

أثر مصدر المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي
بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة
ميدانية

دكتورة آمال محمد كمال إبراهيم

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة

جامعة القاهرة

٢٠١٣

١ - مشكلة البحث:

أصدر مجمع المراجعين الداخليين (IIA) The Institute of Internal Auditors عام ١٩٩٩ تعريفاً جديداً للمراجعة الداخلية، جاء فيه أن "المراجعة الداخلية نشاطاً إستشارياً وتأكيداً موضوعياً محايداً معد من أجل تحسين عمليات المنشأة وزيادة قيمتها، ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة واتخاذ القرارات (Internal Auditing, 1999, p. 40).

ولقد أثار هذا التعريف العديد من التساؤلات، لعل أهمها من المسئول عن أداء المراجعة الداخلية؟ هل سيبقى المسئول هو المراجع الداخلي التقليدي أم أن التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية ستجعل المراجع الداخلي للمنشأة لا يمكنه - على الأقل بمفرده - الوفاء بهذه المهام.

لقد اسقط التعريف السابق عبارة وردت في تعريف المراجعة الداخلية السابقة، وقد كانت تحدد القائم بوظيفة المراجعة الداخلية، وهي عبارة من داخل المنشأة، فقد ظلت وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي من خلال مراجعين من داخل المنشأة In-House، على أساس أن لديهم خبرة و معرفة واسعة بمعظم أمور المنشأة و ومعايشة لها - (Internal Auditing, 1999, pp. 40-41) ومن ثم فقد أثار هذا التعريف جدلاً واسعاً حول المداخل التي تتبع أو المصادر التي تقوم بأداء المراجعة الداخلية فقد يقوم بها قسم المراجعة الداخلية بالشركة In House. وهو المدخل التقليدي أو قد تسند إلى طرف مهني خارجي للقيام بها Outsourcing أو ما تسمى بخدمات التعميد، وأخيراً قد يتم توزيع مهام المراجعة الداخلية على كل من الطرف الخارجي وقسم المراجعة الداخلية بالشركة وهو ما يطلق عليه المدخل المشترك Co-sourcing.

وقد لاقى الاتجاه الخاص بإسناد المراجعة الداخلية لمصدر خارجي كثير من التأييد فقد بدأت بعض منشآت الأعمال الكبرى في بعض دول العالم تتعاقد مع موردين من خارج المنشأة External Services Providers للحصول منهم على خدمات المراجعة الداخلية (Caplan , et al., 2006)، ومن ثم تم استعانة العديد من منشآت الأعمال بمصادر خارجية للحصول على بعض الخدمات التي كانت تؤدي داخلياً (عبد الفتاح، ٢٠٠١)، واتجهت العديد من المنشآت إلى الاستعانة بمراجعين خارجيين للحصول على خدمات تتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية (Carey, et al., 2006).

ولاشك من وجهة نظر الباحثة أن هذا الإتجاه لاقى قبولا واسعاً اعتماداً على خطورة مهام المراجعة الداخلية الأمر الذي يتطلب أن يقوم بها شخص محايد، وهو ذات الأمر الذي جعل معهد المراجعين الداخليين IIA يسعى سعياً حثيثاً لتوفير الاستقلال لوظيفة المراجعة الداخلية دون تقديم

آلية كافية لتحقيق ذلك. ومن ثم فإن هذا الاتجاه يفتح الباب أمام المراجع الخارجي وغيره من الأشخاص المؤهلين لذلك للقيام بهذه المهمة. أو ما يسمى بإتجاه التعايد Outsourcing. وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن مصادر أداء المراجعة الداخلية أصبحت تتضمن الاتجاهات التالية (IIA, 2001).

- ١ - الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية Internal Auditing In-House وهو الاتجاه التقليدي الذي يشير إلى بقاء أداء المراجعة الداخلية من داخل المنشأة.
- ٢ - الأداء الخارجي الكامل للمراجعة الداخلية Total Outsourcing Internal Auditing ، وهو الاتجاه الذي يشير إلى قيام مراجع خارجي بأداء جميع أعمال المراجعة الداخلية.
- ٣ - الأداء المشترك للمراجعة الداخلية Co-sourcing Internal Auditing وهو الاتجاه الذي يشير إلى قيام مراجع خارجي بأداء بعض وليس كل أعمال المراجعة الداخلية، أي إبقاء وجود إدارة أو قسم المراجعة الداخلية حيث يتم تنسيق العمل مع مراجع خارجي للقيام ببعض خدمات المراجعة الداخلية التي يكلف بها، وتقوم إدارة أو قسم المراجعة الداخلية بتنفيذ خدمات المراجعة الداخلية الأخرى التي لا يقوم بها المراجع الخارجي.

وتتمحور مشكلة الدراسة في محورين أساسيين هما:

المحور الأول: مصدر وظيفة المراجعة الداخلية، والذي يتناول بالضرورة طبيعة الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية ومبررات مؤيدى هذا المصدر ومعارضيه مقابلة بالمصدر الداخلي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية.

المحور الثاني: قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على مصدر وظيفة المراجعة الداخلية أي أن هذا المحور يتناول التساؤل الخاص بأثر مصدر المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة ؟ وماهية محددات هذا الاعتماد؟

٢- هدف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في دراسة العلاقة بين مصدر وظيفة المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ويتحقق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- ١ - المفاضلة بين المصادر المختلفة لأداء وظيفة المراجعة الداخلية ومبررات مؤيدي كل مصدر ومعارضيه سواء على الصعيد الأكاديمي أو الصعيد المهني.
- ٢ - دراسة مدى استناد قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بالضرورة على مصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية.

٣ - حال التأكد من اعتماد المراجع الخارجي في قرار اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية على مصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية، تحديد العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

٤ - الدراسة الميدانية لبيئة المراجعة في عينة من شركات المراجعة لدراسة مدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها من الدراسة النظرية والحصول على دليل ميداني عن طبيعة العلاقة بين مصادر المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

٣- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية في محاولة إلقاء الضوء على تنوع مصادر وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أن الأداء الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يمثل أحد الاتجاهات المعاصرة المطروحة على ساحة البحث العلمي في الوقت الحالي والتي أثارت الكثير من الجدل بين مؤيد ومعارض، فضلا عن انعكاس طبيعة مصدر أداء المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي حول مدى الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية والعوامل الحاكمة أو المحددات التي تحكم هذا القرار.

كما أنه من الناحية العملية فلاشك أنه من الأهمية بمكان الحصول على دليل ميداني من بيئة المراجعة حول الإطار المقترح في البحث الخاص بتحديد العلاقة بين مصدر المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

٤- منهج البحث:

تنتهج الباحثة في هذه الدراسة المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي، حيث تعتمد على المنهج الاستقرائي لتحليل وتقييم الدراسات السابقة والمفاضلة بين المصادر المختلفة لأداء وظيفة المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. كما تعتمد على المنهج الاستنباطي في وضع الإطار المقترح واشتقاق فروض الدراسة واختبارها.

٥- خطة الدراسة:

يمكن عرض خطة الدراسة في النقاط التالية:

- ١ - استعراض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.
- ٢ - المفاضلة بين المصادر المختلفة لأداء وظيفة المراجعة الداخلية.
- ٣ - العوامل الحاكمة أو محدّدات قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.
- ٤ - أطار مقترح يربط بين مصادر أداء وظيفة المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

٦ - الدراسات السابقة:

١/٦ استعراض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث :

يمكن تقسيم الدراسات السابقة حسب إرتباطها بموضوع البحث إلى نوعين هما:

١/١/٦ دراسات سابقة مرتبطة بمصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية.

٢/١/٦ دراسات سابقة مرتبطة بقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة

الداخلية والعوامل الحاكمة أو محددات هذا القرار ويمكن تناول كل منها على النحو

التالى:

١/١/٦ الدراسات السابقة المرتبطة بمصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية:

١ - دراسة صبيحى (٢٠٠٠):

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الأسباب التى أدت إلى التطورات الحديثة في وظيفة المراجعة الداخلية، كما تهدف إلى بيان أسباب الإلتجاه إلى الاعتماد على مصدر خارجي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

أ - تتمثل المهمة الرئيسية لوظيفة المراجعة الداخلية أيا كان مصدرها من داخل المنشأة (إدارة أو قسم المراجعة الداخلية) أو من خارجها (مصدر خارجي) إلى خدمة المنشأة والوفاء باحتياجات الإدارة.

ب - أصبح التعاقد الخارجي لأداء كل أو بعض وظائف المراجعة الداخلية أسلوبا متعارفا عليه، ويؤدى إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية وتقليل تكاليفها.

ج - من الأفضل أن تحتفظ المنشآت بإدارة أو قسم للمراجعة الداخلية مع إمكانية التعاقد الخارجي للحصول على بعض مهام المراجعة الداخلية للاستفادة من مزايا الأسلوبين.

د - للمحافظة على حياد المراجع الخارجي، يجب ألا يجمع نفس المراجع الخارجي يبين أداء كل من المراجعة الخارجية والداخلية لنفس المنشأة.

٢ - دراسة عبد الفتاح (٢٠٠١):

تهدف هذه الدراسة إلى بيان ماهية وطبيعة الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية، وأثر ذلك على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج الهامة لعل أهمها:

أ - الإسناد الخارجي ليس اتجاها جديدا بشكل مطلق حيث اعتادت بعض المنشآت على إسناد بعض الوظائف بها إلى أطراف خارجية.

ب- ظهر الإسناد الخارجي أولاً في المؤسسات المالية خاصة قطاع البنوك ثم أمتد إلى الأنشطة التجارية والصناعية.

ج- تتمثل أهم أسباب تأييد الإسناد الخارجي للمراجعة الداخلية في ترشيد التكاليف وتتمثل أهم أسباب معارضته في الخوف من التأثير السلبي على حياد المراجع.

٣- دراسة Aldhizer et al. (2003):

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية تقديم خدمات المراجعة الداخلية من خلال التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي (الأداء المشترك) Co-sourcing كمدخل مقترح للحد من الانتقادات الموجهة للأداء الخارجي Out Sourcing، خاصة فيما يتعلق بالتأثير على حياد المراجع. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج هامة منها مايلي:

١- أحد أهم أسباب ظهور وشيوع أداء المراجعة الداخلية من خارج المنشأة خلال تسعينيات القرن الماضي عدم توافر قواعد صارمة للحياد صادرة عن AICPA و SEC.

