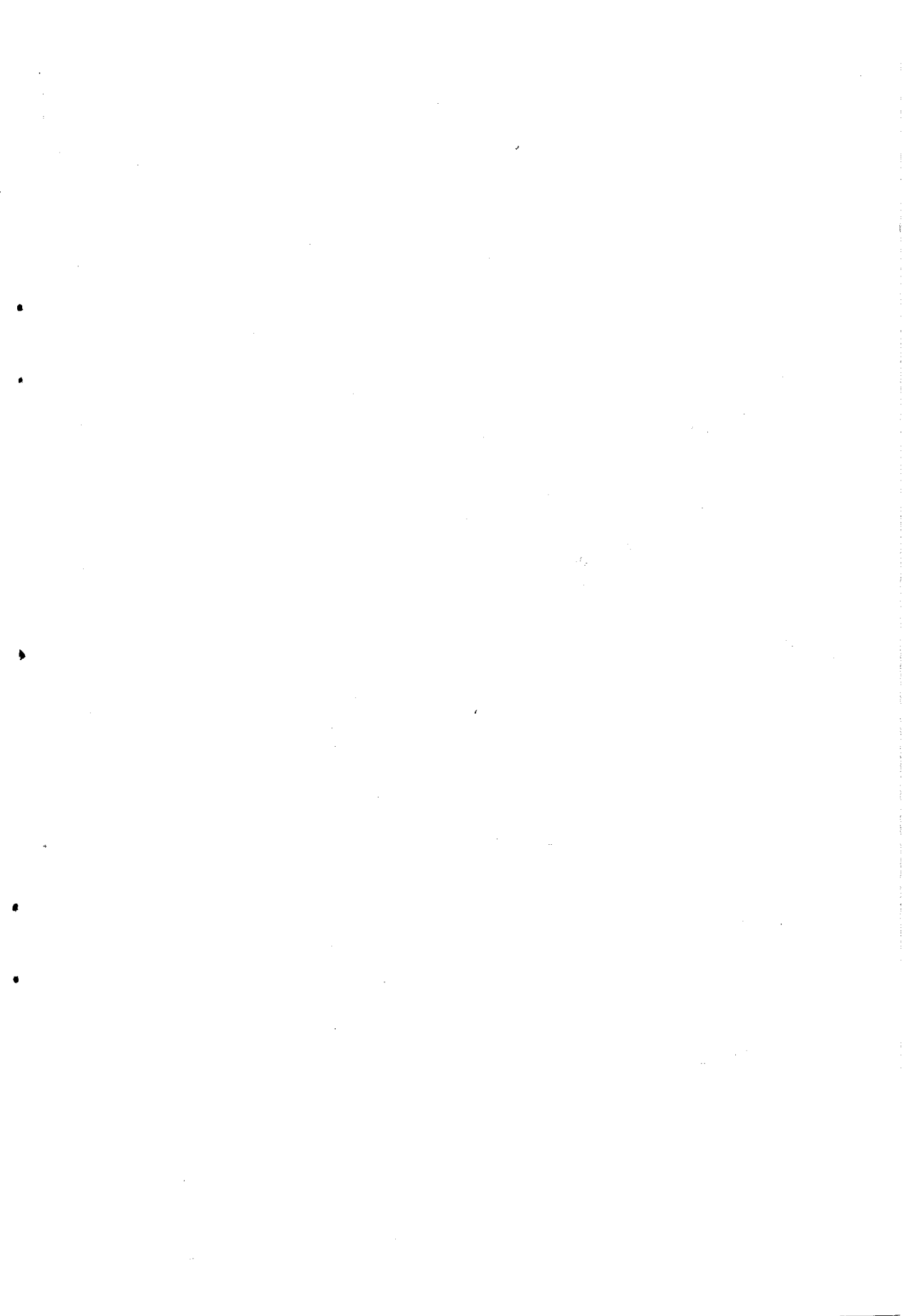


تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية
على مدى إعتداد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية
"دراسة تجريبية"

دكتور / الرفاعي إبراهيم مبارك
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة طنطا



يهدف هذا البحث إلى دراسة تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية ودرجة الخطر الملازم لعملية المراجعة على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية. قدم الباحث أربعة فروض هي: ١. يدرك المراجعين الخارجيين أن المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين العاملين بالشركة. ٢. يدرك المراجعين الخارجيين أن موضوعية المراجعين الداخليين المستقلين عن الشركة أعلى من موضوعية المراجعين الداخليين العاملين بالشركة. ٣. يعتمد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين المستقلين عن الشركة أكثر من اعتمادهم على أعمال المراجعين الداخليين العاملين بالشركة. ٤. يقل اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين بصرف النظر عن مصدر أنشطة المراجعة الداخلية إذا كان الخطر الملازم المقدر لعملية المراجعة مرتفع.

استخدم الباحث نموذجين لحالة إفتراضية ، إفتراض في النموذج الأول أن المسئول عن تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية هو قسم المراجعة الداخلية بالشركة ، بينما افترض في النموذج الثاني أن الشركة تعاقدت مع أحد المكاتب الكبرى ليقوم بتنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية. شارك في التجربة ٧٨ مراجع منهم ٤٠ أكملوا النموذج الأول و ٣٨ أكملوا النموذج الثاني. لتحليل البيانات إحصائياً استخدم الباحث الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية Analysis of Statistical Package for Social Science (SPSS) لتطبيق تحليل التباين (ANOVA) Variance وقد أشارت النتائج إلى صحة الفروض الأربعة السابقة. وبناءً على ذلك استنتج الباحث أن مصدر أنشطة المراجعة الداخلية له تأثير معنوي على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية ، كما أن ارتفاع الخطر الملازم لعملية المراجعة يقلل من اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية بصرف النظر عن مصدر أنشطة المراجعة الداخلية.

مقدمة:

يتأثر عمل المراجع الخارجي من حيث نطاق العمل والمناطق التي يجب التركيز عليها بمدى اعتماده على عمل المراجعة الداخلية. فكلما زاد الاعتماد على عمل المراجعة الداخلية يقل نطاق الفحص ويقل التركيز على المناطق التي خضعت للفحص من جانب المراجعين الداخليين ، والعكس صحيح . أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في هذا الشأن التوصية رقم ٦٥ (SAS No. 65 (AICPA, 1991) فيما بعد التوصية ٦٥) ، كما تناولت الدراسات السابقة أيضا قضية اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية قبل وبعد إصدار التوصية ٦٥. ووفقا لما ورد في هذه التوصية والدراسات السابقة ذات الصلة يتوقف اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية على نتيجة تقييمه لثلاثة عناصر أساسية تعكس مستوى جودة أنشطة المراجعة الداخلية هي: الموضوعية Objectivity والمقدرة على تنفيذ الأعمال Comptency وجودة الأداء Quality of Performance.

مع نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي شهدت المراجعة الداخلية تطورات كبيرة نتيجة لما شهدته الأوساط المهنية في تلك الفترة من أحداث إقتصادية تمثلت في سلسلة من إفلاس العديد من الشركات مثل Enron, World Com, Global Crossings, Homestore, Qwest, Xerox, Tyco, and Adelphia (Antel 2002) وغيرها ، وتسببت هذه الأحداث أيضا في خروج واحدة من أكبر شركات المحاسبة في العالم من سوق المهنة وهي شركة Arthur Anderson. ولعل أهم النتائج التي ترتبت على هذه الأحداث كانت صدور قانون أوكسلي في الولايات المتحدة الأمريكية Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX; U.S. House of Representatives 2002) (فيما بعد SOX) . هذا القانون ألقى بمسئوليات جديدة على كل من الإدارة والمراجعين الخارجيين ولجان المراجعة والتي تمثل وفقا لما ذكره معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2003a) (فيما بعد IIA) 2005a) الأركان الأساسية لحوكمة الشركات. ولكي تستطيع هذه الأطراف الاضطلاع بمسئولياتها الجديدة كان لابد من اعتمادها على نشاط المراجعة الداخلية. وكنتيجة لإعتماد هذه الأطراف على نشاط المراجعة الداخلية حدثت تطورات كبيرة في المراجعة الداخلية كان من بينها زيادة إتجاه الشركات إلى الاستعانة بأطراف خارجية لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية كليا أو جزئيا.

في المملكة العربية السعودية حدثت تطورات كبيرة أيضا على المراجعة الداخلية في الفترة الأخيرة كان آخرها موافقة مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ ٢٥/٣/١٤٣٢ هـ الموافق ٢٨/٢/٢٠١١م على تنظيم الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين. كما تشهد الفترة الحالي اتجاه

الكثير من شركات المساهمة السعودية إلى الاستعانة بأطراف من خارج الشركة لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية.

يتناول هذا البحث دراسة مدى تأثير لجوء الشركات إلى مصادر خارجية للحصول على أنشطة المراجعة الداخلية Outsourcing of Internal Auditing في مقابل الحصول عليها من الداخل In- House Internal Auditing على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية عند تنفيذه لعملية مراجعة القوائم المالية.

١. الإطار العام للبحث:

يقدم الباحث في هذا القسم عرضاً للإطار العام للبحث مقسماً إلى ستة أجزاء فرعية يختص الجزء الأول بعرض مشكلة البحث ، بينما يتناول الجزء الثاني تساؤلات البحث ، فيما يتناول الجزء الثالث أهداف البحث ، ويعرض الجزء الرابع أهمية البحث ، والجزء الخامس حدود البحث ، وأخيراً يقدم الجزء السادس عرضاً لتنظيم البحث.

١-١. مشكلة البحث:

نتيجة للتطورات التي حدثت في المراجعة الداخلية والتي سبق الإشارة إليها في مقدمة البحث أصبح هناك عدة بدائل للحصول على أنشطة المراجعة الداخلية أهمها: ١. الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من داخل الشركة (In-House) حيث تتولى الشركة بنفسها مسئولية أنشطة المراجعة الداخلية. ٢. الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية بالكامل من خارج الشركة (Outsourcing) حيث يتولى طرف ثالث مسئولية تقديم أنشطة المراجعة الداخلية. ٣. الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة جزئياً (Co-Sourcing) حيث يشارك طرف خارجي الشركة في تحمل مسئولية تقديم أنشطة المراجعة الداخلية. البدائلان الثاني والثالث قد يكون الطرف الثالث يقدم للشركة أنشطة المراجعة الداخلية فقط دون تقديم خدمات أخرى غير أنشطة المراجعة الداخلية ، وقد يكون مقدم أنشطة المراجعة الداخلية يقدم خدمات أخرى غير أنشطة المراجعة الداخلية (مثل خدمات الضرائب أو خدمات إدارية واستشارية أخرى). كل بديل من هذه البدائل له مزايا وعيوب والتي قد تؤثر على درجة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية عند تنفيذ عملية المراجعة.

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 خدمات المراجعة الداخلية سواء كان خارجياً أو داخلياً إذا كان الخطر الملازم

في الشركة منخفض (Glover et al, 2008). الاعتماد جزئياً على مصادر خارجية لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية يتضمن الاعتماد على خليط مكون من موظفين من داخل الشركة وموظفين مستقلين من خارج الشركة ، لذلك فإن اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية قد يكون منخفض بسبب وجود الموظفين الداخليين عنه في حالة الاعتماد الكامل على موظفين مستقلين من خارج الشركة.

على الرغم من تعدد بدائل الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية فإن الإرشادات الحديثة من معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2009) لم توصي بتبني بديل معين أو تفضيل بديل معين على البدائل الأخرى. في حين أن الدراسات السابقة أكدت على أن مصدر حصول الشركة على أنشطة المراجعة الداخلية (داخليا في مقابل خارجيا) يؤثر بشكل فعال في تقدير المراجع الخارجي لجودة أعمال المراجعة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليها عند تخطيط عملية المراجعة.

بناءً على ما سبق تتمثل مشكلة البحث في دراسة أثر البديل الذي تتبناه الشركة للحصول على أنشطة المراجعة الداخلية على تقييم المراجع الخارجي لأعمال المراجعة الداخلية وبالتالي مدى اعتماده عليها. ودراسة تأثير الخطر الملازم لعملية المراجعة على مدى اعتماد المراجع على أعمال المراجعة الداخلية في ظل اختلاف مصادر أنشطة المراجعة الداخلية.

١-٢. تساؤلات البحث:

بناءً على العرض السابق لمشكلة البحث يمكن صياغة التساؤل الأساسي للبحث على النحو

التالي:

هل يؤثر مصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية الذي تتبناه الإدارة على تقدير المراجع الخارجي لجودة أعمال المراجعة الداخلية ، وبالتالي إمكانية اعتماده عليها عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة؟.

وللإجابة على التساؤل السابق يجب الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل يؤثر مصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية على تقدير المراجع الخارجي لموضوعية القائمين بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية؟
- هل يؤثر مصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية على تقدير المراجع الخارجي للمقدرة المهنية للقائمين بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية؟
- هل يؤثر تقدير الخطر الملازم لعملية المراجعة على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية بصرف النظر عن مصدرها؟.

