



# مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية K. U. C. J

For Humanitarian Science



العدد - 1 المجلد - 1 السنة الأولى 2020

## اثر التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي (بالتطبيق على عينة من الحكومات المحلية العراقية)

حسن عبد الرضا حسن

رئاسة جامعة ذي قار

[abodba990@gmail.com](mailto:abodba990@gmail.com)

أ.م.د. فطمة جاسم محمد

كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة البصرة

[faimaj16@gmail.com](mailto:faimaj16@gmail.com)

### المستخلص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على واقع التدقيق الداخلي لدى الحكومات المحلية في العراق والتعرف على مدى جدوى التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي لدى هذه الحكومات واثره في جودة التدقيق الخارجي، ومن اجل تحقيق اهداف الدراسة قام الباحثون بالزيارات الميدانية الى اقسام التدقيق الداخلي في اربعة حكومات محلية عراقية وهي كل من حكومة (البصرة، ذي قار، المثنى، واسط) كما قام الباحثون بإجراء مقابلات شخصية مع مدراء اقسام التدقيق الداخلي فيها، فضلاً عن توزيع (123) استمارة استبيان على ثلاث فئات من المدققين تمثلت بالمدققين الداخليين الموظفين لدى الحكومات المحلية المشار اليها اعلاه وعدد من المدققين الخارجيين العاملين لدى ديوان الرقابة المالية في المركز والمحافظات وعدد من المدققين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق الخاصة، ومن اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثون ان هناك جدوى من التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي لاسيما وان وظيفة التدقيق الداخلي في هذه الحكومات تعاني من العديد من المشاكل الخطيرة على مستوى الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي ونقص عدد الملاك وضعف التأهيل العلمي وضعف الاستقلالية وانعدام التخطيط، كما ان هناك اثرا ايجابيا للتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في جودة التدقيق الخارجي من خلال تحسين استقلالية المدقق الداخلي الذي يؤدي بدوره الى زيادة الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي التي تؤدي عن طريق المورد الخارجي.

الكلمات المفتاحية: التعاقد الخارجي، التدقيق الداخلي، جودة التدقيق.

## The impact of outsourcing the internal audit function on the quality of external audit (Applied as a sample to Iraqi local governments)

Assist. Prof. Dr. Fatima J. Mohamad

University of Basrah / Iraq

[faimaj16@gmail.com](mailto:faimaj16@gmail.com)

Hassan A. Hassan

Dhi Qar University / Iraq

[abodba990@gmail.com](mailto:abodba990@gmail.com)

### Abstract

The aim of this study was to identify the internal audit situation of the local governments in Iraq and to determine the feasibility of external contracting for the internal audit function of these governments and its impact on the quality of external audit. In order to achieve the objectives of the study, the researcher conducted field visits to the internal audit departments of four Iraqi local governments (Basra, Dhi Qar, Muthanna and Wasit). The researcher also interviewed the directors of the internal

audit departments, as well as distributed 123 questionnaire forms to three categories of auditors, namely internal auditors working for local governments, And a number of external auditors working at the Office of Financial Supervision in the Center and the provinces and a number of auditors working in the offices and audit companies. The most important conclusions reached by the researcher that there is a feasibility of outsourcing external audit function, especially since the internal audit function in these governments suffer Of the many serious problems at the level of the organizational structure of the Internal Audit Department and the lack of the number of owners and weak scientific qualification and lack of independence and lack of planning, and there is a positive impact of the external outsourcing of the internal audit function in the quality of external audit of To improve the independence of the internal auditor, which in turn increases reliance on the internal audit function performed by the external supplier.

**Keywords : Outsourcing, internal audit, audit quality.**

## المقدمة

تستخدم الوحدات الاقتصادية الاستراتيجيات المبتكرة لزيادة الكفاءة والربحية، إذ تعد عمليات الشراء من الخارج (Buy-Outs) وإعادة هندسة العمليات والتعاقد الخارجي امثلة على الاستراتيجيات المبتكرة التي قد تؤثر على الأنشطة المستمرة للوحدة الاقتصادية، وقد تتطلب هذه الاستراتيجيات اجراءات داخلية جديدة وافصاح كافٍ، لذا فالوحدات تتصدى للضغوط الاقتصادية من خلال الاستراتيجيات المركزة، كما انها تستعين بالعديد من الوظائف الخدمية بما في ذلك اجزاء من انظمة الرقابة الادارية، واحد مكونات نظام الرقابة الاداري الذي تقوم العديد من الوحدات الاقتصادية بالتعاقد الخارجي لأدائه هو التدقيق الداخلي. وفي الفترة الاخيرة تطور التدقيق الداخلي تطوراً كبيراً الامر الذي ادى الى تغيير الاساسيات التي يقوم عليها التدقيق الداخلي، سواء في مفهومه او اهدافه او من يقوم به او مجالات عمله، ونظراً لهذا التطور فقد استلزم ذلك ضرورة تطوير مهارات القائمين بمهام التدقيق الداخلي، ولقد انتشرت في السنوات القليلة الماضية ظاهرة التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، ويشير هذا المصطلح بصفة اساسية

الى التعاقد مع طرف خارجي لتقديم خدمات كانت تقدم سابقاً من خلال المصادر الداخلية. هذا ويلاحظ ان ظاهرة التعاقد الخارجي لأداء كل او بعض أنشطة التدقيق الداخلي اصبح اتجاهاً متزايداً تنتهجه الوحدات الاقتصادية، إذ ان وجود نظام فعال وكفوء للتدقيق الداخلي لدى العميل يخدم المدقق الخارجي ويؤثر في طبيعة الاجراءات التي يعتمد عليها في اداء عمله، ويؤدي بطبيعة الحال الى رفع مستوى جودة التدقيق الخارجي.

## المحور الاول: المنهجية ودراسات سابقة

### اولاً: المنهجية

#### 1- مشكلة البحث

تتلخص مشكلة الدراسة في محاولة الاجابة عن السؤال التالي: (هل هناك اثر ايجابي للتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي في الحكومات المحلية العراقية؟

#### 2- اهداف البحث

تهدف الدراسة الى جملة من الاهداف اهمها:

المسؤولين والمتخصصين والعاملين في مجال التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث، فضلاً عن استثماره الاستبيان التي وزعت على مدراء وموظفي اقسام التدقيق الداخلي فيها، كما تم توزيع عدد منها على المدققين الخارجيين العاملين في ديوان الرقابة المالية في المركز والمحافظات، فضلاً عن مكاتب وشركات التدقيق الخاصة.

ثانياً: دراسات سابقة

#### 1-دراسة (Swanger،1998)

The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence, Financial Statement Reliability and Investment Desirability

رسالة ماجستير بعنوان (اثر التعاقد الخارجي

لوظيفة التدقيق الداخلي في تصورات المحللين الماليين لاستقلالية المدقق الخارجي وموثوقية القوائم المالية والرغبة في الاستثمار)، تبحث هذه الدراسة اراء المحللين الماليين فيما يتعلق باستقلالية المدققين الخارجيين، وموثوقية البيانات المالية من وجهة نظر العملاء، واثار ذلك على الاستثمار في اسهم الشركات عينة الدراسة، تشير النتائج إلى أن تقديم خدمات التدقيق الداخلي والخارجي من قبل المدقق نفسه يؤثر سلباً على الاستقلالية (سواء في المظهر أو في الواقع) لشركة التدقيق الخارجي.

