

**Quality of internal audit and its impact on nature, timing and procedures of external audit  
An investigative study of a sample of external auditors Iraqi Solidary Companies for  
Auditing.**

جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي  
دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية  
م. د. مجيد موسى الكناني / الجامعة التقنية الجنوبية/ المعهد التقني العمارة  
majedmusa@stu.edu.iq



OPEN ACCESS



P - ISSN 2518 - 5764  
E - ISSN 2227 - 703X

Received:9/5/2019

Accepted: 14/11/2019

### مستخلص البحث:

هدف الدراسة الى استقصاء جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي، بالاستناد الى معايير التدقيق الدولية وعلى وجه الخصوص المعيار (ISA,610). فقد تطلب المعيار من المدقق الخارجي تقييم الاستقلالية ونطاق ومجال العمل لوحدة التدقيق الداخلي، والكفاءة والعناية المهنية للمدقق الداخلي بوصفها مؤشرات تعبر عن جودة أداء التدقيق الداخلي قبل تقرير الاعتماد على عمله. تكونت عينة الدراسة من مراقبي ومدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية، وزع عليهم استبيان عن طريق البريد الالكتروني، وكانت نسبة الاستجابة (70%) من العينة التي بلغت (40) مستجوب، وتم التحليل الاحصائي على وفق برنامج SPSS. اظهرت نتائج البحث وجود اثر ذا دلالة احصائية لعناصر جودة التدقيق الداخلي على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي على وفق معايير التدقيق الدولية. وان نطاق ومجال عمل وحدة التدقيق الداخلي، وبذل العناية المهنية من قبل المدقق الداخلي يمثلان اكثر خاصيتين في جودة التدقيق الداخلي تأثيراً في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي. ومن جهة اخرى، يُعد بعد إجراءات التدقيق الخارجي اكثر تأثيراً بجودة التدقيق الداخلي من بعدي طبيعة وتوقيت التدقيق الخارجي. ويوصي الباحث بتعزيز استقلالية التدقيق الداخلي والعمل على رفع الكفاءة والمؤهلات العلمية والعملية للمدقق الداخلي من اجل زيادة تأثيرهما في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي.

**المصطلحات الرئيسية للبحث/ التدقيق الخارجي، جودة التدقيق الداخلي، ISA 610.**





## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

### المقدمة

جملة من التغيرات، ألفت بتبعاتها على مهام التدقيق الخارجي. فالانهيار المفاجئ للعديد من كبريات المؤسسات وشركات التدقيق العالمية، فضلا عن كبر حجم وتشعب عمليات الشركات في الوقت الحاضر وتعقدها؛ أصبح من المتعذر القيام بالتدقيق الشامل مما أدى تحول مهنة التدقيق الخارجي الى التدقيق الاختياري كل ذلك اثر في طبيعة مهام المدقق الخارجي.

وسمحت معايير التدقيق الدولية للمدققين الخارجيين في استعمال عمل المدقق الداخلي، وأشارت ان عمل المدقق الداخلي قد يؤثر في طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق الخارجي في عدة مجالات. وان المعايير الدولية التي سمحت بالاعتماد على المدقق الداخلي، ألزمت بتقييمه قبل اعتماد قرار الاستعانة بخدماته.

تأسيسا على ما تقدم، تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بدراسة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي. وهنا يثار السؤال الآتي (ما هي مؤشرات معايير التدقيق الدولية التي يمكن أن يعتمد عليها المدقق الخارجي العراقي في تحديد جودة عمل التدقيق الداخلي). فقد أشار المعيار (ISA,610) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وجوب قيام المدقق الخارجي بالحصول على فهم كاف عن فعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق الخارجي. وكما تطلب المعيار من المدقق الخارجي تقييم الموضوعية والاستقلالية ومجال ونطاق العمل لوظيفة التدقيق الداخلي والكفاءة والعناية المهنية للمدقق الداخلي بوصفها مؤشرات تعبر عن جودة أداء التدقيق الداخلي قبل تقرير الافادة من عمله .

ان الاستعمال الامثل لعمل التدقيق الداخلي يمكن ان يحسن من كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي وعلى وجه الخصوص عندما يركز المدقق الداخلي على فحص نظام الرقابة الداخلي ووظيفة اعداد التقارير المالية بأكثر عمق وبشكل مستمر. ويستفيد المدقق الخارجي من بعض مميزات التدقيق الداخلي، إذ إن المدقق الداخلي أكثر معرفة بالمنظمة ونظامها المحاسبي وبيئة الأعمال من المدقق الخارجي فضلا عن ذلك تخفيض الوقت المستغرق للتدقيق الخارجي وبالتالي كلفته .

ولغرض تحقيق أهداف البحث تم هيكلتها وفقا لثلاثة مباحث. تناول المبحث الأول منهجية البحث والدراسات السابقة. وركز المبحث الثاني على الإطار النظري للبحث حيث يتم التطرق الى التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي والحلول المطروحة لمواجهة تلك التحديات وما قدمته المعايير الدولية من ارشادات عند الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي. وجاء في المبحث الثالث عرض وتحليل الدراسة الميدانية لعينة البحث وأخيرا عرض أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل لها البحث .



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

### المبحث الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة

#### 1- منهجية البحث.

##### أ- مشكلة البحث:

تنص معايير التدقيق الدولية على المدقق الخارجي أن لا يستبعد فكرة التنسيق والتعاون بينه وبين المدقق الداخلي من أجل تدقيق خارجي أكثر كفاءة وفعالية، إذ سمحت تلك المعايير للمدقق الخارجي الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي. وايضا، تنص معايير التدقيق الدولية على المدقق الخارجي أن لا يستبدل عمله بعمل المدقق الداخلي مما يؤدي الى تخفيض كبير في كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي دون النظر في مجموعة من المؤشرات تمثل جودة التدقيق الداخلي التي تؤثر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي. وفي ضوء ذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤلات الآتية :-

ما هي أفضل مؤشرات معايير التدقيق الدولية التي يمكن أن يعتمد عليها المدقق الخارجي العراقي في تحديد جودة عمل التدقيق الداخلي في الشركات العراقية؟ وما اثر جودة التدقيق الداخلي على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي؟

##### ب- أهداف البحث: . تتحدد أهداف البحث بالآتي:

(1) بيان التحديات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في بيئة الاعمال المعاصرة والحلول المطروحة.  
(2) التعريف بمؤشرات جودة التدقيق الداخلي على وفق معايير التدقيق الدولية، واثار تلك الجودة على طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي.

(3) بناء نموذج والعمل على اختباره لبيان أهم المؤشرات الواجب إتباعها عند تحديد جودة التدقيق الداخلي وقياس أثرها على عمل التدقيق الخارجي المنفذ من قبل شركات التدقيق التضامنية.

##### ج- أهمية البحث :

تبرز أهمية البحث في مجال الافادة من معايير التدقيق المهنية والدولية في تقييم درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في انجاز أعمالها في التدقيق الخارجي. مما يساعد شركات التدقيق العراقية في تحديد الظروف التي في ضوئها يستفاد وتتحقق مزايا اقتصادية عند شمول وحدات التدقيق الداخلي في نشاطات التدقيق الخارجي. إذ إن درجة عالية من التعاون سوف تشمل على مشاركة واسعة للمدقق الداخلي في اعمال التدقيق الخارجي، كإحدى الطرق الفاعلة لبناء استراتيجية فاعلة للتعاون بين المدقق الخارجي والداخلي.

##### د- فرضيات البحث:

يمكن صياغة الفرضيات في ضوء تساؤلات البحث على وفق التالي:-

الفرضية الرئيسية - لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين عناصر جودة التدقيق الداخلي وبين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي على وفق معايير التدقيق الدولية (خصوصا ISA 610). وتتفرع الفرضية الرئيسية الى الفرضيات الفرعية الآتية:

H11- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.

H12- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين نطاق وظيفة التدقيق الداخلي، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.

H13- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الكفاءة الفنية لكادر التدقيق الداخلي، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.

H14- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين العناية المهنية لكادر التدقيق الداخلي، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

### هـ - حدود البحث

1. الحدود المكانية: شملت الدراسة مجتمع شركات التدقيق التضامنية البالغ (24) شركة تضامنية التي تقوم بمهام التدقيق الخارجي للشركات والمصارف العراقية حسب نشرة مراقبي الحسابات المجازين للعمل لسنة 2018.
2. الحدود البشرية: شملت الدراسة عينة (40) من المدققين الخارجيين (الشركاء المتضامنون) على وفق المادتين/ 8 و 9 من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق لسنة 2000.
3. الحدود الزمانية: شملت فترة الدراسة الميدانية فترة ثلاث اشهر ابتداء من ت/2018/1.

### 2-دراسات سابقة:

أجريت العديد من الدراسات الميدانية والقاسم المشترك بينها استقصاء أهمية متغيرات جودة التدقيق الداخلي مأخوذة من أدبيات معايير التدقيق المهنية والدولية التي تؤثر في اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي. ويلخص الجدول ادناه أهم نتائج بعض الدراسات السابقة:

#### جدول رقم (1) خلاصة بنتائج الدراسات السابقة

الدراسة	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة*	أهم نتائج الدراسة
Schneider, 1985	مدى اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة المدقق الداخلي في ضوء معيار التدقيق الأمريكي SAS No. (9,1975).	- الكفاءة المهنية - الموضوعية - عمل المدقق الداخلي	تساوي متغيرات الدراسة في أهميتها. وأيضاً، يعتمد المدقق الخارجي على نظيره الداخلي من أجل تقليل حجم و وقت اختبارات التدقيق الخارجي.
Margheim 1986	تحديد مدى قيام المدقق الخارجي بتعديل طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الخارجي نتيجة الاعتماد على عمل المدقق الداخلي، في ضوء المعيار SAS No. 9,1975.	- كفاءة (إنجاز العمل) - موضوعية المدقق الداخلي	يخفص المدقق الخارجي من ساعات التدقيق المخططة إذا كان مستوى كفاءة - إنجاز العمل مرتفعة، ولم يتحقق ذلك لمتغير الموضوعية.
Edge & Farley, 1991	فحص الأهمية النسبية للعوامل المدرجة في معيار ممارسات التدقيق الاسترالي AUP2(1983) التي يستخدمها المدققين الخارجيين عند تقييمهم لوظيفة التدقيق الداخلي.	- المكانة التنظيمية - مجال العمل - الكفاءة المهنية - بذل العناية المهنية - العمل السابق	بينت نتائج الدراسة ان الكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية من قبل المدققين الداخليين يعدان العوامل الأكثر أهمية التي يستخدمها المدقق الخارجي عند تقييمه لوظيفة التدقيق الداخلي.
Maletta, 1993	استقصاء العوامل المؤثرة على قرارات المدقق الخارجي عند استخدام المدققين الداخليين في ظل ظروف المخاطرة وفي ضوء المعيار الأمريكي (SAS, 65).	- الموضوعية - الكفاءة المهنية - أداء العمل	وجد في ظل ظروف الخطر كانت كفاءة المدقق الداخلي العامل الأكثر أهمية ثم يليه الموضوعية وجودة الأداء.
Haron et al.2004	تحديد أي العوامل الواردة في معيار التدقيق الماليزي (MAI,610) تستخدم من قبل المدققين الخارجيين عند تقييم عمل المدققين الداخليين.	- الموضوعية - الكفاءة المهنية - أداء العمل	إن معياري الكفاءة المهنية ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي هما أكثر المعايير التي يأخذها المدققين الخارجيين عند الاعتماد على المدققين الداخليين.
ذنيبات وشناق 2006	مدى تطبيق المدقق الخارجي لمعيار المراجعة الدولي (ISA,610) أثناء قيامه بتقييم وظيفة المراجعة الداخلية من وجهة نظر كل من المدقق الخارجي والداخلي.	- الوضع التنظيمي - نطاق العمل - الكفاءة المهنية - العناية المهنية	يعد الوضع التنظيمي أهم الأسس التي حددها المعيار الدولي. وأيضاً، تطبيق المعيار من وجهة نظر المدقق الخارجي بدرجة أعلى مقارنة بوجهة نظر المدقق الداخلي .
Suwaidan & Qasim,2010	استقصاء تصورات المدقق الخارجي لأهمية بعض العوامل التي قد تؤثر على قرار الاعتماد على المدقق الداخلي.	- الموضوعية - الكفاءة المهنية - أداء العمل	تعد الموضوعية العامل الأكثر أهمية بين متغيرات الدراسة، ثم عامل الكفاءة وأخيراً عامل أداء العمل.



