

## درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي "دراسة ميدانية"

أ. عيادة رمضان سالم علي  
محاضر مساعد- كلية الاقتصاد- جامعة سرت  
Email: ayyda@su.edu.ly

د. عبد الوهاب محمد سالم محمد  
جامعة السيد محمد بن علي السنوسي الاسلامية

### ملخص

هدفت هذه الدراسة الى بيان العوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي. ومن اجل تحقيق اهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من المحاسبين القانونيين الاردنيين. ومن اجل تحقيق اهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانة لدراسة المتغيرات المستقلة والمتغير التابع حيث تم توزيع (192) استبانة على عينة من المحاسبين القانونيين، 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 (T-Test) للعينة الواحدة وتحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد. وبعد تحليل بيانات الدراسة اظهرت النتائج انه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الخاصة بدرجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي. حيث أظهرت النتائج وجود أثر لكل من العوامل الآتية: الموضوعية، الكفاءة الفنية، أداء العمل، في اعتماد المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي. في حين لم يظهر الاثر المعنوي عند عامل الاستقلالية وذلك عند دراسة أثر العوامل مجتمعة.

وعلى ضوء النتائج المذكورة اوصت الدراسة على ضرورة توفير الدعم الكافي لضمان استقلالية قسم التدقيق الداخلي من قبل الادارة العليا والمستويات الادارية المختلفة في الشركة، وان على المدققين الداخليين التوجه نحو الإفصاح لمجلس إدارة الشركة عن أي اخلال يحصل بموضوعيتهم، وعلى الشركات الالتزام بالسياسات والمعايير المحددة المعنية بتوظيف المدققين الداخليين، وضمان المدقق الداخلي لكفاية برامج عمل التدقيق الداخلي التي يضعها، وإتاحة المجال أمام المدقق الداخلي والمحاسب القانوني للاطلاع على برامج التدقيق وملفات اوراق عمل الاخر.

الكلمات المفتاحية: المحاسب القانوني، التدقيق الداخلي، استقلالية التدقيق الداخلي، موضوعية التدقيق الداخلي، الكفاءة الفنية للتدقيق الداخلي، أداء عمل التدقيق الداخلي.

**Abstract**

This study aimed to illustrate Factors Affecting the degree of Reliance of the Jordanian Certified Accountant for the internal audit work. To achieve the goals of the study a questionnaire was developed, and distributed to a sample of Jordanian Certified Accountant.

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, the linear, simple, multiple, were applied. After analyzing the study data The results showed that there is a statistical significant impact for the factors related to the Certified Accountant' Reliance to conduct the internal auditing from the Certified Accountants. The results showed an impact for the following variables: subjectivity, technical efficiency, work performance, the reliance of the Certified Accountant to conduct the. Internal auditing from Certified Accountants .at the time there is no significant impact on the independency, and work context when studying the whole variables.

Based on the mentioned results the study recommended that sufficient support should be provided to ensure the independence of the internal audit department by the senior management and the different administrative levels in the company. Internal auditors should report to the company's board of directors about any violations of their objectivity. Internal auditors, ensuring the internal auditor of the adequacy of the internal audit work programs he sets up, in addition to informing the internal auditors of the Certified Accountant of any important matters that have caught their attention and affect the work of the Certified Accountant, Before the internal auditor and the Certified Accountant to view the audit programs and other working papers.

Key Words: Certified Accountant, internal audit, independence, objectivity of internal audit, technical competence of internal audit, of internal audit work.

## المقدمة

لاشك ان التدقيق الخارجي يهدف الى ابداء رأي في محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة عن طريق شخص مؤهل ومستقل، وبسبب كبر حجم الشركات وكثرة العمليات المحاسبية وصعوبة تدقيق العمليات بشكل كامل وتفصيلي من قبل المحاسب القانوني، مما ادى الى زيادة الحاجة إلى الاعتماد على أعمال الآخرين في الشركات محل التدقيق، لتجنب ازدواجية العمل وتكراره وتخفيض حجم الاختبارات والإجراءات الواجب القيام بها والتركيز على القضايا الأكثر أهمية في عملية التدقيق الخارجي.

ويعتبر المدققين الداخليين من أفضل الأشخاص الذين يمكن الاعتماد عليهم لتحقيق ذلك، فغالبا ما يؤدي وجود تدقيق داخلي فعال الى تعديل في طبيعة او توقيت او نطاق الاجراءات المنفذة بواسطة المحاسب القانوني وتخفيض في حجم تلك الاجراءات، وكذلك في المراحل المتقدمة من عملية التدقيق<sup>(1)</sup> ويرجع ذلك الى ان المدققين الداخليين يمضون كل الوقت الذي يعملون فيه داخل الشركة، وبالتالي فان معرفتهم عن التشغيل والرقابة الداخلية تزيد بكثير عن معرفة المحاسب القانوني<sup>(2)</sup>. وبالتالي يوفر عمل التدقيق الداخلي مساعدة هامة للمحاسب القانوني لإنجاز مهمته في تدقيق القوائم المالية.

ونظرا لأهمية الاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي فقد قامت الهيئات المهنية بإصدار عدة معايير تناولت العلاقة بين المحاسب القانوني والتدقيق الداخلي، فمثلا قام الجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)<sup>(3)</sup> بإصدار المعيار رقم (9)، والذي يتعلق بالتقويم الذي يجريه المحاسب القانوني لنظام الرقابة الداخلية بما في ذلك وظيفة التدقيق الداخلي وذلك بقصد الاعتماد عليها في تقليل حجم الاختبارات ووقتها ومثال اخر على ذلك فقد اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)<sup>(4)</sup> معيار التدقيق الدولي رقم (610) بعنوان "استخدام عمل المدققين الداخليين" الذي يتعلق بالأخذ بالاعتبار وظيفته التدقيق الداخلي ضمن مجموعة المعايير الخاصة باستعمال عمل الآخرين، وذلك بتناوله مسؤوليات المحاسب القانوني في حال الاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي للحصول على ادلة تدقيق، وكذلك تناول معيار التدقيق الدولي رقم (315) بعنوان "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرى من خلال فهم المنشأة وبيئتها" كيف يمكن لمعرفة وخبرة قسم التدقيق الداخلي ان يفيد المحاسب القانوني في فهم المنشأة وبيئتها وما يتعلق بتحديد مخاطر الخطأ الجوهرى، ويوضح المعيار ايضا كيف يؤدي التواصل الفعال بين المدققين الداخليين والمحاسبين القانونيين الى خلق بيئة تمكن المحاسب القانوني من معرفة الامور الهامة التي قد تؤثر على عمله. وبينت المعايير اعلاه انه قبل الاعتماد على اعمال قسم التدقيق الداخلي يجب على المحاسب القانوني تقييم عدة عوامل والتي تحدد ما اذا كان يمكن الاعتماد على اعمال قسم التدقيق الداخلي

لأغراض التدقيق والمتمثلة في (الاستقلالية، والموضوعية، والكفاءة الفنية، واداء العمل). لذلك جاءت هذه الدراسة لتحديد العوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

### مشكلة الدراسة

نظرا لان من مسؤوليات التدقيق الداخلي فحص وتقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والتأكد من صحة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي في الشركة وامكانية الاعتماد عليها والتقليل من الاخطاء والغش، بالإضافة لمعرفة الكافية بأعمال ونشاطات الشركة، لذلك فان اعتماد المحاسب القانوني لعمل التدقيق الداخلي يؤدي الى تعديل طبيعة او توقيت او نطاق اجراءات التدقيق التي ينبغي تنفيذها بشكل مباشر من قبله وكذلك في باقي مراحل عملية التدقيق، وتجنب التكرار غير الضروري في العمل. الا انه قبل الاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي على المحاسب القانوني الاخذ بعين الاعتبار عدة عوامل يمكن ان تؤثر في درجة الاعتمادية لأعمال التدقيق الداخلي.