٢- يحقق الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية للشركة مزايا متعددة منها الاستفادة من خبرة وإمكانيات مورد الخدمة الخارجي، وتخفيض تكاليف المراجعة الداخلية.

٣- يحقق الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية لمنشآت المحاسبة والمراجعة مزايا متعددة منها زيادة إيرادات المراجعة، إحداث توازن في توزيع أعمال المراجعة الداخلية والخارجية وزيادة كفاءة أداء المراجعة الخارجية.

٤- تؤثر العديد من أشكال خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية المقدمة بمعرفة المراجع الخارجي تأثيراً سلبياً على حياده، وقياساً على ذلك فإن تقديمه لخدمات المراجعة الداخلية قد يؤثر سلبياً على حياده الحقيقي والظاهري.

٥- أدى جمع منشأة المحاسبة والمراجعة بين المراجعة الداخلية والخارجية لذات المنشأة إلى حدوث العديد من حالات الغش والاحتيال في التقارير المالية، ويؤكد ذلك العلاقة بين شركة Enron الأمريكية ومنشأة Andersen للمحاسبة والمراجعة.

٦- يمكن من خلال إتباع الأداء المشترك للمراجعة الداخلية تجنب الاحتفاظ بإدارة أو قسم دائم للمراجعة الداخلية، والاكتفاء بوجود وظيفة لها فقط.

٤- دراسة Ahlawat (2004):

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهم التطورات التي لحقت بالمراجعة الداخلية، بداية من العقد الأخير من القرن الماضي. وقد طرحت الدراسة سؤالاً منطقياً وهو هل لدى المراجعين الداخليين القدرة على أداء المهام الجديدة للمراجعة الداخلية؟
وقد توصلت إلى عدة نتائج من أهمها مايلي:

١ - لم يعد يقتصر دور المراجعة الداخلية على الدور التقليدي المتمثل في فحص نظم الرقابة الداخلية، بل اتسع هذا الدور ليصبح دوراً إستشارياً للأعمال المؤداه داخل المنشأة من أجل إضافة قيمة للمنشأة.

٢ - نظراً لعدم قدرة المراجعين الداخليين في بعض منشآت الأعمال على أداء المهام المتطورة للمراجعة الداخلية، بدأت بعض الإدارات في الحصول على بعض خدمات المراجعة الداخلية من أطراف أخرى من خارج المنشأة.

٥- دراسة Carey et al. (2006):

تهدف هذه الدراسة إلى بيان محددات الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية، من خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من ٩٩ شركة مسجلة ببورصة الأوراق المالية بأستراليا، وقد توصلت على مايلي:

١ - ٥٤,٥% على الأقل من الشركات محل المسح تعتمد في الحصول على خدمات المراجعة الداخلية على التسهيلات الداخلية بها **In-House Facilities** ، في حين أن ٤٥,٥% تحصل على هذه الخدمات من الخارج.

٢ - من أهم أسباب الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية الاستفادة من الإمكانيات الفنية للمورد.

٣ - يؤدي أداء المراجعة الداخلية من خارج المنشأة إلى إحداث وفر في التكاليف.

٤ - تفضل منشآت الأعمال صغيرة الحجم الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارجي، خاصة في بداية مزاوله أعمالها **First Time**.

٥ - يعد الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية فرصة لمنشآت المحاسبية لتوسيع أعمالها.

٦ - أشارت ٧٥% من الشركات التي خضعت للمسح، والتي تعاقدت مع مراجع خارجي لتوريد خدمات المراجعة الداخلية أن أهم مشاكل هذا التعاقد التأثير السلبي على حياد المراجع.

٦- دراسة Spekle et al. (2007):

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أهم المبررات التي وردت في الدراسات السابقة بخصوص اتخاذ إدارات منشآت الأعمال لقرار الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من خارج المنشأة، وذلك

باستخدام بيانات حديثة تم الحصول عليها من ٦٦ شركة في نيوزيلندا . وقد توصلت إلى عدة نتائج هامة منها مايلي:

- ١ - أتسع مجال عمل المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة، وازدادت أهميتها كجزء من هيكل الرقابة الإدارية.
- ٢ - أدت التطورات التي طرأت على المراجعة الداخلية إلى ضرورة تقييم مدى إكتساب المراجعين الداخليين للمهارات المطلوبة لمواكبة هذه التطورات، لتحديد مدى قدرتهم على أدائه و في حالة وجود أوجه قصور لابد من إتخاذ قرار بشأن ما إذا كان الأمر يتطلب الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من موردين من خارج المنشأة.
- ٣ - تقديم المراجع الخارجي لأنشطة المراجعة الداخلية يمثل تقنيا لواقع الممارسة العملية.
- ٤ - يحقق الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من منشأة مراجعة خارجية لمنشآت الأعمال بعض المنافع، أهمها تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية.

٢/١/٦ دراسات سابقة مرتبطة بقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية والعوامل الحاكمة أو محددات هذا القرار:

١ - دراسة (Desai, et al., 2008):

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم أثر مصدر المراجعة الداخلية على كل من قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، وتفضيلات المديرين المسؤولين عن اختيار مصدر المراجعة الداخلية، سواء كان مصدر المراجعة الداخلية من داخل الشركة In House أو من خارج الشركة Out Sourcing أو مصدر مشترك Co-Sourcing فقد إهتمت هذه الدراسة ببيان ما إذا كان قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية يتأثر أو يتغير بنوعية مصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية. كما أنه لتدعيم أهداف الدراسة تم دراسة جودة المراجعة الداخلية في ضوء مصدرها، وأثر ذلك على خطة المراجعة.

ولتحقيق أهداف البحث تم إجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع قائمة إستبيان على ١٥٠ مراجعاً من الحاصلين على CPA، تم تصنيفهم في خمس مجموعات بناء على وصفهم لوظيفة المراجعة الداخلية تشمل :

- المصدر الداخلي للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية.
- المصدر الخارجي.
- المصدر المشترك.
- المصدر الخارجي مع تقديم خدمات ضريبية.

▪ المصدر المشترك مع تقديم خدمات ضريبية.

وقد أظهر تحليل النتائج وجود اختلافات جوهرية لمقاييس جودة المراجعة الداخلية (الموضوعية، الكفاءة، المهارات الفنية، تقييم المخاطر الكلية المشتركة، ومدى إذعان المراجع الداخلي للإدارة) تبعا لكل مصدر من مصادر المراجعة الداخلية.

كما أوضحت النتائج أن المراجع الخارجي يعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية بصورة أكبر عندما يتم توفيرها من المصدر الخارجي أو المصدر المشترك مقارنة بالمصدر الداخلي عندما يكون الخطر الملازم مرتفعاً، مع عدم وجود اختلافات جوهرية بين المصدر الخارجي والمصدر المشترك فيما يتعلق بقرار المراجع الخارجي بالاعتماد.

كما أنه في حالة تزايد درجة الخطر الملازم الذي يؤدي إلى قيام المراجع بتوسيع نطاق المراجعة ، توجد إختلافات جوهرية بين خطة المراجعة لكل من المصدر الخارجي والمصدر المشترك مقارنة مع المصدر الداخلي.

كما يوجد اختلافات جوهرية سلبية فيما يتعلق بالموضوعية وإذعان المراجع الداخلي للإدارة وتقييم الخطر العام للشركة، عندما يتم توفير وظيفة المراجعة الداخلية من المصدر المشترك أو الخارجي وفي نفس الوقت تقديم خدمات ضريبية وبالتالي ينخفض اعتماد المراجع الخارجي بصورة جوهرية عندما يقوم كلا المصدرين بتوفير خدمات ضريبية بغض النظر عن مستوى الخطر.

وأخيرا توضح النتائج بأنه يوجد تحول جوهري لدى المديرين في تفضيل المصدر المشترك للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية عن المصدر الخارجي، وإن كان رأى المراجع الخارجي أنهما يقدمان نفس جودة الخدمة، ومن ثم لا يؤثر مثل هذا الأمر في إدراكه.

٢- دراسة Glover, et al. (2008):

تتناول هذه الدراسة تأثير مصدر المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، في ظل وجود مستويات مختلفة للخطر الملازم ونوعية المهام التي يقوم بها قسم المراجعة الداخلية كونها مهام موضوعية أو شخصية وتستند الدراسة إلى مجموعة من الفروض يمكن عرضها على النحو التالي:

الفرض الأول: يتناول العلاقة بين مصدر المراجعة الداخلية كونها من داخل الشركة أو يقوم بها مصدر خارجي وبين قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الثاني: يتناول العلاقة بين مصدر المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ومستوى الخطر الملازم.

الفرض الثالث: يتناول العلاقة بين مصدر المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية وطبيعة المهام التي تقوم بها ووظيفة المراجعة الداخلية كونها شخصية أو موضوعية.

الفرض الرابع: يتناول العلاقة بين قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية وطبيعة المهام لهذه الوظيفة كونها شخصية أو موضوعية ومستوى الخطر الملازم.

وتمت الدراسة الميدانية على عينة قوامها ١٣٨ مراجعاً خارجياً لهم خبرة فعلية في تقييم المراجعة الداخلية، وكانت الاستجابات الفعلية ١٢٧ مراجعاً خارجياً وقد توصل الباحثون في الدراسة على النتائج التالية:

أ - يميل المراجع الخارجي للاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية عندما يتم توفيرها من طرف مهني خارجي **Outsourcing** مقارنة بقيام قسم المراجعة الداخلية للشركة بها **In. House**.

ب - يتساوى الأمر بالنسبة للمراجع الخارجي في الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية سواء تم توفيرها من داخل الشركة أو من خارج الشركة في ظل مستويات الخطر الملازم المنخفضة، في حين أن ارتفاع مستوى الخطر الملازم يزيد من رغبة المراجع الخارجي في الاعتماد على المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية مقارنة بالمصدر الداخلي لها.

