

UKJAES

University of Kirkuk Journal
For Administrative
and Economic Science

ISSN:2222-2995 E-ISSN:3079-3521

University of Kirkuk Journal For
Administrative and Economic Science



Abdulkareem Arsalan Ibrahim & ALtaee Aws Saad. The Extent of Commitment to Applying International Auditing Standards 610 and 620 Regarding the Expert's Opinion: An Exploratory Study of the opinions of a Sample of Academics and Professionals. *University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science* (2026) 16 (1):501-512.

The Extent of Commitment to Applying International Auditing Standards 610 and 620 Regarding the Expert's Opinion: An Exploratory Study of the opinions of a Sample of Academics and Professionals

Arsalan Ibrahim Abdulkareem ¹, Aws Saad ALtaee ²

^{1,2} University of Mosul, Mosul, Iraq

arsalan_ibrahem@uomosul.edu.iq ¹

aws.waadallah@uomosul.edu.iq ²

Abstract: External auditing is a fundamental tool for ensuring the credibility and reliability of financial statements, particularly in light of increasingly complex business environments and the growing need for specialized expertise that goes beyond the scope of the traditional auditor's work. In this context, the International Standards on Auditing (ISAs) have devoted particular attention to the mechanisms of making use of the work of the internal auditor (ISA 610) and the specialized expert (ISA 620), given their role in enhancing the efficiency and quality of the audit process and strengthening users' confidence in financial reports. Against this backdrop, the present study centers on the following question: To what extent do external auditors in the Iraqi environment benefit from the work of internal auditors and experts in light of the requirements of ISA 610 and ISA 620?

The study adopts a descriptive–analytical approach through a review of the relevant literature and prior studies, in addition to a field survey using a questionnaire administered to a sample of academics and practitioners working in the auditing field, of which 106 questionnaires were deemed valid for analysis. The questionnaire focused on measuring the extent of compliance with the requirements of ISA 610 relating to objectivity, independence, technical competence, communication with the internal auditor, and the review and documentation of internal audit work, as well as the extent of compliance with the requirements of ISA 620 regarding the evaluation of the expert, communication with the expert, documentation of the expert's work, the expert's independence, and the use of the expert's work.

The results revealed high mean scores and relative importance for all dimensions under study, exceeding the theoretical mean of the five-point Likert scale. This indicates that the level of external auditors' reliance on the work of internal auditors and experts, in line with the requirements of ISA 610 and ISA 620, is high in the Iraqi environment, thereby contributing to strengthening the sufficiency and appropriateness of audit evidence and improving the quality of the external audit process and its outcomes. Furthermore, this study helps bridge a research gap related to the scarcity of Arabic

studies that jointly address ISA 610 and ISA 620 within a single framework, and provides a foundation upon which professional and regulatory practices in the field of auditing may be further developed.

Keywords: ISA 610, ISA620 , External Auditor, Internal Auditor, Expert opinion.

مدى الالتزام بتطبيق معياري التدقيق الدولي ٦٢٠ و ٦١٠ حول رأي الخبير – دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين

م.د. ارسلان ابراهيم عبدالكريم^١، م. اوس سعد وعبدالله^٢

^{١,٢} كلية الادارة والاقتصاد جامعة الموصل، الموصل، العراق

¹ arsalan_ibrahem@uomosul.edu.iq

² aws.waadallah@uomosul.edu.iq

المستخلص: أولت المعايير الدولية للتدقيق اهتماماً خاصاً بآليات الاستفادة من عمل المدقق الداخلي المعيار الدولي (ISA 610) والاستفادة من عمل الخبير وفق المعيار الدولي (ISA 620)، لما لذلك من دور في رفع كفاءة وجودة العملية التدقيقية وتعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية. وانطلاقاً من ذلك، يتمحور هذا البحث حول التساؤل الآتي: ما مدى الالتزام المدقق الخارجي في البيئة العراقية بمعياري التدقيق الدولي (ISA 610) و (ISA 620) حول رأي الخبير؟ اعتمد البحث المنهج الوصفي-التحليلي من خلال الدراسة الميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين العاملين في مجال التدقيق، وبلغ عدد الاستمارات الصالحة للتحليل (١٠٦) استمارة. وأظهرت النتائج أن مستوى استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي والخبراء الفنيين وفق متطلبات معياري (ISA 610) و (ISA 620) يُعدّ مرتفعاً في البيئة العراقية، وبما يُساهم في تدعيم كفاية وملاءمة أدلة الإثبات وتحسين جودة عملية التدقيق الخارجي ومخرجاتها. كما يساهم البحث في سد فجوة بحثية تتعلق بندرة الدراسات العربية التي تتناول معياري (ISA 610) و (ISA 620) معاً في إطار واحد، ويوفر أساساً يمكن البناء عليه لتطوير الممارسات المهنية والرقابية في مجال التدقيق.

الكلمات المفتاحية: معيار التدقيق الدولي ٦١٠، معيار التدقيق الدولي ٦٢٠، المدقق الخارجي، المدقق الداخلي، رأي الخبير.

Corresponding Author: E-mail: arsalan_ibrahem@uomosul.edu.iq

المقدمة

يشكّل التدقيق الخارجي أداة أساسية لضمان مصداقية القوائم المالية وتعزيز ثقة مستخدميها، ومع تعقّد بيئة الأعمال وتزايد حجم التخصصات الفنية المرتبطة بالعملية التدقيقية، برزت الحاجة إلى الاستعانة بخبراء متخصصين في مجالات فنية أو مهنية معينة لدعم عملية إبداء الرأي. ومن هنا جاء الاهتمام بمعياري التدقيق الدولي **ISA 610** المتعلق باستخدام عمل التدقيق الداخلي، و **ISA 620** الخاص باستخدام عمل خبير، واللذين يقدمان إطاراً تنظيمياً يهدف إلى تعزيز جودة إجراءات التدقيق وتحقيق قدر أكبر من الشفافية والموضوعية. إن مدى التزام المدققين بتطبيق هذه المعايير يعدّ عاملاً أساسياً في تحسين جودة المدقق مما ينعكس على جودة التقارير المالية، لا سيما أن الاستعانة بالخبراء قد تطوي على مخاطر تتعلق بالاعتماد المفرط أو إساءة تفسير نتائج عملهم. لذلك، فإن دراسة مدى الالتزام بتطبيق هذه المعايير تكشف عن مستوى الوعي المهني والمعرفي لدى المدققين، ومدى انعكاس ذلك على الثقة في العملية التدقيقية ككل. وبالرغم من وجود العديد من الدراسات التي تناولت موضوع المعايير الدولية للتدقيق، إلا أن هناك ندرة نسبية في البحوث التي ركّزت على تطبيق معياري **ISA 610** و **ISA 620** معاً، خصوصاً في البيئة العربية، مما يخلق فجوة بحثية تستحق المعالجة. ومن هذا المنطلق، تسعى هذه الدراسة الاستطلاعية إلى استكشاف آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين حول مستوى الالتزام بهذه المعايير، وما إذا كان ذلك يعكس درجة النضج والاحترافية في بيئة التدقيق المحلية.

