التدريب الكافي للحصول على خبرة مهنية	4.60	0.53	مرتفعة جدا	2
2	الالتزام بأخلاقيات المهنة	4.63	0.49	مرتفعة جدا	1
3	أخذ معرفة عامة عن الشركة محل الفحص	4.04	0.99	مرتفعة	6
4	الفصل بين متطلبات عمله المهنية ومصالحه الخاصة	4.52	0.75	مرتفعة جدا	3
5	التمتع بالاستقلالية الكافية	4.38	0.89	مرتفعة جدا	4
6	الاتفاق المسبق مع الموكل حول مجال الفحص ونطاقه	3.79	1.18	مرتفعة	7
7	تحديد مسؤوليته الخاصة عن عملية الفحص فقط وفق الإجراء القانوني المتفق عليه دون إعداد القوائم المالية	4.19	1.15	مرتفعة	5
	<b>تأهيل المدقق الخارجي</b>	<b>4.31</b>	<b>0.85</b>	مرتفعة جدا	
1	تحديد أتعاب المهنة وفق اتفاق مسبق مع العميل	4.17	1.1	مرتفعة	4
2	إعداد برنامج عمل مهني	4.25	0.62	مرتفعة جدا	3
3	التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية	4.44	0.80	مرتفعة جدا	2
4	تحديد نوع الفحص الذي يتلاءم مع نوع الرقابة المتحصل عليه	3.94	1.04	مرتفعة	5
5	الاعتماد على أدلة الإثبات الداخلية فقط	2.25	1.19	ضعيف	6
6	الحصول على أدلة الإثبات المقتعة	4.48	0.58	مرتفعة جدا	1
	<b>الالتزام المهني للمدقق الخارجي</b>	<b>3.92</b>	<b>0.89</b>	مرتفعة	
	<b>كفاءة المدقق الخارجي</b>	<b>4.115</b>	<b>0.87</b>	مرتفعة	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25

أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي - دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-

الملحق 3: الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

الدرجة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	رقم العبارة
5	متوسطة	1.12	3.17	هناك درجة استقلالية لخلية التدقيق الداخلي	1
4	مرتفعة	1.07	3.40	المدقق الداخلي يتمتع بنزاهة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية	2
1	مرتفعة	0.95	3.90	حدود لاستغلال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي	3
3	مرتفعة	0.96	3.54	ملائمة نتائج التدقيق الداخلي لاحتياجات المدقق الخارجي	4
2	مرتفعة	0.92	3.77	تكامل بين أعمال التدقيق الداخلي والخارجي	5
	<b>مرتفعة</b>	<b>1.00</b>	<b>3.56</b>	<b>استقلالية التدقيق الداخلي</b>	
4	مرتفعة	0.98	3.63	المدقق الداخلي يقدم توصيات حول نظام الرقابة الداخلية يستفيد منها المدقق الخارجي في تحسين جودة عمله	1
5	مرتفعة	0.94	3.54	المدقق الداخلي يقدم تصنيف للمعلومات المالية	2
1	مرتفعة	1.00	4.13	المدقق الداخلي يلتزم بفحص مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات	3
5	مرتفعة	1.02	3.54	المدقق الداخلي يقدم سير لنظام الحوكمة في المؤسسة	4
2	مرتفعة	1.01	3.96	وظيفة التدقيق الداخلي تساعد في تحديد المخاطر الكبرى التي تتعرض لها المؤسسة.	5
3	مرتفعة	0.96	3.77	هناك تواصل مستمر وبكل حرية مع المدقق الداخلي	6
	<b>مرتفعة</b>	<b>0.98</b>	<b>3.76</b>	<b>كفاءة التدقيق الداخلي</b>	
	<b>مرتفعة</b>	<b>0.99</b>	<b>3.66</b>	<b>تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي</b>	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS.V25