



جامعة القدس

عمادة الدراسات العليا

" تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم
استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات
الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين "

وليد يوسف حجه

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1438هـ - 2017 م

تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام
عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة
الغربية بفلسطين

إعداد:

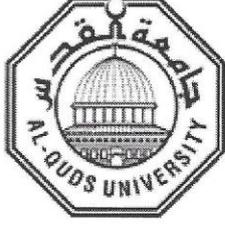
وليد يوسف حجه

بكالوريوس محاسبة

المشرف: د. إبراهيم عتيق

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة
والضريبة من كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القدس

1438هـ - 2017م



جامعة القدس
عمادة الدراسات العليا

إجازة الرسالة

تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين

إعداد: وليد يوسف حجه

الرقم الجامعي: 20610069

المشرف: د. إبراهيم عتيق

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ: 2017/07/24 من لجنة المناقشة المدرجة أسماؤهم وتوقيعهم:

التوقيع:

1- رئيس لجنة المناقشة د. ابراهيم عتيق

التوقيع:

2- ممتحناً داخلياً د. ساهر عقل

التوقيع:

3- ممتحناً خارجياً د. غسان دعاس

القدس/فلسطين

1438هـ - 2017م

إقرار:

أقر أنا مقدم الرسالة أنها قُدمت لجامعة القدس لنيل درجة الماجستير وأنها نتيجة أبحاثي الخاصة بإستثناء ما تم الإشارة له حيثما ورد، وأن هذه الرسالة أو جزء منها لم يقدم لنيل أي درجة عليا لأي جامعة أو معهد.

الاسم: وليد يوسف حجه

التوقيع:

التاريخ: 2017/7/24

الاهداء

إلى معلم الناس الخير الهادي الأمين محمد صلى الله عليه وسلم

إلى روح والدي الحبيب رحمه الله

إلى احق الناس بصحبتى الى حب طفولتي وطاعة شبابي الى القلب السخي في عطائها

الى من استترت بدعائها في طريق حياتي امي حفظها الله

إلى قرة عيني زوجتي وإبني عمر حفظهم الله

إلى الاعزاء على قلبي إخوتي وأخواتي

الى المشرف على دراستي الدكتور ابراهيم عتيق وفقه الله وسدد على الخير خطاه

الى كل من مد لي يد العون والمساعدة في حياتي

الى هؤلاء جميعاً أهدي عملي المتواضع سائلاً المولى أن يعلمني ما ينفعني وأن ينفعني

بما علمني وأن يجعل هذا العلم حجةً لي لا حجةً عليّ انه سميع مجيب.

شكر وعرّفان

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد والشكر دائماً وأبداً لله تعالى الرحمن الرحيم الذي وفقني وهداني لهذا العمل وما كنت لا هتدي لولا أن هداني ووفقي إليه، والصلاة والسلام على خاتم الانبياء والمرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين.

فإنني أتقدم بجزيل الشكر والعرّفان بعد الله عز وجل الى مشرفي الفاضل الدكتور ابراهيم عتيق حفظه الله، على ما قدمه لي من نصحٍ وارشاد وما بذله من جهود أسهمت بشكلٍ كبير في إتمام هذه الدراسة في أفضل صورةٍ لها.

كما أتقدم بوافر الشكر والتقدير الى لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة وإثرائها بالملاحظات القيمة، لآخراجها في أحسن صورة فجزاهم الله خير الجزاء.

واخيراً أتقدم بجزيل الشكر لجامعة القدس ابو ديس ولجميع استاذتي الذين قدموا لي الدعم طوال دراستي مع فائق الاحترام والتقدير

كما أتقدم ببالغ الشكر والتقدير الى مدققي الحسابات الذين عانوا معي في تعبئة استبانة الدراسة.

والشكر موصول الى كل من دعمني وساندني وساعدني في اتمام هذا الإنجاز على هذا الوجه، فلهؤلاء جميعاً مني كل الشكر والامتنان، وأسأل الله العلي القدير أن يجزيهم خير الجزاء.

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة الى تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، كما تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على عينة مكونة من (70) مدققاً خارجياً مزاولاً في الضفة الغربية بفلسطين ، شكلت ما نسبته (36%) من مجتمع الدراسة ، وبعد جمع البيانات تم تحليلها باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية :

1. إن تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني في الضفة الغربية بفلسطين بمعايير التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي كان بدرجة منخفضة. أما تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني في الضفة الغربية بفلسطين بمعايير التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير فقد كان أيضاً بدرجة منخفضة.
2. إن تقييم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كان بدرجة منخفضة، وحل مجال الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل الخبير في المقام الأول وبدرجة منخفضة تلاه في المقام الثاني المجال الأول المتعلق بالأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي وبدرجة منخفضة.
3. إن معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كانت بدرجة عالية وجاءت المعوقات الفنية في المقام الأول وبدرجة عالية، تلاها في المقام الثاني المعوقات الخاصة بظروف عمل المدقق حيث جاءت بدرجة متوسطة.
4. اظهرت نتائج الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية.

في ضوء نتائج الدراسة اوصى الباحث بعدد من التوصيات من اهمها:

1. العمل على تطوير وتحديث القوانين والانظمة الخاصة بمزاولة مهنة التدقيق وخاصة قوانين ترخيص المدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق.
2. العمل على إعداد ميثاق عمل يعتبر مرجعاً للسلوك المهني للمدقق الداخلي يحدد شروط وضوابط ومحددات علاقة المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي ومع الخبير وإجراءات التعاون والتواصل بينهم.
3. زيادة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الخارجي في المؤسسات والشركات الفلسطينية.

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate the extent to which the Palestinian external auditor has complied with the international auditing standards that regulate the use of the work of the internal auditor and the expert. In order to achieve the objectives of the study, the researcher used the analytical descriptive method. He also used the questionnaire as a collection tool which was distributed to a sample of (70) auditors, representing (36%) of the practicing auditors. After the collection of the data, it was analyzed using the statistical packages for social sciences (SPSS).

The study concluded the following results:

1. The evaluation of the compliance of the Palestinian external auditor in West Bank / Palestine with the International Auditing Standard No. (610) regarding the internal audit work was low. An evaluation of the extent to which the external auditor was in compliance with ISA No. (620), to benefit from the work of an expert was also a low response.
2. The evaluation of the expected effects of the external auditor's use of the application of the International Auditing Standards to regulate the use of the work of the internal auditor and the expert was low. The scope of the expected impact of the application of the International Standard No. (620) to benefit from the work of the expert in the first place and in a low degree followed by the first field related to the expected effect of the application of the international standard No. (610) to benefit from the work of the internal audit at a low level.
3. The obstacles of using the external auditor to use the work of the internal auditor and the expert were very high. The Technical constraints were primarily high. That followed in the second place by the constraints of the auditor's working conditions, which came into a medium degree.
4. There are no significant statistically differences in the responses of external auditors in West Bank / Palestine to the extent of the external auditor's compliance with international auditing standards according to the following variables: Qualifications, Specializations, Years of experience besides the Professional Certificates.

In light of the results of the study, the researcher recommends included the following:

1. Developing and updating the laws and regulations related to the profession of auditing, especially the laws of licensing external auditors and audit offices.
2. Working on the preparation of a work charter that is a reference to the professional conduct of the internal auditor determines the terms and conditions and parameters of the relationship of the external auditor with the internal auditor and the expert in addition to the procedures of cooperation and communication among them.
3. Increasing the compliance with the International Auditing Standards for external auditing in Palestinian Institutions and Companies.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
أ	إقرار
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د-هـ	ملخص الدراسة بالعربية
و-ز	ملخص الدراسة بالإنجليزية
ح-ط	فهرس المحتويات
ي-ل	فهرس الجداول
م	فهرس الملاحق
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
5-2	المقدمة
7-5	مشكلة الدراسة وأسئلتها
7	أهداف الدراسة
8-7	أهمية الدراسة
9-8	فرضيات الدراسة
10	مصطلحات الدراسة
11	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة
22-12	الإطار النظري
23	الدراسات السابقة
25-23	دراسات حول معايير التدقيق بشكل عام
35-25	دراسات حول معيار التدقيق الدولي رقم (610)
39-35	دراسات حول معيار التدقيق الدولي رقم (620)
40	التعقيب على الدراسات السابقة
41	الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات

42	منهجية الدراسة
43	مجتمع الدراسة
44-43	عينة الدراسة
46-44	أداة الدراسة
46	صدق أداة الدراسة
47	ثبات أداة الدراسة
47	متغيرات الدراسة
48	محددات الدراسة
48	صعوبات الدراسة
49	المعالجة الإحصائية
49	مقياس الدراسة
50	الفصل الرابع: تحليل نتائج الدراسة
64-51	تحليل النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
70-64	تحليل النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة.
80-70	اختبار الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة (الديمغرافية)
81	الفصل الخامس: مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات
95-82	مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
97-96	مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
101-98	مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضيات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة (الديمغرافية)
103-102	التوصيات
104	المصادر والمراجع
107-105	المصادر والمراجع العربية
110-108	المصادر والمراجع الأجنبية
123-111	الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
1.	توزيع مجتمع الدراسة.	43
2.	خصائص العينة الديمغرافية.	44-43
3.	مفاتيح التصحيح	49
4.	الأعداد والمتوسطات الحسابية والدرجة لمدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفاده من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.	51
5.	المتوسطات الحسابية والدرجة لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي مرتبة حسب الأهمية.	53-52
6.	المتوسطات الحسابية والدرجة لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفاده من عمل الخبير مرتبة حسب الأهمية.	55
7.	الأعداد والمتوسطات الحسابية والدرجة لأهم الآثار المتوقعة من استفاده المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفاده من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالصفة الغربية بفلسطين.	57
8.	المتوسطات الحسابية والدرجة لأهم الآثار المتوقعة من استفاده المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي مرتبة حسب الأهمية.	58
9.	المتوسطات الحسابية والدرجة الآثار المتوقعة من استفاده المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفاده من عمل الخبير مرتبة حسب الأهمية.	59
10.	الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والدرجة لمعوقات استفاده المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير	60

	التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالصفة الغربية بفلسطين.
61	11. المتوسطات الحسابية والدرجة لمعيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير والخاصة بظروف عمل المدقق مرتبة حسب الأهمية مرتبة حسب الأهمية.
63	12. المتوسطات الحسابية والدرجة للمعيقات الفنية لاستفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير مرتبة حسب الأهمية.
64	13. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.
65	14. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610) المنظم لعلاقته مع التدقيق الداخلي.
65	15. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (620) المنظم لعلاقته مع الخبير.
66	16. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير على إجراءات التدقيق.
67	17. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق.
67	18. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق.
68	19. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول معيقات التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

69	20. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعيمات الذاتية للالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.
70	21. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعيمات الفنية للالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.
72-71	22. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.
73	23. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير التخصص.
75-74	24. الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التخصص.
76-75	25. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.
77	26. الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير سنوات الخبرة.
79-78	27. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير الشهادات المهنية.
80-79	28. الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الشهادات المهنية.

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
116-112	استبانة الدراسة	.1
117	أسماء أعضاء لجنة تحكيم الاستبانة	.2
123-118	أسماء مدققين الحسابات القانونيين المزاولين	.3

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

المقدمة

مشكلة الدراسة وأسئلتها

أهداف الدراسة

أهمية الدراسة

فرضيات الدراسة

مصطلحات الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

يتناول هذا الفصل مقدمة الدراسة ومشكلة الدراسة وأسئلتها، وأهدف الدراسة وأهميتها، وفرضيات الدراسة ومصطلحات الدراسة.

المقدمة

علم تدقيق الحسابات هو عبارة عن مجموعة النظريات والمبادئ والمعايير التي تنظم فحص البيانات المسجلة في دفاتر وسجلات المنشأة للتأكد من دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة التقارير المالية على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي في نهاية فترة مالية غالباً ما تكون سنة (عبد العال، 2015: 17).

لذلك يبدأ المدقق عمله مستنداً إلى مجموعة من المعايير الدولية سواءً كانت معايير عامة تخص العمل الميداني، وأخرى تتعلق بإعداد وكتابة التقرير النهائي.

كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهداً لوضع معايير أداء معينة صدرت في العام (1954) ضمن كتيب بعنوان: معايير التدقيق المتعارف عليها، وشملت ثلاث مجموعات رئيسية من المعايير هي:

- المعايير العامة: سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات ويمكن حصرها على أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية ؛ وأن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والإستقلال وأن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله (القيومي، 2014: 37).
- معايير العمل الميداني: تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ويمكن حصرها في التخطيط والإشراف الملائمين دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والكفاية وملائمة أدلة الإثبات (القيومي، 2014: 39).
- معايير إعداد وكتابة تقرير المدقق: تشتمل هذه المعايير على مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية وكفاية الإفصاح المحاسبي وملائمة وكذلك إبداء الرأي في القوائم المالية (القيومي، 2014: 40).

ولم يُعد الأمر مقتصرًا على جهد المدقق الذاتي بل تعداه ليشمل المعايير الدولية ذات العلاقة باستعانة المدقق الخارجي باستخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من مدققين داخليين وخبراء، وذلك كما نصت عليه المعايير ذات الأرقام (610، 620)، حيث حدد المعيار (610) كيفية قيام المدقق الخارجي باختبار عمل المدقق الداخلي والاستفادة منه، ثم جاء المعيار رقم (620) ليحدد الاستفادة المدقق الخارجي من عمل خبير عندما تقتضي الحاجة ومتطلبات التدقيق الاستعانة بخبير، حيث حدد المعيار نطاق عمل الخبير وتقييم عمله، ومتى يجب الإشارة إليه في التقرير النهائي للمدقق الخارجي .

أشار عبد العال (2015) أن مراجعي الحسابات في فلسطين يلتزمون بدرجة كبيرة بالمبادئ الأساسية للسلوك وهي النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، والسلوك المهني، إلا أنهم بحاجة إلى زيادة الالتزام بنصوص وروح معايير التدقيق الدولية خاصة المعايير ذات العلاقة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، من مدققين خارجيين ومدققين داخليين وخبراء .

كما أشار مرتجي (2013) إلى أن الكفاءة المهنية للقائمين بمراجعة الحسابات تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على جودة الحكم الشخصي للمراجع، وأن مدى إلمام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية ذات العلاقة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كان بدرجة متوسطة، مما يتطلب زيادة التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بالمعايير الدولية ذات العلاقة بالاستفادة من عمل مدققين آخرين والاستفادة من نظم التدقيق الداخلي والاستفادة من رأي الخبراء حيثما يلزم.

كما تطرق جربوع (2005) إلى أن هناك العديد من القضايا المرفوعة ضدهم أمام المحاكم من قبل مستخدمي التقارير المالية وذلك بسبب إهمالهم في أداء واجباتهم المهنية، وهذا يدل على انخفاض جودة الأداء المهني في عملية المراجعة وضعف الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة، مما يؤثر سلباً على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين.

من هنا جاءت هذه الدراسة لتركز على مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، وبالذات تهدف هذه الدراسة إلى تقييم التزام مدققي الحسابات الخارجيين بمعايير التدقيق الدولية وخاصة معيار تنظيم الاستفادة المدقق الخارجي من عمل التدقيق الداخلي وتنظيم الاستفادة المدقق الخارجي من عمل

الخبير المتمثلة في المعايير (610، 620)، وعليه فإن الدراسة الحالية تركز على ثلاثة محاور أساسية هي:

1. تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي.

وفي هذا السياق أشارت دراسة مشتهى (2013) أن الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي بسبب تزايد كل من مخاطر فهم المدقق الخارجي لبيئة الشركة محل التدقيق ومخاطر الأخطار الجوهرية فيها كنتيجة لما يشهده العالم حالياً من تطورات اقتصادية وأزمات مالية سريعة ومتغيرة، مما يجعل العلاقة التعاونية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية أمراً ضرورياً. كما أشار الأشقر (2008) إلى أن مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي رقم (610) كان بدرجة كبيرة، مع التركيز على الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي، ومدى العناية المهنية والكفاءة المهنية للفائمين على التدقيق الداخلي.

كما أشار ذنبيات وشناق (2006) إلى أن مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين ومدققي الحسابات الداخليين في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم (610) كان بدرجة متوسطة لدى المدققين الخارجيين وبدرجة اقل من المتوسط لدى مدققي الحسابات الداخليين، وهذا يعني ضرورة زيادة التزام مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين بمعيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي عند إجراء التدقيق الخارجي.

2. تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير.

وفي هذا السياق أشارت دراسة أبو راوي (2012) إلى أن اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين على عمل الخبراء جاء بدرجة متوسطة وفي مجالات محددة.

كما أشارت دراسة Boynton (2006) إلى أن مدى استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير يكاد يكون معدوماً سوى في بعض الأمور التي تتطلب الحصول على أدلة إثبات أو تقييم بعض الأصول أو التحقق من أمور فنية أو لتفسير بنود بعض الاتفاقيات والقوانين.

وفي ذات السياق أشارت دراسة Atanasius, et.al (2005) إلى أن التزام المدقق الخارجي بالاستفادة من عمل الخبراء كان بدرجة ضعيفة وفي حالات استثنائية تتطلب رأي الخبير في مجال معين يتعلق بعملية التدقيق.

3. تحديد معايير التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بالمعايير المذكورة.

في ضوء ما سبق يرى الباحث بأنه من الضرورة والأهمية القصوى تقييم مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي الفلسطيني بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير أثناء عملية التدقيق بما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية في هذا السياق وخاصة المعايير ذات الأرقام (610، 620).

مشكلة الدراسة وأسئلتها

انسجاماً مع التأكيد على هدف خدمة افراد المجتمع والمتمثلة بمنح المصدقية للبيانات التي يستندون إليها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، قامت هيئات دولية مختصة بتدقيق الحسابات في العالم بإصدار معايير دولية للتدقيق يتم من خلالها تنظيم العلاقة بين الأطراف ذات العلاقة، حيث قامت لجنة معايير التدقيق الأمريكية والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وكذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بإصدار معايير دولية تنظم مهنة تدقيق الحسابات والعلاقة بين الأطراف ذات العلاقة بعملية التدقيق. كان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين قد أصدر معايير من أهمها المعايير ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بتنظيم العلاقة بين المدقق الخارجي من جهة، وكل من المدققين الداخليين والخبراء، بهدف تمكين المدقق من تعظيم الاستفادة من الآخرين خلال عملية التدقيق والتي تهدف إلى تمكينه من إبداء رأي فني محايد حول عدالة التقارير المالية للمنشأة محل التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة صحة ودقة تقارير التدقيق، مما يؤدي إلى زيادة المصدقية والموثوقية لدى الجهات ذات العلاقة بالمؤسسات والتي ترتكز بعض قراراتها على تقارير المدقق الخارجي، كما تساهم صحة ودقة تقارير المدققين في صحة ودقة وترشيد قرارات الاستثمار لدى المستثمرين في الاقتصاد الفلسطيني، ومن هنا جاءت فكرة هذه الدراسة، وعليه فإن المشكلة البحثية لهذه الدراسة هي:

تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي:

السؤال الرئيس الأول: ما مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين؟

وينبثق عن ذلك الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي الخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي؟ وما مدى اختلاف التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (610) تبعاً لمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية؟

2. ما مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي الخاص بالاستفادة من عمل الخبير؟ وما مدى اختلاف التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (620) تبعاً لمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية؟

السؤال الرئيس الثاني: ما أهم الآثار المتوقعة من استعادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالضفة الغربية بفلسطين؟

وينبثق عن السؤال الرئيس الثاني الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما أهم الآثار المتوقعة من استعادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي، وما مدى اختلاف الآثار المتوقعة من استعادة المدقق الخارجي من المعيار الدولي رقم (610) تبعاً لمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة والشهادات المهنية؟

2. ما أهم الآثار المتوقعة من استعادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستفادة من عمل الخبير، وما مدى اختلاف الآثار المتوقعة من استعادة المدقق الخارجي من المعيار الدولي رقم (620) تبعاً لمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة والشهادات المهنية؟

السؤال الرئيس الثالث: ما هي معيقات التزام مدققي الحسابات الخارجيين بمعايير التدقيق الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير؟ وما مدى اختلافهم في تشخيص معيقات

الالتزام بالمعايير المختصة تبعاً لمتغيرات المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية؟

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الهدف الرئيس التالي:

تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير طبقاً لمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة وهي (610، 620).

وينبثق عنه الأهداف الفرعية التالية:

1. تقييم مدى التزام المدقق الفلسطيني من عمل المدقق الداخلي بما ينسجم مع معيار التدقيق الدولي (610)، واختبار مدى الاختلاف في الحكم على درجة الاستفادة بين أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية.

2. تقييم مدى استفادة المدقق الفلسطيني من عمل خبير بما ينسجم مع معيار التدقيق الدولي رقم (620)، واختبار مدى الاختلاف في الحكم على درجة الاستفادة بين أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية.

3. تقييم أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير ذات الأرقام (610، 620) على إجراءات التدقيق واختبار مدى الاختلاف في الحكم على درجة الاستفادة بين أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، الصفة الوظيفية، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية.

4. تشخيص المعوقات التي تواجه مدققي الحسابات الخارجيين في فلسطين (الضفة الغربية) في الالتزام بنص وروح معايير التدقيق الدولية ذات الأرقام (610، 620).

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من:

- أنها تتناول موضوعاً تندر عنه الدراسات الميدانية بشكل عام، ولا يوجد فيه أي دراسة فلسطينية -حسب علم الباحث- وبالتالي يفترض الباحث أن هذه الدراسة ستكون ذات فائدة للعديد من

الجهات ذات العلاقة بمهنة وعملية التدقيق، مثل الملاك والمستثمرين وإدارات المنشآت والبنوك والمدققين الآخرين وغيرهم.

- تستقي هذه الدراسة أهميتها من أهمية مهنة التدقيق باعتبارها ضرورة أساسية للمشروعات والشركات وشتى أنواع المؤسسات، وضرورية للعديد من الجهات ذات العلاقة مثل المالكين والإدارة والجهات الحكومية والبنوك والمستثمرين وغيرهم، مما يتطلب أن تجري عملية التدقيق في ضوء المعايير الدولية ذات العلاقة، وحتى تُفضي إلى إصدار رأي فني محايد وعادل حول عدالة القوائم المالية لكي تكون مفيدة للعديد من الجهات ذات العلاقة.
- الحرص على المحافظة على مستوى جودة عالية لنتيجة عملية التدقيق من خلال التزام المدققين بالمعايير التي من ضمنها معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير وهي المعايير ذات الأرقام (610، 620).
- كما تكمن أهمية الدراسة من أهمية التعاون والتكامل بين عمل المدقق الخارجي والآخرين من مدققين داخليين أو خبراء، لزيادة فاعلية عملية التدقيق وإجراءاتها، وزيادة اطمئنان الإدارة والمساهمين والجهات الأخرى من ناحية أن عملية التدقيق قد تمت وفق أسس ومعايير علمية ومهنية.

فرضيات الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، فإنه يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يلتزم المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا يلتزم المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610) المنظم لعلاقته مع التدقيق الداخلي.

2. لا يلتزم المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (620) المنظم لعلاقته مع الخبير.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر لتطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير على إجراءات التدقيق.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الثانية الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا يوجد أثر لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق.

2. لا يوجد أثر لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل الخبير على إجراءات التدقيق.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا يوجد فروق دالة إحصائياً في إجابات أفراد عينة الدراسة حول معيقات التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الثالثة الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا يوجد فروق دالة إحصائياً في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الذاتية للالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

2. لا يوجد فروق دالة إحصائياً في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الفنية للالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

مصطلحات الدراسة

التدقيق المحاسبي: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق بأنه عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة. (مازون، 2011: 4)

كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين. (هادي، 2006: 20)

معايير التدقيق: هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة. (مازون، 2011: 18)

معيار التدقيق الدولي رقم (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي: وهو معيار يوفر إرشادات للمدقق الخارجي لمراعاة عمل التدقيق الداخلي، عند تنفيذ إجراءات التدقيق الخارجية ويحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي على المدقق الخارجي أن يأخذها بعين الاعتبار في عملية التدقيق من حيث مراعاة التدقيق الداخلي وتأثيره على عملية التدقيق. (المعيار الدولي للتدقيق رقم 610)

معيار التدقيق الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير: وهو معيار دولي خاص باستفادة واستعانة المدقق الخارجي بعمل الخبير عند القيام بعملية التدقيق وفي بنود تتطلب الاستعانة بعمل الخبير، ولقد وضع هذا المعيار الإرشادات المناسبة للاستفادة من عمل الخبير كدليل إثبات. (المعيار الدولي للتدقيق رقم 620)

الفصل الثاني

الاطار النظري والدراسات السابقة

الاطار النظري

الدراسات السابقة

– الدراسات العربية

– الدراسات الأجنبية

التعقيب على الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الاطار النظري والدراسات السابقة

يتناول هذا الفصل الخلفية النظرية للدراسة والمتعلقة بالتدقيق المحاسبي ومعايير التدقيق الدولية بشكل عام، ومعايير التدقيق المختصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير وخاصة المعيار رقم (610) والخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي والمعيار رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير.