#### 2- دراسة (Yiannakas،2000)

Outsourcing the Internal Audit Function with Special Reference to the UK Public and Private Sectors

اطروحة دكتوراه بعنوان (التعاقد الخارجي لوظيفة

التدقيق الداخلي في القطاعين العام والخاص في المملكة المتحدة)، تتضمن هذه الاطروحة مراجعة شاملة للأدبيات حول موضوع التعاقد الخارجي بشكل عام والتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي بشكل خاص، وهدفت الى فحص التأثير المحتمل لقرار التعاقد الخارجي على استقلالية المدققين وجودة التدقيق الداخلي، تشير النتائج إلى أن المستجيبين يعدون التدقيق

أ- التعرف على جدوى التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.

ب- بيان اثر اعتماد التعاقد الخارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي في جودة التدقيق الخارجي.

#### 3- اهمية البحث

تستمد الدراسة اهميتها من اهمية التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية العراقية، لاسيما ان فلسفة بناء الدولة اتجهت من مفهوم المركزية الى اللامركزية، مما ادى الى تزايد حجم الاموال والمشاريع التي تدار من قبل الحكومات المحلية ضمن تنفيذ الموازنة بشقيها التشغيلي والاستثماري، التي تتطلب اجراءات محاسبية وتدقيق داخلي من قبل كادر متخصص ومؤهل لتحقيق اهداف الموازنة التي يتم اقرارها سنوياً، خاصة أن الحكومات المحلية تعاني من مشاكل كبيرة على صعيد وظيفة التدقيق الداخلي، مثل ضعف استقلالية المدقق الداخلي، وعدم وجود فصل واضح للواجبات، ونقص في الكفاءات والخبرات، الذي بدوره يؤثر سلباً على جودة التدقيق الخارجي.

#### 4- فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية رئيسية مفادها (هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الخارجي).

#### 5- مجتمع وعينة البحث

تمثل مجتمع البحث بالحكومات المحلية في جمهورية العراق والتي عددها (15) حكومة محلية، اما عينة البحث فتمثلت في اربعة حكومات محلية هي الحكومة المحلية في محافظة البصرة وذي قار والمثنى وواسط.

#### 6- مصادر جمع البيانات

اعتمد الباحث في انجاز الجانب النظري من البحث على ما متوفر في المكتبات من كتب ودوريات وأطاريح ورسائل جامعية، فضلاً عما متوفر في شبكة المعلومات (الانترنت) من بيانات تتعلق بموضوع البحث وبصيغ مختلفة (كتب، اطاريح، دوريات، تقارير، مقالات)، اما الجانب العملي فقد اعتمد الباحثون فيه على المقابلات الشخصية مع بعض

الواقع العملي أدى الى تغيير الاساسيات التي تقوم عليها وظيفة التدقيق الداخلي، وهو استخدام مدقق خارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي (Mihret & Woldeyohannis) (2008:567) (الهيبري، 2012:34)، وان هذه التغييرات الكبيرة وسعت نطاق التدقيق الداخلي بطريقة تسمح له بتقديم مساهمات اكبر للوحدة الاقتصادية التي يخدمها، لاسيما انه اصبح يعمل في ظل بيئات قانونية وثقافية متنوعة داخل الوحدة الاقتصادية التي تختلف في عرضها وحجمها وهيكلها، ومن قبل افراد داخل او خارج الوحدة (Fadzil et al، 2005:844).

وفي الأونة الاخيرة تزايد الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي من قبل المنظمات المهنية على الصعيد الدولي، اذ ظهرت مفاهيم جديدة تهدف الى رفع كفاءة وفاعلية مهنة التدقيق الداخلي، ومن بين هذه المفاهيم مفهوم التعاقد الخارجي، اذ اصبح هذا المفهوم من القضايا المهمة في مجال الاعمال في مختلف دول العالم، وقد اصبحت اليوم وظيفة التدقيق الداخلي من الفرص المتاحة للتعاقد الخارجي، فالتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي يعطي مجموعة من الفوائد المحتملة للعميل والمورد (Rouse، 1996:95).

ومع زيادة حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية سعت هذه الوحدات الى تقليص انشطتها التي تدار داخلياً، والتركيز فقط على الانشطة الاساسية التي تدعم الميزة التنافسية، لذا قامت هذه الوحدات باستخدام متخصصين من خارج الوحدة لأداء الكثير من الانشطة المساعدة على اساس الاجر، وشمل هذا الاتجاه نحو التعاقد الخارجي الانشطة المالية للوحدات، مثل الرواتب وادارة المعاشات التقاعدية، وادارة الاستثمار والضرائب ووظيفة التدقيق الداخلي (Bostwick & Byington، 1997:85).

ويرى الباحثان ان التعاقد الخارجي ليس قراراً سهلاً بالنسبة لإدارات التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية، لأنه يشكل خطراً على وظائفهم، لذلك فهم لا يريدون ان يعطوا انطباعاً لرؤسائهم او زملائهم في العمل بانهم غير قادرين على اداء نشاط معين، مع ذلك فان لكل ادارة نقاط قوة وضعف، وفي المواطن التي تكون فيها ادارة التدقيق الداخلي قوية ينبغي

الداخلي نشاط اساسي في الشركة، وان العامل الرئيس وراء قرار التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي هو الوصول إلى المدققين الداخليين ذوو المهارات المتخصصة.

### 3- دراسة (Yasseen، 2011)

Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the South African Public and Private Sectors

رسالة ماجستير بعنوان (التعاقد الخارجي لوظيفة

التدقيق الداخلي: مسح للقطاعات العام والخاص في جنوب افريقيا)، تستكشف هذه الدراسة أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي في القطاع العام ونظيرها في القطاع الخاص في جنوب أفريقيا، ودرجة التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، والأسس المنطقية لقرارات التعاقد الخارجي، وأنواع مقدمي خدمات التدقيق الداخلي، اشارت النتائج الى ان الشركات الخاصة تستعين بشركات المحاسبة الاربعة الكبرى اكثر من القطاع العام، وعلى العكس من ذلك كان للقطاع العام تواتر أكبر على اختيار شركات محاسبة أصغر ومقدمي خدمات تدقيق داخليين متخصصين بالمقارنة مع القطاع الخاص.

### المحور الثاني: الجانب النظري

#### • تطور التدقيق الداخلي تجاه التعاقد الخارجي

لا يوجد تاريخ محدد لنشأة نشاط التدقيق الداخلي، مع ذلك حتى عام 1940 لم تكن ممارسة التدقيق الداخلي تؤدي دوراً مهماً في الاستراتيجية التنظيمية للإدارة، وكان الفضل في تطور نشاط التدقيق الداخلي يعود للمعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA)، الذي يعد الجهة الرئيسية المعترف بها عالمياً الراعية للمهنة (Castanheira et al، 2009:79).