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

تعد الموضوعية أهم العوامل التي يستخدمها المدقق الخارجي عند تقييم وظيفة التدقيق الداخلي.	- الكفاءة - أداء العمل - الموضوعية	إيجاد نموذج لبحث العلاقة بين العوامل المختلفة المستخدمة من قبل المدقق الخارجي عند تقييم وظيفة التدقيق الداخلي	Desai et al., 2010
إن جميع متغيرات الدراسة تسهم ايجابيا في زيادة درجة الاعتمادية، مع اختلاف الأهمية النسبية لتأثير المتغيرات.	- الاستقلالية - الكفاءة - أداء العمل - مجال العمل	تحديد العوامل المؤثرة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على اعمال المدقق الداخلي، وذلك من منظور المدقق الخارجي .	مشتهى 2013
وجود علاقة طردية بين خصائص المدقق الداخلي من الكفاءة ونطاق العمل والعناية المهنية ودرجة اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي .	- المكانة التنظيمية - نطاق العمل - الكفاءة - بذل العناية المهنية	تقييم تأثير خصائص المدقق الداخلي في قرار اعتماد المدقق الخارجي عليهم في ضوء معيار التدقيق المصري (EAS, 610)	Abbass & Aleqab, 2013
كانت للموضوعية التأثير الأكبر على المدقق الخارجي في الاعتماد على المدقق الداخلي. ثم جاءت الكفاءة بالمرتبة التالية، وأخيرا العمل المنجز.	- الموضوعية - الكفاءة - أداء العمل	دراسة العوامل المؤثرة في اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة الأردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي.	Al-Sukker et al.,2018

• تعاملت الكثير من الدراسات مع المتغيرين نطاق العمل والعناية المهنية بدمجها بمتغير واحد باسم اداء العمل (Haron et al.,2004:1152).

تبدو النتائج متفاوتة وغير حاسمة، ولم ينتج عنها اتفاق حول أهم الأسس الواردة في المعايير الدولية بشأن تفويض جودة وظيفة التدقيق الداخلي للاعتماد عليها في عملية التدقيق الخارجي، مما يفتح الباب واسعا أمام الدراسات المستقبلية في هذا المجال. وتقدم الدراسة الحالية تحليلا للعلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي من منظور المعيار الدولي (ISA,610). وايضا، ما يميز البحث الحالي، ان الدراسات السابقة ركزت على عوامل جودة التدقيق الداخلي التي تؤخذ بنظر الاعتبار عند قرار الاعتماد على عمل المدقق الداخلي دون نظر في اثر ذلك على طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي الذي تناولها المعيار الدولي في بنوده والتي سعى البحث الحالي إلى تسليط الضوء عليها.

### المبحث الثاني/ الإطار النظري للبحث

#### 1- تحديات مهنة التدقيق الخارجي.

ان الهدف الاساسي من التدقيق الخارجي يتمثل في عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات الخاصة بالمشروع فحصا انتقاديا منظما، بقصد ابداء الرأي الفني المحايد عما اذا كان يتم عرض البيانات المالية بشكل عادل ، من جميع النواحي الجوهرية، وبما يتفق مع الاطار المحاسبي المطبق، وتعتبر تلك البيانات عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة .

ويواجه المدققين الخارجيين، وهم في سعي تنفيذ المهام اعلاه، تحديات كبيرة في شكل متطلبات متزايدة للتدقيق الخارجي، ومواعيد اقصر في تقديم التقارير المالية المدققة والمصادق عليها، وقيود على الموارد المتاحة في التدقيق الخارجي، فضلا عن ضغوط في خفض رسوم التدقيق (Abbott et al,2012:3).

ويرى (القاضي) ان تحول مهنة التدقيق الخارجي إلى تدقيق اختبائي نظرا لانتساع حجم وتشعب عمليات المنظمات في الوقت الحاضر وتعقدها، أصبح من المتعذر القيام بالمراجعة التفصيلية والشاملة للعمليات، حتى وان كان ذلك ممكنا، فانه يتطلب وقتا طويلا وتكلفة زائدة غير مبررة اقتصاديا(القاضي وآخرون،2007:106).



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراء ات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

ومن جانب آخر، هنالك جملة من التغيرات في بيئة الاعمال العالمية ألفت بتبعاتها على طبيعة عمل التدقيق الخارجي. فإن فضائح الإفلاس لدى كبريات الشركات المساهمة الأمريكية التي بلغت مليارات الدولارات ومنها (INRON; World Com; EXROX) وغيرها، وما ترتب عليه من انهيار واحدة من اكبر شركات التدقيق في العالم وهي شركة (آرثر أندرسون) أدت إلى وجود أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق، وازدادت معها المطالبة في أمريكا وغيرها من الدول بضرورة إعادة تنظيم مهنة التدقيق الخارجي ( جربوع، 2008: 758). ويتوقع (Soltani) ان تواجه مهنة التدقيق الخارجي تحديات مستمرة يتم التغلب عليها عن طريق التكيف والابداع، ولمحافظة مهنة التدقيق على سمعتها ومصداقيتها يجب ان تأخذ بنظر الاعتبار تفاعلها مع بيئة متطورة (Soltani,2007:604).

ومن الآليات المطروحة اكايميا ومهنيا لحل التحديات التي يواجهها المدققين الخارجيين المذكورة انفا والحفاظ على فاعلية التدقيق الخارجي، كما يراها (Gramling,1999;Felix et al.,2005)، تتمثل بألية الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي وعلى وجه الخصوص عندما يتصف التدقيق الداخلي بالجودة. ويذكر (Lampe) أجرت الهيئات التدقيقية المهنية التي تمثل كل من المدققين الداخليين والخارجيين على حد سواء تغييرات عديدة (او مقترحة) على معايير التدقيق والارشادات على تطبيقها لمساعدة المدققين في مواجهة التحديات الناشئة عن التغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال العالمية في العقد الاخير من القرن العشرين والقرن الواحد والعشرين؛ بهدف زيادة مستوى التنسيق والتعاون بينهما (Lampe & Sutton,1994: 335). ومن جانب آخر، تم احرارز تقدم كبير في مجال البحث الاكاديمي نحو تطوير اداة مساعدة في تقييم المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي (Desai & Desai,2010:69).

يواجه المدققين الخارجيين ضغوطا مستمرة ليكونوا اكثر مسؤولية في اجراء التدقيق الخارجي دون تخفيض في كفاءة وفاعلية التدقيق. اذ إن تعقيد بيئة ومجال التدقيق الخارجي بشكل غير مسبوق، وما يرافق ذلك مستوى المنافسة الشديدة من ناحية كلفة التدقيق الخارجي في سوق المهنة؛ كان له اثر بالغ في زيادة استخدام المدققين الداخليين في أداء اعمال التدقيق الخارجي (Maletta,1993:509). إضافة لذلك، ان الرغبة بانجاز عملية التدقيق الخارجي في وقت قريب من نهاية السنة جعل الإدارة والمراقب الخارجي يزيدون من اهتمامهم بالرقابة الداخلية، لكي يعتمد على البيانات المقدمة من التدقيق الداخلي لأغراض الرقابة الخارجية (السعبري وآخرون، 2014: 89).

ونظرا لسرعة التقدم التكنولوجي في الوقت الحاضر أصبح من الصعب على المدقق الخارجي فهم التنوع في النظم المستعملة من قبل زبائنهم دون مساعدة المدقق الداخلي. ووفقا لذلك، حيث ان وقت المدقق الخارجي محدود للانخراط في فهم تطور نظم الزبائن؛ لذا يعتمد على نتائج المدقق الداخلي وتقييماته (Ramasawmy & Ramen, 2012: 118).

ويرى آخرون، إن علاقة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي أصبحت مهمة في بيئة الحوكمة الحالية وذلك لسببين: أولا، الحاجة إلى التدقيق الخارجي بجودة عالية وما يرافقه من ارتفاع تكاليف الالتزام وضع تأكيدا كبيرا على منافع ارتباط الفعال والكفاء لوظيفتي التدقيق الخارجي والداخلي. وثانيا، المعايير المهنية الدولية التي سمحت بالاعتماد على عمل المدقق الداخلي ألزمت بتقييمه (Munro & Stewart, 2011:466). اذ توجه معايير التدقيق الدولية النظر في طبيعة اعمال التدقيق الداخلي وفرص الافادة من تلك الاعمال او المساعدة المباشرة التي يمكن ان يقدمها المدقق الداخلي عند تخطيط عمليات التدقيق الخارجي واجراءها (Abbott et al, 2012). ويرى (Schneider) إن توسع نطاق عمل التدقيق الداخلي مكن المدقق الخارجي الاستفادة من عمله في اجراء التدقيق الخارجي. وأيضا، ونتيجة لزيادة الاستثمارات في وحدات التدقيق الداخلي سعت الشركات للبحث عن طرق لتخفيض أتعاب المدقق الخارجي من خلال استبداله بعمل المدقق الداخلي (Schneider,2009:42).

واخيرا يرى البعض ان قانون (Sarbanes-Oxley,2002) الصادر في الولايات الامريكية رفع بدرجة كبيرة من وظيفة التدقيق الداخلي وعزز من اعتماد المدقق الخارجي على نظيره الداخلي، اذ تطلب قسم (404) في القانون من المدقق الخارجي ابداء رايه في تقييم ادارة الشركة لفعالية وهيكل واجراءات الرقابة الداخلية ومن ضمنها التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالتقارير المالية الفصلية والسنوية (Gramling et al,2004:196).