الاطار النظري

التدقيق المحاسبي

إن عملية تدقيق الحسابات هي عملية فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فنياً ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بقصد تقييم أدلة إثبات موثوق بها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقيق إلى مستخدمي المعلومات، كما تشمل عملية تدقيق الحسابات حديثاً تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقاً لمعايير مهنة تدقيق الحسابات المتعارف عليها دولياً.

أصبح الاتجاه الحديث المتزايد لمهنة تدقيق الحسابات يسعى إلى أن يشتمل تدقيق الحسابات علي تدقيق المعلومات غير المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات الإدارية والتي تعتمد عليها الإدارة إلى جانب المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتها، وأيضاً تدقيق القرارات المبنية علي المعلومات بمعنى تدقيق مدى صحة وسلامة القرارات المبنية علي هذه المعلومات. إن التغير الذي عرفته المؤسسة من حيث حجم نشاطها وتعدد وظائفها وأهدافها وباعتبارها الوحدة أو الخلية النشطة للنسيج الاقتصادي، ما يجبرها علي ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها وحسن اختيار القرارات سواء كانت هذه القرارات استراتيجية أو إدارية أو تشغيلية والتي تمكنها من استغلال مختلف وسائلها المادية والبشرية استغلالاً أمثل (يورة، 2015: 1).

معيار التدقيق الدولي رقم (610)

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي في حال استخدام عمل المدققين الداخليين وهذا يشمل استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي للحصول على أدلة تدقيق، واستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجه وإشراف ومراجعة المدقق الخارجي. بحيث لا يطبق هذا المعيار في حال لم يكن لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي، وفي حال كان لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي لا تنطبق المتطلبات المذكورة في هذا المعيار المتعلقة باستخدام عمل ذلك القسم في حال لم تكن مسؤوليات ونشاطات القسم ذات علاقة بعملية التدقيق، أو كان المدقق الخارجي لا يتوقع عمل القسم أثناء حصوله على أدلة التدقيق وذلك بالاعتماد على فهم المدقق الأولي للقسم الذي اكتسبه نتيجة الاجراءات التي يتم أدائها بموجب معيار التدقيق الدولي (315)، علماً بأنه لا يراد من هذا المعيار ما يفرض على المدقق الخارجي استخدام عمل التدقيق الداخلي لتعديل طبيعة أو توقيت أو تقليل نطاق اجراءات التدقيق التي ينبغي تأديتها بشكل مباشر من قبله، إذ يبقى للمدقق الخارجي قرار وضع استراتيجية تدقيق شاملة (المعيار الدولي للتدقيق 610: 643).

حدد معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (610) أهداف ونطاق التدقيق الداخلي في الفقرة الخامسة منه التي تنص على أن نطاق وأهداف التدقيق الداخلي تختلف بشكل واسع وذلك بالاعتماد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات إدارتها، وبين المعيار أن فعاليات التدقيق الداخلي تتضمن واحداً أو أكثر مما يلي

1) فحص وتقويم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والتأكد من ملاءمتها وتقديم المقترحات المناسبة اللازمة لتطويرهما.

2) فحص البيانات المالية و التشغيلية، وهذا قد يتضمن فحص الوسائل المستخدمة لتحديد، وقياس وتبويب هذه البيانات، والتقرير عنها.

3) فحص اقتصادية وكفاءة وفعالية العمليات بما في ذلك نظم الرقابة غير المالية.

4) فحص مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة، والمتطلبات الخارجية، والالتزام بالسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية. وقد بين المعيار أهمية وظيفة التدقيق الداخلي لمدقق الحسابات الخارجي وضرورة قيام مدقق الحسابات الخارجي بدراسة وظيفة التدقيق الداخلي من كافة جوانبها. وكذلك أشار إلى وجود أربعة مجالات مشتركة للتدقيق الخارجي والداخلي يمكن أن

توفر مجالاً واسعاً للتعاون بينهما رغم الاختلافات في الأهداف والأساليب، وقد وصف العلاقة بينهما بأنها علاقة تفاعل أو مساعدة متبادلة. وفي ظل هذه العلاقة يقوم المدقق الداخلي بتقديم مساعدة إلى مدقق الحسابات الخارجي من شأنها أن تعينه على تنفيذ التدقيق بسهولة وذلك من خلال الاختبارات التي سبق أن أجراها المدقق الداخلي خلال الفترة المالية. ويبيّن أن المساعدة التي يمكن أن يقدمها مدقق الحسابات الخارجي إلى المدقق الداخلي تشمل قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقويم موضوعي لنظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإنه يستطيع تقديم توصيات تساعد المدقق الداخلي في تقييم منجزات الماضي ودراسة وتحليل الاتجاهات المستقبلية (ذئبيات وشناق، 2006: 189-190).

وقد أكدت لجنة معايير التدقيق (ISAs) International Standards on Auditing التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) Internatioal Fedaration Of Accountants أهمية وظيفة التدقيق الداخلي بإصدار معيار التدقيق الدولي رقم (610) ضمن مجموعة المعايير الخاصة باستعمال أعمال الآخرين، ومنها الأخذ بالاعتبار عمل التدقيق الداخلي وذلك لتنظيم عملية اعتماد مدقق الحسابات الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي، وقد أكد معيار التدقيق الدولي رقم (610) في الفقرات (9-12) منه على ضرورة حصول مدقق الحسابات الخارجي على فهم كافٍ لفعاليات وأنشطة التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق، وقد حدد المعيار في الفقرة (13) منه أربعة أسس لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل مدقق الحسابات الخارجي شملت الوضع التنظيمي، ونطاق الوظيفة أو العمل والكفاءة المهنية والعناية المهنية (الوردات، 2002: 37).

العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي

إن دور التدقيق الداخلي يحدد من قبل الإدارة، وأن أهدافه تختلف عن أهداف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لتقديم تقرير بشكل مستقل حول البيانات المالية، وتتباين أهداف وظائف التدقيق الداخلي حسب متطلبات الإدارة، أما الاهتمام الرئيسي للمدقق الخارجي فهو عما اذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. ومع ذلك فإن بعض الوسائل لتحقيق الأهداف الخاصة بكل منهما غالباً ما تتشابه ولذا فإن كثيراً من أوجه عمل التدقيق قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية. يعتبر التدقيق الداخلي جزءاً من المنشأة، وبغض النظر عن درجة استقلالها الذاتي وموضوعيته فإن التدقيق الداخلي لا يستطيع الوصول إلى نفس درجة

الاستقلالية المطلوبة من المدقق الخارجي عند إبداء رايه في البيانات المالية. إن المدقق الخارجي يتحمل منفرداً مسؤولية إبداء الراي بعملية التدقيق ولا تقلل من هذه المسؤولية أية استفادة من عمل التدقيق الداخلي، كما وأن كافة الآراء المتعلقة بالبيانات المالية هي تلك الصادرة عن المدقق الخارجي (معيار التدقيق الدولي رقم 610: 213-214).

الفهم والتقييم الأولي للتدقيق الداخلي

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كافٍ لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهاج فعال لإنجازه، كما أن وجود تدقيق داخلي فعال يسمح بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات المنجزة من قبل المدقق الخارجي واختصارها، بحيث لا تؤدي إلى الغائها كلياً، ومع ذلك فإن المدقق الخارجي في بعض الحالات وبعد مراعاته لفعاليات التدقيق الداخلي قد يقرر بأنه لا يوجد تأثير للتدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق الخارجية. ولغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وإنجاز التقييم الأولي لها فإن هناك عدد من العوامل من أهمها:

- الموقع في الهيكل التنظيمي: الموقع الخاص للتدقيق الداخلي في المنشأة وتأثير ذلك على قابليته ليكون موضوعياً حيث أن الحالة المثالية هي ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري.
- نطاق الوظيفة: حيث يحتاج المدقق الخارجي إلى دراسة فيما اذا كانت الإدارة تعتمد على توصيات التدقيق الداخلي وما هي الأدلة المعززة لذلك.
- الكفاءة الفنية: فيما اذا كان التدقيق الداخلي قد انجز من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب للعمل كمدققين داخليين.
- العناية المهنية اللازمة: فيما اذا كان التدقيق الداخلي قد خطط له وأشرف عليه وتمت مراجعته وتوثيقه، حيث يراعي وجود أدلة وبرامج للتدقيق وأوراق عمل مناسبة (معيار التدقيق الدولي رقم 610: 214).

تقييم واختبار عمل التدقيق الداخلي

إن تقييم العمل المعين للتدقيق الداخلي يتضمن دراسة ملائمة نطاق العمل والبرامج ذات العلاقة وفيما اذا كان التقييم الأولي للتدقيق الداخلي لا زال مناسباً، هذا التقييم قد يتضمن دراسة فيما اذا كان:

- قد تم إنجاز العمل من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والتأهيل المهني كمراجعين داخليين، وإن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.
- قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساساً معقولاً للنتائج التي تم التوصل إليها.
- إن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة وإن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز.
- إن الاستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

إن طبيعة وتوقيت ومدى اختيار العمل المحدد للتدقيق الداخلي سوف يعتمد على تقدير المدقق الخارجي للمخاطر وأهميتها النسبية لمجالات التدقيق المعنية، وللتقييم الأولي للتدقيق الداخلي ولتقييم العمل المحدد الذي تم من قبل التدقيق الداخلي. إن مثل هذه الاختبارات يمكن أن يشمل فحص البنود التي تم فحصها سابقاً من قبل التدقيق الداخلي وفحص بنود أخرى متماثلة وملاحظة إجراءات التدقيق الداخلي (معياري التدقيق الدولي رقم 610: 215).

معياري التدقيق الدولي رقم (620)

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعمل فرد أو مؤسسة تعمل في حقل خبرة معين غير المحاسبة أو التدقيق، وذلك عندما يستخدم ذلك العمل لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ولا يتناول معياري التدقيق الدولي الحالات التي يشمل فيها فريق العملية عضواً أو يستشير فرداً أو مؤسسة يتمتع بخبرة في مجال متخصص في مجالات المحاسبة أو التدقيق، وإنما يتم تناولها في معياري التدقيق الدولي (220)، أو استخدام المدقق لعمل فرد أو

مؤسسة تتمتع في حقل غير المحاسبة أو التدقيق، حيث تستخدم المنشأة ذلك العمل ليساعدها في اعداد البيانات المالية (ادارة خبيرة)، بحيث تتخلص أهداف المدقق في تحديد ما اذا سيستخدم عمل خبير ام لا، وفي حال استخدام عمل مدقق خبير يكون هدف المدقق هو تحديد ما اذا كان ذلك العمل مناسباً لاهداف المدقق، كما أن ثقافة وخبرة المدقق تساعدانه على أن يكون حسن الاطلاع على أمور العمل بشكلٍ عام، ولكن لا يتوقع من المدقق أن يكون لديه الاطلاع الواسع كالشخص المتدرب أو المؤهل لمزاولة مهنة أو حرفة أخرى كالخبير في شؤون التأمين أو المهندس. والخبير قد يكون مكلفاً من قبل المنشأة أو من قبل المدقق أو موظفاً لدى المنشأة أو لدى المدقق (معيار التدقيق الدولي رقم 620: 666).

تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير

- قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المنشأة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ومن أمثلة ذلك ما يلي:
- تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني والمصانع والآلات والأعمال الفنية والأحجار الكريمة.
 - تحديد الكميات أو حالة بعض الأصول مثلاً المعادن المخزنة على شكل أكوام والمعادن الدفينة والاحتياطات النفطية والعمر الإنتاجي المتبقي للمصانع والآلات.
 - تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة مثل التقييم الاكتواري في التأمين.
 - قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم إنجازه في المقاولات تحت الإنجاز.
 - الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.
- عند تحديد الحاجة إلى الاستفادة من عمل الخبير على المدقق مراعاة ما يلي:
- الأهمية النسبية للبند موضع التدقيق بالنسبة للبيانات المالية.
 - مخاطر وجود معلومات خاطئة استناداً إلى طبيعة وتعقيد الأمر موضع التدقيق.
 - كمية ونوعية أدلة الإثبات الأخرى المتوفرة (معيار التدقيق الدولي رقم 620: 219-220).

كفاءة وموضوعية الخبير

عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل الخبير على المدقق تقييم الكفاءة المهنية للخبير وهذا يتضمن الأخذ بعين الاعتبار ما لدى الخبير من:

- الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادرة عن الهيئة المهنية ذات العلاقة أو عضويته فيها.
- الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على دليل إثبات فيه.

نطاق عمل الخبير

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تفيد بأن نطاق عمل الخبير كافٍ لأغراض عملية التدقيق وقد يتم الحصول على أدلة إثبات من خلال مراجعة بنود تكليف الخبير والتي غالباً ما تدرج في التعليمات المكتوبة المرسله من المنشأة إلى الخبير وقد تغطي هذه التعليمات أمور عديدة منها:

- أهداف ونطاق عمل الخبير.
- موجز عام بالأمور الخاصة التي يتوقع المدقق بان تقرير الخبير سيغطيها.
- الاستخدام المنشود المتوقع للمدقق من عمل الخبير بما في ذلك إمكانية الاتصال بطرف ثالث بشأن هوية الخبير ومدى علاقته بالعمل.
- مدى تمكن الخبير من الوصول أو الاطلاع على السجلات والملفات المناسبة.
- إيضاح علاقة الخبير مع المنشأة إن وجدت.
- سرية معلومات المنشأة.
- معلومات حول الفرضيات والطرق المنوي استخدامها من قبل الخبير ومدى انسجامها مع تلك المستخدمة في الفترات السابقة (معيار التدقيق الدولي رقم 620: 220).

مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية

جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية هي جمعية مهنية فلسطينية مستقلة مالياً وإدارياً ومؤسسة بموجب المادة رقم (17) من قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة (2004) والكائن مقرها في مدينة رام الله كما ويبلغ عدد أعضائها (196) عضو مزاول لمهنة التدقيق.

نشأة الجمعية

تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية سنة (1997) تحت الرقم (5026) بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية وفقاً لأحكام قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة (2000). كما وتمتع الجمعية بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري ويحق لها امتلاك الأموال المنقولة وغير المنقولة والقيام بجميع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق أهدافها. وفقاً للنظام الداخلي للجمعية يدير الجمعية هيئة إدارية منتخبة تتكون من (11) عضواً تجتمع بشكل دوري لمناقشة الأمور التي تهم الجمعية، كما وتم تشكيل لجان متخصصة تغطي مجالات عمل الجمعية وهي كما يلي:

- لجنة العضوية والمزاولة.
- لجنة التأهيل للامتحانات.
- لجنة التعليم المستمر والبحث العلمي والتدريب
- لجنة المجلة واللجنة الإعلامية
- لجنة السلوك المهني
- لجنة العلاقات الخارجية
- لجنة صندوق الضمان الاجتماعي وصندوق التقاعد.
- لجنة الرقابة على جودة الأداء.
- اللجنة التأديبية (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2016، www.pacpa.ps).

أوضاع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين: الواقع الراهن ومتطلبات التغيير

عانت مهنة المحاسبة بشكل عام ومهنة تدقيق ومراجعة الحسابات بشكل خاص في الأراضي الفلسطينية المحتلة قبل قدوم السلطة الوطنية من تخلف شديد في المفهوم والأداء. ويعزى ذلك بشكل رئيسي ومباشر إلى القوانين الضريبية الجزافية والجايزة التي كانت تفرضها الإدارة المدنية الإسرائيلية على المؤسسات الاقتصادية الفلسطينية دون مراعاة لنتائج أعمالها الحقيقية من ربح أو خسارة. الأمر الذي كان له بالغ الأثر في عدم وجود أنظمة محاسبية في معظم المؤسسات الفلسطينية، وإن وجدت مثل هذه الأنظمة في قلة قليلة من المنشآت الاقتصادية فقد عملت القوانين الضريبية الإسرائيلية على تقزيمها وحصر آلياتها في عملية مسك الدفاتر للأغراض الضريبية وبمعنى آخر في إجراءات الهدف منها تحديد الربح الضريبي بما يخدم مصالح الاحتلال الجشعة والمتمثلة في نهب أموال ومدخرات الشعب الفلسطيني دون أدنى نظر للربح المحاسبي الحقيقي لهذه المنشآت وحاجاتها الاقتصادية في الاستمرار والتطور والنمو (الكوني، 2004: 5).

في ظل هذا الفهم البسيط والخطئ لمهنة المحاسبة وأهدافها وإجراءاتها انحسر أيضا مفهوم وممارسة مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في المراجعة الضريبية للدفاتر والمستندات للتأكد من حقيقة الانصياع للأوامر الضريبية التي تفرضها الإدارة المدنية الإسرائيلية.

اختلف الحال منذ الشروع بعملية السلام واستلام السلطة الوطنية الفلسطينية لزام الأمور الإدارية في الأراضي الفلسطينية، حيث نمت اهتماماً متزايداً بعلم ومهنة المحاسبة على وجه العموم، وعلم ومهنة تدقيق ومراجعة الحسابات على وجه الخصوص. هذا التطور يعزى لأسباب عدة أهمها الشروط التي فرضتها ولا زالت تفرضها الجهات الأجنبية المانحة للقروض والمساعدات، الحكومية والخاصة منها. هذه الجهات لاحظت عدم وجود أنظمة محاسبية يعتمد عليها في المنشآت الاقتصادية الفلسطينية واعتبرت ذلك مصدر خطر لضياع استثماراتها المحتملة في هذه الوحدات الاقتصادية، وكذلك الحال بالنسبة للأموال التي يمكن أن تقدم لهذه المنشآت سواء على شكل قروض أو مساعدات. لذا طالبت هذه الجهات بضرورة إنشاء أنظمة محاسبية قوية للضبط والرقابة الداخلية في المشروعات المختلفة واعتبرت في هذا الخصوص مبادئ المحاسبة الأمريكية والدولية مثال يحتذى به (الكوني، 2004: 5-6).

وقد ازداد تبعاً لكل ذلك الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات مفهوماً وتنظيماً وكفاءةً، فالتدقيق وسيلة هامة للحكم على مدى كفاءة وفعالية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية للمنشآت الاقتصادية المختلفة

وما تشتمل عليه هذه الأنظمة من بيانات ومستندات وحسابات وسجلات خاصة، وما يتبع ذلك من الحكم على صحة وعدالة مخرجات هذه الأنظمة من قوائم وبيانات مالية.

شهدت مهنة تدقيق الحسابات توسعاً كبيراً خلال السنوات العشر الماضية، كما يتجلى ذلك من خلال عدد مكاتب التدقيق المرخصة أو عدد العاملين في هذه المكاتب. وبالطبع فإن السبب الرئيسي لهذا التوسع هو الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد المنشآت التجارية والمنظمات غير الحكومية العاملة في فلسطين، والتي تعمل جميعها بموجب أنظمة واتفاقيات تقتضي تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب مرخصة. إلا أن النمو السريع لهذه المهنة قد رافقه حصول بعض التشوهات الهامة في بنية منشآت التدقيق، مما أدى لانعكاسات جوهرية على أداء كثير منها. ولعل أبرز هذه الخصائص والتشوهات هي ما يلي: (جمعية رجال الأعمال الفلسطينيين، 2016)

1. لم يطبق في عملية ترخيص وإعادة ترخيص مكاتب التدقيق مواصفات وشروط مهنية تضع ضوابط فعالة تتعلق بمستوى أداء هذه المكاتب، حيث أن القانون المعمول به لا يتطلب الالتزام بشروط ومواصفات كهذه. إذ لا يوجد مثلاً قيود كافية بالنسبة للشهادات المطلوبة أو سنوات الخبرة اللازمة، ولم يتم وضع أية شروط هامة عند الترخيص أو لدى تجديد الرخصة، مثل حضور دورات معينة أو اجتياز امتحانات مقررّة.

2. تخضع كثير من مكاتب التدقيق للسيطرة العائلية بشكل مفرط، مما يؤدي في معظم الأحيان إلى قصورات هامة من حيث مستوى الخبرة الحقيقية المتوفرة لدى المسؤولين في المكتب. كما أن مكاتب كهذه تقتصر في الغالب للإمكانيات المالية والفنية اللازمة لرفع مستواها للحد الذي ينسجم مع معايير الأداء الدولية.

3. لقد أدى دخول الشركات الدولية للسوق الفلسطيني إلى انعكاسات بعيدة الأثر على هذه الصناعة، كان بعضها إيجابياً والبعض الآخر سلبي، أدى النمو غير المنضبط لمكاتب التدقيق لانعكاسات سلبية أساسية على مستوى هذه المهنة وعلى مدى التزامها بالمعايير الدولية والضوابط الأخلاقية. ولقد ساعد على تعميق الانحرافات في مهام مكاتب التدقيق قيام مجالس الإدارة في المنشآت التجارية والمنظمات غير الحكومية بممارسة مسؤولية تعيين المدققين وتحديد أتعابهم وشروط عملهم، علماً بأن هذه المسؤولية هي في العادة من اختصاص الهيئات العامة لدى قيامها بعقد اجتماعاتها العادية السنوية. وبالطبع، فإن حدوث انحرافات إدارية كهذه وما يرافقها من

تشوهات في الإدارة المالية للمنشآت التجارية، لم يكن ليحدث لولا الضعف الشديد في أداء جهاز الرقابة على الشركات، والذي يشكل بدوره أحد مظاهر التسيب في تطبيق القانون لدى المسؤولين الكبار في مؤسسات السلطة الوطنية، حتى بالنسبة للشركات المساهمة العامة. وينطبق هذا القصور أيضاً على دور هيئة الرقابة العامة، والتي لا يبدو أنها تمارس أي دور رقابي أو تنظيمي بالنسبة لمهنة تدقيق الحسابات. لقد أدى التراجع الكبير في المستوى المهني لصناعة التدقيق في فلسطين إلى نتائج سلبية هامة وفي اتجاهات مختلفة. فعلى سبيل المثال، أدت التحولات إلى تآكل ثقة المستثمرين المقيمين في الخارج، بل وحتى أولئك المقيمين في الداخل بدقة وصحة البيانات المالية، وفي مدى التزام المسؤولين التنفيذيين في الشركات المحلية بمبادئ الشفافية والمحاسبة التي تنص عليها أنماط حوكمة الإدارة المعاصرة (Corporate governance). وقد عزز من هذه الشكوك حصول عدد من الانهيارات في منشآت تجارية كبيرة، وذلك بالرغم من التزامها الشكلي بمتطلبات التدقيق "بحسب القانون".

ومن النتائج الأخرى التي نجمت عن التسيب الراهن في مهنة التدقيق هو عزوف غالبية المؤسسات الدولية عن التعامل مع مكاتب التدقيق المحلية، وتوجهها بدلاً من ذلك لمكاتب التدقيق الدولية التي افتتحت فروعاً لها في فلسطين، والتي تبدي التزاماً أكبر بكثير بالمعايير ومتطلبات الجودة الدولية، واهتماماً أكبر بالمستوى الفني للمدققين العاملين لديها. ولا شك أن ذلك قد حرم المكاتب المحلية من حجم عمل كبير ومن فرصة هامة للتطوير واكتساب المهارات الجديدة (جمعية رجال الأعمال الفلسطينيين، 2016).

الدراسات السابقة

من خلال مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة، وبحسب علم الباحث فإنه لا توجد دراسة محلية حول الموضوع، كما أن الدراسات السابقة ذات العلاقة تناولت بعض عناصر الموضوع ولا توجد دراسة تناولت الموضوع بأبعاده الأربعة، وفيما يلي بعض الدراسات ذات العلاقة.

الدراسات العربية

دراسات حول معايير التدقيق بشكل عام.