ونتيجةً للتغيرات في الاحتياجات التنظيمية والتكنولوجية وتعقد أنشطة الوحدات الاقتصادية فان دور المدقق الداخلي تغير من حارس وفائي داخل الوحدة الى مستشار ومرشد للإدارة، ومع زيادة اعباء العمل، ونقص الكوادر المؤهلة لأداء العمل التدقيقي، والحاجة الى تخفيض التكاليف، والشك في استقلال المدقق الداخلي فقد حدث تطور مهم في

• **الفوائد المحتملة للتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق**

**الداخلي**

**1- تخفيض الكلفة:**

يتفق العديد من الباحثين على ان الكلفة العالية للمصادر الداخلية هي العامل الرئيس المحدد لقرار التعاقد الخارجي (Wholey et al، 2001:230)، على الرغم من ذلك فان هناك جدل واسع حول ما اذا كان التعاقد الخارجي يؤدي الى تخفيض الكلفة، يرى ( Selim & Yiannakas، 2000:214) انه يمكن لشركات التعاقد الخارجي تخفيض الكلفة من خلال تدريب افضل للموظفين، وتخفيض الوقت غير المنتج للعاملين، واستخدام احدث التقنيات في عمليات التدقيق، والقضاء على الانشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة، والتخطيط الجيد لعمليات التدقيق.

**2- الخبرة المتخصصة:**

في كثير من الاحيان يواجه المدققون الداخليون مستجدات على مستوى العمل، وهذه المستجدات قد تتطلب معرفة متخصصة اذا ما اريد تدقيقها بفاعلية وكفاءة، كما ان الخبرة المتخصصة مطلوبة في العديد من المواقف التي تواجه ادارة الوحدة الاقتصادية، يرى العديد من مدراء التدقيق الداخلي ان تعيين خبير بشكل دائم لا يعد خيارا مجديا من حيث الكلفة، خاصة في ضوء اختلاف المجالات التي تتطلب معرفة متخصصة من وقت الى اخر، ان التعاقد مع خبير خارجي يوفر حلاً فعالاً للطلب المتقطع على المعرفة المتخصصة (Yiannakas، 2000:104، 105).

**3- تعويض نقص الموارد:**

ان تعويض نقص الموارد هو سبب رئيسي اخر للتعاقد الخارجي، قد يصل عمل التدقيق الداخلي الى مستوى الذروة، اذ لا يستطيع مستوى التوظيف في الوحدة الاقتصادية ان يغطي كمية العمل المطلوب انجازه، عند هذه النقطة تحتاج اقسام التدقيق الداخلي الى موارد اضافية لتغطية العمل، وقد تؤدي قيود الموازنة الى عدم قدرة الوحدات على التوظيف، في حين ينبغي الوفاء

التأكد من مواطن القوة هذه، وعند اكتشاف نقاط ضعف ينبغي ان لا تتردد ادارة التدقيق الداخلي في طلب المساعدة من الخارج.

• **خيارات التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي**

**1- التعاقد الخارجي الكامل: Full-Outsourcing**

في ظل هذا الخيار من خيارات التعاقد الخارجي تتوقع الوحدة الاقتصادية من المورد الخارجي مجموعة كاملة من الخبرات والمعرفة والدعم، اي 100% من خدمات التدقيق الداخلي يتم الحصول عليها من مورد خارجي وعادةً ما تكون بشكل دائم (Heywood، 2001:28).

**2- التعاقد الخارجي الجزئي: Partial-Outsourcing**

تقوم الوحدة الاقتصادية في ظل هذا الخيار للتعاقد الخارجي بالتعاقد مع مقدم خدمة مؤهل لأداء جزء محدد من وظيفة التدقيق الداخلي، على سبيل المثال تدقيق العمليات الالكترونية، (Jenning، 1996:394).

**3- التعاقد الخارجي المشترك: Partnering/Co-sourcing**

ينطوي هذا الخيار على نقل بعض موظفي التدقيق الداخلي في الوحدة الاقتصادية للعمل مع المورد الخارجي المتعاقد معه مع الابقاء على الموظفين الرئيسيين للتدقيق الداخلي، اذ يعتمد نجاح هذا الخيار للتعاقد الخارجي على التعاون والتنسيق بين المورد الخارجي وموظفي التدقيق الداخلي (Thomas & Parish، 1999:85).

هذا ويتفق بعض الباحثين (Petravik، 1997) (Abbott et al، 2003) على ان التعاقد الخارجي على بعض عمليات التدقيق الداخلي يكون مناسباً جداً للوحدات الاقتصادية، وهو الخيار الاكثر انتشاراً، فاغلب عمليات التعاقد تتم للحصول على متخصصين غير متوفرين داخلياً.

كفاءات اساسية جديدة، اذا ما تم الاحتفاظ بهذه الوظيفة داخل الوحدة (Peursem & Jiang، 2008:4).

3- من خلال التعاقد الخارجي لعمليات تجارية معينة، يمكن للوحدات الاقتصادية ان تحسن بشكل كبير من ادائها، الا ان وضع هذه العمليات بيد مورد خارجي سوف تكون مخاطرة كبيرة (Frost، 2000:35).

4- قد يتطلب التعاقد الخارجي الكلي لوظيفة التدقيق الداخلي تغيير في البنية التحتية لهذه الوظيفة، وهذا يشمل الموارد البشرية والاصول المادية والتكنولوجيا وما الى ذلك، مما يؤدي الى مخاطر تشغيلية جديدة تتطلب مزيداً من الاشراف من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية (Figg، 2000:50).

#### • الاثار المترتبة على التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق

##### الداخلي

#### 1- الاثر على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي

تشير الابحاث النفسية الى ان المدققين الداخليين قد لا يكونون قادرين على الحفاظ على موضوعيتهم عندما تكون مصالحهم او مصالح عملائهم معرضة للخطر (Bezerman et al، 1997:89)، وفي الوقت الذي يتوقع من المدققين الداخليين ان يكونوا موضوعيين في احكامهم ويقدمون معلومات تتسق مع توقعات الادارة وتصب في مصلحة الوحدة الاقتصادية، قد يقومون باتخاذ قرارات تؤثر في قيمة الوحدة من اجل رفع مكافاتهم الخاصة (Dezoort et al، 2001:258)، فضلاً عن ذلك فان المدققين الداخليين يعملون في بيئة ذات عقوبات محددة يمكن فرضها بعد فشل عملية التدقيق، اذ من السهل مقاضاة موظف اكثر من مقاضاة شركة مستقلة، كما ان الحافز المالي غالباً ما يكون صغير لان المدققين الداخليين لديهم موارد محدودة كأفراد (Caplan & Kirschenheiter، 2000:388).

ويرى (Swanger & Chewning، 2001:117)

ان مدققي التعاقد الخارجي قد يكونون متحيزين للشركة التي يعملون فيها على حساب العميل بسبب مخاوفهم من فقدان وظائفهم في الشركة، على الرغم من ذلك فان هناك سببين

بمسؤوليات التدقيق الخاصة بالوحدة، لذا يرى (Zack، 1999:283) ان الحل قصير الاجل لتعويض النقص الحاصل في موارد الوحدة هو التعاقد الخارجي.

