

**المؤلة : تأسي ر معايير التدقيق
في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي
دراسة نقدية***

الدكتور غالب موسى الرضاوي¹

الدكتور أحمد حلمي جمعة²

٢- مقدمة البحث

يشمل نطاق عمل التدقيق الداخلي كلاً من الأهداف والأنشطة المالية والتبعية ويغطي معيار التدقيق الداخلي IAS رقم (٣٠٠) الصادر عن مجلس معايير التدقيق الداخلي IASB في ١٠/٢٠٠١ نطاق عمل التدقيق الداخلي، أما نطاق عمل المدققين الخارجيين يتحدد وفقاً للمعايير المهنية بهدف الحصول على أدلة الإثبات الكافية وهم مسؤولون عن أحكامهم الشخصية في مدى كفاية الإجراءات المتبعة والأدلة التي يتم الحصول عليها لإبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية السنوية.

لذا من المتعارف عليه مهنياً أن المدقق الخارجي يبدأ عمله عند تدقيق القوائم المالية بالحصول على الفهم المناسب لهيكل الرقابة الداخلية وفقاً للمعيار الثاني من معايير العمل الميداني الصادر عن AICPA للبنود ذات العلاقة بالقوائم المالية، ويترتب على ذلك اتخاذ المدقق لأحد القرارين التاليين، الأول: توسيع نطاق الاختبارات؛ والثاني: تضيق نطاق الاختبارات. ويصعد المدقق في اتخاذ قراره على وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها أداة للرقابة فوق كل المراقبات في الوحدة. وفي جميع الأحوال قد يؤدي قرار المدقق إلى التأثير على كفاية وفعالية مهمة التدقيق حيث أن توسيع نطاق الاختبارات قد يؤدي إلى خطر قيام المدقق بإجراءات إضافية (الكافية)، وتضيق نطاق الاختبارات قد يؤدي إلى خطر الرأي الخاطئ في عملية التدقيق ككل (الفعالية).

ولما كان تقرير التنمية البشرية الصادر عن البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة عام ١٩٩٩ يعرف العولمة^(١) **Globalization** بأنها^(٢) **تزايد الاعتماد المتبادل Interdependence** بين المجتمع العالمي. كما أنها تتيح فرصاً كبيرة للتقدم البشري ولكن فقط في حالة وجود حكم قوي أي القدرة على الإدارة أو السيطرة **Governance** على اتجاهات وقوى التطور في المجال المحدد. ونتيجة لما يشهده العالم حالياً- من تطورات اقتصادية سريعة ومتغيرة نظرت^(٣) (١) التكتلات الاقتصادية (٢) والتحالفات إستراتيجية لشركات عملاقة (٣) والشركات العالمية عمارة الفترات (٤) ثقافية لجات (٥) ومعايير الجودة العالمية (٦) وتكنولوجيا المعلومات^(٤). فقد أدت هذه التطورات إلى تزايد خطر تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية من ناحية، وتزايد الحاجة إلى أهمية الاعتماد على مهنة التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية من ناحية أخرى حيث أصبح على المدقق الخارجي القيام بإجراءات تدقيق لعمليات مبرمجة وأخرى قابلة للبرمجة بالإضافة إلى العمليات غير المبرمجة محلياً وعالمياً.

ومع انتشار ظاهرة الإدماجات والكيانات الاقتصادية الأمريكية الصلاقة إلى دول أخرى مع التوسع في الاقتراض وإصدار السندات فتشورت ظاهرة الإفلاس المالي فقد أشارت مؤسسة إستندرت قد بورز^(٥) إلى إفلاس ٢١٦ شركة خلال عام ٢٠٠٢ نتيجة عجزها عن سداد مديونية بلغت ١١٦ مليار \$ كما استمر هذا الاتجاه في الربع الأول من العام الحالي ٢٠٠٢ لتراكم الديون الخاصة

* يقصد الباحث بكلمة التأثير المعنى التالي: هل تازم معايير التدقيق الداخلي والخارجي بالاعتماد أم لا.

^١ - نشر هذا البحث بدعم من جامعة الزيتونة الأردنية.

^٢ كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة الزيتونة الأردنية.

^٣ كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة الزيتونة الأردنية.

^٤ لقد تم تعديل رقم المعيار رقم ٣٠٠ ليصبح رقم ١٢٠٠ لمزيد من التفاصيل يرجى زيارة الموقع

بالشركات المفلسة لتصل إلى ٣٤ مليار \$ وقد ترجمت هذه الحالات في ارتفاع معدل الإفلاس بين الشركات الكبرى ليصل إلى ٤,٠٩% في عام ٢٠٠١ مقابل ٤,٠١% في ذروه ركود عام ١٩٩١ إذا أضفنا إلى ذلك ما شهده العلم العالمي ٢٠٠٢ من فضائح الشركات (أرون-ورلد كوم- وجلوبال كروسنيج- زير وكس- أوليف كويكونيكشن- وميرك للأدوية) والعبث بالحسابات والتدليس والغش والاحتيال المقتن من خلال مكاتب التدقيق العالمية أرثر أندرسون وبرايس واتر هاوس والتلاعب في الحسابات بما يؤثر على قرارات الاستثمار من جانب الأفراد والمؤسسات في بورصة الأوراق المالية في نيويورك بل وفي البورصات العالمية الأخرى.

ولقد دفعت الفضائح المالية لكونجرس والرئيس الأمريكي إلى التدخل مرتين لإعلان المبادئ الأخلاقية التي يتعين أن تحكم أداء قطاع الأعمال الأمريكي ليتبين لنا خطوة النموذج الأمريكي للعلومة الذي تسبب في الآتي:

١- استحداث أساليب محاسبية لت إلى توزيع المخاطر تحت بنود مختلفة جعلت من الصعوبة يمكن فهمها من جانب المستثمرين.

٢- الشفافية في الإعلان عن الخسائر وعدم الاستمرار في الإخفاء والتشويش والمواجهة الصريحة للأوضاع والتي تجعل الجميع عرضة للمخاطرة والمحاسبة.

وأيضاً مهنة المحاسبة في الحفاظ على حقوق الأطراف المستفيدة كافة من البيانات المالية المدققة الصادرة عن الوحدات الاقتصادية، وتمنياً مع التطورات الاقتصادية العالمية وتعكساتها على جودة أداء مهمة التدقيق يمكن تلخيص مشكلة البحث في الإجابة على السؤال التالي: هل تطورت معايير التدقيق - معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الداخلية العالمية والتشريعات المحلية - لإعتراف بالاعتماد المتبادل بين المدقق الخارجي والداخلي بما يتفق والتطورات والتغيرات البيئية العالمية؟ أي الإستجابة لمفهوم العولمة، ولحل هذه المشكلة فإن هذا البحث يسهم في الإجابة على الأسئلة الثلاثة التالية:

١ ما هي إسهامات البحث الأكاديمي المحاسبي في مجال العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي؟

٢ ما هي الجهود الحالية للمعاهد والمجامع والاتحادات المهنية في مجال العلاقة بين كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي؟

٣ ماهو واقع مهنة التدقيق الداخلي والخارجي في الأردن؟
وللإجابة على الأسئلة السابقة تبرز أهمية هذا البحث في الكشف عن مدي تطور العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي من خلال (١) التعرف على الإسهامات البحثية الأكاديمية و(٢) بيان الجهود الحالية للمهنة و(٣) دراسة واقع مهنة التدقيق في الأردن لتحصين فعالية وكفاءة الخدمات المهنية المقدمة للمجتمع المالي وتفعيل العلاقة بين المدقق الخارجي والداخلي.

كما تتزايد أهمية هذا البحث في أن الباحثين سيتناولون معايير التدقيق الداخلي IAS وبيانات معايير التدقيق الداخلي SIAS الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA التي تجاهلتها البحوث العربية والأجنبية عند دراسة هذا الموضوع، ومعايير التدقيق الدولية ISAs الصادرة عن IAASB حيث أن البحوث العربية والأجنبية قد اعتمدت عند دراسة هذا الموضوع على بيانات معايير التدقيق الأمريكية الصادرة عن AICPA فضلاً عن كونها المعايير المعتمدة في الأردن.

وعليه يتجه هذا البحث إلى إجراء مراجعة للبحوث الأكاديمية التي أجريت خلال الربع قرن الماضي في مجال العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، لتسلط الضوء على الإسهامات الجوهرية في المجال وتقديم رؤية أفضل للمجتمع المهني فيما يتعلق بالمعيار المحتملة الناتجة عن إسهام العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي في عملية تدقيق القوائم المالية لتحقيق هدف البحث الذي يتمثل في تحديد تأثير معايير التدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في ظل مفهوم العولمة التي يصح وفرض نفسه على المدقق العربي فجعله مطالباً بالا بإعاش بينته المحلية فقط بل أيضاً كل المتغيرات العلمية كمنطلق أساسي لبلوغ كفاية وفعالية الأداء في عملية تدقيق القوائم المالية وبالتالي تفعيل دور المدقق الداخلي في علاقته بالمدقق الخارجي والعكس.

كما يقوم هذا البحث لإختبار صحة أو عدم صحة الفرضيتين التاليتين:
الفرضية الأولى (H0): لا تلزم معايير التدقيق الداخلية العالمية باعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي.

الفرضية الثانية (H₀): لا تلزم معايير التدقيق الدولية بإعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي.