## 2- محددات اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي

ان العلاقة بين المدققين الخارجيين والداخليين كانت محل اهتمام العديد من المعايير المهنية الدولية، فقد اعترفت هيئات التدقيق، على سبيل المثال، المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومعهد المدققين الداخليين (IIA)، بأهمية التدقيق الداخلي ومساهمته الممكنة بأعمال التدقيق الخارجي (Endaya,2014:76). وتنص معايير التدقيق بان المدققين الداخليين قد يساهمون في تدقيق القوائم المالية أما بصفتهم مساعدين تحت إشراف ومتابعة المدقق الخارجي أو اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدققين الداخليين خلال سنة التدقيق. والسؤال ما هي محددات الاعتماد على المدقق الداخلي في ضوء معايير التدقيق المهنية/الدولية؟

يعد المعيار (SAS,9) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في 1975 بعنوان "تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي"، المعيار المهني الأول الذي عالج العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي. وجاء في مقدمة المعيار إن عمل المدقق الداخلي لا يكون بديلا عن عمل المدقق الخارجي، ويجب على الأخير دراسة الإجراءات المنفذة من قبل المدقق الداخلي عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءاته التدقيقية، فضلا إن هذا المعيار يتطلب أن يدرس المدقق الخارجي: (1) الكفاءة والمؤهلات (2) الموضوعية و (3) تقييم عمل المدقق الداخلي. وأيضا، على المدقق الخارجي أن يتفهم الوظائف التي يؤديها قسم التدقيق الداخلي ويستفسر عن تاهيل العاملين به وأسلوب اختيارهم والتدريب والإشراف عليهم ودرجة استقلالهم. فإذا اقتنع المدقق الخارجي بان هذا القسم يقوم بعمله على أكمل وجه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليه (GAAS)، أمكنه الاعتماد عليه لتحديد مدى ونطاق وحجم وتوقيت اختبارات التدقيق الخارجي.

وفي عام 1991 صدر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معيار التدقيق (SAS,65) بعنوان "اعتبارات المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي عند تدقيق القوائم المالية". وجاء في مقدمة المعيار على المدقق الخارجي أن يأخذ بنظر الاعتبار العديد من العوامل عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخطط إنجازها عند تدقيق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، وان احد هذه العوامل وجود وظيفة التدقيق الداخلي. وأكد المعيار على بعض المحددات الواجب أخذها بنظر الاعتبار من قبل المدقق الخارجي قبل الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي وهي: قدرات ومؤهلات المدقق الداخلي، والموضوعية، ونطاق عمل المدقق الداخلي. ولقد ورد في المعيار أعلاه، عندما يقرر المدقق الخارجي الحصول على فهم هيكل الرقابة الداخلية عليه أن يحصل على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي بما يكفي لتحديد تلك النشاطات الملائمة لتخطيط التدقيق الخارجي، وان مدى الإجراءات الضرورية للحصول على ذلك الفهم سوف تتغير تبعا لطبيعة تلك النشاطات (Para.4).

وفي عام 1997 صدر معيار التدقيق (SAS 500) من قبل مجلس ممارسات التدقيق (APB) في المملكة المتحدة (UK) بعنوان "دراسة عمل التدقيق الداخلي"، وقد ذكر إن الهدف من المعيار هو وضع إرشادات للمدقق الخارجي عند اعتماده على عمل المدقق الداخلي، وأن يدرس نشاطات التدقيق الداخلي وتأثيراتها، إن وجدت، على إجراءات التدقيق الخارجي. وتضمن المعيار أربع محددات تؤخذ بنظر الاعتبار بعد حصول المدقق الخارجي على فهم وإجراء تقييم لوظيفة التدقيق الداخلي وهي: المكانة التنظيمية، نطاق الوظيفة، القدرات التقنية، وبذل العناية المهنية للمدقق الداخلي.

واصدر مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة (PCAOB) في أمريكا معيار التدقيق (AS, No.5) في عام 2007 الذي تضمن في احد محاوره الرئيسية عنوان "استعمال خدام عمل الآخرين"، إذ سمح للمدقق الخارجي الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي عندما تلبى أنشطة التدقيق الداخلي معايير معينة، ويجد المدقق الخارجي الكفاءة من الاعتماد على عملهم. وقد ورد في الفقرة (18) من المعيار المذكور على المدقق الخارجي تقييم الكفاءة والمؤهلات، والموضوعية للأفراد الذي يقرر المدقق الخارجي استخدام عملهم. حيث إن المستوى العالي من المحددين المذكورين يزيد من استعمال المدقق الخارجي لعمل الآخرين، بما فيهم المدققين الداخليين. فضلا عن ذلك ضرورة أخذ بنظر الاعتبار كلا المحددين الكفاءة والموضوعية دون ترجيح احدهما على الآخر.



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

يجب على المدقق الخارجي أن لا يستعمل عمل أولئك الذين يتصفون بدرجة منخفضة من الموضوعية بغض النظر عن مستوى كفاءتهم، وكذلك على المدقق الخارجي أن لا يستخدم عمل أولئك الذين يتصفون بمستوى منخفض من الكفاءة بصرف النظر عن درجة موضوعيتهم (-10:2007, PCAOB). (11)

وقد هدف المعيار الدولي للتدقيق (ISA,610) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1994، وتنقيحاته اللاحقة آخرها 2013، بعنوان "مراعاة عمل المدقق الداخلي"، تحديد فيما إذا يمكن الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي وانها مناسبة لأعمال التدقيق الخارجي. فضلا عن ذلك اشار المعيار الى وجوب قيام المدقق الخارجي بالحصول على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق الخارجي، وتطوير آليات فاعلة لإنجاز مهامه بكفاءة، مع الأخذ بالاعتبار الظروف المحيطة بأداء المدقق الداخلي وموقعه في التنظيم الإداري وطبيعة ومدى المهام المكلف بها ووجهة نظر الإدارة حول توصياته، وكذلك كفاءته. فضلا عن ذلك، تطلب المعيار من المدقق الخارجي تقييم:

- (1) المكانة التنظيمية لوظيفة التدقيق الداخلي Organizational Status
- (2) المجال والنطاق لوظيفة التدقيق الداخلي Scope of Function
- (3) القدرات والمؤهلات الفنية للمدقق الداخلي Technical Competence
- (4) بذل العناية المهنية من قبل المدقق الداخلي Due Professional Care

ومن الجدير بالذكر سعت كثير من الدول إلى إصدار معيار تدقيق خاص بها مشابه لفقرات وبنود المعيار الدولي ويحمل ذات الرقم، فعلى سبيل المثال، في جمهورية مصر صدر المعيار (EAS,610)، وفي دولة فلسطين صدر دليل الممارسات الفضلى لتطوير التعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين في عام 2014 الذي تم اعداده بناءً على المعيار الدولي المذكور، واعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) معيار المراجعة "استخدام عمل المراجعين الداخليين 610" بدون أي تعديلات عليه (KSA,610)، وفي ماليزيا (MAI,610)، وأستراليا (ASA,610)، والهند (SA,610)، وهونك كونغ (HKSA,610)، وسريلانكا (SLAuS,610)، والمملكة المتحدة (UK and Ireland,610). فضلا عن ذلك، صدر المعيار الدولي (ISSAI,1610,2010) عن المنظمة الدولية للمؤسسات العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي INTOSAI) بهدف توفير إرشادات إضافية حول معيار التدقيق الدولي (ISA, 610). وان دل ذلك عن شيء فانه يدل على مدى الاستفادة المرجوة من تطبيق المعيار الدولي في مجال التدقيق على الممارسات المهنية في الدول المختلفة.

وصدر في عام 2014 معيار التدقيق الأمريكي (SAS No.128) بعنوان "استخدام عمل المدققين الداخليين"، وسلط المعيار الضوء على مسؤوليات المدقق الخارجي في حالة استخدام العمل السابق للمدقق الداخلي للحصول على دليل التدقيق فضلا عن المساعدة المباشرة من المدقق الداخلي تحت إشراف وتوجيه ومراجعة المدقق الخارجي. وذكر مجلس معايير التدقيق الأمريكي ASB عند اعداد المعيار أعلاه إن معيار التدقيق الدولي (ISA,610) استخدم كقاعدة في صياغته مع إجراء بعض التغييرات على صياغات ومصطلحات المعيار الدولي وباستخدام أمثلة وإرشادات مناسبة لبنية العمل في الولايات المتحدة، وان المجلس يعتقد إن هذه التغييرات سوف لا تنشأ اختلافات بين المعيار الدولي والمعيار الأمريكي.

وفي العراق صدر عن ديوان الرقابة المالية في (2011)، "منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر" الذي تضمن في المحور (2-5-2) "استخدام عمل التدقيق الداخلي". وذكر عندما يبدو للمدقق الخارجي إن وظيفة التدقيق الداخلي ملائمة لتدقيق القوائم المالية، ينبغي التأكد من توافر بعض الخصائص في وظيفة التدقيق الداخلي التي يأمن بموجبها المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي دون التعرض لمخاطر ذات العلاقة بمسؤولياته، إلا انه ذكرت مؤشرات تقييم الموضوعية للمدقق الداخلي فقط (ص: 77).





## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

### 3- جودة التدقيق الداخلي

غالبًا ما يؤدي وجود تدقيق داخلي فعال إلى تعديل في الإجراءات المنفذة بواسطة المدقق الخارجي وتخفيض في حجم تلك الإجراءات. وعندما يبدو للمدقق الخارجي ان وظيفة التدقيق الداخلي ملائمة لتدقيق القوائم المالية في مجالات محددة، ينبغي عليه في هذه الحالة تقويم الإجراءات المنفذة من قبل المدقق الداخلي لتحديد الاستفادة منها. وقد حددت معايير التدقيق الدولية صفات او خصائص لوظيفة التدقيق الداخلي لها تأثير على تقويم المدقق الخارجي لتلك الوظيفة:-

#### أ- الموضوعية والاستقلالية (المكانة التنظيمية):

تميز مهنة التدقيق بين الموضوعية باعتبارها سمة للمدقق الداخلي والاستقلالية بوصفها سمة لوظيفة التدقيق الداخلي. فيذكر البعض، ان خدمات التأكيد التي يقدمها المدقق تستمد قيمتها ومصداقيتها من الافتراضات الأساسية لاستقلالية الذهنية للمدقق الداخلي واستقلالية المكانة التنظيمية لوحدة التدقيق الداخلي (Steward & Subramaniam, 2010: 328). فيرى (Schneider) في تقييم المدققين الداخليين، يجب على المدقق الخارجي ان يتفحص خصائص المدققين الداخليين كأفراد فضلا عن الخصائص المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي ككل (Schneider, 2010: 98). وعليه، فينبغي اعطاء المكانة التنظيمية المناسبة لوظيفة التدقيق الداخلي لتمكينها من ممارسة الاستقلالية التنظيمية وان يتصرف المدققين الداخليين بشكل موضوعي. تعرف الموضوعية، بأنها موقفا ذهنيا غير متحيز التي تراعي جميع الاعتبارات ذات الصلة بمهام المدقق الداخلي على نحو يتكون لديهم اعتقادا صادقا ونزيها بصحة ناتج عملهم، وتوصف أحيانا باستقلالية الذهن (Al-khaddash et al., 2013: 201). أي تشير إلى إمكانية أداء المهام دون تحيز وتضارب في المصالح أو التأثير غير المبرر في الوصول إلى الأحكام المهنية، وان لا تتأثر أحكام المدقق الداخلي في القضايا التدقيقية بمصالحه الخاصة أو بمصالح الآخرين.