#### 4- تحسين جودة التدقيق الداخلي:

يتفق بعض الباحثين على ان الموردين الخارجيين لخدمات التدقيق الداخلي يؤدون وظيفة التدقيق الداخلي بجودة اعلى من الموظفين الداخليين، اذ يرى (Abbott et al، 2007: 805) ان اسناد المهام غير الروتينية او غير المتكررة لمقدم خدمات خارجي له اثر كبير في جودة التدقيق، من خلال حصول الوحدة الاقتصادية على المعرفة المتخصصة، واكتساب المدققين الداخليين للمهارة والخبرة اللازمة فضلاً عن توفير التكاليف الذي بدوره يقود الى تحقيق الجودة.

#### تغطية دولية وثقافية افضل

ان ازدياد عدد الشركات متعددة الجنسية وزيادة حجم انشطتها ادى الى زيادة الحاجة الى رقابة هذه الانشطة والعمليات، مما زاد من نطاق عمل التدقيق الداخلي، الذي بدوره يتطلب استثماراً كبيراً في تدريب وتطوير كوادر التدقيق الداخلي، فضلاً عن التكلفة والوقت الذي دفع العديد من الشركات للعمل مع التعاقد الخارجي لإنجاز مهام التدقيق الداخلي، فضلاً عن ذلك يؤدي التعاقد الخارجي الى تحسين المهارات اللغوية والثقافية لدى العاملين (Yiannakas، 2000:106-107) (القباني، 2005:18).

#### • مخاطر التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي

1- فقدان الولاء للوحدة الاقتصادية من قبل موظفي التدقيق الداخلي العاملين فيها، اذ قد يكون هؤلاء الموظفون بانتظار قرار تسريحهم نتيجة التعاقد الخارجي. (Yasseen، 2011:33).

2- من الناحية الاستراتيجية ان التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي قد يحرم الوحدة الاقتصادية من تطوير



في حين اتخذ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) موقفاً مختلفاً حول هذه القضية، إذ ذكر ان الاستقلالية لن تعد منخفضة القيمة، اذا لم يقم المدقق او شركته بعمل او لا يبدو وكأنه يعمل بما يعادل احد اعضاء ادارة العمل او كموظف لدى العمل (AICPA، 1997)، ويخلص المعهد الى ان هذه الخدمات لن تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي طالما مسؤولية التدقيق الداخلي تقع على عاتق ادارة العمل، ولا يتولى المدقق مسؤوليات الادارة او يتخذ قرار نيابة عن الادارة (Hill & Booker، 2007:46).

بناءً على ما تقدم يرى الباحثان انه في البيئة المحلية وتحديداً في الوحدات الحكومية لا يمكن للمدقق الخارجي ان يقدم اي خدمة تدقيقية او غير تدقيقية للعمل عدا التدقيق الخارجي، وذلك لان التدقيق الخارجي للوحدات الحكومية يتم عن طريق جهة مستقلة تلزمها القوانين والتشريعات المحلية بعدم تقديم اي خدمة غير التدقيق الخارجي، كما ان الوحدات الحكومية غير قادرة على التعاقد مع موظفي هذه الجهة، وانما يمكنها التعاقد فقط مع شركات تدقيق خاصة للحصول على خدمات التدقيق الداخلي، وعليه فليس هناك اثر على استقلالية المدقق الخارجي في المظهر، وبالنتيجة لن يكون هناك اثر سلبي على جودة عملية التدقيق.

### 3- الاثر على اعتمادية المدقق الخارجي وجودة التدقيق

#### الخارجي

ان معيار التدقيق الدولي رقم (65) لم يتناول مصادر التدقيق الداخلي كأحد العوامل التي يتم تقييمها من قبل المدقق الخارجي اثناء تقييم جودة التدقيق الداخلي، مع ذلك تشير بعض الدراسات الى ان مصادر التدقيق الداخلي لها اثر كبير في حكم المدقق الخارجي فيما يتعلق بتصورات المدقق الخارجي المتعلقة بجودة التدقيق الداخلي ومدى الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي والجهود المبذولة في التخطيط لعملية التدقيق الخارجي، على سبيل المثال يرى (Ahlawat & Lowe، 2004:150) ان التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي اكثر موضوعية من المصادر الداخلية، وذلك لان الموظفين الداخليين هم اكثر عرضة للضغوط الادارية مقارنة بالموردين الخارجيين المستقلين عن ادارة الوحدة، وبالمثل

رئيسيين يدفعان شركات التعاقد الخارجي للعمل بموضوعية اكثر من ادارات التدقيق الداخلي التابعة للوحدة: (Ahlawat & Lowe، 2004:150).

أ- لدى شركات التعاقد الخارجي مجموعة من العملاء الذين تقدم لهم خدمات التدقيق الداخلي، من خلال هذه المجموعة من العملاء تكون شركات التعاقد الخارجي قادرة على تنويع المخاطر بشكل افضل من ادارات التدقيق الداخلي التابعة للوحدة، وعليه لا تخشى هذه الشركات فقدان احد العملاء.

ب- ان الدافع الاخر الذي يدفع شركات التعاقد الخارجي للتصرف بموضوعية عند اداء وظيفة التدقيق الداخلي هو الحفاظ على سمعتها في السوق، وتجنب تكاليف الدعاوى القضائية، ومن ثم قد تثير مخاوف المسؤولية القانونية الحافز لدى شركات التعاقد الخارجي لتكون اكثر موضوعية في اداء وظيفة التدقيق الداخلي.

### 2- الاثر على استقلالية المدقق الخارجي

مع شروع شركات التدقيق في التعاقد الخارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي ظهرت مشاكل جديدة تتعلق بالاستقلالية، وتساءل العديد من الباحثين والمنظمات الراعية للمهنة حول مدى ملائمة هذه الشركات لأداء مهام التدقيق الداخلي والخارجي لعمل نفسه (Lowe et al، 1999:41).

ويرى (Rittenburg & Covaleski، 1997) ان المدققين الخارجيين الذين يقدمون خدمات التدقيق الداخلي لعملائهم، هم على درجة كبيرة من الاتصال مع وظائف وانشطة الادارة التقليدية، مما يثير الشكوك حول استقلال المدقق، ويتساءل ايضاً، كيف يمكن ان يكون المدقق مستقلاً في الشهادة على تأكيدات الادارة فيما يتعلق بالإجراءات الداخلية عندما تعتمد الادارة جزئياً على عمل المدقق الخارجي في تطوير الاجراءات الداخلية، كما ان المدقق الخارجي سيشهد جزئياً على جودة عمله الخاص (Burton et al، 2012:152).

