

العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية دراسة ميدانية

العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية (دراسة ميدانية)

أ.عبد الوهاب محمد سالم / جامعة السيد محمد بن علي السنوسي الاسلامية / البيضاء . ليبيا

الملخص :

هدفت هذه الدراسة الى بيان العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن. ومن اجل تحقيق اهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من المراجعين الخارجيين . ومن اجل تحقيق اهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانة الدراسة، حيث تم توزيع (192) استبانة على عينة من المراجعين الخارجيين، تم استرداد (166) استبانة صالحة، والتي تمثل ما نسبته (86.5%) من الاستبانات الموزعة.

استخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي (SPSS) لإجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من ملاءمة بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي ولتقييم فرضيات الدراسة. ومنها اختبار (One Sample T- test) لعينة الواحدة. وبعد تحليل بيانات الدراسة اظهرت النتائج انه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الخاصة باستخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية. حيث أظهرت النتائج وجود أثر لكل من العوامل الآتية : الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة الفنية، أداء العمل، في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية.

وعلى ضوء النتائج المذكورة اوصت الدراسة على ضرورة توفير الدعم الكافي لضمان استقلالية قسم المراجعة الداخلية من قبل الادارة العليا والمستويات الادارية المختلفة في الشركة، وان على المراجعين الداخليين التوجه نحو الإفصاح لمجلس إدارة الشركة عن أي اختلال يحصل بموضوعيتهم.

الكلمات المفتاحية: المراجع الخارجي، المراجعة الداخلية، استقلالية المراجعة الداخلية، موضوعية المراجعة الداخلية، الكفاءة الفنية للمراجعة الداخلية، أداء عمل المراجعة الداخلية.

Abstract

This study aimed to illustrate Factors Affecting the Use of External Auditors the Work of Internal Audit from the Point of View of External Auditors in Jordan. To achieve the goals of the study a questionnaire was developed dependent, and distributed to a sample of external auditors.

In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was prepared to study the independent variables and the dependent variable. A total of 192 questionnaires were distributed to a sample of Certified Accountants. A total of 166 valid responses were retrieved, representing (86.5%) of the distributed questionnaire

The study used (SPSS) statistical package to conduct the needed tests in order to make sure its compatible with the data of study and to evaluate the hypothesis of the study. (T- test) for the one sample. After analyzing the study data The results showed that there is a statistical significant impact for the factors related to the external auditors' usage to conduct the internal auditing from the external auditors. The results showed an impact for the following variables: independency, subjectivity, technical efficiency, , work performance, in the usage of the external auditors to conduct the. internal auditing from external auditors .

Based on the mentioned results the study recommended to focus on the importance of internal auditors commitment to the professional criteria which include the continuity of professional impact requirements to follow the professional improvement taking place

in applying their jobs and trying their best to gain the new skills and responding to the changes and improvements within the profession of auditing, and stressing that internal auditors not to interfere in any executive work to guarantee their subjectivity.

Key Words: *External Auditors, Internal Auditing, independence, objectivity of internal audit, technical competence of internal audit, , performance of internal audit work,*

المقدمة :

لقد شهدت السنوات الاخيرة اهتماما متزايدا من قبل الشركات بمهنة المراجعة الداخلية وقد تمثل هذا الاهتمام في نواح متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام الشركات بإنشاء ادارات مستقلة للمراجعة الداخلية مع العمل على دعمها في النواحي المادية والبشرية المؤهلة التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة. وأن القرن الحادي والعشرين يقدم وعد ليس له مثيل لنمو فرص مهنة المراجعة الداخلية⁽¹⁾.

وتعد وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة في الشركات على اختلاف احجامها وانواعها نظرا للتوسع في حجم الاعمال، و زيادة حدة المنافسة بين الشركات بالإضافة الى فصل الادارة عن الملكية، وكبر حجم الشركات، وظهور الشركات متعددة الجنسية. مما ادى الى صعوبة تدقيق العمليات بشكل كامل وتفصيلي من قبل المحاسب القانوني، وبالتالي ازدياد الحاجة إلى استخدام أعمال المراجعة الداخلية.

ونظرا لأهمية استخدام عمل المراجعة الداخلية فقد قامت الهيئات المهنية بإصدار عدة معايير لتبين العوامل الخاصة باستخدام عمل المراجعة الداخلية، فمثلا قام الجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) بإصدار المعيار رقم (9)، والذي يتعلق بالتقويم الذي يجريه المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية بما في ذلك وظيفة المراجعة الداخلية وذلك بقصد الاعتماد عليها في تقليل حجم الاختبارات ووقتها ومثال اخر على ذلك فقد اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants معيار المراجعة الدولي رقم (610) بعنوان "استخدام عمل المراجعين الداخليين" الذي يتعلق بالأخذ بالاعتبار وظيفة المراجعة الداخلية ضمن مجموعة المعايير الخاصة باستعمال عمل الآخرين، وذلك بتناوله مسؤوليات المراجع الخارجي في حال استخدام اعمال المراجعة الداخلية للحصول على ادلة تدقيق، وكذلك تناول معيار المراجعة الدولي رقم (315) بعنوان "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها" كيف يمكن معرفة وخبرة قسم المراجعة الداخلية ان يفيد المراجع الخارجي في فهم المنشأة وبيئتها وما يتعلق بتحديد مخاطر الخطأ الجوهري، ويوضح المعيار ايضا كيف يؤدي التواصل الفعال بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين الى خلق بيئة تمكن المراجع الخارجي من معرفة الامور الهامة التي قد تؤثر على عمله. وبينت المعايير اعلاه انه قبل استخدام اعمال قسم المراجعة الداخلية يجب على المراجع الخارجي تقييم عدة عوامل والتي تحدد ما اذا كان يمكن استخدام عمل قسم المراجعة

الداخلية لأغراض المراجعة والمتمثلة في (لاستقلالية، والموضوعية، والكفاءة الفنية، اداء العمل). لذلك جاءت هذه الدراسة لتحديد العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية في الاردن.

مشكلة الدراسة :

ادت الزيادة في حجم الشركات وانفصال الادارة عن الملكية وتعدد العمليات وتعقيدها وزيادة حدة المنافسة بين شركات المراجعة الخارجية واعتماد المراجعين الخارجيين على اسلوب العينات الى زيادة استخدام اعمال المراجعة الداخلية، لما لها من دور في تعديل طبيعة او توقيت او تقليل نطاق اجراءات المراجعة التي ينبغي تأديتها من قبل المراجع الخارجي. الا انه قبل استخدام عمل المراجعة الداخلية على المراجع الخارجي الاخذ بعين الاعتبار عدة عوامل يمكن ان تؤثر في استخدام عمل المراجعة الداخلية. لذلك جاءت مشكلة الدراسة للإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

"ماهي العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن؟"

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية

1. هل هناك اثر ذو دلالة احصائية لعامل الاستقلالية في استخدام المراجع الخارجي الاردني لعمل المراجعة الداخلية.
2. هل هناك اثر ذو دلالة احصائية لعامل الموضوعية في استخدام المراجع الخارجي الاردني لعمل المراجعة الداخلية.
3. هل هناك اثر ذو دلالة احصائية لعامل الكفاءة الفنية في استخدام المراجع الخارجي الاردني لعمل المراجعة الداخلية.
4. هل هناك اثر ذو دلالة احصائية لعامل اداء العمل في درجة اعتمادية المراجع الخارجي الاردني لعمل المراجعة الداخلية.

اهمية الدراسة :

تكمن اهمية الدراسة في خدمتها للأطراف الآتية:

- المراجع الخارجي: والذي يهيمه معرفة العوامل المؤثرة في استخدام المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية والتي يقرر على ضوءها استخدام عمله، مما يؤدي الى زيادة طمأنينته الى دقة البيانات المحاسبية وسلامة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها، وذلك لان المراجعة الداخلية الفعالة ستقلل من الاخطاء والغش في البيانات المالية وبالتالي تقليل المخاطر.
- المراجع الداخلي: فان معرفته للعوامل المؤثرة في استخدام المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية يؤدي الى زيادة فهم المراجعة الداخلية لتلك العوامل وبالتالي تحسين المراجعة الداخلية وزيادة فعاليتها وخبرة ومعرفة المراجع الداخلي نتيجة الاحتكاك بالمراجع الخارجي، وامكانية تطوير اساليب المراجعة الداخلية.
- الاطراف الخارجية: ان ادراك هذه الاطراف للعلاقة التكاملية بين المراجع الخارجي والداخلي يزيد من اطمئنانهم للرأي الذي ابداه المراجع الخارجي في التقارير المالية.
- الباحثون والدارسون: حيث ستساعدهم في أغراض البحث العلمي.

اهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة الى بيان العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية، ومعرفة أكثر هذه العوامل اهمية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

الاطار النظري :

ان عمل المراجعة الداخلية يجب ان يؤدي بكفاءة وفي اطار العناية المهنية اللازمة، وان يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية والموضوعية، فلا يكون خاضعا لإشراف او رقابة او سيطرة اي من العاملين بالشركة على اختلاف مستوياتهم الوظيفية على الهيكل التنظيمي للشركة، وان على المراجع الخارجي اخذ عدة عوامل في الاعتبار عند استخدام عمل المراجعة الداخلية تتمثل في:

1- الاستقلالية :

تعتبر الاستقلالية جوهر المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة وهي العمود الفقري لمهنة المراجعة والدعامة الاساسية التي تقوم عليها، وان استقلالية المراجع الداخلي احد الازكان الاساسية للمراجعة الداخلية ومعيارا رئيسيا من معايير ادائها وركيزة ضرورية لتحقيق فعاليتها⁽²⁾ من خلال قيام المراجع الداخلي بمهامه، وازفاده قيمة للشركة التي ينتمي اليها وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة⁽³⁾.