وعرفت الاستقلالية بأنها التحرر من الظروف التي تهدد قدرة وحدة التدقيق الداخلي من تادية مسؤولياتها بطريقة غير متحيزة، وتتجسد الاستقلالية بالمكانة التنظيمية للمدقق الداخلي وسياسات المنظمة التي تؤثر في استقلالية التدقيق الداخلي (Schneider, 2010: 97). وشدد المعهد (IIA) في تعريفه الأخير للتدقيق الداخلي على أهمية الاستقلالية التنظيمية والموضوعية كشرط لا غنى عنه لنجاح التدقيق الداخلي، اذ عرف التدقيق الداخلي كمنشآت مستقل، وتأكيد موضوعي وعمل استشاري صمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، وطلب من المدققين الداخليين ان يكونوا مستقلين عن الأنشطة التي يقوموا بتدقيقها (IIA, 1999). ويضيف على ذلك في مدونة قواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد، بهدف تحقيق الاستقلالية التنظيمية فان تقرير المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي يجب ان يقدم إلى مستوى اداري ضمن المنظمة يسمح في انجاز مسؤوليات التدقيق الداخلي، وان يتحلى افراد التدقيق الداخلي بموقف محايد وغير متحيز وان يتجنبوا التضارب في المصالح (IIA, 2001, para 1110 & 1120).

بينما نادرا ما تمثل الاستقلالية مشكلة بالنسبة للمدقق الخارجي لأنه لا يعمل لدى الشركة التي يجري تدقيقها، الا انه يتم تعزيز استقلالية المدقق الداخلي من خلال تقديم تقريره إلى مستوى اداري مناسب لضمان تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي في المنظمة، وارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري، وان لا يكون مسؤولا عن وظائف تشغيلية في الشركة او تصحيح اوجه قصور عن عمليات تشغيلية كانوا مسؤولين عن تنفيذها (Arens et al., 2014: 818).

#### ب- نطاق ومجال التدقيق الداخلي:

ان الهدف الاساس للمدقق الداخلي باعتباره المحدد لنطاق عمله يتمثل بفحص وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وجوده الاداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة (مشتهى، 2013: 420). ويذكر البعض، يجوز لوظيفة التدقيق الداخلي تقديم العون والمساعدة في اعمال التدقيق الخارجي في مجال الرقابة الداخلية او الاختبارات الجوهرية، على شرط قيام المدقق الخارجي بمراقبة ومراجعة وتقييم واختبار العمل الذي قام به المدقق الداخلي (Abbott et al., 2012).



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

وينص المعيار (SAS No.128) ان مجال وظيفة التدقيق الداخلي يشمل: (1) تقييم وسائل الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات في تحسينها، وكذلك فحص المعلومات المالية والتشغيلية والقيام بالاستعلام عن بعض الفقرات المالية، وايضا مراجعة الامتثال للقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الاخرى. (2) وكذلك تحديد وتقييم التعرضات الكبيرة للمخاطر والمساهمة في تحسين ادارتها وانجاز اجراءات للمساعدة في كشف الاحتيال. (3) واخيرا تقييم عملية الحوكمة في انجازها للأهداف المتعلقة بالقيم والاخلاقيات وادارة المسائلة ومراقبة المعلومات وابطالها إلى المناطق المناسبة ضمن المنظمة وفعالية التواصل بين اطراف الحوكمة. وينص المعيار (ISA,610) يجب ان يتحقق المدقق الخارجي من طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي، وكذلك دراسة فيما إذا كانت الإدارة تعتمد على توصيات التدقيق الداخلي، وفيما إذا اتخذت الاجراءات المناسبة، وما هي الأدلة المعززة لذلك (para 13/b).

ج- المؤهلات والكفاءة الفنية:

تعني الكفاءة امتلاك الفرد للذكاء والتعليم والتدريب بحيث يكون قادرا على اضافة قيمة اثناء الاداء، وتأتي الكفاءة من الاعداد الطويل والمكثف وتعلم المهارات والاساليب والمبادئ العلمية التي تقوم عليها تلك المهارات والاساليب واتباع الدراسة المتواصلة (Mutchler,2003:233). وتمثل الكفاءة الفنية لأفراد التدقيق الداخلي بمستوى التعليم والمعرفة بعمليات ومراحل واجراءات الشركة وكذلك المعرفة بالعمليات والاجراءات المستخدمة في قسم التدقيق الداخلي وكمية ونوعية الاشراف على نشاطات ذلك القسم (Brody et al,1998: 162). ويضيف البعض تتمثل بالحصول على الدرجات العلمية لاسيما في المجالات المتعلقة بالحاسبة وكسب خبرة عمل واسعة في مهن متجانسة مثل التدقيق والحاسبة، فضلا عن المشاركة المستمرة في الدورات المهنية من اجل الاطلاع على المعرفة المهنية الحديثة (Grabmann & Hofer,2014: 74). ويذكر (Deribe) ان جودة التدقيق الداخلي سوف تتعزز بامتلاك قدرات تقاس بمستوى التعليم والمؤهلات المهنية للأفراد المعينين في وحدات التدقيق الداخلي (Deribe & Regasa,2014:91). بينما يعتقد (Mohamed) بان جودة التدقيق الداخلي تتعزز من خلال قيام الشركات في توظيف كادر بشهادات ومؤهلات في مجالي التدقيق والحاسبة ومن ذوي المعرفة في الكمبيوتر وتكنولوجيا المعلومات (Mohamed et al,2012). ويرى (نورالدين) يجب ان يحافظ المدققون الداخليون على كفاءتهم وقدراتهم الفنية من خلال التطوير والتعليم المستمر، والتعرف إلى التطورات والمتغيرات الحديثة في مجال معايير المراجعة الداخلية واجراءاتها واساليبها، ويتم ذلك بالاشتراك في برامج التدريب والابحاث المتخصصة وحضور المؤتمرات والاشتراك في جمعيات لها علاقة بالمهنة (نورالدين,2015: 135). وعليه، ينبغي على المدقق الخارجي الفحص فيما إذا كان التدقيق الداخلي قد أنجز من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب. وقد يقوم المدقق الخارجي بفحص سياسات توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية. فضلا عن ذلك فيما إذا كانت هناك سياسات موضوعة من قبل المنظمة لتوظيف المدققين الداخليين وتدريبهم (ISA, 610: para 9&13).

د- بذل العناية المهنية:

ان بذل العناية يتطلب ايلاء الاهتمام لطبيعة الخدمات المهنية والطريقة التي يتم بها تأدية الخدمات، وان من المهم ان تكون الخدمات المقدمة مناسبة للمهمة، وان يتم تنفيذ الخدمات وفقا للمعايير المهنية عند توفرها ووفقا لمعايير السلوك المهني عند عدم توفرها (Mutchler,2003:233). أي تطبيق العناية والمهارة المتوقعة من مدقق داخلي حكيم بدرجة مقبولة ومختص. ولكي يعتمد المدقق الخارجي على عمل المدققين الداخليين، يجب على المدقق الداخلي تخطيط والاشراف وفحص وتوثيق اعمالهم، وايضا ما اذا كان ينبغي ان هنالك ما يكفي من أدلة التدقيق، واوراق وبرامج العمل. لذلك يجب على المدقق الداخلي ممارسة العناية المهنية الواجبة من خلال مراعاة احتياجات المدققين الخارجيين بالإضافة إلى توقعاتهم (Abbasa & Aleqab,2013:72). وينص المعيار الدولي، على المدققين الداخليين تطبيق العناية والمهارات المتوقعة من مدقق داخلي فطن ومختص، وينبغي أن تشمل العناية المهنية في كل من مرحلة التخطيط واداء العمل واعداد التقارير. وكذلك، فيما إذا كان التدقيق الداخلي قد خطط له وأشرف عليه وتمت مراجعته وتوثيقه، حيث يراعى وجود أدلة وبرامج للتدقيق وأوراق عمل مناسبة (ISA,610,par 13/d).

#### 4- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بطبيعة العلاقة بين المدققين نظرا للفوائد التي يمكن أن يجنيها كل من إدارة المنظمة والمدقق الداخلي والخارجي.

فيؤكد البعض ان اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي يعد ملائم لأي ادارة تبحث عن اضافية قيمة للمنظمة من وظيفة التدقيق الداخلي الخاص بها (Al-Sukker et al.,2018:317). ويرى (Krishnamoorthy, 2002:95) بالاستعمال الامثل لعمل التدقيق الداخلي يمكن ان يحسن كل من كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق الخارجي فضلا عن تعزيز قيمة المدققين الداخليين لدى منظماتهم. ويمكن أن يستفيد المدقق الخارجي من بعض مميزات التدقيق الداخلي، إذ إن المدقق الداخلي أكثر معرفة وإلمام بإجراءات وسياسات المنظمة وبيئة الأعمال من المدقق الخارجي (Schneider, 2009:42). ويرى (Fliex) بوجود التدقيق الداخلي ذا جودة سيكون هنالك هيكل رقابة أقوى ومخاطر رقابة أقل؛ وبذلك لا يحتاج المدقق الخارجي الى المزيد من أدلة التدقيق المقنعة من داخل المنظمة او خارجها (طبيعة التدقيق الخارجي)، وان فترة التدقيق سوف تغطي فترات زمنية مرحلية مستمرة بدلا من نهاية السنة المالية فقط (توقيت التدقيق الخارجي)، وستكون ادلة التدقيق اقل شمولية (مدى التدقيق الخارجي) لإنجاز اهداف التدقيق الخارجي (Fliex et al.,2005: 78). وفي هذا الصدد، يذكر (Edge & Farley,1991) هنالك منفعتين يجنيهما المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي هما: (1) تخفيض الوقت المستغرق للتدقيق الخارجي، إذ ان استبدال عمل المدقق الخارجي بعمل المدقق الداخلي سوف يؤدي إلى تخفيض الوقت المطلوب للتدقيق الخارجي وبالتالي كلفته، (2) تحسين في جودة التدقيق الخارجي وعلى وجه الخصوص عندما يركز المدقق الداخلي على فحص نظام الرقابة الداخلي ووظيفة اعداد التقارير المالية بأكثر عمق وبشكل مستمر وعندما يكون المدقق الداخلي اكثر معرفة بالمنظمة ونظامها المحاسبي عندئذ تتحسن جودة التدقيق الخارجي (p70). ويضاف الى ذلك إن أعاب التدقيق الخارجي سوف تتخفض ليس لان بعض اعمال التدقيق تخول الى المدقق الداخلي، بل لان الشركة المراقبة بشكل جيد في ظل وجود تدقيق داخلي كفوء تأخذ وقت اقل وبالتالي كلفة اقل في تدقيقها (Lynn, 1986: 9). فضلا عن ذلك، سوف تقل الاجراءات المنجزة من قبل المدقق الخارجي لفهم الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية، وتقييم المخاطر، وجمع الادلة التدقيقية (Gramling et al.,2004:197).