وتستند هاتان الفرضيتان بشكل أساسي إلى الدراسات السابقة التي تناولت طبيعة العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، والتحليلات التي سيطرحها الباحث بشأن الجهود الحالية للمهنة، وواقع مهنة التدقيق في الأردن، وعلى ضوء التشريعات المحلية في المملكة الأردنية الهاشمية. وفي ضوء مشكلة البحث وأهميتها وهدفه وفروضه رأى الباحثان تقسيم هذا البحث - بالإضافة إلى ماورد في المقدمة - إلى أقسام نعرض فيها:

- إسهامات البحث الأكاديمي المحاسبي.
 - الجهود الحالية للمهنة.
 - واقع مهنة التدقيق في الأردن.
- ونعرض لما تقدمه بالتحليل وذلك على النحو التالي:

٢- إسهامات البحث الأكاديمي المحاسبي

يجدر - بادئ ذي بدء- الإشارة إلى أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA ومعهد المدققين الداخليين IIA^(١) قد قرأ منذ ما يزيد عن ربع قرن بالدور الفريد والجوهري الذي يمكن أن تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي بالمنظمة في عملية التدقيق الخارجي للقوائم المالية^(٢). وفي ذات الوقت أجرى المجتمع الأكاديمي المحاسبي سلسلة من البحوث التي تناولت العديد من الاعتبارات المتصلة بالعلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي. ولذا يتناول الباحثين في هذا القسم ولأغراض العرض والمنقشة الإسهامات البحثية السابقة في مجال العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي - بناء على وجهة نظرنا- وفقاً لطبيعتها وتوقيت إجرائها وذلك كما يلي:

١/٢ بحوث تناولت تقييم موضوعية وكفاءة وجوده عمل المدقق الداخلي:

تناولت الكثير من البحوث المبكرة فيما يتعلق بوظائف التدقيق الداخلي ما إذا كان المدققون الخارجيين يتبعون الإرشادات الواردة بمعايير التدقيق المهنية لعوامل التدقيق الداخلي الثلاث التي وردت بالمعيار SAS No. 9 الصادر عن AICPA عام ١٩٧٥، وهي الموضوعية، والكفاءة المهنية، وجودة العمل، وقد اتجهت تلك البحوث على وجه الخصوص لتحديد ما إذا كان المدققون الخارجيين يأخذون تلك العوامل بعين الاعتبار عند تقييمهم للجودة الكلية لوظيفة التدقيق الداخلي، وما هي المعايير التي يستخدمها المدققون الخارجيون في تقييم كل عامل من تلك العوامل؟

ومن هذه البحوث دراسة (Gibbs and Schroeder) عام 1980^(٣) حيث قام الباحثان بإجراء دراسات مسحية وتجارب أنت إلى الوصول إلى قائمة مرتبة من المعايير التي يستخدمها المدققون الخارجيون في تقييمهم للعوامل الثلاث المذكورة الخاصة بالتدقيق الداخلي وتشمل:

- وجود برنامج مستمر لتعليم المدققين الداخليين.
- الخلفية التعليمية للمدققين الداخليين.
- حجم وتوعية الإشراف على عمل المدققين الداخليين.

وقد كشفت النتائج التي توصل إليها الباحثان عن أن تقييم المدققين الخارجيين للكفاءة المهنية ومدقق الداخلي كانت بالدرجة الأولى دالة في معرفة المدقق الداخلي بصلاحيات الشركة، وفي نوعية وطبيعة الإشراف على فريق المدققين الداخليين. أما موضوعية المدقق الداخلي فقد تحددت على أنها دالة في استقلالية قسم التدقيق الداخلي ومستوى رفع التقارير في القسم. كما أشارت الدراسة إلى العوامل الأساسية التي أخذها المدقق الخارجي وتشمل الدعم الكلي من الإدارة لوظيفة التدقيق الداخلي، واستعداد الإدارة للتصرف بناء على توصيات قسم التدقيق الداخلي.

وفي دراسة قام بها (Milton) عام 1٩٨٠^(٤) أتخذ فيها مدخل الدراسة التي قام بها (Gibbs and Schroeder) وكانت أهم نتائج هذه الدراسة وضع قائمة تستخدم في تقييم قوة وظيفة التدقيق الداخلي تشمل: الاستقلال التنظيمي، الموضوعية، الكفاءة المهنية، نطاق الوظيفة، العمل السابق للمدقق.

ويرى الباحثان أن نتائج هذه الدراسة قد وجدت - شأنها في ذلك شأن باقي الدراسات التي أجريت في الفترة الزمنية ذاتها - طريقها لنواقع العملي لأنها قدمت لمجتمع الممارسة المهنية للتدقيق دليلاً عملياً، في الوقت الذي فشلت فيه المعايير الرسمية، في تقديم مثل ذلك الدليل. وفي دراسة قام بها (حماد) ١٩٨٨^(١١) تبين أن المعايير التي تحكم عمل المدقق الخارجي على المدقق الداخلي هي الكفاءة وأداء العمل والموضوعية، وأضحت الدراسة أن كلاً من الكفاءة والموضوعية لهما خاصيتان:

الأولى: أنهما اصطلاحان للفن والمهارة أو المبدئ وغير قابلين للتعريف بدقة. والثانية: لا يبد للمدققين أن يكونوا قادرين على رؤيتهما والقيام بتدقيق موضوعي دون إثارة استياء Resentment من جانب المدققين الداخليين.

كما حددت الدراسة أهم مجالات عمل المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وهي:

- ١- مساهمة المدققين الداخليين في نظام الرقابة الداخلية.
- ٢- أداء المدققين الداخليين لإجراءات التدقيق الجوهرية والرقابية تحت إشراف المدققين الخارجيين. وفي دراسة ميدانية قامت بها (سوزان) ١٩٩٥^(١٢) أوضحت هذه الدراسة أن العوامل التي يجب التركيز عليها من المدقق الخارجي عند تقييمه لوظيفة التدقيق الداخلي هي: علمي الموضوعية والكفاءة وأسرت إلى تبه للتوصل إلى تقييم جيد فإنه يجب تناول العاملين سلفي النكر بشكل إجمالي، كما كتبت أيضاً الباحثة على البيان الأمريكي رقم ٦٥ SAS يعتبر خطوة في مسيل تصيل التدقيق الداخلي حيث أشار إلى إمكانية اعتماد المدقق الخارجي عند تقييمه لكفاءة وموضوعية المدققين الداخليين على المعايير المهنية للتدقيق الداخلي، وأخيراً كتبت الباحثة على ضرورة أن يتزايد اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي بهدف خفض التكاليف وزيادة فعالية عملية التدقيق.

٢/٢ بحوث تناولت إسهام التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية:

مع بداية عقد الثمانينات من القرن العشرين تحول تركيز بحوث التدقيق الداخلي بعيداً عن دراسة تقييم المدققين الخارجيين للعوامل الثلاث للتدقيق الداخلي وتوجه التركيز على الموضوعات المتصلة بمدى استخدام عمل المدقق الداخلي في أداء عملية تدقيق القوائم المالية، وفي ذلك الوقت لم يكن هناك سوى القليل من المعلومات المتاحة، سواء في المجتمع الأكاديمي أو في المجتمع المهني، فيما يتعلق بنطاق وطبيعة أنشطة التدقيق الداخلي المتصلة بتدقيق القوائم المالية.

ومن أوائل البحوث في هذا الصدد دراسة (Ward and Robertson) ١٩٨٠^(١٣) التي ركزت على إدراك المدقق الخارجي والمدقق الداخلي فيما يتعلق بمدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدققين الداخليين وكفاءة ذلك الاعتماد. وأشرت نتائج تلك الدراسة إلى وجود قدر من الاعتماد على عمل المدقق الداخلي في أغلب الأحيان. ومع ذلك فقد كشفت نتائج الدراسة المذكورة عن أن أغلب المدققين الداخليين والخارجيين لا يعتقدون أن المدققين الخارجيين يعتمدون إلى حد بعيد على المدققين الداخليين عند أداءهم لعمليات الفحص والتدقيق المتصلة بالتدقيق الخارجي.

وفي دراسة لاحقة قامت بها (Wallace) عام ١٩٨٤^(١٤) اعتمدت فيها على استخدام أسلوب السلاسل الزمنية في دراسة أثر أنشطة التدقيق الداخلي على أنشطة التدقيق الخارجي. وقد وجدت الباحثة أنه في الفترة من ١٩٧٥ إلى ١٩٨١ كانت هناك زيادة في المدى الذي يجري فيه المدققون الداخليين تعديلات على برامجهم نتيجة لأنشطة التدقيق وبالمثل فقد وجدت الباحثة أن هناك زيادة في استخدام عمل المدققين الداخليين في مرحلة التوثيق وعند إجراء الاختبارات التي يؤديها المدقق الخارجي. ومع ذلك فقد وجدت الباحثة أن ٥٠% فقط من إجمالي عدد الساعات الضرورية لإجراء عملية تدقيق ما قد خصصت في المتوسط لوظيفة التدقيق الداخلي.

في عام ١٩٩٩ أشارت دراسة لـ (Maletta and Gramling)^(١٥) بعنوان The Role of Internal Audit in the Financial Statement Audit Process إلى أن زيادة المنافسة في مهنة التدقيق أدت على وجه الخصوص إلى زيادة تخفيض لعب المدققين الخارجيين، وفي الوقت ذاته أدى التعقيد المتردد في منظمات الأعمال، والخوف المطرد من الدعاوى القضائية، إلى زيادة درجة الفاعلية المطلوبة في عمليات الفحص والاختبار التي تؤديها وظيفة التدقيق الخارجي. وقد أدت

التغيرات البيئية مجتمعة إلى تعزيز فرصة إسهام التدقيق الداخلي في عملية التدقيق الخارجي للقوائم المالية، وهو ما أدى بدوره إلى الحاجة إلى فهم أفضل للعلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي. ويرى الباحثان أن نتائج هذه قبة الدراسات كانت بالغة الأهمية لأنها قدمت إسهاما جوهريا في عملية الفحص والتدقيق الخارجي، كما أكدت نتائج تلك الدراسات على أن المدققين الخارجيين لا يستخدمون إمكانيات زملاتهم في قسم التدقيق الداخلي الاستخدام الكامل.

٣/٢ بحوث تناولت دور المدقق الداخلي:

في منتصف الثمانينيات من القرن العشرين عادت بعض الدراسات لتعيد التركيز على العوامل الثلاثة في التدقيق الداخلي وهي الموضوعية والكفاءة المهنية والجودة. وبدلاً من دراسة تقييم المدققون الخارجيين لتلك العوامل بمعزل عن بعضها البعض، فإن دراسات منتصف الثمانينيات استخدمت نتائج البحوث والدراسات المناهضة لدراسة كيف يؤلف المدققون الخارجيين بين العوامل الثلاثة عند اتخاذ قراراتهم باستخدام وظيفة التدقيق الداخلي في أداء عملية تدقيق القوائم المالية. وقد تمثل أحد الأهداف الرئيسية في تلك البحوث في محاولة تحديد أي العوامل أكثر أهمية عند اتخاذ المدقق الخارجي لقراره باستخدام خدمات المدققين الداخليين. وكان المنطوق وراء ذلك أنه إذا كانت هناك عوامل محددة أكثر أهمية من غيرها، فإنه يتعين على أقسام التدقيق الداخلي أن تركز على تحسين جودة تلك العوامل بما يؤدي إلى زيادة الإسهام في عملية تدقيق القوائم المالية.