وقد اهتم معهد المراجعين الداخليين (IIA) بإبراز صفة الاستقلالية في وصفه للمراجعة الداخلية حيث اعتبرها في جميع تعاريفه " نشاطا مستقلا " وكذلك نص معيار المراجعة الداخلية رقم (1100) بعنوان: الاستقلالية والموضوعية: على نشاط المراجعة الداخلية ان يكون مستقلا، وعلى المراجعين الداخليين ان يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم. بالإضافة الى معيار المراجعة الداخلية رقم (1110) بعنوان الاستقلال التنظيمي والذي نص: على مدير المراجعة الداخلية ان يتصل بمستوى اداري داخل الشركة يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بالاضطلاع بمسؤولياتها.

وجاء تعريف الاستقلالية بشكل عام بأنها التحرر من الاعتماد على شخص اخر او شركة او دولة اخرى، او التأثير بهم او الخضوع لسيطرتهم. اما بالنسبة لاستقلالية المراجعة الداخلية فهي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية من تأدية مسؤوليات المراجعة الداخلية بطريقة متحيزة⁽⁴⁾.

ويمكن النظر الى مفهوم الاستقلالية انه مسألة ذهنية او فكرية، بمعنى ان المراجع يجب ان يكون مستقلا في تفكيره وفي ابداء رايه بنزاهة وامانة، والا يسمح لأي اعتبارات مهما بلغ من شانها التأثير على رأيه⁽⁵⁾.

وتتطلب الاستقلالية ان تكون وظيفة المراجعة الداخلية مستقلة ضمن الهيكل التنظيمي للشركة، وان تكون تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الادارة او لجنة المراجعة، وان يتم تعيين او عزل مدير المراجعة الداخلية من خلال مجلس الادارة او لجنة المراجعة، وان تتمتع المراجعة الداخلية بالصلاحيات الكافية التي تعزز الاستقلالية، خاصة فيما يتعلق بعمليات المراجعة وتقارير وتوصيات المراجعين، وان يحصل المراجعين الداخليين على دعم الادارة العليا ومجلس الادارة⁽⁶⁾.

ولا بد للمراجع الداخلي ان يكون في وضع على الهيكل التنظيمي يعطيه الحق في:⁽⁷⁾

- الاطلاع على كافة المستندات والسجلات .
 - الاتصال بالأفراد والمسؤولين .
 - الحصول على المعلومات التي يراها ضرورية لإداء أعماله .
 - فحص الممتلكات وانظمة العمل وانظمة الرقابة الداخلية .
 - الاتصال والتنسيق مع لجنة المراجعة ومجلس الادارة والمراجع الخارجي.
- وان توفير الاستقلال الكافي للمراجعين الداخليين لا يضمن فقط جودة اداء المراجعة الداخلية والحصول على احكام وتوصيات غير متحيزة، وانما يساهم ايضا في مساعدة المراجع الخارجي على اداء مهمته من خلال استخدامه لعمل المراجعة الداخلية⁽⁸⁾.

2-الموضوعية :

تعتبر الموضوعية كمفهوم هو تركيبة من عدة مفاهيم تشمل النزاهة والأمانة والتحرر من صراع المصالح⁽⁹⁾ وتشير الموضوعية الى القدرة على اداء المهام دون تحيز او تضارب في المصالح، او تأثير مفرط للأخريين للتغاضي عن الاحكام المهنية⁽¹⁰⁾. اما حسب المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فالموضوعية هي: حالة ذهنية غير متحيزة تسمح للمراجعين الداخليين لأداء المهام على نحو يجعلهم مقتنعين بنتائج أعمالهم وعدم التأثير على جودتها.

وتتطلب الموضوعية أن لا يعتمد المراجعين الداخليين في أحكامهم على أحكام الآخرين⁽¹¹⁾. وان المراجع كون رأيه عما قام بفحصه مجريه وبدون تحيز⁽¹²⁾.

فالموضوعية تؤكد على عنصرين هما⁽¹³⁾:

- القابلية للتحقق: من خلال الأدلة والحقائق عند التعامل مع خاصية أو ظاهرة ما بعيدا عن سيطرة الخبرة والحكم الشخصي.
 - البعد عن التحيز: غياب التحيز عند التقدير والحكم، وبما يعنى تحقق الحيادية والعدالة.
- وقد ورد في اطار ارشادات المراجعين الداخليين الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) عدد من التهديدات التي قد تؤدي الى ضعف موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي منها ما يلي⁽¹⁴⁾:
- عندما يفحص المراجع الداخلي اعمال اشترك في تنفيذها سابقا.
 - ضغوط اجتماعية من الجهات المراجع عليها او غيرها.
 - منافع اقتصادية، عندما تكون الجهة المراجع عليها لها تأثير في العوائد التي سيحصل عليها المراجع الداخلي.
 - علاقات شخصية بين المراجع الداخلي والمراجع عليهم.
 - عدم تدوير وارتباط المراجع بالجهة المراجع عليها لفترات طويلة.
 - الجمود الفكري عن طريق تطبيق اسلوب ثابت في المراجعة.

الا ان هنالك عدة عوامل والتي قد تؤثر على تقييم المراجع الخارجي لاستقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية والتي وردت في معيار المراجعة الدولي (610) وكما يلي:

- ما اذا كان الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية، بما في ذلك صلاحية ومساءلة القسم، يدعم قدرة القسم على ان يكون خاليا من اي تحيز او تضارب في المصالح او تأثير مفرط للأخرين للتغاضي عن الاحكام المهنية. على سبيل المثال، ماذا كان قسم المراجعة الداخلية يرفع تقاريره الى اولئك المكلفين بالحوكمة او لمسؤول يتمتع بصلاحيات ملائمة او في حال كان القسم يرفع تقاريره للإدارة، ما اذا كان القسم يتمتع بإمكانية الوصول المباشر الى اولئك المكلفين بالحوكمة. حيث أن مسار رفع التقارير الوظيفية بالنسبة لوظيفة المراجعة الداخلية هو المصدر الأهم لاستقلاله وسلطاته، ويوصي معهد المراجعين الداخليين (IIA) بأن يرفع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية التقارير الوظيفية إلى لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة أو مسؤول يتمتع بصلاحيات ملائمة.

- ما إذا كان قسم المراجعة الداخلية خاليا من اي تضارب في المسؤوليات، على سبيل المثال وجود واجبات ومسؤوليات ادارية او تشغيلية خارج نطاق قسم المراجعة الداخلية.

- ما إذا كان اولئك المكلفون بالحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية.

- ما إذا كان هناك أية قيود أو حدود مفروضة على قسم المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو اولئك المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال عند ابلاغ المراجع الخارجي بنتائج قسم المراجعة الداخلية.

- ماذا كان المراجعين الداخليين هم اعضاء في هيئات مهنية ذات صلة وعضويتهم تفرض عليهم الامتثال لمعايير مهنية ذات علاقة بالموضوعية، او ما اذا كانت سياساتهم الداخلية تحقق الاهداف ذاتها .

- ما إذا كانت الإدارة تعمل وفقا لتوصيات قسم المراجعة الداخلية ، والى أي مدى وكيفية إثبات هذا العمل.

- ما اذا حصل المراجع الداخلي على دعم كافي من الادارة العليا والمستويات الادارية المختلفة لكي يستطيع القيام بعمله من دون اي صعوبات ولكي يضمن تعاون الموظفين.

وقد ينظر لموضوعية المراجعة الداخلية أنها تتعلق بشخص المراجع الداخلي، في حين يشير الاستقلال إلى الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية داخل شركة عميل المراجعة. فتتحقق موضوعية المراجعة الداخلية باستقلال المراجعة الداخلية تنظيميا عن الإدارة التنفيذية. ويعتقد أن الموضوعية ناتج الاستقلال، وأن الاستقلال يسبق الموضوعية ويعد أحد عناصرها⁽¹⁵⁾.

3-الكفاءة الفنية :

ان مدى الاستفادة بعمل المراجعة الداخلية في الشركة يتوقف على الاستقلالية والموضوعية بالإضافة الى الخبرة والكفاءة والمعرفة لدي المراجعين الداخليين، بحيث انه كلما ارتفعت تلك الكفاءات والمهارات والمعرفة كلما زادت ثقة الادارة والاطراف الاخرى المستفيدة بالنتائج والتوصيات التي تقدمها المراجعة الداخلية⁽¹⁶⁾.

وتشير كفاءة قسم المراجعة الداخلية الى اكتساب معارف ومهارات القسم ككل والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب، للمساعدة على اداء المهام المحددة باجتهد ووفقا للمعايير المعمول بها⁽¹⁷⁾ وان يكون المراجع الداخلي مؤهلا تأهيلا كافيا للقيام بعملية المراجعة والاستجابة للمتغيرات والتطورات في محيط مهنة المراجعة⁽¹⁸⁾.

وقد نصت معايير المراجعة الداخلية في المعيار(1210) " الكفاءة " ضرورة تمتع المراجعين الداخليين بالمعرفة والمهارات اللازمة لأداء مسؤولياتهم، وان يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والاختصاصات المطلوبة لأداء وتنفيذ مسؤولياته، وفي حالة عدم توفر المعرفة والمهارات او التخصصات المطلوبة يجب على مدير المراجعة الداخلية الحصول على المشورة والمساعدة حتى يتمكن من الوفاء بمسؤولياته. وتتطلب الكفاءة⁽¹⁹⁾:

- ان يكون هناك تناوب في العمل بحيث يسمح للمراجع الداخلي ان يتعرف على مختلف الحقائق في الشركة وبالتالي زيادة معلوماته عن عمليات التشغيل بشكل عام بما يساعد على تنميته مهنيا.
- ان يكون هناك اشراف كافي على المراجعين الداخليين من جانب لجنة المراجعة.
- استمرارية التعليم.