خدمات التدقيق الداخلي تتمتع بخبرة عالية في الكثير من مجالات التدقيق، وذلك نتيجة العمل المستمر في القطاعات المختلفة للدولة، ومواجهة المشاكل التدقيقية المتنوعة مما يعطيها القدرة على التعامل مع الحالات المستجدة خلال العمل، فضلاً عن التأهيل العلمي الذي يتمتع به العاملون في شركات التدقيق الخاصة، إذ تشترط القوانين والتشريعات العراقية المتعلقة بالمهنة على من يروم فتح مكتب تدقيق حسابات ان يكون حاصلاً على شهادة المحاسبة القانونية، وهذا بدوره يجعل من عمليات التدقيق الداخلي المؤداة من قبل المدققين المتعاقد معهم اعلى جودة من العمليات التي تؤدي داخلياً، مما يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي التي تتم عن طريق التعاقد الخارجي، الذي بدوره يقود الى رفع جودة التدقيق الخارجي.

### المحور الثالث: الجانب التطبيقي

#### اولاً: واقع التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث

من خلال الزيارات الميدانية الى قسم التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث واجراء مقابلات شخصية مع:

- مدير قسم التدقيق الداخلي في حكومة البصرة المحلية بتاريخ 2018/7/14.

- معاون مدير قسم التدقيق الداخلي في حكومة ذي قار المحلية بتاريخ 2018/7/8.

- معاون مدير قسم التدقيق الداخلي في حكومة المثنى المحلية بتاريخ 2018/7/25.

- مدير قسم الموازنة الاستثمارية في حكومة واسط المحلية بتاريخ 2018/7/21.

تم التوصل الى ما يأتي:

#### 1- الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث:-

لاحظ الباحثان ان نشاط التدقيق الداخلي في حكومة واسط المحلية يتكون من قسمين قسم الموازنة التشغيلية وقسم الموازنة الاستثمارية، وهو الافضل في رأي الباحث من الناحية

يرى (Gramling & Vandervelde،2006:27) ان المدققين الداخليين يكونون اكثر موضوعية واستقلالية عندما لا يكونون موظفين في الوحدة، كما ان المدققين الداخليين يتعرضون للمساءلة بشكل مباشر او غير مباشر من قبل الادارة، وان استمرارية عملهم والترقيات والتعويض تقررها الادارة، في حين ان المدققين المتعاقد معهم لا يخضعون مباشرة لسلسلة القيادة الادارية.

كما يرى باحثون اخرون ان اعتماد المدققين الخارجيين على وظيفة التدقيق الداخلي مرتبط بمصادر التدقيق الداخلي ومستوى المخاطر في الوحدة، بعبارة اخرى عندما تكون المخاطر منخفضة فان اعتماد المدققين الخارجيين على وظيفة التدقيق الداخلي هو نفسه بغض النظر عن مقدم خدمة التدقيق، وعندما تكون المخاطر مرتفعة فان اعتماد المدققين الخارجيين يكون اكبر في حال التعاقد الخارجي، ويفسرون ذلك بالاعتماد على نظرية العزو Attribution theory، وهي نظرية في علم النفس الاجتماعي تختص بالطرق التي يفسر فيها الناس سلوك الاخرين او سلوكهم، ووفقاً لهذه النظرية يقوم المدقق الخارجي بتقييم الدوافع التي تجعل المدقق الداخلي او المدقق الخارجي الذي يؤدي وظيفة التدقيق الداخلي متحيزاً (Davidson، et al،2013:44).

كما وجد (Felix، et al،2001) ان رسوم التدقيق تنخفض بنسبة 18% عندما يعتمد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي، كما اظهرت بعض الدراسات ان جهود المدققين الخارجيين ترتبط ارتباطاً سلبياً بالجودة الكلية لوظيفة التدقيق الداخلي التي تؤدي من قبل مصادر داخلية (Dezort، et al، 2001: 262) (Desai، et al، 2011:154)، وعليه اذا قرر المدققون الخارجيون الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي المؤداة من قبل مورد خارجي فمن المرجح ان يبذلوا مجهوداً اقل نسبياً اثناء اجراء عملية التدقيق مقارنةً بالاعتماد على مصادر داخلية، وهذا بدوره قد يسمح للمدققين الخارجيين بالتحكم في تكاليف التدقيق، مما يؤدي الى رفع جودة التدقيق الخارجي (Davidson، et al،2013:45). هذا ويرى الباحثان ان شركات التدقيق الخاصة التي يمكن التعاقد معها من قبل الوحدات الحكومية للحصول على



العمل الرقابي الى حد ما، بحسب ما تشير اليه معايير التدقيق الدولية والمحلية التي جزء منها هو التأهيل العلمي والعملية، حيث يغلب على الكادر اختصاص المحاسبة، فضلاً عن معدل الخبرة الذي يبلغ 6-10 سنوات من الخدمة، الا ان الخبرة لدى الكادر ليست كافية وذلك لأنها تقتصر على القوانين والتعليمات المحلية، لا سيما وان المحافظة أصبحت تتعامل مع شركات اجنبية من خلال المشاريع الاستثمارية، لذا تحتاج الكوادر في جميع المحافظات عينة البحث الى دورات تدريبية متخصصة في التعامل مع الشركات الاجنبية.

كما لاحظ الباحث افتقار كادر قسم التدقيق الداخلي في ذي قار والمنتى للتخصصات التي تؤهله لإداء العمل الرقابي، وعليه فإن هذا القسم بحاجة إلى ملاك مؤهل علمياً وعملياً وعلى دراية كافية بالأنظمة والتعليمات والضوابط الرقابية والعمل التدقيقي واشراكه في دورات تدريبية لاكتساب الخبرة والمهارة.

فضلاً عن ذلك تحتاج ادارات التدقيق الداخلي الى تخصصات علمية عالية من اجل ادارة العمل التدقيقي بكفاءة عالية، اذ ان مدير قسم التدقيق الداخلي في حكومة البصرة المحلية يحمل شهادة بكالوريوس في ادارة الاعمال، اما ذي قار فانه يحمل دبلوم في المحاسبة، والمنتى يحمل شهادة بكالوريوس في المحاسبة، اما واسط فمدير تدقيق قسم الموازنة التشغيلية يحمل بكالوريوس في الاقتصاد، ومدير تدقيق قسم الموازنة الاستثمارية يحمل شهادة ماجستير في الاقتصاد، لذا يرى الباحث ان يدار قسم التدقيق الداخلي من قبل موظفين يحملون المؤهلات العلمية في المحاسبة والتدقيق تمكنهم من أداء المهمات المناطة بهم على أتم وجه.

كما ان الكوادر الموجودة حالياً في اقسام التدقيق الداخلي للحكومات المحلية عينة البحث غير كافية لأداء العمل التدقيقي، ونتيجة لنقص الكوادر وعدم كفايتها، فان هناك ضغط عمل كبير على الموظفين، اذ يقوم الموظف بأداء اكثر من عمل في وقت واحد، فعلى الرغم من ان كوادر التدقيق الداخلي في البصرة وواسط تتكون من 18 موظفاً الا ان مدراء قسم التدقيق الداخلي أشاروا الى ان العدد غير كاف لأداء العمل، مما يضطرهم الى تكليف الموظف بأكثر من عمل في

التنظيمية، كون الموازنة الاستثمارية تنطوي على مبالغ كبيرة جدا مما يجعل العمل فيها كبيراً، لذا فهي تتطلب ان تكون في قسم مستقل من اجل الحصول على دقة عالية في عمليات التدقيق، كما لاحظ الباحثان وجود شعبة التدقيق بعد الصرف وهذا يعد نقطة ايجابية، لاسيما وان التدقيق بعد الصرف يعد امتداد لعمل المدقق الخارجي فهو يسهل كثيراً من عمل المدقق الخارجي. اذ من المتعارف عليه في نشاط التدقيق الداخلي هناك تدقيق قبل الصرف فقط، هذا ويرى الباحثان ضرورة وجود شعب في قسم التدقيق الداخلي للموازنة التشغيلية من اجل تحديد افضل للمسؤوليات وفصل جيد للواجبات.