المبحث الأول: المنهجية

أولاً: مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في التعرف على مدى استفادة المدقق الخارجي في البيئة العراقية من عمل المدقق الداخلي والخبير في ظل تطبيق متطلبات معياري التدقيق الدوليين **ISA 610** و **ISA 620**، ومدى توافر هذه المتطلبات في الممارسة العملية المتعلقة بتقييم موضوعية المدقق الداخلي وكفاءته واستقلاليته، وتقييم كفاءة الخبير واستقلاليته وتوثيق أعماله واستخدامها كأدلة إثبات عند تنفيذ التدقيق الخارجي. ويمكن عرض مشكلة البحث من خلال التساؤلات البحثية التالية:

١. ما مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي **ISA 610** عند الاستفادة من عمل المدقق الداخلي؟

٢. ما مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 620 عند الاستفادة من عمل الخبير؟
٣. ما مستوى التكامل في تطبيق متطلبات معياري التدقيق الدوليين ISA 610 و ISA 620 في دعم كفاية وملاءمة أدلة الإثبات المتاحة للمدقق الخارجي في البيئة العراقية؟

ثانياً: أهمية البحث

- تتبع أهمية هذا البحث من أهمية متغيراته النظرية والتطبيقية، ومن طبيعة البيئة المهنية التي يتناولها، ويمكن تلخيص أهميته فيما يأتي:
١. يُبرز البحث الأهمية المهنية لاعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وعلى رأي وعمل الخبير وفق متطلبات معياري التدقيق الدوليين (ISA 610) و (ISA 620)، وما يمثله ذلك من دعم لعملية التدقيق الخارجي في البيئة العراقية.
 ٢. يساهم البحث في تعزيز جودة تقرير المدقق الخارجي وموثوقية التقارير المالية من خلال توضيح كيفية استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير والاعتماد على المدقق الداخلي، بما يؤدي إلى تحسين جودة إجراءات التدقيق وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية المعدّة.
 ٣. يوضح البحث أهمية التفاعل والتكامل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي والخبراء المتخصصين، ودور هذا التفاعل في تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق وترشيد الجهد والتكلفة دون الإخلال بجودة أدلة الإثبات.
 ٤. يكتسب البحث أهمية علمية من خلال تناوله المشترك لمعيارَي التدقيق الدوليين (ISA 610) و (ISA 620) في دراسة واحدة، وهو ما يساهم في سد جزء من الفجوة البحثية في الأدبيات العربية ذات الصلة بالاعتماد على عمل الآخرين في التدقيق.
 ٥. يدعم البحث جهود الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق من خلال إبراز كيفية تطبيق متطلبات معياري (ISA 610) و (ISA 620) في الممارسة العملية، بما يمكن الشركات والمؤسسات والجهات الرقابية من تحسين التزامها بهذه المعايير واللوائح ذات الصلة.

ثالثاً: منهج البحث:

اعتمد البحث على **المنهج الوصفي** من خلال الاستعانة بمصادر الأدبيات المحاسبية ذات الصلة من الدوريات العلمية والكتب والمصادر الرصينة التي تتعلق بمجال البحث، وكذلك **المنهج الاستقرائي** من خلال استمارة الاستبيان التي أعدت لهذا الغرض.

رابعاً: أهداف البحث

- يهدف هذا البحث إلى الإجابة عن تساؤلاته الرئيسية من خلال تحقيق الأهداف الآتية:
١. دراسة وعرض متطلبات معياري التدقيق الدوليين (ISA 610) و (ISA 620)، وبيان دورهما في دعم جودة عملية التدقيق الخارجي وتعزيز موثوقية التقارير المالية في البيئة العراقية.
 ٢. تقييم مدى استفادة المدقق الخارجي من متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA 620) عند الاعتماد على عمل الخبير في الموضوعات التي تتطلب خبرات متخصصة.
 ٣. تقييم مدى استفادة المدقق الخارجي من متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA 610) عند الاعتماد على عمل المدقق الداخلي في الحصول على أدلة إثبات تدقيقية مناسبة وكافية.
 ٤. إبراز الدور الذي يمكن أن يساهم به اعتماد المدقق الخارجي على عمل الخبير والمدقق الداخلي – في ضوء متطلبات معياري (ISA 610) و (ISA 620) – في دعم جودة إجراءات التدقيق الخارجي ومخرجاته من منظور المهنيين والأكاديميين في بيئة التدقيق العراقية.

خامساً: فرضيات البحث

ان البحث الحالي مبني على فرضية أساسية مفادها "يتسم مستوى استفادة المدقق الخارجي في البيئة العراقية من عمل المدقق الداخلي والخبير، وفق متطلبات معياري التدقيق الدوليين (ISA 610) و (ISA 620)، بالمستوى المرتفع". وتتفرع منها الفرضيات التالية:

١. يتسم مستوى استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA 610) بالمستوى المرتفع.
٢. يتسم مستوى استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA 620) بالمستوى المرتفع.
٣. لا يقل المتوسط الحسابي لاستفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 610) عن المستوى المحايد (٣) على مقياس ليكرت الخماسي.
٤. لا يقل المتوسط الحسابي لاستفادة المدقق الخارجي من تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA 620) عن المستوى المحايد (٣) على مقياس ليكرت الخماسي.

سادساً: دراسات سابقة

لاعتبار أهمية موضوع الدراسة ولإنجاز هذه الدراسة كان لزاماً علينا معرفة الدراسات السابقة التي سبقتنا في هذا المجال، لذلك اعتمدنا على أهم الدراسات والعربية والأجنبية من نظر الباحثين وعلى الشكل الآتي:

اسماء الباحثين	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	الاستنتاجات
دراسة احمد وغازي ٢٠٢٣،	"دور تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (٦٢٠) في الاستفادة من عمل الخبير في تحسين جودة التدقيق – دراسة تحليلية لأراء عينة من الأكاديميين والمدققين في إقليم كردستان – العراق"	رُكزت على تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA) (620) المتعلق بالاستفادة من عمل الخبير، ودوره في تحسين جودة التدقيق، واعتمدت على استبانة صُممت بالاستناد إلى الدراسات السابقة والإطار النظري، وشملت عينة مكونة من (١٢٠) فرداً: ٤٠ من أعضاء هيئة التدريس الجامعي، ٥٠ مدققاً معتمداً، و ٣٠ محاسباً قانونياً في شركات ومكاتب التدقيق بإقليم كردستان	أوضحت النتائج أن تطبيق معيار ISA 620 في الاستفادة من عمل الخبراء له تأثير مباشر ومعنوي في تحسين جودة التدقيق، وذلك من خلال رفع مستوى جودة تقارير المدقق النهائي
حجة ٢٠١٧،	تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين	هدفت الدراسة الى تقييم مدى التزام المدقق الفلسطيني الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم عمل المدقق الداخلي والخبير وباستخدام المنهج الوصفي التحليلي كما تم استخدام استمارة الاستبيان لجمع البيانات	ان تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي ٦١٠ والخاص بمراجعة عمل المدقق الداخلي كان بدرجة منخفضة، كذلك تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بمعيار التدقيق الدولي ٦٢٠ ايضا كان منخفضاً، ان من اهم المحددات والمعوقات لاستفادة المدقق الخارجي الفلسطيني من المعيارين الدوليين ٦١٠ و ٦٢٠ هي معوقات فنية ثم جاءت المعوقات الخاصة بطروف العمل بالمرتبة الثانية؟
حسن واخرون ٢٠٢٤	معيار التدقيق الدولي (ISA620) استخدام عمل خبير التدقيق ودوره الفاعل في تحسين اداء المدقق الداخلي: بحث ميداني لآراء عينة من مدققي مؤسسات التعليم العالي	هدف البحث الى دراسة معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ ودوره الفاعل في تحسين اداء المدققين الداخل بين من الناحيتين العلمية والعملية عل اي جودة عمل التدقيق الداخليين بالاعتماد على اسلوب الاستقصاء من خلال المدققين العاملين في اقسام الرقابة والتدقيق في جامعة المثنى	توصلت الدراسة الى انه على الرغم من طبيعة متغيرات البحث الى بيئة البحث اثبتت ان تطبيق واستخدام بعض المفاهيم المهمة من جهة او بسبب مستوى الارباح المتحققة الغير المجزي في اعتماد هذه المتغيرات