١-٣. أهداف البحث:

بناءً على العرض السابق لمشكلة البحث وتساؤلاته يسعى الباحث إلى تحقيق هدفين من هذا

البحث هما:

الهدف الأول: التعرف على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في ظل البدائل المتاحة أمام الشركة للحصول على أنشطة المراجعة الداخلية. وكما سيأتي الذكر في حدود البحث سوف يركز الباحث على بديلين فقط هما: ١. الاعتماد كلياً على مصادر خارجية لتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية ، في مقابل ، ٢. الاعتماد كلياً على مصادر داخلية لتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية.

الهدف الثاني: التعرف على تأثير تقدير الخطر الملازم لعملية المراجعة على اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في ظل البدائل المتاحة للحصول على أنشطة المراجعة الداخلية.

١-٤. أهمية البحث:

على مدار العديد من السنوات السابقة كان للمراجع الخارجي حرية الاختيار ما بين الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية عند قيامه بتنفيذ عملية المراجعة من عدمه. وقد نالت هذه القضية ما يكفي من بحوث محاسبية وأصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1991) بشأنها التوصية رقم ٦٥ . وكما سبق الذكر هناك شبه اتفاق بين الباحثين والتوصيات المهنية ذات العلاقة على أن المراجع الخارجي إذا قرر أن يعتمد على عمل المراجع الداخلي فيجب عليه أن يقيم جودة أعمال المراجعة الداخلية والتي تعتمد بصفة أساسية على الموضوعية والمقدرة المهنية وجودة الأداء. إلا أن هذه القضية قد أعيدت للبحث مرة أخرى في الوقت الحاضر لسببين: السبب الأول هو أن مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة الأمريكية U.S Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB 2007a,13) أعاد مناقشة قضية اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في معيار المراجعة رقم ٥ وقرر استمرار ما ورد بتوصية معايير المراجعة رقم ٦٥. أما السبب الثاني فهو أن الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة لم يكن شائعاً نسبياً عند إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين للتوصية رقم ٦٥ في عام ١٩٩١، أما الآن فقد أصبح الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من الخارج أحد الخيارات المتاحة أمام الشركة ، وتلجأ إليه كثير من الشركات ، مما أضاف للقضية بعداً جديداً استدعى البحث فيها مرة أخرى. لذلك شهدت هذه المنطقة الكثير من الأبحاث في الفترة الأخيرة. ويكتسب البحث أهميته العلمية من كونه يتماشى مع إهتمامات الفكر المحاسبي في هذه المنطقة في الوقت الحالي.

أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في توفير تحليل لأراء ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية حول تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على عمل المراجع الخارجي أمام الجهات التنظيمية المسؤولة عن تنظيم المهنة.

٥-١. حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

- يوجد عدة بدائل للحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة^(١) ، سوف يقتصر هذا البحث على دراسة مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية في حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية بالكامل من خارج الشركة دون الحصول على خدمات أخرى غير خدمات المراجعة الداخلية من نفس المصدر ، في مقابل الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية بالكامل من داخل الشركة.
- يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد على المراجعين الداخليين كمساعدين في عملية المراجعة أو الاعتماد على الأعمال التي نفذها المراجعين الداخليين فعلا خلال العام. سوف يقتصر البحث على دراسة مدى اعتماد المراجع الخارجي على الأعمال التي نفذها المراجعين الداخليين فعلا خلال العام وليس الاعتماد عليهم كمساعدين في عملية المراجعة.
- سوف يعتمد الباحث في جميع البيانات اللازمة لتنفيذ الدراسة التجريبية على حالة افتراضية توزع على مفردات العينة. سوف يتم صياغة نموذجين من الحالة الإفتراضية ، النموذج الأول يفترض أن الشركة تتعاقد مع طرف خارجي على تنفيذ مهام المراجعة الداخلية ، أما النموذج الثاني فيفترض أن الشركة لديها قسم داخلي يتولى تنفيذ مهام المراجعة الداخلية.

٦-١. تنظيم البحث:

يتناول الباحث في الجزء الثاني عرضاً للدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث ، فيما يتناول في الجزء الثالث عرضاً للمتغيرات والفروض ، وفي الجزء الرابع يقدم عرضاً للدراسة التجريبية ونتائجها وأخيراً يقدم في الجزء الخامس الخلاصة والتوصيات.

^١ يوجد أربعة بدائل للحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة ، البديل الأول هو: الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية بالكامل من خارج الشركة دون الحصول على خدمات أخرى غير خدمات المراجعة الداخلية من نفس المصدر ، البديل الثاني هو: الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية بالكامل من خارج الشركة إلى جانب الحصول على خدمات أخرى غير خدمات المراجعة الداخلية من نفس المصدر ، البديل الثالث هو: الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية جزئياً من خارج الشركة دون الحصول على خدمات أخرى غير خدمات المراجعة الداخلية من نفس المصدر ، البديل الرابع هو: الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية جزئياً من خارج الشركة إلى جانب الحصول على خدمات أخرى غير خدمات المراجعة الداخلية من نفس المصدر .

٢ . الدراسات السابقة:

الدراسات السابقة المبكرة المرتبطة بموضوع البحث ركزت على العوامل التي تؤثر على تقدير المراجع لجودة أنشطة المراجعة الداخلية وبالتالي إمكانية الاعتماد على الأعمال التي ينفذها المراجعين الداخليين. هذه الدراسات المبكرة لم تتناول تأثير مصدر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية ضمن العوامل التي تؤثر على تقدير المراجع لجودة أنشطة المراجعة الداخلية. ولتأسيس مبرر لدراسة مصدر أنشطة المراجعة الداخلية كأحد العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند تقييم جودة أنشطة المراجعة الداخلية ، ظهرت مجموعة من الدراسات تثبت أن الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة أصبح شائع الاستخدام. ولأن هناك عوامل تؤثر في تقييم المراجع لجودة أنشطة المراجعة الداخلية في حالة الحصول عليها من خارج الشركة ، ظهرت دراسات تركز على تأثير الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية وخدمات أخرى من مصدر واحد ، وأيضا تأثير الخطر الملازم لعملية المراجعة أو العنصر محل الفحص على إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

بناء على ما سبق قسم الباحث الدراسات السابقة إلى المجموعات التالية:

- ٣-١. دراسات ركزت على العوامل المؤثرة في تقييم المراجع لأعمال المراجعة الداخلية
- ٣-٢. دراسات ركزت على إثبات اتجاه الشركات إلى الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة

- ٣-٣. دراسات تناولت أثر الاعتماد على مصادر خارجية لأنشطة المراجعة الداخلية على مدى

اعتماد المراجع على أعمال المراجعة الداخلية

- ٣-٤. دراسات ركزت على تأثير الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية وخدمات أخرى من مصدر واحد وأيضا تأثير الخطر الملازم على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال

المراجعة الداخلية

فيما يلي يقدم الباحث عرضاً لهذه الدراسات

- ٣-١. دراسات ركزت على العوامل المؤثرة في تقييم المراجع لأعمال المراجعة الداخلية:

الدراسات السابقة المبكرة في هذا المجال ، قبل صدور التوصية رقم ٦٥ ، أشارت إلى أن قرار المراجع بالاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية يتأثر بتقييمه لنشاط المراجعة الداخلية. ويتأثر تقييم المراجع الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية وبالتالي إمكانية الاعتماد عليه بعدد من العوامل التي يجب أن يتصف بها نشاط المراجعة الداخلية أهمها الموضوعية ، والمقدرة المهنية ، وجودة الأداء (Clark et al, 1981; Brown 1983; Schneider, 1984; 1985; Brown and Karan, 1986; Margheim, 1986). وقد أوضحت هذه الدراسات أيضا أن المراجع الخارجي يتأثر في تقييمه

لأنشطة المراجعة الداخلية بعوامل أخرى مثل الجهة التي يقدم إليها مدير المراجعة الداخلية تقاريره (Abdel-khalik et al, 1983). دراسات أخرى بعد صدور التوصية رقم ٦٥ مثل دراسة (Hirst, 1994) أضافت مصدر الدليل بالنسبة للمراجع الداخلي كأحد العوامل التي تؤثر في قرار المراجع الخارجي عند تقييم أنشطة المراجعة الداخلية. كما أضافت دراسات أخرى (Malleta, 1993; and Malleta & Kida, 1993) تقدير الخطر الملازم لعملية المراجعة كأحد العوامل الهامة التي تؤثر في تحديد مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية ، واستندت هذه الدراسات إلى أن المراجع الخارجي عادة يلجأ إلى توسيع نطاق الفحص ويقلل من الاعتماد على أنشطة المراجعة الداخلية في حالة ارتفاع الخطر الملازم لعملية المراجعة.

يتضح من عرض المجموعة السابقة من الدراسات أنها ركزت على العوامل التي يجب على المراجع الخارجي أن يأخذها في الاعتبار عند تقييم نشاط المراجعة الداخلية بغرض تحديد إمكانية الإعتماد عليها. ويمكن تلخيص هذه العوامل في: ١. الموضوعية ، ٢. المقدرة المهنية ، ٣. جودة الأداء ، ٤. الاستقلال التنظيمي ، ٥. مصدر الدليل ، ٦. الخطر الملازم لعملية المراجعة. يلاحظ أن هذه العوامل لم تتضمن مصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية حيث أنه لم يكن شائعا في ذلك الوقت اللجوء إلى مصادر خارجية للحصول على أنشطة المراجعة الداخلية. لذلك ظهرت المجموعة التالية لتقدم مبررا لدراسة مصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية كأحد العوامل التي يجب على المراجع أخذها في الاعتبار عند تقييم أنشطة المراجعة الداخلية.

٣-٢. دراسات ركزت على إثبات اتجاه الشركات إلى الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة:

يتفق الباحث مع ما ذكره Ernst & Young, 2006 من أن استعانة الشركات بجهات خارجية لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية قد أصبح شائع الانتشار في الفترة الأخيرة. فمنذ أن أصبح محظوراً على المراجعين الخارجيين الجمع بين خدمة المراجعة الداخلية وخدمة إيداء الرأي على القوائم المالية لنفس الشركة تطبيقا لمتطلبات SOX ، اتجهت الشركات إلى الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية إما من مكاتب المراجعة غير التي تراجع حساباتها أو من شركات متخصصة في تقديم أنشطة المراجعة الداخلية. نتائج دراسة (Burnaby et al, 2007) أشارت إلى أنه على الرغم من أن نسبة أنشطة المراجعة الداخلية التي يتم الحصول عليها من خارج الشركات حاليا (وقت تنفيذ الدراسة) تصل إلى ١٠% ، إلا أن الدراسة توقعت أن تزداد هذه النسبة خلال السنوات الثلاثة القادمة. في نفس السياق وبعد عامين من دراسة Burnaby et al توصلت دراسة (Dickins and O'Reilly, 2009) إلى أن ٧٧% من الشركات الأمريكية متوسطة الحجم تحصل على جزء من أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة ، ١٥% من هذه النسبة تحصل على أكثر من نصف أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة.

في دراسة على الشركات المساهمة الاسترالية (Carey et al, 2006) وجدوا أن ٤٥% من بين ٩٩ شركة تحصل على بعض أو كل أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة. أما عن نوع الخدمات التي تحصل عليها من الخارج فكانت عبارة عن الخدمات التقليدية التي ترتبط بمراجعة القوائم المالية مثل فحص أنظمة الرقابة الداخلية واختبار أرصدة الحسابات وتقييم إدارة المخاطر ومدى الالتزام بالأنظمة. بالإضافة إلى الدراسات السابقة فإن دراسة (Sharma & Subramaniam, 2005) تناولت فحص ٨٧ شركة مساهمة في استراليا توصلت إلى أن ٥٠ شركة (٦٢.٥%) فقط لديها أنشطة مراجعة داخلية منها ٣٠ شركة (٦٠%) تحصل على خدمات المراجعة بالكامل أو جزء منها من مصادر خارجية.

يتضح من عرض المجموعة السابقة من الدراسات أنها أثبتت أن الاستعانة بأطراف خارجية لتنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية كلياً أو جزئياً أصبح أمراً شائعاً ، ولذلك يجب على المراجع الخارجي أخذ مصدر أنشطة المراجعة الداخلية في الاعتبار عند تقييم أعمال المراجعة الداخلية بغرض تحديد إمكانية الاعتماد عليها.