دراسة (عبد العال، 2015) حول مدى التزام مراجعي الحسابات في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتحكم وتضبط سلوكيات المراجعين الخارجيين، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لملائمته لطبيعة الدراسة وأهدافها، كما تم تصميم استبانة مناسبة للدراسة وتوزيعها على مجتمع الدراسة بشكل كامل والبالغ (63) مراجع حسابات خارجي وبلغت نسبة الاسترداد (85.7%) أي (54) استبانة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- أن درجة التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني كان بدرجة كبيرة.
- يلتزم مراجعي الحسابات بدرجة كبيرة بقواعد السلوك المهني التي أوصت بها جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.
- يؤثر الالتزام والوعي الديني لمراجع الحسابات بدرجة كبيرة على سلوكهم المهني والأخلاقي وعلى درجة التزامهم بقواعد السلوك المهني.
- تؤثر القوانين والأنظمة الناظمة لمهنة مراجعة الحسابات بدرجة كبيرة على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

أوصت الدراسة بضرورة بذل المزيد من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني خاصة بمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين، بحيث تلائم طبيعة القوانين والأنظمة المعمول بها في فلسطين وكذلك ضرورة تنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة تهتم بأخلاقيات المهنة بما يساهم في تعزيز التزام مراجعي الحسابات بالأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، والعمل على تطوير وتحديث القوانين الخاصة بمزاولة المهنة وضرورة إضافة مساق دراسي خاص بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الخطط الدراسية لأقسام المحاسبة في الجامعات والكليات الفلسطينية.

دراسة (مرتجى، 2013) هدفت إلى التعرف على دور المعايير المهنية الصادرة عن Institute of certificate public accountants (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة بغزة، وذلك انطلاقاً من الحاجة إلى زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة خاصة وأن معايير المراجعة الدولية أداة اتصال لتوضيح متطلبات عملية المراجعة لجميع الجهات المستفيدة من عملية المراجعة، وأن ترشيد الحكم الشخصي للمراجع ينعكس على كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام استبانة مكونة من ستة محاور اعتماداً على الاطار النظري والدراسات السابقة وزعت على المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة في قطاع غزة، والبالغ عددهم (75) مدققاً، وتم استرداد (67) استبانة صالحة للتحليل، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ومن اهم نتائج الدراسة:

- أن الكفاءة المهنية تعتبر من اهم العوامل المؤثرة على صحة وجودة الحكم الشخصي للمراجع وأن إلمام المراجع بالمعايير والقوانين واللوائح المرتبطة بمهنة المراجعة يساعده على ترشيد الحكم الشخصي وكذلك يساهم التوجيه والإشراف والتنسيق بين عمل الفريق في ترشيد الحكم الشخصي بشكل كبير.

- تساهم المتابعة الدقيقة والإشراف والرقابة والتدريب والفحص والتوظيف والترقية في التقليل من درجة المخاطرة وعدم التأكد وبالتالي ترشيد الحكم الشخصي للمراجع بما ينسجم مع المعايير الدولية للتدقيق.

أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الباحثين بترشيد الحكم الشخصي للمراجع وزيادة الاهتمام بمعايير التدقيق الدولية كأحد أهم العوامل والمداخل اللازمة لترشيد الحكم الشخصي للمراجع وإجراء المزيد من الدراسات التطبيقية الخاصة بتطوير دور معايير المراجعة مع الأخذ بالاعتبار مجالات التطوير المقترحة والعمل على تحقيق عنصر التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية، وذلك لبيث الثقة في نفوس مستخدمي البيانات والقوائم المالية.

دراسة (جربوع، 2005) هدفت إلى تشخيص العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين: دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات القانونيين في فلسطين، في ضوء متغيرات المهنة والمؤهل العلمي والخبرة في العمل، وطبقت الدراسة على عينة من (66) مدقق داخلي ومراجع حسابات خارجي من مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، وزعت عليهم استبانة شملت العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين، خاصة في ظل انخفاض جودة التدقيق الخارجي وازدياد في عدد القضايا المرفوعة ضدهم أمام المحاكم من قبل مستخدمي القوائم المالية بسبب إهمالهم في أداء واجباتهم المهنية، وخلصت الدراسة إلى أن مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بمعايير التدقيق الدولية كان بدرجة ضعيفة ويرجع ذلك إلى انخفاض في التحصيل العلمي والكفاءة المهنية والخبرة العملية للمراجع الخارجي، إضافة إلى طول الفترة التي يظل فيها مراجعاً لحسابات العميل ونسبة الأتعاب التي يتقاضاها من عميل واحد، يضاف إلى ذلك المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق والمراجعة لاستقطاب العملاء، إضافة إلى ضعف الاستقلال عندهم وانخفاض جودة الأداء المهني في عملية المراجعة، هذه العوامل وغيرها هي من أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في فلسطين. أظهرت الدراسة عدم وجود فروق في وجهات نظر عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات الخبرة في العمل، في حين ظهرت فروق تبعاً لمتغير المؤهل العلمي وامتغير المهنة ولصالح التدقيق الخارجي.

دراسات حول معيار التدقيق الدولي رقم (610)

دراسة (مشتهى، 2013) هدفت إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين: دراسة حالة قطاع غزة، وذلك من منظور المدقق الخارجي في بيئة العمل الفلسطينية، كما هدفت إلى تحديد العوامل المؤثرة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وتحليل مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة أعدت لهذا الغرض على عينة مكونة من (60) مدقق خارجي في مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات التي تم جمعها. ومن أهم نتائج الدراسة:

• أن درجة توافر معايير الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل ومجال العمل للمدقق الداخلي تسهم إيجاباً في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، مع اختلاف الأهمية النسبية لتأثير هذه المعايير على درجة الاعتمادية.

• تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية في قطاع غزة بمستوى متوسط من التواصل والاتصال حسب مقياس الدراسة.

في ضوء نتائج الدراسة أوصت الدراسة بضرورة تعزيز الاستقلال الظاهري والحقيقي لوظيفة التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال الفلسطينية، وذلك لما أظهرته الدراسة الحالية والعديد من الدراسات السابقة باعتبار معيار الاستقلالية للمدقق الداخلي من أهم المعايير والعوامل المؤثرة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، كما أوصت بالعمل على أن تتبنى بورصة فلسطين تكوين جسم منبثق عنها لمتابعة وتقييم أداء التدقيق الخارجي على غرار مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية مع الزام المدقق الخارجي برفع تقرير حول شوائب العلاقة ومستويات التعاون والتنسيق مع التدقيق الداخلي، وأوصت بإعداد ميثاق عمل يعتبر مرجعاً للسلوك المهني للمدقق الداخلي، يحدد شروط وضوابط ومحددات العلاقة مع المدقق الخارجي وإجراءات التعاون والتواصل بينهم.

دراسة (محسن، 2011) هدفت إلى التعرف على مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة. وذلك للاستفادة من مزايا وفوائد التنسيق وتبادل المعلومات بين المدقق الخارجي والداخلي بما يخدم كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي. اعتمدت الدراسة على البيانات الثانوية والرئيسية من خلال استبانة تحقق أهداف الدراسة وزعت على (50) مدقق خارجي يمارسون أعمال التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق الدولية والمحلية الهامة في قطاع غزة، وقد تم استرداد (46) استبانة منها، كما اعتمدت على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، وأشارت نتائج الدراسة إلى:

• أن اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة خلال قيامهم بعملية فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتصميم وتنفيذ اختباراتها على المدققين الداخليين كان بدرجة متوسطة.

• تركيز المدقق الخارجي عند فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية على استقلالية التدقيق الداخلي وطبيعة ومدى المهام المكلف بها، إضافة إلى إجراء المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي والاطلاع على تقييم المدققين الداخليين في نظام الرقابة الداخلية في مؤسسات عملهم.

• تركيز المدقق الخارجي على فهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الأثبات التي يحصل عليها من المدققين الداخليين والتي ترشده لمستوى مخاطر التدقيق ومخاطر الرقابة في المؤسسة محل التدقيق.

• استعانة المدقق الخارجي بأوراق عمل المدققين الداخليين في مجال تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة ودراسة وفهم اختبارات الرقابة المصممة من قبل المدققين الداخليين والتحقق من مدى فعاليتها لتحقيق أهداف عملية التدقيق.

أوصت الدراسة بتعزيز درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي عند دراسة واختبار نظام الرقابة الداخلية من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة وخاصة المعيار رقم (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي.

دراسة (جمعة، 2010) هدفت إلى تقييم درجة استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية، مع الأخذ بنظر الاعتبار أن درجة الاعتمادية تتأثر بالتطورات بالمعايير الدولية للتدقيق والتي تضبط العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وخاصة المعيار الدولي رقم (610)، وطبقت الدراسة على عينة من (90) مدقق ومراجع حسابات داخلي وخارجي، وزعت عليهم استمارة شملت أبعاد استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي، وبعد تحليل البيانات تبين أن درجة اعتمادية المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي للشركات المساهمة العامة الأردنية كان بدرجة متوسطة وبنسبة مئوية بلغت (68%)، كما بينت الدراسة أن مستوى استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند

تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة الأردنية كانت أيضاً بدرجة متوسطة وبنسبة (64.4%) رغم أن المدقق الخارجي يؤمن بأهمية أعمال المدقق الداخلي كأحد الجوانب الهامة في تحديد العلاقة بينهما، إلا أن هناك جوانب أخرى محددة لهذه العلاقة لا تقل أهمية من أبرزها مستوى العلاقة التعاونية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي والعوامل المحددة لهذه العلاقة.

دراسة (الأشقر، 2008) هدفت إلى تقييم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (610)، وطبقت الدراسة على (59) مفردة من المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، وزعت عليهم استبانة شملت مجالات استعادة المراجع الخارجي من التدقيق الداخلي في ضوء المعيار الدولي رقم (610)، وبعد تحليل البيانات أظهرت النتائج أن التزام المراجعين الخارجيين بشكل كبير بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار (610) كما أظهرت النتائج أهمية الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي ونطاق الوظيفة ثم العناية المهنية ثم الكفاءة المهنية كعوامل يأخذها المدقق الخارجي عند العمل مع المدقق الداخلي، ولم تظهر فروق دالة إحصائية في آراء عينة الدراسة نحو مدى التزام المراجع الخارجي بالمعيار رقم (610) تبعاً لمتغيرات المؤهل العلمي وسنوات الخبرة في العمل.

دراسة (ذنيبات وشناق، 2006) هدفت الدراسة تقييم مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن لمعيار التدقيق الدولي رقم (610) في أثناء قيامهم بتقويم وظيفية التدقيق الداخلي في ضوء المتغيرات الديمغرافية من حيث: المؤهل العلمي، التخصص، عدد سنوات الخبرة في التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانتين وزعت الأولى على المدققين الخارجيين، والثانية على المدققين الداخليين، حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن درجة تطبيق المدققين الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي رقم (610) بدرجة متوسطة، في حين كانت درجة تطبيق المدققين الداخليين للمعيار بدرجة منخفضة، كما أظهرت الدراسة عدم وجود فروق في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار رقم (610) تعزى لمتغيرات المؤهل العلمي، التخصص، وعدد سنوات الخبرة. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم (610) لدى مدققي الحسابات الأردنيين، وضرورة قيام الشركات المساهمة الأردنية بتعزيز أقسام التدقيق الداخلي فيها.

دراسة (أبو معمر، 2004) هدفت إلى تقييم مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي في الوصول إلى نتائج الدراسة مع الاستعانة باستبانة وزعت على عينة قوامها (80) مدقق حسابات داخلي وخارجي، والمقابلات الشخصية لعدد من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين مع النظر إلى التشريعات المتعلقة بهذا الخصوص، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن أهم نتائج الدراسة:

- هناك مسؤولية ملقاة على عاتق مدقق الحسابات الخارجي تجاه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية وأن هناك قصور في التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة.
 - أن التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة المحاسبية بصورة أكبر من درجة التزامهم بدراسة وتقييم نظام الضبط الداخلي ونظام الرقابة الإدارية خاصة فيما يتعلق بدراسة الضوابط المتعلقة بأنظمة الحاسوب.
 - أكدت الدراسة أن هناك علاقة بين المؤهل العلمي ودرجة التزام المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تبين أن حملة درجة الماجستير والدكتوراه يولون نظام الرقابة الداخلية اهتماماً أكبر من غيرهم، ويرجع ذلك إلى ما يمتاز به المدقق المهني المؤهل بالمعرفة الكافية والفهم الشامل لتطبيق المعايير الدولية الناظمة لمهنة التدقيق.
 - أظهرت الدراسة ضعف أداء مساعدي المدققين أثناء قيامهم بتدقيق العمليات المصرفية وعدم التزامهم بالتوجيهات الإرشادية الصادرة عن مكاتب التدقيق التي يعملون من خلالها.
- أوصت الدراسة بضرورة زيادة اهتمام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وخاصة الرقابة الإدارية وضرورة زيادة التأهيل العلمي والكفاءة المهنية من خلال الحصول على مؤهلات مهنية مثل شهادة (CPA) وما يعادلها والتي تمنحها الجامعات العربية والدولية، وضرورة إصدار تشريعات فلسطينية ناظمة لمهنة التدقيق في فلسطين.

دراسة (الشقور، 2000) هدفت إلى تقييم مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بتطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بالتدقيق الداخلية، وخاصة المعيار رقم (610) والتعرف على أهم المعوقات التي تحول دون التزام مدققي الحسابات الداخليين بهذه المعايير، واستخدمت الدراسة الاستبانة حيث وزعت على عينة من المدققين الداخليين في البنوك التجارية الأردنية، وخلصت الدراسة إلى أن درجة التزام دوائر التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي كانت بدرجة عالية (83%) وكذلك أظهرت النتائج وجود علاقة بين مدى التزام البنوك بمعايير التدقيق الداخلي وحجم البنك ممثلاً بعدد العاملين، كما أظهرت الدراسة وجود اختلاف في درجة التزام البنوك بالمعايير تبعاً لمتغيرات المؤهل العلمي والتخصص، في حين لم توجد فروق تعزى لمتغيرات الجنس والخبرة في التدقيق. وأوصت الدراسة بزيادة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الداخلي في البنوك التجارية.

دراسة (Davidson, et.al, 2013) هدفت إلى تحليل العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي: دراسة حالة التدقيق الخارجي في مدينة نيويورك الأمريكية، مع الأخذ بنظر الاعتبار عامل معدل الدوران لوظيفية التدقيق الداخلي كأحد العوامل الهامة التي من الممكن أن تؤثر على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على المدقق الداخلي، سواءً تم الاستعانة بمصادر خارجية لتنفيذ هذه الوظيفة أو نفذت من قبل دائرة أو لجنة تدقيق داخلي في الشركة محل التدقيق، كما بينت الدراسة انه في حال التغيير الدوري لوظيفة التدقيق الداخلي فإن درجة الاعتمادية تكون اكبر اذا تم الاستعانة بمصادر خارجية في تنفيذها، إما في حال استمرارية التدقيق الداخلي وعدم دوران وظيفة التدقيق الداخلي فإن درجة اعتمادية المدقق الخارجي على المدقق الداخلي لا تختلف سواءً كانت وظيفة التدقيق الداخلي تمت من داخل الشركة أو من خلال الاستعانة بمصادر خارجية. كما أن أتعاب مكاتب التدقيق الخارجي كثيراً ما تؤثر في طبيعة العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي.

دراسة (Abbass & Aleqab, 2013) هدفت إلى التعرف على العلاقة بين خصائص المدقق الداخلي ودرجة اعتمادية المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي، وتمثلت خصائص المدقق الداخلي بالكفاءة وأداء العمل وبذل العناية المهنية اللازمة، وتبين من نتائج الدراسة انه كلما تمتع المدقق الداخلي بالكفاءة وأداء العمل والعناية المهنية كلما زادت اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وأن توافر هذه الخصائص تزيد من ثقة المدقق الخارجي عند إعطاء رأيه المحايد إضافة إلى أن توافر هذه الخصائص في التدقيق الداخلي يساهم في تقليل الوقت والجهد المبذول من قبل المدقق الخارجي، وبالتالي انخفاض أتعابه، كما أظهرت نتائج الدراسة إلى أن انخفاض أتعاب التدقيق الخارجي مرتبط بدعم الإدارة العليا للمدقق الداخلي وليس من خلال فرض قيود عليه من قبلها علاوة على أن أتعاب التدقيق الخارجي تكون منخفضة كلما كانت الوثائق والأوراق التي يقدمها المدقق الداخلي كافية وتدعم استنتاجاته.

دراسة (Pilcher, et.al, 2011) هدفت إلى تحديد العوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات في إحدى الولايات الحكومية في أستراليا الغربية اعتماداً على المنهج الوصفي واستخدام الوثائق إلى جانب المقابلات ومن اهم نتائج الدراسة:

- أن درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي تخضع لوجهات نظر متباينة بين الأطراف المعنية.
 - بعض المدققين الخارجيين ينظرون إلى أعمال وأنشطة التدقيق الداخلي باعتبارها بديلة وليست مكملة لأعمال وأنشطة التدقيق الخارجي.
 - أن التواصل الفعال بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يعتبر احد العوامل الرئيسية المؤثرة على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.
 - هناك العديد من عوائق الاتصال والتواصل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي لا سيما في عملية التخطيط من قبل دوائر التدقيق الداخلي.
- أوصت الدراسة بضرورة العمل على زيادة التواصل والتنسيق والتخطيط بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وصولاً إلى الخروج برأي فني محايد من قبل المراجع الخارجي.

دراسة (Gray & Hunton, 2011) هدفت إلى تقييم درجة الاعتمادية على التدقيق الداخلي في ظل تعرض المدقق الداخلي لخطر الموضوعية، وطبقت الدراسة على عينة من (120) مراجع حسابات منهم (48) مراجع حسابات خارجي، و(72) مدقق حسابات داخلي، وذلك في إحدى الولايات الأمريكية، وزعت عليهم استبانة شملت فقرات اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وبعد تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى أن درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي ستكون أكبر في حال توجيه تقاريرها إلى الدائرة المالية، مما لو تم توجيهها إلى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة. وأن درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي هي في أدنى مستوياتها مما يشير إلى ضعف التزام مراجعي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وأهمية التواصل بينهما.

دراسة (Vikram, et.al, 2010) هدفت إلى التعرف على لعوامل المؤثرة على المدقق الخارجي عند تقييم وظيفة التدقيق الداخلي، واستخدمت الدراسة استبانة شملت معايير الموضوعية والكفاءة وأداء العمل كعوامل مؤثرة على العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، وطبقت الدراسة على عينة من (48) مفردة منها (28) مدقق خارجي و(20) مدقق داخلي، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن مجال الموضوعية في علاقة المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي كانت بدرجة ضعيفة وهذا أثر على عامل الكفاءة وعامل أداء العمل كعوامل مؤثرة في العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي كما أظهرت أن تأثير وأهمية الحاكمية المؤسسية على وظيفة التدقيق الداخلي حيث أن المدقق الخارجي لا ينظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي بانها قوية وفعالة، حتى وإن اشتملت على عوامل الموضوعية والكفاءة وأداء العمل، في ظل بيئة تقنقد للحاكمة المؤسسية. وأوصت الدراسة بزيادة التنسيق والتواصل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بما ينسجم مع معيار التدقيق الدولي الخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي.

دراسة (Suwaidan & Qasim, 2010) هدفت إلى تحديد المعايير الأساسية للتدقيق الداخلي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، وطبقت الدراسة على عينة من (60) مدقق حسابات منهم (24) مدقق حسابات يعملون في مكاتب مراجعة مستقلة، و(36) مدقق

حسابات داخلي يعملون في عدد من الشركات الأردنية في عمان الكبرى، وزعت عليهم استبانة تضمنت المعايير الأساسية للتدقيق الداخلي موزعة على معايير الكفاءة، أداء العمل، أخلاقيات المهنة، الاستقلالية وبذل العناية المهنية اللازمة. وبعد تحليل البيانات أظهرت الدراسة أن درجة اعتمادية مدققي الحسابات الخارجيين على أعمال التدقيق الداخلي كانت بدرجة متوسطة، وأن المدققين الخارجيين يأخذون في الاعتبار عوامل الكفاءة، الاستقلالية، العناية المهنية اللازمة عند تعاملهم مع عمل التدقيق الداخلي. كما أظهرت الدراسة أن حجم الشركة محل التدقيق هي التي تلعب دوراً أساسياً في تحديد قيمة أتعاب المراجع الخارجي، وليست درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.

دراسة (Fowzia, 2010) هدفت إلى تقييم أثر عوامل الإدارة ولجنة التدقيق والسرية المهنية ودرجة الاعتمادية والتواصل الفعال على مستوى التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي من وجهة نظر مدققي الحسابات في المصارف المحلية والأجنبية العاملة في بنغلادش. وطبقت الدراسة على عينة من (64) مدقق حسابات خارجي و(82) مدقق حسابات داخلي يعملون في المصارف المحلية والأجنبية، وزعت عليهم استبانة شملت مجالات: الإدارة، لجنة التدقيق، السرية المهنية ودرجة الاعتمادية، والتواصل الفعال بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، وقد توصلت الدراسة إلى أن دور لجنة التدقيق والإدارة كان من أهم العوامل المؤثرة على العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بالرغم من الأهداف المختلفة لكلٍ من وظيفة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي إلا أن كليهما يجب أن يعمل معاً بشكلٍ وثيق لتجنب ازدواجية العمل وتكراره حيث أن التواصل الفعال بين لجنة التدقيق وكلٍ من المدقق الداخلي والخارجي يحسن من كفاءة كلٍّ من عملية التدقيق والإشراف عليها، كما أن أساس مبدأ التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي يتم بمساعدة الإدارة ولجنة التدقيق اللتان تعتبران من أهم العوامل لتقييم التعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي.

دراسة (Nunro & Stewart, 2009) هدفت إلى تقييم درجة اعتمادية المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في جنوب أفريقيا، وطبقت الدراسة على عينة من (122) مدقق حسابات منهم (60) مدقق خارجي و(62) مدقق حسابات داخلي، وزعت عليهم استبانة شملت مجالات العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بما ينسجم مع المعايير الدولية ذات العلاقة بهذا الشأن ومنها المعيار الدولي رقم (610)، وبعد تحليل البيانات أظهرت الدراسة: أن درجة اعتمادية المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي كانت بدرجة ضعيفة، وأن هذه الاعتمادية لا تختلف سواءً في حالة الاستعانة بمصادر خارجية لتدقيق الحسابات الداخلية أو في حالة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تتم من خلال دائرة أو لجنة داخل الشركة، إلا أن درجة الاعتمادية تزداد فيما يتعلق بنتائج الاختبارات الأساسية للعمليات المالية المنفذة من قبل المدقق الداخلي وذلك عندما تكون وظيفة التدقيق الداخلي تتم من داخل الشركة بدون الاستعانة بمصادر خارجية. وبالرغم من ذلك فإن المدقق الخارجي أكثر رغبة للاعتماد على عمل المدقق الداخلي خاصة عند تقييم أنظمة الرقابة الداخلية مع أن اعتمادية المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في الاختبارات الأساسية للعمليات المالية كانت بدرجة ضعيفة.

دراسة (Al-Twajry, et.al, 2004) هدفت إلى فحص مستوى التعاون والتنسيق بين مديري إدارات التدقيق الداخلي والمدراء والشركات في شركات التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة السعودية. طبقت الدراسة على عينة من (76) مفردة منها (22) مدقق حسابات خارجي، و(40) مدقق حسابات داخلي إضافة إلى (14) من مديري الشركات، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن رغبة المدقق الداخلي في التعاون مع المدقق الخارجي محدودة، بينما كانت لدى المدقق الخارجي رغبة أكثر في التعاون مع المدقق الداخلي خاصة في ظل توافر معايير التدقيق الفعالة ومستوى جودة التدقيق الداخلي كما أظهرت الدراسة وجود قلق لدى مدققي الحسابات الخارجيين إزاء كلٍ من استقلال المدقق الداخلي ونطاق عمله وصغر حجم العديد من دوائر التدقيق الداخلي في كثير من الشركات السعودية.

دراسة (Schneider, 2004) هدفت إلى تحديد مدى اعتماد مدقق الحسابات الخارجي على وظيفة المدقق الداخلي وتحديد الأهمية النسبية للعوامل التي حددها المعيار الدولي رقم (610) المتعلقة بتقويم مدقق الحسابات الخارجي لعمل المدقق الداخلي وهي: الموضوعية، الكفاءة، عمل المدقق الداخلي، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بعمل استبانة مكونة من (61) فقرة وزعت على المدققين العاملين في أكبر ثمان شركات تدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، وخلصت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين بشكل عام يعتمدون على المدقق الداخلي من أجل تقليل حجم ووقت اختبارات التدقيق، وأن جميع العوامل متساوية في أهميتها النسبية عند اتخاذ المدقق الخارجي قراره بالاعتماد على المدقق الداخلي.