المبحث الثاني: التدقيق الخارجي – المفاهيم والاسس العامة والمعايير

أولاً: التدقيق الخارجي:

يُعرّف التدقيق الخارجي وفقاً للجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية بأنه: "عملية منهجية وأجراء منظم تهدف إلى جمع أدلة إثبات موضوعية تتعلق بتأكيدات تخص الأحداث والتصرفات الاقتصادية بهدف إصدار حكم مهني مستقل ومدعوم بالأدلة، وذلك بالاستناد إلى معايير محددة لتقدير مدى مصداقية وكفاءة النظام والإجراءات المعتمدة داخل المؤسسة لاتخاذ قرارات مبنية على معلومات موثوقة". (الحاج زبير، ٢٠٢٣، ٤٠) (براهمي، ٢٠١٩، ١٧). ويمكن تقسيم اهداف التدقيق الى أهداف رئيسية وأخرى ثانوية: فالأهداف الرئيسية هي (الخرجي، ٢٠٢٢، ١٤٢-١٤٣)

١. التحقق من صدق وعدالة البيانات المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.
٢. تعزيز موثوقية القوائم المالية من خلال إبداء الرأي حول مدى توافقها مع المعايير المحاسبية المعتمدة.
٣. تقييم فعالية الأداء المالي والإداري ومدى تحقيق الأهداف التنظيمية.
٤. توفير الثقة للمستخدمين بشأن المعلومات المالية والرقابية.

٥. دعم الرقابة على تنفيذ الخطط، والكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها وسبل معالجتها.

اما الأهداف الثانوية فتتمثل بالآتي: (الجوهر، ٢٠٢٠، ١)

١. الكشف عن الأخطاء أو الغش في الدفاتر والسجلات وتقليل فرص وقوعها من خلال وضع ضوابط مناسبة.
٢. دعم الإدارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات.
٣. يُسهّم في تمكين مستخدمي التقارير المالية من اتخاذ قرارات استثمارية دقيقة. وتحديد الضريبة المستحقة.

ويواجه المدقق الخارجي مسؤولية كبيرة امام العملاء والجهات الخارجية اذا لم يتم فحص كل الدفاتر او لم يدقق كل العمليات ولا يشهد بصحة الميزانية لان مهنته ليست كبقية المهن من حيث انها تحتوي نوع من المخاطر وتحتاج الى شخصية تتميز بخصائص معينة قادرة على القيادة والتخطيط لعملية التدقيق وقادرة على تكوين الحكم المهني الجيد، ويلاحظ معظم المشاكل القضائية المتعلقة بمهنته ناتجة عن الحكم الضعيف. وتشير كذلك المعايير الدولية للتدقيق، وبخاصة المعيار رقم (ISA 610) المعنون "الاعتماد على عمل المدقق الداخلي"، إلى وجود علاقة تكاملية بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، تقوم على أسس مهنية تضمن التنسيق الفعال وتحقيق جودة التدقيق. إذ يتيح هذا المعيار للمدقق الخارجي إمكانية استخدام بعض أعمال المدقق الداخلي إذا تبين له أن تلك الأعمال نُفذت بمستوى مقبول من الكفاءة والاستقلالية والموضوعية، مما يساهم في تحسين كفاءة عملية التدقيق وتقليل التكرار.

ورغم أن المدقق الداخلي يُعد جزءاً من الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويُعين من قبل الإدارة، إلا أن استقلالته تعتبر "جزئية"، بينما يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية "تامة"، حيث يتحمل كامل المسؤولية عن الرأي الذي يصدره بشأن القوائم المالية. ومع ذلك، لا

تنتقص هذه الاستقلالية النسبية من أهمية وموثوقية أعمال المدقق الداخلي، إذ غالباً ما يستند المدقق الخارجي في تخطيط إجراءاته إلى نتائج أعمال المدقق الداخلي، ما يبرز وجود تناغم وتكامل في الأدوار بين الطرفين. ويؤكد معيار (ISA 610) على ضرورة تقييم مدى كفاية وموضوعية ونطاق أعمال التدقيق الداخلي قبل أن يقرر المدقق الخارجي إمكانية الاعتماد عليها جزئياً. وبهذا، تتحقق الموازنة المهنية التي تعزز من فاعلية التدقيق وتضمن تجنب التكرار في الإجراءات مع الحفاظ على جودة النتائج (IAASB, 2021).

ثانياً: معيار التدقيق الدولي ٦١٠ ISA - الاعتماد على عمل المدقق الداخلي

معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)، حدد أهداف المدقق الخارجي وفق هذا المعيار وكما يلي: <https://www.ifac.org> :

١. تحديد مدى إمكانية استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي: يتعين على المدقق الخارجي تقييم ما إذا كان عمل وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن يكون مناسباً لأغراض التدقيق الخارجي، وذلك بناءً على مدى كفاية وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي.
٢. تحديد مدى استخدام عمل المدقق الداخلي وأثر ذلك على خطة التدقيق: من خلال تحديد طبيعة ومدى العمل الذي سيتم استخدامه من وظيفة التدقيق الداخلي. وتحديد تأثيره على خطة التدقيق الإجمالية والاستراتيجية.
٣. التعاون والتنسيق بين الطرفين مع الحفاظ على الاستقلالية: يجب أن يتم استخدام عمل المدقق الداخلي بطريقة لا تخل بمسؤولية المدقق الخارجي أو باستقلاليته.
٤. التقييم المهني المستمر: على المدقق الخارجي أن يقيم على نحو مستمر مدى ملاءمة الاعتماد على عمل المدقق الداخلي أثناء التدقيق.

كما أشار المعيار الدولي للتدقيق (ISA 610) إلى أهمية تقييم المدقق الخارجي لإمكانية الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي ومدى استخدامها في تنفيذ إجراءات التدقيق الخارجي: (IAASB, 2013)

١. إن تقييم العمل المعين للتدقيق الداخلي يتضمن دراسة ملائمة نطاق العمل والبرامج ذات العلاقة، وفيما إذا كان التقييم الأولي للتدقيق الداخلي لازال مناسباً. هذا التقييم قد يتضمن دراسة فيما إذا كان:
- أ. 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.
- ب. 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.
- ج. إن الاستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.
٢. إن طبيعة وتوقيت ومدى اختبار 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 تشمل فحص البنود التي تم فحصها سابقاً من قبل التدقيق الداخلي، وفحص بنود أخرى متماثلة، وملاحظة إجراءات التدقيق الداخلي.

٣. على المدقق الخارجي تسجيل النتائج المتعلقة بالعمل المحدد للتدقيق الداخلي الذي تم تقييمه واختباره. وأكدت لجنة معايير التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أهمية الدور المحوري الذي تؤديه وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال إصدار معيار التدقيق الدولي رقم (610)، والذي يندرج ضمن مجموعة المعايير المتعلقة بالاعتماد على أعمال الآخرين. ويهدف هذا المعيار إلى تنظيم وتوجيه العلاقة المهنية بين المدقق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي، بما يساهم في تعزيز فعالية وكفاءة عملية التدقيق المالي. وقد شدد المعيار ٦١٠ في الفقرات (٩-١٢)، على ضرورة أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كافٍ لطبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، وذلك لمساعدته في تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق بصورة أكثر دقة وفعالية. كما بين في الفقرة (١٣) أربعة معايير رئيسية ينبغي للمدقق الخارجي أخذها في الاعتبار عند تقييم وظيفة التدقيق الداخلي، وتشمل: الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي، ونطاق عمله، والكفاءة المهنية، ومستوى العناية المهنية الواجبة (المعيار الدولي للتدقيق رقم ٦١٠ ISA (610)).