٣-٣. دراسات سابقة تناولت تأثير بدائل تنفيذ مهام المراجعة الداخلية على تقييم المراجع

الخارجي لأعمال المراجعة الداخلية:

على الرغم من أن التوصية رقم ٦٥ لم تتناول بدائل تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية كأحد العوامل التي يجب على المراجع الخارجي أخذها في الاعتبار عند تقييم جودة أنشطة المراجعة الداخلية ، إلا أن الدراسات السابقة أكدت على أن مصدر أنشطة المراجعة الداخلية (بصفة خاصة الداخلي مقابل الخارجي) له تأثير فعال على ثلاثة أمور هي: ١. إدراك المراجع الخارجي لجودة أنشطة المراجعة الداخلية. ٢. مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية ، ٣. خطة عمل المراجع الخارجي لتنفيذ مهمة المراجعة الخارجية.

عدة دراسات سابقة تناولت تأثير البديل الذي تختاره الشركة لتنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية على ثقة المراجع الخارجي في استقلال وموضوعية منفذ أنشطة المراجعة الداخلية. وقد توصلت هذه الدراسات إلى أن منفذ أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة تكون درجة موضوعيته أعلى من منفذ أنشطة المراجعة الداخلية من داخل الشركة لأن موظفي الشركة من الصعب أن يتمتعوا باستقلال حقيقي عن الإدارة. وقد أكد على ذلك نتائج دراسة (James, 2003) حيث أشارت النتائج إلى أن ٨٥% من المشاركين في الدراسة يرون أن المراجعين الداخليين الموظفين بالشركة تكون موضوعيتهم أقل من المراجعين الداخليين من خارج الشركة. في دراسة تطبيقية (Ahlawat and Lowe, 2004) عن دور المراجعة الداخلية في تحقيق المستهدف بالنسبة للبايع أو للمشتري ، أثبتت الدراسة أنه يوجد دعم من المراجعة الداخلية بصرف النظر عن مصدرها في سبيل تحقيق المستهدف ، إلا أن هذا الدعم يكون أكثر في حالة ما إذا كان منفذ أنشطة المراجعة الداخلية من

داخل الشركة. وقد استنتجت الدراسة أن أنشطة المراجعة الداخلية التي يتم تنفيذها عن طريق طرف خارجي تكون أكثر موضوعية عن تلك التي يتم تنفيذها عن طريق موظفي الشركة ، وأن المراجعين الداخليين الموظفين بالشركة قد يستجيبون لضغوط الإدارة ويعملون على تحقيق أهدافها أكثر من منفذ أنشطة المراجعة الداخلية المستقل عن الشركة. في دراسة تطبيقية أخرى (Gramling and Vandervelde, 2006) شارك فيها كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ، أشارت نتائجها إلى أن المراجعين الخارجيين يعتبرون أن المراجع الداخلي يكون أكثر موضوعية واستقلالية إذا كان لا يعمل كموظف بالشركة ، وأنشطة المراجعة الداخلية تكون أكثر موضوعية إذا قدمها مكتب مراجعة آخر غير الذي يراجع القوائم المالية للشركة. أما المراجعين الداخليين فكانت ردودهم تشير إلى أن الموضوعية تكون أعلى إذا كان منفذو أنشطة المراجعة الداخلية هم موظفي الشركة. دراسة (Glover et al, 2008) أشارت نتائجها إلى أن اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية يرتبط بالتداخل بين ما إذا كان منفذ مهام المراجعة الداخلية من خارج الشركة أو من داخلها ومستوى الخطر الملازم لعملية المراجعة ، بمعنى أن اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية سوف لا يتأثر بمنفذ مهام المراجعة الداخلية سواء كان المراجعين الداخليين العاملين بالشركة أو مراجعين مستقلين من خارج الشركة إذا كان الخطر الملازم لهذه المهام منخفض. أما إذا كان الخطر الملازم مرتفع فإن اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية يزداد إذا كان منفذ مهام المراجعة الداخلية طرف مستقل عن الشركة عما إذا كان المنفذ هم موظفي الشركة. واستند Glover et al, 2008 في هذا الاستنتاج إلى أن المراجعين الداخليين الموظفين بالشركة دائما يكون لهم ارتباط بالإدارة ، ويكونون مسئولين أمام الإدارة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، واستمرارهم في عملهم وحصولهم على المكافآت والحوافز هي قرارات في يد الإدارة. على العكس من ذلك بالنسبة للمراجعين الداخليين من خارج الشركة لا يكون للإدارة سلطة عليهم ولن يفقدون وظائفهم إذا أفلست الشركة. هذه العوامل تخلق رابط قوي بين الإدارة والمراجعين الداخليين الموظفين بالشركة يجعلهم دائما داعمين للإدارة مما يؤدي إلى التأثير السلبي على تقدير المراجع الخارجي لموضوعيتهم وبالتالي على إمكانية الاعتماد على أعمالهم. كما اقترحت أيضا دراسة Glover et al, 2008 أن دوافع موظفي المراجعة الداخلية العاملين بالشركة لمجاملة الإدارة أو الاتفاق معها تكون قوية عندما يكون الخطر الملازم للشركة مرتفع. بينما لم يجدوا أي اختلاف في تقدير المراجع الخارجي لموضوعية المراجعين الداخليين ولا في درجة الاعتماد على أعمالهم في حالة أن يكون الخطر الملازم لعملية المراجعة منخفض. أيضا دراسة (Dickins and O'Reilly, 2009) أثبتت وجود ارتباط موجب بين عدد نقاط الضعف الهامة في نظام الرقابة الداخلية التي تكتشفها المراجعة الداخلية ومعدل الاعتماد على مصادر خارجية لتنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية. كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن احتمالات التقرير إلى لجنة المراجعة

من جانب المراجعين الداخليين يكون أقل في حالة زيادة الاعتماد على مصادر خارجية لتنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية. وهذه النتائج تشير إلى أن استقلال وجودة أنشطة المراجعة الداخلية يتحققان عن طريق تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية عن طريق مصادر خارجية.

يتضح من عرض المجموعة السابقة من الدراسات أن هناك شبه إتيافاق على أن أعمال المراجعة الداخلية التي يتم تنفيذها عن طريق طرف خارجي مستقل عن الشركة تتسم بجودة أعلى من تلك التي ينفذها المراجعين الداخليين العاملين بالشركة ، وبالتالي فإن إعتقاد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية تزداد في حالة التعاقد عليها مع طرف خارجي مستقل.

٣-٤. دراسات ركزت على تأثير الحصول على خدمات المراجعة الداخلية وخدمات أخرى من مصدر واحد وأيضا تأثير الخطر الملازم على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجعة الداخلية:

SOX والمعايير المهنية ذات العلاقة تمنع المراجع الخارجي من الجمع بين تقديم خدمة تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية وخدمات استشارية معينة إلى نفس عميل المراجعة الداخلية . الدوافع الأساسية لذلك هو ضمان موضوعية المراجع الخارجي. على الجانب الآخر لا توجد مثل هذه القيود على مقدم أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة بمعنى أن مقدم أنشطة المراجعة الداخلية يمكنه أن يقدم استشارات وخدمات أخرى لنفس عميل المراجعة الداخلية. وفي ذات السياق لم يعترض أيضا معهد المراجعين الداخليين (IIA) على قيام منفذ أنشطة المراجعة الداخلية بتقديم خدمات أخرى غير خدمات المراجعة الداخلية لنفس العميل ، على الرغم من تعريفه للمراجعة الداخلية على أنها نشاط استشاري تأكيدي يتسم بالاستقلال والموضوعية صُمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها. لذلك يرى (Reding et al, 2009) أن الإدارة يمكنها أن تسمح للجهة التي تقدم لها أنشطة المراجعة الداخلية أن تقدم لها أيضا خدمات أخرى مثل خدمات الضرائب وخدمات استشارية أخرى. ولأن المراجع الخارجي يدرك أن الهدف من منعه من الجمع بين خدمة إيداء الرأي على القوائم المالية والخدمات الأخرى غير خدمات المراجعة هو الحفاظ على استقلاله وموضوعيته ، فإنه سوف يدرك أن الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية إلى جانب خدمات أخرى من جهة واحدة سوف يؤثر على موضوعية هذه الجهة ، وبالتالي فإن تقدير المراجع الخارجي لجودة أنشطة المراجعة الداخلية سوف يتأثر بالسالب. وذلك لان الجهة الخارجية سوف يكون لديها دوافع لمعاملة الإدارة ومحاولة تحقيق أهدافها لأن ذلك يعني تحقيق منافع مالية إضافية لمقدم الخدمة. في تقرير شركة (KPMG, 2007) عن ثورة المراجعة الداخلية ذُكر أن أحد المناطق التي يمكن من خلالها للمراجعة الداخلية أن تخلق وتضيف قيمة للشركة هي مجال الخدمات الضريبية. حيث تضمن التقرير في الصفحة رقم ٧ " أنه يمكن للمراجعة الداخلية أن تخلق وتضيف قيمة للشركة من خلال تحليل ودراسة الوضع الضريبي المعمول به في الشركة وإقتراح الخطط التي تتفق مع رغبة الإدارة

والأهداف الاستراتيجية للشركة. لذلك فإن منفذ أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة سوف يفقد استقلاله حين يجمع بين تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وخدمات الضرائب أو أي استشارات أخرى.

دراسة (Desai et al, 2011) ركزت على دراسة أثر خمسة بدائل للحصول على أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية. كانت البدائل الخمسة هي: ١. تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية عن طريق موظفين من داخل الشركة ، ٢. تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بالكامل عن طريق جهة خارجية ، ٣. تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية جزئيا عن طريق جهة خارجية ، ٤. تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بالكامل عن طريق جهة خارجية تقوم بأداء الخدمات الضريبية للشركة ، ٥. تنفيذ أنشطة المراجعة جزئيا عن طريق جهة خارجية تقوم بأداء الخدمات الضريبية للشركة. شارك في هذه الدراسة ١٠٨ مراجع خارجي وُزع على كل منهم عشوائيا حالة واحدة من خمس حالات كل منها تتضمن بديل معين للحصول على خدمات المراجعة الداخلية وطلب من كل منهم تحديد مدى إمكانية اعتماده على أعمال المراجعة الداخلية. وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يعتمد بشكل أكثر على أعمال المراجعة الداخلية في حالة قيام جهة خارجية سواء كليا أو جزئيا بتنفيذ مهام المراجعة الداخلية أكثر من حالة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية عن طريق موظفي الشركة. كما أشارت نتائج الدراسة أيضا إلى أن اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية ينخفض في حالة جمع الجهة الخارجية بين تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية وتقديم الخدمات الضريبية للشركة. في دراسة تطبيقية أخرى (Arel, 2006) أشارت نتائج الدراسة إلى أن اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية يزداد إذا كان مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة عنه في حالة إذا كان مصدرها من داخل الشركة ، ويقل اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية بصفة عامة في حالة ارتفاع الخطر الملازم لعملية المراجعة أو للعنصر محل الفحص.

يتضح من المجموعة السابقة من الدراسات أن هناك شبه اتفاق على أن تعاقد الشركة مع طرف خارجي على تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية إلى جانب خدمات أخرى يقلل من جودة أنشطة المراجعة الداخلية ، وبالتالي تقل إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية. كما يتضح أيضا أن اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية يقل في حالة ارتفاع الخطر الملازم لعملية المراجعة عنه في حالة إنخفاض الخطر الملازم لعملية المراجعة.

٣. الدراسة التجريبية:

تم تجزئة هذا القسم من البحث إلى جزئين ، تناول الجزء الأول عرضاً لتصميم الدراسة التجريبية ، بينما تناول الجزء الثاني عرض وتحليل لنتائج الدراسة التجريبية.

٣-١. تصميم الدراسة التجريبية:

يتناول الباحث في هذا الجزء عرضاً لتصميم العناصر الأساسية للدراسة التجريبية والتي تشتمل على: المتغيرات والفروض ، والمجتمع والعينة ، والبيانات ومصدرها ، وأدوات البحث.

٣-١-١. المتغيرات والفروض:

يسعى الباحث من خلال الدراسة التجريبية إلى إختبار العلاقتين التاليتين:

أ. العلاقة بين مصدر أنشطة المراجعة الداخلية وقرار المراجع بالاعتماد على عمل المراجعة الداخلية.

المتغيرات التابعة في هذه العلاقة هي مجموعة المتغيرات المحددة لجودة أعمال المراجعة الداخلية (المقدرة المهنية والموضوعية) والمتغير المستقل هو مصدر أنشطة المراجعة الداخلية.

ب. العلاقة بين درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة وقرار المراجع الخارجي بالاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية.