ويجب على المراجعين الداخليين ان يطوروا من معرفتهم ومهاراتهم عن طريق التطوير المهني المستمر، وعلى مدير المراجعة الداخلية تبني برامج للتدريب المستمر وان يشجع المراجعين في الحصول على الشهادات العلمية والمهنية⁽²⁰⁾. فالتأهيل المهني للمراجع الداخلي يتضمن مستوى المام المراجع الداخلي بمعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية وكذلك بقواعد وآداب سلوك المهنة وغيرها من المعارف التي تعمل على زيادة جودة وفعالية اداءه لعمله⁽²¹⁾. اما ادارة الشركة فعليها القيام بالاتي: لرفع كفاءة المراجعين الداخليين اولاً ان تضع حدا ادنى من الكفاءة والخبرة عند التعيين في وظيفة مراجع داخلي وثانياً تشجيع المراجعين الداخليين على تنمية تلك الكفاءة. وذلك من خلال⁽²²⁾:

- تشجيع العضوية والانتساب للجمعيات المتخصصة مع الاخذ في الاعتبار مساهمة الشركة في مصاريف ورسوم العضوية .
- تشجيع المشاركة في البرامج التدريبية للتطوير المهني مع ايضا المساهمة في مصاريف ورسوم المشاركة.
- الاحتفاظ بمكتبة او تجهيزات تحتوي على التطورات المهنية والمراجع والكتب الخاصة بالمواضيع الفنية والمهنية .
- تشجيع حضور المؤتمرات الدولية الخاصة بتنمية المهارة الفنية في مجال التخصص مع ايضا المساهمة في مصاريف حضور تلك المؤتمرات .

وقد ذكر معيار المراجعة(610) عدة عوامل والتي قد تؤثر على تقييم المراجع الخارجي لكفاءة المراجعة الداخلية وكما نص عليها. تتمثل في :

- ما اذا كان يتم توفير موارد قسم المراجعة الداخلية بشكل وافي ومناسب مقارنة بحجم الشركة وطبيعة عملياتها.
- ما إذا كان هنالك سياسات قائمة لتوظيف وتدريب وتكليف المراجعين الداخليين بعمليات المراجعة الداخلية.

- ما اذا كان المراجعين الداخليين قد تلقوا تدريباً فنياً وافياً واصبحوا يجيدون مهنة المراجعة. وقد تشمل المعايير ذات الصلة التي يمكن للمراجع الخارجي النظر فيها عند اجراء التقييم على سبيل المثال، امتلاك المراجعين الداخليين للمسميات والخبرات المهنية ذات الصلة.
 - ما اذا كان المراجعين الداخليين يتمتعون بالمعرفة المطلوبة في مجال اعداد التقارير المالية للشركة، واطار اعداد التقارير المالية المطبق وما اذا كان قسم المراجعة الداخلية يتمتع بالمهارات الضرورية على سبيل المثال المعرفة الخاصة بصناعة معينة لأداء العمل المرتبط بالبيانات المالية للشركة.
 - ماذا كان المراجعين الداخليين هم اعضاء في هيئات مهنية ذات علاقة تفرض عليهم الامتثال للمعايير المهنية ذات العلاقة بما في ذلك متطلبات التطور المهني المستمر.
- وبين المعيار انه يمكن النظر الى الموضوعية والكفاءة على انهما مكملان لبعضهما البعض. فكلما زاد دعم الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية والسياسات والاجراءات ذات العلاقة لموضوعية المراجعين الداخليين وكلما كان مستوى كفاءة القسم اعلى، كلما كان من المحتمل أكثر ان يستفيد المراجع الخارجي من عمل القسم في مجالات اوسع. غير ان الوضع التنظيمي والسياسات والاجراءات ذات العلاقة التي توفر دعم قوى لموضوعية المراجعين الداخليين لا تعوض عن النقص في كفاءة قسم المراجعة الداخلية. وعلى نحو مشابه، فان المستوى العالي لكفاءة قسم المراجعة الداخلية لا يعوض عن النقص في الدعم الوافي الذي يوفره الوضع التنظيمي والسياسات والاجراءات ذات العلاقة لموضوعية المراجعين الداخليين.
- وفي النهاية ان ما يحتاجه المراجعون الداخليون وما يمثل ايضا تحدياً بالنسبة لهم، هو مواكبة وتيرة التطور في التعامل مع التغيرات المتسارعة اذا ارادوا الحفاظ على اهميتهم، ويكمن نجاح المراجع الداخلي في التزامه بمواصلة التعلم والتطور، الى جانب الفهم العميق للتوجهات الناشئة في مهنة المراجعة الداخلية ومختلف الاعمال حوله⁽²³⁾.

4- اداء عمل المراجعة الداخلية :

ان استخدام المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية يقوم على جوهر المراجعة الداخلية كمنشأ، وعلى ضرورة فهم المراجع الخارجي لهذا النشاط، خاصة عند تقدير خطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية⁽²⁴⁾. فمعايير المراجعة الدولية تشجع المراجعين الخارجيين على الاستعانة بعمل المراجعة الداخلية عند التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة، وتلزم المراجع الخارجي بضرورة فهم نظام الرقابة الداخلية، والذي يعتبر المراجعة الداخلية جزءاً من هذا النظام، لذلك ينبغي على المراجع الخارجي فهم عمل المراجع الداخلي بحيث يكون عمله مكتملاً لعمل المراجع الخارجي وليس بديلاً له⁽²⁵⁾.

لذلك عند قيام المراجع الخارجي بتقييم عمل المراجعة الداخلية يجب على المراجع الخارجي فحص طبيعة عمل المراجعة الداخلية الذي ينوي استخدامه والاستفادة منه ويتم ذلك بفحص الدليل المستندي للعمل الذي قام به المراجع الداخلي على اساس اختبائي، هذا بالإضافة الى القيام بإجراء اختبارات لبعض اعمال المراجع الداخلي ويكون ذلك عن طريق فحص بعض البنود التي فحصها المراجع الداخلي، وفحص بنود مشابهة وملاحظة اجراءات المراجع الداخلي، كما يجب ان يقوم المراجع الخارجي بمقارنة نتائج اختباره مع نتائج عمل المراجع الداخلي للوصول الى حكم بشأن هذا العمل⁽²⁶⁾.

وقد نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية انه يجب أن تشمل أعمال المراجعة الداخلية الآتي:

- تخطيط عملية المراجعة الداخلية .
- فحص وتقييم المعلومات .
- تحسين كل من ادارة المخاطر، و الرقابة الداخلية ، و عمليات الحوكمة .
- اعداد التقارير وتوصيل النتائج والتوصيات.
- متابعة التوصيات.

وهناك عدة عوامل والتي قد تؤثر على تقييم المراجع الخارجي لإداء عمل المراجعة الداخلية⁽²⁷⁾:

- قيام قسم المراجعة الداخلية بفحص وتقييم المعلومات.
- قيام قسم المراجعة الداخلية بإعداد التقارير.
- قيام قسم المراجعة الداخلية بتوصيل النتائج والتوصيات.
- قيام قسم المراجعة الداخلية بمتابعة التوصيات.
- قيام قسم المراجعة الداخلية التأكد من صحة الاجراءات التي اتخذت لتصحيح الانحرافات.

الدراسات السابقة :

فيما يلي بيان لبعض الدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة :

قام (الأحمري ، 2016) بدراسة حول العوامل المؤثرة في اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية. هدفت الدراسة للكشف عن مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية، وتحديد العوامل التي تؤثر على مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية. واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة والتي وزعت على عينة مكونة من (105) مراجع خارجي من الذين يعملون في مكاتب المراجعة الدولية والمحلية الكبرى بالمملكة العربية السعودية. وظهرت نتائج الدراسة اعتماد المراجعين الخارجيين عند القيام بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية على المراجعين الداخليين بنسبة (74.1%) وان ابرز جوانب اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية تمثلت في: القيام بفهم طبيعة العمل الذي يقوم به المراجعة الداخلية والمهام المسندة اليه، والاعتماد على موظفي قسم المراجعة الداخلية في فهم النظام المحاسبي للشركة، اضافة الى القيام بتقييم تأدية قسم المراجعة الداخلية لعمله بالعناية المهنية المطلوبة. وان هناك عوامل تفسر اعتماد المراجعين الخارجيين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة على المراجعين الداخليين ، هي: استقلال المراجع الداخلي ضمن الشركة بما يمنح له القدرة على العمل بموضوعية، المؤهلات العلمية التي يحملها المراجع الداخلي، تمتع المراجع الداخلي بالكفاءة والتدريب الفني الكافي، وكذلك تمتعه بالصلاحيات الملائمة للرقابة ، فضلا عن عدد سنوات خبرة المراجع الداخلي في مجال التدقيق. ووصت الدراسة بزيادة اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية عند

القيام بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة وتحديدًا فيما يتعلق بالاعتماد على الإجراءات المحاسبية الخاصة بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة التي يقوم بها قسم المراجعة الداخلية.

وفي دراسة الإيباري (2013) والتي تناولت مدى إدراك المراجعين الخارجيين لموضوعية المراجعة الداخلية وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية. هدفت الدراسة إلى تقييم مدى إدراك المراجعين الخارجيين لموضوعية المراجعة الداخلية، كأحد محددات فعالية المراجعة الداخلية في إطار تحقيق فاعلية حوكمة الشركات، عند تقدير درجة الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية في تدقيق القوائم المالية، وأثرها على تكلفة المراجعة الخارجي تم استخدام (المنهج الإيجابي) النموذج التفسيري كمنهج بحث لتحليل مشكلة البحث وبناء وصياغة فروض البحث. وقد تم اختبار فروض البحث من خلال دراسة تجريبية على عينة مكونة من (58) مراجع خارجي ممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، ومقيدين بسجل المراجعين الخارجيين بالهيئة العامة للرقابة المالية، وباستخدام عدد من السيناريوهات، تناولتها ثلاث حالات افتراضية لإحدى شركات المساهمة المصرية.