دراسة (Brown, 2003) هدفت إلى تحديد العوامل التي تعتبر هامة من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجي عند تقويمه لوظيفة التدقيق الداخلي، كما هدفت إلى تحديد الفروقات في الأحكام الشخصية بين أكبر أربع منشآت تدقيق أمريكية، واشتملت الدراسة على ستة أبعاد هي: الكفاءة، التأهيل العلمي والمهني، الموضوعية، الاستقلالية، عمل المدقق السابق، ونوعية الأداء، واستخدمت الدراسة استبانة وزعت على عينة قوامها (120) مدقق حسابات، وخلصت الدراسة إلى أن بعد الاستقلالية وبعد الكفاءة وعمل المدقق السابق، هي من أهم العوامل التي يستخدمها المدقق الخارجي عند تقييم عمل المدقق الداخلي والحكم عليه.

دراسات حول معيار التدقيق الدولي رقم (620)

دراسة (أبو راوي، 2012) هدفت إلى تقييم مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من عمل الخبراء في تنفيذ عملية التدقيق في ضوء معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبراء، وطبقت الدراسة على عينة عشوائية مؤلفة من (284) مدقق حسابات خارجي في العراق، وزعت عليهم استبانة شملت مجالات استفادة المدقق الأساسي من عمل الخبراء، ودوافع اللجوء على خبير، والعناصر التي يمكن الاستعانة بالخبير عند تدقيقها، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في العراق على عمل خبراء جاء بدرجة متوسطة وأن أهم مجالات هذه الاستعانة هو صناعات البترول والكيماويات، وفي شركات العقارات على وجه الخصوص، وأن المدقق الخارجي يتحقق من كفاءة الخبير عند الاستعانة به ومن درجة

استقلالته وكفاءته المهنية، وسمعته في مجال عمله، كما أن المدقق الخارجي يشير إلى عمل الخبير ومجال الاستعانة به في التقرير النهائي، كما يشير إلى البيانات التي تمت الاستعانة بالخبير عند تدقيقها، وبينت الدراسة وجود فروق في مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من الخبراء تبعاً لمتغيرات الجنس، الدرجة العلمية، في حين لم تظهر فروق تعزى لمتغير الخبرة العملية في التدقيق.

دراسة (International Federation of Accountants, 2008) هدفت إلى التعرف على اتجاهات مدققي الحسابات القانونيين في واشنطن نحو الاستعانة بعمل الخبراء في ضوء المعيار الدولي رقم (620) الخاص بالاستعانة بعمل الخبير، واستخدمت الدراسة استبانة شملت ثلاثة مجالات هي: مؤهلات وصفات الخبير، مجالات الاستعانة بالخبير ونتائج وفوائد الاستعانة بالخبير، وطبقت الدراسة على عينة مكونة من (24) مكتب تدقيق قانوني وعلى عينة من (72) مدقق حسابات قانوني يعملون في هذه المكاتب، وتوصلت الدراسة إلى أن أهم صفات الخبير هي الكفاءة، الشهرة، النزاهة والموضوعية، الاستقلالية، التعاون، وأن أهم مجالات الاستعانة بالخبير هي في تقييم بعض الأصول، عمليات حوادث التأمين، التألف من الإنتاج، كما أشارت النتائج إلى وجود فوائد عديدة للاستعانة بالخبير خاصة الحصول على أدلة إثبات تدعم دقة وصحة عملية التدقيق والتقرير النهائي لمدقق الحسابات، كما أشارت النتائج إلى أن اتجاهات مدققي الحسابات عينة الدراسة نحو الاستعانة بالخبير كانت اتجاهات إيجابية بدرجة جيدة.

دراسة (Henry Siegel, 2008) هدفت إلى تقييم مدى الحاجة إلى عمل الخبير في عمليات تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في العاصمة الهندية نيودلهي، حيث وزعت استبانة على مكاتب تدقيق الحسابات، وبلغ حجم العينة (136) مدقق حسابات قانوني يعملون في (58) مكتب تدقيق قانوني في الهند، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن الحاجة للاستعانة بعمل خبير أثناء عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة كانت بدرجة متوسطة، حيث أشارت نسبة (63%) من المبحوثين أنهم استعانوا بخبراء في أثناء عملية التدقيق، وأن أهم مجالات الاستعانة بالخبير هي: النظم الإلكترونية، عمليات التأمين وعمليات التعويض، وبعض عمليات

تقييم الأصول والموجودات كما أظهرت الدراسة إلى أن درجة ثقة مدققي الحسابات عينة الدراسة بالخبراء كانت بدرجة عالية (84%)، وأن المدققين حصلوا على أدلة إثبات صحيحة ودقيقة من خلال الاستعانة بالخبراء في حين أظهرت نسبة (7%) من عينة الدراسة انهم حصلوا على بيانات غير دقيقة من خلال الاستعانة بالخبراء، كما أظهرت النتائج أن أهم الصفات الواجب توافرها في الخبير هي الاستقلالية والكفاءة المهنية والسمعة المهنية، والالتزام بالمواعيد والموضوعية.

دراسة (International Auditing and Assurance (ISA 620, 2007) هدفت إلى توضيح مجالات الحاجة للاستعانة بعمل خبير أثناء قيام المدقق بعملية التدقيق، للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة خاصة إذا كان الخبير مكلفاً من قبل المنشأة محل التدقيق، أو مكلفاً من قبل المدقق الأساسي، أو موظفاً لدى المنشأة، أو موظفاً لدى المدقق كما أشارت الدراسة إلى ضرورة قيام المدقق الأساسي بالتحقق من كفاءة الخبير في المجال المراد الاستعانة به فيه والتحقق من نزاهة واستقلالية الخبير، كما أنه على المدقق الأساسي الأخذ بالاعتبار الأهمية النسبية للبند أو البنود موضع عمل الخبير ومخاطر وجود معلومات خاطئة وكمية ونوعية أدلة الإثبات، وإن ظهور ضعف في موضوعية وموثوقية واستقلالية وكفاءة الخبير تزداد في حال كون الخبير مدققاً داخل المنشأة أو موظفاً فيها، أو تابعاً لها بطريقة أو أخرى، لذلك على المدقق الأساسي تقييم مدى ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للبيانات المالية التي هي رهن التدقيق.

دراسة (Boynton, 2006) هدفت إلى تقييم مدى استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (620) وتحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير، ونطاق عمل الخبير وطبقت الدراسة على عينة من (32) مدقق حسابات خارجي في مدينة سدي الاسترالية، وزعت عليهم استمارة شملت معايير الاستفادة من عمل خبير في مجال تقييم الأصول الثابتة، أو الاطلاع على البرامج الحاسوبية أو في سبيل تحديد حجم العينات الإحصائية، أو في أي مجال آخر يتطلب الاستعانة بالخبير، وخلصت الدراسة إلى أن مدى استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير يكاد يكون معدوماً سوى في بضع الأمور للحصول على أدلة إثبات أو تقييم بعض الأصول أو بيانات حول أمور فنية أو لتفسير بنود بعض الاتفاقيات والقوانين، أو في قضايا التأمين، كما أن المدقق

الخارجي يحرص على التحقق من كفاءة الخبير وسمعته ونطاق عمله، واستيضاح علاقة الخبير بالمنشأة محل التدقيق، ولم تظهر فروق دالة إحصائياً في وجهات نظر المدققين عينة الدراسة نحو مدى الاستفادة من عمل الخبير تُعزى لمتغيرات الدرجة العلمية والخبرة العملية.

دراسة (Atanasius, et.al, 2005) هدفت إلى تقييم التزام مدقق الحسابات الخارجي بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير حيث طبقت الدراسة على عينة من (64) مدقق حسابات خارجي وعلى (12) خبير تمت الاستعانة بهم من قبل مدققين واستخدم الباحث استبانة شملت (14) فقرة تمثل مجالات استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير، وبعد تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى أن التزام المدقق الخارجي بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير بشكل عام كان بدرجة متوسطة، في حين أن الاستفادة من عمل الخبراء كان بدرجة ضعيفة وفي حالات استثنائية تتطلب رأي خبير في مجال معين يتطلب الحصول على رأي الخبير كدليل إثبات للبيانات المالية التي هي رهن التدقيق، كما أشارت الدراسة إلى أن معظم عمليات التواصل بين المدقق والخبير تتم بطريقة الاتصال المباشر مع الخبير لغرض الحصول على أدلة إثبات.

دراسة (Michael Nugent, 2005) هدفت إلى تقييم حاجة المدقق الخارجي للاستعانة بعمل خبير أثناء عملية التدقيق، فقد يحتاج المدقق الخارجي إلى تقييمات لبعض الأصول مثل المعادن المخزنة على شكل أكوام أو دفينة في الأرض مثل الاحتياطات النفطية، وتقدير العمر الإنتاجي لبعض الآلات والمعدات، وحجم المنجز في المقاولات تحت الإنجاز، وتفسير الاتفاقيات والقوانين ولمعرفة مدى حاجة المدقق الخارجي للاستعانة بخبير، تم توزيع استمارة خاصة على عينة من (44) مكتب تدقيق مرخص في مدينة نيويورك الأمريكية، وبعد تحليل البيانات أشارت نتائج الدراسة إلى أن:

- (62%) من المدققين استعانوا ب خبراء أثناء عملية التدقيق.
- (36%) من المدققين استعانوا ب خبراء في مجال تقييم بعض الأصول مثل المباني والأراضي.
- (14%) من المدققين استعانوا ب خبراء في مجال تقييم بضائع مثل المعادن وحقول النفط.

- (5%) من المدققين استعانوا بخبراء في مجال تقييم استهلاكات بعض الأصول والباقي منها.
- (5%) من المدققين أفادوا بأنهم حصلوا على معلومات وبيانات خاطئة من الخبراء.
- (82%) من المدققين أفادوا بأنهم حصلوا على معلومات صحيحة ودقيقة من الخبراء.

التعقيب على الدراسات السابقة

من خلال مراجعة الدراسات السابقة يمكن ملاحظة الأمور الآتية:

- تناولت بعض الدراسات السابقة معايير التدقيق الدولية بشكلٍ عام، وتناولت دراسات أخرى معيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي، ودراسات قليلة تناولت معيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير.
- أشارت معظم الدراسات السابقة إلى أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، لما لذلك من أهمية بالغة لعملية التدقيق وإجراءات التدقيق وصولاً إلى رأي فني محايد في التقرير النهائي للمدقق الخارجي.
- استخدمت معظم الدراسات السابقة أسلوب العينة، وتحليل البيانات باستخدام التحليل الإحصائي من خلال برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- استفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في إثراء الدراسة الحالية ببعض الدراسات السابقة مما يمكن الباحث من مقارنة نتائج الدراسة الحالية بنتائج تلك الدراسات السابقة من حيث أوجه التشابه وأوجه الاختلاف.
- استخدمت معظم الدراسات السابقة الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة ومتشابهة في ذلك مع الدراسة الحالية من حيث استخدام أداة الاستبانة.
- كما تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في كونها تطرق إلى الأثر المتوقع من التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، وتأثير ذلك على إجراءات التدقيق.
- وتميزت الدراسة الحالية في كونها تطرقت إلى معيقات التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، سواء المعوقات الذاتية المتعلقة بالمدقق نفسه أم المعوقات الفنية المتعلقة بجوانب عملية التدقيق. هذا يعني أن الدراسة الحالية أكثر شمولية من حيث تقييم جوانب أساسية هي: مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، وأثر ذلك على عملية التدقيق وإجراءات التدقيق، ومعيقات التزام المدقق الخارجي بتطبيق هذه المعايير، وهذا يعطي الدراسة الحالية أهمية كبيرة يمكن أن تستفيد منها جهات عديدة من باحثين ودارسين ومدققي حسابات وجهات أخرى.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

منهجية الدراسة

مجتمع الدراسة

عينة الدراسة

أداة الدراسة

صدق أداة الدراسة

ثبات أداة الدراسة

متغيرات الدراسة

محددات الدراسة

صعوبات الدراسة

المعالجة الإحصائية

مقياس الدراسة

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

تمهيد

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تم القيام بها لتقنين أداة الدراسة وتطبيقها، وحصر متغيرات الدراسة، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخلاص المنهج الوصفي التحليلي، ويقوم الجانب الوصفي بوصف معايير التدقيق الدولية ذات الأرقام (610، 620) وجوهرها ووصف واقع التزام مدققي الحسابات في فلسطين (الضفة الغربية) بنصوص وروح هذه المعايير أثناء قيامهم بعملية التدقيق لما لها من أثر إيجابي في تعزيز سلامة الإجراءات وزيادة مستوى فعالية التدقيق وصولاً إلى رأي فني محايد. أما الجانب التحليلي فيقوم على تحليل البيانات التي سيتم جمعها عن طريق استبانة الدراسة بالأساليب والطرق والاختبارات الإحصائية المناسبة واستخلاص النتائج، إضافة إلى استخدام التحليل الإحصائي لاختبار صدق الاستبانة وثباتها من خلال معامل الارتباط بيرسون للصدق ومعادلة كرونباخ الفا للثبات. وذلك بالاعتماد على نوعين من البيانات:

1. البيانات الأولية: حيث تم حصر البيانات وتجميع المعلومات اللازمة لأغراض البحث من خلال توزيع أداة الدراسة على عينة الدراسة، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2. البيانات الثانوية: اعتمد الباحث على البيانات الثانوية من خلال مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات المتعلقة بموضوع الدراسة، منها عربية وأخرى أجنبية، والمتعلقة بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستعادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير وهي المعيار رقم (610) والمعيار رقم (620)، كما اطلع الباحث على أية مراجع أخرى يمكن أن تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي.

مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين والمزاولين لمهنة التدقيق والبالغ عددهم حتى تاريخ (2016/12/31) (196) مدققاً، كما يشير المحلق رقم (4) علماً بأنه يوجد (55) مدقق حسابات أعضاء في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية غير مزاولين لمهنة التدقيق، والجدول رقم (1) يوضح توزيع مجتمع الدراسة.

جدول (1) توزيع مجتمع الدراسة.

عدد المدققين المرخصين	مزاولة مهنة التدقيق
196	مدققين مزاولون للمهنة
55	مدققين غير مزاولين
251	الإجمالي

عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من (70) مدققاً من مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين والمزاولون لمهنة التدقيق، شكلت ما نسبته (36%) من مجتمع الدراسة والمكون من مدققي الحسابات المزاولين لمهنة التدقيق حالياً، اختيرت بطريقة العينة العشوائية، والجدول رقم (2) يوضح الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

جدول رقم (2) خصائص العينة الديمغرافية.

القيم الناقصة	النسبة المئوية %	العدد	فئات المتغير	المتغير
-	7.14%	5	دبلوم	المؤهل العلمي
	64.29%	45	بكالوريوس	
	22.86%	16	ماجستير	
	5.71%	4	دكتوراه	
-	70.00%	49	محاسبة	التخصص
	12.86%	9	علوم مالية ومصرفية	
	17.14%	12	تدقيق حسابات	
	-	-	أخرى	
-	21.43%	15	5 سنوات فأقل	سنوات الخبرة
	40.00%	28	من 6-10 سنوات	

	38.57%	27	أكثر من 10 سنوات	
-	35.71%	25	ACPA	الشهادات المهنية
	22.86%	16	CPA	
	12.86%	9	شهادات أخرى	
	28.57%	20	لا يوجد شهادات مهنية	

يوضح الجدول أعلاه أن ما نسبته (7.14%) من مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين والمزاولون لمهنة التدقيق يحملون المؤهل العلمي دبلوم، وأن (64.29%) منهم يحملون المؤهل العلمي بكالوريوس وأن (22.86%) منهم حاصلون على درجة الماجستير، وأخيراً فإن (5.71%) منهم حاصلون على درجة الدكتوراه.

كما يوضح الجدول أعلاه أن (70%) من مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين تخصصهم محاسبة، وأن (12.86%) منهم تخصصهم علوم مالية ومصرفية، وأن (17.14%) منهم تخصصهم تدقيق حسابات.

كما يوضح الجدول أعلاه أن (40.00%) من مدققي الحسابات الخارجيين تتراوح خبرتهم العملية في مجال تدقيق الحسابات من (6-10) سنوات، وأن (38.57%) لهم من الخبرة العملية أكثر من (10) سنوات، وأن (21.43%) من ذوي سنوات الخبرة (5) سنوات فأقل.

وأخيراً تشير المعطيات في الجدول رقم (2) أن (35.71%) من مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين حاصلون على شهادات مهنية من فئة (ACPA)، وأن (22.86%) منهم حاصلون على شهادة (CPA)، وأن (12.86%) منهم حاصلون على شهادات أخرى غير الشهادات المذكورة، في حين أن ما نسبته (28.57%) منهم لا يحملون أية شهادات مهنية في مجال تدقيق الحسابات.

أداة الدراسة

استخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة لأغراض الدراسة، باعتبارها الأداة المناسبة لطبيعة الدراسة ولتحقيق أهدافها، وتكونت أداة الدراسة من مقدمة تضمنت موضوع الدراسة وفائدتها، وحث الباحثين على الإجابة عليها بكل حرص وموضوعية، وإحاطتهم علماً بأن البيانات التي تحويها هي لأغراض البحث العلمي فقط، وأنه سيتم التعامل معها بسرية مطلقة، ثم شكرهم على تعاونهم مع الباحث.

كما تكونت الاستبانة من أربعة أقسام وعلى النحو التالي:

القسم الأول:

وتضمن معلومات عامة وشخصية متعلقة بالخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وتتكون من (4) فقرات هي: (المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية في مجال تدقيق الحسابات) يجب عليها المبحوث من خلال الاختيار من متعدد.

القسم الثاني:

ويتكون من مقياس مدى التزام المدقق الخارجي بمعيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي، ويتكون من (19) فقرة موزعة على أربعة محاور هي: معيار الوضع التنظيمي وله (4) فقرات، ونطاق العمل وله (5) فقرات، ومعيار الكفاءة المهنية وله (4) فقرات ومعيار العناية المهنية وله (6) فقرات، يتم الإجابة على هذه الفقرات من خلال اختيار إجابة واحدة من خمسة إجابات على طريقة سلم ليكرت الخماسي (بدرجة عالية جداً، بدرجة عالية، بدرجة متوسطة، بدرجة منخفضة، بدرجة منخفضة جداً).

كما تضمن القسم الثاني مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير، وله (14) فقرة، موزعة على محورين هما: تحديد الحاجة للاستفادة من عمل خبير وله (10) فقرات، والكفاءة المهنية للخبير وله (4) فقرات، يتم الإجابة على هذه الفقرات من خلال اختيار إجابة واحدة من خمسة إجابات على طريقة سلم ليكرت الخماسي (بدرجة عالية جداً، بدرجة عالية، بدرجة متوسطة، بدرجة منخفضة، بدرجة منخفضة جداً).

القسم الثالث:

ويتضمن الأثر المتوقع من الاستفادة من تطبيق معايير التدقيق الدولية (610، 620) والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، والمكون من (15) فقرة، موزعة على مجالين هما: المجال الأول: الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولية (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي وله (10) فقرات، أما المجال الثاني والذي يقيس الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير وله (5) فقرات، يتم الإجابة على هذه الفقرات من خلال اختيار إجابة واحدة من خمسة إجابات على طريقة سلم ليكرت الخماسي (بدرجة عالية جداً، بدرجة عالية، بدرجة متوسطة، بدرجة منخفضة، بدرجة منخفضة جداً).

القسم الرابع:

ويتضمن معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة، ويتضمن (12) فقرة، موزعة على مجالين هما: المجال الأول: معيقات خاصة بظروف عمل المدقق وله (5) فقرات، أما المجال الثاني فيعبر عن المعوقات الفنية وله (7) فقرات، يتم الإجابة على هذه الفقرات من خلال اختيار إجابة واحدة من خمسة إجابات على طريقة سلم ليكرت الخماسي (بدرجة عالية جداً، بدرجة عالية، بدرجة متوسطة، بدرجة منخفضة، بدرجة منخفضة جداً).

صدق أداة الدراسة

قام الباحث بتقنين فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدقه وذلك على النحو التالي:

صدق فقرات الاستبيان: قام الباحث بالتحقق من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين هما:

الطريقة الأولى: صدق الاستبانة حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين وذوي الخبرة والاختصاص تألفت من (7) محكمين (المحلق رقم 2)، من أعضاء هيئات تدريسية في جامعات فلسطينية، متخصصين في المحاسبة والتدقيق والإدارة والإحصاء واللغة، ولقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وبذلك تم إخراج الاستبانة بصورتها النهائية.

الطريقة الثانية: كما قام الباحث بالتحقق من صدق أداة الدراسة بحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة، والتأكد من أنها قادرة ومناسبة لقياس ما صُممت لقياسه بحيث تكون الفقرة ذات اتساق داخلي عندما يكون قيمة معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) دالة عند مستوى دلالة (0.05) إذا كانت قيمة (r) المحسوبة أكبر من قيمة (r) الجدولية، وإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المعنوية لكل فقرة أقل من مستوى الدلالة (0.05) وبذلك تعتبر الفقرة صادقة لما وضعت لقياسه.

ثبات أداة الدراسة

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة بفحص الاتساق الداخلي لفقرات الأداة بحساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) على عينة الدراسة الكلية، حيث بلغت قيمة الثبات (95%) وبذلك تتمتع الأداة بدرجة عالية جداً من الثبات.

متغيرات الدراسة

اشتملت الدراسة على نوعين من المتغيرات هما:

1. المتغيرات المستقلة: وتشمل ما يلي:

- المتغيرات الديمغرافية المتعلقة بـ(المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية في مجال تدقيق الحسابات)
- معيقات استعادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة.

2. المتغيرات التابعة: وتشمل ما يلي:

تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين معبراً عنه بالمجالات الآتية:

- مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار رقم (610) الخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي.
- مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير.
- الأثر المتوقع من الاستفادة من تطبيق معايير التدقيق الدولية ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

محددات الدراسة

- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على الضفة الغربية بفلسطين وذلك لصعوبة الوصول إلى قطاع غزة.
- الحدود البشرية: اقتصرت الدراسة على مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين خلال فترة إجراء الدراسة.
- الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على بحث وتقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين.
- الحدود الزمانية: بدأت هذه الدراسة وانتهت خلال العام الدراسي (2016/2017) حسب نظام جامعة القدس.

صعوبات الدراسة

لقد واجهت الباحثة صعوبات عديدة أهمها:

- قلة الدراسات ذات العلاقة المباشرة بالموضوع، وخاصة الدراسات العربية حول موضوع معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير -على حد علم الباحث-.
- أما الصعوبة الكبيرة فقد تمثلت في توزيع الاستبيانات والتي استمرت شهرين، إضافة إلى رفض بعض المدققين من مجتمع الدراسة تعبئة الاستبانة بعد جهد ووقت للوصول إليهم، في حين بذل الباحث جهداً كبيراً لإقناع من قاموا بتعبئة الاستبانة.
- كما تمثلت إحدى الصعوبات في استعادة الاستبيانات التي تم توزيعها، والنقص في بعضها حيث وزع الباحث (84) استبانة واسترجع منها (74) استبانة، ووجد منها (4) استبانات غير مكتملة التعبئة مما اضطر الباحث إلى عدم إدخالها في التحليل، وبذلك اقتصر التحليل الإحصائي على (70) استبانة، أي بنسبة استرجاع (83.3%).

المعالجة الإحصائية

بعد استعادة الاستبانة تم تدقيقها ومراجعتها ثم إدخالها إلى الحاسوب وتفرغ البيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Scinces) (SPSS) وذلك من اجل معالجتها إحصائياً، ولقد حُولت الإجابات اللفظية إلى إجابات رقمية بحيث أعطيت الإجابة بدرجة عالية جداً 5 درجات، بدرجة عالية 4 درجات، بدرجة متوسطة 3 درجات بدرجة منخفضة 2 درجة، وبدرجة منخفضة جداً درجة واحدة، بحيث كلما زادت الدرجة زاد مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين والعكس صحيح. ولقد فحصت فرضيات الدراسة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وذلك باستخدام الطرق والاختبارات الإحصائية اللازمة، حيث تم استخدام الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومعامل الارتباط بيرسون (Person Correlation) ومعامل الثبات كرونباخ الفا (Cronbach Alpha) واختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis Of Variance) (ANOVA) واختبار توكي (Tukey test) وذلك باستخدام الحاسوب وباستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

مقياس الدراسة

بهدف تصنيف إجابات عينة الدراسة وذلك كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل فقرة، ولكل محور من محاور الدراسة، والحكم على النتائج وفقاً لمتوسطاتها الحسابية، وهذا ما يتلاءم ويتناسب مع مثل هذه الدراسة لتحقيق النتائج والأهداف المرجوة منها، والجدول رقم (3) يوضح مقياس الدراسة ومفاتيح التصحيح.