المتغير المستقل في هذه العلاقة هو مصدر أنشطة المراجعة الداخلية في ظل ظروف ارتفاع درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة ، أما المتغير التابع فهو مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

بناءً على ما سبق يقدم الباحث المتغيرات المستقلة و التابعة للبحث على النحو التالي:

المتغير التابع:

مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية:

الفقرة 404 من SOX فرضت مسؤوليات جديدة على كل من الإدارة والمراجع الخارجي ، الفقرة 404a فرضت على الإدارة ضرورة الاحتفاظ بنظام فعال للرقابة الداخلية وأن تعد تقرير سنوي لتقييم الرقابة الداخلية يتاح لكل المهتمين ، ولتحقيق الالتزام بهذه المتطلبات تلجأ الإدارة إلى الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية. الفقرة 404b فرضت على المراجع الخارجي ضرورة التقرير عن القوائم المالية للشركة وأيضاً عن الرقابة الداخلية بالشركة ، هذه المتطلبات الجديدة التي فرضت على المراجع الخارجي أطلق عليها مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات الأمريكية العامة (PCAOB, 2004) في معيار المراجعة رقم ٢ ، المراجعة المتكاملة (Integrated Auditing). (FEI 2005) Financial Executives Institution أشار إلى أن هذه المسؤوليات الجديدة للمراجع الخارجي

أدت إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة بـ ٥٧% تقريبا في السنة الأولى ، وأن هذه الأتعاب قد لا تزداد في العام الثاني لكنها سوف تظل أعلى مما كانت عليه قبل المطالبة بالمراجعة المتكاملة. ارتفاع تكلفة الالتزام بمتطلبات SOX جعل الشركات تبحث عن طرق فعالة لرقابة وتخفيض تكاليف المراجعة ، وهو ما يمكن تحقيقه عندما يعتمد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية (e.g Krishnamoorthy, 2002; Prawitt et al, 2009a; and Gramling et al, 2004; Levinsohn, 2004) . لمواجهة الزيادة في تكاليف عملية المراجعة رأي مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات الأمريكية العامة (PCAOB, 2005b) أن المراجع يجب عليه أن يحدد المناطق التي يكون الاعتماد على عمل أطراف أخرى عند فحصها ليس مناسباً فحسب بل يمثل أكفء طريقة لتنفيذ عملية المراجعة. وبالطبع تعتبر المراجعة الداخلية أحد الأطراف الأخرى المشار إليها ، لذلك أشار مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات الأمريكية العامة صراحةً إلى أنه يجب على المراجعين الخارجيين أن يعتمدون على أعمال المراجعة الداخلية بصفة خاصة في مناطق المراجعة ذات الخطر المنخفض. ولأن هناك دراسات سابقة أشارت نتائجها إلى أن اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية يمكن أن يخفض تكاليف عملية المراجعة تقريبا بنسبة ١٨%^(١) (Felix, 2001) ، فإن الباحث يتوقع أن زيادة الاهتمام الذي لقيته المراجعة الداخلية في الفترة الأخيرة قد يؤدي إلى تخفيض تكاليف عملية المراجعة بشكل أكثر .

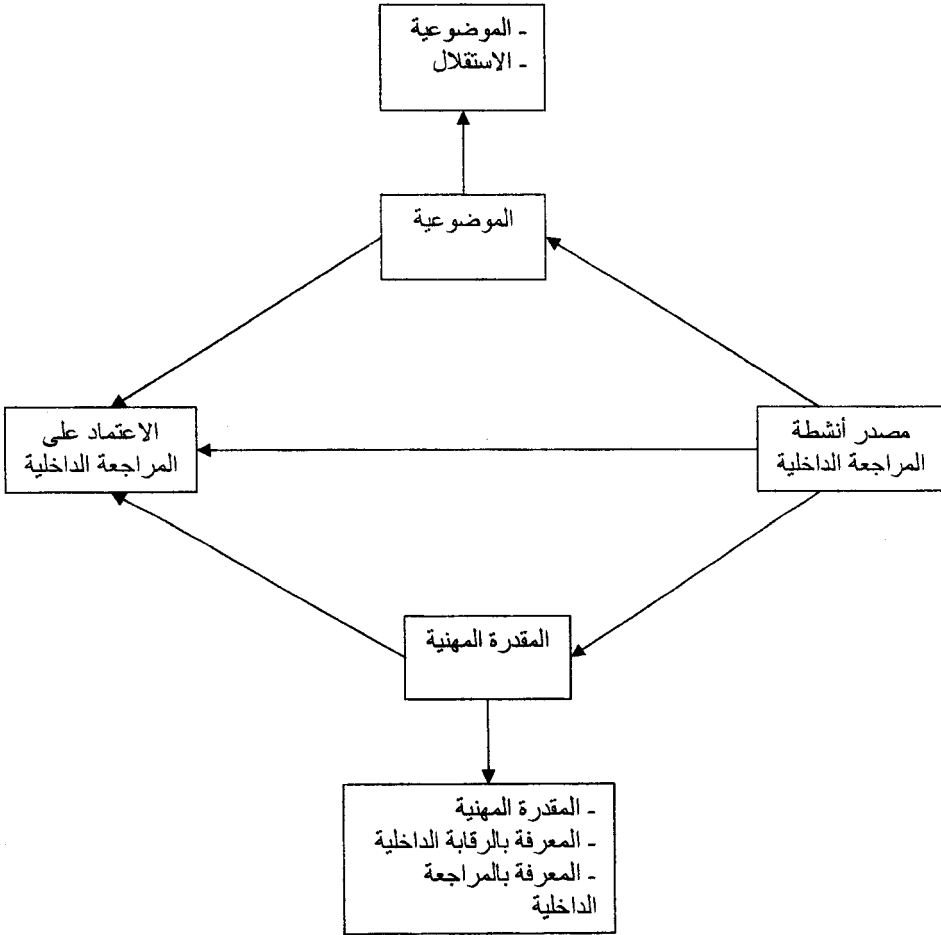
يلاحظ من الفقرة السابقة أن الدراسات السابقة وأيضاً المنظمات المهنية تشجع المراجع الخارجي على الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية. لكن السؤال الذي يطرح نفسه هو ، إلى أي مدى يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية؟ يرى الباحث أن اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية يتوقف على تقديره لعدة عوامل أهمها درجة موضوعية المراجعين الداخليين ومقدرتهم المهنية على تنفيذ مهام المراجعة. ويتوقع الباحث أن يتأثر تقدير المراجع للموضوعية والمقدرة المهنية للمراجعين الداخليين بمصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية. صمم الباحث الشكل رقم (١) ليوضح العلاقة المتداخلة بين مصدر أنشطة المراجعة الداخلية والعوامل المحددة لجودة أعمال المراجعة الداخلية ومدى اعتماد المراجع الخارجي عليها. من الشكل رقم (١) يتضح أن المتغير التابع في هذه العلاقة هو الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية ، أما المتغيرات المستقلة فهي المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين والموضوعية ، وهذان المتغيران هما متغيران وسيطان حيث يتأثر تقدير المراجع الخارجي لهما بمصدر أنشطة المراجعة الداخلية ومن ثم يؤثر هذا التقدير على مدى الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية.

^١ بالإضافة إلى دراسات Krishnamoorthy, 2002; Prawitt et al, 2009a; and Gramling et al, 2004; Levinsohn, 2004) التي تشير إلى إمكانية تخفيض تكاليف عملية المراجعة عن طريق الإعتماد على أعمال المراجعة الداخلية ، حددت دراسة Felix, 2001 قبل صدور Sox إلى أن نسبة التخفيض في تكاليف عملية المراجعة يمكن أن تصل إلى ١٨% تقريبا بالإعتماد على أعمال المراجعة الداخلية.

بالإضافة إلى ما سبق هناك عوامل أخرى تؤثر في تحديد مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية أهمها المستوى المقدر للخطر الملازم لعملية المراجعة. يتم قياس مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية بقيمة تتراوح ما بين صفر و ١٠ حيث تكون أقل درجة للاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية هي صفر وأعلى درجة هي ١٠.

شكل رقم (1)

العلاقة بين مصدر أنشطة المراجعة الداخلية والعوامل المحددة لجودة أعمال المراجعة الداخلية ومدى إعتقاد المراجع الخارجي عليها



المتغيرات المستقلة:

مصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية:

إدراكاً منها لأهمية دور المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة وتحقيق الثقة في القوائم المالية بعد صدور SOX اعتبرت لجنة الأوراق المالية والتبادل Securities and Exchange Commission (SEC, 2003) أن وجود نشاط فعال للمراجعة الداخلية شرط من شروط تسجيل الشركات. إلا أنه ليس بالضرورة تنفيذ نشاط المراجعة الداخلية عن طريق قسم للمراجعة الداخلية يعمل داخل الشركة ، فكما يرى (Deloitte and Touch, 2005 and PWC, 2005) أن الكثير من الشركات تُسند أنشطة المراجعة الداخلية لأحد شركات المراجعة الأربعة الكبرى غير التي تراجع حساباتها سعياً إلى تخفيض تكاليف المراجعة. المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين أدرك أن الشركات قد تلجأ إلى إسناد أنشطة المراجعة الداخلية إلى أطراف خارجية حينما ذكر العبارة التالية " يعتقد المعهد أن الاعتماد بالكامل على أطراف خارجية أو على الموظفين المؤهلين مهنيًا كقسم أساسي بالشركة (أي سواء داخليا أو خارجيا) أفضل طرق لتنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية" (IIA, 2005)^(٣).

بالرجوع إلى العوامل المؤثرة في قرار المراجع بالاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية (المقدرة المهنية ، والموضوعية) ، واستناداً إلى نتائج الدراسات السابقة يمكن القول أن هذه العوامل تكون أفضل في حالة قيام طرف خارجي مستقل عن الشركة بتنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية في مقابل قيام موظفي الشركة بتنفيذ هذه الأنشطة.

بالنسبة للموضوعية معظم الدراسات السابقة أشارت نتائجها إلى أن هناك دوافع مختلفة يمكن أن تؤدي إلى أن يفقد المراجعين الداخليين موضوعيتهم واستقلالهم. ففي دراسة مسحية على أعضاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (Kaplan and Schultz, 2005) أثبتت أن ٩٠% تقريباً من المراجعين الداخليين الموظفين بالشركة يحصلون على مكافآت نقدية تتوقف قيمتها على نتيجة أداء الشركة ، و ٧٠% تقريباً يحصلون على حقوق لشراء أسهم Stock Options أيضاً تتوقف قيمتها على نتيجة أداء الشركة.

أما بالنسبة للمقدرة المهنية وجودة الأداء فالدراسات السابقة ترى أن مكاتب المراجعة خاصةً المكاتب الأربعة الكبرى لديها خبرات عالية في مجال تنفيذ أعمال المراجعة والتأكدات الأخرى وليس هناك ما يستدعي استثناء أنشطة المراجعة الداخلية من ذلك (DeAngelo, 1981) . كما ترى

^٣ هذه العبارة وردت في دراسة (Aldhizer et al, 2003) والتي اشارت نتائجها إلى أن مكاتب المراجعة الخمسة الكبرى في عام ٢٠٠١ تسيطر على ٢٠% من فرص المراجعة الداخلية من بين ٥٠٠ فرصة تم دراستها.

الدراسات السابقة أن المراجعين الخارجيين وبصفة خاصة العاملين في المكاتب الأربعة الكبرى يكون لديهم مؤهلات وشهادات مهنية أعلى من موظفي الشركة ، بالإضافة إلى أنهم يكونون مدربين على أعمال المراجعة ولديهم خبرات متنوعة ومهارات فنية قد تجعلهم أكثر مقدرة على تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية من موظفي الشركة (Glover et al, 2008; and Gramling et al, 2004) استناداً إلى ما سبق فإن الباحث يتوقع أن المراجعين الخارجيين يدركون أن موضوعية المراجعين الداخليين المستقلين عن الشركة ومقدرتهم المهنية وجودة تنفيذهم لأنشطة المراجعة الداخلية تكون أفضل من المراجعين الداخليين العاملين بالشركة ، وسوف ينعكس ذلك على تقدير المراجعين الخارجيين لإمكانية الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية.

بناءً على ما سبق يقدم الباحث الفروض التالية:

الفرض الأول:

يدرك المراجعين الخارجيين أن المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين المستقلين عن الشركة أعلى من المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين العاملين بالشركة.

الفرض الثاني:

يدرك المراجعين الخارجيين أن موضوعية المراجعين الداخليين المستقلين عن الشركة أعلى من موضوعية المراجعين الداخليين العاملين بالشركة.

الفرض الثالث:

يعتمد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين المستقلين عن الشركة أكثر من اعتمادهم على أعمال المراجعين الداخليين العاملين بالشركة.

أما عن طريقة قياس المتغيرات السابقة لأغراض تنفيذ الدراسة التجريبية سوف يُطلب من المشاركين في التجربة تقييم ثلاثة عبارات تعكس عناصر المقدرة المهنية (القدرة المهنية ، والمعرفة بالرقابة الداخلية ، والمعرفة بالمراجعة الداخلية). أما بالنسبة للموضوعية فيطلب من المشاركين تقييم عبارتين (الموضوعية ، والاستقلال). كل هذه المتغيرات يتم قياسها بتقدير المشاركين للعبارات في مدى من صفر (لا أتفق بشدة) إلى ١٠ (أتفق بشدة) ، حيث يُطلب من المشارك تحديد الدرجة التي يراها مناسبة بعد تحديد مصدر أنشطة المراجعة الداخلية بحيث تكون أقل قيمة هي صفر وأعلى قيمة هي ١٠. أما مصدر المراجعة الداخلية فقد اعتبره الباحث متغيراً وصفيّاً تكون قيمته صفر في حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية عن طريق موظفي الشركة ، بينما تكون قيمته واحد صحيح في حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من طرف مستقل خارج الشركة.