ج - يعتمد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة عندما تكون المهام المكلف بها المراجع الداخلي موضوعية ولا تحتاج لحكم شخصي وفي ظل مستويات مرتفعة من الخطر الملازم وعندما يحتاج العمل المطلوب إلى درجة مرتفعة من الموضوعية فإن الأداء الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يكون أفضل، ولكن عندما ينخفض الخطر الملازم فلا توجد علاقة بين قرار الاعتماد للمراجع الخارجي ونوعية المهام المكلف بها المراجع الداخلي كونها موضوعية أو شخصية.

٣ - دراسة **Brandon (2010)** :

تتناول هذه الدراسة أثر قيام طرف مهني خارجي بتوفير وظيفة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى الخدمات الإستشارية التي لا ترتبط بالمراجعة **Non audit services** من نفس المصدر أو من مصدر آخر، على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، حيث تم تناول مصدر المراجعة الداخلية من خلال ثلاث مستويات، قيام الطرف الخارجي بوظيفة المراجعة الداخلية فقط، أو قيام الطرف الخارجي بوظيفة المراجعة الداخلية وفي نفس الوقت يقدم خدمات استشارية للإدارة، وأخيراً وجود طرفين خارجيين لتوفير المراجعة الداخلية والخدمات الاستشارية.

وتقوم الدراسة على مجموعة من الفروض على النحو التالي:

الفرض الأول: ويتناول العلاقة بين توفير وظيفة المراجعة الداخلية من طرف مهني خارجي مع قيام نفس المصدر بتوفير خدمات لا ترتبط بالمراجعة (خدمات استشارية) وإدراك المراجع الخارجي لكفاءة وظيفة المراجعة.

الفرض الثاني: يتناول العلاقة بين تقديم خدمات لا ترتبط بالمراجعة يقوم طرف مهني خارجي بتوفيرها وأثر ذلك على إدراك المراجع الخارجي المتعلق بموضوعية المراجع الداخلي.

الفرض الثالث: يتناول العلاقة بين توفير وظيفة المراجعة الداخلية من طرف مهني خارجي بالإضافة إلى الخدمات التي لا ترتبط بالمراجعة من نفس المصدر، وأثر ذلك على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية .
وقد طبقت الدراسة على ٨٨ محاسباً من الحاصلين على شهادة CPA ولهم خبرة في تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، وتمثلت نتائج الدراسة فيما يلي:

- إدراك المراجع الخارجي لكفاءة المراجع الداخلي لا يتأثر بصورة إيجابية، عندما يقوم مصدر مهني خارجي بتوفير خدمات المراجعة الداخلية و/أو الخدمات الاستشارية.
- إدراك المراجع الخارجي فيما يتعلق بالموضوعية يكون مرتفعاً عندما يقوم مصدر مهني خارجي بتوفير وظيفة المراجعة الداخلية فقط، ولكن ينخفض هذا الإدراك عندما يقوم المصدر الخارجي بتوفير وظيفة المراجعة الداخلية مع تقديم خدمات استشارية، وبالتالي تكون موضوعية المراجع الداخلي محل اهتمام من المراجع الخارجي عند تخطيط عملية المراجعة، في ظل قيام طرف مهني خارجي بوظيفة المراجعة الداخلية وتقديم الخدمات الاستشارية.
- توجد إختلافات جوهرية بين مصدر المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، حيث يكون قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية مرتفعاً في حالة قيام طرف خارجي بتوفير وظيفة المراجعة الداخلية فقط، يليها في الاعتمادية توفير وظيفة المراجعة الداخلية من طرف والخدمات الاستشارية من طرف آخر، وأخيراً توفير المراجعة الداخلية والخدمات الاستشارية من طرف واحد.

٤ - دراسة Arel (2010):

تتناول الدراسة فحص و تحليل تأثير اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي نتيجة مخاوفه من خطر التعرض لدعاوى قضائية، وهو الأمر الذي يترتب عليه ترده في الاعتماد بدرجة كبيرة على عمل المراجع الداخلي، ومن ثم توسيع نطاق عمله في أداء مهام المراجعة، الأمر الذي ينعكس على أتعاب المراجعة.

ومن ثم يرى Arel أن إحتمال التعرض لخطر التعرض لدعاوى قضائية يعتبر أحد محددات قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية . كما تناولت الدراسة أيضاً أثر مصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية فى ظل مستويات مختلفة من المخاطر المادية **Risk of Material Misstatement**.

وقد تمثلت فروض الدراسة في الفروض الخمسة التالية:

- (١) زيادة إدراك المراجع الخارجي لمخاطر التعرض للدعاوى القضائية يترتب عليه التخطيط لتخفيض مستوى الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.
- (٢) يخطط المراجع الخارجي للاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية عندما يتم توفيرها من طرف مهني خارجي مقارنة بتوفيرها من متخصص من داخل الشركة.
- (٣) الشركات التي تعتمد فيها وظيفة المراجعة الداخلية على مصدر خارجي (قبل صدور قانون Sox) يقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة تتعرض لمخاطر محاسبية أقل مقارنة بكل من الشركات التي تحصل على وظيفة المراجعة الداخلية من مصدر خارجي غير مكلف بمراجعة القوائم المالية، أو الشركات التي تعتمد على المراجعة الداخلية من داخل الشركة **In House**.
- (٤) جودة وظيفة المراجعة الداخلية لا تختلف بصورة جوهرية سواء تم إداؤها من داخل الشركة أو بواسطة مصدر خارجي.
- (٥) ارتفاع جودة وظيفة المراجعة الداخلية بصرف النظر عن مصدر أدائها يؤدي إلى انخفاض الأخطار المحاسبية.

٥- دراسة **Munro & Stewart (2011)** :

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة عاملين قد يؤثران على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجع الداخلية. في ظل بيئة حوكمة الشركات، وهما علاقة التقرير بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة من ناحية والمخاطر العامة لشركة العميل الخاضع للمراجعة من ناحية أخرى. وقد تم دراسة العامل الأول وهو علاقة التقرير بين المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة على مستويين، أن يقوم رئيس قسم المراجعة الداخلية بتقديم التقارير إلى الرئيس التنفيذي للشركة، ولا يملك تحديد مقابلات خاصة مع لجنة المراجعة، أو أن يقوم مدير قسم المراجعة الداخلية بتقديم التقارير إلى لجنة المراجعة في ظل وجود مقابلات خاصة بصورة منتظمة مع لجنة المراجعة. أما بالنسبة للعامل الثاني وهو المخاطر العامة لشركة العميل تؤكد الدراسة أن انخفاض هذه المخاطر ينعكس على إستقرار الإدارة وزيادة الربحية وكفاءة نظم الرقابة والإدارة الفعالة للمخاطر،

فمستويات هذه العناصر هي التي تحدد مستوى الخطر العام لشركة العميل، كمحدد جزئي لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ويتم دراسة العوامل السابقة في ظل بدليلين لقرار الاعتماد، هما الاعتماد على العمل الفعلي الذي تقوم به وظيفة المراجعة الداخلية، أو استخدام المراجع الداخلي بصورة مباشرة في عملية المراجعة، وفي كل حالة يتم التمييز بين اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية في مجال تقييم الرقابة أو مجال الاختبارات الجوهرية للأرصدة وتم إجراء الدراسة التطبيقية على ٦٦ مراجع خارجي في استراليا، لهم خبرة في مجال تقييم وظيفة المراجعة الداخلية. وتمثلت النتائج التي توصلت إليها الدراسة في الآتي :

- تؤثر كل من علاقة تقرير المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة والمخاطر العامة لشركة العميل على قرار المراجع بالاعتماد على مهمة تقييم الرقابة التي تقوم بها وظيفة المراجعة الداخلية.
- تؤثر المخاطر العامة لشركة العميل بصورة جوهرية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على العمل الفعلي للمراجعة الداخلية في مجال الاختبارات الجوهرية للأرصدة، ولكن لا يوجد تأثير في ظل وجود علاقة تقرير للمراجعة الداخلية بلجنة المراجعة.
- يؤثر كل من علاقة التقارير مع لجنة المراجعة وكذلك الخطر العام ببيئة شركة العميل بصورة جوهرية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل استخدامها كمساعد في مهام المراجعة في مجالي تقييم الرقابة والاختبارات الجوهرية للأرصدة.

٦- دراسة Desai, et al. (2011) :

تعتبر هذه الدراسة إمتداد لدراسة أخرى سابقة قام بها نفس الباحثون عام ٢٠٠٨ لدراسة أثر مصدر وظيفة المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية وتفضيلات المديرين **The Preference of Managers** المسئولين عن اختيار مصدر المراجعة الداخلية، حيث تهدف الدراسة الحالية إلى دراسة أثر المدخل المشترك **Co-sourcing** لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل قيام المراجعين لهذا المدخل بمراجعة مجالات مرتفعة المخاطر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، مع مقارنتها بقيام موظفي قسم المراجعة الداخلية بالشركة أو قيام طرف مهني خارجي **Outsourcing** بنفس المهام.

كما تهدف الدراسة إلى بيان الأثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية نتيجة قيام القائمين على المدخل المشترك بتقديم خدمات استشارية للشركة مقارنة بالمدخل الأخرى لمصدر المراجعة الداخلية.

ومن خلال قائمة استقصاء تم توزيعها على عدد ١٠٨ من المراجعين في مكاتب المحاسبة والحاصلين على درجة **CPA** توصلت الدراسة إلى نتائج توضح عدم وجود اختلافات جوهرية في

تقديرات المراجع الخارجي للموضوعية والكفاءة وقرار الاعتماد بالنسبة لكل من المصدر المشترك والمصدر الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في المجالات ذات الخطر الملازم المرتفع، كذلك زيادة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في ظل كل من المدخل المشترك والمدخل الخارجي والذي يرتبط بصورة جوهرية مع انخفاض جهود المراجع الخارجي مقارنة مع المدخل الداخلي لوظيفة المراجعة الداخلية In House، ومع ذلك لا توجد اختلافات جوهرية بين المصدر الخارجي والمصدر المشترك وعلاقتها بخطة المراجعة (جهد المراجع الخارجي) ، كذلك توضح النتائج عدم وجود اختلافات جوهرية في تقديرات المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بين مصادر المراجعة الداخلية الثلاث في ظل انخفاض الخطر اللازم.