جدول (3) مفاتيح التصحيح

الرقم	المتوسط الحسابي	الدرجة/ الأهمية
.1	4.20 فما فوق	عالية جداً
.2	من 3.40 - 4.19	عالية
.3	من 2.60 - 3.39	متوسطة
.4	من 1.80 - 2.59	منخفضة
.5	أقل من 1.80	منخفضة جداً

الفصل الرابع

تحليل نتائج الدراسة

تحليل النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة.

تحليل النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة.

اختبار الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة (الديمغرافية)

الفصل الرابع

تحليل نتائج الدراسة

يتضمن هذا الفصل تحليلاً للبيانات التي جمعت من عينة الدراسة، وذلك للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها باستخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية المناسبة، حيث سيتم تحليل البيانات والوصول إلى النتائج بالتسلسل الذي وردت فيه ضمن استبانة الدراسة.

تحليل النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

السؤال الرئيس الأول: ما مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين؟

للإجابة على هذا السؤال الرئيس الأول استخرجت الأعداد والمتوسطات الحسابية والدرجة لمدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين مرتبة حسب الأهمية، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (4).

جدول رقم (4) الأعداد والمتوسطات الحسابية والدرجة لمدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

الدرجة	المتوسط الحسابي	العدد	المتغير
منخفضة	1.908	70	مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي.
منخفضة	1.875	70	مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير.
منخفضة	1.892	70	الدرجة الكلية

يوضح الجدول أعلاه أن تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني في الضفة الغربية بفلسطين بمعايير التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي كان بدرجة منخفضة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (1.908) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة.

أما تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني في الضفة الغربية بفلسطين بمعياري التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير كان بدرجة منخفضة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (1.875) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة.

أما تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير ذات الأرقام (610، 620) من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين، كان بدرجة منخفضة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (1.892) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة.

وينبثق عن السؤال الرئيس الأول الأسئلة الفرعية الآتية:

السؤال الفرعي الأول: ما مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعياري التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي؟

للإجابة على السؤال الفرعي الأول استخرجت المتوسطات الحسابية والدرجة لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعياري التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي مرتبة حسب الأهمية، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (5).

جدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والدرجة لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعياري التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي مرتبة حسب الأهمية.

الدرجة	الوسط الحسابي	مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعياري التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي	رقم الفقرة
أولاً: معيار الوضع التنظيمي			
منخفضة	1.98	فحص الهيكل التنظيمي للتأكد من استقلالية قسم التدقيق الداخلي.	1
منخفضة	1.93	التأكد من تحرر المدقق الداخلي من أية مسؤوليات تشغيلية أخرى وأية قيود تفرضها الإدارة.	3
منخفضة	1.92	التأكد من حرية اتصال المدقق الداخلي بالمدق الخارجي.	4
منخفضة	1.84	أتحقق من ارتباط وظيفة المدقق الداخلي بأعلى مستوى إداري في الشركة.	2
منخفضة	1.92	الدرجة الكلية	
ثانياً: نطاق العمل			
منخفضة	2.07	فحص المدقق الداخلي للنظام المحاسبي.	6

منخفضة	1.93	التأكد من قيام المدقق الداخلي بفحص التقارير والسجلات المالية والتشغيلية للتأكد من صحة وموثوقية المعلومات فيها.	8
منخفضة	1.85	أراجع تقويم المدقق الداخلي لأنظمة الرقابة الداخلية.	5
منخفضة	1.85	فحص ومراجعة تقويم المدقق الداخلي لوسائل حماية الأصول وتحققه من وجود أصول الشركة.	7
منخفضة جداً	1.71	التأكد من استجابة إدارة الشركة لتوصيات المدقق الداخلي.	9
منخفضة	1.88	الدرجة الكلية	
ثالثاً: معيار الكفاءة المهنية			
منخفضة	2.13	مراجعة سياسات التوظيف المتبعة في دائرة التدقيق الداخلي	12
منخفضة	2.08	مراجعة معايير تقويم أداء موظفي التدقيق الداخلي.	13
منخفضة	1.89	فحص الخلفية التعليمية للمدقق الداخلي	10
منخفضة	1.82	التأكد من امتلاك المدقق الداخلي للخبرات الواسعة في مجال التدقيق.	11
منخفضة	1.98	الدرجة الكلية	
رابعاً: معيار العناية المهنية			
منخفضة	1.97	التأكد من وجود رقابة مستمرة على عمل موظفي التدقيق الداخلي من قبل مدير التدقيق الداخلي.	16
منخفضة	1.91	مراجعة عينة من التقارير التي يعدها المدقق الداخلي عن نتائج عملية التدقيق عند نهاية كل عملية تدقيق	19
منخفضة	1.86	فحص عينة من أوراق العمل المعدة من قبل دائرة التدقيق الداخلي	18
منخفضة جداً	1.79	التأكد من مدى التزام المدقق الداخلي بتطبيق معايير التدقيق الداخلي	14
منخفضة جداً	1.78	التأكد من قيام دائرة التدقيق الداخلي بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق	15
منخفضة جداً	1.77	فحص برنامج التدقيق الذي تضعه دائرة التدقيق الداخلي لعملية التدقيق	17
منخفضة	1.85	الدرجة الكلية	
منخفضة	1.908	الدرجة الكلية للمجال الأول (أولاً، ثانياً، ثالثاً، ورابعاً)	

يوضح الجدول أعلاه أن مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراجعة عمل التدقيق الداخلي كان بدرجة منخفضة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (1.908) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة.

وعند تقييم محاور المجال الأول، تبين أن معيار الكفاءة المهنية قد حاز على أعلى متوسط حسابي من بين المعايير الأخرى، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمعيار الكفاءة المهنية (1.98) وبدرجة منخفضة، وأن أهم فقرة في هذا المعيار كانت الفقرة رقم (12) والتي تنص على (مراجعة سياسات التوظيف المتبعة في دائرة التدقيق الداخلي)، تلاها الفقرة رقم (13) والتي تنص على (مراجعة معايير تقييم أداء موظفي التدقيق الداخلي)، وجاء في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (10) والتي تنص على (فحص الخلفية التعليمية للمدقق الداخلي)، وجاءت الفقرة رقم (11) في المقام الأخير والتي تنص على (التأكد من امتلاك المدقق الداخلي للخبرات الواسعة في مجال التدقيق) وجميع هذه الفقرات كانت بدرجة منخفضة.

وحل معيار الوضع التنظيمي في المقام الثاني بمتوسط حسابي (1.92) وبدرجة منخفضة، وكانت أهم فقراته الفقرة رقم (1) والتي تنص على (فحص الهيكل التنظيمي للتأكد من استقلالية قسم التدقيق الداخلي) تلاها في المقام الثاني الفقرة رقم (3) والتي تنص على (التأكد من تحرر المدقق الداخلي من أية مسؤوليات تشغيلية أخرى وأية قيود تفرضها الإدارة) فقد حلت في المقام الثالث، تلاها الفقرة رقم (4) والتي تنص على (التأكد من حرية اتصال المدقق الداخلي بالمدق الخارجي)، وجميع هذه الفقرات كان بدرجة منخفضة أما الفقرة رقم (2) والتي تنص على (أتحقق من ارتباط وظيفة المدقق الداخلي بأعلى مستوى إداري في الشركة) فقد حلت في المقام الرابع والأخير وبدرجة منخفضة

جاء في المقام الثالث المحور الثاني المتعلق بنطاق العمل بمتوسط حسابي (1.84) وبدرجة منخفضة، وكانت أهم فقراته الفقرة رقم (6) والتي تنص على (فحص المدقق الداخلي للنظام المحاسبي)، تلاها في المقام الثاني الفقرة رقم (8) والتي تنص على (التأكد من قيام المدقق الداخلي بفحص التقارير والسجلات المالية والتشغيلية للتأكد من صحة وموثوقية المعلومات فيها) وجاء في المقام الثالث الفقرة رقم (5) والتي تنص على (أراجع تقييم المدقق الداخلي لأنظمة الرقابة الداخلية)، وحل في المقام الرابع الفقرة رقم (7) والتي تنص على (فحص ومراجعة تقييم المدقق الداخلي لوسائل حماية الأصول وتحققه من وجود أصول الشركة) وجميع هذه الفقرات كانت بدرجة منخفضة. أما الفقرة رقم (9) والتي تنص على (التأكد من استجابة إدارة الشركة لتوصيات المدقق الداخلي) فقد حلت في المقام الأخير وبدرجة منخفضة جداً.

السؤال الفرعي الثاني: ما مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير؟

للإجابة على السؤال الفرعي الثاني استخرجت المتوسطات الحسابية والدرجة لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير مرتبة حسب الأهمية، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (6).

جدول رقم (6) المتوسطات الحسابية والدرجة لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير مرتبة حسب الأهمية.

رقم الفقرة	مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير	الوسط الحسابي	الدرجة
أولاً: تحديد الحاجة للاستفادة من عمل خبير			
29	أحرص على فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الخبير	2.22	منخفضة
25	أستعين بخبير لاستخراج معلومات وإجراء معالجات لبرامج محاسبية تستخدمها الشركة	2.08	منخفضة
20	أستعين بخبير في تقييم بعض أنواع الأصول مثل الأراضي والمباني.	2.07	منخفضة
24	استعين بخبير لتحديد نسبة الإنجاز في مشاريع المقاولات	2.04	منخفضة
26	أستعين بخبير لتحديد مبالغ باستخدام طرق متخصصة مثل التقييم الاكتواري في التأمين	2.03	منخفضة
28	أتأكد من أن مصادر معلومات الخبير كافية وملائمة ويمكن الاعتماد عليها	2.03	منخفضة
21	أستعين بخبير قانوني لتفسير بعض الأمور المرتبطة بالقوانين والاتفاقيات	1.97	منخفضة
23	استعين بخبير عند الحاجة لتحديد وتقييم كميات مخزنة على شكل أكوام أو معادن دفيئة	1.85	منخفضة
22	استعين بخبير في بعض مجالات تكنولوجيا المعلومات وتقنيات الحواسيب في تقييم نظم المعلومات المستخدمة	1.80	منخفضة
27	تعتمد استعانتني بالخبير على الأهمية النسبية للبند وانعكاسه على البيانات المالية	1.75	منخفضة جداً
	الدرجة الكلية	1.98	منخفضة
ثانياً: الكفاءة المهنية للخبير			
31	أراعي سمعة الخبير قبل الاستعانة به	1.81	منخفضة
32	أتحقق من موضوعية الخبير عند الاستعانة به	1.80	منخفضة
30	أراعي الكفاءة المهنية للخبير قبل الاستعانة به	1.76	منخفضة جداً
33	أتحقق من الاستقلالية المهنية للخبير عن الشركة محل التدقيق	1.71	منخفضة جداً
	الدرجة الكلية	1.77	منخفضة جداً
	الدرجة الكلية للمجال الثاني (أولاً، ثانياً)	1.875	منخفضة

يوضح الجدول أعلاه أن مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعياري التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير كان بدرجة منخفضة جداً، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (1.875) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة.

وحل المحور الأول (تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير) في المقام الأول بمتوسط حسابي (1.98) وبدرجة منخفضة، وجاءت الفقرة رقم (29) والتي تنص على (أحرص على فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الخبير) في المقام الأول، تلاها الفقرة رقم (25) والتي تنص على (أستعين بخبير لاستخراج معلومات وإجراء معالجات لبرامج محاسبية تستخدمها الشركة)، وجاء في المقام الثالث الفقرة رقم (20) والتي تنص على (أستعين بخبير في تقييم بعض أنواع الأصول مثل الأراضي والمباني) وحل في المقام الرابع الفقرة رقم (24) والتي تنص على (استعين بخبير لتحديد نسبة الإنجاز في مشاريع المقاولات) وجميع هذه الفقرات كانت بدرجة منخفضة وحل في المقام الخامس الفقرة رقم (26) والتي تنص على (أستعين بخبير لتحديد مبالغ باستخدام طرق متخصصة مثل التقييم الاكتواري في التأمين). وحل في المقام السادس الفقرة رقم (28) والتي تنص على (تأكد من أن مصادر معلومات الخبير كافية وملائمة ويمكن الاعتماد عليها)، وحل في المقام السابع الفقرة رقم (21) والتي تنص على (أستعين بخبير قانوني لتفسير بعض الأمور المرتبطة بالقوانين والاتفاقيات)، أما الفقرة رقم (23) والتي تنص على (استعين بخبير عند الحاجة لتحديد وتقييم كميات مخزنة على شكل أكوام أو معادن دفيئة)، فقد جاءت في المقام الثامن تلاها في المقام التاسع الفقرة رقم (22) والتي تنص على (استعين بخبير في بعض مجالات تكنولوجيا المعلومات وتقنيات الحواسيب في تقييم نظم المعلومات المستخدمة وأخيراً حلت الفقرة رقم (27) في المقام العاشر والأخير وتنص على (تعتمد استعانتني بالخبير على الأهمية النسبية للبند وانعكاسه على البيانات المالية)، حيث كانت هذه الفقرات الثلاث بدرجة منخفضة.

أما محور (الكفاءة المهنية للخبير) فقد جاء في المقام الثاني بمتوسط حسابي (1.77) وبدرجة منخفضة جداً، وجاءت الفقرة رقم (31) والتي تنص على (أراعي سمعة الخبير قبل الاستعانة به)، في المقام الأول، تلاها في المقام الثاني الفقرة رقم (32) والتي تنص على (أتحقق من موضوعية الخبير عند الاستعانة به) كلاهما بدرجة منخفضة وحل في المقام الثالث الفقرة رقم (30) والتي تنص على (أراعي الكفاءة المهنية للخبير قبل الاستعانة به)، وأخيراً جاءت الفقرة رقم (33) والتي

تتص على (أتحقق من الاستقلالية المهنية للخبير عن الشركة محل التدقيق)، كلاهما كانت بدرجة منخفضة جداً.

السؤال الرئيس الثاني: ما أهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالصفة الغربية بفلسطين؟

للإجابة على السؤال الرئيس الثاني استخرجت الأعداد والمتوسطات الحسابية والدرجة لأهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالصفة الغربية بفلسطين، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (7).

جدول رقم (7) الأعداد والمتوسطات الحسابية والدرجة لأهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالصفة الغربية بفلسطين.

الدرجة	المتوسط الحسابي	العدد	المتغير
منخفضة	1.85	70	المجال الأول: الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي.
منخفضة	1.94	70	المجال الثاني: الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل الخبير
منخفضة	1.895	70	الدرجة الكلية

يوضح الجدول أعلاه أن تقييم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالصفة الغربية بفلسطين كان بدرجة منخفضة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (1.895) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة.

حل المجال الثاني الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل الخبير في المقام الأول بمتوسط حسابي (1.94) وبدرجة منخفضة، تلاه في المقام الثاني المجال الأول الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي، فقد جاء بدرجة منخفضةً وبتوسط حسابي (1.85).

ينبثق عن السؤال الرئيسي الثاني الأسئلة الفرعية التالية:

السؤال الفرعي الأول: ما أهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي؟

للإجابة على السؤال الفرعي الأول استخرجت المتوسطات الحسابية والدرجة لأهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي مرتبة حسب الأهمية، كما هو موضح في الجدول (8).

جدول رقم (8) المتوسطات الحسابية والدرجة لأهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي مرتبة حسب الأهمية.

رقم الفقرة	الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي	الوسط الحسابي	الدرجة
36	أساهم في وضع استراتيجية وخطة تدقيق ملائمة وفعالة	1.99	منخفضة
34	أساهم في الحكم على سلامة نظام التقارير المالية في المنشأة	1.94	منخفضة
35	أساهم في تقييم أنظمة الضبط والرقابة الداخلية في المنشأة	1.93	منخفضة
37	أساهم في تقدير مخاطر التدقيق المحتملة.	1.89	منخفضة
38	أساهم في اختيار عينات التدقيق المناسبة	1.82	منخفضة
41	أساهم في الحكم على موثوقية عمل التدقيق الداخلي	1.80	منخفضة
40	أساهم في الحكم على سلامة عناصر النظام المحاسبي في المنشأة	1.80	منخفضة
42	أساهم في دقة وصحة إبداء الرأي في التقرير النهائي	1.79	منخفضة جداً
43	أساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات العلاقة بالتقرير النهائي بعملية التدقيق	1.75	منخفضة جداً
39	أساهم في تحديد وتطبيق اختبارات التدقيق الملائمة.	1.75	منخفضة جداً
	الدرجة الكلية	1.85	منخفضة

يوضح الجدول أعلاه أن تقييم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي كان بدرجة منخفضة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (1.85) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة.

وجاءت الفقرة رقم (36) والتي تنص على (أساهم في وضع استراتيجية وخطة تدقيق ملائمة وفعالة) في المقام الأول، تلاها في المقام الثاني الفقرة رقم (34) والتي تنص على (أساهم في الحكم على سلامة نظام التقارير المالية في المنشأة) أما الفقرة رقم (35) والتي تنص على (أساهم

في تقييم أنظمة الضبط والرقابة الداخلية في المنشأة)، فقد جاءت في المقام الثالث، أما الفقرة رقم (37) والتي تنص على (أساهم في تقدير مخاطر التدقيق المحتملة) فقد جاءت في المقام الرابع، أما الفقرة رقم (38) والتي تنص على (أساهم في اختيار عينات التدقيق المناسبة) فقد جاءت في المقام الخامس، وحلت الفقرة رقم (41) والتي تنص على (أساهم في الحكم على موثوقية عمل التدقيق الداخلي) في المقام السادس، تلاها في المقام السابع الفقرة رقم (40) والتي تنص على (أساهم في الحكم على سلامة عناصر النظام المحاسبي في المنشأة)، وجميع هذه الفقرات كانت بدرجة منخفضة، أما الفقرة رقم (42) والتي تنص على (أساهم في دقة وصحة إبداء الرأي في التقرير النهائي) فقد جاءت في المقام الثامن، وحل بعدها في المقام التاسع الفقرة رقم (43) والتي تنص على (أساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات العلاقة بالتقرير النهائي بعملية التدقيق) وأم المقام العاشر والأخير فقد كان للفقرة رقم (39) والتي تنص على (أساهم في تحديد وتطبيق اختبارات التدقيق الملائمة)، وجميع هذه الفقرات كانت بدرجة منخفضة جداً.

السؤال الفرعي الثاني: ما أهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير؟

للإجابة على السؤال الفرعي الثاني استخرجت المتوسطات الحسابية والدرجة لأهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير مرتبة حسب الأهمية، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (9).

جدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والدرجة لأهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير مرتبة حسب الأهمية.

رقم الفقرة	الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير	الوسط الحسابي	الدرجة
48	يساهم الاستعانة بخبير في زيادة خبرة المدقق الخارجي في مجالات مختلفة	2.00	منخفضة
46	يعتبر الاستعانة بخبير مهم لإصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي	1.99	منخفضة
47	الاستعانة بخبير تساعد في زيادة ثقة وقناعة الأطراف ذات العلاقة بتقرير مدقق الحسابات الخارجي	1.97	منخفضة
44	الاستعانة بخبير تؤدي إلى تقليل المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق	1.91	منخفضة
45	تساعد الاستعانة بخبير في التفسير الصحيح للأمر القانونية والفنية والتقنية	1.85	منخفضة جداً
	الدرجة الكلية	1.94	منخفضة

يوضح الجدول أعلاه أن تقييم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير كان بدرجة منخفضة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (1.94) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة.

وجاءت الفقرة رقم (48) والتي تنص على (يساهم الاستعانة بخبير في زيادة خبرة المدقق الخارجي في مجالات مختلفة)، في المقام الأول، تلاها في المقام الثاني الفقرة رقم (46) والتي تنص على (يعتبر الاستعانة بخبير مهم لإصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي أما الفقرة رقم (47) والتي تنص على (الاستعانة بخبير تساعد في زيادة ثقة وقناعة الأطراف ذات العلاقة بتقرير مدقق الحسابات الخارجي) فقد جاءت في المقام الثالث، أما الفقرة رقم (44) والتي تنص على (الاستعانة بخبير تؤدي إلى تقليل المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق) وجميع هذه الفقرات كانت بدرجة منخفضة، أما الفقرة رقم (45) والتي تنص على (تساعد الاستعانة بخبير في التفسير الصحيح للأمور القانونية والفنية والتقنية) فقد جاءت في المقام الأخير وبدرجة منخفضة جداً.

السؤال الرئيس الثالث: ما هي معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير؟

للإجابة على السؤال الرئيس الثالث استخرجت الأعداد والمتوسطات الحسابية والدرجة لمعيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالضفة الغربية بفلسطين، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (10).

جدول رقم (10) الأعداد والمتوسطات الحسابية والدرجة لمعيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالضفة الغربية بفلسطين.

الدرجة	المتوسط الحسابي	العدد	المتغير
متوسطة	3.27	70	أولاً: معيقات خاصة بظروف عمل المدقق
عالية	3.59	70	ثانياً: معيقات فينة
عالية	3.43	70	الدرجة الكلية

يوضح الجدول أن معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالضفة الغربية بفلسطين كان بدرجة عالية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (3.43) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة. جاءت المعيقات الفنية لاستفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالضفة الغربية بفلسطين في المقام الأول بمتوسط حسابي (3.59) وبدرجة عالية تلاه في المقام الثاني المعيقات الخاصة بظروف عمل المدقق بمتوسط حسابي (3.27) وبدرجة متوسطة .

ينبثق عن السؤال الرئيسي الثالث الأسئلة الفرعية التالية:

السؤال الفرعي الأول: ما هي معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير والخاصة بظروف عمل المدقق في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير؟

للإجابة على السؤال الفرعي الأول استخرجت المتوسطات الحسابية والدرجة لمعيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير والخاصة بظروف عمل المدقق مرتبة حسب الأهمية، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (11).

جدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والدرجة لمعيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير والخاصة بظروف عمل المدقق مرتبة حسب الأهمية.

الدرجة	الوسط الحسابي	معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير والخاصة بظروف عمل المدقق مرتبة حسب الأهمية	رقم الفقرة
عالية	3.62	عدم القدرة على امتلاك المدقق الخارجي القدر الكافي لفهم طبيعة عمل الخبير	51
متوسطة	3.34	عدم التزام مدقق الحسابات الخارجي برفع تقارير حول طبيعة العلاقة ومستوى التعاون بينه وبين المدقق الداخلي والخبير	52
متوسطة	3.25	عدم القدرة على الحصول على أدلة إثبات ملائمة تؤثر سلباً على قدرة المدقق في الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير	50
متوسطة	3.14	عدم بذل العناية المهنية الكافية من قبل المدقق الخارجي قد يقلل من قدرته على الاستعانة بالخبير	53
متوسطة	2.98	يوجد علاقة طردية بين مستوى الوعي لدى المدقق الفلسطيني بأهمية الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية ودرجة استفادته من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير .	49
متوسطة	3.27	الدرجة الكلية	

يوضح الجدول أعلاه أن معيقات استفاة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير والخاصة بظروف عمل المدقق كانت بدرجة متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (3.27) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة.

وجاءت الفقرة رقم (51) والتي تنص على (عدم القدرة على امتلاك المدقق الخارجي القدر الكافي لفهم طبيعة عمل الخبير) في المقام الأول بدرجة عالية ، تلاها في المقام الثاني الفقرة رقم (52) والتي تنص على (عدم التزام مدقق الحسابات الخارجي برفع تقارير حول طبيعة العلاقة ومستوى التعاون بينه وبين المدقق الداخلي والخبير)، أما الفقرة رقم (50) والتي تنص على (عدم القدرة على الحصول على أدلة إثبات ملائمة تؤثر سلباً على قدرة المدقق في الاستفاة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير) فقد جاءت في المقام الثالث ، أما الفقرة رقم (53) والتي تنص على (عدم بذل العناية المهنية الكافية من قبل المدقق الخارجي قد يقلل من قدرته على الاستعانة بالخبير) فقد جاءت في المقام الرابع ، أما الفقرة رقم (49) والتي تنص على (يوجد علاقة طردية بين مستوى الوعي لدى المدقق الفلسطيني بأهمية الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية ودرجة استفادته من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير). فقد جاءت في المقام الخامس، وجميع هذه الفقرات كانت بدرجة متوسطة ،

السؤال الفرعي الثاني: ما هي المعوقات الفنية لاستفاة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفاة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير؟

للإجابة على السؤال الفرعي الثاني استخرجت المتوسطات الحسابية والدرجة للمعوقات الفنية لاستفاة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفاة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير مرتبة حسب الأهمية وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (12).