الخطر الملازم لعملية المراجعة:

تطبيقاً لنموذج الخطر في المراجعة ، عندما يرتفع الخطر الملازم يجب على المراجع أن يقلل خطر الاكتشاف ، ولتقليل خطر الاكتشاف فإن المراجع يلجأ إلى توسيع نطاق الفحص واستخدام إجراءات مراجعة أكثر فعالية. ولاستخدام إجراءات مراجعة أكثر فعالية قد يلجأ المراجع إلى عدم الاعتماد على عمل الأطراف الأخرى ومن بينها المراجعة الداخلية. لذلك فإن الباحث يتوقع أنه في حالة ارتفاع الخطر الملازم المقدر لعملية المراجعة سوف تنخفض درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية.

بناءً على ما سبق يمكن صياغة الفرض الرابع على النحو التالي:

الفرض الرابع:

يقل اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين بصرف النظر عن مصدر أنشطة المراجعة الداخلية إذا كان الخطر الملازم المقدر لعملية المراجعة مرتفع.

لقياس درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة اعتبره الباحث متغيراً وصفيّاً تكون قيمته صفر في حالة إذا كان الخطر الملازم لعملية المراجعة منخفض وتكون قيمته واحد صحيح في حالة إذا كان الخطر الملازم لعملية المراجعة مرتفع.

٣-١-٢. البيانات ومصدرها:

لتنفيذ التجربة صمم الباحث حالة افتراضية لعميل مراجعة مفترض. تم إعداد نموذجين من الحالة الافتراضية متشابهين تماماً ، الاختلاف الوحيد هو أن النموذج الأول يفترض أن الشركة لديها قسم للمراجعة الداخلية أما النموذج الثاني فإنه يفترض أن الشركة تعاقدت مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى لتنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية. فريق العمل المسؤول عن تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية من حيث المؤهلات والخبرات والعدد متساوي تماماً في كلا النموذجين.

تم تقسيم الحالة الافتراضية إلى قسمين ، القسم الأول يختص بقياس تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على تقدير المراجع الخارجي للمقدرة المهنية لفريق العمل المسؤول عن تنفيذ مهام المراجعة الداخلية ودرجة الموضوعية والاستقلال التي يتمتع بهما ، ومن ثم تقدير مدى إمكانية الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية. ولتحقيق ذلك تضمن هذا القسم ست عبارات ، الثلاثة الأولى تقيس المقدرة المهنية لفريق المراجعة الداخلية ، أما العبارة الرابعة والخامسة فهما لقياس الموضوعية والاستقلال ، أما العبارة السادسة فهي لقياس تقدير المراجعين الخارجيين لمدى

الإعتماد على أعمال المراجعة الداخلية. شرط أساسي لإتمام المهمة المطلوبة بنجاح يُطلب من مفردة العينة ضرورة الإنتهاء من القسم الأول قبل البدء في قراءة القسم الثاني.

القسم الثاني من الحالة الإفتراضية خصصه الباحث لقياس أثر درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة على مدى اعتماد المراجع الداخلي على أعمال المراجعة الداخلية. ولتحقيق ذلك تم الإبقاء على كل المعلومات التي وردت في القسم الأول كما هي مع إضافة معلومات تفيد تصنيف عملية المراجعة على أنها عالية الخطورة عن طريق إضافة الفقرة التالية:

" نموذج مخاطر الأعمال الذي يستخدمه مكتب المراجعة الذي تعمل به صنف الشركة على أنها عالية الخطورة للأسباب التالية:

الأول: وجود خلافات حول أمور محاسبية مع المراجعين السابقين.

الثاني: منذ ٣ سنوات طلبت هيئة سوق المال من الشركة إعادة إصدار قوائمها المالية . لتصحیح ممارسات الاعتراف بالإيرادات التي ترتب عليها زيادة ملحوظة في صافي الربح.

الثالث: نتائج الشركة متقلبة ونشاط الشركة حساس للتغيرات الاقتصادية. "

وطلب من المشاركين تقدير مدى الإعتماد على أعمال المراجعة الداخلية بإختيار درجة من بين مدى يتراوح من صفر إلى ١٠ ، حيث صفر تمثل الحد الأدنى من الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية و ١٠ تمثل الحد الأعلى. (ملحق البحث رقم (١) يتضمن عرضاً للحالة الإفتراضية بقسميها).

٣-١-٣. المجتمع والعينة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بالمملكة العربية السعودية. وتتمثل العينة في المراجعين الذين لديهم خبرة لا تقل عن خمس سنوات وسبق لهم الاشتراك في مراجعة حسابات الشركات المساهمة. قام الباحث بتوزيع ١١٦ نموذج من الحالة الإفتراضية منها ٥٨ من النموذج الأول ، و ٥٨ من النموذج الثاني. ٨١ نموذج من النماذج الموزعة (٧٠% تقريبا) كانت على المكاتب الأربعة الكبرى.

تلقى الباحث ردود من ٨٤ مفردة ، ٧٥% منها كانت من المكاتب الأربعة الكبرى ، كان هناك ٦ ردود غير مكتملة البيانات لذلك تم استبعادها ، بذلك أصبح العدد النهائي لمفردات العينة ٧٨ منها ٤٠ ممن تلقوا النموذج الأول و ٣٨ ممن تلقوا النموذج الثاني. الجدول رقم (١) يلخص بيانات المجتمع والعينة.

جدول رقم (١)

بيانات المجتمع والعينة

ملاحظات	الحجم النهائي للعينة	الردود المستبعدة	الردود المستلمة	الحجم المبني للعينة	مكاتب سبق لها مراجعة شركات مساهمة	عدد المراجعين	المكاتب العاملة بالمملكة
٧٥% من الحجم النهائي عاملين بمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى	٧٨	٦	٨٤	١١٦	٢٩	غير معلوم	١٣٧

٣-١-٤. أدوات الدراسة:

- لتجميع البيانات اللازمة لاستكمال الدراسة التجريبية استخدم الباحث ، كما سبق الإيضاح ، حالة إفتراضية تم إعداد نموذجين منها ، النموذج الأول يفترض أن الشركة لديها قسم للمراجعة الداخلية يتحمل مسئولية تنفيذ مهام المراجعة ، أما النموذج الثاني فيفترض أن الشركة تعاقبت مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى ليتحمل مسئولية تنفيذ مهام المراجعة الداخلية.

- لتحليل البيانات إحصائياً سوف يعتمد الباحث على الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية Analysis of Variance (SPSS) لتطبيق تحليل التباين (SPSS) لمعرفة ما إذا كان هناك اختلاف معنوي بين مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في حالة إختلاف مصادر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية أم لا؟.

٣-٢. عرض وتحليل نتائج الدراسة التجريبية:

تم إجراء التحليل الإحصائي للبيانات المجمعة على مرحلتين وقد جاءت نتائج التحليل على النحو التالي:

المرحلة الأولى: تحليل بيانات الجزء الأول من الحالة الإفتراضية:

في المرحلة الأولى تم إجراء تحليل التباين لمعرفة ما إذا كان هناك إختلاف بين العينتين في تقدير المشاركين للعوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية ومدى إمكانية الاعتماد على

أعمال المراجعة الداخلية. البيانات الخاصة بهذا التحليل هي تعليقات المشاركين على العبارات الست الواردة في الجزء الأول من الحالة الافتراضية.

قام الباحث بتفريغ البيانات المجمعة وإجراء التشغيل الإلكتروني عليها ، ملحق البحث رقم (٢) - أ) يتضمن مخرجات الحاسب الآلي ، ويُلخص الجدول رقم (٢) النتائج المعروضة في هذا الملحق.

جدول رقم (٢) نتائج تحليل التباين لتقدير
المراجعين الخارجيين لجودة أنشطة المراجعة الداخلية
ومدى الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية

T-Value مستوى المعنوية	F المحسوبة	مصدر أنشطة المراجعة الداخلية		تقييم المراجعين الخارجيين لجودة أنشطة المراجعة الداخلية ومدى الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية
		من خارج الشركة	من داخل الشركة	
		المتوسط (الانحراف المعياري)	المتوسط (الانحراف المعياري)	
٠.٠٠١	١١.٠٨	٦.٦١ (١.١٢٨)	٥.٩٣ (٠.٦١٦)	المقدرة المهنية
٠.٠٠٢	٩.٨٦	٥.٧٩ (١.٢٥٥)	٤.٧٣ (١.٦٩٤)	المعرفة بعناصر الرقابة الداخلية
٠.٠٠٤	٨.٦٦	٦.١٨٤ (٠.٦٥٢)	٥.٥٧٥ (١.١٠٧)	المعرفة بالعوامل اللازمة لتنفيذ المراجعة الداخلية
٠.٠٠١	١٢.٨٥	٧.١٠٥ (٠.٩٠٠)	٦.٤٢٦ (٠.٨١٣)	الموضوعية
٠.٠٠١	١١.١٨	٦.٦٣٢ (٠.٨٨٧)	٦.٠٠ (٠.٥٥٥)	الاستقلال
٠.٠٠١	١١.٧٢	٦.٠٠٠ (٠.٨٧٠)	٥.٤٢٥ (٠.٥٩٤)	مدى الاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية

من الجدول رقم (٢) يمكن استخلاص النتائج التالية:

أولاً: بالنسبة لتقدير المراجعين الخارجيين للمقدرة المهنية للمراجعين الداخليين:

١. يدرك المراجعين الخارجيين أن المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين من خارج الشركة أعلى من المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين من داخل الشركة (متوسط قدره ٦.٦١ بإنحراف معياري قدره ١.١٢٨ في مقابل متوسط ٥.٩٣ وإنحراف معياري ٠.٦١٦ ومستوى معنوية الاختلاف كما تعكسه قيمة t هو ٠.٠٠١).

٢. يدرك المراجعين الخارجيين أن المراجعين الداخليين من خارج الشركة تكون معرفتهم بالرقابة الداخلية أكثر من المراجعين الداخليين من داخل الشركة (متوسط قدره ٥.٧٩

بإنحراف معياري قدره ١.٢٥٥ في مقابل متوسط ٤.٧٣ وإنحراف معياري ١.٦٩٤ ومستوى معنوية الاختلاف كما تعكسه قيمة t هو (٠.٠٠٠٢).

٣. يدرك المراجعين الخارجيين أن المراجعين الداخليين من خارج الشركة لديهم معرفة بالعوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند إجراء المراجعة الداخلية أعلى من معرفة المراجعين الداخليين من داخل الشركة (متوسط قدره ٦.١٨ وإنحراف معياري ٠.٦٥٢ مقابل متوسط قدره ٥.٥٨ وإنحراف معياري ١.١٠٧ ومستوى معنوية الاختلاف كما تعكسه قيمة t هو (٠.٠٠٠٤).

٤. النتائج السابقة تشير إلى أن تقدير المشاركين للمقاييس الثلاثة للمقدرة المهنية للمراجعين الداخليين أعلى بشكل معنوي في حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من مصادر خارجية عنه في حالة الحصول عليها من داخل الشركة.

٥. النتائج الأربعة السابقة تؤكد على وجود تأثير معنوي لمصدر أنشطة المراجعة الداخلية على تقدير المراجعين الخارجيين للمقدرة المهنية للمراجعين الداخليين. كما تؤكد هذه النتائج صحة الفرض الأول بأن المراجعين الخارجيين يدركون أن المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين المستقلين عن الشركة أعلى من المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين العاملين بالشركة.

ثانياً: بالنسبة لتقدير المراجعين الخارجيين لموضوعية واستقلال المراجعين الداخليين:

١. يدرك المراجعين الخارجيين أن موضوعية المراجعين الداخليين من خارج الشركة أعلى من موضوعية المراجعين الداخليين من داخل الشركة (متوسط قدره ٧.١١ وإنحراف معياري ٠.٩٠٠ مقابل متوسط قدره ٦.٤٣ وإنحراف معياري ٠.٨١٣ ومستوى معنوية الاختلاف كما تعكسه قيمة t هو (٠.٠٠٠١).

٢. يدرك المراجعين الخارجيين أن استقلال المراجعين الداخليين من خارج الشركة أعلى من استقلال المراجعين الداخليين من داخل الشركة (متوسط قدره ٦.٦٣ وإنحراف معياري ٠.٨٨٧ مقابل متوسط قدره ٦.٠٠٠ وإنحراف معياري ٠.٥٥٥ ومستوى معنوية الاختلاف كما تعكسه قيمة t هو (٠.٠٠٠١).