فعلى سبيل المثال، نصت الفقرة 12 من معيار ( SAS 65 ) ان عمل المدققين الداخليين قد يؤثر في ثلاث مجالات:

- إجراءات المدقق الخارجي للحصول على فهم تصميم سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية للمنظمة وفيما اذا وضعت تلك السياسات والاجراءات موضع التنفيذ.
  - إجراءات المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية والهامة عند مستوى اعداد القوائم المالية والمخاطر في ارصدة الحسابات.
  - الاجراءات الاساسية التي ينجزها المدقق الخارجي للحصول على تأكيدات عن أرصدة المدينون او بعض الحسابات مستحقة القبض او جرد المخزون التي ينجزها المدقق الداخلي كجزء من عمله.
- إن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية جزء من نشاط الفحص الذي يقوم به المدقق الداخلي، ومن المعقول الافتراض بان التقييم سيكون له تأثير ايجابي بحضور كادر التدقيق الداخلي بصفته عنصر من نظام الرقابة الداخلية للمنظمة. ويضيف آخرون، ان قيام المدقق الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية ومن ضمنها التدقيق الداخلي، مكن بدور اكبر من انجاز التدقيق المتكامل وعلى وجه الخصوص عندما يتم تنفيذ العمل من قبل موظفي الشركة الاكفاء والموضوعيين بما فيه الكفاية (Desai & Desai,2010:70). بينما يرى (Gramling) قد يعتمد المدقق الخارجي على اختبار الرقابة الداخلية التي يجريه المدقق الداخلي عندما يقوموا بإجراء التدقيق المتكامل المطلوب بموجب المعايير المهنية (Gramling et al.,2004:196). خلاصة يتوقع المراجع الخارجي من استخدام عمل ووظيفة التدقيق الداخلي تعديل في طبيعة أو توقيت، أو تقليل مدى اجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي .



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

### ثانيا- الجانب الميداني.

**1- مجتمع وعينة البحث.** يتكون مجتمع البحث من المدققين الخارجيين المجازين للعمل والتابعين لشركات التدقيق التي عددها (24) من شركات التدقيق التضامنية حيث تضم كل شركة (2-4) من الشركاء الحاصلين على عضوية مراقب الحسابات من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين . وقد تمثلت عينة البحث في ارسال استبيان عن طريق البريد الالكتروني للشركاء مع التأكيد عليهم عدد من المرات والاتصال المباشر مع الشركاء وبلغت الاستثمارات المملوءة من قبلهم (40) استثمارة تمثل نسبة 74% من مجتمع البحث.

### 2- منهج البحث والاستبيان.

اعتمد البحث الحالي على المنهج الوصفي التحليلي في جانبه النظري من خلال استعراض الدراسات السابقة وادبيات موضوع العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي. وكذلك اعتمد البحث المنهج الاستطلاعي من خلال اعتماد الاستبيان الالكتروني في الجانب الميداني من البحث بهدف جمع البيانات عن متغيرات البحث من وجهة نظر المدققين الخارجيين. وقسم الاستبيان إلى المحاور التالية :-

### المحور الاول/ البيانات والخصائص الشخصية للمدقق الخارجي.

يضم المحور عدد من الاسئلة المغلقة بهدف جمع المعلومات الديموغرافية لعينة البحث من حيث الجنس، والعنوان الوظيفي، والمؤهل الاكاديمي، والتخصص العلمي، وعدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي .

### المحور الثاني/ جودة التدقيق الداخلي.

ويتضمن المحور أربع مجموعات (28 سؤالا) وكما يلي:-

■ المجموعة الأولى: تركز الاسئلة (1-9) على مدى توفر مجموعة من الفقرات لوحدة التدقيق الداخلي في الشركة محل التدقيق<sup>1</sup> بهدف قياس جودة التدقيق الداخلي من ناحية الموضوعية والاستقلالية للمدقق الداخلي من وجهة المدقق الخارجي .

■ المجموعة الثانية: كانت عدد الاسئلة (7) في هذه المجموعة (10-16) لقياس جودة التدقيق الداخلي من جانب نطاق وظيفية التدقيق الداخلي ومن وجهة نظر المدقق الخارجي.

■ المجموعة الثالثة: عدد الاسئلة (5) في هذه المجموعة (17-21) تركز على قياس جودة المدقق الداخلي من حيث الكفاءة والمؤهلات العلمية والعملية للمدقق الداخلي من وجهة نظر المدقق الخارجي .

■ المجموعة الرابعة: الاسئلة في هذه المجموعة (22-28) لقياس جودة المدقق الداخلي من ناحية قيام المدقق الداخلي في بذل للعناية المهنية المطلوبة من وجهة نظر المدقق الخارجي.

المحور الثالث: طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.

ويضم هذا المحور الاسئلة (29-38) المتعلقة بالمتغير التابع في البحث بهدف قياس طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي عند اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي. وتم تخصيص السؤالين (31 و38) لقياس طبيعة التدقيق الخارجي، والاسئلة (32-35) لقياس التوقيت، والاسئلة (29 و30 و36 و37) لقياس مدى إجراءات التدقيق الخارجي.

وتم صياغة أسئلة المحورين الثاني والثالث من الاستبانة باعتماد مقياس ليكارت بدرجاته الخمس (أتفق جدا، أتفق، محايد، لا أتفق، لا أتفق اطلاقا) وأعطيت هذه الإجابات الدرجات (5، 4، 3، 2، 1) على التوالي. واعتمد الوسط الحسابي الفرضي (3) عند تحليل النتائج المتعلقة بمتغيرات جودة التدقيق الداخلي.

**3- الأساليب الإحصائية:** تم استخدام البرنامج الإحصائية (SPSS) في تحليل البيانات التي تم جمعها، واستخدمت عدة أساليب إحصائية:

- الإحصاء الوصفي: لتلخيص البيانات وخصائصها ووصف الاجابات عن عينة البحث.

- اختبار كولمغوروف- سمرنوف ( One Sample K-S ): لمعرفة إن إجابات عينة البحث تتبع التوزيع الطبيعي. ويحدث ذلك طالما ان  $(\alpha)$  اكبر من 5% .

<sup>1</sup> تم الطلب من المستجوب أن يملأ الاستبيان في ضوء شركة ما سبق وان اجري لها تدقيق خارجي.



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

- اختبار الاتساق الداخلي للاستبانة عن طريق مقياس كرونباخ ألفا (Alpha Cronbach). وتعد النسبة (70%) مقبولة إحصائياً للمقياس والنسبة (80%) فأكثر جيدة (Sekaran,2003:311).
- اختبار (T) للعينة الواحدة ويستخدم لاختبار مدى معنوية معلمة (Barmeter) إحصائية معينة وقد استخدم لاختبار معنوية متوسط متغيرات البحث من وجهة نظر المدققين الخارجيين.
- اختبار (ANOVA) لاختبار معنوية تباين عينة البحث وتكون النتيجة (قبول الفرضية الصفرية) إذا كانت قيمة F الجدولية أكبر من قيمتها المحتملة والتي عندها تساوي (Sig.  $\alpha \geq .05$ ).
- 4- اختبار الصدق والثبات:

تم إجراء اختبار الصدق الظاهري لعبارة الاستبانة عن طريق عرضها على مجموعة من الأساتذة المحكمين المختصين لإبداء الرأي في عبارات المقياس (الاستبانة) وقد أخذت آراؤهم بعين الاعتبار وتم حذف العبارات التي حكم عليها بأنها غير مناسبة، وخرجت الاستبانة بصورتها النهائية المستخدمة في البحث. كما تم استخدام اختبار الثبات باستخدام اختبار (كرو نباخ الفالفا Cronbach's Alpha) وذلك لتبيان التناسق الداخلي للأسئلة والتحقق من درجة الثبات في إجابات عينة البحث عن أسئلة الاستبيان، والجدول رقم (2) يبين درجة الثبات والصدق لمحاور البحث.

جدول (2) نتائج اختبار كرونباخ ألفا لأداة البحث (أسئلة الاستبيان).

الرقم	المحور	عدد الفقرات	Cronbach's Alpha	الصدق
1.	الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي .	9	.778	.882
2.	المجال والنطاق لوظيفة التدقيق الداخلي.	7	.768	.876
3.	المؤهلات والكفاءة الفنية للمدقق الداخلي.	5	.933	.966
4.	بذل العناية المهنية من قبل المدقق الداخلي .	7	.950	.974
5.	طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي	10	.916	.957

ويبين الجدول اعلاه أن نتيجة ثبات الفقرات عالية جداً، وكذلك بلغ معامل ألفا لكل فقرات الاستبانة (84.7%)، وهو معدل جيد يشير إلى توفر الاتساق الداخلي والمصادقية في الإجابات عن فقرات الاستبانة.

### 5- تحليل إجابات الاستبيان

أ- خصائص عينة الدراسة .

يلاحظ من الجدول رقم (3) أن (5 ر 97%) من عينة الدراسة وعددهم (39) ذكور حيث يسود الرجال السوق العراقي للتدقيق الخارجي. وإن ما نسبته (70%) وعددهم (28) من حجم العينة من الصنف الأول والمتبقي وعددهم (12) من الصنف الثاني الذي يشكل (30%) من عينة الدراسة على وفق تصنيف نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق لسنة 2000، حيث يمنح مراقب الحسابات الصنف الأول من لديه خدمة أكثر من 10 سنوات في مجال التدقيق الخارجي . ويلاحظ إن ما نسبته (65%) وعددهم (26) من حجم العينة من حملة الشهادات العليا (الماجستير والدكتوراه) في تخصص مجال المحاسبة وباقي العينة (35%) من حملة الدبلوم العالي في تخصص المحاسبة أيضاً، وذلك لأن طبيعة عمل شركات التدقيق الخارجي تعتمد بالأساس على التخصص في المجال المحاسبي. ومن جانب آخر، يلاحظ كذلك من الجدول أدناه إن ما نسبته (95%) وعددهم (38) من عينة البحث ممن لديهم خبرة (10- أكثر من 40 سنة) في مجال التدقيق الخارجي . يؤكد هذا بدوره إن معظم عينة البحث يتمتعون بخلفية محاسبية ومؤهلات علمية وعملية مقبولة لحدما تمكنهم من الإجابة عن فقرات الاستبانة بشكل علمي وموثوق به.