وتعد علاقة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي مهما جداً، إذ يُعد دور التدقيق الداخلي امتداداً للوظائف التي تُحددها إدارة المنشأة، وتختلف أهدافه بطبيعتها عن تلك التي يسعى المدقق الخارجي إلى تحقيقها، حيث يتم تعيين الأخير لإبداء رأي مستقل بشأن عدالة عرض البيانات المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية. وبالرغم من هذا الاختلاف في الأهداف، إلا أن الوسائل المستخدمة لتحقيق كل منهما قد تتقاطع في العديد من الجوانب، مما يجعل من الممكن أن تُسهم أنشطة التدقيق الداخلي في دعم تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي. ومع ذلك، فإن التدقيق الداخلي، بوصفه جزءاً من الهيكل التنظيمي للمنشأة، لا يتمتع بنفس الدرجة من الاستقلالية التي يتطلبها عمل المدقق الخارجي عند إصدار رأيه المهني. ويؤكد معيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠) أن المدقق الخارجي يظل مسؤولاً بشكل كامل عن إبداء الرأي حول البيانات المالية، ولا يمكن أن تُحد من هذه المسؤولية أي مساهمة من قبل المدقق الداخلي، إذ أن الآراء الصادرة بشأن القوائم المالية تُنسب حصراً إلى المدقق الخارجي [IAASB], ISA (2014), pp. 213-214, 610.

ثالثاً: معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ ISA - استخدام عمل الخبير

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 معيار 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 معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) ، 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 لأهداف المدقق، كما أن ثقافة وخبرة المدقق تساعدانه على أن يكون حسن الاطلاع على أمور العمل بشكل 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. [IAASB], ISA 610, pp. 666. عند تحديد الحاجة إلى الاستفادة من عمل الخبير على المدقق مراعاة ما يلي:

١. الأهمية النسبية للبند موضع التدقيق بالنسبة للبيانات المالية.
٢. مخاطر وجود معلومات خاطئة استناداً إلى طبيعة وتعقيد الأمر موضع التدقيق.
٣. كمية ونوعية أدلة الإثبات الأخرى المتوفرة.

رابعاً: التكامل والتفاعل بين لمعاري التدقيق الدوليين ٦١٠ و ٦٢٠ (تحليل نظري مقارن)

يشكل معيارا التدقيق الدولي رقم (ISA 610) و (ISA 620) محوراً مهماً في البيئة المهنية للتدقيق الخارجي، إذ يعكسان توجهاً دولياً نحو تعزيز فعالية وكفاءة عمليات التدقيق، من خلال تمكين المدقق الخارجي من الاستفادة من الأطراف الأخرى ذات العلاقة بمهمة التدقيق، سواء من داخل المنشأة (المدقق الداخلي) أو من خارجها (الخبير المتخصص). رغم أن كلا المعيارين يتناولان "الاعتماد على عمل الآخرين"، إلا أن طبيعة العلاقة، ومجال التفاعل، ونطاق المسؤولية تختلف بينهما، ما يستوجب دراسة العلاقة بينهما من زاويتين: التكامل والتفاعل.

١. العلاقة التكاملية بين معياري التدقيق ٦١٠ و ٦٢٠

يتكامل معيار ٦١٠ مع معيار ٦٢٠ من خلال تسهيل عملية جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة عبر مصادر متعددة، بما يعزز من قدرة المدقق الخارجي على تقديم رأي مهني محايد وموضوعي. ففي الوقت الذي يسمح فيه معيار ٦١٠ للمدقق الخارجي بالاعتماد على أعمال المدقق الداخلي بعد تقييم موضوعي لنطاق وكفاءة تلك الأعمال، يوفر معيار ٦٢٠ للمدقق القدرة على الاستفادة من آراء خبراء متخصصين في مجالات غير محاسبية أو تدقيقية – كالمهندسة أو الاكوتارية أو القانون – من أجل فحص مواضيع تتطلب معرفة تقنية متخصصة. ويمثل التكامل هنا نقطة تقاطع وظيفية، حيث يضع معيار ٦١٠ الأساس الداخلي لفهم النظام الرقابي للمؤسسة عبر وظيفة التدقيق الداخلي، بينما يوسع معيار ٦٢٠ نطاق المعرفة من خلال التخصصات التقنية التي لا يملكها المدقق الخارجي، ما يجعل كلا المعيارين معاً عنصرين داعمين لرؤية شاملة للعملية التدقيقية. (IAASB, 2021)

٢. العلاقة التفاعلية بين معياري التدقيق ٦١٠ و ٦٢٠

من زاوية تفاعلية، يظهر أن معيار ٦٢٠ يمكن أن يكون مكملاً لقرار المدقق الخارجي في الاعتماد على عمل المدقق الداخلي (المشار إليه في معيار ٦١٠). فعلى سبيل المثال، إذا اعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في فحص تقييمات أصول معقدة – كالعقارات أو الأصول الفنية – فقد يحتاج لاحقاً إلى رأي خبير خارجي (وفقاً لمعيار ٦٢٠) للتحقق من دقة تلك التقييمات. بالتالي، فإن قرار الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي قد يقود إلى تفعيل معيار ٦٢٠ عند وجود حاجة فنية تخصصية تتجاوز نطاق خبرة المدقق الداخلي أو الخارجي. كما أن معيار ٦١٠ يفرض على المدقق الخارجي تقييم استقلالية وموضوعية وكفاءة المدقق الداخلي قبل الاعتماد على أعماله. وإذا تبين للمدقق الخارجي وجود ضعف في بعض جوانب التدقيق الداخلي (على سبيل المثال في التقييمات الفنية)، فقد يختار عدم الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي في تلك النواحي واللجوء إلى خبير وفقاً لمعيار ٦٢٠، مما يؤكد وجود تفاعل دينامي بين المعيارين بناءً على تقدير المخاطر وتوفر الأدلة (IAASB, 2013)؛ (IFAC, 2021)

الجدول (١): يوضح الترابط بين اعمال (الخبير، التدقيق الداخلي، المدقق الخارجي):

المصدر	نوع العمل	الربط في تقرير المدقق الخارجي
الخبير	فني/تقني متخصص	يستخدم كدليل تدقيقي ويُقيم من حيث الكفاءة والموضوعية ومدى تناسق النتائج مع الأدلة الأخرى.
التدقيق الداخلي	رقابي/تدقيقي داخلي	يُقيم من حيث الاستقلالية والكفاءة، وتُستخدم نتائجه لدعم أو تعديل إجراءات التدقيق الخارجي.
المدقق الخارجي	مسؤول عن إبداء الرأي	يربط بين عمل الخبير والتدقيق الداخلي ويستخلص استنتاجاً شاملاً بشأن مدى عدالة القوائم المالية.

المصدر: من اعداد الباحثان

خامساً: النتائج والمناقشة

تم تطبيق هذه الدراسة على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، ويرجع اختيار هذه الفئة إلى ما تتمتع به من خبرة عملية ومعرفة علمية متخصصة بموضوع الدراسة، الأمر الذي يمكن أفرادها من تقديم تقييم موضوعي ودقيق لمدى تطبيق ممارسات التدقيق محل الدراسة في الواقع العملي. وقد قام الباحثان بتوزيع (١٢٠) استمارة استبيان على أفراد العينة، أعيد منها (١٠٦) استمارات صالحة للتحليل الإحصائي، وبذلك بلغت نسبة الاستجابة الصالحة نحو (٨٨٪) من مجموع الاستمارات الموزعة.