لذلك جاءت مشكلة الدراسة للإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

"ماهي العوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي"؟.

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

1. هل هناك اثر ذو دلالة احصائية لعامل الاستقلالية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.
2. هل هناك اثر ذو دلالة احصائية لعامل الموضوعية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.
3. هل هناك اثر ذو دلالة احصائية لعامل الكفاءة الفنية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.
4. هل هناك اثر ذو دلالة احصائية لعامل اداء العمل في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

### اهمية الدراسة

تأتي اهمية الدراسة من حيث خدمتها للعدد من الاطراف التالية:

1. ادارة الشركة: بالنسبة للإدارة تزداد ثقتها بنظام الرقابة الداخلية، وعدالة القوائم المالية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي وتوجيه مواد الشركة واحكام الرقابة عليها كلما اعتمد المحاسب القانوني على اعمال التدقيق الداخلي.
2. المحاسب القانوني: والذي يهتم معرفة العوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني لأعمال التدقيق الداخلي والتي يقرر على ضوءها الاعتماد لأعماله، مما يؤدي الى زيادة طمأنينته الى دقة البيانات المحاسبية

وسلامة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها، وذلك لان التدقيق الداخلي الفعال سيقفل من الاحطاء والغش في البيانات المالية وبالتالي تقليل المخاطر.

3. المدقق الداخلي: فان معرفته للعوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني لأعمال التدقيق الداخلي يؤدي الى زيادة فهم التدقيق الداخلي لتلك العوامل وبالتالي تحسين التدقيق الداخلي وزيادة فعالية وخبرة ومعرفة المدقق الداخلي نتيجة الاحتكاك بالمحاسب القانوني، وامكانية تطوير اساليب التدقيق الداخلي.
4. الاطراف الخارجية: كالمساهمين والمستثمرين والبنوك، وادارة الضرائب والبورصة والمحللون الماليون وغيرهم والذين يعتبرون اهم مستخدمي تقرير المحاسب القانوني فادراك هذه الاطراف للعلاقة التكاملية بين المحاسب القانوني والتدقيق الداخلي يزيد من اطمئنائهم للرأي الذي ابداه المحاسب القانوني في التقارير المالية للشركة.
5. الباحثون والدارسون: حيث ستساعدهم في أغراض البحث العلمي

### اهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى بيان العوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني لأعمال التدقيق الداخلي، من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الاردن، بالإضافة الى ذلك تهدف الى تحديد اكثر العوامل تأثيراً على درجة اعتمادية المحاسب القانوني لأعمال التدقيق الداخلي، وقياس اكثر هذه العوامل اهمية على درجة اعتمادية المحاسب القانوني لأعمال التدقيق الداخلي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الاردن، بالإضافة لمعرفة اكثر اعمال التدقيق الداخلي اهمية لاعتماد المحاسب القانوني عليها. كما تهدف الى الخروج بتوصيات قد يكون من شأنها زيادة التنسيق والتكامل ودرجة الاعتمادية بين المحاسب القانوني والتدقيق الداخلي بما يحقق الكفاءة والفعالية وتجنب ازدواجية العمل وتكراره وتخفيض التكاليف والتركيز على القضايا الاكثر اهمية في عملية التدقيق.

### الاطار النظري

#### اعتماد المحاسب القانوني على اعمال التدقيق الداخلي

يعتبر اعتماد المحاسب القانوني على اعمال التدقيق الداخلي امر مهم في جودة التدقيق بسبب التسارع المتزايد في التقدم التكنولوجي والتعقيدات في انظمة المعلومات والعمليات وبالتالي فانه يصعب على المحاسب القانوني فهم الانظمة المتعددة المستخدمة من قبل الشركة لمحدودية وقته<sup>(5)</sup>. بالإضافة قد يعتمد المحاسب القانوني على التدقيق الداخلي بشكل خاص وذلك<sup>(6)</sup>:

1. لتجنب تكرارات واجراءات التدقيق من قبل المحاسب القانوني.
2. لان المدققين الداخليين اكثر معرفة بإجراءات الشركة وسياساتها وبيئة عملها
3. لحاجة المحاسب القانوني الى عمليات تقييم نظام الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي لتحديد نطاق فحصه.

4. لوجود المدقق الداخلي كموظف داخل الشركة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات التدقيق التحليلية التفصيلية والشاملة والتي يعتمد عليها المحاسب القانوني.

واشارا Ward and Robertson<sup>(7)</sup> ان اعتماد المحاسب القانوني على اعمال التدقيق الداخلي سوف يزداد في المستقبل للأسباب الآتية:

1. مجالس الادارة في الشركات المساهمة العامة، ولجان التدقيق يكرسون جهودهم لرفع كفاءة وجودة وموضوعية الافراد العاملين في ادارات التدقيق الداخلي، وذلك بسبب زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتق مجالس الادارة ولجان التدقيق في تلك الشركات.

2. تزايد ضغوط الشركات وعملاء التدقيق على المحاسبين القانونيين لتخفيض اتعاب التدقيق او عدم زيادتها، مما يؤدي الى استخدام المحاسبين القانونيين لجميع الامكانيات المتاحة لهم لتخفيض تكلفة التدقيق حتى تصبح الاتعاب تنافسية.

3. كلما تزايدت نظم الاعمال من حيث حجمها ودرجة تعقيدها، كلما تزايد استخدام المحاسب القانوني لعمل المدققين الداخليين الذين يتوافر لديهم افضل ومعرفة اكبر بهذه النظم.

4. مع تزايد الطلب من لجان التدقيق بمجالس ادارات الشركات ومن الاجهزة الحكومية على التدقيق المستمر، تتزايد الحاجة الى استخدام عمل المدققين الداخليين حتى يمكن تلبية هذا الطلب بتكلفة مناسبة.

5. يوجد صعوبة في حصول المحاسبين القانونيين على المحاسبين والمدققين المؤهلين والاكفاء والاحتفاظ بهم لتلبية الاحتياجات المهنية المتزايدة، ومن ثم يصبح استخدام عمل المدققين الداخليين ضرورة عملية للقيام بتغطية كافية للتدقيق.