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

جدول (3) توزيع عينة البحث حسب المتغيرات الديموغرافية

ت	المتغير	الفئات	التكرار	النسبة %	المتراكمة %
1-	الجنس	أ- ذكر	39	97.5	97.5
2-		ب- انثى	1	02.5	100.0
3-	العنوان الوظيفي	أ- الصنف الاول	28	70.0	70
		ب-الصنف الثاني	12	30.0	100.0
4-	المؤهل الاكاديمي	أ- الدبلوم العالي	14	35.0	35
		ب- الماجستير	14	35.0	70
5-		ج- الدكتوراه	12	30.0	100.0
	التخصص العلمي	أ- المحاسبة	40	100.0	100.0
		أ- أقل من 10 سنوات	02	05.0	05
		ب- من 10 - 19 سنة	20	50.0	55
		ج- من 20- 29 سنة	06	15.0	70
		د- من 30 - 39 سنة	04	10.0	80
	هـ - أكثر من 40 سنة	08	20.0	100.0	

ب- تحليل أهمية ومستوى جودة التدقيق الداخلي.  
تم استخدام المتوسط الحسابي لبيان أهمية فقرات الاستبانة من وجهة نظر المدققين الخارجيين من أجل قياس جودة التدقيق الداخلي الممثلة بالمتغيرات المستقلة الاربع في البحث(الموضوعية والاستقلالية، نطاق الوظيفة، الكفاءة والمؤهلات، وبذل العناية المهنية) فضلا عن الوزن النسبي لبيان التوافق في اراء عينة البحث كل فقرة في الاستبانة. وتكون الفقرة ايجابية بمعنى ان افراد عينة البحث يوافقون على محتوى الفقرة اذا كانت الوزن النسبي اكبر من (60%) وخلاف ذلك تكون الفقرة سلبية أي ان افراد العينة لا يوافقون على محتواها. وتم ايضا احتساب ارتباط بيرسون بين كل فقرة واجمال كل متغير وذلك لقياس مدى صدق التعبير عن كل فقرة للمتغير محل الدراسة .

### (1)- تحليل أهمية ومستوى الاستقلالية والموضوعية للتدقيق الداخلي.

تشير النتائج الظاهرة في جدول رقم (4) ان قيم الوسط الحسابي للفقرات ( 1- 9 ) الممثلة لآراء عينة الدراسة حول الاستقلالية والموضوعية التي تتحلل بها وحدة وافراد التدقيق الداخلي اكبر من وسط مقياس ليكارت الخماسي، وايضا جميع الفقرات ايجابية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لان قيم الوزن النسبي لجميع الفقرات اكبر من 60% . وتحتل الفقرة " الإدارة العليا في المنظمة مسنولة عن تعيين وترقية والاستغناء عن كادر التدقيق الداخلي" المرتبة الاولى بوسط حسابي (4.30). وتأتي بالمرتبة الاخيرة الفقرة " لا يسمح لموظفي التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات التي كانوا مسنولين عن تنفيذها" بوسط حسابي (3.20).



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

جدول (4) آراء المستجيبين حول مدى توافر الفقرات المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية لدى كادر التدقيق الداخلي.

الرقم	مدى توفر فقرات الموضوعية والاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي في المنظمة محل التدقيق بهدف الاعتماد عليها في أعمال التدقيق الخارجي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	معامل الاختلاف
1. ف	وجود إسناد ودعم الإدارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي في المنظمة .	3.70	1.203	.74	.32
2.	تسليم تقارير نتائج أعمال التدقيق الداخلي الى المستوى الإداري الأعلى.	3.85	1.075	.77	.27
3.	وحدة التدقيق الداخلي في المنظمة تتبع المستوى الإداري الأعلى وفق الهيكل التنظيمي .	4.25	.840	.85	.19
4.	الإدارة العليا في المنظمة مسنولة عن تعيين وترقية والاستغناء عن كادر التدقيق الداخلي.	4.30	.853	.86	.19
5.	عدم تكليف المدقق الداخلي في المنظمة بأي مسؤولية أو مهام تنفيذية .	3.70	1.363	.74	.36
6.	حرية المدقق الداخلي إدراج في تقريره أي ملاحظة أو نتائج تدقيق قام بها.	3.65	1.331	.73	.36
7.	حرية موظفي التدقيق الداخلي في استقصاء أي مجال لعمليات المنظمة .	3.55	1.131	.71	.31
8.	لا يسمح لموظفي التدقيق الداخلي بمراجعة العمليات التي كانوا مسؤولين عن تنفيذها .	3.20	1.588	.64	.49
9.	عدم وجود قيود تحد من حرية اتصال المدقق الداخلي باستمرار بالمدقق الخارجي.	3.95	.986	.97	.24

### (2)- تحليل أهمية ومستوى المجال والنطاق لوظيفة التدقيق الداخلي.

تظهر النتائج في جدول رقم (5) إن قيم الوسط الحسابي للفقرات ( 10- 16 ) الممثلة لآراء عينة الدراسة عن مجال ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي أكبر من وسط المقياس الخماسي، وايضا جميع الفقرات ايجابية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لان قيم الوزن النسبي لجميع الفقرات اكبر من 60% . وتأتي فقرة " استعداد الإدارات التنفيذية للتصرف وفق توصيات وحدة التدقيق الداخلي" بالمرتبة الاولى بوسط حسابي مقداره (3.95) وفقرة " اتسمت الفترات السابقة بجودة العمل لوحدة التدقيق الداخلي." بالمرتبة الاخيرة بوسط مقداره (3.05).  
جدول (5) آراء المستجيبين حول مدى توافر الفقرات المتعلقة بمجال ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي .

الرقم	مدى توفر فقرات نطاق وظيفة التدقيق الداخلي للمنظمة محل التدقيق بهدف الاعتماد عليها في أعمال التدقيق الخارجي .	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	معامل الاختلاف
10. ف	كمية ونوعية وإجراءات عمل التدقيق الداخلي مناسبة لحجم المنظمة .	3.50	1.086	.70	.31
11.	استعداد الإدارات التنفيذية للتصرف وفق توصيات وحدة التدقيق الداخلي.	3.95	.815	.79	.20
12.	اتسمت الفترات السابقة بجودة العمل لوحدة التدقيق الداخلي .	3.05	1.377	.61	.45
13.	شمول عمل المدقق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلية.	3.70	1.203	.74	.32
14.	قيام المدقق الداخلي بتنفيذ بعض المهام المشابهة لعمل المدقق الخارجي .	3.65	1.027	.73	.28
15.	قيام المدقق الداخلي بالتدقيق المحاسبي والتشغيلي على حد سواء.	3.55	.986	.71	.27
16.	يمارس التدقيق الداخلي فحص مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية والالتزام بسياسات وتوجهات ومتطلبات الإدارة.	3.80	1.137	.76	.29



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

### (3)- تحليل أهمية ومستوى المؤهلات والكفاءة الفنية للمدقق الداخلي.

تشير النتائج الظاهرة في جدول رقم (6) إن قيم الوسط الحسابي للفقرات (17- 21) الممثلة لآراء عينة الدراسة حول كفاءة ومؤهلات كادر التدقيق الداخلي أكبر من وسط مقياس ليكرت الخماسي (3)، وايضا جميع الفقرات ايجابية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لان قيم الوزن النسبي لجميع الفقرات أكبر من 60% . والفقرة " معرفة موظفي التدقيق الداخلي بعمليات وإجراءات والهيكل التنظيمي للمنظمة" تأتي بالمرتبة الاولى بوسط حسابي (3.70). وتأتي بالمرتبة الاخيرة الفقرة "الخبرة التدقيقية لموظفي وحدة التدقيق الداخلي في المنظمة مطابقة للمعايير المهنية" بوسط مقداره (3.15).

جدول (6) آراء المستجيبين حول مدى توافر الفقرات المتعلقة بالمؤهلات والكفاءة الفنية للمدقق الداخلي.

الرقم	مدى توفر فقرات الكفاءة والمؤهلات الفنية للمدقق الداخلي في المنظمة محل التدقيق بهدف الاعتماد عليهم في اعمال التدقيق الخارجي .	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	معامل الاختلاف
17. ف	مستوى التعليم الأكاديمي لموظفي التدقيق الداخلي في المنظمة مقبولا ومناسبا لطبيعة عملها.	3.20	1.305	.64	.40
18.	الخبرة التدقيقية لموظفي وحدة التدقيق الداخلي في المنظمة مطابقة للمعايير المهنية .	3.15	1.210	.63	.38
19.	يحرص كادر التدقيق الداخلي على متابعة متطلبات التعليم المستمر ومواكبة مستجدات المعايير المهنية .	3.35	1.331	.67	.39
20.	معرفة موظفي التدقيق الداخلي بعمليات وإجراءات والهيكل التنظيمي للمنظمة.	3.70	1.203	.74	.32
21.	تنتهج المنظمة سياسة توظيف وتدريب مناسبة لموظفي التدقيق الداخلي.	3.19	1.200	.64	.37

### (4)- "تحليل أهمية ومستوى بذل العناية المهنية من قبل المدقق الداخلي".

تشير النتائج الظاهرة في جدول رقم (7) إن قيم الوسط الحسابي للفقرات (22-28) الممثلة لآراء عينة الدراسة حول بذل العناية المهنية للتدقيق الداخلي أكبر من وسط المقياس الخماسي، وايضا جميع الفقرات ايجابية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لان قيم الوزن النسبي لجميع الفقرات أكبر من 60% . وجاءت فقرة "متابعة المدققين الداخليين لنتائج عمليات التدقيق التي جرى القيام بها" بالمرتبة الاولى بوسط حسابي (3.85)، وفقرة "ملائمة معالجة الاستثناءات والأمور غير العادية المكتشفة من قبل المدقق الداخلي." بالمرتبة الاخيرة بوسط حسابي مقداره (3.05).

جدول (7) آراء المستجيبين حول مدى توافر الفقرات المتعلقة ببذل العناية المهنية من قبل المدقق الداخلي .

الرقم	مدى توفر فقرات بذل العناية المهنية لكادر التدقيق الداخلي في المنظمة محل التدقيق بهدف الاعتماد عليهم في اعمال التدقيق الخارجي .	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	معامل الاختلاف
22. ف	التخطيط المسبق لعمليات التدقيق من قبل وحدة التدقيق الداخلي .	3.45	1.30	.69	.37
23.	توثيق أدلة التدقيق التي تسند الاستنتاجات المقبولة للتدقيق الداخلي.	3.70	1.159	.74	.31
24.	متابعة المدققين الداخليين لنتائج عمليات التدقيق التي جرى القيام بها.	3.85	1.027	.77	.26
25.	وجود برامج للتدقيق الداخلي وأوراق عمل متطابقة مع الممارسات المهنية المناسبة.	3.65	1.210	.73	.33
26.	وجود دليل مكتوب بالسياسات والإجراءات المتبعة في التدقيق الداخلي.	3.45	1.176	.69	.34





## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

27	تشير التقارير وأوراق العمل إن التدقيق الداخلي يطبق مدخل مهني للمهام المكلف بها.	3.60	1.033	.72	.28
28	ملانمة معالجة الاستثناءات والأمور غير العادية المكتشفة من قبل المدقق الداخلي.	3.05	1.131	.61	.37

### (5) - تحليل أهمية ومستوى جودة التدقيق الداخلي.

تشير النتائج الظاهرة في جدول رقم (8) إن قيم الوسط الحسابي للمتغيرات المستقلة الممثلة لجودة التدقيق الداخلي جميعها أكبر من وسط مقياس ليكرت الخماسي (3) وإيضاً قيم الوزن النسبي لجميع المتغيرات أكبر من 60% . فضلاً عن ذلك إن كل المتغيرات المستقلة كانت ايجابية وذات تأثير فاعل في جودة التدقيق الداخلي طالما كانت قيم (T) المحسوبة (7.120, 5.325, 2.742, 3.356) للمتغيرات المستقلة على التوالي أكبر من ذات القيمة الجدولية والتي تساوي (2.02) ومستوى المعنوية ( $\alpha$ ) أقل من (0.05) .