وبالتالي النتيجة الأبرز لفاعليات هذه الدراسة هي أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر فقط على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في المجالات ذات الخطر المرتفع.

تحليل وتقييم عام للدراسات السابقة:

توصلت الدراسات السابقة إلى نتائج هامة تؤكد أهمية الاتجاه الخاص بالأداء الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية، ولعل أهم هذه النتائج هي:

- (١) أكدت معظم الدراسات أن الأداء الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية Out Sourcing أصبح اتجاها متعارفا عليه في العديد من منشآت الأعمال في الولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية ويؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية وتقليل تكاليفها.
- (٢) انتهت بعض الدراسات إلى أن معظم حالات الاستعانة بالأداء الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية كانت لخدمات المراجعة الداخلية غير الروتينية.
- (٣) أشارت معظم الدراسات إلى أن الأداء الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يحقق لمنشآت الأعمال عدة فوائد أهمها تخفيض تكاليف المراجعة، تحسين جودة المراجعة، الاستفادة من الإمكانيات الفنية للمراجع الخارجي.
- (٤) كما أشارت معظم الدراسات إلى أن الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية يعاني من بعض الانتقادات لعل أهمها التأثير السلبي على حياد المراجع الخارجي ولذا يجب ألا يجمع نفس المراجع الخارجي بين أداء كل من المراجعة الداخلية والخارجية لذات المنشأة.
- (٥) أشارت العديد من الدراسات إلى أن الأداء الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يؤثر في جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية ومن ثم يؤثر في قرار المراجع الخارجي في الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

- (٦) كما انتهى عدد من تلك الدراسات إلى أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر فقط على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في المجالات ذات الخطر المرتفع.
- (٧) يحقق الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية لمنشآت المحاسبة والمراجعة مزايا متعددة منها زيادة إيرادات المراجعة، إحداث توازن في توزيع أعمال المراجعة الداخلية والخارجية وزيادة كفاءة أداء المراجعة الخارجية.
- (٨) يميل المراجع الخارجي للاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية عندما يتم توفيرها من طرف مهني خارجي Outsourcing مقارنة بقيام قسم المراجعة الداخلية بالشركة بها In House.
- (٩) يتساوى الأمر بالنسبة للمراجع الخارجي بخصوص الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية سواء تم توفيرها من داخل الشركة أو من خارج الشركة في ظل مستويات الخطر الملازم المنخفضة ، في حين أن ارتفاع مستوى الخطر الملازم أو احتياج العمل المطلوب إلى درجة مرتفعة من الموضوعية يزيد من رغبة المراجع الخارجي في الاعتماد على المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية مقارنة بالمصدر الداخلي لها.
- (١٠) تؤثر كل من علاقة تقرير المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة والمخاطر العامة لشركة العميل الخاضع للمراجعة في ظل بيئة حوكمة الشركات بصورة جوهرية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

٧- المفاضلة بين المصادر المختلفة لأداء وظيفة المراجعة الداخلية:

كما سبق العرض تتنوع مصادر وظيفة المراجعة الداخلية، فقد يتم الاعتماد على قسم المراجعة الداخلية بالشركة للقيام بها، وهو ما يطلق عليه المصدر الداخلي In House، أو يتم الحصول عليها من طرف مهني خارجي وهو ما يطلق عليه المصدر الخارجي Outsourcing، وقد يتم الاعتماد على قسم المراجعة الداخلية في القيام ببعض الأنشطة مع إسناد باقي الأنشطة إلى مصدر خارجي، وهو ما يطلق عليه المصدر المشترك (Carey, et al., 2006: Co-sourcing).13)

ولا شك أن لكل مصدر من هذه المصادر العديد من المزايا والعيوب في ضوء كل من الرقابة كأحد الوظائف الرئيسية للمراجعة الداخلية، المعرفة ، التكاليف، الموضوعية (Harland et al., 2005: 842).

١/٧ جدوى الأداء الخارجي بصفة عامة (خدمات التعهيد)

يحقق حصول منشآت الأعمال على بعض الخدمات التي تحتاج إليها - بعض النظر عن طبيعتها - من موردين خارجيين "التعهيد" عدد من المزايا التي ترتبط بالجودة والتكاليف، وأهم هذه المزايا مايلي: (Marcella, et al., 1995: 22 & Matos, 204, PP -1-3).

١ - الاقتصاد Economy: يحقق الأداء الخارجي لمستخدميه ترشيد الاتفاق، فهو يجنب المنشآت تحمل التكاليف المرتبطة بعملية التعيين والتدريب والمكافآت المعطاة للأشخاص اللذين يؤدون الخدمة وكذلك إستبعاد جزءا كبيرا من المصروفات الإدارية الضرورية للإشراف، ومصروفات صيانة الآلات والمعدات... إلخ.

٢ - جودة الخدمة Service Quality: عادة ما تؤدي الخدمة بشكل أكثر كفاءة وفعالية عندما يتم أداءها من خلال التعهيد Outsourcing (موردين من الخارج) وذلك مقارنة بموظفي المنشأة طالبة الخدمة وربما يرجع ذلك إلى تخصص مقدمي الخدمة ومن ثم تقديم خدمة ذات جودة مرتفعة.

٣ - القدرة على التنبؤ Predictability: ففي ظل وجود عقد ذو سعر محدد متفق عليه لتوريد الخدمة في ظل ضمان مستوى من جودة الخدمة المقدمة، يخفض الكثير من عدم التأكد فيما يتعلق بالتكلفة والخدمة.

٤ - تحرير رأس المال البشري Freeing up Human Capital: يمكن التعهيد المنشآت من المحافظة على الإمكانات والمهارات التي لديها، خاصة النادرة وذات القيمة المرتفعة، ويمكنها من حسن استغلالها والتركيز على الأنشطة والأعمال ذات القيمة المرتفعة.

٥ - تحرير رأس المال النقدي Freeing up financial Capital: يمكن التعهيد المنشآت من المحافظة على رأس المال النقدي، لأنه يؤدي إلى إستبعاد جزء كبير من المصروفات الإدارية ومصاريف صيانة التجهيزات وتكاليف الإحلال الداخلي للمنشآت.

وبتطبيق الأداء الخارجي أو التعهيد على مجال المراجعة الداخلية فإن الأداء الخارجي يعني الاتفاق مع طرف خارجي في معظم الأحوال يكون مراجع خارجي (مقدم أو مورد الخدمة الخارجي External Services provider) ، على تقديم خدمات المراجعة الداخلية والتي كان يتم تقديمها أصلا بواسطة المراجعين الداخليين من داخل المنشأة (*).

٢/٧ مزايا الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية (التعهيد) Outsourcing:

هناك العديد من المزايا التي تتحقق المنشآت الأعمال جراء تفضيل الأداء الخارجي لوظيفة

المراجعة الداخلية لعل أهمها:

(*) يعتبر الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية (التعهيد) اتجاها حديثا نسبيا، حيث بدأ ظهوره في كندا والولايات المتحدة منذ عام ١٩٧٧، حيث بدأت بعض المنشآت من إسناد الوظائف غير الحيوية Non-Core إلى أطراف خارجية، Lowe, et al., 1999P. 8 ورغم ذلك فإن انتشاره والاهتمام به بدأ في تسعينيات القرن المنصرم (Petravick, Winter, 1997, P. 18)

أ - تخفيض تكاليف المراجعة الداخلية: يمكن المنشأة من تجنب العديد من عناصر التكاليف والمكافآت المرتبطة بتعيين وتدريب موظفي إدارة المراجعة الداخلية فضلا عن تجنب تكاليف التوظيف الدائم وتكاليف التقاعد وغيرها (صبيحي، ٢٠٠٠، Aldhizer, et al., 2003; Spekle, et al., 2007).

ب - تحسين نوعية خدمة المراجعة الداخلية خاصة في ظل ندرة المراجعين الداخليين الأكفاء : إن إنشاء إدارة مراجعة داخلية في المنشأة يحتاج جهد كبير في الاختيار والتعيين والتدريب والدعم المستمر، وربما لا يتم تحقيق المرجو من وراء ذلك، ويكون البديل السعي إلى تحسين خدمة المراجعة الداخلية عن طريق اختيار مصدر الأداء الخارجي.

ج - ضمان توافر الحياد: فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن الرغبة في الحصول على حياد المراجع الداخلي يعد أحد الدوافع الهامة في اللجوء إلى مصدر الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية بغية تحقيق الحياد والكفاءة المناسبين (Figg, 2000, pp. 48-55).

د - التوافق مع طبيعة منشآت الأعمال متعددة الجنسيات وذات النشاط الدولي: يتناسب الأداء الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية مع تقديم خدمات المراجعة الداخلية لمنشآت الأعمال متعددة الجنسية وتلك التي يمتد نشاطها عبر الحدود الدولية نظرا للخاصية التي تتمتع بها تلك المنشآت فهي تستطيع الاستعانة بمورد خارجي من نفس البلد المضيف دون ثمة حاجة إلى إنشاء إدارة مراجعة داخلية أو حتى الاستعانة بموظفي إدارة المراجعة الداخلية في الشركة الأم، وهو الأمر الذي يترتب عليه تخفيض الكثير من التكاليف أهمها المرتبات وتكاليف السفر والانتقال وغيرها فضلا عن الفوائد الأخرى مثل مزايا اللغة والمعرفة بتشريعات البلد المضيف.

هـ - توافق هذا المدخل مع منشآت الأعمال متوسطة وصغيرة الحجم: أشارت بعض الدراسات إلى أن هذا المدخل أكثر ملائمة لمنشآت الأعمال متوسطة وصغيرة الحجم (Petravick, Winter, 1997, p. 20, Carey et al., 2006) على اعتبار أن المنشآت متوسطة وصغيرة الحجم غالبا ما تجد صعوبات أو عقبات عند إنشاء وظيفة للمراجعة الداخلية مثل زيادة التكاليف ومتطلبات إقامة نظم فعالة للرقابة وتوفير الاستقلال لإدارة المراجعة الداخلي وغيرها.

و - توفير المناخ لإدارة المنشأة للتركيز على المهام الأساسية: أن الميزة الأساسية لخدمات التعهيد بصفة عامة ومدخل الأداء الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية بصفة خاصة، تتركز في أنه يمكن الإدارة من التركيز على الخطط الإستراتيجية والمهام الأساسية (Aldhizedr, et al., 2003).