وفي حكومة البصرة المحلية كان قسم التدقيق الداخلي مكون من سبعة شعب، وهذا في رأي الباحثين تنظيم جيد الى حد ما، على الرغم من وجود افراط في عدد الشعب، اذ من الممكن التقليل من عدد الشعب على سبيل المثال دمج شعبة الرواتب مع شعبة الموازنة التشغيلية، هذا ولاحظ الباحثان وجود شعبة الحاسبة والادارية في الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي في حكومة البصرة المحلية وهذه تعد نقطة ايجابية، اذ تمثل هذه الشعبة شعبة ساندة للشعب الاخرى من خلال مساعدة الشعب الاخرى في القضايا المتعلقة بالحاسوب والقضايا الادارية الاخرى، وعلى الرغم من ذلك يرى الباحثان ضرورة فصل الموازنة الاستثمارية في قسم مستقل اسوةً بمحافظه واسط نظراً للمبالغ المالية الكبيرة التي تنطوي عليها الموازنة الاستثمارية.

اما حكومة المنتى المحلية فيكون قسم التدقيق الداخلي فيها من شعبتين فقط، ويرى الباحثان ان تكون الموازنة التشغيلية والموازنة الاستثمارية قسمين منفصلين وليس شعبتين، وكل قسم يحتوي على مجموعة من الشعب، من اجل تحديد اكثر وضوحاً للمسؤوليات، وفصل جيد للواجبات، كذلك بالنسبة الى قسم التدقيق الداخلي في حكومة ذي قار المحلية، فعلى الرغم من عدد الشعب المناسب الى حد ما الا انه ينبغي فصل الموازنة الاستثمارية في قسم مستقل.

## 2- كوادر التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث:-

لاحظ الباحثان ان كوادر التدقيق الداخلي في كل من البصرة وواسط يمتلكون المؤهلات العلمية التي تؤهلهم لأداء

تتطلب ان يتم عقد اجتماع، اما في حكومة واسط المحلية فان هناك اجتماعات منظمة من فترة الى اخرى يتم فيها مناقشة ظروف العمل والمستجدات التي تنشأ اثناء سير العمل، كما يتم عقد اجتماعات استثنائية اذا تطلب العمل ذلك.

كما لاحظ الباحثان عدم وجود دليل اجراءات مكتوب يوضح الاجراءات التي ينبغي اتباعها عند تدقيق اي عملية او نشاط في جميع الحكومات المحلية عينة البحث، ويتم الاعتماد في عمليات التدقيق على التعليمات التي تصدر في قانون الموازنة السنوي، كما ان العديد من موظفي قسم التدقيق الداخلي ليس لديهم الاطلاع الكافي على التعليمات التي تصدر في قانون الموازنة.

كما انه لا توجد برامج تطوير لكوادر التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث، وتقتصر البرامج الموجودة على الدورات التدريبية الداخلية من خلال المحاضرات، اذ يقوم الموظفون القدامى بإلقاء محاضرات على الموظفين الجدد والاقبل خبرة تتعلق بمجال عملهم، وفي حكومة واسط المحلية يتم ايفاد بعض العاملين في قسم التدقيق الداخلي الى محافظة اربيل او بغداد للاشتراك في دورات تدريبية تقتصر على الجانب النظري فقط.

فضلا عن ذلك عدم وجود خطة شاملة لقسم التدقيق الداخلي وعدم التخطيط لكل عملية تدقيق قبل الشروع في تنفيذها، اذ ينبغي ان تكون هناك خطة شاملة لقسم التدقيق الداخلي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (2010) (التخطيط) الذي نص على انه " يجب على مدير قسم التدقيق الداخلي ان يضع خططا مستندة الى المخاطر للوصول الى أولويات التدقيق الداخلي وبشكل متناسق مع اهداف الوحدة" كما نص معيار التدقيق الداخلي الدولي رقم (2200) (تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) على انه " يجب على المدققين الداخليين ان يضعوا ويطوروا خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق الداخلي، تتضمن نطاق المهمة واهدافها وتوقيتها وتخصيص الموارد المطلوبة لها".

من كل ما تقدم يرى الباحثان ان هناك خلا كبيرا في نشاط التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث، اذ هناك مشاكل على مستوى الهيكل التنظيمي واعداد الموظفين والتأهيل العلمي والعملية لبعض الموظفين، فضلاً عن المشاكل

وقت واحد او تأجيل بعض الاعمال، اما في ذي قار والمثنى فان العدد قليل جدا اذ يتكون الكادر من 8 موظفين فقط وبعضهم غير مختص في المحاسبة او التدقيق.

### 3- استقلالية المدقق الداخلي في الحكومات المحلية عينة

#### البحث

لاحظ الباحثان ارتباط قسم التدقيق الداخلي في حكومة البصرة المحلية بمعاون المحافظ للشؤون الادارية، وهذا الارتباط لا يعطي الاستقلالية الكافية لموظفي قسم التدقيق الداخلي لممارسة اعمالهم، كما انه مخالف لمعيار التدقيق الداخلي الدولي رقم (1110) (الاستقلال التنظيمي) الذي ينص على انه " يجب على رئيس قسم التدقيق الداخلي ان يقوم بالتقرير والاتصال بأعلى مستوى اداري داخل الوحدة بحيث يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالإيفاء بمسؤولياته".

في حين يرتبط قسم التدقيق الداخلي في كل من حكومة ذي قار والمثنى وواسط المحلية بالمحافظ وهذا الارتباط بالمحافظ مباشرة يعطي موظفي قسم التدقيق الداخلي نوعاً من الاستقلالية التي تساعدهم في ممارسة اعمالهم.

مما تقدم يرى الباحث ان استقلالية المدقق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث ليست كافية، ولا تعطي المساحة الملائمة لكوادر التدقيق الداخلي لأداء اعمالهم بالاستقلالية المطلوبة، لذا يرى الباحث ضرورة ان يكون قرار استبدال مدير قسم التدقيق الداخلي من صلاحيات مجلس المحافظة وليس المحافظ من اجل تعزيز استقلالية ملاك التدقيق الداخلي.

فضلا عن ذلك هناك العديد من المعوقات التي يواجهها المدقق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث التي تعيق استقلاليته، ومن اهم هذه المعوقات الضغوط الادارية واشراكه في اعمال تنفيذية.