ولقد كشفت نتائج الدراسة، عن إدراك المراجعين الخارجيين لمحددات موضوعية المراجعة الداخلية بشركة عميل المراجعة عند تقدير درجة الاعتماد على نتائج أعمال المراجعة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية، وان موضوعية المراجعة الداخلية تؤثر إيجابيا على درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعة الداخلية بشركة عميل المراجعة عند تدقيق قوائمها المالية وكذلك يخفض اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعة الداخلية بشركة عميل المراجعة من تكلفة المراجعة الخارجية .

واوصت الدراسة بضرورة توجه الهيئات التنظيمية للمهنة وجهات إصدار معايير المراجعة والهيئة العامة للرقابة المالية والهيئات الأخرى ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة نحو وضع وتفعيل آليات لضمان موضوعية المراجعة الداخلية بشركات الأعمال المصرية، وكذلك إجراء المزيد من الدراسات المقارنة بشأن محددات موضوعية المراجعة الداخلية، وتأثيرها على درجة وقرار اعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعة الداخلية في بيئة المراجعة المصرية وبيئات مراجعة مختلفة.

اما دراسة (جمعة، 2010) فقد تناولت تأثير التطور في المعايير الدولية للمراجعة في قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية هدفت الدراسة الى فحص تأثير التطور في المعايير الدولية للمراجعة في قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة الأردنية. ولتحقيق هذا الهدف عرضت الدراسة التطورات في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية منذ عام 1978 - 2010، والتطورات في معيار المراجعة الدولي (610) منذ عام 1982 - 2010، وزعت (85) استبانة على المراجعين الخارجيين الأردنيين القائمين على مراجعة البيانات المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية، استخدام المنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة. وتوصلت الدراسة الى أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الجديدة لم تتناول طبيعة العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجعة الداخلية، كما أن هناك تطور في معيار المراجعة الدولي (610) بشأن استخدام عمل المراجعة الداخلية لسببين هما: دور المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وتأثير عمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع الخارجي، وان تأثير التطور في المعايير الدولية للمراجعة في قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية في

الشركات المساهمة العامة الأردنية لا يتجاوز 68 %، كما بلغ مستوى استفادة المراجعين الخارجيين من عمل المراجعين الداخليين عند مراجعة البيانات المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية 67.4% ، وبلغ مدى توثيق الاستفادة من عمل المراجعين الداخليين عند تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية 68.3%. اوصت الدراسة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين والمراجعين الخارجيين الأردنيين بالتخطيط لعمل ورش عمل ودورات تدريبية بشأن التطورات في مجال استخدام عمل المراجعة الداخلية وذلك بسبب التطور في دور المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وتأثير عمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع الخارجي.

وكذلك قام (عبد الرحمن، 1995) بدراسة تقييم مدى إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية في مصر . هدفت هذه الدراسة الى دراسة وتحليل معايير المراجعة التي تتناول اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي، بهدف خفض تكاليف المراجعة وزيادة فعالية العمل المؤدى وتحديد العوامل الأكثر فاعلية بالنسبة للمراجعين الخارجيين عند تقييمهم لوظيفة المراجعة الداخلية وكذلك تحديد الارتباط بين العوامل الثلاثة (الموضوعية، الكفاءة، العمل المؤدى) التي تستخدم في تقييم وظيفة المراجعة الداخلية ومقدار اعتماد المراجع الخارجي على العمل المؤدى بواسطة فريق المراجعة الداخلية من حيث تحديد نطاق المراجعة. استخدم المنهج الوصفي التحليلي لا جراء الدراسة ووزعت (50) استبانة على المراجعين الخارجيين للتعرف على آرائهم حول أهمية العوامل المقترحة بواسطة المعايير ومقدار الاعتماد عليها عند تحديد نطاق المراجعة الخارجي. وتوصلت الدراسة الى عدم وقوع قسم المراجعة الداخلية تحت الاشراف المباشر لمجلس الادارة مما يؤدي الى وجود ضعف في عامل الموضوعية، وان العوامل التي يجب التركيز عليها من جانب المراجع الخارجي عند تقييمه لوظيفة المراجعة الداخلية هي عامل الموضوعية وعامل الكفاءة. واوصت الدراسة بان يتم تطوير معايير المراجعة الداخلية الخاصة باعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية مع التركيز على العوامل الأكثر تأثيراً عند تقييم وظيفة المراجعة الداخلية.

وفي دراسة (Ramasawmy and Ramen , 2012) والتي هدفت إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وأوجه الاستفادة من تعزيز هذه العلاقة، كما أبرزت هذه الدراسة أهمية التنسيق والتعاون الفعال بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما يعود بالنفع على الطرفين وعلى الشركة. تم استخدام مصادر البيانات الأساسية والثانوية لتحقيق هدف الدراسة، حيث وزعت (35) استبانة على المراجعين الخارجيين العاملين في شركات المراجعة العاملة في بانكوك. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يهتم المراجع الخارجي بعدة أمور تتعلق بالمراجع الداخلي قبل أن يقرر الاعتماد عليه منها استقلاليتها، وموضوعيته، وخبرته، وجودة عمله، وعلاقته بلجنة المراجعة، كما توصلت إلى وجود علاقة ايجابية بين كفاءة المراجع الداخلي وموضوعيته وأدائه، وأن المراجع الخارجي يهتم بتلك العوامل الثلاث مجتمعة عندما يحدد مدى اعتماده على عمل المراجع الداخلي. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية واستقلاليتها وكفاءته ليزيد اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، مما يجلب الفائدة ويحقق الأهداف ويقلل الجهد والوقت المبذول من قبل المراجع الخارجي وبالتالي تخفيض أتعابه.

اما دراسة (Zulkifflee, et. Al , 2012) فقد هدفت إلى فحص جودة المراجعة الداخلية من خلال فحص كفاءة المراجع الداخلي والى بيان أثر مساهمة المراجع الداخلي في مراجعة القوائم المالية والاثر على تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية. حيث تم تجميع البيانات المتعلقة بسمات المراجعين الداخليين من خلال توزيع (73) استبانة على المراجعين الداخليين، وتجميع البيانات التي تتعلق باعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي بتوزيع (73) استبانة على المراجعين الخارجيين، وتجميع البيانات المالية المتعلقة بألعاب المراجع الخارجي من القوائم السنوية لسنة 2005 لشركات المساهمة الكبرى في ماليزيا، وتم تحليل البيانات باستخدام نموذج الانحدار.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: هناك علاقة عكسية بين كفاءة المراجع الداخلي وألعاب المراجع الخارجي، حيث كلما ازدادت فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية، ازداد اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، ويتم تقييم كفاءة المراجع الداخلي من خلال ملاحظة خبرة المراجعين الداخليين، ومهارات المراجعين بالحاسوب والتكنولوجيا، عدد ساعات التدريب، الشهادات المهنية التي حصل عليها المراجعين الداخليين، وطول الفترة التي يقضيها المراجع الداخلي في الشركة (معدل الدوران) حيث كلما طالت فترة بقاءه وقل معدل دورانه ازدادت مساهمته ومعرفته بالشركة وعملها مما يزيد من اعتماد المراجع الخارجي على عمله وبالتالي تقليل الجهد المبذول وتخفيض تكلفة المراجعة الخارجية بالتقليل من أعباءه.

وأوصت الدراسة بضرورة التأكيد على جودة المراجعة الداخلية من خلال الاهتمام بالخبرة المهنية والتدريب والشهادات العلمية الحاصل عليها المراجع الداخلي، وضرورة الاهتمام بالتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لتحقيق الفعالية للشركة والتخفيض من تكلفة المراجعة الخارجية.

وقد قام (Mihret , 2011) بدراسة هدفت للتعرف على العوامل المؤثرة على اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي وابرز أهمية التفاعل بين مكونات الحوكمة الأربعة: الإدارة، مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، والمراجع الخارجي، حيث يعتبر المراجعة الداخلية أهم مكون ومصدر رئيس لباقي مكونات الحوكمة الأخرى، وقد أكدت وأوصت معايير المراجعة المطبقة على ضرورة اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي لتحقيق كفاءة وجودة المراجعة.

تم جمع البيانات عن طريق توزيع (119) استبانة على (65) شركة مراجعة خارجية في إثيوبيا، وجراء التحليل للبيانات وشرح العلاقة بين المتغيرات. وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج أهمها: أن أداء المراجع الداخلي يعتبر أهم العوامل التي تحدد مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، كما توصلت أيضاً إلى أن درجة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي تزداد في ظل وجود بيئة تنافسية في مهنة المراجعة الخارجية. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية وفعاليتها والعمل على تنفيذ توصياته لزيادة درجة اعتماد المراجع الخارجي على عمله، وضرورة العمل على تعزيز التنسيق والتعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لتقليل تكلفة المراجعة الخارجية وتعزيز الحوكمة في الشركات.