### طرق اعتماد المحاسب القانوني على التدقيق الداخلي

يمكن ان يعتمد المحاسب القانوني على التدقيق التالي بإحدى الطرق التالية<sup>(8)</sup>:

1. الاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي كجزء من نظام الرقابة الداخلية في الشركة يتأثر عمل المحاسب القانوني بالضوابط الداخلية لعملائه وهذا يؤثر على موثوقية المعلومات المالية للشركة باعتبار التدقيق الداخلي جزءا من بيئة الشركة للرقابة الداخلية فهذا يوفر مستوى عالي من الرقابة على معالجة المعلومات وانشطة الشركة

2. الاعتماد على الاعمال التي يقوم بها التدقيق الداخلي

يكون اعتماد المحاسب القانوني على اعمال التدقيق الداخلي اعتمادا مبررا كما يلي:

- الاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي لفهم الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق.
- الاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي لتقييم مخاطر الرقابة الداخلية.

- الاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي في اجراءات مستقلة مثل اختبار معاملات البيع عن طريق تتبع التفاصيل وفواتير المبيعات الى دفتر اليومية وتأثيرها في حسابات دفتر الاستاذ.

### 3. تقديم مساعدة مباشرة من التدقيق الداخلي

عند استخدام المدققين الداخليين كمساعدين مباشرين فان المحاسب القانوني يطلب من المدققين تنفيذ بعض جوانب عمل المحاسب القانوني، وعندما يتم توفير المساعدة المباشرة، يجب على المحاسب القانوني تقييم كفاءة المدققين الداخليين، وموضوعيتهم والاشراف عليهم، واختبار العمل الذي يقومون به بالقدر المناسب. ويختلف استخدام المحاسب القانوني للمدققين الداخلية كمساعدين في عملية التدقيق الخارجي في طبيعته كلياً عن اعتماده على نتائج عمل او اعمال سابقة للتدقيق الداخلي فاستخدام المحاسب القانوني للمدقق الداخلي كمساعد يعني تضمينه كعضو في فريق التدقيق الخارجي بما يحمله ذلك من توزيع للأعمال ولوقت وتكلفة عملية التدقيق وتحمل مسؤولية نتائج اعماله. اما الاعتماد على نتائج عمل سابق للتدقيق الداخلي فيرتبط بنطاق عملية التدقيق ويعكس الدور الجوهرى للتدقيق الداخلي كنشاط وذو قيمة في تدعيم جودة التقارير المالية<sup>(9)</sup>.

### متطلبات الاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي

لقد ذكر معيار الدولي (610)<sup>(10)</sup> عدة متطلبات ينبغي على المحاسب القانوني اخذها بعين الاعتبار في حال كان يخطط لاستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي تتمثل في:

1. مناقشة الاستخدام المخطط له مع القسم كأساس لتنسيق نشاطاتهم المختلفة، وانه على المدقق قراءة تقارير قسم التدقيق الداخلي المتعلقة بعمل القسم الذي يخطط لاستخدامه لفهم طبيعة ونطاق واجراءات التدقيق التي قام بأدائها بالإضافة الى النتائج ذات العلاقة.
  2. اداء اجراءات تدقيق كافية على مجمل عمل قسم التدقيق الداخلي الذي يخطط لاستخدامه من اجل تحديد كفاءته لأغراض التدقيق . بما في ذلك تقييم ما اذا:
    - كان عمل قسم التدقيق الداخلي قد تم التخطيط له واداءه من قبل اصحاب كفاءة وتدريب ومهارة، وانه يوجد اشراف ومراجعة مناسبة على ذلك العمل وتم توثيقه بصورة مناسبة.
    - كان قد تم الحصول على ادلة ملائمة و كافية لمساعدة القسم على التوصل الى استنتاجات معقولة .
    - كانت النتائج التي تم التوصل اليها ملائمة في الظروف المحددة وما اذا كانت التقارير المعدة من قبل التدقيق الداخلي متسقة مع نتائج العمل الذي تم ادائه.
    - تم القيام بالإجراءات اللازمة تجاه اية استثناءات تم الافصاح عنها من قبل المدققين الداخليين.
- وقد بين المعيار(610)<sup>(11)</sup> عدة امثلة على اعمال قسم التدقيق الداخلي والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المحاسب القانوني تتمثل في:

- اختبار الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة.
- الاجراءات الجوهرية التي تتضمن احكام محدودة.
- عمليات مراقبة جرد المخزون.
- اختبار الامتثال للمتطلبات التنظيمية.
- في بعض الحالات، عمليات تدقيق المعلومات المالية للشركات التابعة والتي لا تعد عناصر ذات اهمية للمجموعة

## الدراسات السابقة

هناك عدة دراسات تناولت بعض عناصر موضوع الدراسة في بيئات مختلفة كالآتي:

فقد قام (الأحمري، 2016)<sup>(12)</sup> بدراسة هدفت للكشف عن مدى اعتماد المحاسبين القانونيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية، وتحديد العوامل التي تؤثر على مدى اعتماد المحاسب القانوني على المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية. وزعت استبانة على عينة مكونة من (105) مدقق خارجي. وظهرت نتائج الدراسة اعتماد المحاسبين القانونيين عند القيام بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية على المدققين الداخليين بنسبة (74.1%). وان هناك عوامل تفسر اعتماد المحاسبين القانونيين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة على المدققين الداخليين، هي: استقلال المدقق الداخلي بما يمنح له القدرة على العمل بموضوعية، تمتع المدقق الداخلي بالكفاءة والتدريب الفني الكافي، واوصت الدراسة بزيادة اعتماد المحاسب القانوني على التدقيق الداخلي عند القيام بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة.

وجاءت دراسة (الإبياري، 2013)<sup>(13)</sup> والتي هدفت إلى تقييم مدى إدراك المحاسبين القانونيين لموضوعية التدقيق الداخلي، كأحد محددات فعالية التدقيق الداخلي في إطار تحقيق فاعلية حوكمة الشركات، عند تقدير درجة الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي وأثرها على تكلفة التدقيق الخارجي. وقد تم اختبار فروض البحث من خلال دراسة تجريبية على عينة مكونة من (58) مدقق حسابات ممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق في مصر، تناولت الدراسة ثلاث حالات افتراضية لإحدى شركات المساهمة المصرية. وكشفت نتائج الدراسة، عن إدراك مدققي الحسابات لمحددات موضوعية التدقيق الداخلي عند تقدير درجة الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، وان موضوعية التدقيق الداخلي تؤثر إيجابياً على درجة اعتماد مدققي الحسابات على عمل التدقيق الداخلي، وكذلك يخفض اعتماد مدققي الحسابات على عمل التدقيق الداخلي من تكلفة التدقيق الخارجي. واوصت الدراسة بضرورة توجه الهيئات المنظمة للمهنة والهيئة العامة للرقابة المالية وضع وتفعيل آليات لضمان موضوعية التدقيق الداخلي بشركات الأعمال المصرية، وكذلك إجراء المزيد من الدراسات المقارنة بشأن محددات موضوعية التدقيق الداخلي، وتأثيرها على درجة اعتماد مدققي الحسابات على عمل التدقيق الداخلي في بيئة التدقيق المصرية وبيئات تدقيق مختلفة.