١- المعلومات الشخصية لأفراد العينة

أ- الجنس

الجدول (٢)

النسبة	العدد	الجنس
52.83%	56	ذكر
47.17%	50	انثى
100%	١٠٦	الكلي

يتضح من الجدول (١) ان اغلب افراد العينة هم من الذكور اذ بلغت نسبتهم ٥٢,٨٣%, بينما بلغت نسبة الاناث ٤٧,١٧%
ب- العمر:

الجدول (٣)

النسبة	العدد	العمر
٤٣,٣٩%	٤٦	٤٤-٣٥
٣٥,٨٤%	٣٨	٥٤-٤٥
٩,٤٣%	١٠	٥٥ - فأكثر
١٠٠%	١٠٦	الكلي

يتضح من الجدول (١) أن أفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم بين (٤٤-٣٥) سنة هم الأكثر نسبة، إذ بلغت نسبتهم (٤٣,٣٩%) من إجمالي أفراد العينة، مما يدل على أن غالبية المشاركين ينتمون إلى الفئة العمرية المتوسطة التي يُفترض تمتعها بخبرة مهنية وعلمية مناسبة في مجال المحاسبة والتدقيق. تلتها فئة الأعمار (٥٤-٤٥) سنة بنسبة (٣٥,٨٤%)، في حين بلغت نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين (٢٥-٣٤) سنة (١١,٣٢%)، أما الأفراد الذين تبلغ أعمارهم (٥٥ سنة فأكثر) فهم الأقل نسبة، إذ بلغت نسبتهم (9.43%).

ت- التحصيل الدراسي

الجدول (٤)

النسبة	العدد	التحصيل الدراسي
٩,٤٣%	١٠	بكالوريوس
٩,٤٣%	١٠	دبلوم عالي
٣٧,٧٣%	٤٠	ماجستير
٤٣,٣٩%	٤٦	دكتوراه
١٠٠%	١٠٦	الكلي

يتضح من الجدول (٤) ان افراد العينة ممن يحملون شهادة الدكتوراه هم الاكثر اذ بلغت نسبتهم ٤٣,٣٩%, تلاها الافراد من حملة شهادة الماجستير بالدرجة الثانية اذ بلغت نسبتهم ٣٧,٧٣% فيما جاءت الفئات الاخرى اقل منهما.

ث- سنوات الخدمة

الجدول (٥)

النسبة	العدد	سنوات الخدمة
٢٨,٣٠%	٣٠	١-١٠
٤٥,٣٥%	٤٨	١١-٢٠
٢٠,٧٥%	٢٢	٢١-٣٠
٥,٦%	٦	٣١- فأكثر
١٠٠%	١٠٦	الكلي

يتضح من الجدول (٥) ان سنوات الخدمة التي تتراوح من ١١- ٢٠ سنة كانت الأعلى اذ بلغت نسبتهم ٤٥,٣٥% وجاءت السنوات الاخرى بنسب متفاوتة.

ثانياً: اختبار ثبات أداة القياس

تم التحقق من موثوقية أداة القياس، فضلاً عن الوقوف على مدى اتساقها الداخلي وبعد التحليل لنتائجها، وذلك عبر قياس ((Cronbach's alpha)) ظهر لدينا معامل الثبات العام (0.95).

ثالثاً: موقف العينة من متغيرات الدراسة

المحور الاول: مدى التزام المدقق الخارجي من معيار التدقيق الدولي 610

1. تقييم موضوعية المدقق الداخلي

الجدول (٦)

العبارات	بدائل الاستجابة									
	أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		لا أتفق بشدة	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
X1	32	30.2	60	56.6	10	9.4	4	3.8	-	-
X2	22	20.8	56	52.8	20	18.9	8	7.5	-	-
X3	30	28.3	56	52.8	16	15.1	4	3.8	-	-
الكلية		80.5%		14.5%		5%				

تشير معطيات الجدول أعلاه إلى أن أفراد عينة الدراسة يميلون بدرجة عالية إلى الموافقة على فقرات يُعد تقييم موضوعية المدقق الداخلي؛ إذ بلغت نسبة الاتفاق الكلية (80.5%) مقابل نسبة منخفضة لعدم الاتفاق بلغت (5%) فقط، مما يعكس إدراكاً إيجابياً لمستوى الموضوعية التي يتحلّى بها المدقق الداخلي في الوحدات محلّ الدراسة. كما بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (4.02)، وهو أعلى من المتوسط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي، الأمر الذي يدل على توافر درجة مرتفعة من الموضوعية لدى المدقق الداخلي من وجهة نظر المبحوثين. ويتعرّز ذلك بقيمة الانحراف المعياري البالغة (0.65) والتباين (0.43)، بما يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وعدم تشتتها. كما بلغ مؤشر الأهمية النسبية (80%)، وهو ما يؤكد أن موضوعية المدقق الداخلي تُعدّ سمة جوهرية متحققة بدرجة كبيرة، وبما ينسجم مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610) الذي يؤكد ضرورة قيام المدقق الخارجي بتقييم موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي قبل الاعتماد على نتائج عملها في إجراءات التدقيق الخارجي.

2. تقييم التواصل مع المدقق الداخلي

الجدول (٧)

العبارات	بدائل الاستجابة									
	أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		لا أتفق بشدة	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
X4	20	18.9	68	64.2	12	11.3	6	5.7	-	-
X5	28	26.4	56	52.8	14	13.2	6	5.7	2	1.9
X6	14	13.2	70	66	18	17	4	3.8	-	-
الكلية		80.5%		13.8%		5.7%				

تشير معطيات الجدول أعلاه إلى أن أفراد عينة الدراسة يميلون بدرجة مرتفعة إلى الموافقة على فقرات يُعد تقييم التواصل مع المدقق الداخلي؛ إذ بلغت نسبة الاتفاق الكلية (80.5%)، في حين بلغت نسبة عدم الاتفاق (5.7%) فقط، مما يدل على أن قنوات الاتصال بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي متاحة وفعّالة في الوحدات محلّ الدراسة. كما بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (3.94)، وهو أعلى من المتوسط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي، الأمر الذي يعكس توفّر مستوى جيد إلى مرتفع من التواصل والتنسيق بين الطرفين. ويتّضح من قيمة الانحراف المعياري البالغة (0.66) والتباين (0.44) أن آراء المبحوثين متقاربة وغير متشتتة بدرجة كبيرة، بينما بلغ مؤشر الأهمية النسبية (79%)، وهو ما يؤكد أن التواصل مع المدقق الداخلي يُعدّ متحقّقاً بدرجة مقبولة تمكّن المدقق الخارجي من الاستفادة من نتائج عمل التدقيق الداخلي، انسجاماً مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610) الذي يشدد على أهمية وضع ترتيبات ملائمة للتواصل وتبادل المعلومات بين الجانبين.

3. تقييم الكفاءة الفنية للمدقق الداخلي

الجدول (٨)

العبارات	بدائل الاستجابة									
	أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		لا أتفق بشدة	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
X7	36	34	54	50.9	12	11.3	4	3.8	-	-
X8	36	34	56	52.8	12	11.3	2	1.9	-	-
X9	32	30.2	50	47.2	24	22.6	-	-	-	-
الكلية		83.3%		15.06%		1.9%				

تشير معطيات الجدول اعلاه إلى أن أفراد عينة الدراسة يميلون بدرجة مرتفعة إلى الموافقة على فقرات بُد تقييم الكفاءة الفنية للمدقق الداخلي؛ إذ بلغت نسبة الاتفاق الكلية (٨٣,٠٣٪)، في حين لم تتجاوز نسبة عدم الاتفاق (١,٩٪)، مما يدل على إدراك الباحثين لتوافر مستوى عالٍ من الكفاءة الفنية لدى المدققين الداخليين في الوحدات محلّ الدراسة. كما بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (٤,١٤) وهو أعلى من المتوسط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي، الأمر الذي يعكس ارتفاع درجة الكفاءة الفنية للمدقق الداخلي بما يعزّز إمكانية اعتماد المدقق الخارجي على نتائج عمله من الناحية الفنية. ويتّضح ذلك أيضاً من قيمة الانحراف المعياري البالغة (٠,٥٩) والتباين البالغ (٠,٣٤)، وهما يشيران إلى انخفاض تشتت إجابات أفراد العينة وتقارب آرائهم. وقد بلغ مؤشر الأهمية النسبية (٨٣٪)، وهو ما يؤكد توافر الكفاءة الفنية للمدقق الداخلي بدرجة مرتفعة وبما ينسجم مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠) الذي يشترط تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالمستوى الملائم من المهارات والخبرة الفنية قبل الاعتماد على عملها.