### 4- معوقات اخرى تواجه قسم التدقيق الداخلي في الحكومات

#### المحلية عينة البحث

في كل من حكومة البصرة وذي قار والمثنى المحلية لا يتم عقد اجتماعات دورية بشكل منظم، وانما تكون هناك اجتماعات من فترة الى اخرى بشكل غير منظم بحسب الحاجة، اي يتم تنظيم اجتماع من قبل الادارة العليا مع موظفي قسم التدقيق الداخلي اذا كانت هناك مستجدات في العمل او ظهور مشاكل

H1 : توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين جودة التدقيق الخارجي والتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.  
 من الجدول اعلاه نجد ان معامل الارتباط بين جودة التدقيق الخارجي والتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي كان 0.537 وهو ارتباط طردي معنوي تحت مستوى دلالة احصائية 5% ومنه يتم قبول الفرضية البديلة ونستنتج وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين جودة التدقيق الخارجي والتعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.

## 2- اختبار الاثر

قام الباحث هنا باختبار اثر المحور جودة التدقيق الخارجي وابعاده على محور التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.  
 اختبار اثر جودة التدقيق الخارجي على التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.  
 وهنا سيتم اختبار الفرضية الآتية:  
 H0 : لا يوجد اثر ذو دلالة معنوية لجودة التدقيق الخارجي على التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.  
 ضد الفرضية البديلة  
 H1: يوجد اثر ذو دلالة معنوية لجودة التدقيق الخارجي على التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.

واعد الباحثان الجدول الآتي الذي يتضمن حساب دلالة اثر جودة التدقيق الخارجي على التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.

معامل التحديد وقيمة معلمة الاثر وقيمة t ومعنويتها وقيمة ديرين واتسون

معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل التحديد المصحح	قيمة معلمة الاحترار	قيمة المعنوية	Sig.	معنوية قيمة t	قيمة ديرين- واتسون	القرار بوجود مشكلة الارتباط الآتية
29%	28%	0.54	7.005	0.000	معنوية تحت مستوى دلالة	1.8	لا توجد مشكلة

على مستوى التخطيط لعمليات التدقيق وافتقار اقسام التدقيق الداخلي الى الدورات التدريبية الحقيقية التي تتعلق بمجال عملهم، كما تفتقر اقسام التدقيق الداخلي الى ادلة الاجراءات والتعليمات التي تساعد العاملين فيها على انجاز عملهم كما هو مطلوب، ولعل من اكبر المشاكل التي تواجه نشاط التدقيق الداخلي في هذه الوحدات هي افتقار العاملين في التدقيق الداخلي للاستقلالية، ونظراً لأهمية نشاط التدقيق الداخلي في هذه الوحدات ينبغي ان تكون هناك حلول سريعة وانية لهذه المشاكل ومن بين الحلول المتاحة امام ادارة الحكومات المحلية عينة البحث هو التعاقد مع مدقق خارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي.

## ثانياً: اختبار الفرضية

### 1- اختبار معنوية الارتباطات

سيقوم الباحثان هنا بإيجاد قيم الارتباطات بين محور جودة التدقيق الخارجي وابعاده المتمثلة ب (استقلالية المدقق الداخلي، استقلالية المدقق الخارجي ، اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي) من جهة وبين محور التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي من جهة اخرى، فضلا عن تحديد معنوية كل ارتباط منها من خلال استخدام البرنامج الاحصائي SPSS vr. 24 لتحديد معنوية تلك الارتباطات وكما في الجدول التالي:

### قيم معاملات الارتباط ومعنويتها

جودة التدقيق الخارجي	اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي	استقلالية المدقق الخارجي	استقلالية المدقق الداخلي	معنوية الارتباط الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي	
				Pearson Correlation	Sig.(2-tailed)
.537**	.498**	.368**	.360**	.000	.000
123	123	123	123		

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

H0 : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين جودة التدقيق الخارجي و التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي.  
 ضد الفرضية البديلة

(الكلفة)، كما يؤثر التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي بشكل ايجابي في جودة التدقيق الخارجي وذلك من خلال تعزيز استقلالية المدقق الداخلي الذي يقود الى زيادة اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي.

#### التوصيات

من خلال ما ورد في البحث بجانبه النظري والعملية وفي ضوء الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان يمكن وضع التوصيات الآتية:

- 1- ضرورة ان يكون المسؤول عن تعيين واقالة مدير قسم التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية هو مجلس المحافظة وليس المحافظ اسوةً بمدراء الدوائر الاخرى في المحافظة، اذ يخفف ذلك من ضغط ادارة المحافظة على المدقق الداخلي.
- 2- ضرورة ان يكون هناك جدول زمني محدد من قبل ادارة الحكومات المحلية لتنظيم اجتماعات دورية مع كادر قسم التدقيق الداخلي.
- 3- ضرورة ان يكون هناك دليل اجراءات معد من قبل ادارة قسم التدقيق الداخلي يسترشد به كادر القسم عند اجراء عمليات التدقيق.
- 4- ضرورة وضع برامج علمية وعملية طويلة المدى لتطوير قدرات ملاكات قسم التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية.
- 5- ضرورة وضع خطة سنوية شاملة لقسم التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية فضلاً عن التخطيط لكل عملية تدقيق قبل الشروع في تنفيذها.
- 6- ضرورة زيادة عدد ملاك قسم التدقيق الداخلي بما يلائم حجم اعمال الحكومات المحلية سواء من خلال التوظيف او عن طريق التعاقد الخارجي.
- 7- يوصي الباحثان بتطبيق التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية في الاقل للموازنة الاستثمارية التي تنطوي على مشاريع ضخمة وذلك لتحسين مستوى وظيفة التدقيق الداخلي ووضع تعليمات تنظم جوانب عملية التعاقد كافة، مع

لقد بلغت قيمة معامل التحديد 0.29 ومعامل التحديد المصحح هو 0.28 وهذا يعني ان نموذج اثر جودة التدقيق الخارجي على التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي شرحت ما مقداره 29% من الانحرافات الكلية والمتبقي تم شرحه من متغيرات اخرى غير مضمنة في هذا البحث، وتشير قيمة ديربن-واتسون القريبة من 2 الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار المستخدم.

واظهرت نتائج الجدول اعلاه ان معلمة الاثر بلغت 0.54 وقيمة اختبار t لها هي 7.005 وكانت معنوية عند مستوى دلالة 5% ومن ثم نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة اي ان هناك اثر ذا دلالة معنوية احصائية لجودة التدقيق الخارجي على التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي، بمعنى اخر ان الزيادة في جودة التدقيق الخارجي بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة امكانية التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي بمقدار 0.54.

#### الاستنتاج

من كل ما تقدم استنتج الباحثان ان المدقق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث يواجه العديد من المعوقات منها عدم سلامة بناء الهيكل التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي وعدم فهم الموظفين العاملين في الاقسام الاخرى لدور المدقق الداخلي وفقدان ادارة الحكومات المحلية للتأهيل والقناعة الراسخة بأهمية العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي، كما ان هناك العديد من العوامل التي تؤثر في استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين العاملين في الحكومات المحلية عينة البحث منها امكانية تغيير مدير قسم التدقيق الداخلي من قبل المحافظ، واشراك المدققين الداخليين في اعمال تنفيذية والضغط الادارية الكبيرة التي يتعرضون لها، فضلاً عن افتقار ملاك قسم التدقيق الداخلي في كل من حكومة ذي قار والمثنى المحلية للتخصصات التي تؤهلهم لأداء العمل الرقابي ووجود نقص كبير في الملاكات، لذ فان هناك جدوى من تطبيق التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في الحكومات المحلية عينة البحث متمثلة ب(الحصول على الخبرات المتخصصة وتحسين جودة التدقيق الداخلي وتعويض نقص الموارد وتخفيض

for Auditor independence. New York، NY: AICPA، 1997.