٣. تشير النتيجة السابقة إلى وجود تأثير معنوي لمصدر أنشطة المراجعة الداخلية على تقدير المراجعين الخارجيين لموضوعية واستقلال المراجعين الداخليين. وتؤكدان صحة الفرض الثاني بأن المراجعين الخارجيين يدركون أن موضوعية المراجعين الداخليين المستقلين عن الشركة أعلى من موضوعية المراجعين الداخليين العاملين بالشركة.

ثالثاً: بالنسبة لمدى إعتدالم المراجعم الخارجم على أعمال المراجعة الءاءلمة:

١. يعتمء المراجعم الخارجم بشكل أكثر على أعمال المراجعة الءاءلمة فم ءالة الحصول على أنشءة المراجعة الءاءلمة من ءارء الشركة عنه فم ءالة الحصول عليها من ءاءل الشركة (مءوسء قءره ٦.٠٠٠ وانءراف معمارم ٠.٨٧٠ مءابل مءوسء قءره ٥.٤ وانءراف معمارم ٠.٥٩٤ ومءوسء معنوءة الإءءلاف كما ءعكسه قممة t هو ٠.٠٠١).
٢. النءمءة السابقة ءشمر إلى وءوء ءأءر معنوم لمصءر أنشءة المراجعة الءاءلمة على مءى إءءءالم المراجعم الخارجم على أعمال المراجعة الءاءلمة ، وبءالمم ءؤءء هءه النءمءة صءه الفرض ءالمء "بأن المراجعم الخارجم يعتمءون على أعمال المراجعم الءاءلمم المءءقلم عن الشركة أكثر من اعءءاءهم على أعمال المراجعم الءاءلمم العاملم بالشركة.

المرةءة ءالمءة: ءءلمل بماناء ءءءه ءالمم من ءالة الإءراضمءة:

القسم ءالمم من ءالة الإءراضمءة اءءص بءراسه ءأءر ارءءاع ءرءة ءظر الملاءم لعملمة المراجعة على قرار المراجعم بالإءءءالم على أعمال المراجعة الءاءلمة. لإءءبار هءه العلاءة ءضمن هءا القسم بماناء ءشمر إلى أن ءظر الملاءم لعملمة المراجعة مرءءع مع بقاء جمعم المعلوماء ءاصة بالمراجعة الءاءلمة كما هم ، وطلب من المشاركم ءقءمر مءى اعءءاءهم على أعمال المراجعة الءاءلمة بإءءمار قممة من بعم صفر (ءعكس أقل ءرءة من الاعءءالم) و ١٠ (أعلى ءرءة من الاعءءالم).

بءءلمل البماناء الوارءة فم هءا القسم وإءراء ءءلمل ءءبام ANOVA عليها ءاءء النءاءء على النحو الءم يعرضه ءءءول رقم (٣) مءرءاءء ءاسب الآم معروضة فم ملءق البءء رقم (٢) - ب):

ءءءول رقم (٣)

نءاءء ءءلمل ءءبام لمدى إءءءالم المراجعم الخارجم على أعمال المراجعة الءاءلمة

فم ظل ظروف ارءءاع ءظر الملاءم لعملمة المراجعة

T-test مءوسء المعنوءة	F-Value	مصءر أنشءة المراجعة الءاءلمة		ءقمعم المراجعم الخارجم لإمكانمءة الاعءءالم على أعمال المراجعة الءاءلمة
		من ءارء الشركة	من ءاءل الشركة	
		المءوسء (الإءءراف المعمارم)	المءوسء (الإءءراف المعمارم)	
٠.٣٤٤	٠.٩٠٧	٣.٢٩٠ (٠.٨٠٢)	٣.١٢٥ (٠.٧٢٣)	مءى الاعءءالم على أعمال المراجعة الءاءلمة

من الجدول رقم (٣) يمكن استخلاص النتائج التاليتين:

١. تشير نتائج تحليل التباين بين عينتي الدراسة إلى عدم وجود تباين في تقدير مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في ظل ارتفاع درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة. ، حيث تبلغ قيمة المتوسط للمجموعة الأولى (مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من داخل الشركة) ٣.١٢٥ والانحراف المعياري ٠.٧٢٣. بينما نفس المتوسط للمجموعة الثانية (مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة) هو ٣.٢٩٠ والانحراف المعياري ٠.٨٠٢. على الرغم من إختلاف المتوسط بين المجموعتين إلا أن مستوى معنوية هذا الاختلاف كما تعكسه قيمة t هي ٠.٣٤٤ ولأن هذه القيمة تزيد عن ٥% فإن ذلك يعني عدم وجود تباين معنوي بين المجموعتين.

٢. النتيجة السابقة تشير إلى أنه لا يوجد تأثير معنوي لمصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في حالة ارتفاع الخطر الملازم لعملية المراجعة ، كما تؤيد هذه النتيجة صحة الفرض الرابع بأن مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية ينخفض في حالة إذا كان الخطر الملازم لعملية المراجعة مرتفع بصرف النظر عن مصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية.

٣. بتجميع البيانات الخاصة بمدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية الواردة في الجدول رقم (٢) مع النتائج الواردة في الجدول رقم (٣) يمكن الحصول على مصفوفة ٢×٢ توضح تأثير كل من مصدر أنشطة المراجعة الداخلية ودرجة الخطر الملازم لعملية المراجعة على مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية.

مصفوفة رقم (١)

تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية

ودرجة الخطر الملازم لعملية المراجعة

على مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية

الخطر الملازم مرتفع المتوسط (الانحراف المعياري)	الخطر الملازم منخفض المتوسط (الانحراف المعياري)	
٣.١٢٥ (٠.٧٢٣)	٥.٤٢٥ (٠.٨٩٤)	مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من الداخل
٣.٢٩٠ (٠.٨٠٢)	٦.٠٠٠ (٠.٨٧٠)	مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من الخارج

من المصنوفة رقم (١) يمكن عرض الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى: مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من الداخل مع إختلاف درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة:

بمقارنة بيانات الخلية رقم (١) (حالة مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من الداخل والخطر الملازم لعملية المراجعة منخفض بالخلية) مع بيانات الخلية رقم (٢) (حالة مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من الداخل والخطر الملازم لعملية المراجعة مرتفع). يتضح أن متوسط إعتداد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية هو ٥.٤٢٥ بإنحراف معياري ٠.٥٩٤ في الحالة الأولى بينما انخفض في الحالة الثانية ليكون ٣.١٢٥ بإنحراف معياري قدره ٠.٧٢٣.

الحالة الثانية: مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من الخارج مع إختلاف درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة:

بمقارنة بيانات الخلية رقم (٣) (حالة مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من الخارج والخطر الملازم لعملية المراجعة منخفض) مع بيانات الخلية رقم (٤) (حالة مصدر أنشطة المراجعة الداخلية من الخارج والخطر الملازم لعملية المراجعة مرتفع) يتضح أن متوسط إعتداد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية هو ٦.٠٠٠ بإنحراف معياري قدره ٠.٨٧٠ في الحالة الأولى مقابل متوسط قدره ٣.٢٩٠ بإنحراف معياري قدره ٠.٨٠٢ في الحالة الثانية. مما سبق يمكن استخلاص النتائج التالية:

١. يزداد اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية بصرف النظر عن مصدرها إذا كان الخطر الملازم لعملية المراجعة منخفض.
٢. يقل اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية بصرف النظر عن مصدرها إذا كان الخطر الملازم لعملية المراجعة مرتفع.
٣. في كل الأحوال يزداد اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة عنه في حالة الحصول عليها من داخل الشركة سواء كان الخطر الملازم لعملية المراجعة مرتفع أو منخفض.

٤. الخلاصة والتوصيات:

تناول هذا البحث دراسة أثر إختلاف مصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية وأيضاً درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة على قرار المراجع بالاعتماد على أعمال المراجعة الداخلية. اقتصر البحث على دراسة تأثير الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية بالكامل من خارج الشركة في مقابل الحصول عليها بالكامل من داخل الشركة. لم يتناول البحث حالة الحصول على أنشطة

المراجعة الداخلية إلى جانب خدمات أخرى من نفس المصدر من خارج الشركة ، كما لم يتناول حالة الحصول جزئياً على أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة.

اعتمد البحث في تجميع بيانات الدراسة على نموذجين من حالة افتراضية النموذج الأول يتضمن حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من داخل الشركة بينما يتضمن النموذج الثاني حالة الحصول عليها من خارج الشركة. بلغ عدد المشاركين في الدراسة ٧٨ مراجع منهم ٤٠ مراجع أكملوا النموذج الأول و ٣٨ مراجع أكملوا النموذج الثاني. استخدم الباحث أسلوب تحليل التباين ANOVA لدراسة الاختلاف بين مجموعتي العينتين وقد أشارت نتائج البحث إلى أن مصدر أنشطة المراجعة الداخلية له تأثير معنوي على مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في حالة إنخفاض درجة الخطر الملازم لعملية المراجعة. على العكس من ذلك لا يوجد تأثير معنوي لمصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في حالة ارتفاع الخطر الملازم لعملية المراجعة. في كل الأحوال يزداد اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية في حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من خارج الشركة.

أخيراً يوصي الباحث بإجراء المزيد من البحوث في هذه المنطقة حيث هناك العديد من الحالات التي تحتاج إلى مزيد من الأبحاث مثل: حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية جزئياً من خارج الشركة ، وتأثير تقديم الطرف الثالث المسئول عن تقديم أنشطة المراجعة الداخلية (جزئياً أو كلياً) لخدمات أخرى غير خدمات المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بالإعتماد على أعمال المراجعة الداخلية. أيضاً من القضايا التي تحتاج إلى البحث تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على حجم أتعاب عملية المراجعة الخارجية.

- Abdel-khalik, A. R., D. Snowball, and J. H. Wragge. 1983. The effects of certain internal audit variables on the planning of external audit programs. *The Accounting Review* 58 (2): 215–227.
- Ahlawat, S., and J. Lowe. 2004. An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23 (2): 147–158.
- Aldhizer, G. R; J. D. Cashell and D. R. Martin. 2003. Internal audit outsourcing. *The CPA Journal* (August): 38 – 42.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1991. *The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*. Statement on Auditing Standards No. 65. New York, NY: AICPA.
- Antle, R. 2002. The Crisis in Financial Reporting *The Saxe Lectures in accounting*. Available at http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_2002
- Arel, B. 2006. Two studies on the effect of internal audit source on reliance decisions. *Unpublished PhD dissertation*. Arizona State University
- Brown, P. R. 1983. Independent auditor judgment in the evaluation of the internal audit function. *Journal of Accounting Research* 21 (Autumn): 444–455.
- Brown, P. R. and V. Karan. 1986. One approach for assessing the operational nature of auditing standards: An analysis of SAS 9. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 6 (Fall): 134–147.
- Burnaby, P.A., Abdolmohammadi, M., Hass, S., Melville, R., Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Sarens, G., Marais, M., Sadler, E., Fourie, H., Cooper, B. and Leung, P. 2007. A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Carey, P., Subramaniam, N. and Ching, K.C.W. (2006), "Internal audit outsourcing in Australia", *Accounting and Finance*, Vol. 46 No. 1, pp. 11-30.
- Clark, M. W., T. E. Gibbs, and R. G. Schroeder. 1981. How CPAs evaluate internal auditors. *The CPA Journal* 51 (July): 10–15.
- DeAngelo, L. 1981. auditor size and audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. December: 183-199.
- Deloitte and Touche. 2005. Internal Audit brochure. <http://www.deloitte.com/dtt/artical/0,1002.sid%253D46393%2526cid%253D10347,00.html>
- Desai, N. K., G. J. Gerard, and A. Tripathy. 2011. Internal Audit Sourcing Arrangements and reliance by External Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (February): 149-171.
- Dickins, D. and O'Reilly, D. (2009), "The qualifications and independence of internal auditors", *Internal Auditing*, Vol. 24 No. 3, pp. 14-21.
- Ernst & Young (2006), *Trends in Australian and New Zealand Internal Auditing*, Third Annual Benchmarking Survey 2006, Ernst & Young, Sydney.
- Felix, L. L., Jr., A. A. Gramling, and M. J. Maletta. 2001. The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research* 39 (December): 513–534.