وقد أجرى أولى تلك الدراسات (Abdel-khalik) عام ١٩٨٣^(١١) وبعده (Brown) عام ١٩٨٣^(١٢) (Schneider) عام ١٩٨٤-١٩٨٥^(١٣) (Margheim) عام ١٩٨٦^(١٤) (حسين) عام ١٩٨٩^(١٥) و (لطفي) عام ١٩٩٦^(١٦).

ويرى الباحثين أن هذه الدراسات سبرت على نفس منوال الدراسات السابقة من حيث تقديم وصف أو نمط أو أكثر من أبعاد التدقيق الداخلي ثم يطلب من المدقق الخارجي أن يحدد كيف وإلى أي مدى سوف يستخدم عمل المدققين الداخليين في أداء عملية تدقيق القوائم المالية، وجاءت نتائج تلك الدراسات متناقضة النتائج، فلم يحتل عامل واحد من عوامل التدقيق الداخلي أهمية عن سواه في مختلف الدراسات، وعلاوة على ذلك فقد كان هناك تباين في مدى الاعتماد على التدقيق الداخلي عبر الدراسات المختلفة وباختلاف المدققين الخارجيين كذلك.

كما أشارت نتائج تلك الدراسات إلى أن قرارات المدقق الخارجي في الاعتماد على عمل المدققين الداخليين إما تتحدد حسب الموقف، وبالتالي فهو مجرد دالة في جودة التدقيق الداخلي، أو على وجه التحديد دالة في الكفاءة المهنية وفي موضوعية وجودة عمل المدققين الداخليين.

ويرى الباحثين أن بعض الدراسات قد أشارت إلى أن هناك عوامل إضافية خاصة بالتدقيق تلعب دوراً هاماً في مدى وطبيعة إسهام التدقيق الداخلي في عملية تدقيق القوائم المالية حيث أن هناك عدة عوامل مثل الاستقلال - نطاق وأهداف وكفاءة وجودة تقارير التدقيق الداخلي، يجب على المدقق دراستها قبل اتخاذ قرار الاعتماد، بالإضافة إلى أخذ عاملي الأهمية النسبية ومستوى المخاطر الملازمة في الحسبان عند اتخاذ القرار.

٤/٢ بحوث تناولت مخاطر التدقيق والاعتاب:

في ذات الوقت الذي جاءت فيه نتائج البحوث الأكاديمية لتشير إلى أن استخدام عمل المدققين الداخليين في أداء تدقيق القوائم المالية لم يكن دالة في عوامل التدقيق الداخلي فحسب، أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بيان معايير التدقيق رقم ٦٥ عام ١٩٩١ وقد كان ذلك البيان بمثابة الشرارة التي ألهمت إجراء المزيد من الدراسات التي سعت لتحديد العوامل البيئية التي يمكن أن يكون لها دور هام في تحديد إلى أي مدى يسهم المدققون الداخليين في تدقيق القوائم المالية.

وكانت أولى تلك الدراسات الدراسة التي قامت بها (Maletta) عام ١٩٩٣^(١٧) لبحث تأثير مخاطر التدقيق (المخاطر الملازمة Inherent risk ومخاطر الرقابة Control risk) على مدى وطبيعة اعتماد المدققين الخارجيين على عمل المدقق الداخلي. وقد كشفت الدراسة عن أن قرار المدققين الخارجيين باستخدام عمل المدقق الداخلي عند أداء عملية التدقيق يعد دالة في مستوى المخاطر (الجوهريّة) الضمنية المتصلة بالمجال الذي يتم تدقيقه وذلك فضلاً عن جودة عمل المدققين الداخليين.

وفى الدراسة التي قاما بها (Maletta and kida) (١١) عام ١٩٩٣ حول الرأي في مدى قيام المدققين الخارجيين بتخفيض مدى عمل التدقيق المخطط نتيجة لعمل المدقق الداخلي، فقد أشارت النتائج التي توصل إليها الباحثان إلى أن حجم التخفيض في العمل المخطط أداة يعد دالة في نوعين من المخاطر هما المخاطر الجوهرية (الضمنية) ومخاطر الرقابة، وذلك فضلاً عن عوامل أخرى تتصل بالكفاءة المهنية والموضوعية وجودة عمل المدقق الداخلي. كما تشير نتائج الدراسة كذلك إلى أن المدققين الخارجيين قد خفضوا من العمل المخطط أداة بنسبة تصل إلى ٢٨% استناداً إلى حالة المخاطر وإلى جودة عمل المدققين الداخليين.

كما قامت (Gramling) (١٢) بدراسة عام ١٩٩٩ حول أثر ضغوط أتعاب التدقيق على قرارات المدققين الخارجيين بالاعتماد على عمل المدقق الداخلي. وقد تناولت الدراسة أيضاً ما إذا كانت الضغوط على أتعاب التدقيق تؤثر على دور التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية. وتشير النتائج التي توصلت إليها الباحثة إلى أن المدققين الخارجيين الذين يتعاملون مع عملاء يفرضون مستوى عالياً من الضغوط المتعلقة بأتعاب التدقيق يميلون للاعتماد على عمل المدققين الداخليين لهؤلاء العملاء مقارنة بالمدققين الخارجيين الذين يواجهون عملاء لا يمارسون مثل تلك الضغوط.

٥/٣- بعض نتائج تناولت حوافز ومكافآت المدقق الداخلي:

فى عام ١٩٩٩ قام الباحثون (DeZoort- Houston- Peters) (١٣) بدراسة كيف يحدد المنفقون الخارجيون درجة الاعتماد على العمل الذي يؤديه المنفقون الداخليين بناءً على المعلومات المتصلة بأنشطة الأجور والمكافآت. وقد شارك في التجربة ٧٦ منقفاً خارجياً ينتمون إلى أكبر ٥ مكاتب محاسبية عامة وأجريت التجربة على أجور ومكافآت المدققين الداخليين (أجر ثابت مقابل مكافآت حسب العمل) وعلى نوع العمل الذي يؤديه المدقق الداخلي على نحو روتيني (التدقيق مقابل الاستشارات) ومدى الذاتية في التدقيق (اختبارات الموضوعية مقابل التقييم الذاتي).

وقد بيّنت الدراسة أن حصول المدققين الداخليين على حوافز ومكافآت يؤدي إلى تقليل الاعتماد على عمل المدققين الداخليين وإلى زيادة عدد ساعات عمل المدققين الخارجيين وإن كان ذلك لا يطابق سون على المهام التي تتطلب حكماً ذاتياً من جانب المدقق الداخلي، وعلى الرغم من أن الحور الاستشاري يقلل من النظرة إلى موضوعية المنق الداخلي فإنه لم يكن لذلك إلا أثر محدود على تخطيط عملية التدقيق.

كما لست النتائج على أن التركيز على الاستشارات والحوافز والمكافآت قد أدى إلى زيادة توصيات المدققين الداخليين فيما يتعلق بأتعاب التدقيق، كما رأى المدققون الخارجيين أن هناك احتمالاً لزيادة خصوع المنق الداخلي للإدارة في حالة نشوء خلاف بين الطرفين وفي حالة تركيز المدقق الداخلي على الجانب الاستشاري هو في حالة تلقية لحوافز من الإدارة.

ويرى الباحثان أن البحوث التي تمت خلال الربع قرن الماضي ركزت على تقييم موضوعية وففاءة وجودة عمل المدقق الداخلي وإسهام التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية و تناولت دور المدقق الداخلي ومخاطر التدقيق والأتعاب وأخيراً حوافز ومكافآت المدقق الداخلي كمتغيرات لتحديد درجة الاعتماد، ولكن هذه البحوث لم تحدد هل المدقق الخارجي ملزم بالاعتماد أم لا وفقاً للمعايير الأمريكية أو الدولية أو معايير التدقيق الداخلي المقبولة قيولاً علماء أو العكس بل والأكثر من ذلك تجاهل الأخيرة في ضوء المتغيرات الاقتصادية العالمية (العولمة).

ونظراً لأن مفهوم العولمة السابق الإشارة إليه يتطلب مزيد الإهتمام المتبادل بين المجتمع العالمي فإن الباحثين يرون أن هذا المفهوم يمكن تطبيقه بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي أي تفعيل العلاقة بين الطرفين لتحسين فعالية عملية التدقيق من ناحية وزيادة الثقة بين المجتمع المالي والوحدات الاقتصادية من ناحية أخرى.

ولكن يرى الباحثين أن تطبيق مفهوم العولمة يعتمد على مدى تفعيل المعايير المهنية لمستوى الاعتماد والتي يعتمد عليها المدققون الخارجيين من ناحية والقوانين المحلية من ناحية أخرى، ولذا فإن السؤال الملحاح الإجابة عليه هو هل تطورت معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الداخلية بشأن تفعيل هذه العلاقة والزم المدقق الخارجي بالاعتماد على عمل المدقق الداخلي؟ وللإجابة على هذا التساؤل فبتنا نعرض في القسم التالي للجهود الحالية لمهنة التدقيق الداخلي والخارجي في هذا الشأن.

اصدر معهد المدققين الداخليين معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي عام ١٩٧٨ والتي عدلت عام ١٩٩٣ ثم عدلت عام ٢٠٠١ ثم عدلت عام ٢٠٠٣ بالإضافة إلى دليل أخلاقيات التدقيق الداخلي الصادر في تموز/ يوليو ١٩٨٨ و عدل عام ٢٠٠٠ لخدمة المهنة بأسرها في مجالات الأعمال وعلى الأصعدة الحكومية كافة وفي غير ذلك من المنظمات التي توجد بها مهنة التدقيق الداخلي لتمثيل مهنة التدقيق الداخلي على النحو الذي ينبغي أن تكون عليه.

وقد حظيت المعايير بقبول واسع، ومازالت صالحة على الرغم من التغير المستمر في مجتمع الأعمال وفي مهنة التدقيق الداخلي .

ولما كانت مهنة التدقيق الداخلي تتواءم مع التغيرات المستمرة في منظمات الأعمال وفي المجتمع فإن المعهد قد أصدر حتى الآن ١٨ بياناً إرشادي لتفسير المعايير العامة للتدقيق الداخلي وتخضع هذه البيانات للتعديل المستمر.