اما (محسن، 2011)<sup>(14)</sup> فقد قام بدراسة هدفت إلى التعرف على العلاقة التي تربط المحاسبين القانونيين بالمدققين الداخليين العاملين في قطاع غزة، من خلال قيام المحاسبين القانونيين بتقييم نظام الرقابة الداخلية اعتمادا على المدققين الداخليين. وزعت (50) استبانة على المحاسبين القانونيين. وأثبتت نتائج الدراسة اعتماد المحاسبين القانونيين بشكل كبير خلال قيامهم بعملية فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتصميم وتنفيذ اختباراتها على المدققين الداخليين العاملين بالجهات الربحية وغير الربحية المختلفة، وكانت أهم النتائج قيام المحاسبين القانونيين عند فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية بدراسة استقلالية التدقيق الداخلي، وطبيعة ومدى المهام المكلف بها واجراء المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي. خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات منها تعزيز درجة اعتماد المحاسبين القانونيين على المدققين الداخليين عند فهم وتقييم واختبار نظام الرقابة الداخلية من خلال زيادة استعانة المحاسبين القانونيين على المدققين الداخليين عند فهم وتحليل عناصر الرقابة ونظم المعلومات.

وجاءت دراسة (عبد الرحمن، 1995)<sup>(15)</sup> والتي هدفت الى دراسة وتحليل معايير التدقيق التي تتناول اعتماد المحاسب القانوني على المدقق الداخلي، بهدف خفض تكاليف التدقيق، وكذلك تحديد الارتباط بين العوامل الثلاثة (الموضوعية، الكفاءة، العمل المؤدى). وزعت (50) استبانة على المحاسبين القانونيين. وتوصلت الدراسة الى وجود ضعف في عامل الموضوعية، وان العوامل التي يجب التركيز عليها من جانب المحاسب القانوني عند تقييمه لوظيفة التدقيق الداخلي هي عامل الموضوعية وعامل الكفاءة. واوصت الدراسة بان يتم تطوير معايير التدقيق الداخلي الخاصة باعتماد المحاسب القانوني على وظيفة التدقيق الداخلي مع التركيز على العوامل الاكثر تأثيرا عند تقييم وظيفة التدقيق الداخلي.

وكذلك قام (Abbass and Aleqab , 2013)<sup>(16)</sup> بدراسة هدفت إلى الاجابة على السؤال التالي "كيف يمكن لخصائص التدقيق الداخلي أن تؤثر على درجة اعتماد المحاسب القانوني على المدقق الداخلي، ومن ثم التأثير على أتعاب المدقق الخارجي؟". تم توزيع (380) استبانة على قسم التدقيق الداخلي في الشركات المصرية و(380) استبانة على المدققين الخارجيين لتلك الشركات، واستخراج البيانات المتعلقة بأتعاب المحاسبين القانونيين من تقاريرها المالية السنوية. وتوصلت الدراسة إلى كلما زاد الاهتمام بقسم التدقيق الداخلي وتم تزويده بمدققين داخليين مؤهلين ارتبط ذلك بأتعاب أقل للمدقق الخارجي. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي ودوره الفعال في مساعدة المحاسب القانوني ومساهمته في التقليل من تكاليف التدقيق الخارجي التي تتكبدها، كما وأوصت المحاسب القانوني بضرورة تقييم موضوعية، وكفاءة، واداء المدقق.

وقام (Mihret , 2011)<sup>(17)</sup> بدراسة هدفت للتعرف على العوامل المؤثرة على اعتماد المحاسب القانوني على عمل المدقق الداخلي، تم جمع البيانات عن طريق توزيع (119) استبانة على (65) شركة تدقيق خارجي في إثيوبيا. توصلت الدراسة الى أن أداء المدقق الداخلي يعتبر أهم العوامل التي تحدد مدى اعتماد المحاسب القانوني على عمل

المدقق الداخلي، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي وفعاليتها والعمل على تنفيذ توصياته لزيادة درجة اعتماد المحاسب القانوني على عمله.

اما (Schneider, 2009)<sup>(18)</sup> فقد قام بدراسة هدفت هذه الدراسة إلى إبراز وسائل وطرق اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وتأثير هذا الاعتماد على أتعاب المدقق الخارجي، حيث اعتمدت الدراسة على تحليل للمعايير المهنية ذات العلاقة بالتدقيق الخارجي والداخلي بالإضافة إلى تحليل نتائج البحوث السابقة. وتوصلت الدراسة إلى انه يمكن تعزيز اعتماد المحاسب القانوني على المدقق الداخلي من خلال مساهمة لجنة التدقيق بتشجيع التعاون بين الطرفين، كما توصلت إلى أهمية التعاون بين الطرفين والاعتماد المتبادل في تقليل الجهود المزدوجة والأعمال المكررة المضيعة لوقت وجهد الطرفين وبالتالي تخفيض أتعاب المحاسب القانوني. وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام مجلس إدارة الشركة بقسم التدقيق الداخلي ليتمكن المحاسبين القانونيين من الاعتماد على عمل المدققين الداخليين، وضرورة متابعة لجنة التدقيق في قيامها بدعم التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

### ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بتركيزها على بيان العوامل المؤثرة في اعتماد المحاسب القانوني لعمل التدقيق الداخلي والبالغ عددها اربعة عوامل وفقا لمعايير التدقيق الصادرة عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين و الاتحاد الدولي للمحاسبين، وقياس أكثر هذه العوامل اهمية وأكثرها تأثيرا من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الاردن. وكذلك تميزت باعتمادها على معيار التدقيق الدولي رقم (610) المعدل في عام (2014) ومعايير التدقيق الداخلي المعدلة في عام (2016). وانها استخدمت تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار فرضيات الدراسة.

### فرضيات الدراسة

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

H0: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الخاصة بدرجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

H01: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الاستقلالية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

H02: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الموضوعية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

H03: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الكفاءة الفنية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

H04: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل اداء العمل في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

### منهجية الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع من خلال جمع البيانات المتعلقة بما لاستقصاء مظاهرها وعلاقتها المختلفة ووصفها وصفاً دقيقاً، والتعبير عنها تعبيرا وصفيا وكمياً، وكذلك يعتمد على التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبي عنها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

### مجتمع وعينة الدراسة.

تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين الممارسين لمهنة التدقيق في الاردن، والبالغ عددهم حتى نهاية عام 2016، (384) مدققاً قانونياً حسب سجلات جمعية مدققي الحسابات الاردنيين، ونظرا لصعوبة وتكلفة القيام بالمسح الشامل، تم اخذ عينة عشوائية بسيطة اشتملت على (192) مدقق، وتم تحديد حجم العينة بالاعتماد على جدول (Krejcie & Morgan<sup>19</sup>). تم استرداد (178) استبانة، كان منها (12) استبانة غير صالحه للتحليل لعدم اكتمالها، وبالتالي اصبح عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل (166) وبذلك تكون نسبة الاسترداد (86.5%) وهي نسبة مقبولة احصائيا.

### أداة الدراسة

تم تصميم استبانة لغرض جمع البيانات الاولية في ضوء متغيرات الدراسة موجهة الى المحاسبين القانونيين في الاردن.