جدول رقم (12) المتوسطات الحسابية والدرجة للمعوقات الفنية لاستفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير مرتبة حسب الأهمية.

الدرجة	الوسط الحسابي	المعوقات الفنية لاستفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير	رقم الفقرة
عالية	3.93	عدم الاهتمام بعقد ندوات ومؤتمرات وبرامج تدريبية كافية مرتبطة بالمحاسبة والتدقيق.	60
عالية	3.86	عدم وجود تطور في مهنة التدقيق بـفلسطين بسبب الوضع السياسي والأمني	59
عالية	3.76	عدم وجود الثقة المتبادلة بين المدقق الداخلي والخارجي	58
عالية	3.47	ضعف أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي في الشركات.	55
عالية	3.43	ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهمة بالتدقيق والمحاسبة	56
متوسطة	3.36	عدم استقلالية أقسام التدقيق الداخلي في المنشآت الفلسطينية	54
متوسطة	3.31	عدم قيام الجهات الحكومية والمهنية بدورها بشكل فعال في متابعة وتقييم أداء مدققي الحسابات.	57
عالية	3.59	الدرجة الكلية	

يوضح الجدول أعلاه أن المعوقات الفنية لاستفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كان بدرجة عالية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (3.59) على الدرجة الكلية لمقياس الدراسة.

وجاءت الفقرة رقم (60) والتي تنص على (عدم الاهتمام بعقد ندوات ومؤتمرات وبرامج تدريبية كافية مرتبطة بالمحاسبة والتدقيق) في المقام الأول، تلاها في المقام الثاني الفقرة رقم (59) والتي تنص على (عدم وجود تطور في مهنة التدقيق بـفلسطين بسبب الوضع السياسي والأمني)، أما الفقرة رقم (58) والتي تنص على (عدم وجود الثقة المتبادلة بين المدقق الداخلي والخارجي) فقد جاءت في المقام الثالث، أما الفقرة رقم (55) والتي تنص على (ضعف أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي في الشركات) فقد جاءت في المقام الرابع، وجاء في المقام الخامس الفقرة رقم (56) والتي تنص على (ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهمة بالتدقيق والمحاسبة)، وجميع هذه الفقرات كانت بدرجة عالية ، وحل في المقام السادس الفقرة رقم (54) والتي تنص على (عدم استقلالية أقسام التدقيق الداخلي في المنشآت الفلسطينية)، وأخيراً

حلت الفقرة رقم (57) والتي تنص على (عدم قيام الجهات الحكومية والمهنية بدورها بشكلٍ فعال في متابعة وتقييم أداء مدققي الحسابات) وجميع هذه الفقرات كانت بدرجة متوسطة .

تحليل النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة.

تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى: لا يلتزم المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

للتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الأولى تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (13).

جدول رقم (13) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

الدالة الإحصائية	قيمة (F)	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
0.931	0.221	0.065	0.194	3	بين المجموعات
		0.293	19.338	66	داخل المجموعات
			19.532	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى أن مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كان بدرجة ضعيفة، وغير دالة إحصائياً، حيث بلغت الدلالة الإحصائية (0.931) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) والتي فحصت عندها فرضيات الدراسة، لذلك يتم قبول الفرضية الرئيسية الأولى.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يلتزم المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610) المنظم لعلاقته مع التدقيق الداخلي.

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الأولى تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610) المنظم لعلاقته مع التدقيق الداخلي، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (14).

جدول رقم (14) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610) المنظم لعلاقته مع التدقيق الداخلي.

الدلالة الإحصائية	قيمة (F)	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
0.567	1.027	0.221	0.664	3	بين المجموعات
		0.215	14.19	66	داخل المجموعات
			14.854	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى أن مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610) المنظم لعلاقته مع التدقيق الداخلي كان بدرجة ضعيفة، وغير دالة إحصائياً حيث بلغت الدلالة الإحصائية (0.567) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) والتي فحصت عندها فرضيات الدراسة، لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يلتزم المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (620) المنظم لعلاقته مع الخبير.

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (620) المنظم لعلاقته مع الخبير، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (15).

جدول رقم (15) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (620) المنظم لعلاقته مع الخبير.

الدلالة الإحصائية	قيمة (F)	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
0.997	0.031	0.004	0.011	3	بين المجموعات
		0.127	8.382	66	داخل المجموعات
			8.393	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى أن مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (620) المنظم لعلاقته مع الخبير كان بدرجة ضعيفة، وغير دالة إحصائياً حيث بلغت الدلالة الإحصائية (0.997) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) والتي فحصت عندها فرضيات الدراسة لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر لتطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير على إجراءات التدقيق.

للتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الثانية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير على إجراءات التدقيق، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (16).

جدول رقم (16) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير على إجراءات التدقيق.

الدلالة الإحصائية	قيمة (F)	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
0.863	0.370	0.202	0.607	3	بين المجموعات
		0.545	35.97	66	داخل المجموعات
			36.577	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى أن أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير على إجراءات التدقيق كان بدرجة ضعيفة، وغير دالة إحصائياً حيث بلغت الدلالة الإحصائية (0.863) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) والتي فحصت عندها فرضيات الدراسة. لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الرئيسية الثانية.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الثانية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) الخاص بالاستفادة من عمل المدقق الداخلي على إجراءات التدقيق.

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الأولى تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) الخاص بالاستفادة من عمل المدقق الداخلي على إجراءات التدقيق، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (17).

جدول رقم (17) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق.

الدلالة الإحصائية	قيمة (F)	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
0.799	0.503	0.172	0.517	3	بين المجموعات
		0.342	22.572	66	داخل المجموعات
			23.089	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى أن أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق كان بدرجة ضعيفة، وغير دالة إحصائياً حيث بلغت الدلالة الإحصائية (0.799) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) والتي فحصت عندها فرضيات الدراسة، لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل الخبير على إجراءات التدقيق.

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (18).

جدول رقم (18) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق.

الدلالة الإحصائية	قيمة (F)	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
0.627	0.877	0.222	0.667	3	بين المجموعات
		0.253	16.698	66	داخل المجموعات
			17.365	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى أن أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق كان بدرجة ضعيفة، وغير دالة إحصائياً حيث بلغت الدلالة الإحصائية (0.627) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) والتي فحصت عندها فرضيات الدراسة، لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا يوجد فروق دالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة حول معيقات التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

للتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الثالثة تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول معيقات التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (19).

جدول رقم (19) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول معيقات التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

الدلالة الإحصائية	قيمة (F)	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
0.609	0.923	0.191	0.572	3	بين المجموعات
		0.207	13.662	66	داخل المجموعات
			14.234	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى عدم وجود فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول معيقات التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير. حيث بلغت الدلالة الإحصائية (0.609) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) والتي فحصت عندها فرضيات الدراسة، لذلك يتم قبول الفرضية الرئيسية الثالثة.

وينتزع عن الفرضية الرئيسية الثانية الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد فروق دالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الذاتية لالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الأولى تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الذاتية لالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني

بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (20).

جدول رقم (20) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الذاتية للالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

الدلالة الإحصائية	قيمة (F)	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
0.299	1.903	0.415	1.246	3	بين المجموعات
		0.218	14.388	66	داخل المجموعات
			15.634	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى عدم وجود فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الذاتية للالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير. حيث بلغت الدلالة الإحصائية (0.299) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) والتي فحصت عندها فرضيات الدراسة، لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى. الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروق دالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الفنية للالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الفنية للالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (21).

جدول رقم (21) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الفنية للالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

الدالة الإحصائية	قيمة (F)	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
0.957	0.157	0.036	0.108	3	بين المجموعات
		0.230	15.18	66	داخل المجموعات
			15.288	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى عدم وجود فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعينات الفنية لالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفاداة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير. حيث بلغت الدلالة الإحصائية (0.957) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) والتي فحصت عندها فرضيات الدراسة، لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية.

اختبار الفرضيات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة (الديمغرافية)

الفرضية الرئيسية: لا توجد فروق دالة إحصائية في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً للمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية؟

يتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق دالة إحصائية في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الأولى تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي وذلك كما هو موضح في جدول رقم (22).

جدول رقم (22) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
الدراسة ككل					
0.997	0.032	0.004	0.011	3	بين المجموعات
		0.128	8.448	66	داخل المجموعات
			8.459	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (610) الخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي					
0.962	0.141	0.035	0.106	3	بين المجموعات
		0.248	16.368	66	داخل المجموعات
			16.474	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير					
0.418	1.449	0.271	0.814	3	بين المجموعات
		0.187	12.342	66	داخل المجموعات
			13.156	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الثالث: الأثر المتوقع من الاستفادة من تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.					
0.957	0.155	0.031	0.094	3	بين المجموعات
		0.199	13.134	66	داخل المجموعات
			13.228	69	المجموع

الدلالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الرابع: معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة.					
0.394	1.536	0.272	0.817	3	بين المجموعات
		0.177	11.682	66	داخل المجموعات
			12.499	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى ($\alpha \leq 0.05$) في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، حيث كانت متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة متقاربة بصرف النظر عن مؤهلاتهم العلمية، وذلك على مجال الدراسة ككل، وعلى جميع مجالات الدراسة، وحيث أن الدلالة الإحصائية في الدراسة ككل وفي جميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة الذي فصحت عنده فرضيات الدراسة (0.05) فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى.

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق دالة إحصائية في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير التخصص.

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير التخصص وذلك كما هو موضح في جدول رقم (23).

جدول رقم (23) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير التخصص.

الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
الدراسة ككل					
0.608	0.748	0.092	0.183	2	بين المجموعات
		0.123	8.241	67	داخل المجموعات
			8.424	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (610) الخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي					
0.119	0.654	0.1294	2.589	2	بين المجموعات
		0.198	13.266	67	داخل المجموعات
			15.855	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير					
0.912	0.137	0.027	0.054	2	بين المجموعات
		0.198	13.266	67	داخل المجموعات
			13.32	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الثالث: الأثر المتوقع من الاستفادة من تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.					
0.222	2.327	0.426	0.851	2	بين المجموعات
		0.183	12.261	67	داخل المجموعات
			13.112	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الرابع: معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة.					
0.060	4.530	0.734	1.468	2	بين المجموعات
		0.162	10.854	67	داخل المجموعات
			12.322	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى ($\alpha \leq 0.05$) في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير التخصص، حيث كانت متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة مقارنة بصرف النظر عن تخصصاتهم، وذلك على مجال الدراسة ككل، وعلى جميع مجالات الدراسة، وحيث أن الدلالة الإحصائية في الدراسة ككل وفي جميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة الذي فصحت عنده فرضيات الدراسة (0.05) فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية. وللدلالة على ذلك يوضح الجدول رقم (24) الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التخصص.

جدول رقم (24) الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التخصص.

التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الدراسة ككل			
محاسبة	49	1.82	0.57
علوم مالية ومصرفية	9	2.00	0.51
تدقيق حسابات	12	1.95	0.42
أخرى	-	-	-
التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المجال الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (610) الخاص بمراجعة عمل التدقيق الداخلي			
محاسبة	49	1.68	0.38
علوم مالية ومصرفية	9	2.42	0.83
تدقيق حسابات	12	1.99	0.58
أخرى	-	-	-
التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المجال الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير			
محاسبة	49	1.83	0.56
علوم مالية ومصرفية	9	1.89	0.43
تدقيق حسابات	12	1.76	0.49
أخرى	-	-	-
التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المجال الثالث: الأثر المتوقع من الاستفادة من تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير			
محاسبة	49	1.74	0.56
علوم مالية ومصرفية	9	1.88	0.43

0.33	2.12	12	تدقيق حسابات
-	-	-	أخرى
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	التخصص
المجال الرابع: معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة.			
0.46	2.18	49	محاسبة
0.67	1.65	9	علوم مالية ومصرفية
0.47	1.89	12	تدقيق حسابات
-	-	-	أخرى

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق دالة إحصائية في متوسطات استجابات مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الثالثة تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة وذلك كما هو موضح في جدول رقم (25).

جدول رقم (25) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
الدراسة ككل					
0.364	1.538	0.183	0.367	2	بين المجموعات
		0.119	7.973	67	داخل المجموعات
			8.34	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (610) الخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي					
0.292	1.890	0.433	0.867	2	بين المجموعات
		0.229	15.343	67	داخل المجموعات
			16.21	69	المجموع

الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير					
0.541	0.927	0.178	0.356	2	بين المجموعات
		0.192	12.864	67	داخل المجموعات
			13.22	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الثالث: الأثر المتوقع من الاستفادة من تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.					
0.188	2.616	0.471	0.941	2	بين المجموعات
		0.180	12.06	67	داخل المجموعات
			13.001	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الرابع: معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة.					
0.289	1.920	0.338	0.676	2	بين المجموعات
		0.176	11.792	67	داخل المجموعات
			12.468	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى ($\alpha \leq 0.05$) في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، حيث كانت متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة متقاربة بصرف النظر عن سنوات خبرتهم، وذلك على مجال الدراسة ككل، وعلى جميع مجالات الدراسة، وحيث أن الدلالة الإحصائية في الدراسة ككل وفي جميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة الذي فصحت عنده فرضيات الدراسة (0.05) فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة. وللدلالة على ذلك يوضح الجدول رقم (26) الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (26) الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الدراسة ككل			
5 سنوات فأقل	15	1.82	0.32
من 6-10 سنوات	28	1.78	0.37
أكثر من 10 سنوات	27	1.98	0.49
سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المجال الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (610) الخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي			
5 سنوات فأقل	15	1.94	0.43
من 6-10 سنوات	28	1.64	0.41
أكثر من 10 سنوات	27	1.95	0.75
سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المجال الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير			
5 سنوات فأقل	15	1.89	0.51
من 6-10 سنوات	28	1.71	0.56
أكثر من 10 سنوات	27	1.91	0.51
سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المجال الثالث: الأثر المتوقع من الاستفادة من تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير			
5 سنوات فأقل	15	1.62	0.34
من 6-10 سنوات	28	1.73	0.61
أكثر من 10 سنوات	27	1.99	0.47
سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المجال الرابع: معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة.			
5 سنوات فأقل	15	1.79	0.59
من 6-10 سنوات	28	2.14	0.50
أكثر من 10 سنوات	27	2.11	0.49

الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد فروق دالة إحصائية في متوسطات استجابات مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير الشهادات المهنية.

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الرابعة تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير الشهادات المهنية وذلك كما هو موضح في جدول رقم (27).

جدول رقم (27) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في متوسطات استجابات مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير الشهادات المهنية.

الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
الدراسة ككل					
0.603	0.934	0.114	0.342	3	بين المجموعات
		0.122	8.052	66	داخل المجموعات
			8.394	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (610) الخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي					
0.150	2.827	0.608	1.823	3	بين المجموعات
		0.215	14.19	66	داخل المجموعات
			16.013	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير					
0.991	0.054	0.011	0.032	3	بين المجموعات
		0.202	13.332	66	داخل المجموعات
			13.364	69	المجموع
الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الثالث: الأثر المتوقع من الاستفادة من تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.					

0.178	2.596	0.457	1.371	3	بين المجموعات
		0.176	11.616	66	داخل المجموعات
			12.987	69	المجموع
الدلالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
المجال الرابع: معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة.					
0.720	0.673	0.125	0.375	3	بين المجموعات
		0.186	12.276	66	داخل المجموعات
			12.651	69	المجموع

أشارت النتائج أعلاه إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى ($\alpha \leq 0.05$) في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير الشهادات المهنية، حيث كانت متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة متقاربة بصرف النظر عن شهاداتهم المهنية، وذلك على مجال الدراسة ككل، وعلى جميع مجالات الدراسة، وحيث أن الدلالة الإحصائية في الدراسة ككل وفي جميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة الذي فصحت عنده فرضيات الدراسة (0.05) فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الرابعة. وللدلالة على ذلك يوضح الجدول رقم (28) الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الشهادات المهنية.

جدول رقم (28) الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الشهادات المهنية.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الشهادات المهنية
الدراسة ككل			
0.49	1.93	25	ACPA
0.34	1.70	16	CPA
0.37	1.92	9	شهادات مهنية أخرى
0.40	1.91	20	لا يوجد شهادات مهنية
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الشهادات المهنية
المجال الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (610) الخاص بمراجعة عمل التدقيق الداخلي			
0.73	1.99	25	ACPA
0.31	1.47	16	CPA
0.50	1.64	9	شهادات مهنية أخرى
0.45	1.93	20	لا يوجد شهادات مهنية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الشهادات المهنية
المجال الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير			
0.55	1.83	25	ACPA
0.59	1.87	16	CPA
0.38	1.82	9	شهادات مهنية أخرى
0.56	1.79	20	لا يوجد شهادات مهنية
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الشهادات المهنية
المجال الثالث: الأثر المتوقع من الاستفادة من تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير			
0.42	1.88	25	ACPA
0.56	1.50	16	CPA
0.61	2.08	9	شهادات مهنية أخرى
0.57	1.91	20	لا يوجد شهادات مهنية
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الشهادات المهنية
المجال الرابع: معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة.			
0.56	1.99	25	ACPA
0.57	2.13	16	CPA
0.33	2.31	9	شهادات مهنية أخرى
0.47	2.03	20	لا يوجد شهادات مهنية

الفصل الخامس

مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

التوصيات

الفصل الخامس

مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

يتناول هذا الفصل مناقشة نتائج الدراسة، من خلال إبداء رأي الباحث في هذه النتائج وربطها بنتائج الدراسات السابقة، كما يتناول هذا الفصل التوصيات والمقترحات التي خرج بها الباحث في ضوء نتائج الدراسة.

مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الأول: ما مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين؟

أظهرت نتائج الدراسة أن تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني في الضفة الغربية بفلسطين بمعايير التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي كان بدرجة منخفضة. أما تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني في الضفة الغربية بفلسطين بمعايير التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير فقد كان أيضاً بدرجة منخفضة. أما تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير ذات الأرقام (610، 620) مجتمعة وعلى مستوى الدراسة ككل من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين فقد كان بدرجة منخفضة.

يرى الباحث أن ضعف التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بالضفة الغربية بفلسطين بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير سواء المعيار رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي، أو المعيار رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير، يعود إلى عوامل عديدة، وعلى رأسها ما عانته مهنة المحاسبة بشكل عام، ومهنة تدقيق ومراجعة الحسابات بوجه خاص في الأراضي الفلسطينية المحتلة، وقبل قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية، من تخلف شديد في المفهوم والأداء، بسبب الإجراءات والقوانين الضريبية الإسرائيلية والتي تميزت بكونها جزافية وجائرة، وفي ظل هذا الفهم البسيط والخطأ لمهنة المحاسبة والتدقيق وأهدافها وإجراءاتها فقد انحسر مفهوم ممارسة مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في قضايا الضريبة ومسك الدفاتر والمستندات. ولكن بعد قدوم السلطة الوطنية اختلف الحال نسبياً، حيث تنامي

اهتماماً متزايداً بعلم ومهنة المحاسبة على وجه العموم، وعلى ومهنة تدقيق الحسابات على وجه الخصوص، بسبب الشروط التي فرضتها ولا زالت تفرضها الجهات الأجنبية المانحة للقروض والمساعدات الحكومية والخاصة منها، وازداد تبعاً لذلك الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات من حيث المفهوم والتنظيم، كما شهدت مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات توسعاً كبيراً، خاصة في السنوات العشر الماضية، ومع هذا النمو السريع لهذه المهنة فقد حصلت بعض التشوهات الهامة في بنية منشآت ومكاتب التدقيق مما أدى لانعكاسات جوهرية على أداء الكثير منها، ولم يتم مراعاة مواصفات وشروط مهنة التدقيق خاصة وأن القانون المعمول به لا يتطلب الالتزام بشروط ومواصفات كهذه، إضافة إلى السيطرة العائلية على كثير من مكاتب التدقيق وبشكل مفرط، كل هذه الأمور أدت إلى انعكاسات سلبية وأساسية على مستوى مهنة التدقيق وعلى مدى التزامها بالمعايير الدولية وخاصة معايير الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كما أظهرت هذه النتيجة.

اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة جربوع (2005) التي أظهرت أن مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بمعايير التدقيق الدولية كان بدرجة ضعيفة، وأن ذلك عائد إلى انخفاض مستوى التحصيل العلمي والكفاءة المهنية والخبرة العملية للمراجع الخارجي، كما اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة Boynton (2006) التي أظهرت أن مدى استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير وفقاً للمعيار الدولي رقم (620) يكاد يكون معدوماً، كما اتفقت مع نتائج دراسة Michael Nugent (2005) التي أظهرت أن استفادة مدققي الحسابات الخارجيين بعمل الخبير كان بدرجة ضعيفة.

اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة عبد العال (2015) التي أظهرت أن درجة التزام مدققي ومراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني كانت بدرجة كبيرة، كما اختلفت مع نتائج دراسة الأشقر (2008) التي أظهرت أن درجة التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بالمعيار رقم (610) كان بدرجة كبيرة، كما اختلفت مع نتائج دراسة ذنبيات وشناق (2006) التي أظهرت أن درجة تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن لمعيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي كان بدرجة متوسطة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الأول: ما مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراجعة عمل التدقيق الداخلي؟

أشارت نتائج الدراسة إلى أن مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراجعة عمل التدقيق الداخلي كان بدرجة منخفضة، وجاء معيار الكفاءة المهنية في المرتبة الأولى وبدرجة منخفضة، تلاه في المقام الثاني معيار الوضع التنظيمي وبدرجة منخفضة أيضاً، وحل معيار نطاق العمل في المقام الثالث وبدرجة منخفضة.

يرى الباحث أن مدى استعانة مدقق الحسابات الخارجي الفلسطيني بعمل التدقيق الداخلي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراجعة عمل التدقيق الداخلي، جاء بدرجة منخفضة وذلك لنقص التأهيل العلمي والمعرفة المهنية والخبرة العملية بعملية التدقيق ومراجعة الحسابات وخاصة معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، كالمعيار رقم (610). حيث أن الاستعانة باستخدام عمل المدقق الداخلي والخبير وفقاً للمعايير الدولية يتطلب كفاءة مهنية عالية وامتلاك المدقق لخبرات واسعة في مجال التدقيق، إضافة إلى التركيز على نظام التدقيق الداخلي والدفاتر والسجلات والبيانات المالية والتشغيلية، وأنظمة الرقابة الداخلية. كما أن عملية الحكم الشخصي للمدقق تلعب دوراً أساسياً في قراره بالاستعانة باستخدام عمل المدقق الداخلي والخبير وخاصة التدقيق الداخلي، كما يعود ذلك إلى عدم التشديد في عملية ترخيص وإعادة ترخيص مكاتب التدقيق في فلسطين وفق شروط ومواصفات مهنية عالمية، تأخذ في الاعتبار مؤهلات وضوابط وسلوكيات فعالة تتعلق بمستوى أداء مكاتب التدقيق، كما أنه لا يوجد قيود كافية وقانونية بالنسبة للشهادات المطلوبة أو سنوات الخبرة اللازمة عند ترخيص المدققين ومكاتب التدقيق، مما أدى إلى نمو غير منضبط لمكاتب التدقيق الأمر الذي أدى إلى انعكاسات سلبية على مستوى مهنة التدقيق وعلى مستوى التزام المدققين بالمعايير الدولية.

كما أدى ذلك إلى بعض التسبب في ممارسة مهنة التدقيق، الأمر الذي أدى إلى عزوف الكثير من المؤسسات الدولية عن التعامل مع مكاتب التدقيق المحلية، وتوجهت بدلاً من ذلك لمكاتب التدقيق الدولية والتي تبدي التزاماً أكبر بالمعايير الدولية ومتطلبات جودة عملية التدقيق.

اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة مرتجى (2013) التي أظهرت وجود ضعف في الكفاءة المهنية لمراجعي ومدققي الحسابات في مكاتب التدقيق في قطاع غزة، الأمر الذي يتطلب زيادة الاهتمام

بمعايير التدقيق الدولية، كما اتفقت مع نتائج دراسة جربوع (2005) التي أظهرت انخفاض جودة تدقيق الحسابات في فلسطين وازداد عدد القضايا المرفوعة ضد المدققين أمام المحاكم من قبل مستخدمي القوائم المالية بسبب إهمالهم في أداء واجباتهم المهنية، وأن ضعف التزام مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة بمعايير التدقيق الدولية يعود إلى انخفاض في التحصيل العلمي والكفاءة المهنية والخبرة العملية لمراجع الحسابات الخارجي. كما اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة أبو معمر (2004) التي أظهرت أن مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في فلسطين بالاستعانة بالتدقيق الداخلي وتقويم نظام الرقابة الداخلية كان بدرجة ضعيفة، وأن هناك قصوراً كبيراً في التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة، كما اتفقت مع نتائج دراسة Pilcher, et.al (2011) التي أظهرت وجود العديد من عوائق الاتصال والتواصل والتعاون بين مدققي الحسابات الخارجيين والتدقيق الداخلي في إحدى الولايات الحكومية في استراليا، كما اتفقت مع نتائج دراسة Gray & Hunton (2011) التي أظهرت أن درجة اعتمادية مدقق الحسابات الخارجي على أعمال المدقق الداخلي هي في أدنى مستوياتها، مما يشير إلى ضعف التزام مراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالعلاقة بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي، كما اتفقت مع نتائج دراسة Nunro & Stewart (2009) التي أظهرت أن درجة اعتمادية المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في جنوب إفريقيا كان بدرجة ضعيفة.

اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة مشتهى (2013) التي أظهرت أن مستوى التعاون والاتصال والتواصل بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي في قطاع غزة كان بدرجة جيدة، كما اختلفت مع نتائج دراسة محسن (2011) التي أظهرت أن درجة اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين العاملين في قطاع غزة على نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي كان بدرجة متوسطة، كما اختلفت مع نتائج دراسة جمعة (2010) التي أظهرت أن درجة اعتمادية المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة الأردنية كان بدرجة متوسطة، كما اختلفت مع نتائج دراسة الأشقر (2008) التي أظهرت أن درجة التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بمعايير التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بالاستعانة بعمل التدقيق الداخلي كان بدرجة كبيرة، كما اختلفت مع نتائج دراسة ذنبيات وشناق (2006) التي أظهرت أن درجة اعتمادية مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن على عمل التدقيق الداخلي وفقاً للمعيار الدولي رقم (610) كان بدرجة متوسطة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثاني: ما مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير؟

توصلت نتائج الدراسة إلى أن مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير كان بدرجة منخفضة ، وجاء محور تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير في المقام الأول وبدرجة منخفضة، تلاه في المقام الثاني محور الكفاءة المهنية للخبير وبدرجة منخفضة.

يرى الباحث في ضعف التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير، يعود إلى عوامل عديدة منها عوامل أهمها ضعف التأهيل العلمي والخبرة العملية لدى مدققي الحسابات الخارجيين، وذلك بناءً على نتائج الدراسات السابقة في فلسطين، علماً أن معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير هي معايير دقيقة وحديثة وتهدف إلى وضع معايير وتوفير إرشادات للمدققين حول الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في عملية التدقيق، وهذا يتطلب من المدقق الخارجي العديد من الأنشطة، التي قد تستغرق وقتاً وترتبط بنطاق وأهداف عملية التدقيق وحجم المنشأة وهيكلها التنظيمي ومتطلبات إدارتها، فالمعيار رقم (620) يهدف إلى وضع معايير وإرشادات للاستفادة من عمل الخبير كدليل إثبات، وعند الاستفادة من عمل الخبير يجب على المدقق الخارجي الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة قد لا يكون لدى المدقق الخارجي ذلك الخبرة والاطلاع الواسع بإرشادات هذا المعيار. كما قد يعود ذلك إلى الفهم البسيط والخاطئ أحياناً لدى بعض المدققين بتفاصيل وأهداف وإجراءات مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، وأنهم يركزون في عملهم على القضايا الضريبية وليس على كون عملية التدقيق وسيلة هامة للحكم على مدى كفاءة وفعالية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية، الأمر الذي يتطلب مواصفات وشروط مهنية تساهم في صحة ودقة عمل المدقق الخارجي، يُضاف إلى ذلك ضعف دور جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في مراقبة أعمال مدققي الحسابات، بحيث يكون لهم دوراً فعالاً وضاعفاً بهدف قيام المدققين بعمليات تدقيق صحيحة ودقيقة ومرتكزة على النواحي القانونية، ومنسجمة مع معايير التدقيق الدولية، كما أن الجامعات المحلية لا تلعب ذلك الدور المطلوب منها من حيث توفير فرص التأهيل والتدريب اللازمة لمدققي الحسابات، والتي تجعلهم على مستوى عالٍ من الكفاءة والعناية المهنية في عملهم.

اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة Boynton (2006) التي أظهرت أن درجة استعانة مدققي الحسابات الخارجيين في مدينة سدني الاسترالية على عمل الخبير وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (620) يكاد يكون معدوماً سوى في بعض الأمور كتحقيق الأصول وتفسير بنود الاتفاقيات والقوانين. كما اتفقت مع نتائج دراسة Atanasius, et.al (2005) التي أظهرت أن درجة التزام المدقق الخارجي بالاستفادة من عمل الخبراء كان بدرجة ضعيفة.

اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة أبو راوي (2012) التي أظهرت أن درجة اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في العراق على عمل الخبراء كان بدرجة متوسطة ويكاد ينحصر في صناعات البترول والكيماويات والعقارات، كما اختلفت مع نتائج دراسة Henry Siegel (2008) التي أظهرت أن درجة استعانة المدقق الخارجي بعمل الخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في العاصمة الهندية نيودلهي كانت بدرجة متوسطة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الثاني: ما أهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالضفة الغربية بفلسطين؟

أشارت نتائج الدراسة إلى أن تقييم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالضفة الغربية بفلسطين كان بدرجة منخفضة، وحل مجال الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل الخبير في المقام الأول وبدرجة منخفضة تلاه في المقام الثاني المجال الأول المتعلق بالأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي وبدرجة منخفضة.

يرى الباحث أن عملية تدقيق الحسابات هي عملية فحص منظم ودقيق للمعلومات والبيانات المالية بواسطة شخص مؤهل فنياً وعلمياً ومستقل عن إدارات المنشآت، وعن مستخدمي البيانات، حتى يكون قادراً على تطبيق المعايير الدولية الخاصة بعملية التدقيق، وعلى وجه الخصوص تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كالمعيار (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي، والمعيار (620) الخاص بالاستفادة من

عمل خبير، ويتطلب الالتزام بهذه المعايير فحص البيانات المالية والتشغيلية، وفحص الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب البيانات المالية، وفحص مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة وأخذ أهمية التدقيق الداخلي بنظر الاعتبار، وذلك لتنظيم عملية اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي، وأن يكون المدقق الخارجي على مستوى كافٍ من الفهم لفعاليات وأنشطة التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق، وهذا الأمر يتطلب من المدقق الخارجي أن يكون مهتماً ومراعياً للوضع التنظيمي ونطاق الوظيفة أو العمل والكفاءة المهنية والعناية المهنية. كما أن الأثر المتوقع من استفادة المدقق الخارجي من المعيار الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير جاء بدرجة ضعيفة بسبب قلة اهتمام مدقي الحسابات في فلسطين بالاستفادة من عمل الخبير، إلا فيما ندر من الحالات، وأنهم يعتبرون الاستعانة بالخبير انتقاصاً من كرامتهم المهنية في مجال عملهم.

كما قد لا يكون لدى المدقق الخارجي الكفاءة اللازمة لتقييم الكفاءة المهنية للخبير ونطاق عمله ومدى تمكن الخبير من إعطاء تقييمات وبيانات صحيحة، لذلك جاء الأثر المتوقع من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير بدرجة منخفضة.

اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة Vikram, et.al (2010) التي أظهرت أن التعاون بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي يؤثر على عوامل الكفاءة وأداء العمل وتأثير الحاكمية المؤسسية وهذه أمور تؤثر في نظرة المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي وتؤثر في حجم التنسيق والتواصل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، كما أن التزام التدقيق الداخلي بمعايير الكفاءة وأخلاقيات المهنة والاستقلالية وبذل العناية المهنية اللازمة تؤثر في درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، كما أن حجم المنشأة محل التدقيق يلعب دوراً أساسياً في تحديد أتعاب المراجع الخارجي ودرجة اعتماديته على أعمال التدقيق الداخلي، كما اتفقت مع نتائج دراسة Fowzia (2010) التي أظهرت أن سلوك الإدارة ولجان التدقيق والسرية المهنية تؤثر في درجة اعتمادية المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي، كما اتفقت مع نتائج دراسة Nunro & Stewart (2009) التي أظهرت أن العلاقة بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي يؤثر في حجم ونوعية الاختبارات الأساسية ونتائجها، كما اتفقت مع نتائج دراسة Al-Twajiry, et.al (2004) التي أظهرت أن العلاقة بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي يؤثر في مستوى جودة عملية التدقيق

وعلى صحة ودقة الرأي الفني والمهني للمدقق الخارجي. ولم تختلف هذه النتيجة مع نتائج أي من الدراسات السابقة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الأول: ما أهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي؟

بينت نتائج الدراسة أن تقييم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي كان بدرجة منخفضة.

يرى الباحث أن انخفاض استفادة المدقق الخارجي من عمل التدقيق الداخلي ينعكس سلباً على الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بما فيها المعيار رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي، فضعف تطبيق المدقق الخارجي للمعيار رقم (610) يؤثر سلباً في استراتيجية وخطة التدقيق وفي تقييم أنظمة الضبط والرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق، وفي حكم المدقق الخارجي على سلامة نظام التقارير المالية في المنشأة، كما قد تؤثر سلباً في تقدير المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق المحتملة، الأمر الذي يؤثر سلباً في دقة وصحة إبداء الرأي في التقرير النهائي. كما أن ضعف العلاقة بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي تؤثر في اختيار عينات التدقيق المناسبة والحكم على موثوقية عمل التدقيق الداخلي، والحكم على سلامة عناصر النظام المحاسبي في المنشأة، وفي قرار المدقق الخارجي في تحديد وتطبيق اختبارات التدقيق الملائمة.

اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة مشتهي (2013) التي أظهرت أن درجة التعاون والتنسيق بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي تسهم إيجاباً في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، كما اتفقت مع نتائج دراسة جمعة (2010) التي أظهرت أن درجة استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة الأردنية تعتبر من الجوانب الهامة في تحديد العلاقة بين المدقق الخارجي وبين عمل التدقيق الداخلي، مما يؤثر على تقييم الرقابة الداخلية والضبط الداخلي واختبارات الرقابة ومدى فاعليتها كما يؤثر على فهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات، ويؤثر على مخاطر التدقيق ومخاطر الرقابة في المؤسسة محل التدقيق. كما اتفقت مع نتائج دراسة أبو معمر (2004) التي أظهرت أن

المدقق الخارجي عليه ومن صالحه التعاون والتنسيق مع التدقيق الداخلي للاستفادة منه في تقويم نظام الرقابة الداخلية، والاستعانة به في تحديد الاختبارات والعينات في عملية التدقيق، خاصة فيما يتعلق بالضوابط المتعلقة بأنظمة الحاسوب، كما اتفقت مع نتائج دراسة **Abbass & Aleqab (2013)** التي أظهرت أن العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي تؤثر في درجة اعتمادية المدق الخارجي على التدقيق الداخلي في ضوء المعيار رقم (610) وأن أهم العوامل التي تتأثر بهذه العلاقة هي الكفاءة وأداء العمل وبذل العناية المهنية اللازمة وتقليل الوقت والجهد من قبل المدقق الخارجي. ولم تختلف هذه النتيجة مع نتائج أي من الدراسات السابقة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثاني: ما أهم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق

الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير؟

توصلت نتائج الدراسة إلى أن تقييم الآثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل الخبير كان بدرجة منخفضة.

يرى الباحث أن الغرض من المعيار الدولي للتدقيق رقم (620) والخاص بالاستعانة بعمل الخبير يهدف إلى وضع معايير وتوفير إرشادات للاستفادة من عمل الخبير، كدليل إثبات وهذا يتطلب من المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة، بأن آراء وتقديرات هذا الخبير تعد كافية لأغراض عملية التدقيق، ولتحقيق أهدافها وفي سبيل ذلك يجب على المدقق الخارجي أن يكون حسن الاطلاع على أمور العمل والاطلاع الواسع لمزاولة مهنته، وهذا يساعده على فحص كفاءة ومهنية الخبير قبل الاستعانة به، لتقييم أنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني والمصانع وأكوام المعادن الدفينة والاحتياطات النفطية والعمر الإنتاجي للأصل، وكلما كان المدقق الخارجي ذات خبرة ودراية وكفاءة مهنية وببذل العناية المهنية اللازمة، كلما استفاد بشكل أكبر من عمل الخبير، وكلما قل ذلك من وجود معلومات خاطئة خاصة في ظروف تعقيد بعض البنود في عملية التدقيق، لذلك على المدقق الخارجي أن يتحقق من الشهادات المهنية للخبير وعن خبرته وسمعته في مجال تخصصه. وفي الواقع الفلسطيني فإن استفادة المدقق الخارجي بالخبير هي استفادة ضعيفة وقد يعود ذلك إلى صغر حجم المنشآت الفلسطينية بشكل عام، وقلة خبرة المدقق الخارجي بماهية معايير التدقيق الدولية وخاصة المعيار رقم (620) والخاص بالاستعانة بعمل خبير. لذلك

جاءت استعانة المدقق الخارجي الفلسطيني بعمل الخبير في ضوء المعيار رقم (620) بدرجة منخفضة ومنخفضة جداً، كما عن ذلك هذه النتيجة.

اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة International Federation of Accountants (2008) التي أظهرت وجود فوائد عديدة لاستعانة المدقق الخارجي بالخبير خاصة إذا كان الخبير ذي كفاءة وشهرة ونزاهة وموضوعية واستقلالية وتعاون، الأمر الذي يؤدي إلى حصول المدقق الخارجي على أدلة إثبات تدعم دقة وصحة عملية التدقيق والتقرير النهائي لمدقق الحسابات، كما اتفقت مع نتائج دراسة Henry Siegel (2008) التي أظهرت أن أهم مجالات استعانة المدقق الخارجي بالخبير وفقاً للمعيار الدولي رقم (620) هي في مجال النظم الإلكترونية وعمليات التأمين وعمليات التعويض وبعض عمليات تقييم الأصول والموجودات، كما اتفقت مع نتائج دراسة International Auditing and Assurance Standards Board (2007) التي أشارت إلى ضرورة قيام المدقق الخارجي بالتحقق من كفاءة الخبير ونزاهته واستقلاليته عند الاستعانة به، كما عليه الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية للبنود موضع الاستعانة بالخبير ومخاطر وجود معلومات خاطئة. كما اتفقت مع نتائج دراسة Boynton (2006) التي أظهرت أن مدى استعانة المدقق الخارجي بعمل الخبير وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (620) كان ضعيفة جداً سوى في بعض الأمور للحصول على أدلة إثبات أو تقييم بعض الأصول أو تحديد حجم العينات الإحصائية. كما اتفقت مع نتائج دراسة Atanasius, et.al (2005) التي أشارت إلى أن درجة استفادة مدققي الحسابات الخارجيين بعمل الخبير كانت بدرجة ضعيفة وفي حالات استثنائية تتطلب رأي خبير في مجال معين كدليل إثبات للبيانات المالية التي هي رهن التدقيق.

اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة أبو راوي (2012) التي أظهرت أن درجة التزام مدققي الحسابات الخارجيين في العراق بالاستفادة من عمل الخبير في ضوء المعيار الدولي رقم (620) كانت بدرجة متوسطة، وتركزت بشكل خاص في الصناعات البترولية والعقارات، كما اختلفت مع نتائج دراسة Michael Nugent (2005) التي أظهرت أن (62%) من المدققين الخارجيين في مدينة نيويورك استعانوا بخبراء أثناء عملية التدقيق وأن (82%) منهم حصلوا على معلومات دقيقة وصحيحة عند استعانتهم بالخبراء.

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس الثالث: ما هي معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير؟

أشارت نتائج الدراسة إلى أن معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين بالضفة الغربية بفلسطين كان بدرجة عالية، وجاءت المعوقات الفنية لاستفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في المقام الأول وبدرجة عالية، تلاها في المقام الثاني المعوقات الخاصة بظروف عمل المدقق وبدرجة متوسطة.

يرى الباحث أن المعوقات التي تحول دون استفادة المدقق الخارجي من عمل التدقيق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم (610) والاستفادة من عمل الخبير، بما ينسجم مع المعيار الدولي للتدقيق رقم (620) تبدو عديدة، منها معيقات ذاتية متعلقة بشخص المدقق وعمله، ومنها معوقات فنية خاصة بالبيئة المحيطة وبظروف المنشأة محل التدقيق، يُضاف إلى هذه المعوقات إصرار المدقق الخارجي الفلسطيني على القيام بعملية التدقيق بشكلٍ منفرد وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، ونادراً ما يفكر في الاستعانة بخبير أو الاستعانة بعمل التدقيق الداخلي الأمر الذي أدى إلى ضعف استعانة المدقق الخارجي بالخبير، إما لعدم امتلاكه للقدر الكافي لفهم طبيعة عمل الخبير، وعدم التزام مدقق الحسابات الخارجي برفع تقارير حول طبيعة العلاقة ومستوى التعاون بينه وبين المدقق الداخلي والخبير، وعدم بذل العناية المهنية الكافية من قبل المدقق الخارجي، وهكذا يمكن القول أن وجود معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء المعايير الدولية (610، 620) هو سبب من أسباب ضعف التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير مثلما أوضحت نتائج هذه الدراسة، فهذه كلها عوامل أدت إلى ضعف استعانة المدقق الخارجي بعمل الخبير.

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الأول: ما هي معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير والخاصة بظروف عمل المدقق في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير؟

توصلت نتائج الدراسة إلى أن معيقات استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير والخاصة بظروف عمل المدقق كانت بدرجة متوسطة، ومن أهمها عدم القدرة على امتلاك المدقق الخارجي القدر الكافي لفهم طبيعة عمل الخبير، وعدم التزام مدقق الحسابات الخارجي برفع تقارير حول طبيعة العلاقة ومستوى التعاون بينه وبين المدقق الداخلي والخبير، وعدم القدرة على الحصول على أدلة إثبات ملائمة تؤثر سلباً على قدرة المدقق في الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، وعدم بذل العناية المهنية الكافية من قبل المدقق الخارجي يؤثر على قدرته في الاستعانة بالخبير. تشير هذه النتيجة إلى وجود معيقات عديدة ذاتية، أي خاصة بظروف عمل المدقق وشخصه ومن أهم هذه المعيقات عدم القدرة على امتلاك قدر كافي لفهم عملية التدقيق وفهم جدوى وأهمية الاستعانة باستخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كالتدقيق الداخلي والخبير، وضعف التزام مدقق الحسابات الخارجي بالمعايير الدولية ذات العلاقة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، وهي المعايير (610، 620)، خاصة وأنه توجد علاقة طردية بين مستوى وعي مدقق الحسابات الخارجي لأهمية والزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية ودرجة استفادته من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير. كما قد يعود ضعف هذه الاستعانة لأوضاع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين والتي تواجه تحديات عديدة بسبب صغر حجم السوق الفلسطيني الأمر الذي أدى إلى منافسات شديدة، وهذا أدى إلى ضعف فرص التطور واكتساب المهارات والخبرات الجديدة، التي تتلاءم وتتسجم مع المعايير الدولية. كما يفترض أن تلعب جمعية المدققين دوراً أكثر فعالية في تطوير مهنة التدقيق من خلال تدريب المدققين وتأهيلهم والتنسيق مع المؤسسات الأكاديمية في المحافظات المختلفة.

اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة عبد العال (2015) التي أظهرت أن القوانين والأنظمة الناظمة لمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين يجب تطويرها، بحيث تلاءم المعايير الدولية، كما اتفقت مع نتائج دراسة جربوع (2005) التي أظهرت أن من أهم معيقات استفادة المدقق الفلسطيني من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير تكمن في انخفاض التحصيل العلمي وتدني الكفاءة المهنية

ونقص الخبرة العملية وطول فترة مراجعة الحسابات، وقيمة الأتعاب التي يتقاضاها المحامي، كما اتفقت مع نتائج دراسة Abbass & Aleqab (2013) التي أظهرت أن من معيقات اعتمادية المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي انخفاض أتعاب التدقيق الخارجي وعدم دعم الإدارة العليا للمدقق الخارجي، كما اتفقت مع نتائج دراسة Pilcher, et.al (2011) التي أظهرت أن من معيقات استعانة المدقق الخارجي بالآخرين نظرتهم إلى أعمال وأنشطة الآخرين باعتبارها بديلة وليست مكملة لأعمال وأنشطة التدقيق الخارجي، وان هناك العديد من عوائق الاتصال والتواصل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، لا سيما في عملية التخطيط لعملية التدقيق، كما اتفقت مع نتائج دراسة Vikram, et.al (2010) التي أظهرت أن تأثير الحاكمية المؤسسية يؤثر على درجة استعانة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي، وان هذا التأثير يكون سلبياً في ظل بيئة تفتقر للحاكمية المؤسسية، كما اتفقت مع نتائج دراسة Suwaidan & Qasim (2010) التي أظهرت أن عوامل الكفاءة والاستقلالية والعناية المهنية وحجم الشركة محل التدقيق وأتعاب المدقق كلها عوامل تؤثر في درجة استعانة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي أو بالخبير. ولم تختلف هذه النتيجة مع نتائج أي من الدراسات السابقة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي الثاني: ما هي المعوقات الفنية لاستفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة ذات الأرقام (610، 620) والخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير؟

أشارت نتائج الدراسة إلى أن المعوقات الفنية لاستفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كانت بدرجة عالية، وفي مقدمتها عدم الاهتمام بعقد ندوات ومؤتمرات وبرامج تدريبية كافية مرتبطة بالمحاسبة والتدقيق، ثم عدم وجود تطور في مهنة التدقيق بفلسطين بسبب الوضع السياسي والأمني، وعدم وجود الثقة المتبادلة بين المدقق الداخلي والخارجي، إضافة إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي في الشركات، وضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهمة بالتدقيق والمحاسبة، وعدم استقلالية أقسام التدقيق الداخلي في المنشآت الفلسطينية، وأخيراً عدم قيام الجهات الحكومية والمهنية بدورها بشكل فعال في متابعة وتقييم أداء مدققي الحسابات.

يرى الباحث وجود العديد من المعايير الفنية التي تؤثر في مدى استفادة مدققي الحسابات الخارجي بعمل التدقيق الداخلي أو بالخبير، وهذه المعايير تكمن في ضعف استقلالية أقسام التدقيق الداخلي في المنشآت الفلسطينية، وضعف أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي، إضافة إلى ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات الفلسطينية والهيئات العلمية والمهنية المهمة بالتدقيق والمحاسبة، كما تتضمن هذه المعايير عدم قيام الجهات الحكومية والمهنية كجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، بدورها وبشكل فعال في متابعة وتقييم أداء مدققي الحسابات إضافة إلى أن الوضع السياسي والأمني في فلسطين يُعد من معايير تطور مهنة التدقيق في فلسطين. كما أن المعايير الفنية تتضمن ضعف الاهتمام بعقد ندوات ومؤتمرات وبرامج تدريبية مرتبطة بالمحاسبة والتدقيق، لذلك لا غرابة أن تكون هناك معايير فنية تحول دون الاستفادة المنشودة للمدقق الخارجي من التدقيق الداخلي ومن عمل الخبير، سواء كانت معايير فنية أو معايير ذاتية كما عبرت عنها هذه النتيجة.

اتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة Al-Twajiry, et.al (2004) التي أظهرت أن رغبة المدقق الداخلي في التعاون مع المدقق الخارجي محدودة، ووجود قلق لدى مدققي الحسابات الخارجيين حول درجة استقلال المدقق الداخلي ونطاق عمله وهذه كلها معايير تحول دون استفادة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير، كما اتفقت مع نتائج دراسة International Auditing and Assurance Standards Board (2007) التي أظهرت أن استعانة المدقق الخارجي بعمل الخبير يتأثر بكون الخبير مكلفاً من قبل المنشأة محل التدقيق، أو مكلفاً من قبل المدقق الخارجي أو موظفاً لدى المنشأة أو موظفاً لدى المدقق، وأن مخاطر الحصول على معلومات خاطئة كمية أو نوعية يعيق استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير، ولم تختلف هذه النتيجة مع نتائج أي من الدراسات السابقة.

مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى: لا يلتزم المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

توصلت نتائج الدراسة إلى أن مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كان بدرجة ضعيفة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى: لا يلتزم المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610) المنظم لعلاقته مع التدقيق الداخلي.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610) المنظم لعلاقته مع التدقيق الداخلي كان بدرجة ضعيفة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية: لا يلتزم المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (620) المنظم لعلاقته مع الخبير.

بينت نتائج الدراسة أن مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (620) المنظم لعلاقته مع الخبير كان بدرجة ضعيفة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر لتطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير على إجراءات التدقيق.

توصلت نتائج الدراسة إلى أن أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير على إجراءات التدقيق كان بدرجة ضعيفة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق.

توصلت نتائج الدراسة إلى أن أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق كان بدرجة ضعيفة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل الخبير على إجراءات التدقيق..

أشارت نتائج الدراسة إلى أن أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق كان بدرجة ضعيفة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة: لا يوجد فروق دالة إحصائياً في إجابات أفراد عينة الدراسة حول معيقات التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

توصلت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول معيقات التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد فروق دالة إحصائياً في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الذاتية لالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الذاتية لالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروق دالة إحصائياً في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الفنية لالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

بينت نتائج الدراسة عدم وجود فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات الفنية لالتزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضيات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة (الديمغرافية)

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية: لا توجد فروق دالة إحصائية في متوسطات استجابات مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً للمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية؟

يتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق دالة إحصائية في متوسطات استجابات مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، حيث كانت متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة متقاربة بصرف النظر عن مؤهلاتهم العلمية، وذلك على مجال الدراسة ككل، وعلى جميع مجالات الدراسة.

يرى الباحث في عدم وجود الفروق في إجابات مدقي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي إلى التقارب الكبير في بيئة عمل المدققين واتباع أنظمة وقوانين متشابهة وأن مهنة التدقيق انحسرت في مراجعة الحسابات الضريبية والدفاتر والمستندات فقط.

اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة الأشقر (2008) التي أظهرت عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (610) تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، كما اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة ذنيبات وشناق (2006) التي أظهرت عدم وجود فروق في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار رقم (610) تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، كما اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة Boynton (2006) التي أظهرت عدم وجود فروق في مدى استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير وفقاً للمعيار (620) تبعاً لمتغير الدرجة العلمية.

اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة جربوع (2005) التي أظهرت وجود فروق في العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، كما اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة أبو معمر (2004) التي أظهرت وجود فروق في مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، كما اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة الشقور (2000) التي أظهرت وجود فروق في درجة التزام البنوك بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، كما اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة أبو راوي (2012) التي أظهرت وجود فروق في مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من الخبراء تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق دالة إحصائية في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير التخصص.

توصلت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير التخصص، حيث كانت متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة متقاربة بصرف النظر عن تخصصاتهم، وذلك على مجال الدراسة ككل، وعلى جميع مجالات الدراسة.

يرى الباحث أن مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية تقاربت إجاباتهم ووجهات نظرهم نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية إلى أنهم يعملون في ظروف متشابهة ويتعرضون لنفس المعوقات في العمل، والتي تتمثل في الإجراءات الاحتلالية في إعاقة عمل المدققين إضافة إلى عدم مراعاة الشركات والمؤسسات للقوانين الضريبية.

اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة ذنبيات وشناق (2006) التي أظهرت عدم وجود فروق في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار رقم (610) تبعاً لمتغير التخصص.

اختلفت هذه النتيجة مع نتائج دراسة الشقور (2000) التي أظهرت وجود فروق ذات دلالة إحصائية في درجة التزام البنوك بالمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير التخصص.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق دالة إحصائياً في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

توصلت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، حيث كانت متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة متقاربة بصرف النظر عن سنوات خبرتهم، وذلك على مجال الدراسة ككل، وعلى جميع مجالات الدراسة.

يرى الباحث أن مهنة التدقيق في الأراضي الفلسطينية عانت وبشكل كبير من تخلف في المفهوم والأداء، ويعزى ذلك إلى القوانين الضريبية الجزافية والجائرة المفروضة من قبل الاحتلال الإسرائيلي على المؤسسات الفلسطينية، وعدم وجود أنظمة محاسبية في معظم المؤسسات الفلسطينية، وأن هذه الأنظمة وإن وجدت في قليلة، لذلك تقاربت وجهات نظر عينة الدراسة بصرف النظر عن سنوات خبرتهم في التدقيق.

اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة جربوع (2005) التي أظهرت عدم وجود فروق في العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين تبعاً لمتغير سنوات الخبرة في العمل، كما اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة الأشقر (2008) التي أظهرت عدم وجود فروق في تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (610) تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، كما اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة ذنبيات وشناق (2006) التي أظهرت عدم وجود فروق في تقويم مدققي الحسابات الخارجي لوظيفية التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي (610) تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، كما اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة الشقور (2000) التي أظهرت عدم وجود فروق في مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق المتعلقة بالتدقيق الداخلي تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، كما اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة أبو راوي (2012) التي أظهرت عدم وجود فروق في مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من خبراء في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (620) تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، كما اتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة Boynton (2006) التي أظهرت عدم وجود فروق في مدى استعادة المدقق الخارجي من عمل الخبير وفقاً للمعيار الدولي رقم (620) تبعاً لمتغير الخبرة العملية. ولم تختلف هذه النتيجة مع نتائج أي من الدراسات السابقة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد فروق دالة إحصائية في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير الشهادات المهنية.

أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير الشهادات المهنية، حيث كانت متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة متقاربة بصرف النظر عن شهاداتهم المهنية، وذلك على مجال الدراسة ككل، وعلى جميع مجالات الدراسة.

يرى الباحث أن مهنة التدقيق في فلسطين عانت الكثير من التشوهات والمشكلات إلى انعكست على جوهر هذه المهنة، ومن أهم هذه المشكلات عدم تطبيق شروط مهنية تضع ضوابط فعالة تتعلق بمستوى أداء مكاتب التدقيق عند إصدار ترخيص لهذه المكاتب، إضافة إلى خضوع الكثير من المكاتب للسيطرة العائلية ودخول العديد من الشركات الأجنبية إلى السوق المحلي وعزوف هذه الشركات عن التعامل مع مكاتب التدقيق المحلية، لذلك تقاربت وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين نحو مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير الشهادات المهنية.

لم تتفق هذه النتيجة ولم تختلف مع نتائج أي من الدراسات السابقة لكون الدراسات السابقة لم تتناول متغير الشهادات المهنية ضمن المتغيرات التي بحثتها.

التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

1. العمل على تطوير وتحديث القوانين الخاصة بمزاولة مهنة التدقيق وخاصة قوانين ترخيص المدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق.
2. العمل على إعداد ميثاق عمل يعتبر مرجعاً للسلوك المهني للمدقق الداخلي يحدد شروط وضوابط ومحددات علاقة المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي ومع الخبير وإجراءات التعاون والتواصل بينهم.
3. زيادة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الخارجي في المؤسسات والشركات الفلسطينية.
4. إيجاد أسس محددة لتحديد أتعاب المدققين بحيث تكون متناسبة مع حجم المسؤولية والجهد المبذول لإنجاز المهمة خاصة وأن عمل المدقق وبذل العناية المهنية اللازمة والجهد المناسب لا بد وأن تتأثر بمقدار اتعاب المدقق التي يتقاضاها جراء عملية التدقيق.
5. ضرورة قيام الهيئات المهنية المعنية بمهنة المحاسبة والتدقيق بالإشراف والرقابة المستمرة على مكاتب التدقيق للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلال والأمانة والسلوك المهني وذلك من خلال زيادة رقابة جمعية مدققي الحسابات ومجلس مهنة التدقيق ووزارة الاقتصاد في فلسطين.
6. الفحص الدوري لممارسات مكاتب التدقيق للوقوف على المخالفين لقواعد وآداب السلوك المهني ومعاقبتهم.
7. العمل على تفعيل دور النقابات المهنية المتعلقة بالتدقيق وإعطائها صلاحيات أكبر لاتصالها المباشر بمدققي الحسابات.
8. ضرورة قيام الجهات العلمية والمهنية المهمة بشؤون المحاسبة والتدقيق مثل الجامعات وهيئة تنظيم مهنة المحاسبة وهيئة الأوراق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين، بتوعية المدققين الداخليين والخارجيين بالعلاقة التي تربطهم وإيضاح مفهوم هذه العلاقة ومجالات التعاون بينهم وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل لوظيفة كل منهم.

9. تنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة تهتم بأخلاقيات المهنة، بحيث تساهم هذه المؤتمرات وورش العمل في تعزيز التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني وتطبيق معايير التدقيق الدولية وخاصة معايير استفاة المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كالمدقق الداخلي والخبير.

10. ضرورة إجراء مزيد من الأبحاث والدراسات حول موضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، مما يعزز الاهتمام بموضوع أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع العربية

المصادر والمراجع الأجنبية

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع العربية

- أبو راوي، أسامة (2012): مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من خبراء في ضوء معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات*، المجلد (25)، العدد (4)، جمهورية مصر العربية.
- أبو معمر، فارس (2004): مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- الأشقر، عمر (2008): تقييم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (610): دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- التميمي، هادي (2006): مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل . للنشر، الأردن.
- القيومي، لبيب (2014): اصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر.
- جربوع، يوسف (2005): العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين: دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات القانونيين في فلسطين، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- جمعة، أحمد (2005): المدخل إلي التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- جمعة، أحمد (2010): درجة استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية ميدانية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، العدد (4)، جمهورية مصر العربية.
- جمعية رجال الأعمال الفلسطينيين (2016): مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، <http://blogs.najah.edu>
- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية (2015)، <http://www.pacpa.ps>
- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، www.pacpa.ps.

- ذنبيات، عبد القادر، وشناق، باسل (2006): تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفية التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي (610) دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (2)، العدد (2).
- الشقور، عمر (2000): مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتدقيق الداخلي، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- عبد العال، محمود (2015): مدى التزام مراجعي الحسابات في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- الكوني، سائد (2004): أوضاع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين: الواقع الراهن ومتطلبات التغيير، سلسلة التقارير والأبحاث رقم (21)، مركز تطوير القطاع الخاص، جامعة النجاح الوطنية.
- مازون، محمد (2011): التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
- محسن، محمود (2011): مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- مرتجى، أحمد (2013): دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة بغزة، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة، فلسطين.
- مسعد، محمد، والخطيب، خالد (2009): دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- مشتهي، صبري (2013): العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين: دراسة حالة قطاع غزة، رسالة ماجستير، مجلة جامعة الأزهر، المجلد (15)، العدد (2).

- معيار التدقيق الدولي رقم (610).
- معيار التدقيق الدولي رقم (620).
- الوردات، خلف (2002): مهام التدقيق الداخلي ضمن معايير التدقيق الدولية والأمريكية، مجلة المدقق، العدد (51)، عمان، الأردن.
- يورة، يعقوب (2015): التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية: دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد-تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، الجزائر.

- Abbass Dalia A. and Aleqab Mahmoud M. (2013): The relationship between the internal auditor characteristics and the degree of reliability of the external auditor on internal audit, **International Business Research**; Vol. 6, No.4.PP67-80.
- Al-Twajjry, Abdulrahman A.M., John A. Brierley, and David R. Gwilliam (2004) :An The level of cooperation and coordination between the departments of internal audit directors, managers and companies in the external audit firms in Saudi companies public shareholding ,**Managerial Auditing Journal**, Vol.19, No.7, PP.929-994.
- Atanasiu Pop, Cristina Boța-Avram, and Florin Boța-Avram (2005): **Evaluate the auditor's obligation to take advantage of the work of others in the light of the ISA No. (620)** of the benefit from the work of an expert, University of Cluj- Napoca JEL Codes: M42,PP5-9.
- Boynton, C (2006). The extent of the external auditor take advantage of the expert work in accordance with the International Standard on Auditing (620). **Academy of Educational Leadership Journal**, Vol. 14, No. 2.
- Brown, P.R.(2003): Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Function, **Journal of Accounting Research**, Vol. 21, No. 2, PP. 444-455.
- Davidson, Bruce I. Naman K. Desai, and Gregory J. Gerard 2013, The relationship between the external auditor and the internal auditor's analysis: the case of external audit in the New York City study, **Journal of Information Systems**, Vol.27, No.1, PP.41-59.

- Fowzia Rehana (2010): The impact of management factors and the Audit Committee, confidentiality and professional degree of reliability and effective communication on the level of cooperation between external auditors and internal auditors from the viewpoint of the auditors in the local and foreign labor in Bangladesh banks World , **Journal of Management**, Vol. 2, No.2, PP.22 – 35.
- Gray Joy and Hunton James E.(2011): **The degree of reliability under the exposed internal auditor substantive risk**, Working Paper at Bentley University.
- Henry Siegel, (2008) :The need for the expert's work in auditing from the perspective of the auditors of Certified Public Accountants in New Delhi, the Indian operation, **Academy of Business and Economics**, Vol. 12, No. 4: 105-111.
- International Auditing and Assurance Standards Boar (2007): **ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert: Proposed ISA 500 (Redrafted), Considering the Relevance and Reliability of Audit Evidence**, Exposure Draft, International Federation of Accountants, October, 2007.
- International Federation of Accountants (2008): **Auditors legal attitudes towards the use of work of an expert in the audit process in the light of the international standard 620**, United States Government Accountability Office, Washington, DC 20548.
- Michael Nugent, (2005): **Areas to use the work of an expert in the audit process**, IAASB Main Agenda, December 2005, Agenda Item 2B. www.intosai.org.

- Nunro, B, & Stewart, D (2009). The degree of reliability of the external auditor on the work of the internal auditor in the public shareholding companies in South Africa. **Journal of Business Ethics**, Vol. 93:531–551.
- Pilcher Robyn, David Gilchrist, and Inderpal Singh 2011, Factors affecting the degree of reliability of the external auditor on the work of the internal auditor. Paper submitted to the AFAANZ Conference, Darwin, Australia.
- Schneider, A. (2004): , The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function, **Journal of Accounting Research**, Vol.22, No. 2, PP. 657-678.
- Suwaidan Mishiel and Qasim Amer 2010, Basic standards of internal auditing from the viewpoint of external and internal auditors of accounts in Jordan, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25, No. 6, PP. 509-525.
- Vikram Desai, Robin W. Roberts, and Rajendra Srivastava 2010, Factors affecting the external auditor on the assessment of the internal audit function, **Contemporary Accounting Research**, Vol.27, No.2,PP.346-402.

الملاحق

استبانة الدراسة

أسماء أعضاء لجنة تحكيم الاستبانة

أسماء مدققين الحسابات القانونيين المزاويلين

ملحق رقم (1) استبانة الدراسة

جامعة القدس



برنامج الدراسات العليا

استبانة

حضرة الأخ/ت مدقق الحسابات المحترم/ة

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية بعنوان "تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين". وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب من كلية العلوم الإدارية والاقتصادية في برنامج الدراسات العليا في جامعة القدس، لذا يرجى من حضرتكم التفضل بقراءة فقرات الاستبانة والإجابة عنها بدقة وموضوعية لما لرأيكم من أهمية وأثر كبير في إنجاح وإتمام هذه الدراسة، علماً بأن المعلومات التي ستدلون بها سوف تعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض الباحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث: وليد يوسف حجه

المشرف: د. إبراهيم عتيق

القسم الأول: معلومات شخصية

الرجاء وضع إشارة (✓) داخل مربع الإجابة التي تنطبق عليك:

1- المؤهل العلمي: دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

2- التخصص: محاسبة علوم مالية ومصرفية تدقيق حسابات

أخرى أذكرها من فضلك.....

3- سنوات الخبرة: (5) سنوات فأقل من (6-10) سنوات أكثر من (10) سنوات

4- الشهادات المهنية بالإضافة الى PACPA: ACPA CPA

شهادات أخرى اذكرها من فضلك..... لا يوجد شهادات مهنة

القسم الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

الرجاء وضع إشارة (✓) في عمود الإجابة المناسب وذلك أمام كل فقرة من الفقرات الآتية:

الرقم	الفقرات	درجة عالية جداً	درجة عالية	درجة متوسطة	درجة منخفضة	درجة منخفضة جداً
المجال الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار (610) الخاص بمراجعة عمل التدقيق الداخلي.						
أولاً	معيير الوضع التنظيمي					
1.	فحص الهيكل التنظيمي للتأكد من استقلالية قسم التدقيق الداخلي.					
2.	أتحقق من ارتباط وظيفة المدقق الداخلي بأعلى مستوى إداري في الشركة.					
3.	التأكد من تحرر المدقق الداخلي من أية مسؤوليات تشغيلية أخرى وأية قيود تفرضها الإدارة.					
4.	التأكد من حرية اتصال المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي.					
ثانياً	نطاق العمل					
5.	أراجع تقويم المدقق الداخلي لأنظمة الرقابة الداخلية.					
6.	فحص المدقق الداخلي للنظام المحاسبي.					
7.	فحص ومراجعة تقويم المدقق الداخلي لوسائل حماية الأصول وتحققه من وجود أصول الشركة.					
8.	التأكد من قيام المدقق الداخلي بفحص التقارير والسجلات المالية والتشغيلية للتأكد من صحة وموثوقية المعلومات فيها.					
9.	التأكد من استجابة إدارة الشركة لتوصيات المدقق الداخلي.					
ثالثاً	معيير الكفاءة المهنية					
10.	فحص الخلفية التعليمية للمدقق الداخلي					
11.	التأكد من امتلاك المدقق الداخلي للخبرات الواسعة في مجال التدقيق.					
12.	مراجعة سياسات التوظيف المتبعة في دائرة التدقيق الداخلي					
13.	مراجعة معايير تقويم أداء موظفي التدقيق الداخلي.					
رابعاً	معيير العناية المهنية					
14.	التأكد من مدى التزام المدقق الداخلي بتطبيق معايير التدقيق الداخلي					
15.	التأكد من قيام دائرة التدقيق الداخلي بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق					
16.	التأكد من وجود رقابة مستمرة على عمل موظفي التدقيق الداخلي من قبل مدير التدقيق الداخلي.					
17.	فحص برنامج التدقيق الذي تضعه دائرة التدقيق الداخلي لعملية التدقيق					
18.	فحص عينة من أوراق العمل المعدة من قبل دائرة التدقيق الداخلي					
19.	مراجعة عينة من التقارير التي يعدها المدقق الداخلي عن نتائج عملية التدقيق عند نهاية كل عملية تدقيق					

المجال الثاني: مدى التزام المدقق الخارجي بالمعيار الدولي (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير					
					أولاً
					تحديد الحاجة للاستفادة من عمل خبير
					20. استعين بخبير في تقييم بعض أنواع الأصول مثل الأراضي والمباني
					21. استعين بخبير قانوني لتفسير بعض الأمور المرتبطة بالقوانين والاتفاقيات
					22. استعين بخبير في بعض مجالات تكنولوجيا المعلومات وتقنيات الحواسيب في تقييم نظم المعلومات المستخدمة
					23. استعين بخبير عند الحاجة لتحديد وتقييم كميات مخزنة على شكل أكوام أو معادن دفيئة
					24. استعين بخبير لتحديد نسبة الإنجاز في مشاريع المقاولات
					25. استعين بخبير لاستخراج معلومات وإجراء معالجات لبرامج محاسبية تستخدمها الشركة
					26. استعين بخبير لتحديد مبالغ باستخدام طرق متخصصة مثل التقييم الاكتواري في التأمين
					27. تعتمد استعانتني بالخبير على الأهمية النسبية للبند وانعكاسه على البيانات المالية
					28. أتأكد من أن مصادر معلومات الخبير كافية وملائمة ويمكن الاعتماد عليها
					29. أحرص على فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الخبير
					ثانياً
					الكفاءة المهنية للخبير
					30. أراعي الكفاءة المهنية للخبير قبل الاستعانة به
					31. أراعي سمعة الخبير قبل الاستعانة به
					32. أتأكد من موضوعية الخبير عند الاستعانة به
					33. أتأكد من الاستقلالية المهنية للخبير عن الشركة محل التدقيق

القسم الثالث: الأثر المتوقع من الاستفادة من تطبيق معايير التدقيق الدولية (610، 620)
الخاصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.

الرجاء وضع إشارة (✓) في عمود الإجابة المناسب وذلك أمام كل فقرة من الفقرات الآتية:

الرقم	الفقرات	درجة عالية جداً	درجة عالية	درجة متوسطة	درجة منخفضة	درجة منخفضة جداً
	المجال الأول: الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي (610) الخاص بالاستفادة من عمل التدقيق الداخلي.					
34.	اساهم في الحكم على سلامة نظام التقارير المالية في المنشأة					
35.	أساهم في تقييم أنظمة الضبط والرقابة الداخلية في المنشأة					
36.	أساهم في وضع استراتيجية وخطة تدقيق ملائمة وفعالة					
37.	أساهم في تقدير مخاطر التدقيق المحتملة					
38.	أساهم في اختيار عينات التدقيق المناسبة					
39.	أساهم في تحديد وتطبيق اختبارات التدقيق الملائمة.					
40.	اساهم في الحكم على سلامة عناصر النظام المحاسبي في المنشأة					
41.	أساهم في الحكم على موثوقية عمل التدقيق الداخلي					
42.	أساهم في دقة وصحة إبداء الرأي في التقرير النهائي					
43.	أساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات العلاقة بالتقرير النهائي بعملية التدقيق					
	المجال الثاني: الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبير.					
44.	الاستعانة بخبير تؤدي إلى تقليل المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق					
45.	تساعد الاستعانة بخبير في التفسير الصحيح للأمور القانونية والفنية والتقنية					
46.	يعتبر الاستعانة بخبير مهم لإصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي					
47.	الاستعانة بخبير تساعد في زيادة ثقة وقناعة الأطراف ذات العلاقة بتقرير مدقق الحسابات الخارجي					
48.	يساهم الاستعانة بخبير في زيادة خبرة المدقق الخارجي في مجالات مختلفة					

القسم الرابع: معيقات التزام المدقق الخارجي من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في ضوء معايير التدقيق الدولية المختصة.

الرجاء وضع إشارة (✓) في عمود الإجابة المناسب وذلك أمام كل فقرة من الفقرات الآتية:

الرقم	الفقرات	درجة عالية جداً	درجة عالية	درجة متوسطة	درجة منخفضة	درجة منخفضة جداً
معيقات استفادة المدقق من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير في عملية التدقيق						
معيقات خاصة بظروف عمل المدقق						
أولاً						
49.	يوجد علاقة طردية بين مستوى الوعي لدى المدقق الفلسطيني بأهمية الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية ودرجة استفادته من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير.					
50.	عدم القدرة على الحصول على أدلة إثبات ملائمة تؤثر سلباً على قدرة المدقق في الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير					
51.	عدم القدرة على امتلاك المدقق الخارجي القدر الكافي لفهم طبيعة عمل الخبير					
52.	عدم التزام مدقق الحسابات الخارجي برفع تقارير حول طبيعة العلاقة ومستوى التعاون بينه وبين المدقق الداخلي والخبير					
53.	عدم بذل العناية المهنية الكافية من قبل المدقق الخارجي قد يقلل من قدرته على الاستعانة بالخبير					
معيقات فنية						
ثانياً						
54.	عدم استقلالية أقسام التدقيق الداخلي في المنشآت الفلسطينية					
55.	ضعف أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي في الشركات.					
56.	ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهتمة بالتدقيق والمحاسبة					
57.	عدم قيام الجهات الحكومية والمهنية بدورها بشكل فعال في متابعة وتقييم أداء مدققي الحسابات.					
58.	عدم وجود الثقة المتبادلة بين المدقق الداخلي والخارجي					
59.	عدم وجود تطور في مهنة التدقيق بفلسطين بسبب الوضع السياسي والأمني					
60.	عدم الاهتمام بعقد ندوات ومؤتمرات وبرامج تدريبية كافية مرتبطة بالمحاسبة والتدقيق.					

انتهت الاستبانة

ملحق رقم (2) أسماء أعضاء لجنة تحكيم الاستبانة

الرقم	الاسم	مكان العمل
.1	د. ساهر عقل	جامعة القدس
.2	د. فادي قطان	جامعة بيت لحم
.3	د. يوسف حسان	جامعة بير زيت
.4	د. سائد الكوني	جامعة النجاح
.5	د. معن الصرصور	جامعة بوليتكنك فلسطين
.6	د. إقبال الشريف	جامعة بوليتكنك فلسطين
.7	أ. "محمد رجائي" القيسي	جمعية مدققين الحسابات