٨ - العوامل الحاكمة أو محددات قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة

الداخلية:

يتأثر عمل المراجع الخارجي من حيث نطاق عمله والمجالات التي يجب التركيز عليها بمدى إعماده على عمل المراجعة الداخلية- فكلما زاد الإعتماد على عمل المراجعة الداخلية ينخفض نطاق الفحص ويقل التركيز على المجالات التي خضعت للفحص من قبل المراجعين الداخليين و العكس صحيح و فى هذا الصدد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التوصية رقم (٦٥) SAS 65 No. (AICPA,1991). وإعتمادا على التوصية السابقة وما ورد في أدبيات المراجعة ذات العلاقة يتوقف اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية على نتيجة تقييمه لثلاثة عناصر هي الموضوعية Objectivity والمقدرة على تنفيذ الأعمال Competency وجودة الأداء Quality .of Performance

وفي هذا الشأن فلا شك أن أنشطة المراجعة الداخلية التي يتم الحصول عليها من خارج الشركة قد تتصف بموضوعية أكثر من أنشطة المراجعة الداخلية التي يتم الحصول عليها من داخل الشركة (Ahlawat and Lowe, 2004) ، كما أن المراجعين الخارجيين قد يعتبرون أنشطة المراجعة الداخلية التي يتم الحصول عليها من خارج الشركة أكثر جودة إذا كان الخطر الملازم في الشركة مرتفع، ولا يهتم المراجعين الخارجيين بمصدر المراجعة الداخلية إذا كان الخطر الملازم في الشركة منخفض (Glover, et al., 2008)

وعلى الرغم من تعدد بدائل الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية فإن الإرشادات الصادرة من معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2009) لم توصي بتبني بديل معين أو تفضيل بديل معين عن البدائل الأخرى، في حين أن الدراسات السابقة - وهى عديدة - أكدت على أن مصدر حصول المنشآت على أنشطة المراجعة الداخلية يؤثر بشكل فعال في تقدير المراجع الخارجي لجودة أعمال المراجعة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليها عند تخطيط عملية المراجعة.

(Desai, et al., 2008; Glovert, et al., 2008; Brandonon , 2010 ;

Arel, 2010; Munro & Stewart, 2011; Desai, et al., 2011).

ويرى الباحث أنه اعتمادا على الدراسات السابقة المتعلقة بإبراز العوامل الحاكمة في قرار المراجع الخاص بتقييم نشاط المراجعة الداخلية بغرض تحديد إمكانية الاعتماد عليها، فإنه يمكن الوصول إلى أهم هذه العوامل و تحديدها فيما يلي:

- ١ - الموضوعية.
- ٢ - المقدرة المهنية.
- ٣ - جودة الأداء.
- ٤ - الاستقلال التنظيمي.

٥ - الخطر الملازم لعملية المراجعة.

٦ - مصدر أنشطة المراجعة الداخلية.

٩- إطار مقترح يربط بين مصادر أداء وظيفة المراجعة الداخلية وقرار المراجع بالاعتماد

على وظيفة المراجعة الداخلية:

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى إقتراح إطار للعلاقة بين مصادر أداء وظيفة المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد عليها أخذاً في الاعتبار العوامل الحاكمة أو المحددة لقرار اعتماد المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

وقد صمم الباحث النموذج الموضح في الشكل رقم (١) ليوضح العلاقة المتداخلة بين العوامل الحاكمة في قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، والتي من بينها مصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية وقرار المراجع بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ويتضح من النموذج أن المتغير التابع يشمل ما يلي :

- اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية و المتغيرات المستقلة تشمل مايلي:

١ - الموضوعية.

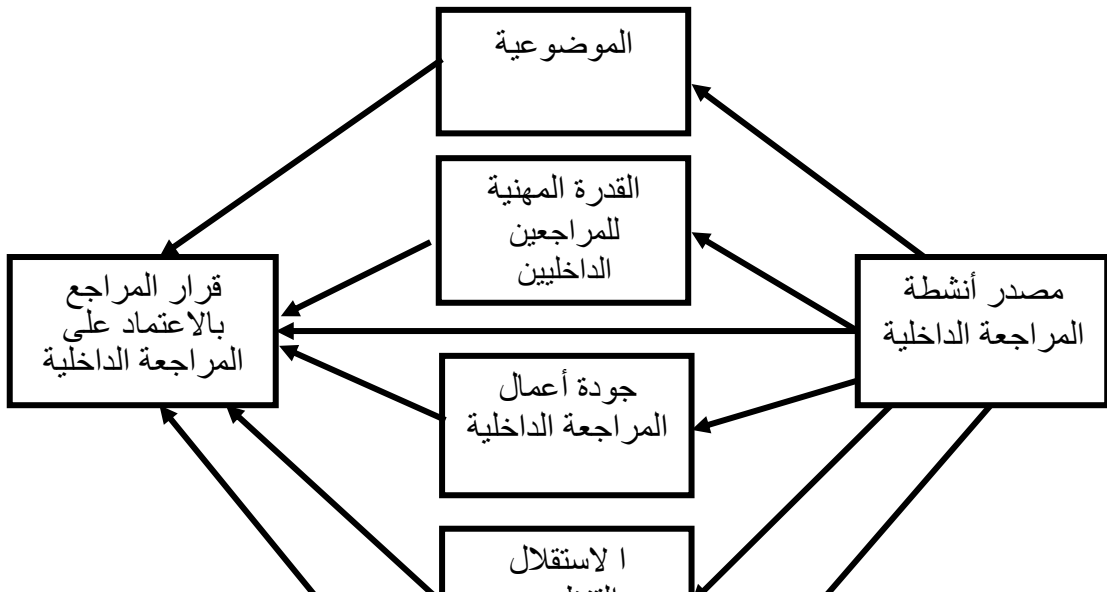
٢ - المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين.

٣ - جودة أداء أعمال المراجعة الداخلية.

٤ - الاستقلال التنظيمي.

٥ - الخطر الملازم لعملية المراجعة.

٦ - مصدر أنشطة المراجعة الداخلية.



شكل رقم (١): نموذج يوضح العلاقة المتداخلة بين العوامل الحاكمة في قرار المراجع بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية - والتي من بينها مصدر أداء وظيفة المراجعة الداخلية - وقرار المراجع بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

١٠- الدراسة الميدانية:-

١/١٠ هدف الدراسة:-

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء عينة من المستقضي منهم حول بعض الجوانب التي تناولها الباحث في الإطار النظري، لاختبار مدى صحة فروض الدراسة.

٢/١٠ فروض الدراسة:-

يهدف البحث إلى تحقيق الفروض التالية:

الفرض الأول H1 : تؤثر مجموعة من العوامل الحاكمة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الثاني H2: توجد علاقة بين مصدر أداء المراجعة الداخلية والعوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الثالث H3: يؤثر مصدر أداء المراجعة الداخلية على قرار المراجع بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

٣/١٠ أداة وطريقة جمع البيانات:

لاختبار فروض البحث صمم الباحث قائمة استقصاء احتوت على ثلاثة أجزاء وتضمن القسم الأول منها السؤال عن مجموعة العوامل الحاكمة التي تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، أما القسم الثاني فتضمن أسئلة لقياس مدى وجود علاقة بين مصدر أداء المراجعة الداخلية والعوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، وتضمن القسم الثالث أسئلة عن تأثير مصدر أداء المراجعة الداخلية على قرار المراجع بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

واستخدم الباحث قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات اللازمة لاختبارات الفروض إحصائياً لمناسبتها لفروض البحث، وتم تسليمها باليد خلال المقابلة الشخصية لمفردات عينة البحث كما تم شرح طبيعة مشكلة البحث والهدف منه في بعض الحالات التي استلزمت ذلك، وبلغ عدد قوائم الاستقصاء ٢٠٠ قائمة وحسب حجم العينة بالأسلوب الإحصائي للمعاينة في المجتمعات غير المحددة .

٤/١٠ مجتمع وعينة الدراسة :

تم توزيع قوائم الاستقصاء على عينة من الشركات المساهمة بلغت (٢٠٠) مفردة، وتتمثل وحدة المعاينة في مجتمع الدراسة من محاسبين، والمراجعين الداخليين، والمراجعين الخارجيين. وتم توجيه قائمة الاستقصاء إلى هؤلاء الأفراد أو من ينوب عنهم ولقد بلغت نسبة الردود الصحيحة التي أجري عليها التحليل الإحصائي ٦٣% (١٢٦ قائمة).

وفى ضوء الردود الصحيحة التي قد تم الحصول عليها أمكن للباحث توصيف مفردات عينة الدراسة على أساس المستوى الوظيفي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١)

التوصيف النوعي لمفردات العينة وفقاً للمستوى الوظيفي

النسبة	العدد	المستوى الوظيفي
١٥,٨	٢٠	- محاسب
٦٣,٣	٨٠	- مراجع داخلي
٢٠,٦	٢٦	- مراجع خارجي

الإجمالي	١٢٦	%١٠٠
----------	-----	------

كما أمكن للباحث توصيف مفردات العينة على أساس سنوات الخبرة في مجال المراجعة الداخلية من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٢)

التوصيف النوعي لمفردات العينة وفقاً للمؤهل العلمي

المستوى الوظيفي	العدد	النسبة
بكالوريوس	١١٢	٨٨,٩
دراسات عليا	١٤	١١,١
الإجمالي	١٢٦	%١٠٠

٥/١٠ أدوات تحليل البيانات :

قام الباحث بمراجعة قوائم الإستقصاء بعد تلقيها من المستقصين للتأكد من إكمالها وصلاحياتها، وذلك لإدخال البيانات والتحليل الإحصائي حيث تم استبعاد القوائم غير المكتملة، وبعد توكيد البيانات ثم تفرغها بالحاسب الآلي وفقاً لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Statistical Package for Social Sciences (SPSS)**، وفي إطار ذلك تم استخدام الأساليب الآتية:

١- مجموعة الإحصاءات الوصفية: قام الباحث بإعداد الإحصاء الوصفي للمتغيرات الخاصة بالدراسة، ويشمل الإحصاء الوصفي كلاً من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف لتحديد سمات وخصائص واتجاهات عينة البحث نحو فروض الدراسة.