جدول (8) آراء المستجوبين حول مدى توافر الفقرات المتعلقة بجودة التدقيق الداخلي.

الرقم	المتغير المستقل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اختبار T	
					القيمة	Sig.a
1. ف	المكانة التنظيمية (والموضوعية) للتدقيق الداخلي .	3.794	.706	.750	7.120	.000
2.	المجال والنطاق لوظيفة التدقيق الداخلي.	3.600	.713	.720	5.325	.000
3.	المؤهلات والكفاءة الفنية للمدقق الداخلي.	3.310	1.112	.660	2.742	.009
4.	بذل العناية المهنية من قبل المدقق الداخلي .	3.536	1.010	.700	3.356	.002

\* جميع قيم الارتباط بين متوسط المتغيرات الممثلة لجودة التدقيق الداخلي والدرجة الكلية للجودة كانت معنوية عند مستوى (0.05) . وبذلك تعد المتغيرات المستقلة مناسبة بصدق لقياس جودة وظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر عينة البحث .

### ج- تحليل مستوى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي (المتغير التابع).

تشير النتائج الظاهرة في جدول رقم (9) إن قيم الوسط الحسابي للفقرات (29-38) الممثلة لآراء عينة البحث حول طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي (المتغير التابع) أكبر من وسط مقياس الخماسي، وإيضاً جميع الفقرات ايجابية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لأن قيم الوزن النسبي لجميع الفقرات أكبر من 60% . وجاءت فقرة " الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية للمنظمة بهدف تقييمها" بالمرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بمقدار (3.70)، بينما جاءت فقرة "تقديم خدمات رقابية إضافية إلى المنظمة محل التدقيق الخارجي." بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي مقداره (3.05).

جدول (9) آراء المستجوبين حول طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.

الرقم	مدى اعتمادكم على وحدة التدقيق الداخلي في اعمال التدقيق الخارجي للمنظمة محل التدقيق يسهم في تحقيق المجالات .	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	معامل الاختلاف
29. ف	تخفيض تقييمات المخاطر الرقابية والملازمة في عمل التدقيق الخارجي .	3.65	1.075	.73	.29
30.	الحصول على فهم واف لنظام الرقابة الداخلية للمنظمة بهدف تقييمها .	3.70	1.067	.74	.28
31.	تغيير في طبيعة أدلة الإثبات المعتمدة من قبل المدقق الخارجي.	3.50	1.038	.70	.29
32.	المساهمة في تخفيض كلفة انجاز اعمال التدقيق الخارجي .	3.55	1.260	.71	.35
33.	تقليل ساعات عمل التدقيق الخارجي.	3.50	1.132	.70	.32
34.	تقليل فترة تأخير إصدار تقرير المدقق الخارجي .	3.20	1.043	.64	.32
35.	تحقق التدقيق الخارجي المستمر بدلاً من تدقيق خارجي سنوي .	3.05	1.339	.61	.43



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

.31	.72	1.128	3.60	تجنب التكرار غير الضروري في عمل التدقيق الخارجي.	.36
.34	.67	1.167	3.35	تقليل الاختبارات الجوهرية ونطاق إجراءات التدقيق الخارجي .	.37
.42	.61	1.293	3.05	تقديم خدمات رقابية إضافية إلى المنظمة محل التدقيق الخارجي.	.38

### 6- اختبار الفرضيات الفرعية والرئيسية.

#### أ- اختبار التوزيع الطبيعي.

تم إجراء اختبار (كولمغوروف- سمرنوف) للتأكد من إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي. ويوضح الجدول رقم (10) إن قيمة الاختبار في عمود (Z) صغيرة نسبياً وكذلك قيمة مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من (5%) كما ظهر في عمود ( $\alpha$ ) مما يدل إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالإمكان استخدام الاختبارات المعلمية .

جدول رقم (10) اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov Z

الرقم	المحور	قيمة Z	Sig. $\alpha$
1.	المكانة التنظيمية (والموضوعية) للتدقيق الداخلي .	.122	.138
2.	المجال والنطاق لوظيفة التدقيق الداخلي.	.127	.104
3.	المؤهلات والكفاءة الفنية للمدقق الداخلي.	.126	.103
4.	بذل العناية المهنية من قبل المدقق الداخلي .	.099	.220
5.	طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي (المتغير التابع)	.157	.114

#### ب- اختبار الفرضيات.

ويظهر جدول رقم (11) أدناه معاملات متغيرات البحث المستقلة في معادلة انحدارها على المتغير التابع المتمثل بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي. ويلاحظ إن تلك المعاملات بقيم موجبة كما في عمود (B) مما يشير إلى وجود علاقة طردية نوعاً ما بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وايضاً، يحتل المتغير المستقل " بذل العناية المهنية من قبل المدقق الداخلي" المرتبة الأولى من حيث التأثير إذ إن قيمة (B=0.590) ويليه "المجال والنطاق لوظيفة التدقيق الداخلي" إذ يبلغ (B=0.385)، وفي المرتبة الثالثة "المؤهلات والكفاءة الفنية"، واخيراً المتغير " الموضوعية والاستقلالية للتدقيق الداخلي" وذلك إذا ما أخذنا ترتيب قيم العمود (B) ترتيباً تنازلياً. إلا إن قيم عمود (Sig.) في الجدول تشير إلى إن المتغيرين المستقلين " نطاق ومجال التدقيق الداخلي" و" بذل العناية المهنية" في البحث ذات دلالة إحصائية طالما إن تلك القيم أقل من النسبة المعنوية المعيارية (0.05). في الدراسات الإنسانية بينما المتغيرين الآخرين غير ذا دلالة إحصائية على وفق النسبة المعنوية المعيارية. وعليه، تكون قاعدة القرار للفرضيات الفرعية كما يلي :

- قبول الفرضية الصفريّة الفرعية الأولى، أي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموضوعية والاستقلالية للتدقيق الداخلي ، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي .
- رفض الفرضية الصفريّة الفرعية الثانية وقبول الفرضية البديلة، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نطاق ومجال التدقيق الداخلي ، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.
- قبول الفرضية الصفريّة الفرعية الثالثة، أي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المؤهلات والكفاءة الفنية لكادر التدقيق الداخلي، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي .
- رفض الفرضية الصفريّة الفرعية الرابعة وقبول الفرضية البديلة، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العناية المهنية لكادر التدقيق الداخلي ، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي .



جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق  
الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات  
التدقيق التضامنية العراقية

جدول رقم (11) معاملات متغيرات البحث المستقلة						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.180	.571		3.814	.001
	الموضوعية والاستقلالية	.014	.185	.011	.073	.942
	المجال والنطاق	.385	.175	.317	2.206	.034
	والكفاءة المؤهلات	.178	.188	.228	.947	.350
	بذل العناية المهنية	.590	.196	.689	3.016	.005

a. Dependent Variable: طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي

وأظهرت نتائج اختبار الأنموذج على وفق مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS كما في جدول رقم (12) إن قيمة الارتباط ( $R=0.784$ ) والتي تشير إلى وجود علاقة ارتباط احصائية ايجابية بين المتغيرات المستقلة الأربع في البحث والمتغير التابع، فضلا عن ذلك إن قيمة ( $R^2=0.614$ ) تشير إلى ان متغيرات جودة التدقيق الداخلي المستقلة تفسر (61.4%) فقط من التغيرات في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي. جدول رقم (12) معلمات الارتباط بين متغيرات البحث المستقلة والمتغير التابع

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
				R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
.784 <sup>a</sup>	.614	.570	.56727	.614	13.934	4	35	.000

وتشير النتائج الظاهرة في جدول رقم (13) إلى رفض الفرضية العدمية الرئيسية وقبول الفرضية البديلة في ضوء نتائج اختبار (ANOVA) لانحدار المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وذلك لمعنوية الانموذج المعتمد في البحث لان (Sig) اقل من 5% وكذلك ان قيمة (F) المحسوبة (13.934) اكبر من قيمتها الجدولية (2.64).

جدول رقم (13) (ANOVA) لانحدار المتغيرات المستقلة على المتغير التابع						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	17.935	4	4.484	13.934	.000 <sup>a</sup>
	Residual	11.263	35	.322		
	Total	29.198	39			

وعليه، يوجد اثر ذا دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين عناصر جودة التدقيق الداخلي وبين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي على وفق معايير التدقيق الدولية (خصوصا IAS 610). فضلا عن ذلك قام الباحث بإجراء اختبار الارتباط و(ANOVA) لبيان مدى تأثير المتغير المستقل في البحث المتمثل بجودة التدقيق الداخلي على ابعاد المتغير التابع وهم بعد طبيعة عمل التدقيق الخارجي وبعد توقيت التدقيق الخارجي وبعد مدى إجراءات التدقيق الخارجي .



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

جدول رقم (14) معاملات ارتباط وانحدار جودة التدقيق الداخلي على المتغير التابع

ت	المتغير التابع	R	R <sup>2</sup>	F	Sig
1	طبيعة التدقيق الخارجي	.408	.167	7.592	.009
2	توقيت التدقيق الخارجي	.531	.282	14.946	.000
3	إجراءات التدقيق الخارجي	.581	.338	19.414	.000

ويوضح جدول رقم (14) اعلاه، ان معاملات الارتباط والانحدار المنقولة من مخرجات برنامج (SPSS) وتشير النتائج الظاهرة في عمود (Sig) ان الابعاد الثلاث تتأثر معنويا بمتغير جودة التدقيق الداخلي حيث جميعها اقل من (0.05). المعيارية وكذلك تشير النتائج ان بعد اجراءات التدقيق الخارجي اكثر تأثرا بجودة التدقيق الداخلي تبعا لمقدار (R) معامل الارتباط البالغ (0.581). وقيمة (R<sup>2</sup>=0.338).