وعلى الجانب الأخر أصدر الاتحاد الدولي للحسابي - مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي IAASB - معايير التدقيق الدولية عام ١٩٨٢ ومن ضمنها معيار التدقيق (١٠) والموسوم: الاستفادة من عمل المدقق الداخلي والذي أُنشئ عام ١٩٩٤ بالمعيار الدولي (٦١٠) الموسوم: مراعاة عمل التدقيق الداخلي كما اصدر الاتحاد الدولي للحسابيين دليل أخلاقيات مهنة المحاسبة عام ١٩٩٧ و عدل عام ٢٠٠١ .

وعليه يعرض الباحثان في هذا القسم تحليل للعلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي من خلال البيانات والمعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الداخلي الأمريكي (IASB) التابع لمعهد المدققين الداخليين (IIA) ومجلس معايير التدقيق والضمان الدولي التابع للاتحاد الدولي للحسابيين (IFA) وذلك وفقاً للتقسيم التالي:

١/٣ عرض وتحليل لبيانات معايير التدقيق الداخلي:

يشير الإرشاد (٥٥٠٠١) من بيان معايير التدقيق الداخلي SIAS (٥) الصادر في حزيران / يونيو ١٩٨٧ عن معهد المدققين الداخليين الموسوم : **Internal auditors relationships with independent outside auditors** إلى أن^(٢٤) :

" نطاق وأهداف عمل المدققين الداخليين يختلف عن نطاق وأهداف عمل المدققين الخارجيين المستقلين ، ولكن أنشطة التدقيق التي يقوم بها الفريقان قد تتداخل على نحو غير ضروري إن لم يتم التنسيق بينها على نحو ملائم وذلك لضمان ما يلي :

- أداء عملية التدقيق بكفاية Adequate ;
- تقليل الازدواج في العمل Minimize duplicate efforts ;
- الحصول على الفهم الجيد لعمل كل فريق منهم .

ولعل أهم ما تضمنه الإرشاد (٥٥٠٠١) في الفقرات ٢:٦ من البيان (٥) ما يلي^(٢٥):

١- مدير التدقيق الداخلي مسؤول عن التنسيق بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين المستقلين.

٢- عند موافقة قسم التدقيق الداخلي على أداء عمل معين لصالح المدققين الخارجيين يتصل بتدقيقهم السنوي للقوائم المالية فإن هذا العمل يخضع لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

٣- على مدير التدقيق الداخلي القيام بما يلي :

١/٣ أن يطلب مساعدة لجنة التدقيق أو من في حكمها لتحقيق التنسيق الفعال في عمل التدقيق .

٢/٣ أن يجري عملية تقييم مستمرة للتنسيق بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين المستقلين ويمتد ذلك ليشمل تقييم الكفاءة والتكاليف الكلية للتدقيق .

٤- قد تطلب لجنة التدقيق أو من في حكمها - في إطار القيام بدورها الإشرافي - من مدير التدقيق الداخلي بتولي تقييم أداء المدققين الخارجيين ويستند التقييم الذي يجريه مدير التدقيق على الدليل الكافي لمدى كفاية وفعالية عمل المدقق الخارجي المستقل.

كما ينص الإرشاد (٥٥٠,٠٢) من البيان سالف الذكر في الفقرات ٤:١ على أن تنسيق جهود التدقيق يتضمن النقاط التالية^(٢٦):

- ١- الاجتماعات الدورية لمناقشة المسائل ذات الاهتمام المشترك وذلك لتخطيط أنشطة التدقيق والتنسيق بين المجالات التي تغطيها عملية التدقيق والتقليل من الازدواج في جهود التدقيق ولضمان إنجاز أنشطة التدقيق بكفاية وفي الوقت المناسب ، والتحقق مما إذا كانت النتائج التي تم التوصل إليها للعمل الذي تم أدائه تستدعي تعديل نطاق عملية التدقيق المخططة.
- ٢- تمكين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي المستقل من التعرف على برامج وأوراق عمل الآخر ليتحقق المدقق الداخلي / الخارجي من ملاءمة أغراض التدقيق مع عمل كل منهم.
- ٣- تبادل تقارير التدقيق والرسائل الإدارية وذلك لمساعدة المدقق الخارجي على تحديداً وتعديل نطاق العمل ، كما تساعد المدقق الداخلي في تخطيط المجالات التي يركزون عليها في عملية التدقيق الداخلي القادمة واتخاذ إجراءات المتابعة والتصحيح الملائمة.
- ٤- الفهم المشترك لأساليب وطرق ومصطلحات التدقيق ليتمكن مدير التدقيق الداخلي من

الآتي :

- ١/٤ فهم مستوى الأهمية النسبية الذي يستخدمه المدققون الخارجيون المستقلون.
 - ٢/٤ طبيعة ونطاق الإجراءات التي خطط المدققون الخارجيون المستقلون لتنفيذها.
 - ٣/٤ تنسيق العمل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين المستقلين.
 - ٤/٤ تقييم - إغراض الاعتماد - Reliance - عمل المدققين الخارجيين المستقلين.
 - ٥/٤ ضمان أن المدققين الداخليين الذين يضطرون بأداء العمل الذي يفي بأهداف المدققين الخارجيين بإمكاناتهم الاتصال على نحو فعال بالمدققين الخارجيين المستقلين.
- وأخيراً تشير الفقرة ٤,٤٤ من البيان سالف الذكر إلى الآتي^(٢٧):

It may be more efficient for internal and independent outside auditors to use similar techniques, methods, and terminology to effectively coordinate their work and to rely on the work of one another.

كما أصدر مجلس معايير التدقيق الداخلي IASB بيان معايير التدقيق الداخلي SIAS (١٧) في نيسان/أبريل ١٩٩٧ لتفسير الإرشاد (٥٥٠,٠١) الفقرة (٥٥٠,٠١,٥) الموسوم: Assessment of performance of external auditors ولعل أهم ما تضمنه البيان في الفقرات (٥٥٠,٠١,٦) ما يلي^(٢٨):

١- ينبغي أن يتم التقييم بناء على طلب مجلس الإدارة وفي إطار دور مدير التدقيق الداخلي في التنسيق بين أنشطة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ولا يمتد هذا الدور إلى موضوعات أبعد من ذلك إلا بناء على طلب الإدارة العليا أو مجلس الإدارة ومن هذه الموضوعات:

- الخبرة والمعرفة المهنية.
 - الدراية بالصناعة التي تعمل فيها المنظمة.
 - الاستقلال.
 - توفير الخدمات المتخصصة.
 - التوقع والاستجابة لاحتياجات المنظمة.
 - الاستمرارية المعقولة لأفراد الارتباط الرئيسيين.
 - الحفاظ على علاقات عمل مناسبة.
 - الوفاء بالتزامات التعاقد.
 - تقديم للمنظمة أعمال ذات قيمة.
- ٢- ينبغي أن يستند تقييم أداء المدققين الخارجيين على المعلومات الكافية لدعم الاستنتاجات التي توصل إليها.

ويلاحظ أن معيار التدقيق الداخلي SIASs (٥٠٠) الموسوم: Management of the internal auditing department من معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي SPPIA - SIAS رقم ٥٥٠ الموسوم: External Auditors فقرة (١٠) يشير إلى الاتي^(٢٩):
بموجب معايير المعمل المهني للمدقق الخارجي فإنه يتطلب من المدقق الخارجي تأكيد موضوعات معينة وتوصيلها إلى مجلس الإدارة، لذا يجب على مدير التدقيق الداخلي الاتصال بالمدققين الخارجيين فيما يتعلق بهذه الموضوعات ليتم فهمها، وهذه الموضوعات تشمل :

- نقاط الضعف الهامة في نظام الرقابة الداخلية.
- الأخطاء والمخالفات للأظمة والتعليمات.
- التصرفات غير القانونية.
- التقديرات المحاسبية وأحكام الإدارة بشأنها.
- تعديلات التدقيق الهامة.
- عدم الاتفاق مع الإدارة.
- الصعوبات التي ظهرت عند أداء التدقيق.

٣- يجب على مدير التدقيق الداخلي توصيل نتائج تقييم التنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين إلى الإدارة العليا ومجلس الدارة بما في ذلك أي تعليقات ملاممة عن أداء المدققين الخارجيين ، وذلك كما يتضح من نص الفقرة (٥٥٠.٠١.٩) التالي^(٣٠):

The director of internal auditing should communicate the results of evaluations of coordination between internal and external auditors to senior management and the board along with, as appropriate, any relevant comments about the performance of external auditors.

وتأسيساً على العرض المتقدم يتضح للباحثان أن بيانات ومعايير التدقيق الداخلي تؤكد على ضرورة قيام مدير التدقيق الداخلي بتوفير المعلومات الكافية لتمكين المدققين الخارجيين من فهم أساليب وطرق ومصطلحات المدققين الداخليين لتنسيق عمل المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين على نحو فعال وبالتالي يتسنى لكل منهم الإعتماد على عمل الآخر فضلاً عن تقييم عمل المدققين الخارجيين وتقييم التنسيق بين الطرفين وتوصيل النتائج لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق..
ومن التحليلات السابقة لبيانات معايير التدقيق الداخلي رقمي ٥ و ١٧ ومعيار التدقيق الداخلي رقم ٥٠٠ يتضح للباحثان عدم صحة الفرضية العدمية الأولى والتي تنص على:
الفرضية الأولى (H₀): لا تلزم معايير التدقيق اداخنية العالمية باعتماد ائمدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي.

٢/٣ عرض وتحليل لمعايير ائندقيق ائنا ائنا :

لقد أشار معيار التدقيق الدولي ISA (٦١٠) الصادر عن مجلس معايير التدقيق الدولية IAASB في تموز/ يوليو ١٩٩٤ الموسوم : internal auditing في الفقرات ٤:١ إلى ما يلي^(٣١):
١- أن الإجراءات المذكورة في هذا المعيار تطبق فقط على أنشطة ائندقيق ائنا ائنا الملاممة لتدقيق البيانات المالية.

٢- يجب على المدقق الخارجي مراعاة أنشطة التدقيق الداخلي وتأثيراتها - إن وجدت- على إجراءات التدقيق الخارجي.