وفي دراسة (Margheim , 1986) والتي هدفت إلى تحديد مدى قيام المراجع الخارجي بتعديل طبيعة ومدى اجراءات المراجعة، نتيجة اعتماده على عمل المراجع الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قام الباحث بدراسة أثر كفاءة إنجاز

العمل وموضوعية المراجع الداخلي على الوقت اللازم للقيام بالاختبارات الجوهرية. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم وتوزيع (1000) استبانة على المراجعين الخارجيين في أكبر ثمان شركات مراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد بلغ عدد الاستبانات القابلة للتحليل (267) استبانة احتوت الاستبانات على وضع افتراضي لتقوم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على حسابات الذمم المدينة باستخدام أربع حالات مختلفة للمتغيرين المذكورين، وطلب من المراجعين الخارجيين وضع تقديراتهم لعدد ساعات العمل المطلوبة للقيام بإجراءات المراجعة تبعاً للحالات المختلفة لوظيفة المراجع الداخلي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن جودة العمل المؤدى بواسطة المراجعة الداخلية، وكذلك عامل الكفاءة هما اهم عاملين في تقييم المراجعة الداخلية، ويتم على اساسهما اتخاذ المراجع الخارجي لقراره بشأن الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية، اما عامل الموضوعية فليس له اهمية تذكر في اتخاذ مثل هذا القرار، وان المراجعين الخارجيين يقومون بتقليل الساعات المخططة للمراجعة إذا كان مستوى جودة العمل المؤدى من قبل المراجع الداخلي مرتفع، وعلى درجة عالية من الكفاءة في إنجاز العمل، بينما لا يقومون بذلك نتيجة التغير في درجة موضوعية المراجع الداخلي.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بتركيزها على بيان العوامل المؤثرة في استخدام المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية والبالغ عددها اربعة عوامل وفقا لمعايير المراجعة الصادرة عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين و الاتحاد الدولي للمحاسبين، وقياس أكثر هذه العوامل اهمية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن. وكذلك تميزت باعتمادها على معيار المراجعة الدولي رقم (610) المعدل في عام (2014) ومعايير المراجعة الداخلية المعدلة في عام (2016). وانها استخدمت تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد والمتدرج Simple, Multiple linear and stepwise regression لاختبار فرضيات الدراوحي بذلك تختلف عن العديد من الدراسات السابقة كدراسة (الاحمري، 2016) والتي تناولت العوامل المؤثرة في العلاقة بين المراجعة الخارجية والداخلية، واثرا في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وكذلك اختلافها عن دراسة (Zulkifflee, et. Al , 2012) والتي تناول عامل واحد. او كدراسة ودراسة (عبد الرحمن، 1995) والتي تناولت ثلاث عوامل من العوامل المؤثرة في استخدام المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية.

فرضية الدراسة :

لغايات الاجابة على السؤال المطروح في مشكلة الدراسة فقد تم صياغة الفرضية الرئيسة الاتية:

H0: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الخاصة باستخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الاتية:

H01: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الاستقلالية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

H02: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الموضوعية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

H03: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الكفاءة الفنية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

H04: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل اداء العمل في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

طريقة تجميع وتحليل البيانات :

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع من خلال جمع البيانات المتعلقة بها ووصفها وصفاً دقيقاً، والتعبير عنها تعبيراً وصفيًا وكيميًا، وكذلك يعتمد على التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات عملية.

اداة الدراسة :

تم تصميم استبانة لغرض جمع البيانات الاولية في ضوء متغيرات الدراسة موجهة الى المراجعين الخارجيين في الاردن، حيث تكونت الاستبانة من الأجزاء الآتية:

الجزء الاول: يقيس المتغيرات الديمغرافية (العمر، والمؤهل العلمي، والتخصص، والمركز الوظيفي، وسنوات الخبرة، ونوع الشهادات المهنية).

الجزء الثاني: يقيس المتغيرات المستقلة والمتمثلة في العوامل المؤثرة في استخدام المراجع الخارجي الاردني لأعمال المراجعة الداخلية، والمتمثلة في: الاستقلالية، والموضوعية، والكفاءة الفنية، وأداء العمل.

مجتمع وعينة الدراسة :

تكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين الممارسين لمهنة المراجعة في الاردن، والبالغ عددهم حتى نهاية عام 2016، (384) مراجعا خارجيا حسب سجلات جمعية مدققي الحسابات الاردنيين، ونظرا لصعوبة وتكلفة القيام بالمسح الشامل، تم اخذ عينة عشوائية بسيطة اشتملت على (192) مراجع، وتم تحديد حجم العينة بالاعتماد على جدول Krejcie & Morgan. والذي يحدد نسبة العينة من المجتمع الأصلي .

اساليب التحليل الاحصائي :

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences- SPSS) في التحليلات الإحصائية المختلفة التالية:

1. الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics: لقد تم استخدام التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديم وصف شامل لدرجة موافقة أفراد عينة الدراسة على الفقرات المختلفة.
2. معامل الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا) Cronbach Alpha لقياس ثبات أداة الدراسة وهي الاستبانة.
3. اختبار (One Sample T- test) لعينة واحدة لاختبار فرضيات الدراسة، لكون بيانات الدراسة عينة واحدة وهي (المراجعين الخارجيين) وان البيانات أكثر من 30 مشاهدة.
4. الأهمية النسبية تم تحديدها طبقاً للصيغة التالية ووفقاً للمقياس الخماسي لبدائل الاجابة لكل فقرة

$$\text{طول الفترة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبدل} - \text{الحد الأدنى للبدل}}{\text{عدد المستويات}} = \frac{5 - 1}{3} = 1.33$$

حيث عدد المستويات هي : منخفض، متوسط، ومرتفع، وبذلك يكون:

المستوى المنخفض إذا بلغ الوسط الحسابي من 1 إلى أقل من 2.33

المستوى المتوسط إذا بلغ الوسط الحسابي من 2.33 إلى أقل من 3.66

المستوى المرتفع إذا بلغ الوسط الحسابي من 3.66 لغاية 5.00

حدود الدراسة :

الحدود الموضوعية :

تتمثل الحدود الموضوعية في بيان العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية الواردة إليها معيار المراجعة الدولي رقم (310) المعدل في عام 2014.

الحدود البشرية :

تتمثل في حصر مجتمع الدراسة على المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة طبقاً لسجلات جمعية المراجعين الخارجيين الاردنية.

تحليل البيانات ومناقشة النتائج :

اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

الصدق الظاهري :

تم التأكد من صدق الاستبانة من خلال عرضها على مجموعه من المحكمين ذوي الخبرة والاختصاص في المجال الأكاديمي والبالغ عددهم (3)، وتم الأخذ بملاحظاتهم واقتراحاتهم حول الاستبانة من حيث مدى كفاية اداة الدراسة ووضوحها وارتباطها وتماسكها ومدى تطابق الأسئلة للمتغيرات المنشودة.

وقد تم اعتبار عملية تدقيق واستعراض الاستبانة من قبل المحكمين والاخذ بملاحظاتهم، واجراء التعديلات المشار اليها من قبلهم، بمثابة اختبار للصدق الظاهري للأداة، وعلى هذا فقد اعتبرت أداة الدراسة صالحة لقياس ما صممت له.

اختبار ثبات أداة الدراسة :

تم اختبار مدى ثبات الاداة المستخدمة في قياس المتغيرات التي تشتمل عليها باستخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha Coefficient)، حيث تكون نتيجة المقياس مقبولة احصائياً إذا كانت قيمة كرونباخ ألفا أكبر من (0.60) (Sekaran, 2003, 311)، وكلما اقتربت القيمة من (100%) دل هذا على درجات ثبات أعلى لأداة الدراسة، وبالنظر الى البيانات الواردة في الجدول التالي فقد جرى قياس معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا، لمتغيرات الدراسة ولأبعادهما، لمعرفة مدى الاتساق في الإجابات؛ وذلك على النحو التالي:

الجدول (1) قيم معامل الاتساق الداخلي لفقرات اداة الدراسة

| الرقم | العدد | قيمة ألفا |
|-------|----------------|-----------|
| 1 | الاستقلالية | 0.731 |
| 2 | الموضوعية | 0.711 |
| 3 | الكفاءة الفنية | 0.732 |
| 4 | أداء العمل | 0.698 |
| | جميع الفقرات | 0.830 |

نلاحظ من الجدول (1) أن قيم معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لفقرات أداة الدراسة تراوحت بين (0.698 - 0.732)، كما ان قيمة المعامل لجميع الفقرات بلغت (0.830) وبالتالي تكون جميع القيم أكبر من (0.60) وهذا مؤشر على الاتساق بين فقرات أداة الدراسة، وموثوقية أداة الدراسة وامكانية الاعتماد عليها لإجراء التحليل الاحصائي.

خصائص عينة الدراسة :

يتضمن هذا الجزء وصفا للخصائص التعريفية، والديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وهي: (العمر، والمؤهل العلمي، والتخصص، والمركز الوظيفي، وسنوات الخبرة، ونوع الشهادات المهنية). ولأجل وصف خصائص عينة الدراسة، فقد تم إيجاد التكرارات والنسب المئوية

للمتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وذلك على النحو التالي:

1. العمر :

الجدول (2) توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|---------|-----------------------|---------|----------------|
| العمر | أقل من 25 سنة | 12 | 7.2 |
| | من 25 - أقل من 35 سنة | 55 | 33.1 |
| | من 35 - أقل من 45 سنة | 67 | 40.4 |
| | من 45 سنة فما فوق | 32 | 19.3 |
| | المجموع | 166 | 100 |

يتضح من الجدول (2) أن الفئة العمرية (من 35 - أقل من 45 سنة) هي الفئة الأكبر، وأن الفئة العمرية (أقل من 25 سنة) هي الفئة الأقل، وهذا يتوافق مع طبيعة مهنة المراجعة والتي تتطلب الزمن الكافي لحصول المراجع على المعرفة والمهارة الكافية والخبرة العملية في الميدان.

2. المؤهل العلمي :

الجدول (3) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|-------------|---------|----------------|
| المؤهل العلمي | دبلوم متوسط | 2 | 1.2 |
| | بكالوريوس | 125 | 75.3 |
| | ماجستير | 34 | 20.5 |
| | دكتوراه | 5 | 3.0 |
| | المجموع | 166 | 100 |

نلاحظ من الجدول (3) أن فئة حملة البكالوريوس قد شكلوا الفئة الكبرى، وبنسبة (75.3%)، وهذا يدل على امتلاك المراجعين الخارجيين في الأردن المؤهلات العلمية التي تمكنهم من ممارسة مهنة المراجعة بمعرفة ودراية كافية.