٤. تقييم استقلالية المدقق الداخلي:

الجدول (٩)

العبارات	بدائل الاستجابة													
	أتفق بشدة		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق بشدة					
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%				
X10	26	٢٤,٥	٦٨	٦٤,٢	١٢	١١,٣	-	-	-	-	4.13	0.59	0.34	0.83
X11	٢٦	٢٤,٥	٧٢	٦٧,٩	٦	٥,٧	٢	١,٩	-	-	4.15	0.60	0.36	0.83
X12	٢٦	٢٤,٥	٦٤	٦٠,٤	١٠	٩,٤	٤	٣,٨	٢	١,٩	4.02	0.82	0.67	0.80
الكلية			٨٨,٦٧			٨,٨			٢,٥٣		4.10	0.49	0.24	0.82

تشير معطيات الجدول اعلاه إلى أن أفراد عينة الدراسة يميلون بدرجة مرتفعة إلى الموافقة على فقرات بُد تقييم استقلالية المدقق الداخلي؛ إذ بلغت نسبة الاتفاق الكلية (٨٨,٦٧٪)، في حين لم تتجاوز نسبة عدم الاتفاق (١,٩٣٪)، مما يعكس إدراك الباحثين لتوافر درجة عالية من الاستقلالية لدى المدققين الداخليين عن الإدارة التنفيذية والأنشطة محلّ المراجعة. كما بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (٤,١٠) وهو أعلى من المتوسط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي، الأمر الذي يدل على ارتفاع مستوى الاستقلالية المدركة لوظيفة التدقيق الداخلي في الوحدات محلّ الدراسة. ويتّضح ذلك بقيمة الانحراف المعياري البالغة (٠,٤٩) والتباين (٠,٢٤)، وهما يشيران إلى انخفاض درجة تشتت إجابات أفراد العينة وتقارب آرائهم. وقد بلغ مؤشر الأهمية النسبية (٨٢٪)، وهو ما يؤكد أن استقلالية المدقق الداخلي متحققة بدرجة كبيرة، وبما ينسجم مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠) التي تشترط تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلالية الكافية كي يتمكن المدقق الخارجي من الاعتماد على نتائج عملها في تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق.

٥. التدقيق على اعمال التدقيق الداخلي والتأكد من خبرته:

الجدول (١٠)

العبارات	بدائل الاستجابة													
	أتفق بشدة		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق بشدة					
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%				
X13	٢٢	٢٠,٨	٧٦	٧١,٧	٨	٧,٥	-	-	-	-	4.13	0.52	0.27	0.83
X14	٣٦	٣٤	٤٨	٤٥,٣	١٦	١٥,١	٤	٣,٨	٢	١,٩	4.06	0.90	0.82	0.81
X15	٢٠	١٨,٩	٦٢	٥٨,٥	٢٢	٢٠,٨	٢	١,٩	-	-	3.94	0.69	0.47	0.79
الكلية			٨٣			١٤,٤٧			٢,٥٣		4.04	0.58	0.33	0.81

تشير معطيات الجدول اعلاه إلى أن أفراد عينة الدراسة يميلون بدرجة مرتفعة إلى الموافقة على فقرات بُد التدقيق على أعمال التدقيق الداخلي والتأكد من خبرته؛ إذ بلغت نسبة الاتفاق الكلية (٨٣٪)، في حين لم تتجاوز نسبة عدم الاتفاق (١,٩٣٪)، مما يدل على أن المدقق الخارجي يولي اهتماماً ملحوظاً بمراجعة جودة عمل التدقيق الداخلي والتحقق من كفاءة وخبرة العاملين فيه قبل الاعتماد على مخرجاته. كما بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (٤,٠٤) وهو أعلى من المتوسط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي، الأمر الذي يعكس إدراكاً إيجابياً لدى الباحثين بأن هناك متابعة وتقيماً مستمراً لأداء التدقيق الداخلي. ويتّضح من قيمة الانحراف المعياري البالغة (٠,٥٨) والتباين (٠,٣٣) أن إجابات أفراد العينة متقاربة ولا تعاني من درجة عالية من التشتت. وقد بلغ مؤشر الأهمية النسبية (٨١٪)، وهو ما يؤكد أن التدقيق على أعمال التدقيق الداخلي والتأكد من خبرته يُعدّ ممارسة متحققة بدرجة جيدة في الوحدات محلّ الدراسة، وبما ينسجم مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠) الذي يؤكد ضرورة تقييم نطاق وجودة عمل التدقيق الداخلي وخبرته قبل الاعتماد عليه في تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق الخارجي.

٦. التأكد من مراجعة وتوثيق عمل المدقق الداخلي

الجدول (١١)

العبارات	بدائل الاستجابة											
	أتفق بشدة		أتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق بشدة		النسبية الأهمية	النسبة
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
X16	٢٠	١٨,٩	٧٦	٧١,٧	١٠	٩,٤	-	-	-	-	0.82	0.28
X17	٢٤	٢٢,٦	٧٠	٦٦	١٢	١١,٣	-	-	-	-	0.82	0.33
X18	٣٢	٣٠,٢	٦٦	٦٢,٣	٨	٧,٥	-	-	-	-	0.85	0.33
الكلية	٩٠,٥٧					٩,٤٣					0.83	0.20

تشير معطيات الجدول اعلاه إلى أن أفراد عينة الدراسة يميلون بدرجة مرتفعة جداً إلى الموافقة على فقرات بُعد التأكد من مراجعة وتوثيق عمل المدقق الداخلي؛ إذ بلغت نسبة الاتفاق الكلية (٩٠,٥٧٪)، في حين لم تُسجَل أي نسبة لعدم الاتفاق، مما يدل على إدراك المبحوثين بأن أعمال التدقيق الداخلي تخضع لعملية مراجعة دقيقة ويتم توثيقها بصورة منتظمة. كما بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (٤,١٤)، وهو أعلى من المتوسط الفرضي لمقياس ليكرت الخماسي، الأمر الذي يعكس توافر مستوى عالٍ من الممارسة الفعلية لمراجعة وتوثيق أعمال التدقيق الداخلي في الوحدات محل الدراسة. ويتعزّز ذلك بقيمة الانحراف المعياري البالغة (٠,٤٥) والتباين (٠,٢٠) التي تشير إلى انخفاض درجة تشتت إجابات أفراد العينة وتقارب وجهات نظرهم. وقد بلغ مؤشر الأهمية النسبية (٨٣٪)، وهو ما يؤكد أن إجراءات مراجعة وتوثيق عمل المدقق الداخلي متحققة بدرجة مرتفعة، وبما ينسجم مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠) الذي يشدد على ضرورة قيام المدقق الخارجي بتقييم كفاية وملاءمة توثيق أعمال التدقيق الداخلي قبل الاعتماد عليها كجزء من أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي. والشكل (١) يوضح مدى التزام المدقق الخارجي من معيار التدقيق: ٦١٠.