٣- بينما يتحمل المدقق الخارجي منفرداً مسؤولية إبداء الرأي، وتحديد طبيعة وقت ونطاق إجراءات التدقيق، فإن بعض الأنشطة من عمل التدقيق الداخلي قد يكون مفيداً للمدقق الخارجي وذلك كما يتضح من النص التالي^(٣٢):

“ While the external auditor has sole responsibility for the audit opinion expressed and for determining the nature, timing and extent of

^{٣٣} لقد تم تعديل رقم المعيار ٥٠٠ ليصبح رقم ٢٠٠٠ لمزيد من التفاصيل يرجى زيارة الموقع التالي:

external audit procedures, certain parts of internal auditing work may be useful to the external auditor.”

كما تناول المعيار بيان نطاق وأهداف التدقيق الداخلي والعلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي ، ولعل أهم ما أشار إليه في الفقرات ٥-٨ ما يلي^(٣٣):

١- تتباين نطاق وأهداف التدقيق الداخلي على نطاق واسع، ويعتمد ذلك على حجم وهيكل الوحدة ومتطلبات إدارة وسعادة فإن أنشطة التدقيق الداخلي تتضمن واحد أو أكثر من الآتي:
١/٢ مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية.

١/٢ فحص المعلومات المالية والتشغيلية.

١/٣ مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفعالية للعمليات ومراقبة العمليات غير المالية.

١/٤مراجعة الإذعان للقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى مع السياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى.

٢- أن دور المدقق الداخلي يحدد من قبل الإدارة وإن أهدافه تختلف عن أهداف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لتقديم تقرير بشكل مستقل حول البيانات المالية وتباين أهداف التدقيق الداخلي وفقاً لمتطلبات الإدارة. ومع ذلك فإن بعض الوسائل لتحقيق الأهداف الخاصة بكل منهما غالباً ما تتشابه، ولذا فإن كثيراً من أوجه عمل التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة ووقت ونطاق إجراءات التدقيق الخارجي.

٣- يعتبر التدقيق الداخلي جزءاً من الوحدة وبغض النظر عن درجة استقلال وموضوعية التدقيق الداخلي فإنه لا يستطيع الوصول إلى نفس درجة الاستقلالية المطلوبة من المدقق الخارجي عند إبداء رأيه في البيانات المالية.

٤- أن المدقق الخارجي يتحمل منفرداً مسؤولية إبداء الرأي في عملية التدقيق ولا تقلل من هذه المسؤولية أية استفادة من عمل التدقيق الداخلي وذلك كما يتضح من النص التالي^(٣٤):

“... The external auditor has sole responsibility for the audit opinion expressed, and that responsibility is not reduced by any use made of internal auditing ...”

كما تضمن معيار التدقيق الدولي ٦١٠ في الفقرات ١٩:١ كيفية فهم وتقييم واختبار المدقق للتدقيق الداخلي وكذلك الاتصال والتنسيق بينه وبين المدقق الداخلي، ولعل أهم ما تضمنه الآتي^(٣٥):

١- يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لأنشطة التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في التخطيط وتطوير فعالية عملية التدقيق ولفهم وظيفة التدقيق الداخلي وإجراء التقييم الأولي لها يجب على المدقق الخارجي دراسة المعايير الأربعة التالية^(٣٦):

١/١ الوضع التنظيمي.

٢/١ نطاق الوظيفة.

٣/١ الكفاءة الفنية.

٤/١ العناية المهنية اللازمة.

٢- تقييم المدقق الخارجي الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي سيؤثر في قراره حول الاستفادة التي يمكن الحصول عليها من التدقيق الداخلي في تعديل طبيعة ووقت ونطاق إجراءات التدقيق ولكنها لا تؤدي إلى إلغائها كلية، *But cannot eliminate them entirely*، ومع ذلك فإن المدقق الخارجي- في بعض الحالات - وبعد مراعاته لفعاليات التدقيق الداخلي قد يقرر بأنه لا تأثير للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق وذلك كما يتضح من النص التالي^(٣٧):

“ ... The external auditor may decide that internal auditing will have no effect on external audit procedures”.

٣- قد ينوي المدقق الاستفادة من عمل معين للتدقيق الداخلي - إذا كان التقييم الأولي مناسباً - يجب عليه تقييم واختبار هذا العمل للتأكد من كفايته لإغراض التدقيق وذلك من خلال دراسة الآتي^(٣٨):

١/٣ العمل قد تم إنجازه من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والتأهيل المهني ومدققين داخليين وإن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.

٢/٣ الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساساً معقولاً للنتائج التي تم التوصل إليها.

٣/٣ مناسبة النتائج للظروف المحيطة وإن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز.

٤/٣ إن الاستثناءات التي تم اكتشافها بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

٤- وفي حالة كون عمل المدقق هو أحد العوامل المحددة لطبيعة ووقت ونطاق إجراءات التدقيق الخارجي فإنه يجب على المدقق الخارجي دراسة الآتي^(٣٩):

• خطة التدقيق الداخلي ومناقشتها في وقت مبكر.

• تحديد وقت العمل ونطاق التدقيق ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختبار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص وإعداد التقارير.

وأخيراً تضمن المعيار ٦١٠ أن اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي يتطلب التنسيق بين الطرفين من خلال عمل الآتي^(٤٠):

١- عقد الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال فترة التدقيق.

٢- إباطة المدقق الخارجي بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه.

٣- إبلاغ المدقق الخارجي بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمله.

٤- إعلام المدقق الداخلي بأية أمور مهمة قد تؤثر على التدقيق الداخلي.

وتأسيساً على ما تقدم يتضح للباحثان من عرض وتحليل معيار التدقيق الدولي رقم ٦١٠ قد حدد الآتي:

١- كيفية فهم وتقييم واختبار المدقق الخارجي لعمل التدقيق الداخلي وكذلك الاتصال والتنسيق بينه وبين المدقق الداخلي.

٢- إن دور المدقق الداخلي يحدد من قبل الإدارة وإن أهدافه تختلف عن أهداف المدقق الخارجي الذي يستم تعيينه لتقديم تقرير بشكل مستقل حول البيانات المالية كما تتباين أهداف التدقيق الداخلي وفقاً لمتطلبات الإدارة .

٣- إن المدقق الخارجي يتحمل منفرداً مسؤولية إبداء الرأي في عملية التدقيق ولا تقلل من هذه المسؤولية أية استفادة من عمل التدقيق الداخلي.

٤- إن تقسيم المدقق الخارجي الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي ربما يؤثر في قراره حول الاستفادة التي يمكن الحصول عليها من التدقيق الداخلي في تعديل طبيعة وقت ونطاق إجراءات التدقيق ولكنها لا تؤدي إلى إلغائها كلية *But cannot eliminate them entirely*.

٥- إن المدقق الخارجي- في بعض الحالات - وبعد مراعاته للعوامل التدقيق الداخلي قد يقرر بأنه لا تأثير للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق.

وبناء على التحليلات السابقة يتضح للباحثان صحة الفرضية العدمية الثابتة والتي تنص على: الفرضية الثانية (H₀): لا تلتزم معايير التدقيق الدولية باعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي.

ويعود ذلك إلى الأسباب التالية:

١- احتمال زيادة إزعان المدقق الداخلي للإدارة في حالة نشوء خلاف بين الطرفين.

٢- تركيز المدقق الداخلي على الجانب الاستشاري لخدمة الإدارة.

٣- تلقي المدقق الداخلي لحوافر من الإدارة.

وتأسيساً على هذه الفرضية يتضح للباحثين أهمية السؤال الثالث للبحث بخصوص واقع مهنة التدقيق الداخلي والخارجي في الأردن أو دور القاتون وخاصة قاتون الأوراق المالية وقاتون الشركات وقواتيسن مهنة التدقيق في الأردن خاصة والوطن العربي عامة حيث أن المدقق وإدارات الوحدات الاقتصادية عند إعداد البيانات المالية فإنهما يلتزمان أولاً بالقانون ثم المعايير المهنية، وهذا سنوضحه في القسم التالي.

٤. واقع مهنة التدقيق في الأردن

لقد حظيت مهنة التدقيق الخارجي في الأردن أسوة بالدول العربية الأخرى باهتمام واسع السنطوق ولا يزال هذا الاهتمام مستمرا حتى الآن سواء من قبل الحكومة والجمعيات المهنية أو الباحثين الأكاديميين .

وعليه يعرض الباحثان في هذا القسم واقع مهنة التدقيق من خلال عرض البعد القانوني لأداء مهمة التدقيق الخارجي ونتائج الدراسات الميدانية في الأردن التي تمت في مجال التدقيق الداخلي بعد تقسيمها وفقاً لطبيعتها وتوقيت حدوثها- من وجهة نظرنا- كما يلي:

١/٤ البعد القانوني لمهنة التدقيق الخارجي :

تشير المادة ١٩٣ /ج من قانون الشركات الأردني ١٩٩٧/٢٢ بأنه يجب على مدقق الحسابات فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها^(١).

كما تتضمن القوانين التزام مدقق الحسابات الخارجي الأردني بالآتي:

١- معايير التدقيق الدولية بموجب المادة رقم ٢٦ من التعليمات رقم ١/ ١٩٩٨ الصادرة عن مجلس مفوضي هيئة بورصة الأوراق المالية الأردنية.

٢- القيام بإجراءات التدقيق وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالمياً استناداً للمادة رقم ١٩٥ /٣-١ من قانون الشركات الأردني رقم ١٩٩٧/٢٢.

٣- القيام بواجباته المهنية وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها استناداً للمادة ٣٢/٥ من نظام جمعية مدققي الحسابات الأردنيين رقم ١٩٨٧/٤٢.

٤- ضمان الإنزمام بمعايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات المعتمدة بما يساهم في حماية الاقتصاد الوطني استناداً للمادة ٣/ب من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم ٢٠٠٣/٧٣.

وأخيراً تشير المادة ٢٥/١-١ من تعليمات مجلس هيئة الأوراق المالية الأردنية رقم ١/ ١٩٩٨ إلى قيام لجنة التدقيق بدراسة ومناقشة الأمور التي تظهر نتيجة عمل مدقق الحسابات الخارجي و/أو الداخلي^(٢).