### المعالجات الإحصائية:

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

1. الإحصاء الوصفي: 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) لقياس ثبات أداة الدراسة وهي الاستبانة.
3. تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار فرضيات الدراسة .
4. الأهمية النسبية تم تحديدها طبقاً للصيغة التالية ووفقاً للمقياس الخماسي لبدائل الاجابة لكل فقرة

$$\text{طول الفترة} = \frac{\text{عدد المستويات}}{3} = \frac{1.33}{3}$$

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

وصف خصائص عينة الدراسة: يتضمن هذا الجزء وصفا للخصائص التعريفية، والديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

وهي:

## 1. المؤهل العلمي

الجدول (1) 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 أن فئة حملة البكالوريوس قد شكلوا الفئة الكبرى، وبنسبة (75.3%)، وهذا يدل على

امتلاك المحاسبون القانونيين في الاردن المؤهلات العلمية التي تمكنهم من ممارسة مهنة التدقيق بمعرفة ودراية كافية.

## 2. التخصص

الجدول (2) 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 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 بأمر المحاسبة والتدقيق.

كما ان استحداث شرط الحصول على المؤهل العلمي في مجال المحاسبة لغايات الحصول على رخصة مزاوله مهنة

التدقيق زاد من اعداد المحاسبون القانونيين المتخصصين في مجال المحاسبة.

## 2. المركز الوظيفي

الجدول (3) توزيع أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي

المتغير	الفترة	التكرار	النسبة المئوية
المركز الوظيفي	مدير	35	21.1
	مدقق رئيسي	112	67.5
	مساعد مدقق	19	11.4
	المجموع	166	100

نلاحظ من الجدول أن فئة (مدقق رئيسي) قد شكلت غالبية افراد العينة، وبنسبة (67.5%)، تلاه فئة مدير، وبنسبة (21.1%)، وفي ذلك اشارة إلى أن المحاسبين القانونيين غالباً ما يكونوا هم القائمين بشكل رئيسي على تنفيذ عملية التدقيق، أو القائمين بالأمور الإدارية والمهنية، وهذا قد يكون ناتجاً على أن النسبة الكبرى من مكاتب التدقيق في الأردن، هي مؤسسات أفراد.

## 4. سنوات الخبرة

الجدول (4) توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

المتغير	الفترة	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 أن افراد العينة من فئات الخبرة (من 10 - أقل من 15 سنة) قد شكلت أكثر من ثلث أفراد العينة، حيث بلغت نسبتهم (37.3%)، وهذا يؤكد امتلاك المحاسبون القانونيون الخبرة العملية الكافية في مجال التدقيق.

## تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات

## اختبار ثبات أداة الدراسة

تم اختبار مدى ثبات اداة الدراسة باستخدام اختبار كرونباخ ألفا ( Cronbach Alpha Coefficient)، حيث تكون نتيجة المقياس مقبولة احصائياً إذا كانت قيمة كرونباخ ألفا اكبر من (0.60) (Sekaran, and Bougie 2010.P.84)<sup>(20)</sup>، وبالنظر الى البيانات الواردة في الجدول التالي فقد جرى قياس معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة ولأبعادهما ولأداة الدراسة ككل، لمعرفة مدى الاتساق في الإجابات وذلك على النحو التالي:

الجدول (5) قيم معامل الاتساق الداخلي لفقرات اداة الدراسة

الرقم	البعد	قيمة ألفا
1	الاستقلالية	0.731
2	الموضوعية	0.711
3	الكفاءة الفنية	0.732
4	أداء العمل	0.698
	العوامل المؤثرة في استخدام المحاسبين القانونيين لعمل التدقيق الداخلي	0.928
	استخدام عمل التدقيق الداخلي	0.831
	جميع الفقرات	0.946

نلاحظ من الجدول اعلاه أن قيم معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لفقرات أداة الدراسة تراوحت بين (0.698 - 0.732)، كما أن قيمة المعامل لجميع الفقرات بلغت (0.946)، 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.

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 درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي. وتتضمن:

### 1. الاستقلالية

الجدول (6) المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية لفقرات الاستقلالية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الأهمية النسبية
1	يتبع قسم التدقيق الداخلي لمجلس الادارة في الهيكل التنظيمي للشركة.	4.157	0.838	1	مرتفعة
2	تمتع قسم التدقيق الداخلي بإمكانية الوصول المباشر الى المكلفين بالحوكمة.	3.855	0.916	4	مرتفعة
3	قيام قسم التدقيق الداخلي برفع تقاريره الى المكلفين بالحوكمة.	3.940	0.807	2	مرتفعة
4	قيام المكلفون بالحوكمة بالأشراف على قرارات التوظيف والاستغناء المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي.	3.934	0.854	3	مرتفعة
5	حصول قسم التدقيق الداخلي على دعم كافي لاستقلاليتته من الادارة العليا والمستويات الادارية المختلفة.	3.651	0.808	5	متوسطة
	المقياس العام	3.907	0.845		مرتفعة

نلاحظ من الجدول اعلاه أن الأهمية النسبية للمتوسط العام لفقرات الاستقلالية مرتفعة حيث بلغ المتوسط العام (3.907) وانحراف معياري (0.845). وقد جاءت الفقرة "يتبع قسم التدقيق الداخلي لمجلس الادارة في الهيكل التنظيمي للشركة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.157) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين حلت الفقرة "حصول قسم التدقيق الداخلي على دعم كافي لاستقلاليتته من الادارة العليا والمستويات الادارية المختلفة" بالمرتبة الأخيرة ، وبتوسط حسابي (3.651)، وبأهمية نسبية متوسطة. يمكن القول ان فقرة "يتبع قسم التدقيق الداخلي لمجلس

الإدارة في الهيكل التنظيمي للشركة" والتي جاءت الأكثر أهمية في فقرات الاستقلالية، تعتبر متطلب أساسي لاستقلالية قسم التدقيق الداخلي وتعطيه الحق بالاطلاع على كافة المستندات والسجلات. إلا أن اتجاهات المدققين الخارجيين بينت في الفقرة "حصول قسم التدقيق الداخلي على دعم كافي لاستقلاليته من الإدارة العليا والمستويات الإدارية المختلفة" والتي جاءت في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية النسبية، يدل على عدم دعم قسم التدقيق الداخلي بالصورة الكافية. يعزى بان إدارة الشركات مازالت تنظر إلى التدقيق الداخلي بالمنظور التقليدي والذي هو مجرد فحص مالي.