٢- مقياس الاعتمادية أو المصدقية **Reliability**: يوضح مقياس الاعتمادية مدى الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس معامل الثبات (ألفا) **Cronbatch Alpha**، وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فان قيمة هذا

المعامل تساوى صفرًا، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فان قيمة هذا المعامل تساوى الواحد الصحيح ، وإذا زاد هذا المقياس عن ٠,٦٠ فيمكن الاعتماد على نتائج هذه الدراسة وتعميمها على المجتمع.

٣ - اختبار **Mann-Whitney**: لتحديد مدى وجود اختلافات جوهرية بين مجموعتين من عينة الدراسة.

٦/١٠ اختبار فروض الدراسة الميدانية:

١/٦/١٠ اختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث:

قام الباحث بحساب معامل ألفا لكل قسم من أقسام الأسئلة المستخدمة في الدراسة بهدف اختبار ثبات الإتساق الداخلي "Internal Consistency" في أبعاد القياس المستخدم في جمع البيانات، وتتراوح قيمة معامل Alpha بين (صفر) و (١)، وكلما إقتربت من الواحد دلت على وجود ثبات عالٍ، وكلما إقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات، وإذا زاد هذا المقياس عن ٠,٦٠ فيمكن الاعتماد على نتائج هذه الدراسة وتعميمها على المجتمع، ويبين الجدول التالي معاملات الثبات لمقاييس الدراسة:

جدول رقم (٣)

اختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث

م	المتغير	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق الذاتي
١	القسم الأول من الأسئلة (A)	٠,٧٣٨	٠,٨٥٩
٢	القسم الثاني من الأسئلة (B)	٠,٧٧١	٠,٨٧٨
٣	القسم الثالث من الأسئلة (C)	٠,٦٨٧	٠,٨٢٩
٤	القسم الرابع من الأسئلة (D)	٠,٦٤٤	٠,٨٠٢
٥	القسم الخامس من الأسئلة (F)	٠,٧٩١	٠,٨٩٠

يتضح للباحث من الجدول السابق أن معامل الثبات Alpha Cronbach لكل متغير من متغيرات الدراسة أكبر من ٥, مما يدل على ثبات العبارات المكونة لكل متغير من هذه المتغيرات، وبالتالي يمكن الإعتماد على نتائج هذه الدراسة وتعميمها على المجتمع. هذا، ويمكن للباحث من خلال معامل الثبات Alpha Cronbach التوصل لمعامل الصدق الذاتي لكل متغير من متغيرات الدراسة، حيث إن:

معامل الصدق الذاتي = معامل الثبات Alpha Cronbach

ويتضح للباحث من الجدول السابق أن معامل الصدق الذاتي لكل متغير من متغيرات الدراسة أكبر من ٥,٥, مما يدل على صدق العبارات المكونة لكل متغير من هذه المتغيرات.

يتضح من النتائج السابقة لإختبار الصدق والثبات لمتغيرات الدراسة أنه يُمكن الإعتماد على النتائج المُجمعة عن طريق قائمة الإستقصاء واستخدامها في التحليل الإحصائي.

٧/١٠ إختبار فروض الدراسة الميدانية:

نتائج إختبار الفرض الأول:

ينص الفرض الأول على:

" تؤثر مجموعة من العوامل الحاكمة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية."

- أولاً: نتائج الإحصاء الوصفي:

لاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل التباين بإجراء الإحصاء الوصفي لعبارات الفرض الأول، ويوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الإختلاف لعبارات الفرض الأول:

جدول رقم (٤)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الإختلاف لعبارات الفرض الأول

معامل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		

م	العبارة		الاختلاف %	الترتيب
١	الموضوعية المطلوبة في مهام المراجعة الداخلية.	٤,٣٢	,٧٩٧	١٨,٤
٢	القدرة المهنية لفريق المراجعة الداخلية.	٤,٤٣	,٦٦٢	١٥,٠
٣	جودة أداء المراجعة الداخلية.	٤,٢٤	,٨٣٤	١٩,٧
٤	مستوى الاستقلال لفريق المراجعة الداخلية.	٤,٢٧	,٩٥٩	٢٢,٣
٥	مستوى الخطر الملازم لعملية المراجعة.	٣,٤٣	١,١٨٣	٣٤,٥
-	المتوسط العام	٤,١٤	,٥١٣	١٢٤

بتحليل نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي:

إن اتجاهات استجابات مفردات عينة البحث تميل عامة نحو اتجاه الموافقة على أن هذه العوامل تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، وذلك بمتوسط حسابي مرجح إجمالي مقداره (٤,١٤) ومعامل اختلاف معياري مقداره (١٢,٤٣%). وقد كانت أكثر العوامل أهمية في التأثير على قرارات المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية (التي حازت على موافقة مفردات عينة الدراسة) على الترتيب هي: القدرة المهنية لفريق المراجعة الداخلية، والموضوعية المطلوبة في مهام المراجعة الداخلية، وجودة أداء المراجعة الداخلية، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (١٥,٠%)، (١٨,٤%)، (١٥,٧%) على التوالي.

- ثانياً: نتائج اختبار Mann - Whitney:

وفقاً لهذا الاختبار إذا كان مستوى المعنوية أقل من (٠,٠١) يدل ذلك على وجود فروق جوهرية بين آراء عينات الدراسة حول تأثير العوامل الحاكمة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد

على وظيفة المراجعة الداخلية وذلك عند مستوى معنوية ١%، وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من أو يساوي (٠,٠١) دل ذلك على عدم وجود فروق جوهرية حول تأثير العوامل الحاكمة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. وذلك عند مستوى معنوية ١%، ووفقاً لهذا الاختبار تم التوصل إلى عدة نتائج يوضحها الجدول رقم (٥).

جدول رقم (٥)

اختبار Mann-Whitney لقياس مدى وجود فروق جوهرية بين آراء عينات الدراسة فيما

يتعلق بالعوامل الحاكمة التي تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

البيان	عينة الدراسة	العدد	المتوسط الرتبي	Z	مستوى المعنوية	الدلالة
آراء عينة الدراسة حول العوامل الحاكمة التي تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.	بكالوريوس	١١٢	٦٢,٤٣	٠,٩٧٢	* ٠,٣٤٦	لا يوجد دلالة على وجود اختلاف جوهري بين آراء العينات
	دراسات عليا	١٤	٧٢,٠٧			

*دالة عند مستوى معنوية أقل من (١%).

يتضح من جدول رقم (٤/٣) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة، وذلك فيما يتعلق بالعوامل الحاكمة التي تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، حيث بلغت قيمة Z (٠,٩٧٢) وذلك عند مستوى معنوية (٠,٣٤٦)، أي مستوى معنوية أكبر من (٠,٠١).

وبناءً على نتائج التحليل الوصفي واختبار مان وتني، يتم قبول الفرض الأول القائل "تؤثر مجموعة من العوامل الحاكمة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية".

نتائج اختبار الفرض الثاني:

ينص الفرض الثاني على: "توجد علاقة بين مصدر أداء المراجعة الداخلية و العوامل

الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية:"

أولاً : نتائج الإحصاء الوصفي:

لاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل التباين بإجراء الإحصاء الوصفي لعبارات الفرض الثاني وذلك عن طريق تحديد درجة تأثير كل مصدر من المصادر التالية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية:

١- المصدر الأول : الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية:

جدول رقم (٦)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لعبارات المصدر الأول:

م	العوامل الحاكمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الترتيب
١	المهام المكلف بها المراجع الداخلي موضوعية ولا تحتاج لحكم شخصي.	٤,٠٥	٠,٩٠٢	٢٢,٣	٤
٢	تزايد القدرة المهنية للمراجعين الداخليين.	٤,٢٧	٠,٨٦٢	٢٠,٢	٢
٣	تزايد جودة أداء المراجعة الداخلية.	٤,١٩	٠,٨١٧	١٩,٥	١
٤	توافر الاستقلال الكافي لفريق المراجعة الداخلية.	٤,٢٧	٠,٩٣٣	٢١,٩	٣
٥	انخفاض الخطر الملازم لعملية المراجعة.	٣,١٦	١,٣٦٥	٣٤,٢	٥
-	المتوسط العام	٣,٩٩	٠,٥٤٧	١٣,٧	-

بتحليل نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي:

إن اتجاهات استجابات مفردات عينة البحث تميل عامة نحو اتجاه الموافقة على تأثير الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، وذلك بمتوسط حسابي مرجح إجمالي مقداره (٣,٩٩) ومعامل اختلاف معياري مقداره (١٣,٧%).

وقد كانت أكثر العوامل الحاكمة التي تتأثر بالأداء الداخلي للمراجعة الداخلية _ من وجهة نظر العينة _ هو العامل الثالث الذي ينص على تزايد جودة أداء المراجعة الداخلية ، حيث أن المتوسط الحسابي لهذا العامل بلغ (٤,١٩)، بمعامل اختلاف قدره (١٩,٥%)، ثم يليه العامل الثاني الذي ينص على تزايد القدرة المهنية للمراجعين الداخليين، حيث أن المتوسط الحسابي لهذا العامل بلغ (٤,٢٧) بمعامل اختلاف قدره (٢٠,٢%).

- ثانياً: نتائج اختبار Mann – Whitney :

وفقاً لهذا الاختبار إذا كان مستوى المعنوية أقل من (٠,٠١) يدل ذلك على وجود فروق جوهرية بين آراء عينات الدراسة تأثير الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، وذلك عند مستوى معنوية ١%، وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من (٠,٠١) دل ذلك على عدم وجود فروق جوهرية حول تأثير الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، وذلك عند مستوى معنوية ١%، ووفقاً لهذا الاختبار تم التوصل إلى عدة نتائج يوضحها الجدول رقم (٧).

جدول رقم (٧)

اختبار Mann-Whitney لقياس مدى وجود فروق جوهرية بين آراء عينات الدراسة فيما يتعلق بتأثير الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

البيان	عينة الدراسة	العدد	المتوسط الرتبي	Z	مستوى المعنوية	الدلالة
آراء عينة الدراسة حول تأثير الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي	بكالوريوس	١١٢	٦١,٨٨	١,٤٢٥	٠,١٥٤ *	لا يوجد دلالة على وجود اختلاف
	دراسات عليا	١٤	٧٦,٥٠			

جوهري بين آراء العينات						بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية
---------------------------	--	--	--	--	--	--

*دالة عند مستوى معنوية أقل من (١%) .