3. التخصص :

الجدول (4) توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|---------|--------------------|---------|----------------|
| التخصص | محاسبة | 143 | 86.2 |
| | علوم مالية ومصرفية | 15 | 9.0 |
| | إدارة أعمال | 5 | 3.0 |
| | اقتصاد | 3 | 1.8 |
| | المجموع | 166 | 100 |

نلاحظ من الجدول (4) أن تخصص (المحاسبة) قد شكل النسبة الكبرى من تخصصات أفراد العينة ، وبأغلبية واضحة، حيث كانت نسبة المحاسبين (86.2%)، وهذا يدل على امتلاك أفراد العينة المعرفة الكافية بأمور المحاسبة والمراجعة. كما ان استحداث شرط الحصول على المؤهل العلمي في مجال المحاسبة لغايات الحصول على رخصة مواولة مهنة المراجعة زاد من اعداد المراجعين المتخصصين في مجال المحاسبة.

4. المركز الوظيفي :

الجدول (5) توزيع أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|----------------|-------------|---------|----------------|
| المركز الوظيفي | مدير | 35 | 21.1 |
| | مراجع رئيسي | 112 | 67.5 |
| | مساعد مراجع | 19 | 11.4 |
| | المجموع | 166 | 100 |

نلاحظ من الجدول (5) أن فئة (مراجع رئيسي) قد شكلت غالبية افراد العينة، وبنسبة (67.5%)، تلاه فئة مدير، وبنسبة (21.1%)، وفي ذلك اشارة إلى أن المراجعين الخارجيين غالباً ما يكونون هم القائمين بشكل رئيسي على تنفيذ عملية المراجعة، أو القائمين بالأمور الإدارية والمهنية، وهذا قد يكون ناتجاً على أن النسبة الكبرى من مكاتب المراجعة في الأردن، هي مؤسسات أفراد. 5. سنوات الخبرة :

الجدول (6) توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------|------------------------|---------|----------------|
| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | 29 | 17.5 |
| | من 5 - أقل من 10 سنوات | 40 | 24.1 |
| | من 10 - أقل من 15 سنة | 62 | 37.3 |
| | 15 سنة فأكثر | 35 | 21.1 |
| | المجموع | 166 | 100 |

نلاحظ من الجدول (6) أن افراد العينة من فئات الخبرة (من 5 - أقل من 15 سنة) قد شكلت غالبية أفراد العينة، حيث بلغت نسبتهم (61.4%)، وهذا يؤكد امتلاك المراجعين الخارجيين الخبرة العملية الكافية في مجال المراجعة.

6. نوع الشهادات المهنية :

الجدول (7) توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع الشهادات المهنية

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|----------------------|----------|---------|----------------|
| نوع الشهادات المهنية | CPA | 5 | 3.0 |
| | JCPA فقط | 126 | 75.9 |
| | CIA | 7 | 4.2 |
| | CMA | 11 | 6.6 |

| | | | |
|------|-----|---------|--|
| 10.3 | 17 | أخرى | |
| 100 | 166 | المجموع | |

نلاحظ من الجدول (7) أن غالبية أفراد العينة هم من الحاصلين على شهادة JCPA حيث بلغت نسبتهم (75.9%)، وهذا يتوافق مع متطلبات مهنة المراجعة والتي تفرض حصول المراجع الخارجي على هذه الشهادة لكي يتمكن من مواولة مهنة المراجعة.

تحليل أسئلة الدراسة :

يعرض هذا الجزء من الدراسة وصفاً لمتغيرات الدراسة وفقرات الاستبانة، وقد تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات؛ بغرض الحكم على درجة الموافقة، وتحديد الأهمية النسبية عند كل فقرة، وكانت النتائج كما يلي:

أولاً: العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية، وتتضمن:

1- الاستقلالية :

الجدول (8) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات الاستقلالية

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|--|-----------------|-------------------|--------|-----------------|
| 1 | يتبع قسم المراجعة الداخلية لمجلس الادارة في الهيكل التنظيمي للشركة. | 4.157 | 0.838 | 1 | مرتفعة |
| 2 | تمتع قسم المراجعة الداخلية بإمكانية الوصول المباشر الى المكلفين بالحوكمة. | 3.855 | 0.916 | 5 | مرتفعة |
| 3 | قيام قسم المراجعة الداخلية برفع تقاريره الى المكلفين بالحوكمة. | 3.940 | 0.807 | 3 | مرتفعة |
| 4 | قيام قسم المراجعة الداخلية برفع تقاريره الى مسؤول يتمتع بصلاحيات ملائمة. | 3.970 | 0.0827 | 2 | مرتفعة |
| 5 | قيام المكلفون بالحوكمة بالأشراف على قرارات التوظيف والاستغناء المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية. | 3.934 | 0.854 | 4 | مرتفعة |
| 6 | حصول قسم المراجعة الداخلية على دعم كافي لاستقلاليتها من الادارة العليا والمستويات الادارية المختلفة. | 3.651 | 0.808 | 6 | متوسطة |
| | المقياس العام | 3.918 | 0.550 | | مرتفعة |

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الأهمية النسبية للمتوسط العام لفقرات الاستقلالية مرتفعة، حيث بلغ المتوسط العام (3.918) وانحراف معياري (0.550). وقد جاءت الفقرة " يتبع قسم المراجعة الداخلية لمجلس الادارة في الهيكل التنظيمي للشركة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.157) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين حلت الفقرة "حصول قسم المراجعة الداخلية على دعم كافي لاستقلاليتها من الادارة العليا والمستويات الادارية المختلفة" بالمرتبة الأخيرة ، وبتوسط حسابي (3.651)، وبأهمية نسبية متوسطة. يمكن القول ان فقرة " يتبع قسم المراجعة الداخلية لمجلس الادارة في الهيكل التنظيمي للشركة" والتي جاءت الاكثر اهمية في فقرات

الاستقلالية، تعتبر متطلب اساسي لاستقلالية قسم المراجعة الداخلية وتعطيه الحق بالاطلاع على كافة المستندات والسجلات بالإضافة للاتصال والتنسيق مع لجنة المراجعة ومجلس الادارة والمراجع الخارجي. الا ان اتجاهات المراجعين الخارجيين بينت في الفقرة "حصول قسم المراجعة الداخلية على دعم كافي لاستقلالته من الادارة العليا والمستويات الادارية المختلفة" والتي جاءت في المرتبة الاخيرة من حيث الاهمية النسبية، يدل على عدم دعم قسم المراجعة الداخلية لاستقلالته من قبل الادارة العليا والمستويات الادارية المختلفة بالصورة الكافية. لكونه راجعا لتحول دور المراجعة من المراجعة للإدارة الى التركيز على مراجعة الادارة.

2- الموضوعية :

الجدول (9) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات الموضوعية

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الاهمية النسبية |
|-------|--|-----------------|-------------------|--------|-----------------|
| 7 | اذا تم الاخلال بموضوعية المراجع الداخلي يتم الافصاح عن ذلك لمجلس الادارة. | 3.614 | 0.744 | 7 | متوسطة |
| 8 | ان المراجعين الداخليين هم اعضاء في هيئات مهنية ذات صلة. | 3.880 | 0.939 | 3 | مرتفعة |
| 9 | يمثل المراجعين الداخليين لمعايير مهنية ذات علاقة بالموضوعية. | 4.012 | 0.722 | 2 | مرتفعة |
| 10 | يتجنب المراجع الداخلي تعارض المصالح مع المستويات الادارية المختلفة. | 3.675 | 0.748 | 5 | مرتفعة |
| 11 | يكون موقف المراجع الداخلي محايدا وغير متحيز في ادائه لعمله. | 3.777 | 0.708 | 4 | مرتفعة |
| 12 | عدم اشتراك قسم المراجعة الداخلية بأية اعمال تنفيذية. | 4.060 | 0.886 | 1 | مرتفعة |
| 13 | عدم وجود أية قيود أو حدود مفروضة على قسم المراجعة الداخلية عند ابلاغ المراجع الخارجي بنتائج قسم المراجعة الداخلية. | 3.651 | 0.721 | 6 | متوسطة |
| | المقياس العام | 3.810 | 0.457 | | مرتفعة |

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الأهمية النسبية للمتوسط العام لفقرات الموضوعية مرتفعة، حيث بلغ المتوسط العام (3.810) وانحراف معياري (0.457). وقد جاءت الفقرة "عدم اشتراك قسم المراجعة الداخلية بأية اعمال تنفيذية" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.060) وأهمية نسبية مرتفعة، في حين حلت الفقرة "اذا تم الاخلال بموضوعية المراجع الداخلي يتم الافصاح عن ذلك لمجلس الادارة" بالمرتبة الأخيرة، وبمتوسط حسابي (3.614)، وأهمية نسبية متوسطة.

يمكن القول ان فقرة "عدم اشتراك قسم المراجعة الداخلية بأية اعمال تنفيذية" والتي جاءت الاكثر اهمية في فقرات الموضوعية تعتبر مهدد لموضوعية المراجع الداخلي في حال اشتراك المراجع بأية اعمال تنفيذية، حيث ان تلك الاعمال التي اشترك في تنفيذها سيحدها امامه مراجعتها وبالتالي سيكون متحيز وغير موضوعي لأنه سيراجع اعمال سبق وان اشترك في تنفيذها. اما فقرة "اذا تم الاخلال بموضوعية المراجع الداخلي يتم الافصاح عن ذلك لمجلس الادارة" والتي جاءت بالمرتبة الأخيرة من حيث الاهمية النسبية يرجع الى عدم حصول قسم المراجعة على الدعم الكافي من قبل مجلس الادارة.