## 2. الموضوعية

الجدول (7) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات الموضوعية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الأهمية النسبية
6	إذا تم الإخلال بموضوعية المدقق الداخلي يتم الإفصاح عن ذلك لمجلس الإدارة.	3.614	0.744	7	متوسطة
7	إن المدققين الداخليين هم أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة.	3.880	0.939	3	مرتفعة
8	يمثل المدققين الداخليين لمعايير مهنية ذات علاقة بالموضوعية.	4.012	0.722	2	مرتفعة
9	يتجنب المدقق الداخلي تعارض المصالح مع المستويات الإدارية المختلفة.	3.675	0.748	5	مرتفعة
10	يكون موقف المدقق الداخلي محايداً وغير متحيز في أدائه لعمله.	3.777	0.708	4	مرتفعة
11	عدم اشتراك قسم التدقيق الداخلي بأية أعمال تنفيذية.	4.060	0.886	1	مرتفعة
12	عدم وجود أية قيود أو حدود مفروضة على قسم التدقيق الداخلي عند إبلاغ المحاسب القانوني بنتائج قسم التدقيق الداخلي.	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 التدقيق الداخلي بأية أعمال تنفيذية" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.060) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين حلت الفقرة "إذا تم الإخلال بموضوعية المدقق الداخلي يتم الإفصاح عن ذلك لمجلس الإدارة" بالمرتبة الأخيرة، وبمتوسط حسابي (3.614)، وبأهمية نسبية متوسطة. يمكن القول إن فقرة "عدم اشتراك قسم التدقيق الداخلي بأية أعمال تنفيذية" والتي جاءت الأكثر أهمية في فقرات الموضوعية تعتبر مهدد لموضوعية المدقق الداخلي في حال اشتراك المدقق بأية أعمال تنفيذية، حيث إن تلك الأعمال التي اشترك في تنفيذها سيحدها أمامه لتدقيقها وبالتالي سيكون متحيز وغير موضوعي لأنه سيراجع أعمال سبق وإن اشترك في تنفيذها. أما فقرة "إذا تم الإخلال بموضوعية المدقق الداخلي يتم الإفصاح عن ذلك لمجلس الإدارة" والتي جاءت بالمرتبة الأخيرة من حيث الأهمية النسبية يعزى إلى أن المحاسبون القانونيون يعطون أهمية متوسطة إذا تم الإخلال بالموضوعية وإن الإفصاح يكون بعد الإخلال بالموضوعية وليس قبله

## 3. الكفاءة الفنية

الجدول (8) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات الكفاءة الفنية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الأهمية النسبية
13	توفير موارد قسم التدقيق الداخلي بشكل مناسب مقارنة بحجم الشركة وطبيعة عملياتها.	3.614	0.727	7	متوسطة
14	وجود سياسات قائمة لتوظيف المدققين الداخليين.	3.608	0.728	8	متوسطة
15	وجود سياسات قائمة لتكليف المدققين الداخليين بعمليات التدقيق الداخلي.	3.843	0.762	5	مرتفعة
16	وجود سياسات قائمة لتدريب المدققين الداخليين.	3.771	0.752	6	مرتفعة
17	معرفة المدققين الداخليين الكافية بعمليات واجراءات الشركة.	3.970	0.805	2	مرتفعة
18	معرفة المدققين الداخليين الكافية بسياسات الشركة.	3.873	0.795	4	مرتفعة
19	تمتع المدققين الداخليين بالمعرفة المطلوبة في مجال اعداد التقارير المالية للشركة.	3.946	0.840	3	مرتفعة
20	تمتع المدققين الداخليين بالمعرفة الكافية الخاصة بصناعة معينة لأداء العمل المرتبط بالبيانات المالية للشركة.	3.873	0.902	4	مرتفعة
21	امثال المدققين 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 المدققين 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 المدققين الداخليين" بالمرتبة الأخيرة، وبتوسط حسابي (3.608)، وبأهمية نسبية متوسطة. من اعلاه يمكن القول ان فقرة "امثال المدققين الداخليين للمعايير المهنية ذات العلاقة بما في ذلك متطلبات التطور المهني المستمر" والتي جاءت في المرتبة الاولى من حيث الاهمية النسبية راجع الى ان الامتثال لمعايير التدقيق الداخلي يوجب على المدقق الداخلي تنفيذ اعمال التدقيق بكفاءة وان يمتلك المعرفة والمهارات والكفاءة. اما فقرة "وجود سياسات قائمة لتوظيف المدققين الداخليين" والتي جاءت في المرتبة الاخيرة يعزي الى ان المحاسبين القانونيين اعطوها اهمية متوسطة لان عادة عمليات التوظيف خاضعة لسياسات تتعلق بالإدارة وليست خاضعة للمدقق الداخلي.

## 4. أداء العمل

الجدول (9) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات أداء العمل

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف	الرتبة	الأهمية النسبية
-------	--------	---------	----------	--------	-----------------

		المعياري	الحسابي		
22	قيام قسم التدقيق الداخلي بفحص وتقييم المعلومات.	0.998	3.783	3	مرتفعة
23	قيام قسم التدقيق الداخلي بإعداد التقارير.	1.037	3.771	4	مرتفعة
24	قيام قسم التدقيق الداخلي بتوصيل النتائج والتوصيات.	1.197	3.675	5	مرتفعة
25	قيام قسم التدقيق الداخلي بمتابعة التوصيات.	0.850	3.928	2	مرتفعة
26	قيام قسم التدقيق الداخلي بالتأكد من صحة الاجراءات التي اتخذت لتصحيح الانحرافات.	0.909	3.934	1	مرتفعة
	المقياس العام	0.676	3.818		مرتفعة

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

ولمقارنة أبعاد العوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي. تم اعداد الجدول الاتي:

الجدول (10) المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية للعوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

الرقم	البعد	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 درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.	3.844	0.538		مرتفعة

تشير نتائج الجدول اعلاه إلى أن مستوى مقياس العوامل المؤثرة في استخدام المحاسبين القانونيين لعمل التدقيق الداخلي من حيث الأهمية النسبية مرتفعة، إذ بلغ الوسط الحسابي (3.844) وبانحراف معياري (0.538)، وكذلك أظهر الجدول ان عامل الاستقلالية جاء في المرتبة الأولى بمتوسط (3.918) وبانحراف معياري (0.550)،

وبأهمية نسبية مرتفعة، بينما جاء عامل الموضوعية بالمرتبة الأخيرة بمتوسط (3.810) وبانحراف معياري (0.475)، وبأهمية نسبية مرتفعة.

### ثانيا: الاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي

الجدول (11) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لفقرات الاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الأهمية النسبية
27	عند فهم الشركة وبيئتها.	3.880	0.939	10	مرتفعة
28	عند فهم ثقافة الشركة.	4.012	0.722	5	مرتفعة
29	عند اختبار الامثال للمتطلبات التنظيمية.	3.994	0.782	6	مرتفعة
30	عند اختبار الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة الداخلية بالشركة.	4.090	0.753	2	مرتفعة
31	عند الحصول على معلومات ذات علاقة بعمليات تقييم الخاسب القانوني لمخاطر الاحطاء الجوهرية.	4.060	0.886	3	مرتفعة
32	عند القيام بإجراءات التحقق التفصيلية.	3.886	0.841	9	مرتفعة
33	عند فحص الخاسب القانوني لعمليات الفروع التي لم يتمكن من زيارتها.	4.163	0.765	1	مرتفعة
34	عند تدقيق العمليات او المعلومات المالية للشركات التابعة والتي لا تعد عناصر ذات اهمية للمجموعة.	3.988	0.816	7	مرتفعة
35	عند عمليات مراقبة جرد المخزون.	3.825	0.794	12	مرتفعة
36	عند الاطلاع على مسائل هامة قد تنهاى الى علم قسم التدقيق الداخلي.	3.705	0.818	13	مرتفعة
37	عند الحصول على ادلة تدقيق اضافية.	4.030	0.805	4	مرتفعة
38	عند تزايد حجم وتعقيد نظم الاعمال.	3.946	0.840	8	مرتفعة
39	عند صعوبة حصول المدققين الداخليين على الخاسبين والمدققين المؤهلين والاكفاء والاحتفاظ بهم لتلبية الاحتياجات المهنية المتزايدة.	3.873	0.902	11	مرتفعة
40	عند التركيز على قضايا أكثر أهمية في التدقيق.	3.988	0.867	7	مرتفعة
	المقياس العام	3.960	0.824		مرتفعة