- Financial Executive Institute (FEI). 2005. Sarbances-Oxley compliance costsexceed estimates. http://www.fei.org/404_survey_3_21_05.cfm.
- Glover, S., D. Prawitt, and D. Wood. 2008. Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. *Contemporary Accounting Research* 25 (2): 5–36.
- Gramling, A., M. J. Maletta, A. Schneider, and B. K. Church. 2004. The role of internal audit function in corporate governance: A synthesis of extant auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature* 23: 194–224.
- Gramling, A, And S. D. Vandervelde. 2006. Assessing internal audit quality . *Internal auditing* 21 (May/june): 26-33.
- Hirst, E. 1994. Auditors' sensitivity to source reliability. *Journal of Accounting Research* 32 (Spring): 113–126.
- Institute of Internal Auditors. 2003a. Simply Good Business. *Tone at the Top* (August). Altamonte Springs, FL (IIA).
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2005a. Corporate governance. *The Institute of Internal Auditors Homepage*. Available at http://www.theiia.org/?doc_id=1041.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2005. *IIA positionpaper on resourcing alternatives for the internal audit function*. Almonte Spring, FL.
- Institute of Internal Auditors. 2009. IIA position paper: The role of internal auditing in resourcing the internal audit activity. *Altamonte Springs, FL: IIA*.
- James, K. (2003), "The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention", *Accounting Horizons*, Vol. 17 No. 4, pp. 315-27.
- Kaplan, S. and J. Schultz. 2005. The role of internal audit in sensitive communications. *Working paper*, Arizona State University.
- KPMG. 2007. The evolving role of the internal auditor: Value creation and preservation from an internal audit perspective. New York, NY: KPMG. Available at: http://www.pe.kpmg.com/The_Evolving_Role_of_the_Internal_Auditor.pdf.
- Krishnamoorthy, G. 2002. A multistage approach to external auditor' evaluation of internal audit function. *Auditing: A journal od Practice & Theory* 21 (March):95-121.
- Levinsohn, A. 2004. Section 404 costs soar. *Strategic Finance* (September): 63–64.
- Maletta, M. J. 1993. An examination of auditors' decisions to use internal auditors as assistants: The effect of inherent risk. *Contemporary Accounting Research* 9: 508–525.
- Maletta, M. J, and T. Kida. 1993. The effect of risk factors on auditors' configural information processing. *The Accounting Review* 68: 681–691.
- Margheim, L. L. 1986. Further evidence on external auditors' reliance on internal auditors. *Journal ofAccounting Research* 24: 194–205.
- Prawitt, D. F., N. Y. Sharp, and D. A. Wood. 2009a. Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution affect the external audit fee? (November 30). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1034208>.

<http://www.com/Extweb/service.nsf/docid/294811129CD098E98525662F004E8CC3>

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2004. *Auditing Standard No. 2 (AS2)- An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performance in Conjunction with An Audit of Financial Statements*. New York: NY: PCAOB.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2005b. Report on the internal implementation of Auditing Standard No. 2, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performance in Conjunction with An Audit of Financial Statements. *Release No. 2005-023* (November 30)

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2007. PCAOB Release No. 2007-005A (June 12).

PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 021. Washington, D.C.: PCAOB. Available at: http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx.

Reding, K. F., P. J. Sobel, U. L. Anderson, M. J. Head, S. Ramamoorti, M. M. Salamasick, and C. Riddle. 2009. *Internal auditing ; Assurance and Governance Services*. 2nd edition. Altamonta Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Schneider, A. 1984. Modeling external auditors' evaluations of internal auditing. *Journal of Accounting Research* 22: 657-678.

Schneider, A. 1985. The reliance of external auditors on the internal audit function. *Journal of Accounting Research* 23: 911-919.

SEC Securities Exchange Act Release No. 48745. 2003. (November 4). www.sec.gov.

Sharma, D. and Subramaniam, N. (2005), "Outsourcing of internal audit services in Australian firms: some preliminary evidence", *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, Vol. 1, pp. 33-52.

U.S. House of Representatives. 2002. The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107-204 [H. R. 3763]. Washington, D.C.: Government Printing Office.

ملحق البحث رقم (١)

الحالة الافتراضية

القسم الأول

بفرض أنك كلفت بمراجعة حسابات شركة XYZ عن السنة المنهية في ٣١/١٢/٢٠١٠م. هذه الشركة تعمل في مجال إنتاج وبيع السلع الغذائية ويوجد عدة شركات منافسة لها في السوق. الشركة هي أحد عملاء المكتب منذ عامين ماضيين ، تقرير المراجعة عن العامين الماضيين كان تقريراً نظيفاً.

خلفية تاريخية:

الشركة تأسست منذ عام ٢٠٠٠م وبدأ تداول أسهمها في سوق رأس المال منذ عام ٢٠٠٢. لا توجد أي خلافات حول أمور محاسبية مع المراجعين السابقين. الممارسات المحاسبية للشركة تتفق مع سياسة الحيطة والحذر ولم يُطلب من الشركة في أي سنة سابقة إعادة إصدار قوائمها المالية . نتائج الشركة غير متقلبة ونشاط الشركة غير حساس للتغيرات الاقتصادية.

مجلس الإدارة:

يتكون مجلس الإدارة من ١٠ أعضاء من بينهم المدير التنفيذي وهو مؤسس الشركة ورئيس المجلس.

لجنة المراجعة:

تتكون لجنة المراجعة من ٥ أعضاء مستقلين من بينهم أحد الأعضاء خبير بالنواحي المالية. اللجنة لديها أجندة أعمال قوية واجتمعت ٨ مرات خلال العام.

المراجعة الداخلية:

تنفذ الشركة أنشطة المراجعة الداخلية من خلال قسم المراجعة الداخلية بالشركة وتمثل الموارد البشرية بالقسم على النحو التالي:

المؤهلات	المركز الوظيفي
بكالوريوس وماجستير في المحاسبة بالإضافة إلى شهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) و شهادة مراجع داخلي (CIA) ، ولديه خبرة ٧ سنوات في أعمال المحاسبة وقد كلف بهذه الوظيفة منذ سنتين.	رئيس القسم
بكالوريوس محاسبة وشهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) و شهادة مراجع داخلي (CIA) بالإضافة إلى ٧ سنوات خبرة في أعمال المحاسبة.	نائب رئيس القسم
بكالوريوس وشهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) بالإضافة إلى ٤ سنوات خبرة في أعمال المحاسبة.	مدير المراجعة
٩ أفراد لديهم خبرة بأعمال المراجعة الداخلية.	مراجعين

مهام المراجعة الداخلية:

نشاط المراجعة الداخلية مسئول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التقييم المستقل للإجراءات الرقابية لتحديد ما إذا كانت الإجراءات الرقابية تحقق أهداف الرقابة الداخلية. وقد شملت خطة المراجعة الداخلية عن السنة السابقة والتي اعتمدها لجنة المراجعة فحص نظام الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وإعداد تقرير بنقاط الضعف ومقترحات التحسين ورفعها إلى لجنة المراجعة. بالإضافة إلى فحص نظام الرقابة الداخلية ، يقوم نشاط المراجعة الداخلية بمتابعة جرد الأصول الملموسة من حيث تقييم إجراءات الجرد وحضور عملية الجرد ومطابقة نتائج الجرد مع الأرصدة الدفترية والبحث عن أسباب أية فروق. كما يقوم نشاط المراجعة الداخلية بعمل اختبارات للتحقق من صحة التأكيدات الخمسة (الوجود والملكية والحدوث والاكتمال وصحة العرض والافصاح) والتقرير عن أي أخطاء إلى لجنة المراجعة. بالإضافة إلى ما سبق يقوم نشاط المراجعة الداخلية بالمراجعة التشغيلية وتقييم الأداء.

بناء على خبرتك في مجال المراجعة وفي ضوء المعلومات السابق عرضها من فضلك ما هو تقييمك للعبارات التالية؟

ضع دائرة حول الرقم الذي يعكس وجهة نظرك ، لا حظ أن صفر تعني لا أتفق بشدة وتدرج الموافقة حتى تصل إلى أعلى مستوى وهو ١٠ والتي تعني أتفق بشدة.

١. أعتقد أن قسم المراجعة الداخلية لديه المقدرة المهنية لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما فيها اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية.

١٠	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
لا أتفق بشدة					أتفق بشدة				

٢. أعتقد أن قسم المراجعة الداخلية لديه معرفة بالعوامل اللازمة لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما فيها اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية.

١٠	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
لا أتفق بشدة					أتفق بشدة				

٣. أعتقد أن قسم المراجعة الداخلية لديه المعرفة الملائمة لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما فيها اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية.

١٠	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
لا أتفق بشدة					أتفق بشدة				

٤. أعتقد أن قسم المراجعة الداخلية لديه موضوعية في تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما فيها اختبارات الرقابة الداخلية.

١٠	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
لا أتفق بشدة					أتفق بشدة				

٥. أعتقد أن قسم المراجعة الداخلية يتمتع بالاستقلال في تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما فيها اختبارات الرقابة الداخلية.

١٠	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
لا أتفق بشدة					أتفق بشدة				

٦. إلى أي مدى يمكن لك كمراجع خارجي الاعتماد على الأعمال التي نفذها المراجعين الداخليين؟

١٠	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
لا أتعتمد عليها مطلقا					أتعتمد عليها بشكل مكثف				

القسم الثاني

بفرض أن المعلومات السابقة كما هي وأضف إليها المعلومات التالية:

- توجد خلافات حول أمور محاسبية مع المراجعين السابقين.
 - منذ ٣ سنوات طلبت هيئة سوق المال من الشركة إعادة إصدار قوائمها المالية لتصحيح ممارسات الاعتراف بالإيرادات التي ترتب عليها زيادة ملحوظة في صافي الربح.
 - نتائج الشركة متقلبة ونشاط الشركة حساس للتغيرات الاقتصادية.
- خطة المراجعة الداخلية التي اعتمدها لجنة المراجعة ونفذها المراجعين الداخليين خلال العام لمراجعة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، اشتملت على تنفيذ اختبارات الرقابة والتي تضمنت فحص عينة من العملاء للتأكد من التصريح بعمليات الإئتمان بما يتفق مع سياسة الشركة ، والتأكد من أن القيمة المقدرة كديون مشكوك في تحصيلها مناسبة وموثقة. واكتشف المراجعين الداخليين حالة واحدة تمثل خروجاً عن الإجراءات الرقابية إلا أن الإدارة اعتبرت أن الرقابة الداخلية على حسابات المدينين فعالة.

في ضوء هذه الظروف:

إلى أي مدى يمكن لك كمراجع خارجي الاعتماد على الأعمال التي نفذها المراجعين الداخليين؟
ضع دائرة حول الرقم الذي يعكس وجهة نظرك.

١٠ ٩ ٨ ٧ ٦ ٥ ٤ ٣ ٢ ١ ٠

أعتمد عليها بشكل مكثف

لا أعتمد عليها مطلقاً

النموذج الثاني

القسم الأول

بفرض أنك كلفت بمراجعة حسابات شركة XYZ عن السنة المنهية في ٣١/١٢/٢٠١٠م. هذه الشركة تعمل في مجال إنتاج وبيع السلع الغذائية ويوجد عدة شركات منافسة لها في السوق. الشركة هي أحد عملاء المكتب منذ عامين ماضيين ، تقرير المراجعة عن العامين الماضيين كان تقريراً نظيفاً.

خلفية تاريخية:

الشركة تأسست منذ عام ٢٠٠٠م وبدأ تداول أسهمها في سوق رأس المال منذ عام ٢٠٠٢. لا توجد أي خلافات حول أمور محاسبية مع المراجعين السابقين. الممارسات المحاسبية للشركة تتفق مع سياسة الحيطة والحذر ولم يطلب من الشركة في أي سنة سابقة إعادة إصدار قوائمها المالية . نتائج الشركة غير متقلبة ونشاط الشركة غير حساس للتغيرات الاقتصادية.

مجلس الإدارة:

يتكون مجلس الإدارة من ١٠ أعضاء من بينهم المدير التنفيذي وهو مؤسس الشركة ورئيس المجلس.

لجنة المراجعة:

تتكون لجنة المراجعة من ٥ أعضاء مستقلين من بينهم أحد الأعضاء خبير بالنواحي المالية. اللجنة لديها أجندة أعمال قوية واجتمعت ٨ مرات خلال العام.

المراجعة الداخلية:

أسندت الشركة لأحد الموظفين مسئولية الإشراف على نشاط المراجعة الداخلية بالشركة ، مؤهلات هذا الموظف تتمثل في بكالوريوس وماجستير في المحاسبة بالإضافة إلى شهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) و شهادة مراجع داخلي (CIA) ، ولديه خبرة ٧ سنوات في أعمال المحاسبة وقد كُلف بهذه الوظيفة منذ سنتين.

لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية تعاقدت الشركة مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى والذي خصص

للشركة فريق العمل التالي:

المؤهلات	المركز الوظيفي
بكالوريوس محاسبة وشهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) و شهادة مراجع داخلي (CIA) بالإضافة إلى ٧ سنوات خبرة في أعمال المحاسبة.	رئيس فريق المراجعة (Partner)
بكالوريوس وشهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) بالإضافة إلى ٤ سنوات خبرة في أعمال المحاسبة.	مدير المراجعة
٩ أفراد لديهم خبرة بأعمال المراجعة الداخلية.	مراجعين

مهام المراجعة الداخلية:

نشاط المراجعة الداخلية مسئول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التقييم المستقل للإجراءات الرقابية لتحديد ما إذا كانت الإجراءات الرقابية تحقق أهداف الرقابة الداخلية. وقد شملت خطة المراجعة الداخلية عن السنة السابقة والتي اعتمدها لجنة المراجعة فحص نظام الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية وإعداد تقرير بنقاط الضعف ومقترحات التحسين ورفعها إلى لجنة المراجعة. بالإضافة إلى فحص نظام الرقابة الداخلية ، يقوم نشاط المراجعة الداخلية بمتابعة جرد الأصول الملموسة من حيث تقييم إجراءات الجرد وحضور عملية الجرد ومطابقة نتائج الجرد مع الأرصدة الدفترية والبحث عن أسباب أية فروق. كما يقوم نشاط المراجعة الداخلية بعمل إختبارات للتحقق من صحة التأكيدات الخمسة (الوجود والملكية والحدوث والاكتمال وصحة العرض والافصاح) والتقرير عن أي أخطاء إلى لجنة المراجعة. بالإضافة إلى ما سبق يقوم نشاط المراجعة الداخلية بالمراجعة التشغيلية وتقييم الأداء.