سادساً: الاستنتاجات

أظهرت النتائج أن أفراد العينة يتفقون بدرجة مرتفعة على توافر مقومات الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي من حيث الموضوعية، والاستقلالية، والكفاءة الفنية، ووضوح قنوات التواصل مع المدقق الخارجي، فضلاً عن قيام الأخير بمراجعة وتوثيق أعمال التدقيق الداخلي. ويعكس ذلك وجود مستوى جيد من العلاقة التكاملية بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، بما ينسجم مع متطلبات المعيار ٦١٠ ويعزز من كفاءة وفعالية عملية التدقيق الخارجي.

١. تشير المتوسطات الحسابية المرتفعة ومؤشرات الأهمية النسبية لأبعاد المحور الأول إلى أن التدقيق الداخلي يُنظر إليه كأحد المصادر المهمة لأدلة الإثبات، وأن المدقق الخارجي يستفيد من نتائج أعماله في تخطيط واختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. وهذا يدعم الفرضية القائلة بأن الاعتماد المدروس على عمل المدقق الداخلي يسهم في رفع جودة التدقيق وتخفيض تكاليفه دون الإخلال باستقلالية المدقق الخارجي ومسؤوليته النهائية عن إبداء الرأي.
٢. بينت نتائج المحور الثاني أن المدققين الخارجيين في البيئة العراقية يبدون اهتماماً واضحاً بتقييم كفاءة الخبير واستقلاليته، والتواصل الفعّال معه، وتوثيق طبيعة عمله ونطاقه ونتائجه، إضافة إلى الاستخدام الفعلي لعمله في المجالات التي تتطلب خبرات متخصصة. وتدل هذه النتائج على وجود التزام مهني جيد بمتطلبات المعيار ٦٢٠، بما يسهم في تعزيز كفاية وملاءمة أدلة الإثبات المتعلقة بالموضوعات الفنية المعقدة.
٣. تكشف النتائج عن أن استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير لا تتم بمعزل عن عمل التدقيق الداخلي؛ إذ تشير مستويات الاتفاق المرتفعة في المحورين إلى أن المدقق الخارجي يوظف مخرجات التدقيق الداخلي إلى جانب آراء الخبير في تكوين حكمه المهني، خاصة في الموضوعات التي تتداخل فيها الجوانب الرقابية والمحاسبية والفنية. وهذا يعزز النتيجة النظرية التي مفادها أن معياري (ISA 610) و (ISA 620) يعملان بصورة تكاملية وتفاعلية في دعم جودة التقارير التدقيقية.
٤. على الرغم من أن الدراسة اعتمدت على القياس الإدراكي من خلال آراء المبحوثين، إلا أن ارتفاع قيم الأهمية النسبية لمختلف الأبعاد يشير ضمناً إلى أن الالتزام بمقتضيات المعيارين يسهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي من حيث الموضوعية، والشفافية، ودرجة الاعتماد على النتائج، الأمر الذي يعكس إيجاباً على موثوقية القوائم المالية في البيئة العراقية.
٥. أظهرت النتائج أن بُعدي التواصل مع المدقق الداخلي والتواصل مع الخبير، رغم بلوغهما مستوى عالٍ من الاتفاق، يأتيان بقيم أقل نسبياً من بقية الأبعاد، مما يشير إلى أن هناك مجالاً لتطوير آليات التنسيق وتبادل المعلومات بين المدقق الخارجي وكلٍ من التدقيق الداخلي والخبراء المتخصصين، بما يزيد من فاعلية الاعتماد على أعمال الآخرين.

سابعاً: التوصيات

١. توصي الدراسة بضرورة قيام الجهات المهنية والرقابية في العراق (مثل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وهيئات الأوراق المالية، والجمعيات المهنية) بإصدار أدلة إرشادية وسياسات مكتوبة توضح كيفية تطبيق معياري (ISA 610) و (ISA 620)، وآليات تقييم عمل المدقق الداخلي والخبير، وحدود ومسؤوليات كل طرف.

٢. ضرورة تنظيم برامج تدريب وورش عمل مستمرة تستهدف المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين والخبراء الفنيين، تركز على مفاهيم ومعايير الاعتماد على عمل الآخرين، وكيفية توثيق أعمالهم، وأساليب تقييم الكفاءة والاستقلالية، بما يعزز التطبيق العملي السليم لمتطلبات المعيارين.
٣. تشجيع مكاتب التدقيق والمنشآت الاقتصادية على تبني آليات رسمية للتواصل بين الأطراف الثلاثة، مثل الاجتماعات الدورية، وخطط التدقيق المشتركة، وتبادل أوراق العمل، وذلك للحد من ازدواجية الجهود وضمان انسجام نطاق العمل مع أهداف مهمة التدقيق الخارجي.
٤. التأكيد على أهمية توثيق أعمال التدقيق الداخلي وأعمال الخبير بصورة منهجية ومتكاملة مع ملفات التدقيق الخارجي، بما يتيح للمدقق الخارجي مراجعة هذه الأعمال وتقييم مدى ملاءمتها وسلامة الاستنتاجات المتوصل إليها، ويعزز في الوقت نفسه موقفه المهني في حال نشوء أي منازعات أو مسائل قانونية.
٥. التأكيد على ضرورة وجود معايير واضحة لاختيار الخبراء الذين يُستعان بهم في مهام التدقيق، تشمل الكفاءة المهنية، والخبرة العملية، والاستقلالية، والسمعة المهنية، مع ضرورة قيام المدقق الخارجي بتوثيق إجراءات التقييم والاختيار، بما ينسجم مع ما نص عليه معيار (ISA 620).
٦. ضرورة توعية المدققين الخارجيين بأن الاعتماد على عمل المدقق الداخلي أو الخبير لا يُخفف من مسؤوليتهم القانونية والمهنية عن الرأي الوارد في تقرير التدقيق، وأن دور هؤلاء الأطراف يظل مسانداً لا بديلاً عن الحكم المهني للمدقق الخارجي.

أولاً: الاستنتاجات

١. أظهرت النتائج أن أفراد العينة يتفوقون بدرجة مرتفعة على توافر مقومات الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي من حيث الموضوعية، والاستقلالية، والكفاءة الفنية، ووضوح قنوات التواصل مع المدقق الخارجي، فضلاً عن قيام الأخير بمراجعة وتوثيق أعمال التدقيق الداخلي. ويعكس ذلك وجود مستوى جيد من العلاقة التكاملية بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، بما ينسجم مع متطلبات المعيار ٦١٠ ويعزز من كفاءة وفعالية عملية التدقيق الخارجي.
٢. تشير المتوسطات الحسابية المرتفعة ومؤشرات الأهمية النسبية لأبعاد المحور الأول إلى أن التدقيق الداخلي يُنظر إليه كأحد المصادر المهمة لأدلة الإثبات، وأن المدقق الخارجي يستفيد من نتائج أعماله في تخطيط واختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. وهذا يدعم الفرضية القائلة بأن الاعتماد المدروس على عمل المدقق الداخلي يسهم في رفع جودة التدقيق وتخفيض تكاليفه دون الإخلال باستقلالية المدقق الخارجي ومسؤوليته النهائية عن إبداء الرأي.
٣. بينت نتائج المحور الثاني أن المدققين الخارجيين في البيئة العراقية يبدون اهتماماً واضحاً بتقييم كفاءة الخبير واستقلاليته، والتواصل الفعال معه، وتوثيق طبيعة عمله ونطاقه ونتائجه، إضافة إلى الاستخدام الفعلي لعمله في المجالات التي تتطلب خبرات متخصصة. وتدل هذه النتائج على وجود التزام مهني جيد بمتطلبات المعيار ٦٢٠، بما يسهم في تعزيز كفاية وملاءمة أدلة الإثبات المتعلقة بالموضوعات الفنية المعقدة.
٤. تكشف النتائج عن أن استفادة المدقق الخارجي من عمل الخبير لا تتم بمعزل عن عمل التدقيق الداخلي؛ إذ تشير مستويات الاتفاق المرتفعة في المحورين إلى أن المدقق الخارجي يوظف مخرجات التدقيق الداخلي إلى جانب آراء الخبير في تكوين حكمه المهني، خاصة في الموضوعات التي تتداخل فيها الجوانب الرقابية والمحاسبية والفنية. وهذا يعزز النتيجة النظرية التي مفادها أن معياري (ISA 610) و (ISA 620) يعملان بصورة تكاملية وتفاعلية في دعم جودة التقارير التدقيقية.
٥. على الرغم من أن الدراسة اعتمدت على القياس الإدراكي من خلال آراء المبحوثين، إلا أن ارتفاع قيم الأهمية النسبية لمختلف الأبعاد يشير ضمناً إلى أن الالتزام بمقتضيات المعيارين يسهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي من حيث الموضوعية، والشفافية، ودرجة الاعتماد على النتائج، الأمر الذي يعكس إيجاباً على موثوقية القوائم المالية في البيئة العراقية.
٦. أظهرت النتائج أن بُعدي التواصل مع المدقق الداخلي والتواصل مع الخبير، رغم بلوغهما مستوى عالٍ من الاتفاق، يأتيان بقيم أقل نسبياً من بقية الأبعاد، مما يشير إلى أن هناك مجالاً لتطوير آليات التنسيق وتبادل المعلومات بين المدقق الخارجي وكلٍ من التدقيق الداخلي والخبراء المتخصصين، بما يزيد من فاعلية الاعتماد على أعمال الآخرين.