ويرى الباحثان أن القوانين الأردنية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات اهتمت فقط بمهنة التدقيق الخارجي أكثر من اهتمامها بمهنة التدقيق الداخلي وسوف يتضح ذلك جلياً في النقطة التالية.

٢/٤ عرض نتائج البحوث المتعنه مهنة التدقيق الداخلي:

١/٢/٤ بحوث تناولت مدى فعالية التدقيق الداخلي وتعزيز قبوله:

في دراسة ميدانية قام بها (الخريسات) عام ١٩٩٣^(٣) حول فعالية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية فقد كشفت نتائج هذه الدراسة عن الآتي:

١- أن نسبة الشركات الصناعية المساهمة العامة التي يوجد فيها نشاط للتدقيق الداخلي مازالت محدودة حيث لم تتعد هذه النسبة ٢٦% من مجموع الشركات التي خضعت للدراسة وبالغلة ٣٩ شركة.

٢- أن الإمكانيات البشرية المتاحة لأنشطة التدقيق الداخلي مازالت محدودة ولا تكفي في ٦٠ % من الشركات التي يوجد فيها نشاط للتدقيق الداخلي، وكذلك يوجد عدم اهتمام من جانب هذه الشركات بتدريب العاملين بأنشطة التدقيق الداخلي.

٣- يوجد تفاوت كبير بين تقويم كل من المدقق الداخلي والخارجي لعلاقة العمل التي تربط بينهما فمتوسط درجة فاعلية العلاقة بينهما من خلال تقويم المدقق الداخلي لهذه العلاقة بلغت ٣٩,٨ %، بينما تقويم المدقق الخارجي لهذه العلاقة كانت بنسبة ٦٨,٩٤ %.

٤- إن كلاً من المدقق الخارجي والداخلي لا يطلع على أوراق العمل وبرامج عمل الطرف الأخر وذلك بنسبة ٣٧% للمدقق الداخلي و ٤٤% للمدقق الخارجي.

٥- إن استفادة المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي لا تؤدي إلى تخفيض أتعاب المدقق الخارجي وقد بلغت النسبة وفقاً لتقويم المدقق الخارجي ٤٤% والداخلي ٣٦%.

* تقد صدر بتاريخ ٢٠٠٣/١/١٢ القانون المؤقت رقم ٢٠٠٣/٧٣ بشأن تنظيم مهنة المحاسبة القانونية.

٦- إن المدقق الخارجي يعتمد على المدقق الداخلي في بعض الأمور وهي:

١/٦ تقديم إيضاحات عن عمليات الشركة.

٢/٦ اعتماد الكشوف والقوائم والتحليلات التي تعد من الأقسام الأخرى في الشركة.

وفي دراسة ميدانية تالية قام بها (ازمقنا) عام ١٩٩٤^(٤١) حول تعزيز قبول التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في الأردن فقد كشفت نتائج هذه الدراسة أن نسبة الشركات المساهمة العامة الأردنية في عينة الدراسة البالغة ٧٨ شركة والتي يوجد بها نشاط تدقيق داخلي لم تتجاوز ٣٦ %، ففي قطاع الصناعة كان عدد الشركات في عينة الدراسة ٣٢ شركة وقد بلغت نسبة الشركات التي يوجد فيها تدقيق داخلي ٣١ %، وفي قطاع الخدمات كان عدد الشركات في عينة الدراسة ٢٠ شركة وقد بلغت نسبة الشركات التي يوجد فيها تدقيق داخلي ١٠ %، وفي قطاع التأمين كان عدد الشركات في عينة الدراسة ١٢ شركة وقد بلغت نسبة الشركات التي يوجد فيها تدقيق داخلي ١٧ %، وفي قطاع البنوك كان عدد الشركات في عينة الدراسة ١٤ شركة وقد بلغت نسبة الشركات التي يوجد فيها تدقيق داخلي ١٠٠ %.

٢/٢/٤ بحوث تناولت مدى الالتزام أو تطبيق معايير التدقيق الداخلي:

ففي دراسة ميدانية قام بها (شخروزي) عام ٢٠٠٠^(٤٢) حول مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية فقد كشفت نتائج هذه الدراسة عن الآتي:

١- إن مدى تطبيق معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي يبلغ ٧٤,٢ % وأن أدنى مستوى لمدى التطبيق لتلك المعايير يبلغ ٥٨,٧ % بينما أعلى مستوى للتطبيق ٩٦,٥ %.

٢- أن درجة ملاءمة متطلبات معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها للتطبيق تبلغ ٨٧,٦ % وبلغت أعلى نسبة ملاءمة ٩١,٤ % وأدنى نسبة ملاءمة ٨١,٤ %.

٣- أن نسبة تطبيق معايير التدقيق الداخلي تتفاوت من بنك إلى آخر وأن هناك ثلاث بنوك من أصل ١٠ كانت نسبة التطبيق أقل من ٧٠ %، أن أربعة بنوك كانت نسبة التطبيق تتراوح من ٧٠ % إلى أقل من ٨٠ % وأن بنكين فقط كانت نسبة التطبيق تتراوح من ٨٠ % إلى أقل من ٩٠ % وأن بنكا واحدا حقق نسبة تطبيق تبلغ ٩٦,٥ % وهذا يدل على عدم وجود رقابة على الجهاز المصرفي الأردني من قبل البنك المركزي أو غيره من الجهات المسؤولة عن مراقبة البنوك.

في دراسة ميدانية قام بها (شخروزي) عام ٢٠٠٠^(٤٣) حول مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي فقد كشفت نتائج هذه الدراسة عن الآتي:

١- أن متوسط مدى التزام دوائر التدقيق الداخلي كانت بنسبة ٨٣ % أما بالنسبة لعناصر معايير التدقيق الداخلي فقد بلغت نسبة الالتزام بمعايير الاستقلالية ٨١ % ومعايير الكفاءة المهنية ٨٤ % ومعايير نطق العمل ٨٥ % ومعايير أداء العمل ٨٦ % ومعايير إدارة قسم التدقيق الداخلي ٨٣ %.

٢- أن هناك تفاوتاً من بنك إلى آخر في مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي حيث أن أربعة بنوك من أصل ١٦ بنك كان مدى الالتزام فيها ممتاز وأن ستة بنوك جيد جداً، وثلاثة بنوك جيد، بينما كان مدى التزام بنكين متوسطاً وهذا يدل على عدم وجود رقابة على الجهاز المصرفي الأردني من قبل البنك المركزي أو غيره من الجهات المسؤولة.

٣- أن مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي يختلف باختلاف المؤهل المهني للمدقق الداخلي والشهادات العلمية التي حصل عليها .

٤- أن مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي يختلف في حالة وجود قسم خاص بالرقابة على الجودة في دوائر التدقيق الداخلي.

٥- أن أهم معوقات التي قد تحول دون الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي في دوائر التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية ما يلي:

١/٥ عدم وجود إزام قانوني بالالتزام بمعايير التدقيق الداخلي .

٢/٥ عدم وجود إبرك كافي لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي.

٣/٥ عدم وجود جهة أو لجنة مسؤولة عن الإشراف على التزام دوائر التدقيق الداخلي للحد الأدنى من معايير التدقيق الداخلي.

٤/٥ عدم اهتمام المدقق الخارجي بتقييم عمل دائرة التدقيق الداخلي من جهة ومدى التزامها بمعايير التدقيق الداخلي من جهة أخرى.

وفي مقابلات شخصية أجراها الباحثان مع عدد من مدققي الحسابات الأردنيين وعدد من المدراء الماليين في الشركات الأردنية حول مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي تبين صعوبة تحقيق ذلك الاعتماد لعدم وجود إطار قانوني أو مهني محدد للعلاقة بين الطرفين. فقد كان هناك اتفاق على أنه نادراً ما يستخدم المدقق الخارجي مخرجات أو نتائج العمل الذي قام به المدقق الداخلي والعكس صحيح.

وهذا يعني أن كل طرف منهما يبدأ عملية التدقيق من نقطة البداية وهذا ينتج عنه بعض الإزدواج في العمل والأكثر دلالة الإستعمال غير الكفاء لوقت وقدرات الطرفين وبالتالي إنتاج وظيفة تدقيق أقل فعالية.

ومن التوصل المنقدهم للدراسات السابقة والجهود الحالية للمهنة وواقع مهنة التدقيق في الأردن بشأن قرار اعتماد التدقيق الخارجي على عمل المدقق الداخلي ينصح للباحثان صعوبة تحقيق ذلك لعدم وجود إطار قانوني أو مهني محدد للعلاقة بين الطرفين.

٣- خلاصة البحث والنتائج والتوصيات

يشهد العالم -حالياً- تطورات اقتصادية سريعة ومتغيرة أدت إلى تزايد خطر تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية، وتزايد الحاجة إلى أهمية الاعتماد على مهنة التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية للحفاظ على حقوق الأطراف المستفيدة كافة من البيانات المالية المدققة والتي أصبح لها أكبر الأثر على قرارات الاستثمار من جانب الأفراد والمؤسسات في بورصة الأوراق المالية. ونظراً لأن العولمة تعني تزايد الاعتماد المتبادل بين المجتمع العالمي، واستمرار الجهود البحثية الأكاديمية في هذا المجال استهدفت هذه الدراسة بيان التزام معايير التدقيق الداخلي والخارجي في قرار اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وفي سبيل تحقيق هذا الهدف فقد رأى الباحثان عرض الإسهامات البحثية الأكاديمية والتعرف على الجهود الحالية للمهنة وواقع مهنة التدقيق في الأردن وبعد هذا العرض فقد توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

أولاً: لقد قدمت بيانات معايير التدقيق الأمريكية الصادرة عن المعهد الأمريكي للحاسبين القانونيين رقمي ١٩٧٥/٩ - ١٩٩١/٦٥ اعظم خدمة للبحث الأكاديمي الحاسبي في مجال العلاقة/ الاعتماد/ التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي. ثانياً: لقد ركزت البحوث الأكاديمية على تقييم موضوعية وكفاءة وجودة عمل المدقق الداخلي، وبيان مدى إسهام التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية، وتحديد دور المدقق الداخلي، وتأثير مخاطر التدقيق والاعتماد، وأخيراً دور حوافز ومكافآت المدقق الداخلي للوصول إلى فهم أفضل لقرارات الاستعانة بعمل المدققين الداخليين.