- [5] Bazerman, H., Morgan, P., & Loewenstein, **The impossibility of auditor independence**, Sloan management review, 1997, PP. 89.
- [6] Bostwick, William J. & Byington, J. Ralph, **Outsourcing of Internal Audit: Concerns and Opportunities**, The Journal of Corporate Accounting and Finance, Summer 1997, pp85-93.
- [7] Burton, G. F., , Emmett, A. S., Simon, A. C., & Wood, A. D., **Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations**, Journal of Practice & Theory, Vol. 31, No. 2, 2012, pp. 151–166.
- [8] Caplan, D., and M. Kirschenheiter, **Outsourcing and audit risk for internal audit services**, Contemporary Accounting Research, Vol. 17 No. 3, 2000, pp. 387–428.
- [9] Castanheira, N., Rodrigues, LL., & Craig, R., **Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing**, in Managerial Auditing Journal, Vol. 25, No. 1, 2009, PP. 79-98.
- [10] Davidson, I. B., K. N. Desai, J. G. Gregory, **The Effect of Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function**, Journal Of Information Systems, Vol. 27, No. 1, 2013, pp. 41–59.

الإشارة الى ضرورة الموازنة بين العائد والتكلفة عند اتخاذ قرار بالتعاقد مع مدقق خارجي لأداء وظيفة التدقيق الداخلي.

#### المصادر والمراجع

#### أولاً المصادر والمراجع العربية

- [1] القباني، ثناء، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الاسكندرية، الدار الجامعة للنشر، 2005.
- [2] الهبري، امينة عمر موسى، **التعاقد مع مراجع خارجي للقيام بمهام المراجعة الداخلية وجدوى تطبيقه في المصارف التجارية الليبية**، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، 2012.

#### المصادر والمراجع الاجنبية

- [1] Abbott, L, S.Parker, G. Peters and K. Raghunandan, **The association between audit committee characteristics and audit fees**, Journal of practice and Theory, forthcoming 2003, PP.3232.
- [2] Abbott, L. J., S. Parker, G. F. Peters, D. V. Rama, **Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing**, The accounting review, Vol. 82, No. 4, 2007, pp. 803–835.
- [3] Ahlawat, S. S., Lowe, J. D., **An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House versus Outsourcing**, Journal of practice & theory Vol. 23, No.2, 2004, pp. 147-158.
- [4] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Serving the Public interest: A New Conceptual Framework**

- [19] Hill, L. C., & Booker, Q., **State Accountancy Regulators' Perceptions of Independence of External Auditors When Performing Internal Audit Activities for Nonpublic Clients**, Accounting Horizons, Vol. 21, No. 1, 2007, pp. 43-57.
- [20] Jennings, D., **Outsourcing Opportunities For Financial Services**, Long Range Planning, 29(3), 1996, pp. 393-404.
- [21] Lowe, D. J., M. A. Geiger, and K. Pany, **The effects of internal audit outsourcing on perceived external auditor independence**, Auditing: A Journal of Practice and Theory 18 (Suppl), 1999, 7-26.
- [22] Mihret, D.G. & Woldeyohannis, G. Z., **Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study**, Managerial Auditing Journal, 23, (6), 2008, 567-595.
- [23] Petravick, Simon, **Outsourcing internal audit Isn't Only the Big Firms Game**, The CPA Journal, Vol. 67, Issue 5, May1997. Available online at: <http://www.nyss.cpa.org>.
- [24] Peurseem, K. & Jiang, L., **Internal audit outsourcing and rationales: SME evidence from New Zealand**, in Asian Review of Accounting, 16(3), 2008, 219-245.
- [25] Rittenburg, L. E., and M. A. Covaleski, **The outsourcing dilemma: What's best for internal auditing**, Altamonte Springs,
- [11] Desai, K. N., J. G. Gregory, T. Arindam, **Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors**, A Journal of Practice & Theory, Vol. 30, No. 1, 2011, pp. 149-171.
- [12] DeZoort, F. T., R. W. Houston, and M. F. Peters, **The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions**, Contemporary Accounting Research, 18, (2), 2001, 257-281.
- [13] Fadzil, F.H., Haron, H. & Jantan, M., **Internal auditing practices and internal control system**, Managerial Auditing Journal, 20(8), 2005, 844-866.
- [14] Felix, W., A. Gramling, and M. Maletta, , **The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution**, Journal of Accounting Research , 39, (3), 2001, 31-53.
- [15] Figg, J., **Outsourcing: A runaway train in**, journal of Internal Auditor, 57(3), 2000, 48-55.
- [16] Frost, C., n.d., **Outsourcing or increasing risk?**, journal of Balance Sheet, 8, (2), 2000, 34-37.
- [17] Gramling, A. A., Vandervelde, D. S., **Assessing Internal Audit Quality**, Journal of Internal Auditing, 21, 3, 2006, PP. 26-33.
- [18] Heywood, B. J., **the outsourcing dilemma: the search for competitiveness**, Prentice hall, 2001.



- Management Science 4, 2001, 229–239.
- [32] Yasseen, Y., **Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the South African Public and Private Sectors**, A research report submitted to the Faculty of Commerce, Law and Management, University of the Witwatersrand, in partial fulfilment of the requirements for the degree of Master of Commerce in Accountancy, 2011.
- [33] Yiannakas, A., **Outsourcing the Internal Audit Function With Special Reference to the UK Public and Private Sectors**, Thesis Submitted for the Degree of Doctor of Philosophy, city university business school, 2000.
- [34] Zack, H. M., **Knowledge and strategy: Resources for the Knowledge-Based Economy**, Butterworth-Heinemann, 1999.
- FL.: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1997.
- [26] Rouse, Robert W, **Outsourcing the Internal Audit Function**, The Journal of Corporate Accounting and Finance, Autumn 1996, pp91-96.
- [27] Selim, G. & Yiannakas, A., **Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors**, International Journal of Auditing, 2000, 4: 213-226.
- [28] Swanger, L. S., Chewning, G. E., **The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence**, Journal of Practice & Theory, 20, 2, 2001, PP. 115-129.
- [29] Swanger, L. Susan, **The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence, Financial Statement Reliability and Investment Desirability**, PhD thesis, The Darla Moore School of Business, University of South Carolina, 1998.
- [30] Thomas, C. W., and J. T. Parish., **Co-Sourcing: What's in it for me?** Journal of Accountancy 187, 1999, 85–88.
- [31] Wholey, D. R., R. Padman, R. Hamer, and S. Schwartz, **Determinants of information technology outsourcing among health maintenance organizations**, Health Care