### الاستنتاجات والتوصيات

#### اولا- الاستنتاجات:

1. تواجه مهنة التدقيق الخارجي تحديات تتمثل بالظروف الناجمة عن طبيعة عمل الشركات المساهمة في ظل بيئة اعمال معقدة واتساع نشاطها وتنوع النظم المستعملة بها، كل ذلك دعت الحاجة إلى اعادة تنظيم المهنة للمحافظة على سمعتها ومصداقيتها وذلك من خلال اعتماد على عمل التدقيق الداخلي عند اجراء التدقيق الخارجي .
2. سعي كثير من الدول إلى اصدار المعيار الخاص بها مشابه لفقرات وبنود المعيار الدولي (ISA 610) يدل على مدى الاستفادة المرجوة من تطبيق المعيار في مجال التدقيق على الممارسات المهنية في الدول المختلفة وامكانية تطبيق ذلك في العراق .
3. بناءً على نتائج الدراسة الاستطلاعية شخّصت عينة البحث من المدققين الخارجيين السمات الاكثر حضورا في جودة التدقيق الداخلي ممثلا بـ " نطاق ومجال التدقيق الداخلي" و " بذل العناية المهنية" في البحث ذات دلالة احصائية بينما كان متغير استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي ومؤهلات وكفاءة المدقق الداخلي ذا تأثير ولكن غير ذا دلالة احصائية على وفق النسبة المعنوية المعيارية .
4. ان الابعاد الثلاث للمتغير التابع من طبيعة عمل التدقيق الخارجي وتوقيت التدقيق ومدى اجراءات التدقيق الخارجي تتأثر معنويا بمتغير جودة التدقيق الداخلي، وكذلك تشير النتائج ان بعد اجراءات التدقيق الخارجي اكثر تأثرا بجودة التدقيق الداخلي .

#### ثانيا- التوصيات:

1. نشر ثقافة التعاون بين المدقق الخارجي ونظيره المدقق الداخلي اكاديميا ومهنيا لما في ذلك من رفع كفاءة وفاعلية عمل كل منهما فضلا عن الفائدة التي تجنيها المنظمة من ذلك .
2. اصدار معيار تدقيق وطني بالاستناد لمعايير التدقيق الدولية وعلى وجه الخصوص معيار (ISA 610) يرشد المدقق الخارجي العراقي إلى آليات ومعايير اعتماد عمل المدقق الداخلي عند تخطيط التدقيق الخارجي.
3. تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي، ورفع كفاءته ومؤهلاته العلمية والعملية، من اجل تعزيز جودته، من خلال دعم الادارة العليا لوحدة التدقيق الداخلي وعدم تكليفه باي مسؤولية او مهام تنفيذية وعدم السماح له بتدقيقها. وكذلك على المنظمة ان تعتمد سياسة توظيف وتدريب مناسبة لكادر التدقيق الداخلي والعمل على اطلاق الكادر على مستجدات المعايير المهنية الدولية .



## جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية

### المصادر العربية:

1. المصدر  
جربوع، يوسف محمود(2003)، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل من استخدام عمل الآخرين في عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 20، تشرين أول/تشرين ثاني، ص ص 2-8.
2. ديوان الرقابة المالية في العراق (2011) " دليل استرشادي لمنهج التدقيق وفق اسلوب المخاطرة: [https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/guid\\_audit\\_risk\\_ar.pdf](https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/guid_audit_risk_ar.pdf)
3. ذنبيات، علي عبد القادر، وشناق، باسل خالد(2006) " تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الاردن"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد 2، العدد 2، ص ص 187-211.
4. السعيري، إبراهيم عبد موسى، وأحمد، أحمد ميري، وحافظ، لألى محمد(2014) " أصول التدقيق"، الطبعة الأولى، مطبعة الأهرام، بغداد، العراق.
5. القاضي، حسين يوسف و دحدوح، حسين احمد، و قريط، عصام نعمة (2007) " التدقيق الداخلي"، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، سوريا.
6. مشتهى، صبري ماهر(2013) " العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين"، مجلة جامعة الأزهر- غزة، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد 15، العدد 2، ص ص 409 - 438.
7. نور الدين، أحمد قايد(2015) " التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية"، الطبعة الاولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الاردنية الهاشمية.

### English References:

- | NO | Reference   |
|----|---|
| -1 | Abbass, D. A., & Aleqab, M. M. (2013). Internal auditors' characteristics and audit fees: Evidence from Egyptian firms. <i>International Business Research</i> , 6(4), PP67-80.   |
| -2 | Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Internal audit assistance and external audit timeliness. <i>Auditing: A Journal of Practice &amp; Theory</i> , 31(4), PP 3-20.   |
| -3 | Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A. (2013). Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks. <i>International Journal of Business and Social Science</i> , 4(11).pp.206-222.         |
| -4 | Al-Sukker, A., Ross, D., Abdel-Qader, W., & Al-Akra, M. (2018). External auditor reliance on the work of the internal audit function in Jordanian listed companies. <i>International Journal of Auditing</i> , 22(2), 317-328.  |
| -5 | Al-Twajry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. <i>Managerial Auditing Journal</i> , 19(7), 929-944. |
| -6 | American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1975). Statement on Auditing Standards No. 9. The effect of an internal audit function on the scope of the independent auditor's examination. New York.             |
| -7 | American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1991). Statement on Auditing Standards No. 65, The auditors' consideration of the internal audit functions in an audit of financial statements. New York.           |
| -8 | American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2014). Statement on Auditing Standards No. 128, Using the work of internal auditors. New York.  |



جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق  
الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات  
التدقيق التضامنية العراقية

**NO Reference**

- 9 Apostolou, B., Harper, R. M., & Strawser, J. R. (1990). Reliance on internal audit departments. *Managerial Auditing Journal*, 5(3), PP
- 10 Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M.B., , (2014). *Auditing and Assurance services: An Integrated approach*, 15th Edition, Pearson Prentice Hall, USA.
- 11 Audit Practices Board(APB)(1995).*Statements of Auditing Standards(SAS 500).Considering the work of internal audit.* UK.
- 12 Brody, R. G., Golen, S. P., & Reckers, P. M. (1998). An empirical investigation of the interface between internal and external auditors. *Accounting and business research*, 28(3), PP160-171.
- 13 Deribe, W.J. & Regasa, D.G.,(2014).*Factors determining internal quality: Empirical evidence from Ethiopian Commercial Banks"*, *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(23), pp. 86-94
- 14 Desai, R., & Desai, V. (2010). Towards a Decision Aid for External Audit Evaluation of the Internal Audit Function. *Journal of Global Business Issues*, 4(1), pp69-72.
- 15 Edge, W. R., & Farley, A. A. (1991). External auditor evaluation of the internal audit function. *Accounting & Finance*, 31(1), 69-83.
- 16 Endaya, Khaled. A. (2014). Coordination and cooperation between internal and external auditors. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(9), pp 76-80.
- 17 Felix Jr, W. L., Kizirian, T., & Sneathen Jr, L. D. (2005). The Effect of an Internal Audit Function on Audit Effort. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 9(1),p75-92
- 18 Grabmann, E., Hofer, D,(2014).*Impact factors on the development of internal auditing In the 21<sup>ST</sup> Century*, *Journal of Finance and Risk Perspectives*, 3( 3), pp. 67 – 80.
- 19 Gramling, A. A. (1999). External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision. *Auditing*, 18, pp117-135
- 20 Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting literature*, 23, 194.
- 21 Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1148-1159.
- 22 Institute of Internal Auditors (IIA) (1999), *Definition of Internal Auditing*, Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors.
- 23 Institute of Internal Auditors (IIA) (2001), *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors.
- 24 International Standard on Auditing (ISA 610): "Using the Work of Internal Auditors", by the International Federation of Accountants (IFAC,2004).
- 25 Krishnamoorthy, G. (2002). A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 95-121.
- 26 Lampe, J. C., & Sutton, S. G. (1994). Evaluating the work of internal audit: a comparison of standards and empirical evidence. *Accounting and Business Research*, 24(96), 335-348.



جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق  
الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات  
التدقيق التضامنية العراقية

- 27 Lynn, R. S. (1986). Internal and External Audit—Value and Benefit to Management. *Managerial Auditing Journal*, 1(2), pp8-11.
- 28 Maletta, M. J. (1993). An examination of auditors' decisions to use internal auditors as assistants: The effect of inherent risk. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), pp508-525.
- 29 Margheim, L. L. (1986). Further evidence on external auditors' reliance on internal auditors. *Journal of Accounting Research*, 24(1), pp 194-205.
- 30 Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. F. (2012). Internal audit attributes and external audit's reliance on internal audit: Implications for audit fees. *International journal of auditing*, 16(3), pp268-285.
- 31 Munro, L., & Stewart, J. (2011). External auditors' reliance on internal auditing: further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), pp464-481.
- 32 Mutchler, J. F. (2003). Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 231-268.
- 33 Public Company Accounting Oversight Board (No. 5). An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statement, PCAOB, Release No. 2007-005, Washington.
- 34 Ramasawmy, D., & Ramen, M. (2012). An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments. In *International Conference on Applied and Management Sciences* (pp. 117-122).
- 35 Said Suwaidan, M., & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), pp509-525.
- 36 Schneider, A. (1985). The reliance of external auditors on the internal audit function. *Journal of Accounting Research*, 23(2), pp 911-919.
- 37 Schneider, A. (2009). The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing. *Academy of Accounting & Financial Studies Journal*, 13(4), PP41-53.
- 38 Schneider, A. (2010). Analysis of professional standards and research findings to develop decision aids for reliance on internal auditing. *Research in Accounting Regulation*, 22(2), pp96-106.
- 39 Soltani, Bahram (2007). *Auditing: An International Approach*. First Published, Pearson Education Limited, London-Uk.
- 40 Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial auditing journal*, 25(4), pp328- 360.



جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق  
الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات  
التدقيق التضامنية العراقية

---

**Quality of internal audit and its impact on nature, timing and procedures of external audit An investigative study of a sample of external auditors Iraqi Solidary Companies for Auditing.**

**ABSTRACT:**

The Study aims at investigating quality of internal auditing and its impact on nature, timing, and procedures of external audit, based on international auditing standards, in particular ISA (610). The standard ISA (610) requires external auditor to assess independence, scope of internal audit unit, competence, and due professional care of internal auditor as indicators that reflect quality of internal audit performance before deciding to rely on internal auditors.

The sample of this study consisted of external auditors in Iraqi Solidary Companies for Auditing. A questionnaire was distributed to them via e-mail. response rate was (70%) of sample which reached (40) participants. Statistical analysis was carried out by using SPSS.

The results of the research showed a statistically significant effect between elements of quality of internal audit and between nature, timing and extent of external audit procedures in accordance with international audit standards. The scope of internal audit unit's work, and due professional care of internal auditor represent the most significant aspects of quality of internal audit affect nature, timing, and procedures of external audit. External audit procedures are more affected by quality of internal audit than nature and timing of external audits. The researcher recommends strengthening independence of internal audit and working to raise scientific and practical qualifications of internal auditor in order to increase their influence in nature, timing and procedures of external audit.

**Keywords:** external audit, quality of internal audit, ISA 610.