يتضح من جدول رقم (٤/٣) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة ،
وذلك فيما يتعلق بتأثير الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي
بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، حيث بلغت قيمة Z (١,٤٢٥) وذلك عند مستوى معنوية
(٠,١٥٤) ، أي مستوى معنوية أكبر من (٠,٠١) .

٢- المصدر الثاني: الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية:

أولاً: نتائج الإحصاء الوصفي:

جدول رقم (٨)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لعبارات المصدر الثاني:

م	العوامل الحاكمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الترتيب
١	مهام المراجعة الداخلية على درجة منخفضة من الموضوعية وتحتاج لحكم شخصي.	٣,٨١	١,١٢٩	٢٩,٦	٣

٢	٢١,١	٠,٨٣٨	٣,٩٧	تزايد القدرة المهنية للمصدر الخارجي.	٢
١	٢٠,٥	٠,٨٤١	٤,١١	تزايد جودة أداء المصدر الخارجي.	٣
٤	٣٦,٨	١,٣٦٧	٣,٧١	توافر الاستقلال الكافي الخارجي.	٤
٥	٤٢,٥	١,٢٩٠	٣,٠٣	تزايد الخطر الملازم لعملية المراجعة.	٥
-	١٥,٩	,٥٩٤	٣,٧٣	المتوسط العام	

بتحليل نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي:

إن اتجاهات استجابات مفردات عينة البحث تميل عامة نحو اتجاه الموافقة على تأثير الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، وذلك بمتوسط حسابي مرجح إجمالي مقداره (٣,٧٣) ومعامل اختلاف معياري مقداره (١٥,٩%).

وقد كانت أكثر العوامل الحاكمة التي تتأثر بالأداء الخارجي للمراجعة الداخلية _ من وجهة نظر العينة _ هو العامل الثالث الذي ينص على تزايد جودة أداء المصدر الخارجي ، حيث أن المتوسط الحسابي لهذا العامل بلغ (٤,١١)، بمعامل اختلاف قدره (٢٠,٥%)، ثم يليه العامل الثاني الذي ينص على تزايد القدرة المهنية للمصدر الخارجي، حيث أن المتوسط الحسابي لهذا العامل بلغ (٤,٢٧) بمعامل اختلاف قدره (٢٠,٢%).

- ثانياً: نتائج اختبار Mann - Whitney:

وفقاً لهذا الاختبار إذا كان مستوى المعنوية أقل من (٠,٠١) يدل ذلك على وجود فروق جوهرية بين آراء عينات الدراسة تأثير الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، وذلك عند مستوى معنوية ١%، وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من (٠,٠١) دل ذلك على عدم وجود فروق جوهرية حول تأثير الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، وذلك عند مستوى معنوية ١%، ووفقاً لهذا الاختبار تم التوصل إلى عدة نتائج يوضحها الجدول رقم (٩).

جدول رقم (٩)

اختبار Mann-Whitney لقياس مدى وجود فروق جوهرية بين آراء عينات الدراسة فيما يتعلق بتأثير الأداء الداخلي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

البيان	عينة الدراسة	العدد	المتوسط الرتبي	Z	مستوى المعنوية	الدلالة
آراء عينة الدراسة حول تأثير الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية	بكالوريوس	١١٢	٦٠,٥٥	٢,٥٨١	*,٠١	لا يوجد دلالة على وجود اختلاف جوهري بين آراء العينات
	دراسات عليا	١٤	٨٧,٠٧			

*دالة عند مستوى معنوية أقل من (١%).

يتضح من جدول رقم (٩) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة ، وذلك فيما يتعلق بتأثير الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، حيث بلغت قيمة Z (٢,٥٨١) وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠١).

٣- المصدر الثالث: الأداء المشترك للمراجعة الداخلية:

- أولاً: نتائج الإحصاء الوصفي:

جدول رقم (١٠)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الإختلاف لعبارات المصدر الثالث:

م	العوامل الحاكمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الترتيب
١	مهام المراجعة الداخلية على درجة	٣,٨٦	.٨٧٤	٢٢,٧	٤

				منخفضة من الموضوعية وتحتاج لحكم شخصي.	
٢	١٨,٣	.٧٧٤	٤,٢٤	تزايد القدرة المهنية للمصدر الداخلي والخارجي.	٢
١	١٨	.٧٨٣	٤,٣٥	تزايد جودة أداء المصدر الداخلي والخارجي.	٣
٣	١٩,٧	.٨٤٣	٤,٢٧	توافر الاستقلال الكافي الداخلي والخارجي.	٤
٥	٤١,٥	١,٣٥٠	٣,٢٥	تزايد الخطر الملازم لعملية المراجعة.	٥
-	١٢,٩	.٥١٣	٣,٩٩	المتوسط العام	

بتحليل نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي:

إن اتجاهات استجابات مفردات عينة البحث تميل عامة نحو اتجاه الموافقة على تأثير الأداء الخارجي للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، وذلك بمتوسط حسابي مرجح إجمالي مقداره (٣,٩٩) ومعامل اختلاف معياري مقداره (١٢,٩%).

وقد كانت أكثر العوامل الحاكمة التي تتأثر بالأداء المشترك للمراجعة الداخلية _ من وجهة نظر العينة _ هو العامل الثالث الذي ينص على تزايد جودة أداء المصدر الداخلي والخارجي ، حيث أن المتوسط الحسابي لهذا العامل بلغ (٤,٣٥) ، بمعامل اختلاف قدره (١٨%) ، ثم يليه العامل الثاني الذي ينص على تزايد القدرة المهنية للمصدر الداخلي والخارجي، حيث أن المتوسط الحسابي لهذا العامل بلغ (٤,٢٤) بمعامل اختلاف قدره (١٨,٣%).

- ثانياً: نتائج اختبار Mann - Whitney:

وفقاً لهذا الاختبار إذا كان مستوى المعنوية أقل من (٠,٠١) يدل ذلك على وجود فروق جوهرية بين آراء عينات الدراسة تأثير الأداء المشترك للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، وذلك عند مستوى معنوية ١% ، وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من (٠,٠١) دل ذلك على عدم وجود فروق جوهرية حول تأثير الأداء المشترك للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة

الداخلية ، وذلك عند مستوى معنوية ١%، ووفقاً لهذا الاختبار تم التوصل إلى عدة نتائج يوضحها الجدول رقم (١١).

جدول رقم (١١)

اختبار Mann-Whitney لقياس مدى وجود فروق جوهرية بين آراء عينات الدراسة فيما يتعلق بتأثير الأداء المشترك للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

البيان	عينة الدراسة	العدد	المتوسط الرتبي	Z	مستوى المعنوية	الدالة
آراء عينة الدراسة حول تأثير الأداء المشترك للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية	بكالوريوس	١١٢	٦١,٥٢	١,٧٣٩	٠,٠٨٢ *	لا يوجد دلالة على وجود اختلاف جوهري بين آراء العينات
	دراسات عليا	١٤	٧٩,٣٦			

*دالة عند مستوى معنوية أقل من (١%).

يتضح من جدول رقم (١١) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة ، وذلك فيما يتعلق بتأثير الأداء المشترك للمراجعة الداخلية على العوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، حيث بلغت قيمة Z (١,٧٣٩) وذلك عند مستوى معنوية (٠,٠٨٢).

وبناءً على نتائج التحليل الوصفي واختبار مان وتني، يتم قبول الفرض الثاني القائـل "توجد علاقة بين مصدر أداء المراجعة الداخلية والعوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية".

نتائج إختبار الفرض الثالث:

ينص الفرض الثالث على : " يؤثر مصدر أداء المراجعة الداخلية على قرار المراجع بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية".

- اختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل التباين بإجراء الإحصاء الوصفي لعبارة الفرض

الثالث وذلك عن طريق :

أولاً: تحديد درجة تأثير كل مصدر من مصادر أداء المراجعة الآتية على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية:

جدول رقم (١٢)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لعبارات الفرض الثالث (أولاً)

م	مصدر أداء المراجعة الداخلية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الترتيب
١	الأداء الداخلي لمهام المراجعة الداخلية.	٤,٣	٠,٨٥١	١٩,٨	٢
٢	الأداء الخارجي لمهام المراجعة الداخلية.	٤,٠٢	٠,٨٤٨	٢١,١	٣
٣	الأداء المشترك لمهام المراجعة الداخلية.	٤,١٧	٠,٧٩١	١٨,٩	١
-	المتوسط العام	٤,١٦	,٦٩٧	١٦,٨	-

بتحليل نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي:

أن أكثر مصادر أداء المراجعة الداخلية تأثيراً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية - من وجهة نظر العينة - هو الأداء المشترك لمهام المراجعة الداخلية ، حيث أن المتوسط الحسابي لهذا المصدر بلغ (٤,١٧)، بمعامل اختلاف قدره (١٨,٩%)، ثم يليه الأداء الداخلي لمهام المراجعة الداخلية ، حيث أن المتوسط الحسابي لهذا العامل بلغ (٤,٣) بمعامل اختلاف قدره (١٩,٨%).

ثانياً: تحديد متي يفضل المراجع الخارجي الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية:

من وجهة نظر عينة الدراسة - اتضح أن المراجع الخارجي يفضل الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في حالة أن يتم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في حالة الأداء المشترك للمراجعة الداخلية بواسطة مراجع خارجي وداخلي معاً.

ثالثاً: تحديد أفضلية إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لنفس المراجع الخارجي الذي يقوم بأداء مهمة مراجعة القوائم المالية:

من وجهة نظر عينة الدراسة - كانت الاجابات ب (نعم) أي الموافقة على أفضلية إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لنفس المراجع الخارجي الذي يقوم بأداء مهمة مراجعة القوائم المالية (١٠٤) من ١٢٦ .