ثالثاً: لقد كشفت الدراسات السابقة عن أن قرارات المدققين الخارجيين بالاعتماد على عمل المدققين الداخليين لا تعد قرارات بسيطة كما أن تلك القرارات لا تعد مجرد دالة في العوامل الثلاث المذكورة سابقاً. وعلى نقبض ذلك فقد كشفت هذه الدراسات عن أن العوامل التي ترجع إلى بيئة التدقيق هي عوامل يأخذها المدققون الخارجيون بعين الاعتبار عند اتخاذ قراراتهم بشأن الاعتماد على عمل المدققين الداخليين.

رابعاً: لقد تجاهلت الدراسات السابقة تأثير معايير التدقيق الداخلي في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، كما لم يتناول البحث الأكاديمي الحاسبي عربياً أو دولياً - حتى الآن - تأثير معايير التدقيق الدولية في هذا الشأن.

خامساً: تتواءم مهنة التدقيق الداخلي مع التغيرات المستمرة في منظمات الأعمال وفي المجتمع ولذلك اصدر معهد المدققين الداخليين معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي عام ١٩٧٨ والتي عدلت عام ٢٠٠٣ بالإضافة إلى إصدار دليل أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي الصادر في عام ٢٠٠٠ وثماتية عشر بيان إرشادي لتفسير المعايير العامة للتدقيق الداخلي وقد حظيت المعايير بقبول واسع، ومازالت صالحة على الرغم من التغير المستمر في مجتمع الأعمال، وتخضع هذه البيانات للتعديل المستمر كما أن المعهد أكسبها صفة الدولية.

سادساً: يوجد تطوير في معايير التدقيق الدولية المتعلقة بموضوع البحث الصادرة عام ١٩٨٢ ومن ضمنها معيار التدقيق ١٠ والموسوم: الاستفادة من عمل المدقق الداخلي والذي استبدل عام

١٩٩٤ بالمعيار الدولي ٦١٠ الموسوم: مراعاة عقل التدقيق الداخلي الصادرة عن IAASB ولكنها لا تنفق والتغييرات العالمية.

سابعاً: يوجد تشابه في بعض فقرات معايير التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الخارجي المتعلقة بموضوع البحث بشأن استعانة/ اعتماد/ استفادة المدقق الخارجي / من عمل المدقق الداخلي.

ثامناً: يوجد إلزام لمعايير التدقيق الداخلي باعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي والعكس، ومن ناحية أخرى لا يوجد إلزام لمعايير التدقيق الخارجي على قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي بل أن مسألة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي من عدمه تعود إلى الحكم الشخصي للمدقق الخارجي بصفة مطلقة ولكن الواقع يشير إلى عدم وجود اعتماد لأي من الطرفين على عمل الآخر.

تاسعاً: توجد تشريعات ملزمة لمدقق الحسابات الخارجي بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

عاشراً: لا توجد تشريعات ملزمة بإتشاء إدارات للتدقيق الداخلي، كما لا يوجد اهتمام من إدارات الشركات بتفعيل نشاط دوائر التدقيق الداخلي إن وجدت. فضلاً عن ذلك يوجد عدم التزام من دوائر التدقيق الداخلي- إن وجدت- بمعايير التدقيق الداخلي.

وبناء على النتائج السابقة يوصي الباحثان بما يلي:

أولاً: لقد أكدت الدراسات السابقة والجهود الحالية للمهنة أن المدققين الخارجيين لم يحاولوا تاريخياً رفع مستوى علاقتهم مع المدققون الداخليون إلا أن التطورات الاقتصادية التي حدثت في العالم خلال العقد الحالي أحدثت تغييراً في بيئة التدقيق مما يشير إلى زيادة إمكانية الاستعانة بخدمات التدقيق الداخلي وهو ما يؤكد بدوره على ضرورة استمرار البحوث والدراسات في هذا الميدان. ثانياً: ضرورة تطوير معايير التدقيق الدولية لإلزام المدقق الخارجي بالاعتماد المتبادل على المدقق الداخلي بما يتفق والتطورات البيئية العالمية لتحقيق جودة (الكفاءة والفعالية) النظام الكلي للتدقيق في ضوء مفهوم العولمة.

ثالثاً: ضرورة التمسك بالمبادئ الأخلاقية للمهنة للمدقق الداخلي والخارجي التي يتعين أن تحكم الأداء المهني في قطاع الأعمال العربي تجنباً للتهديدات المالية الناتجة عن خطورة تطبيق النموذج الأمريكي للعولمة.

رابعاً: تتيح العولمة فرصاً كبيرة للتقدم البشري ولكن فقط في حالة وجود حكم قوى أي القدرة على الإدارة أو السيطرة على اتجاهات وقوى التطور في المجال المحدد، وكخطوة على طريق الاعتماد المتبادل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يوصي الباحثان المشرع الأردني بما يلي:

(١) بالنسبة للقوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي يجب توحيد المصطلحات المحاسبية الفنية المستخدمة لأن تعددها السابق ذكره يؤدي إلى حدوث ارتباك في عمل المدقق الخارجي وبالتالي التأثير في درجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة المعروضة عليهم.

(٢) بالنسبة لقانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني ١٩٨٥/٣٢: يجب إضافة فقرة جديدة للمادة ٢١ من القانون (على المدقق في سياق المهنة مراعاة) تتضمن:

"التأكد من التزام إدارات الشركات بتطبيق معايير التدقيق الداخلي".

(٣) بالنسبة لنظام جمعية مدققي الحسابات الأردنيين رقم ١٩٨٧/٤٢: يجب إضافة فقرة جديدة للمادة ٣٢ من النظام (أولاً: قواعد عامة) تتضمن:

"التأكد من التزام إدارة الشركات بتطبيق معايير التدقيق الداخلي".

(٤) بالنسبة لقانون الشركات الأردني ١٩٩٧/٢٢: يجب تعديل الفقرة ج من المادة ١٩٣ من القانون بحيث تصبح كما يلي:

"فحص نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة و...".

كما نحل الفقرة الثانية من المادة ١٩٥ من القانون (تقرير المدقق) بحيث تصبح كما يلي:

"أن الشركة... كما أن الشركة تلتزم بتطبيق معايير التدقيق الداخلي تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها...".

(٥) بالنسبة للتكسيات الصادرة عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية رقم ١/١٩٩٨: يجب إضافة فقرة جديدة للمادة ٢٤ من التعليمات تتضمن:
 "تلتزم جميع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة بتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين".
 كما تضاف فقرة جديدة للمادة ٢٨ من التعليمات تتضمن: يلتزم مدقق حسابات أي جهة من الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة بالواجبات التالية:
 "تقييم مدى التزام الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة بتطبيق معايير التدقيق الداخلي".
 (٦) ضرورة تشكيل لجنة من الجهات المعنية لدراسة مدى ملائمة معايير التدقيق الداخلي لبيئة الأعمال الأردنية.

خامساً: يوصى بالبحث الجامعات العربية - كليات ومعاهد الإدارة والاقتصاد - بضرورة الالتزام بتدريس مادة التدقيق الداخلي لخلق محاسب عربي قادر على مواجهة المتغيرات العالمية المستمرة.

ومما لا شك فيه أن العمل بالتوصيات السابقة سوف يؤدي إلى خلق فرص عمل لخريجي أقسام المحاسبة فضلاً عن تحقيق جودة النظام الكلي للتدقيق من خلال تفعيل علاقة المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي والعكس ومن ثم زيادة درجة الثقة في البيانات المالية المدققة وبالتالي ترشيد أحكام وقرارات المستثمرين وتشجيعهم على الاستثمار في بورصة الأوراق المالية.

ولخيرا يأمل الباحثان أن تلقى الرؤى والأفكار التي تم عرضها القبول من الباحثين والمشرعين والجمعيات المهنية ومنظمات الأعمال والمجتمع المالي العربي بصفة عامة لمواجهة العولمة التي تتسع وتكثف وتعرض نفسها على المدقق العربي فجعلته مطالباً بالا يعيش بينته المحلية فقط بل أيضاً كل المتغيرات العالمية كمنطلق أساسي لبلوغ كفاية وفعالية الأداء في عملية تدقيق القوائم المالية خاصة بعد تزايد ظاهرة الأزمات في العديد من الشركات العالمية وهو ما دعى الي ظهور مصطلح جديد في التدقيق وخاصة التدقيق الداخلي سيكون محور جديد للبحث العربي في المستقبل وهو Corporate Governance^(١٧) والذي يؤكد على أهمية استمرار البحث في مجال تفعيل العلاقة للإلزام بالإعتماد المتبادل بين المدقق الداخلي والخارجي مهنيًا وقانونياً. والله من وراء القصد، قال تعالى: "وتعاونوا على البر والتقوى ولا تعاونوا على الإثم والعدوان" صدق الله العظيم.

٦- قائمة المراجع كما وردت في البحث

١- لقد بدأت الدعوة إلى العولمة من الولايات المتحدة الأمريكية وتعني الدعوة بتبني النموذج الأمريكي في الاقتصاد والسياسة وفي طريق الحياة بشكل عام الأمر الذي دعا بعض الفقهاء إلى تسميتها بالأمركة، لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

Jeffrey, G. Williamson, Globalization, Convergence and History, *Journal of Economic History*, Vol.56, June 1996, p.288.

٢- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:

محمد عبد الشفيق عيسى، العولمة والتكنولوجيا - دراسة حالة للصناعات الدوائية، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ١٧٠، القاهرة، فبراير ٢٠٠٢، ص.٦.

حازم الببلاوي، انطباعات عن العولمة، محاضرة غير منشورة، الجمعية الاقتصادية الكويتية، ١٢/١٩٩٩.

بركات محمد مراد، ظاهرة العولمة - رؤية نقدية، كتاب الأمة، العدد ٨٦، وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية، قطر، يناير/فبراير ٢٠٠١، ص.٦٦.

بول هي رست، وجرا هام طومبسون، ما العولمة - الاقتصاد العالمي وإمكانيات التحكم، ترجمة: نكتور فالح عبد الجبار، عالم المعرفة، العدد ٢٧٣، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، سبتمبر ٢٠٠١، ص.٤٦.