3- الكفاءة الفنية :

الجدول (10) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات الكفاءة الفنية

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|---------------|---|-----------------|-------------------|--------|-----------------|
| 14 | توفير موارد قسم المراجعة الداخلية بشكل مناسب مقارنة بحجم الشركة وطبيعة عملياتها. | 3.614 | 0.727 | 7 | متوسطة |
| 15 | وجود سياسات قائمة لتوظيف المراجعين الداخليين. | 3.608 | 0.728 | 8 | متوسطة |
| 16 | وجود سياسات قائمة لتكليف المراجعين الداخليين بعمليات المراجعة الداخلية. | 3.843 | 0.762 | 5 | مرتفعة |
| 17 | وجود سياسات قائمة لتدريب المراجعين الداخليين. | 3.771 | 0.752 | 6 | مرتفعة |
| 18 | معرفة المراجعين الداخليين الكافية بعمليات واجراءات الشركة. | 3.970 | 0.805 | 2 | مرتفعة |
| 19 | معرفة المراجعين الداخليين الكافية بسياسات الشركة. | 3.873 | 0.795 | 4 | مرتفعة |
| 20 | تمتع المراجعين الداخليين بالمعرفة المطلوبة في مجال اعداد التقارير المالية للشركة. | 3.946 | 0.840 | 3 | مرتفعة |
| 21 | تمتع المراجعين الداخليين بالمعرفة الكافية الخاصة بصناعة معينة لأداء العمل المرتبط بالبيانات المالية للشركة. | 3.873 | 0.902 | 4 | مرتفعة |
| 22 | امثال المراجعين الداخليين للمعايير المهنية ذات العلاقة بما في ذلك متطلبات التطور المهني المستمر. | 3.976 | 0.887 | 1 | مرتفعة |
| المقياس العام | | 3.831 | 0.452 | | مرتفعة |

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الأهمية النسبية للمتوسط العام لفقرات الكفاءة الفنية مرتفعة، حيث بلغ المتوسط العام (3.831) وانحراف معياري (0.452). وقد جاءت الفقرة "امثال المراجعين الداخليين للمعايير المهنية ذات العلاقة بما في ذلك متطلبات التطور المهني المستمر" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.873) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين حلت الفقرة "وجود سياسات قائمة لتوظيف المراجعين الداخليين" بالمرتبة الأخيرة، وبمتوسط حسابي (3.608)، وبأهمية نسبية متوسطة.

من اعلاه يمكن القول ان فقرة "امثال المراجعين الداخليين للمعايير المهنية ذات العلاقة بما في ذلك متطلبات التطور المهني المستمر" والتي جاءت في المرتبة الاولى من حيث الاهمية النسبية راجع الى ان الامثال لمعايير المراجعة الداخلية يوجب على المراجع الداخلي تنفيذ اعمال المراجعة بكفاءة وان يمتلك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة وان يلتزم بمواصلة التعليم والتطور المهني المستمر عن طريق حصوله على الشهادات المهنية ذات العلاقة . اما فقرة "وجود سياسات قائمة لتوظيف المراجعين الداخليين" والتي جاءت في المرتبة الاخيرة يدل على ان هناك ربما علاقات شخصية تتحكم في عملية التوظيف.

4- أداء العمل :

الجدول (11) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات أداء العمل

| الرقم | الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|--|-----------------|-------------------|--------|-----------------|
| 23 | قيام قسم المراجعة الداخلية بفحص وتقييم المعلومات. | 3.783 | 0.998 | 3 | مرتفعة |
| 24 | قيام قسم المراجعة الداخلية بإعداد التقارير. | 3.771 | 1.037 | 4 | مرتفعة |
| 25 | قيام قسم المراجعة الداخلية بتوصيل النتائج والتوصيات. | 3.675 | 1.197 | 5 | مرتفعة |
| 26 | قيام قسم المراجعة الداخلية بمتابعة التوصيات. | 3.928 | 0.850 | 2 | مرتفعة |
| 27 | قيام قسم المراجعة الداخلية التأكد من صحة الاجراءات التي اتخذت لتصحيح الانحرافات. | 3.934 | 0.909 | 1 | مرتفعة |
| | المقياس العام | 3.818 | 0.676 | | مرتفعة |

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الأهمية النسبية للمتوسط العام لفقرات أداء العمل مرتفعة، حيث بلغ المتوسط العام (3.818) وانحراف معياري (0.676). وقد جاءت الفقرة "قيام قسم المراجعة الداخلية التأكد من صحة الاجراءات التي اتخذت لتصحيح الانحرافات" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.934) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين حلت الفقرة "قيام قسم المراجعة الداخلية بتوصيل النتائج والتوصيات" بالمرتبة الأخيرة، وبتوسط حسابي (3.675)، وبأهمية نسبية مرتفعة. يمكن القول ان فقرة "قيام قسم المراجعة الداخلية التأكد من صحة الاجراءات التي اتخذت لتصحيح الانحرافات" والتي جاءت بالمرتبة الأولى انما تعتبر التغذية العكسية لعملية المراجعة الداخلية وتبين جدية الادارة واهتمامها بتقرير المراجع الداخلي. اما فقرة "قيام قسم المراجعة الداخلية بتوصيل النتائج والتوصيات" والتي جاءت بالمرتبة الاخيرة، تبين انه لا فائدة من تقارير المراجع الداخلي الا اذا قامت الادارة بالعمل بما جاء في التقارير والاخذ بعين الاعتبار التوصيات التي ذكرت فيها .

ولمقارنة أبعاد العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية، تم اعداد الجدول التالي:

الجدول (12) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية للعوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية

| الرقم | العامل | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|---|-----------------|-------------------|--------|-----------------|
| 1 | الاستقلالية | 3.918 | 0.550 | 1 | مرتفعة |
| 2 | الموضوعية | 3.810 | 0.475 | 4 | مرتفعة |
| 3 | الكفاءة الفنية | 3.831 | 0.452 | 2 | مرتفعة |
| 4 | أداء العمل | 3.818 | 0.676 | 3 | مرتفعة |
| | العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية | 3.838 | 0.402 | | مرتفعة |

تشير نتائج الجدول (12) إلى أن مستوى مقياس العوامل المؤثرة في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من حيث الأهمية النسبية مرتفعة، إذ بلغ الوسط الحسابي (3.838) وانحراف معياري (0.402)، وكذلك أظهر الجدول ان عامل الاستقلالية جاء في المرتبة الأولى بمتوسط (3.918) وانحراف معياري (0.550)، وبأهمية نسبية مرتفعة، بينما جاء عامل الموضوعية بالمرتبة الأخيرة بمتوسط (3.810) وانحراف معياري (0.475)، وبأهمية نسبية مرتفعة.

اختبار الفرضيات :

في هذا الجزء من الدراسة نستعرض اختبار الفرضيات، حيث تم اخضاع الفرضيات الرئيسة والمتفرعة عنها لتحليل (One Sample T- test)

الفرضية الرئيسة H0:

لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الخاصة باستخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

لاختبار الفرضيات المتفرعة عنها تم استخدام تحليل (One Sample T- test)، وكانت النتائج كما يأتي:

H01: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الاستقلالية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

جدول (13) *نتائج اختبار أثر عامل الاستقلالية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية

One-Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|-------------|----------------|-----|-----------------|-----------------|---|----------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| الاستقلالية | 21.481 | 165 | .000 | .9176707 | .833323 | 1.002018 |

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$

كما يتبين من الجدول أن قيمة (t= 21.481) عند مستوى ثقة (Sig = 0.000) وهذه تؤكد معنوية المعامل عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى ونقبل الفرضية الفرعية البديلة التي تنص: "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الاستقلالية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن".

H02: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الموضوعية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

نتائج اختبار أثر عامل الموضوعية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية*جدول (14)

One-Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|-----------|----------------|-----|-----------------|-----------------|---|---------|
| | T | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| الموضوعية | 21.962 | 165 | .000 | .8098107 | .737007 | .882615 |

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

كما يتبين من الجدول أن قيمة ($t = 21.962$) عند مستوى ثقة ($\text{Sig} = 0.000$) وهذه تؤكد معنوية المعامل عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية ونقبل الفرضية الفرعية البديلة التي تنص: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعامل الموضوعية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن"
 H_03 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعامل الكفاءة الفنية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

نتائج اختبار أثر عامل الكفاءة الفنية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية*جدول (15)

One-Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|----------------|----------------|-----|-----------------|-----------------|---|---------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| الكفاءة الفنية | 23.665 | 165 | .000 | .8306560 | .761352 | .899960 |

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

كما يتبين من الجدول أن قيمة ($t = 23.665$) عند مستوى ثقة ($\text{Sig} = 0.000$) وهذه تؤكد معنوية المعامل عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة ونقبل الفرضية الفرعية البديلة التي تنص: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعامل الكفاءة الفنية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن"
 H_04 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعامل أداء العمل في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن.

جدول (16) *نتائج اختبار أثر عامل أداء العمل في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية

One-Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|------------|----------------|-----|-----------------|-----------------|---|---------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| اداء العمل | 15.589 | 165 | .000 | .8180723 | .714461 | .921684 |

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

كما يتبين من الجدول ان قيمة (t= 15.589) عند مستوى ثقة (Sig = 0.000) وهذه تؤكد معنوية المعامل عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية السادسة ونقبل الفرضية الفرعية البديلة التي تنص: "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل أداء العمل في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن".

الاستنتاجات والتوصيات :

الاستنتاجات :

بناء على تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها نعرض اهم النتائج في الآتي:

1- اظهرت نتائج التحليل الوصفي لاتجاهات افراد العينة ان عامل الاستقلالية من أبرز العوامل من حيث الأهمية النسبية، تلاه في المرتبة الثانية كفاءة قسم المراجعة الداخلية، ثم اداء العمل للمراجع الداخلي في المرتبة الثالثة، وجاء عامل موضوعية قسم المراجعة الداخلية في المرتبة الرابعة.