بناء على خبرتك في مجال المراجعة وفي ضوء المعلومات السابق عرضها من فضلك ما هو تقييمك للعبارات التالية؟

ضع دائرة حول الرقم الذي يعكس وجهة نظرك ، لا حظ أن صفر تعني لا أتفق بشدة وتدرج الموافقة حتى تصل إلى أعلى مستوى وهو ١٠ والتي تعني أتفق بشدة.

١. أعتقد أن قسم المراجعة الداخلية لديه المقدرة المهنية لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما فيها اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية.

١ ٢ ٣ ٤ ٥ ٦ ٧ ٨ ٩ ١٠
لا أتفق بشدة أتفق بشدة

٢. أعتقد أن قسم المراجعة الداخلية لديه معرفة بالعوامل اللازمة لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما فيها اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية.

١ ٢ ٣ ٤ ٥ ٦ ٧ ٨ ٩ ١٠
لا أتفق بشدة أتفق بشدة

٣. أعتقد أن قسم المراجعة الداخلية لديه المعرفة الملائمة لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما فيها اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية.

١ ٢ ٣ ٤ ٥ ٦ ٧ ٨ ٩ ١٠
لا أتفق بشدة أتفق بشدة

٤. أعتقد أن قسم المراجعة الداخلية لديه موضوعية في تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما فيها اختبارات الرقابة الداخلية.

١ ٢ ٣ ٤ ٥ ٦ ٧ ٨ ٩ ١٠
لا أتفق بشدة أتفق بشدة

٥. أعتقد أن قسم المراجعة الداخلية يتمتع بالاستقلال في تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما فيها اختبارات الرقابة الداخلية.

١ ٢ ٣ ٤ ٥ ٦ ٧ ٨ ٩ ١٠
لا أتفق بشدة أتفق بشدة

٦. إلى أي مدى يمكن لك كمراجع خارجي الاعتماد على الأعمال التي نفذها المراجعين الداخليين؟

١ ٢ ٣ ٤ ٥ ٦ ٧ ٨ ٩ ١٠
لا أتعلم عليها مطلقاً أتعلم عليها بشكل مكثف

القسم الثاني

بفرض أن المعلومات السابقة كما هي وأضف إليها المعلومات التالية:

- توجد خلاقات حول أمور محاسبية مع المراجعين السابقين.
 - منذ ٣ سنوات طلبت هيئة سوق المال من الشركة إعادة إصدار قوائمها المالية لتصحيح ممارسات الاعتراف بالإيرادات التي ترتب عليها زيادة ملحوظة في صافي الربح.
 - نتائج الشركة متقلبة ونشاط الشركة حساس للتغيرات الاقتصادية.
- خطة المراجعة الداخلية التي اعتمدها لجنة المراجعة ونفذها المراجعين الداخليين خلال العام لمراجعة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، اشتملت على تنفيذ اختبارات الرقابة والتي تضمنت فحص عينة من العملاء للتأكد من التصريح بعمليات الإئتمان بما يتفق مع سياسة الشركة ، والتأكد من أن القيمة المقدرة كديون مشكوك في تحصيلها مناسبة وموثقة. واكتشف المراجعين الداخليين حالة واحدة تمثل خروج عن الإجراءات الرقابية إلا أن الإدارة اعتبرت أن الرقابة الداخلية على حسابات المدينين فعالة.
- في ضوء هذه الظروف:

إلى أي مدى يمكن لك كمراجع خارجي الاعتماد على الأعمال التي نفذها المراجعين الداخليين؟
ضع دائرة حول الرقم الذي يعكس وجهة نظرك.

١٠	٩	٨	٧	٦	٥	٤	٣	٢	١	٠
أعتمد عليها بشكل مكثف						لا أعتمد عليها مطلقا				

ملحق رقم (٢ - أ)

مخرجات التشغيل الالكتروني لبيانات القسم الأول من الحالة الإفتراضية

General Linear Model

Between-Subjects Factors

		N
Y	.00	40
	1.00	38

Descriptive Statistics

	Y	Mean	Std. Deviation	N
X1	.00	5.9250	.61550	40
	1.00	6.6053	1.12801	38
	Total	6.2564	.95938	78
X2	.00	4.7250	1.69445	40
	1.00	5.7895	1.25543	38
	Total	5.2436	1.58061	78
X3	.00	5.5750	1.10680	40
	1.00	6.1842	.65162	38
	Total	5.8718	.95834	78
X4	.00	6.4250	.81296	40
	1.00	7.1053	.86335	38
	Total	6.7564	.90001	78
X5	.00	6.0000	.55470	40
	1.00	6.6316	1.05064	38
	Total	6.3077	.88725	78
X6	.00	5.4250	.59431	40
	1.00	6.0000	.86992	38
	Total	5.7051	.79133	78

Multivariate Tests^b

Effect		Value	F	Hypothesis df	Error df	Sig.
Intercept	Pillai's Trace	.997	4315.084 ^a	6.000	71.000	.000
	Wilks' Lambda	.003	4315.084 ^a	6.000	71.000	.000
	Hotelling's Trace	364.655	4315.084 ^a	6.000	71.000	.000
	Roy's Largest Root	364.655	4315.084 ^a	6.000	71.000	.000
Y	Pillai's Trace	.508	12.195 ^a	6.000	71.000	.000
	Wilks' Lambda	.492	12.195 ^a	6.000	71.000	.000
	Hotelling's Trace	1.031	12.195 ^a	6.000	71.000	.000
	Roy's Largest Root	1.031	12.195 ^a	6.000	71.000	.000

a. Exact statistic

b. Design: Intercept+Y

Tests of Between-Subjects Effects

Source	Dependent Variable	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	X1	9.018 ^a	1	9.018	11.080	.001
	X2	22.081 ^b	1	22.081	9.855	.002
	X3	7.232 ^c	1	7.232	8.658	.004
	X4	9.018 ^d	1	9.018	12.845	.001
	X5	7.773 ^e	1	7.773	11.180	.001
	X6	6.443 ^f	1	6.443	11.721	.001
Intercept	X1	3059.633	1	3059.633	3759.374	.000
	X2	2154.389	1	2154.389	961.494	.000
	X3	2694.668	1	2694.668	3225.850	.000
	X4	3567.479	1	3567.479	5081.694	.000
	X5	3109.312	1	3109.312	4471.958	.000
	X6	2543.674	1	2543.674	4627.629	.000
Y	X1	9.018	1	9.018	11.080	.001
	X2	22.081	1	22.081	9.855	.002
	X3	7.232	1	7.232	8.658	.004
	X4	9.018	1	9.018	12.845	.001
	X5	7.773	1	7.773	11.180	.001
	X6	6.443	1	6.443	11.721	.001
Error	X1	61.854	76	.814		
	X2	170.291	76	2.241		
	X3	63.486	76	.835		
	X4	53.354	76	.702		
	X5	52.842	76	.695		
	X6	41.775	76	.550		
Total	X1	3124.000	78			
	X2	2337.000	78			
	X3	2760.000	78			
	X4	3623.000	78			
	X5	3164.000	78			
	X6	2587.000	78			
Corrected Total	X1	70.872	77			
	X2	192.372	77			
	X3	70.718	77			
	X4	62.372	77			
	X5	60.615	77			
	X6	48.218	77			

a. R Squared = .127 (Adjusted R Squared = .116)

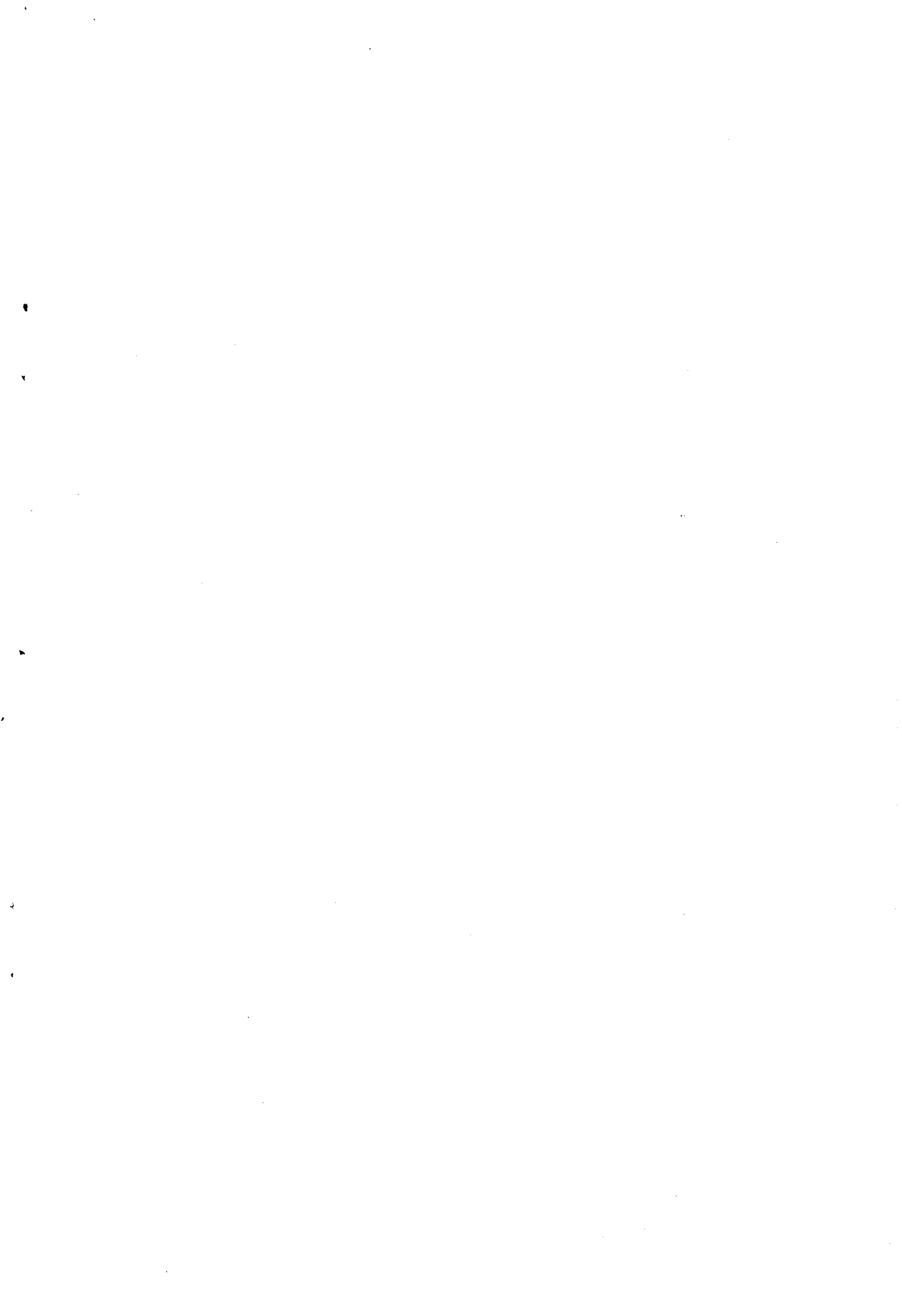
b. R Squared = .115 (Adjusted R Squared = .103)

c. R Squared = .102 (Adjusted R Squared = .090)

d. R Squared = .145 (Adjusted R Squared = .133)

e. R Squared = .128 (Adjusted R Squared = .117)

f. R Squared = .134 (Adjusted R Squared = .122)



ملحق (٢ - ب)

مخرجات التشغيل الالكتروني لبيانات القسم الثاني من الحالة الافتراضية

Between-Subjects Factors

		N
X	.00	40
	1.00	38

Descriptive Statistics

Dependent Variable: Y

X	Mean	Std. Deviation	N
.00	3.1250	.72280	40
1.00	3.2895	.80229	38
Total	3.2051	.76207	78

Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: Y

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	.527 ^a	1	.527	.907	.344
Intercept	801.809	1	801.809	1378.964	.000
X	.527	1	.527	.907	.344
Error	44.191	76	.581		
Total	846.000	78			
Corrected Total	44.718	77			

a. R Squared = .012 (Adjusted R Squared = -.001)