رابعاً: عندما تحتاج عمليات المراجعة الداخلية إلى درجة عالية من الموضوعية ولا تحتاج لحكم شخصي، فإنه يجب إسناد المراجعة الداخلية إلى:

من وجهة نظر عينة الدراسة- كانت الاجابات ب (نعم) أي الموافقة على أفضلية إسناد وظيفة المراجعة الداخلية إلى مراجع خارجي وداخلي معاً عندما تحتاج عمليات المراجعة الداخلية إلى درجة عالية من الموضوعية لا للحكم الشخصي، (١٠٠) من ١٢٦ .

خامساً: عندما يتزايد الخطر الملازم لعملية المراجعة فإنه من الأفضل إسناد عملية المراجعة الداخلية إلى:

من وجهة نظر عينة الدراسة- كانت الاجابات ب (نعم) أي الموافقة على أفضلية إسناد وظيفة المراجعة الداخلية إلى مراجع خارجي وداخلي معاً عندما يتزايد الخطر الملازم لعملية المراجعة (١٠٢) من ١٢٦ .

وبناءً على نتائج التحليل الوصفي لمجموعة الأسئلة السابقة، يتم قبول الفرض الثالث القائل " يؤثر مصدر أداء المراجعة الداخلة على قرار المراجع بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية".

١١- الخلاصة والنتائج:

أعدت الباحثة هذه الدراسة بهدف محاولة إلقاء الضوء على تنوع مصادر وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أن الأداء الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية يمثل أحد الاتجاهات المعاصرة المطروحة على ساحة البحث العلمي في الوقت الحالي والتي أثارت الكثير من الجدل بين مؤيد ومعارض، فضلاً عن انعكاس طبيعة مصدر أداء المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي حول مدى الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية والعوامل الحاكمة أو المحددات التي تحكم هذا القرار، كما أنه من الناحية العملية فلاشك أنه من الأهمية بمكان الحصول على دليل ميداني من بيئة المراجعة حول الإطار المقترح في البحث الخاص بتحديد العلاقة بين مصدر المراجعة الداخلية وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. لذلك قامت الباحثة في هذه الدراسة بفحص صحة الفروض التالية:

الفرض الأول H1 : تؤثر مجموعة من العوامل الحاكمة على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الثاني H2: توجد علاقة بين مصدر أداء المراجعة الداخلية والعوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرض الثالث H3: يؤثر مصدر أداء المراجعة الداخلية على قرار المراجع بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية.

وقد قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية والتي توصلت من خلالها إلى النتائج التالية:-

صحة الفرض الأول: القائل بأن هناك مجموعة من العوامل الحاكمة تؤثر على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، وقد كانت أكثر العوامل أهمية في التأثير على قرارات المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية (التي حازت على موافقة مفردات عينة الدراسة) على الترتيب هي: القدرة المهنية لفريق المراجعة الداخلية، والموضوعية المطلوبة في مهام المراجعة الداخلية، وجودة أداء المراجعة الداخلية.

صحة الفرض الثاني: القائل بوجود علاقة بين مصدر أداء المراجعة الداخلية والعوامل الحاكمة لقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، وقد كانت أكثر العوامل الحاكمة التي تتأثر بالأداء الداخلي للمراجعة الداخلية _ من وجهة نظر العينة - هو تزايد جودة أداء المراجعة الداخلية، ثم يليه تزايد القدرة المهنية للمراجعين الداخليين.

صحة الفرض الثالث: القائل بوجود تأثير لمصدر المراجعة الداخلية على قرار المراجع بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية، ومن خلال هذه الفرض توصلت الباحثة للنتائج التالية:

- إن أكثر مصادر أداء المراجعة الداخلية تأثراً على قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية _ من وجهة نظر العينة _ هو الأداء المشترك لمهام المراجعة الداخلية ، ثم يليه الأداء الداخلي لمهام المراجعة الداخلية .

- اتضح أن المراجع الخارجي يفضل الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في حالة أن يتم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في حالة الأداء المشترك للمراجعة الداخلية بواسطة مراجع خارجي وداخلي معاً.

- من وجهة نظر عينة الدراسة- يفضل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لنفس المراجع الخارجي الذي يقوم بأداء مهمة مراجعة القوائم المالية.

- من وجهة نظر عينة الدراسة- يفضل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية إلى مراجع خارجي وداخلي معاً عندما تحتاج عمليات المراجعة الداخلية إلى درجة عالية من الموضوعية لا للحكم الشخصي.

- من وجهة نظر عينة الدراسة- يفضل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية إلى مراجع خارجي وداخلي معاً عندما يتزايد الخطر الملازم لعملية المراجعة.

المراجع المختارة:

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- د. أشرف محمد إبراهيم منصور. ٢٠٠٧. رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجي للمراجعة الداخلية كأحد مصادر حصول منشآت الأعمال على خدمات المراجعة الداخلية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بني سويف، ع ٣ - ديسمبر.
- د. الرفاعي إبراهيم مبارك. ٢٠١٢. "تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية" دراسة تجريبية". مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا. العدد الأول
- د. محمد حسنى عبد الجليل صبيحي. ٢٠٠٠. التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية احد الاتجاهات الحديثة في المراجعة - دراسة تحليلية " مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول.
- د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح. ٢٠٠١. الإسناد الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الخارجي وجودة المراجعة (دراسة ميدانية) مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة عين شمس.

ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية:

1. Arel, B. 2010. "The influence of litigation risk and Internal audit source on Reliance decisions", *Advances in Accounting*, vol.26, PP.170-176.
2. Ahlawat, s., and J. lowe .2004. "An Examination of Internal Auditor objectivity : In-House Versus outsourcing " *Auditing : A journal of practice & theory*, vol. 23, no.2, September -PP147-158.
3. Aldhizer, G. et al., 2003 . "Internal Audit Outsourcing " *The CPA Journal*, August.
4. Barac, K. and, K. Motubaste. 2009. "Internal Audit Outsourcing Practices In South Africa". *African Journal Of Business Management*, Vol.3, No. 2.

5. Brandon, D. M.,. 2010. "External auditor evaluations of outsourced internal auditors ,Auditing: A journal of practice & theory ,vol .29 . PP.159–173 .
6. Campbell, E. 2010. "Outsourcing The Internal Audit Function . Unpublished Master dissertation" , University of Johannesburg.
7. Caplan, D. et al. 2006 . "Internal Audit Outsourcing :An Analysis of self – Regulation By The Accounting Profession " .Research In Accounting Regulation ,vol .19.
8. Carey, P. et al., 2006 . "Internal Audit Outsourcing in Australia", Accounting & Finance , vol .46 .no.1 , March.
9. Delvecchio, S. C., and D. B. Clinton .2003. "Co sourcing And Other Alternatives In Acquiring Internal Auditing Services". Internal Auditing, Vol.18, No. 2.
10. Desai, N. K et al. 2008 . " Co–sourcing and External Auditors . Reliance on the Internal Audit Function, the Institute of Internal Auditor , Research Foundation, IIA RF) ,.
11. Desai, N. K. et al. 2011. "Internal Audit sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors", Auditing : A journal of practice & Theory.
12. Dickins, D. and D. O'Reilly. 2009. "The qualifications and independence of internal auditors", Internal Auditing, Vol. 24 No. 3, pp. 14–21.
13. Figg, J. 2000 . "Outsourcing :A Runaway Train", the Internal Auditor , vol .57,no.3, June.
14. Geiger, M. A. et al., 2002. "Outsourced Internal Audit And The Perception Of Auditor Independence". The CPA Journal, Vol. 72, Issue 4, April.

15. Glover, S. M. et al ., 2008. " Internal Audit sourcing Arrangement and the External Auditors Reliance Decision ", Contemporary Accounting Research, vol .25 , no.1, spring.
16. Harland, C. L. et al. 2005. " Outsourcing : assessing the risks and nations ", International Journal of Operations & production Management , vol .25 Issue 9, PP. 831–850.
17. Internal Auditing,. 1999."the new Definition of Internal Auditing" "Internal Auditing ,September.
18. James, K. 2003. "The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention". Accounting Horizons, Vol. 17 No.4.
19. James, Kevin. 2000. "The Effect of Internal Audit Outsourcing on financial Statement Users Confidence In Their Protection from Fraudulent Financial Reporting". www.proquest.com .
20. Johnson, P. and W. Jackson . 2001. "The Benefits Of Outsourcing". Internal Auditing & Business Risk, September.
21. Lowe, D. J. et al . 1999. " The effects of Internal Audit Outsourcing on External Auditor Independence," Auditing : A Journal of Practice & theory ,vol. 18 , supplement.
22. Marcella, J. R. et al . 1995. "Outsourcing Downsizing, Reengineering :Internal control Implications", Institute of Internal Auditors (IIA) ,Altamonte spring, Florida, MSA.
23. –Matos, J., 1997. "Outsourcing Internal control (An Auditing Oxymoron) the CPA Journal , spring.
24. Munro ,I. and J. Stewart. 2011. "External auditors "reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities Accounting and Finance ,vol .50, Issue 2, PP.371–387.

25. Naman K. et al. 2011. "Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 30, No. 1, February.
26. Petravick, S. 1997. "Internal Auditor Outsourcing : Who and Why ? ," *Internal Auditing* , winter.
27. Pop, A. and C. Bota–Avram. 2007. "The Outsourcing of internal audit – it is a solution in increasing the quality of internal audit?". Unpublished. Cluj–Napoca: Babe–Bolyai University.
28. Schneider, A. 2008. "Outsourcing Internal Audit ", *Internal Auditing* ,Vol.18, No. 3.
29. Spekle, R. et al ., . 2007 . " Sourcing of Internal Auditing : An Empirical study ", *Management Accounting Research* ,vol . 18 ,18 ,no.1 , March.
30. Swanger, S. L., and Chewning .E . G .2001. "The Effect of Internal Audit Outsourcing On Financial Analysts Perceptions of External Auditor Independence", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, September.
31. The Institute of Internal Auditor (IIA). 2001."IIA Position paper on Resourcing Alternatives for the Internal Audit Function ",Altamonte , springs, Florida ,USA.
32. Van Gansberghe, C.N. 2005. *Internal Audit: Finding its place in Public Finance Management*. Washington, D.C.: The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank.
33. Wholey, D. et al. 2001. Determinants of information technology outsourcing among health maintenance organizations, *Health Care Management Science* 4, pp.229–239.