ثانياً: التوصيات

١. توصي الدراسة بضرورة قيام الجهات المهنية والرقابية في العراق (مثل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وهيئات الأوراق المالية، والجمعيات المهنية) بإصدار أدلة إرشادية وسياسات مكتوبة توضح كيفية تطبيق معياري (ISA 610) و (ISA 620)، وآليات تقييم عمل المدقق الداخلي والخبير، وحدود ومسؤوليات كل طرف.
٢. ضرورة تنظيم برامج تدريب وورش عمل مستمرة تستهدف المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين والخبراء الفنيين، تركز على مفاهيم ومعايير الاعتماد على عمل الآخرين، وكيفية توثيق أعمالهم، وأساليب تقييم الكفاءة والاستقلالية، بما يعزز التطبيق العملي السليم لمتطلبات المعيارين.
٣. تشجيع مكاتب التدقيق والمنشآت الاقتصادية على تبني آليات رسمية للتواصل بين الأطراف الثلاثة، مثل الاجتماعات الدورية، وخطط التدقيق المشتركة، وتبادل أوراق العمل، وذلك للحد من ازدواجية الجهود وضمان انسجام نطاق العمل مع أهداف مهمة التدقيق الخارجي.

٤. التأكيد على أهمية توثيق أعمال التدقيق الداخلي وأعمال الخبير بصورة منهجية ومتكاملة مع ملفات التدقيق الخارجي، بما يتيح للمدقق الخارجي مراجعة هذه الأعمال وتقييم مدى ملاءمتها وسلامة الاستنتاجات المتوصل إليها، ويعزز في الوقت نفسه موقفه المهني في حال نشوء أي منازعات أو مسائل قانونية.
٥. التأكيد على ضرورة وجود معايير واضحة لاختيار الخبراء الذين يُستعان بهم في مهام التدقيق، تشمل الكفاءة المهنية، والخبرة العملية، والاستقلالية، والسمعة المهنية، مع ضرورة قيام المدقق الخارجي بتوثيق إجراءات التقييم والاختيار، بما ينسجم مع ما نص عليه معيار (ISA 620).
٦. ضرورة توعية المدققين الخارجيين بأن الاعتماد على عمل المدقق الداخلي أو الخبير لا يُخفف من مسؤوليتهم القانونية والمهنية عن الرأي الوارد في تقرير التدقيق، وأن دور هؤلاء الأطراف يظل مسانداً لا بديلاً عن الحكم المهني للمدقق الخارجي.

الشكر والتقدير

نشكر الاخوة المشاركين في الاجابة على استمارة الاستبيان من الأكاديميين والمهنيين ونثمن جهودهم في اغناء البحث بإجاباتهم الدقيقة.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

- ١- أحمد، برزان حسن، غازي عثمان محمود. (٢٠٢٣). دور تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (٦٢٠) في الاستفادة من عمل الخبير في تحسين جودة التدقيق: دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين في إقليم كردستان – العراق. *مجلة قهلاى زانست العلمية*، 8(3).
- ٢- براهيم، زينب، ٢٠١٩، أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية- المسيلة، جامعة المسيلة.
- ٣- الجوهر، كريمة، ٢٠٢٠، الإطار المتطور لخدمات التدقيق والتأكد والتصديق، ورقة بحثية منشورة، جامعة بغداد.
- ٤- الحاج زبير، رشا هادي، ٢٠٢٣، تأثير تبني البلوك شين في مهنة التدقيق – دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- ٥- الخزرجي، عبد الرزاق طعمة حواس، ٢٠٢٢، دور تكنولوجيا المعلومات والآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على تقدير وتقليل مخاطر التدقيق، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- ٦- محمد، حسين علي، نجرس، وسام خلف، ٢٠٢٠، موائمة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي – دراسة تحليلية لآراء عينة من مدققي الحسابات في عدد من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في مدينة بغداد، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٠، العدد ٢.

ثانياً: المصادر العربية مترجمة

- 1- Ahmed, Barzan Hasan & Ghazi, Othman Mahmoud (2023). "The Role of Applying International Auditing Standard (ISA 620) in Leveraging the Expert's Work to Improve Audit Quality: An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Academics and Auditors in the Kurdistan Region – Iraq". *Qalay Zanist Scientific Journal*, 8(3).
- 2- Al-Hajj Zubair, Rasha Hadi (2023). "The Impact of Adopting Blockchain in the Auditing Profession: An Exploratory Study". Master's Thesis in Accounting, College of Administration and Economics, University of Mosul, Iraq.
- 3- Al-Jawhar, Karima (2020). "The Advanced Framework for Auditing, Assurance, and Certification Services". Research Paper, University of Baghdad.
- 4- Al-Khazarji, Abdul Razzaq Ta'mah Hawas (2022). "The Role of Information Technology and Accounting Mechanisms for Corporate Governance in Estimating and Reducing Audit Risks". Master's Thesis, Graduate College, Sudan University of Science and Technology.
- 5- Brahemi, Zeinab (2019). "The Importance of External Audit in Guiding Economic Institution Decisions: A Case Study of a Sample of Economic Institutions – M'sila". University of M'sila.
- 6- Mohammed, Hussein Ali & Najras, Wissam Khalaf (2020). "Aligning Internal Audit with External Audit and Its Reflection on the Quality of External Auditor Reports: An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Auditors in Several Audit Offices and the Financial Control Bureau in Baghdad". *Journal of Karbala University for Administrative and Economic Sciences*, Vol. 10, No. 2.

ثالثاً: المصادر الاجنبية

- 1- Griffith, E. E. (2018). *Auditors' use of specialists: Policies, practices, and problems*. *Accounting Horizons*, 32(3), 83-99. <https://doi.org/10.2308/acch-52063>
- 2- <https://www.ifac.org>
- 3- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), *International Standard on Auditing (ISA) 610 – Using the Work of Internal Auditors*, 2021.
- 4- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013). *International Standard on Auditing 610 (Revised): Using the Work of Internal Auditors*. New York: International Federation of Accountants (IFAC). Retrieved from <https://www.ifac.org>