2- اظهرت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الاولى وجود اثر ذو دلالة احصائية لعامل الاستقلالية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الاردن، وان اهم ما يعزز الاستقلالية هو تبعيه قسم المراجعة الداخلية لمجلس الادارة في الهيكل التنظيمي للشركة وهذا يعني كل ما كان قسم المراجعة الداخلية يتبع ضمن الهيكل التنظيمي لمجلس إدارة الشركة في الشركات كلما تمتع بالاستقلالية، وذلك كما اكدته اتجاهات افراد العينة.

3- اظهرت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية وجود اثر ذو دلالة احصائية لعامل الموضوعية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية، وان اهم ما يؤثر في الموضوعية عدم اشتراك قسم المراجعة الداخلية بأية اعمال تنفيذية حسبما بينته اتجاهات افراد العينة.

4- اظهرت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة وجود اثر ذو دلالة احصائية لعامل الكفاءة الفنية في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية، وان اهم ما يعزز الكفاءة الفنية هو امتثال المراجعين الداخليين للمعايير المهنية ذات العلاقة بما في ذلك متطلبات التطور المهني المستمر لمواكبة التقدم والتطور المهني الحاصل في أداء وظيفتهم والسعي لاكتساب المهارات الجديدة.

5- اظهرت نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة وجود اثر ذو دلالة احصائية لعامل اداء العمل في استخدام المراجعين الخارجيين لعمل المراجعة الداخلية، وجاء قيام قسم المراجعة الداخلية التأكد من صحة الاجراءات التي اتخذت لتصحيح الانحرافات اهم اداء يقوم به المراجع الداخلي لعمله. بالإضافة لمتابعة التوصيات، وفحص وتقييم العمليات.

التوصيات :

بناءً على الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة فإنها توصي بما يأتي:

- 1- توفير الدعم الكافي لضمان استقلالية قسم المراجعة الداخلية من قبل الادارة العليا والمستويات الادارية المختلفة في الشركة، وتعزيز إمكانية وصولهم بطريقة مباشرة إلى الجهات المعنية بالحوكمة في الشركة.
- 2- التوجه نحو الإفصاح لمجلس إدارة الشركة عن أي اختلال يحصل بموضوعية المراجع الداخلي، والتخلص من أية قيود أو حدود مفروضة على قسم المراجعة الداخلية عند ابلاغ المراجع الخارجي بنتائج قسم المراجعة الداخلية.
- 3- التزام الشركات بالسياسات والمعايير المحددة المعنية بتوظيف المراجعين الداخليين، وإمداد قسم المراجعة الداخلية فيها بكافة متطلباته ومستلزماته من الموارد بما يتناسب مع حجم وطبيعة أنشطة وعمليات الشركة.
- 4- ضمان المراجع الداخلي لكفاية برامج عمل المراجعة الداخلية التي يضعها، واتسام الخطط التي يضعها قسم المراجعة الداخلية والمتعلقة بعملية المراجعة بالكفاءة والفاعلية.
- 5- قيام قسم المراجعة الداخلية بتوصيل النتائج والتوصيات للجهات المعنية بها وإعداد التقارير. وعلى الإدارة الاخذ بعين الاعتبار بالتوصيات الواردة في تقارير المراجعة الداخلية .

الهوامش :

1. Ramamoorti,2003, An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments. p:10

2. محمود، 2000، إطار مقترح لمعايير الارتقاء بحياد المراجع الداخلي: دراسة نظرية تطبيقية، ص5.
3. كساب ، 2015، العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية، ص281
4. ارشاد الانتوساي رقم 9140، 2007، استقلالية المراجعة الداخلية في القطاع العام، ص4.
5. محمود ، 2000، مرجع سبق ذكره.ص5.
6. العابد، 2015، الارتقاء بمهنة المراجعة نحو العالمية، دور دائرة المراجعة الداخلية في البنك المركزي الاردني ص73.
7. عبد الحميد، 2007، استقلالية وحياد المراجع الداخلي، ندوة الإدارة الحديثة في إدارة منظمات الخدمات العامة، ص196.
8. بدران ، 1994، تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية دراسة تطبيقية، ص73.
9. الايباري، 2013، مدى إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية، ص21.
10. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2015، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة.
11. الشوحه، 2016، مخاطر تؤثر على موضوعية المراجع الداخلي، مجلة المراجع الداخلي الشرق الاوسط ، جمعية المراجعين الداخليين، ص28.
12. رضوان، 1983، معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية، ص168.
13. الايباري ، 2013، مرجع سبق ذكره، ص21.
14. كساب، 2015، مرجع سبق ذكره، ص286.
15. الايباري، 2013، مرجع سبق ذكره، ص22.

16. بدران، 1994، مرجع سبق ذكره، ص73.
17. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2015، مرجع سبق ذكره، ص644.
18. محمود، 2000، مرجع سبق ذكره، ص19.
19. عبد الرحمن، 1995، تقييم مدى إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، ص188.
20. يوسف، 2015، فترة إبطاء المراجعة و الدور التأثيري لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، ص141.
21. الجارحي، 2013، مؤشرات تقييم فعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية وعلاقتها بجودة الأداء الاستراتيجي للمراجع الداخلي، ص205.
22. بدران، 1994، مرجع سبق ذكره، ص74.
23. زمان، 2016، المخاطر الناشئة لتقنية المعلومات: تحديات جديدة في انتظار المراجعين الداخليين، ص32.
24. الايباري، 2013، مرجع سبق ذكره، ص16.
25. Colbert, 2002, Corporate governance: Communications from internal and external auditors ,p35
26. الخريسات، 1993، تقوم فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، ص 107.
27. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2015، مرجع سبق ذكره.

المراجع :

1. الإيباري، هشام فاروق (2013). مدى إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية دراسة تحليلية وتجريبية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد 3. صص 1-71
2. الأحمرى، تركية سعيد علي (2016). العوامل المؤثرة في اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الشرق العربي، المملكة العربية السعودية.
3. بدران، سناء محمد (1994). تحليل العائد والتكلفة للمراجعة الداخلية دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، مجلد 18، العدد 4: 61-92.
4. الجارحي، هناء عبده خليل حسانين (2013). مؤشرات تقييم فعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية وعلاقتها بجودة الأداء الاستراتيجي للمراجع الداخلي، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مصر، المجلد 4، ملحق: 195-212.
5. جمعة، أحمد حلمي، (2010). تأثير التطور في المعايير الدولية للتدقيق في قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الأردنية : دراسة تحليلية ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس مصر العدد 4: 661-633.
6. الخريسات، حمدان فرحان محمد (1993). تقوم فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان، الجامعة الاردنية.
7. رضوان، رأفت علي (1983). معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

8. زمان، عارف (2016). المخاطر الناشئة لتقنية المعلومات: تحديات جديدة في انتظار المراجعين الداخليين، مجلة المراجع الداخلي الشرق الاوسط، جمعية المراجعين الداخليين الامارات، العدد 3: 30-32.
9. الشوحة، سليمان (2016). مخاطر تؤثر على موضوعية المراجع الداخلي، مجلة المراجع الداخلي الشرق الاوسط، جمعية المراجعين الداخليين، الامارات، العدد 2: 28-29.
10. العابد، شفيق (2015). الارتقاء بمهنة المراجعة نحو العالمية، دور دائرة المراجعة الداخلية في البنك المركزي الاردني، مجلة المراجع، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، العدد 107: 72-79.
11. عبد الحميد، عبد المطلب (2007). استقلالية وحياد المراجع الداخلي، ندوة الإدارة الحديثة في إدارة منظمات الخدمات العامة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، المنظمة العربية للتنمية الادارية.
12. عبدالرحمن، سوزان جمال الدين (1995). تقييم مدى إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة مصر، المجلد 19، العدد 2: 183-203.
13. كساب، ياسر السيد (2015). العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع الداخلي في الشركات المساهمة السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد 1: 280-338.
14. الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (2015). اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الاول، المطابع المركزية، عمان .
15. محمود، سمير عبدالغني (2000). إطار مقترح لمعايير الارتقاء بحياد المراجع الداخلي: دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد 1: 1-51.
16. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، الانتوساي (2007)، استقلالية المراجعة الداخلية في القطاع العام، معيار رقم 9140.
17. يوسف، أبوبكر محمد (2015). فترة إبطاء المراجعة و الدور التأثيري لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، المجلد 37، العدد 2: 129-178.

18. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1997). The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements , Statement on Auditing Standards No.65: New York, NY: AICPA.

19. Colbert, J., (2002), Corporate governance: Communications from internal and external auditors, Managerial Auditing Journal, Vol.(17), No(3) :147-152.

20. <http://www.jacpa.org.jo/>.

21. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx>.

22. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2014). Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and

- Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants 529 Fifth Avenue, 6th Floor New York, New York 10017 USA.
23. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) (2016) The Institute of Internal Auditors.
 24. Krejcie, R.V. & Morgan, D.W. (1970). Determining sample size for research activities. Educational and Psychological Measurement, 30 :607-610
 25. Margheim, L.L. (1986). Further Evidence of External Auditor's Reliance on Internal Auditor, Journal of Accounting Research, Spring, Vol.(24), No(1): 194-205.
 26. Mihret, D., (2011), Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective, University of New England, Australia, International Business Research, Canadian Center of Science and Education.No (2), Vol (4): 67-79.
 27. Ramamoorti, Sridhar , (2003), Internal Auditing : History , Evolution and Prospects, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs,
 28. Ramasawmy, D., and Ramen, M., (2012), An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments, International Conference on Applied and Management Sciences, Bangkok :117-122.
 29. Sekaran, Uma.(2003) Research methods for business : a skill-building approach, 4th Edition, New York : John Wiley & Sons, , Ltd, publication, USA .
 30. Zulkiflee, M., Mazlina, M., Nava, S., and Wan, F., (2012), Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees, International Journal of Auditing, Vol (16), No (3) :1-11.