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الأهمية النسبية للمتوسط العام لفقرات اعتماد اعمال التدقيق الداخلي مرتفعة، حيث بلغ المتوسط العام (3.960) وبانحراف معياري (0.824). وقد جاءت الفقرة "عند فحص الخاسب القانوني لعمليات الفروع التي لم يتمكن من زيارتها" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.163) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين حلت الفقرة "عند الاطلاع على مسائل هامة قد تنهاى الى علم قسم التدقيق الداخلي" بالمرتبة الأخيرة، وبمتوسط حسابي (3.705)، وبأهمية نسبية مرتفعة.

### اختبار فرضيات الدراسة

في هذا الجزء من الدراسة نستعرض اختبار الفرضيات، حيث تم اخضاع الفرضيات الرئيسة والمتفرعة عنها لتحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.

الفرضية الرئيسة  $H_0$ : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الخاصة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

لاختبار الفرضيات المتفرعة عنها تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، وكانت النتائج كما يأتي:

$H_01$ : لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الاستقلالية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

جدول (12) نتائج اختبار أثر عامل الاستقلالية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

جدول المعاملات Coefficient					تحليل التباين ANOVA		ملخص النموذج Model Summary		المتغير التابع
Sig t*	T	الخطأ المعياري	B	البيان	Sig F*	F	r <sup>2</sup> معامل التحديد	r معامل الارتباط	
مستوى الدلالة	الحسوبة				مستوى الدلالة	الحسوبة			
0.000	11.479	0.048	0.551	عامل الاستقلالية	0.000	134.229	0.450	0.671	اعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي

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

تشير نتائج الجدول اعلاه أن قيمة ( $r = 0.671$ )، وهذا يعني أن هناك علاقة موجبة بين عامل الاستقلالية واعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي. ويتبين أن قيمة معامل التحديد ( $r^2 = 0.450$ )، وهذا يعني أن عامل الاستقلالية قد فسّر ما مقداره (45%) من التباين في اعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة. كما يتبين أن قيمة (F) قد بلغت (134.229) عند مستوى ثقة (Sig = 0.000) وهذا يؤكد معنوية الانحدار عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ). كما يتبين من جدول المعاملات أن قيمة ( $B = 0.551$ ) وأن قيمة ( $t = 11.479$ ) 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 درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي"

$H_02$ : لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لعامل الموضوعية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

جدول (13) نتائج اختبار أثر عامل الموضوعية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

جدول المعاملات Coefficient					تحليل التباين ANOVA		ملخص النموذج Model Summary		المتغير التابع
Sig t* مستوى الدلالة	T الحسوبة	الخطأ المعياري	B	البيان	Sig F* مستوى الدلالة	F الحسوبة	r <sup>2</sup> معامل التحديد	r معامل الارتباط	
0.000	13.568	0.051	0.692	عامل الموضوعية	0.000	184.334	0.529	0.727	اعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي

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

تشير نتائج الجدول اعلاه أن قيمة ( $t = 727$ )، وهذا يعني أن هناك علاقة موجبة بين عامل الموضوعية واعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي. ويتبين أن قيمة معامل التحديد ( $r^2 = 0.529$ )، وهذا يعني أن عامل الموضوعية قد فسّر ما مقداره (52.9%) من التباين في استخدام المحاسبين القانونيين لعمل التدقيق الداخلي، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة. كما يتبين أن قيمة (F) قد بلغت (184.334) عند مستوى ثقة (Sig = 0.000) وهذا يؤكد معنوية الانحدار عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ). كما يتبين من جدول المعاملات أن قيمة (B= 0.692) وأن قيمة ( $t = 13.568$ ) عند مستوى ثقة (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 درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي".

H03: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعامل الكفاءة الفنية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

جدول (14) نتائج اختبار أثر عامل الكفاءة الفنية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

جدول المعاملات coefficients					تحليل التباين ANOVA		ملخص النموذج Model Summary		المتغير التابع
Sig t* مستوى الدلالة	T الحسوبة	الخطأ المعياري	B	البيان	Sig F* مستوى الدلالة	F الحسوبة	r <sup>2</sup> معامل التحديد	r معامل الارتباط	
0.000	17.630	0.046	0.811	عامل الكفاءة	0.000	316.556	0.659	0.812	اعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي

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

تشير نتائج الجدول اعلاه أن قيمة ( $r = 0.812$ )، وهذا يعني أن هناك علاقة موجبة بين عامل الكفاءة الفنية واعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي. ويتبين أن قيمة معامل التحديد ( $r^2 = 0.659$ )، وهذا يعني أن عامل الكفاءة الفنية قد فسّر ما مقداره (65.9%) من التباين في اعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة. كما يتبين أن قيمة (F) قد بلغت (316.556) عند مستوى ثقة (Sig = 0.000) وهذا يؤكد معنوية الانحدار عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ). كما يتبين من جدول المعاملات أن قيمة ( $B = 0.811$ ) وأن قيمة ( $t = 17.630$ ) عند مستوى ثقة (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 احصائية لعامل الكفاءة الفنية في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي".

H04: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لعامل أداء العمل في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي.

جدول (15) نتائج اختبار أثر عامل أداء العمل في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي

جدول المعاملات coefficients				تحليل التباين ANOVA		ملخص النموذج Model Summary		المتغير التابع
Sig t*	T	الخطأ المعياري	B	البيان	Sig F*	F	r <sup>2</sup>	
مستوى الدلالة	الحسوية				مستوى الدلالة	الحسوية	معامل التحديد	معامل الارتباط
0.000	10.775	0.040	0.431	عامل أداء العمل	0.000	116.824	0.416	0.645

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

تشير نتائج الجدول اعلاه أن قيمة ( $r = 0.645$ )، وهذا يعني أن هناك علاقة موجبة بين عامل أداء العمل واعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي. ويتبين أن قيمة معامل التحديد ( $r^2 = 0.416$ )، وهذا يعني أن عامل أداء العمل قد فسّر ما مقداره (41.6%) من التباين في اعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة. كما يتبين أن قيمة (F) قد بلغت (116.824) عند مستوى ثقة (Sig = 0.000) وهذا يؤكد معنوية الانحدار عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ). كما يتبين من جدول المعاملات أن قيمة ( $B = 0.431$ ) وأن قيمة ( $t = 10.775$ ) 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 درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي". ولاختبار الفرضية الرئيسية، تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد، وكانت النتائج كما يلي:  
جدول (16) نتائج اختبار أثر العوامل الخاصة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي

جدول المعاملات Coeffecient					تحليل التباين ANOVA		ملخص النموذج Model Summary		المتغير التابع
Sig t	T	الخطأ المعياري	B	البيان	Sig F	F الحسوبة	R <sup>2</sup> معامل التحديد	R معامل الارتباط	
0.713	0.370	0.054	0.020	عامل الاستقلالية	0.000	104.462	0.822	0.907	اعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي
0.000	6.520	0.048	0.313	عامل الموضوعية					
0.407	0.831	0.059	0.049	عامل نطاق العمل					
0.010	2.594	0.037	0.096	عامل أداء العمل					

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

تشير نتائج الجدول أن معامل الارتباط ( $R = 0.907$ ) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة المؤثرة في اعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي على المتغير التابع اعتماد المحاسب القانوني لأعمال التدقيق الداخلي هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (104.462)، وبمستوى دلالة ( $Sig = 0.000$ ) وهو أقل من (0.05) حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد ( $R^2 = 0.822$ ) وهي تشير إلى أن (82.2%) من التباين في اعتماد المحاسب القانوني لأعمال التدقيق الداخلي يمكن تفسيره من خلال التباين في العوامل المؤثرة في اعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي مجتمعة. وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية الرئيسية ونقبل الفرضية البديلة التي نصها: "يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الخاصة في درجة اعتمادية المحاسب القانوني الاردني لأعمال التدقيق الداخلي".

### الاستنتاجات

بالاعتماد على ما تم عرضه من نتائج، فقد تم التوصل للاستنتاجات التالية:

1. ان استقلالية المدقق الداخلي تعتبر ركيزة ضرورية لتحقيق فعالية التدقيق الداخلي وان تبعيته لمجلس الادارة في الهيكل التنظيمي للشركة يضمن له جودة الاداء، والحصول على احكام وتوصيات غير متحيزة والتخلص من تأثير اراء واهواء الادارة.

2. ان فحص المدقق الداخلي لأعمال سبق له وان اشترك في تنفيذها يعتبر مهدد لموضوعيته وبالتالي سيكون متحيز لهذه الاعمال.
3. ان امتثال المدققين الداخليين بالتطوير المهني المستمر لمواكبة المستجدات في بيئة الاعمال يعزز الكفاءة الفنية لهم وبالتالي يزداد اعتماد المحاسبين القانونيين لأعمال التدقيق الداخلي.
4. ان الاخذ بالتوصيات الواردة في تقرير المدقق الداخلي والتأكد من صحة الاجراءات التي اتخذت لتصحيح الانحرافات تعتبر اهم اداء في عمل المدقق الداخلي الذي يعتمد عليه المحاسب القانوني في انجاز مهمة التدقيق.

### التوصيات

- بناءً على الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة فإنها توصي بما يأتي:
1. توفير الدعم الكافي لضمان استقلالية قسم التدقيق الداخلي 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 اخلال يحصل بموضوعية المدقق الداخلي، والتخلص من اية قيود أو حدود مفروضة على قسم التدقيق الداخلي عند ابلاغ المحاسب القانوني بنتائج قسم التدقيق الداخلي.
  3. التزام الشركات بالسياسات والمعايير المحددة المعنية بتوظيف المدققين الداخليين وإمداد قسم التدقيق الداخلي في فيها بكافة متطلباته ومستلزماته من الموارد بما يتناسب مع حجم وطبيعة أنشطة وعمليات الشركة.
  4. قيام قسم التدقيق الداخلي بتوصيل النتائج والتوصيات للجهات المعنية بما وإعداد التقارير، وعلى الادارة الاخذ بعين الاعتبار بالتوصيات الواردة في تقارير التدقيق الداخلي.

### الهوامش

1. الذنبيات، على عبد القادر، وشناق باسل خالد. تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) ص188.
2. Arens, A.A., Elder, R.J. and Beasley, M.S.. Auditing and Assurance Services,p824
3. International Federation of Accountants (IFAC),p1-806.
4. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
5. Ramasawmy, D., and Ramen, M., An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments,p118.
6. Schneider, A., The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing,p42
7. Ward ,d. dewey and Robertson , jack c, reliance on internal auditors,p64.
8. Schneider, A., The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing,p42
9. الإيباري، هشام فاروق، مدى إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية،ص13.

10. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)p1-902.
11. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).p1-902.
12. الأحمرى، تركية سعيد علي، العوامل المؤثرة في اعتماد المحاسبين القانونيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية ص1-188.
13. الإبياري، هشام فاروق، مدى إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية وأثرها على درجة الاعتماد على المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية، ص 1-71.
14. محسن، محمود عبد السلام، مدى اعتماد المحاسبين القانونيين على المحاسبين القانونيين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ص1-111.
15. عبدالرحمن، سوزان جمال الدين، تقييم مدى إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، ص183-203
16. Abbass Dalia A. and Aleqab Mahmoud M, Internal Auditors Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms P67-80.
17. Mihret, D., Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective, University of New England, Australia, p 67-79
18. Schneider, A., The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing
19. Krejcie, R.V. & Morgan, D.W, Determining sample size for research activities Educational and Psychological Measurement.
20. Sekraran, Uma & Bougie, R, Research Method for Business: A Skill Building Approach,p84.

## المراجع

1. الإبياري، 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 العدد3، ص 1-71
2. الأحمرى، تركية سعيد علي (2016). العوامل المؤثرة في اعتماد المحاسبين القانونيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية الشرق العربي، المملكة العربية السعودية.
3. الذنبيات، 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 الأردن، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، الجامعة الاردنية، المجلد 2، العدد2. ص 187-212.
4. 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. ص183-203.
5. محسن، محمود عبد السلام(2011).مدى اعتماد المحاسبين القانونيين على المحاسبين القانونيين في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين الجامعة الإسلامية غزة.
6. Abbass Dalia A. and Aleqab Mahmoud M.( 2013) Internal Auditors Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms, International Business Research; Vol. 6, No.4. P67-80.
7. Arens, A.A., Elder, R.J. and Beasley, M.S. (2014). Auditing and Assurance Services, Prentice Hall, USA. 15th edition

8. Gujarati, D.N. (2004), Basic Econometrics. (4th ed), UNA, New York: McGraw Hill.
9. 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.
10. International Federation of Accountants (IFAC) (2010) the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements, New York, USA.
11. Krejcie, R.V. & Morgan, D.W. (1970). Determining sample size for research activities. Educational and Psychological Measurement, 30, p607-610
12. 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), p 67-79.
13. 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, P117-122.
14. Schneider, A., (2009), The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing, Academy of Accounting and Financial Studies Journal ,Vol (13), No(4), P 41-53
15. Sekaran, Uma & Bougie, R. (2010), Research Method for Business: A Skill Building Approach, 5th Edition, John Wiley and Sons, New York .
16. Ward ,d. dewey and Robertson , jack c.(1980) , reliance on internal auditors, Journal of Accountancy , October . p.62-73