٣- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

أحمد سيد مصطفى، المدير العربي وظاهرة العولمة فرصة أم تحد، مجلة آفاق اقتصادية، المجلد ٢٠، العدد ٧٨، اتحاد غرف التجارة والصناعة، الإمارات العربية المتحدة، ١٩٩٩، ص.٧٨.

نكتور خالد سعد زغول، العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول النامية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد الأول، السنة ٢٦، الكويت، مارس ٢٠٠٢، ص.٢٦.

- ٤- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
 - سعد غالب ياسين، دكتور غالب عوض الرفاعي، الأعمال الإلكترونية في البيئة العربية: الواقع والتحديات، مجلة بحوث المؤتمر، المؤتمر العلمي الثاني، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، ٦-٨ أيار (مايو) ٢٠٠٢، ص ٢٧.
- أحمد حلمي جمعة، دكتور عطا الله خليل، معايير التدقيق وتكنولوجيا المعلومات: التطورات الحالية، مجلة بحوث المؤتمر، المؤتمر العلمي الثاني، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، ٦-٨ أيار (مايو) ٢٠٠٢، ص ١١٧.
- ٥- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
 - طارق سراج، فضائح السوق الأمريكي، مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد ١٧٤٨، مؤسسة الأهرام للنشر والتوزيع، القاهرة، ٨ يوليو (تموز) ٢٠٠٢، ص ٥٩.
- نزيرة الأفندي، النموذج الأمريكي سبب السمعة، مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد ١٧٤٩، مؤسسة الأهرام للنشر والتوزيع، القاهرة، ١٥ يوليو (تموز) ٢٠٠٢، ص ٥٨-٦٠.
- ٦- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
 -AICPA, **The Effect of an Internal Audit Function on The Scope of The Independent Auditor's Examination, Statement on Auditing Standard(SAS) No. 9**, American Institute of Certified Public Accounting, New York, 1975.
- IIA, **Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, SIAS No.500 Sub NO: 550 External Auditors**, The Institute of Internal Auditors, Altamonte, Florida, USA, 1978.
- AICPA, **The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement, Statement on Auditing Standard(SAS) No. 65**, American Institute of Certified Public Accounting, New York, 1991.
- ٧- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
 -Gibbs, T.E. and R. G. Schroeder, **External Auditor Criteria for Evaluation Internal Audit Departments, The Internal Auditor**, Dec.1980, pp.34-42.
- ٨- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
 -Milton, J. O., **Discussant's Response to Evaluating the Competence of Internal Audit Department, symposium on auditing research**, Urbana Department of Accountancy, University of Illinois, 1980, pp226-31.
- ٩- محمد على حماد، المعايير التي تحكم عول المراجع الخارجي على المراجع الداخلي، **المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، م ١٢، العدد ٥-٢، ١٩٨٨، ص ١٩٧-٢٢٥.**
- ١٠- سوزان عبدالرحمن، تقييم مدى إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، **المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد ٢، ١٩٩٥، ص ١٨٣-٢٠١.**
- ١١- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
 -Ward, D.D. and J. C. Robertson, **Reliance on Internal Auditors, Journal of Accountancy, Volume150, NO.4, 1980, pp. 62-74.**
- ١٢- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
 -Wallace, W.A., **A Time Series Analysis of The Effect of Internal Audit Activities on External Audit Fees**, The Institute of Internal Auditors, Altamonte, Florida, USA, 1984.
- ١٣- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
 -Maletta, Mario J. and Audrey A. Gramling, **The Role of Internal Audit in the Financial Statement Audit Process, The Auditor Report, Volume 22, No_3, Summer1999.**

-Gramling, A. A. and M. J. Maletta. **The Evolving Role of the Internal Audit Function in the Financial Statement Audit**, Working Paper, Wake Forest University, 1999.

١٤- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

-Abdel-khalik, A.R., D. Snowball and J. H. Wragge, The Effects of Certain Internal Audit Variables on The Planning of The External Audit. **The Accounting Review**, April 1983, pp. 215-27.

١٥- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

-Brown, P. R., Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions, **Journal of Accounting Research**, Autumn 1983, pp. 444-55.

١٦- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

-Schneider, A., Modeling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing. **Journal of Accounting Research**, Autumn 1984, pp.657-78.

-_____. The Reliance of External Auditor's on the Internal Audit Function, **Journal of Accounting Research**, Autumn 1985, pp.911-19.

١٧- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

-Margheim, L.L., Further Evidence on External Auditors' Reliance on Internal Auditors. **Journal of Accounting Research**, Spring 1986, pp. 194-205.

١٨- أحمد حسين على حسين، دور المراجعة الداخلية في خدمة الإدارة ومساعدة المدقق الخارجي، المجلد العظمى، كلية التجارة، جامعة طنطا، ١٩٨٩، ص ٧-٥٥.

١٩- أمين السيد أحمد لطفي، دراسة اختباريه للعوامل المؤثرة على نطاق استعانة المراجعين الخارجيين بعمل المراجعين الداخليين، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع ٢، ١٩٩٦، ص ٦٥.

٢٠- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

-Maletta, M. J., An Examination of Auditors Decision to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk, **Contemporary Accounting Research**, No.9 , 1993, 509-25.

٢١- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

-Maletta, M. J. and T. Kida, The Effect of Risk Factors on Auditors Configural Information Processing, **The Accounting Review**, No.68 , 1993, 681-91.

٢٢- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

-Gramling, A. A., **External Auditor's Reliance on Internal Auditors: The Importance of Client Fee Pressure in this Reliance Decision**, Working Paper, Wake Forest University, 1999.

٢٣- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

-DeZoort, F.T., R. W. Houston and, M. F. Peters. The Impact of Internal Auditor Role and Compensation on External Auditors' Planning Judgments and Decisions, **Contemporary Accounting Research**, Vol.18, No.2, 1999, pp. 257-81.

٢٤- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

- IIA, **Internal auditors relationships with independent outside auditors**, , SIAS NO. 5, The professional standards committee, The institute of internal auditors, www.iaa.org., 1987, Guideline 550.01, Para.1

٢٥- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

- Ibid. Para.2-6.

٢٦- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الي:

- Ibid. Guideline 550.02. Para.1-4.

- ٢٧- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Ibid**, Guideline 550.02, Para. 4.44.
- ٢٨- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **IIA. Assessment of performance of external auditors , SIAS NO. 17, The professional standards committee**, The institute of internal auditors, www.iaa.org.,1997, Guideline 550.01, para.6-8
- ٢٩- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
-**IIA. IASB, SIPPIA. Management of the internal auditing department, SIAS NO. 500: External Auditors, NO.550**, Standards for the professional practice of internal auditing, Subcommittee on codification of the standards, internal auditing standards board, The institute of internal auditors, www.iaa.org.,1997, para10.
- ٣٠- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Ibid**, Guideline 550.01, Para.9.
- ٣١- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
-**IFA. IAASB, HANDBOOK, ISA. NO. 610, Considering the work of internal auditing**, International Federation of Accountants,www,ifac.org, 2003, p. 408,Para.1-4.
- ٣٢- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Ibid**. p.408, Para.4.
- ٣٣- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Ibid**, pp.408-12, Para.5-8.
- ٣٤- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Ibid**, p.409. Para.8.
- ٣٥- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Ibid**. p.409-11, Para. 9-19.
- ٣٦- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Ibid**, p.409, Para.13.
- ٣٧- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Idem**. Para.10.
- ٣٨- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Ibid**, p.410, Para.17.
- ٣٩- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Idem**, Para.14.
- ٤٠- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:
- **Idem**, Para.15.
- ٤١- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٠، ص ٤٢٦.
- ٤٢- أحمد حلمي جمعة، نحو تحقيق فعالية وكفاية لجان التدقيق في الأردن لدعم فعالية الرقابة الاستراتيجية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ١٩٩٩.
- ٤٣- حمدان فرحان الخريسات، التدقيق الداخلي في الشركات، دار أفاق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٨، ص ٢١٣-٢١٠.
- ٤٤- تيسير أحمد ازمقتا، تعزيز قبول التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية،-عمان، الأردن، ١٩٩٤، ص ١٤٥-١٥٥.

- ٤٥- محمود عبد الرحيم شحور، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة آل البيت، عمان، الأردن، ٢٠٠٠، ص٨٨-٨٩.
- ٤٦- عمر فريد شقور، مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، ٢٠٠٠، ص٧٠-٧٤.
- ٤٧- لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:

-Alkhafaji, Abbass F.. Corporate Governance and Today's Financial Scandals. **Business Research YearBook: Global Business Perspectives**, Vol.X. 2003. p.288.

بسم الله الرحمن الرحيم

**العولمة : تأثير معايير التدقيق
في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي
دراسة نقدية***

الدكتور غالب عوض المرزعي**

الدكتور أحمد حلمي جمعة*

نخس يشهد العالم تغيرات اقتصادية ذات تأثير في أداء مهمة التدقيق مما تدعوا إلى المزيد من اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وإستمراراً للمحاولات التي بذلت في هذا المجال رأى الباحثان دراسة إسهامات البحث الأكاديمي المحاسبي والتعرف على الجهود الحالية للمهنة وبيان الواقع القانوني لمهنة التدقيق في الأردن بهدف تحديد مدي تأثير معايير التدقيق - معايير التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الدولية - في قرار اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وعلى ضوء ذلك فقد توصل الباحثان الي العديد من النتائج أهمها يوجد تأثير لمعايير التدقيق الداخلي في قرار اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي، ولايوجد تأثير لمعايير التدقيق الدولية في هذا القرار، وبناء عليه فقد قدم الباحثان مجموعة من التوصيات الهامة في هذا المجال لتحسين جودة النظام الكلي للتدقيق وتفعيل علاقة المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي والعكس في ضوء مفهوم العولمة.

**Globalization: The effect of auditing standards on the external auditor's
Decision to rely on the internal auditor's work
A critical study**

Abstract The world is witnessing a profound economic changes which considerably affects auditing profession. These changes calls for an increasing reliance of the external auditor on the internal auditor's work. The authors aim to shed more light on the academic contribution of auditing in Jordan as well as the impact of international auditing standards on the external auditor's decision to rely on the internal auditor's work. The results obtained in this research gives us a good insight in this highly important research area which in turn helps in improving the auditing quality.

* مع يسر هذا البحث يدعه من جامعة الزيتونة الأردنية.
* كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة الزيتونة الأردنية.
** كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة الزيتونة الأردنية.